

บทที่ 6

สรุปผลการศึกษา อภิปรายผล และข้อค้นพบ

การค้นคว้าแบบอิสระ เรื่อง แนวทางการวิเคราะห์ต้นทุนเพื่อการบริหารธุรกิจเซรามิกของ บริษัท อิมพีเรียลพอทเทอร์ จำกัด มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษา ถึงการวิเคราะห์ต้นทุนเพื่อการบริหารธุรกิจเซรามิก ในการนำข้อมูลทางการบัญชีต้นทุนมาใช้ในการวางแผนและการตัดสินใจเกี่ยวกับการคำนวณกำไรส่วนเกินและจุดคุ้มทุน การกำหนดราคาผลิตภัณฑ์ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารงาน โดยจะทำการศึกษาโครงสร้างต้นทุนตามพฤติกรรมต้นทุน การคำนวณกำไรส่วนเกินและจุดคุ้มทุน การใช้ข้อมูลทางด้านต้นทุนเพื่อการตัดสินใจในการกำหนดราคาผลิตภัณฑ์ โดยศึกษาจากข้อมูลในอดีต จำนวน 3 ปี ตั้งแต่ปี 2550 ถึง ปี 2552 เครื่องมือที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูล คือ แนวทางการสัมภาษณ์ รายงานทางการเงิน รายงานเกี่ยวกับการผลิต และเอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ซึ่งสามารถสรุปผลได้ดังนี้

1. สรุปผลการศึกษา

ผลการศึกษาแนวทางการวิเคราะห์ต้นทุนเพื่อการบริหารธุรกิจเซรามิกของบริษัท อิมพีเรียลพอทเทอร์ จำกัด พบว่า

1.1 ลักษณะการดำเนินงาน และการจัดทำบัญชีต้นทุนเพื่อการบริหารธุรกิจเซรามิก ของบริษัท อิมพีเรียลพอทเทอร์ จำกัด

บริษัท อิมพีเรียลพอทเทอร์ จำกัด หนึ่งในเครือของกลุ่มบริษัท คิวอัล ไลแอนซ์ จำกัด เป็นผู้ผลิตและส่งออกเซรามิก ประเภทเครื่องใช้บนโต๊ะอาหาร เริ่มดำเนินงานตั้งแต่ปี 2544 มีพนักงานประมาณ 250 คน เป็นธุรกิจประเภทรับจ้างผลิตตามแบบที่ผู้ว่าจ้างต่างประเทศต้องการ มียอดขายคิดเป็นร้อยละ 80 ของยอดขายรวม และประเภทการผลิตสินค้าตามแบบและตราผลิตภัณฑ์ของกิจการ โดยมียอดขายคิดเป็นร้อยละ 20 ของยอดขายรวม ลูกค้ำกลุ่มเป้าหมายหลักของกิจการเป็นธุรกิจโรงแรมและร้านอาหาร ในการจัดทำงบการเงินแบบรายเดือนเพื่อเสนอต่อผู้บริหารของกิจการ และจัดทำเป็นรายปีเพื่อเสนอต่อบุคคลภายนอก

ในส่วนของการจัดทำบัญชีต้นทุน จากการสัมภาษณ์ผู้จัดการฝ่ายการเงินและบัญชี ได้มีการรวบรวมต้นทุนเพื่อการตีราคาสินค้าคงคลัง ในการจัดทำงบการเงินเท่านั้น แต่ไม่มีการวิเคราะห์ต้นทุนและนำเสนอข้อมูลเพื่อการบริหารธุรกิจ

ในส่วนของการนำเสนอข้อมูลต้นทุนเพื่อการบริหารธุรกิจนั้น พบว่ายัง ไม่มีข้อมูลมาใช้ในการตัดสินใจในการบริหารงาน โดยเฉพาะข้อมูลทางการบัญชีต้นทุนที่สามารถช่วยให้ผู้บริหารได้รับข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการนำไปใช้ในการวางแผนทางด้านกำไร และการตัดสินใจในการกำหนดราคาผลิตภัณฑ์ของผู้บริหารในการดำเนินกิจการ

1.2 การวิเคราะห์ตามโครงสร้างพฤติกรรมต้นทุน

ในการวิเคราะห์โครงสร้างตามพฤติกรรมต้นทุนพบว่า กิจการมีโครงสร้างต้นทุนแบ่งออกเป็น 3 ส่วน

1) **ต้นทุนผันแปร** มีต้นทุนการผลิตผันแปรประกอบด้วย วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิตในส่วนของค่าแรงงานทางอ้อม วัสดุประกอบพิมพ์ มีค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารผันแปรในส่วนของค่าคอมมิชชั่น กำไรขาดทุนจากปริวรรตเงินตรา ค่าชดเชยสินค้า ค่าใช้จ่ายในการส่งออก และภาษีเงินได้นิติบุคคลจ่าย

2) **ต้นทุนคงที่** มีต้นทุนการผลิตคงที่ประกอบด้วย ค่าใช้จ่ายในการผลิตในส่วนของค่าแรงงานทางอ้อม ค่าเสื่อมราคา มีค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารคงที่ในส่วนของ เงินเดือนสำนักงาน ค่าเงินสมทบกองทุนประกันสังคม เงินสมทบกองทุนเงินทดแทน ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ ค่ายามรักษาความปลอดภัย ค่าเช่า ค่าธรรมเนียมทั่วไป ค่าที่ปรึกษาทางกฎหมาย ค่าสวัสดิการ ค่าส่งเสริมการขาย ค่าเบี้ยประกันภัย ค่าใช้จ่ายในการอบรม ค่าซ่อมแซมทั่วไป ค่าสอบบัญชี ค่าภาษีป้ายและโรงเรือน ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด ค่าเสื่อมราคา และดอกเบี้ยจ่าย

3) **ต้นทุนผสม** มีต้นทุนการผลิตผสมประกอบด้วย ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา และค่าไฟฟ้าโรงงาน มีค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารผสมในส่วนของค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับยานพาหนะ ค่าน้ำมัน และค่าโทรศัพท์

ในการวิเคราะห์ต้นทุนเพื่อการบริหารนั้น จะต้องทำการแยกต้นทุนผสมออกเป็นต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่ ในการศึกษานี้ได้ใช้วิธีการวิเคราะห์สูง-ต่ำ (High-Low Method) ซึ่งพบว่า สัดส่วนต้นทุนตามโครงสร้างพฤติกรรมต้นทุนตั้งแต่ปี 2550 ถึงปี 2552 ดังตารางที่ 6.1

ตารางที่ 6.1 แสดงสัดส่วนต้นทุนตามโครงสร้างพฤติกรรมต้นทุนตั้งแต่ปี 2550 ถึง ปี 2552

พฤติกรรมต้นทุน	ปี 2550		ปี 2551		ปี 2552	
	จำนวนเงิน (บาท)	สัดส่วน (ร้อยละ)	จำนวนเงิน (บาท)	สัดส่วน (ร้อยละ)	จำนวนเงิน (บาท)	สัดส่วน (บาท)
ต้นทุนผันแปร	47,317,342.43	72.35	62,899,178.33	70.63	74,914,233.85	72.13
ต้นทุนคงที่	18,078,386.76	27.65	26,157,026.35	29.37	28,952,573.31	27.87
ต้นทุนรวมทั้งหมด	65,395,729.19	100.00	89,056,204.68	100.00	103,866,807.16	100.00

ในการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ต้นทุน ปริมาณ และกำไร ต้องทำการคำนวณต้นทุนผันแปรต่อหน่วย โดยทำการสมมติจำนวนการผลิตสินค้า ซึ่งพบว่า ต้นทุนผันแปรรวมต่อหน่วย ปี 2550 เท่ากับ 31.46 บาท ปี 2551 เท่ากับ 31.10 บาท และปี 2552 เท่ากับ 34.82 บาท

1.3 การจัดทำงบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนผันแปร

ในการเสนอข้อมูลแก่ผู้บริหารนั้น การรายงานงบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนผันแปร ก็เป็นอีกวิธีหนึ่ง ที่ช่วยในเรื่องการวางแผน ควบคุม และตัดสินใจ ซึ่งพบว่า ในปี 2550 มีกำไรสุทธิ เท่ากับ 30,344.15 บาท ปี 2551 มีขาดทุนสุทธิเท่ากับ 1,037,009.76 บาท และปี 2552 มีกำไรสุทธิ เท่ากับ 3,247,337 บาท

1.4 การวิเคราะห์ต้นทุนในเชิงของการวางแผนกำไร

ในการวางแผนกำไรควรวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของต้นทุน ปริมาณ และกำไรเพื่อใช้ในการกำหนดเป้าหมายในการผลิต และจำหน่ายสินค้าเพื่อให้ได้กำไรตามเป้าหมายที่วางไว้ โดยใช้เทคนิคการวิเคราะห์กำไรส่วนเกิน จุดคุ้มทุน เป้าหมายยอดขายและกำไร จากการวิเคราะห์พบว่า

1) การวิเคราะห์กำไรส่วนเกิน

เป็นการวิเคราะห์ส่วนเกินระหว่างยอดขายกับต้นทุนผันแปรที่ไปชดเชยต้นทุนในส่วนที่คงที่ จากการวิเคราะห์พบว่าปี 2550 เท่ากับ 18,108,730.91 บาท และ 12.54 บาทต่อหน่วย ปี 2551 เท่ากับ 25,120,016.59 บาท และ 13.68 บาทต่อหน่วย ปี 2552 เท่ากับ 32,199,910.31 บาท และ 12.74 บาทต่อหน่วย และโดยเฉลี่ยทั้ง 3 ปี เท่ากับ 25,142,885.94 บาทและ 12.99 บาทต่อหน่วย

2) การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนเป็นจำนวนเงิน

เป็นการวิเคราะห์ที่เหมาะสมจะใช้สำหรับกิจการที่จำหน่ายสินค้าหลายชนิด และต้องการทราบจำนวนเงินโดยรวมว่าจำหน่ายมากน้อยเพียงใดจึงจะคุ้มทุน ในการวิเคราะห์จุดคุ้มทุน

พบว่าปี 2550 เท่ากับ 64,244,444.78 บาท ปี 2551 เท่ากับ 88,159,846.14 บาท ปี 2552 เท่ากับ 101,374,556.41 บาท และเฉลี่ยทั้ง 3 ปีเท่ากับ 84,592,949.11 บาท

3) การวิเคราะห์การวางแผนกำไรโดยใช้ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณ และ กำไร

การวางแผนเกี่ยวกับกำไรที่กิจการต้องการที่จะทำให้คุ้มกับต้นทุนที่เกิดขึ้นและยังมีผลกำไรตามที่ต้องการ โดยอาศัยข้อมูลทางการบัญชีในอดีตเพื่อการคาดการณ์ในอนาคต ในปี 2553 ถ้าหากว่ากิจการต้องการขยายกำลังการผลิตเพิ่มขึ้นเป็นเดือนละ 220,000 ชิ้น ปีละ 2,640,000 ชิ้น โดยประมาณการต้นทุนคงที่เท่ากับ 30,000,000 บาท และคาดว่าราคาสินค้าที่จำหน่ายยังคงเดิม และต้นทุนวัตถุดิบหลัก วัสดุสิ้นเปลือง และค่าใช้จ่ายผันแปรต่างๆ นั้นใกล้เคียงกับปี 2552 โดยผู้บริหารต้องการกำไรร้อยละ 5 ของต้นทุนรวม ซึ่งกิจการต้องจำหน่ายสินค้าให้ได้เท่ากับ 126,967,680 บาท เพื่อให้ได้กำไรที่ต้องการเท่ากับ 6,046,080 บาท

1.5 การวิเคราะห์ต้นทุนในเชิงของการตัดสินใจในการกำหนดราคาผลิตภัณฑ์

การกำหนดราคาผลิตภัณฑ์จะต้องให้ความสำคัญและตัดสินใจให้เหมาะสมเพื่อก่อให้เกิดรายได้และกำไรตามเป้าหมาย ในปี 2553 ถ้าหากว่าผู้บริหารต้องการทบทวนการกำหนดราคาขายผลิตภัณฑ์ชนิดหนึ่ง โดยต้องการผลตอบแทน 3,677,544 บาท คาดว่ามีต้นทุนคงที่เท่ากับ 18,000,000 บาท ต้นทุนผันแปรเท่ากับ 55,550,880 บาท จำนวนชิ้นที่จำหน่ายเท่ากับ 1,564,000 ชิ้น จากการวิเคราะห์พบว่ากิจการควรกำหนดราคาผลิตภัณฑ์เท่ากับ 49.38 บาทต่อหน่วย จึงทำให้มีกำไรตามที่ต้องการ

2. อภิปรายผล

จากการศึกษาแนวทางการวิเคราะห์ต้นทุนเพื่อการบริหารธุรกิจเซรามิกของบริษัท อิมพีเรียลพอทเทอร์ จำกัด มีประเด็นที่น่าสนใจนำมาอภิปรายผลดังนี้

2.1 ผู้บริหารของบริษัท อิมพีเรียลพอทเทอร์ จำกัด มีความต้องการนำข้อมูลทางด้านต้นทุนนำไปใช้ในการวางแผนทางด้านกำไร และการตัดสินใจในการกำหนดราคาผลิตภัณฑ์ ซึ่งสอดคล้องกับ ปิยะมาศ ทวีชัย (2547) ที่กล่าวว่า ผู้ประกอบการธุรกิจเซรามิกในจังหวัดลำปางมีความต้องการข้อมูลเพื่อการประกอบการตัดสินใจและใช้ในการวางแผนธุรกิจ การควบคุมต้นทุน และคุณภาพของสินค้าให้มีประสิทธิภาพ

2.2 การวิเคราะห์โครงสร้างตามพฤติกรรมต้นทุน จะต้องใช้ความระมัดระวังในการใช้ดุลพินิจเพื่อแยกต้นทุน เพราะถ้าวิเคราะห์ผิดพลาดอาจส่งผลต่อการวิเคราะห์ต้นทุนเพื่อการบริหาร

2.3 ในการวิเคราะห์กำไรส่วนเกินและจุดคุ้มทุนของผลิตภัณฑ์ชนิดหนึ่งพบว่า ผลิตภัณฑ์ชนิดนี้มีต้นทุนผันแปรสูง เพราะกิจการต้องมีค่าคอมมิชชั่นที่จ่ายให้กับตัวแทน ส่งผลให้มีกำไรส่วนเกินต่อหน่วยต่ำ ดังนั้นกิจการต้องผลิตและจำหน่ายสินค้าประเภทดังกล่าวให้ได้ปริมาณมากกว่าเดิม เพื่อให้เพียงพอกับต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้น

2.4 ในการกำหนดราคาผลิตภัณฑ์ของผลิตภัณฑ์ชนิดหนึ่ง พบว่ากิจการต้องเพิ่มราคาสินค้าดังกล่าวจากราคาปัจจุบันเพื่อให้ได้กำไรตามที่ผู้บริหารต้องการ

2.5 ในการวิเคราะห์ต้นทุนเพื่อการบริหารงานนั้น ผู้บริหารต้องเห็นความสำคัญของการนำข้อมูลทางด้านการบัญชีต้นทุนมาใช้ในการวางแผนและตัดสินใจก่อน จึงจะทำให้ประสบความสำเร็จในการนำแนวทางการวิเคราะห์ต้นทุนมาใช้ในการกิจการ และควรมีการวางแผนจัดเก็บข้อมูลที่สำคัญและเป็นปัจจุบัน เพื่อให้มีความถูกต้องและครบถ้วนต่อการนำข้อมูลดังกล่าวไปทำการวิเคราะห์ต่อไป

3. ข้อค้นพบ

จากผลการศึกษาการวิเคราะห์ต้นทุนตามโครงสร้างพฤติกรรมต้นทุน การวิเคราะห์ต้นทุนในเชิงของการวางแผนกำไร การวิเคราะห์ต้นทุนในเชิงของการตัดสินใจในการกำหนดราคาผลิตภัณฑ์ เพื่อเป็นแนวทางการวิเคราะห์ต้นทุนเพื่อการบริหารธุรกิจของบริษัท อิมพีเรียลฟอทเทอร์รี่ จำกัด สรุปได้ดังนี้

3.1 การวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุนตามพฤติกรรมต้นทุน พบว่า กิจการมีโครงสร้างพฤติกรรมต้นทุนทั้ง 3 ส่วน คือ ต้นทุนผันแปร ต้นทุนคงที่ และต้นทุนผสม โดยการวิเคราะห์แยกต้นทุนผสมให้เป็นต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่ ในการศึกษาได้ใช้เทคนิควิเคราะห์สูง-ต่ำ (High-Low Method) เพื่อสามารถนำพฤติกรรมต้นทุนดังกล่าวไปใช้ในการจัดทำงบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนผันแปร และวิเคราะห์ความสัมพันธ์ ต้นทุน ปริมาณ และกำไร

3.2 การวิเคราะห์ต้นทุนในเชิงของการวางแผนกำไร พบว่า ถ้ากิจการสามารถวิเคราะห์ต้นทุนตามพฤติกรรมต้นทุน โดยแบ่งออกเป็น ต้นทุนผันแปร และต้นทุนคงที่ได้ นั่น กิจการสามารถนำข้อมูลดังกล่าวไปวิเคราะห์ในเชิงของการวางแผนกำไร โดยอาศัยความสัมพันธ์ ต้นทุน ปริมาณ และกำไร โดยใช้เทคนิคการวิเคราะห์ กำไรส่วนเกิน จุดคุ้มทุน ยอดขายและกำไรที่ต้องการ ซึ่งการวิเคราะห์ดังกล่าวสามารถทำให้กิจการทราบว่าควรจำหน่ายสินค้าในปริมาณเท่าใดจะทำให้คุ้มกับต้นทุนที่เกิดขึ้นและยังมีผลกำไรตามที่ต้องการ

3.3 การวิเคราะห์ต้นทุนในเชิงของการตัดสินใจในการกำหนดราคาผลิตภัณฑ์ พบว่า ต้นทุนตามพฤติกรรมนั้น นอกจากสามารถนำไปวิเคราะห์การวางแผนกำไรแล้วนั้น ยังสามารถ

นำมาวิเคราะห์การตัดสินใจในการกำหนดราคาผลิตภัณฑ์เพื่อก่อให้เกิดรายได้และกำไรตามเป้าหมายที่ต้องการ

4. ข้อจำกัดในการศึกษา

4.1 ในการจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมนั้น ได้ทำการวิเคราะห์เพื่อการแยกต้นทุนผสมเป็น ต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปร โดยใช้เทคนิคการวิเคราะห์สูง – ต่ำ(High – Low Method) ซึ่งหากใช้เทคนิคการประมาณจากกราฟ(The Scattergraph Method) อาจทำให้ผลการศึกษาที่แตกต่างไปจากนี้

4.2 ในการศึกษานี้ได้ใช้ข้อมูลปริมาณการผลิตสินค้า จำนวนการขายสินค้า และข้อมูลทางการบัญชีของผลิตภัณฑ์ชนิดหนึ่ง เพื่อเป็นแนวทางการวิเคราะห์ต้นทุนเพื่อการบริหารธุรกิจ เชรามิก หากใช้ข้อมูลที่ตรงกับความเป็นจริง อาจทำให้ผลการศึกษาในครั้งนี้แตกต่างไปจากนี้

4.3 ระยะเวลาของการศึกษาอยู่ในช่วงปี 2550 ถึง ปี 2552 หากระยะเวลาเปลี่ยนไปอาจมีผลต่อจำนวนเงินต่างๆ และมีผลต่อการศึกษาในครั้งนี้ เช่น ต้นทุนผันแปรรวมต่อหน่วย กำไรส่วนเกินต่อหน่วย เป็นต้น

5. ข้อเสนอแนะในการศึกษาครั้งต่อไป

การศึกษากครั้งต่อไปควรศึกษาแนวทางการวางระบบบัญชีต้นทุน เพื่อการวิเคราะห์และบริหารต้นทุนอย่างมีประสิทธิภาพของบริษัท อิมพีเรียลพอทเทอร์ จำกัด