

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาแนวทางการวิเคราะห์ต้นทุนเพื่อการบริหารธุรกิจเซรามิก ของ บริษัท อิมพีเรียลพอทเทอร์ จำกัด ผู้ศึกษาได้ศึกษาถึงแนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำมาเป็นกรอบในการวิเคราะห์ดังต่อไปนี้

แนวคิด และทฤษฎี

1. แนวคิดการวิเคราะห์ต้นทุนเพื่อการบริหาร (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์ และ ดวงมณี โกมารทัต, 2547)

การวิเคราะห์ต้นทุนเพื่อการบริหาร หมายถึง การนำข้อมูลทางการบัญชีต้นทุน มาใช้ในการวางแผน ควบคุม และตัดสินใจโดยอาศัยการศึกษาโครงสร้าง ลักษณะ และวิธีการวิเคราะห์ข้อมูลทางการบัญชีต้นทุนให้ถูกต้องเหมาะสมกับสภาพการณ์เพื่อการบริหารงานอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

2 แนวทางการวิเคราะห์ต้นทุนเพื่อการบริหาร

2.1 การวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุนตามพฤติกรรมต้นทุน (ดวงมณี โกมารทัต และ คณะ, 2547)

พฤติกรรมของต้นทุน หมายถึง การเปลี่ยนแปลงของต้นทุนที่ผันแปรไปตาม การเปลี่ยนแปลงของปริมาณกิจกรรมธุรกิจ เมื่อมีการเพิ่มหรือลดปริมาณกิจกรรมต้นทุนบางตัวก็จะเพิ่มหรือลดลงหรืออาจจะไม่เปลี่ยนแปลง ผู้บริหารจำเป็นต้องศึกษาว่าการเปลี่ยนแปลงไปในทางใด ปริมาณเงินที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงเท่าใด สามารถจำแนกได้ ดังนี้

1) ต้นทุนผันแปร (Variable Costs) คือ ต้นทุนที่เปลี่ยนแปลงทั้งจำนวนในทางเดียวกันกับการเปลี่ยนแปลงของระดับกิจกรรม กิจกรรมอาจเป็นจำนวนสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตหรือจำนวนสินค้าสำเร็จรูปที่ขาย เช่น วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง เป็นต้น

2) **ต้นทุนคงที่ (Fixed Costs)** คือ ต้นทุนที่คงที่ไม่ว่าระดับกิจกรรมจะมีการเปลี่ยนแปลงอย่างไร ซึ่งไม่เหมือนกับต้นทุนผันแปร ต้นทุนคงที่ไม่ถูกกระทบหรือไม่ผันแปรไปตามการเปลี่ยนแปลงของกิจกรรม เช่น ค่าเช่าโรงงาน ค่าเสื่อมราคา และเงินเดือน เป็นต้น

3) **ต้นทุนผสม (Mixed Cost)** คือ ต้นทุนที่ประกอบด้วยต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่ หรือเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า “ต้นทุนกึ่งผันแปร” (Semivariable Costs) เช่น ค่าโทรศัพท์ ค่าแรงงานประจำส่วนหนึ่งและจ่ายตามระดับของการปฏิบัติงานอีกส่วนหนึ่ง เป็นต้น

2.2 การวิเคราะห์ต้นทุนในเชิงการวางแผนกำไร (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์ และ ดวงมณี โกมารทัต, 2547)

การวางแผนกำไร นับเป็นแผนงานหนึ่ง que ผู้บริหารต้องให้ความสนใจและเห็นความสำคัญ เพราะการที่ผู้บริหารจะทราบว่าควรจะผลิตและจำหน่ายสินค้าในปริมาณเท่าไร เพื่อให้มีผลกำไรตามเป้าหมายที่วางไว้ ควรวิเคราะห์ ความสัมพันธ์ของต้นทุน ปริมาณ และกำไร เพื่อใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการกำหนดราคาขาย การวิเคราะห์จุดคุ้มทุน และการวางแผนทางด้านกำไรของกิจการ สามารถคำนวณได้ดังนี้

1) **กำไรส่วนเกิน (Contribution Margin)** การวิเคราะห์กำไรส่วนเกินนี้สามารถนำไปใช้ในการวิเคราะห์เป็นจำนวนเงินรวมเพื่อนำไปวิเคราะห์เกี่ยวกับการประมาณยอดขาย และการมองในลักษณะภาพรวมของการวางแผนและควบคุมต้นทุน และการวิเคราะห์กำไรส่วนเกินต่อหน่วย สามารถนำไปวิเคราะห์เกี่ยวกับจุดคุ้มทุน การคำนวณหากำไรส่วนเกินรวม และกำไรส่วนเกินต่อหน่วยคำนวณได้จาก

กำไรส่วนเกินรวม = ยอดขาย – ต้นทุนผันแปร

กำไรส่วนเกินต่อหน่วย = ราคาขายต่อหน่วย – ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย

2) **การวิเคราะห์จุดคุ้มทุน (Break – Even Point)** การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนนั้นเป็นเทคนิคที่ใช้ในการตัดสินใจของฝ่ายบริหารในการวางแผนและควบคุมการดำเนินงานของธุรกิจ เพื่อคำนวณหาจำนวนหน่วยของสินค้าที่ขายหรือปริมาณยอดขายที่ทำให้ยอดขายหรือรายได้ของกิจการเท่ากับต้นทุนที่เกิดขึ้นทั้งหมดพอดี ซึ่งในการศึกษานี้จะเลือกการศึกษากการวิเคราะห์จุดคุ้มทุนเป็นจำนวนเงิน (Break – Even Dollar Sales Volume) ซึ่งเหมาะกับกิจการที่จำหน่ายสินค้าหลายชนิดและต้องการทราบยอดจำนวนเงิน โดยส่วนรวมว่าจะต้องจำหน่ายสินค้าให้ได้จำนวนมากน้อยเพียงไรจึงจะคุ้มทุน สามารถคำนวณได้จาก

$$\begin{aligned} \text{จุดคุ้มทุนเป็นจำนวนเงิน} &= \text{ต้นทุนคงที่รวม} / \text{อัตรากำไรส่วนเกิน} \\ \text{อัตรากำไรส่วนเกิน} &= \text{กำไรส่วนเกิน} / \text{ยอดขาย} \end{aligned}$$

3) การวางแผนกำไรโดยใช้ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณ และกำไร

การวิเคราะห์การวางแผนกำไร โดยอาศัยความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณ และกำไรมาใช้ในการวางแผนเกี่ยวกับกำไรที่กิจการต้องการ นั่นคือ กิจการควรมียอดขายเท่าไรที่จะทำให้คุ้มกับค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนที่เกิดขึ้น และมีผลกำไรตามที่กิจการต้องการ สามารถคำนวณได้จาก

$$\begin{aligned} \text{ยอดขายที่ต้องการ} &= \text{ต้นทุนรวม} + \text{กำไรที่ต้องการ} \\ \text{กำไรที่ต้องการ} &= \text{ต้นทุนรวม} \times \text{อัตรากำไรที่ต้องการ} \\ \text{ต้นทุนรวม} &= \text{ต้นทุนคงที่} + \text{ต้นทุนผันแปร} \end{aligned}$$

2.3 การวิเคราะห์ต้นทุนในเชิงของการตัดสินใจในการกำหนดราคาผลิตภัณฑ์

(สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์ และดวงมณี โกมารทัต, 2547)

การตัดสินใจของผู้บริหารเป็นสิ่งที่มีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการบริหารธุรกิจให้ประสบความสำเร็จ ไม่เพียงแต่จะเน้นความสำคัญเกี่ยวกับคุณภาพ ลักษณะ และต้นทุนของผลิตภัณฑ์ที่จะจำหน่ายเท่านั้น แต่จะต้องให้ความสำคัญและตัดสินใจให้เหมาะสมที่สุดในเรื่องเกี่ยวกับการกำหนดราคาของผลิตภัณฑ์ ทั้งนี้เพราะการกำหนดราคาที่เหมาะสมจะก่อให้เกิดรายได้และกำไรตามเป้าหมายที่ธุรกิจต้องการ ซึ่งการ กำหนดราคาจากข้อมูลทางด้านต้นทุนมี 3 ลักษณะคือ

1) **การกำหนดราคาผลิตภัณฑ์มาตรฐาน (Pricing Standard Products)** ซึ่งถือเป็นผลิตภัณฑ์ที่มีการผลิตและจำหน่ายในลักษณะปกติโดยทั่วไป หรือเป็นผลิตภัณฑ์ที่ได้มีการผลิตและนำออกจำหน่ายแล้ว ซึ่งวิธีการกำหนดราคาผลิตภัณฑ์ในลักษณะนี้ และใช้ข้อมูลทางด้านต้นทุนเป็นข้อมูลสำหรับการตัดสินใจมีวิธีที่นิยมใช้ดังต่อไปนี้

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

ในการศึกษานี้เลือกใช้การกำหนดราคาโดยใช้ส่วนบวกเพิ่มจากต้นทุน (Cost – Plus Pricing Formulas) เท่านั้น ซึ่งสามารถทำได้โดยบวกจำนวนเงินจำนวนหนึ่ง เรียกว่า Markup เข้าไปกับต้นทุนของผลิตภัณฑ์ ทำให้ได้ราคาขายที่ต้องการ

2) การกำหนดราคาผลิตภัณฑ์ใหม่ (Pricing of New Products) ซึ่งถือว่าเป็นผลิตภัณฑ์ใหม่ที่น่าเข้าสู่ตลาด กิจการควรดำเนินการทดสอบตลาดของผลิตภัณฑ์ นโยบายการแข่งขันของกิจการ และเป้าหมายต้นทุนและการกำหนดราคาผลิตภัณฑ์ จะทำให้ตัดสินใจเกี่ยวกับราคาในผลิตภัณฑ์ใหม่ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

3) การกำหนดราคาใบสั่งซื้อพิเศษ (Pricing Special Products) ผลิตภัณฑ์ที่ทำตามใบสั่งซื้อพิเศษ อาจจะมีคุณภาพและลักษณะที่แตกต่างไปจากผลิตภัณฑ์ที่กิจการจำหน่ายตามปกติ หรือมีปริมาณที่มากเป็นพิเศษ ซึ่งอาจทำให้การกำหนดราคาผลิตภัณฑ์ตามใบสั่งซื้อพิเศษสูงหรือต่ำกว่าราคาปกติได้

3. เอกสารผลการวิจัยที่เกี่ยวข้อง

พุทธรักษ์ จันทรศิริ (2546) ได้ศึกษาเรื่อง การบริหารต้นทุนของธุรกิจคอนกรีตผสมเสร็จ พบว่า โครงสร้างของต้นทุนของธุรกิจคอนกรีตผสมเสร็จมีลักษณะเป็นต้นทุนงานสั่งทำ จากกรณีศึกษา การที่จะบริหารต้นทุนคอนกรีตผสมเสร็จเสร็จอย่างมีประสิทธิภาพจำเป็นต้องอาศัยข้อมูลทางการบัญชีอันจะเป็นประโยชน์ในการวางแผน การดำเนินงานที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต โดยอาจนำเทคนิคการวิเคราะห์กำไรส่วนเกิน เพื่อประโยชน์กำหนดราคาขาย การควบคุมต้นทุน รวมถึงการวิเคราะห์จุดคุ้มทุน นำเสนอในรูปแบบรายงานทางการบริหาร ซึ่งผู้บริหารสามารถนำข้อมูลดังกล่าวมาทำการวิเคราะห์ ควบคุม และประเมินผลการปฏิบัติงาน เพื่อการตัดสินใจที่มีประสิทธิภาพ

ปิยะมาศ ทาวิชัย (2547) ได้ศึกษาเรื่องปัญหาและปัจจัยที่มีผลต่อการใช้ข้อมูลทางการบัญชีของผู้ประกอบการธุรกิจเซรามิก ในเขตอำเภอเมือง จังหวัดลำปาง พบว่า ปัญหาด้านผู้ประกอบการของกิจการที่พบมากที่สุด คือ ความเชื่อมั่นและเชื่อถือในความถูกต้องของข้อมูลทางการบัญชีที่นำมาใช้ในการตัดสินใจและวางแผนการดำเนินงาน ปัญหาด้านนักบัญชีของกิจการที่พบมากที่สุด คือ ความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานให้ถูกต้องและเสร็จภายในเวลาที่กำหนด รวมถึงความสามารถในการวิเคราะห์และนำเสนอข้อมูลทางการบัญชีหรือรายงานทางการบัญชี และปัจจัยที่มีผลต่อการพัฒนาการใช้ข้อมูลทางการบัญชี ด้านผู้ประกอบการที่พบมากที่สุด คือ ความต้องการข้อมูลเพื่อการประกอบการตัดสินใจและใช้ในการวางแผนธุรกิจ และปัจจัยด้านการแข่งขันการค้าพบมากที่สุด คือ การควบคุมต้นทุนและคุณภาพของสินค้าให้มีประสิทธิภาพ

ปีتما สมยรัตน์ (2549) ได้ศึกษาการวิเคราะห์จุดคุ้มทุนของโรงชำแหละสุกรมาตรฐานในจังหวัดเชียงใหม่ ได้เก็บรวบรวมข้อมูลของธุรกิจโรงชำแหละสุกรมาตรฐาน ที่มีกำลังการผลิตสูงสุดที่ 100 ตัวต่อวัน จากการศึกษาพบว่า แบบมีส่วนเย็น ต้องใช้เงินลงทุนเริ่มแรก 15,513,000 บาท ต้นทุนคงที่ 217,448.50 บาทต่อเดือน ต้นทุนผันแปร 71.15 บาทต่อตัวสุกรชำแหละ และมีจุดคุ้มทุนอยู่ที่ 1,756 ตัวต่อเดือน ส่วนโรงชำแหละสุกรมาตรฐานแบบไม่มีส่วนเย็น ต้องใช้เงินลงทุนเริ่มแรก 12,585,000 บาท ต้นทุนคงที่ 184,012.50 บาท ต่อเดือน ต้นทุนผันแปร 67.25 บาทต่อตัวสุกรชำแหละ และมีจุดคุ้มทุนอยู่ที่ 1,441 ตัวต่อเดือน ในการลงทุนโรงชำแหละสุกรมาตรฐานมีต้นทุนในการลงทุนเริ่มแรกสูง เนื่องจากเป็นต้นทุนค่าเครื่องมือเครื่องจักรที่ใช้เทคโนโลยีที่ทันสมัย และมีราคาสูง นำเข้าจากต่างประเทศ ก่อให้เกิดต้นทุนคงที่ในส่วนของคุณค่าเสื่อมราคาที่สูง ทำให้ผลการวิเคราะห์จุดคุ้มทุนสูงตามไปด้วย

พรพิมล ทวี (2551) ได้ศึกษาเรื่อง แนวทางการวิเคราะห์ต้นทุนเพื่อการบริหารสถานศึกษาเอกชนกรณีศึกษา โรงเรียนเทคนิคพณิชยการพิษณุโลก โดยทำการศึกษาโครงสร้างต้นทุนตามพฤติกรรม กำไรส่วนเกินและจุดคุ้มทุน พบว่า กำไรส่วนเกินต่อหน่วยเฉลี่ย 3 ปี เท่ากับ 12,043 บาท และจุดคุ้มทุนเฉลี่ย 3 ปี จำนวน 3,327 คน เป็นจำนวนเงินเท่ากับ 47,642,307 บาท ส่วนการศึกษาการใช้ต้นทุนเพื่อการตัดสินใจระยะสั้นเกี่ยวกับการตัดสินใจยกเลิกสาขา พบว่า ควรยกเลิกสาขาการโรงแรม นอกจากนั้นการวิเคราะห์ต้นทุนของสถานศึกษาทำให้สามารถนำข้อมูลต้นทุนที่ได้มากำหนดค่าเล่าเรียนให้ได้กำไรส่วนเพิ่มตามที่ต้องการ