



ชุดวิชา 30208
การบัญชีการเงินและการบัญชีเพื่อการจัดการ
หน่วยที่ 7
การบัญชีต้นทุน

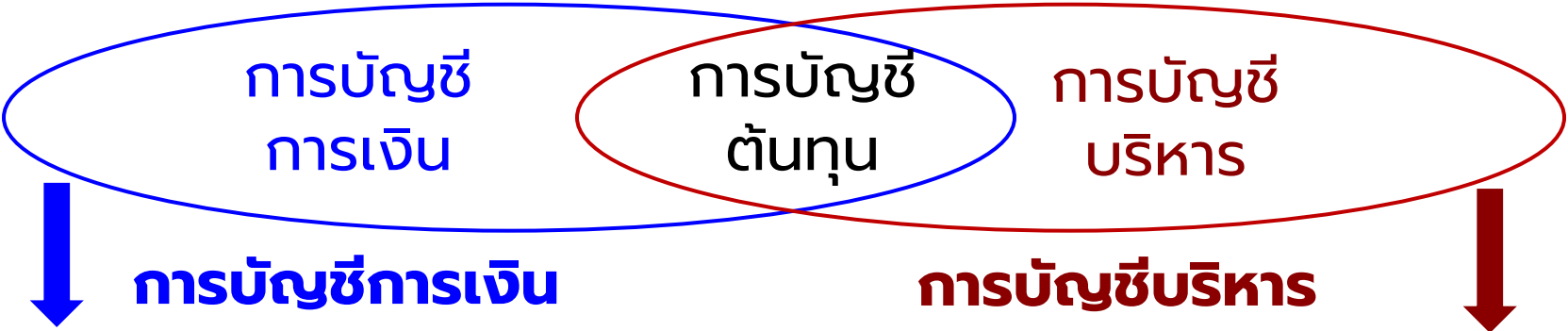
ตอนที่ 7.1 แนวคิดเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุน

เรื่อง 7.1.1 ความหมาย วัตถุประสงค์และขอบเขตของการบัญชีต้นทุน

การบัญชี คือ กระบวนการของการเก็บรวบรวม บันทึก จำแนก และทำสรุปข้อมูลอันเกี่ยวกับเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจในรูปตัวเงิน ผลงานขั้นสุดท้ายของการบัญชีก็คือการให้ข้อมูลทางการเงิน ซึ่งเป็นประโยชน์แก่บุคคลหลายฝ่าย และผู้ที่สนใจในทั้งภายในและภายนอกของกิจการ

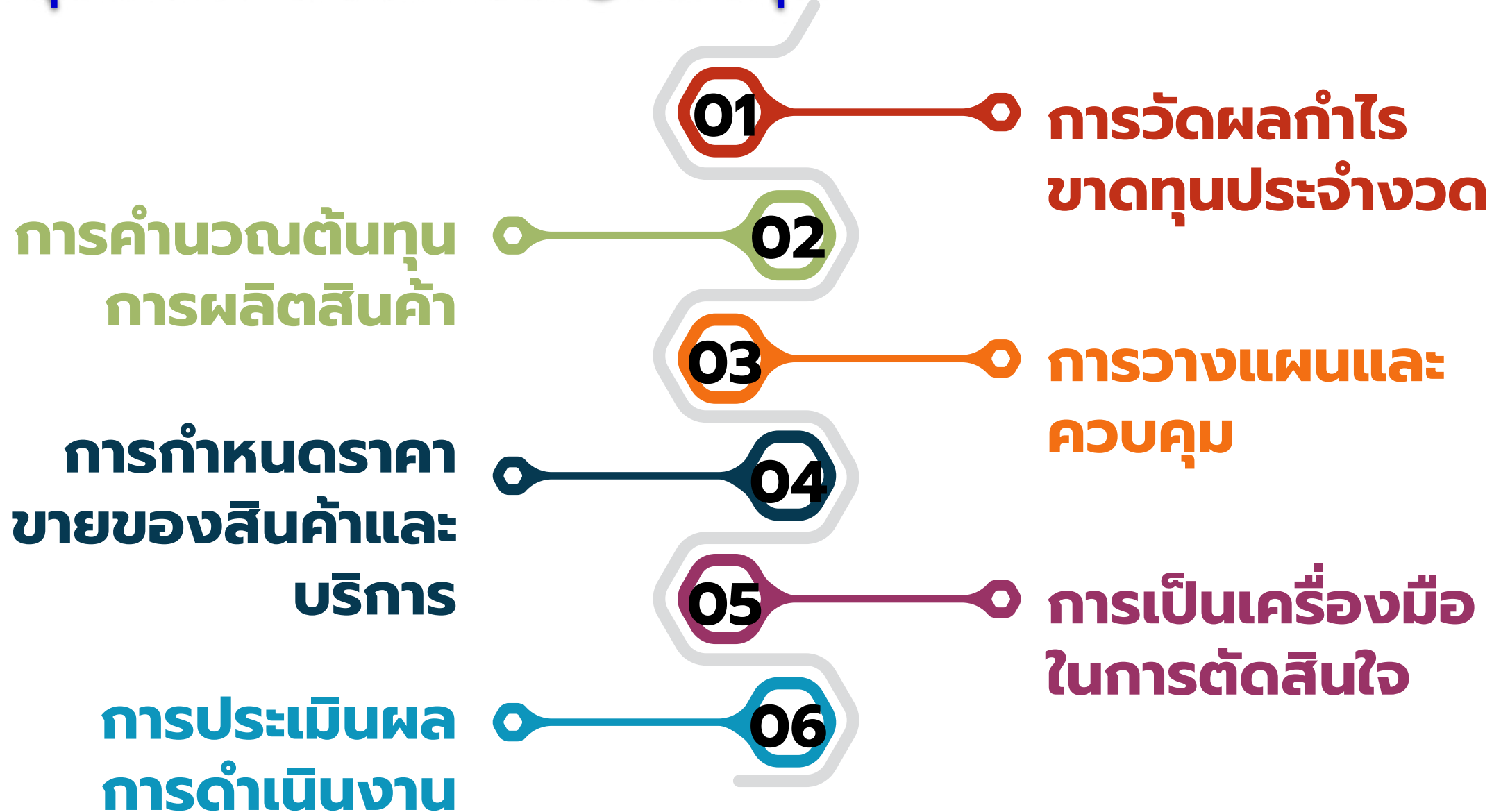
การบัญชีต้นทุน (Cost Accounting) เป็นกระบวนการการบันทึกบัญชีสำหรับกิจการที่ดำเนินงานผลิตสินค้าและบริการ การบัญชีต้นทุนถือเป็นส่วนหนึ่งของการบัญชีการเงินที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินเพื่อนำเสนอแก่ผู้ใช้ภายนอก และในขณะเดียวกัน การบัญชีต้นทุนยังถือเป็นส่วนหนึ่งของการบัญชีเพื่อการจัดการหรือการบัญชีบริหารที่เกี่ยวข้องกับการวางแผนและตัดสินใจของฝ่ายบริหาร

บทบาทของการบัญชีต้นทุน



1. ผู้ใช้	บุคคลภายนอกที่ต้องการตัดสินใจทางด้านการเงิน	ฝ่ายบริหารใช้ในการวางแผนและควบคุมในองค์กร
2. เวลา	มองในอดีต	มองในอดีตและอนาคต
3. การตรวจสอบได้กับความเกี่ยวข้อง	ให้ความสำคัญด้านความสามารถตรวจสอบได้	ให้ความสำคัญด้านการวางแผนและควบคุม
4. ความถูกต้องกับความทันต่อเวลา	ให้ความสำคัญด้านความถูกต้อง	ให้ความสำคัญด้านความทันต่อเวลาในการตัดสินใจ
5. เนื้อหาสาระ	มุ่งเน้นในภาพรวมขององค์กร	มุ่งเน้นในแต่ละส่วนงานของกิจการหรือองค์กร
6. กฎระเบียบที่ใช้	ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีและมีรูปแบบที่กำหนดชัดเจน	ไม่ต้องมีมาตรฐานการบัญชี และไม่มีรูปแบบที่กำหนดชัดเจน

วัตถุประสงค์ของการบัญชีต้นทุน

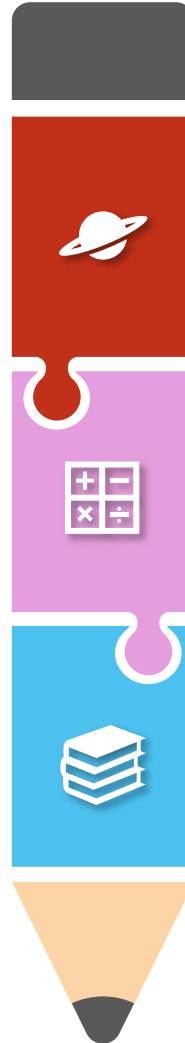


ขอบเขตของการบัญชีต้นทุน: ครอบคลุม

- 1 ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง
- 2 ต้นทุนโดยประมาณ
- 3 ต้นทุนมาตรฐาน
- 4 ต้นทุนตามความรับผิดชอบ
- 5 ต้นทุนฐานกิจกรรม

เรื่อง 7.1.2 ประเภทของต้นทุน

**2. การจำแนกประเภท
ต้นทุนเพื่อการจัดการ**



**1. การจำแนกประเภท
ของต้นทุนเพื่อการ
จัดทำงบการเงิน**

**3. การจำแนกต้นทุน
ตามระยะเวลา**

1. การจำแนกประเภทของต้นทุนเพื่อการจัดทำงบการเงิน

1.1 ต้นทุนสินค้าของ กิจการซื้อขายสินค้า

ต้นทุนสินค้าขาย =
สินค้าคงเหลือต้นงวด
+ ซื้อสุทธิ - สินค้า
คงเหลือปลายงวด

1.2 ต้นทุนการผลิต ของกิจการผลิตสินค้า

- 1) วัตถุดิบทางตรง
- 2) ค่าแรงงานทางตรง
- 3) ค่าใช้จ่ายการผลิต

1.3 ต้นทุนที่ไม่ เกี่ยวกับการผลิต

- 1) ค่าใช้จ่ายทางการตลาดหรือการขาย
 - (1) ค่าใช้จ่ายแผนกจัดส่ง
 - (2) ค่าใช้จ่ายแผนกขาย
- 2) ค่าใช้จ่ายในการบริหาร

2. การจำแนกประเภทต้นทุนเพื่อการจัดการ



การจัดประเภทต้นทุนเพื่อการวิเคราะห์และพยากรณ์พฤติกรรมต้นทุน

- 1) ต้นทุนผันแปร
- 2) ต้นทุนคงที่
- 3) ต้นทุนผสม หรือต้นทุนกึ่งผันแปร



การจัดประเภทต้นทุนเพื่อการรวบรวมและการจัดสรรต้นทุน

- 1) ต้นทุนทางตรง
- 2) ต้นทุนทางอ้อม



การจัดประเภทต้นทุนเพื่อใช้ในการตัดสินใจ

- 1) ต้นทุนส่วนต่าง
- 2) ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้
- 3) ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้
- 4) ต้นทุนเสียโอกาส
- 5) ต้นทุนจม

3. การจำแนกต้นทุนตามระยะเวลา



1 ต้นทุนในอดีต

2 ต้นทุนเปลี่ยนแปลงปัจจุบัน

3 ต้นทุนในอนาคต

เรื่อง 7.1.3 การคำนวณต้นทุนการผลิตและต้นทุนขาย

ต้นทุนการผลิต คือ ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าซึ่งมี 3 องค์ประกอบ - ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต

1. การคำนวณต้นทุนการผลิต

1.1 กรณีไม่มีงานระหว่างทำต้นงวดและปลายงวด

ต้นทุนการผลิตสินค้าที่ผลิตเสร็จ = วัตถุดิบทางตรงใช้ไป + ค่าแรงงานทางตรง + ค่าใช้จ่ายการผลิต

1.2 กรณีมีงานระหว่างทำต้นงวดและปลายงวด

ต้นทุนการผลิตสินค้าที่ผลิตเสร็จ = วัตถุดิบทางตรงใช้ไป + ค่าแรงงานทางตรง + ค่าใช้จ่ายการผลิต + งานระหว่างทำต้นงวด – งานระหว่างทำปลายงวด

เรื่อง 7.1.3 การคำนวณต้นทุนการผลิตและต้นทุนขาย

2.การคำนวณต้นทุนขาย

สินค้าคงเหลือต้นงวด + ต้นทุนการผลิตสินค้าที่ผลิตเสร็จในงวดนี้ =
ต้นทุนขาย + สินค้าคงเหลือปลายงวด

หรือ

ต้นทุนขาย = สินค้าคงเหลือต้นงวด + ต้นทุนการผลิตสินค้าที่ผลิต
เสร็จในงวดนี้ – สินค้าคงเหลือปลายงวด

ตอนที่ 7.2

วงจรบัญชีต้นทุนและงบการเงินของกิจการ ผลิตสินค้า

เรื่อง 7.2.1 วงจรบัญชีต้นทุน

กระบวนการบัญชีมีการบันทึกรายการในสมุดรายวัน ผ่านรายการเข้าบัญชีแยกประเภท เมื่อสิ้นเดือนสรุปยอดทำงบทดลอง มีการปรับปรุง ปิดบัญชี และจัดทำงบการเงิน กิจกรรมที่ดีควรจัดทำ**งบการเงินรายเดือนทุกเดือนเพื่อเป็นข้อมูลเพื่อให้ผู้ประกอบการทราบผลการดำเนินงานและฐานะทางการเงิน และเมื่อสิ้นปีจึงจัดทำงบการเงินรายปีเพื่อนำส่งหน่วยราชการตามกฎหมายของลักษณะของกิจการ**

การบันทึกบัญชี ต้องมี**ผังบัญชี** ซึ่งเป็นรายชื่อบัญชีแยกประเภท ระบุชื่อและรหัสบัญชีที่กิจการต้องบันทึก

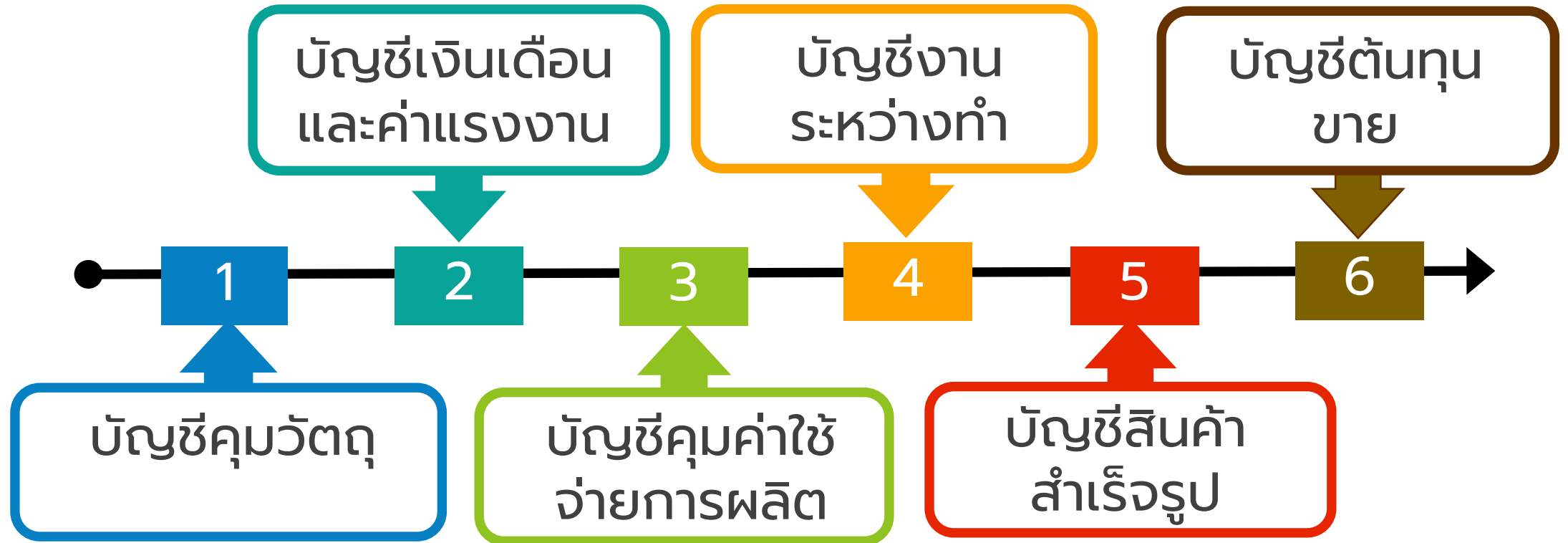
ตัวอย่างผังบัญชีมาตรฐานในระบบ GFMIS

Version 2551

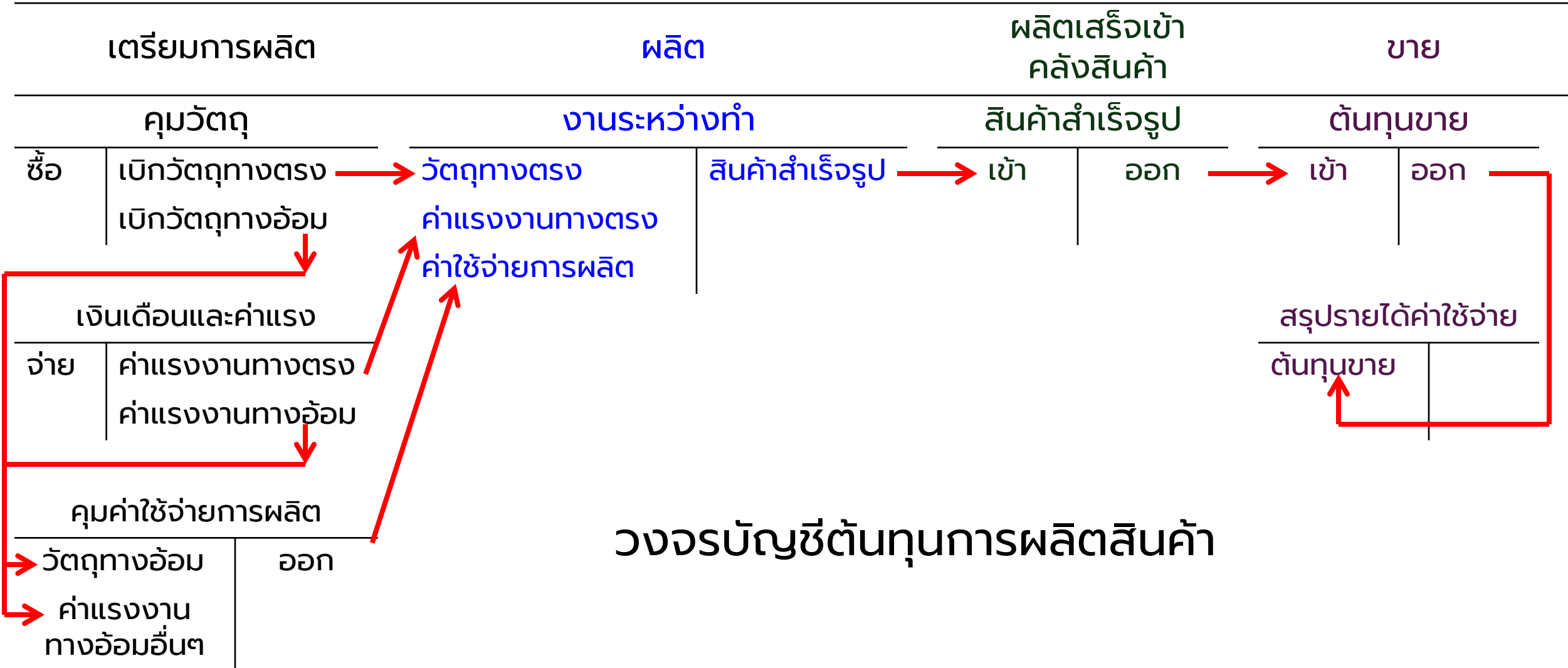
รหัสบัญชี						ชื่อบัญชี				คำอธิบาย	
1	0	00	00	00	00	1.บัญชีสินทรัพย์				-	
1	1	00	00	00	00	1.1 บัญชีสินทรัพย์หมุนเวียน					
1	1	01	00	00	00	1.1.1 บัญชีเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด					
1	1	01	01	00	00	1.1.1.1 บัญชีเงินสดในมือ					
1	1	01	01	01	01					บัญชีเงินสดในมือ	หมายถึง เงินที่หน่วยงานถือไว้ในรูปของธนบัตร เหรียญกษาปณ์ ดราฟต์ ธนาณัติ เช็ค
1	1	01	01	01	03					บัญชีบัตรภาษี	หมายถึง บัตรรูปแบบหนึ่งที่ถือเสมือนเงินสด ที่รัฐออกให้ผู้มีสิทธิได้รับเงินชดเชยค่าภาษีอากร ตามพ.ร.บ. ชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ.2524 ซึ่งผู้มีสิทธิได้รับ เงินชดเชย หรือผู้ส่งออก สามารถนำบัตรภาษีที่ได้รับไปชำระค่าภาษีอากรแทนเงินสดได้

การบันทึกบัญชี (สำหรับธุรกิจผลิตสินค้า)

บัญชีที่เกี่ยวข้อง ควรมีอย่างน้อย 6 บัญชี ดังนี้



การบันทึกบัญชี (สำหรับธุรกิจผลิตสินค้า)



การคิดค่าใช้จ่ายการผลิตล่วงหน้า

สูตรในการคำนวณอัตราจัดสรรล่วงหน้า

อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต = ประเมินค่าใช้จ่ายการผลิต / ปริมาณกิจกรรมรวม

ประเมินค่าใช้จ่ายการผลิต กิจกรรมต้องทราบโครงสร้างต้นทุนโดยประมาณ ซึ่งมาจากข้อมูลในอดีตและประสบการณ์ ควรเป็นข้อมูลรอบบัญชีที่ยาว

ปริมาณกิจกรรมรวม คือ ปริมาณหรือจำนวนเงินที่มีความสัมพันธ์กับ ค่าใช้จ่ายการผลิตอย่างมีสาระสำคัญ ได้แก่ ค่าใช้จ่ายการผลิตมีความสัมพันธ์กับ

1. หน่วยสินค้าที่ผลิต
2. ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง
3. จำนวนชั่วโมงเครื่องจักร
4. จำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรง และ
5. ต้นทุนค่าแรงงานทางตรง

หลักในการพิจารณาเลือกวิธีการคำนวณ อัตราจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิต

1. อัตราที่เลือกควรง่ายในการคำนวณ
2. ปัจจัยหรือกิจกรรมที่เลือกควรเป็นปัจจัยที่ง่ายในการวัดและจัดเก็บข้อมูลในแต่ละงาน
3. ปัจจัยกิจกรรมที่เลือกควรมีความสัมพันธ์โดยตรงกับค่าใช้จ่ายการผลิตมากที่สุด
4. หลักการคำนวณที่เลือกสามารถแทนค่าการคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตได้ทุกงานที่ผลิต

เรื่อง 7.2.2 ระบบการเงินของกิจการผลิตสินค้า

ระบบการเงินที่สำคัญของกิจการผลิตสินค้า คือ ระบบแสดงฐานะการเงิน ระบบกำไรขาดทุน ระบบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น ระบบกระแสเงินสด หมายเหตุประกอบงบการเงิน ระบบต้นทุนการผลิตซึ่งถือเป็นงบประมาณของงบกำไรขาดทุน

สำหรับกิจการที่ผลิตสินค้า สินค้าคงเหลือ (Inventories) จะประกอบด้วยสินค้า 3 ประเภท คือ

1. วัตถุดิบคงเหลือ (Materials Inventory)
2. งานระหว่างทำคงเหลือ (Work in Process Inventory)
3. สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ (Finished Goods Inventory)

ตอนที่ 7.3

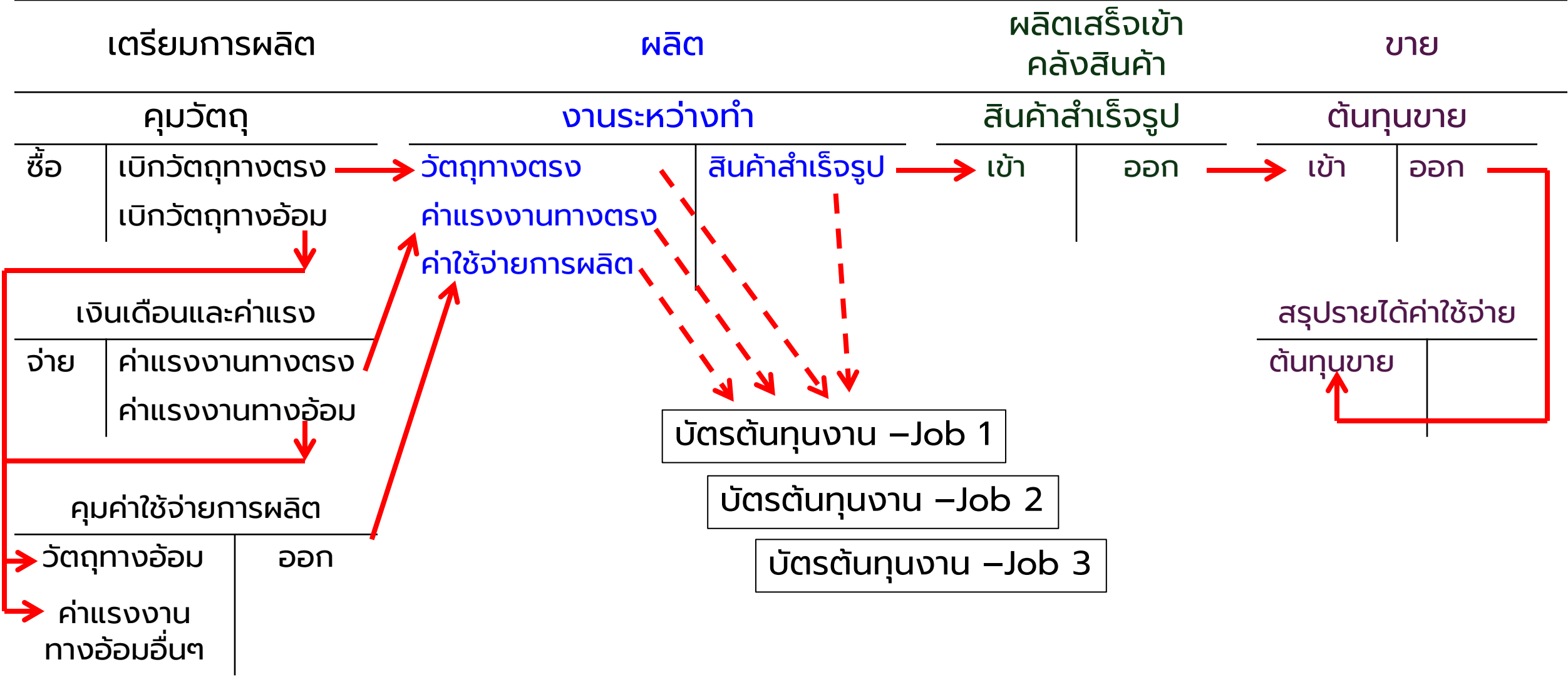
ระบบบัญชีต้นทุน

เรื่อง 7.3.1 ระบบบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ

ระบบบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ (Job-order Costing System)

คือ ระบบที่เก็บข้อมูลต้นทุนวัตถุดิบ ค่าแรงงานและค่าใช้จ่ายการผลิตแยกตามแต่ละงานที่ลูกค้าสั่ง เป็นระบบต้นทุนที่ใช้กับการผลิตสินค้าที่มีหลายชนิดแต่ละชนิดมีความแตกต่างกันซึ่งขึ้นอยู่กับลักษณะของสินค้า การสั่งซื้อของลูกค้า

วงจรบัญชีต้นทุนการผลิตสินค้า-ระบบต้นทุนงานสั่งทำ



เรื่อง 7.3.2 ระบบบัญชีต้นทุนช่วง

ระบบบัญชีต้นทุนช่วง (Process Costing System) คือ ระบบการผลิตสินค้าเป็นจำนวนมาก ผ่านกระบวนการผลิตหลายลำดับขั้นจากการนำวัตถุดิบเข้ากระบวนการผลิต ผ่านการผลิตจากแผนกหนึ่งไปอีกแผนกหนึ่งจนผลิตเสร็จ เป็นระบบต้นทุนที่ใช้กับการผลิตสินค้าที่มีการผลิตต่อเนื่องและเป็นจำนวนมากค่อนข้างมาก เหมาะสำหรับกิจการผลิตสินค้าที่มีลักษณะเหมือนๆ กันและเป็นจำนวนมากในแต่ละงวด

ขั้นตอนของระบบต้นทุนช่วง

แบ่งเป็น 5 ขั้นตอนใหญ่ๆ

1. เมื่อเบิกวัตถุดิบ และ/หรือรับโอนงานจากระหว่างทำจากแผนกอื่น
2. เมื่อจ่ายค่าแรงงาน
3. เมื่อจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าการผลิต
4. เมื่อโอนงานระหว่างทำที่ผลิตเสร็จให้แผนกอื่นผลิตต่อ หรือโอนเข้าต้นทุนสินค้าสำเร็จรูป
5. เมื่อขายสินค้าและบันทึกต้นทุนขาย

ผังทางเดินข้อมูลในระบบบัญชีต้นทุนช่วง ดูในหน้าที่ 7-47

การคำนวณหน่วยเทียบเท่ากรณีมีงานระหว่างทำคงเหลือ

กรณีที่มีการผลิตต่อเนื่องในงวดถัดมา แต่ละแผนกอาจมีงานระหว่างทำคงเหลือในงวดที่ยังผลิตไม่เสร็จ และต้องนำมาผลิตต่อในงวดถัดไป ดังนั้นจึงต้องมีการคำนวณต้นทุนที่ส่วนหนึ่งเป็นยอดดยกมา และใช้ต้นทุนเพิ่มเติมอีกงวดหนึ่ง การคำนวณต้นทุนต่อหน่วย จะต้องนำต้นทุนงานระหว่างทำต้นงวดมารวมคำนวณด้วย

หน่วยเทียบเท่าทางการผลิต (Equivalent Units of Production) คือ จำนวนหน่วยของสินค้าที่ยังผลิตไม่เสร็จและโดยประมาณตามอัตราส่วนที่เสร็จเป็นจำนวนหน่วยเทียบเท่าสินค้าที่ผลิตเสร็จตัวอย่างเช่น มีสินค้าระหว่างผลิตหรือที่ผลิตยังไม่เสร็จ 100 หน่วย

ต้นทุนต่อหน่วยเทียบเท่า (Cost per Equivalent Unit)

ในการคำนวณต้นทุนสินค้าต่อหน่วยที่มีทั้งสินค้าสำเร็จรูปและงานระหว่างทำ จำนวนหน่วยจริงทั้งหมดไม่สามารถนำไปหารต้นทุนที่เกิดขึ้น เพราะจำนวนหน่วยจริงมีส่วนหนึ่งเป็นสินค้าที่ผลิตเสร็จ อีกส่วนหนึ่งเป็นจำนวนสินค้าที่ผลิตยังไม่เสร็จซึ่งสภาพแตกต่างกัน ในการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยจึงต้องใช้หน่วยเทียบเท่าสินค้าที่ผลิตเสร็จ

วิธีการคำนวณต้นทุนงานระหว่างทำต้นงวดมารวมกับต้นทุนที่เกิดขึ้น
ในงวด มี 2 วิธี คือ

1. **วิธีต้นทุนถัวเฉลี่ย** (Average Costing Method) เป็นวิธีที่รวมต้นทุนยอดยกมาของงานระหว่างทำต้นงวดนำมารวมกับต้นทุนที่เกิดขึ้นในงวดปัจจุบัน ไม่มีการแยกต้นทุนเหมือนวิธีเข้าก่อนออกก่อน

2. **วิธีเข้าก่อนออกก่อน** (First In, First Out Costing Method: FIFO) วิธีเข้าก่อนออกก่อนต้นทุนงานระหว่างทำต้นงวดจะแยกคำนวณกับต้นทุนที่เกิดขึ้นระหว่างงวด และเมื่องานระหว่างทำต้นงวดเสร็จจะรวมต้นทุน ที่แยกเป็นต้นทุนที่ยกมางวดก่อนๆ และต้นทุนที่เกิดขึ้นในงวดสุดท้าย

สรุปข้อแตกต่างระหว่างระบบต้นทุนงานสั่งทำและระบบต้นทุนช่วง

ข้อแตกต่าง	ระบบต้นทุนงานสั่งทำ	ระบบต้นทุนช่วง
1. สินค้าที่ผลิต	สินค้ามีความแตกต่างกันขึ้นอยู่กับความต้องการของลูกค้า	สินค้ามีลักษณะเหมือนกันในแต่ละงวดการผลิต
2. การรวบรวมต้นทุน	มีการรวบรวมต้นทุนตามงานที่ผลิต	มีการรวบรวมต้นทุนการผลิตตามแผนกผลิต
3. เอกสารที่ใช้รวบรวมต้นทุน	ใช้บัตรต้นทุนงานรวบรวมต้นทุนแต่ละงานตั้งแต่เริ่มจนผลิตเสร็จ	ใช้รายงานต้นทุนการผลิตของแต่ละแผนกผลิตเพื่อรวบรวมต้นทุน
4. ต้นทุนต่อหน่วย	คำนวณจากการรวบรวมต้นทุนแต่ละงานหารด้วยจำนวนหน่วยสินค้าในงานที่ทำเสร็จ	คำนวณจากรายงานต้นทุนการผลิตของแต่ละแผนก
5. เวลาในการรวบรวมต้นทุน	เมื่องานเสร็จ	เมื่อสิ้นงวด

เรื่อง 7.3.3 ระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม

ต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing) คือ การวัดค่าต้นทุนและผลการปฏิบัติงานที่เกิดจากการใช้ทรัพยากรไปในกิจกรรมต่างๆ ของธุรกิจเพื่อให้บรรลุเป้าหมายในรูปของสิ่งของที่ต้องการคิดต้นทุน (Cost Objects)

คำศัพท์ที่ใช้ในต้นทุนฐานกิจกรรมและคำอธิบาย

1. ศูนย์ต้นทุน (Cost Center) คือ หน่วยงานหรือแผนกต่างๆ ตามความรับผิดชอบ หน่วยงานดังกล่าวจะรับผิดชอบในต้นทุนที่เกิดขึ้นโดยตรงและใน ส่วนที่จะต้องมีการแบ่งต้นทุนที่ใช้ร่วมกันกับหน่วยงานอื่น เช่น กลุ่มของ ต้นทุน (Cost Pool) คือการจัดกลุ่มต้นทุนให้สอดคล้องกับสิ่งที่ต้องการจะ วัดต้นทุน เช่น ต้นทุนขั้นต้น ค่าใช้จ่ายการผลิต ค่าเสื่อมราคา ต้นทุนร่วม ต้นทุนของแผนกบริหาร เป็นต้น

2. สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน หรือต้นทุนที่ต้องการจะวัด (Cost Object) คือ วัตถุ หรือหน่วยที่ต้องการวัดต้นทุน เช่น สินค้า กิจกรรม แผนก เป็นต้น รวบรวมต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตที่มีกิจกรรมคล้ายคลึงกันเข้าด้วยกัน เรียกว่า กลุ่มต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Cost Pools) โดยมีสาเหตุที่ทำให้ เกิดต้นทุนเหมือนกัน เช่น เป็นต้นทุนแปรตามหน่วยของผลิตภัณฑ์ เป็น ต้นทุนที่แปรตามจำนวนครั้ง เป็นต้น

คำศัพท์ที่ใช้ในต้นทุนฐานกิจกรรมและคำอธิบาย

3. ตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) หรือฐานที่จะใช้ในการแบ่ง (Allocation Base) คือปัจจัยหรือกิจกรรมที่เป็นสาเหตุให้เกิดต้นทุน ตัวผลักดันหรือเกณฑ์ที่ใช้เป็นตัวกำหนดสัดส่วนของการใช้ทรัพยากร และกิจกรรม เช่น จำนวนหน่วย จำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรง จำนวนชั่วโมงเครื่องจักร เป็นต้น

การแบ่งต้นทุนฐานกิจกรรม

ขั้นที่ 1 รวบรวมต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตที่มีกิจกรรมคล้ายคลึงกันเข้าด้วยกัน เรียกว่า กลุ่มต้นทุนฐานกิจกรรม สามารถจัดเป็นกลุ่มได้ 4 กลุ่ม

กลุ่ม	ฐานในการแบ่ง	ต้นทุนที่เกิดขึ้น
1. กลุ่มที่แปรตามจำนวนหน่วย	- ชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักร - ชั่วโมงแรงงานทางตรง - จำนวนหน่วยของผลผลิต	- ต้นทุนพลังงาน - ค่าซ่อมบำรุง - ต้นทุนค่าแรงงาน - ค่าวัตถุดิบ
2. กลุ่มที่แปรตามจำนวนครั้ง/จำนวนรุ่น	- จำนวนของคำสั่ง - จำนวนครั้งในการตรวจรับวัตถุดิบ - จำนวนครั้งในการขนย้ายวัตถุดิบ - จำนวนครั้งในการเริ่มเดินเครื่องจักร	- ต้นทุนของพนักงานเขียนใบสั่งซื้อ - วัสดุโรงงาน - ค่าแรงงานในการขนย้ายวัตถุดิบ - ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร

กลุ่ม	ฐานในการแบ่ง	ต้นทุนที่เกิดขึ้น
3. กลุ่มที่เกิดขึ้นกับเฉพาะ ผลิตภัณฑ์	- จำนวนครั้งในการตรวจสอบคุณภาพ - จำนวนชั่วโมงในการทดสอบ - จำนวนชั่วโมงในการออกแบบ - จำนวนการสั่งของวิศวกร	- ต้นทุนในการตรวจสอบคุณภาพ - ต้นทุนในการทดสอบ - ต้นทุนค่าออกแบบ - ต้นทุนค่าวิศวกรการผลิต
4. กลุ่มอำนวยความสะดวก และสวัสดิการในการผลิต	- ชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักร - จำนวนคนงาน - จำนวนชั่วโมงในการอบรม	- เงินเดือนผู้จัดการโรงงาน - ค่าสวัสดิการและ นันทนาการ - ค่าอบรมพนักงาน

ขั้นที่ 2 ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตที่รวบรวมมาเป็นกลุ่มต้นทุนนี้จะถูกแบ่งปันตามกิจกรรมที่ทำให้เกิดต้นทุนหรือตัวผลักดันต้นทุน



ชุดวิชา 30208
การบัญชีการเงินและการบัญชีเพื่อการจัดการ
หน่วยที่ 8
ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อการจัดการ

ตอนที่ 8.1

แนวคิดเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อการจัดการ

เรื่อง 8.1.1 ความหมายและความสำคัญของการบัญชีเพื่อการจัดการ

การบัญชีเพื่อการจัดการ คือ แหล่งข้อมูลเพื่อให้ผู้บริหารใช้ในการวิเคราะห์สื่อสาร และตัดสินใจโดยใช้ข้อมูลที่ใช้การเงินและไม่ใช้การเงินเข้ามาเกี่ยวข้อง ประกอบด้วย การบัญชี การเงิน และการจัดการ นำมารวมเข้าด้วยกันโดยใช้เทคนิคที่สามารถเพิ่มคุณค่าที่แท้จริงสู่องค์กรใดๆ ก็ได้

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (ปัจจุบันคือ สภาวิชาชีพบัญชีฯ) ให้ความหมายว่า การบัญชีสาขาหนึ่งที่มีรูปแบบเพื่อให้ข้อมูลแก่ผู้บริหารระดับต่างๆ เพื่อประโยชน์ในการควบคุม การวางแผน และการตัดสินใจในการดำเนินงาน

ความสำคัญของการบัญชีเพื่อการจัดการ

1. มีข้อมูลช่วยในการตัดสินใจ

2. เพื่อใช้ในการวางแผนอย่างมีทิศทาง

3. เพื่อใช้ในการควบคุมการดำเนินงานของกิจการ

4. ให้ข้อมูลเชิงลึกแก่กิจการ

เรื่อง 8.1.2 หน้าที่และข้อแตกต่างของการ บัญชีเพื่อการจัดการกับการบัญชีการเงิน



ข้อแตกต่างของการบัญชีเพื่อการจัดการกับการบัญชีการเงิน

การบัญชีการเงิน	การบัญชีเพื่อการจัดการ
1. วัตถุประสงค์การจัดทำ	
1. จัดทำข้อมูลทางการเงินและบัญชีเพื่อเสนอต่อบุคคลภายนอกในรูปแบบของงบการเงินและนำเสนอตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อบังคับของกฎหมาย	1. เป็นข้อมูลที่เสนอเพื่อใช้ในการบริหารงานภายในกิจการ เป็นประโยชน์ต่อการวางแผนควบคุมและตัดสินใจ โดยเสนอข้อมูลรายงานตามวัตถุประสงค์เฉพาะของผู้ใช้
2. ลักษณะคุณภาพของข้อมูล	
2. ข้อมูลทางการเงินเป็นข้อมูลตัวเลข และเป็นข้อมูลจากการบันทึกบัญชีในอดีต โดยรายงานผลการดำเนินงานในภาพรวมของทั้งกิจการ	2. ข้อมูลทางการเงินเป็นทั้งข้อมูลตัวเลขและไม่ใช้ตัวเลขเป็นข้อมูลที่คาดคะเนไว้ในอนาคต รายงานผลโดยละเอียดขึ้นอยู่กับความต้องการของผู้ใช้

ข้อแตกต่างของการบัญชีเพื่อการจัดการกับการบัญชีการเงิน

การบัญชีการเงิน	การบัญชีเพื่อการจัดการ
3. ส่วนงานที่นำเสนอ	
3.งบการเงินจัดทำตามงวดเวลาที่กำหนดสม่ำเสมอตามงวดบัญชีปกติ อาจจะเป็นรายไตรมาส หรือประจำปี ของกิจการโดยรวม จึง นำเสนอโดยองค์กรหรือกิจการ	3. การจัดทำงบการเงินไม่สม่ำเสมอเสนอตามความต้องการของผู้บริหารตามส่วนงานย่อยขององค์กรสามารถยืดหยุ่นได้ อาจจะเป็นทุกวัน ทุกสัปดาห์ ทุกเดือน หรือบ่อยครั้งตามความต้องการ จึง นำเสนอโดยส่วนงานแต่ละส่วน
4. ความเกี่ยวข้องของข้อมูล	
4. ข้อมูลที่นำมาแสดงต้องมีหลักฐานเชื่อถือได้และข้อมูลอาจจะ ไม่เกี่ยวข้อง กับปัญหาโดยตรง	4. การบัญชีเพื่อการจัดการอาจมีการบันทึกโดยไม่มีหลักฐานประกอบ แต่ เกี่ยวข้อง กันกับปัญหาที่ตัดสินใจ

ข้อแตกต่างของการบัญชีเพื่อการจัดการกับการบัญชีการเงิน

การบัญชีการเงิน	การบัญชีเพื่อการจัดการ
5. หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป	
5. เป็นไปตามหลักบัญชีที่ยอมรับโดยทั่วไปรูปแบบแน่นอนใช้หลักระบบบัญชีคู่มีความถูกต้องเพราะบันทึกจากหลักฐานที่มีและสามารถอ้างอิงได้ตามกฎหมาย	5. มีรูปแบบที่ไม่แน่นอน ไม่ต้องเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปสามารถใช้หลักการบัญชีอื่นๆ นอกเหนือ จากการบัญชีคู่และใช้อ้างอิงเป็นเอกสารทางกฎหมายได้เพราะจัดทำภายในกิจการ
6. การปฏิบัติตามข้อบังคับตามกฎหมาย	
6. รายงานการนำเสนอจะต้องได้รับการตรวจสอบข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	6.รายงานการนำเสนอไม่จำเป็นต้องรับการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ตอนที่ 8.2 ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีเพื่อ การจัดการ

เรื่อง 8.2.1 การกระจายอำนาจ

การกระจายอำนาจ (Decentralization) คือ การมอบหมายหน้าที่ ความรับผิดชอบและอำนาจในการตัดสินใจให้แก่ผู้บริหารระดับต่างๆ เพื่อให้สามารถบริหารงานภายในขอบเขตที่กำหนด

ข้อดีและข้อเสียของการกระจายอำนาจ

ข้อดี

1. ความรวดเร็วและความมีคุณภาพในการตัดสินใจ
2. ความเชี่ยวชาญและความมีประสิทธิภาพในงาน
3. การประเมินผลการปฏิบัติงาน
4. การลดภาระงานของผู้บริหารระดับสูง

ข้อเสีย

1. ความไม่พร้อมของบุคลากร
2. ปัญหาการกำหนดราคาโอนและการปันส่วนค่าใช้จ่าย
3. การมุ่งทำกำไรระยะสั้นโดยมองข้ามองค์การโดยรวม
4. ความสิ้นเปลือง

เรื่อง 8.2.2 การบริหารแบบลีน

การบริหารแบบลีน (Lean Management) คือ การบริหารในทุกส่วนงานที่เกี่ยวข้องโดยมุ่งลดความสิ้นเปลืองและความสูญเสียซึ่ง เป็นการลดต้นทุนที่ไม่จำเป็นหรือเป็นการรีดไขมันส่วนเกินขององค์กรนั่นเอง เพื่อให้ได้ผลงานหรือผลผลิตที่มีคุณภาพในต้นทุนที่ต่ำ การบริหารแบบลีนสามารถนำไปใช้ได้ทั้งในกิจการที่ทำการผลิตและกิจการบริการ

สาเหตุความสูญเสียหรือความสั่นเป็ล้องของระบบการผลิต



กระบวนการบริหารแบบลีน

การสร้างกระแสคุณค่า

การดึง/ทันเวลาพอดี



การกำหนดคุณค่าของ
ผลิตภัณฑ์

การสั่นไหวอย่าง
ต่อเนื่อง

การสร้างคุณค่าและ
กำจัดความสูญเปล่า

ขั้นตอนของการนำการบัญชีแบบลิ้นมาใช้



ประเภทเครื่องมือที่ใช้ในการบริหารการผลิตแบบลีน



เรื่อง 8.2.3 ทฤษฎีข้อจำกัด

ทฤษฎีข้อจำกัด โดยนักฟิสิกส์ชาวอิสราเอล ชื่อ ดร. อีเลียฮู เอ็ม. โกลด์แรทท์

หลักการของทฤษฎีข้อจำกัด คือ การบริหารข้อจำกัดที่เกิดขึ้น โดยการจัดการองค์ประกอบซึ่งเป็นระบบที่มีความซับซ้อนนั้นให้สามารถดำเนินงานได้ง่ายขึ้นและมีประสิทธิภาพมากขึ้นได้โดยการมุ่งความสนใจไปในข้อจำกัดที่พอจะควบคุมได้และทำให้ได้ผลผลิตหรือผลงานที่ดีที่สุด ท่ามกลางข้อจำกัดหรือเงื่อนไขที่มีอยู่ หรือทำให้ข้อจำกัดนั้นๆ เกิดปัญหาน้อยที่สุด

ประเภทของข้อจำกัด แบ่งได้เป็น 2 ประเภท

1. ข้อจำกัดภายใน เป็นข้อจำกัดที่เกิดจากภายในกิจการ เช่น เครื่องจักร อุปกรณ์ บุคลากร และ นโยบายของกิจการ

2. ข้อจำกัดภายนอก เป็นข้อจำกัดที่เกิดจากภายนอกกิจการ เช่น ข้อบังคับตามกฎหมาย และ ราคาวัสดุและเชื้อเพลิง

ขั้นตอนการดำเนินการตามทฤษฎีข้อจำกัด



STEP 1

การค้นหาและระบุส่วนที่เป็นข้อจำกัด



STEP 2

การหาแนวทางเพิ่มประสิทธิภาพของข้อจำกัด



STEP 3

การเน้นที่ข้อจำกัดโดยถือว่าสิ่งอื่นสำคัญรองลงไป



STEP 4

การหาทางเพิ่มกำลังการผลิตของข้อจำกัด



STEP 5

การกลับไปขั้นตอนที่ 1

การบัญชีเพื่อการจัดการเกี่ยวข้องกับทฤษฎีข้อจำกัด

การบัญชีเพื่อการจัดการเกี่ยวข้องกับทฤษฎีข้อจำกัด คือ ตามทฤษฎีข้อจำกัดนั้นการที่จะเพิ่มประสิทธิภาพให้ระบบจะต้องทราบถึงจุดอ่อนซึ่งเป็นข้อจำกัดของระบบ และหาทางจัดการกับจุดอ่อนนั้นๆ จุดเด่นที่สำคัญอีกประการหนึ่งของทฤษฎีนี้ก็คือการปรับปรุงด้วยการหาทางเพิ่มประสิทธิภาพของทั้งระบบไม่ใช่ทำให้เกิดผลดีเฉพาะจุดย่อยๆ เพราะการทำเช่นนั้นไม่ได้เป็นการเพิ่มประสิทธิภาพของทั้งระบบ อาจเป็นการสร้างปัญหาหรือเพิ่มต้นทุนที่จุดอื่นๆ ของระบบการผลิตหรือการดำเนินงานได้ทั้งนี้การบัญชีเพื่อการจัดการจะให้ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนที่เกี่ยวข้องทั้งก่อนและหลังการนำทฤษฎีมาใช้ในการตัดสินใจที่เหมาะสมต่อไป ข้อมูลที่ใช้ในการวัดผลการปฏิบัติงานขององค์กร เช่น

- การเปรียบเทียบค่าใช้จ่าย
- อัตราการหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือ
- ความสามารถในการผลิตโดยเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายกับผลผลิตที่ได้
- กำไรส่วนเกินต่อชั่วโมงการผลิต เป็นต้น

เรื่อง 8.2.4 การจัดการคุณภาพโดยรวม

การจัดการคุณภาพโดยรวม (Total Quality Management: TQM) หมายถึง การจัดการที่มุ่งเน้นการให้ความสำคัญสูงสุดต่อลูกค้าโดยความร่วมมือของบุคลากรทั่วทั้งองค์กรในการแก้ไขปัญหาและปรับปรุงงานอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้สามารถตอบสนองต่อความต้องการของลูกค้าได้

วัตถุประสงค์และประโยชน์ของการจัดการคุณภาพโดยรวม

1. การสร้างความพึงพอใจให้กับลูกค้า
2. การสร้างความพึงพอใจและยกระดับคุณภาพชีวิตของบุคลากร
3. ความอยู่รอดและการเจริญเติบโตขององค์กร
4. การรักษาผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้น
5. ความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม

หลักการและขั้นตอนของการจัดการคุณภาพโดยรวม

1. หลักการการจัดการคุณภาพโดยรวม

- 1.1 ให้ความสำคัญกับลูกค้า
- 1.2 บุคลากรทุกคนในองค์กรมีส่วนร่วมในการดำเนินงาน
- 1.3 มีการปรับปรุงและพัฒนาอย่างต่อเนื่องในกระบวนการผลิตสินค้าและบริการ โดยใช้แนวคิดเชิงระบบ
- 1.4 ผู้บริหารระดับสูงได้ความสนับสนุน
- 1.5 มีการประเมินผลการปฏิบัติงานที่ชัดเจนและสม่ำเสมอ
- 1.6 พัฒนาความรู้ความสามารถของบุคลากร

ขั้นตอนการจัดการคุณภาพโดยรวม



การจัดการคุณภาพโดยรวมกับการบัญชีเพื่อการจัดการ

การจัดการคุณภาพโดยรวม ต้องอาศัยข้อมูลที่เป็นตัวเลขในการวางแผน การสั่งการ และการควบคุมไม่ว่าจะเป็นจำนวนชั่วโมงแรงงาน ชั่วโมงเครื่องจักร หรือข้อมูลที่เป็นจำนวนเงินโดยเฉพาะต้นทุนของทุกส่วนงาน ซึ่งการบัญชีเพื่อการจัดการจะต้องเสนอรายงานเพื่อช่วยในการจัดการโดยเปรียบเทียบแผนที่วางไว้กับผลงานที่เกิดขึ้นจริง ซึ่งเป็นการประเมินผลการดำเนินงานและทราบถึงปัญหาที่เกิดขึ้น เพื่อหาทางแก้ไขและส่งเสริมให้ทุกส่วนงานมีส่วนร่วมในการปรับปรุงอย่างต่อเนื่องต่อไป

เรื่อง 8.2.5 แนวคิดและทฤษฎีอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการบัญชี เพื่อการจัดการ

1. การเปรียบเทียบกับต้นแบบที่เป็นเลิศ –

คือกระบวนการวัดและเปรียบเทียบ ผลผลิตและวิธีปฏิบัติขององค์กรเอง กับองค์กรอื่นที่ถือว่าประสบผลสำเร็จหรือมีวิธีปฏิบัติที่เป็นเลิศ (Best Practice) เพื่อนำผลของการเปรียบเทียบไปปรับปรุงการดำเนินงานให้ประสบความสำเร็จต่อไป

การเปรียบเทียบกับต้นแบบที่เป็นเลิศ ในทางปฏิบัติมักใช้ศัพท์ภาษาอังกฤษ คือ Benchmarking (เบนช์มาร์กกิ้ง)

1.1 การวางแผน Benchmarking

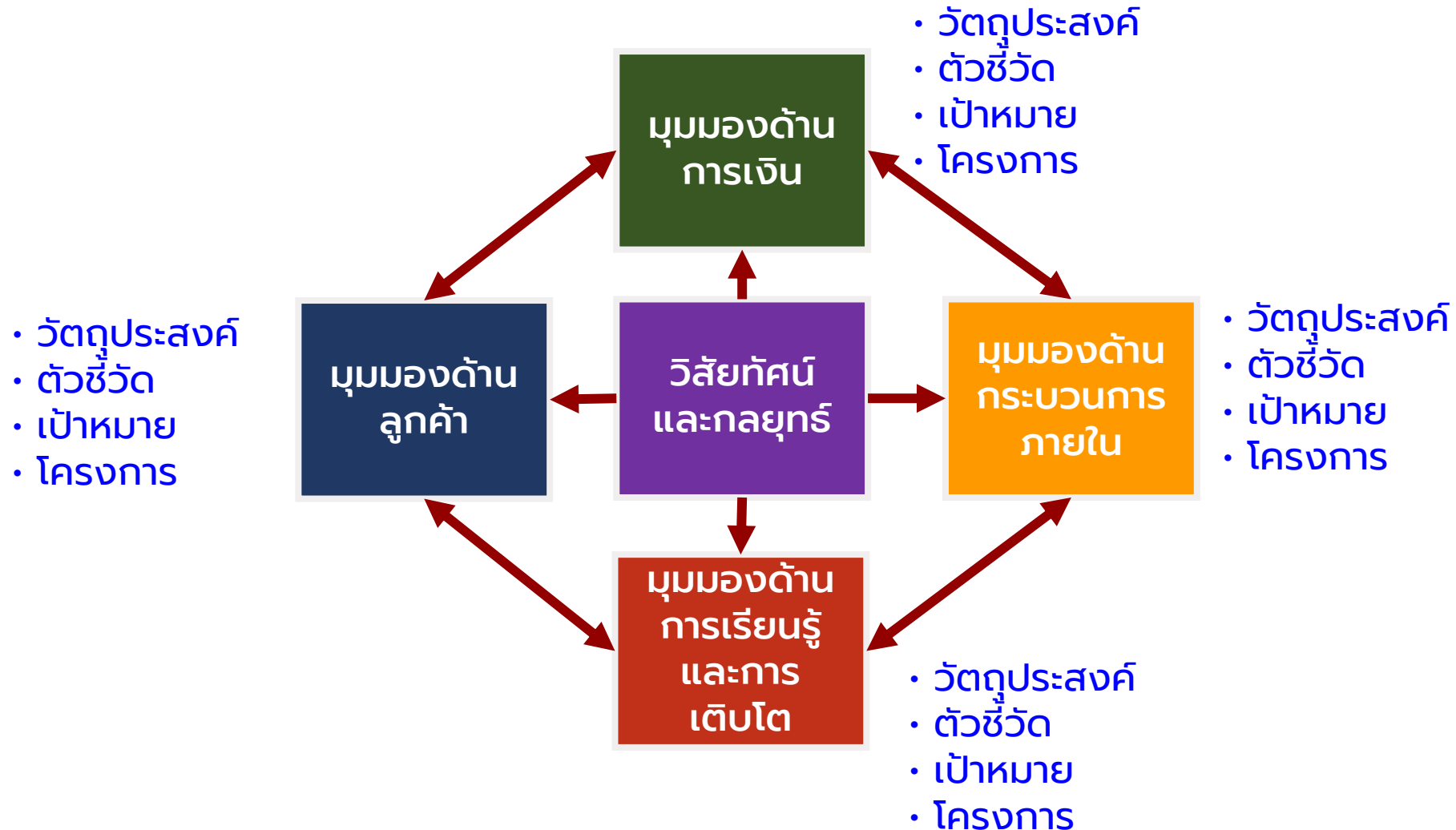
1.2 การวิเคราะห์ข้อมูล

1.3 การสื่อสารและตั้งเป้าหมาย

1.4 การปฏิบัติงาน

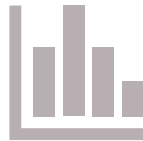
2. การวัดผลงานแบบดุลยภาพ

การประเมินผลเชิงดุลยภาพ (Balanced Scorecard: BSC) มีชื่อเรียกอื่นๆ คือ การประเมินผลการทำงานองค์กรแบบสมดุล



3. ระบบทันเวลาพอดี

ระบบทันเวลาพอดี (Just in Time System) หรือที่เรียกว่า JIT หมายถึง การจัดระบบการบริหารให้มีความสามารถ ดังนี้

- 01** การจัดซื้อแบบทันเวลาพอดี 
- 02** กระบวนการผลิตแบบทันเวลาพอดี 
- 03** การจัดส่งสินค้าแบบทันเวลาพอดี 

4. ชิกส์ ชิกมา – SIX SIGMA

กระบวนการของชิกส์ ชิกมา มี 5 ขั้นตอนหรือรวมเรียกว่า DMAIC (ดีเมอิค) มีดังนี้

1. **การกำหนดปัญหา** (Define: **D**) เป็นการระบุหรือกำหนดหัวข้อปัญหาที่เกิดขึ้นในกระบวนการทำงานจัดทำโครงการที่ต้องการแก้ไข

2. **การวัด** (Measure: **M**) เป็นการวัดความสามารถของกระบวนการที่ปฏิบัติจริงในปัจจุบัน

3. **การวิเคราะห์** (Analyze: **A**) เป็นการศึกษาดึงสาเหตุแท้จริงที่ทำให้เกิดปัญหาโดยใช้หลักการเชิงสถิติ เช่น การหาค่าเฉลี่ย การทดสอบสมมติฐาน การวิเคราะห์การถดถอย เป็นต้น

4. **การปรับปรุง** (Improve: **I**) เป็นการพัฒนาและปรับปรุงกระบวนการทำงานโดยค้นหาวิธีการที่เหมาะสมรวมทั้งการกำหนดระเบียบปฏิบัติเพื่อขจัดปัญหาที่เกิดขึ้น

5. **การควบคุม** (Control: **C**) เป็นการควบคุมกระบวนการทำงานที่ได้ปรับปรุงแล้วให้อยู่ในระดับที่น่าพอใจตลอดไป เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าจะไม่มีปัญหาเดิมย้อนกลับมาอีก

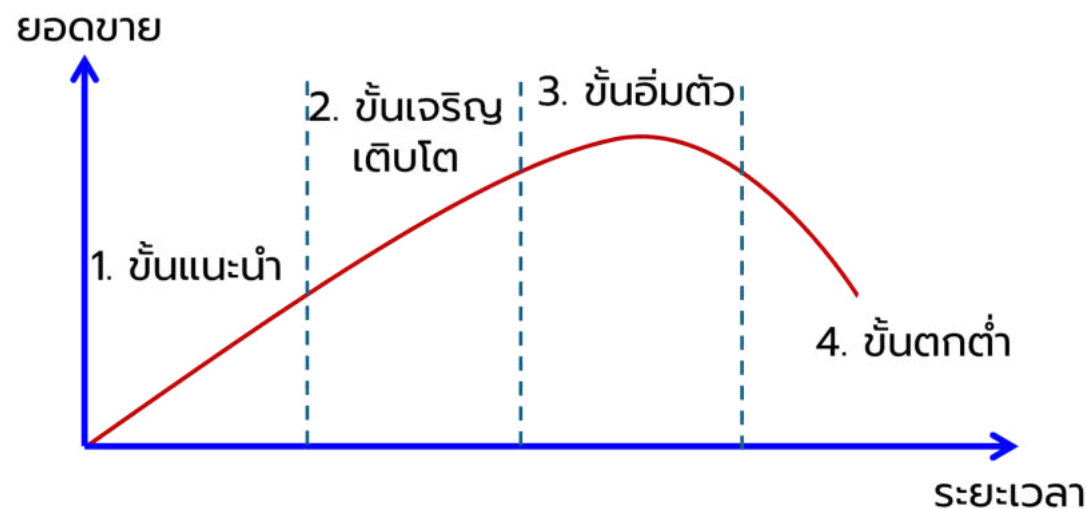
ตอนที่ 8.3 การจัดการต้นทุนเชิงกลยุทธ์

เรื่อง 8.3.1 ต้นทุนตามวงจรชีวิต

ต้นทุนตามวงจรชีวิต (Life Cycle Cost: LCC) คือ ต้นทุนที่เกิดขึ้นตามลำดับของกิจกรรมหรือตามวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ มี 2 ลักษณะ คือ วงจรชีวิตตามลำดับกิจกรรม และวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์

1. ต้นทุนตามวงจรชีวิตตามลำดับกิจกรรม –เรียงลำดับคือ กิจกรรมต้นน้ำ กิจกรรมการผลิตสินค้า (กลางน้ำ) และกิจกรรมปลายน้ำ

2. ต้นทุนตามวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์



เรื่อง 8.3.2 ต้นทุนตามเป้าหมาย

ต้นทุนตามเป้าหมาย (Target Cost) เป็นต้นทุนที่กิจการกำหนดขึ้นเพื่อให้ได้ผลกำไรตามที่ต้องการ ณ ระดับราคาตามเป้าหมายที่ได้ตั้งไว้

$$\text{ต้นทุนตามเป้าหมาย} = \text{ราคาตามเป้าหมาย} - \text{กำไรที่ต้องการ}$$

ความสำคัญของต้นทุนตามเป้าหมาย

1. เป็นการรับมือกับการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อม
2. มุ่งเน้นความต้องการของลูกค้า
3. มุ่งสู่การปรับปรุงการดำเนินงานอย่างเป็นระบบและต่อเนื่อง
4. มุ่งสู่การลดต้นทุนตามวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์

ขั้นตอนในการกำหนดต้นทุนตามเป้าหมาย

การกำหนด
ลักษณะเฉพาะของ
ผลิตภัณฑ์

การกำหนดกำไร
ตามเป้าหมายหรือ
กำไรที่ต้องการ



การบริหารต้นทุนตามเป้าหมาย จะวิเคราะห์ต้นทุนออกเป็น
2 ประเภท คือ ต้นทุนที่เพิ่มค่า และต้นทุนที่ไม่เพิ่มค่า

เรื่อง 8.3.3 ต้นทุนคุณภาพ

คุณภาพ (Quality) หมายถึง ลักษณะความสอดคล้องและความเหมาะสมกับการใช้งานของสินค้าและบริการ เพื่อให้เกิดการประหยัด มีประโยชน์และสร้างความพึงพอใจแก่ลูกค้าอย่างต่อเนื่อง

1. คุณภาพของการออกแบบ การออกแบบเป็นขั้นตอนสำคัญเพราะทำให้กิจกรรมอื่นต้องดำเนินงานตามผลงานของการออกแบบโดยส่งผลเชื่อมโยงต่อการวางแผนการผลิต วิธีการผลิตบรรจุภัณฑ์การตลาดและบริการหลังการขาย

2. คุณภาพของการผลิต คือ ความสามารถในการผลิตให้ตรงตามข้อกำหนด

3. คุณภาพในการใช้งาน คือ สินค้ามีคุณภาพพร้อมใช้งานตรงตามคุณสมบัติที่ระบุให้ลูกค้าทราบ

4. คุณภาพของการบริการหลังการขาย เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในช่วงของการรับประกันสินค้าโดยทั่วไปจะเป็นค่าบำรุงรักษา รวมทั้งการซ่อมแซม

ต้นทุนคุณภาพ (Cost of Quality: COQ) หมายถึง ต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นเพื่อผลิตสินค้าหรือบริการให้มีคุณภาพตามที่กำหนด

1. ต้นทุนในการป้องกัน (PREVENTION COST)

เป็นรายจ่ายเพื่อป้องกันการเกิดของเสียคือป้องกันมิให้สินค้าด้อยคุณภาพหรือชำรุดเสียหาย

2. ต้นทุนในการประเมิน (APPRAISAL COST)

เป็นต้นทุนที่ใช้ในการตรวจสอบและวัดคุณภาพของสินค้าและบริการ

3. ต้นทุนของความล้มเหลวภายใน (INTERNAL FAILURE COST)

เป็นค่าความเสียหายหรือความบกพร่องที่เกิดขึ้นก่อนการส่งมอบสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้า

4. ต้นทุนของความล้มเหลวนอก (EXTERNAL FAILURE COST)

เป็นค่าความเสียหายหรือความบกพร่องที่เกิดขึ้นหลังจากการส่งมอบสินค้าให้กับลูกค้าแล้ว

การรายงานต้นทุนคุณภาพ ควรแสดงถึงต้นทุนคุณภาพแต่ละประเภทค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนรวมตามประเภทของต้นทุนคุณภาพ ต้นทุนคุณภาพต่อหน่วย รวมทั้งอัตราร้อยละของต้นทุนคุณภาพแต่ละประเภทต่อยอดขายด้วย

เรื่อง 8.3.4 กลยุทธ์การจัดจ้างจากภายนอกกิจการ

กลยุทธ์การจัดจ้างจากภายนอกกิจการ (Outsourcing) หมายถึง การจ้างให้ผู้อื่นผลิตหรือดำเนินการแทนโดยมีการโอนความเป็นเจ้าของในกระบวนการทำงานไปให้กับผู้รับจ้างซึ่งเป็นกิจการอื่นที่เป็นบุคคลภายนอก เพื่อให้ทำงานแทนโดยงานที่โอนไปนั้นจะเป็นงานที่หากกิจการผู้ว่าจ้าง (Outsourcer) ได้ดำเนินการเองแล้วไม่สามารถทำได้ดีเท่ากับการให้กิจการภายนอกดำเนินการให้

ลักษณะงานที่ทำ Outsourcing แบ่งได้เป็น 3 รูปแบบ คือ งานบริการพื้นฐาน งานบริการเชิงวิชาชีพ และงานที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการทางธุรกิจ

สาเหตุของการทำการจัดจ้างจากภายนอก

1

การได้ใช้เวลา
มุ่งเน้นกับธุรกิจ
หลัก.

2

ความยากในการ
บริหารบุคลากรที่
มีความชำนาญ
เฉพาะ .

3

การขาดแคลน
บุคลากรที่มีความ
เชี่ยวชาญเฉพาะ

4

การมุ่งลดต้นทุน

5

การก้าวทัน
เทคโนโลยี

6

การเพิ่มความ
สามารถในการ
แข่งขัน

ขั้นตอนของการทำการจ้างจากภายนอก



**ข้อควรพิจารณา
ในการจัดจ้างจาก
ภายนอกกิจการ**

**โอกาสในการเรียนรู้จากการ
ผลิตหรือดำเนินการเอง**

**การเป็นมาตรการสุดท้าย
หลังจากที่มีการปรับปรุง
งานของกิจการแล้ว**

ความผูกพันในระยะยาว

**ผลกระทบกับบุคลากร
ที่มีอยู่เดิมของกิจการ
ผู้ว่าจ้าง**

**การสูญเสียความเป็น
อิสระ**

กระบวนการทำงาน

**ข้อควรระวังเกี่ยวกับ
ความลับทางการค้า**

**ระดับการให้บริการ
ตามสัญญา**

ธุรกิจระหว่างประเทศ

**การตรวจสอบ
คุณภาพงาน**



ชุดวิชา 30208
การบัญชีการเงินและการบัญชีเพื่อการจัดการ
หน่วยที่ 9
การวิเคราะห์ต้นทุน ปริมาณ กำไร

ตอนที่ 9.1 แนวคิดเกี่ยวกับการวิเคราะห์ต้นทุน ปริมาณ ทำไร

เรื่อง 9.1.1 ความสำคัญของการวิเคราะห์ต้นทุน ปริมาณ กำไร

การวิเคราะห์ต้นทุน ปริมาณ กำไร (Cost-Volume-Profit Analysis) หรือ **การวิเคราะห์ CVP** เป็นเครื่องมือหรือเทคนิคที่สำคัญซึ่งจะช่วยให้ผู้บริหารเข้าใจถึงความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณ กำไร โดยการวิเคราะห์ CVP จะมุ่งเน้นให้ทราบว่ากำไรของกิจการจะเปลี่ยนแปลงไปอย่างไร ถ้าปัจจัยต่างๆ เช่น ต้นทุนผันแปร ต้นทุนคงที่ ปริมาณขาย หรือ ราคาขาย มีการเปลี่ยนแปลง

วิเคราะห์ CVP จะสามารถตอบคำถามต่างๆ เหล่านี้ให้แก่กิจการได้ เช่น

1. กิจการจะต้องขายสินค้าในปริมาณเท่าใดหรือมีรายได้เท่าใดจึงจะไม่ขาดทุน
2. กิจการจะต้องขายสินค้าในปริมาณเท่าใดจึงจะได้กำไรตามที่ต้องการ
3. การเปลี่ยนแปลงราคาขาย จะมีผลกระทบต่อกำไรของกิจการอย่างไร
4. การเพิ่มค่าใช้จ่ายโฆษณา จะมีผลกระทบต่อกำไรของกิจการอย่างไร
5. โครงสร้างต้นทุนมีผลกระทบต่อกำไรและความเสี่ยงของกิจการอย่างไร

เรื่อง 9.1.2 พฤติกรรมต้นทุน และกำไรส่วนเกิน

ลักษณะพฤติกรรมต้นทุน จะแบ่งต้นทุนออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่

1. **ต้นทุนผันแปร** (Variable Cost) หมายถึง ต้นทุนที่จำนวนรวมของต้นทุนเปลี่ยนแปลงเป็นสัดส่วนโดยตรงกับการเปลี่ยนแปลงของระดับกิจกรรมหรือตัวผลักดันต้นทุน เช่น วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงทางตรง เป็นต้น

2. **ต้นทุนคงที่** (Fixed Cost) หมายถึง ต้นทุนที่จำนวนรวมของต้นทุนจะคงที่ไม่เปลี่ยนแปลงไปตามระดับกิจกรรมหรือตัวผลักดันต้นทุน ตัวอย่าง เช่น ค่าเช่าอาคาร ค่าเสื่อมราคา ค่าภาษี เงินเดือนพนักงาน เป็นต้น

3. **ต้นทุนผสม** (Mixed Cost) หรือ **ต้นทุนกึ่งผันแปร** (Semi-variable Cost) หมายถึง ต้นทุนที่ประกอบด้วยต้นทุนทั้งส่วนที่ผันแปรและส่วนที่คงที่อยู่ ในต้นทุนตัวเดียวกัน ตัวอย่างเช่น ค่าตอบแทนพนักงานขาย ซึ่งมักจะประกอบด้วยเงินเดือนที่เป็นต้นทุนคงที่ส่วนหนึ่ง และค่านายหน้าการขายซึ่งเป็นต้นทุนที่ผันแปรตามปริมาณที่ขายได้อีกส่วนหนึ่ง

การคำนวณต้นทุนผสม

$$y = a + bx$$

Y = จำนวนต้นทุนผสม หรือต้นทุนรวม

a = จำนวนต้นทุนคงที่

b = อัตราต้นทุนผันแปรต่อ 1 หน่วยกิจกรรม

x = ปริมาณกิจกรรมที่มีความสัมพันธ์กับต้นทุนผันแปร
เช่น ปริมาณขาย ปริมาณผลิต เป็นต้น

การวิเคราะห์พฤติกรรมต้นทุนวิธีสูงสุด-ต่ำ

1. เลือกกิจกรรมสูงสุดและต่ำสุด พร้อมต้นทุนรวม ณ ระดับกิจกรรมดังกล่าว และหาผลต่างของต้นทุนรวมและผลต่างกิจกรรม

2. คำนวณหาอัตราต้นทุนผันแปร ต่อ 1 หน่วยกิจกรรม (ค่า b) จากสูตรดังนี้
อัตราต้นทุนผันแปร (b)

$$= \frac{\text{ผลต่างต้นทุนรวม ณ ระดับกิจกรรมสูงสุดและต่ำสุด}}{\text{ผลต่างของกิจกรรมสูงสุดและต่ำ}}$$

3. คำนวณหาต้นทุนคงที่ (a) โดยแทนค่าอัตราต้นทุนผันแปรในต้นทุนรวม ณ ระดับกิจกรรมใด

$$\text{ต้นทุนคงที่} = \text{ต้นทุนรวม} - \text{ต้นทุนผันแปร}$$

กำไรส่วนเกิน (Contribution Margin) หมายถึง ส่วนของรายได้ที่เหลือหลังจากหักต้นทุนผันแปร กำไรส่วนเกินจะแสดงถึงจำนวนเงินที่จะไปชดเชยต้นทุนคงที่ สามารถคำนวณได้ 3 รูปแบบ ได้แก่

1. **กำไรส่วนเกินต่อหน่วย** = ราคาขายต่อหน่วย - ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย

2. **กำไรส่วนเกินรวม** (Total Contribution Margin) คำนวณได้ 2 วิธี

2.1 **กำไรส่วนเกินรวม** = ยอดขายรวม - ต้นทุนผันแปรรวม

2.2 **กำไรส่วนเกินรวม** = กำไรส่วนเกินต่อหน่วย X ปริมาณขาย

3. **อัตรากำไรส่วนเกิน** (Contribution Margin Ratio หรือ CM Ratio) เป็นการคำนวณกำไร ส่วนเกินว่าเป็นอัตราร้อยละเท่าใดของยอดขาย โดยมีสูตรในการคำนวณดังนี้

3.1 **อัตรากำไรส่วนเกิน** = กำไรส่วนเกินต่อหน่วย / ราคาขายต่อหน่วย

3.2 **อัตรากำไรส่วนเกิน** = กำไรส่วนเกินรวม / ยอดขายรวม

เรื่อง 9.1.3 จบบำไรขาดทุนกับการวิเคราะห์ต้นทุน ปริมาณ กำไร

จบบำไรขาดทุนแบ่งตามวัตถุประสงค์ของการจัดทำแบ่งได้เป็น 2 รูปแบบ

1. จบบำไรขาดทุนที่จัดทำเพื่อเสนอต่อบุคคลภายนอก จะเน้นแสดงให้เห็นถึงกำไรขั้นต้น (Gross Margin) โดยจะนำยอดขายหักด้วยต้นทุนขาย และจะแยกต้นทุนออกเป็น 3 กลุ่มดังนี้

- 1) ต้นทุนขาย (ประกอบด้วยต้นทุนการผลิตทั้งผันแปรและคงที่)
- 2) ค่าใช้จ่ายในการขาย
- 3) ค่าใช้จ่ายในการบริหาร

ตัวอย่างงบกำไรขาดทุนวิธีกำไรส่วนเกิน

บริษัท ยิ่งรวย จำกัด
งบกำไรขาดทุน
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1

		หน่วย: บาท
ขาย		500,000
หัก ต้นทุนขาย		380,000
กำไรขั้นต้น		120,000
หัก ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน		
ค่าใช้จ่ายในการขาย	35,000	
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	35,000	70,000
กำไรจากการดำเนินงาน		50,000

เรื่อง 9.1.3 จบบำไรขาดทุนกับการวิเคราะห์ต้นทุน ปริมาณ กำไร

2. จบบำไรขาดทุนที่จัดทำเพื่อประโยชน์แก่ฝ่ายบริหาร จัดทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่ฝ่ายบริหาร ก็คือจบบำไรขาดทุนวิธีกำไรส่วนเกิน มีลักษณะที่สำคัญคือจะจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมโดยแบ่งต้นทุนออกเป็น 2 กลุ่ม คือ ต้นทุนผันแปร และต้นทุนคงที่เพื่อแสดงให้เห็นถึงกำไรส่วนเกิน ซึ่งจะช่วยให้เห็นความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณ กำไร และให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ฝ่ายบริหารในการวางแผนและตัดสินใจได้ดีกว่าจบบำไรขาดทุนในรูปแบบทั่วไปที่นำเสนอต่อบุคคลภายนอกหรือผู้ถือหุ้น

ตัวอย่างงบกำไรขาดทุนวิธีกำไรส่วนเกิน

บริษัท ยิ่งรวย จำกัด
งบกำไรขาดทุน
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1

หน่วย: บาท
500,000

ขาย

หัก ต้นทุนผันแปร

ต้นทุนการผลิตผันแปร 280,000

ค่าใช้จ่ายในการขายผันแปร 15,000

ค่าใช้จ่ายในการบริหารผันแปร 5,000 300,000

กำไรส่วนเกิน 200,000

หัก ต้นทุนคงที่

ต้นทุนการผลิตคงที่ 100,000

ค่าใช้จ่ายในการขายคงที่ 20,000

ค่าใช้จ่ายในการบริหารคงที่ 30,000 150,000

กำไรจากการดำเนินงาน 50,000

เรื่อง 9.1.4 สมมติฐานในการวิเคราะห์ต้นทุน ปริมาณ กำไร

ในการวิเคราะห์ต้นทุน ปริมาณ กำไร จะมีสมมติฐานที่สำคัญ ดังนี้

1. การเปลี่ยนแปลงของรายได้รวมและต้นทุนรวมจะเกิดขึ้นเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงปริมาณสินค้า (หรือบริการ) ที่ขายเท่านั้น สมมติฐานข้อนี้มีความหมายว่าปริมาณขายเป็นเพียงปัจจัยเดียวเท่านั้น
2. ราคาขายต่อหน่วย ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย และต้นทุนคงที่รวมสามารถกำหนดมูลค่าได้แน่นอนและมีค่าคงที่ในช่วงระดับกิจกรรมที่เรียกว่า ช่วงที่เกี่ยวข้องหรือช่วงที่มีความหมาย (Relevant Range) สมมติฐานข้อนี้มีความหมายว่าในช่วงกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเป็นช่วงของระดับกิจกรรมที่กิจการคาดว่าจะดำเนินงานนั้น

3. ต้นทุนมีพฤติกรรมเป็นเส้นตรงและสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท คือ ต้นทุนคงที่ซึ่งเป็นต้นทุนที่จะไม่เปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณกิจกรรม และต้นทุนผันแปรซึ่งเป็นต้นทุนที่เปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณกิจกรรม สมมติฐานในข้อนี้มีความหมายว่าในการวิเคราะห์ CVP จะต้องจำแนกต้นทุนต่างๆ ของกิจการออกเป็นต้นทุนคงที่ และต้นทุนผันแปรเท่านั้น หากมี ต้นทุนผสมหรือต้นทุนกึ่งผันแปรก็ต้องวิเคราะห์และจำแนกต้นทุนดังกล่าวให้ออกมาเป็นต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปร

4. ในกรณีที่กิจการมีการขายสินค้าหลายชนิด จะกำหนดให้สัดส่วนการขายสินค้าแต่ละชนิด (Sales Mix) คงที่ตลอดช่วงเวลาที่ทำการวิเคราะห์

5. ในกรณีที่กิจการผลิตสินค้า (Manufacturing Firms) ระดับสินค้าคงเหลือจะเท่าเดิมไม่เปลี่ยนแปลง สมมติฐานข้อนี้จะสมมติว่าปริมาณสินค้าที่ผลิตในระหว่างงวดมีจำนวนเท่ากับปริมาณสินค้าที่ขายพอดี หรือผลิตเท่าไรก็ให้ถือว่าขายได้ทั้งหมด ระดับสินค้าคงเหลือจึงคงที่ไม่เปลี่ยนแปลง นั่นก็คือ ในการวิเคราะห์ CVP ไม่ต้องคำนึงถึงจำนวนสินค้าคงเหลือ

ตอนที่ 9.2

การวิเคราะห์จุดคุ้มทุน

เรื่อง 9.2.1 การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนกรณีขายผลิตภัณฑ์ชนิดเดียว

จุดคุ้มทุน (Break-Even Point) หมายถึง ระดับปริมาณขายหรือระดับการขายที่รายได้เท่ากับต้นทุนพอดี หรือเป็นจุดที่กิจการไม่มีกำไรและไม่ขาดทุน หรือมีกำไรจากการดำเนินงานเท่ากับศูนย์

การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนสามารถกระทำได้ 3 วิธีดังนี้

1. วิธีสมการ (Equation Method)
2. วิธีกำไรส่วนเกิน (Contribution Margin Method)
3. วิธีกราฟ (Graph Method)

1. วิธีสมการ (Equation Method)

$$\text{ยอดขาย} - \text{ต้นทุน} = \text{กำไร} \dots\dots\dots(1)$$

$$\text{ยอดขาย} - \text{ต้นทุนผันแปร} - \text{ต้นทุนคงที่} = \text{กำไร} \dots\dots\dots(2)$$

$$(\text{ราคาขาย} \times \text{ปริมาณขาย}) - (\text{ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย} \times \text{ปริมาณขาย}) - \text{ต้นทุนคงที่} = \text{กำไร} \dots\dots\dots(3)$$

$$\text{ยอดขาย ณ จุดคุ้มทุน (บาท)} = \text{ปริมาณขาย ณ จุดคุ้มทุน (หน่วย)} \times \text{ราคาขาย} \dots\dots\dots(4)$$

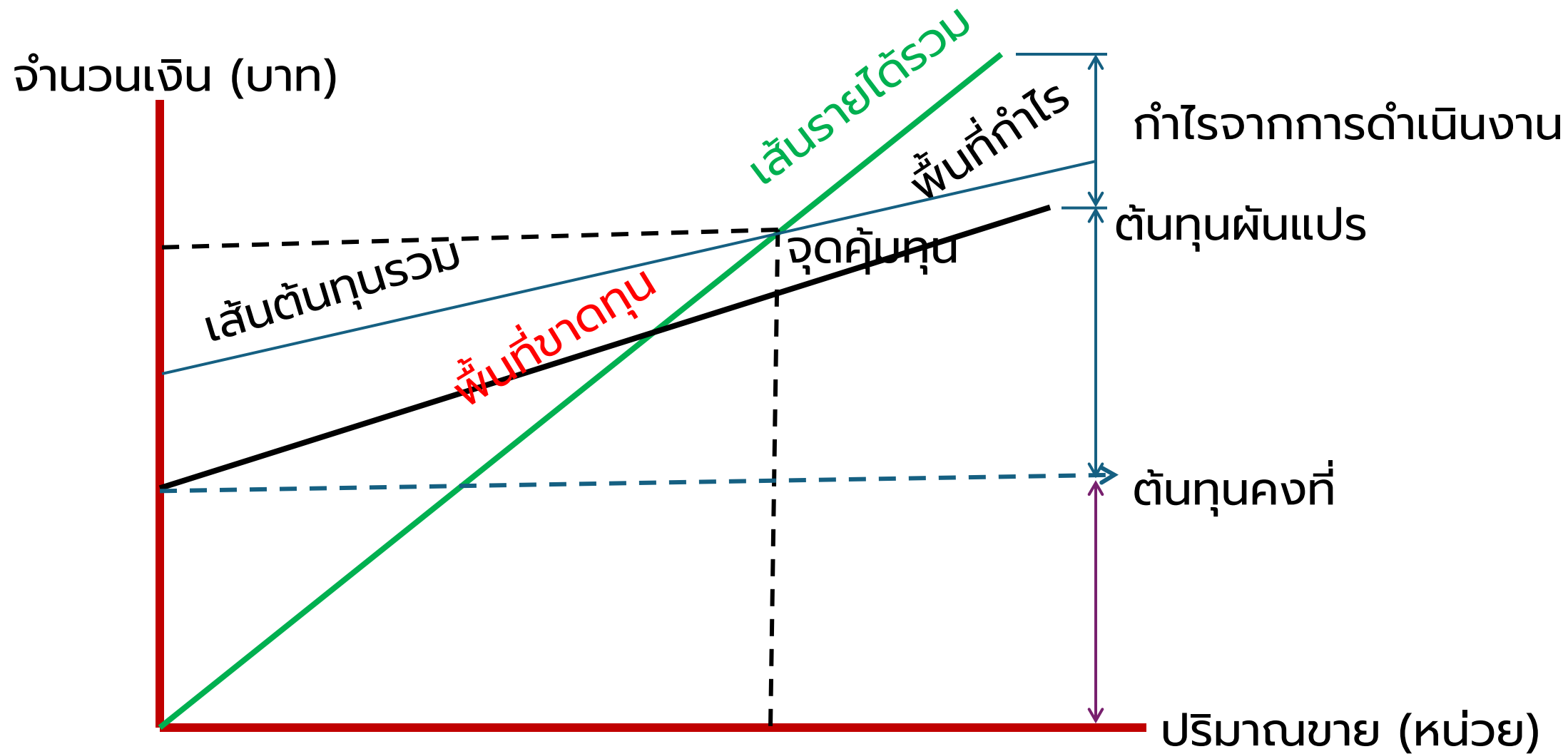
$$\text{ปริมาณขาย ณ จุดคุ้มทุน (หน่วย)} = \frac{\text{ยอดขาย ณ จุดคุ้มทุน (บาท)}}{\text{ราคาขาย}} \dots\dots\dots(5)$$

2. วิธีกำไรส่วนเกิน (Contribution Margin Method)

ปริมาณขาย ณ จุดคุ้มทุน (หน่วย) = ต้นทุนคงที่ / กำไรส่วนเกินต่อหน่วย

ยอดขาย ณ จุดคุ้มทุน (บาท) = ต้นทุนคงที่ / อัตรากำไรส่วนเกิน

3. วิธีกราฟ (Graph Method) - กราฟต้นทุน ปริมาณ ทำไร



เรื่อง 9.2.2 การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนกรณีขายผลิตภัณฑ์หลายชนิด

สัดส่วนการขายผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด (Sales Mix) มีบทบาทสำคัญต่อผลกำไรของกิจการ และมีบทบาทสำคัญต่อการวิเคราะห์จุดคุ้มทุนด้วย เพราะถ้าสัดส่วนการขายมีการเปลี่ยนแปลงจะมีผลทำให้กำไรของกิจการเปลี่ยนแปลงไปด้วย และมีผลทำให้จุดคุ้มทุนของกิจการเปลี่ยนแปลงไป

$$\text{ปริมาณขายรวม ณ จุดคุ้มทุน (หน่วย)} = \frac{\text{ต้นทุนคงที่รวม}}{\text{กำไรส่วนเกินต่อหน่วย}}$$

$$\text{ยอดขายรวม ณ จุดคุ้มทุน (บาท)} = \frac{\text{ต้นทุนคงที่รวม}}{\text{อัตรากำไรส่วนเกินต่อหน่วย}}$$

$$\text{อัตรากำไรส่วนเกินต่อหน่วย} = \frac{\text{กำไรส่วนเกินต่อหน่วย}}{\text{ราคาขายต่อหน่วย}}$$

เรื่อง 9.2.3 ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อจุดคุ้มทุน

การเปลี่ยนแปลงต้นทุนคงที่

ต้นทุนคงที่ที่มีการเปลี่ยนแปลงเพิ่มขึ้นจะมีผลทำให้จุดคุ้มทุนมียอดสูงขึ้น ด้วย ในทางตรงข้ามถ้าต้นทุนคงที่มียอดลดลงจะมีผลทำให้จุดคุ้มทุนมียอดลดลง

จุดคุ้มทุนจะมีการเปลี่ยนแปลงไปในทิศทางเดียวกันกับการเปลี่ยนแปลงของต้นทุนคงที่

การเปลี่ยนแปลงต้นทุนผันแปร

ถ้าต้นทุนผันแปรมีการเปลี่ยนแปลงเพิ่มขึ้น ในขณะที่ปัจจัยอื่นๆ เท่าเดิมไม่เปลี่ยนแปลง จะมีผลทำให้จุดคุ้มทุนเปลี่ยนแปลงเพิ่มขึ้น และถ้าต้นทุนผันแปรลดลง จะมีผลทำให้จุดคุ้มทุนลดลงเช่นกัน

การเปลี่ยนแปลงของต้นทุนผันแปรจะมีผลกระทบต่อจุดคุ้มทุนในทิศทางเดียวกันเช่นเดียว กับผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงต้นทุนคงที่

ตอนที่ 9.3

การวิเคราะห์ต้นทุน ปริมาณ กำไรเพื่อการจัดการ

เรื่อง 9.3.1 ส่วนเกินที่ปลอดภัย

ส่วนเกินที่ปลอดภัย (หน่วย) = ปริมาณขายจริง (หรืองบประมาณ)
- ปริมาณขาย ณ จุดคุ้มทุน

ส่วนเกินที่ปลอดภัย (บาท) = ยอดขายจริง (หรืองบประมาณ) -
ยอดขาย ณ จุดคุ้มทุน

อัตราส่วนเกินที่ปลอดภัย (%)

$$\begin{aligned} &= \frac{\text{ส่วนเกินที่ปลอดภัย (หน่วย)}}{\text{ปริมาณขายจริง (หรืองบประมาณ) (หน่วย)}} \\ \text{หรือ} &= \frac{\text{ส่วนเกินที่ปลอดภัย (บาท)}}{\text{ยอดขายจริง (หรืองบประมาณ) (บาท)}} \end{aligned}$$

เรื่อง 9.3.2 การกำหนดปริมาณขายเพื่อให้ได้กำไรตามเป้าหมาย

1. **วิธีการ** การวิเคราะห์จะแบ่งออกเป็น 2 กรณี ได้แก่

1.1 กรณีกำหนดเป็นกำไรก่อนภาษี (Operating Income)

ยอดขาย - ต้นทุนผันแปร - ต้นทุนคงที่ = กำไร .

(ราคาขาย × ปริมาณขาย) - (ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย × ปริมาณขาย)

- ต้นทุนคงที่ = กำไร

1.2 กรณีกำหนดเป็นกำไรสุทธิหรือกำไรหลังหักภาษี (Net Profit or Net Income)

$$\text{กำไรก่อนภาษี} = \frac{\text{กำไรสุทธิหรือกำไรหลังหักภาษี}}{1 - \text{อัตราภาษี}}$$

2. วิธีทำไร่สวนเกิน

การวิเคราะห์จะแบ่งออกเป็น 2 กรณี ได้แก่

2.1 กรณีกำหนดเป็นกำไรก่อนภาษี

ปริมาณขายเพื่อให้ได้กำไรตามเป้าหมาย (หน่วย)

$$= \frac{\text{ต้นทุนคงที่} + \text{กำไรก่อนภาษี}}{\text{กำไรส่วนเกินต่อหน่วย}}$$

ยอดขายเพื่อให้ได้กำไรตามเป้าหมาย (บาท)

$$= \frac{\text{ต้นทุนคงที่} + \text{กำไรก่อนภาษี}}{\text{อัตรากำไรส่วนเกิน}}$$

2.2 กรณีกำหนดเป็นกำไรสุทธิหรือกำไรหลังหักภาษี
ปริมาณขายเพื่อให้ได้กำไรตามเป้าหมาย (หน่วย)

$$= \frac{\text{ต้นทุนคงที่} + \left[\frac{\text{กำไรสุทธิ}}{1 - \text{อัตรภาษี}} \right]}{\text{กำไรส่วนเกินต่อหน่วย}}$$

ยอดขายเพื่อให้ได้กำไรตามเป้าหมาย (บาท)

$$= \frac{\text{ต้นทุนคงที่} + \left[\frac{\text{กำไรสุทธิ}}{1 - \text{อัตรภาษี}} \right]}{\text{กำไรส่วนเกิน}}$$

เรื่อง 9.3.3 การวิเคราะห์การเปลี่ยนแปลงต้นทุน ปริมาณ กำไร เพื่อการตัดสินใจ

1. การเปลี่ยนแปลงต้นทุนคงที่และปริมาณขาย

กรณีนี้เป็นการวิเคราะห์เพื่อตัดสินใจว่ากิจการควรเปลี่ยนแปลงต้นทุนคงที่ซึ่งจะมีผลกระทบต่อปริมาณขายสินค้าของกิจการด้วยหรือไม่

2. การเปลี่ยนแปลงต้นทุนผันแปรและปริมาณขาย

ในบางกรณีกิจการอาจต้องการปรับปรุงคุณภาพสินค้าโดยใช้วัสดุที่ดีกว่าเดิม แต่ยังคงขายในราคาเดิม ทั้งนี้เพื่อเพิ่มความพึงพอใจของลูกค้า และทำให้ลูกค้าซื้อสินค้าของกิจการมากขึ้น แต่การปรับปรุงคุณภาพสินค้าก็ทำให้กิจการมีต้นทุนผันแปรต่อหน่วยเพิ่มขึ้น หากกิจการยังคงขายสินค้าราคาเท่าเดิม ย่อมทำให้กิจการมีกำไรส่วนเกินต่อหน่วยลดลง

3. การเปลี่ยนแปลงต้นทุนผันแปร ต้นทุนคงที่ และปริมาณขาย

การเปลี่ยนแปลงนโยบายของกิจการในบางกรณีอาจทำให้มีผลกระทบทั้งต้นทุนผันแปร ต้นทุนคงที่ และปริมาณขาย เช่น การเปลี่ยนแปลงโครงสร้างค่าตอบแทนพนักงานขาย เป็นต้น

ถ้าการเปลี่ยนแปลงนั้นทำให้กำไรจากการดำเนินงานของกิจการเพิ่มขึ้นกว่าเดิม ก็ควรเปลี่ยนแปลง แต่ถ้าทำให้กำไรลดลงก็ไม่ควรเปลี่ยนแปลง

4. การเปลี่ยนแปลงราคาขายและปริมาณขาย

ในบางสถานการณ์กิจการอาจต้องการเปลี่ยนแปลงราคาขาย แต่โดยทั่วไป เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงราคาขาย มักจะมีผลกระทบต่อปริมาณขาย เช่น เมื่อมีการลดราคาขาย ก็มักจะทำให้กิจการขายสินค้าได้มากขึ้น เป็นต้น

แต่ในขณะเดียวกันก็จะมีผลกระทบต่อกำไรส่วนเกินต่อหน่วยเช่นกัน กล่าวคือ หากมีการลดราคาสินค้าก็จะทำให้กิจการได้รับกำไรส่วนเกินต่อหน่วยลดลง

เรื่อง 9.3.4 การเลือกโครงสร้างต้นทุน

ผลกระทบของโครงสร้างต้นทุนที่มีต่อกำไร

โครงสร้างต้นทุน (Cost Structure) หมายถึง สัดส่วนระหว่าง ต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรของกิจการ การตัดสินใจที่เกี่ยวกับ โครงสร้างต้นทุนถือว่าเป็นการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์

กิจการที่มีโครงสร้างต้นทุนที่มีสัดส่วนต้นทุนคงที่สูงกว่ากำไรจะ เปลี่ยนแปลงมากกว่าเมื่อยอดขายมีการเปลี่ยนแปลง

เรื่อง 9.3.4 การเลือกโครงสร้างต้นทุน

ผลกระทบของโครงสร้างต้นทุนที่มีต่อ Operating Leverage

Operating Leverage หมายถึง ความสามารถของกิจการที่จะทำให้กำไรจากการดำเนินงานเพิ่มขึ้นเมื่อมีรายได้จากการขายหรือยอดขายเพิ่มขึ้น

เป็นเครื่องมือที่ใช้วัดความอ่อนไหวของกำไรจากการดำเนินงานต่อการเปลี่ยนแปลงของยอดขาย หรือวัดระดับการเปลี่ยนแปลงของกำไรอันเกิดจากการเปลี่ยนแปลงของยอดขาย

กิจการที่มีโครงสร้างต้นทุนที่มีสัดส่วนต้นทุนคงที่สูง ต้นทุนผันแปรต่ำ ซึ่งจะมีผลทำให้มีอัตรากำไรส่วนเกินสูงนั้นจะมีค่า Operating Leverage สูงกว่ากิจการที่มีโครงสร้างต้นทุนที่มีสัดส่วนต้นทุนคงที่ต่ำกว่า

$$\text{DOL} = \frac{\text{กำไรส่วนเกิน}}{\text{กำไรจากการดำเนินงาน}}$$

เรื่อง 9.3.4 การเลือกโครงสร้างต้นทุน

ผลกระทบของโครงสร้างต้นทุนที่มีต่อจุดคุ้มทุนและส่วนเกินที่ปลอดภัย

กิจการที่มีโครงสร้างที่มีต้นทุนคงที่ในสัดส่วนสูง (บริษัทA) ทำไรจะมี ความผันผวนมากเมื่อยอดขายมีการเปลี่ยนแปลง ดังนั้นในสถานการณ์ที่ดี มียอดขายเพิ่มขึ้น กิจการประเภทนี้ก็จะมีโอกาสได้รับผลตอบแทนสูงเพราะ ทำไรจะเพิ่มขึ้นมาก แต่ถ้าสถานการณ์เลวร้าย ยอดขายลดลง ก็จะมีโอกาส ขาดทุนได้มากกว่าเพราะทำไรจะลดลงมาก

การตัดสินใจเลือกโครงสร้างต้นทุนว่าควรจะเป็นแบบใดจึงขึ้นอยู่กับ การคาดการณ์แนวโน้มภาวะยอดขายในอนาคต และการยอมรับความเสี่ยงที่จะ ขาดทุนหากยอดขายตกต่ำ