

บทที่ 9

การวิเคราะห์ผลต่างในกำไรเพื่อการประเมินผลการดำเนินงาน

จากการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริงอาจจะเป็นไปได้ตามผลการดำเนินงานที่ได้วางแผนไว้ในงบประมาณหรืออาจจะมี ความแตกต่างในทางที่ดีหรือต่ำกว่าก็ได้ ในกรณีที่ผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริงต่ำกว่าตามงบประมาณที่กิจการได้วางแผนไว้ ผู้บริหารก็ย่อมต้องการที่จะทราบว่า มีสาเหตุที่สำคัญอะไรบ้างที่มีผลกระทบและทำให้ผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริงไม่เป็นไปตามแผนงานที่วางไว้

นอกจากนี้การเปรียบเทียบและวิเคราะห์ความแตกต่างในผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริงกับงบประมาณที่กิจการได้วางแผนไว้ ยังสามารถช่วยผู้บริหารในการจัดและประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยงานต่าง ๆ ในกิจการได้อีกด้วย

ในเรื่องเกี่ยวกับการวิเคราะห์ผลต่างกำไรเพื่อการประเมินผลการดำเนินงานของกิจการนี้ ก็ควรที่จะทำความเข้าใจกับคำว่า “ผลต่างกำไร” (Profit Variances) เสียก่อน ผลต่างกำไร หมายถึง ความแตกต่างระหว่างกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นจริง (Actual Net Income) กับกำไรสุทธิโดยประมาณ (Budgeted Net Income) ที่ได้จัดทำไว้ในงบกำไรขาดทุนโดยประมาณของรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน ความสำคัญของการกำหนดเป้าหมายกำไรที่ฝ่ายบริหารจะต้องให้ความสนใจและควบคุมตลอดเวลา ก็คือ รายได้ (ยอดขาย) และค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนต่าง ๆ ที่จะเกิดขึ้นจากการดำเนินงาน ดังนั้นการกำหนดเป้าหมายกำไรของฝ่ายบริหารก็คือ ความรับผิดชอบของผู้บริหารในแต่ละระดับที่จะต้องดำเนินกิจกรรมที่อยู่ภายในขอบเขตหน้าที่และหน้าที่ความรับผิดชอบให้มีประสิทธิภาพมากที่สุด

นอกจากนี้ในการวิเคราะห์กำไรเพื่อการประเมินผลการดำเนินงานนั้น โดยทั่วไปเราจะถือว่าผลกำไรหรือขาดทุน ที่เกิดจากเหตุการณ์ที่ไม่ปกติ นั่นคือ ผลกำไรขาดทุนจากรายการพิเศษต่าง ๆ จะไม่ส่งผลกระทบต่อ การประเมินผลการดำเนินงาน สำหรับข้อมูลที่น่าสนใจในการวิเคราะห์คือ งบกำไรขาดทุนโดยประมาณ และงบกำไรขาดทุนที่เกิดขึ้นจริง โดยที่การจัดทำงบกำไรขาดทุนเหล่านี้ ควรแสดงในรูปแบบของกำไรส่วนเกิน (Contribution Margin Format)

การวิเคราะห์ผลต่างกำไรของกิจการต่าง ๆ เราสามารถที่จะจำแนกลักษณะของการวิเคราะห์ออกเป็น 2 ส่วน คือ การวิเคราะห์ผลต่างกำไรของกิจการที่มีการจำหน่ายผลิตภัณฑ์เพียงชนิดเดียว (Single Product) และการวิเคราะห์ผลต่างกำไรของกิจการที่มีการจำหน่ายผลิตภัณฑ์หลายชนิด (Multiple Products) โดยในการวิเคราะห์ผลต่างกำไรนี้จะถูกวิเคราะห์จากปัจจัยสำคัญที่จะส่งผลกระทบต่อจำนวนกำไรของกิจการ คือ

1. การวิเคราะห์ผลกระทบจากปริมาณการขาย

2. วิเคราะห์ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของราคาขาย
3. วิเคราะห์ผลกระทบจากต้นทุนผันแปรทั้งต้นทุนการผลิตและค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน
4. วิเคราะห์ผลกระทบจากต้นทุนคงที่ที่ต้นทุนการผลิตและค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน
5. วิเคราะห์ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในส่วนผสมของการขาย กรณีที่กิจการมีการจำหน่ายผลิตภัณฑ์หลายชนิด

แนวคิดในการวิเคราะห์ผลต่างกำไร

การวิเคราะห์ผลต่างกำไรเราสามารถที่จะทำการวิเคราะห์ได้อยู่หลายวิธี แต่วิธีหนึ่งที่น่าจะเป็นวิธีที่ให้ข้อมูลเพื่อการตัดสินใจที่ดีที่สุด ก็คือ การวิเคราะห์กำไรขาดทุนในรูปแบบของกำไรส่วนเกิน มาทำการวิเคราะห์โดยแบ่งการวิเคราะห์ออกเป็น 2 ส่วน คือ

1. การวิเคราะห์ในปัจจัยต่าง ๆ ที่จะส่งผลกระทบต่อกำไรส่วนเกิน
2. การวิเคราะห์ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในส่วนที่คงที่ ในวิธีนี้จะต้องแยกต้นทุนต่าง ๆ ออกเป็น 2 อย่างตามพฤติกรรมของต้นทุน คือ ต้นทุนผันแปร และต้นทุนคงที่

จากลักษณะเชิงพฤติกรรมของต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่ ทำให้การคำนวณกำไรส่วนเกินของกิจการจึงขึ้นอยู่กับเปลี่ยนแปลงในรายได้กับต้นทุนผันแปรเท่านั้น โดยที่ต้นทุนคงที่จะไม่ส่งผลกระทบต่อจำนวนของกำไรส่วนเกินเลย ดังนั้นการวิเคราะห์ผลต่างในกำไรส่วนเกิน (Contribution Margin Variance Analysis) จึงเป็นส่วนแรกของการวิเคราะห์ผลต่างกำไร โดยจะแบ่งการวิเคราะห์ออกเป็น การวิเคราะห์ผลต่างทางด้านรายได้ คือ ผลต่างในปริมาณขาย ผลต่างในราคาขาย รวมทั้งส่วนผสมการขายถ้ามีและการวิเคราะห์ผลต่างทางด้านต้นทุนผันแปร ซึ่งประกอบด้วย ผลต่างในวัตถุดิบทางตรง ผลต่างในค่าแรงงานทางตรง ผลต่างในค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร รวมทั้งผลต่างในค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารผันแปร ผลต่างในกำไรส่วนเกิน ที่จะนำมาใช้ในการวิเคราะห์เพื่อประเมินผลการดำเนินงานนั้น ก็จะได้มาจากการเปรียบเทียบระหว่าง ผลกำไรส่วนเกินตามที่ได้จัดทำไว้ในงบประมาณหลัก (Master Budget) กับผลกำไรส่วนเกินที่เกิดขึ้นจริงจากการดำเนินงานในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน สำหรับส่วนที่สองของการวิเคราะห์ผลต่างกำไร ก็คือ การวิเคราะห์ผลต่างในต้นทุนคงที่ (Fixed Cost Variance Analysis) โดยจะแบ่งการวิเคราะห์ออกเป็น การวิเคราะห์ผลต่างในต้นทุนการผลิตคงที่ (ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่) กับการวิเคราะห์ผลต่างในค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารคงที่

การวิเคราะห์ผลต่างในกำไรส่วนเกิน (กรณีกิจการมีการจำหน่ายผลิตภัณฑ์เพียงชนิดเดียว)

จุดมุ่งหมายของการวิเคราะห์ผลต่างในกำไรส่วนเกิน ก็คือ การวิเคราะห์หาผลต่างในปริมาณขาย ผลต่างในราคาขายผลต่างในต้นทุนผันแปร ที่เป็นสาเหตุทำให้เกิดผลต่างที่ไม่น่าพอใจในกำไรส่วนเกิน

ในการวิเคราะห์เพื่อหาสาเหตุในผลต่างกำไรส่วนเกิน เราจะต้องทำการวิเคราะห์หาสาเหตุที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงในปริมาณขาย ราคาขาย และต้นทุนผันแปร ซึ่งในการวิเคราะห์หาผลต่างจากสาเหตุใดสาเหตุหนึ่งเราจะถือว่าปัจจัยอื่น ๆ จะคงที่ไม่มีมีการเปลี่ยนแปลง

การวิเคราะห์หาผลต่างในกำไรส่วนเกินเนื่องจากปริมาณการขาย (Sales Volume Variance)

ผลต่างในปริมาณการขาย ก็คือ ความแตกต่างระหว่างปริมาณการขายที่ได้มีการประมาณไว้ตามงบประมาณ กับปริมาณการขายที่เกิดขึ้นจริง ที่มีผลกระทบต่อกำไรส่วนเกินของกิจการ ซึ่งสาเหตุที่ทำให้ปริมาณการขายจริงไม่เป็นไปตามงบประมาณที่วางไว้ก็อาจจะเกิดขึ้นเนื่องจาก

1. การเปลี่ยนแปลงในราคาขาย
2. กลยุทธ์ของกลุ่มแข่งขันที่พยายามจะแย่งส่วนแบ่งตลาด
3. การตกต่ำของภาวะเศรษฐกิจ
4. การตัดสินใจลดกำลังการผลิตและจำหน่ายของผู้บริหาร

การคำนวณหาผลต่างในกำไรส่วนเกินอันเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงของปริมาณการขายสามารถคำนวณได้ดังนี้

ผลต่างของกำไรส่วนเกินเนื่องจากปริมาณขาย = (ปริมาณขายจริง - ปริมาณขายตามงบประมาณ) X กำไรส่วน

การวิเคราะห์หาผลต่างในกำไรส่วนเกินเนื่องจากราคาขาย (Selling Price Variance)

ผลต่างเนื่องจากราคาขาย ก็คือ ผลต่างของกำไรส่วนเกินที่เกิดขึ้นระหว่างแผนงานตามที่กิจการได้มีการกำหนดเป็นงบประมาณไว้ กับการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริง ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงในราคาขายของสินค้าอาจจะเกิดขึ้นเนื่องจากสาเหตุบางประการ เช่น

1. ในการจัดทำงบประมาณ มิได้มีการกำหนดหรือให้มีส่วนลดในราคาสินค้า
2. การปรับปรุงนโยบายด้านราคาเพื่อการแข่งขัน
3. การใช้ช่องทางการตลาดที่ต่างไปจากที่ได้มีการประมาณไว้
4. การตกต่ำทางด้านภาวะเศรษฐกิจ

จากสาเหตุของปัจจัยต่าง ๆ ที่มีผลกระทบต่อราคาขายข้างต้นเป็นเพียงตัวอย่าง ซึ่งปัจจัยที่จะส่งผลกระทบต่อราคขายในทางปฏิบัติยังมีอยู่อีกจำนวนไม่น้อยการคำนวณหาผลต่างในกำไรส่วนเกิน ที่เนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงของราคาขาย สามารถคำนวณได้ดังนี้

ผลต่างของกำไรส่วนเกินเนื่องจากราคาขาย = (ราคาจริงต่อหน่วย - ราคาขายตามงบประมาณต่อหน่วย) X ปริมาณขายจริง

การวิเคราะห์หาผลต่างในกำไรส่วนเกินเนื่องจากต้นทุนผันแปร (Variable Cost Variance)

ผลต่างเนื่องจากต้นทุนผันแปร เกิดจากความแตกต่างระหว่างผันแปรตามงบประมาณกับต้นทุนผันแปรที่เกิดขึ้นจริง ซึ่งความแตกต่างในต้นทุนผันแปรก็จะส่งผลกระทบต่อความแตกต่างในกำไรส่วนเกินด้วยเช่นกัน สาเหตุที่เรามักจะพบอยู่เสมอเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในต้นทุนผันแปรที่ทำให้ไม่เป็นไปตามงบประมาณที่กำหนด

1. ความไม่มีประสิทธิภาพในการใช้วัตถุดิบทางตรง
2. แรงงานทางตรงมีความสามารถในการผลิตที่ต่ำ
3. ความผิดพลาดในการประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร
4. การจ่ายค่านายหน้ามากกว่าที่ได้มีการวางแผนไว้
5. การเพิ่มค่าโฆษณาหรือค่าใช้จ่ายในการส่งเสริมการขายเนื่องจากภาวะการแข่งขัน

ในการวิเคราะห์ผลต่างในกำไรส่วนเกินที่เนื่องมาจากต้นทุนผันแปรนี้จะมีลักษณะตรงกันข้ามกับการวิเคราะห์หาผลต่างอันเนื่องมาจากปริมาณขายและราคาขาย ทั้งนี้เพราะการเปลี่ยนแปลงของปริมาณขายและราคาขายจริงที่มากกว่า ตามงบประมาณที่วางไว้ ก็จะส่งผลกระทบต่อผลต่างในทางที่ดีหรือน่าพอใจแก่กำไรส่วนเกินด้วย แต่ในทางกลับกัน กรณีของต้นทุนผันแปรถ้าต้นทุนผันแปรที่เกิดขึ้นจริงมีจำนวนมากกว่าต้นทุนผันแปรที่แสดงในงบประมาณก็จะส่งผลทำให้กำไรส่วนเกินที่เกิดขึ้นจริงน้อยกว่า กำไรส่วนเกินที่ประมาณไว้ นั่นคือจะทำให้เกิดผลต่างที่ไม่ดีหรือไม่น่าพอใจ

การคำนวณเพื่อหาผลต่างในกำไรส่วนเกินอันเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงในต้นทุนผันแปร

ผลต่างของกำไรส่วนเกินเนื่องจากต้นทุนผันแปร = (ต้นทุนผันแปรจริงต่อหน่วย – ต้นทุนผันแปรตามงบ) X ปริมาณขายจริง

การวิเคราะห์ผลต่างในกำไรส่วนเกิน (กรณีกิจการมีการจำหน่ายผลิตมากกว่า 1 ชนิด)

สำหรับในกรณีที่กิจการมีการจำหน่ายผลิตภัณฑ์มากกว่า 1 ชนิด การวิเคราะห์ผลต่างในกำไรส่วนเกิน สาเหตุอีกประการหนึ่ง ก็คือ การวิเคราะห์ผลต่างในกำไรส่วนเกินที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงในส่วนผสมของการขาย (Sales Mix Variance) ลักษณะของการวิเคราะห์ก็จะต้องทำการวิเคราะห์โดยแยกวิเคราะห์ในแต่ละชนิดของผลิตภัณฑ์

ผลต่างในกำไรส่วนเกินอันเนื่องมาจากส่วนผสมการขาย หมายถึง ผลต่างในกำไรส่วนเกินที่เกิดจากสัดส่วนของปริมาณขายในผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดที่เกิดขึ้นตามผลการดำเนินงานจริงแตกต่างไปจากสัดส่วนของปริมาณขายตามงบประมาณที่กำหนด แต่ละชนิดไม่เป็นไปตามสัดส่วนที่กำหนดตามงบประมาณแล้วส่งผลกระทบต่อเปลี่ยนแปลงของกำไรส่วนเกินด้วย ทั้งนี้ก็เพราะโดยปกติแล้วผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดที่กิจการจำหน่ายนั้นมักจะมีกำไรส่วนเกินที่ไม่เท่ากัน การวิเคราะห์หาผลต่างในกำไรส่วนเกินเนื่องจากส่วนผสมการขาย (Sales Mix Variance)

ผลต่างในกำไรส่วนเกินเนื่องจากปริมาณการขาย (Sales Volume Variance) เกิดจากปริมาณการขายจริง มีจำนวนมากกว่า หรือน้อยกว่าปริมาณการขายตามงบประมาณ แต่ผลต่างในกำไรส่วนเกินเนื่องจากส่วนผสมการขายทั้งเกิดจากสัดส่วนของจริงแตกต่างไปจากสัดส่วนของการขายตามงบประมาณ ในการวิเคราะห์หาผลต่างเนื่องจากส่วนผสมการขาย ก็จะแบ่งผลต่างออกเป็น 2 ผลต่าง เช่น ผลต่างในส่วนผสมการขายของลูกฟุตบอลหนัง และผลต่างในส่วนผสมการขายลูกฟุตบอลพลาสติก ซึ่งทั้ง 2 ผลต่างจะรวมกันเป็นผลต่างในกำไรส่วนเกินที่เกิดจากส่วนผสมการขาย

กำไรส่วนเกินเฉลี่ยตามงบประมาณนี้ จะถูกนำไปใช้ในการวิเคราะห์หาผลต่างที่เกิดจากส่วนผสมของการขาย โดยการวิเคราะห์นี้จะอยู่ภายใต้ข้อสมมติฐานที่ว่า เมื่อทำการวิเคราะห์ผลต่างที่เกิดจากส่วนผสมของการขาย ปัจจัยเกี่ยวกับปริมาณขาย ราคาขาย และต้นทุนผันแปรจะต้องคงที่ไม่มีการเปลี่ยนแปลงจากสัดส่วนของปริมาณการขายของผลิตภัณฑ์ ทำให้กำไรส่วนเกินเฉลี่ยต่อหน่วยจะไม่เปลี่ยนแปลงไป

ถ้าสมมติว่า ราคาขายคงที่ ต้นทุนผันแปรคงที่ แต่ปริมาณการขายในผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดเกิดการเปลี่ยนแปลงไปก็จะทำให้สัดส่วนเฉลี่ยต่อหน่วยก็จะเปลี่ยนแปลงไปด้วย การคำนวณหาผลต่างในกำไรส่วนเกินที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนการขายขอผลผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด

ผลต่างของกำไรส่วนเกินเนื่องจากส่วนผสมการขาย = (ปริมาณขายจริง - ปริมาณขายตามงบประมาณ) X กำไรส่วนเกินต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดตาม

การวิเคราะห์หาผลต่างในกำไรส่วนเกินเนื่องจากปริมาณการขาย (Sales volume Variance)

สำหรับการวิเคราะห์หาผลต่างในกำไรส่วนเกิน อันเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงในปริมาณการขายจริงกับปริมาณการขายตามงบประมาณ ในกรณีที่กิจการมรการจำหน่ายผลิตภัณฑ์มากกว่า 1 ชนิด ในการคำนวณจะใช้กำไรส่วนเกินต่อหน่วยโดยเฉลี่ยตามงบประมาณ แทนกำไรส่วนเกินต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด และการวิเคราะห์หาผลต่างในการกำไรส่วนเกินเนื่องจากปริมาณการขายก็จะทำการวิเคราะห์ที่ละชนิดของผลิตภัณฑ์เช่นเดียวกับการวิเคราะห์หาผลต่างเนื่องจากส่วนผสมการขาย

สูตรที่ใช้ในการวิเคราะห์หาผลต่างในกำไรส่วนเกิน เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงในปริมาณการขาย กรณีที่มีการจำหน่ายผลิตภัณฑ์มากกว่า 1 ชนิด

ผลต่างของกำไรส่วนเกินเนื่องจากปริมาณขาย = (ปริมาณขายจริง - ปริมาณขายตามงบประมาณ) X กำไรส่วนเกินต่อหน่วยตามหน่วยประมาณรวม

การวิเคราะห์หาผลต่างในกำไรส่วนเกินเนื่องจากราคาขาย (Selling Price Variance)

สำหรับการวิเคราะห์หาผลต่างในกำไรส่วนเกินเนื่องจากการเปลี่ยนแปลง ในราคาขายที่เกิดขึ้นจริงกับราคาขายตามงบประมาณที่ได้จัดทำไว้ นั้น กรณีที่กิจการมีการจำหน่ายผลิตภัณฑ์มากกว่า 1 ชนิด ก็จะต้องทำการวิเคราะห์หาผลต่างในกำไรส่วนเกินเนื่องจากราคาขายของแต่ละผลิตภัณฑ์

สูตรที่จะใช้ในการวิเคราะห์หาผลต่างกำไรส่วนเกินเนื่องจากราคาขายของแต่ละผลิตภัณฑ์ คือ ผลต่างของกำไรส่วนเกินเนื่องจากราคาขาย = (ราคาขายจริงต่อหน่วย – ราคาขายตามงบประมาณต่อหน่วย) X ปริมาณขายจริง

การวิเคราะห์หาผลต่างในกำไรส่วนเกินเนื่องจากต้นทุนผันแปร (Variable Cost Variance)

การวิเคราะห์หาผลต่างในกำไรส่วนเกินอันเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงของต้นทุนผันแปรตามงบประมาณกับต้นทุนผันแปรที่เกิดขึ้นจริง ในกรณีที่กิจการมีการผลิตและจำหน่ายผลิตภัณฑ์หลายชนิดนี้ ก็มีลักษณะเดียวกันการวิเคราะห์ ในกรณีที่กิจการมีการผลิตและจำหน่ายผลิตภัณฑ์เพียงชนิดเดียว เพียงแต่วิธีการวิเคราะห์จะต้องแยกทำการวิเคราะห์หาผลต่างที่เกิดขึ้นในแต่ละผลิตภัณฑ์ก่อน จากนั้นจึงนำผลต่างที่เกิดขึ้นในแต่ละผลิตภัณฑ์มารวมกัน

สูตรที่จะใช้ในการวิเคราะห์ผลต่างกำไรส่วนเกินเนื่องจากต้นทุนผันแปรของแต่ละผลิตภัณฑ์ คือ ผลต่างของกำไรส่วนเกินเนื่องจากต้นทุนผันแปร = (ต้นทุนผันแปรจริงต่อหน่วย – ต้นทุนผันแปรตามงบ X ปริมาณขายจริง

การวิเคราะห์ผลต่างในต้นทุนคงที่ (Fixed Cost Variance Analysis)

การวิเคราะห์หาผลต่างในกำไรส่วนเกิน ซึ่งถือว่าเป็นส่วนประกอบสำคัญ ที่จะทำให้เกิดผลปตกต่างในกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นจริงกับกำไรสุทธิตามเป้าหมายในงบประมาณ แต่อย่างไรก็ตามนอกจากนี้ยังประกอบด้วยต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในส่วนที่คงที่อีกส่วนหนึ่ง ดังนั้นในการวิเคราะห์ผลต่างของกำไร เพื่อการประเมินผลการดำเนินงานจึงจำเป็นต้องประเมินความสามารถของผู้บริหารหรือหน่วยงาน เกี่ยวกับความสามารถในการใช้ต้นทุนคงที่ให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดหรือบรรลุประสิทธิผลได้มากที่สุด