

## บทที่ 5

### การวิเคราะห์ต้นทุนเพื่อการบริหารของโรงเรียนเทคนิคพณิชยการพิษณุโลก

ในการวิเคราะห์ต้นทุนเพื่อการบริหารสถานศึกษาเอกชน ตรีศึกษา โรงเรียนเทคนิคพณิชยการพิษณุโลก เพื่อนำข้อมูลทางการบัญชีต้นทุนมาใช้ในการวางแผนและการตัดสินใจนั้น ได้ทำการสัมภาษณ์ผู้บริหาร และหัวหน้าแผนกการเงินและบัญชี รวมถึงรวบรวมข้อมูลจากงบการเงินระหว่างปีการศึกษา 2547 ถึง 2549 และคู่มือปฏิบัติงานการศึกษา ของโรงเรียนเทคนิคพณิชยการพิษณุโลก โดยได้ทำการวิเคราะห์ต้นทุนเพื่อการบริหารของโรงเรียนเทคนิคพณิชยการพิษณุโลก แบ่งออกเป็น

1. การวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุนตามพฤติกรรมของต้นทุน
2. การวิเคราะห์กำไรส่วนเกินและจุดคุ้มทุน
3. การใช้ข้อมูลทางด้านต้นทุนเพื่อการตัดสินใจระยะสั้น ในเรื่องของ
  - การยกเลิกผลิตภัณฑ์หรือผลิตต่อ
  - การกำหนดราคา

#### 1. การวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุนตามพฤติกรรมของต้นทุน

ในขั้นตอนการนำข้อมูลทางการบัญชีต้นทุนมาใช้ในการตัดสินใจในการบริหารงาน ผู้ศึกษาได้ทำการวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุนตามพฤติกรรมของต้นทุนก่อน เพื่อนำข้อมูลที่ได้นำไปใช้ในการวิเคราะห์กำไรส่วนเกินและจุดคุ้มทุน และการใช้ข้อมูลทางด้านต้นทุนเพื่อการตัดสินใจระยะสั้นในเรื่องของการยกเลิกสาขาหรือเปิดสาขาต่อ และการกำหนดราคาค่าเล่าเรียน โดยแบ่งเป็น ต้นทุนผันแปร (Variable Costs) ต้นทุนคงที่ (Fixed Costs) และต้นทุนผสม (Mixed Cost)

#### ตารางที่ 5.1 แสดงค่าใช้จ่ายของโรงเรียนเทคนิคพณิชยการพิษณุโลก

(หน่วย : บาท)

รายการค่าใช้จ่าย	ปีการศึกษา 2547	ปีการศึกษา 2548	ปีการศึกษา 2549
เงินเดือนบุคลากร	19,028,727	19,704,124	17,072,387
ค่าวัสดุฝึกสื่อการเรียนการสอน	1,111,383	1,499,765	842,540
ค่าซ่อมบำรุง	2,099,738	1,868,275	1,803,736
ค่าใช้จ่ายกิจกรรมนักศึกษา	1,576,204	1,648,836	991,150
ค่าใช้จ่ายบริการวิชาการแก่สังคม	58,000	65,790	70,250
ค่าบริหารจัดการ	33,238,276	20,541,328	25,023,801
<b>รวมค่าใช้จ่าย</b>	<b>57,112,328</b>	<b>45,328,118</b>	<b>45,803,864</b>

ที่มา : งบการเงินสำหรับ ปีการศึกษา 2547 – 2549

จากตารางที่ 5.1 ค่าใช้จ่ายของโรงเรียนเทคนิคพิชญการพิชญ โลกนั้น มีรายการบัญชี ค่าใช้จ่ายทั้งหมด 6 รายการ ประกอบด้วย เงินเดือนบุคลากร ค่าวัสดุฝึกสื่อการเรียนการสอน ค่าซ่อมบำรุง ค่าใช้จ่ายกิจกรรมนักศึกษา ค่าใช้จ่ายบริการวิชาการแก่สังคม และค่าบริหารจัดการ สามารถวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุนตามพฤติกรรม แบ่งเป็น ต้นทุนผันแปร (Variable Costs) ต้นทุนคงที่ (Fixed Costs) และต้นทุนผสม (Mixed Cost) โดยจะแยกการวิเคราะห์ตามบัญชีค่าใช้จ่ายดังต่อไปนี้

**1.1 บัญชีเงินเดือนบุคลากร** สำหรับปีการศึกษา 2547 ถึง 2549 มีจำนวนเงินเท่ากับ 19,028,727 บาท 19,704,124 บาท และ 17,072,387 บาท ตามลำดับ ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่ทางโรงเรียนได้จ่ายให้บุคลากรทุกคนเท่ากัน โดยการจ่ายเงินเดือนบุคลากรไม่ได้เปลี่ยนแปลงตามจำนวนนักศึกษา ดังนั้น เงินเดือนบุคลากร จึงถือเป็น ต้นทุนคงที่ (Fixed Costs)

**1.2 บัญชีค่าวัสดุฝึกสื่อการเรียนการสอน** ซึ่งประกอบด้วย บัญชีค่าวัสดุฝึก และค่าอินเทอร์เน็ต นั้น สามารถจำแนกตามพฤติกรรมต้นทุนได้ดังนี้ ค่าวัสดุฝึก ทางโรงเรียนได้จ่ายตามปริมาณที่ใช้ ซึ่งขึ้นอยู่กับจำนวนนักศึกษา ดังนั้นค่าวัสดุฝึก จึงถือเป็น ต้นทุนผันแปร (Variable Costs) ตามจำนวนนักศึกษา ส่วนค่าอินเทอร์เน็ต ได้ทำการจ่ายทุกเดือน โดยจ่ายเป็นรายปี ดังนั้นค่าอินเทอร์เน็ต จึงถือเป็นต้นทุนคงที่ (Fixed Costs) ดังตารางที่ 5.2

ตารางที่ 5.2 แสดงต้นทุนตามพฤติกรรมบัญชีค่าวัสดุฝึกสื่อการเรียนการสอน ปีการศึกษา 2547 – 2549 (หน่วย: บาท)

รายการ	ต้นทุนรวม	ปีการศึกษา 2547		ต้นทุนรวม	ปีการศึกษา 2548		ต้นทุนรวม	ปีการศึกษา 2549	
		ต้นทุนคงที่	ต้นทุนผันแปร		ต้นทุนคงที่	ต้นทุนผันแปร		ต้นทุนคงที่	ต้นทุนผันแปร
ค่าวัสดุฝึก	612,810		612,810	786,074		786,074	842,540		842,540
ค่าอินเทอร์เน็ต	498,573	498,573		731,690	731,690				
รวม	1,111,383	498,573	612,810	1,499,764	731,690	786,074	842,540		842,540

ที่มา : งบการเงินของโรงเรียนเทคนิคพิชญการพิชญ โลก สำหรับ ปีการศึกษา 2547 – 2549

จากตารางที่ 5.2 มีต้นทุนตามพฤติกรรมของบัญชีค่าวัสดุฝึกสื่อการเรียนการสอนของปีการศึกษา 2547 ถึง 2549 โดยปีการศึกษา 2547 เป็นต้นทุนคงที่ 498,573 บาท ต้นทุนผันแปร 612,810 บาท ปีการศึกษา 2548 มีต้นทุนคงที่ 731,690 บาท ต้นทุนผันแปร 786,074 บาท และปีการศึกษา 2549 ไม่มีต้นทุนคงที่ มีเพียงต้นทุนผันแปรเท่านั้น 842,540 บาท

**1.3 ค่าซ่อมบำรุง** สำหรับปีการศึกษา 2547 ถึง 2549 ประกอบด้วย ค่าซ่อมอาคาร ค่าซ่อมสื่อการเรียนการสอน ค่าซ่อมอุปกรณ์สำนักงาน สามารถจำแนกตามพฤติกรรมต้นทุนได้ดังนี้ ค่าซ่อมอาคาร ค่าซ่อมสื่อการเรียนการสอน ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่ทางโรงเรียนจ่ายเกี่ยวกับค่าซ่อมที่เกิดจากการใช้งานของนักศึกษาเช่น การซ่อมบำรุงห้องน้ำ และห้องเรียน ดังนั้นบัญชีจึงถือเป็น ต้นทุนผันแปร (Variable Costs) ตามจำนวนนักศึกษา ส่วนค่าซ่อมอุปกรณ์สำนักงาน ดังนั้นค่าซ่อมอุปกรณ์สำนักงาน จึงถือเป็นต้นทุนคงที่ (Fixed Costs) ดังตารางที่ 5.3

**ตารางที่ 5.3 แสดงต้นทุนตามพฤติกรรมค่าซ่อมบำรุงของโรงเรียน สำหรับปีการศึกษา 2547 -2549**  
(หน่วย : บาท)

รายการ	ต้นทุนรวม	ปีการศึกษา 2547		ต้นทุนรวม	ปีการศึกษา 2548		ต้นทุนรวม	ปีการศึกษา 2549	
		ต้นทุนคงที่	ต้นทุนผันแปร		ต้นทุนคงที่	ต้นทุนผันแปร		ต้นทุนคงที่	ต้นทุนผันแปร
อาคาร	1,835,054		1,835,054	1,248,995	1,248,995	968,628		968,628	
สื่อการเรียนการสอน	140,840		140,840	224,175	224,175	85,181		85,181	
อุปกรณ์สำนักงาน	123,844	123,844		395,105	395,105	749,927	749,927		
<b>รวม</b>	<b>2,099,738</b>	<b>123,844</b>	<b>1,975,894</b>	<b>1,868,275</b>	<b>395,105</b>	<b>1,473,170</b>	<b>1,803,736</b>	<b>749,927</b>	<b>1,053,809</b>

ที่มา : งบการเงินสำหรับ ปีการศึกษา 2547 – 2549

จากตารางที่ 5.3 สามารถจำแนกค่าซ่อมบำรุงตามพฤติกรรมของต้นทุน โดยในปีการศึกษา 2547 เป็นต้นทุนคงที่ 123,844 บาท และต้นทุนผันแปร 1,975,894 บาท ปีการศึกษา 2548 มีต้นทุนคงที่ 395,105 บาท และต้นทุนผันแปร 1,473,170 บาท ปีการศึกษา 2549 มีต้นทุนคงที่ 749,927 บาท และต้นทุนผันแปร 1,053,809 บาท

**1.4 ค่าใช้จ่ายกิจกรรมนักศึกษา** สำหรับปีการศึกษา 2547 ถึง 2549 ทางโรงเรียนได้จ่ายเป็นจำนวนเงินเท่ากับ 1,576,204 บาท จำนวน 1,648,836 บาท และจำนวน 991,150 บาท ตามลำดับ ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่ทางโรงเรียนจ่ายตามจำนวนนักศึกษาที่เข้าร่วมกิจกรรม เช่น การพานักศึกษาไปดูงาน กิจกรรมสิงหาธารน้ำใจ ดังนั้นบัญชีค่าใช้จ่ายกิจกรรมนักศึกษา จึงถือเป็น ต้นทุนผันแปร (Variable Costs) ตามจำนวนนักศึกษา

**1.5 ค่าใช้จ่ายบริการวิชาการแก่สังคม** สำหรับปีการศึกษา 2547 ถึง 2549 ทางโรงเรียนได้จ่ายเป็นจำนวนเงินเท่ากับ 58,000 บาท 65,790 บาท และ 70,250 บาท ตามลำดับ ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่ทางโรงเรียนไม่ได้มีการตั้งบรายจ่ายไว้ประจำ แต่ได้จ่ายตามลักษณะของปริมาณที่ออกให้บริการวิชาชีพ ซึ่งค่าใช้จ่ายบริการวิชาการแก่สังคมเกิดจากการสาขา แต่เป็นชื่อเสียงของทางโรงเรียน ดังนั้นบัญชีค่าใช้จ่ายบริการวิชาการแก่สังคม จึงถือเป็น ต้นทุนผสม (Mixed Cost)

**1.6 ค่าบริหารจัดการ** ประกอบด้วย ค่าสาธารณูปโภค ค่าใช้จ่ายในการอบรม ค่าน้ำมันและยานพาหนะ ค่าโฆษณา – ประชาสัมพันธ์ ค่าใช้จ่ายทุนการศึกษา ค่าใช้จ่ายห้องสมุดค่าเบี้ยเลี้ยง ค่ารับรอง ค่าสวัสดิการ ค่าวัสดุสำนักงาน ค่ารักษาความสะอาด ค่าเสื่อมราคา – ต่างๆ ค่ารักษาพยาบาล ค่าธรรมเนียมอื่นๆ ค่าใช้จ่ายอื่นๆ ค่าเช่าหอพัก ค่าใช้จ่ายหอพัก ค่าประกันภัย ค่าภาษี ค่าประกันสังคม ค่าบำรุงการกุศล ค่าทำบัตร คู่มือนักศึกษา ค่าชุดพลและค่าตัดสูทนักศึกษา ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด ดอกเบี้ยเงินเบิกเกินบัญชี ดอกเบี้ยเงินกู้ (ตารางที่ 5.4) สามารถวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุนตามพฤติกรรม โดยแบ่งเป็น ต้นทุนผันแปร (Variable Costs) ต้นทุนคงที่ (Fixed Costs) และต้นทุนผสม (Mixed Cost) ได้ดังนี้

- 1) ค่าสาธารณูปโภค เป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับค่าน้ำค่าไฟฟ้าของทางโรงเรียน ซึ่งเกิดจากการใช้ของนักศึกษา ดังนั้นค่าสาธารณูปโภค จึงถือเป็น ต้นทุนผันแปร (Variable Costs) ตามจำนวนนักศึกษา
- 2) ค่าใช้จ่ายในการอบรม เป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการจัดอาหารและเครื่องดื่มในการจัดอบรมนักศึกษา ดังนั้นค่าใช้จ่ายในการอบรม จึงถือเป็น ต้นทุนผันแปร (Variable Costs) ตามจำนวนนักศึกษา
- 3) ค่าน้ำมันและยานพาหนะ เป็นค่าใช้จ่ายที่จ่ายเกี่ยวกับการพานักศึกษาไปอบรมและดูงาน ซึ่งเกิดจากการเปลี่ยนแปลงตามปริมาณที่ไปอบรมและดูงานของนักศึกษา ดังนั้นค่าน้ำมันและยานพาหนะ จึงถือเป็น ต้นทุนผันแปร (Variable Costs) ตามจำนวนนักศึกษา
- 4) ค่าโฆษณา – ประชาสัมพันธ์ เป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการประชาสัมพันธ์ของโรงเรียนที่จ่ายเป็นรายปี และเป็นรายจ่ายที่ไม่เปลี่ยนแปลงตามปริมาณ ดังนั้นค่าโฆษณา – ประชาสัมพันธ์ จึงถือเป็น ต้นทุนคงที่ (Fixed Costs)
- 5) ค่าใช้จ่ายทุนการศึกษา เป็นค่าใช้จ่ายที่จ่ายให้กับนักศึกษาที่มีผลการเรียนดีและฐานะยากจน แต่ไม่ได้จ่ายให้กับนักศึกษาทุกคน จึงไม่สามารถระบุเป็นต้นทุนผันแปร (Variable Costs) หรือต้นทุนคงที่ (Fixed Costs) ได้ ดังนั้นค่าใช้จ่ายทุนการศึกษาถือเป็นค่าใช้จ่ายส่วนกลาง จึงถือเป็น ต้นทุนผสม (Mixed Cost)

6) ค่าใช้จ่ายห้องสมุด เป็นค่าใช้จ่ายที่จ่ายเกี่ยวกับการบำรุงรักษาห้องสมุด ซึ่งเป็นรายจ่ายที่เกิดจากการเข้าใช้งานของนักศึกษา จึงถือเป็น ต้นทุนผันแปร (Variable Costs) ตามจำนวนนักศึกษา

7) ค่าเบี้ยเลี้ยง ค่ารับรอง เป็นค่าใช้จ่ายที่จ่ายเกี่ยวกับค่าที่พัก และอาหาร ในการไปอบรมและรับรองบุคคลที่มาติดต่อกับทางโรงเรียนซึ่งทางโรงเรียนได้จัดทำงบประมาณไว้แล้วในแต่ละปี ดังนั้นค่าเบี้ยเลี้ยง ค่ารับรอง จึงถือเป็น ต้นทุนคงที่ (Fixed Costs)

8) ค่าสวัสดิการ เป็นค่าใช้จ่ายที่จ่ายให้กับอาจารย์ในโอกาสพิเศษ โดยใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในการจ่าย แต่การจ่ายไม่ได้เปลี่ยนแปลงตามจำนวนนักศึกษา จึงถือเป็นต้นทุนคงที่ (Fixed Costs)

9) ค่าวัสดุสำนักงาน เป็นค่าใช้จ่ายที่จ่ายในการใช้วัสดุสำนักงาน ซึ่งเป็นรายจ่ายที่จ่ายเป็นประจำไม่ได้เปลี่ยนแปลงตามจำนวนนักศึกษา ดังนั้นค่าวัสดุสำนักงาน จึงถือเป็น ต้นทุนคงที่ (Fixed Costs)

10) ค่ารักษาความสะอาด เป็นค่าใช้จ่ายที่จ่ายเกี่ยวกับการจ้างทำความสะอาดตามสัญญา ดังนั้นค่ารักษาทำความสะอาด จึงถือเป็นต้นทุนคงที่ (Fixed Costs)

11) ค่าเสื่อมราคา – ต่างๆ เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่คำนวณโดยวิธีเส้นตรง ซึ่งไม่เปลี่ยนแปลงไปตามกิจกรรมหรือปริมาณ ดังนั้นค่าเสื่อมราคา – ต่างๆ จึงถือเป็น ต้นทุนคงที่ (Fixed Costs)

12) ค่ารักษาพยาบาล เป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับค่าวัสดุ และค่ายา ซึ่งเกิดจากการใช้การรักษาพยาบาลนักศึกษา ดังนั้นค่ารักษาพยาบาล จึงถือเป็น ต้นทุนผันแปร (Variable Costs) ตามจำนวนนักศึกษา

13) ค่าใช้จ่ายอื่นๆ เป็นค่าใช้จ่ายที่จ่ายทั่วไป แต่การจ่ายไม่ได้จ่ายเท่ากันและไม่ได้เปลี่ยนแปลงตามปริมาณ จึงไม่สามารถระบุเป็นต้นทุนผันแปร (Variable Costs) หรือต้นทุนคงที่ (Fixed Costs) ได้ ดังนั้นค่าใช้จ่ายอื่นๆ จึงถือเป็นต้นทุนผสม (Mixed Cost)

14) ค่าเช่าหอพัก เป็นค่าใช้จ่ายที่ทางโรงเรียนจ่ายเพื่อเช่าให้นักศึกษาพัก แต่เป็นการจ่ายเท่ากันทุกเดือนไม่ได้เปลี่ยนแปลงตามปริมาณ ดังนั้นค่าเช่าหอพัก จึงถือเป็น ต้นทุนคงที่ (Fixed Costs)

15) ค่าใช้จ่ายหอพัก เป็นค่าใช้จ่ายที่จ่ายในหอพักอาจารย์แต่การจ่ายไม่ได้จ่ายเท่ากันและไม่ได้เปลี่ยนแปลงตามปริมาณ จึงไม่สามารถระบุเป็นต้นทุนผันแปร (Variable Costs) หรือต้นทุนคงที่ (Fixed Costs) ได้ ดังนั้นค่าใช้จ่ายหอพัก ถือเป็นต้นทุนผสม (Mixed Cost)

16) ค่าประกันภัย เป็นค่าใช้จ่ายที่ทางโรงเรียนจ่ายให้กับครูและเจ้าหน้าที่ เป็นการจ่ายแบบรายปีเท่ากัน ดังนั้นค่าประกันภัย จึงถือเป็น ต้นทุนคงที่ (Fixed Costs)

17) ค่าภาษี เป็นค่าใช้จ่ายที่ทางโรงเรียนจ่ายเป็นแบบรายปีเท่านั้น ดังนั้นค่าภาษี จึงถือเป็น ต้นทุนคงที่ (Fixed Costs)

18) ค่าประกันสังคม เป็นค่าใช้จ่ายที่ทางโรงเรียนจ่ายให้กับครูและเจ้าหน้าที่ ที่ยังไม่บรรจุ เป็นการจ่ายแบบรายเดือนเท่ากัน ดังนั้นค่าประกันสังคม จึงถือเป็น ต้นทุนคงที่ (Fixed Costs)

19) ค่าบำรุงการกุศล เป็นค่าใช้จ่ายที่จ่ายให้กับการบำรุงศาสนา แต่การจ่าย ไม่ได้จ่ายเท่ากันและไม่ได้เปลี่ยนแปลงตามปริมาณ จึงไม่สามารถระบุเป็นต้นทุนผันแปร (Variable Costs) หรือต้นทุนคงที่ (Fixed Costs) ได้ ดังนั้นค่าบำรุงการกุศล จึงถือเป็นต้นทุนผสม (Mixed Cost)

20) ค่าทำบัตร คู่มือนักศึกษา เป็นค่าใช้จ่ายที่จ่ายในการจัดทำบัตร และคู่มือของนักศึกษา เพื่อให้กับนักศึกษา ดังนั้นค่าทำบัตร คู่มือนักศึกษา จึงถือเป็น ต้นทุนผันแปร (Variable Costs) ตามจำนวนนักศึกษา

21) ค่าชุดพลและค่าตัดสูทนักศึกษา เป็นค่าใช้จ่ายที่จ่ายในการตัดชุดพลและตัดสูทของนักศึกษา ดังนั้นค่าชุดพลและค่าตัดสูทนักศึกษา จึงถือเป็น ต้นทุนผันแปร (Variable Costs) ตามจำนวนนักศึกษา

22) ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด เป็นค่าใช้จ่ายที่จ่ายทั่วไปโดยใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในการจ่าย แต่การจ่ายไม่ได้จ่ายเท่ากันและไม่ได้เปลี่ยนแปลงตามจำนวนนักศึกษา จึงถือเป็น ต้นทุนคงที่ (Fixed Costs)

23) ดอกเบี้ยเงินเบิกเกินบัญชี เป็นค่าใช้จ่ายที่จ่ายให้กับธนาคารตามอัตราดอกเบี้ยที่กำหนดไว้ เป็นการจ่ายแบบรายเดือน ดังนั้นดอกเบี้ยเงินเบิกเกินบัญชี จึงถือเป็น ต้นทุนคงที่ (Fixed Costs)

24) ดอกเบี้ยเงินกู้ เป็นค่าใช้จ่ายที่จ่ายให้กับธนาคารตามอัตราดอกเบี้ยที่กำหนดไว้ โดยจ่ายแบบรายปี ดังนั้นดอกเบี้ยเงินกู้ จึงถือเป็นต้นทุนคงที่ (Fixed Costs)

ตารางที่ 5.4 แสดงค่าบริหารการจัดการของโรงเรียน สำหรับปี 2547 – 2549

(หน่วย : บาท)

รายการ	ปีการศึกษา 2547	ปีการศึกษา 2548	ปีการศึกษา 2549
ค่าสาธารณูปโภค	5,741,772	2,504,138	2,120,011
ค่าใช้จ่ายในการอบรม	166,660	573,596	177,897
ค่าน้ำมันและยานพาหนะ	1,176,131	994,923	401,055
ค่าโฆษณา – ประชาสัมพันธ์	1,114,672	833,892	251,821
ค่าใช้จ่ายทุนการศึกษา	-	-	367,000
ค่าใช้จ่ายห้องสมุด	38,312	55,137	163,901
ค่าเบี้ยเลี้ยง ค่ารับรอง	72,150	128,847	59,357
ค่าสวัสดิการ	7,168,251	318,914	202,950
ค่าวัสดุสำนักงาน	516,197	188,596	565,080
ค่ารักษาความสะอาด	132,394	128,188	90,883
ค่าเสื่อมราคา – ต่างๆ	6,519,359	11,956,508	11,489,385
ค่ารักษาพยาบาล	7,962	7,980	5,546
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	277,522	553,688	579,521
ค่าเช่าหอพัก	2,551,200	-	-
ค่าใช้จ่ายหอพัก	-	-	68,907
ค่าประกันภัย	913,370	297,705	761,832
ค่าภาษี	68,799	344,626	217,289
ค่าประกันสังคม	135,266	118,192	141,580
ค่าบำรุงการกุศล	89,400	152,630	256,103
ค่าทำบัตร คู่มือนักศึกษา	242,960	-	42,000
ค่าชุดพลและค่าตัดสูทนักศึกษา	913,020	-	2,071,827
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	4,597,779	172,029	120,696
ดอกเบี้ยเงินเบิกเกินบัญชี	296,666	357,978	1,083,666
ดอกเบี้ยเงินกู้	498,434	853,761	3,785,494
<b>รวม</b>	<b>33,238,276</b>	<b>20,541,328</b>	<b>25,023,801</b>

ที่มา : งบการเงินสำหรับ ปีการศึกษา 2547 – 2549

จากการศึกษาโครงสร้างต้นทุนตามพฤติกรรมของต้นทุนในบัญชีค่าบริหารจัดการนั้นรายการค่าใช้จ่ายที่ไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงตามปริมาณหรือกิจกรรมของนักศึกษา จึงถือเป็น ต้นทุนคงที่ (Fixed Costs) ประกอบด้วย ค่าโฆษณา – ประชาสัมพันธ์ ค่าเบี้ยเลี้ยง ค่ารับรองค่าวัสดุสำนักงาน ค่าเสื่อมราคา – ต่างๆ ค่าเช่าหอพัก ค่าประกันภัย ค่าภาษี ค่าประกันสังคม ดอกเบี้ยเงินเบิกเกินบัญชี และ ดอกเบี้ยเงินกู้ สามารถสรุปได้ดังตารางที่ 5.5

ตารางที่ 5.5 แสดงต้นทุนคงที่บัญชีค่าบริหารจัดการของโรงเรียนเทคนิคพณิชยการพิษณุโลก

(หน่วย : บาท)

รายการต้นทุนคงที่	ปีการศึกษา2547	ปีการศึกษา2548	ปีการศึกษา 2549
ค่าโฆษณา – ประชาสัมพันธ์	1,114,672	833,892	251,821
ค่าเบี้ยเลี้ยง ค่ารับรอง	72,150	128,847	59,357
ค่าสวัสดิการ	7,168,251	318,914	202,950
ค่าวัสดุสำนักงาน	516,197	188,596	565,080
ค่ารักษาความสะอาด	132,394	128,188	90,883
ค่าเสื่อมราคา – ต่างๆ	6,519,359	11,956,508	11,489,385
ค่าเช่าหอพัก	2,551,200	-	-
ค่าประกันภัย	913,370	297,705	761,832
ค่าภาษี	68,799	344,626	217,289
ค่าประกันสังคม	135,266	118,192	141,580
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	4,597,779	172,029	120,696
ดอกเบี้ยเงินเบิกเกินบัญชี	296,666	357,978	1,083,666
ดอกเบี้ยเงินกู้	498,434	853,761	3,785,494
<b>ต้นทุนคงที่รวม</b>	<b>24,584,537</b>	<b>15,699,236</b>	<b>18,770,033</b>

จากตารางที่ 5.5 มีต้นทุนคงที่ของบัญชีค่าบริหารจัดการ ตั้งแต่ปีการศึกษา 2547 ถึง 2549 โดยปีการศึกษา 2547 เท่ากับ 24,584,537 บาท ปีการศึกษา 2548 เท่ากับ 15,699,236 บาท และ ปีการศึกษา 2549 เท่ากับ 18,770,033 บาท



จากการศึกษาโครงสร้างต้นทุนตามพฤติกรรมของต้นทุนในบัญชีค่าบริหารจัดการ รายการค่าใช้จ่ายใดที่ขอยอดเงิน โดยรวมเปลี่ยนไปตามการเปลี่ยนแปลงในปริมาณ หรือกิจกรรมใด กิจกรรมหนึ่งของนักศึกษา ถือเป็นต้นทุนผันแปร(Variable Costs) ประกอบด้วยค่าสาธารณูปโภค ค่าใช้จ่ายในการอบรม ค่าน้ำมันและยานพาหนะ ค่าใช้จ่ายห้องสมุด ค่ารักษาพยาบาล ค่าทำบัตร คู่มือ นักศึกษา และค่าชุดพลและค่าตัดสูทนักศึกษา สามารถสรุปได้ดังตารางที่ 5.6

ตารางที่ 5.6 แสดงต้นทุนผันแปรบัญชีค่าบริหารจัดการของโรงเรียนเทคนิคพิชญการพิชญโลก

(หน่วย : บาท)

รายการต้นทุนผันแปร	ปีการศึกษา2547	ปีการศึกษา2548	ปีการศึกษา 2549
ค่าสาธารณูปโภค	5,741,772	2,504,138	2,120,011
ค่าใช้จ่ายในการอบรม	166,660	573,596	177,897
ค่าน้ำมันและยานพาหนะ	1,176,131	994,923	401,055
ค่าใช้จ่ายห้องสมุด	38,312	55,137	163,901
ค่ารักษาพยาบาล	7,962	7,980	5,546
ค่าทำบัตร คู่มือนักศึกษา	242,960	-	42,000
ค่าชุดพลและค่าตัดสูทนักศึกษา	913,020	-	2,071,827
<b>ต้นทุนผันแปรรวม</b>	<b>8,286,817</b>	<b>4,135,774</b>	<b>4,982,237</b>

จากตารางที่ 5.6 มีต้นทุนผันแปรของบัญชีค่าบริหารจัดการ ตั้งแต่ปีการศึกษา 2547 ถึง 2549 โดยปีการศึกษา 2547 เท่ากับ 8,286,817 บาท ปีการศึกษา 2548 เท่ากับ 4,135,774 บาท และ ปีการศึกษา 2549 เท่ากับ 4,982,237 บาท

จากการศึกษาโครงสร้างต้นทุนตามพฤติกรรมของต้นทุนในบัญชีค่าบริหารจัดการ รายการค่าใช้จ่ายรวมรวมที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานของกิจกรรม ในการจ่ายค่าใช้นั้นมีทั้งต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรพร้อมกัน รวมถึงค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถระบุได้ว่าเป็นต้นทุนคงที่ หรือต้นทุนผันแปร ประกอบด้วย ค่าใช้จ่ายทุนการศึกษา ค่าสวัสดิการ ค่ารักษาความสะอาด ค่าใช้จ่ายอื่นๆ ค่าใช้จ่ายหอพัก ค่าบำรุงการกุศล และค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด ซึ่งสามารถสรุปได้ดังตารางที่ 5.7

ตารางที่ 5.7 แสดงต้นทุนผสมบัญชีค่าบริหารจัดการของโรงเรียนเทคนิคพิชญการพิชญโลก

(หน่วย : บาท)

รายการต้นทุนผสม	ปีการศึกษา 2547	ปีการศึกษา 2548	ปีการศึกษา 2549
ค่าใช้จ่ายทุนการศึกษา	-	-	367,000
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	277,522	553,688	579,521
ค่าใช้จ่ายหอพัก	-	-	68,907
ค่าบำรุงการกุศล	89,400	152,630	256,103
<b>ต้นทุนผสมรวม</b>	<b>366,922</b>	<b>706,318</b>	<b>1,271,531</b>

จากตารางที่ 5.7 มีต้นทุนผสมของบัญชีค่าบริหารจัดการ ตั้งแต่ปีการศึกษา 2547 ถึง 2549 โดยปีการศึกษา 2547 เท่ากับ 366,922 บาท ปีการศึกษา 2548 เท่ากับ 706,318 บาท และ ปีการศึกษา 2549 เท่ากับ 1,271,531 บาท

### การวิเคราะห์แนวโน้มการเปลี่ยนแปลงบัญชีค่าใช้จ่าย

ในการวิเคราะห์ต้นทุนเพื่อการบริหารงาน จะทำการแยกพฤติกรรมของต้นทุน ให้เป็น 2 ลักษณะคือ ต้นทุนผันแปร (Variable Costs) และต้นทุนคงที่ (Fixed Costs) ดังนั้นจึงต้องนำต้นทุนผสมของโรงเรียนตั้งแต่ปีการศึกษา 2547 ถึง 2549 มาทำการวิเคราะห์โดยใช้แนวโน้มการเปลี่ยนแปลงบัญชีค่าใช้จ่าย ประกอบด้วยบัญชี บัญชีค่าใช้จ่ายบริการวิชาการแก่สังคม และค่าบริหารจัดการ(ตารางที่ 5.7) โดยหากบัญชีค่าใช้จ่ายมีการเปลี่ยนแปลงอย่างไม่เป็นสาระสำคัญให้ถือเป็นต้นทุนคงที่ แต่ถ้ามีการเปลี่ยนแปลงอย่างเป็นสาระสำคัญให้ถือเป็นต้นทุนผันแปร โดยจะใช้อัตราร้อยละของการเปลี่ยนแปลงของจำนวนนักศึกษาในปีการศึกษา 2547 ถึง 2549 เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาความมีสาระสำคัญ กับการเปรียบเทียบกับอัตราร้อยละของการเปลี่ยนแปลงของบัญชีค่าใช้จ่ายระหว่างปีการศึกษา 2547 ถึง 2549 ในการคำนวณหาแนวโน้มของการเปลี่ยนแปลงบัญชีค่าใช้จ่าย สามารถคำนวณได้ดังนี้

- 1) จำนวนอัตราการเปลี่ยนแปลงของจำนวนนักศึกษาของปีการศึกษา 2547 ถึง 2549
- 2) จำนวนอัตราการเปลี่ยนแปลงของบัญชีค่าใช้จ่ายของปีการศึกษา 2547 ถึง 2549
- 3) การเปรียบเทียบข้อมูลอัตราการเปลี่ยนแปลงของบัญชีค่าใช้จ่ายกับอัตราการเปลี่ยนแปลงของจำนวนนักศึกษา
- 4) สรุปผลการวิเคราะห์แยกต้นทุนผสม

- 1) จำนวนอัตราการเปลี่ยนแปลงของจำนวนนักศึกษาระหว่างปีการศึกษา 2547 ถึง 2549

ในการคำนวณอัตราการเปลี่ยนแปลงของจำนวนนักศึกษาจะทำการแยกคำนวณระหว่างปีการศึกษา 2547 กับ 2548 และระหว่างปีการศึกษา 2548 กับ 2549 ซึ่งสามารถคำนวณได้ดังนี้

#### ปีการศึกษา 2547 ถึง 2548

$$\begin{aligned} \text{แนวโน้ม(ร้อยละ)} &= \frac{\text{จำนวนนักศึกษาปีปัจจุบัน (คน)} - \text{จำนวนนักศึกษาปีก่อน (คน)}}{\text{จำนวนนักศึกษาปีก่อน (คน)}} \\ &= \frac{(3,726 - 4,966)}{4,966} \\ &= -24.97\% \end{aligned}$$

**ปีการศึกษา 2548 ถึง 2549**

$$\begin{aligned} \text{แนวโน้ม(ร้อยละ)} &= (3,560 - 3,726) / 3,726 \\ &= - 4.46 \% \end{aligned}$$

จากการคำนวณหาอัตราการเปลี่ยนแปลงของจำนวนนักศึกษาระหว่างปีการศึกษา 2547 ถึง 2548 มีแนวโน้มลดลงร้อยละ 24.97 และในปีการศึกษา 2548 ถึง 2549 มีแนวโน้มลดลงร้อยละ 4.46

2) **คำนวณอัตราการเปลี่ยนแปลงของบัญชีค่าใช้จ่าย ระหว่างปีการศึกษา 2547 ถึง 2549**

ในการคำนวณอัตราการเปลี่ยนแปลงของบัญชีค่าใช้จ่ายของโรงเรียนประกอบด้วย ค่าใช้จ่ายบริการวิชาการแก่สังคม และค่าบริหารจัดการ โดยจะทำการแยกคำนวณระหว่างปีการศึกษา 2547 กับ 2548 และระหว่างปีการศึกษา 2548 กับ 2549 สามารถคำนวณได้ดังตารางที่ 5.8

**ตารางที่ 5.8 แสดงการวิเคราะห์แนวโน้มของการเปลี่ยนแปลงของต้นทุนผสม**

รายการต้นทุนผสม	ปีการศึกษา 2547	ปีการศึกษา 2548	การเปลี่ยนแปลง ปี 47 - 48 (ร้อยละ)	ปีการศึกษา 2548	ปีการศึกษา 2549	การเปลี่ยนแปลง ปี 48 - 49 (ร้อยละ)
ค่าใช้จ่ายบริการวิชาการแก่สังคม	58,000	65,790	11.84	65,790	70,250	6.35
ค่าบริหารจัดการ						
ค่าใช้จ่ายทุนการศึกษา	-	-	-	-	367,000	100
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	277,522	553,688	49.88	553,688	579,521	4.46
ค่าใช้จ่ายหอพัก	-	-	-	-	68,907	100
ค่าบำรุงการกุศล	89,400	152,630	41.43	152,630	256,103	40.40
<b>ต้นทุนผสมรวม</b>	<b>424,922</b>	<b>772,108</b>		<b>772,108</b>	<b>1,341,781</b>	

3) การเปรียบเทียบข้อมูลอัตราการเปลี่ยนแปลงของบัญชีค่าใช้จ่ายกับอัตราการเปลี่ยนแปลงของจำนวนนักศึกษา และสรุปผลการวิเคราะห์แยกต้นทุนผสม

ในการเปรียบเทียบข้อมูลอัตราการเปลี่ยนแปลงของบัญชีค่าใช้จ่ายบริการวิชาการแก่สังคม และค่าบริหารจัดการกับอัตราการเปลี่ยนแปลงของจำนวนนักศึกษาของโรงเรียน จะทำการเปรียบเทียบอัตราการเปลี่ยนแปลงของบัญชีค่าใช้จ่าย (ตารางที่ 5.8) กับอัตราการเปลี่ยนแปลงของจำนวนนักศึกษา ถือเป็นต้นทุนผันแปร (Variable Costs) แต่ถ้ามีการเปลี่ยนแปลงไม่ถึงถือเป็นต้นทุนคงที่ (Fixed Costs) ดังตารางที่ 5.9

ตารางที่ 5.9 แสดงการเปรียบเทียบอัตราการเปลี่ยนแปลงของบัญชีต้นทุนผสมของโรงเรียน

รายการต้นทุนผสม	การเปลี่ยนแปลง ของจำนวน นักศึกษายปี 47-48 (ร้อยละ)	การเปลี่ยนแปลง ของบัญชี ค่าใช้จ่ายปี 47-48 (ร้อยละ)	ผลต่าง	การเปลี่ยนแปลง ของจำนวน นักศึกษายปี 48-49 (ร้อยละ)	การเปลี่ยนแปลง ของบัญชีค่าใช้จ่าย ปี 48-49 (ร้อยละ)	ผลต่าง
ค่าใช้จ่ายบริการวิชาการแก่สังคม	(24.97)	11.84	13.13	(4.46)	6.35	1.89
ค่าบริหารจัดการ						
ค่าใช้จ่ายทุนการศึกษา	(24.97)	-	24.97	(4.46)	100	95.54
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	(24.97)	49.88	74.85	(4.46)	4.46	0
ค่าใช้จ่ายหอพัก	(24.97)	-	24.97	(4.46)	100	95.54
ค่าบำรุงการกุศล	(24.97)	41.43	66.40	(4.46)	40.40	35.94

จากผลการวิเคราะห์แยกต้นทุนผสมของโรงเรียนเทคนิคพิชญการพิชญ โลก ระหว่างปีการศึกษา 2547 ถึง 2549 โดยทำการเปรียบเทียบอัตราการเปลี่ยนแปลงของบัญชีค่าใช้จ่าย กับอัตราการเปลี่ยนแปลงของจำนวนนักศึกษา (ตารางที่ 5.9) เพื่อแยกเป็นต้นทุนคงที่ และต้นทุนผันแปร พบว่าบัญชีค่าใช้จ่ายบริการวิชาการแก่สังคม ค่าใช้จ่ายทุนการศึกษา ค่าใช้จ่ายอื่นๆ ค่าใช้จ่ายหอพัก และค่าบำรุงการกุศล ทุกรายการมีการเปลี่ยนแปลงของต้นทุนไม่เป็นไปตามแนวโน้มการเปลี่ยนแปลงของนักศึกษา จึงถือเป็นต้นทุนคงที่

จากการศึกษาการแยกต้นทุนผสมของบัญชีค่าใช้จ่ายบริการวิชาการแก่สังคม และค่าบริหารจัดการ สำหรับปีการศึกษา 2547 ถึง 2549 สามารถสรุปเป็นต้นทุนคงที่ (Fixed Costs) และต้นทุนผันแปร (Variable Costs) ได้ดังตารางที่ 5.10

ตารางที่ 5.10 แสดงสรุปการแยกต้นทุนผสมของบัญชีค่าใช้จ่ายบริการวิชาการแก่สังคม และค่าบริหารจัดการ สำหรับปีการศึกษา 2547 -2549

(หน่วย : บาท)

รายการ	ปีการศึกษา 2547			ปีการศึกษา 2548			ปีการศึกษา 2549		
	ต้นทุนรวม	ต้นทุนคงที่	ต้นทุนผันแปร	ต้นทุนรวม	ต้นทุนคงที่	ต้นทุนผันแปร	ต้นทุนรวม	ต้นทุนคงที่	ต้นทุนผันแปร
ค่าใช้จ่ายบริการวิชาการแก่สังคม	58,000	58,000		65,790	65,790		70,250	70,250	
ค่าบริหารจัดการ									
ค่าสาธารณูปโภค	5,741,772		5,741,772	2,504,138		2,504,138	2,120,011		2,120,011
ค่าใช้จ่ายในการอบรม	166,660		166,660	573,596		573,596	177,897		177,897
ค่าน้ำมันและยานพาหนะ	1,176,131		1,176,131	994,923		994,923	401,055		401,055
ค่าโฆษณา - ประชาสัมพันธ์	1,114,672	1,114,672		833,892	833,892		251,821	251,821	
ค่าใช้จ่ายทุนการศึกษา	-	-		-	-		367,000	367,000	
ค่าใช้จ่ายห้องสมุด	38,312		38,312	55,137		55,137	163,901		163,901
ค่าเบี้ยเลี้ยง ค่ารับรอง	72,150	72,150		128,847	128,847		59,357	59,357	
ค่าสวัสดิการ	7,168,251	7,168,251		318,914	318,914		202,950	202,950	
ค่าวัสดุสำนักงาน	516,197	516,197		188,596	188,596		565,080	565,080	
ค่ารักษาความสะอาด	132,394	132,394		128,188	128,188		90,883	90,883	
ค่าเสื่อมราคา - ต่างๆ	6,519,359	6,519,359		11,956,508	11,956,508		11,489,385	11,489,385	
ค่ารักษาพยาบาล	7,962		7,962	7,980		7,980	5,546		5,546
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	277,522	277,522		553,688	553,688		579,521	579,521	
ค่าเช่าหอพัก	2,551,200	2,551,200		-		-	-		-
ค่าใช้จ่ายหอพัก	-	-		-		-	68,907	68,907	
ค่าประกันภัย	913,370	913,370		297,705	297,705		761,832	761,832	
ค่าภาษี	68,799	68,799		344,626	344,626		217,289	217,289	
ค่าประกันสังคม	135,266	135,266		118,192	118,192		141,580	141,580	
ค่าบำรุงการกุศล	89,400	89,400		152,630	152,630		256,103	256,103	
ค่าทำบัตรคู่มือนักศึกษา	242,960		242,960	-		-	42,000		42,000
ค่าชุดพลและค่าตัดสูทนักศึกษา	913,020		913,020	-		-	2,071,827		2,071,827
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	4,597,779	4,597,779		172,029	172,029		120,696	120,696	
ดอกเบี้ยเงินเบิกเกินบัญชี	296,666	296,666		357,978	357,978		1,083,666	1,083,666	
ดอกเบี้ยเงินกู้	498,434	498,434		853,761	853,761		3,785,494	3,785,494	
รวม	33,238,276	24,951,459	8,286,817	20,541,328	16,405,554	4,135,774	25,023,801	20,041,564	4,982,237

ที่มา : งบการเงินสำหรับ ปีการศึกษา 2547 - 2549

### สรุปผลต้นทุนตามพฤติกรรมของโรงเรียนเทคนิคพิชญการพิชญโลก

จากการศึกษาการวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุนตามพฤติกรรมของโรงเรียนเทคนิคพิชญการพิชญโลกโดยแยกเป็น ต้นทุนคงที่ และต้นทุนผันแปร พบว่า ในปีการศึกษา 2547 มีต้นทุนคงที่รวม 32,762,179 บาท ต้นทุนผันแปรรวม 24,350,149 บาท ปีการศึกษา 2548 มีต้นทุนคงที่รวม 36,683,133 บาท ต้นทุนผันแปรรวม 8,644,985 บาท และปีการศึกษา 2549 มีต้นทุนคงที่รวม 37,519,599 บาท ต้นทุนผันแปรรวม 8,284,265 บาท ดังตารางที่ 5.11

#### ตารางที่ 5.11 แสดงการสรุปต้นทุนตามพฤติกรรมของโรงเรียนเทคนิคพิชญการพิชญโลก

(หน่วย : บาท)

ค่าใช้จ่าย	ปี 2547		ปี 2548		ปี 2549	
	ต้นทุนคงที่	ต้นทุนผันแปร	ต้นทุนคงที่	ต้นทุนผันแปร	ต้นทุนคงที่	ต้นทุนผันแปร
เงินเดือนบุคลากร	19,028,727		19,704,124		17,072,387	
ค่าวัสดุฝึกสื่อการเรียนการสอน	498,573	612,810	731,691	768,074		842,540
ค่าซ่อมบำรุง	123,844	1,975,894	395,105	1,473,170	749,927	1,053,809
ค่าใช้จ่ายกิจกรรมนักศึกษา		1,576,204		1,648,836		991,150
ค่าใช้จ่ายบริการวิชาการแก่สังคม	58,000		65,790		70,250	
ค่าบริหารจัดการ	24,951,459	8,286,817	16,405,554	4,135,774	20,041,564	4,982,237
<b>รวมค่าใช้จ่าย</b>	<b>44,660,603</b>	<b>12,451,725</b>	<b>37,302,264</b>	<b>8,025,854</b>	<b>37,934,128</b>	<b>7,869,736</b>

### การจัดทำงบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนผันแปรของโรงเรียน

จากผลการวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุนตามพฤติกรรมต้นทุนของทางโรงเรียนเทคนิคพิษณุโลก ตั้งแต่ปีการศึกษา 2547 ถึง 2549 โดยสามารถนำมาจัดทำงบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนผันแปร (Variable Costing) ได้ดังตารางที่ 5.12

**ตารางที่ 5.12 แสดงงบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนผันแปรของโรงเรียน ตั้งแต่ปีการศึกษา 2547 - 2549**  
(หน่วย : บาท)

	ปีการศึกษา 2547		ปีการศึกษา 2548		ปีการศึกษา 2549	
รายได้		70,602,796		54,776,780		50,136,108
<b>หัก ต้นทุนผันแปร</b>						
ค่าบริหารจัดการ	8,286,817		4,135,774		4,982,237	
ค่าซ่อมบำรุง	1,975,894		1,473,170		1,053,809	
ค่าวัสดุฝึกสื่อการเรียนการสอน	612,810		768,074		842,540	
ค่าใช้จ่ายกิจกรรมนักศึกษา	1,576,204	12,451,725	1,648,836	8,025,854	991,150	7,869,736
<b>กำไรส่วนเกิน</b>		<b>58,151,071</b>		<b>46,750,926</b>		<b>42,266,372</b>
<b>หัก ต้นทุนคงที่</b>						
เงินเดือนบุคลากร	19,028,727		19,704,124		17,072,387	
ค่าบริหารจัดการ	24,951,459		16,405,554		20,041,564	
ค่าซ่อมบำรุง	123,844		395,105		749,927	
ค่าวัสดุฝึกสื่อการเรียนการสอน	498,573		731,691			
ค่าใช้จ่ายบริการวิชาการแก่สังคม	58,000	44,660,603	65,790	37,302,264	70,250	37,934,128
<b>กำไรหรือขาดทุนสุทธิ</b>		<b>13,490,468</b>		<b>9,448,662</b>		<b>4,332,244</b>

จากตารางที่ 5.12 ในการจัดทำงบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนผันแปรของโรงเรียนเทคนิคพิษณุโลก ตั้งแต่ปีการศึกษา 2547 ถึง 2549 ทางโรงเรียนมีผลการดำเนินงานเท่าเดิม คือ มีกำไรสุทธิเท่ากับ 13,490,468 บาท 9,448,662 บาท และ 4,332,244 บาท ตามลำดับ ซึ่งเหมือนกับการจัดทำงบกำไรขาดทุนแบบเดิม แต่การจัดทำงบกำไรขาดทุนแบบต้นทุนผันแปรจะมีประโยชน์ต่อการนำไปใช้ในการวิเคราะห์กำไรส่วนเกินและจุดคุ้มทุน การใช้ข้อมูลต้นทุนในการตัดสินใจในเรื่อง การยกเลิกผลิตภัณฑ์ หรือผลิตต่อ และการกำหนดราคาต่อไป



## 2. การวิเคราะห์กำไรส่วนเกินและจุดคุ้มทุน

การวิเคราะห์กำไรส่วนเกินและจุดคุ้มทุนของโรงเรียน สามารถทำให้ทางโรงเรียนทราบว่า ในการรับนักศึกษา 1 คน เมื่อหักต้นทุนผันแปรแล้วจะมีกำไรส่วนเกินที่จะไปชดเชยต้นทุนคงที่ได้เท่าไร และควรรับนักศึกษาเท่าไร จึงจะคุ้มทุน ซึ่งมีขั้นตอนการวิเคราะห์ดังนี้

### 2.1 การวิเคราะห์กำไรส่วนเกิน

#### 2.2 การวิเคราะห์จุดคุ้มทุน

### 2.1 การวิเคราะห์กำไรส่วนเกินรวม(Total Contribution Margin)

การวิเคราะห์กำไรส่วนเกินรวมนี้ สามารถนำไปใช้ในการวิเคราะห์เกี่ยวกับการประมาณ ยอดขาย และการมองในลักษณะภาพรวมของการวางแผนและควบคุมต้นทุน ในการวิเคราะห์กำไรส่วนเกินรวมของโรงเรียนเทคนิคพัฒนวิชาการพิชญ์ โลก จะทำการวิเคราะห์แยกเป็นแต่ละปี การศึกษา 2547 ถึง 2549 โดย

- 1) กำไรส่วนเกินรวม (Total Contribution Margin)
- 2) กำไรส่วนเกินเฉลี่ย

- 1) กำไรส่วนเกินรวม (Total Contribution Margin) สามารถคำนวณได้จาก

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

ในการวิเคราะห์กำไรส่วนเกินรวมของโรงเรียนจะนำรายได้จากงบการเงิน ต้นทุนผันแปรจากตารางที่ 5.11 และจำนวนนักศึกษาจากตารางที่ 3.3 มาทำการวิเคราะห์ได้ดังตารางที่ 5.13

ตารางที่ 5.13 แสดงกำไรส่วนเกินรวมและกำไรส่วนเกินต่อหน่วยของโรงเรียน

	ปีการศึกษา 2547	ปีการศึกษา 2548	ปีการศึกษา 2549
รายได้ (บาท)	70,602,796	54,776,780	50,136,108
หัก ต้นทุนผันแปร(บาท)	12,451,725	8,025,854	7,869,736
กำไรส่วนเกิน (บาท)	<b>58,151,071</b>	<b>46,750,926</b>	<b>42,266,372</b>
หาร จำนวนนักศึกษา (คน)	4,966	3,726	3,560
กำไรส่วนเกินต่อหน่วย (บาท:คน)	<b>11,710</b>	<b>12,547</b>	<b>11,873</b>

จากตารางที่ 5.13 พบว่า การวิเคราะห์กำไรส่วนเกินรวมของโรงเรียนตั้งแต่ปีการศึกษา 2547 ถึง 2549 ทางโรงเรียนมีกำไรส่วนเกินรวมเท่ากับ 11,710 บาท เท่ากับ 12,547 บาท และเท่ากับ 11,873 บาท ตามลำดับ

## 2) กำไรส่วนเกินเฉลี่ย

ในการวิเคราะห์กำไรส่วนเกินเฉลี่ยของโรงเรียนจะนำกำไรส่วนเกินต่อหน่วยของแต่ละปีการศึกษา และจำนวนปีการศึกษาจากตารางที่ 5.12 มาทำการวิเคราะห์ พบว่า กำไรส่วนเกินเฉลี่ย 3 ปี ตั้งแต่ปีการศึกษา 2547 ถึง 2549 คือ 11,150 บาท ซึ่งสามารถคำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{กำไรส่วนเกินเฉลี่ย} &= \frac{\text{กำไรส่วนเกินแต่ละปี}}{\text{จำนวนปีการศึกษา}} \\ &= \frac{(11,710 + 12,547 \text{ บาท} + 11,873)}{3} \\ &= 12,043 \text{ บาท} \end{aligned}$$

## 2.2 การวิเคราะห์จุดคุ้มทุน (Break-Even Point)

ในการวิเคราะห์จะทำการวิเคราะห์จุดคุ้มทุนที่เป็นจำนวนหน่วย และจุดคุ้มทุนที่เป็นจำนวนเงิน โดยจะแยกการวิเคราะห์ตามปีการศึกษา ตั้งแต่ปีการศึกษา 2547 ถึง 2549 แบ่งเป็นขั้นตอนดังนี้

- 1) การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนเป็นหน่วยของปีการศึกษา 2547 ถึง 2549
- 2) การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนเป็นจำนวนเงินของปีการศึกษา 2547 ถึง 2549
- 3) การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนเฉลี่ย

### 1) การคำนวณหาจุดคุ้มทุนเป็นจำนวนหน่วย

เป็นการวิเคราะห์เพื่อให้ข้อมูลแก่ผู้บริหารว่า กิจการจะต้องรับนักศึกษาในจำนวนอย่างน้อยเพียงไรจึงจะทำให้คุ้มทุนพอดี ในการวิเคราะห์จุดคุ้มทุนสามารถคำนวณได้จาก

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

ในการวิเคราะห์จุดคุ้มทุนเป็นจำนวนหน่วยของโรงเรียนจะนำต้นทุนคงที่จากงบการเงินตารางที่ 5.11 และจำนวนกำไรส่วนต่อหน่วยจากตารางที่ 5.13 มาทำการวิเคราะห์ได้ดังตารางที่ 5.14

ตารางที่ 5.14 แสดงจุดคุ้มทุนของโรงเรียนเทคนิคพัฒนการพิชญ์โลกปีการศึกษา 2547 - 2549

	ปีการศึกษา 2547	ปีการศึกษา 2548	ปีการศึกษา 2549
ต้นทุนคงที่รวม (บาท)	44,660,603	37,302,264	37,934,128
หาร กำไรส่วนเกินต่อหน่วย(บาท)	11,710	12,547	11,873
จุดคุ้มทุน(คน)	3,814	2,973	3,195

จากตารางที่ 5.14 พบว่า การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนเป็นจำนวนหน่วยของโรงเรียน ตั้งแต่ปีการศึกษา 2547 ถึง 2549 ทางโรงเรียนจุดคุ้มทุนเท่ากับ 3,814 คน เท่ากับ 2,973 คน และเท่ากับ 3,195 คน ตามลำดับ

## 2) การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนเป็นจำนวนเงิน(Break-Even dollar sales volume)

เป็นการวิเคราะห์ที่เหมาะสมจะใช้ในกรณีที่กิจการมีการจำหน่ายสินค้าหลายชนิด และต้องการทราบยอดจำนวนเงิน โดยส่วนรวมว่า กิจการจะต้องจำหน่ายสินค้าให้ได้จำนวนมากน้อยเพียงไรจึงจะคุ้มทุน โดยจะแยกคำนวณตามปีการศึกษา 2547 ถึง 2549 สามารถคำนวณได้จากสูตรต่อไปนี้

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

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

ในการวิเคราะห์จุดคุ้มทุนเป็นจำนวนเงินของโรงเรียนจะนำต้นทุนคงที่จากงบการเงินตารางที่ 5.11 และยอดขายกับกำไรส่วนรวมจากตารางที่ 5.13 มาทำการวิเคราะห์ได้ดังตารางที่ 5.15

ตารางที่ 5.15 แสดงจุดคุ้มทุนเป็นจำนวนเงินของโรงเรียน สำหรับปีการศึกษา 2547 - 2549

	ปีการศึกษา 2547	ปีการศึกษา 2548	ปีการศึกษา 2549
กำไรส่วนเกิน(บาท)	58,151,071	46,750,926	42,266,372
หาร รายได้	70,602,796	54,776,780	50,136,108
อัตรากำไรส่วนเกิน (ร้อยละ)	82.36	85.35	84.30
ต้นทุนคงที่รวม (บาท)	44,660,603	37,302,264	37,934,128
หาร อัตรากำไรส่วนเกิน(ร้อยละ)	82.36	85.35	84.30
จุดคุ้มทุน(บาท)	54,223,652	43,706,041	44,997,227

จากตารางที่ 5.15 พบว่า การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนเป็นจำนวนเงินของโรงเรียน ตั้งแต่ปีการศึกษา 2547 ถึง 2549 ทางโรงเรียนมีจุดคุ้มทุนจำนวนเงินเท่ากับ 54,223,652 บาท เท่ากับ 43,706,041 บาท และเท่ากับ 44,997,227 บาท ตามลำดับ

### 3) การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนเฉลี่ย

#### 3.1 จุดคุ้มทุนเฉลี่ย 3 ปี (คน)

ในการวิเคราะห์จุดคุ้มทุนเฉลี่ยของโรงเรียนจะนำจุดคุ้มทุนจำนวนหน่วยของแต่ละปีการศึกษา และจำนวนปีการศึกษาจากตารางที่ 5.13 มาทำการวิเคราะห์ได้ดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{จุดคุ้มทุนเฉลี่ย(คน)} &= \text{จุดคุ้มทุนแต่ละปี} \div \text{จำนวนปีการศึกษา} \\
 &= (3,814 + 2,973 + 3,195) / 3 \\
 &= 3,327 \quad \text{คน}
 \end{aligned}$$

จากการวิเคราะห์ พบว่า โรงเรียนมีจุดคุ้มทุนเฉลี่ย 3 ปี ทั้งหมด 3,327 คน จึงทำให้มี ยอดรายได้เท่ากับต้นทุนรวมของโรงเรียนที่เกิดขึ้นพอดี

### 3.2 จุดคุ้มทุนเฉลี่ย 3 ปี (บาท)

ในการวิเคราะห์จุดคุ้มทุนเฉลี่ยของโรงเรียนจะนำจุดคุ้มทุนจำนวนเงินของแต่ละปีการศึกษา และจำนวนปีการศึกษาจากรายที่ 5.14 มาทำการวิเคราะห์ได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{จุดคุ้มทุนเฉลี่ย(บาท)} &= \text{จุดคุ้มทุนแต่ละปี} \div \text{จำนวนปีการศึกษา} \\ &= (54,223,652+43,706,041+44,997,227) / 3 \\ &= 47,642,307 \text{ บาท} \end{aligned}$$

จากการวิเคราะห์ พบว่า โรงเรียนควรรับนักศึกษาเท่ากับจุดคุ้มทุนเฉลี่ย 3 ปี เท่ากับ 47,642,307 บาท จึงทำให้มียอดรายได้เท่ากับต้นทุนรวมของโรงเรียนที่เกิดขึ้นพอดี

### 3. การใช้ข้อมูลทางด้านต้นทุนเพื่อการตัดสินใจระยะสั้น

จากข้อมูลรายละเอียดของค่าใช้จ่ายของกรณีศึกษาโรงเรียนเทคนิคพิษณุโลกข้างต้นสามารถนำข้อมูลทางการบัญชีมาทำการวิเคราะห์ต้นทุนเพื่อการตัดสินใจระยะสั้นได้ดังนี้

- 3.1 การยกเลิกการผลิตหรือผลิตต่อ
- 3.2 การกำหนดราคา

#### 3.1 การยกเลิกการผลิตหรือผลิตต่อ

ในการวิเคราะห์การยกเลิกสาขาหรือเปิดสอนต่อ โดยจะแยกคำนวณตามปีการศึกษาตั้งแต่ปีการศึกษา 2547 ถึง 2549 สามารถแบ่งเป็นขั้นตอนดังนี้

- 3.1.1 ระบุต้นทุนผันแปรลงสู่สาขา
- 3.1.2 วิเคราะห์รายละเอียดของต้นทุนคงที่
- 3.1.3 วิเคราะห์ต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงได้และต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงไม่ได้
- 3.1.5 การวิเคราะห์การยกเลิกหรือเปิดดำเนินการสอนต่อ

### 3.1.1 การระบุด้านทุนผันแปรรวมลงสู่สาขาวิชา

การระบุด้านทุนผันแปรรวมลงสู่สาขาวิชาจะทำเพียง 2 สาขา คือ สาขาการตลาดและการโรงแรม โดยนำด้านทุนผันแปร(ตารางที่ 5.11)ไปทำการปันส่วนลงสู่สาขาวิชา ซึ่งเกณฑ์การปันส่วนคือ เกณฑ์โดยประมาณตามจำนวนนักศึกษา จำนวนครูผู้สอน โดยจะแยกการวิเคราะห์ตามปีการศึกษา ตั้งแต่ปีการศึกษา 2547 ถึง 2549 ดังตารางที่ 5.15 5.16 และ 5.17

#### ปีการศึกษา 2547

1) ค่าซ่อมบำรุง เป็นด้านทุนผันแปร (ตารางที่ 5.11) มีจำนวน 1,975,894 บาท สามารถระบุดังสาขาวิชาได้โดยการใช้จำนวนนักศึกษา(ตารางที่ 3.3)เป็นเกณฑ์การปันส่วน สามารถคำนวณได้ดังนี้

ปวส. การตลาด	=	1,975,894 x (83/4,966 คน)	=	33,024	บาท
ปวส.การโรงแรม	=	1,975,894 x (36/4,966คน)	=	14,324	บาท

2) ค่าวัสดุฝึกเพื่อการเรียนการสอน ในส่วนที่เป็นด้านทุนผันแปร(ตารางที่ 5.11) มีจำนวน 612,810 บาท สามารถระบุดังสาขาวิชาได้โดยการใช้จำนวนนักศึกษา (ตารางที่ 3.3) เป็นเกณฑ์การปันส่วน คำนวณได้ดังนี้

ปวส.การตลาด	=	612,810 x (83/4,966 คน)	=	10,242	บาท
ปวส.การโรงแรม	=	612,810 x (36/4,966คน)	=	4,442	บาท

3) ค่าใช้จ่ายกิจกรรมนักศึกษา ถือเป็นด้านทุนผันแปร (ตารางที่ 5.11)มีจำนวนเท่ากับ 1,576,204 บาท สามารถระบุดังสาขาวิชาได้โดยการใช้จำนวนนักศึกษา (ตารางที่ 3.3) เป็นเกณฑ์การปันส่วน คำนวณได้ดังนี้

ปวส.การตลาด	=	1,576,204 x (83/4,966 คน)	=	26,344	บาท
ปวส.การโรงแรม	=	1,576,204 x (36/4,966คน)	=	11,426	บาท

4) ค่าบริหารจัดการ ถือเป็นด้านทุนผันแปร (ตารางที่ 5.11) มีจำนวนเท่ากับ 8,286,817 บาท สามารถระบุดังสาขาวิชาได้โดยการใช้จำนวนนักศึกษา (ตารางที่ 3.3) เป็นเกณฑ์ในการปันส่วน ได้ดังนี้

ปวส. การตลาด	=	8,286,817 x (83/4,966 คน)	=	138,503	บาท
ปวส. การโรงแรม	=	8,286,817 x (36/4,966คน)	=	60,074	บาท

จากการระบุด้านทุนผันแปรรวมลงสู่สาขาวิชา สำหรับปีการศึกษา 2547 ทางโรงเรียนมี ด้านทุนผันแปรรวม จำนวน 12,451,725 บาท สามารถระบุด้านทุนการตลาด ได้เท่ากับ 208,113 บาท และ งบ.การ โรงแรม เท่ากับ 90,266 บาท เป็นด้านทุนผันแปรต่อหน่วย 2,507 บาท ดังตารางที่ 5.16

ตารางที่ 5.16 แสดงการระบุด้านทุนผันแปรรวมลงสู่สาขาวิชา สำหรับปีการศึกษา 2547

(หน่วย : บาท)

รายการด้านทุนผันแปร	ด้านทุน ผันแปร	เกณฑ์การปันส่วน	งบ. การตลาด	งบ. การโรงแรม
ค่าซ่อมบำรุง	612,810	จำนวนนักศึกษา	33,024	14,324
ค่าวัสดุฝึกเพื่อการเรียนการสอน	1,975,894	จำนวนนักศึกษา	10,242	4,442
ค่าใช้จ่ายกิจกรรมนักศึกษา	1,576,204	จำนวนนักศึกษา	26,344	11,426
ค่าบริหารจัดการ	8,286,817	จำนวนนักศึกษา	138,503	60,074
รวมด้านทุนผันแปร	<b>12,451,725</b>		<b>208,113</b>	<b>90,266</b>
จำนวนนักศึกษา (คน)	4,966		83	36
ด้านทุนผันแปรต่อหน่วย	<b>2,507</b>			

### ปีการศึกษา 2548

1) ค่าซ่อมบำรุง ถือเป็นด้านทุนผันแปร (ตารางที่ 5.11) มีจำนวนเท่ากับ 1,473,170 บาท สามารถระบุด้านทุนสาขาวิชาได้โดยการใช้จำนวนนักศึกษา (ตารางที่ 3.3) เป็นเกณฑ์การปันส่วน สามารถคำนวณได้ดังนี้

$$\text{งบ.การตลาด} = 1,473,170 \times (81/3,726 \text{ คน}) = 32,025 \text{ บาท}$$

$$\text{งบ.การโรงแรม} = 1,473,170 \times (12/3,726 \text{ คน}) = 4,745 \text{ บาท}$$

2) ค่าวัสดุฝึกเพื่อการเรียนการสอน ถือเป็นด้านทุนผันแปร (ตารางที่ 5.11) มีจำนวนเท่ากับ 768,074 บาท สามารถระบุด้านทุนสาขาวิชาได้โดยการใช้จำนวนนักศึกษา (ตารางที่ 3.3) เป็นเกณฑ์การปันส่วน สามารถคำนวณได้ดังนี้

$$\text{งบ.การตลาด} = 768,074 \times (81/3,726 \text{ คน}) = 16,697 \text{ บาท}$$

$$\text{งบ.การโรงแรม} = 768,074 \times (12/3,726 \text{ คน}) = 2,474 \text{ บาท}$$

3) ค่าใช้จ่ายกิจกรรมนักศึกษา ถือเป็นต้นทุนผันแปร (ตารางที่ 5.11) มีจำนวนเท่ากับ 1,648,836 บาท สามารถระบุลงสาขาวิชาได้โดยการใช้จำนวนนักศึกษา (ตารางที่ 3.3) เป็นเกณฑ์การปันส่วน คำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{ปวส.การตลาด} &= 1,648,836 \times (81/3,726 \text{ คน}) = 35,844 \text{ บาท} \\ \text{ปวส.การโรงแรม} &= 1,648,836 \times (12/3,726 \text{ คน}) = 5,310 \text{ บาท} \end{aligned}$$

4) ค่าบริหารจัดการ ถือเป็นต้นทุนผันแปร (ตารางที่ 5.11) มีจำนวนเท่ากับ 4,135,774 บาท สามารถระบุลงสาขาวิชาได้โดยการใช้จำนวนนักศึกษา (ตารางที่ 3.3) เป็นเกณฑ์ในการปันส่วน สามารถคำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{ปวส.การตลาด} &= 4,135,774 \times (81/3,726 \text{ คน}) = 89,908 \text{ บาท} \\ \text{ปวส.การโรงแรม} &= 4,135,774 \times (12/3,726 \text{ คน}) = 25,849 \text{ บาท} \end{aligned}$$

จากการระบุต้นทุนผันแปรรวมลงสู่สาขาวิชาปีการศึกษา 2548 ทางโรงเรียนมีต้นทุนผันแปรรวม จำนวน 8,025,854 บาท สามารถระบุลงสู่สาขาการตลาด เท่ากับ 89,908 บาท และระดับปวส.การโรงแรม เท่ากับ 25,849 บาท เป็นต้นทุนผันแปรต่อหน่วย 2,154 บาท ดังตารางที่ 5.17

ตารางที่ 5.17 แสดงการระบุต้นทุนผันแปรรวมลงสู่สาขาวิชา สำหรับปีการศึกษา 2548

(หน่วย : บาท)

รายการต้นทุนผันแปร	ต้นทุนผันแปร	เกณฑ์การปันส่วน	ปวส.การตลาด	ปวส.การโรงแรม
ค่าซ่อมบำรุง	1,473,170	จำนวนนักศึกษา	32,025	4,745
ค่าวัสดุฝึกสื่อการเรียนการสอน	768,074	จำนวนนักศึกษา	16,697	2,474
ค่าใช้จ่ายกิจกรรมนักศึกษา	1,648,836	จำนวนนักศึกษา	35,844	5,310
ค่าบริหารจัดการ	4,135,774	จำนวนนักศึกษา	89,908	13,320
รวมต้นทุนผันแปร	8,025,854		174,474	25,849
จำนวนนักศึกษา (คน)	3,726		81	12
ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย	2,154			



**ปีการศึกษา 2549**

1) ค่าซ่อมบำรุง ถือเป็นต้นทุนผันแปร (ตารางที่ 5.11) มีจำนวนเท่ากับ 1,053,809 บาท สามารถระบุลงสาขาวิชาได้โดยการใช้จำนวนนักศึกษา (ตารางที่ 3.3) เป็นเกณฑ์การปันส่วน สามารถคำนวณได้ดังนี้

$$\text{ปวส.การตลาด} = 1,053,809 \times (38/3,560 \text{ คน}) = 11,248 \text{ บาท}$$

2) ค่าวัสดุฝึกเพื่อการเรียนการสอน ถือเป็นต้นทุนผันแปร (ตารางที่ 5.11) มีจำนวนเท่ากับ 842,540 บาท สามารถระบุลงสาขาวิชาได้โดยการใช้จำนวนนักศึกษา (ตารางที่ 3.3) เป็นเกณฑ์การปันส่วน สามารถคำนวณได้ดังนี้

$$\text{ปวส.การตลาด} = 842,540 \times (38/3,560 \text{ คน}) = 8,993 \text{ บาท}$$

3) ค่าใช้จ่ายกิจกรรมนักศึกษา ถือเป็นต้นทุนผันแปร (ตารางที่ 5.11) มีจำนวนเท่ากับ 991,150 บาท สามารถระบุลงสาขาวิชาได้โดยการใช้จำนวนนักศึกษา (ตารางที่ 4.4) เป็นเกณฑ์การปันส่วน สามารถคำนวณได้ดังนี้

$$\text{ปวส.การตลาด} = 991,150 \times (38/3,560 \text{ คน}) = 10,580 \text{ บาท}$$

4) ค่าบริหารจัดการ ถือเป็นต้นทุนผันแปร (ตารางที่ 5.11) มีจำนวนเท่ากับ 4,982,237 บาท สามารถระบุลงสาขาวิชาได้ โดยการใช้จำนวนนักศึกษา (ตารางที่ 3.3) เป็นเกณฑ์การปันส่วน สามารถคำนวณได้ดังนี้

$$\text{ปวส.การตลาด} = 4,982,237 \times (38/3,560 \text{ คน}) = 53,181 \text{ บาท}$$

จากการระบุด้านทุนผันแปรรวมลงสู่สาขาวิชา สำหรับปีการศึกษา 2549 ทางโรงเรียนมี ด้านทุนผันแปรรวม จำนวน 7,869,736 บาท สามารถระบุด้านทุนสู่สาขาการตลาด เท่ากับ 84,002 บาท เป็น ด้านทุนผันแปรต่อหน่วย 2,664 บาท ดังตารางที่ 5.18

ตารางที่ 5.18 แสดงการระบุด้านทุนผันแปรรวมลงสู่สาขาวิชา สำหรับปีการศึกษา 2549

(หน่วย : บาท)

รายการด้านทุนผันแปร	ด้านทุน ผันแปร	เกณฑ์การปันส่วน	ปวส. การตลาด
ค่าซ่อมบำรุง	1,053,809	จำนวนนักศึกษา	11,248
ค่าวัสดุฝึกสื่อการเรียนการสอน	842,540	จำนวนนักศึกษา	8,993
ค่าใช้จ่ายกิจกรรมนักศึกษา	991,150	จำนวนนักศึกษา	10,580
ค่าบริหารจัดการ	4,982,237	จำนวนนักศึกษา	53,181
รวมด้านทุนผันแปร	<b>7,869,736</b>		<b>84,002</b>
จำนวนนักศึกษา (คน)	3,560		38
ด้านทุนผันแปรต่อหน่วย	2,211		

### 3.1.2 วิเคราะห์รายละเอียดต้นทุนคงที่ของสาขาการตลาดและสาขาการโรงแรม

ในการวิเคราะห์ต้นทุนคงที่ของโรงเรียน(ตารางที่ 5.11)เพื่อระบุลงสู่สาขาการตลาดและสาขาการโรงแรม พบว่า ต้นทุนคงที่ มีรายการทั้งหมด 5 รายการ ประกอบด้วย เงินเดือนบุคลากร ค่าซ่อมบำรุง ค่าวัสดุฝึกสื่อการเรียนการสอน ค่าใช้จ่ายบริการวิชาการแก่สังคม และค่าบริหารจัดการ โดยมีรายละเอียดดังตารางที่ 5.19

ตารางที่ 5.19 แสดงการสรุปต้นทุนคงที่ของโรงเรียนเทคนิคพัฒนวิชาการพิษณุโลก

(หน่วย : บาท)

ต้นทุนคงที่	ปีการศึกษา	ปีการศึกษา	ปีการศึกษา
	2547	2548	2549
เงินเดือนบุคลากร	19,028,727	19,704,124	17,072,387
ค่าวัสดุฝึกสื่อการเรียนการสอน	498,573	731,691	-
ค่าซ่อมบำรุง	123,844	395,105	749,927
ค่าใช้จ่ายบริการวิชาการแก่สังคม	58,000	65,790	70,250
ค่าบริหารจัดการ	24,951,459	16,405,554	20,041,564
<b>รวม</b>	<b>44,663,150</b>	<b>37,302,264</b>	<b>37,934,128</b>

ที่มา : งบการเงินของโรงเรียนเทคนิคพัฒนวิชาการสำหรับปีการศึกษา 2547 – 2549

จากรายการต้นทุนคงที่ทั้ง 5 รายการในตารางที่ 5.19 สามารถนำมาวิเคราะห์เพื่อระบุลงสู่สาขาการตลาดและสาขาการโรงแรมได้ดังนี้

1) เงินเดือนบุคลากร ถือเป็นต้นทุนคงที่ ประกอบด้วย เงินเดือนอาจารย์ เงินเดือนพนักงาน เงินเดือนพนักงานความปลอดภัย เงินเดือนสมทบอาจารย์ที่ลาออก และเงินชดเชยอาจารย์ที่ลาออก เป็นค่าใช้จ่ายที่สามารถระบุลงสู่สาขาโดยตรงได้ ดังรายละเอียดตารางที่ 5.20

ตารางที่ 5.20 แสดงบัญชีเงินเดือนบุคลากรของโรงเรียนเทคนิคพิชญการพิชญโลก

(หน่วย : บาท)

รายการ	ปีการศึกษา 2547	ปีการศึกษา 2548	ปีการศึกษา 2549
เงินเดือนอาจารย์			
เงินเดือนอาจารย์ปวช	4,408,632	5,290,358	5,819,394
เงินเดือนอาจารย์บัญชี(ปวส.)	1,932,480	2,318,976	2,550,874
เงินเดือนอาจารย์คอมพิวเตอร์ (ปวส.)	1,598,520	1,918,224	2,110,046
เงินเดือนอาจารย์การตลาด(ปวส.)	549,240	659,088	724,997
เงินเดือนอาจารย์การโรงแรม(ปวส.)	552,360	662,832	-
เงินเดือนผู้บริหาร	5,692,843	4,752,432	4,595,803
เงินเดือนพนักงานเจ้าหน้าที่	3,916,152	3,639,562	607,675
เงินเดือนพนักงานความปลอดภัย	290,900	244,910	230,400
เงินเดือนสมทบอาจารย์ที่ลาออก	-	217,740	405,908
เงินชดเชยอาจารย์ที่ลาออก	87,600	-	27,260
<b>รวมเงินเดือนบุคลากร</b>	<b>19,028,727</b>	<b>19,704,124</b>	<b>17,072,387</b>

2) ค่าวัสดุฝึกเพื่อการเรียนการสอน ในส่วนที่เป็นต้นทุนคงที่ ประกอบด้วย ค่าอินเตอร์เน็ต ถือเป็นต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ เนื่องจากค่าอินเตอร์เน็ต เป็นค่าใช้จ่ายที่ให้บริการแก่นักศึกษาโดยไม่จำกัดสาขาและจ่ายเป็นรายปี ซึ่งไม่สามารถระบุลงสู่สาขาใดสาขาหนึ่งโดยตรงได้ จึงถือเป็นค่าใช้จ่ายส่วนกลางของโรงเรียน ดังรายละเอียดตารางที่ 5.21

ตารางที่ 5.21 แสดงบัญชีค่าวัสดุฝึกเพื่อการเรียนการสอนของโรงเรียนเทคนิคพิชญการพิชญโลก

(หน่วย : บาท)

รายการ	ปีการศึกษา 2547	ปีการศึกษา 2548	ปีการศึกษา 2549
ค่าอินเตอร์เน็ต	498,573	731,691	-
รวม	498,573	731,691	-

3) **ค่าซ่อมบำรุง** ในส่วนที่เป็นต้นทุนคงที่ (ตารางที่ 5.19) ประกอบด้วย ค่าซ่อมอุปกรณ์สำนักงาน ซึ่งไม่สามารถระบุลงสู่สาขาใดสาขาหนึ่งโดยตรงได้ จึงถือเป็นค่าใช้จ่าย ส่วนกลาง ทางโรงเรียนได้จ่ายในปีการศึกษา 2547 ถึง 2549 เป็นจำนวนเงินเท่ากับ 123,844 บาท 395,105 บาท และ 749,927 บาทตามลำดับ

4) **ค่าใช้จ่ายบริการวิชาการแก่สังคม** เป็นรายจ่ายในการออกให้บริการกับ หน่วยงานภายนอก ซึ่งไม่สามารถระบุลงสู่สาขาใดสาขาหนึ่งโดยตรงได้ จึงถือเป็นค่าใช้จ่ายส่วนกลาง ทางโรงเรียนได้จ่ายในปีการศึกษา 2547 ถึง 2549 เป็นจำนวนเงินเท่ากับ 58,000 บาท 65,790 บาท และ 70,250 บาท ตามลำดับ

5) **ค่าบริหารจัดการ** ในส่วนที่เป็นต้นทุนคงที่ มีทั้งหมด 14 รายการ สามารถ แยกเป็นค่าใช้จ่ายที่สามารถระบุลงสาขา และค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถระบุลงสู่สาขาได้โดยตรง ได้ดังนี้

ค่าใช้จ่ายที่สามารถระบุลงสาขา ประกอบด้วย ค่าประกันภัย ค่าประกันสังคม เนื่องจากเป็นค่าใช้จ่ายที่จ่ายให้กับบุคลากรในโรงเรียนในอัตราที่แน่นอน ตามจำนวนบุคลากร ซึ่งมี รายละเอียดดังตารางที่ 5.22

ค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถระบุลงสู่สาขาได้โดยตรง ประกอบด้วย ค่าโฆษณา ค่าใช้จ่ายทุนการศึกษา ค่าเบี้ยเลี้ยง ค่ารับรอง ค่าวัสดุสำนักงาน ค่าเสื่อมราคา- ต่างๆ ค่าใช้จ่ายอื่นๆ ค่าเช่าหอพัก ค่าภาษี ค่าบำรุงการกุศล ดอกเบี้ยเงินเบิกเกินบัญชี ดอกเบี้ยเงินเบิกเกินบัญชี และดอกเบี้ยเงินกู้ เป็นค่าใช้จ่ายส่วนกลางของโรงเรียน ซึ่งมีรายละเอียดดังตารางที่ 5.22

ตารางที่ 5.22 แสดงต้นทุนคงที่บัญชีค่าบริหารจัดการของโรงเรียนเทคนิคพิชยการพิชญ์โลก  
(หน่วย : บาท)

รายการ	ปีการศึกษา 2547	ปีการศึกษา 2548	ปีการศึกษา 2549
ค่าโฆษณา	1,114,672	833,892	251,821
ค่าใช้จ่ายทุนการศึกษา	-	-	367000
ค่าเบี้ยเลี้ยง ค่ารับรอง	72,150	128,847	59,357
ค่าสวัสดิการ	7,168,251	318,914	202,950
ค่าวัสดุสำนักงาน	516,197	188,596	565,080
ค่ารักษาความสะอาด	132,394	128,188	90,883
ค่าเสื่อมราคา- ต่างๆ	6,519,359	11,956,508	11,489,385
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	277,522	553,688	579,521
ค่าเช่าหอพัก	2,551,200	-	-
ค่าใช้จ่ายหอพัก	-	-	68,907
ค่าประกันภัย	913,370	297,705	761,832
ค่าภาษี	68,799	344,626	217,289
ค่าประกันสังคม	135,266	118,192	141,580
ค่าบำรุงการกุศล	89,400	152,630	256,103
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	4,597,779	172,029	120,696
ดอกเบี้ยเงินเบิกเกินบัญชี	296,666	357,978	1,083,666
ดอกเบี้ยเงินกู้	498,434	853,761	3,785,494
<b>รวมค่าบริหารจัดการ</b>	<b>24,951,459</b>	<b>16,405,554</b>	<b>20,041,564</b>

จากตารางที่ 5.22 ทำให้ทราบถึงส่วนประกอบของต้นทุนคงที่แต่ละรายการของบัญชีค่าบริหารจัดการ ในปีการศึกษา 2547 ถึง 2549 เป็นจำนวนเงินเท่ากับ 24,951,459 บาท 16,405,554 บาท และ 20,041,564 บาท ตามลำดับ เพื่อที่จะได้นำมาวิเคราะห์หาต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงได้ และต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ ในกรณีที่มีการยกเลิกสาขาหรือเปิดสอนต่อ

### 3.1.3 วิเคราะห์ต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงได้และต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงไม่ได้

เป็นการวิเคราะห์ต้นทุนคงที่ของสาขาการตลาดและสาขาการโรงแรม มีต้นทุนจำนวนที่ลดลงหรือไม่ต้องจ่าย ถ้ามีการยกเลิกสาขาหรือไม่เปิดสอนชั่วคราว เนื่องจากการตัดสินใจ ถือเป็นต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ (Avoidable Cost) ส่วนการวิเคราะห์ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ (Unavoidable Cost) เป็นต้นทุนที่ทางโรงเรียนต้องจ่ายไม่ว่าจะทำการยกเลิกหรือไม่เปิดสอนชั่วคราว ทางโรงเรียนไม่สามารถจะทำการเปลี่ยนแปลงได้ ถือเป็น ต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ มีรายละเอียดดังนี้

1) **เงินเดือนบุคลากร** ถ้าหากมีการยกเลิกสาขาสาขาการตลาดและการโรงแรม เงินเดือนของอาจารย์ทั้ง 2 สาขาทำให้ต้นทุนของโรงเรียนลดลง เนื่องจากถ้ายกเลิกอาจารย์ที่สอนสาขาการตลาดและการโรงแรมจะถูกย้ายไปสอนในส่วนของวิทยาลัยแทน ซึ่งการจ่ายเงินเดือนของวิทยาลัยไม่เกี่ยวกับงบการเงินของทางโรงเรียน ดังนั้นเงินเดือนของอาจารย์ทั้ง 2 แผนก ถือเป็นต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ ส่วนค่าใช้จ่ายที่ถึงแม้จะยกเลิกยังต้องจ่ายถือเป็นต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ ประกอบด้วย เงินเดือนพนักงาน เงินเดือนพนักงานความปลอดภัย เงินเดือนสมทบอาจารย์ที่ลาออก และเงินชดเชยอาจารย์ที่ลาออก เนื่องจากถึงแม้จะยกเลิกสาขาการตลาดและสาขาการโรงแรมทางโรงเรียนยังคงต้องจ่ายเหมือนเดิม จึงถือเป็นต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ ในการวิเคราะห์จะทำโดยแยกตามปีการศึกษา ตั้งแต่ปีการศึกษา 2547 ถึง 2548 ดังรายละเอียดตารางที่ 5.23 5.24 และ 5.25

#### ปีการศึกษา 2547

ตารางที่ 5.23 แสดงการวิเคราะห์ต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงได้และหลีกเลี่ยงไม่ได้ของบัญชีเงินเดือนบุคลากร

(หน่วย : บาท)

รายการ	ต้นทุนคงที่	ยกเลิกสาขาการโรงแรม		ยกเลิกสาขาการตลาด		ยกเลิกทั้งการตลาดและการโรงแรม	
		ต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงได้	ต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงไม่ได้	ต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงได้	ต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงไม่ได้	ต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงได้	ต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงไม่ได้
เงินเดือนอาจารย์	14,734,075	552,360	14,181,715	549,240	12,786,644	1,101,600	7,939,632
เงินเดือนผู้บริหาร	5,692,843		5,692,843		5,692,843		5,692,843
เงินเดือนพนักงาน	3,916,152		3,916,152		3,916,152		3,916,152
เงินเดือนพนักงานความปลอดภัย	290,900		290,900		290,900		290,900
เงินเดือนสมทบอาจารย์ที่ลาออก	-		-		-		-
เงินชดเชยอาจารย์ที่ลาออก	87,600		87,600		87,600		87,600
<b>รวมเงินเดือนบุคลากร</b>	<b>19,028,727</b>	<b>552,360</b>	<b>18,476,367</b>	<b>549,240</b>	<b>18,479,487</b>	<b>1,101,600</b>	<b>17,927,127</b>

จากตารางที่ 5.23 การวิเคราะห์ต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้และหักเลี้ยวไม่ได้ของบัญชีเงินเดือนบุคลากร สำหรับปีการศึกษา 2547 โรงเรียนมีต้นทุนคงที่รวมเท่ากับ 19,028,727 บาท ถ้ามีการยกเลิกสาขาโรงแรมทำให้มีต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้ เท่ากับ 552,360 บาท และต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวไม่ได้ เท่ากับ 18,476,367 บาท แต่ถ้ายกเลิกสาขาการตลาดแทน ทำให้มีมีต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้ เท่ากับ 549,240 บาท และต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวไม่ได้เท่ากับ 18,479,487 บาท และถ้าโรงเรียนยกเลิกทั้งการตลาดและการ โรงแรมจะทำให้ต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้ เท่ากับ 1,101,600 บาท และต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวไม่ได้เท่ากับ 17,927,127 บาท

### ปีการศึกษา 2548

ตารางที่ 5.24 แสดงการวิเคราะห์ต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้และหักเลี้ยวไม่ได้ของบัญชีเงินเดือนบุคลากร

(หน่วย : บาท)

รายการ	ต้นทุนคงที่	ยกเลิกสาขาการโรงแรม		ยกเลิกสาขาการตลาด		ยกเลิกทั้งการตลาดและการโรงแรม	
		ต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้	ต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวไม่ได้	ต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้	ต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวไม่ได้	ต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้	ต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวไม่ได้
เงินเดือนอาจารย์	10,849,478	662,832	10,186,646	659,088	10,190,390	1,321,920	9,527,558
เงินเดือนผู้บริหาร	4,752,432		4,752,432		4,752,432		4,752,432
เงินเดือนพนักงาน	3,639,562		3,639,562		3,639,562		3,639,562
เงินเดือนพนักงานความปลอดภัย	244,910		244,910		244,910		244,910
เงินเดือนสมทบอาจารย์ที่ลาออก	217,740		217,740		217,740		217,740
เงินชดเชยอาจารย์ที่ลาออก	4,752,432		4,752,432		4,752,432		4,752,432
รวมเงินเดือนบุคลากร	19,704,124	662,832	23,793,722	659,088	23,797,466	1,321,920	23,134,634

จากตารางที่ 5.24 การวิเคราะห์ต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้และหักเลี้ยวไม่ได้ของบัญชีเงินเดือนบุคลากร สำหรับปีการศึกษา 2548 โรงเรียนมีต้นทุนคงที่รวมเท่ากับ 19,704,124 บาท ถ้ามีการยกเลิกสาขาการ โรงแรมทำให้มีต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้ เท่ากับ 662,832 บาท และต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวไม่ได้เท่ากับ 23,793,722บาท แต่ถ้ายกเลิกสาขาการตลาดแทน ทำให้มีมีต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้ เท่ากับ 659,088 บาท และต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวไม่ได้เท่ากับ 23,797,466 บาท และถ้าโรงเรียนยกเลิกทั้งการตลาดและการ โรงแรมจะทำให้ต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้ เท่ากับ 1,321,920 บาท และต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวไม่ได้เท่ากับ 23,134,634 บาท



**ปีการศึกษา 2549**

ตารางที่ 5.25 แสดงการวิเคราะห์ต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงได้และหลีกเลี่ยงไม่ได้ของบัญชีเงินเดือนบุคลากร

(หน่วย : บาท)

รายการ	ต้นทุนคงที่	ยกเลิกสาขาการตลาด	
		ต้นทุนคงที่ ที่หลีกเลี่ยงได้	ต้นทุนคงที่ ที่หลีกเลี่ยงไม่ได้
เงินเดือนอาจารย์	11,205,311	724,997	10,480,314
เงินเดือนผู้บริหาร	4,752,432		4,752,432
เงินเดือนพนักงาน	3,639,562		3,639,562
เงินเดือนพนักงานความปลอดภัย	244,910		244,910
เงินเดือนสมทบอาจารย์ที่ลาออก	217,740		217,740
เงินชดเชยอาจารย์ที่ลาออก	-		-
<b>รวมเงินเดือนบุคลากร</b>	<b>19,704,124</b>	<b>724,997</b>	<b>19,334,958</b>

จากตารางที่ 5.25 การวิเคราะห์ต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงได้และหลีกเลี่ยงไม่ได้ของบัญชีเงินเดือนบุคลากร สำหรับปีการศึกษา 2549 โรงเรียนมีต้นทุนคงที่รวมเท่ากับ 19,704,124 บาท ถ้ามีการยกเลิกสาขาการตลาด ทำให้มีต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงได้ เท่ากับ 724,997 บาท และต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงไม่ได้เท่ากับ 19,334,958 บาท

2) ค่าซ่อมบำรุง เป็นต้นทุนที่ในส่วนของที่เกิดจากการซ่อมบำรุงอุปกรณ์สำนักงาน ถึงแม้จะยกเลิกสาขาการตลาดและการโรงแรม ทางโรงเรียนก็ยังคงต้องจ่าย จึงถือเป็นต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ตั้งแต่ปีการศึกษา 2547 ถึง 2549 มีจำนวนเงินเท่ากับ 123,844 บาท 395,105 บาท และ 749,927 บาทตามลำดับ

3) ค่าวัสดุฝึกสอนการเรียนการสอน เป็นต้นทุนที่เกิดจากค่าอินเทอร์เน็ต เป็นค่าใช้จ่ายที่จ่ายรายปี ถึงแม้ทางโรงเรียนจะยกเลิกการตลาดและการโรงแรม ค่าอินเทอร์เน็ตยังคงต้องจ่ายเท่าเดิม ดังนั้นค่าวัสดุฝึกสอนการเรียนการสอน จึงถือเป็นต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ตั้งแต่ปีการศึกษา 2547 และ 2548 เป็นจำนวนเงินเท่ากับ 498,573 บาท และเท่ากับ 731,691 บาท

4) ค่าใช้จ่ายบริการวิชาการแก่สังคม เป็นค่าใช้จ่ายที่ทางโรงเรียนไม่ได้มีการตั้งบรายจ่ายไว้ประจำ แต่ได้จ่ายตามลักษณะของปริมาณที่ออกให้บริการวิชาชีพ ซึ่งค่าใช้จ่ายบริการวิชาการแก่สังคมเกิดจากการสาขา แต่เป็นชื่อเสียงของทางโรงเรียน ถ้าทำการยกเลิกสาขาการตลาดและสาขาการโรงแรมทางโรงเรียนก็ยังคงต้องจ่าย ดังนั้นบัญชีค่าใช้จ่ายบริการวิชาการแก่สังคม จึงถือเป็นต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ ตั้งแต่ปีการศึกษา 2547 ถึง 2549 ทางโรงเรียนได้จ่ายเป็นจำนวนเงินเท่ากับ 58,000 บาท 65,790 บาท และ 70,250 บาท ตามลำดับ

5) ค่าบริหารจัดการ ถ้าหากมีการยกเลิกสาขาวิชาใด ค่าประกันสังคม ใน ส่วนของอาจารย์สาขาที่ทำการยกเลิกจะลดลง ถือเป็นต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงได้ และรายจ่ายอื่นนอกจาก ค่าประกันสังคม ถือเป็นต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ เนื่องจากถึงแม้จะยกเลิกสาขานั้นแต่ทาง โรงเรียนยังคงต้องจ่ายต่อไป โดยแยกเป็นปีการศึกษาตั้งแต่ปีการศึกษา 2547 ถึง 2548 มีรายละเอียดดัง ตารางที่ 5.26 5.27 และ 5.28

### ปีการศึกษา 2547

ตารางที่ 5.26 แสดงการวิเคราะห์ต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงได้และหลีกเลี่ยงไม่ได้ของบัญชีค่าบริหารจัดการ

(หน่วย : บาท)

รายการ	ต้นทุนคงที่	ยกเลิกสาขาการโรงแรม		ยกเลิกสาขาการตลาด		ยกเลิกทั้งการตลาดและ การโรงแรม	
		ต้นทุนคงที่ ที่หลีกเลี่ยงได้	ต้นทุนคงที่ ที่หลีกเลี่ยงไม่ได้	ต้นทุนคงที่ ที่หลีกเลี่ยงได้	ต้นทุนคงที่ ที่หลีกเลี่ยงไม่ได้	ต้นทุนคงที่ ที่หลีกเลี่ยงได้	ต้นทุนคงที่ ที่หลีกเลี่ยงไม่ได้
ค่าโฆษณา	1,114,672		1,114,672		1,114,672		1,114,672
ค่าใช้จ่ายทุนการศึกษา	-						
ค่าเบี้ยเลี้ยง ค่ารับรอง	72,150		72,150		72,150		72,150
ค่าสวัสดิการ	7,168,251		7,168,251		7,168,251		7,168,251
ค่าวัสดุสำนักงาน	516,197		516,197		516,197		516,197
ค่ารักษาความสะอาด	132,394		132,394		132,394		132,394
ค่าเสื่อมราคา- ต่างๆ	6,519,359		6,519,359		6,519,359		6,519,359
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	277,522		277,522		277,522		277,522
ค่าเช่าหอพัก	2,551,200		2,551,200		2,551,200		2,551,200
ค่าใช้จ่ายหอพัก							
ค่าประกันภัย	913,370	250	913,120	250	913,120	500	912,870
ค่าภาษี	68,799		68,799		68,799		68,799
ค่าประกันสังคม	135,266	32,660	102,606		135,266	32,660	102,606
ค่าบำรุงการกุศล	89,400		89,400		89,400		89,400
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	4,597,779		4,597,779		4,597,779		4,597,779
ดอกเบี้ยเงินเบิกเกินบัญชี	296,666		296,666		296,666		296,666
ดอกเบี้ยเงินกู้	498,434		498,434		498,434		498,434
<b>รวมค่าบริหารจัดการ</b>	<b>24,951,459</b>	<b>32,910</b>	<b>24,918,549</b>	<b>250</b>	<b>24,951,209</b>	<b>33,160</b>	<b>24,918,299</b>

จากตารางที่ 5.26 ต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้และหักเลี้ยวไม่ได้ของบัญชีค่าบริหารจัดการจัดการสำหรับปีการศึกษา 2547 ทางโรงเรียนมีต้นทุนคงที่รวมเท่ากับ 24,951,459 บาท ถ้ามีการยกเลิกสาขาการโรงแรมทำให้มีต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้ เท่ากับ 32,910 บาท และต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวไม่ได้เท่ากับ 24,918,549 บาท แต่ถ้ายกเลิกสาขาการตลาดแทน ทำให้มีมีต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้ เท่ากับ 250 บาท และต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวไม่ได้เท่ากับ 24,951,209 บาท แต่ถ้าโรงเรียนยกเลิกทั้งการตลาดและการโรงแรมจะทำให้ต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้ เท่ากับ 33,160 บาท และต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวไม่ได้เท่ากับ 24,918,299 บาท

### ปีการศึกษา 2548

ตารางที่ 5.27 แสดงการวิเคราะห์ต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้และหักเลี้ยวไม่ได้ของบัญชีค่าบริหารจัดการ

(หน่วย : บาท)

รายการ	ต้นทุนคงที่	ยกเลิกสาขาการโรงแรม		ยกเลิกสาขาการตลาด		ยกเลิกทั้งการตลาดและการโรงแรม	
		ต้นทุนคงที่	ต้นทุนคงที่	ต้นทุนคงที่	ต้นทุนคงที่	ต้นทุนคงที่	ต้นทุนคงที่
		ที่หักเลี้ยวได้	ที่หักเลี้ยวไม่ได้	ที่หักเลี้ยวได้	ที่หักเลี้ยวไม่ได้	ที่หักเลี้ยวได้	ที่หักเลี้ยวไม่ได้
ค่าโฆษณา	833,892		833,892		833,892		833,892
ค่าใช้จ่ายทุนการศึกษา	-						
ค่าเบี่ยงเลี้ยว ค่ารับรอง	128,847		128,847		128,847		128,847
ค่าสวัสดิการ	318,914		318,914		318,914		318,914
ค่าวัสดุสำนักงาน	188,596		188,596		188,596		188,596
ค่ารักษาความสะอาด	90,883		90,883		90,883		90,883
ค่าเสื่อมราคา- ต่างๆ	11,956,508		11,956,508		11,956,508		11,956,508
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	553,688		553,688		553,688		553,688
ค่าเช่าหอพัก	-						
ค่าใช้จ่ายหอพัก	-						
ค่าประกันภัย	297,705	250	297,455	250	297,455	500	297,205
ค่าภาษี	344,626		344,626		344,626		344,626
ค่าประกันสังคม	118,192	19,885	98,307		118,192	19,885	98,307
ค่าบำรุงการกุศล	152,630		152,630		152,630		152,630
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	120,696		120,696		120,696		120,696
ดอกเบี้ยเงินเบิกเกินบัญชี	357,978		357,978		357,978		357,978
ดอกเบี้ยเงินกู้	853,761		853,761		853,761		853,761
<b>รวมค่าบริหารจัดการ</b>	<b>16,316,916</b>	<b>20,135</b>	<b>16,296,781</b>	<b>250</b>	<b>16,316,666</b>	<b>20,385</b>	<b>16,296,531</b>

จากตารางที่ 5.27 ต้นทุนคงที่ที่หักได้และหักไม่ได้ของบัญชีค่าบริหารจัดการ สำหรับปีการศึกษา 2548 ทางโรงเรียนมีต้นทุนคงที่รวมเท่ากับ 16,316,916 บาท ถ้ามีการยกเลิกสาขาการ โรงเรียนทำให้มีต้นทุนคงที่ที่หักได้เท่ากับ 20,135 บาท และต้นทุนคงที่ที่หักไม่ได้เท่ากับ 16,296,781 บาท แต่ถ้ายกเลิกสาขาการตลาดแทน ทำให้มีมีต้นทุนคงที่ที่หักได้เท่ากับ 250 บาท และต้นทุนคงที่ที่หักไม่ได้เท่ากับ 16,316,666 บาท แต่ถ้าโรงเรียนยกเลิกทั้งการตลาดและการ โรงเรียนจะทำให้ต้นทุนคงที่ที่หักได้เท่ากับ 20,385 บาท และต้นทุนคงที่ที่หักไม่ได้เท่ากับ 16,296,531 บาท

### ปีการศึกษา 2549

ตารางที่ 5.28 แสดงการวิเคราะห์ต้นทุนคงที่ที่หักได้และหักไม่ได้ของบัญชีค่าบริหารจัดการ

(หน่วย : บาท)

รายการ	ต้นทุนคงที่	ยกเลิกสาขาการตลาด	
		ต้นทุนคงที่ ที่หักได้	ต้นทุนคงที่ ที่หักไม่ได้
ค่าโฆษณา – ประชาสัมพันธ์	251,821		251,821
ค่าใช้จ่ายทุนการศึกษา	367,000		367,000
ค่าเบี้ยเลี้ยง ค่ารับรอง	59,357		59,357
ค่าสวัสดิการ	202,950		202,950
ค่าวัสดุสำนักงาน	565,080		565,080
ค่ารักษาความสะอาด	90,883		90,883
ค่าเสื่อมราคา – ต่างๆ	11,489,385		11,489,385
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	579,521		579,521
ค่าใช้จ่ายหอพัก	68,907		68,907
ค่าประกันภัย	761,832	250	761,582
ค่าภาษี	217,289		217,289
ค่าประกันสังคม	141,580		141,580
ค่าบำรุงการกุศล	256,103		256,103
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	120,696		120,696
ดอกเบี้ยเงินเบิกเกินบัญชี	1,083,666		1,083,666
ดอกเบี้ยเงินกู้	3,785,494		3,785,494
<b>รวมค่าบริหารจัดการ</b>	<b>20,041,564</b>	<b>250</b>	<b>20,041,314</b>

จากตารางที่ 5.28 ต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้และหักเลี้ยวไม่ได้ของบัญชีค่าบริหารจัดการสำหรับปีการศึกษา 2549 ทางโรงเรียนมีต้นทุนคงที่รวมเท่ากับ 20,041,564 บาท ซึ่งถ้ามีการยกเลิกสาขาการตลาด ทำให้มีมีต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้ เท่ากับ 250 บาท และต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวไม่ได้เท่ากับ 20,041,314 บาท

### สรุปต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้และต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวไม่ได้

จากการวิเคราะห์ต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้และต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวไม่ได้ของโรงเรียนเทคนิคพิษณุโลก โดยแยกเป็นปีการศึกษา ตั้งแต่ปีการศึกษา 2547 ถึง 2548 สามารถสรุปผลต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้และต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวไม่ได้ดังตารางที่ 5.29 5.30 และ 5.31

### ตารางที่ 5.29 แสดงสรุปการวิเคราะห์ต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้และต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวไม่ได้ปีการศึกษา 2547

(หน่วย : บาท)

รายการ	ต้นทุนคงที่	ยกเลิกสาขาการโรงแรม		ยกเลิกสาขาการตลาด		ยกเลิกทั้งการตลาดและการโรงแรม	
		ต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้	ต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวไม่ได้	ต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้	ต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวไม่ได้	ต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้	ต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวไม่ได้
เงินเดือนบุคลากร	19,028,727	552,360	18,476,367	549,240	18,479,487	1,101,600	17,927,127
ค่าซ่อมบำรุง	123,844		123,844		123,844		123,844
ค่าวัสดุฝึกสอนการเรียนการสอน	498,573		498,573		498,573		498,573
ค่าใช้จ่ายบริการวิชาการแก่สังคม	58,000		58,000		58,000		58,000
ค่าบริหารจัดการ	24,951,459	32,910	24,918,549	250	24,951,209	33,160	24,918,299
<b>รวม</b>	<b>44,660,603</b>	<b>585,270</b>	<b>44,075,333</b>	<b>549,490</b>	<b>44,111,113</b>	<b>1,134,760</b>	<b>43,525,843</b>

จากตารางที่ 5.29 สรุปการวิเคราะห์ต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้ และต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวไม่ได้ของโรงเรียน สำหรับปีการศึกษา 2547 ทางโรงเรียนมีต้นทุนคงที่รวมเท่ากับ 44,660,603 บาท ถ้ามีการยกเลิกสาขาการโรงแรมทำให้มีมีต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้ เท่ากับ 585,270 บาท และต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวไม่ได้เท่ากับ 44,075,333 บาท แต่ถ้ายกเลิกสาขาการตลาดแทน ทำให้มีมีต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้ เท่ากับ 549,490 บาท และต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวไม่ได้เท่ากับ 44,111,113 บาท แต่ถ้าโรงเรียนยกเลิกทั้งการตลาดและการโรงแรมจะทำให้ต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้ เท่ากับ 1,134,760 บาท และต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวไม่ได้เท่ากับ 43,525,843 บาท

ตารางที่ 5.30 แสดงสรุปการวิเคราะห์ต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงได้และต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงไม่ได้  
ปีการศึกษา 2548

(หน่วย : บาท)

รายการ	ต้นทุนคงที่	ยกเลิกสาขาการโรงแรม		ยกเลิกสาขาการตลาด		ยกเลิกทั้งการตลาดและ การโรงแรม	
		ต้นทุนคงที่ ที่หลีกเลี่ยง ได้	ต้นทุนคงที่ ที่หลีกเลี่ยง ไม่ได้	ต้นทุนคงที่ ที่หลีกเลี่ยง ได้	ต้นทุนคงที่ ที่หลีกเลี่ยง ไม่ได้	ต้นทุนคงที่ ที่หลีกเลี่ยง ได้	ต้นทุนคงที่ ที่หลีกเลี่ยง ไม่ได้
เงินเดือนบุคลากร	19,704,124	662,832	19,041,292	659,088	19,045,036	1,321,920	18,382,204
ค่าซ่อมบำรุง	395,105		395,105		395,105		395,105
ค่าวัสดุฝึกสอนการเรียนการสอน	731,691		731,691		731,691		731,691
ค่าใช้จ่ายบริการวิชาการแก่สังคม	65,790		65,790		65,790		65,790
ค่าบริหารจัดการ	16,316,916	20,135	16,296,781	250	16,316,666	20,385	16,296,531
รวม	37,213,626	682,967	36,530,659	659,338	36,554,288	1,342,305	35,871,321

จากตารางที่ 5.30 สรุปการวิเคราะห์ต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงได้ และต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ของโรงเรียน สำหรับปีการศึกษา 2548 ทางโรงเรียนมีต้นทุนคงที่รวมเท่ากับ 37,213,626 บาท ถ้ามีการยกเลิกสาขาการ โรงแรมทำให้มีต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงได้ เท่ากับ 682,967 บาท และต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงไม่ได้เท่ากับ 36,530,659 บาท แต่ถ้ายกเลิกสาขาการตลาดแทน ทำให้มีต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงได้ เท่ากับ 659,338 บาท และต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงไม่ได้เท่ากับ 36,554,288 บาท แต่ถ้าโรงเรียนยกเลิกทั้งการตลาดและการ โรงแรมจะทำให้ต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงได้ เท่ากับ 1,342,305 บาท และต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงไม่ได้เท่ากับ 35,871,321 บาท

ตารางที่ 5.31 แสดงสรุปการวิเคราะห์ต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงได้และต้นทุนคงที่ที่หลีกเลี่ยงไม่ได้  
ปีการศึกษา 2549

(หน่วย : บาท)

รายการ	ต้นทุนคงที่	ยกเลิกสาขาการตลาด	
		ต้นทุนคงที่ ที่หลีกเลี่ยงได้	ต้นทุนคงที่ ที่หลีกเลี่ยงไม่ได้
เงินเดือนบุคลากร	17,072,387	724,997	16,347,390
ค่าซ่อมบำรุง	749,927		749,927
ค่าวัสดุฝึกสอนการเรียนการสอน	-		
ค่าใช้จ่ายบริการวิชาการแก่สังคม	-		
ค่าบริหารจัดการ	20,041,564	250	20,041,314
รวม	37,863,878	725,247	37,138,631

จากตารางที่ 5.31 สรุปการวิเคราะห์ต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้ และต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวไม่ได้ของโรงเรียน สำหรับปีการศึกษา 2549 ทางโรงเรียนมีต้นทุนคงที่รวมเท่ากับ 37,863,878 บาท ถ้ามีการยกเลิกสาขาการโรงแรมทำให้มีต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้ เท่ากับ 725,247 บาท และต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวไม่ได้เท่ากับ 37,138,631 บาท

### 3.1.3 การวิเคราะห์การยกเลิกหรือเปิดสอนต่อ

เป็นการวิเคราะห์ตัดสินใจในกำไรและต้นทุนรวม จะนํารายได้ ต้นทุนผันแปร ต้นทุนคงที่จากตารางที่ 5.12 ต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวได้และต้นทุนคงที่ที่หักเลี้ยวไม่ได้จากตารางที่ 5.29 5.30 และ 5.31 โดยจะวิเคราะห์แยกตามปีการศึกษา ตั้งแต่ปีการศึกษา 2547 ถึง 2549 ได้ดังนี้

#### ปีการศึกษา 2547

จากการวิเคราะห์การยกเลิกหรือเปิดสอนต่อของปีการศึกษา 2547 (ตารางที่ 5.32) พบว่า ถ้าหากโรงเรียนมีการยกเลิกสาขาการโรงแรม จะทำให้กำไรรวมของโรงเรียนเพิ่มขึ้นอีกเท่ากับ 154,796 บาท แต่ถ้าทางโรงเรียนมีการยกเลิกสาขาการตลาดจะทำให้กำไรรวมของโรงเรียนลดลงอีกเท่ากับ 442,992 บาท ถ้าทางโรงเรียนยกเลิกทั้ง 2 สาขาจะทำให้กำไรรวมของโรงเรียนลดลงเท่ากับ 288,196 บาท

#### ปีการศึกษา 2548

จากการวิเคราะห์การยกเลิกหรือเปิดสอนต่อของปีการศึกษา 2548 (ตารางที่ 5.33) พบว่า ถ้าหากโรงเรียนมีการยกเลิกสาขาการโรงแรม จะทำให้กำไรรวมของโรงเรียนเพิ่มขึ้นอีกเท่ากับ 535,236 บาท แต่ถ้าทางโรงเรียนมีการยกเลิกสาขาการตลาดจะทำให้กำไรรวมของโรงเรียนลดลงอีกเท่ากับ 37,853 บาท ถ้าทางโรงเรียนยกเลิกทั้ง 2 สาขาจะทำให้กำไรรวมของโรงเรียนเพิ่มขึ้นอีกเท่ากับ 197,383 บาท

#### ปีการศึกษา 2549

จากการวิเคราะห์การยกเลิกหรือเปิดสอนต่อของปีการศึกษา 2549 (ตารางที่ 5.34) พบว่า ถ้าหากโรงเรียนมีการยกเลิกสาขาการตลาด จะทำให้กำไรรวมของโรงเรียนลดลง อีกเท่ากับ 84,700 บาท

ตารางที่ 5.32 แสดงการวิเคราะห์การยกเลิกหรือเปิดสอนต่อของปีการศึกษา 2547

(หน่วย : บาท)

ข้อบัญญัติ	ยกเลิกสาขาการโรงแรม				ยกเลิกสาขาการตลาด				ยกเลิกการตลาดและการโรงแรม			
	ไม่ยกเลิก		ยกเลิก		ไม่ยกเลิก		ยกเลิก		ไม่ยกเลิก		ยกเลิก	
รายได้		70,602,796		70,082,056		70,602,796		69,402,201		70,602,796		68,881,461
หัก ต้นทุนผันแปร		12,451,725		12,361,459		12,451,725		12,243,612		12,451,725		12,153,346
กำไรส่วนเกิน		58,151,071		57,720,597		58,151,071		57,158,589		58,151,071		56,728,115
หัก ต้นทุนคงที่ ที่หลีกเลี่ยงได้	585,270		-		549,490				1,134,760			
หัก ต้นทุนคงที่ ที่หลีกเลี่ยงไม่ได้	44,075,333	44,660,603	44,075,333	44,075,333	44,111,113	44,660,603	44,111,113	44,111,113	43,525,843	44,660,603	43,525,843	43,525,843
กำไรหรือขาดทุนสุทธิ		13,490,468		13,645,264		13,490,468		13,047,476		13,490,468		13,202,272



ตารางที่ 5.33 แสดงการวิเคราะห์การยกเลิกหรือเปิดสอนต่อของปีการศึกษา 2548

(หน่วย : บาท)

ข้อบัญญัติ	ยกเลิกสาขาการโรงแรม				ยกเลิกสาขาการตลาด				ยกเลิกการตลาดและการโรงแรม			
	ไม่ยกเลิก		ยกเลิก		ไม่ยกเลิก		ยกเลิก		ไม่ยกเลิก		ยกเลิก	
รายได้		54,776,780		54,603,200		54,776,780		53,605,115		54,776,780		53,431,535
หัก ต้นทุนผันแปร		8,644,985		8,599,224		8,644,985		8,441,881		8,644,985		8,396,120
กำไรส่วนเกิน		46,131,795		46,003,976		46,131,795		45,163,234		46,131,795		45,035,415
หัก ต้นทุนคงที่ ที่หลีกเลี่ยงได้		682,967				659,338				1,342,305		
หัก ต้นทุนคงที่ ที่หลีกเลี่ยงไม่ได้	36,000,166	36,683,133	36,000,166	36,000,166	36,023,795	36,683,133	36,023,795	36,023,795	35,340,828	36,683,133	35,340,828	35,340,828
กำไรหรือขาดทุนสุทธิ		9,448,662		10,003,810		9,448,662		9,139,439		9,448,662		9,694,587

ตารางที่ 5.34 แสดงการวิเคราะห์การยกเลิกหรือเปิดสอนต่อของปีการศึกษา 2549

(หน่วย : บาท)

ชื่อบัญชี	ยกเลิกสาขาการตลาด			
	ไม่ยกเลิก		ยกเลิก	
รายได้		50,136,108		49,586,438
หัก ต้นทุนผันแปร		8,284,265		8,200,263
กำไรส่วนเกิน		41,851,843		41,386,175
หัก ต้นทุนคงที่ ที่หลีกเลี่ยงได้	725,247			-
หัก ต้นทุนคงที่ ที่หลีกเลี่ยงไม่ได้	37,138,631	37,519,599	37,138,631	37,138,631
กำไรหรือขาดทุนสุทธิ		4,332,244		4,247,544

จากผลการวิเคราะห์การยกเลิกหรือการเปิดสอนต่อของปีการศึกษา 2547 ถึง 2549 พบว่า หากยกเลิกสาขาการโรงแรม ทำให้มีกำไรเพิ่มขึ้นเฉลี่ย 3 ปี เท่ากับ 345,016 บาท ถ้ายกเลิกสาขาการตลาดทำให้มีกำไรลดลงเฉลี่ย 3 ปี เท่ากับ 288,515 บาท และถ้าทำการยกเลิกทั้ง 2 สาขา จะทำให้ทางโรงเรียนมีกำไรเพิ่มขึ้นเฉลี่ย 3 ปี เท่ากับ 45,407 บาท

ดังนั้นทางโรงเรียนควรยกเลิกสาขาการโรงแรม ทำให้มีกำไรเพิ่มขึ้นมากกว่าเปิดดำเนินการสอนต่อไป ส่วนสาขาการตลาด หากทำการยกเลิกสาขาทำให้มีกำไรลดลงจึงไม่ควรทำการยกเลิกสาขาการตลาด สามารถดูได้จากการสรุปการวิเคราะห์การยกเลิกหรือเปิดดำเนินการสอนต่อไป ดังรายละเอียดตารางที่ 5.35

ตารางที่ 5.35 แสดงสรุปการวิเคราะห์ยกเลิกหรือเปิดสอนต่อของปีการศึกษา 2547 - 2549

(หน่วย : บาท)

รายการ	ยกเลิกสาขาการโรงแรม		ยกเลิกสาขาการตลาด		ยกเลิกสาขาการโรงแรมและ การตลาด	
	กำไรเพิ่มขึ้น	กำไรลดลง	กำไรเพิ่มขึ้น	กำไรลดลง	กำไรเพิ่มขึ้น	กำไรลดลง
ปีการศึกษา 2547	154,796			(442,992)		(288,196)
ปีการศึกษา 2548	535,236			(337,853)	197,383	
ปีการศึกษา 2549				(84,700)		
รวม	690,031			(865,545)		(90,814)
หาร จำนวนปีการศึกษา	2			3		2
กำไรเพิ่มขึ้น(ลดลง)เฉลี่ย	345,016			(288,515)		(45,407)

### 3.2 การกำหนดราคาผลิตภัณฑ์และบริการ

ปัจจุบันทางโรงเรียนเทคนิคพิชชการพิชญ์โลกมีจำนวนนักศึกษาลดลงทั้งในสาขาบัญชี และสาขาคอมพิวเตอร์ในช่วง 2-3 ปีที่ผ่านมา จากการลดลงของนักศึกษาทำให้ผู้บริหารต้องทบทวนการกำหนดค่าเล่าเรียนของแต่ละสาขาวิชา เพื่อให้โรงเรียนสามารถอยู่ในสถานการณ์การแข่งขันได้ ทั้งนี้ผู้บริหารต้องอาศัยข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการวางแผนและตัดสินใจในการบริหารกิจการ

ในขั้นตอนการนำข้อมูลทางบัญชีต้นทุนมาใช้ในการตัดสินใจ เรื่อง การกำหนดราคาค่าเล่าเรียน ผู้ศึกษาได้ทำการศึกษาเฉพาะการตัดสินใจการกำหนดราคาจากข้อมูลทางด้านต้นทุนที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาผลิตภัณฑ์มาตรฐานเท่านั้น เนื่องจากผลิตภัณฑ์ของกรณีศึกษาเป็นธุรกิจบริการที่ได้มีการเปิดดำเนินการมาแล้ว สำหรับแนวทางการกำหนดราคาได้นำข้อมูลจากรายงานทางการเงินของปีการศึกษา 2549 โดยยกตัวอย่างการคำนวณจากตัวเลขค่าเล่าเรียนของปีการศึกษา 2549 เท่านั้น เพื่อใช้เป็นแนวทางในการวางแผนการกำหนดราคาค่าเล่าเรียนในอนาคตต่อไป

ในการศึกษาครั้งนี้เลือกใช้การกำหนดราคาโดยใช้ส่วนบวกเพิ่มจากต้นทุน (Cost – plus pricing formulas) ของโรงเรียนเทคนิคพิชชการพิชญ์โลก สำหรับปีการศึกษา 2549 แบ่งเป็นขั้นตอนดังนี้

- 1) การคำนวณหาอัตราส่วนบวกเพิ่ม
- 2) การกำหนดค่าเล่าเรียนของแต่ละสาขา

จากการสัมภาษณ์ผู้บริหารของโรงเรียนในส่วนของกำไรที่ต้องการนั้นทางโรงเรียนต้องการเท่ากับร้อยละ 10 ของต้นทุนบริการ จะทำการคำนวณโดยการนำต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรจากรางที่ 5.11 มาทำการคำนวณ ซึ่งสามารถคำนวณได้ดังนี้

#### การคำนวณรายได้ค่าเล่าเรียนรวม

ต้นทุนคงที่	37,934,128	บาท
<u>บวก</u> ต้นทุนผันแปร	<u>7,869,736</u>	บาท
ต้นทุนบริการรวม	45,803,864	บาท
<u>บวก</u> ส่วนบวกเพิ่ม	<u>4,580,386</u>	บาท
รายได้ค่าเล่าเรียนรวม	<u>50,384,250</u>	บาท

จากการคำนวณข้างต้นถ้าผู้บริหารต้องการกำไรเท่ากับร้อยละ 10 ของต้นทุนบริการ คือ 4,580,386 บาท  $(45,803,864 \times (10 / 100))$  ดังนั้นทางโรงเรียนจะได้รายได้ค่าเล่าเรียนรวมทั้งหมดของทุกสาขาเท่ากับ 50,384,250 บาท ซึ่งทำให้ทราบรายได้ค่าเล่าเรียนทั้งหมดและส่วนบวกเพิ่มของต้นทุนบริการ เพื่อจะนำไปคำนวณหาอัตราส่วนบวกเพิ่มในการกำหนดราคาต่อไป

1) การคำนวณหาอัตราส่วนบวกเพิ่ม เป็นการคำนวณหาเปอร์เซ็นต์ ที่จะต้องสามารถชดเชยกับต้นทุนคงที่ทั้งหมด ซึ่งรวมทั้งค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ และค่าใช้จ่ายการขายและบริหารคงที่ และมีส่วนที่เหลือเพียงพอสำหรับกำไรที่กิจการต้องการด้วย ในกรณีของทางโรงเรียนผู้บริหารต้องการกำไรร้อยละ 10 ของต้นทุนบริการ สามารถคำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{อัตราส่วนบวกเพิ่ม} &= \frac{\text{ผลตอบแทนที่ต้องการ} + \text{ต้นทุนคงที่}}{\text{ต้นทุนผันแปร}} \\ &= (4,580,386 + 37,934,128) / 7,869,736 \\ &= 608.19 \% \end{aligned}$$

2) การกำหนดค่าเล่าเรียนต่อหน่วย เป็นการคำนวณโดยนำต้นทุนผันแปรรวม (ตารางที่ 5.11) และอัตราส่วนบวกเพิ่ม สามารถคำนวณได้ดังนี้

$$\text{ค่าเล่าเรียนต่อสาขา} = \frac{\text{ต้นทุนผันแปร} \times \text{อัตราส่วนบวกเพิ่ม}}{\text{จำนวนนักศึกษา}}$$

$$\begin{aligned} &= (7,869,736 \times 608.19 \%) / 3,560 \\ &= 14,153 \text{ บาท} \end{aligned}$$

จากผลการกำหนดค่าเล่าเรียนของต่อสาขาโดยบวกส่วนเพิ่ม พบว่า ถ้าผู้บริหารต้องการกำไรร้อยละ 10 ของต้นทุนบริการ จะทำให้มีรายได้ค่าเล่าเรียนรวมทั้ง 50,384,250 บาท ซึ่งจะได้ค่าเล่าเรียนต่อหน่วยเท่ากับ 14,153 บาท จึงทำให้มีกำไรตามที่ต้องการ