

บทที่ 2

แนวคิดทฤษฎีและทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาครั้งนี้ใช้ทฤษฎีในการศึกษาที่เกี่ยวข้อง คือ ต้นทุน ประกอบด้วย ความหมายของต้นทุน การจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมของต้นทุน รวมถึงการวิเคราะห์โดยใช้วิธีย่อยส่วนตามแนวคิด และมีการทบทวนวรรณกรรมที่ศึกษา คือ ต้นทุนและผลตอบแทนในการจัดการศึกษาของโรงเรียนอนุบาลเอกชน ในเขตอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ รวมถึงการประยุกต์ใช้ต้นทุนกิจกรรมในสถานศึกษาเอกชน : กรณีศึกษา โรงเรียนเทคโนโลยีเอเชีย จังหวัดเชียงใหม่

ความหมายของต้นทุน

สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์ (2547: 9) กล่าวว่า ต้นทุน หมายถึง มูลค่าของทรัพยากรที่สูญเสียไปเพื่อให้ได้สินค้าหรือบริการ โดยมูลค่านั้นจะต้องสามารถวัดได้เป็นหน่วยเงินตรา ซึ่งเป็นลักษณะของการลดลงในสินทรัพย์หรือเพิ่มขึ้นในหนี้สิน ต้นทุนที่เกิดขึ้นอาจจะให้ประโยชน์ในปัจจุบันหรือในอนาคตก็ได้ เมื่อต้นทุนใดที่เกิดขึ้นแล้วและกิจการได้ใช้ประโยชน์ไปทั้งสิ้นแล้ว ต้นทุนนั้นจะถือเป็นค่าใช้จ่าย (Expenses) ดังนั้น ค่าใช้จ่ายจึงหมายถึงต้นทุนที่ได้ให้ประโยชน์และกิจการได้ใช้ประโยชน์ทั้งหมดไปแล้วในขณะนั้นและสำหรับต้นทุนที่กิจการสูญเสียไป แต่จะให้ประโยชน์แก่กิจการในอนาคตเรียกว่า สินทรัพย์ (Assets)

สุปราณี สุกระเสร์ณี (2547 : 15) กล่าวว่า ต้นทุน หมายถึง การวัดค่าของทรัพยากรที่ใช้ไปเพื่อวัตถุประสงค์บางอย่าง โดยวัดค่าออกมาในรูปของหน่วยเงินตรา ความหมายของต้นทุนนี้ประกอบด้วยแนวความคิด 3 ประการ คือ

1. เป็นการวัดค่าของปริมาณทรัพยากรที่ใช้ไปได้แก่ ปริมาณของวัตถุดิบ ปริมาณของแรงงาน และปริมาณของบริการอื่นๆ ว่ามีจำนวนทั้งสิ้นเท่าใด
2. เป็นการวัดค่าออกมาในรูปของหน่วยเงินตรา ด้วยเหตุที่ทรัพยากรแต่ละชนิดที่ใช้ไปนั้น หน่วยที่ใช้วัดค่าของทรัพยากรแต่ละชนิดไม่เหมือนกัน การแปลงหน่วยวัดค่าของแต่ละชนิดให้อยู่ในรูปของหน่วยเงินตรา ทำให้เราสามารถรวมมูลค่าของทรัพยากรทุกชนิดเข้าด้วยกันได้
3. การวัดค่าจะต้องสัมพันธ์กับวัตถุประสงค์เสมอ

การจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมของต้นทุน

1. การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับระดับของกิจกรรม สมณีก เอื้อจิระพงษ์พันธ์ (2547 : 34-45)

การจำแนกต้นทุนความสัมพันธ์กับระดับของกิจกรรมนี้ บางครั้งเราเรียกว่า การจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมของต้นทุน (Cost Behavior) ซึ่งมีลักษณะที่สำคัญคือ เป็นการวิเคราะห์จำนวนของต้นทุนที่จะมีการเปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิต หรือระดับของกิจกรรมที่เป็นตัวผลักดันให้เกิดต้นทุน (Cost Driver) ในการผลิตทั้งที่เกี่ยวกับการวางแผน การควบคุม การประเมิน และวัดผลการดำเนินงาน การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับระดับของกิจกรรม เราสามารถที่จะจำแนกต้นทุนได้ 3 ชนิดคือ ต้นทุนผันแปร ต้นทุนคงที่ ต้นทุนผสม อย่างไรก็ตามแนวคิดในการจำแนกต้นทุนใน 3 ชนิดนี้ เป็นการจำแนกต้นทุนที่อยู่ในช่วงของต้นทุนที่มีความหมายต่อการตัดสินใจ (Relevant range) นั่นคือ เป็นช่วงที่ต้นทุนคงที่รวม และต้นทุนผันแปรต่อหน่วย ยังมีลักษณะคงที่หรือไม่เปลี่ยนแปลง

ต้นทุนผันแปร (Variable costs) หมายถึง ต้นทุนที่จะมีต้นทุนรวมเปลี่ยนแปลงไปตามสัดส่วนของการเปลี่ยนแปลงในระดับกิจกรรมหรือปริมาณการผลิต ในขณะที่ต้นทุนต่อหน่วยจะคงที่เท่ากันทุกๆ หน่วย โดยทั่วไปแล้วต้นทุนผันแปรนี้จะสามารถที่จะควบคุมได้โดยแผนกหรือหน่วยงานที่ทำให้เกิดต้นทุนผันแปรนั้น

ต้นทุนคงที่ (Fixed costs) หมายถึง ต้นทุนที่มีพฤติกรรมคงที่ หมายถึงต้นทุนรวมที่มีได้เปลี่ยนแปลงไปตามระดับของการผลิตในช่วงของการผลิตระดับหนึ่ง แต่ต้นทุนคงที่ต่อหน่วยก็จะเปลี่ยนแปลงในทางลดลงถ้าปริมาณการผลิตเพิ่มมากขึ้น นอกจากนี้ต้นทุนคงที่ยังแบ่งออกเป็นต้นทุนคงที่อีก 2 ลักษณะคือ ต้นทุนคงที่ระยะยาว (Committed Fixed Cost) เป็นต้นทุนคงที่ที่ไม่สามารถเปลี่ยนแปลงได้ในระยะสั้น เช่น สัญญาเช่าระยะยาว ค่าเสื่อมราคา เป็นต้น และต้นทุนคงที่ระยะสั้น (Discretionary Fixed Cost) จัดเป็นต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นเป็นครั้งคราวจากการประชุมหรือตัดสินใจของผู้บริหาร เช่น ค่าโฆษณา ค่าใช้จ่ายในการค้นคว้าและวิจัย เป็นต้น สำหรับในเชิงการบริหารแล้วต้นทุนคงที่ส่วนใหญ่ก็จะควบคุมได้ด้วยผู้บริหารระดับสูงเท่านั้น

2. การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับระดับของกิจกรรม สุปราณี สุกระเศรณี (2547 : 22-23)

การจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมของต้นทุน (Cost Behavior) เป็นการวิเคราะห์ว่าต้นทุนแต่ละรายการมีความสัมพันธ์กับปริมาณกิจกรรม (Activity Level) อย่างไรเปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณกิจกรรมหรือไม่ เช่น ปริมาณกิจกรรมเพิ่มขึ้นเป็นสี่เท่าตัว ต้นทุนเพิ่มขึ้นเป็นสี่เท่าตัวด้วย และปริมาณกิจกรรมเพิ่มขึ้นแต่ต้นทุนยังคงเท่าเดิม เป็นต้น ปริมาณ

กิจกรรมนี้อาจจะอยู่ในรูปของจำนวนหน่วยของสินค้าที่ผลิต จำนวนหน่วยของสินค้าที่ขาย ชั่วโมงแรงงาน ชั่วโมงเครื่องจักร จำนวนครั้งของการเตรียมเครื่องจักรเพื่อผลิต จำนวนระยะทางที่รถวิ่ง และจำนวนหน่วยกิตที่นักศึกษาลงทะเบียน เป็นต้น บางครั้งเราเรียกปริมาณกิจกรรมว่าตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver)

ต้นทุนผันแปร (Variable Costs)

ต้นทุนรวมของต้นทุนใดก็ตามเปลี่ยนแปลงเป็นสัดส่วน โดยตรงกับปริมาณกิจกรรม ต้นทุนนั้นจัดเป็นต้นทุนผันแปร กล่าวคือ เมื่อปริมาณกิจกรรมเปลี่ยนแปลง ต้นทุนรวมจะเปลี่ยนแปลงไปในทางเดียวกับปริมาณกิจกรรม แต่ต้นทุนต่อหน่วยจะยังเท่าเดิม ตัวอย่างของต้นทุนผันแปร ได้แก่ ค่าวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตสินค้า ค่าแรงงานทางตรง (จ่ายตามชั่วโมงที่ทำงานหรือผลงานที่ทำได้) และค่านายหน้าของพนักงานขาย เป็นต้น

ต้นทุนคงที่ (Fixed Costs)

ต้นทุนรวมของต้นทุนใดก็ตามที่ยังคงเท่าเดิมในช่วงเวลาและช่วงปริมาณกิจกรรมที่กำหนด (Relevant Range) แม้ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงปริมาณกิจกรรมก็ตาม ต้นทุนนั้นจัดเป็นต้นทุนคงที่ ดังนั้น ต้นทุนรวมจึงเท่ากับต้นทุนคงที่ต่องวด กล่าวคือ เมื่อปริมาณกิจกรรมเปลี่ยนแปลง ต้นทุนรวมจะยังคงเท่าเดิม แต่ต้นทุนต่อหน่วยจะเปลี่ยนแปลงไปในทิศทางตรงข้ามกับปริมาณกิจกรรม ตัวอย่างของต้นทุนคงที่ ได้แก่ ค่าเสื่อมราคา (วิธีเส้นตรง) ค่าเช่า และเงินเดือน เป็นต้น

การวิเคราะห์โดยใช้วิธีย่อส่วนตามแนวคิด เพชร ชุมทรัพย์ (2548 : 65)

การย่อส่วนตามแนวคิดเป็นเครื่องมือวิเคราะห์ห้งบการเงินประเภทหนึ่ง วัตถุประสงค์ของการวิเคราะห์โดยวิธีนี้ก็เพื่อวิเคราะห์โครงสร้างของงบการเงินโดยย่อส่วนจำนวนเงินจากหลักล้าน หลักพัน ให้เหลือเพียงหลักร้อย การวิเคราะห์ย่อส่วนตามแนวคิดวิเคราะห์ได้ทั้งโครงสร้างของงบทั้งงบ หรือจะวิเคราะห์เฉพาะจุดก็ได้ เป็นต้นว่า ย่อส่วนตามแนวคิดเฉพาะส่วนสินทรัพย์หมุนเวียน หนี้สินหมุนเวียน ส่วนของผู้ถือหุ้น หรือจะย่อส่วนตามแนวคิดเฉพาะส่วนรายได้รวม ค่าใช้จ่ายรวม ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับจุดมุ่งหมายของผู้วิเคราะห์เป็นสำคัญ สำหรับระยะเวลาที่ใช้ในการวิเคราะห์ ถ้าวิเคราะห์ปีเดียวจะได้เพียงโครงสร้างงบการเงินของปีนั้น แต่ถ้าวิเคราะห์ต่อเนื่องกันหลายๆ ปี จะทำให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงในโครงสร้างว่าส่วนใหญ่แล้วไปตกอยู่ที่รายการใด ซึ่งรายการเหล่านั้นอาจก่อให้เกิดปัญหาแก่ธุรกิจนั้นได้ จะเป็นแนวทางให้ผู้วิเคราะห์หาทางวิเคราะห์ปัญหานั้นๆ จนถึงที่สุดหากมีข้อมูลพอ และถ้าเปรียบเทียบระหว่างบริษัทหรือกับคู่

แข่งขันโดยใช้วิธีย่อส่วนตามแนวคิดที่จะทราบถึงลักษณะการลงทุน การจัดหาเงินทุน และความสามารถในการหากำไรของบริษัทคู่แข่ง

ทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

กัลยาณี จุมปา (2545) ได้ทำการศึกษาเรื่องต้นทุนและผลตอบแทนในการจัดการศึกษาของโรงเรียนอนุบาลเอกชน ในเขตอำเภอ สรรพว่า ในการจัดการศึกษาของโรงเรียนอนุบาลเอกชนโรงเรียนขนาดใหญ่มีต้นทุนรวมในการจัดการศึกษาสูงสุด รองลงมาคือโรงเรียนขนาดกลางและโรงเรียนขนาดเล็ก มีต้นทุนรวมในการจัดการศึกษิต่ำสุด ต้นทุนที่มีจำนวนสูงสุดคือ ต้นทุนเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายประเภทที่ดิน ส่วนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่มีจำนวนสูงสุดคือ เงินเดือนและค่าจ้าง

เมื่อเปรียบเทียบต้นทุนรวมในการจัดการศึกษาของโรงเรียนอนุบาลเอกชน กับค่าเฉลี่ยพบว่า โรงเรียนขนาดเล็ก และโรงเรียนขนาดกลาง มีต้นทุนรวมต่ำกว่าค่าเฉลี่ย ส่วนโรงเรียนขนาดใหญ่มีต้นทุนรวมสูงกว่าค่าเฉลี่ย

ในด้านรายได้ จากการจัดการศึกษาของโรงเรียนอนุบาลเอกชน พบว่า โรงเรียนอนุบาลเอกชนขนาดใหญ่มีรายได้รวมในการจัดการศึกษาสูงสุด รองลงมาคือโรงเรียนขนาดกลาง และโรงเรียนขนาดเล็กมีรายได้ในการจัดการศึกษิต่ำสุด รายได้ส่วนใหญ่คือรายได้ค่าธรรมเนียมการศึกษา

เมื่อพิจารณาทางด้านผลตอบแทนต่อสินทรัพย์รวมพบว่า โรงเรียนอนุบาลเอกชนขนาดใหญ่ มีการจัดการบริหารสินทรัพย์รวมอย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด รองลงมาคือโรงเรียนขนาดกลางและโรงเรียนขนาดเล็กการจัดการบริหารจัดการสินทรัพย์มีประสิทธิภาพต่ำสุด แต่เมื่อพิจารณาทางด้านผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้น พบว่าโรงเรียนอนุบาลเอกชนขนาดกลางมีอัตราผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้นสูงสุด แสดงว่ามีการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพสูงสุด รองลงมาคือโรงเรียนขนาดใหญ่และโรงเรียนขนาดเล็กมีอัตราผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้นต่ำสุด

ปราณอม บัวบานศรี (2546) ได้ทำการศึกษาเรื่องการใช้ต้นทุนกิจกรรมในสถานศึกษาเอกชน:กรณีศึกษาโรงเรียนเทคโนโลยีเอเชีย จังหวัดเชียงใหม่ สรรพว่า ต้นทุนรวมประกอบด้วยสัดส่วนของต้นทุนโดยตรง ต้นทุนปันส่วนและค่าเสื่อมราคา สำหรับต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยนักศึกษาของสาขาช่างยนต์ระดับ ป.ว.ช., ป.ว.ส. และช่างอิเล็กทรอนิกส์ ระดับ ป.ว.ช. มีต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยนักศึกษาโดยเฉลี่ยจะใกล้เคียงกัน แต่สำหรับช่างอิเล็กทรอนิกส์ ระดับ ป.ว.ส. จะมีต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยนักศึกษาที่สูงเกินกว่า 2 เท่า ซึ่งอาจมีสาเหตุมาจากจำนวนนักศึกษาที่น้อยมากในระดับนี้ การที่ผู้บริหารทราบต้นทุนโดยละเอียดในทุกๆ ส่วน จะทำให้

สามารถวิเคราะห์ได้ว่าต้นทุนในส่วนใดที่เป็นเหตุให้การดำเนินงานในสาขาวิชานั้นๆ มีผลกำไรที่
ลดลง หรือมีผลขาดทุนในที่สุด ซึ่งผู้ศึกษาได้นำเสนอการใช้ประโยชน์จากการวิเคราะห์กิจกรรม
เพื่อพัฒนาผลการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุด



ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved