

# คู่มือการคำนวณต้นทุนการผลิต บริษัท เอ.เอ็น.บี. ลาบอราทอรี (อำนวยการผลิต) จำกัด

## Guide to cost calculation for A.N.B. Laboratories Co., Ltd.

นางสาวศุภาวรรณ อมรโมฬี<sup>1</sup>

Miss Suphawarn Amornmolee<sup>1</sup>

บุษบงกช อาจารย์ที่ปรึกษา<sup>2</sup>

Busabongkot Boonkusol<sup>2</sup>

<sup>1</sup> 744 ถ.สุรนารายณ์ ต.ในเมือง จ.นครราชสีมา 30000

744 Suranarai Road, Mueang district, Nakhon Ratchasima Province 30000 (Bo14supawarn@gmail.com)

<sup>2</sup> 744 ถ.สุรนารายณ์ ต.ในเมือง จ.นครราชสีมา 30000

744 Suranarai Road, Mueang district, Nakhon Ratchasima Province 30000 (busa\_br@hotmail.com)

\*Corresponding author

**บทคัดย่อ:** สหกิจศึกษา (Co-operative Education: Co-op) เป็นระบบการศึกษาที่เน้นประสบการณ์ที่ได้รับจากการปฏิบัติงานจริงในสถานประกอบการ (Work-based learning) โดยที่สถาบันอุดมศึกษาจัดให้นักศึกษาที่กำลังศึกษาในระดับปริญญาตรีไปปฏิบัติงานจริงในสถานประกอบการอย่างเป็นระบบก่อนสำเร็จการศึกษาโดยที่นักศึกษาจะต้องปฏิบัติงานจริงเสมือนเป็นพนักงานปฏิบัติงานชั่วคราวซึ่งเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 16 สัปดาห์ (1 ภาคการศึกษา) ซึ่งในการปฏิบัติงานนั้นสถานประกอบการอาจกำหนดให้นักศึกษาสหกิจศึกษาปฏิบัติงานในตำแหน่งหน้าที่รับผิดชอบที่แน่นอนโดยงานที่ได้รับมอบหมายเป็นงานที่มีคุณภาพ จากการปฏิบัติงานสหกิจศึกษา ณ บริษัท เอ.เอ็น.บี. ลาบอราทอรี (อำนวยการผลิต) จำกัด ข้าพเจ้าได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติงานในตำแหน่งนักศึกษาฝึกปฏิบัติงานในแผนกบัญชี ได้แก่ บัญชีลูกหนี้ และบัญชีต้นทุน จากการปฏิบัติงานทำให้ข้าพเจ้ามีความสนใจเกี่ยวกับกระบวนการคำนวณต้นทุนการผลิต ทำให้ทราบวิธีการและขั้นตอนการดำเนินงานต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง ข้าพเจ้าจึงได้จัดทำคู่มือที่เกี่ยวข้องกับหน้าที่ความรับผิดชอบของส่วนงานที่เกี่ยวข้องกับบัญชีต้นทุน ระบบขั้นตอนกระบวนการการคำนวณต้นทุน และตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลที่เกี่ยวข้อง และสามารถเปรียบเทียบต้นทุนการผลิตตามมาตรฐานกับต้นทุนการผลิตจริง เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานต่อพนักงาน ผู้ที่เกี่ยวข้อง และนักศึกษาฝึกปฏิบัติงานรุ่นต่อไป และผู้ที่สนใจศึกษาข้อมูล สามารถนำไปใช้ในการปฏิบัติงานเพื่อให้สามารถเข้าใจระบบงานและเกิดประสิทธิภาพในการทำงานที่ดียิ่งขึ้น

**ABSTRACT:** Co-operative Education: Co-op is an education system that focuses on the experience gained from the work-based learning in the workplace The university provides students studying in undergraduate to work in the establishment of a system before graduation, the students will be performing as temporary employees, which is not less than 16 weeks (one semester), which, in practice, the establishment may require students to work in cooperative education positions to receive. Nothing, of course, the task is assigned a quality work. In this work, cooperative educational institutions can assign responsibility to students. The quality of education jobs received in A.N.B Laboratories Co., Ltd., the company, the company, the company, the tasks I received. Students in the accounting department, that is, accounts receivable and cost accounting, make me interested. I have made relevant manuals for the steps in the calculation of production cost. Responsible for related cost accounting system, cost accounting procedure and frequency. Accuracy of data and comparison of standard production cost and actual production cost. The workplace can designate cooperative education students in a specific position of responsibility. From the A.N.B Laboratories Co., Ltd., to the quality of six educational jobs, limited, I was assigned an internship student position in the program. Accounting including accounts receivable and cost accounting makes me interested in the calculation of production cost. In order to understand the relevant operation steps, I have developed the relevant responsibility manual. In the cost accounting process of cost accounting system, the accuracy of cost calculation and related data. Comparison of standard cost and actual production cost. It can be used to perform tasks in order to be able to understand the system and to perform better performance.

**คำสำคัญ:** ต้นทุน, ขั้นตอนกระบวนการคำนวณต้นทุน, ต้นทุนการผลิตมาตรฐาน, ต้นทุนการผลิตจริง, การเปรียบเทียบต้นทุนการผลิต

## ที่มาและความสำคัญของปัญหา

บริษัท เอ.เอ็น.บี. ลาบอราตอรี (อำนวยการเภสัช) จำกัด เดิมก่อตั้งในนาม “โรงงานอำนวยการเภสัช” ได้เปิดดำเนินการในปี พ.ศ. 2498 ผลิตยาและเวชภัณฑ์ที่มีคุณภาพ ปัจจุบันบริษัท เอ.เอ็น.บี.ฯ ยังคงมุ่งมั่นผลิตยาและเวชภัณฑ์ ทั้งชนิดปราศจากเชื้อและไม่ปราศจากเชื้อ ด้วยกระบวนการ ผลิตและควบคุมคุณภาพที่เข้มงวด ภายใต้มาตรฐานหลักเกณฑ์วิธีการที่ดีในการผลิต (Good Manufacturing Practice, GMP) เพื่อสืบทอดเจตนารมณ์ของผู้ก่อตั้งบริษัทฯ ในการผลิต เวชภัณฑ์ที่มีคุณภาพสูงแก่ประชาชน ด้วยประสบการณ์กว่า 50 ปี บริษัท เอ.เอ็น.บี. ลาบอราตอรี(อำนวยการเภสัช) จำกัด เป็นผู้ชำนาญการผลิตยาปราศจากเชื้อ โรงงานผลิตซึ่งตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร ได้รับการรับรอง มาตรฐาน Good Manufacturing Practice (GMP) และ ISO 9001:2008 ผลิตภัณฑ์ของบริษัทได้รับความเชื่อถือ และเป็นที่ยอมรับอย่างกว้างขวาง ทั้งในและต่างประเทศ โดยมีการส่งออกในหลายประเทศ อาทิเช่น กัมพูชา ลาว มาเลเซีย พม่า ฟิลิปปินส์ สิงคโปร์ เอธิโอเปีย ฮังการี เนปาล ศรีลังกาและเยเมน

จากการปฏิบัติงานสหกิจศึกษา ณ บริษัท เอ.เอ็น.บี. ลาบอราตอรี (อำนวยการเภสัช) จำกัด ข้าพเจ้าได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติงานในตำแหน่งนักศึกษาฝึกงานแผนกบัญชี ได้แก่ บัญชีลูกหนี้ และบัญชีต้นทุน จากการปฏิบัติงานทำให้ข้าพเจ้ามีความสนใจเกี่ยวกับกระบวนการคำนวณต้นทุนการผลิต ทำให้ทราบวิธีการและขั้นตอนการดำเนินงานต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง ข้าพเจ้าจึงได้จัดทำคู่มือที่เกี่ยวข้องกับหน้าที่ความรับผิดชอบของส่วนงานที่เกี่ยวข้องกับบัญชีต้นทุน ระบบขั้นตอนกระบวนการการคำนวณต้นทุน และตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลที่เกี่ยวข้อง และสามารถเปรียบเทียบต้นทุนการผลิตตามมาตรฐานกับต้นทุนการผลิตจริง เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานต่อพนักงานผู้ที่เกี่ยวข้อง และนักศึกษาฝึกปฏิบัติงานรุ่นต่อไป และผู้ที่สนใจ

## วัตถุประสงค์

1. เพื่อศึกษาหน้าที่ความรับผิดชอบของส่วนงานที่เกี่ยวข้องกับบัญชีต้นทุน
2. เพื่อศึกษาระบบขั้นตอนกระบวนการการคำนวณต้นทุนและตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลที่เกี่ยวข้อง
3. เพื่อศึกษาเปรียบเทียบต้นทุนการผลิตตามมาตรฐานกับต้นทุนการผลิตที่เกิดขึ้นจริง

## แนวคิดและทฤษฎี

*ทฤษฎีและหลักการเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุน (Cost Accounting)*

*ความหมายของต้นทุน (Cost)*

อชญา ไพค่างาม (2545) ได้ให้ความหมายไว้ว่า ต้นทุน คือ มูลค่าของทรัพยากรที่สามารถวัดเป็นจำนวนเงินได้ ซึ่งกิจการสูญเสียหรือเสียสละไปเพื่อแลกกับการได้รับสิ่งใดสิ่งหนึ่งกลับมาในที่นี้อาจหมายถึง สินค้าหรือบริการต่างๆ ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อกิจการ

สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์ (2551) ได้กล่าวไว้ว่า ต้นทุน หมายถึง มูลค่าของทรัพยากรที่สูญเสียไปเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าและบริการ โดยมูลค่านั้นจะต้องสามารถวัดได้เป็นหน่วยเงินตราซึ่งเป็นลักษณะของการลดลงในสินทรัพย์หรือเพิ่มขึ้นในหนี้สิน โดยต้นทุนที่เกิดขึ้นอาจให้ประโยชน์ในปัจจุบันหรืออนาคตก็ได้เมื่อต้นทุนใดเกิดขึ้นแล้วและกิจการได้ใช้ประโยชน์ไปทั้งสิ้นแล้วต้นทุนนั้นจะถือเป็นค่าใช้จ่าย ดังนั้นค่าใช้จ่ายจึงหมายถึงต้นทุนที่ได้ให้ประโยชน์และกิจการได้ใช้ประโยชน์ทั้งหมดไปแล้วในขณะนั้น และสำหรับต้นทุนที่กิจการสูญเสียไป แต่จะให้ประโยชน์แก่กิจการในอนาคตเรียกว่าสินทรัพย์

มนวิกา ผดุงสิทธิ์ (2554) ได้กล่าวไว้ว่า ต้นทุน หมายถึง มูลค่าของทรัพยากรที่ใช้ประโยชน์เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ตามที่ได้กำหนดไว้ มักจะถูกวัดมูลค่าเป็นจำนวนเงินที่จะต้องจ่ายออกไปเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ โดยอาจจะแบ่งเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง หรือเรียกว่าต้นทุนในอดีต และต้นทุนประมาณการซึ่งเป็นต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต

#### แนวคิดการจำแนกองค์ประกอบต้นทุน

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยได้บัญญัติได้แนวคิดองค์ประกอบต้นทุน 1 องค์ประกอบ และ 3 ประเภท ดังนี้

#### 1) องค์ประกอบของต้นทุนการผลิต

##### (1) วัตถุดิบทางตรง (Direct Material) หมายถึง วัตถุดิบที่เป็นส่วนสำคัญของผลิตภัณฑ์

ที่คิดเข้าหน่วยผลิตภัณฑ์ได้โดยตรง เช่น ในการผลิตน้ำเกลือ วัตถุดิบที่เป็นส่วนสำคัญคือ Sodium Chloride ส่วนวัตถุดิบประกอบอื่นๆ เช่น ขวด ฝา กล่องโหล สติกเกอร์ ถือว่าเป็นวัสดุสิ้นเปลือง

(2) แรงงานทางตรง (Direct Labor) หมายถึง ค่าแรงงานที่ใช้ในการเปลี่ยนแปลงสภาพ วัตถุดิบทางตรงให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป ได้แก่ เงินเดือนพนักงาน, โบนัส

(3) ค่าใช้จ่ายโรงงาน (Overhead Cost) หมายถึง ต้นทุนการผลิตทั้งหมดที่เกิดขึ้นในการผลิตสินค้าที่ไม่ใช่ต้นทุนวัตถุดิบทางตรงและแรงงานทางตรง

#### ความหมายของการบัญชีต้นทุน (Cost Accounting)

ดวงมณี โกมารทัต (2546) การบัญชีต้นทุน หมายถึง การบัญชีที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับการจัดเก็บ สสมรวบรวม จำแนกและวิเคราะห์ข้อมูลด้านต้นทุนทั้งที่เกิดขึ้นในอดีตตลอดไปจนถึงการประมาณการหรือพยากรณ์ต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต

อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์ (2548) บัญชีต้นทุนเป็นหลักการบัญชีที่เกี่ยวกับการสะสมและวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร ทั้งเพื่อการวางแผน ควบคุม และการตัดสินใจในเรื่องอื่นๆ โดยปกติแล้วการบัญชีต้นทุนจะทำหน้าที่หลักในการสะสมข้อมูลทางด้านต้นทุนที่เป็นข้อมูลที่เกิดขึ้นแล้วในอดีต เพื่อคำนวณหาต้นทุนของผลิตภัณฑ์รวมทั้งใช้ประมาณมูลค่าของสินค้าคงเหลือ นอกจากนี้การบัญชีต้นทุนยังเป็นส่วนที่เกี่ยวข้องกับการประมาณหรือการพยากรณ์ต้นทุนที่จะเกิดขึ้นในอนาคตเพื่อการตัดสินใจอีกด้วย

ค่านาย อภิปรัชญาสกุล (2551) การบัญชีต้นทุน เป็นวิธีการทางบัญชีที่ทำหน้าที่รวบรวมข้อมูลทางด้านต้นทุนของธุรกิจประเภทอุตสาหกรรม โดยมีวัตถุประสงค์พื้นฐานในการจัดทำรายงานทางการเงินตลอดจนวิเคราะห์และจำแนกข้อมูลเพื่อใช้ในการบริหารต้นทุน (Cost Management) ตามความต้องการของผู้บริหาร

#### พฤติกรรมต้นทุน(Cost Behavior)

สาคร กล้าหาญ (2550) ได้ให้ความหมายของพฤติกรรมต้นทุนไว้ว่า พฤติกรรมของต้นทุนเป็นลักษณะการเปลี่ยนแปลงของต้นทุนมีประโยชน์ต่อการพิจารณาถึงผลกระทบของปริมาณผลิตและขายที่เปลี่ยนไปต่อกำไร

ฐานันดร ปริตักัญญรัตน์ (2551) พฤติกรรมต้นทุน หมายถึง ลักษณะการเคลื่อนไหวหรือการเปลี่ยนแปลงของตัวเลขที่แตกต่างกันของแต่ละรายการในงบการเงิน

### แนวคิดการจำแนกพฤติกรรมต้นทุน

อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์ (2548) ได้กล่าวไว้ว่าพฤติกรรมต้นทุนหมายถึง การวิเคราะห์จำนวนของต้นทุนที่จะมีการเปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิตหรือระดับของกิจกรรมที่เป็นตัวผลักดันให้เกิดต้นทุน (Cost Driver) ในการผลิต ทั้งที่เกี่ยวกับการวางแผน การควบคุม การประเมิน และวัดผลการดำเนินงาน การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับระดับของกิจกรรม เราสามารถที่จะจำแนกต้นทุนได้ 3 ชนิด คือ ต้นทุนผันแปร ต้นทุนคงที่ ต้นทุนผสม อย่างไรก็ตามแนวคิดในการจำแนกต้นทุนใน 3 ชนิดนี้ เป็นการจำแนกต้นทุนที่อยู่ในช่วงของต้นทุนที่มีความหมายต่อการตัดสินใจ (Relevant range) นั่นก็คือ เป็นช่วงที่ต้นทุนคงที่รวม และต้นทุนผันแปรต่อหน่วยยังมีลักษณะคงที่หรือไม่เปลี่ยนแปลง

ฐานันดร ปรีดากัญญารัตน์ (2558) ได้แบ่งประเภทต้นทุน ไว้เป็น 3 ประเภท ดังนี้

1) ต้นทุนคงที่ (Fixed Cost) ของกิจการ หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการจัดหาหรือจัดเตรียมทรัพย์สินเพื่อใช้ในการดำเนินการผลิต การจำหน่าย และการดำเนินงานอื่นๆของกิจการซึ่งต้นทุนคงที่นี้จะมีลักษณะของต้นทุนจำนวนรวมคงที่ ไม่ว่าปริมาณของกิจกรรมในการผลิตหรือการให้บริการ หรือการกระทำจะมากน้อยเพียงไรก็ตาม นั่นคือลักษณะของต้นทุนจะไม่มีเปลี่ยนแปลงหรือไม่ขึ้นอยู่กับปริมาณของการผลิตหรือการกระทำกิจกรรมใดใดของกิจการ เช่น ค่าเสื่อมราคาอาคารกิจการ ค่าเช่าอาคารสถานที่ ค่าเบี้ยประกันภัย จะไม่เปลี่ยนแปลงไม่ว่าจะมีการบริการเป็นจำนวนเท่าใดก็ตาม

ต้นทุนผันแปร (Variable Cost) ของกิจการ หมายถึง ต้นทุนที่จำนวนรวมมีลักษณะเปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณของกิจกรรมในการผลิตหรือการกระทำของกิจการ นั่นคือลักษณะของต้นทุนผันแปรรวมจะมีการเปลี่ยนแปลงขึ้นอยู่กับปริมาณของการผลิตหรือการกระทำกิจกรรมใดใดของกิจการหรือจำนวนครั้งของการให้บริการ เช่น ต้นทุนค่าวัสดุที่ใช้ในการผลิต ค่าแรงงานของพนักงาน เป็นต้น ต้นทุนลักษณะนี้จะมีจำนวนรวมเปลี่ยนแปลงไปเป็นสัดส่วนเดียวกันกับปริมาณของกิจกรรมการผลิตหรือการให้บริการ แต่ต้นทุนผันแปรต่อหน่วยจะคงที่ไม่ว่าปริมาณการผลิตหรือการให้บริการจะเปลี่ยนแปลงไป

ต้นทุนรวม (Mixed cost) หมายถึง ต้นทุนลักษณะผสมระหว่างต้นทุนคงที่กับ ต้นทุนผันแปร กล่าวคือ ต้นทุนส่วนหนึ่งจะคงที่ไม่ว่าปริมาณของกิจกรรมจะเปลี่ยนแปลงเป็นเท่าไรก็ตาม ในขณะที่ต้นทุนส่วนหนึ่งจะผันแปรไปตามปริมาณของกิจกรรมที่เปลี่ยนแปลงไป เช่น ค่าไฟฟ้า ไม่ว่ากิจการจะดำเนินการหรือไม่ก็ต้องจ่ายค่าไฟฟ้าเป็นจำนวนเงินคงที่จำนวนหนึ่ง (ค่ามิเตอร์ไฟฟ้า) แต่ถ้ากิจการมีการใช้ไฟจำนวนมากขึ้นก็จะมีค่ากระแสไฟฟ้าเพิ่มขึ้นตามไปด้วย (ค่าพลังงานไฟฟ้าที่ใช้) หรือ ค่าโทรศัพท์ส่วนที่เป็นค่าบริการรายเดือนจะคงที่

การกำหนดค่าใช้จ่ายการผลิตขึ้นเป็นต้นทุน

สมใจ บุญหมื่นไวย และบุษบงกช บุญกุศล (2558) การคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตขึ้นเป็นต้นทุน อาจทำได้ 3 วิธี คือ การคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตขึ้นเป็นต้นทุนตามตัวเลขต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง

ระบบต้นทุนจริง (Actual Cost System) เป็นการบันทึกข้อมูลต้นทุนเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามที่เกิดขึ้นจริงในกระบวนการผลิต ทั้งต้นทุนวัตถุดิบทางตรง ต้นทุนค่าแรงงานทางตรง และต้นทุนค่าใช้จ่ายในการผลิต ตามวิธีนี้จะให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามที่เกิดขึ้นจริง มีหลักฐานแน่นอนซึ่งสามารถตรวจสอบได้

การคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตขึ้นเป็นต้นทุนตามอัตราจัดสรร

ต้นทุนตามปกติ (Normal Cost System) จากปัญหาในการคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนจริงนั้นไม่สามารถทำได้โดยง่าย จึงมีการประประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ล่วงหน้า

ซึ่งเรียกว่าค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร หรือค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน ดังนั้นวิธีต้นทุนตามปกติจึงคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ โดยมีต้นทุนวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรงตามที่เกิดขึ้นจริง ส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตคำนวณเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ล่วงหน้าที่ตามวิธีการจัดสรร

การคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตขึ้นเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ล่วงหน้า

ต้นทุนที่กำหนดล่วงหน้า (Predetermined Cost) เป็นวิธีการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ขึ้นล่วงหน้า ทั้งต้นทุนวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต เพื่อประโยชน์ในการวางแผนและการตัดสินใจของผู้บริหาร โดยต้นทุนที่ถูกกำหนดขึ้นล่วงหน้านี้อาจกำหนดในรูปของต้นทุนโดยประมาณหรือต้นทุนมาตรฐาน ซึ่งต้นทุนที่กำหนดล่วงหน้านี้จะถูกนำไปเปรียบเทียบกับต้นทุนจริงที่เกิดขึ้น โดยผลแตกต่างจะนำเสนอฝ่ายบริหารเพื่อวิเคราะห์หาสาเหตุและกำหนดแนวทางปรับปรุงต่อไป

*แนวคิดการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตและระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC)*

*แนวคิดทฤษฎีเกี่ยวกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรม*

อนรุักษ์ ทองสุโขวงศ์ (2548) ให้ความหมายของการบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมไว้ว่า (Activity based costing : ABC) เป็นแนวคิดของระบบการบริหารต้นทุนแบบใหม่ซึ่งมีจุดมุ่งหมายให้ผู้บริหารหันมาให้ความสนใจกับการบริหารกิจกรรมและต้นทุนที่เกี่ยวข้อง ดังนั้นจึงมีการบริหารโดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมต่างๆ และถือว่ากิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน ส่วนผลิตภัณฑ์นั้นเป็นสิ่งที่ใช้กิจกรรมต่างๆ อีกทีหนึ่ง กิจกรรม คือ การกระทำที่เปลี่ยนทรัพยากรของกิจการออกมาเป็นผลผลิตได้ ดังนั้นการบัญชีต้นทุนกิจกรรมนอกจากเน้นการระบุกิจกรรมของกิจการแล้วยังพยายามระบุต้นทุนของกิจกรรมเพื่อใช้ในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์และเพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงาน

จากความหมายของแนวคิดและทฤษฎีของต้นทุนกิจกรรมได้สรุปได้ว่า เป็นต้นทุนซึ่งมีจุดมุ่งหมายให้ผู้บริหารหันมาให้ความสนใจกับการบริหารและต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยค่าใช้จ่ายในการผลิตเป็นอัตราเดียว คำนวณและผลัดกันอัตราเดียวเข้าสู่ผลิตภัณฑ์

**ระเบียบวิธี หรือการทำการแก้ไขปรับปรุงการทำงาน**

จากการศึกษาพบว่าบริษัท เอ.เอ็น.บี. ลาบอราตอรี(อำนวยการเภสัช) จำกัด มีการคำนวณต้นทุนด้วยวิธีการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตด้วยระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม คือการคิดต้นทุนแบ่งแยกตามกิจกรรม เป็นการจัดสรรหรือปันส่วนต้นทุนการใช้ทรัพยากรขององค์กรผ่านกิจกรรมแต่ละกิจกรรมในองค์กร ต้นทุนของผลิตภัณฑ์จะสูงหรือจะต่ำก็ขึ้นอยู่กับผลิตภัณฑ์นั้นมีกิจกรรมต่างๆ มากน้อยเพียงใดทำให้การปันส่วนต้นทุนให้ผลิตภัณฑ์สามารถคำนวณต้นทุนที่ใกล้เคียงกับความจริงที่สุดซึ่งการคำนวณต้นทุนนี้จัดทำขึ้นเพื่อทำเป็นรายงานบัญชีสำหรับผู้บริหารเพื่อใช้ในการตัดสินใจและวางแผนการดำเนินงานให้ดียิ่งขึ้น โดยผู้ศึกษาได้เก็บรวบรวมวิธีการดำเนินงานไว้ดังนี้

1. ศึกษากระบวนการผลิตจากการสอบถามผู้ที่เกี่ยวข้อง
2. รวบรวมข้อมูลต้นทุนการผลิต โดยการสังเกต สอบถาม ข้อมูลจากฝ่ายผลิต
3. ดึงข้อมูลต้นทุนการผลิตมาตรฐาน และข้อมูลการผลิตจริงจากระบบ SAP ของแผนกผลิตของกิจการและ

จัดทำคู่มือการคำนวณต้นทุนการผลิต บริษัท เอ.เอ็น.บี. ลาบอราตอรี (อำนวยการเภสัช) จำกัด

บริษัท เอ.เอ็น.บี.ลาบอราตอรี(อำนวยการเภสัช) จำกัด มีแผนการผลิตสินค้าของบริษัททั้งหมด 6 แผนก ดังนี้

1. LVP1 ผลิตสารละลายปราศจากเชื้อสำหรับชะล้างทำความสะอาด
2. LVP2 ผลิตสารละลายหยดเข้าเส้นเลือดชนิดถูกกึ่งแข็ง

3. LVP3 ผลิตสารละลายหยดเข้าเส้นเลือดชนิดถุงนัม
4. SVP ผลิตยาฉีดปราศจากเชื้อกลุ่มสารอาหารและวิตามิน
5. Hormones ผลิตยาฉีดปราศจากเชื้อกลุ่มฮอร์โมน
6. Others ผลิตยาอื่นๆเช่น ยาทาสุดคม, น้ำยาล้างไต เป็นต้น

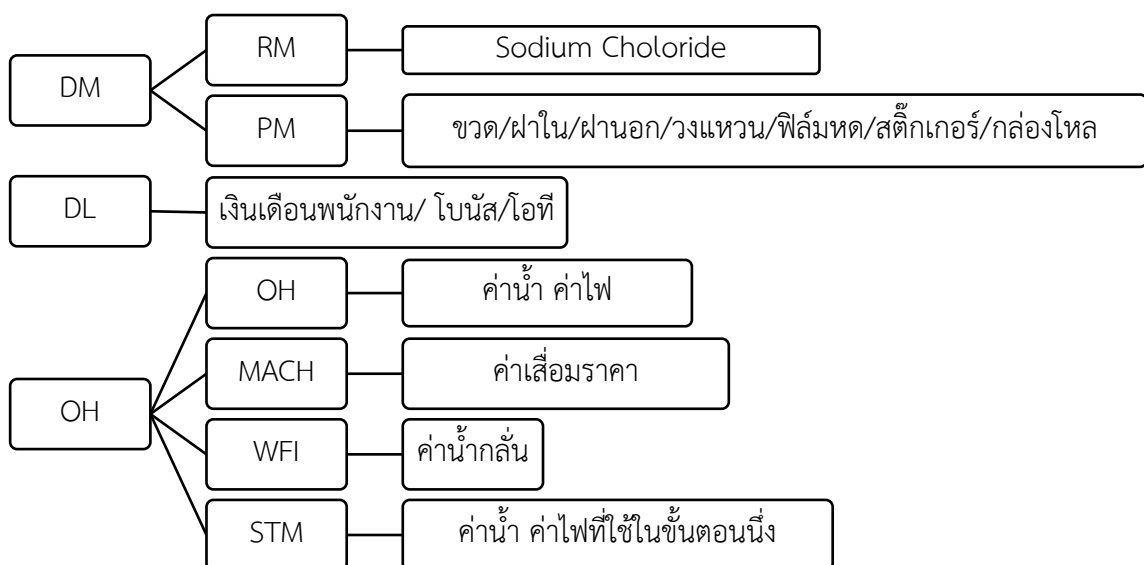
ต้นทุนการผลิตที่ผู้ศึกษาทำการศึกษา คือ ต้นทุนการผลิตที่เกิดขึ้นเป็นประจำในกระบวนการผลิตเฉพาะสินค้าประเภทกลุ่มผลิตภัณฑ์น้ำเกลือคลีนแอนด์แคร์ แผนกLVP1 ตั้งแต่กระบวนการผสม ไปจนถึง กระบวนการบรรจุหีบห่อ ซึ่งต้นทุนดังกล่าวได้แก่

วัตถุดิบในการผลิต คือ วัตถุดิบที่ซื้อเข้ามาเพื่อใช้ในกระบวนการผลิตสินค้า ซึ่งวัตถุดิบทั้งหมดจะมีการสั่งซื้อจากผู้ขายภายนอกโดยผ่านกระบวนการจัดซื้อจากแผนกจัดซื้อ ได้แก่

1. Sodium Chloride
2. Bottle
3. ฟิล์มหัด
4. Inner cap plastic
5. Ring green color
6. กล่องโหล
7. หน้าโหล
8. Sticker
9. Cap white color

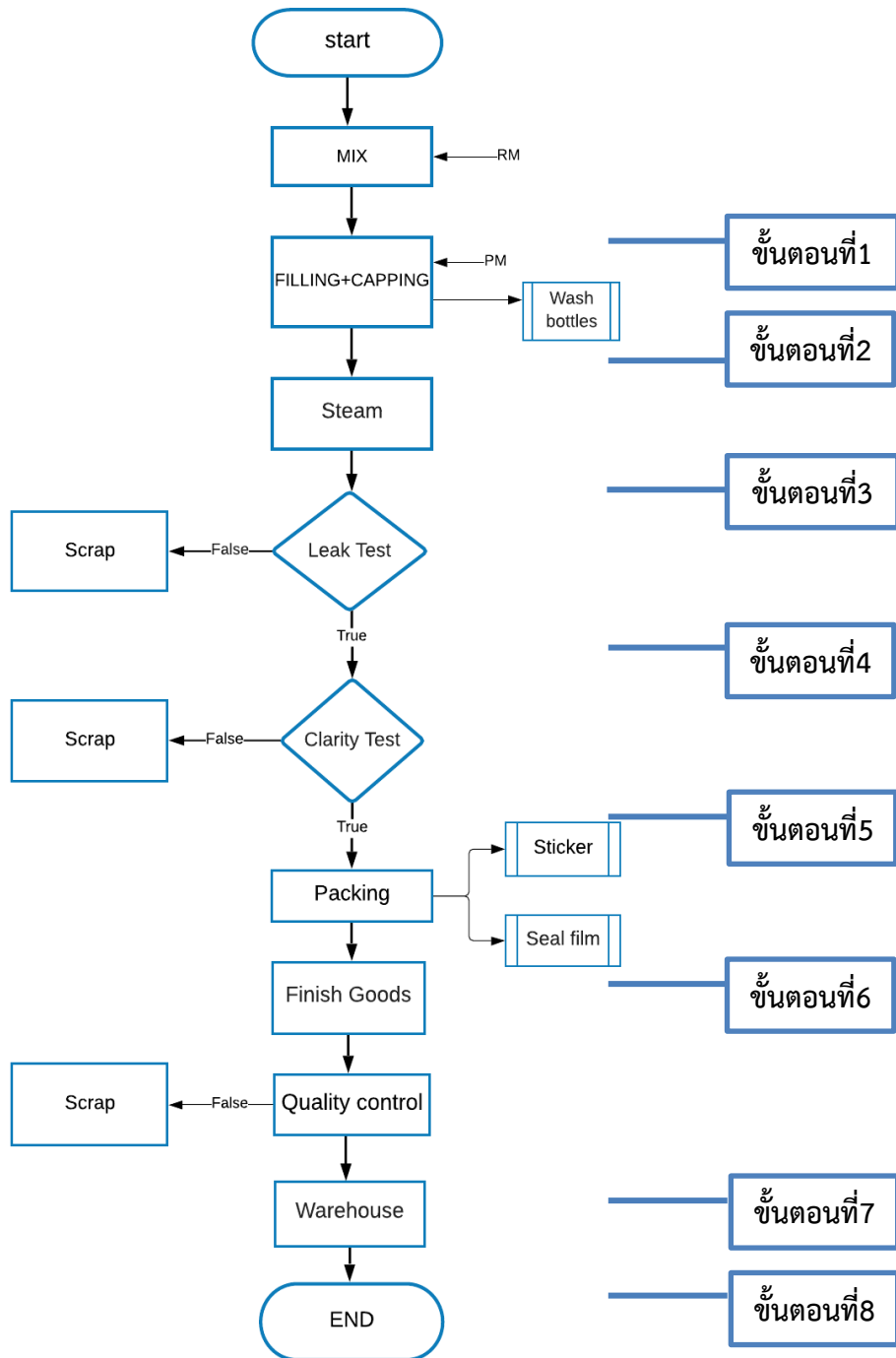
ค่าแรงงาน คือ ค่าแรงงานที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิตตั้งแต่กระบวนการผสมไปจนถึงกระบวนการ บรรจุหีบห่อ  
 ค่าใช้จ่ายการผลิต คือ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิต เช่น ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า เป็นต้น

ซึ่งองค์ประกอบของต้นทุนข้างต้นสามารถแสดงเป็นรูปภาพประกอบการจัดประเภทต้นทุนดังภาพที่ 1 ดังนี้



ภาพที่ 1: ผังมโนภาพแสดงการจัดประเภทของต้นทุน





ภาพที่ 2: แผนผังแสดงกระบวนการผลิต

จากภาพที่ 2 แสดงแผนผังขั้นตอนกระบวนการการผลิตที่จัดทำขึ้นจากการสังเกตการณ์ของผู้ศึกษาและสอบถามผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องเบื้องต้น อีกทั้งยังเป็นตัวอย่างผังการผลิตสินค้าจากแผนก LVP1 เท่านั้น ซึ่งคาดการณ์ว่ามีกระบวนการผลิตสินค้า โดยมีรายละเอียดในการศึกษา ดังนี้

กระบวนการผลิตสินค้า จะมีทั้งหมด 8 ขั้นตอน โดยจะเริ่มจาก

1. ขั้นตอนการผสม(Mixing) จะเป็นการนำ Sodium Chloride ผ่านเข้าเครื่องผสมจนกระทั่ง กลายเป็นน้ำเกลือ
2. ขั้นตอนการบรรจุและปิดฝา ขั้นตอนนี้จะมีการล้างและเตรียมขวดเพื่อนำน้ำเกลือที่ผ่านขั้นตอนการผสมมาบรรจุและปิดฝาใน วงแหวนและปิดฝานอกโดยการใช้เครื่องในการบรรจุและปิดฝา
3. ขั้นตอนการนึ่ง(อบไอน้ำ) เมื่อผ่านขั้นตอนการบรรจุและปิดฝาแล้วจะนำน้ำเกลือเข้าเครื่องAutoclave เพื่อนึ่งฆ่าเชื้อโดยใช้ไอน้ำร้อนแรงดันสูง
4. ขั้นตอนการตรวจรั่ว หลังจากน้ำเกลือผ่านการอบนึ่งฆ่าเชื้อแล้วจะต้องผ่านการตรวจการรั่วในบริเวณต่างๆ ของขวดน้ำเกลือ เพื่อให้แน่ใจว่าบรรจุภัณฑ์ที่บรรจุน้ำเกลือมีความสมบูรณ์
5. ขั้นตอนการตรวจผง เมื่อผ่านการตรวจรั่วแล้วจะตรวจสอบปนเปื้อนหรือตรวจความใสของน้ำเกลือที่ผลิต เพื่อให้มั่นใจว่าน้ำเกลือที่ผลิตไม่มีสารปนเปื้อนเจือปนอยู่
6. ขั้นตอนการบรรจุหีบห่อ ในส่วนของขั้นตอนนี้เป็นขั้นตอนสุดท้ายในการผลิต หลังจากที่ผ่านมาผ่านขั้นตอนข้างต้นที่กล่าวมาแล้วจะนำขวดน้ำเกลือมาติดสติ๊กเกอร์หน้าขวดและซีลฟิล์มเคลือบขวดน้ำเกลือ จากนั้นจะนำไปบรรจุใส่กล่องโพลีเอทิลีนเมื่อบรรจุแล้วจะติดสติ๊กเกอร์หน้ากล่องโพลี
7. ขั้นตอนการตรวจสอบและควบคุมคุณภาพ เมื่อผลิตสินค้าเสร็จสิ้นแล้วแผนกตรวจสอบและควบคุมคุณภาพ จะสุ่มหยิบสินค้าที่ผลิตไปทำการตรวจคุณภาพ
8. ขั้นตอนการจัดเก็บสินค้า สินค้าที่ผลิตเสร็จแล้วจะถูกนำไปจัดเก็บไว้ที่คลังสินค้าของทางบริษัทเพื่อเตรียมนำออกจำหน่ายและขนส่งให้กับลูกค้า

ตารางที่ 1: แสดงการเปรียบเทียบต้นทุนการผลิตตามประเภทต้นทุน

Cost	RM	PM	DL	MACH	OH	WFI	STM	Total
Actual	0.01	6.20	1.48	0.21	1.50	0.06	0.12	9.58
Standard	0.01	6.29	1.48	0.21	1.50	0.06	0.12	9.67
Different	0.00	-0.09	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	-0.09

จากตารางที่ 1 แสดงผลการวิเคราะห์เปรียบเทียบการคำนวณต้นทุนการผลิตสินค้าน้ำเกลือคลีนแอนด์แคร์ขนาด 100 mL รหัสสินค้า 048592

จากการศึกษาผู้ศึกษาจึงสามารถสรุปได้ว่า ต้นทุนการผลิตสินค้าที่เกิดขึ้นจริงในกระบวนการผลิตของสินค้านี้มีต้นทุนการผลิตที่ต่ำกว่าต้นทุนการผลิตตามมาตรฐานที่บริษัทประมาณการณไว้เท่ากับ 0.09 บาท/ขวด หรือ 3,809.40 บาท/lot size ซึ่งผลต่างเกิดจากต้นทุนประเภทPM หรือวัสดุที่ใช้บรรจุหีบห่อในกระบวนการผลิตที่เกิดขึ้นจริงราคาซื้อขวดมีราคาต่ำกว่าราคาซื้อขวดตามต้นทุนตามมาตรฐาน รวมทั้งกล่องโพลีที่ใช้จริงใช้น้อยกว่าที่ประมาณการณไว้ ทำให้ต้นทุนการผลิตสินค้านี้มีต้นทุนการผลิตที่ต่ำกว่า



### ผลที่ได้จากการทำการแก้ไขปรับปรุงงาน

1. จากการฝึกสหกิจศึกษาในสถานประกอบการทำให้ผู้ศึกษาได้เรียนรู้หน้าที่ความรับผิดชอบของส่วนงานที่เกี่ยวข้องกับบัญชีต้นทุน
2. ผลการศึกษาทำให้ทราบถึงขั้นตอนกระบวนการคำนวณต้นทุนและตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลที่เกี่ยวข้อง มีขั้นตอนกระบวนการผลิตทั้งหมด 8 ขั้นตอน ซึ่งในแต่ละขั้นตอนประกอบไปด้วยต้นทุนการผลิต ได้แก่ RM, PM, DL, OH
3. ทำให้ทราบวิธีการเปรียบเทียบการคำนวณต้นทุนมาตรฐานการผลิตที่กำหนดไว้กับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง โดยการเปรียบเทียบ ปริมาณการผลิต ราคาวัตถุดิบ อัตราค่าแรงงานและต้นทุนค่าใช้จ่ายต่างๆในการผลิต จากสถิติการผลิตในอดีตของกิจการในการกำหนดประมาณการต้นทุนการผลิตตามมาตรฐาน กับ ต้นทุนการผลิตที่เกิดขึ้นจริงในปัจจุบัน เพื่อใช้ในการวิเคราะห์และตัดสินใจของผู้บริหารหรือผู้ที่เกี่ยวข้อง

### ประโยชน์ที่ได้จากการสหกิจศึกษา

1. ทำให้ทราบถึงกระบวนการคำนวณต้นทุนการผลิตและข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับงานบัญชี
2. ทำให้ได้เรียนรู้ขั้นตอนการปฏิบัติงานด้านบัญชีต้นทุนกระบวนการผลิตสินค้าและคำนวณต้นทุนการผลิตเพื่อให้ผู้ปฏิบัติงานสามารถดำเนินงานได้อย่างรวดเร็วชัดเจนและมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น
3. ทำให้รู้และเข้าใจขั้นตอนการปฏิบัติงานและการตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับบัญชีต้นทุน
4. สามารถนำความรู้ที่ได้ไปประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติงานในอนาคต
5. การปฏิบัติงานสหกิจศึกษาทำให้เกิดการพัฒนาตนเองด้านความรับผิดชอบการเรียนรู้วิธีการแก้ไขปัญหาในการปฏิบัติงาน
6. เพื่อให้พนักงานของบริษัทและนักศึกษาสหกิจศึกษารุ่นถัดไปสามารถนำความรู้ที่ได้จากการศึกษาคู่มือไปใช้ในการปฏิบัติงานจริงและนำไปพัฒนาความรู้เพิ่มเติมให้มากขึ้น
7. ได้เรียนรู้ถึงความเข้าใจขั้นตอนการปฏิบัติงานทางด้านงานบัญชีจากพนักงานบัญชีโดยตรงประสบการณ์ทำงานจากสถานที่การปฏิบัติงานจริง
8. ได้เรียนรู้ทักษะในการทำงานร่วมกับผู้อื่นการปรับตัวและการสร้างมนุษยสัมพันธ์กับผู้อื่น

## เอกสารอ้างอิง

- [1] อัญญา ไพค่างาม. ความหมายและประเภทของต้นทุน.[ออนไลน์]. 2545 [เข้าถึงเมื่อ : 12 มกราคม 2563] เข้าถึงได้จาก : <http://coursewares.mju.ac.th:81/e-learning47/section2/ac311/CH0101.htm>.
- [2] ดวงมณี โกมารทัต. การบัญชีต้นทุน. กรุงเทพฯ: แอ็คทีฟพริ้นท์; 2546.
- [3] อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์. ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับบัญชีต้นทุน.[ออนไลน์]. 2548 [เข้าถึงเมื่อ : 12 มกราคม 2563] เข้าถึงได้จาก : <https://home.kku.ac.th/anuton/cost%20accounting/cost%20accounting.htm>.
- [4] สาคร กล้าหาญ. การบัญชีเพื่อการจัดการ. ลพบุรี: สถาบันรัชต์ภาคย์ ลพบุรี; 2550.
- [5] สมนึก เจริญพงษ์พันธ์ . การบัญชีต้นทุน. กรุงเทพฯ: แมคกรอ-ฮิล; 2551.
- [6] คำนาย อภิปรัชญาสกุล . การจัดการต้นทุนโลจิสติกส์. กรุงเทพฯ: โฟกัสมีเดีย แอนด์ พับลิชชิง; 2551.
- [7] แคปแลนด์, โรเบิร์ต.เอส. และแอนเดอร์สัน, สตีเฟน. อาร์ . การวิเคราะห์ต้นทุนบนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลา (จักร ดิงศภิตย์, ผู้แปล). กรุงเทพมหานคร: เอ็กซ์เปอร์เน็ท; 2552.
- [8] สนธิญา สุวรรณราช (2552). การประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมในสถานศึกษาเอกชน:กรณีศึกษาโรงเรียนลำปางพณิชยการและเทคโนโลยี. การค้นคว้าอิสระบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยเชียงใหม่; 2552
- [9] อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์ . การบัญชีต้นทุน.[ออนไลน์]. 2553 [ เข้าถึงเมื่อ : 6 กุมภาพันธ์ 2563] เข้าถึงได้จาก: <http://home.kku.ac.th/anuton/cost%20accounting/cost20%20allocation%20and%20ABC.htm>.
- [10] มนวิกา ผดุงสิทธิ์ . การบัญชีต้นทุน. กรุงเทพฯ: อีเมจเนียร์; 2554.
- [11] ฐานันดร ปรีดากัญญารัตน์. พฤติกรรมของต้นทุน.[ออนไลน์]. [ เข้าถึงเมื่อ : 6 กุมภาพันธ์ 2563] เข้าถึงได้จาก: [http://www2.feu.ac.th/acad/ba/articles\\_detail.php?id=118](http://www2.feu.ac.th/acad/ba/articles_detail.php?id=118).
- [12] สมใจ บุญหมื่นไวย. และบุษบงกช บุญกุลศล. . การบัญชีต้นทุน. การกำหนดค่าใช้จ่ายในการผลิตขึ้นเป็นต้นทุน. (7/15). นครราชสีมา : ศูนย์ถ่ายเอกสาร BA COPY and PRINT; 2558.
- [13] สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. ความหมายต้นทุน.[ออนไลน์]. [ เข้าถึงเมื่อ : 6 กุมภาพันธ์ 2563] เข้าถึงได้จาก : [www.fap.or.th](http://www.fap.or.th)