

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาถึงแนวทางการวิเคราะห์ต้นทุนเพื่อการบริหารสถานศึกษาเอกชน ผู้ศึกษาได้ศึกษาค้นคว้าเอกสาร หนังสือ และงานวิจัยต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการวิเคราะห์ต้นทุนเพื่อการบริหาร เพื่อที่จะได้นำมาเป็นกรอบในการวิเคราะห์ โดยมีแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้

1. แนวคิด และทฤษฎี

1.1 การวิเคราะห์ต้นทุน

ในกรณีที่ผู้บริหารระดับต่างๆ ต้องการทราบต้นทุนเพื่อนำไปวางแผนงบประมาณ หรือวัดผลการปฏิบัติงานของแผนกต่างๆ หรือตัดสินใจปัญหาของธุรกิจ ก็จะต้องศึกษา และจัดหาวิธีการวิเคราะห์ต้นทุนให้ถูกต้องและเหมาะสมกับสภาพการณ์(ดวงมณี โกมารทัต, 2548: 75) โดยการวิเคราะห์ต้นทุนประกอบด้วย การพิจารณาโครงสร้างและระบบงาน การจำแนกหน่วยต้นทุน การรวบรวมต้นทุนรวมทางตรง การจัดสรรต้นทุนทางอ้อม และการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยบริการ (เพ็ญแข ลากยัง, 2547: ระบบออนไลน์)

1.2 ต้นทุนตามพฤติกรรมต้นทุน (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์, 2547: 34-43)

ต้นทุนตามพฤติกรรมต้นทุนเป็นต้นทุนสำหรับการวางแผน และควบคุม เพื่อประโยชน์ในการบริหารภายในกิจการ สำหรับการบริหารจะมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลได้นั้น จำเป็นอย่างยิ่งที่ผู้บริหารจะต้องมีความเข้าใจเกี่ยวกับพฤติกรรมของต้นทุนเป็นอย่างดี ซึ่งจำแนกตามลักษณะหรือความสัมพันธ์กับการเปลี่ยนแปลงในปริมาณ หรือกิจกรรมต่างๆ สามารถจำแนกได้ดังนี้

1) ต้นทุนผันแปร(Variable Costs) คือ ต้นทุนที่ยอดเงินโดยรวมเปลี่ยนแปลงไปตามการเปลี่ยนแปลงในปริมาณ หรือกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งในอัตราคงที่ หรือเส้นตรง ไม่ว่าจะปริมาณ หรือระดับกิจกรรมจะเป็นเท่าไร ต้นทุนผันแปรต่อหน่วยจะคงที่ แต่ยอดเงินรวมจะเพิ่มขึ้น เมื่อปริมาณ หรือระดับกิจกรรมเพิ่มขึ้น พฤติกรรมต้นทุนในที่นี้ เช่น วัตถุดิบ ต้นทุนแรงงานทางตรงที่มีการจ่ายตามชั่วโมงการทำงาน ค่าน้ำค่ากำลังไฟฟ้า ค่าแรงงานทางอ้อม

2) ต้นทุนคงที่ (Fixed Costs) คือ ต้นทุนที่ยอดเงินรวมจะไม่เปลี่ยนแปลงไปตามการเปลี่ยนแปลงของปริมาณหรือระดับกิจกรรมภายในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ไม่ว่าจะปริมาณ หรือระดับ

กิจกรรมเพิ่มขึ้นหรือลดลงอย่างไร ต้นทุนคงที่ซึ่งคงมีจำนวนเท่าเดิม หากไม่มีปัจจัยภายนอกอื่นมากระทบ ดังนั้นต้นทุนคงที่ จึงคงที่ อยู่ในช่วงหนึ่งหรือช่วงเวลาหนึ่ง หรือระดับกิจกรรมหนึ่ง ในขณะเดียวกัน หากคำนวณต้นทุนคงที่ต่อหน่วย จะได้ค่าลดลง เมื่อปริมาณ หรือระดับกิจกรรมเพิ่มขึ้น เช่น ค่าเช่าโรงงาน ค่าเสื่อมราคา และเงินเดือน

3) ต้นทุนผสม (Mixed Cost) คือ ต้นทุนรวมที่เกิดขึ้นภายใต้ช่วงของการดำเนินกิจกรรมที่กิจการต้องจ่ายทั้งต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรพร้อมกัน ต้นทุนส่วนที่คงที่ ได้แก่ ต้นทุนในการจัดหาอุปกรณ์ที่ช่วยในการดำเนินงาน หรือต้นทุนที่ต้องจ่ายขั้นต่ำเพื่อให้ได้ใช้บริการต่างๆ ส่วนต้นทุนผันแปร จะได้แก่ ต้นทุนที่เกิดจากการใช้ประโยชน์ในอุปกรณ์ หรือระดับกิจกรรมที่เปลี่ยนแปลงไป

1.3 การวิเคราะห์กำไรส่วนเกินและจุดคุ้มทุน (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์ , 2547: 127-139)

การวิเคราะห์กำไรส่วนเกินและจุดคุ้มทุนเป็นการวิเคราะห์ในเรื่องของส่วนเกินระหว่างรายได้ หรือยอดขายกับต้นทุนผันแปร ที่จะไปชดเชยต้นทุนคงที่ ซึ่งเป็นวิธีการในการวิเคราะห์ผลกำไร โดยพิจารณาจากพฤติกรรมของต้นทุนอันจะเป็นประโยชน์ การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณ และกำไร เพื่อใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการกำหนดราคาขาย การวิเคราะห์จุดคุ้มทุน และการวางแผนทางด้านกำไรของกิจการการวิเคราะห์เกี่ยวกับกำไรส่วนเกินนี้สามารถวิเคราะห์ได้ดังนี้

1.3.1 กำไรส่วนเกินรวม(Total Contribution Margin)

การวิเคราะห์กำไรส่วนเกินรวมนี้ สามารถนำไปใช้ในการวิเคราะห์เกี่ยวกับการประมาณยอดขาย และการมองในลักษณะภาพรวมของการวางแผนและควบคุมต้นทุน การคำนวณหากำไรส่วนเกินรวม คำนวณได้จาก

$$\text{กำไรส่วนเกินรวม} = \text{ยอดขาย} - \text{ต้นทุนผันแปร}$$

1.3.2 การวิเคราะห์จุดคุ้มทุน (Break-Even Point)

การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนนั้นเป็นเทคนิคที่ใช้ในการตัดสินใจของฝ่ายบริหารในการวางแผนและควบคุมการดำเนินงานของธุรกิจ เพื่อคำนวณหาจำนวนหน่วยของสินค้าที่ขายหรือปริมาณยอดขายที่จะทำให้ยอดขายหรือรายได้ของกิจการเท่ากับต้นทุนที่เกิดขึ้นทั้งหมดพอดี ซึ่งนั่นก็หมายถึงจุดคุ้มทุนนั่นเอง

1) การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนเป็นจำนวนหน่วย(Break-Even Unit Sales Volume)

การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนเป็นจำนวนหน่วยเป็นลักษณะของการวิเคราะห์เพื่อให้ข้อมูลแก่ผู้บริหารว่า กิจการจะต้องผลิตและ ขายสินค้าในจำนวนหน่วยอย่างน้อยเพียงไร จึงจะทำให้คุ้มทุนพอดี หรือแม้แต่กิจการที่ขายบริการ สามารถคำนวณได้จากสูตร

$$\text{จุดคุ้มทุนเป็นจำนวนหน่วย} = \frac{\text{ต้นทุนคงที่รวม}}{\text{กำไรส่วนเกินต่อหน่วย}}$$

2) การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนเป็นจำนวนเงิน(Break-Even Dollar Sales Volume)

การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนเป็นจำนวนเงินเป็นการวิเคราะห์ที่เหมาะสมจะใช้ในกรณีที่กิจการมีการจำหน่ายสินค้าหลายชนิดและต้องการทราบยอดจำนวนเงินโดยส่วนรวมว่า กิจการจะต้องจำหน่ายสินค้าให้ได้จำนวนอย่างน้อยเพียงไรจึงจะคุ้มทุน สามารถคำนวณได้จาก

$$\text{จุดคุ้มทุนเป็นจำนวนเงิน} = \frac{\text{ต้นทุนคงที่รวม}}{\text{อัตรากำไรส่วนเกิน}}$$

$$\text{อัตรากำไรส่วนเกิน} = \frac{\text{กำไรส่วนเกิน}}{\text{ยอดขาย}}$$

1.4 การใช้ข้อมูลทางด้านต้นทุนเพื่อการตัดสินใจระยะสั้น (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์, 2547: 285-302)

การใช้ข้อมูลทางด้านต้นทุนเพื่อการตัดสินใจระยะสั้น(Relevant Cost in Short – Term Decision Making) เป็นการวิเคราะห์ปัญหาในระยะสั้นที่ผู้บริหารจะต้องพบเห็นและเผชิญอยู่เป็นประจำในการดำเนินธุรกิจ อาทิ การตัดสินใจเกี่ยวกับการยอมรับคำสั่งซื้อซื้อพิเศษ(Accept a Special Order) การยกเลิกการผลิตหรือจำหน่ายผลิตภัณฑ์บางชนิด (Elimination of a Product Line) ดังนั้นผู้บริหารของธุรกิจจึงจำเป็นต้องรู้อะไรที่จะต้องรู้จักและเข้าใจถึงกระบวนการในการตัดสินใจ รวมถึงเทคนิคและข้อมูลต่างๆ ที่จะเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ การวิเคราะห์เพื่อการตัดสินใจมีรูปแบบของการวิเคราะห์ 3 รูปแบบ ดังนี้

1. การวิเคราะห์ในรูปแบบของต้นทุนรวม (Total Cost Format)
2. การวิเคราะห์ในรูปแบบของต้นทุนส่วนต่างหรือต้นทุนส่วนเพิ่ม (Differential Cost Format)
3. การวิเคราะห์ในรูปแบบของต้นทุนเสียโอกาส (Opportunity Cost Format)

1.5 การยกเลิกการผลิตหรือจำหน่ายผลิตภัณฑ์บางชนิด(สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์,2547: 312)

การตัดสินใจจะยกเลิกการผลิตหรือจำหน่ายผลิตภัณฑ์บางชนิด สามารถพิจารณาและวิเคราะห์ในเชิงปริมาณก็จะพิจารณาจากต้นทุนที่ลดลงหรือประหยัดได้จากการยกเลิกผลิตภัณฑ์บางชนิดนั้น โดยเปรียบเทียบกับรายได้ที่ลดลงจากการยกเลิกการผลิตหรือจำหน่ายผลิตภัณฑ์นั้น ถ้าต้นทุนที่ลดลงหรือต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้มีมากกว่ารายได้ที่ลดลง กิจการก็ควรจะยกเลิกการผลิตหรือจำหน่ายนั้น แต่ถ้าต้นทุนที่ลดลงหรือต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้มีน้อยกว่ารายได้ที่ลดลง กิจการก็ควรที่จะดำเนินการผลิตหรือจำหน่ายผลิตภัณฑ์นั้นต่อไป นอกจากนี้ปัจจัยที่ควรคำนึงถึงในเชิงคุณภาพเกี่ยวกับการที่จะยกเลิกผลิตภัณฑ์ คือ ชื่อเสียง และผลกระทบที่จะมีต่อผลิตภัณฑ์ชนิดอื่นๆ ของกิจการ รวมถึงความสามารถในเชิงบริหารของกิจการที่จะใช้ทรัพยากรในการผลิตที่ว่างลง โดยข้อมูลทางด้านต้นทุนที่นำมาใช้ในการตัดสินใจการยกเลิกการผลิตหรือจำหน่ายผลิตภัณฑ์บางชนิด มีดังนี้

1) ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ (Avoidable Cost)

ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ เป็นต้นทุนที่ยังคงกระทำกิจกรรมนั้นอยู่ แต่ถ้ากิจกรรมนั้นถูกยกเลิกก็สามารถระงับหรือตัดทอนต้นทุนดังกล่าวได้ ตัวอย่างเช่น การตัดสินใจยุบสาขาหรือโรงงาน จะสามารถลดต้นทุนในการดำเนินงานของสาขาหรือของโรงงานบางส่วนได้ ต้นทุนส่วนที่เปลี่ยนแปลงลดลงอันเนื่องจากการตัดสินใจ ถือเป็นต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้

2) ต้นทุนจม (Sunk Cost)

ต้นทุนจม มีลักษณะเป็นต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ (Unavoidable Cost) ไม่สามารถที่จะทำการเปลี่ยนแปลงได้ ไม่ว่าผู้บริหารจะทำการตัดสินใจอย่างไร ซึ่งต้นทุนจมเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการตัดสินใจในอดีต จึงไม่มีผลกระทบต่อการตัดสินใจในปัจจุบัน เช่น ค่าเช่าที่เป็นสัญญาเช่าระยะยาว ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ประจำ

1.6 การกำหนดราคาผลิตภัณฑ์และบริการ (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์, 2547:339-344)

การกำหนดราคาผลิตภัณฑ์และบริการ (Pricing of Products and Services) เป็นการตัดสินใจเกี่ยวกับการกำหนดราคาผลิตภัณฑ์หรือบริการ นับเป็นเรื่องที่มีความสำคัญอย่างมากต่อความสำเร็จในการขายสินค้าหรือบริการ ทั้งนี้เพราะจากรูปแบบของตลาดที่มีลักษณะการแข่งขันอย่างเสรี การที่ธุรกิจจะประสบความสำเร็จในการดำเนินงานและมีผลกำไรตามเป้าหมายที่ธุรกิจหรือบริการที่ธุรกิจต้องการ จึงไม่เพียงแต่จะเน้นและให้ความสำคัญเกี่ยวกับคุณภาพ ลักษณะ และต้นทุนของผลิตภัณฑ์หรือบริการที่ธุรกิจจำหน่ายเท่านั้น แต่จะต้องให้ความสำคัญและตัดสินใจให้เหมาะสมที่สุดในเรื่องเกี่ยวกับการกำหนดราคาของผลิตภัณฑ์หรือบริการนั้น ทั้งนี้เพราะการกำหนดราคาที่เหมาะสมจะก่อให้เกิดรายได้และกำไรตามเป้าหมายที่ธุรกิจต้องการนั่นเอง

การตัดสินใจกำหนดราคาที่จะจำหน่ายให้กับบุคคลภายนอก ถือเป็น การตัดสินใจระยะสั้น อย่างหนึ่ง (Short-Term Decision) เช่นเดียวกับการตัดสินใจในปัญหาต่างๆ ซึ่งทำการตัดสินใจกำหนดราคาจากข้อมูลทางด้านต้นทุน มี 3 ลักษณะ คือ

- 1) การกำหนดราคาผลิตภัณฑ์มาตรฐาน (Pricing of Products and Services)
- 2) การกำหนดราคาผลิตภัณฑ์ใหม่ (Pricing of New Products)
- 3) การกำหนดราคาใบสั่งซื้อพิเศษ (Pricing Special Products)

ในการศึกษานี้ได้เลือกใช้วิธีการกำหนดราคาผลิตภัณฑ์มาตรฐาน (Pricing of Products and Services) เนื่องจากผลิตภัณฑ์ไม่ใช่สินค้าใหม่ หรือเป็นการสั่งซื้อพิเศษ แต่เป็นผลิตภัณฑ์ที่มีการผลิตและจำหน่ายในลักษณะปกติโดยทั่วไป หรือเป็นผลิตภัณฑ์ที่ได้มีการผลิตและนำออกจำหน่ายแล้ว ซึ่งวิธีการกำหนดราคาผลิตภัณฑ์ในลักษณะนี้ โดยใช้ข้อมูลทางด้านต้นทุน (Cost Data) เป็นข้อมูลสำหรับการตัดสินใจ มีวิธีที่นิยมใช้ดังต่อไปนี้

- 1.1) การกำหนดราคาโดยใช้ส่วนบวกเพิ่มจากต้นทุน
- 1.2) การกำหนดราคาโดยกำหนดเป้าหมายกำไรที่ต้องการ
- 1.3) การกำหนดราคาโดยใช้อัตราผลตอบแทนที่ต้องการจากการลงทุน

ในการศึกษานี้ได้เลือกใช้การกำหนดราคาโดยใช้ส่วนบวกเพิ่มจากต้นทุน (Cost Plus Pricing Formulas) เท่านั้น ซึ่งสามารถทำได้โดยบวกจำนวนเงินจำนวนหนึ่ง เรียกว่า Markup เข้าไปกับต้นทุนของผลิตภัณฑ์ ทำให้ได้ราคาขายที่ต้องการ แนวทางการกำหนดราคาสินค้ามีดังนี้

การกำหนดราคาโดยบวกส่วนเพิ่ม (Markup) จากต้นทุนผันแปรทั้งหมด (Total Variable Cost) สามารถแสดงการกำหนดได้ดังนี้

วัตถุดิบทางตรง	XX	บาท
ค่าแรงงานทางตรง	XX	บาท
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร	XX	บาท
ค่าใช้จ่ายการขายและบริหารผันแปร	XX	บาท
รวมต้นทุนผลิต	XX	บาท
<u>บวก</u> ส่วนเพิ่ม (Markup ... %)	<u>XX</u>	บาท
ราคาขาย	<u>XX</u>	บาท

สำหรับการกำหนดราคาขาย (Target Selling Price) โดยใช้อัตราส่วนบวกเพิ่ม (Markup) ต้องพิจารณาว่า อัตราส่วนบวกเพิ่มที่กำหนดขึ้นที่เป็นเปอร์เซ็นต์ นั้นจะต้องสามารถชดเชยกับต้นทุนคงที่ทั้งหมด ซึ่งรวมทั้งค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ และค่าใช้จ่ายการขายและบริหารคงที่ และมีส่วนที่เหลือเพียงพอสำหรับกำไรที่กิจการต้องการด้วยเช่นกัน

2. เอกสารผลการวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จตุพร ลีอรุณรุ่งโรจน์ (2546) ได้ศึกษาเรื่อง ความต้องการใช้ข้อมูลทางการบัญชี ในการตัดสินใจด้านกิจกรรมทางการตลาดของอุตสาหกรรมขนาดใหญ่ในเขตจังหวัดลพบุรี พบว่า ผู้บริหารมีความต้องการใช้ข้อมูลทางการบัญชีเพื่อการตัดสินใจกำหนดราคาขาย เพิ่มกำลังการผลิต ยกเลิกผลิตภัณฑ์ ออกแบบผลิตภัณฑ์ใหม่ รับคำสั่งซื้อพิเศษ ผลิตเองหรือ ซื้อจากบุคคลภายนอก กำหนดจำนวนสินค้าคงเหลือ ผู้บริหารส่วนใหญ่มีความเห็นว่าข้อมูลทางการบัญชีที่จัดทำขึ้นโดย แผนกบัญชีนั้นมีความเชื่อถือมากที่สุด รองลงมาคือ ความครบถ้วน มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจ เข้าใจง่าย เปรียบเทียบกันได้และทันต่อเวลาตามลำดับ ซึ่งผู้บริหารมีความต้องการให้ข้อมูลที่ ได้รับเป็นข้อมูลที่เป็นปัจจุบัน และต้องการรูปแบบรายงานที่เข้าใจง่าย มีความครบถ้วน และมีการ วิเคราะห์ชี้แจงสิ่งผิดปกติ เพื่อสามารถนำรายงานหรือข้อมูลไปใช้ประกอบการตัดสินใจได้ดี ยิ่งขึ้น

พุทธรักษ์ จันทร์ศิริ (2546) ได้ศึกษาเรื่อง การบริหารต้นทุนของธุรกิจคอนกรีต ผสมเสร็จ โดยใช้โครงสร้างของต้นทุน ความสัมพันธ์ระหว่าง ต้นทุน ปริมาณ และกำไร ของ บริษัท ก จำกัด ทำให้ทราบถึงโครงสร้างของต้นทุน และการวิเคราะห์กำไรส่วนเกินของธุรกิจ คอนกรีต เพื่อประโยชน์ในการกำหนดราคาขาย การควบคุมต้นทุน และการวิเคราะห์จุดคุ้มทุน สำหรับการวางแผนการควบคุมการดำเนินงานของผู้บริหาร ผู้บริหารอาจพิจารณาแนวทางในการ จัดหาวัตถุดิบตลอดจนค่าใช้จ่ายในการผลิตของโรงงานในการบริหารต้นทุน สำหรับโรงงานที่มี ต้นทุนผันแปรสูงเพื่อเป็นการลดต้นทุนราย โรงงานให้มีจำนวนที่ต่ำลง และแผนกบัญชีควรมีการ ปรับเปลี่ยนรูปแบบการจัดทำบัญชีเพื่อให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการบริหารต้นทุน

วีรชาติ โลหะโชติ (2547) ได้ศึกษาเรื่อง การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนและการวางแผนกำไร ของธุรกิจขนส่งน้ำมัน กรณีศึกษา บริษัท เมืองหลวงทรานสปอร์ต จำกัด จังหวัดตาก โดยทำการ วิเคราะห์จากงบการเงิน ซึ่งเครื่องมือที่ใช้ในการวิเคราะห์ ได้แก่ การวิเคราะห์เปรียบเทียบตาม แนวโน้ม และแนวโน้ม โดยรวบรวมจากงบการเงิน การสัมภาษณ์ผู้บริหาร พนักงานบัญชีของบริษัท พบว่า การเปลี่ยนแปลงของจุดคุ้มทุน มี 2 ปัจจัยหลัก คือ ต้นทุนคงที่ และกำไรส่วนเกินต่อเที่ยว จากผลการศึกษาการลดลงของกำไรส่วนเกินต่อเที่ยวทุกปี ปี 2544 ลดลงร้อยละ 10 จากปี 2543 และ การลดลงของต้นทุนคงที่ ในปี 2544 เพียงร้อยละ 3.52 ทำให้จุดคุ้มทุนเพิ่มขึ้นถึงร้อยละ 7.21 เมื่อ เทียบกับปี 2543 การศึกษาทำให้ผู้ศึกษาทราบว่า การควบคุมต้นทุนคงที่ การเพิ่มกำไรส่วนเกินต่อ เที่ยวและการเพิ่มปริมาณงานขนส่งทำได้ยากกว่าการลดต้นทุนคงที่ การเปลี่ยนแปลงต้นทุนคงที่มี ผลกับจุดคุ้มทุนมากกว่าโดยเฉพาะธุรกิจขนส่งที่มีต้นทุนคงที่ใกล้เคียงต้นทุนผันแปร จะต้องเพิ่ม ปริมาณเที่ยววิ่งและลดต้นทุนคงที่ลง โดยเพิ่มประสิทธิภาพการบริหารรถบรรทุก