

## บทที่ 5

### การวิเคราะห์การใช้ข้อมูลทางการบัญชีในการบริหารต้นทุนคอนกรีตผสมเสร็จ

ดังได้กล่าวมาแล้วว่า ในธุรกิจคอนกรีตผสมเสร็จ ข้อมูลทางการบัญชีมีความสำคัญอย่างยิ่งในการบริหารจัดการ โดยเฉพาะในส่วนของการบริหารต้นทุน ดังนั้นผู้บริหารกิจการคอนกรีตผสมเสร็จจำเป็นจะต้องได้รับข้อมูลทางการบัญชีเพื่อนำมาใช้ในการตัดสินใจทางธุรกิจ เพื่อที่จะสามารถดำรงไว้ซึ่งกิจการ และสร้างความเจริญเติบโตต่อไป โดยเฉพาะในสภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ และการแข่งขันที่รุนแรงขึ้นของธุรกิจคอนกรีตผสมเสร็จ

จากแนวคิดและทฤษฎีต่าง ๆ ที่ใช้ในการบริหารต้นทุน และการจัดโครงสร้างต้นทุน การจัดทำต้นทุนมาตรฐาน การจัดทำงบประมาณ เพื่อช่วยในการบริหารต้นทุนที่กล่าวมาในบทที่ 3 และ 4 แล้วนั้น เพื่อให้เห็นการนำข้อมูลทางการบัญชีมาใช้ในการบริหารต้นทุนในธุรกิจคอนกรีตผสมเสร็จได้จริง ในบทนี้จึงขอนำเสนอการวิเคราะห์การใช้ข้อมูลทางการบัญชีในการบริหารต้นทุนคอนกรีตผสมเสร็จ จากกรณีศึกษา บริษัท ก จำกัด โดยจะมีการวิเคราะห์ข้อมูลทางการบัญชีในเรื่องต่าง ๆ ดังนี้

1. การวิเคราะห์เกี่ยวกับกำไรส่วนเกิน
2. การวิเคราะห์จุดคุ้มทุน
3. การวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนวัตถุดิบ
4. การวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนผันแปร
5. การวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนคงที่
6. การวิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายในการบริหาร การตลาดและการเงิน
7. การวิเคราะห์รายงานเพื่อการจัดการ

### 5.1 กรณีศึกษา บริษัท ก จำกัด

บริษัท ก จำกัด ประกอบธุรกิจคอนกรีตผสมเสร็จ มีโรงงานคอนกรีตผสมเสร็จทั้งหมด 6 โรงงาน (โรงงาน A – F) โดยตั้งกระจายในเขตภาคเหนือ ในเขตพื้นที่จังหวัด พิจิตร โลก ลำปาง น่าน อุตรดิตถ์ สุโขทัย แพร่ จากผลการดำเนินงานในเดือนธันวาคม 2545 บริษัท ก จำกัดมี ยอดผลิต เท่ากับ 15,398.50 ลูกบาศก์เมตร โดยมีรายละเอียดเกี่ยวกับยอดขายและต้นทุนดังนี้

ยอดขาย	28,090,000	บาท
ส่วนลดปกติ	10,302,000	บาท
ส่วนลดพิเศษ	349,000	บาท
ส่วนลดเงินสด	356,000	บาท
ต้นทุนวัตถุดิบ		
ซีเมนต์	6,096,625	บาท
หิน	2,681,535	บาท
กรวด	15,000	บาท
ทราย	882,707	บาท
น้ำยาผสมคอนกรีต	136,290	บาท
ไฟล์แอส	389,526	บาท
ค่าขนส่งคอนกรีต	2,312,000	บาท
ค่าแรงงานทางตรง	99,000	บาท
ค่าใช้จ่ายในการผลิต – ผันแปร		
ค่าเชื้อเพลิง	23,060	บาท
ค่าไฟฟ้า	132,430	บาท
ค่าน้ำผสมคอนกรีต	26,480	บาท
ค่ากำจัดเศษคอนกรีต	24,300	บาท
ค่าเครื่องมือเครื่องใช้สิ้นเปลือง	2,620	บาท
ค่าวัสดุของใช้สิ้นเปลือง	33,840	บาท

ค่าขนส่งอื่น ๆ	1,500	บาท
ค่าวัสดุอะไหล่ใช้ในการซ่อมแซม และบำรุงรักษา	41,430	บาท
ค่าคอนกรีตเสื่อมสภาพ	7,670	บาท
ค่าใช้จ่ายในการผลิต – คงที่		
เงินเดือนและค่าจ้าง	305,660	บาท
ค่าพัฒนาพนักงาน	13,010	บาท
ค่าสวัสดิการลูกจ้าง	99,840	บาท
ค่าแรงงานทางอ้อม	531,770	บาท
ค่าเครื่องมือเครื่องใช้สิ้นเปลือง	2,450	บาท
ค่าวัสดุของใช้สิ้นเปลือง	190	บาท
ค่าขนส่งอื่น ๆ	1,040	บาท
ค่าวัสดุอะไหล่ใช้ในการซ่อมแซมและบำรุง	132,870	บาท
ค่าเบี้ยเลี้ยงและค่าใช้จ่ายในการเดินทาง	55,280	บาท
ค่าภาษีและค่าธรรมเนียมต่าง ๆ	7,180	บาท
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	214,290	บาท
ค่าเสื่อมราคา	236,380	บาท
ค่าใช้จ่ายในการขาย การบริหาร และการเงิน	301,000	บาท

## 5.2 การวิเคราะห์การใช้ข้อมูลทางการบัญชีในการบริหารต้นทุนคอนกรีตผสมเสร็จ

จากข้อมูลรายละเอียดของค่าใช้จ่ายของกรณีศึกษาบริษัท ก จำกัด ข้างต้นสามารถนำข้อมูลทางการบัญชีมาทำการวิเคราะห์ได้ดังนี้ คือ

### การวิเคราะห์เกี่ยวกับกำไรส่วนเกิน (Contribution Margin)

การวิเคราะห์กำไรส่วนเกินรวม (Total Contribution Margin) เป็นการวิเคราะห์ว่าในยอดขายรวมทั้งหมดมีกำไรภายหลังจากหักต้นทุนผันแปรรวมทั้งหมดแล้วเท่าไรที่สามารถนำไปชดเชยต้นทุนคงที่ทั้งหมด และสามารถวิเคราะห์ในการประมาณการยอดขาย การวางแผนและควบคุมต้นทุน จากกรณีศึกษา บริษัท ก จำกัด สามารถคำนวณกำไรส่วนเกินรวมได้ดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{กำไรส่วนเกินรวม} &= \text{ยอดขาย} - \text{ต้นทุนผันแปรรวม} \\
 &= (28,090,000 - 10,302,000 - 349,000 - 356,000) - \\
 &\quad (10,201,683 + 2,312,000 + 99,000 + 293,330) \\
 &= 17,083,000 - 12,906,013 \\
 &= 4,176,987 \quad \text{บาท}
 \end{aligned}$$

จากการคำนวณพบว่าบริษัท ก จำกัด มีกำไรส่วนเกินรวมในเดือนธันวาคมเท่ากับ 4,176,987 บาท ที่สามารถนำไปชดเชยต้นทุนคงที่รวม

การวิเคราะห์กำไรส่วนเกินต่อหน่วย (Unit Contribution Margin) เป็นการวิเคราะห์เพื่อพิจารณาว่าการขายคอนกรีตผสมเสร็จ 1 หน่วย เมื่อหักต้นทุนผันแปรต่อหน่วยแล้ว จะมีกำไรส่วนเกินต่อหน่วยเท่าไร เพื่อที่จะทราบว่าบริษัทต้องขายสินค้าี่หน่วยจึงจะมีกำไรส่วนเกินเพียงพอที่จะชดเชยต้นทุนคงที่ จากกรณีศึกษาบริษัท ก จำกัด สามารถคำนวณกำไรส่วนเกินต่อหน่วยได้ดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{กำไรส่วนเกินต่อหน่วย} &= \text{ราคาขายต่อหน่วย} - \text{ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย} \\
 &= (17,083,000 / 15,398.50) - (12,906,013 / 15,398.50) \\
 &= 1,109.39 - 838.13 \\
 &= 271.26 \quad \text{บาท}
 \end{aligned}$$

จากการคำนวณพบว่าบริษัท ก จำกัด มีกำไรส่วนเกินต่อหนึ่งหน่วยเท่ากับ 271.26 บาท

การวิเคราะห์อัตรากำไรส่วนเกิน (Contribution Margin Ratio) เป็นการวิเคราะห์เพื่อให้ทราบว่ากำไรส่วนเกินที่เกิดขึ้นนั้นเป็นสัดส่วนเท่าใดของราคาขายต่อหน่วยคอนกรีตผสมเสร็จ

$$\begin{aligned} \text{อัตรากำไรส่วนเกิน} &= \frac{\text{ราคาขายต่อหน่วย} - \text{ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย}}{\text{ราคาขายต่อหน่วย}} \\ &= \frac{1,109.39 - 838.13}{1,109.39} \\ &= 0.2445 \text{ หรือร้อยละ } 24.45 \end{aligned}$$

จากการคำนวณพบว่าบริษัท ก จำกัด มีอัตรากำไรส่วนเกินเท่ากับร้อยละ 24.45 หมายความว่าถ้าบริษัท ก จำกัดขายสินค้า 100 บาท จะมีกำไรส่วนเกินที่สามารถชดเชยต้นทุนคงที่ 24.45 บาท

#### การวิเคราะห์จุดคุ้มทุน (Break-even Point)

การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนเป็นจำนวนหน่วย (Break – even Unit Sales Volume) เป็นการวิเคราะห์ว่าบริษัทจะต้องทำการขายสินค้ากี่หน่วยจึงจะมีรายได้เท่ากับต้นทุนทั้งหมดพอดี หรือไม่มีกำไรหรือขาดทุน

$$\begin{aligned} \text{จุดคุ้มทุนเป็นจำนวนหน่วย} &= \frac{\text{ต้นทุนคงที่รวม}}{\text{กำไรส่วนเกินต่อหน่วย}} \\ &= \frac{1,599,960}{271.26} \\ &= 5,898.25 \text{ หน่วย} \end{aligned}$$

บริษัท ก. จำเป็นต้องขายสินค้าทั้งหมดจำนวน 5,898.25 หน่วยจึงจะมียอดขายเท่ากับต้นทุนรวมของบริษัทที่เกิดขึ้นพอดี

การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนเป็นจำนวนเงิน (Break – even Dollar Sales Volume) เป็นการวิเคราะห์ว่าบริษัทจะต้องมียอดขายเป็นจำนวนเงินเท่าใดจึงจะสามารถชดเชยต้นทุนรวมที่เกิดขึ้นพอดี คือไม่มีทั้งกำไรหรือขาดทุน

$$\begin{aligned} \text{จุดคุ้มทุนเป็นจำนวนเงิน} &= \frac{\text{ต้นทุนคงที่รวม}}{\text{อัตรากำไรส่วนเกิน}} \\ &= \frac{1,599,960}{0.2445} \\ &= 6,543,803.60 \text{ บาท} \end{aligned}$$

บริษัท ก. จำเป็นต้องขายสินค้าทั้งหมดให้ได้ 6,543,803.60 บาทจึงจะมียอดขายเท่ากับต้นทุนรวมของบริษัทที่เกิดขึ้นพอดี



### การวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนวัตถุดิบ

ผลต่างต้นทุนวัตถุดิบ คือ ผลแตกต่างระหว่างต้นทุนมาตรฐานวัตถุดิบและต้นทุนจริงของวัตถุดิบ โดยสามารถคำนวณได้โดย

ผลต่างต้นทุนวัตถุดิบ = ต้นทุนมาตรฐานรวม - ต้นทุนรวมที่เกิดขึ้นจริง

โดยสามารถแบ่งผลต่างต้นทุนวัตถุดิบออกเป็น 2 ส่วนคือ

1. ผลต่างเนื่องจากราคาวัตถุดิบ คือ ผลแตกต่างระหว่างราคาซื้อวัตถุดิบตามมาตรฐานกับราคาซื้อวัตถุดิบจริง ซึ่งถ้าหากบริษัทซื้อวัตถุดิบได้ในราคาที่สูงกว่าราคามาตรฐานก็จะเกิดผลต่างที่ไม่น่าพอใจ ในทางตรงกันข้ามหากซื้อวัตถุดิบได้ในราคาที่ต่ำกว่าราคามาตรฐานก็จะเกิดผลต่างที่น่าพอใจ โดยสามารถคำนวณได้โดย

ผลต่างราคาวัตถุดิบเมื่อใช้ = (ราคามาตรฐานต่อหน่วย - ราคาจริงต่อหน่วย) X จำนวนวัตถุดิบเบิกใช้จริง

2. ผลต่างเนื่องจากปริมาณวัตถุดิบ คือ ผลแตกต่างระหว่างปริมาณวัตถุดิบตามมาตรฐานกับปริมาณวัตถุดิบที่ใช้จริง ซึ่งถ้าหากบริษัทใช้วัตถุดิบในปริมาณที่สูงกว่าปริมาณมาตรฐานก็จะเกิดผลต่างที่ไม่น่าพอใจ ในทางตรงกันข้ามหากใช้วัตถุดิบในปริมาณที่ต่ำกว่าปริมาณมาตรฐานก็จะเกิดผลต่างที่น่าพอใจ โดยสามารถคำนวณได้โดย

ผลต่างปริมาณวัตถุดิบ = (ปริมาณวัตถุดิบใช้ไปตามมาตรฐาน - ปริมาณวัตถุดิบใช้จริง) X ราคาวัตถุดิบตามมาตรฐาน

จากตารางที่ 17 พบว่าบริษัท ก จำกัดมีผลต่างต้นทุนวัตถุดิบในเดือนธันวาคมจำนวน 680,933 บาท เป็นผลต่างที่ไม่น่าพอใจ โดยในผลต่างต้นทุนวัตถุดิบประกอบไปด้วย

1. ผลต่างเนื่องจากราคาวัตถุดิบจำนวน 748,957 บาท ซึ่งเป็นผลต่างที่ไม่น่าพอใจ โดยเกิดจากการที่บริษัทซื้อวัตถุดิบคือ ซีเมนต์ หิน กรวด น้ำยาผสมคอนกรีต และไฟล์แอสในราคาที่สูงกว่าราคามาตรฐาน ส่วนวัตถุดิบที่สามารถซื้อได้ถูกกว่าราคามาตรฐานมีเพียงทรายเท่านั้น

จากการวิเคราะห์ผลต่างเนื่องจากราคาวัตถุดิบ ซึ่งเป็นผลต่างที่ไม่น่าพอใจ ควรทำการแก้ไขในส่วนของ

แผนกจัดซื้อ ควรมีการเปรียบเทียบแนวโน้มของราคาวัตถุดิบ การจัดทำทะเบียนผู้รับเหมาเจ้าของวัตถุดิบ ตลอดจนวิเคราะห์ผลต่างของราคาวัตถุดิบกับข้อมูลในอดีต และประมาณราคาที่เกิดขึ้นในอนาคต โดยประสานงานกับหน่วยงานบัญชีเพื่อช่วยในการตรวจสอบและวิเคราะห์ข้อมูล เพื่อใช้ในการวางแผนงานในอนาคต และการกำหนดต้นทุนมาตรฐานให้มีความเหมาะสม โดยคำนึงถึงคุณภาพของวัตถุดิบ

2. ผลต่างเนื่องจากปริมาณวัตถุดิบจำนวน 68,080 บาท ซึ่งเป็นผลต่างที่น่าพอใจ โดยเกิดจากการที่บริษัทมีปริมาณการใช้วัตถุดิบ คือ ซีเมนต์ และ ทราย ในจำนวนที่ต่ำกว่าปริมาณมาตรฐาน แต่ในส่วนของหิน กรวด น้ำยาผสมคอนกรีต และไฟล้แอะ ยังมีปริมาณการใช้สูงกว่าปริมาณมาตรฐาน

จากการวิเคราะห์ผลต่างปริมาณวัตถุดิบ ซึ่งมีทั้งส่วนที่เป็นผลต่างที่น่าพอใจและไม่น่าพอใจนั้น ควรมีการปรับปรุงในประเด็นดังนี้ คือ

ผู้บริหารของบริษัทควรมีการสั่งการและควบคุม การรักษาระดับการใช้ซีเมนต์ และทราย แต่ควรปรับปรุงปริมาณการใช้หิน กรวด น้ำยาผสมคอนกรีต และไฟล้แอะ โดยการหาสาเหตุของการใช้ที่สูงกว่ามาตรฐาน ซึ่งอาจเกิดจากการมีของเสียผิดปกติ หรือการยกยอกของพนักงาน

แผนกบัญชี ควรจัดทำรายงานสำหรับสินค้าเสียหาย สาเหตุและแนวทางแก้ไข จากประเด็นปัญหาที่พบ การนำเสนอรายงานปริมาณการใช้วัตถุดิบแยกรายโรงงานคอนกรีตผสมเสร็จ รวมถึงรายละเอียดตามประเภทของสินค้าที่ผลิต เพื่อนำเสนอแผนกผลิตในการแก้ไขปริมาณการใช้วัตถุดิบที่สูงกว่ามาตรฐาน

แผนกผลิต ควรทำการตรวจสอบกระบวนการผลิต ว่ามีสิ่งผิดปกติเกิดขึ้น ณ จุดใดหรือไม่ เช่น การตรวจสอบในส่วนของเครื่องชั่งวัตถุดิบว่ามีความคลาดเคลื่อนไปมากน้อยเพียงใด การทุจริตของพนักงาน วัตถุดิบที่ด้อยคุณภาพ ทำให้ต้องเพิ่มปริมาณการใช้วัตถุดิบมากขึ้นเพื่อรักษาคุณภาพของคอนกรีตผสมเสร็จ

แผนกซ่อมบำรุง ควรมีการวางแผนการซ่อมแซมบำรุงรักษาเครื่องจักร มิให้เกิดการหยุดชะงัก หรือความผิดพลาดจากเครื่องจักรในกระบวนการผลิต

แผนกบุคลากร ควรมีการจัดฝึกอบรมพนักงาน ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงในส่วนผสมคอนกรีต เพื่อป้องกันการกำหนดรายละเอียดปริมาณการใช้วัตถุดิบที่ผิดพลาด จากการขาดความชำนาญ และการวิเคราะห์งานและการวางแผนกำหนดอัตราที่ต้องการ เพื่อรองรับแผนงานในอนาคตของบริษัท ไม่ว่าจะเป็นการสรรหาบุคลากรในกิจการ การคัดเลือก การสัมภาษณ์ การทดลองงาน และการวางแผนในส่วนของการกำหนดค่าแรงงาน



## ตารางที่ 18 แสดงรายงานการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนผันแปร

รายงานการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนผันแปร

ประจำเดือน ธันวาคม 2545

หน่วย : พันบาท

รายละเอียด	ต้นทุน		
	ต้นทุนจริง	ต้นทุนมาตรฐาน	ผลต่าง
<b>ต้นทุนวัตถุดิบ</b>			
ซีเมนต์	6,096.63	5,666.66	(429.97)
หิน และกรวด	2,696.54	2,490.60	(205.94)
ทราย	882.71	921.14	38.43
น้ำยาผสมคอนกรีต	136.29	113.23	(23.06)
ค่าไฟล์แอส	389.53	336.68	(52.85)
<b>รวมต้นทุนวัตถุดิบ</b>	<b>10,201.70</b>	<b>9,528.31</b>	<b>(673.29)</b>
ค่าขนส่งคอนกรีต	2,312.00	2,802.53	490.53
ค่าแรงงานทางตรง	99.00	123.19	24.19
<b>ค่าใช้จ่ายในการผลิต</b>			
ค่าเชื้อเพลิง	23.06	38.50	15.44
ค่าไฟฟ้า	132.43	123.19	(9.24)
ค่าน้ำมันผสมคอนกรีต	26.48	15.40	(11.08)
ค่ากำจัดเศษคอนกรีต	24.30	7.70	(16.60)
ค่าเครื่องมือเครื่องใช้สิ้นเปลือง	2.62	7.70	5.08
ค่าวัสดุของใช้สิ้นเปลือง	33.84	15.40	(18.44)
ค่าขนส่งอื่น ๆ	1.50	11.55	10.05
ค่าวัสดุใช้ในการซ่อมแซมและบำรุงรักษา	41.43	53.89	12.76
ค่าคอนกรีตเสื่อมสภาพ	7.67	-	(7.67)
<b>รวมค่าใช้จ่ายในการผลิต</b>	<b>293.33</b>	<b>273.33</b>	<b>(20.00)</b>
<b>รวมต้นทุนผันแปร</b>	<b>12,906.03</b>	<b>12,727.36</b>	<b>(178.67)</b>
คอนกรีตไร้แรง			
<b>รวมต้นทุนผันแปร</b>	<b>12,906.03</b>	<b>12,727.36</b>	<b>(178.67)</b>
ยอดผลิต (ลูกบาศก์เมตร)	15,398.50		

## การวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนผันแปร

ผลต่างต้นทุนผันแปร คือ ผลแตกต่างระหว่างต้นทุนผันแปรมาตรฐานและต้นทุนผันแปรที่เกิดขึ้นจริง ถ้าหากต้นทุนผันแปรที่เกิดขึ้นจริงสูงกว่าต้นทุนผันแปรมาตรฐานก็จะเกิดผลต่างที่ไม่น่าพอใจ ในทางตรงกันข้ามหากต้นทุนผันแปรที่เกิดขึ้นจริงต่ำกว่าต้นทุนผันแปรมาตรฐานก็จะเกิดผลต่างที่น่าพอใจ โดยสามารถคำนวณได้โดย

$$\text{ผลต่างต้นทุนผันแปร} = \text{ต้นทุนผันแปรมาตรฐาน} - \text{ต้นทุนผันแปรที่เกิดขึ้นจริง}$$

จากตารางที่ 18 พบว่าบริษัท ก จำกัด มีผลต่างต้นทุนผันแปรในเดือนธันวาคมเท่ากับ 178,670 บาท เป็น ผลต่างที่ไม่น่าพอใจ คือบริษัทใช้ต้นทุนผันแปรไปจริงเท่ากับ 12,906,030 บาท สูงกว่าต้นทุนผันแปรตามมาตรฐานที่กำหนดไว้เท่ากับ 12,727,360 บาท โดยแบ่งเป็น

1. ผลต่างต้นทุนผันแปร – วัตถุดิบ มีจำนวน 673,290 บาท ซึ่งเป็นผลต่างที่ไม่น่าพอใจ ดังได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อผลต่างต้นทุนวัตถุดิบ

2. ผลต่างต้นทุนผันแปร – ค่าขนส่งคอนกรีต มีจำนวน 490,530 บาท เป็นผลต่างที่น่าพอใจ ดังนั้นผู้บริหารควรรักษามาตรฐานนี้เอาไว้

จากการวิเคราะห์ผลต่างค่าขนส่งคอนกรีต ซึ่งเป็นผลต่างที่น่าพอใจนั้น แผนกบัญชีควรมีการจัดทำรายละเอียดประเภทการจัดส่งคอนกรีตของโรงงานคอนกรีตผสมเสร็จ เพื่อให้เห็นจุดเด่น จุดด้อยของแต่ละโรงงาน จากยอดรวมอาจมองว่าเป็นผลต่างที่น่าพอใจ แต่สิ่งหนึ่งที่ต้องคำนึงถึงก็คืออาจมีบางโรงงานที่มีจุดด้อยในส่วนของประเภทการจัดส่งคอนกรีต

3. ผลต่างต้นทุนผันแปร – ค่าแรงงานทางตรง มีจำนวน 24,190 บาท เป็นผลต่างที่น่าพอใจ อาจเกิดจากค่าแรงงานที่ถูกกลบหรือแรงงานมีประสิทธิภาพ จนทำให้เกิดค่าแรงงานทางตรงจริงที่ต่ำกว่าค่าแรงงานทางตรงตามมาตรฐาน

จากผลต่างข้างต้นแผนกผลิต ควรมีการจัดทำรายงานการปฏิบัติงานของพนักงาน เพื่อประโยชน์ในการควบคุมค่าแรงและมีหลักฐานในการเบิกจ่ายค่าแรงงานที่เกิดขึ้น ตลอดจนความสะดวกในการติดตามหาสาเหตุของผลต่างที่เกิดขึ้นเพื่อรายงานต่อฝ่ายบริหาร พร้อมทั้งเสนอแนะแนวทางแก้ไขในการปรับปรุง ไม่ว่าจะอยู่ในรูปของรายงานประจำวัน รายสัปดาห์ หรือรายเดือน

4. ผลต่างต้นทุนผันแปร – ค่าใช้จ่ายในการผลิต มีจำนวน 20,000 บาท เป็นผลต่างที่ไม่น่าพอใจ โดยมีค่าใช้จ่ายสำคัญที่เกิดผลต่างที่ไม่น่าพอใจคือ ค่าน้ำผสมคอนกรีต ค่ากำจัดเศษคอนกรีต และวัสดุของใช้สิ้นเปลือง จากการวิเคราะห์ข้อมูลข้างต้น เกิดผลต่างที่ไม่น่าพอใจ ฉะนั้นควรทำการแก้ไขในประเด็นของ

แผนกผลิต ควรมีการตรวจสอบการใช้น้ำในการผสมคอนกรีต ว่าเป็นน้ำประเภทใดที่ส่งผลให้ค่าใช้จ่ายในส่วนของค่าน้ำในการผสมคอนกรีตมีจำนวนสูงขึ้น ทั้งนี้เพื่อการวางแผนในการจัดหาแหล่งน้ำ เพื่อช่วยในการลดต้นทุนค่าน้ำผสมคอนกรีต รวมถึงการกำจัดเศษคอนกรีต ที่ต้องมีการควบคุมว่า ค่ากำจัดเศษคอนกรีตต่อลูกบาศก์เมตรนั้นมีความเหมาะสม มีการอนุมัติการจ้างเหมาในการกำจัดเศษคอนกรีต ซึ่งต้องมีการประสานงานกับแผนกบัญชีในการขอข้อมูลเบื้องต้น

แผนกบัญชี จัดทำรายงานเพื่อรองรับความต้องการของหน่วยงานในองค์กร เช่นรายงานปริมาณการใช้น้ำผสมคอนกรีตของโรงงานคอนกรีตผสมเสร็จ และการเก็บสถิติรายละเอียดของ

ค่าใช้จ่ายแต่ละประเภท เพื่อที่หน่วยงานนั้น ๆ จะได้นำข้อมูลทางการบัญชีไปใช้ในการวางแผน ทางการเงิน ควบคุมและตัดสินใจแก้ไขปัญหาจากตัวเลขทางการบัญชีที่พบ

ตารางที่ 19 แสดงรายงานการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนคงที่

รายงานการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนคงที่  
ประจำเดือน ธันวาคม 2545

หน่วย: พันบาท

รายการ	รายละเอียด	ต้นทุน		
		ต้นทุนจริง	ประมาณการ	ผลต่าง
1	ค่าเครื่องมือเครื่องใช้สิ้นเปลือง	2.45	5.81	3.36
2	ค่าวัสดุของใช้สิ้นเปลือง	0.19	0.24	0.05
3	ค่าขนส่งอื่น ๆ	1.04	2.25	1.21
4	ค่าวัสดุอะไหล่ใช้ในการซ่อมแซมและบำรุงรักษา	132.87	68.43	(64.44)
5	ค่าพัฒนาพนักงาน	13.01	36.18	23.17
6	ค่าเบี้ยเลี้ยงและค่าใช้จ่ายในการเดินทาง	55.28	73.91	18.63
7	ค่าภาษีและค่าธรรมเนียมต่าง ๆ	7.18	7.31	0.13
8	ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	214.29	276.81	62.52
9	รวม (1)	426.31	470.94	44.63
10	เงินเดือนและค่าจ้าง	305.66	295.67	(9.99)
11	ค่าแรงทางอ้อม	531.77	493.61	(38.16)
12	ค่าสวัสดิการลูกจ้าง	99.84	62.10	(37.74)
13	รวม (2)	937.27	851.38	(85.89)
14	รวม (1)+(2)	1,363.58	1,322.32	(41.26)
15	ค่าเสื่อมราคา	236.38	241.16	4.78
16	ค่าติดตั้งโรงงาน	0.00	0.00	0.00
17	รวมต้นทุนคงที่	1,599.96	1,563.48	36.48

### การวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนคงที่

ผลต่างต้นทุนคงที่ คือ ผลแตกต่างระหว่างต้นทุนคงที่มาตรฐานและต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นจริง ถ้าหากต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นจริงสูงกว่าต้นทุนคงที่มาตรฐานก็จะเกิดผลต่างที่ไม่น่าพอใจ ในทางตรงกันข้ามหากต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นจริงต่ำกว่าต้นทุนคงที่มาตรฐานก็จะเกิดผลต่างที่น่าพอใจ โดยสามารถคำนวณได้โดย

$$\text{ผลต่างต้นทุนคงที่} = \text{ต้นทุนคงที่มาตรฐาน} - \text{ต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นจริง}$$

จากตารางที่ 19 พบว่าบริษัท ก จำกัด มีผลต่างต้นทุนคงที่ในเดือนธันวาคมเท่ากับ 36,480 บาท เป็นผลต่างที่ไม่น่าพอใจ คือบริษัทใช้ต้นทุนคงที่ไปจริงเท่ากับ 1,599,960 บาท สูงกว่าต้นทุนคงที่ตามมาตรฐาน ที่กำหนดไว้เท่ากับ 1,563,480 บาท โดยต้นทุนคงที่สำคัญที่ทำให้เกิดผลต่างไม่น่าพอใจ ได้แก่ ค่าวัสดุอะไหล่ใช้ในการซ่อมแซมและบำรุงรักษา เงินเดือนและค่าจ้าง ค่าแรงงานทางอ้อม และค่าสวัสดิการลูกจ้าง สำหรับต้นทุนคงที่สำคัญที่มีผลต่างน่าพอใจได้แก่ ค่าพัฒนาพนักงาน ค่าเบี้ยเลี้ยงและค่าใช้จ่ายในการเดินทาง

สำหรับต้นทุนคงที่ที่มีผลต่างไม่น่าพอใจ โดยเฉพาะค่าวัสดุอะไหล่ใช้ในการซ่อมแซมและบำรุงรักษาซึ่งมีจำนวนถึง 64,440 บาท ซึ่งอาจเกิดจากเครื่องมือและอุปกรณ์ที่เสื่อมสภาพ ควรมีการพิจารณาเปลี่ยนเพราะค่าใช้จ่ายส่วนนี้สูงมาก สำหรับเงินเดือนและค่าจ้าง ค่าแรงงานทางอ้อม และค่าสวัสดิการลูกจ้างควรมีการตรวจสอบว่ามีการใช้จ่ายตามจริงหรือไม่ ตลอดจนพิจารณาความสมเหตุสมผล เพราะอาจเกิดการจ้างแรงงานทางอ้อมโดยไม่จำเป็นได้

จากการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนคงที่ข้างต้นผู้บริหารควรให้สนใจทั้งในส่วนของต้นทุนคงที่ที่น่าพอใจและต้นทุนคงที่ไม่น่าพอใจ ตัวอย่างเช่นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการพัฒนาพนักงาน แต่มีการใช้จ่ายจริงน้อยกว่ามาตรฐานที่ตั้งไว้ อาจไม่ส่งผลดีต่อกิจการในระยะยาว เนื่องจากไม่มีการพัฒนาพนักงานให้มีความรู้ ทักษะใหม่ ๆ หรือประเด็นของค่าวัสดุอะไหล่ใช้ในการซ่อมแซมและบำรุงรักษา เกี่ยวกับอุปกรณ์ที่เสื่อมสภาพ จำเป็นต้องมีการขออนุมัติตัดจำหน่ายสินทรัพย์เสื่อมสภาพ

แผนกซ่อมบำรุง ควรมีการจัดทำรายงานวัสดุอะไหล่ใช้ในการซ่อมแซมและบำรุงรักษาเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบยอดคงเหลือ การรับและการเบิกจ่ายอะไหล่ รวมถึงวัสดุเสื่อมคุณภาพ และเพื่อการวางแผนในการสั่งซื้อ หรือโอนวัสดุอะไหล่ให้หน่วยงานอื่นที่ร้องขอ

แผนกการบุคคล ควรจัดทำแผนการฝึกอบรมพนักงานให้ได้รับความรู้ใหม่ ๆ ที่มีความสำคัญในการบริหารต้นทุน ซึ่งอาจต้องอาศัยความร่วมมือกับหน่วยงานภายนอก ทั้งนี้เพื่อเป็นการเพิ่มทักษะในการทำงานของพนักงานให้มีมากขึ้น

ตารางที่ 20 แสดงการวิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายในการบริหาร การตลาดและการเงิน

รายงานการวิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายในการบริหาร การตลาดและการเงิน

สำหรับเดือน ธันวาคม 2545

หน่วย : พันบาท

	รายละเอียด	ธันวาคม			มกราคม- ธันวาคม			ตลอดปี		
		ต้นทุนจริง	งบประมาณ	ผลต่าง	ต้นทุนจริง	งบประมาณ	ผลต่าง	งบประมาณ	ต้นทุนจริง	%การใช้
1	ค่าเบี้ยเลี้ยงและค่าใช้จ่ายในการเดินทาง	17.70	26.71	9.01	154.80	320.52	165.72	320.52	154.80	48.30
2	ค่าต้อนรับและเลี้ยงรับรอง	8.10	5.59	(2.51)	28.60	67.12	38.52	67.12	28.60	42.62
3	ค่าพัฒนาพนักงาน	3.50	3.23	(0.27)	6.60	38.76	32.16	38.76	6.60	17.03
4	ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
5	ค่าภาษีใบอนุญาตและค่าธรรมเนียมอื่น ๆ	0.00	0.00	0.00	0.10	0.00	(0.10)	0.00	0.10	0.00
6	ค่าธรรมเนียมธนาคาร	0.30	6.11	5.81	17.60	73.36	55.76	73.36	17.60	24.00
7	ค่าบำเหน็จกรรมการและที่ปรึกษา	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
8	ค่าเช่า	26.30	27.95	1.65	262.20	335.36	73.16	335.36	262.20	78.19
9	ค่าน้ำและค่าไฟฟ้า	1.00	1.20	0.20	16.20	14.40	(1.80)	14.40	16.20	112.50
10	ค่าสื่อสารและขนส่ง	0.00	1.86	1.86	80.00	22.32	(57.68)	22.32	80.00	358.58
11	ค่าประกันภัย	10.00	10.00	0.00	115.00	120.00	5.00	120.00	115.00	95.83
12	ค่าเครื่องมือเครื่องใช้และวัสดุสิ้นเปลือง	0.00	0.31	0.31	0.00	3.68	3.68	3.68	0.00	0.00
13	ค่าเครื่องเขียนและแบบพิมพ์	0.30	0.86	0.56	0.50	10.28	9.78	10.28	0.50	4.87
14	ค่าซ่อมแซม ตกแต่ง และบำรุงรักษา	1.60	4.83	3.23	34.00	57.92	23.92	57.92	34.00	58.71
15	ค่าบริการเพื่อการกุศลสาธารณะ	0.00	0.61	0.61	0.00	7.32	7.32	7.32	0.00	0.00
16	ค่าจ้างแรงงานภายนอก	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
17	ค่าส่งเสริมการขาย	136.40	40.39	(96.01)	172.80	484.64	311.84	484.64	172.8	35.65
18	ค่าโฆษณา	0.00	3.06	3.06	0.00	36.67	36.68	36.67	0.00	0.00
19	ค่าประชาสัมพันธ์	0.00	4.33	4.33	11.10	51.96	40.86	51.96	11.10	21.36
20	ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	0.00	0.26	0.26	0.30	3.12	2.82	3.12	0.30	9.62
21	<b>รวม (1)</b>	<b>205.20</b>	<b>137.30</b>	<b>(67.90)</b>	<b>899.80</b>	<b>1,647.44</b>	<b>747.64</b>	<b>1,647.44</b>	<b>899.80</b>	<b>54.62</b>
22	เงินเดือนและค่าจ้าง	83.20	80.96	(2.54)	831.30	971.56	140.26	971.56	831.30	85.56
23	ค่าสวัสดิการและลูกจ้าง	0.60	2.42	1.82	9.40	29.00	19.60	29.00	9.40	32.47
24	หนี้สงสัยจะสูญ	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
25	ค่าเสื่อมราคา	0.00	0.00	0.00	1.10	0.00	(1.10)	0.00	1.10	0.00
26	<b>รวม(2)</b>	<b>83.80</b>	<b>83.38</b>	<b>(0.42)</b>	<b>841.80</b>	<b>1,000.56</b>	<b>158.76</b>	<b>1,000.56</b>	<b>841.80</b>	<b>84.13</b>
27	<b>ดอกเบี้ยจ่าย</b>	<b>12.00</b>	<b>9.00</b>	<b>(3.0)</b>	<b>138.00</b>	<b>108.00</b>	<b>(30.00)</b>	<b>108.00</b>	<b>138.00</b>	<b>127.78</b>
28	<b>รวมค่าใช้จ่ายในการบริหาร การตลาดและการเงิน</b>	<b>301.00</b>	<b>229.68</b>	<b>(71.32)</b>	<b>1,879.80</b>	<b>2,756.00</b>	<b>876.40</b>	<b>2,756.00</b>	<b>1,879.80</b>	<b>68.20</b>

### การวิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายในการบริหาร การตลาดและการเงิน

ผลต่างค่าใช้จ่ายในการบริหาร การตลาดและการเงินคือ ผลแตกต่างระหว่าง ค่าใช้จ่ายในการบริหาร การตลาดและการเงินมาตรฐานและค่าใช้จ่ายในการบริหาร การตลาดและการเงินที่เกิดขึ้นจริง ถ้าหากค่าใช้จ่ายในการบริหาร การตลาดและการเงินที่เกิดขึ้นจริงสูงกว่า ค่าใช้จ่ายในการบริหาร การตลาดและการเงินมาตรฐานก็จะเกิดผลต่างที่ไม่น่าพอใจ ในทางตรงกันข้ามหากค่าใช้จ่ายในการบริหาร การตลาดและการเงินที่เกิดขึ้นจริงต่ำกว่าค่าใช้จ่ายในการบริหาร การตลาดและการเงินมาตรฐานก็จะเกิดผลต่างที่น่าพอใจ โดยสามารถคำนวณได้โดย

$$\text{ผลต่างค่าใช้จ่ายในการบริหาร การตลาดและการเงิน} = \text{ค่าใช้จ่ายในการบริหาร การตลาด และการเงินมาตรฐาน} - \text{ค่าใช้จ่ายในการบริหาร การตลาดและการเงินที่เกิดขึ้นจริง}$$

จากตารางที่ 20 พบว่าบริษัท ก จำกัด มีผลต่างค่าใช้จ่ายในการบริหาร การตลาดและการเงินเท่ากับ 71,320 บาท เป็นผลต่างที่ไม่น่าพอใจ คือบริษัทใช้ค่าใช้จ่ายในการบริหาร การตลาดและการเงินไปจริงเท่ากับ 301,000 บาท สูงกว่าค่าใช้จ่ายตามมาตรฐานที่กำหนดไว้เท่ากับ 229,680 บาท โดยค่าใช้จ่ายสำคัญที่ผลต่างไม่น่าพอใจได้แก่ ค่าส่งเสริมการขาย ค่าต้อนรับและเลี้ยงรับรอง เงินเดือนและค่าจ้าง และดอกเบี้ยจ่าย ส่วนค่าใช้จ่ายสำคัญที่มีผลต่างน่าพอใจได้แก่ ค่าธรรมเนียมธนาคาร ค่าโฆษณา และค่าประชาสัมพันธ์

ผู้บริหารของบริษัทควรให้ความสนใจค่าส่งเสริมการขาย เพราะเป็นค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดผลต่างที่ไม่น่าพอใจมากถึง 96,000 บาท และค่าต้อนรับและเลี้ยงรับรองที่มีผลต่าง 2,500 บาท เนื่องจากเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดการทุจริตได้ง่าย ถึงแม้จะเป็นค่าใช้จ่ายที่ช่วยเพิ่มยอดขาย แต่ก็ไม่ควรเกินกว่ามาตรฐานที่ตั้งไว้มากเกินไป

แผนการตลาด ควรมีการวางแผนงานเกี่ยวกับโปรแกรมส่งเสริมการขายไว้เป็นการล่วงหน้า ซึ่งควรจัดทำควบคู่กับการทำงานร่วมกับแผนกบัญชีในการจัดทำงบประมาณ ทั้งนี้เพื่อให้งบประมาณที่จัดทำ และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมีความสอดคล้องกัน ไม่ก่อให้เกิดผลต่างที่ไม่น่าพอใจ ซึ่งงบประมาณที่คืบหน้าจะช่วยในการกำหนดแผนกำไร ในขณะที่เดียวกันก็จะทำหน้าที่ในการควบคุมต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่จะเกิดขึ้นในธุรกิจได้เป็นอย่างดี

แผนกบัญชี ควรมีการนำเสนอรายงาน และประสานงานกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้เพื่อเป็นการแจ้งเตือนให้หน่วยงานรับทราบถึงข้อมูลที่มีความสำคัญ ไม่ว่าจะเป็น จำนวนงบประมาณที่เหลือสำหรับค่าใช้จ่ายประเภทต่าง ๆ เพื่อป้องกันการใช้จ่ายที่มากเกินไปกว่างบประมาณที่ตั้งไว้

## ตารางที่ 21 แสดงรายงานเพื่อการจัดการ

## รายงานเพื่อกรจัดการ

สำหรับเดือน ธันวาคม 2545

หน่วย : พันบาท

รายละเอียด	โรงงาน A	โรงงาน B	โรงงาน C	โรงงาน D	โรงงาน E	โรงงาน F	รวม
ยอดขาย	7,817	6,516	6,169	3,649	2,448	1,493	28,090
ส่วนลดปกติ	(3,214)	(2,903)	(1,495)	(1,468)	(868)	(353)	(10,302)
ส่วนลดพิเศษ	(90)	(71)	(92)	(43)	(31)	(22)	(349)
ส่วนลดเงินสด	(92)	(72)	(94)	(44)	(32)	(23)	(356)
ยอดขายสุทธิ	4,420	3,470	4,488	2,094	1,517	1,095	17,083
ต้นทุนวัตถุดิบ							
ซีเมนต์	1,650	1,442	1,303	845	500	356	6,096
หิน	773	623	565	315	210	195	2,681
กรวด	0	0	0	0	15	0	15
ทราย	170	163	284	72	117	78	882
น้ำยาผสมคอนกรีต	39	27	25	26	11	8	136
ไฟล์แอส	138	87	51	38	46	29	389
รวมต้นทุนวัตถุดิบ	2,769	2,343	2,227	1,296	900	666	10,202
ค่าแรงทางตรง	27	26	13	14	14	5	99
ค่าขนส่งคอนกรีต	521	429	621	338	227	176	2,312
ค่าใช้จ่ายในการผลิต	93	59	39	40	40	24	294
รวมต้นทุนขั้นแปร	3,410	2,856	2,900	1,688	1,180	871	12,906
กำไรส่วนเกิน	1,010	613	1,589	406	336	224	4,176
ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่	383	289	369	241	191	127	1,599
กำไรหลังหักค่าใช้จ่ายโรงงาน	627	324	1,220	165	145	97	2,578
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร การตลาด	75	61	74	36	25	18	289
กำไรหลังจากหักค่าใช้จ่ายในการบริหาร การตลาด	552	263	1,146	129	120	79	2,289
กำไรก่อนหักดอกเบี้ยจ่าย ภาษี ค่าเสื่อมราคา และค่าใช้จ่ายตัดจ่าย (EBITDA)	613	313	1,207	158	140	94	2,525
EBITDA on Net Sales (%)	14	11	27	7	9	9	15
ค่าใช้จ่ายในการเงิน	3	3	3	1	1	1	12
กำไรก่อนหักภาษี	549	260	1,143	128	119	78	2,277
ยอดผลิตคอนกรีต	3,997.75	3,231.00	3,954.75	1,917.00	1,323.50	974.50	15,398.50

### การวิเคราะห์รายงานเพื่อการจัดการ

การวิเคราะห์รายงานเพื่อการจัดการเป็นการวิเคราะห์การบริหารแยกตามโรงงานแต่ละแห่ง

ตารางที่ 22 แสดงรายงานการวิเคราะห์รายงานเพื่อการจัดการเป็นการวิเคราะห์การบริหารแยกตาม  
โรงงานแต่ละแห่ง

รายการ	โรงงาน A	โรงงาน B	โรงงาน C	โรงงาน D	โรงงาน E	โรงงาน F
ยอดขายสุทธิต่อหน่วย (บาท)	1,105.62	1,073.97	1,134.84	1,092.33	1,146.20	1,123.65
ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย (บาท)	852.98	883.94	733.30	880.54	891.58	893.79
กำไรส่วนเกินต่อหน่วย (บาท)	252.64	190.03	401.54	211.79	254.63	229.86
อัตรากำไรส่วนเกิน (%)	22.85	17.69	35.38	19.39	22.21	20.46
จุดคุ้มทุน (พันบาท)	1,676.10	1,635.94	1,042.21	1,242.99	862.34	620.83
จุดคุ้มทุน (หน่วย)	1,515.98	1,523.26	918.38	1,137.92	752.35	552.51
EBIT (พันบาท)	552	263	1,146	129	120	79
EBITDA (พันบาท)	613	313	1,207	158	140	94
EBITDA on Net Sales (%)	14	11	27	7	9	9
Net Profit Before Tax (พันบาท)	549	260	1,143	128	119	78

โรงงาน A มีราคาขายหน่วยละ 1,105.62 บาท เนื่องจากราคาวัตถุดิบมีราคาสูงทำให้ต้นทุนสูงโดยมีต้นทุนผันแปรหน่วยละ 852.98 บาท มีกำไรส่วนเกินหน่วยละ 252.64 บาท คิดเป็นอัตรากำไรส่วนเกินต่อยอดขายร้อยละ 22.85 ดังนั้นทางโรงงานควรปรับปรุงในเรื่องต้นทุนผันแปรที่สูง เพราะถ้าหากมีคู่แข่งที่เสนอราคาให้ลูกค้าที่ต่ำกว่า อาจทำให้โรงงานเสียลูกค้าได้ สำหรับโรงงาน A จะต้องมียอดขายอย่างต่ำ 1,515.98 หน่วย หรือยอดขาย 1,676,100 บาท จึงจะคุ้มทุน เมื่อเทียบกับโรงงานอื่นถือว่าสูงที่สุด แสดงว่าโรงงานมีค่าใช้จ่ายคงที่สูง ผู้บริหารควรให้มีการปรับปรุงลดค่าใช้จ่ายคงที่ลง

โรงงาน B มีราคาขายหน่วยละ 1,073.97 บาท ค่าที่สุดเมื่อเทียบกับโรงงานอื่น โดยที่ค่าใช้จ่ายผันแปรของโรงงานเองก็สูงใกล้เคียงกับโรงงานอื่นคือ 883.94 บาทต่อหน่วย ส่งผลให้กำไรส่วนเกินของโรงงานเหลือหน่วยละ 190.03 บาท คิดเป็นอัตรากำไรส่วนเกินต่อยอดขายร้อยละ 17.69 ค่าที่สุดเมื่อเทียบกับโรงงานอื่น ดังนั้นทางโรงงานควรปรับปรุงในเรื่องต้นทุนผันแปรที่มีสูง สำหรับโรงงาน B จะต้องมียอดขายอย่างต่ำ 1,523.26 หน่วย หรือยอดขาย 1,635,940 บาท จึงจะคุ้มทุน เมื่อเทียบกับโรงงานอื่นถือว่าต่ำเป็นอันดับสองรองจากโรงงาน A แสดงว่าโรงงานมีค่าใช้จ่ายคงที่สูง ควรให้มีการปรับปรุงลดค่าใช้จ่ายคงที่ลง



โรงงาน C มีราคาขายหน่วยละ 1,134.84 ต้นทุนผันแปรหน่วยละ 733.30 บาทต่ำที่สุดเมื่อเทียบกับโรงงานอื่น มีกำไรส่วนเกินหน่วยละ 401.54 บาท คิดเป็นอัตรากำไรส่วนเกินต่อยอดขายร้อยละ 35.38 ถือว่าสูงที่สุด โรงงาน C มีต้นทุนผันแปรที่ต่ำอันส่งผลกำไรส่วนเกินมีจำนวนสูง ดังนั้นผู้บริหารควรใช้เป็นแนวทางให้แก่โรงงานอื่นในเรื่องการจัดหาต้นทุนผันแปร ซึ่งจากการคำนวณโรงงาน C จะต้องมียอดขายอย่างต่ำ 918.38 หน่วย หรือยอดขาย 1,042,210 บาท จึงจะคุ้มทุน

โรงงาน D มีราคาขายหน่วยละ 1,092.33 บาท ต้นทุนผันแปรหน่วยละ 880.54 บาท มีกำไรส่วนเกินหน่วยละ 211.79 บาท คิดเป็นอัตรากำไรส่วนเกินต่อยอดขายร้อยละ 19.39 โรงงาน D จะต้องมียอดขายอย่างต่ำ 1,137.92 หน่วย หรือยอดขาย 1,242,990 บาท จึงจะคุ้มทุน

โรงงาน E มีราคาขายหน่วยละ 1,146.20 บาท เป็นราคาขายสูงสุดเมื่อเทียบกับโรงงานอื่น ในกิจการเดียวกัน มีต้นทุนผันแปรหน่วยละ 891.58 บาท มีกำไรส่วนเกินหน่วยละ 254.63 บาท คิดเป็นอัตรากำไรส่วนเกินต่อยอดขายร้อยละ 22.21 โรงงาน E จะต้องมียอดขายอย่างต่ำ 752.35 หน่วย หรือยอดขาย 862,340 บาท จึงจะคุ้มทุน

โรงงาน F มีราคาขายหน่วยละ 1,123.65 บาท มีต้นทุนผันแปรหน่วยละ 893.79 บาท เป็นกำไรส่วนเกินหน่วยละ 229.86 บาท คิดเป็นอัตรากำไรส่วนเกินต่อยอดขายร้อยละ 20.46 โรงงาน F ควรทำการปรับปรุงต้นทุนผันแปรให้มีจำนวนที่ต่ำลง เพื่อที่จะสามารถลดราคาขายลงให้สามารถแข่งขันกับคู่แข่งในตลาดได้ จากตารางจะเห็นได้ว่าโรงงาน F จะต้องมียอดขายอย่างต่ำ 552.51 หน่วย หรือยอดขาย 620,830 บาท จึงจะคุ้มทุน

หากพิจารณาความสามารถในการทำกำไรโดยไม่คำนึงถึงค่าเสื่อมราคาและค่าใช้จ่ายตัดจ่ายแล้วจะเห็นได้ว่า โรงงาน C มีความสามารถในการทำกำไรต่อยอดขายเท่ากับร้อยละ 27 ซึ่งสูงที่สุด หากพิจารณาค่าใช้จ่ายของโรงงาน C ที่ทำให้กำไรของโรงงาน C มีจำนวนสูงนั้น จะเห็นได้ว่า ต้นทุนของโรงงาน C ไม่ว่าจะเป็ต้นทุนวัตถุดิบหรือค่าใช้จ่ายในการผลิต โรงงาน C มีความสามารถในการควบคุมต้นทุนให้มีจำนวนที่ต่ำที่สุด

ดังนั้น ผู้บริหารอาจพิจารณาแนวทางในการจัดหาวัตถุดิบตลอดจนการควบคุมค่าใช้จ่ายในการผลิตของโรงงาน C ในการบริหารต้นทุนสำหรับ โรงงานอื่นที่ยังคงมีจำนวนต้นทุนผันแปรที่ยังคงสูง เพื่อเป็นการลดต้นทุนรายโรงงานให้มีจำนวนที่ต่ำลง แต่ถึงอย่างไรก็ตามควรมีการพิจารณาค่าใช้จ่ายบางประเภทที่ยังคงมีจำนวนสูงหากเทียบ โรงงาน C กับ โรงงานอื่นด้วยอีกทางหนึ่งเพื่อให้การบริหารต้นทุนเกิดประโยชน์สูงสุดสำหรับกิจการ

แผนกบัญชี ควรมีการปรับเปลี่ยนรูปแบบข้อมูลทางการบัญชีเพื่อให้ข้อมูลที่มีประโยชน์  
สำหรับการบริหารต้นทุนกับทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการมีส่วนร่วมในการแสดงความคิดเห็น  
และนำเสนอข้อมูลที่มีความสำคัญให้กับทุกฝ่ายได้ร่วมมือกันแก้ไขปัญหา

มหาวิทยาลัยเชียงใหม่  
Chiang Mai University