

ตอน 3

**การตัดสินใจ และการวางแผนระยะยาว**

# บทที่ 11

## การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์

การทำงานวันต่อวันของระบบบัญชีมีวัตถุประสงค์ 2 ด้าน (1) การวางแผนและการควบคุม ซึ่งโดยปกติมักจะเป็นเรื่องของการควบคุม (2) การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ (product costing) ในบทนี้จะให้ความรู้ในเรื่องการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ โดยอาศัยแนวความคิดของบทที่ 10

เท่าที่ผ่านมา เราได้ให้ความสนใจเกี่ยวกับวิธีการคำนวณรายได้จากต้นทุนผลิตภัณฑ์น้อยมาก การตัดสินใจของฝ่ายบริหารบ่อยครั้งที่เกี่ยวข้องกับวิธีการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ เพราะว่าการตัดสินใจเรื่องเช่นนี้ จะกระทบวิธีการในการคำนวณกำไร ดังนั้น ฝ่ายบริหารจึงควรรู้ถึงวิธีต่าง ๆ ในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ ยิ่งกว่านั้น จากบทที่ผ่านมา ความรู้ในเรื่องเทคนิคการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ จะช่วยฝ่ายบริหารเข้าใจถึงต้นทุนของผลิตภัณฑ์ของเขา โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อตัดสินใจในเรื่องการกำหนดราคา และการประเมินสายผลิตภัณฑ์

เราจะสนใจวิธีการคำนวณต้นทุนมาตรฐานผลิตภัณฑ์ 2 วิธี แม้ว่าจะมีวิธีการคำนวณอยู่หลายวิธีด้วยกันซึ่งไม่ได้ใช้ต้นทุนมาตรฐาน อย่างไรก็ตาม การเข้าใจการคำนวณต้นทุนมาตรฐานผลิตภัณฑ์ จะสามารถเข้าใจวิธีการอื่นได้อย่างรวดเร็ว เมื่อผู้บริหารจะต้องเผชิญ

### บทบาทของต้นทุนต่อหน่วย

วัตถุประสงค์พื้นฐานในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ คือ การนำเอาต้นทุนการผลิตที่เกิดขึ้นทั้งสิ้นในงวดหนึ่ง คิดเข้ากับจำนวนหน่วยที่ผลิต วิธีการเช่นนี้เรียกว่า การคิดต้นทุนเข้ากับผลิตภัณฑ์ การคำนวณลักษณะนี้เป็นการคำนวณหาต้นทุนต่อหน่วย ถ้าพิจารณาตัวอย่างโดยทั่วไป เช่น

ต้นทุนการผลิตสินค้า 10,000 หน่วยทั้งสิ้น เท่ากับ	48,000 บาท
หารด้วยจำนวนหน่วยที่ผลิต	10,000 หน่วย
ต้นทุนต่อหน่วยเท่ากับ	4.80 บาท

สมมุติว่า ขายสินค้าข้างต้นไป 9,000 หน่วย ในราคาหน่วยละ 10 บาท คงเหลือเป็นสินค้าคงเหลือปลายงวด 1,000 หน่วย ต้นทุนต่อหน่วยที่คำนวณได้ จะนำไปคิดเข้ากับสินค้าคงเหลือ และหน่วยที่ขายไปได้ ดังรายละเอียดงบกำไรขาดทุนดังนี้

ขาย (9,000 หน่วย @ 10)		90,000 บาท
<b>หัก ต้นทุนขาย</b>		
สินค้าต้นงวด (สมมุติไม่มี)	0	
ต้นทุนการผลิตทั้งสิ้น 10,000 หน่วย @ 4.80	48,000	
สินค้าที่มีเพื่อขาย	48,000	
<b>หัก สินค้าปลายงวด 1,000 หน่วย @ 4.80</b>	<u>4,800</u>	<u>43,200 บาท</u>
<b>กำไรขั้นต้น</b>		<b>46,800 บาท</b>

## ต้นทุนทางตรงและต้นทุนคิดเข้างาน

### การบัญชีสำหรับโซหุ่ยการผลิตคงที่

ตัวอย่างข้างต้นเป็นต้นทุนการผลิตทั้งจำนวน ในทางปฏิบัติ ต้นทุนต่อหน่วยมักจะคำนวณจากต้นทุนต่อหน่วยย่อย ๆ ที่เกิดขึ้นจากการผลิต วิธีเช่นนี้ ต้นทุนต่อหน่วยสามารถสะสมจากการผลิตสินค้าหลายชนิดซึ่งใช้ทรัพยากรในจำนวนที่ต่างกัน เช่น วัตถุดิบ และแรงงาน

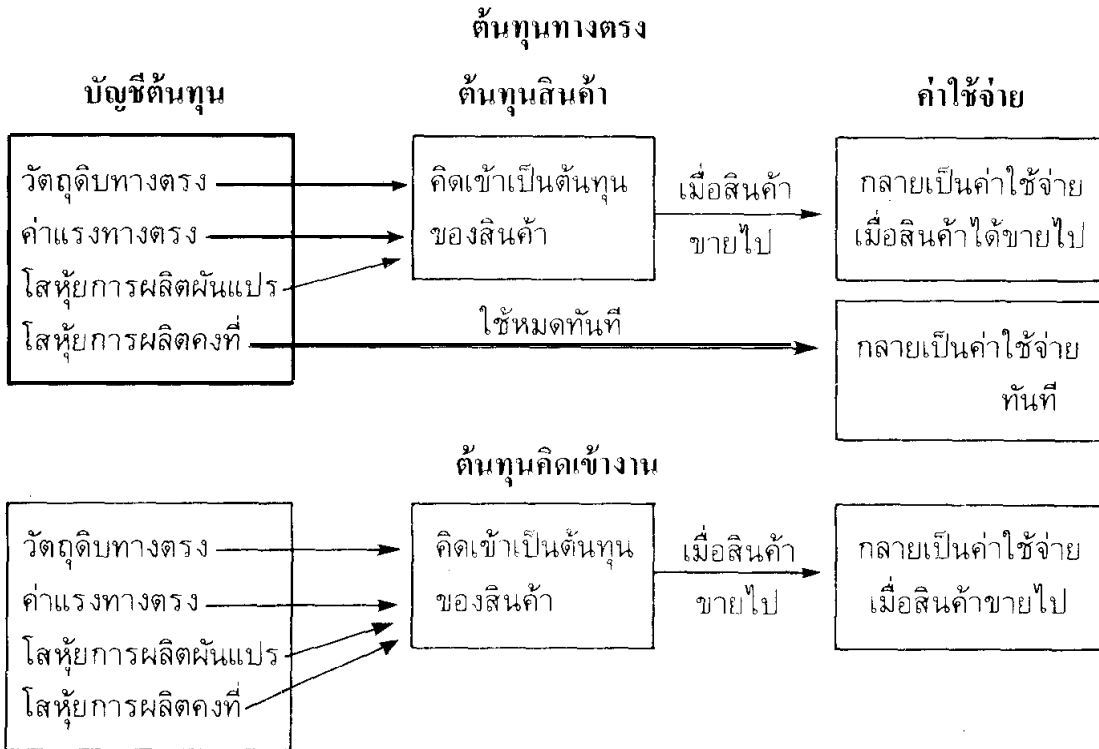
วิธีการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ 2 วิธีที่จะกล่าวถึงในบทนี้คือ ต้นทุนทางตรง (Direct costing) และต้นทุนคิดเข้างาน (Absorption costing) วิธีทั้ง 2 ข้างต้นแตกต่างกันในแนวความคิดที่ว่า “โซหุ่ยการผลิตคงที่ไม่ถูกรวมเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ ภายใต้วิธีต้นทุนทางตรง แต่ถูกรวมเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ภายใต้วิธีต้นทุนคิดเข้างาน หรืออีกนัยหนึ่ง วิธีต้นทุนทางตรงไม่นำเอาโซหุ่ยการผลิตคงที่เป็นต้นทุนสินค้าคงเหลือ ในทางตรงข้ามวิธีต้นทุนคิดเข้างานเอาโซหุ่ยการผลิตคงที่เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้าคงเหลือ”

วิธีต้นทุนคิดเข้างาน เป็นวิธีที่นิยมใช้กันมากกว่าวิธีต้นทุนทางตรง แม้ว่าได้หันมานิยมใช้วิธีกำไรส่วนเกินในการประเมินผลงานและการวิเคราะห์ต้นทุน ซึ่งทำให้หันมาใช้วิธีต้นทุนทางตรงกันมากขึ้นสำหรับการเสนอรายงานภายใน ทั้งสมาคมนักบัญชีทั้งกฎหมายยังไม่ยอมรับวิธีต้นทุนทางตรงเพื่อวัตถุประสงค์การเสนอรายงานต่อบุคคลภายนอก

วิธีต้นทุนทางตรงจริง ๆ แล้วควรเรียกวิธีต้นทุนผันแปรหรือต้นทุนส่วนเกิน (variable or marginal cost) มากกว่า เพราะว่าโดยวิธีการแล้ว นำเอาเฉพาะต้นทุนการผลิตผันแปรเท่านั้นคิดเข้า

กับผลิตภัณฑ์ จากภาพ (11-1) โสหุ่ยการผลิตคงที่ถือเป็นต้นทุนที่ใช้หมดไป และถือเป็นค่าใช้จ่ายหักจากยอดขายในงวดนั้นทันที ซึ่งต่างจากต้นทุนคิดเข้างาน โสหุ่ยการผลิตคงที่ถือเป็นต้นทุนที่ยังใช้ไม่หมด และจะเข้าเป็นต้นทุนของสินค้า และหักจากยอดขาย เมื่อเป็นต้นทุนของสินค้าที่ขาย

ภาพ 11-1 เปรียบเทียบการไหลของต้นทุน



เพื่อให้แนวความคิดข้างต้นกระจ่างขึ้น สมมติตัวอย่าง บริษัท วิทยา จำกัด มีข้อมูลการดำเนินงานประจำปี 2529 ดังนี้

ข้อมูลการผลิต	ผลิตสินค้า	1,000 หน่วย
	สินค้าต้นงวด	—0— หน่วย
	ขายสินค้าได้ในงวดนี้	800 หน่วย
	ราคาขายหน่วยละ	100 บาท

ต้นทุนการผลิตที่เกิดขึ้น		
ค่าวัสดุดิบทางตรง	}	
ค่าแรงงานทางตรง		
ต้นทุนการผลิตขั้นแปร		
ต้นทุนการผลิตคงที่		รวม 62,000 บาท
ต้นทุนการผลิตสินค้าทั้งสิ้น		24,000 บาท
		86,000 บาท

คำถาม ให้จัดทำงบกำไรขาดทุนประจำปี 2529 ของบริษัท วิทยา จำกัด  
 ก. ภายใต้วิธีต้นทุนทางตรง และ ข. ภายใต้วิธีต้นทุนคิดเข้างาน

**ภาพ 11-2**

บริษัท วิทยา จำกัด		บริษัท วิทยา จำกัด	
งบกำไรขาดทุน (วิธีต้นทุนทางตรง)		งบกำไรขาดทุน (วิธีคิดเข้างาน)	
ประจำปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2529		ประจำปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2529	
ยอดขาย 800 × 100	80,000 บาท	ยอดขาย	80,000 บาท
ต้นทุนการผลิตและขายขั้นแปร		ต้นทุนการผลิตและขาย	
สินค้าต้นงวด	—0—	สินค้าต้นงวด	—0—
<b>บวก</b> ต้นทุนการผลิต		<b>บวก</b> ต้นทุนการผลิต	
1,000 หน่วย	62,000	1,000 หน่วย	86,000
หัก สินค้าปลายงวด 200×62	12,400	หัก สินค้าปลายงวด 200×86	17,200
ต้นทุนการผลิตและขายขั้นแปร	49,600	ต้นทุนการผลิตและขาย	68,800
กำไรส่วนเกิน	30,400	กำไรขั้นต้น	11,200
หัก โสหุ้ยการผลิตคงที่	24,000	ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	—0—
กำไรสุทธิ	6,400	กำไรสุทธิ	11,200

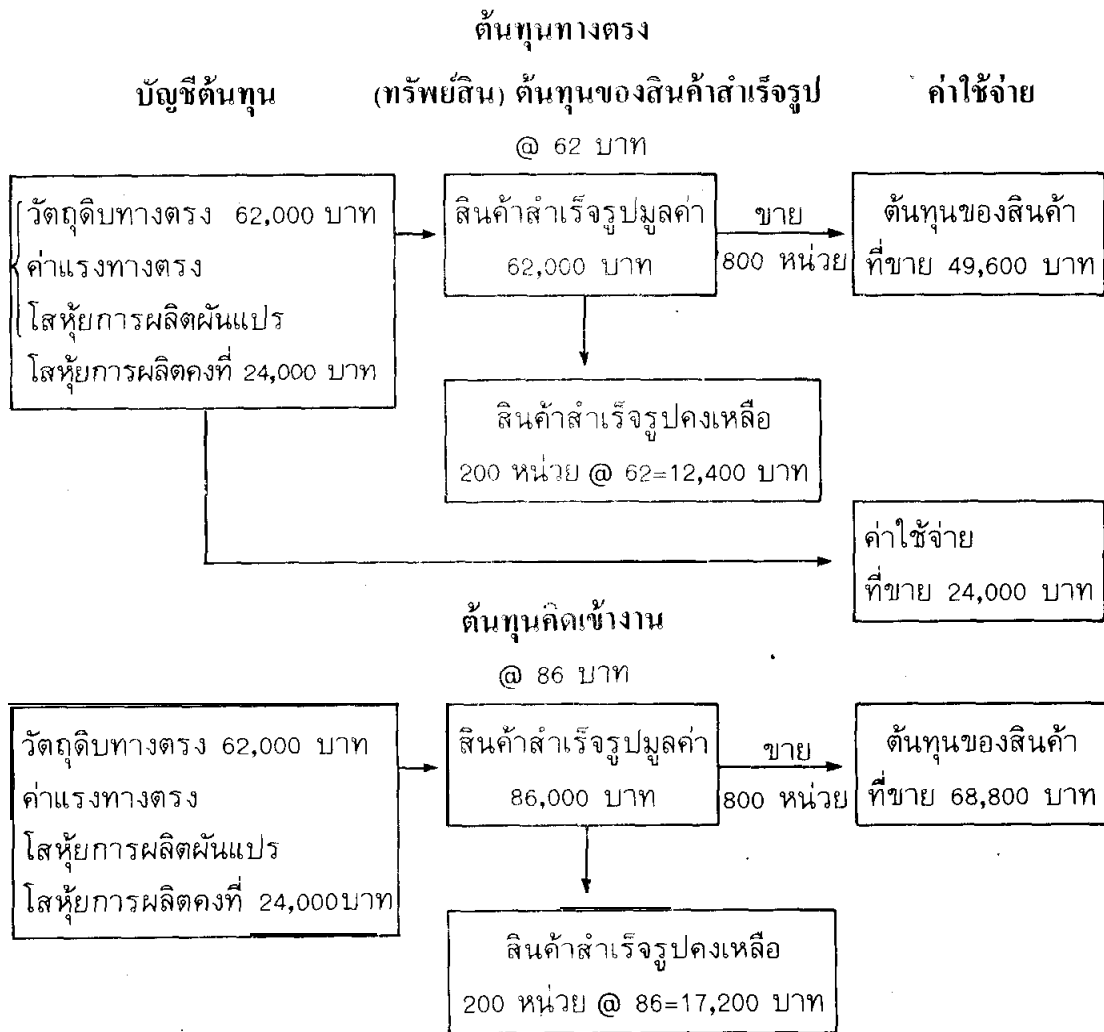
งบทตามภาพ 11-2 ข้างต้น (ไม่นำเอาค่าใช้จ่ายดำเนินงานเข้ามาเกี่ยวข้อง) กำไรขาดทุนของ ทั้ง 2 วิธีต่างกัน ทั้ง ๆ ที่จัดทำจากข้อมูลเดียวกัน กำไรขาดทุนภายใต้วิธีต้นทุนคิดเข้างานให้กำไร จำนวน 11,200 บาท มากกว่ากำไรขาดทุนภายใต้วิธีต้นทุนทางตรงที่ให้กำไรสุทธิปรากฏเพียง 6,400 บาท มีผลต่างจำนวน 4,800 บาท

ผลต่างของกำไรทั้ง 2 วิธีอธิบายได้ด้วยโสหุ้ยการผลิตคงที่ภายใต้วิธีต้นทุนทางตรง โสหุ้ยการผลิตคงที่จำนวน 24,000 บาท ได้ถือเป็นค่าใช้จ่ายของงวดนี้ทั้งหมด ภายใต้วิธีต้นทุนคิด

เข้างาน โสหุ่ยการผลิตคงที่จำนวน 24,000 บาท ได้ถูกแบ่งสรรให้เป็นต้นทุนสินค้าที่ขายในจำนวนที่ขายไป 800 หน่วย ดังนั้น ในส่วนที่ถูกโอนเป็นต้นทุนขายซึ่งถือเป็นค่าใช้จ่ายมีจำนวน  $800 \text{ หน่วย} \times @ 24 \text{ บาท} = 19,200 \text{ บาท}$  และโสหุ่ยการผลิตคงที่อีกส่วนหนึ่งยังคงอยู่ในรูปของสินค้าคงเหลือปลายงวด ซึ่งถือเป็นทรัพย์สินจำนวน  $200 \text{ หน่วย} \times @ 24 \text{ บาท} = 4,800 \text{ บาท}$

สรุปได้ว่า วิธีการในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์นี้มีผลกระทบต่อการแสดงงบกำไรขาดทุน ดังนั้นผู้บริหารควรให้ความสนใจถึงวิธีการต่าง ๆ เพื่อที่จะได้สามารถนำข้อมูลในทางบัญชีมาใช้ได้อย่างถูกต้อง และเหมาะสมทั้งในด้านการวางแผนงาน การควบคุม และการประเมินผลงาน

ภาพ 11-3 เปรียบเทียบการไหลของข้อมูลต้นทุนตามตัวอย่างบริษัทวิทยา จำกัด



เมื่อได้ทราบความแตกต่างของผลกระทบของวิธีการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ต่อการแสดงงบกำไรขาดทุนแล้ว ในตัวอย่างต่อไปของบริษัท พาโลจำกัด ได้นำเอาระบบต้นทุนมาตรฐานที่ได้ศึกษาในบทที่ 10 เข้ามาเกี่ยวข้องด้วย

ตัวอย่าง บริษัท พาโล จำกัด มีข้อมูลการดำเนินงานประจำปี 2528 และ 2529 ดังนี้  
ข้อมูลการผลิตตามต้นทุนมาตรฐาน

วัตถุดิบทางตรง	26 บาท
ค่าแรงทางตรง	30 บาท
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร	4 บาท
ต้นทุนมาตรฐานผันแปรต่อหน่วย	60 บาท
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่	3,000,000 บาท

ราคาขายต่อหน่วย @ 100 บาท

ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร สมมุติว่า คงที่ทั้งหมด (เพื่อสะดวกในการคำนวณ)

เท่ากับ 1,300,000 บาทต่อปี ยกเว้นค่านายหน้าขายอยู่ในอัตรา 5% ของยอดขาย

	2528	2529
จำนวนหน่วย		
สินค้าต้นงวด	—	30,000
ผลิต	170,000	140,000
ขาย	140,000	160,000
สินค้าปลายงวด	30,000	10,000

สมมุติว่าไม่มีผลแตกต่างจากต้นทุนการผลิตตามมาตรฐานผันแปร และค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่เกิดขึ้นจริงเท่ากับ 3,000,000 บาทต่อปี และกำลังการผลิตมาตรฐานที่คาดไว้ล่วงหน้าเท่ากับ 150,000 หน่วย

#### ต้องการ

1. จัดทำงบกำไรขาดทุนสำหรับปี 2528 และ 2529 ภายใต้วิธีต้นทุนทางตรง
2. จัดทำงบกำไรขาดทุนสำหรับปี 2528 และ 2529 ภายใต้วิธีต้นทุนคิดเข้างาน
3. ให้พิสูจน์ยอดความแตกต่างในกำไรขาดทุนสำหรับปี 2528 และ 2529 และสำหรับยอดรวม 2 ปี

คำตอบสำหรับคำถามข้อ 1 อยู่ในภาพ 11-4 คำถามข้อ 2 อยู่ในภาพ 11-5 และคำถามข้อ 3 อยู่ในภาพ 11-7

ภาพ 11-4

**บริษัท พาโต จำกัด**  
**งบกำไรขาดทุนเปรียบเทียบ (วิธีต้นทุนทางตรง)**  
**สำหรับปี 2528 และ 2529**

	(หน่วยพันบาท)	
	2528	2529
ยอดขาย (1)	14,000	16,000
สินค้าต้นงวด-ต้นทุนผันแปรตามมาตรฐาน @ 60 (60×0)(60×30,000)	—	1,800
บวก ต้นทุนการผลิตผันแปรตามมาตรฐาน (60×170,000)(60×140,000)	10,200	8,400
สินค้าที่มีเพื่อขาย	10,200	10,200
หัก สินค้าปลายงวด-ต้นทุนผันแปรตามมาตรฐาน @ 60 (60×30,000) (60×10,000)	1,800	600
ต้นทุนการผลิตผันแปรที่ขายไป	8,400	<u>9,600</u>
ค่าใช้จ่ายขายผันแปรได้ -5% ของยอดขาย	700	<u>800</u>
ต้นทุนผันแปรทั้งสิ้น (2)	9,100	10,400
กำไรส่วนเกิน (3) = (1) - (2)	4,900	5,600
โสหุ้ยการผลิตคงที่	3,000	3,000
ค่าใช้จ่ายขายและบริหารคงที่	<u>1,300</u>	<u>1,300</u>
ต้นทุนคงที่ทั้งสิ้น (4)	4,300	<u>7,600</u>
กำไรสุทธิ (3)-(4)	600	<u>1,300</u>



**บริษัท พาโล จำกัด**  
**งบกำไรขาดทุนเปรียบเทียบ (วิธีต้นทุนคิดใช้งาน)**  
**สำหรับปี 2528 และ 2529**

	(หน่วยพันบาท)	
	2528	2529
ยอดขาย	<u>14,000</u>	<u>16,000</u>
สินค้าต้นงวดต้นทุนมาตรฐาน @ 80 (80×0)(80×30,000)	—	2,400
<b>บวก</b> ต้นทุนการผลิต—ต้นทุนมาตรฐาน @ 80 (80×170,000)(80×140,000)	<u>13,600</u>	<u>11,200</u>
สินค้าทั้งสินที่มีเพื่อขาย	<u>13,600</u>	<u>13,600</u>
<b>หัก</b> สินค้าปลายงวด—ต้นทุนมาตรฐาน @ 80 (80×30,000)(80×10,000)	<u>2,400</u>	<u>800</u>
ต้นทุนสินค้าที่ขาย—ต้นทุนมาตรฐาน	<u>11,200</u>	<u>12,800</u>
<b>บวก</b> ผลแตกต่างเนื่องจากการกำลังการผลิต (volume variance) *	400 F	200 U
ต้นทุนสินค้าที่ขายราคาจริง (2)	<u>10,800</u>	<u>12,600</u>
กำไรขั้นต้น—ตามที่เป็จริง (3) = (1)--(2)	<u>3,200</u>	<u>3,000</u>
ค่าใช้จ่ายและบริหาร	<u>2,100</u>	<u>2,100</u>
กำไรสุทธิ	<u>1,200</u>	<u>900</u>

\*การคำนวณผลแตกต่างเนื่องจากการกำลังการผลิตอยู่บนพื้นฐานที่ว่าปริมาณการผลิตตามมาตรฐาน = 150,000 หน่วย

$$2528 \quad 400,000 \text{ F} = (170,000 - 150,000) \times 20$$

$$2529 \quad 200,000 \text{ U} = (150,000 - 140,000) \times 20$$

$$\text{รวม 2 ปี} \quad 200,000 \text{ F} = (310,000 - 300,000) \times 20$$

**วิธีต้นทุนทางตรง**

คำตอบของคำถามข้อ 1 แสดงในภาพ 11-4 จะเห็นว่างบกำไรขาดทุนตามวิธีนี้คล้ายคลึงกับวิธีกำไรส่วนเกินดังที่เราเรียนในบทที่ 9 ลักษณะใหม่ที่ปรากฏในภาพ 11-4 คือการคำนวณรายละเอียดของต้นทุนสินค้าที่ขาย ซึ่งถูกกระทบกระเทือนโดยการเปลี่ยนแปลงของสินค้าคงเหลือต้นงวดและปลายงวด

ต้นทุนผลิตภัณฑ์คำนวณจากการนำต้นทุนการผลิตผันแปรตามมาตรฐานทั้งหมดมาเป็น ต้นทุนของสินค้าที่ผลิตในอัตราหน่วยละ 60 บาท ดังนั้น ต้นทุนของสินค้าคงเหลือมีมูลค่าตามต้นทุน มาตรฐานผันแปร ในทางตรงข้าม ต้นทุนการผลิตคงที่ที่ไม่ถือเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ แต่ถือเป็นต้นทุนที่ใช้ หหมดไปตามที่เกิดขึ้นจริง คือ 3,000,000 บาท

## วิธีต้นทุนคิดใช้งาน

ภาพ 11-5 ประกอบด้วยต้นทุนมาตรฐานคิดใช้งาน ดังนี้

1. ต้นทุนผลิตภัณฑ์หน่วยละ 80 บาท ไม่ใช่ 60 บาท ประกอบด้วยต้นทุนการผลิต ผันแปร 60 บาท บวกใส่หุ้ยการผลิตคงที่ที่คิดเข้ากับผลิตภัณฑ์อีกหน่วยละ 20 บาท

2. อัตราคิดใช้งานจำนวน 20 บาท สำหรับใส่หุ้ยการผลิตคงที่ คำนวณจากตัวหาร 150,000 หน่วย ( $3,000,000 - 150,000 = 20$  บาท) ผลแตกต่างเนื่องจากกำลังการผลิตจะเกิดขึ้นเมื่อ กำลังการผลิตที่เกิดขึ้นจริง (เช่น 140,000 ในปี 2529) ผันแปรหรือแตกต่างจากระดับกิจกรรมที่ได้ คัดเลือกไว้ ซึ่งใช้เป็นตัวหารในการคำนวณหาอัตราต้นทุนผลิตภัณฑ์คิดใช้งานตามหมายเหตุที่ปรากฏ ในภาพ 11-5 แสดงว่า ผลต่างจำนวนจาก 20 คูณด้วยผลต่างระหว่างกำลังการผลิตที่เกิดขึ้นจริงกับ กำลังการผลิตที่นำมาเป็นตัวหาร

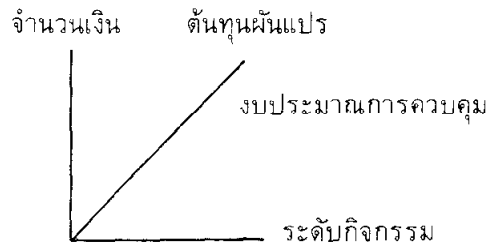
3. ผลต่างเนื่องจากการผลิต (หรือผลต่างอื่น ๆ) โดยทั่วไปแล้วถือเป็นต้นทุนที่ใช้หมด ไปทันที และมักจะเป็นตัวที่จะปรับปรุงกำไรขั้นต้นใน "ราคามาตรฐาน" มาเป็นกำไรขั้นต้นใน "ราคาที่เป็นจริง" หรือเป็นตัวที่จะปรับปรุงต้นทุนขายใน "ราคามาตรฐาน" มาเป็นต้นทุนขายใน "ราคาที่เป็นจริง"

ข้อที่ 1 ของวิธีต้นทุนคิดใช้งานนี้ได้อธิบายแล้วในตอนต้น ผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณ และการจำหน่ายผลแตกต่างนี้จะอธิบายในหัวข้อถัดไป

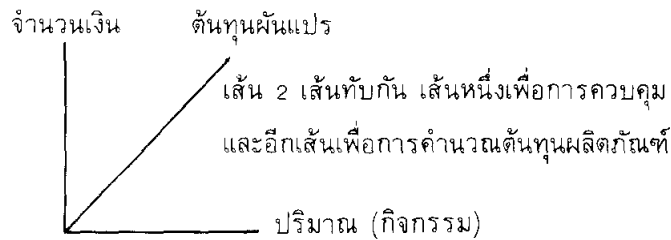
## ใส่หุ้ยการผลิตคงที่และต้นทุนผลิตภัณฑ์คิดใช้งาน

วัตถุประสงค์ของการวางแผนและควบคุมของฝ่ายบริหารได้รับความช่วยเหลือโดย งบประมาณยืดหยุ่นและมาตรฐานดังที่อธิบายในบทที่ 10 งบประมาณยืดหยุ่นอาจจะมองในแง่ที่เป็น งบประมาณการควบคุมก็ได้ เพราะว่าเป็นพื้นฐานในการช่วยฝ่ายบริหารโดยการกะประมาณ ตัวเลขต่าง ๆ และเปรียบเทียบผลงานที่เกิดขึ้นจริงกับสิ่งที่คาดไว้ล่วงหน้าเหล่านั้น นอกจากจุดมุ่งหมาย ทางด้านการควบคุมแล้ว ระบบบัญชีบริหารยังได้พยายามที่จะคำนวณต้นทุนเข้ากับ ผลิตภัณฑ์

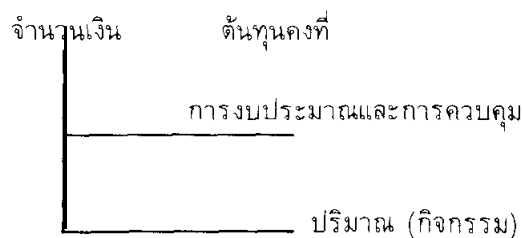
ในบทที่ 10 ที่ศึกษามานี้ เราได้กล่าวถึงต้นทุนผันแปรเพื่อประโยชน์ทางการวางแผนงบประมาณและการควบคุมและต้นทุนผันแปรได้ถูกนำมาเพื่อกำหนดงบประมาณโดยมีพฤติกรรมดังแสดงในรูปกราฟดังนี้



อย่างไรก็ตามเมื่อต้นทุนผันแปรได้ถูกนำมาใช้เพื่อประโยชน์การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์เมื่อปริมาณผลิตภัณฑ์มากขึ้นยอดรวมต้นทุนผันแปรก็จะเพิ่มขึ้นตามส่วน ดังนั้น ถ้าเราจะลากเส้นต้นทุนผันแปร 2 เส้นในกราฟเส้นหนึ่งเพื่อประโยชน์ทางการวางแผนงบประมาณและการควบคุม และอีกเส้นหนึ่งเพื่อประโยชน์ทางการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์แล้ว เส้นทั้ง 2 จะทับกันพอดีดังภาพ

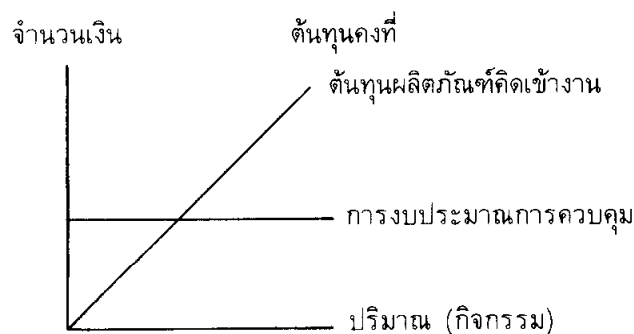


เนื่องจากต้นทุนคงที่มีพฤติกรรมแตกต่างจากต้นทุนผันแปร ซึ่งจำเป็นต้องวิเคราะห์โดยเฉพาะ ดังที่เห็นในภาพ 11-1 และ 11-4 ต้นทุนคงที่จะถือเป็นต้นทุนใช้หมดไปทันทีภายใต้วิธีต้นทุนทางตรง ในทางกลับกัน ดังภาพ 11-1 และ 11-5 วิธีต้นทุนคิดเข้างานจะคิดต้นทุนการผลิตที่เข้าผลิตภัณฑ์เป็นเสมือนต้นทุนสะสม ดังนั้นต้นทุนคงที่เมื่อนำมาใช้เพื่อประโยชน์ด้านการงบประมาณและการควบคุมแล้ว เส้นต้นทุนคงที่จะเขียนในรูปกราฟได้ดังนี้



โดยความหมายแล้วยอดรวมต้นทุนคงที่จะไม่เปลี่ยนแปลง ณ ระดับกิจกรรมช่วงหนึ่ง อย่างไรก็ตาม เมื่อนำต้นทุนคงที่มาคิดเข้ากับผลิตภัณฑ์ภายใต้วิธีต้นทุนคิดเข้างานแล้ว ต้นทุนต่อหน่วยเท่าไรที่ควรจะใช้ ต้นทุนต่อหน่วยขึ้นอยู่กับระดับกิจกรรม (กำลังผลิต) ที่เลือกมาเป็นตัวหารในการคำนวณระดับกิจกรรมที่เลือกยิ่งสูงเท่าไร ต้นทุนต่อหน่วยจะต่ำลง การกำหนดต้นทุนเช่นนี้มีความยากลำบากอย่างยิ่ง เนื่องจากฝ่ายบริหารมักจะใช้ต้นทุนคงที่มาตรฐานเพียงตัวเดียวคิดเข้ากับผลิตภัณฑ์ทั้ง ๆ ที่ระดับการผลิตเปลี่ยนแปลงไปในแต่ละเดือน

ถ้าลากเส้นต้นทุนคงที่ 2 เส้น เพื่อประโยชน์ทางด้านกรงบประมาณและการควบคุมเส้นหนึ่ง และเพื่อประโยชน์การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์อีกเส้นหนึ่ง ทั้ง 2 เส้นจะไม่ทับกันดังภาพ



กราฟข้างต้นแสดงวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกัน เส้นต้นทุนคงที่เพื่อประโยชน์ทางด้านกรงบประมาณและการควบคุมมีลักษณะเป็นเส้นตรง โดยมองในทัศนะที่เป็นไปตามพฤติกรรมจริงที่เกิดขึ้น ในทางตรงข้าม ภายใต้วิธีต้นทุนคิดเข้างานมองต้นทุนคงที่เสมือนหนึ่งเป็นต้นทุนผันแปร

### การคัดเลือกระดับกิจกรรม (กำลังการผลิต)

เพื่อที่จะได้ต้นทุนมาตรฐานเพียงตัวเดียวสำหรับการกำหนดราคาและการคำนวณสินค้าคงเหลือ จึงจำเป็นที่จะต้องคัดเลือกระดับกิจกรรมที่เหมาะสม อัตราใส่หุ่ยการผลิตคิดเข้างานที่คำนวณไว้ล่วงหน้าได้จากสูตรดังนี้

$$\text{อัตราใส่หุ่ยการผลิตคงที่} = \frac{\text{ต้นทุนใส่หุ่ยการผลิตคงที่ตามงบประมาณ}}{\text{ระดับกิจกรรมที่คัดเลือกไว้ล่วงหน้าสำหรับปี}}$$

โดยปกติ ระดับกิจกรรมจะคัดเลือกไว้แล้วตั้งแต่ต้นปีและใช้ไปตลอดปีโดยไม่มี การเปลี่ยนแปลง ยิ่งกว่านั้นระดับกิจกรรมที่คัดเลือกไว้นั้นบางครั้งอาจใช้ไปเป็นเวลาหลายปี ดังภาพ 11-5 คำตอบในภาพ 11-5 ใช้อัตราใส่หุ้ยการผลิตคงที่ที่คำนวณได้ดังนี้

$$\text{อัตราใส่หุ้ยการผลิตคงที่} = \frac{3,000,000 \text{ (งบประมาณสำหรับปี)}}{150,000 \text{ หน่วย (ระดับกิจกรรมที่คัดเลือกไว้สำหรับปี)}} = 20 \text{ บาท}$$

ถ้างบประมาณคงที่เป็นจำนวนเงินมาก ระดับกิจกรรมที่คัดเลือกไว้ล่วงหน้า สามารถมีผลกระทบอย่างมากต่อการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ต่อหน่วย ดังตัวอย่างข้างล่างนี้

ใส่หุ้ยการผลิตคงที่ ตามงบประมาณ	ระดับกิจกรรม (หน่วย)	อัตราใส่หุ้ยคิด ใช้งาน	ต้นทุนผลิตภัณฑ์ ที่ผันแปรได้	ต้นทุนผลิตภัณฑ์ ที่คิดใช้งาน
3,000,000	100,000	30.00 บาท	60 บาท	90.00 บาท
3,000,000	140,000	21.40 บาท	60 บาท	81.40 บาท
3,000,000	150,000	20.00 บาท	60 บาท	80.00 บาท
3,000,000	160,000	18.80 บาท	60 บาท	78.80 บาท
3,000,000	170,000	17.60 บาท	60 บาท	77.60 บาท
3,000,000	200,000	15.00 บาท	60 บาท	75.00 บาท

การคัดเลือกระดับกิจกรรมที่เหมาะสมเพื่อที่จะนำมาเป็นตัวหารในการคำนวณอัตราใส่หุ้ยการผลิตคงที่นี้เป็นเรื่องของการตัดสินใจ นักบัญชีแต่ละท่านอาจมีความเห็นแตกต่างกัน หรือแม้แต่วิศวกรก็อาจคัดเลือกตัวหารที่แตกต่างกันออกไปทั้ง ๆ ที่มีข้อเท็จจริงหรือข้อมูลที่ใช้ในการตัดสินใจเหมือนกัน ดังนั้นต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามมาตรฐานจะแตกต่างกันขึ้นอยู่กับว่าใครเป็นผู้กำหนดอัตราสำหรับใส่หุ้ยการผลิตคงที่ ผู้บริหารบางท่านนิยมใช้กิจกรรมที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจริงในปีที่คำนวณนั้น บางท่านนิยมใช้ระดับกิจกรรม “ปกติ” จากการกะประมาณระยะยาว บางท่านอาจนิยมใช้กำลังการผลิตสูงสุดหรือเต็มที่เป็นตัวหาร

แม้ว่าอัตราใส่หุ้ยการผลิตคงที่จะมีความสำคัญในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์และการกำหนดนโยบายราคาในระยะยาวก็ตาม แต่อัตรานี้มีความสำคัญเพียงจำกัดสำหรับวัตถุประสงค์ทางการควบคุม ทั้งนี้เนื่องจากในระดับที่บริหารระดับต่ำลงมาแล้ว ต้นทุนคงที่แทบจะไม่สามารถควบคุมได้ แม้แต่ในระดับบริหารที่สูงขึ้นไปก็ตาม ต้นทุนคงที่บางตัวเท่านั้นที่สามารถควบคุมได้ภายในระดับกิจกรรมช่วงหนึ่งที่คาดไว้เท่านั้น

## ลักษณะของผลต่างเนื่องจากการผลิต (Volume Variance)

ผลต่างเนื่องจากการผลิตเกิดขึ้นเมื่อไรก็ตามที่กิจกรรมจริงผันแปรจากระดับกิจกรรมที่คัดเลือกไว้ล่วงหน้า ซึ่งใช้เป็นตัวหารในการคำนวณอัตราส่วนการผลิตคิดเข้าข้างงาน

ผลต่างเนื่องจากการผลิตคือต้นทุนที่แตกต่างไปอันเนื่องจากระดับกิจกรรมที่เกิดขึ้นจริงต่างจากระดับกิจกรรมที่คาดไว้ที่ใช้ในการคำนวณอัตราส่วนการผลิต<sup>(1)</sup> บริษัทส่วนใหญ่มีความเห็นว่าผลต่างเนื่องจากการผลิตไม่สามารถควบคุมได้ทันที แม้ว่าในบางครั้งผู้บริหารฝ่ายขายระดับสูงจะต้องอธิบายหรือสืบสวน บางครั้งการไม่สามารถผลิต ณ ระดับกิจกรรมที่คัดเลือกไว้ล่วงหน้ามีสาเหตุจากการสูญเสียเปล่าอันเนื่องจากการกำหนดแผนงานผลิตที่ไม่ดี เครื่องจักรเสียกรณีผิดปกติ การขาดแคลนแรงงานที่มีความชำนาญงาน การนัดหยุดงาน ความผันผวนของดินฟ้าอากาศตามธรรมชาติ เช่น พายุ หรืออื่น ๆ

สำหรับอัตราส่วนการผลิตผันแปรจะไม่มีผลต่างเนื่องจากการผลิต แนวความคิดเรื่องผลต่างเนื่องจากการผลิตเกิดขึ้นสำหรับอัตราส่วนการผลิตคงที่ เพราะความขัดแย้งระหว่างการบัญชีเพื่อการควบคุม (โดยงบประมาณ) และการบัญชีสำหรับการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ (โดยอัตราคิดเข้าข้างงาน) สิ่งที่ต้องระมัดระวังก็คืออัตราส่วนการผลิตคงที่ตามงบประมาณมีจุดมุ่งหมายเพื่อใช้ทางด้านการควบคุมในขณะที่การคำนวณอัตราต้นทุนผลิตภัณฑ์พิจารณาอัตราส่วนการผลิตคงที่เสมือนหนึ่งเป็นต้นทุนผันแปร หรืออีกนัยหนึ่ง เส้นอัตราส่วนการผลิตคิดเข้าข้างงานดังภาพ 11-6 ถือเสมือนหนึ่งว่าเมื่อการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์แล้ว ต้นทุนคงที่เปลี่ยนแปลงเป็นต้นทุนที่ผันแปรได้

โดยสรุป ผลต่างเนื่องจากการผลิตเกิดขึ้นเพราะว่าระดับกิจกรรมที่เกิดขึ้นจริงไม่เป็นไปตามระดับกิจกรรมที่ใช้เป็นตัวหารในการคำนวณอัตราต้นทุนผลิตภัณฑ์ของอัตราส่วนการผลิตคงที่

1. เมื่อกิจกรรมที่ใช้เป็นตัวหารและกิจกรรมที่เกิดขึ้นจริงเท่ากัน จะไม่มีผลต่างเนื่องจากการผลิต

2. เมื่อระดับกิจกรรมที่เกิดขึ้นจริงน้อยกว่ากิจกรรมที่ใช้เป็นตัวหาร ดังตัวอย่างปี 2529 ผลต่างเนื่องจากการผลิตจะเรียกว่าไม่พอใจ (u) (ดังภาพ 11-6) ดังนี้

---

<sup>1</sup> นักศึกษาต้องไม่สับสนระหว่างผลต่างเนื่องจากการผลิตที่กล่าวข้างต้นนี้กับผลต่างเนื่องจากการตลาดที่อธิบายในบทที่ 10 ผลต่างเนื่องจากการผลิตเกิดขึ้นเนื่องจากการบัญชีต้นทุน สำหรับต้นทุนคงที่ในระบบการคำนวณต้นทุนคิดเข้าข้างงาน ในทางตรงข้ามผลต่างเนื่องจากการตลาดที่กล่าวถึงในบทที่ 10 ไม่เหมือนกันโดยสิ้นเชิง ซึ่งมีจุดประสงค์เพื่อการประมาณผลกระทบที่มีต่อกำไรที่ผันแปรจากงบประมาณตามแผนงาน จำนวนได้จากกำไรส่วนเกินต่อหน่วยตามงบประมาณคูณด้วยผลต่างของหน่วยขายตามแผนงานและหน่วยขายที่เกิดขึ้นจริง

ผลต่างเนื่องจากการผลิต ปี 2529 = อัตราใส่หุ้ยคิดใช้งานคุณ (กิจกรรมที่เป็นตัวหาร-กิจกรรมจริง)

$$= 20 \times (150,000 \text{ หน่วย} - 140,000 \text{ หน่วย})$$

$$= 20 \times 10,000$$

$$= 200,000 \text{ u}$$

หรือ

ผลต่างเนื่องจากการผลิต = งบประมาณ - คิดใช้งาน

$$= 3,000,000 - 2,800,000$$

$$= 200,000$$

3. เมื่อระดับกิจกรรมสูงกว่ากิจกรรมที่ใช้เป็นตัวหาร ดังตัวอย่างปี 2528 ผลต่างเนื่องจากการผลิต จะเรียกว่าพอใจ (F) เพราะว่าการผลิตที่ใช้ไปมากกว่าที่คาดไว้

ผลต่างเนื่องจากการผลิต ปี 2528 =  $20 \times (150,000 - 170,000)$

$$= 20 \times 20,000$$

$$= 400,000 \text{ F}$$

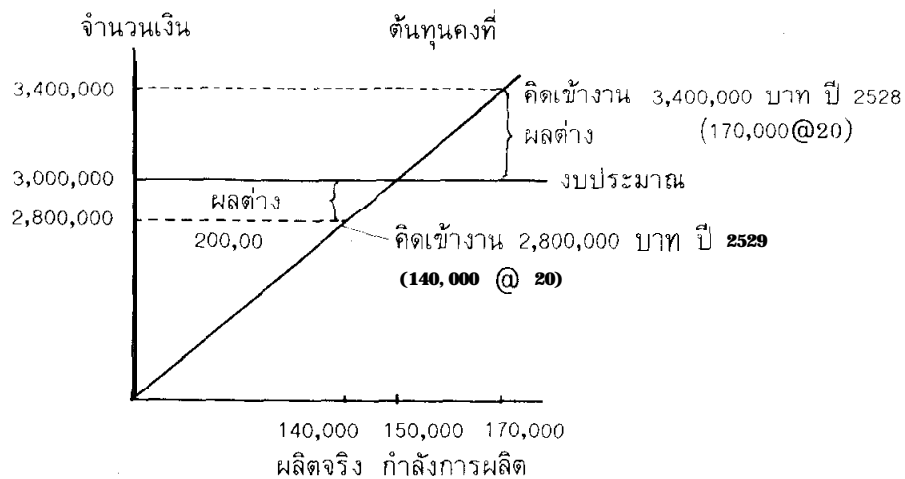
หรือ

ผลต่างเนื่องจากการผลิต = งบประมาณ - คิดใช้งาน

$$= 3,000,000 - 3,400,000$$

$$= 400,000 \text{ F}$$

ภาพ 11-6 ผลต่างเนื่องจากการผลิต



ดังนั้น สิ่งที่จะย้ำอีกครั้งหนึ่งก็คือว่า ผลแตกต่างเนื่องจากการผลิตจะมีจำนวนเพียงไร ขึ้นอยู่กับว่าระดับกำลังการผลิตที่คัดเลือกไว้ล่วงหน้าเพื่อคำนวณอัตราดอกเบี้ยคิดเข้างานอยู่ระดับใด จากตัวอย่างข้างต้น สมมุติว่าระดับกำลังการผลิตที่คัดเลือกไว้อยู่ ณ ระดับ 200,000 หน่วย อัตราดอกเบี้ยที่คำนวณจะเท่ากับ 3,000,000 บาท หารด้วย 200,000 หรือ 15 บาท ถ้าในเวลาต่อมาปรากฏว่ากำลังการผลิตอยู่ ณ ระดับ 170,000 บาท หน่วย ผลต่างเนื่องจากการผลิตจะ ? สำหรับปี 2528 (ให้นักศึกษาคำนวณก่อนที่จะอ่านต่อไป) ผลต่างจะเท่ากับ 30,000 หน่วยคูณด้วย 15 บาท หรือ 450,000 บาท เมื่อเปรียบเทียบกับผลต่างจำนวน 400,000 บาท (F) จะเห็นว่าการคัดเลือกระดับกิจกรรมที่นำมาเป็นตัวหารจะมีผลกระทบต่อภาวะวิเคราะห์และต้นทุนผลิตภัณฑ์ต่อหน่วย

อย่างไรก็ตาม พึงเข้าใจว่าต้นทุนคงที่ไม่สามารถแบ่งแยกได้เช่นต้นทุนผันแปร ต้นทุนคงที่จะเกิดขึ้นทั้งจำนวนและสัมพันธ์กับการผลิตทั้งจำนวนหรือยอดขายทั้งสิ้นมากกว่าการผลิตหรือขายต่อหน่วย

ได้มีความเห็นขัดแย้งกันว่าผลต่างของดอกเบี้ยการผลิตคงที่นั้นควรวิเคราะห์ได้อย่างดีที่สุดเพียงไร ที่เห็นได้ชัด วิธีที่ดีที่สุดก็คือการสามารถให้ผู้บริหารงานมองเห็นภาพการดำเนินงานของกิจการ โดยทั่วไปการวิเคราะห์ดอกเบี้ยการผลิตจะผันแปรต่างจากกันในแต่ละบริษัท ในหลาย ๆ บริษัท ผลต่างเนื่องจากการผลิตสามารถอธิบายได้ดีที่สุดในรูปของจำนวนหน่วยเท่านั้น ตัวอย่างเช่น เป็นชั่วโมงเครื่องจักร หรือชั่วโมงกิโรวัตต์

## การพิสูจน์ยอดกำไรระหว่างต้นทุนทางตรงและต้นทุนคิดเข้างาน

ภาพ 11-7 แสดงการพิสูจน์ยอดกำไรที่ปรากฏในภาพ 11-4 และ 11-5 ผลแตกต่างของกำไรสามารถอธิบายโดยรวบรัดด้วยการคูณอัตราดอกเบี้ยการผลิตคงที่กับการเปลี่ยนแปลงในจำนวนสินค้าต้นงวดและสินค้าปลายงวด ให้พิจารณาปี 2529 การเปลี่ยนแปลงในยอดสินค้าคงเหลือเท่ากับ 20,000 หน่วย ดังนั้น ผลแตกต่างในกำไรสุทธิเท่ากับ  $20,000 \times 20 = 400,000$  บาท



**ภาพ 11-7 การพิสูจน์ยอดกำไรสุทธิภายใต้วิธีต้นทุนทางตรงกับต้นทุนคิดเข้างาน**

	2528	2529	รวม 2 ปี
กำไรสุทธิ			
ต้นทุนคิดเข้างาน (ภาพ 11-5)	1,200,000	900,000	2,100,000
ต้นทุนทางตรง (ภาพ 11-4)	<u>600,000</u>	<u>1,300,000</u>	<u>1,900,000</u>
ผลต่างในกำไรสุทธิของทั้ง 2 วิธี	<u>600,000</u>	<u>400,000</u>	<u>200,000</u>
ผลต่างสามารถพิสูจน์โดยการคูณอัตรา โซหุ่ยการผลิตคงที่ด้วยการเปลี่ยนแปลง ในหน่วยของสินค้าคงเหลือ			
อัตราโซหุ่ยการผลิตคงที่	20 บาท	20 บาท	20 บาท
การเปลี่ยนแปลงในสินค้าคงเหลือ (หน่วย)			
สินค้าต้นงวด	—	30,000	—
สินค้าปลายงวด	<u>30,000</u>	<u>10,000</u>	<u>10,000</u>
เปลี่ยนแปลงเพิ่มขึ้น (ลดลง)	<u>30,000</u>	<u>(20,000)</u>	<u>10,000</u>
ผลแตกต่างในกำไรสุทธิ	<u>600,000</u>	<u>400,000</u>	<u>200,000</u>

ภาพ 11-8 และ 11-9 ให้คำอธิบายที่สมบูรณ์กว่าในผลของความแตกต่าง กล่าวคือ โซหุ่ยการผลิตคงที่ ในปี 2528 จำนวน 3,000,000 บาท เป็นค่าใช้จ่ายที่ทั้งจำนวนภายใต้วิธีต้นทุนทางตรง ภายใต้วิธีต้นทุนคิดเข้างานเป็นค่าใช้จ่ายในรูปของต้นทุนของสินค้าที่ขายเพียง 2,400,000 บาท จึงก่อให้เกิดผลต่างในกำไรของทั้ง 2 วิธี อยู่  $(3,000,000 - 2,400,000) = 600,000$  บาท หรืออีกนัยหนึ่ง 600,000 บาทที่เป็นผลต่างนั้นภายใต้วิธีต้นทุนคิดเข้างานยังอยู่ในรูปของทรัพย์สินอยู่ในสินค้าคงเหลือปลายงวด

ในปี 2529 โซหุ่ยการผลิตคงที่ 3,000,000 บาท เป็นค่าใช้จ่ายที่ทั้งจำนวนภายใต้วิธีต้นทุนทางตรง (ดังภาพ 11-9) ภายใต้วิธีต้นทุนคิดเข้างาน ต้นทุนโซหุ่ยการผลิตคงที่จำนวน 600,000 บาท ที่นำมาจากปี 2528 รวมอยู่ในต้นทุนสินค้าคงเหลือต้นงวดด้วย และงบกำไรขาดทุน ปี 2529 ต้องรับภาระต้นทุนโซหุ่ยการผลิตคงที่ที่ยกมาจำนวนนี้ ขณะเดียวกัน สินค้าคงเหลือปลายงวด ปี 2529 จำนวน 10,000 หน่วย จะมีต้นทุนโซหุ่ยการผลิตคงที่รวมอยู่ 200,000 บาท ดังนั้นต้นทุนโซหุ่ยการผลิตคงที่ 3,000,000 ในปี 2529 นี้จะอยู่ในสินค้าคงเหลือปลายงวด 10,000 หน่วย จำนวน 200,000 บาท และส่วนที่เหลือ 2,800,000 บาท  $(3,000,000 - 200,000)$  จะเป็นค่าใช้จ่ายในปี

2529 โสหุ่ยการผลิตคงที่ภายใต้วิธีต้นทุนคิดเข้างานที่ตัดเป็นค่าใช้จ่ายจะประกอบด้วยจำนวน 600,000 บาทที่ยกมาจากปี 28 และ 2,800,000 บาทที่เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในปี 2529 นี้ รวมต้นทุนโสหุ่ยการผลิตคงที่ที่อยู่ในงบกำไรขาดทุนที่เป็นค่าใช้จ่ายเท่ากับ 3,400,000 บาท จึงก่อให้เกิดผลต่างของกำไรขึ้น วิธีการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ทั้ง 2 วิธีข้างต้นเท่ากับ 400,000 บาท

### ภาพ 11-8 การติดตามดูโสหุ่ยการผลิตคงที่ ปี 2528

ต้นทุน	ต้นทุนทางตรง	ค่าใช้จ่าย
ปี 2528	ต้นทุนสินค้าคงเหลือ	
โสหุ่ยการผลิตคงที่ 3,000,000 บาท	ใช้หมดไปทันที	3,000,000 บาท
	<b>ต้นทุนคิดเข้างาน</b>	
ปี 2528		
โสหุ่ยการผลิตคงที่ 3,000,000	อยู่ในสินค้าคงเหลือปลายงวด 30,000 หน่วย @ 200 = 600,000	
	เป็นต้นทุนสินค้าที่ขาย	<u>2,400,000 บาท</u>
กำไรสุทธิที่เป็นผลต่าง	ของทั้ง 2 วิธี	<u><u>600,000 บาท</u></u>

### ภาพ 11-9 การติดตามดูโสหุ่ยการผลิตคงที่ปี 2529

ต้นทุน	ต้นทุนทางตรง	ค่าใช้จ่าย
ปี 2529	ต้นทุนสินค้าคงเหลือ	
โสหุ่ยการผลิตคงที่ 3,000,000	ใช้หมดไปทันที	<u>3,000,000 บาท</u>
	<b>ต้นทุนคิดเข้างาน</b>	
ปี 2529		
โสหุ่ยการผลิตคงที่	สินค้าต้นงวดมีโสหุ่ย	
<u>3,000,000 บาท</u>	การผลิตคงที่รวมอยู่ 30,000×20	600,000 บาท
คิดเข้าผลิตภัณฑ์ ผลิต 140,000 หน่วย	เป็นต้นทุนสินค้าที่ขายคิดเข้าผลิตภัณฑ์	
	130,000 × 20	2,600,000 บาท
	เป็นสินค้าปลายงวดคิดเข้าผลิตภัณฑ์	
	10,000 × 20 = 200,000	
มิได้คิดเข้าผลิตภัณฑ์ เป็นผลแตกต่างเนื่องจากกำลังการผลิต		
	(150,000 - 140,000) = 10,000	
	อัตรา 20=200,000 บาท	<u>200,000 บาท</u>
โสหุ่ยการผลิตคงที่ที่อยู่ในงบกำไรขาดทุน		<u>3,400,000 บาท</u>
กำไรสุทธิที่เป็นผลต่างของทั้ง 2 วิธี		<u><u>400,000 บาท</u></u>

## ผลกระทบจากผลต่างอื่น

จากตัวอย่างที่ผ่านมาไม่ได้ให้ความสนใจกับผลต่างอื่น ๆ เลย (ผลต่างของต้นทุนการผลิตผันแปร) ยกเว้นแต่ผลต่างเนื่องจากการกำลังการผลิตซึ่งเกิดขึ้นเพราะว่าโซหุ่ยการผลิตคงที่ภายใต้วิธีต้นทุนคิดเข้างาน ในตัวอย่างต่อไปนี้จะนำเอาผลต่างที่กล่าวถึงในบทที่ 10 มาพิจารณา

สมมติข้อมูลของบริษัท พาโล จำกัด ตามตัวอย่างที่ผ่านมา และมีข้อมูลเพิ่มเติมสำหรับปี 2529 ดังนี้

ต้นทุนการผลิตผันแปรที่เกิดขึ้นจริง ณ ระดับผลิต 140,000 หน่วย มีดังนี้

วัตถุประสงค์โดยตรง	3,640,000 บาท
ค่าแรงทางตรง (40,000 ชั่วโมง @ 122 บาท)	4,880,000 บาท
โซหุ่ยการผลิตผันแปร	620,000 บาท
และโซหุ่ยการผลิตคงที่	3,140,000 บาท
จากข้อมูลเพิ่มเติมที่ให้	

- ต้องการ 1. ให้จัดทำงบกำไรขาดทุนประจำปี 2529 ภายใต้วิธีต้นทุนทางตรง  
2. ให้จัดทำงบกำไรขาดทุนประจำปี 2529 ภายใต้วิธีต้นทุนคิดเข้างาน  
3. ให้พิสูจน์ยอดความแตกต่างในงบกำไรขาดทุนของทั้ง 2 วิธี

คำตอบสำหรับคำถามข้อ 1 อยู่ในภาพ 11-10 คำถามข้อ 2 อยู่ในภาพ 11-11 และคำถามข้อ 3 อยู่ในภาพ 11-12

**ข้อสังเกต:** ก่อนที่จะตอบคำถามเหล่านี้ได้นั้น จะต้องศึกษาให้เข้าใจรายการในภาพ 11-4, 11-5 และ 11-7 ก่อน และอาจจะต้องกลับไปทบทวนเรื่องผลแตกต่างในบทที่ 10 ภาพ 10-5 ความแตกต่างระหว่างตัวอย่างในภาพ 11-4, 11-5 และที่จะอธิบายต่อไปนี้มีเพียงว่า ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงจากผลงานการผลิต 140,000 หน่วย ในปี 2529 นั้นมิได้เป็นไปตามต้นทุนการผลิตมาตรฐานที่กำหนดขึ้นล่วงหน้าเท่านั้น

**บริษัท พาโล จำกัด**  
**งบกำไรขาดทุน (วิธีต้นทุนทางตรง)**  
**ประจำปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2529**

(หน่วยพันบาท)

ยอดขาย (1)	<u>16,000</u>
สินค้าต้นงวด – ต้นทุนผันแปรมาตรฐาน @ 60 (60 × 30,000)	<b>1,800</b>
บวก ต้นทุนการผลิตผันแปรตามมาตรฐาน (60 × 140,000)	<b>8,400</b>
สินค้าที่มีเพื่อขาย	<b>10,200</b>
หัก สินค้าปลายงวด – ต้นทุนผันแปรมาตรฐาน (60 × 10,000)	<u>600</u>
ต้นทุนการผลิตผันแปรที่ขายไปตามมาตรฐาน	<b>9,600</b>
บวก (หัก) ผลแตกต่างของต้นทุนการผลิตผันแปร	
ผลแตกต่างวัตถุดิบทางตรง	—0—
ผลแตกต่างค่าแรงงานทางตรง	<b>680 u</b>
ผลแตกต่างโลหุ่ยการผลิตผันแปร	<u>60 u</u>
ผลแตกต่างสุทธิ	<u>740 u</u>
ต้นทุนการผลิตผันแปรที่ขายไปตาม “ราคาจริง”	10,340
ค่าใช้จ่ายขายผันแปรได้ 5% ของยอดขาย	<b>800</b>
ต้นทุนผันแปรทั้งสิ้น (2)	<u>11,140</u>
กำไรส่วนเกิน (3) = (1) – (2)	<u>4,860</u>
โลหุ่ยการผลิตคงที่	<b>3,140</b>
ค่าใช้จ่ายขายและบริหารคงที่	<u>1,300</u>
ต้นทุนคงที่ทั้งสิ้น (4)	<u>4,440</u>
กำไรสุทธิ (3) – (4)	<u>420</u>

**บริษัท พาโล จำกัด**  
**งบกำไรขาดทุน (วิธีต้นทุนคิดเข้างาน)**  
**ประจำปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2529**

(หน่วยพันบาท)

ยอดขาย (1)	16,000
สินค้าต้นงวด—ต้นทุนมาตรฐาน (80 × 30,000)	2,400
บวก ต้นทุนการผลิต—ต้นทุนมาตรฐาน (80 × 140,000)	11,200
สินค้าทั้งสินที่มีเพื่อขาย	13,600
หัก สินค้าปลายงวด—ต้นทุนมาตรฐาน (80 × 10,000)	800
ต้นทุนสินค้าที่ขาย—ต้นทุนมาตรฐาน	12,800
บวก (หัก) ผลแตกต่างของต้นทุนการผลิต	
ผลแตกต่างวัตถุดิบทางตรง	—0—
ผลแตกต่างค่าแรงงานทางตรง	680 u
ผลแตกต่างโสหุ้ยการผลิตผันแปร	60 u
ผลแตกต่างโสหุ้ยการผลิตคงที่ระหว่างงบประมาณ—การควบคุม	140 u
ผลแตกต่างเนื่องจากการกำลังการผลิต	200 u
รวมผลแตกต่าง	1,080 u
ต้นทุนสินค้าที่ขาย—ราคาจริง (2)	13,880
กำไรขั้นต้น (3) = (1) - (2)	2,120
ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร	2,100
กำไรสุทธิ	<u>20</u>

**วิธีต้นทุนทางตรง**

คำตอบของคำถามข้อ 1 แสดงในภาพ 11-10 จะเห็นว่า ราคาของต้นทุนผลิตภัณฑ์ยังคงอยู่ในราคาหน่วยละ 60 บาท ผลแตกต่างระหว่างต้นทุนตามมาตรฐานกับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงของต้นทุนการผลิตผันแปรเป็นตัวปรับต้นทุนการผลิตผันแปรที่ขายไปตามมาตรฐาน มาเป็น ต้นทุนการผลิตผันแปรที่ขายไปตามราคาจริง ผลแตกต่างคำนวณได้ดังนี้