

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การวิจัยต้นทุนและอัตราผลตอบแทนจากการปลูกพุดราพันธุ์จัมโบ้ ได้วิจัยและเก็บข้อมูลจากกลุ่มเกษตรกรเป้าหมาย ตลอดจนศึกษาข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการวิจัยครั้งนี้จากแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องต่าง ๆ ได้แก่ ทฤษฎีเกี่ยวกับต้นทุน การวิเคราะห์ต้นทุน รายได้ การวิเคราะห์ผลตอบแทน และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องดังนี้

แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

1. การบัญชีต้นทุน
2. รายได้
3. ผลตอบแทน

การบัญชีต้นทุน

การบัญชีต้นทุน (Cost Accounting) เป็นการบัญชีที่บันทึกและจัดทำรายงานการวัดค่าของต้นทุนในการผลิตสินค้าและการให้บริการ ขอบเขตของการบัญชีต้นทุนจึงได้แก่ การรวบรวมข้อมูลต้นทุน บันทึกแยกประเภท แบ่งสรรหรือปันส่วน สะสมและจัดทำรายงานเกี่ยวกับต้นทุนในลักษณะต่าง ๆ ตามความประสงค์ของฝ่ายจัดการ (ดวงมณี โกมารทัต, 2532, หน้า 6)

วัตถุประสงค์การบัญชีต้นทุน

การบัญชีต้นทุนเกิดขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ 6 ประการคือ

1. ใช้คำนวณต้นทุนในการผลิตสินค้าหรือบริการ (Product or Service Costing) ในกรณีที่เป็นกิจการผลิตสินค้าจะนำต้นทุนที่คำนวณได้ไปตีราคาต้นทุนของคงเหลือ (Inventory Valuation) ได้แก่ งานระหว่างทำและสินค้าคงเหลือเพื่อแสดงไว้ในงบดุล ณ วันสิ้นงวดบัญชี
2. ใช้วัดผลกำไรขาดทุนประจำงวด (Income Determination) การวัดผลกำไรเกิดขึ้นเมื่อทราบต้นทุนสินค้าขายหรือต้นทุนขาย (Cost of Good Sold) และต้นทุนขายจะขึ้นอยู่กับต้นทุนการผลิตที่คำนวณได้ตามข้อ (1) ทั้งรายการต้นทุนสินค้าขายและผลกำไรขาดทุนสะสมจะแสดงในงบกำไรขาดทุนประจำงวดของกิจการ
3. ใช้วางแผนและควบคุม (Planning and Control) การดำเนินงานของกิจการฝ่ายบริหารอาจวางแผนงานล่วงหน้าโดยการจัดทำงบประมาณทั้งกิจการหรือแผนกใดแผนกหนึ่ง ถึงสิ้นงวดก็จะเก็บข้อมูลที่เกิดขึ้นจริงมาเปรียบเทียบกับงบประมาณที่กำหนดไว้ หากมีผลแตกต่างที่ไม่น่าพอใจ

(Unfavorable Variance) หรือพบว่า มีข้อบกพร่องในการดำเนินงาน ฝ่ายบริหารจะได้แก้ไขโดยทันที

4. ใช้กำหนดราคาขายของสินค้าหรือบริการ (Product Pricing) ธุรกิจบางประเภท เช่น ก่อสร้าง อยู่ซ่อมรถยนต์ ฯลฯ จำเป็นต้องประมาณต้นทุนของสินค้าหรือบริการขึ้นมาก่อนการผลิตจริง เพื่อใช้เป็นฐานในการกำหนดราคาขายเสนอต่อลูกค้า หรือใช้ในการประมูลงานต่าง ๆ

5. ใช้เป็นเครื่องมือในการตัดสินใจ (Decision-Making Tools) ทั้งปัญหาที่เกิดขึ้นประจำ หรือปัญหาเฉพาะหน้า เช่น การกำหนดจำนวนวัตถุดิบที่จะสั่งซื้อ การลดหรือเพิ่มสายผลิตภัณฑ์ (Product Lines) เป็นต้น

6. ใช้ประเมินผลการดำเนินงานของทรัพยากรต่าง ๆ ที่ใช้ เพื่อพิจารณาประสิทธิผล (Effective) และประสิทธิภาพ (Efficiency) ในการปฏิบัติงาน

ต้นทุน (Cost) หมายถึง มูลค่าของทรัพยากรที่สูญเสียไปเพื่อให้ได้สินค้าหรือบริการ โดยมูลค่านั้นจะต้องสามารถวัดได้เป็นหน่วยเงินตรา ซึ่งเป็นลักษณะของการลดลงในสินทรัพย์หรือเพิ่มขึ้นของหนี้สิน ต้นทุนที่เกิดขึ้นอาจจะให้ประโยชน์ในปัจจุบันหรือในอนาคตก็ได้ เมื่อต้นทุนใดที่เกิดขึ้นแล้วและกิจการได้ใช้ประโยชน์ไปทั้งสิ้นแล้ว ต้นทุนนั้นจะถือเป็น “ค่าใช้จ่าย” (Expenses) ดังนั้นค่าใช้จ่ายจึงหมายถึง ต้นทุนที่ได้ให้ประโยชน์และกิจการได้ใช้ประโยชน์ทั้งหมดไปแล้วในขณะนั้น และสำหรับต้นทุนที่กิจการสูญเสียไป แต่จะให้ประโยชน์แก่กิจการในอนาคตเรียกว่า **สินทรัพย์ (Assets)** (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์, 2547, หน้า 13)

เมื่อค่าใช้จ่าย คือ ต้นทุนที่ก่อให้เกิดรายได้ (Revenue) โดยปกติแล้วจะนำไปเปรียบเทียบกับรายได้ที่เกิดขึ้นในงวดเดียวกันเพื่อกำหนดหากำไรสุทธิ (Net Profit) หรือขาดทุนสุทธิ (Net Loss) ซึ่งรายได้ หมายถึง ราคาขายของสินค้าหรือบริการ คูณกับปริมาณหรือระดับของกิจกรรม

การจำแนกประเภทต้นทุน

ต้นทุนที่แบ่งตามลักษณะและวัตถุประสงค์ในการใช้ต้นทุนได้แก่ต้นทุน 10 ประเภทดังนี้ (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์, 2547, หน้า 14-29)

1. จำแนกต้นทุนตามลักษณะส่วนประกอบของผลิตภัณฑ์
2. จำแนกต้นทุนตามลักษณะความสำคัญและลักษณะของต้นทุนการผลิต
3. จำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับระดับของกิจกรรม
4. จำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับหน่วยต้นทุน
5. จำแนกต้นทุนตามหน้าที่งานในสายการผลิต
6. จำแนกต้นทุนตามหน้าที่งานในกิจการ

7. จำแนกต้นทุนโดยพิจารณาจากช่วงเวลาในการคำนวณกำไร
8. จำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับเวลา
9. จำแนกต้นทุนตามลักษณะของความรับผิดชอบ
10. จำแนกต้นทุนตามลักษณะของการวิเคราะห์ปัญหาเพื่อตัดสินใจ

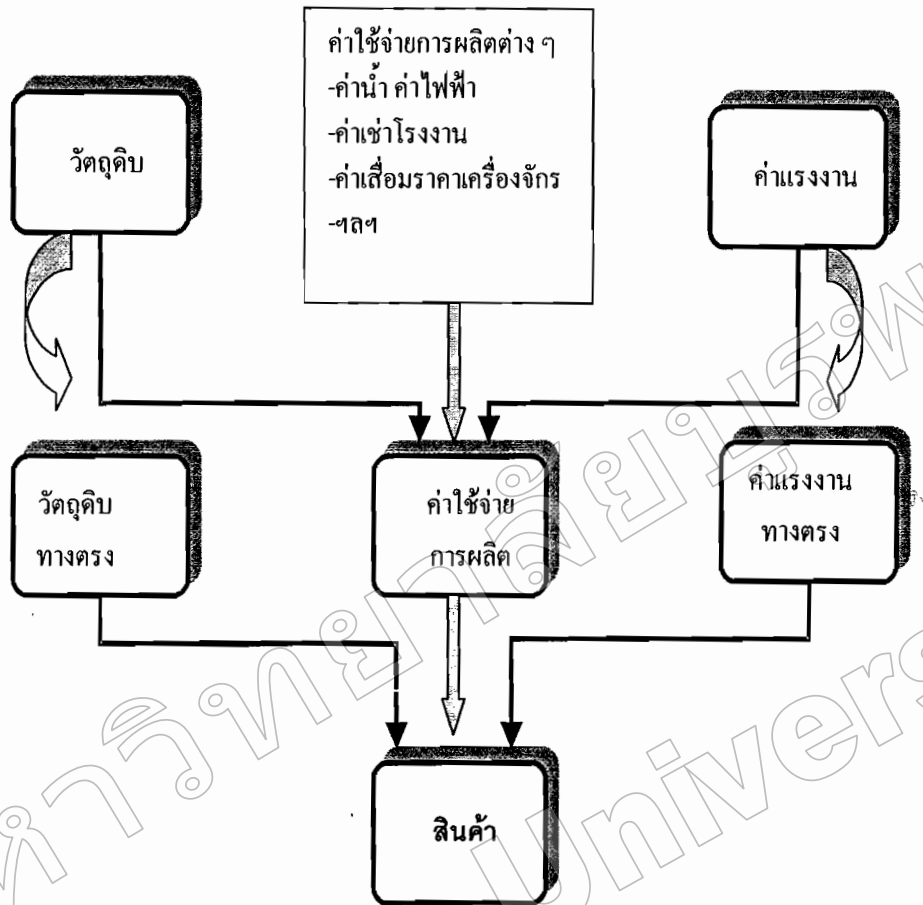
แต่ต้นทุนการปลูกพุทรพันธ์จัมโบ้ในการศึกษาคั้งนี้ จะจำแนกตามประเภทที่ 1 เท่านั้นคั้งนี้

การจำแนกต้นทุนตามลักษณะส่วนประกอบของผลิตภัณฑ์ ส่วนประกอบของต้นทุนที่ใช้ในการผลิตสินค้าหรือผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด (Cost of a Manufactured Product) ประกอบด้วยวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต

1. วัตถุดิบ (Materials) วัตถุดิบนับว่าเป็นส่วนประกอบสำคัญของการผลิตสินค้าหรือผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป ซึ่งต้นทุนที่เกี่ยวกับการใช้วัตถุดิบในการผลิตสินค้าแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะคือ

1.1 วัตถุดิบทางตรง (Direct Materials) หมายถึง วัตถุดิบหลักที่ใช้ในการผลิต และสามารถระบุได้อย่างชัดเจนว่าใช้ในการผลิตสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่งในปริมาณและต้นทุนเท่าใดรวมทั้งจัดเป็นวัตถุดิบส่วนใหญ่ที่ใช้ในการผลิตสินค้าชนิดนั้น ๆ

1.2 วัตถุดิบทางอ้อม (Indirect Materials) หมายถึง วัตถุดิบต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องโดยทางอ้อมกับการผลิตสินค้า แต่ไม่ใช่วัตถุดิบหลักหรือวัตถุดิบส่วนใหญ่



ภาพที่ 2-1 แสดงต้นทุนที่จำแนกตามส่วนประกอบของการผลิตสินค้า (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์, 2547, หน้า 5)

2. ค่าแรงงาน (Labor) ค่าแรงงาน หมายถึง ค่าจ้างหรือผลตอบแทนที่จ่ายให้แก่ลูกจ้างหรือคนงานที่ทำหน้าที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้า โดยลักษณะการจ่ายค่าจ้างจะจ่ายเป็นรายชั่วโมง (Hourly) รายวัน (Daily) หรือตามหน่วยผลิตที่ทำได้ (Piecework) แบ่งออกเป็น 2 ลักษณะคือ

2.1 ค่าแรงงานทางตรง (Direct Labor) หมายถึง ค่าแรงงานต่าง ๆ ที่จ่ายให้แก่คนงานหรือลูกจ้างที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับการผลิตสินค้าสำเร็จรูปโดยตรง รวมทั้งเป็นค่าแรงงานที่มีจำนวนมากเมื่อเทียบกับค่าแรงงานทางอ้อมในการผลิตสินค้าหน่วยหนึ่ง ๆ และจัดเป็นค่าแรงงานส่วนสำคัญในการแปรรูปวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป

2.2 ค่าแรงงานทางอ้อม (Indirect Labor) หมายถึง ค่าแรงงานที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าโดยตรงที่ใช้ในการผลิตสินค้า เช่น เงินเดือนผู้ควบคุมโรงงาน เงินเดือนพนักงานทำความสะอาดเครื่องจักรและโรงงาน พนักงานตรวจสอบคุณภาพ ช่างซ่อมบำรุง เป็นต้น ซึ่งค่าแรงงานทางอ้อมเหล่านี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการผลิต

อย่างไรก็ตามในการพิจารณาค่าแรงงานชนิดใดเป็นค่าแรงงานตรง และค่าแรงงานทางอ้อม มีหลักในการพิจารณาค่าแรงงานที่เป็นค่าแรงงานทางตรงดังนี้

1. เป็นส่วนประกอบที่สำคัญในการผลิตสินค้าโดยตรง
2. สามารถคำนวณค่าแรงงานที่เกิดขึ้นเข้าเป็นต้นทุนการผลิตสินค้าชนิดในชนิดหนึ่งได้

โดยง่าย

การบัญชีเกี่ยวกับค่าแรงงาน มิได้หมายถึงเฉพาะการบันทึกบัญชีค่าแรงงานเท่านั้น แต่ยังหมายรวมถึงกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับค่าแรงงาน เช่น การจดบันทึกเวลาการทำงาน การวิเคราะห์และจำแนกค่าแรงงานที่เกี่ยวกับการผลิต การจ่ายค่าแรงงาน เป็นต้น จากกิจกรรมต่าง ๆ ดังนี้

1. การเก็บเวลาการทำงาน (Timekeeping) หมายถึง การจัดเก็บเวลาการทำงานของพนักงานแต่ละคนในลักษณะต่าง ๆ ที่ต้องการ เช่น เก็บเวลาการทำงานต่อสัปดาห์ เก็บรวบรวมผลผลิตต่อสัปดาห์ เป็นต้น
2. การคำนวณและจำแนกค่าแรงงาน ที่ใช้ในการทำงานพนักงานแต่ละคนว่าใช้ผลิตหรือเป็นค่าแรงงานทางตรง ค่าแรงงานทางอ้อมจำนวนเท่าใด รวมทั้งมีช่วงเวลาใดบ้างที่เกิดการว่างงาน (Idle Time) จำแนกค่าแรงงานต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นให้เป็นต้นทุนของงานหรือแผนกผลิต และค่าแรงงานทางอ้อมจำแนกเข้าบัญชีค่าใช้จ่ายการผลิต
3. การจ่ายค่าแรงงาน กิจการต้องคำนวณภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่าย รวมทั้งรายการหักอื่น ๆ

ถ้ามี

4. การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับค่าแรงงาน ตามหลักการบัญชีและการจำแนกค่าแรงงาน

1. การคำนวณค่าแรงงานขั้นต้น (Gross Payrolls) พิจารณาจากจำนวนชั่วโมง

การทำงาน จำนวนชิ้นงาน

ค่าแรงงาน = จำนวนชั่วโมงการทำงาน x อัตราค่าแรงงานที่จ่ายเป็นรายชั่วโมง

ค่าแรงงาน = จำนวนชิ้นงานที่ผลิตได้ x อัตราค่าแรงงานที่จ่ายเป็นรายชิ้น

2. การคำนวณค่าแรงงานสุทธิ (Net Payrolls) ไม่ว่าพนักงานและลูกจ้างจะได้รับค่าจ้าง

ในรูปของเงินเดือน หรือตามชั่วโมงการทำงาน หรือตามจำนวนชิ้นงาน กิจการจะต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายกำหนด

3. ค่าใช้จ่ายในการผลิต (Manufacturing Overhead) ค่าใช้จ่ายในการผลิต หมายถึง ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้า ซึ่งนอกเหนือจากวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง เช่น วัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงงานทางอ้อม ค่าใช้จ่ายในการผลิตทางอ้อมอื่น ๆ ได้แก่ ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าเช่า ค่าเสื่อมราคา ค่าประกันภัย ค่าภาษี เป็นต้น แต่ค่าใช้จ่ายเหล่านี้ต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการผลิตในโรงงานเท่านั้น ดังนั้นค่าใช้จ่ายการผลิตถือเป็นที่ยรวมของค่าใช้จ่ายในการผลิตทางอ้อมต่าง ๆ (Cost Pool of Indirect Manufacturing Costs)

ต้นทุนการผลิตสินค้า = วัตถุดิบทางตรง + ค่าแรงงานทางตรง + ค่าใช้จ่ายในการผลิต

ตัวแบบของต้นทุนเป็นผลรวมของค่าวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต ในการศึกษาต้นทุนและอัตราผลตอบแทนจากการปลูกพุทราพันธุ์จัมโบ้ ส่วนประกอบของต้นทุนที่ใช้ในการผลิต ประกอบด้วย

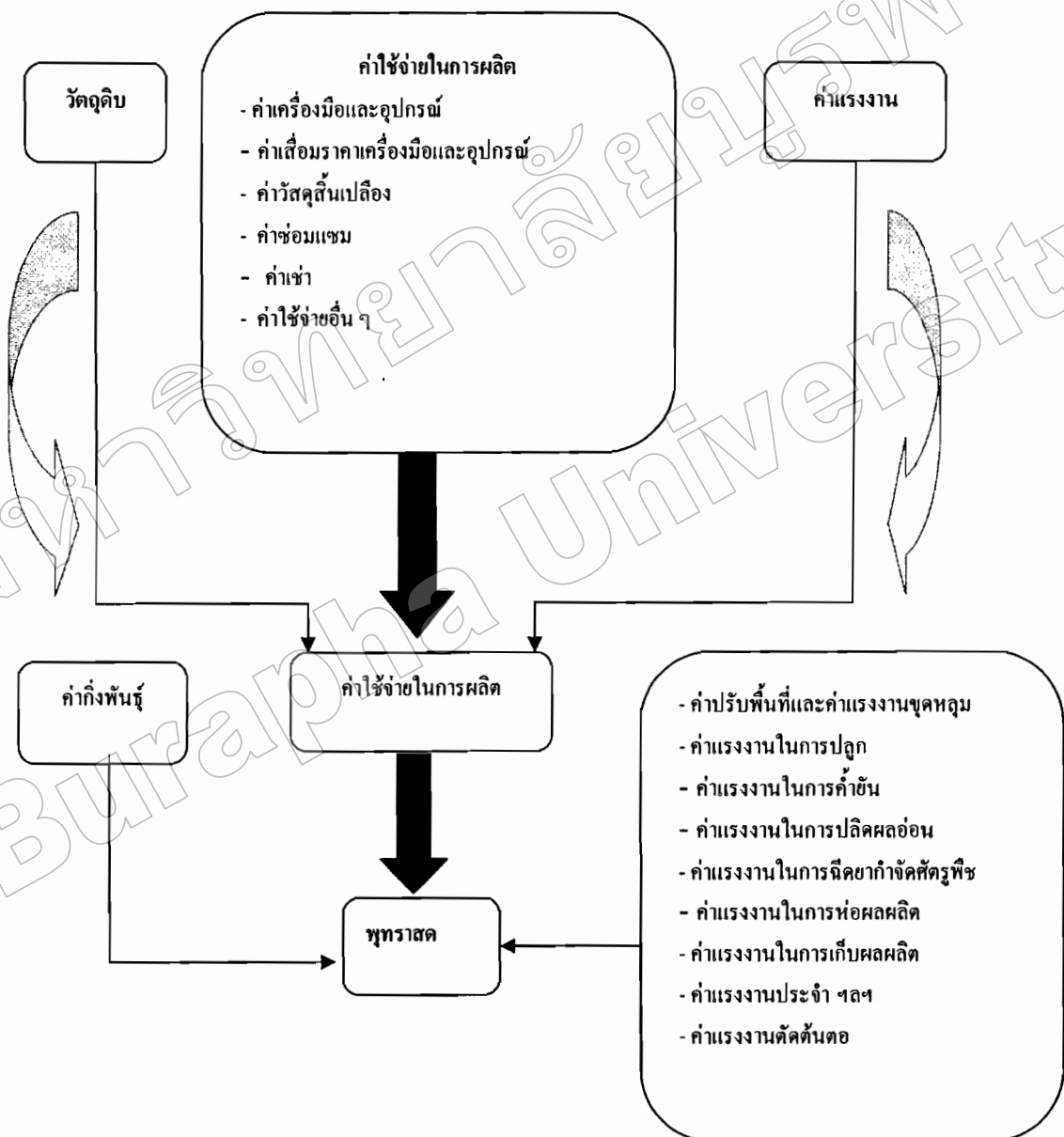
1. วัตถุดิบทางตรง หมายถึง ค่ากิ่งพันธุ์ ที่ใช้ในการปลูกพุทราพันธุ์จัมโบ้
2. ค่าแรงงานทางตรง แบ่งออกเป็น 12 ส่วนคือ
 - 2.1 ค่าปรับพื้นที่
 - 2.2 ค่าแรงงานขุดหลุมและตกแต่งแนวการปลูกพุทรา, ค่าแรงงานตกแต่งคันดินและร่องน้ำ
 - 2.3 ค่าแรงงานในการปลูก
 - 2.4 ค่าแรงงานในการตัดแต่งกิ่ง
 - 2.5 ค่าแรงงานในการย้ายต้น
 - 2.6 ค่าแรงงานในการปลิดผลอ่อน
 - 2.7 ค่าแรงงานในการฉีดยากำจัดศัตรูพืช
 - 2.8 ค่าแรงงานในการห่อผลผลิต
 - 2.9 ค่าแรงงานในการเก็บผลผลิต
 - 2.10 ค่าแรงงานประจำ
 - 2.11 ค่าแรงงานตัดต้นตอ
 - 2.12 ค่าแรงงานในการเดินระบบน้ำ
3. ค่าใช้จ่ายในการผลิต ประกอบด้วย
 - 3.1 ค่าเครื่องมือและอุปกรณ์
 - 3.2 ค่าเสื่อมราคาเครื่องมือและอุปกรณ์

3.3 ค่าวัสดุสิ้นเปลือง

3.4 ค่าซ่อมแซม

3.5 ค่าเช่า

3.6 ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ



ภาพที่ 2-2 แสดงต้นทุนการปลูกพุทธาพันธุ์จัมโบ้

รายได้

รายได้ (Revenue or Income) ถือเป็นองค์ประกอบหนึ่งของงบการเงินที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับผลการดำเนินงานในรอบระยะเวลาหนึ่ง ซึ่งแม่บทการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทย โดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ให้คำนิยามไว้ดังนี้

รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ในรอบระยะเวลาบัญชี ในรูปกระแสเข้าหรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของผู้ถือหุ้น

การขายสินค้า กิจการต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้า เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

1. กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว
2. กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำหรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม
3. กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
4. มีความเป็นไปได้ก่อนข้างหน้าที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชานั้น
5. กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายการบัญชานั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ

รายได้จากการขายสินค้าเกิดขึ้นเมื่อขาย ดังนั้นรายได้จากการพุดราพันธุ์จัมโบ้จะรับรู้เมื่อมีการขาย ซึ่งขึ้นอยู่กับปริมาณผลผลิตและราคาขาย

ผลตอบแทนหรือกำไร

ผลตอบแทนหรือกำไร (Earnings or Net Income) เกิดขึ้นจากการรายงานผลของความสำเริง ซึ่งเป็นผลต่างของรายได้หักด้วยค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงาน ซึ่งมีวิธีการวัดผลกำไร โดยการเปรียบเทียบรายได้และค่าใช้จ่ายที่ใช้เกณฑ์ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นจากรายได้ที่มาจากรายการเดียวกัน (เมธากุล เกียรติกระจาย และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2547, หน้า 99-114) สำหรับการวัดผลตอบแทนของกลุ่มเกษตรกร คือการเปรียบเทียบระหว่างรายได้จากการขายหักด้วยต้นทุนการปลูกพุดราต่อไร่

การวิเคราะห์ผลตอบแทน

การวิเคราะห์ต้นทุน รายได้ ผลตอบแทนการปลูกพุดราพันธุ์จัมโบ้ของกลุ่มเกษตรกร
คำนวณจากรายได้จากการขายผลผลิตพุดรา หักค่าใช้จ่ายที่จ่ายในการปลูกพุดราทั้งหมด ซึ่ง
การวิเคราะห์ผลตอบแทน สามารถคำนวณได้ดังนี้

$$\text{ผลตอบแทนเฉลี่ยต่อผืน} = \text{รายได้เฉลี่ยต่อไร่} - \text{ค่าใช้จ่ายเฉลี่ยต่อไร่}$$

การวิเคราะห์อัตราผลตอบแทนสุทธิ

คำนวณได้ดังนี้

$$\text{อัตราผลตอบแทนสุทธิ} = \frac{\text{ผลตอบแทนสุทธิ} \times 100}{\text{ต้นทุนรวม}}$$