

บทที่ 9

ต้นทุนการผลิตและแนวความคิดเกี่ยวกับต้นทุน

กิจการอุตสาหกรรมจะมีลักษณะของการบัญชีและต้นทุนสินค้าแตกต่างไปจากกิจการขายสินค้าในส่วนที่เกี่ยวกับต้นทุนสินค้า กล่าวคือ ต้นทุนสินค้าของกิจการขายสินค้า ได้แก่ มูลค่าของสินค้าสำเร็จรูปที่ซื้อมา บวกด้วยค่าขนส่งในการจัดซื้อสินค้า แต่ต้นทุนสินค้าของกิจการอุตสาหกรรมจะต้องมาจากการนำส่วนประกอบของต้นทุนต่าง ๆ ที่ใช้ในกระบวนการผลิตสินค้านั้น ๆ มารวมกับส่วนประกอบของต้นทุนการผลิตสินค้านั้น ได้แก่ วัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายการผลิตต่าง ๆ สินค้าคงคลังของกิจการขายสินค้าก็จะหมายถึง เพียงมูลค่าต้นทุนของสินค้าสำเร็จรูปที่ซื้อมารอจำหน่ายเท่านั้น ส่วนสินค้าคงคลังของกิจการอุตสาหกรรม นอกจากจะหมายถึงต้นทุนของสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตเสร็จและรอจำหน่ายแล้ว ยังหมายรวมถึงต้นทุนของวัตถุดิบต่าง ๆ ที่ซื้อมารอนำเข้ากระบวนการผลิต และต้นทุนของสินค้าที่อยู่ในระหว่างกระบวนการผลิต ซึ่งเรียกว่า งานระหว่างทำ (Work in Process) อีกด้วย

ในบทนี้จะพิจารณาเกี่ยวกับต้นทุนการผลิตสินค้า ในลักษณะของการแบ่งพฤติกรรมต้นทุนออกเป็นต้นทุนผันแปร (Variable Cost) และต้นทุนคงที่ (Fixed Cost) เสนอการจัดทำงบกำไรขาดทุนใน 2 ลักษณะคือ วิธีที่ปฏิบัติกันมา (Functional Approach) และวิธีกำไรส่วนเกิน (Contribution approach) นอกจากนี้ยังพิจารณาแนวความคิดต่าง ๆ ในเรื่องต้นทุน ซึ่งจะมีส่วนสำคัญต่อการนำพฤติกรรมของต้นทุนไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจในบทต่อ ๆ ไป

หลังจากศึกษาจบบทนี้แล้ว นักศึกษาจะสามารถแจกแจงต้นทุนการผลิตเป็นประเภทต่าง ๆ ได้ และสามารถจัดทำงบการเงินทั้งแบบวิธีที่ปฏิบัติกันมา และแบบวิธีกำไรส่วนเกินได้ อีกทั้งจะสามารถแจกแจงต้นทุนตามแนวความคิดต่าง ๆ ได้

ต้นทุนการผลิตของกิจการผลิตสินค้า

ต้นทุนการผลิตสินค้า ได้แก่ ต้นทุนสะสมทั้งหมดที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิตเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าสำเร็จรูป ซึ่งสามารถแยกได้เป็น 3 ประเภทคือ

1. **วัตถุดิบทางตรง (Direct Materials)** หมายถึง วัตถุดิบทุกชนิดที่เป็นส่วนสำคัญและสามารถระบุได้ชัดว่าเป็นของชิ้นส่วนใดของสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตขึ้น ตัวอย่างเช่น การผลิต

เก้าอี้ สิ่งที่จัดว่าเป็นวัตถุดิบทางตรง ได้แก่ ไม้ ท่อนเหล็ก เป็นต้น ซึ่งแตกต่างจากวัตถุดิบทางอ้อม เช่น กาว ตะปู สี ทราย ซึ่งเป็นส่วนประกอบย่อย ๆ ของผลิตภัณฑ์และไม่สามารถกำหนดลงไปได้นำไปใช้กับผลิตภัณฑ์ชิ้นใดเป็นจำนวนเท่าใด วัตถุดิบทางอ้อมนี้จะจัดไปไว้ในประเภทโสหุ่ยการผลิต ซึ่งจะกล่าวต่อไป

ราคาวัตถุดิบที่นำมาใช้บันทึกเป็นต้นทุนวัตถุดิบนั้น หมายถึงราคาต้นทุนทั้งหมดที่เกิดจากการจัดหาวัตถุดิบเพื่อให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะนำเข้าสู่กระบวนการผลิตวัตถุดิบนอกจากราคาซื้อของวัตถุดิบหลังหักส่วนลดรับแล้ว ยังรวมถึงค่าขนส่งต่าง ๆ ค่าใช้จ่ายของแผนกจัดซื้อ แผนกรับและเก็บวัตถุดิบ ค่าประกันวัตถุดิบ ฯลฯ อย่างไรก็ตามการคิดต้นทุนวัตถุดิบโดยสมบูรณ์มักเกิดปัญหาในทางปฏิบัติเพราะการสั่งซื้อแต่ละครั้งมักสั่งซื้อวัตถุดิบหลาย ๆ ชนิดรวมกัน การดูแลรักษาก็กระทำร่วมกัน ดังนั้นกิจการจึงจำเป็นต้องมีนโยบายในการจัดสรรค่าใช้จ่ายส่วนรวมนี้ให้แก่สินค้าแต่ละหน่วยอย่างเหมาะสม

2. ค่าแรงทางตรง (Direct Labor) หมายถึง จำนวนค่าแรงที่เกิดขึ้นเนื่องจากการผลิตสินค้าและสามารถระบุได้ว่าค่าแรงนั้นเกิดขึ้นเนื่องจากการผลิตสินค้าชนิดใด เป็นจำนวนเท่าใด โดยสามารถคำนวณเป็นต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าที่ผลิตได้โดยง่าย ตัวอย่างของค่าแรงทางตรง ได้แก่ ค่าแรงของคณงานเดินเครื่องจักร ค่าแรงของคณงานที่ประกอบชิ้นส่วนผลิตภัณฑ์ ฯลฯ สำหรับค่าแรงที่เกิดขึ้นเนื่องจากการผลิตสินค้าแต่ไม่สามารถระบุได้แน่ชัดว่าเกิดจากการผลิตสินค้าชนิดใด จะถูกจัดประเภทเป็นค่าแรงทางอ้อมซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของโสหุ่ยการผลิต ตัวอย่างของค่าแรงทางอ้อมได้แก่

- เงินเดือนผู้จัดการโรงงาน
- ค่าแรงคณงานขับรถขนสินค้าในโรงงาน
- ค่าแรงคณงานทำความสะอาด
- ค่ายามเฝ้าโรงงาน
- ค่าแรงซ่อมแซมตกแต่งสินค้ามีตำหนิ
- ค่าล่วงเวลา (เฉพาะส่วนที่จ่ายเกินอัตราการทำงานปกติ)
- ค่าแรงเมื่อเครื่องจักรหยุดทำงาน
- ค่าสวัสดิการคณงาน

ค่าแรงทางอ้อมที่กล่าวมาทั้งหมดข้างต้น มีค่าแรงบางชนิดที่มักมีปัญหว่าทำไมจึงคิดเป็นค่าแรงทางอ้อม แทนที่จะคิดเป็นค่าแรงทางตรง ค่าแรงที่มักมีปัญหได้แก่ ค่าล่วงเวลา ค่าแรงเมื่อ

เครื่องจักรหยุดเดินเครื่อง และสวัสดิการคนงาน ซึ่งในที่นี้จะอธิบายโดยการยกตัวอย่างเปรียบเทียบ ดังนี้

ค่าล่วงเวลา ได้แก่ ค่าแรงงานที่จ่ายให้แก่พนักงานที่ทำงานเกินกว่าการทำงานในเวลาปกติ และค่าล่วงเวลาที่จะถือเป็นต้นทุนแรงงานทางอ้อมนี้ก็คิดเฉพาะส่วนที่จ่ายเกินอัตราการทำงานตามปกติเท่านั้น สมมุติว่าคนงานกลึงเครื่องจักร ได้ค่าจ้างปกติ 80 บาทต่อชั่วโมง และ 120 บาทสำหรับชั่วโมงทำงานล่วงเวลา ดังนั้นถ้าเขาทำงานล่วงเวลา ค่าล่วงเวลาของเขาคือ 40 บาท/ชั่วโมง ถ้าใน 1 วัน คนงานคนนี้ทำงานตามเวลาปกติ 8 ชั่วโมง ผลิตงานชิ้นที่ 1-8 และต้องทำล่วงเวลาอีก 1 ชั่วโมง เพื่อผลิตงานชิ้นที่ 9 **คำถามที่ตามมาก็คือ** อยางใดจะเป็นการเหมาะสมกว่าระหว่างการคิดต้นทุนค่าแรงชิ้นที่ 1-8 ชิ้นละ 80 บาท และคิดต้นทุนค่าแรงชิ้นที่ 9 120 บาท กับการคิดต้นทุนค่าแรงทางตรงของงานชิ้นที่ 1-9 ชิ้นละ 80 เท่ากัน และนำค่าล่วงเวลา 40 บาทนั้นมาเฉลี่ยเป็นต้นทุนของชิ้นที่ 1-9 ทั้งหมด **คำตอบที่ได้** ก็คือ หากว่าสินค้าชิ้นที่ 9 ไม่ใช่สินค้าที่ได้รับคำสั่งให้ผลิตเร่งด่วนเป็นพิเศษไปจากสินค้าชิ้นที่ 1-8 การนำค่าล่วงเวลามาเฉลี่ยให้กับสินค้าทุกหน่วยเท่ากันหมดในภายหลังดูจะเป็นการเหมาะสมกว่า

สำหรับค่าแรงเมื่อเครื่องจักรหยุดเดินเครื่องเป็นค่าแรงเมื่อไม่มีการผลิตอันเนื่องมาจากเครื่องจักรเสีย การขาดแคลนวัตถุดิบ ระบบการทำงานที่ไม่มีระเบียบ เป็นต้น ค่าแรงที่ต้องจ่ายให้คนงานในช่วงเวลาดังกล่าว ไม่ก่อให้เกิดผลผลิตแต่ประการใด จึงถือเป็นต้นทุนค่าแรงทางอ้อม

สำหรับค่าสวัสดิการคนงาน (ตัวอย่างเช่น ค่าประกันสังคม ประกันชีวิต และผลประโยชน์อื่น ๆ ที่คนงานได้รับ) แตกต่างกันไปในแต่ละกิจการโดยทั่วไปมักจะถือว่าค่าสวัสดิการคนงานเป็นต้นทุนค่าแรงทางอ้อม ในบางกิจการถือว่าค่าสวัสดิการคนงานเป็นผลประโยชน์ที่จ่ายให้กับคนงานโดยตรงก็อาจจะถือเป็นส่วนเพิ่มของค่าแรงโดยตรงได้ ถ้าสมมุติว่าคนงานเดินเครื่องจักรได้รับค่าแรง 80 บาทต่อชั่วโมง และบริษัทจ่ายเงินสวัสดิการต่าง ๆ ให้แก่พนักงานเฉลี่ยแล้วชั่วโมงละ 5 บาท ในกรณีดังกล่าว การแจกแจงค่าแรงงานของคนงานอาจจะทำได้อย่างหนึ่งอย่างใดดังนี้

ก. กรณีที่พิจารณาว่าเงินสวัสดิการเป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็นต้องเกิดขึ้นเสมอ กรณีนี้จะแจกแจงค่าแรงดังนี้

ค่าแรงงานทางตรง = 80 บาท

ค่าแรงงานทางอ้อม = 5 บาท

ข. กรณีที่เงินสวัสดิการคนงานเป็นสิ่งที่บริษัทต้องจ่ายพร้อมกับการจ้างแรงงาน

แล้ว ก็ควรจะนำมาคิดรวมเป็นส่วนหนึ่งของค่าแรงทางตรง

ค่าแรงงานทางตรง = 85 บาท

3. ต้นทุนการผลิตทางอ้อม (Indirect Manufacturing Costs) หรือบางทีก็เรียกว่า โสหุ่ยการผลิต (Manufacturing Overhead or Tacotry Overhead) หมายถึงต้นทุนทุกชนิดที่เกิดจากกระบวนการผลิตสินค้ายกเว้นวัตถุดิบทางตรง และค่าแรงทางตรง ตัวอย่างของโสหุ่ยการผลิต ได้แก่ วัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงทางอ้อม ค่าน้ำ-ไฟโรงงาน ค่าซ่อมแซม ค่าเบี้ยประกัน ค่าเสื่อมราคา โรงงานและเครื่องจักร เป็นต้น

ต้นทุนการผลิตทางอ้อมหรือโสหุ่ยการผลิตนี้สามารถแบ่งตามความสัมพันธ์ระหว่างจำนวนต้นทุนกับปริมาณผลผลิตได้เป็น 2 ลักษณะคือ

3.1 โสหุ่ยการผลิตผันแปร (Variable Factory Overhead) ได้แก่ โสหุ่ยการผลิตประเภทที่มีจำนวนมากขึ้นเป็นสัดส่วนกับปริมาณการผลิต ซึ่งจะเป็นต้นทุนชนิดใดบ้างขึ้นอยู่กับพฤติกรรมของต้นทุนนั้น ๆ ในแต่ละกิจการ เช่น ค่าไฟฟ้าอาจจะเป็นโสหุ่ยการผลิตผันแปรได้ สำหรับโรงงานทอผ้าด้วยเครื่องจักร แต่อาจจะเป็นโสหุ่ยการผลิตคงที่สำหรับโรงงานทอผ้าไหมที่ใช้เครื่องทอมือ เป็นต้น

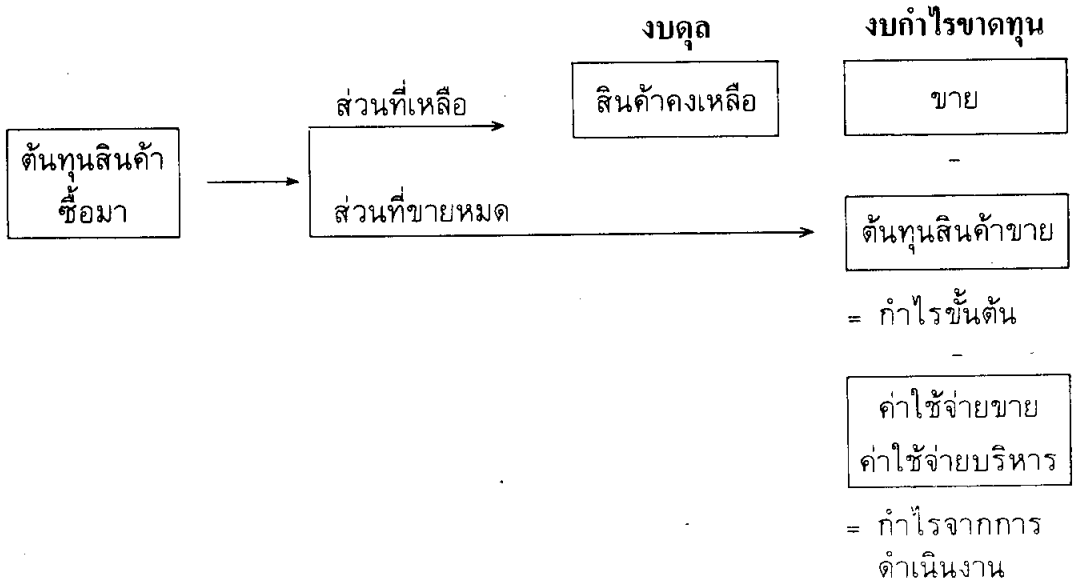
3.2 โสหุ่ยการผลิตคงที่ (Fixed Factory Overhead) ได้แก่ โสหุ่ยการผลิตที่กิจการต้องจ่ายเป็นจำนวนคงที่ ไม่ว่าจะผลิตสินค้าเป็นปริมาณมากน้อยเพียงใด เช่น เงินเดือนผู้จัดการโรงงาน ค่าเช่าโรงงาน ค่าเบี้ยประกันโรงงาน ค่าเสื่อมราคาที่ไม่ได้คำนวณตามผลงาน เป็นต้น

งบการเงินของกิจการผลิตสินค้า

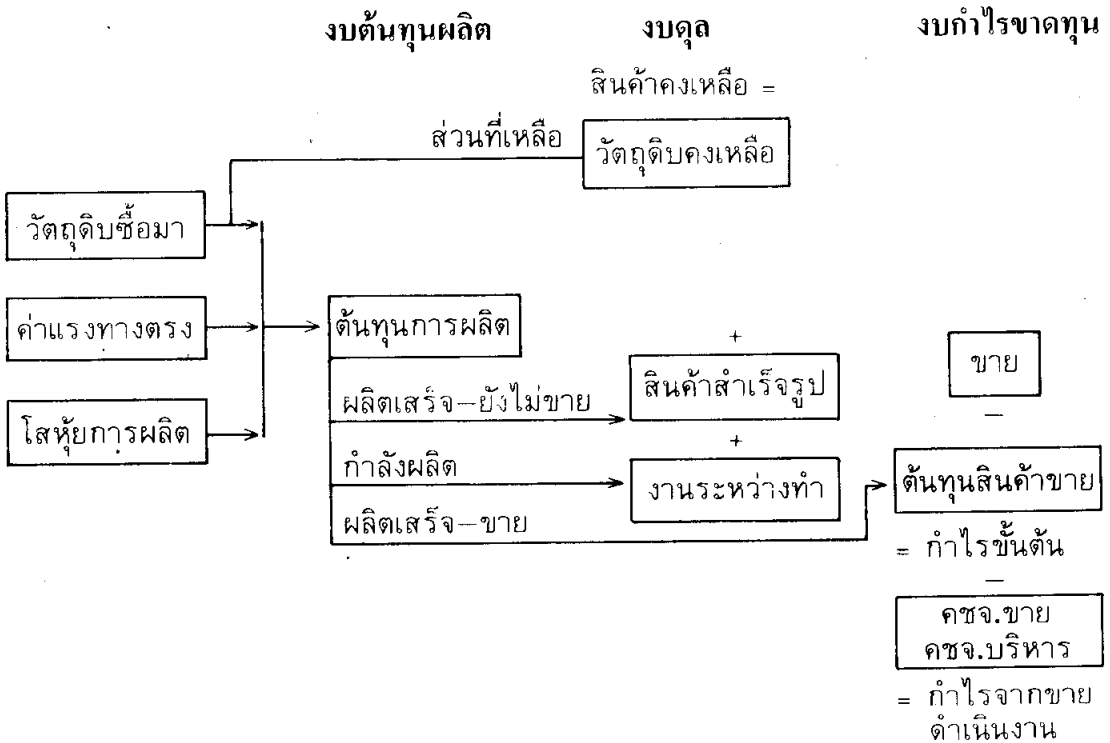
กิจการซื้อขายสินค้าจะต้องจัดทำรายงานงบการเงินซึ่งประกอบด้วยงบกำไรขาดทุน และงบดุล เพื่อรายงานให้ผู้บริหารและบุคคลที่เกี่ยวข้องได้รับทราบผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง ๆ สำหรับกิจการผลิตสินค้า นอกจากจะจัดทำรายงานงบกำไรขาดทุนและงบดุลแล้วยังจะต้องจัดทำต้นทุนการผลิต ซึ่งแสดงส่วนประกอบของต้นทุนการผลิตทั้งหมดที่ใช้ไปในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง ๆ ด้วย ต่อจากนั้นจึงทำการโอนกับต้นทุนการผลิตสำหรับส่วนของสินค้าสำเร็จรูปที่ขายไปได้ในระหว่างงวดไปเข้าเป็นต้นทุนสินค้าขายในงบกำไรขาดทุน สำหรับส่วนที่ผลิตเสร็จเรียบร้อยและยังไม่ได้ขายก็จะถือเป็นต้นทุนสินค้าสำเร็จรูป ส่วนที่ยังอยู่ในระหว่างกระบวนการผลิต ก็จะถือเป็นสินค้ำระหว่างทำ จัดเป็นสินค้ำคงคลังแสดงไว้ในงบดุล

ภาพ 9-1 งบการเงินของกิจการซื้อขายสินค้าเปรียบเทียบกับกิจการผลิตสินค้า:

กิจการซื้อขายสินค้า



กิจการผลิตสินค้า



ในภาพ 9-1 ข้างต้นแสดงความสัมพันธ์ระหว่างงบดุลและงบกำไรขาดทุนของกิจการขายสินค้าและกิจการผลิตสินค้า ซึ่งเราจะทบทวนภาพข้างต้น

ในระบบการบัญชีของกิจการผลิตสินค้า ค่าใช้จ่ายในการผลิตต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานผลิตสินค้า ค่าวัสดุโรงงาน ค่าเบี้ยประกันโรงงาน ค่าเสื่อมราคาโรงงาน ฯลฯ ค่าใช้จ่ายเหล่านี้จะเปลี่ยนรูปไปเป็นต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสียก่อนแล้วจึงจะมาเป็นค่าใช้จ่ายในรูปแบบของต้นทุนสินค้าที่ขาย

วิธีการจัดทำงบกำไรขาดทุน

งบกำไรขาดทุนของกิจการผลิตสินค้า สามารถจัดแสดงได้เป็น 2 ลักษณะ คือ แสดงตามวิธีที่ปฏิบัติกันมา (Functional Approach) หรือแสดงตามวิธีกำไรส่วนเกิน (Contribution Margin Approach) ความแตกต่างที่สำคัญระหว่าง 2 วิธีก็คือ

1. **วิธีที่ปฏิบัติกันมา** เน้นการแจกแจงต้นทุนตามหน้าที่ ซึ่งมีแบบฟอร์มในการคำนวณกำไรขาดทุนตามลักษณะดังนี้

ขาย		xx
หัก ต้นทุนการผลิตสินค้าที่ขาย		<u>xx</u>
กำไรขั้นต้น		xx
หัก ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน		
— ค่าใช้จ่ายในการขาย	xx	
— ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	<u>xx</u>	<u>xx</u>
กำไรจากการดำเนินงาน		<u>xx</u>

2. **วิธีกำไรส่วนเกิน** เน้นการแจกแจงต้นทุนตามพฤติกรรม กล่าวคือ จะแจกแจงต้นทุนและค่าใช้จ่ายทุกประเภท ได้แก่ ต้นทุนการผลิต ค่าใช้จ่ายในการขาย ค่าใช้จ่ายในการบริหาร ออกเป็น ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายผันแปรและต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายคงที่ แล้วนำมาแสดงในงบกำไรขาดทุนดังแบบฟอร์มที่มีลักษณะดังนี้

ขาย		xx
หัก ค่าใช้จ่ายผันแปร		
ต้นทุนการผลิต	xx	
ค่าใช้จ่ายในการขาย	xx	
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	xx	
รวมค่าใช้จ่ายผันแปร		xx
กำไรส่วนเกิน		xx
หัก ค่าใช้จ่ายคงที่		
ต้นทุนการผลิต	xx	
ค่าใช้จ่ายในการขาย	xx	
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	xx	
รวมค่าใช้จ่ายคงที่		xx
กำไรจากการดำเนินงาน		xx

วิธีที่ปฏิบัติกันมา ไม่ได้แสดงกำไรส่วนเกิน แม้ว่าต้นทุนการผลิตสินค้า, ค่าใช้จ่ายขาย, ค่าใช้จ่ายบริหาร จะสามารถแยกเป็นต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่ได้ การละเว้นการแสดงกำไรส่วนเกินก่อให้เกิดความยากลำบากในการวิเคราะห์ คำนวณหาผลกระทบต่อกำไรเมื่อยอดขายเปลี่ยนแปลง ภายใต้วิธีที่ปฏิบัติกันมา โสหุ่ยการผลิตคงที่ รวมเป็นต้นทุนของสินค้า ดังนั้นตัวเลขต้นทุนการผลิตต่อหน่วย และกำไรขั้นต้นรวม โสหุ่ยการผลิตคงที่ด้วย ซึ่งจำเป็นต้องแบ่งแยกในการวิเคราะห์ ต้นทุน—จำนวน—กำไร

วิธีกำไรส่วนเกินเน้นจำนวนต้นทุนคงที่ที่จะต้องชดเชยก่อนที่กำไรจะเกิดขึ้น ความสำคัญของต้นทุนคงที่รวมนี้ช่วยดึงความสนใจของผู้บริหารให้สนใจพฤติกรรมต้นทุนคงที่ และควบคุมต้นทุนคงที่นี้ เมื่อวางแผนทั้งระยะสั้นและระยะยาว สิ่งที่พึงระลึกละเอียดของวิธีกำไรส่วนเกินนี้ก็คือวิธีกำไรส่วนเกินมิได้มุ่งว่าต้นทุนคงที่นี้ไม่สำคัญ หรือไม่มีความหมาย แต่เน้นความแตกต่างระหว่างพฤติกรรมของต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่ที่มีความสำคัญต่อการตัดสินใจในกิจกรรมของบริษัท

ภาพ 9-2 เปรียบเทียบระหว่างวิธีที่ปฏิบัติกันมากับวิธีกำไรส่วนเกิน

บริษัท ดี แอนด์ พี จำกัด			
งบกำไรขาดทุน (วิธีปฏิบัติกันมา)			
สำหรับรอบระยะเวลา 1 ปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2529			
ขาย			400,000
หัก ต้นทุนการผลิตสินค้าที่ขายไป			
วัตถุดิบทางตรง	140,000		
ค่าแรงทางตรง	80,000		
ໂສ່ໂຫຼ່ຍການผลิตทั้งสิ้น (งบย่อ 1-2)	<u>80,000</u>	<u>300,000</u>	
กำไรขั้นต้น			100,000
ค่าใช้จ่ายขาย (งบย่อ 3)	60,000		
ค่าใช้จ่ายบริหาร (งบย่อ 4)	<u>20,000</u>	<u>80,000</u>	
กำไรจากการดำเนินงาน	บาท		<u><u>20,000</u></u>

บริษัท ดี แอนด์ พี จำกัด			
งบกำไรขาดทุน (วิธีส่วนเกิน)			
สำหรับรอบระยะเวลา 1 ปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2529			
ขาย			400,000
หัก ค่าใช้จ่ายผันแปร :			
วัตถุดิบทางตรง	140,000		
ค่าแรงทางตรง	80,000		
ໂສ່ໂຫຼ່ຍການผลิตผันแปร (งบย่อ 1)	<u>20,000</u>		
ต้นทุนการผลิตผันแปรได้และขายไปทั้งสิ้น	240,000		
ค่าใช้จ่ายขายผันแปร (งบย่อ 3)	20,000		
ค่าใช้จ่ายบริหารผันแปร (งบย่อ 4)	<u>2,000</u>		
ต้นทุนผันแปรทั้งสิ้น			<u>262,000</u>
กำไรส่วนเกิน			138,000
หัก ค่าใช้จ่ายคงที่ :			
การผลิต (งบย่อ 2)	60,000		
ขาย (งบย่อ 3)	40,000		
บริหาร (งบย่อ 4)	<u>18,000</u>	<u>118,000</u>	
กำไรจากการดำเนินงาน	บาท		<u><u>20,000</u></u>

ภาพ 9-4 งบย่อโยสัหุ่ยการผลิต

บริษัท ดี แอนด์ พี จำกัด
 งบย่อแสดงสัหุ่ยการผลิต
 สำหรับรอบระยะเวลา 1 ปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2529

สัหุ่ยการผลิตผันแปร (งบย่อที่ 1)

วัสดุโรงงาน (น้ำมันหล่อลื่น, เครื่องมือที่ใช้ หมดไป ฯลฯ)	3, 000	
ค่าแรงทางอ้อม (ค่าแรงขงนวัตฤติบ ค่าล่วงเวลา ฯลฯ)	14, 000	
ค่าซ่อมแซม	2, 000	
ค่าพลังงาน, ไฟฟ้า	1, 000	
รวมสัหุ่ยการผลิตผันแปรได้		20, 000

สัหุ่ยการผลิตคงที่ (งบย่อที่ 2)

เงินเดือนหัวหน้าคนงาน	4, 000	
ค่าฝีกอบรมคนงาน	1, 800	
ค่าจัดงานรื่นเริงคนงาน	200	
เงินเดือนที่ปรึกษา	14, 000	
ค่าเสื่อมราคาโรงงาน, เครื่องจักร	36, 000	
ค่าภาษีโรงเรือนโรงงาน	3, 000	
ค่าประกันโรงงาน	1, 000	
รวมสัหุ่ยการผลิตคงที่		<u>60, 000</u>
รวมสัหุ่ยการผลิตทั้งสิ้น	บาท	<u>80, 000</u>

ภาพ 9-5 งบย่อยค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร

บริษัท ดี แอนด์ พี จำกัด
 งบแสดงค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร
 สำหรับรอบระยะเวลา 1 ปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2529

ค่าใช้จ่ายในการขาย (งบย่อยที่ 3)

ค่าใช้จ่ายผันแปร :

ค่านายหน้าขาย	14,000	
ค่าขนส่งออก	<u>6,000</u>	<u>20,000</u>

ค่าใช้จ่ายคงที่ :

ค่าโฆษณา	14,000	
เงินเดือนพนักงานขาย	20,000	
อื่น ๆ	<u>6,000</u>	<u>40,000</u>

รวมค่าใช้จ่ายในการขายทั้งสิ้น

60,000

ค่าใช้จ่ายในการบริหาร (งบย่อยที่ 4)

ค่าใช้จ่ายผันแปร :

วัสดุสำนักงานใช้ไป (กระดาษโรเนียว ฯลฯ)	1,600	
ค่าเช่าเครื่องคอมพิวเตอร์	<u>400</u>	2,000

ค่าใช้จ่ายคงที่ :

เงินเดือนสำนักงาน	6,000	
ค่าสอบบัญชี	800	
ค่าเช่าสำนักงาน	2,000	
ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์สำนักงาน	2,000	
ฯลฯ	<u>7,200</u>	<u>18,000</u>

รวมค่าใช้จ่ายในการบริหารทั้งสิ้น

บาท 20,000

ประโยชน์ของกำไรส่วนเกินและอัตราส่วนกำไรส่วนเกิน

ความรู้ในเรื่องกำไรส่วนเกินและอัตราส่วนกำไรส่วนเกินของแต่ละแผนก หรือผลิตภัณฑ์ แต่ละชนิด ก่อให้เกิดประโยชน์ซึ่งพอสรุปได้ดังนี้

1. อัตราส่วนกำไรส่วนเกิน ช่วยผู้บริหารในการตัดสินใจในเรื่องผลิตภัณฑ์ว่า ผลิตภัณฑ์ใดควรส่งเสริมการขาย และผลิตภัณฑ์ใดควรยกเลิก โดยดูผลประโยชน์ของยอดขายระหว่างผลิตภัณฑ์

2. กำไรส่วนเกินมีความสำคัญในการช่วยผู้บริหารในการตัดสินใจว่า ผลิตภัณฑ์ใดควรยุติการผลิต ถ้าผลิตภัณฑ์ใดให้กำไรส่วนเกินมากกว่าต้นทุนผันแปร ในระยะสั้นผลิตภัณฑ์นั้น ๆ อาจช่วยกำไรของกิจการโดยรวมได้ ข้อมูลนี้จะทราบได้ทันทีจากวิธีกำไรส่วนเกินเท่านั้นภายใต้วิธีที่ปฏิบัติกันมา ผู้บริหารจำเป็นต้องรวบรวมข้อมูลที่มีความหมายอีกครั้งหนึ่ง และอันตรายก็คือทำให้ผู้บริหารหลงผิด โดยเชื่อถือตัวเลขต้นทุนต่อหน่วยที่รวมโซ่หักการผลิตคงที่เข้าไว้ด้วย

3. กำไรส่วนเกินสามารถนำมาใช้ในการประเมินทางเลือก เช่น การลดราคาสินค้า การให้ส่วนลดพิเศษ การรณรงค์การโฆษณาเป็นกรณีพิเศษ และการให้โบนัสเพื่อเพิ่มการขาย การตัดสินใจในเรื่องดังกล่าวข้างต้นนี้ สามารถคำนวณได้โดยการเปรียบเทียบต้นทุนที่เพิ่มขึ้นกับยอดขายที่คาดว่าจะเพิ่มขึ้น โดยทั่วไปแล้วการส่งเสริมการขายเป็นกรณีพิเศษ สำหรับผลิตภัณฑ์หรือแผนกที่ให้อัตรากำไรส่วนเกินสูงย่อมทำให้กำไรเพิ่มขึ้นมากกว่า ในทางตรงกันข้าม ถ้าผลิตภัณฑ์หรือแผนกใดให้อัตรากำไรส่วนเกินต่ำ การจะเพิ่มยอดขายของกิจการได้จำเป็นจะต้องเพิ่มยอดขายในจำนวนที่มากเพียงพอที่จะชดเชยค่าใช้จ่ายส่วนที่เพิ่มขึ้น

4. กำไรส่วนเกินช่วยฝ่ายบริหารในการคำนวณจำนวนหน่วยที่จะต้องขาย ณ จุดกำไรที่ต้องการได้ทันที วิธีการคำนวณก็เพียงแต่นำต้นทุนคงที่ทั้งสิ้นบวกด้วยกำไรที่ต้องการหารด้วยกำไรส่วนเกินต่อหน่วย

5. ฝ่ายบริหารจำเป็นต้องตัดสินใจในการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่ (เช่น เครื่องจักร, วัตถุดิบ) ให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่กิจการ วิธีกำไรส่วนเกินให้ข้อมูลสำหรับการตัดสินใจที่ถูกต้อง นั่นคือ วิธีกำไรส่วนเกินนี้ธุรกิจทราบกำไรส่วนเกินต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์ทั้งหมด ซึ่งจะช่วยให้ฝ่ายบริหารตัดสินใจได้ว่า ผลิตภัณฑ์ใดให้กำไรกิจการมากที่สุด

6. วิธีกำไรส่วนเกินเป็นประโยชน์อย่างยิ่งสำหรับอุตสาหกรรมที่มีราคาขายที่แน่นอนทั้งสิ้น เพราะปัญหาของธุรกิจแต่ละแห่งก็คือ การเผชิญปัญหาว่าต้นทุนผันแปรทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นจากผลิตภัณฑ์ควรจะเป็นจำนวนเท่าไรจึงจะยอมได้ และจะต้องขายในปริมาณเท่าไร

7. การกำหนดราคาในระยะสั้น บางครั้งกำหนดจากต้นทุนผันแปรทั้งสิ้นที่เกิดขึ้น (ต้นทุนการผลิตและดำเนินงานผันแปร) นั่นคือผู้ที่สนับสนุน วิธีกำไรส่วนเกินเห็นว่ากำไรส่วนเกินช่วยให้ฝ่ายบริหารเห็นความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน—จำนวน—กำไร และจะช่วยนำไปสู่การตัดสินใจได้อย่างฉลาดในเรื่องราคาผลิตภัณฑ์โดยเฉพาะราคาสินค้าในระยะสั้น

แนวความคิดเรื่องต้นทุนและการควบคุม

ในบทนี้และบทที่ผ่านมา นักศึกษาจะพบว่าแท้จริงแล้วต้นทุนสามารถแจกแจงได้ในหลายรูปแบบตามความต้องการของบุคคลแต่ละกลุ่ม ซึ่งอาจจะได้แก่ ฝ่ายบริหาร พนักงาน ผู้ถือหุ้นหรือผู้ลงทุน ตัวอย่างความต้องการข้อมูลต้นทุนของฝ่ายบริหาร จำเป็นต้องทราบต้นทุนในการดำเนินงานในรอบระยะเวลาหนึ่ง ๆ ต้นทุนรวมของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดที่ผลิตได้ในแต่ละครั้งและเพื่อให้การดำเนินงานของกิจการเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพฝ่ายบริหารอาจต้องการรู้ละเอียดลงไปถึงต้นทุนในการดำเนินการของแต่ละแผนก แต่ละหน่วยงาน ข้อมูลรายละเอียดต้นทุนเหล่านี้ได้จากระบบข้อมูลต้นทุน และสามารถใช้ในการควบคุมการทำงาน วางแผนงาน และตัดสินใจได้เป็นอย่างดี

ดังนั้นก่อนที่จะนักศึกษาจะเรียนรู้การนำข้อมูลต้นทุนไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจเกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ จึงจำเป็นที่จะต้องรู้จักต้นทุนตามลักษณะของการแจกแจงที่สำคัญ ดังนี้

1. ต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อม (Direct and Indirect Costs) เป็นการแบ่งแยกต้นทุนตามหน่วยงานหรือกลุ่มของสินค้า ต้นทุนทางตรงหมายถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นกับหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งโดยเฉพาะ หรือเป็นต้นทุนสำหรับสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่งโดยเฉพาะก็ได้ ประเด็นสำคัญสำหรับการแบ่งต้นทุนทางตรงกับต้นทุนทางอ้อม คือ **ความสามารถที่จะระบุได้ว่าต้นทุนนั้นเกิดขึ้นจากไหน** ตัวอย่างของต้นทุนทางตรง ได้แก่ วัสดุดิบและค่าแรงงานส่วนที่สามารถระบุเข้ากับผลิตภัณฑ์ได้อย่างง่ายดายนั้น เราเรียกว่าวัสดุดิบทางตรงและค่าแรงทางตรง

ส่วนต้นทุนทางอ้อมเป็นต้นทุนที่ไม่สามารถระบุได้ว่าต้นทุนของสินค้าชนิดไหนหรือแผนกไหน ซึ่งได้แก่ โสหุ้ยการผลิตต่าง ๆ

ความแตกต่างระหว่างต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อมขึ้นอยู่กับหน่วยที่กำลังพิจารณา ตัวอย่างเช่น ต้นทุนเงินเดือนที่ปรึกษาโรงงานเป็นต้นทุนทางตรงของโรงงานแต่เป็นต้นทุนทางอ้อมของแผนกในโรงงาน หรือในสายผลิตภัณฑ์ใดก็ได้ที่ผลิตอยู่ หรืออย่างเช่นวัสดุโรงงาน สามารถระบุเข้ากับแผนกในโรงงาน ดังนั้นวัสดุโรงงานเป็นต้นทุนทางตรงของแผนก แต่ไม่ใช่เป็นต้นทุนทางตรงของผลิตภัณฑ์ ดังนั้นจะเห็นว่า คำว่า ทางตรง หรือทางอ้อม จำเป็นที่จะต้องระบุว่าเป็นต้นทุนของ

อะไร อาจเป็นกิจกรรมหนึ่ง, แผนก, ผลิตภัณฑ์ ต้นทุนหนึ่งอาจเป็นได้ทั้งต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อม ซึ่งแล้วแต่ว่ากำลังพิจารณาในสิ่งใด อย่างไรก็ตาม ตัวอย่างเช่น ในงานผลิตสินค้าตามคำสั่งซื้อ เช่น โรงพิมพ์ เฟอร์นิเจอร์ โรงงานเจียรในพลอย เงินเดือนของหัวหน้าคนงานในแผนกประกอบสินค้าอาจจะถือเป็นต้นทุนทางอ้อม ในทางกลับกันต้นทุนตามตัวอย่างข้างต้น จะถือเป็นต้นทุนทางตรง ในงานผลิตสินค้าที่ต่อเนื่องกันเป็นขบวนการเช่น ในโรงงานทำแป้ง โรงงานอาหารกระป๋อง

ภาพ 9-6 ความแตกต่างระหว่างต้นทุนทางตรงและทางอ้อม

	แผนกสินค้า ก	สินค้า ก
วัตถุดิบใช้ไปของสินค้า ก	ทางตรง*	ทางตรง
วัสดุโรงงานใช้ไป	ทางตรง	ทางอ้อม**
ค่าแรงคนงานประกอบสินค้า	ทางตรง	ทางตรง
ค่าแรงคนงานขนย้ายสินค้า	ทางตรง	ทางอ้อม
ค่าเสื่อมราคา—อาคารโรงงาน	ทางอ้อม	ทางอ้อม
เงินเดือนหัวหน้าคนงานแผนกผลิต	ทางตรง	ทางอ้อม
เงินเดือนที่ปรึกษาโรงงาน	ทางตรง	ทางอ้อม

*ทางตรง หมายถึง ต้นทุนทางตรง

**ทางอ้อม หมายถึง ต้นทุนทางอ้อม

การแบ่งแยกต้นทุนทางตรงออกจากต้นทุนทางอ้อมมีความจำเป็น เพราะผู้บริหารจะนำความหมายมาใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจกำหนดราคาสินค้าแต่ละชนิดในกลุ่ม การผลิตสินค้าหลายชนิดในกลุ่มจะปรากฏว่าต้นทุนบางอย่างเป็นต้นทุนรวม การที่กิจการสามารถระบุต้นทุนร่วมสำหรับสินค้าต่าง ๆ ได้จะช่วยให้กิจการสามารถกำหนดราคาขายสินค้าได้เหมาะสมยิ่งขึ้น เพราะอย่างน้อยราคาที่ได้กำหนดขึ้นก็มีได้พิจารณาแต่เฉพาะต้นทุนทางตรงอย่างเดียว

2. ต้นทุนที่ควบคุมได้และต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ (Controllable and Uncontrollable Cost) เป็นการแยกต้นทุน ณ ระดับการบริหารแต่ละระดับ ว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นนั้นเป็นต้นทุนที่ผู้บริหารในระดับนั้น ๆ สามารถควบคุมจำนวนค่าใช้จ่ายเหล่านั้นได้หรือไม่ การที่จะตัดสินใจว่าอะไรเป็นค่าใช้จ่ายที่ควบคุมได้หรือควบคุมไม่ได้ขึ้นอยู่กับอำนาจการตัดสินใจที่ผู้บริหารในแต่ละระดับได้รับ ค่าใช้จ่ายจำนวนเดียวกัน เช่น ค่าเช่าโรงงาน ค่าเบี้ยประกันอาจจะเป็นค่าใช้จ่ายที่ควบคุมไม่ได้สำหรับหัวหน้าแผนกผลิต แต่อาจจะเป็นค่าใช้จ่ายที่ควบคุมได้สำหรับผู้จัดการฝ่าย

โรงงานซึ่งอยู่ในระดับสูงขึ้นไปก็ได้ ดังนั้น ณ หน่วยงานที่กำลังพิจารณา ถ้าผู้บริหารหน่วยงานนั้นสามารถควบคุมต้นทุนได้ เราเรียกต้นทุนนั้นว่า ต้นทุนที่ควบคุมได้ ณ ระดับนั้น ตัวอย่างเช่น ในระดับแผนก ต้นทุนที่ควบคุมได้ระดับแผนกอาจจะได้แก่ ค่าวัสดุใช้สิ้นเปลือง ค่าแรงงานประจำแผนก ส่วนต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้อาจจะได้แก่ เงินเดือนผู้จัดการโรงงาน ค่าเสื่อมราคา ค่าน้ำ ค่าไฟ ที่ถูกปันส่วนมาให้แผนกงานของเขา เป็นต้น

ต้นทุนทางตรงและต้นทุนที่ควบคุมได้ไม่จำเป็นว่าจะต้องเป็นอันเดียวกัน ต้นทุนอาจเป็นต้นทุนทางตรงของแผนก แต่เป็นต้นทุนที่ที่ปรึกษาประจำแผนกไม่สามารถควบคุมได้ ตัวอย่างเช่น เงินเดือนที่ปรึกษาประจำแผนก เป็นต้นทุนทางตรงของแผนก และควบคุมโดยผู้บริหารระดับสูงขึ้นไป

และการที่จะกล่าวว่าต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้คือ ต้นทุนคงที่ก็เป็นการไม่ถูกต้องนัก ตัวอย่างเช่น ค่าเบี้ยประกันภัย เป็นต้นทุนคงที่และอาจจะเป็นต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ ณ ระดับหนึ่ง แต่อย่างไรก็ตาม ค่าเบี้ยประกันภัยเป็นต้นทุนที่ควบคุมได้ ณ ระดับ ผู้บริหารที่เป็นผู้กำหนดนโยบายการประกันภัยของกิจการ ดังนั้นความเข้าใจปะปนกันในเรื่องพฤติกรรมต้นทุนกับการควบคุมได้นั้นจึงไม่ถูกต้อง

เวลาก็มีบทบาทในการควบคุมต้นทุน ต้นทุนซึ่งสามารถควบคุมได้ในระยะยาวอาจเป็นต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ในระยะสั้น ตัวอย่างเช่น การทำสัญญาผูกพันการโฆษณาของผู้จัดการฝ่ายขาย ในช่วงระยะเวลาสัญญา ผู้จัดการฝ่ายขายไม่มีอำนาจในการควบคุมต้นทุนที่จะเกิดขึ้น นอกจากการผูกพันตามสัญญา แต่เมื่อไรที่สัญญาหมดอายุ ผู้จัดการฝ่ายขายก็จะมีอิสระในการตกลงสัญญาใหม่ เช่นนี้เป็นต้นทุนที่ควบคุมได้ในระยะยาว

การแบ่งแยกต้นทุนที่ควบคุมได้และต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้มีประโยชน์ต่อการพิจารณาดัดสินผลประสิทธิภาพในการดำเนินงานขององค์กรในแต่ละระดับ การจะตัดสินว่าระดับนั้น มีประสิทธิภาพในการดำเนินงานหรือไม่ ควรจะนำเฉพาะต้นทุนที่เขาคงควบคุมได้เท่านั้นมาเป็นเครื่องชี้บอกประสิทธิภาพในการทำงาน การจัดสรรค่าใช้จ่ายที่ควบคุมไม่ได้มาให้และนำมาใช้วัดประสิทธิภาพในการดำเนินงานเป็นเรื่องที่ไม่เหมาะสมและอาจทำให้เกิดการขัดแย้งขึ้นได้ เว้นเสียแต่ว่าทุกฝ่ายจะยอมรับหลักเกณฑ์ในการจัดสรรนั้นว่าได้เป็นไปอย่างยุติธรรมแล้ว

3. ต้นทุนผลิตภัณฑ์และต้นทุนสำหรับงวด (Product Costs and Period Costs) เป็นการแจกแจงข้อมูลต้นทุนเพื่อใช้ประโยชน์ในการคำนวณหากำไรประจำรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง ๆ ต้นทุนผลิตภัณฑ์คือต้นทุนที่เกิดขึ้นเนื่องจากการผลิตสินค้าเพื่อขาย และสามารถแจกแจงเข้าเป็นต้นทุนของสินค้าที่ผลิตได้ (จะด้วยวิธีการแจกแจงเข้าโดยตรง หรือโดยวิธีการจัดสรรก็แล้ว

แต่) ซึ่งจะรวมอยู่ในรูปของต้นทุนสินค้า และจะตัดเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาที่ได้ขายสินค้านั้นไปโดยอยู่ในรูปของ “ต้นทุนสินค้าขาย” ส่วนต้นทุนสำหรับงวดคือต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ๆ ทั้งนี้ ไม่นำไปรวมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้าก่อน ตัวอย่างของต้นทุนประจำงวดได้แก่ ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร และโสหุ่ยการผลิตคงที่เฉพาะในกรณีที่เกิดการคิดต้นทุนสินค้าแบบ Direct Costing เท่านั้น

4. ต้นทุนที่แตกต่าง (Differential Costs)

ผู้บริหารจำเป็นที่จะต้องทำการตัดสินใจ และการตัดสินใจก็คือการเปรียบเทียบระหว่างทางเลือก อาจจะเป็นการเลือกระหว่างเครื่องจักร 2 ชนิดที่นำมาใช้งานได้เหมือนกัน หรืออาจจะเป็นการเลือกระหว่างทำเลที่ตั้งของโรงงานแห่งใหม่ ในการดำเนินงานมีสถานการณ์มากมายที่จำเป็นต้องเปรียบเทียบทางเลือกหนึ่งกับอีกทางเลือกหนึ่ง

ในการตัดสินใจ ผู้บริหารจะเปรียบเทียบต้นทุนของทางเลือก ต้นทุนที่เหมือนกันระหว่างทางเลือกอาจไม่ต้องสนใจ แต่ต้นทุนที่แตกต่างในระหว่างทางเลือกหนึ่งกับอีกทางเลือกหนึ่งเป็นต้นทุนที่มีความสำคัญในการตัดสินใจ ต้นทุนที่แตกต่างระหว่างการกระทำหนึ่ง กับอีกการกระทำหนึ่งนี้เรียกว่า ต้นทุนแตกต่าง ถ้าการตัดสินใจมีผลในการเพิ่มต้นทุน ต้นทุนที่เพิ่มขึ้นนี้เรียกว่า ต้นทุนส่วนเพิ่ม (incremental cost) ถ้าการตัดสินใจเป็นการลดต้นทุน ผลแตกต่างของต้นทุนนี้เรียกว่า (decremental cost)

ต้นทุนแตกต่างเป็นแนวความคิดที่กว้าง ตัวอย่างต้นทุนในการผลิตสินค้า 1 หน่วย สมมุติว่าเท่ากับ 6 บาท และ 11 บาทในการผลิต 2 หน่วย ผลแตกต่างของจำนวนหรือต้นทุนแตกต่างเท่ากับ 5 บาท และต้นทุนที่เพิ่มขึ้นในการผลิตเพิ่มขึ้นอีก 1 หน่วยนี้มักจะเรียกว่า marginal cost และก็คือ differential cost หรือ incremental cost นั่นเอง

การพิจารณาต้นทุนที่แตกต่างก็เพื่อช่วยฝ่ายบริหารในการตัดสินใจในกรณีที่ต้องเลือกกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งที่มีหลายทางเลือก เช่น การตัดสินใจว่าจะซื้อเครื่องจักรใหม่ดีหรือไม่ ในการนี้จำเป็นต้องมีการนำทางเลือกทั้งสองมาเปรียบเทียบกัน ฝ่ายบริหารจะนำต้นทุนของแต่ละทางเลือกมาพิจารณา และจะสนใจเฉพาะต้นทุนที่แตกต่างกัน ต้นทุนที่เหมือนกันจะไม่สนใจพิจารณา

ตัวอย่าง เมื่อกิจการจะพิจารณาซื้อเครื่องจักรใหม่แทนเครื่องจักรเก่า ซึ่งมีข้อมูลเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการใช้เครื่องจักรผลิตสินค้าดังนี้