

## บทที่ 2

### เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาจากตำรา เอกสาร วารสาร และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้สามารถได้นิยามที่ครอบคลุมและชัดเจน ซึ่งประกอบด้วยสาระสำคัญดังต่อไปนี้

- 2.1 แนวคิดเกี่ยวกับการผลิตน้ำตาลมะพร้าวในจังหวัดสมุทรสงคราม
- 2.2 แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุน
- 2.3 แนวคิดเกี่ยวกับการบริหารต้นทุน
- 2.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

#### 2.1 แนวคิดเกี่ยวกับการผลิตน้ำตาลมะพร้าวในจังหวัดสมุทรสงคราม

##### 2.1.1 ความเป็นมา

จังหวัดสมุทรสงคราม เป็นจังหวัดที่มีสภาพเหมาะสมในการปลูกมะพร้าวเป็นอย่างดี และเกษตรกรจังหวัดสมุทรสงครามมีการปลูกมะพร้าวกันมานานนับ 100 ปีแล้ว เริ่มแรกก็จะเป็นการปลูกมะพร้าวพันธุ์ผลใหญ่หรือมะพร้าวใหญ่ สำหรับเก็บผลต่อมาก็มีการเริ่มทำน้ำตาลมะพร้าว ซึ่งป่าเป็เรื่องมรรคทรัพย์ เกษตรกรตำบลคลองเขิน อำเภอเมืองจังหวัดสมุทรสงคราม อายุ 83 ปี เล่าความเป็นมาของการทำน้ำตาลมะพร้าวให้ฟังว่า สมัยก่อนเนื่องจากมีการปลูกมะพร้าวกันมาก วันหนึ่งมีเด็กหนุ่มขึ้นต้นมะพร้าวแล้วเอามือไปพันจั่นหรือช่อดอกมะพร้าวเล่น ต่อมาเห็นมีน้ำไหลออกมาจากจั่นจึงเอานิ้วลองจิ้มดูดูชิม ปรากฏว่ามีรสหวานดีจึงนำเอาภาชนะมารองรับน้ำที่หยดจากจั่นมะพร้าว ปรากฏว่าได้น้ำตาลสดมา 1 ชัน จึงนำมาต้มแล้วนำไปต้มได้รสหวานอร่อยดี จึงทำอีก คราวนี้เอาน้ำตาลมาทดลองต้มอีกปรากฏว่าต้มจนน้ำตาลสดเดือดและลึมมาดู น้ำตาลจึงแข็งกลายเป็นตังเม กินก็อร่อยดี จึงนำมาทดลองทำอีกหลายครั้งจนกระทั่งได้พบสูตรการทำน้ำตาลมะพร้าวและมีกระบวนการผลิตน้ำตาลเรื่อยมา จนถึงปัจจุบันนี้ก็มียังมีความรู้มากมายจากการทำน้ำตาลมะพร้าว และแปรรูปเป็นผลิตภัณฑ์อื่นๆ ตามวิถีชีวิตของชุมชน ได้แก่ การทำน้ำตาลเมาหรือกระแจะ ต้มกันในเทศกาลต่างๆ ของชุมชนในสมัยก่อน ปัจจุบันก็ไม่ค่อยมีใครทำแล้วการทำน้ำตาลมะพร้าวจึงมีประวัติความเป็นมาตามวิถีชีวิตของชุมชน จนกระทั่งวันนี้อาชีพ การทำน้ำตาลมะพร้าวก็เป็นอาชีพที่สร้างรายได้ที่ดีแก่เกษตรกรชาวสวนมะพร้าวที่สำคัญอาชีพหนึ่ง

### 2.1.2 ลักษณะทางพฤกษศาสตร์

มะพร้าวเป็นพืชใบเลี้ยงเดี่ยว มีชื่อทางวิทยาศาสตร์ว่า *Coco Nucifera* Linn เชื่อกันว่ามีแหล่งกำเนิดอยู่บริเวณแถบเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ ตั้งแต่แหลมมาลายูไปจนถึงนิวกินี

ระบบรากเป็นรากฝอย ลำต้นเดี่ยว ใบรวมแบบขนนก ช่อดอกอยู่เหนือก้านใบ ติดกับลำต้น ชาวสวนมะพร้าวเรียกว่าจั่น ผลประกอบด้วยเปลือก 3 ชั้น คือ เปลือกชั้นนอก เปลือกชั้นกลาง จนถึงกะลา เมล็ดคือส่วนทั้งหมดที่อยู่ในกะลา

### 2.1.3 พันธุ์มะพร้าวตาล

มะพร้าวตาลเป็นสายพันธุ์มะพร้าวที่ชาวสวนคัดเลือกมาจากต้นมะพร้าวปกติที่ให้ปริมาณน้ำตาลสูงมาก สม่่าเสมอ จำนวนจั่นต่อปีมาก จั่นใหญ่เหนียวโน้มได้ง่าย พันธุ์มะพร้าวที่นิยมปลูกในจังหวัดสมุทรสงครามได้แก่ พันธุ์เทิงบ้อง พันธุ์สาริชา พันธุ์สายบัว และพันธุ์ทะเลบัว

ปัจจุบันเกษตรกรในจังหวัดสมุทรสงครามก็ยังมีการคัดพันธุ์มะพร้าวมาเรื่อยๆ ได้แก่ พันธุ์มะพร้าวหอมหรือพันธุ์มะพร้าวอ่อนน้ำหวานก็มีการคัดพันธุ์มาใช้ในการทำน้ำตาลมะพร้าว เพราะน้ำตาลสดที่ได้หลังจากนำมาเคี้ยวแล้วจะได้น้ำตาลที่หวานมันและมีกลิ่นหอมและจำนวนจั่นต่อปีมีมากแต่มีข้อเสียคือจั่นเล็ก น้ำตาลต่อวันได้น้อย โดยมีนายบุญมาก ลิ่มไพบูลย์ เกษตรกรตำบลดอนมะโนรา อำเภอบางคนที ริเริ่มทำน้ำตาลมะพร้าวหอมแล้วนำน้ำตาลมะพร้าวมาทำผลิตภัณฑ์น้ำตาลสดบรรจุขวดและบรรจุกระป๋องจำหน่าย เป็นการเพิ่มช่องทางการตลาดของน้ำตาลมะพร้าวอีกช่องทางหนึ่ง ซึ่งตลาดยอมรับเป็นอย่างดี

เกษตรกรตำบลนางตะเคียน อำเภอมืองสมุทรสงคราม ได้คัดพันธุ์น้ำตาลมะพร้าวพันธุ์หนึ่งชื่อว่า “พันธุ์ค่อม” เมื่อประมาณปี 2540-2545 ซึ่งเป็นพันธุ์มะพร้าวต้นใหญ่ต้นเตี้ยตกจั่นภายใน 2 ปีครึ่งถึง 3 ปี เป็นพันธุ์มะพร้าวที่มีผลใหญ่ ลำต้นใหญ่ จั่นมีขนาดใหญ่ และจั่นมีขนาดสั้นยาวประมาณ 1 ฟุต แต่ให้น้ำตาลดีมาก โดยให้น้ำตาลวันละประมาณ 6-10 ลิตร ซึ่งขณะนั้นกำลังทดสอบเก็บผลผลิตและกำลังเพาะขยายพันธุ์ในพื้นที่ตำบลนางตะเคียน ในส่วนของทางราชการ สถานีพืชสวน อำเภอสวี จังหวัดชุมพร ก็มีการคัดพันธุ์และผสมพันธุ์เพื่อใช้สำหรับทำน้ำตาลมะพร้าว ได้แก่ พันธุ์ลูกผสมสวี1 และ สวี2 ซึ่งมีเกษตรกรตำบลวัดประดู่ อำเภอมัทพวา จังหวัดสมุทรสงคราม นำมาปลูกก็ได้ผลดี ซึ่งเจ้าหน้าที่เกษตรตำบลกำลังดำเนินการเก็บข้อมูลร่วมกับเกษตรกรผู้ปลูกมะพร้าวถึงความเหมาะสมในการส่งเสริมให้เกษตรกรปลูกกันต่อไป

พื้นที่ปลูกมะพร้าวตาลของจังหวัดสมุทรสงคราม มีเกษตรกรทำสวนมะพร้าวเพื่อทำน้ำตาลมะพร้าวทั้ง 3 อำเภอ ปัจจุบัน ปี 2548 มีพื้นที่ทำสวนมะพร้าวตาลทั้งหมด ประมาณ 18,651 ไร่ ได้ผลผลิตเฉลี่ย 1,279 กิโลกรัม/ไร่/ปี ราคาน้ำตาลปี 2548 ราคา กิโลกรัมละ 15-20 บาท ซึ่งสามารถสร้างมูลค่าทางเศรษฐกิจให้จังหวัดสมุทรสงครามประมาณปีละสามร้อยกว่าล้านบาท

การปลูกมะพร้าวนั้นมีเทคนิควิธีการดังนี้ คือ (1) คัดเลือกหน่อพันธุ์มะพร้าว ควรเป็นพันธุ์ต้นเตี้ยและให้น้ำตาลมาก เช่น พันธุ์หมูสีหม้อ พันธุ์สายน้ำผึ้ง เป็นต้น (2) ขุดหลุมกว้างประมาณ 40 – 50 ซม. ลึกประมาณ 50 ซม. รองก้นหลุมด้วยดินโคลนในท้องร่อง นำมะพร้าวที่เตรียมไว้ลงปลูกแล้วกลบดินพร้อมรดน้ำ และ (3) หลังปลูกประมาณ 2.5 – 3 ปี มะพร้าวจะเริ่มตกจั่น ถือเป็นารเริ่มต้นของการให้ผลผลิตของน้ำตาลมะพร้าว

## 2. 1.4 กระบวนการทำน้ำตาลมะพร้าว

จังหวัดสมุทรสงครามเป็นจังหวัดที่มีการปลูกต้นมะพร้าวมาตั้งแต่สมัยที่ยังมีการทำนาข้าวกันอยู่ ซึ่งในอดีตจะมีการทำนาข้าวอยู่ทั่วไปในจังหวัด และจะปลูกต้นมะพร้าวตามคันนา เพื่อใช้เป็นร่มเงาในการพักร้อนในช่วงของการทำนา แต่ปัจจุบันการทำนาข้าวมีลดน้อยลง เพราะชาวบ้านหันมาทำสวนผลไม้และสวนมะพร้าวแทน อาชีพการทำน้ำตาลมะพร้าวนั้นก็ได้มีการทำกันมาตั้งแต่สมัยที่มีการทำนาอยู่ คือในช่วงที่ว่างเว้นจากการทำนาชาวบ้านก็จะทำน้ำตาลมะพร้าวกัน ซึ่งในสมัยก่อนขั้นตอนการทำน้ำตาลมะพร้าวนั้น ค่อนข้างจะมีขั้นตอนมากกว่าในสมัยปัจจุบันนี้ และจะรองน้ำตาลเพียงครั้งเดียวคือเฉพาะน้ำตาลเช้า ซึ่งปัจจุบันจะรองน้ำตาลทั้งเช้าและเย็น หรือที่ชาวบ้านเรียกน้ำตาลช่วงเย็นว่า “น้ำตาลเที่ยง”

### วัสดุอุปกรณ์

1. พะอง (ไม้ไผ่ใช้สำหรับขึ้นต้นมะพร้าว) ตาพะอง
2. กระทะ
3. กระบอกรองน้ำตาลเป็นไม้ไผ่หรือพลาสติก
4. ไม้พะยอม, ไม้เคี่ยม
5. มีดปาดตาล
6. ฟืน
7. เตาตาล
8. อุปกรณ์ที่ใช้บรรจุ เช่น หม้อตาล, ปีบ, ถุงพลาสติก
9. ไม้รวีน้ำตาล (สวดกะทูนน้ำตาล)
10. ผ้ากรองน้ำตาล
11. โพงตักน้ำตาล
12. โคครอบน้ำตาล
13. เนียนปาดน้ำตาล
14. เสวียน (ที่รองกระทะ)
15. เครื่องปั่นน้ำตาลด้วยมอเตอร์

16. ไม้คานหาบกระบอกร

17. ที่ล้างกระบอกร

### การขึ้นน้ำตาลมะพร้าว

- (1) เลือกจั่นหรือวงมะพร้าวที่เหมาะสม
- (2) ใช้มีดเขือนปลายจั่นทิ้งประมาณ 10 – 15 ซม.
- (3) เอาเชือกมัดกลางจั่นแล้วโน้มให้จั่นเอนลงมาพอที่จะเอากระบอกรองน้ำตาลได้
- (4) หลังจากนั้นประมาณ 10 วันทำการ ลอกเปลือกหรือปอกเปลือกจั่นมะพร้าวออกแล้วนำเชือกมามัดใหม่เป็นเปราะๆ ประมาณ 5 เปราะเพื่อไม่ให้จั่นมะพร้าวแตกออก
- (5) เอามีดปาดจั่นมะพร้าวประมาณ 2 – 3 มม. แล้วนำกระบอกรองน้ำตาลที่ใส่พะยอมเล็กน้อยไปสวมจั่นมะพร้าวเปลี่ยนกระบอกรองน้ำตาลทุกวันๆ ละ 2 ครั้ง คือ เช้าและบ่าย โดยทุกครั้งที่เปลี่ยนกระบอกรให้ปาดจั่นมะพร้าวประมาณ 2 – 3 มม.

### ขั้นตอนการทำน้ำตาลมะพร้าว

- (1) นำน้ำตาลสดเทลงภาชนะวัดปริมาณ (ปี๊บ)
- (2) เทน้ำตาลลงกระทะใบบัวโดยใช้กระชอนพาดปากกระทะปูด้วยผ้าขาวบาง เพื่อกรองเอาไม้พะยอมออก
- (3) ตัดไฟเคี่ยวจนน้ำตาลตั้งฟอง ช้อนฟองทิ้งจนหมดแล้วเคี่ยวต่อไปเรื่อยๆ เมื่อน้ำตาลเริ่มเดือดให้ใช้โคครอบก้นน้ำตาลล้น เคี่ยวประมาณ 60 – 70 นาที (ขึ้นอยู่กับความร้อนของเตาและปริมาณน้ำตาลสด)
- (4) พอน้ำตาลเริ่มเป็นยางมะตูมให้ใช้ไฟอ่อนๆ ก่อนเริ่มเป็นสีแดงให้ยกลง
- (5) ใช้เหล็กกระทงหรือเครื่องปั่นน้ำตาลทำการรีน้ำตาลให้แห้งประมาณ 10 – 15 นาที
- (6) ใช้เนียนขอดน้ำตาลรวม
- (7) หยอดน้ำตาลใส่พิมพ์หรือภาชนะแล้วรอนน้ำตาลแห้งประมาณ 20 นาทีแล้วแกะออก

## 2.2 แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุน

### 2.2.1 ความหมายของต้นทุน

จำลักษณะ ขุนพลแก้ว และคณะ (2546) ได้ให้ความหมายของต้นทุน หมายถึง ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่ใช้จ่ายไปเพื่อดำเนินการผลิตหรือบริการ เริ่มตั้งแต่การออกแบบการผลิต การตรวจสอบ การจัดเก็บ การขนส่ง พร้อมทั้งที่จะส่งมอบให้กับลูกค้า เรียกว่า ต้นทุนการดำเนินงาน ประกอบด้วย

(1) ต้นทุนวัตถุดิบ (Material Cost) คือ ค่าวัตถุดิบที่ซื้อมาจากหน่วยงานภายนอก เพื่อนำไปผลิตสินค้าหรือบริการ ตลอดจนค่าวัสดุต่างๆ ที่จำเป็นต้องใช้ในการปฏิบัติงาน เช่น ค่าอุปกรณ์สำนักงาน ค่าถ่ายเอกสาร ค่าโทรศัพท์ เป็นต้น

(2) ต้นทุนด้านแรงงาน (Labor Cost) คือ ค่าจ้างพนักงาน เพื่อทำหน้าที่ต่างๆ ในกระบวนการทำงานขององค์กร

(3) ต้นทุนการทำงานของเครื่องจักร (Machine Operating Cost) คือ ค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวข้องกับเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิตสินค้า โดยไม่คำนึงว่าเครื่องจักรนั้นกำลังทำงานอยู่หรือไม่ เช่น ค่าเชื้อเพลิง ค่าซ่อมบำรุงรักษา ค่าชิ้นส่วนอะไหล่ เป็นต้น

นราทิพย์ ชุตินวงศ์ (2547) ได้ให้ความหมายของต้นทุนในทางเศรษฐศาสตร์คือ การวิเคราะห์ต้นทุนในทางเศรษฐศาสตร์จะมีความแตกต่างจากการคิดต้นทุนในทางบัญชี หรือต้นทุนทั่วไป กล่าวคือ ต้นทุนทางบัญชีนั้นจะสามารถวัดค่าใช้จ่ายที่เสียไปเป็นตัวเลขเพียงอย่างเดียวหรือเรียก ได้ว่าเป็นต้นทุนที่เห็นแจ้งชัด (Explicit Cost) แต่สำหรับต้นทุนทางเศรษฐศาสตร์ (Economic Cost) นั้นจะรวมไปถึงค่าใช้จ่ายที่เสียไปทั้งที่สามารถวัดเป็นตัวเงินได้ และวัดเป็นตัวเงินไม่ได้ นั่นก็คือต้นทุนที่เห็นแจ้งชัด (Explicit Cost) และต้นทุนไม่แจ้งชัด (Implicit Cost) ในทางเศรษฐศาสตร์นั้นจะเรียก ต้นทุนที่มองไม่เห็นอีกอย่างหนึ่งว่า “ต้นทุนค่าเสียโอกาส” (Opportunity Cost) และเป็นต้นทุนอีกตัว หนึ่งที่ต้องมีการประเมิน ดังนั้นจะเห็นได้ว่าต้นทุนทางเศรษฐศาสตร์ประกอบด้วยต้นทุนแจ้งชัดกับ ต้นทุนไม่แจ้งชัดรวมกัน ต้นทุนทางบัญชีจะมีค่าน้อยกว่าต้นทุนทางเศรษฐศาสตร์ และมีผลต่อไปให้ กำไรทางบัญชีมีค่าสูงกว่ากำไรทางเศรษฐศาสตร์

สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์ (2549) ได้ให้ความหมายของต้นทุน หมายถึง มูลค่าทรัพยากรที่สูญเสียไปเพื่อให้ได้สินค้าหรือบริการ โดยมูลค่านั้นจะต้องสามารถวัดได้เป็นหน่วยเงินตรา ซึ่งเป็นลักษณะของการลดลงในสินทรัพย์หรือเพิ่มขึ้นในหนี้สิน ต้นทุนที่เกิดขึ้นอาจจะให้ประโยชน์ในปัจจุบัน หรืออนาคตก็ได้ เมื่อต้นทุนที่เกิดขึ้นและกิจการได้ใช้ประโยชน์ไปทั้งสิ้นแล้วต้นทุนนั้นจะถือเป็น ค่าใช้จ่าย (Expense)

กชกร เฉลิมกาญจนา (2549) ได้ให้ความหมายของต้นทุนว่าเป็นจำนวนทรัพยากรที่ใช้ไปเพื่อ วัตถุประสงค์หนึ่งวัตถุประสงค์ใดเพื่อให้ได้สิ่งหนึ่งสิ่งใดมา ส่วนใหญ่ต้นทุนจะแสดงในรูปตัวเงิน (Monetary Measurement) หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือการแลกเปลี่ยนเพื่อให้ได้วัตถุดิบ สินค้า หรือ บริการเพื่อกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่ง นอกจากการวัดเป็นตัวเงินแล้วต้นทุนอาจพิจารณาในแง่ของ วัตถุประสงค์ของผู้พิจารณา เช่น ในแง่ของผลิตภัณฑ์ แผนก โครงการ ลูกค้า กลุ่มสินค้า กิจกรรม เป็นต้น

ดวงมณี โกมารทัต (2551) ได้ให้ความหมายของต้นทุน หมายถึง มูลค่าที่สามารถวัดได้เป็นจำนวนเงินของสินทรัพย์หรือความเสียหายที่เกิดจากการได้ลงทุนไป เพื่อให้ได้สินทรัพย์หรือบริการต่างๆ ซึ่งกิจการคาดว่าจะใช้ให้เกิดประโยชน์ได้ในภายหลัง

อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์ (2555) ได้ให้ความหมายของต้นทุน หมายถึง มูลค่าของทรัพยากรที่สูญเสียไปเพื่อให้ได้สินค้าหรือบริการ โดยมูลค่านั้นจะต้องสามารถวัดได้เป็นหน่วยเงินตรา ซึ่งเป็นลักษณะของการลดลงในสินทรัพย์หรือเพิ่มขึ้นในหนี้สิน ต้นทุนที่เกิดขึ้นอาจจะให้ประโยชน์ในปัจจุบันหรือในอนาคตก็ได้ เมื่อต้นทุนใดที่เกิดขึ้นแล้วและกิจการได้ใช้ประโยชน์ไปทั้งสิ้นแล้ว ต้นทุนนั้นก็จะเป็น “ค่าใช้จ่าย” (Expenses) ดังนั้น ค่าใช้จ่ายจึงหมายถึงต้นทุนที่ได้ให้ประโยชน์และกิจการได้ใช้ประโยชน์ทั้งหมดไปแล้วในขณะนั้นและสำหรับต้นทุนที่กิจการสูญเสียไป แต่จะให้ประโยชน์แก่กิจการในอนาคตเรียกว่า “สินทรัพย์ (Assets)”

สรุป ต้นทุน หมายถึง มูลค่าของทรัพยากรที่สูญเสียไปเพื่อให้ได้สินค้าหรือบริการ โดยสามารถวัดได้เป็นหน่วยเงินตรา ซึ่งเป็นลักษณะของการลดลงในสินทรัพย์หรือเพิ่มขึ้นในหนี้สิน ต้นทุนที่เกิดขึ้นอาจจะให้ประโยชน์ในปัจจุบันหรือในอนาคตก็ได้

## 2.2.2 การจำแนกต้นทุน

สมคิด แก้วสนธิ (2528) ได้จำแนกประเภทต้นทุนไว้ ดังนี้

(1) จำแนกตามลักษณะที่เกิด แบ่งเป็น

(1.1) ต้นทุนภายในหรือต้นทุนเอกชน (Internal or Private Costs) คือต้นทุนทั้งหลายที่เกิดขึ้นภายในกิจการ ได้แก่ ต้นทุนการผลิตสินค้า หรือค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นในกิจการ

(1.2) ต้นทุนภายนอก (External Costs) คือต้นทุนทั้งหลายที่เกิดขึ้นกับบุคคลอื่นหรือชุมชนที่อยู่ภายนอกกิจการอันสืบเนื่องมาจากการที่กิจการปล่อยมลพิษต่างๆ ออกสู่ภายนอก ในทางเศรษฐศาสตร์ต้นทุนภายในกับต้นทุนภายนอกรวมกันเรียกว่า ต้นทุนทางสังคม

(Social Costs)

(2) จำแนกตามส่วนประกอบของผลิตภัณฑ์ แบ่งเป็น

(2.1) ต้นทุนทางตรง (Direct Costs) คือต้นทุนที่สามารถติดตามเข้าหน่วยวัดต้นทุนได้ง่ายและชัดเจน ได้แก่

- ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง (Direct Material Costs) คือต้นทุนของวัตถุดิบที่นำไปใช้ในการผลิตสินค้าโดยตรง และเป็นส่วนประกอบที่สำคัญในการผลิตสินค้าสำเร็จรูป เช่น ยางและล้อรถยนต์ เป็นต้น

- ต้นทุนแรงงานทางตรง (Direct Labor Costs) คือค่าแรงที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าโดยตรง เพื่อแปลงวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป เช่น ค่าแรงงานของคนงานประกอบรถยนต์ เป็นต้น

(2.2) ต้นทุนทางอ้อม (Indirect Costs) คือต้นทุนที่ไม่สามารถติดตามเข้าหน่วยวัดต้นทุนได้ชัดเจน เช่น เงินเดือนผู้จัดการ ค่าประกันภัย เป็นต้น ต้นทุนประเภทนี้เรียกว่า ค่าใช้จ่ายการผลิต (Manufacturing Overhead)

(3) จำแนกตามการเปลี่ยนแปลงของปัจจัยการผลิตที่ใช้ แบ่งเป็น

(3.1) ต้นทุนคงที่ (Fixed Costs) คือต้นทุนที่ไม่เปลี่ยนแปลงตลอดช่วงการผลิตที่พิจารณาอยู่ ไม่ว่าการผลิตจะมากหรือน้อยเพียงใด เช่น เงินเดือน ค่าเสื่อมราคา เป็นต้น

(3.2) ต้นทุนผันแปร (Variable Costs) คือต้นทุนที่เปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิตและเป็นสัดส่วนเดียวกันตลอดช่วงการผลิตหนึ่งๆ เช่น ค่าวัตถุดิบ ค่าแรงงานที่ทำการผลิต เป็นต้น

(3.3) ต้นทุนกึ่งผันแปร (Semi Variable Costs) คือต้นทุนที่มีบางส่วนคงที่และบางส่วนผันแปร จำนวนรวมของต้นทุนจะเปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิต แต่จะไม่เป็นอัตราส่วนเดียวกับปริมาณการผลิต หรือเรียกชื่อหนึ่งว่า “ต้นทุนผสม” (Mixed Costs) เช่น ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า เป็นต้น

(3.4) ต้นทุนกึ่งคงที่ (Semi Fixed Costs) คือต้นทุนที่คงที่ในแต่ละช่วงของระดับการผลิต แต่เมื่อช่วงของระดับการผลิตเปลี่ยนแปลงต้นทุนก็จะเปลี่ยนแปลงไปด้วยและจะคงที่ตลอดช่วงของระดับการผลิตใหม่นี้ ลักษณะการเปลี่ยนแปลงของต้นทุนจะมีลักษณะคล้ายกับขั้นบันได เรียกชื่อหนึ่งว่า “ต้นทุนขั้นบันได” (Step Costs)

(4) จำแนกตามหน้าที่ของการบริหาร แบ่งเป็น

(4.1) ต้นทุนฝ่ายการผลิต (Manufacturing Costs) คือต้นทุนต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าหรือบริการของกิจการ เช่น ค่าแรง ค่าวัตถุดิบ เป็นต้น

(4.2) ต้นทุนฝ่ายการตลาด (Marketing Costs) คือต้นทุนต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการนำสินค้าไปถึงมือผู้ซื้อ เช่น ค่าพนักงานขาย ค่าโฆษณา ค่าจัดส่งสินค้า เป็นต้น

(4.3) ต้นทุนฝ่ายการเงิน (Financing Costs) คือต้นทุนต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงินทุนมาไว้ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ เช่น ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม เป็นต้น

(4.4) ต้นทุนฝ่ายการบริหาร (Administration Costs or Expenses) คือต้นทุนต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานเพื่อให้กิจการดำเนินงานต่อไปได้ เช่น เงินเดือน เป็นต้น

(5) จำแนกตามวัตถุประสงค์ของการตัดสินใจเฉพาะเรื่อง แบ่งเป็น

(5.1) ต้นทุนค่าเสียโอกาส (Opportunity Costs) คือผลประโยชน์ที่ควรจะได้รับ หากเลือกดำเนินการตามทางเลือกนั้นแต่ไม่ได้รับเพราะไปเลือกทางเลือกอื่น

(5.2) ต้นทุนส่วนต่าง (Differential Costs) คือต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการตัดสินใจเลือกกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งอาจจะมีลักษณะเพิ่มขึ้น เรียกว่า “ต้นทุนส่วนเพิ่ม” (Incremental Cost) หรือ “ต้นทุนส่วนลด” (Decreasing Cost) ก็ได้

(5.3) ต้นทุนจม (Sunk Costs) คือต้นทุนที่เกิดขึ้นในอดีต ซึ่งเป็นต้นทุนที่เกิดจากการตัดสินใจ ณ เวลาที่ผ่านมาแล้วไม่สามารถเปลี่ยนแปลงได้ ดังนั้นจึงไม่ควรนำมาพิจารณากับการตัดสินใจในปัจจุบัน

(6) จำแนกตามระยะเวลาการผลิตทางเศรษฐศาสตร์ แบ่งเป็น

(6.1) ต้นทุนระยะสั้น (Short Run Costs) คือต้นทุนที่ประกอบด้วยต้นทุนคงที่ และ ต้นทุนผันแปร

(6.2) ต้นทุนระยะยาว (Long Run Costs) คือต้นทุนที่ประกอบด้วยต้นทุนผันแปร เพียงอย่างเดียว

จำลักษณะ ขุนพลแก้ว และคณะ (2546) ได้จำแนกต้นทุนการดำเนินงาน ประกอบด้วย

(1) ต้นทุนวัตถุดิบ (Material Cost) คือ ค่าวัตถุดิบที่ซื้อมาจากหน่วยงานภายนอก เพื่อนำไปผลิตสินค้าหรือบริการ ตลอดจนค่าวัสดุต่างๆ ที่จำเป็นต้องใช้ในการปฏิบัติงาน เช่น ค่าอุปกรณ์สำนักงาน ค่าถ่ายเอกสาร ค่าโทรศัพท์ เป็นต้น

(2) ต้นทุนด้านแรงงาน (Labor Cost) คือ ค่าจ้างพนักงาน เพื่อทำหน้าที่ต่างๆ ในกระบวนการทำงานขององค์กร

(3) ต้นทุนการทำงานของเครื่องจักร (Machine Operating Cost) คือ ค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวข้องกับเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิตสินค้า โดยไม่คำนึงว่าเครื่องจักรนั้นกำลังทำงานอยู่หรือไม่ เช่น ค่าเชื้อเพลิง ค่าซ่อมบำรุงรักษา ค่าชิ้นส่วนอะไหล่ เป็นต้น

อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์ (2555) ต้นทุนสามารถจำแนกได้ในลักษณะต่างๆ ดังนี้

(1) การจำแนกต้นทุนตามลักษณะส่วนประกอบของผลิตภัณฑ์ส่วนประกอบของต้นทุนที่ใช้ในการผลิตสินค้าหรือผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด (Cost of a Manufactured Product) จะประกอบด้วย วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และ ค่าใช้จ่ายการผลิต ซึ่งถ้าพิจารณาในด้านทรัพยากรที่เป็น ส่วนประกอบของสินค้าแล้วประกอบด้วย



(1.1) วัสดุ (Materials) วัสดุนับว่าเป็นส่วนประกอบสำคัญของการผลิตสินค้าหรือผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปโดยทั่วไป ซึ่งต้นทุนที่เกี่ยวกับการใช้วัสดุในการผลิตสินค้าอาจจะถูกแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ คือ

(1.1.1) วัสดุทางตรง (Direct materials) หมายถึง วัสดุหลักที่ใช้ในการผลิต และสามารถระบุได้อย่างชัดเจนว่าใช้ในการผลิตสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่งในปริมาณและต้นทุนเท่าใด รวมทั้งจัดเป็นวัสดุส่วนใหญ่ที่ใช้ในการผลิตสินค้าชนิดนั้นๆ เช่น ไม้แปรรูปจัดเป็นวัสดุทางตรงของการผลิตเฟอร์นิเจอร์ ผ้าที่ใช้ในอุตสาหกรรมเสื้อผ้า ยางดิบที่ใช้ในการผลิตยางรถยนต์ แร่เหล็กที่ใช้ในอุตสาหกรรมถลุงเหล็ก กระจกที่ใช้ในธุรกิจสิ่งพิมพ์ เป็นต้น

(1.1.2) วัสดุทางอ้อม (Indirect materials) หมายถึง วัสดุต่างๆ ที่เกี่ยวข้องโดยทางอ้อมกับการผลิตสินค้า แต่ไม่ใช่วัสดุหลักหรือวัสดุส่วนใหญ่ เช่น ตะปู กาว กระจกทรายที่ใช้เป็นส่วนประกอบของการทำเครื่องหนังหรือเฟอร์นิเจอร์ น้ำมันหล่อลื่นเครื่องจักร เส้นด้ายที่ใช้ในการตัดเย็บเสื้อผ้า เป็นต้น โดยปกติแล้ว วัสดุทางอ้อมอาจจะถูกเรียกว่า “วัสดุโรงงาน” ซึ่งจะถือเป็นค่าใช้จ่ายการผลิตชนิดหนึ่ง

(1.2) ค่าแรงงาน (Labor) ค่าแรงงาน หมายถึง ค่าจ้างหรือผลตอบแทนที่จ่ายให้แก่ลูกจ้างหรือคนงานที่ทำหน้าที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้า โดยปกติแล้วค่าแรงงานจะถูกแบ่งออกเป็น 2 ชนิด คือ ค่าแรงงานทางตรง (Direct labor) และค่าแรงงานทางอ้อม (Indirect labor)

(1.2.1) ค่าแรงงานทางตรง (Direct labor) หมายถึง ค่าแรงงานต่างๆ ที่จ่ายให้แก่คนงานหรือลูกจ้างที่ทำหน้าที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าสำเร็จรูปโดยตรง รวมทั้งเป็นค่าแรงงานที่มีจำนวนมากเมื่อเทียบกับค่าแรงงานทางอ้อมในการผลิตสินค้าหน่วยหนึ่งๆ และจัดเป็นค่าแรงงานส่วนสำคัญในการแปรรูปวัสดุให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป เช่น คนงานที่ทำงานเกี่ยวกับการควบคุมเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิตก็ควรถือเป็นแรงงานทางตรง พนักงานในสายการประกอบ เป็นต้น

(1.2.2) ค่าแรงงานทางอ้อม (Indirect labor) หมายถึง ค่าแรงงานที่ไม่เกี่ยวข้องกันกับค่าแรงงานทางตรงที่ใช้ในการผลิตสินค้า เช่น เงินเดือนผู้ควบคุมโรงงาน เงินเดือนพนักงานทำความสะอาดเครื่องจักร และโรงงาน พนักงานตรวจสอบคุณภาพ ช่างซ่อมบำรุง ตลอดจนต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับคนงาน เช่น ค่าภาษีที่ออกให้ลูกจ้าง สวัสดิการต่าง ๆ เป็นต้น ซึ่งค่าแรงงานทางอ้อมเหล่านี้จะถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายการผลิต

(1.3) ค่าใช้จ่ายการผลิต (Manufacturing Overhead) ค่าใช้จ่ายการผลิต หมายถึง แหล่งรวบรวมค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าซึ่งนอกเหนือจากวัสดุทางตรง ค่าแรงงานทางตรง เช่น วัสดุทางอ้อม ค่าแรงงานทางอ้อม ค่าใช้จ่ายในการผลิตทางอ้อมอื่นๆ ได้แก่ ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าเช่า ค่าเสื่อมราคา ค่าประกันภัย ค่าภาษี เป็นต้น แต่อย่างไรก็ตามค่าใช้จ่าย

เหล่านี้ก็จะต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการดำเนินการผลิตในโรงงานเท่านั้น ไม่รวมถึงเงินเดือน ค่าเช่า ค่าไฟฟ้า ค่าเสื่อมราคา ที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานในสำนักงาน ดังนั้น ค่าใช้จ่ายการผลิตจึงถือเป็นที่รวมของค่าใช้จ่ายในการผลิตทางอ้อมต่างๆ (Cost pool of indirect manufacturing costs) นอกจากนี้ ยังจะพบว่าในบางกรณีก็มีการเรียกค่าใช้จ่ายการผลิตในชื่ออื่นๆ เช่น ค่าใช้จ่ายโรงงาน (Factory Overhead) โสหุ่ยการผลิต (Manufacturing Burden) ต้นทุนผลิตทางอ้อม (Indirect Costs) เป็นต้น

### (2) การจำแนกต้นทุนตามความสำคัญและลักษณะของต้นทุนการผลิต

การจำแนกต้นทุนตามความสำคัญและลักษณะของต้นทุนการผลิตนั้น จะมีลักษณะที่คล้ายคลึงกับการจำแนกต้นทุนตามส่วนประกอบของการผลิต ซึ่งวัตถุประสงค์ของการจำแนกต้นทุนในลักษณะนี้ ก็เพื่อใช้ในการวางแผนและควบคุมมากกว่าที่จะจำแนกเพื่อการคำนวณต้นทุนของสินค้าหรือบริการ การจำแนกต้นทุนตามความสำคัญและลักษณะของต้นทุนการผลิต เราสามารถจำแนกได้ 2 ลักษณะคือ

(2.1) ต้นทุนขั้นต้น (Prime Costs) หมายถึง ต้นทุนรวมระหว่างวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรง ซึ่งตามปกติเราจะถือว่า ต้นทุนขั้นต้นจะมีความสัมพันธ์โดยตรงกับการผลิต รวมทั้งเป็นต้นทุนที่มีจำนวนมากเมื่อเทียบกับต้นทุนการผลิตทั้งหมด แต่อย่างไรก็ตามในยุคปัจจุบันการผลิตในธุรกิจบางแห่งมีการใช้เครื่องจักรมากขึ้น ทำให้ต้นทุนค่าแรงงานทางตรงลดลง ในลักษณะเช่นนี้ต้นทุนขั้นต้นก็จะมีค่าลดลงเมื่อเทียบกับต้นทุนแปรสภาพ

(2.2) ต้นทุนแปรสภาพ (Conversion costs) หมายถึง ต้นทุนที่เกี่ยวกับแปรสภาพและเปลี่ยนแปลงจากวัตถุดิบทางตรงให้กลายเป็นสินค้าสำเร็จรูป ต้นทุนแปรสภาพจะประกอบด้วยค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต จากที่กล่าวแล้วก็คือ เมื่อกิจการมีการลงทุนในเครื่องจักรมากขึ้น ค่าเสื่อมราคา ค่าซ่อมบำรุง ซึ่งจัดเป็นค่าใช้จ่ายการผลิต ก็จะมีจำนวนมากขึ้นตามไปด้วย ดังนั้นในปัจจุบันนี้ สำหรับธุรกิจที่มีการใช้เทคโนโลยีขั้นสูง ก็จะทำให้ความสัมพันธ์กับต้นทุนแปรสภาพมากกว่าต้นทุนขั้นต้น

### (3) การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับระดับของกิจกรรม

การจำแนกต้นทุนความสัมพันธ์กับระดับของกิจกรรมนี้ บางครั้งเราก็เรียกว่า “การจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมของต้นทุน (Cost Behavior) ซึ่งมีลักษณะที่สำคัญ คือ เป็นการวิเคราะห์จำนวนของต้นทุนที่จะมีการเปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิต หรือระดับของกิจกรรมที่เป็นตัวผลักดันให้เกิดต้นทุน (Cost Driver) ในการผลิตซึ่งที่เกี่ยวกับการวางแผน การควบคุม การประเมิน และวัดผล การดำเนินงาน การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับระดับของกิจกรรม เราสามารถที่จะจำแนกต้นทุนได้ 3 ชนิด คือ ต้นทุนผันแปร ต้นทุนคงที่ ต้นทุนผสม อย่างไรก็ตามแนวคิดในการจำแนกต้นทุน

ใน 3 ชนิดนี้ เป็นการจำแนกต้นทุนที่อยู่ในช่วงของต้นทุนที่มีความหมายต่อการตัดสินใจ ( Relevant range) นั่นก็คือ เป็นช่วงที่ต้นทุนคงที่รวม และต้นทุนผันแปรต่อหน่วย ยังมีลักษณะคงที่หรือไม่เปลี่ยนแปลง

(3.1) ต้นทุนผันแปร ( Variable Costs) หมายถึง ต้นทุนที่จะมีต้นทุนรวมเปลี่ยนแปลงไปตามสัดส่วนของการเปลี่ยนแปลงในระดับกิจกรรมหรือปริมาณการผลิต ในขณะที่ต้นทุนต่อหน่วยจะคงที่เท่ากันทุกๆ หน่วย โดยทั่วไปแล้วต้นทุนผันแปรนี้จะสามารถควบคุมได้โดยแผนกหรือหน่วยงานที่ทำให้เกิดต้นทุนผันแปรนั้น

(3.2) ต้นทุนคงที่ (Fixed Costs) คือ ต้นทุนที่มีพฤติกรรมคงที่ หมายถึง ต้นทุนรวมที่มีได้เปลี่ยนแปลงไปตามระดับของการผลิตในช่วงของการผลิตระดับหนึ่ง แต่ต้นทุนคงที่ต่อหน่วยก็จะเปลี่ยนแปลงในทางลดลงถ้าปริมาณการผลิตเพิ่มมากขึ้น นอกจากนี้ต้นทุนคงที่ยังแบ่งออกเป็นต้นทุนคงที่อีก 2 ลักษณะ คือ ต้นทุนคงที่ระยะยาว ( Committed Fixed Cost) เป็นต้นทุนคงที่ที่ไม่สามารถเปลี่ยนแปลงได้ในระยะสั้น เช่น สัญญาเช่าระยะยาว ค่าเสื่อมราคา เป็นต้น และ ต้นทุนคงที่ระยะสั้น (Discretionary Fixed Cost) จัดเป็นต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นเป็นครั้งคราวจากการประชุมหรือตัดสินใจของผู้บริหาร เช่น ค่าโฆษณา ค่าใช้จ่ายในการค้นคว้าและวิจัย เป็นต้น สำหรับในเชิงการบริหารแล้วต้นทุนคงที่ส่วนใหญ่มักจะควบคุมได้ด้วยผู้บริหารระดับสูงเท่านั้น

(3.3) ต้นทุนผสม (Mixed Costs) หมายถึง ต้นทุนที่มีลักษณะของต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรรวมอยู่ด้วยกัน ในช่วงของการดำเนินกิจกรรมที่มีความหมายต่อการตัดสินใจ โดยต้นทุนผสมนี้จะแบ่งออกเป็น 2 ชนิด คือ ต้นทุนกึ่งผันแปร และต้นทุนกึ่งคงที่หรือต้นทุนเชิงขั้น

(3.3.1) ต้นทุนกึ่งผันแปร ( Semi-variable cost) หมายถึง ต้นทุนที่จะมีต้นทุนส่วนหนึ่งคงที่ทุกระดับของกิจกรรม และมีต้นทุนอีกส่วนหนึ่งจะผันแปรไปตามระดับของกิจกรรม เช่น ค่าโทรศัพท์ ค่าโทรสาร เป็นต้น อย่างไรก็ตาม ในบางครั้งก็เป็นการยากที่จะระบุได้ว่า ต้นทุนส่วนใดเป็นต้นทุนผันแปร ดังนั้นจึงจำเป็นต้องใช้เทคนิคในการประมาณต้นทุนเข้ามาช่วยในการวิเคราะห์ ซึ่งเทคนิคในการประมาณต้นทุนจะได้ศึกษาต่อไปในส่วนของการบัญชีต้นทุนที่เกี่ยวกับการใช้ข้อมูลเพื่อการตัดสินใจ

(3.3.2) ต้นทุนเชิงขั้น (Step cost) หรือต้นทุนกึ่งคงที่ (Semi fixed cost) หมายถึง ต้นทุนที่จะมีจำนวนคงที่ ณ ระดับกิจกรรมหนึ่งและจะเปลี่ยนไปคงที่ในอีกระดับกิจกรรมหนึ่ง เช่น เงินเดือน ผู้ควบคุมคนงาน ค่าเช่าบางลักษณะ เป็นต้น

(4) การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับหน่วยต้นทุน การจำแนกต้นทุนลักษณะนี้เราสามารถที่จะจำแนกได้ 2 ชนิด คือ ต้นทุนทางตรง ( Direct cost) และต้นทุนทางอ้อม ( Indirect

cost) โดยพิจารณาตามความสามารถที่จะระบุได้ว่าต้นทุนใดเป็นต้นทุนของงานใด แผนกใด หรือเขตการขยายใด เป็นต้น

(4.1) ต้นทุนทางตรง (Direct cost) หมายถึง ต้นทุนที่ฝ่ายบริหารสามารถที่จะระบุได้ว่าต้นทุนใดเป็นของหน่วยต้นทุน (Cost Object) ใดนั่นเอง เช่น วัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรงที่ใช้ในการผลิตงานผลิตชิ้นใดชิ้นหนึ่ง หรือค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรในแผนกประกอบ ก็คือ ต้นทุนทางตรงของแผนกประกอบนั่นเอง

(4.2) ต้นทุนทางอ้อม (Indirect cost) หมายถึง ต้นทุนร่วม (Common cost) ที่เกิดขึ้นโดยไม่สามารถระบุได้ว่าเกิดจากหน่วยต้นทุนใด โดยปกติแล้วต้นทุนทางอ้อมนี้จะถูกแบ่งสรรให้แก่หน่วยต้นทุนต่างๆ ด้วยเทคนิควิธีในการจัดสรรต้นทุน (Allocation techniques) ซึ่งโดยทั่วไป ต้นทุนเกี่ยวกับการผลิตนั้น ต้นทุนทางอ้อมก็หมายถึงค่าใช้จ่ายการผลิตของสินค้า

(5) การจำแนกต้นทุนตามหน้าที่งานในสายการผลิต การดำเนินงานของธุรกิจอุตสาหกรรมต่างๆ มักจะประกอบไปด้วยแผนกต่างๆ จำนวนมากในสายการผลิตสินค้า และแต่ละแผนกก็ทำหน้าที่งานที่ได้รับมอบหมาย สำหรับกิจการที่ทำการผลิตสินค้าเราสามารถที่จะจำแนกแผนกต่างๆ ออกเป็น 2 ลักษณะใหญ่ ๆ คือ

(5.1) ต้นทุนแผนกผลิต (Cost of production departments) หมายถึง ต้นทุนต่างๆ ที่เกี่ยวกับการทำงานของเครื่องจักร คนงาน และค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกิดขึ้นในแผนกผลิตสินค้าของกิจการ เช่น แผนกตัด แผนกเชื่อม แผนกประกอบ แผนกบรรจุ เป็นต้น

(5.2) ต้นทุนแผนกบริการ (Cost of service departments) หมายถึง ต้นทุนต่างๆ ที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตโดยตรงโดยแผนกต่างๆ เหล่านี้จะทำหน้าที่ในด้านการบริการให้แก่แผนกอื่นๆ เช่น แผนกเงินเดือนและค่าจ้าง แผนกบุคคล แผนกซ่อมบำรุง แผนกธุรการโรงงาน เป็นต้น โดยปกติแล้วต้นทุนในแผนกบริการส่วนที่เกี่ยวกับการผลิตก็จะถูกจัดสรรเข้าแผนกผลิตต่างๆ เพื่อทำการคำนวณหาต้นทุนผลิตที่เหมาะสม อย่างไรก็ตามการจัดสรรต้นทุนจากแผนกบริการให้แก่แผนกผลิตก็จะต้องคำนึงถึงการที่แผนกผลิตได้ใช้ประโยชน์จากแผนกบริการนั้นๆ

(6) การจำแนกต้นทุนตามหน้าที่งานในกิจการ การจำแนกต้นทุนตามหน้าที่งาน เป็นการพิจารณาต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานหรือปฏิบัติงานของหน้าที่งานต่างๆ โดยปกติแล้วจะสามารถแบ่งหน้าที่งานในกิจการต่างๆ ออกเป็น 4 หน้าที่งาน คือ การผลิต การตลาด การบริหารการเงิน ดังนั้นต้นทุนที่จะเกิดขึ้นในหน้าที่งานต่างๆ ก็คือ

(6.1) ต้นทุนที่เกี่ยวกับการผลิต ( Manufacturing Costs) ได้แก่ต้นทุนที่มีความสัมพันธ์กับการผลิต คือ วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต

(6.2) ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการตลาด ( Marketing Costs) หมายถึง ต้นทุนต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมการขายสินค้า หรือบริการ ค่าโฆษณา ค่านายหน้าพนักงานขาย

(6.3) ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการบริหาร ( Administrative Costs) ได้แก่ ต้นทุนที่เกิดขึ้นในลักษณะที่เกี่ยวกับการสั่งการ การควบคุม และการดำเนินงานของกิจการ นอกจากนี้ยังรวมถึงเงินเดือนของผู้บริหารและพนักงานในแผนกต่างๆ ที่ไม่เกี่ยวกับแผนกผลิต และแผนกขาย

(6.4) ต้นทุนทางการเงิน ( Financial Costs) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นอันเนื่องมาจากการจัดหาเงินทุน หรือการบริหารเงินทุนของกิจการ เช่น ค่าดอกเบี้ย ค่าธรรมเนียมต่างๆ เป็นต้น

(7) การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับเวลา ประกอบด้วย

(7.1) ต้นทุนในอดีต ( Historical Cost) หมายถึง ต้นทุนที่กิจการได้จ่ายไปจริงตามหลักฐานอันเที่ยงธรรมที่ปรากฏ จำนวนเงินที่กิจการได้จ่ายไปนั้นจึงถือเป็นมูลค่าหรือต้นทุนของสินค้าหรือสินทรัพย์ของกิจการในอดีต แต่ต้นทุนในอดีตนี้อาจจะไม่มี ความเหมาะสมในการนำมาใช้เพื่อการตัดสินใจของฝ่ายบริหารในปัจจุบัน ทั้งนี้เพราะค่าของเงินในอดีตกับในปัจจุบันย่อมมีความแตกต่างกันเนื่องมาจากภาวะเงินเฟ้อ และความเจริญทางด้านเศรษฐกิจ

(7.2) ต้นทุนทดแทน ( Replacement Cost) หมายถึง มูลค่า หรือราคาตลาดปัจจุบันของสินทรัพย์ประเภทเดียวกันกับที่กิจการใช้อยู่กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือสินทรัพย์ที่กิจการเคยซื้อในอดีต ถ้าต้องการที่จะซื้อใหม่ในขณะนี้จะต้องจ่ายเงินในจำนวนเท่าไร ซึ่งโดยปกติมูลค่าหรือราคาต้นทุนทดแทนย่อมมีมูลค่าสูงกว่าต้นทุนในอดีต ทั้งนี้อาจจะเป็นเพราะการเกิดภาวะเงินเฟ้อส่วนหนึ่ง และจากการเปลี่ยนแปลงในเทคโนโลยีของสินทรัพย์ เพื่อให้มีประสิทธิภาพการทำงานที่สูงขึ้น

(7.3) ต้นทุนในอนาคต ( Future Cost) หมายถึง ต้นทุน หรือค่าใช้จ่ายที่กิจการคาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต จากการตัดสินใจเรื่องใดเรื่องหนึ่งของผู้บริหาร ซึ่งต้นทุนในอนาคตนั้นอาจจะได้มาจากการประมาณการหรือการพยากรณ์ก็เป็นได้ บ่อยครั้งที่ต้นทุนในอนาคตจะถูกนำมาใช้ในการวางแผน ฉะนั้นการประมาณต้นทุนในอนาคตจึงต้องทำด้วยความระมัดระวังและรอบคอบ

(8) การจำแนกต้นทุนตามลักษณะของความรับผิดชอบ ประกอบด้วย

(8.1) ต้นทุนที่ควบคุมได้ ( Controllable Cost) หมายถึง ต้นทุน หรือค่าใช้จ่ายที่สามารถระบุหรือกำหนดได้ว่า หน่วยงานใดหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นผู้รับผิดชอบโดยตรง กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ มีอำนาจ หน้าที่ หรือมีความสามารถที่จะทำให้ต้นทุนจำนวนนั้นเพิ่มขึ้น หรือลดลงจากการตัดสินใจของตน ซึ่งถ้าจะพิจารณาให้มากขึ้นก็พอที่จะสรุปได้ว่า ต้นทุนที่ควบคุมได้ในหน่วยงานหรือผู้บริหารคนใดคนหนึ่ง ก็อาจจะเป็นต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ในอีกหน่วยงานหรือผู้บริหารอีกคนหนึ่งก็ได้

(8.2) ต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ (Uncontrollable Cost) หมายถึง ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่ไม่อยู่ภายใต้อำนาจหน้าที่ ที่หน่วยงานหรือผู้บริหารในระดับนั้นๆ จะควบคุมไว้ได้ นั่นคือไม่สามารถที่จะกำหนดต้นทุนประเภทนี้ให้เพิ่มขึ้นหรือลดลงได้ โดยปกติต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ของผู้บริหารระดับล่างก็มักเกิดจากการตัดสินใจของผู้บริหารระดับสูง

(9) การจำแนกต้นทุนตามลักษณะของการวิเคราะห์ปัญหาเพื่อตัดสินใจการดำเนินธุรกิจ ผู้บริหารมักจะต้องประสบปัญหาต่างๆ มากมายและที่สำคัญก็คือ ผู้บริหารจะต้องพยายามทำการตัดสินใจแก้ไขปัญหา หรือเลือกทางเลือกที่ดีที่สุด ข้อมูลทางด้านต้นทุนที่เข้ามากระทบในการตัดสินใจจึงมักจะถูกจำแนกเป็น

(9.1) ต้นทุนจม ( Sunk Cost) หมายถึง ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ ( Unavoidable Cost) หรือไม่สามารถที่จะทำการเปลี่ยนแปลงได้ไม่ว่าผู้บริหารจะทำการตัดสินใจอย่างไร ดังนั้น ต้นทุนจมจึงเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการตัดสินใจในอดีต ซึ่งจะไม่มีผลกระทบต่อตัดสินใจในปัจจุบัน เช่น ค่าเช่าที่เป็นสัญญาเช่าระยะยาว ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ประจำ เป็นต้น ถึงแม้ว่าต้นทุนจมจะไม่มีผลต่อการตัดสินใจในปัจจุบัน แต่ผู้บริหารก็ควรที่จะทำการตัดสินใจเลือกทางเลือกที่สามารถใช้ประโยชน์จากต้นทุนจมให้ได้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้

(9.2) ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ ( Avoidable Cost) หมายถึง ต้นทุนที่สามารถประหยัดได้จากการตัดสินใจเลือกทางใดทางหนึ่ง ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้มักจะมีบทบาทที่สำคัญต่อการตัดสินใจของผู้บริหารเสมอ

(9.3) ต้นทุนเสียโอกาส ( Opportunity Cost) คือ ผลประโยชน์หรือผลตอบแทนที่กิจการจะได้รับจากการตัดสินใจเลือกทางเลือกหนึ่งแต่กับต้องสูญเสียไป จากการที่เลือกตัดสินใจในอีกทางเลือกหนึ่ง

(9.4) ต้นทุนส่วนที่แตกต่าง ( Differential Cost) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดการเปลี่ยนแปลงไปจากการตัดสินใจเลือกกระทำอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งอาจจะเปลี่ยนแปลงในทางเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ได้ (Incremental Cost or Decremental Cost) โดยปกติต้นทุนประเภทนี้จะเกิดขึ้นต่อเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการปฏิบัติแบบเดิม มาเป็นวิธีการปฏิบัติแบบใหม่ เช่น ถ้าผู้บริหารกำลังทำการตัดสินใจว่าควรที่จะซื้อเครื่องจักรรุ่นใหม่ เข้ามาทำการผลิตแทนเครื่องจักรเก่าที่มีอยู่หรือไม่ ทั้งนี้เครื่องจักรใหม่อาจจะต้องลงทุนสูง แต่ก็สามารถที่จะประหยัดต้นทุนผันแปรต่อหน่วยลงไปได้ ซึ่งผู้บริหารจะต้องทำการตัดสินใจโดยพิจารณาจากต้นทุนส่วนที่แตกต่างรวมสุทธิ ( Net Total Differential Cost)

(9.5) ต้นทุนเพิ่มต่อหน่วย (Marginal Cost) หมายถึง ต้นทุนที่จะเพิ่มขึ้นจากการผลิตเพิ่มขึ้นหนึ่งหน่วย ซึ่งมีลักษณะคล้ายคลึงกับต้นทุนส่วนเพิ่ม (Incremental Cost) แต่ต้นทุนส่วนเพิ่มต่อหน่วยเป็นการพิจารณาส่วนที่เพิ่มจากการเพิ่มของการผลิตเพียง หน่วย

ขั้นตอนในการจำแนกต้นทุน สามารถจำแนกได้ 2 ขั้นตอน ดังนี้ (กชกร เฉลิมกาญจนา, 2549)

ขั้นตอนที่ 1 การรวบรวมต้นทุนที่เกิดขึ้น (Cost Accumulation) เป็นการรวบรวมต้นทุนโดยการจำแนกต้นทุนตามลักษณะของการเกิดต้นทุนนั้นๆ เช่น วัตถุดิบ ค่าแรงงาน ค่าสาธารณูปโภค ค่าโฆษณา เป็นต้น

ขั้นตอนที่ 2 การจัดสรรต้นทุน (Cost Allocation) เป็นการจัดสรรหรือแบ่งส่วนต้นทุนจากขั้นที่ 1 เข้าสู่วัตถุประสงค์ต่างๆ กัน (Cost Object) อาจจะเข้าสู่วัตถุประสงค์ต้นทุนเดียวกัน หรือมากกว่าหนึ่งวัตถุประสงค์ก็ได้ เช่น ผลิตภัณฑ์ แผนก หรือกิจกรรม เป็นต้น

นอกจากนี้ต้นทุนยังจำแนกเป็นประเภทต่างๆ ได้ดังนี้

(1) ต้นทุนที่จำแนกสัมพันธ์กับหน่วยคิดต้นทุน แบ่งเป็น

(1.1) ต้นทุนทางตรง(Direct Cost) หมายถึง ค่าใช้จ่ายในการผลิต ค่าใช้จ่ายในกาขาย หรือค่าใช้จ่ายอื่นที่เป็นค่าใช้จ่ายเฉพาะของผลิตภัณฑ์หนึ่ง ซึ่งถือว่าเป็นต้นทุนทางตรงของผลิตภัณฑ์นั้น

(1.2) ต้นทุนทางอ้อม (Indirect Cost) หมายถึงต้นทุนที่ชี้เฉพาะไม่ได้ว่าเป็นต้นทุนของสินค้าหน่วยใดไม่สามารถกำหนดมูลค่าให้กับต้นทุนของสินค้าใด ดังนั้นต้องใช้วิธีการปันส่วนต้นทุน

(2) ต้นทุนที่จำแนกตามส่วนประกอบของผลิตภัณฑ์ (Product Cost) หมายถึงรายจ่ายที่ประกอบขึ้นเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์หรือสินค้าสำเร็จรูปจากกระบวนการผลิตเพื่อขาย (Cost of Product) เพราะฉะนั้น ต้นทุนจำแนกตามส่วนประกอบของปัจจัยการผลิต ประกอบด้วย 3 ส่วน ได้แก่

(2.1) วัสดุทางตรง (Direct Material) มูลค่าของวัตถุดิบทางตรงที่ใช้ในการผลิตสินค้าโดยตรงและเป็นส่วนสำคัญที่สามารถคิดเข้าเป็นต้นทุนของหน่วยที่ผลิตได้โดยง่าย ตัวอย่างเช่น วัสดุที่ใช้ผลิตเสื้อ กุ้งเท้า เครื่องนุ่งห่ม หรือไม้ที่ใช้ในการผลิตเฟอร์นิเจอร์ เช่น ตู้ เตียง วัสดุทางตรงเป็นต้นทุนที่ผันแปรโดยตรงถ้าผลิตสินค้าจำนวนที่มากก็จะมีค่าใช้จ่ายมากพอกลับสินค้าที่ผลิต

(2.2) ค่าแรงทางตรง (Direct Labor) คือ ค่าแรงงานที่ใช้ในการผลิตสินค้าโดยตรง และสามารถคิดเข้าเป็นต้นทุนของหน่วยที่ผลิตได้โดยง่าย เช่น ค่าแรงงานของช่างไม้ที่ผลิตเฟอร์นิเจอร์ หรือค่าแรงงานของช่างตัดเย็บผ้าของโรงงานเสื้อผ้าสำเร็จรูป ค่าแรงงานทางตรงเป็น

ต้นทุนที่ผันแปรโดยตรงถ้าปริมาณการผลิตมากต้นทุนค่าแรงงานก็จะจ่ายมาก ถ้าผลิตน้อยต้นทุนค่าแรงก็จะจ่ายน้อยตามปริมาณการผลิต

(2.3) ค่าใช้จ่ายในการผลิต (Manufacturing Overhead) คือค่าใช้จ่ายในการผลิตอื่นที่ไม่ใช่ค่าวัสดุทางตรงและค่าแรงทางตรงต้นทุนส่วนนี้มีทั้งคงที่และผันแปร ค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่ เป็นต้นทุนการผลิตทางอ้อมที่เกิดขึ้นโดยไม่สัมพันธ์กับปริมาณการผลิต ซึ่งแบ่งเป็น 3 ประเภทได้แก่

(2.3.1) วัสดุทางอ้อม (Indirect Materials) คือ มูลค่าของวัสดุที่ไม่ใช้ส่วนสำคัญในการผลิตและคิดเข้าเป็นต้นทุนของหน่วย ที่ผลิตหน่วยใดหน่วยหนึ่งได้ยาก เช่น กาว วัสดุสิ้นเปลืองในโรงงาน

(2.3.2) ค่าแรงทางอ้อม (Indirect Labor) คือ ค่าแรงงานที่ไม่ได้ใช้ในการผลิตสินค้าโดยตรงและคิดเข้าเป็นต้นทุนผลิตได้ยาก เช่น เงินเดือนผู้จัดการ เงินเดือนพนักงานทำความสะอาด

(2.3.3) ค่าใช้จ่ายในการผลิตสิ่งอื่นๆ ในโรงงาน ได้แก่ ค่าสาธารณูปโภค เช่น ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า เป็นต้น ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับอาคารสถานที่ ค่าเช่า ค่าภาษี ค่าประกันภัย ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรอุปกรณ์ และค่าเสื่อมโรงงานอาคาร ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษาอาคาร อุปกรณ์ โรงงาน รวมทั้งค่าลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร และค่าสัมปทานในการผลิต

(3) ต้นทุนที่จำแนกสัมพันธ์กับระยะเวลา

(3.1) ต้นทุนในอดีต (Historical Cost) เป็นการวัดจากการจ่ายเงินสดออกไปจริงๆ หรือจ่ายด้วยสินทรัพย์อื่นๆ ที่มีค่าเท่ากับเงินสด ณ วันที่จ่ายออกไป แต่ต้นทุนนี้จะไม่นำมาเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจในการบริหาร ซึ่งเป็นเหตุการณ์ในอนาคต เว้นแต่ใช้เป็นเครื่องมือในการตัดสินใจที่จะเกิดขึ้นในอนาคต

(3.2) ต้นทุนการทดแทน (Replacement Cost) คือต้นทุนที่มีอยู่ในตลาดปัจจุบัน โดยจุดประสงค์ของฝ่ายบริหาร เพื่อให้ได้ตัวเลขที่เกี่ยวข้องกับการตีราคาสินทรัพย์ในเวลาปัจจุบันหรือการเตรียมงบรายได้ในทางเศรษฐศาสตร์

(4) ต้นทุนที่จำแนกสัมพันธ์กับลักษณะที่ไม่เกี่ยวกับการผลิต เป็นต้นทุนที่ไม่เกี่ยวกับการผลิต (Non-manufacturing Costs) คือต้นทุนการตลาดหรือการขาย (Marketing or Selling Costs) เกิดขึ้นจากการขาย ค่าใช้จ่ายในการบริหาร (Administrative Cost) คือค่าใช้จ่ายทั่วไปที่เกิดขึ้นในการบริหารกิจการอันเป็นส่วนรวม



(5) ต้นทุนจำแนกตามพฤติกรรมต้นทุน เพื่อวิเคราะห์พฤติกรรมต้นทุน ความสัมพันธ์ที่มีต่อปริมาณกิจกรรม เป็นวิธีการจัดประเภทต้นทุนตามความสัมพันธ์ที่มีต่อจำนวนการขยายที่เกิดขึ้น ทั้งอดีต ปัจจุบัน และอนาคต แบ่งเป็น

(5.1) ต้นทุนคงที่ หมายถึง ต้นทุนที่ไม่เปลี่ยนแปลงไปตามจำนวนหน่วยที่ผลิต หรือจำนวนรายได้

(5.2) ต้นทุนผันแปร หมายถึง ต้นทุนที่เปลี่ยนแปลงไปตามระดับการผลิต

(5.3) ต้นทุนกึ่งคงที่ คือ ต้นทุนที่มีการเปลี่ยนแปลงตามช่วงการผลิต ต้นทุนประเภทนี้ไม่มีการเปลี่ยนแปลงเมื่อปริมาณการผลิตที่เพิ่มขึ้น

(5.4) ต้นทุนผสม คือ ต้นทุนที่มีทั้งต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรเป็นส่วนประกอบ ดังนั้นเพื่อ ประโยชน์ด้านการบริหารจะต้องแยกต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรออกจากกัน

(5.5) ต้นทุนโดยเฉลี่ย คือ ต้นทุนรวมหารด้วยจำนวนหน่วยผลิต ซึ่งต้นทุนผันแปรโดยเฉลี่ยจะมียอดต้นทุนคงที่ ต้นทุนคงที่โดยเฉลี่ยจะมียอดลดลง ถ้าเพิ่มจำนวนการผลิต

(5.6) ต้นทุนรวม คือ ต้นทุนการผลิตของสินค้าที่ผลิตตั้งแต่ 2 ชนิด ขึ้นไปที่รวมอยู่ในต้นทุนจำนวนเดียวกัน และสินค้านั้นมีมูลค่าต่อหน่วยต่างกัน แต่ถ้าต้นทุนการผลิตสินค้าทั้ง 2 ชนิด มีลักษณะผลิตรวมกันต่อมีมูลค่าต่ำกว่าสินค้าหลักที่ผลิตได้ จะจำแนกต้นทุนของสินค้านั้นเป็นสินค้าผลพลอยได้

(5.7) ต้นทุนที่ควบคุมได้ คือ ต้นทุนที่มีอิทธิพล หรือมีผลความรับผิดชอบของบุคคล หรือระดับของผู้ควบคุมงานในทางตรงกันข้าม ต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้จะเป็นต้นทุนที่ไม่เกี่ยวกับอิทธิพลต่อผลการรับผิดชอบของบุคคล

(5.8) ต้นทุนจม เป็นต้นทุนจำนวนที่หลีกเลี่ยงไม่จ่ายไม่ได้ ต้นทุนนี้จะไม่เปลี่ยนแปลงเนื่องจากการตัดสินใจเลือกทางเลือกในการทำธุรกิจแต่ประการใด

(6) ต้นทุนขั้นต้นและต้นทุนเปลี่ยนสภาพ แบ่งเป็น

(6.1) ต้นทุนขั้นต้น คือ ต้นทุนวัตถุดิบทางตรงบวกกับต้นทุนค่าแรงทางตรง

(6.2) ต้นทุนเปลี่ยนสภาพ หมายถึง ต้นทุนค่าแรงทางตรงบวกกับค่าใช้จ่ายในการผลิตเป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการแปรสภาพวัตถุดิบทางตรงให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป

(7) ต้นทุนจำแนกตามวัตถุประสงค์ในการวางแผนและควบคุมต้นทุน ได้แก่ ต้นทุนตามงบประมาณและต้นทุนมาตรฐาน เป็นรายการต้นทุนที่ได้ถูกวางแผนงาน หรือกะประมาณการไว้ล่วงหน้าสำหรับการใช้ทรัพยากรไปเพื่อการผลิตผลผลิตแต่ละหน่วย ทั้งนี้เพื่อให้มีข้อมูลพื้นฐานที่จะใช้ในการเปรียบเทียบกับข้อมูลต้นทุนที่จะเกิดขึ้นจริง ต้นทุนมาตรฐานเป็นต้นทุนที่ใช้ในการจัดทำงบประมาณ

(8) ต้นทุนจำแนกตามวัตถุประสงค์เพื่อใช้ในการตัดสินใจ ได้แก่

(8.1) ต้นทุนส่วนแตกต่าง คือต้นทุนรวมที่มีความแตกต่างกันในระหว่าง 2 ทางเลือก ต้นทุนส่วนต่างเท่ากับส่วนของต้นทุนผันแปรที่เพิ่มขึ้นเพื่อให้ได้ผลผลิตที่ เพิ่มขึ้นบวกด้วยส่วนของ ต้นทุนคงที่ที่เพิ่มขึ้น ต้นทุนรายการนี้ถูกคำนวณด้วยการนำยอดรวมของต้นทุนการผลิตเปรียบเทียบกับยอดรวมของต้นทุนการผลิตที่ระดับกิจกรรมการผลิตที่เพิ่มขึ้น ต้นทุนส่วนต่างเป็นที่รู้จักกันในอีกชื่อว่า ต้นทุนที่เพิ่มขึ้น ซึ่งมักจะถูกกล่าวอ้างถึงเมื่อรายการต้นทุนนั้นมีจำนวนที่เพิ่มขึ้นในระหว่าง ทางเลือกเท่านั้น การลดลงของต้นทุนควรจะถูกกล่าวในชื่อว่าต้นทุนที่ลดลง ต้นทุนส่วนต่างมี ความหมายที่กว้างซึ่งจะมีความหมายรวมถึงต้นทุนที่เพิ่มขึ้น และต้นทุนที่ลดลงระหว่างทางเลือก

(8.2) ต้นทุนค่าเสียโอกาส คือ ผลประโยชน์ที่กิจการควรได้รับแต่ไม่ได้รับเนื่องจาก เลือกทางเลือกอื่น

(8.3) ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ คือ ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่ธุรกิจสามารถประหยัดได้หาก ธุรกิจยกเลิกการผลิตหรือการดำเนินงานในส่วนงานนั้นๆ

(9) ต้นทุนจำแนกตามวัตถุประสงค์เพื่อการบริหาร คือ ต้นทุนผันแปรระบบต้นทุนผันแปรจะ ผลักดันให้ต้นทุนคงที่ทั้งหมดเป็นต้นทุนประจำงวดมากกว่าที่จะให้เป็นต้นทุนสินค้าจากความหมาย ข้างต้นจะเป็นว่าถ้าแบ่งต้นทุนตามความสัมพันธ์ที่มีต่อปริมาณกิจกรรมจะให้ประโยชน์ในการบริหาร มากกว่า

## 2.3 แนวคิดเกี่ยวกับการบริหารต้นทุน

การลดต้นทุนถือเป็นสิ่งสำคัญของผู้บริหาร เพราะต้นทุนที่เพิ่มขึ้นย่อมหมายถึง กำไรลดลง แต่ถ้ากิจการสามารถลดต้นทุนลงได้โดยเฉพาะต้นทุนการผลิต นั่นถือเป็นช่องทางหนึ่งของการเพิ่ม กำไร โดยจำเป็นต้องพิจารณาและแก้ไขที่ธุรกิจของผู้ประกอบการเองเป็นอันดับแรก ซึ่งเป็นทางรอด หนึ่งของธุรกิจในยุคปัจจุบันที่มีการเปลี่ยนแปลงและผันผวนอย่างมากทั้งปัจจัยภายในและภายนอก องค์กร

การลดต้นทุน (Cost Reduction) คือ การทำให้ต้นทุนทุกชนิดที่เกิดขึ้นในทุกขั้นตอนของ กระบวนการทำงานลดต่ำลง โดยการปรับปรุงแก้ไขกิจกรรมที่เคยทำมาก่อนหน้า ซึ่งมีการตั้งเป้าหมาย วิธีการวัดและการเปรียบเทียบที่ชัดเจน เช่น ต้นทุนในการจัดซื้อ จัดจ้าง ต้นทุนค่าแปรรูป เป็นต้น ทั้งนี้ต้องไม่ทำให้คุณภาพสินค้า คุณภาพความปลอดภัย รวมทั้งคุณภาพสิ่งแวดล้อมลดลงดังปรัชญา ของ ดร.เอ็ดเวิร์ด เดมมิ่ง ( Dr.Edward Deming) ชาวอเมริกัน ผู้คิดวางจรรยาบรรณคุณภาพงาน ซึ่ง เรียกว่า วงจรเดมมิ่ง (Deming Cycle) หรือที่รู้จักกันแพร่หลายว่า วงจร P-D-C-A กล่าวไว้ว่า “หลักการ ชนะทั้งคู่ คือ การลดต้นทุนได้พร้อมคุณภาพที่ดีขึ้น หรือ การที่เราจะเติบโตพร้อมกัน ไม่ใช่ว่าอีกฝ่าย

หนึ่งขณะ อีกฝ่ายหนึ่งแพ้ เช่น ลดต้นทุนโดยการลดคุณภาพ ลดความปลอดภัย ลดคุณภาพเรื่อง สิ่งแวดล้อม” ดังนั้น ผู้บริหารควรให้ความสำคัญของการลดต้นทุน ควบคู่ไปกับการพัฒนาคุณภาพ ด้านอื่นๆ เช่น สินค้าและบริการ ความปลอดภัย สิ่งแวดล้อมในองค์กร เป็นต้น ไม่ควรที่จะเน้นแต่การ ลดต้นทุนแต่เพียงอย่างเดียวเท่านั้น

การลดต้นทุนการผลิต สามารถปฏิบัติได้ดังนี้ (พลชัย ลิ้มวิภูวัฒน์, 2538)

(1) แนวคิดเกี่ยวกับการลดต้นทุนในหน้าที่งานผลิต

(1.1) กิจกรรมลดต้นทุนในงานที่ทำประจำวัน ซึ่งเป้าหมายของกิจกรรมนี้

คือ การลดต้นทุนในส่วนที่เกี่ยวกับการผลิต เพราะมีอัตราส่วนสูงมากกว่าต้นทุนประเภทอื่นๆ ต้นทุน ในส่วนนี้จะแบ่งออกเป็นค่าวัสดุ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายสำนักงาน

(1.2) ค่าวัสดุ ประกอบด้วยวัสดุทางตรงและวัสดุทางอ้อม การลดต้นทุนนี้

จะต้องอาศัยการควบคุมไม่ให้เกิดของเสีย การควบคุมต่อหน่วยและการใช้การวิเคราะห์คุณค่า

(1.3) ด้านค่าแรง จะกระทำโดยการจัดทำมาตรฐานการทำงาน การวาง

ตำแหน่งหน้าที่งานของพนักงานให้เหมาะสม และการฝึกอบรมพนักงานเพื่อให้มีความสามารถในการ ทำงานที่สูงขึ้น

(1.4) อุปกรณ์เครื่องจักรจะต้องใช้ประโยชน์จากเครื่องจักรให้เต็มที่ ซึ่ง

จำเป็นต้องมีการวางแผนการผลิต การวางแผนวิธีการผลิต และการวางแผนการบำรุงรักษาที่ดีใน ขั้นตอนการผลิต เพราะถ้ามีการเปลี่ยนชิ้นส่วนอุปกรณ์ของเครื่องจักรบ่อยจะทำให้กำลังการผลิต ล่าช้า และมีสต็อกชิ้นส่วนอุปกรณ์มากขึ้นทำให้ต้นทุนสูงขึ้น ดังนั้น จึงควรควบคุมให้มีการเปลี่ยน ชิ้นส่วนของอุปกรณ์ให้น้อยที่สุด

(2) การลดต้นทุนด้วยการวางแผนการผลิตและควบคุมการผลิต

การวางแผนการผลิตนั้นจัดว่าเป็นจุดเริ่มต้นของความสำเร็จในการบริหารการผลิต

ให้เป็นไปตามเป้าหมาย คือการวางแผนการผลิตจะต้องมีการปรับปรุงให้สอดคล้องกับแผนการขาย เพื่อกำหนดประเภทของสินค้า ปริมาณการผลิต และเวลาการผลิตที่เหมาะสม โดยการวางแผนการผลิตที่จะส่งผลถึงการปรับปรุงประสิทธิภาพนั้นจำเป็นต้องรวมถึงการวางแผนโครงการของ ผลิตภัณฑ์ การวางแผนการเดินเครื่อง การวางแผนด้านสต็อก และการวางแผนด้านการสั่งทำ ผลิตภัณฑ์จากผู้รับเหมา

(3) ความสัมพันธ์ระหว่างแผนผลิตกับแผนขาย พื้นฐานของการวางแผนการผลิต

คือ แผนการขายผลิตภัณฑ์ในช่วงระยะเวลาหนึ่งด้วยการพยากรณ์การขาย ซึ่งเจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้องใน แผนการขายจะใช้ข้อมูลต่างๆ เป็นพื้นฐานในการพยากรณ์ หรือใช้วิธีการพยากรณ์ปริมาณความต้องการ

ของผลิตภัณฑ์ทั้งหมดโดยพิจารณาจากส่วนแบ่งการตลาดที่เป็นจริงผสมผสานกับนโยบายการบริหาร  
องค์การ

กลยุทธ์การลดต้นทุน เป็นกลยุทธ์เพื่อประคองธุรกิจให้อยู่รอดปลอดภัยจนถึงขั้นสามารถทำ  
กำไรให้ได้ในอนาคต แบ่งเป็น 2 แนวคิด คือแนวคิดแรกเป็นแนวคิดที่เห็นผลในระยะสั้นมุ่งเน้นการลด  
ต้นทุนโดยการลดจำนวนพนักงานและเปลี่ยนระบบการทำงานใหม่ แนวคิดที่สองเป็นแนวคิดที่หวังผล  
ในระยะยาวมุ่งเน้นการลดต้นทุนเพื่อการแข่งขันในระยะยาวและกระทำอย่างต่อเนื่องตลอดเวลา ดังนี้  
(เปรมจิตต์ พฤษทรัพย์พัฒนรักษ์, 2545)

- กลยุทธ์การลดต้นทุนตามแนวคิดแรก ได้มุ่งไปที่นโยบายการลดจำนวนพนักงาน  
ผ่านการลดเงินเดือน ลดผลตอบแทน และการเลิกจ้างงาน หรือการเปลี่ยนระบบการทำงานใหม่ เป็น  
ต้น วิธีการเช่นนี้สามารถเห็นผลได้ชัดเจนในระยะสั้น คือตัวเลขต้นทุนลดลง แต่ผลที่ตามมาเป็นผล  
ในทางลบต่อขวัญและกำลังใจ รวมทั้งแรงจูงใจในการปฏิบัติงาน อีกทั้งเมื่อบริษัทมีพนักงานที่เหลือ  
จำนวนน้อยลง ขณะที่ปริมาณงานยังคงเท่าเดิมจะทำให้เกิดปัญหาทางานล้นมือ ผลที่ตามมาจะทำให้การ  
ทำงานเสร็จช้ากว่ากำหนด คุณภาพของผลงานลดลง กำหนดการส่งมอบสินค้าแก่ลูกค้าผิดพลาดบ่อย  
ขึ้น เช่น การนำโปรแกรมการจ้างให้ออกจากงานก่อนกำหนด (early retirement) มาใช้เพื่อลด  
เงินเดือนทำให้พนักงานลาออกก่อให้เกิดผลเสียต่อบริษัทเป็นอันมาก หรือการที่บริษัทพยายามเปลี่ยน  
ระบบการทำงานโดยลดงานบางส่วนลง เช่น การหยุดตรวจเช็คเครื่องจักรในโรงงานและหยุดโครงการ  
ซ่อมตามกำหนดเวลามาเป็นการซ่อมเมื่อเครื่องจักรเสีย ทำให้ลดค่าใช้จ่ายในการซ่อมบำรุงได้ทันที แต่  
มีผลเสียคืออัตราสูญเสียเพิ่มขึ้น ค่าใช้จ่ายในการแก้ไขปรับปรุงสินค้าที่ต่ำกว่ามาตรฐานเพิ่มขึ้นต้อง  
หยุดผลิตเป็นเวลานานเพื่อซ่อมเครื่องจักร ทำให้กำหนดการส่งมอบสินค้าแก่ลูกค้าผิดพลาดบ่อย  
ก่อให้เกิดผลเสียในระยะยาวกับกิจการ

- กลยุทธ์การลดต้นทุนตามแนวคิดที่สอง เน้นการแข่งขันในการทำกำไร การใช้  
เทคโนโลยีเพื่อการลดต้นทุนในระยะยาว การบริหารทรัพยากรที่มีอยู่ให้เกิดประสิทธิภาพมากที่สุด  
การเน้นคุณภาพของสินค้าและบริการ การปรับปรุงและพัฒนาการทำงานอย่างต่อเนื่อง การสร้าง  
จิตสำนึกในองค์การให้มีการลดต้นทุนรวมทั้งการสร้างจิตสำนึกของพนักงานให้มีความผูกพันกับ  
องค์การโดยการส่งเสริมและการพัฒนาความรู้ ความสามารถของพนักงานทุกระดับอยู่เสมอ  
แนวคิดนี้ให้ความสำคัญกับพนักงานอย่างมากเพราะงานจะสำเร็จได้ก็ด้วยทรัพยากรมนุษย์และ  
เทคโนโลยีจะทำงานได้ดีหรือมีการประดิษฐ์เทคโนโลยีนวัตกรรมใหม่ๆ ออกมา เพื่อใช้ในการผลิตและ  
ให้บริการคู่แข่งได้ต้องมีพนักงานที่มีความชำนาญ มีคุณภาพ ประสพการณ์ และการทำงานเป็นทีม

ทองพันชั่ง พงษ์วารินทร์ (2553) เสนอเทคนิคการลดต้นทุนที่ทุกคนมีส่วนร่วมไว้ดังนี้

(1) ลดความสูญเปล่าจากการผลิตมากเกินไป (Over Production) หมายถึงการผลิตสินค้าที่เกินความต้องการ ซึ่งอาจเกิดจากการปฏิบัติงานที่ผิดพลาด ขาดประสิทธิภาพ หรือเกิดจากการผลิตที่เผื่อเอาไว้มากเกินไป สำหรับแนวทางแก้ไข คือ วิเคราะห์หาจุดบกพร่องในการปฏิบัติงาน และปรับปรุงให้มีประสิทธิภาพสูงขึ้นในด้าน คน เครื่องจักร วัสดุอุปกรณ์ วิธีการปฏิบัติงาน และสภาพแวดล้อม รวมไปถึง ควรปรับปรุงขั้นตอนการสื่อสารให้มีประสิทธิภาพสูงขึ้น

(2) ลดความสูญเปล่าจากการขนย้าย (Transportation) มักเกิดจากการกำหนดทิศทางการไหลของงาน (Process Flow) ที่ไม่เหมาะสม ซึ่งต้องมีการขนย้ายสินค้าจากที่หนึ่งไปยังอีกที่หนึ่ง ซึ่งในที่นี้มีการขนย้ายทั้งในแนวราบและแนวตั้งทำให้เสียเวลามาก และอาจส่งผลกระทบต่อทำให้เกิดความเสียหายระหว่างที่มีการขนย้ายหรือเคลื่อนย้ายอีกด้วย

(3) ลดความสูญเปล่าจากการเกิดของเสียต้องแก้ไขงาน (Defective) สาเหตุของปัญหานี้มีมากมาย ซึ่งต้นตอสำคัญคือการขาดการเตรียมความพร้อมของ 4M&1E (Men, Machine, Material, Method และ Environment) และอาจรวมถึงการสื่อสาร การควบคุมกระบวนการที่ขาดประสิทธิภาพ สำหรับวิธีในการแก้ไขก็ควรเตรียมความพร้อมก่อนเริ่มลงมือปฏิบัติของ 4M&1E และต้องเข้าไปหมั่นติดตาม ตรวจสอบการปฏิบัติงานอยู่เสมอเพื่อหาจุดผิดปกติ

(4) ลดความสูญเปล่าจากการมีสินค้าคงคลังมากเกินไป (Over Stock) การเก็บสินค้าคงคลังนั้นรวมวัตถุดิบ (Raw Material) สินค้าระหว่างกระบวนการผลิต (Work in Process) และสินค้าที่ผลิตสำเร็จแล้ว (Finish Goods) สาเหตุของปัญหานี้โดยทั่วไปแล้วมีอยู่ด้วยกันสองสาเหตุ สาเหตุแรกก็เป็นผลมาจากการผลิตสินค้าที่มากจนเกินไปแล้วขายไม่ได้ และสาเหตุที่สองคือการเผื่อเอาไว้ มีทั้งการเตรียมวัตถุดิบเผื่อเอาไว้ โดยเฉพาะวัตถุดิบที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ การกระทำเช่นนี้จะทำให้เงินจม ต้นทุนจม เสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ และเสี่ยงต่อการชำรุด เสียหาย และสูญหาย วิธีการแก้ก็คือควรนำระบบการผลิตแบบทันเวลาพอดี หรือ Just In Time มาประยุกต์ใช้

(5) ลดความสูญเปล่าจากขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ขาดประสิทธิภาพ (Process) สาเหตุ มักเกิดจากการออกแบบการทำงานที่ไม่ดี ทำให้ขั้นตอนการปฏิบัติงานไม่เหมาะสม เช่น เกิดความซ้ำซ้อนและติดขัดทำให้เสียเวลาและค่าใช้จ่าย รวมทั้งทำให้ผู้ปฏิบัติงานเกิดความยุ่งยาก หรืออาจเกิดจากการขาดมาตรฐานการปฏิบัติงานที่ไม่ดีพอ หรือตรงข้ามอาจมีมาตรฐานการปฏิบัติงานที่เข้มงวดเกินความจำเป็น สำหรับแนวทางในการแก้ไขคือ ควรออกแบบระบบการผลิตให้ดี และควรประยุกต์ใช้เครื่องมืออื่นๆ มาช่วยในการควบคุมกระบวนการและคุณภาพสินค้า เช่น การใช้หลักสถิติ (Statistic) การใช้หลักของการของวิศวกรรมอุตสาหกรรม IE (Industrial Engineering) หรือ หลักการวิจัยดำเนินงานหรือ OR (Operation Research) เป็นต้น

(6) ลดความสูญเปล่าจากการรอคอยงาน (Waiting) ปัญหานี้เกิดขึ้นได้กับผู้ปฏิบัติงานในสายการผลิตโดยตรงและแผนกที่สนับสนุน ซึ่งสาเหตุส่วนใหญ่เกิดจากการรองาน เครื่องจักรเสีย แผนกก่อนหน้าไม่เอางานมาส่ง วัตถุดิบขาดสต็อก เป็นต้น สำหรับวิธีการแก้ไขปัญหานี้ควรมีการวางแผนงานให้เหมาะสม เพื่อลดเวลาการรอรหว่างกระบวนการ ควรจัดกระบวนการทำงานให้สมดุลย์ (Balance) จัดเครื่องมืออุปกรณ์และวัตถุดิบให้พร้อมก่อนเริ่มงานเพื่อลดการว่างงาน

(7) ลดความสูญเปล่าจากการเคลื่อนไหวที่ไม่เกิดประโยชน์ (Motion) ปัญหานี้เกิดจากการออกแบบขั้นตอนวิธีในการปฏิบัติงานที่ไม่เหมาะสม เช่น ต้องเอื้อมไปหยิบของ ต้องก้มตัว ต้องหมุนมือ ขยับแขน ต้องยกของ เป็นต้น ทำให้เกิดความล่าช้าและปัญหาความผิดพลาด สำหรับวิธีการแก้ไขควรนำแนวคิดการศึกษาการเคลื่อนไหวและการศึกษาเวลา (Motion and Time Study) เพื่อมาประยุกต์ใช้

(8) ลดความสูญเปล่าจากการไม่นำเอาความคิดสร้างสรรค์ของพนักงานมาใช้ให้เกิดประโยชน์ (Idea) เนื่องจากปัจจุบันอยู่บนเศรษฐกิจฐานความรู้ หรือ (Creative Economy) โดยมักจะใช้กิจกรรมไคเซ็น (Kaizen) กิจกรรมข้อเสนอแนะ (Suggestion) กิจกรรมกลุ่ม QCC (Quality Control Circle) เพื่อเปิดโอกาสให้พนักงานได้นำความคิดสร้างสรรค์ที่ตนเองมีเพื่อใช้ในการแก้ไขปัญหาปรับปรุง พัฒนา และเสนอแนวคิดใหม่ๆ เพื่อพัฒนาตนเองและองค์กรให้ดีขึ้น

มงคล พ็ชรดำรงกุล (2555) เสนอแนวทางในการลดต้นทุนการผลิตไว้ดังนี้

(1) ลดต้นทุนแรงงานทางตรง คือ การจ้างที่จ้างให้พนักงานโดยผันแปรตามปริมาณงาน โดยการลดค่าแรงที่จ่ายพนักงานผลิต ห่วงงานฝ่ายผลิต ที่เป็นค่าจ้างซึ่งไม่คุ้มค่างานที่ปฏิบัติ เช่น ค่าแรงซ่อมงาน ค่าล่วงเวลาจากความบกพร่องหรือผิดพลาดจากการผลิตหรือการวางแผนการผลิต เป็นต้น

(2) มีค่าตอบแทนพิเศษสำหรับการผลิตที่เพิ่มขึ้น โดยค่าตอบแทนที่เพิ่มขึ้นจะต้องไม่มากกว่ารายได้จากการผลิตที่เพิ่มขึ้น

(3) ตัดค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนแรงงานทางอ้อม ก็คือการลดค่าใช้จ่ายแรงงานที่ไม่ได้ผันแปรตามงานที่เพิ่มขึ้นหรือลดลง

(4) ตัดค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับค่าเสียหายการผลิต ก็คือการลดค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการผลิตต่างๆ เช่น ค่าวัตถุดิบทางอ้อม ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้าโรงงาน ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง ค่าเช่าโรงงาน เป็นต้น

(5) ลดค่าใช้จ่ายในการจัดส่งวัตถุดิบหรือผลิตภัณฑ์ การขนส่งแต่ละครั้งต้องคุ้มค่า ประหยัดทั้งเวลา พลังงาน และค่าแรง เป็นต้น โดยควรมีกำหนดเป็นตัวชี้วัดเป็นต้นทุนค่าขนส่งต่อหน่วยเพื่อสะดวกในการควบคุมและติดตามผล

(6) ลดปริมาณสินค้าคงคลัง การเก็บปริมาณมากย่อมสิ้นเปลืองพื้นที่ พลังงาน ค่าบริหารจัดการคลัง เกิดความเสียหายจากการไม่ได้ใช้ เงินจม และอื่นๆ

(7) ตัวเลขสินค้าคงคลังตรงกับปริมาณของจริง ถ้าตัวเลขไม่ตรงกับของจริงย่อมเสียโอกาสในการผลิต การตัดสินใจที่ผิดพลาด ฯลฯ ซึ่งเป็นสาเหตุของการทำงานที่ไม่เกิดมูลค่าในองค์การ

(8) สร้างใบรายการวัสดุ หรือ Bill of Material (BOM) ที่เหมาะสมและถูกต้อง อะไรที่ไม่ได้ใช้หรือไม่จำเป็นควรขจัดทิ้ง เพราะถ้า BOM ไม่ถูกต้องจะส่งผลกระทบต่อคำสั่งซื้อและการผลิตทำให้องค์การเสียค่าใช้จ่ายโดยไม่จำเป็น

(9) ควบคุมต้นทุนคุณภาพให้อยู่ในระดับที่ต่ำที่สุด ต้นทุนคุณภาพมาจากต้นทุนเพื่อป้องกัน ตรวจสอบ และต้นทุนความเสียหายที่เกิดจากคุณภาพของผลิตภัณฑ์ไม่ดี จำเป็นต้องควบคุมให้อยู่ในภาวะที่เหมาะสม

(10) จัดให้มีกระบวนการตรวจสอบ ติดตาม และวัดผลด้านการลดต้นทุนแต่ละหน่วยงาน การกำหนดให้มีดัชนีชี้วัดเรื่องต้นทุนทุกหน่วยงานช่วยให้เกิดการมีส่วนร่วมและจิตสำนึกในการลดต้นทุน ที่สำคัญช่วยให้สามารถติดตามและตรวจสอบได้อย่างสะดวก

(11) ตัดค่าใช้จ่ายในการซ่อมบำรุงที่คิดว่ายังไม่จำเป็นก็ควรชะลอไปก่อน หรือลดค่าใช้จ่ายในการสั่งซื้อ

(12) ลดค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนจำนวนมาก กิจกรรมใดที่ต้องใช้เงินจำนวนมากเพื่อการลงทุนก็ควรชะลอไว้ก่อน ควรนำเงินไปใช้ในกิจกรรมที่เหมาะสม คุ่มค่า และคืนทุนได้เร็ว

(13) ทำให้มีความเสียหาย ข้อบกพร่อง ที่เกิดขึ้นทุกส่วนงานในระดับที่ต่ำที่สุด เมื่อไม่มีข้อบกพร่อง ไม่มีของเสีย ก็ไม่ต้องแก้ไข ก็ไม่ต้องมีต้นทุนในการแก้ไข

(14) บริหารและควบคุมการหยุดงานของพนักงาน การหยุดงานของพนักงานฝ่ายผลิตพร้อมกันย่อมกระทบต่อประสิทธิภาพการผลิตลดลง บางครั้งต้องเสียค่าใช้จ่ายทำงานล่วงเวลา ดังนั้นต้องมีการบริหารจัดการให้เหมาะสม

(15) ป้องกันและลดการเกิดการเกิดอุบัติเหตุในหน่วยงาน อุบัติเหตุทำให้เกิดความเสียหายต่อบุคคลและทรัพย์สินทำให้เสียค่าใช้จ่ายในการระงับเหตุ การฟื้นฟู และบรรเทาทุกข์ที่เกิดขึ้น

ปิยาภรณ์ อาสาทรงธรรม (2552) ได้แนะนำกลยุทธ์ต่าง ในการลดต้นทุนของธุรกิจที่นิยมใช้กันแพร่หลายและประสบความสำเร็จดังต่อไปนี้

(1) การลดต้นทุนด้านโลจิสติกส์ ( Logistics) เป็นการลดต้นทุนของกระบวนการทำงานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการวางแผนการดำเนินการ การควบคุมการทำงานขององค์การ รวมทั้งการบริหารจัดการข้อมูลข่าวสารและธุรกรรมที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้มีการเคลื่อนย้าย จัดเก็บ รวบรวมกระจายสินค้า วัตถุดิบ ชิ้นส่วนประกอบและบริการให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุด เพื่อตอบสนองต่อความต้องการของผู้บริโภค ตลอดจนการให้บริการหลังการขาย

(2) การลดต้นทุนโดยใช้ 4 มุมมองของการประเมินผลดุลยภาพ ( The Balanced Scorecard: BSC) เป็นการลดต้นทุน โดยอาศัยควบคู่ไปกับการวิเคราะห์ปัจจัยแห่งความสำเร็จของการบริหารองค์กร ประกอบด้วย

(2.1) มุมมองด้านลูกค้า (Customer Perspective)

(2.2) มุมมองด้านกระบวนการภายใน (Internal Business Process Perspective)

(2.3) มุมมองด้านนวัตกรรมและการเรียนรู้ (Learning & Innovation Perspective)

(2.4) มุมมองด้านการเงิน (Financial Perspective)

โดยทั้ง 4 มุมมอง จะต้องพัฒนาไปในทิศทางวิสัยทัศน์ (Vision) ขององค์กรที่กำหนดไว้ สิ่งที่สำคัญอย่างยิ่งทั้ง 4 มุมมองจะส่งผลหรือเป็นเหตุเป็นผลซึ่งกันและกัน เช่น กระบวนการทำงานมีประสิทธิภาพและคุณภาพ (Internal Business Process Perspective) จะส่งผลให้ใช้เวลาในการส่งมอบสินค้าหรือบริการสั้นลงหรือส่งมอบได้ทันเวลา (On time delivery) ทำให้ลูกค้าเกิดความพอใจ (Customer Satisfaction) กระบวนการภายในที่ดียังส่งผลให้ต้นทุนต่ำจนทำให้กำไรเพิ่มขึ้น

(3) การลดต้นทุนด้วยการเรียนรู้วิธีการปฏิบัติที่ดีที่สุดจากหน่วยธุรกิจอื่น (Benchmarking) เป็นการลดต้นทุน โดยการศึกษากระบวนการวัดและเปรียบเทียบผลิตภัณฑ์หรือบริการ โดยการกำหนด จำแนก วิเคราะห์ปัจจัยแห่งความสำเร็จ เรียนรู้จากธุรกิจอื่นๆ ที่มีหลักหรือแนวทางปฏิบัติที่ดีที่สุด ( Best Practices) แล้วนำมาประยุกต์ใช้ในธุรกิจของตน เพื่อให้ผลการดำเนินงานประสบความสำเร็จเหมือนดังกิจการที่ไปเรียนรู้มา

(4) การลดต้นทุนด้วยการควบรวมกิจการ (Merging) ของธุรกิจประเภทเดียวกัน

(5) การลดต้นทุนด้วยวิธี Six Sigma เป็นวิธีการลดต้นทุนควบคู่กับการรักษาคุณภาพของกระบวนการผลิต /บริการให้มีของเสียได้เพียง 3.4 ขึ้นต่อการผลิตสินค้าหนึ่งล้านชิ้น นอกจากนี้ยังเป็นเครื่องมือช่วยธุรกิจให้สามารถแก้ไขปัญหาคุณภาพของระบบการปฏิบัติการให้มีประสิทธิภาพได้อีกด้วย

(6) การลดต้นทุนการตลาดแบบกองโจร (Guerrilla Marketing) เป็นการลดต้นทุน โดยการใช้กลยุทธ์และช่องทางในการทำประชาสัมพันธ์ การวางยุทธศาสตร์ภาพลักษณ์องค์กร การสื่อสารถึงข้อดี การสร้างเครือข่าย โดยวิธีการต่อไปนี้ เช่น การใช้เผยแพร่ในบล็อก (Blogs) การทำโฆษณาออนไลน์ เช่น Yahoo! หรือ GoogleAdWords การส่ง SMS หรือ e-Newsletter เป็นต้น วิธีการตลาดที่กล่าวมานี้ถือว่าเป็นแนวโน้มของการทำการตลาดแบบต้นทุนต่ำ แต่สามารถทำให้



กลุ่มเป้าหมายเกิดความคุ้นเคยและความสนใจในสินค้าและบริการนั้นๆ และช่วยกระตุ้นให้เกิดความต้องการซื้อขึ้นได้

(7) การลดต้นทุนด้วยการสร้างอำนาจในการต่อรอง (Power of Bargaining) เป็นการลดต้นทุนด้วยการสร้างอำนาจการสั่งซื้อจำนวนมากต่อผู้ผลิตหรือผู้จัดจำหน่าย

(8) การลดต้นทุนด้วยการใช้วิธีการจัดจ้างบุคคลภายนอก (Outsourcing) เป็นการลดต้นทุนด้วยการหาผู้รับเหมาช่วงมาดำเนินการจัดการในกิจกรรมการปฏิบัติงานบางอย่างให้ เนื่องจากกิจการอาจไม่มีความเชี่ยวชาญเพียงพอ ซึ่งปัจจุบันเป็นวิธีการหนึ่งที่มีความนิยมมาก การทำ Outsourcing สามารถพบได้ในธุรกิจประเภท การขนส่ง การดูแลรักษาความปลอดภัย เทคโนโลยีสารสนเทศ เป็นต้น

สุรสิทธิ์ ตติยภัณฑกริช (ม.ป.ป.) เสนอเทคนิค 5ส ซึ่งเป็นวิธีการพื้นฐานที่ช่วยในเรื่องของการลดต้นทุนทั่วทั้งหน่วยงานไม่ว่าจะเป็นในโรงงานหรือสำนักงาน ซึ่งเทคนิคของ ส. แต่ละตัวช่วยลดต้นทุนในสถานที่ทำงานได้ดังนี้

(1) สะสาง : สามารถลดต้นทุนด้วยการที่เหลือน้อยของที่จำเป็นในการทำงาน เพราะเงื่อนไขของสิ่งที่จำเป็นคือสิ่งของที่เกี่ยวข้องกับความสำเร็จของงาน ความถี่ในการใช้งานและมีปริมาณที่เหมาะสมต่อการใช้งาน ณ สถานที่ทำงาน ซึ่งจะทำให้ไม่มีการสั่งซื้อและจัดเก็บวัสดุอุปกรณ์ที่เกินความจำเป็น หน่วยงานไหนทำสะสางไม่ถูกต้องหรือยังไม่ได้ทำจะมีวัสดุอุปกรณ์ เอกสาร แบบฟอร์มตามแผนกหรือฝ่ายต่างๆ จำนวนมาก และยังพบสิ่งเหล่านี้ในปริมาณสูงในคลังพัสดุ โรงงานที่ทำสะสางได้ดีจะไม่มีวัสดุที่เก็บจนเสื่อมสภาพ ไม่มีเครื่องมืออุปกรณ์ที่อยู่ตามแผนกต่างๆ โดยที่ไม่ได้ใช้อย่างเต็มที่ ไม่มีสารเคมีที่สั่งซื้อล่วงหน้ามานานและไม่ได้ใช้ประโยชน์ ฯลฯ การสะสางทำให้สามารถควบคุมปริมาณของพัสดุได้ง่าย ไม่มีอุบัติเหตุที่เกิดจากการวางของระเกะระกะทั่วโรงงาน ไม่มีความผิดพลาดจากการใช้วัสดุที่เสื่อมคุณภาพหรือใช้วัสดุผิดพลาด ซึ่งทำให้เกิดของเสียหรือต้องแก้ไขงาน นอกจากนี้ยังสามารถลดค่าเช่าพื้นที่ในการจัดเก็บสิ่งของ ลดเวลาและจำนวนคนในการตรวจนับพัสดุใน สำนักงานที่ทำสะสางได้ดีจะได้วัสดุสิ้นเปลืองที่ใช้ในสำนักงานคืนกลับมาทำให้ลดต้นทุนในการจัดซื้อลดปริมาณแบบฟอร์มและกระดาษที่จัดเก็บลดการใช้และซื้อตู้ในการจัดเก็บเอกสารที่หมดความจำเป็นในการใช้งาน

(2) สะดวก : สามารถลดต้นทุนด้วยการลดเวลาที่ไร้ประสิทธิภาพในการทำงาน คือ ลดการค้นหาเครื่องมือ วัสดุ สินค้า ข้อมูล รักษาคุณภาพและปริมาณของวัสดุและสินค้าด้วยระบบเข้าก่อนออกก่อน (FIFO) ลดอุบัติเหตุจากการเก็บและการวางสิ่งของที่ไม่ถูกต้อง โรงงานที่ทำสะดวกได้ผลจะไม่มีกรวางสิ่งของล้ำเส้นทางเดิน ซึ่งจะช่วยลดอุบัติเหตุของพนักงานจากการขนส่งวัสดุหรืองานระหว่างการผลิต สินค้าจะมีสถานที่วางแน่นอน มีป้ายบอกและควบคุมปริมาณให้มีเท่าที่จำเป็น

ซึ่งจะไม่ก่อให้เกิดการจมของเงินที่จ่ายไปแล้วกับค่าแรง ค่าวัสดุ ค่าโสหุ้ย วัสดุจะมีการควบคุมด้วยหลักการควบคุมด้วยการมองเห็น ( Visual Control) ทำให้ไม่เกิดความผิดพลาดในการใช้และสั่งวัสดุและมีวัสดุเท่าที่จำเป็น เครื่องมือ อุปกรณ์ มีการจัดให้เหมาะสม รวดเร็ว โดยคำนึงถึงการใช้งานซึ่งนำไปสู่การผลิตแบบผลิตรุ่นละน้อยขึ้น ป้ายเตือนเกี่ยวกับความปลอดภัยช่วยลดอุบัติเหตุในการทำงาน สำนักงานที่ทำสะดวกได้ก็จะสามารถหยิบเอกสารและค้นข้อมูลได้รวดเร็วสามารถควบคุมปริมาณของวัสดุสิ้นเปลือง มีการไหลของงานที่ไม่ติดขัด ไม่มีการกองรอของเอกสารที่มีผลทำให้ลูกค้าได้รับข้อมูลช้า

(3) สะอาด : ช่วยลดต้นทุนของการซ่อมและซื้อเครื่องจักรอุปกรณ์ที่หมดอายุก่อนกำหนด เพราะการทำความสะอาดเป็นการตรวจสอบเครื่องจักร ซึ่งเป็นพื้นฐานของการบำรุงรักษาเครื่องจักรด้วยตนเองที่นำไปสู่เครื่องจักรเสียเป็นศูนย์ ( Zero Breakdown) การใช้เครื่องจักรโดยไม่ได้ทำความสะอาดแบบตรวจเช็คทำให้เครื่องจักรมีสมรรถนะต่ำลง ซึ่งมีผลให้ต้นทุนสูงขึ้นจากการผลิตชิ้นงานที่ไม่ได้คุณภาพ ต้องแก้ไขงาน หากเครื่องจักรเสียต้นทุนย่อมสูงขึ้นจากการซ่อม วัสดุบางอย่างเกิดการเสียหายต้องจ่ายค่าแรงหรือเงินเดือนโดยไม่มีผลงาน โรงงานที่ทำความสะอาดแบบตรวจสอบจะมีสภาพที่เครื่องจักรไม่มีน้ำมันรั่ว พนักงานสามารถตรวจสอบและรับรู้ถึงความผิดปกติของเครื่องจักรซึ่งทำให้ซ่อมบำรุงเครื่องจักรได้ทันก่อนการเสียหายอย่างหนัก ไม่มีการสูญเสียน้ำมันเชื้อเพลิงหรือไฟฟ้าโดยเปล่าประโยชน์ มาตรฐานต่างๆ สามารถตรวจสอบความผิดปกติได้ง่ายและรวดเร็ว สินค้าและชิ้นงานไม่ต้องมาแก้ไขเพราะความเปรอะเปื้อนของน้ำมันและสิ่งสกปรก

(4) สุขลักษณะ : เน้นเรื่องของการรักษามาตรฐานและปรับปรุงให้ดีขึ้น ซึ่งช่วยลดต้นทุนในเรื่องของความผิดพลาดต่างๆ ที่กล่าวมาข้างต้น และนำไปสู่การปรับปรุงแก้ไขต้นเหตุแห่งความผิดพลาดหรือความสูญเสีย และที่สำคัญคือเป็นการปูพื้นฐานให้พนักงานปฏิบัติตามมาตรฐานการทำงานทำให้ไม่มีการทำงานที่ผิดขั้นตอนซึ่งอาจก่อให้เกิดอุบัติเหตุและชิ้นงานที่ไม่ถูกต้อง

(5) สร้างนิสัย : จะได้ว่าซึ่งทัศนคติที่ดีในการทำงานของพนักงานที่ช่วยกันปรับปรุงวิธีการทำงาน ปรับปรุงเครื่องจักรอุปกรณ์ ปรับปรุงสภาพแวดล้อมในการทำงาน ทั้งนี้สามารถลดต้นทุนโดยรวมได้

บรรจง จันทมาศ (2546) เสนอแนวทางเพิ่มผลผลิตให้ตรงตามต้องการ ดังนี้

(1) แนวทางลดต้นทุนค่าใช้จ่ายในกระบวนการผลิต ได้แก่

(1.1) ลดการสูญเสียเปล่าของวัสดุ

(1.2) ลดความสูญเสียของชิ้นงานให้น้อยลง

(1.3) เพิ่มคุณภาพของงานหรือผลิตภัณฑ์

( 1.4) ปรับปรุงการบำรุงรักษาและลดการซ่อมแซมเครื่องจักรอุปกรณ์ต่างๆ

- (1.5) ปรับปรุงพื้นที่ทำงานหรือวางผังการทำงานให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น
- (1.6) ลดเวลาคอยงานของพนักงานลง
- (1.7) ลดจำนวนสต็อกคงคลังลง
- ( 1.8) ลดอุบัติเหตุด้วยการป้องกันอุบัติเหตุ
- (1.9) ปรับปรุงวิธีการทำงานใหม่หรือนำวิธีการที่ดีกว่ามาใช้
- (1.10) ปรับองค์การด้วยการจัดองค์กรให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น
- (2) การเพิ่มผลผลิตโดยเสียค่าใช้จ่ายต่ำสุดด้วยวิธีการปรับปรุง 8 ประการ ดังนี้
  - ( 2.1) การจัดเก็บและขนย้ายวัสดุอุปกรณ์สิ่งของอย่างมีประสิทธิภาพ
  - ( 2.2) ออกแบบและจัดที่ทำงานใหม่
  - ( 2.3) ใช้เครื่องจักรอย่างมีประสิทธิภาพและปลอดภัย
  - ( 2.4) มีการควบคุมสารเคมีอันตรายหรือวัสดุอันตราย
  - ( 2.5) มีการปรับปรุงแสงสว่าง
  - ( 2.6) เพิ่มสวัสดิการ
  - (2.7) การปรับปรุงอาคารสถานที่
  - (2.8) การจัดรูปแบบของงานใหม่

#### 2.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ธีรชัย โรจนพิสุทธิ์ (2550) ศึกษาเกี่ยวกับกลยุทธ์การควบคุมต้นทุนการผลิตของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) โดยวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในยุคปัจจุบันต้องเผชิญกับข้อจำกัดหลายอย่างอันเป็นอุปสรรคต่อการดำเนินธุรกิจและเป็นสาเหตุให้ต้นทุนการผลิตสูงขึ้น ได้แก่

1. ต้นทุนค่าแรงมีแนวโน้มสูงขึ้น
2. ต้นทุนค่าวัตถุดิบแพงขึ้นจากการลดค่าเงินบาทกรณีที่ต้องนำวัตถุดิบจาก

ต่างประเทศ

3. ต้นทุนค่าไส้หุ่ยโรงงานขึ้น เช่น ค่าน้ำมัน ค่าน้ำ ค่าไฟที่จะปรับตัวขึ้นทุกวัน
4. คู่แข่งมีมากขึ้นและทวีความรุนแรงเพิ่มขึ้น
5. ต้องการลดต้นทุนการผลิตต่อหน่วยสินค้าที่ผลิต
6. ต้องการผลกำไรมากขึ้น

ทั้งนี้ในการลดต้นทุนการผลิต ผู้ประกอบการมีความจำเป็นต้องปรับปรุงโครงสร้างในการประกอบธุรกิจต่างๆ ทุกโรงงานต้องการลดต้นทุน ทุกโรงงานต้องการผลิตแล้วขายได้ดี แต่ในระบบการค้าเสรี ผู้ลงทุนอาจจะมากขึ้น คู่แข่งเพิ่มขึ้น ซึ่งเขาสามารถสร้างความแตกต่างในการผลิตสินค้า

ทำให้ยอดขายเพิ่มขึ้นมีผลกำไรมากขึ้นโรงงานก็อยู่รอดได้ และในการบริหารจัดการการผลิตควรกำหนดเป้าหมายในเรื่องต่างๆ ได้แก่ ด้านประสิทธิภาพการผลิต คือ ดัชนีชี้วัดใช้เพื่อการเปรียบเทียบตัวหนึ่ง ที่เป็นการชี้วัดว่าประสิทธิภาพการผลิตเป็นอย่างไรในเดือนที่ผ่านมา การเปรียบเทียบผล การดำเนินงานของตัวเองหรือเปรียบเทียบกับโรงงานที่มีลักษณะการดำเนินงานเดียวกัน เรียกว่า Benchmarking และด้านต้นทุนการผลิต (Cost) ในสินค้าประเภทเดียวกันแต่ต้นทุนไม่เท่ากัน การลดต้นทุนมีใช้สิ่งที่จะทำให้คุณภาพของสินค้าลดลงเสมอไป

วรวิฐ จงควินิต (2547) ศึกษากลยุทธ์การจัดการต้นทุนของผู้ประกอบการธุรกิจโรงงานอุตสาหกรรมขนาดกลางและขนาดย่อม ผลการวิจัยพบว่าผู้ประกอบการธุรกิจโรงงานอุตสาหกรรมขนาดกลางและขนาดย่อมในจังหวัดสุราษฎร์ธานีส่วนใหญ่มีรูปแบบการดำเนินธุรกิจแบบบุคคลธรรมดา มีที่ตั้งโรงงานและสำนักงานอยู่ในเขตต่างอำเภอของจังหวัดสุราษฎร์ธานี เปิดดำเนินงานระหว่าง 6 – 10 ปี มีเงินลงทุนระหว่าง 1,000,001 – 5,000,000 บาท โดยแหล่งเงินทุนส่วนใหญ่มาจากการใช้บริการเงินกู้จากสถาบันการเงิน และมีพนักงานในกิจการระหว่าง 1 – 15 คน ส่วนความสำคัญของต้นทุนที่มีผลต่อการดำเนินงานของกิจการ พบว่ามีความสำคัญในระดับมาก โดยต้นทุนที่ผู้ประกอบการเห็นว่ามีส่วนต่อการดำเนินงานมากที่สุด ได้แก่ ต้นทุนด้านการผลิต และด้านการเงิน ส่วนกลยุทธ์ที่นิยมใช้ในการจัดการต้นทุนมากที่สุด ได้แก่ กลยุทธ์ด้านการผลิต โดยการจัดการด้านคุณภาพเพื่อลดสินค้าเสียและลดการส่งสินค้าล่าช้า

## 2.5 กรอบแนวคิดการวิจัย

การศึกษาวิจัยเรื่อง “การบริหารต้นทุนของกลุ่มผู้ผลิตน้ำตาลมะพร้าวในจังหวัดสมุทรสงคราม” ผู้วิจัยมีกรอบแนวคิดการวิจัยดังนี้

