

บทที่ 2

ศัพท์และความมุ่งหมายของต้นทุนต่าง ๆ

การบัญชีต้นทุนก็เช่นเดียวกับสาขาวิชาอื่น ๆ จะมีคำศัพท์เฉพาะสาขาวิชานั้น ๆ ในบทนี้เราจะศึกษาคำศัพท์ต้นทุนพื้นฐานบางคำซึ่งใช้บ่อยที่สุด และยากแก่การเข้าใจ

“ต้นทุน” เป็นคำที่ใช้มากที่สุดในการบัญชี แต่ยังคงหาคำจำกัดความที่แน่นอนให้ไม่ได้ “ต้นทุน” ยังถูกนำไปประกอบกับคำอื่น ๆ อีกเป็นจำนวนมาก อาทิเช่น ต้นทุนทางตรง ต้นทุนผันแปร ต้นทุนสำหรับงวด และต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ เป็นต้น ถึงแม้ว่าจะไม่มีคำจำกัดความที่เป็นแบบฉบับเดียวกันอย่างเป็นทางการ แต่โดยทั่ว ๆ ไปนักบัญชีก็เข้าใจความหมายของคำศัพท์ต่าง ๆ เหล่านั้นไปในทิศทางเดียวกัน

ที่สำคัญที่สุดของการศึกษาในบทนี้ คือการสรุปได้ว่า ต้นทุนที่เรียกแตกต่างกัน ก็เพื่อความมุ่งหมายที่แตกต่างกัน

ต้นทุนและวัตถุประสงค์ต้นทุน

ต้นทุน คือ ทรัพยากรซึ่งวัดออกมาเป็นหน่วยเงินตรา ที่ได้สูญเสียไปเพื่อให้วัตถุประสงค์หนึ่งสำเร็จลง¹

โดยทั่ว ๆ ไป ต้นทุนถูกจ่ายไปเพื่อการทำกิจกรรมอย่างใดอย่างหนึ่ง เช่น เพื่อการผลิตผลิตภัณฑ์ เพื่อการให้บริการบางอย่าง เพื่อการดำเนินงานของโครงการใดโครงการหนึ่ง เครื่องจักรใดเครื่องจักรหนึ่ง หรือแผนงานใดแผนงานหนึ่ง การทำกิจกรรมต่าง ๆ เหล่านี้ จึงเป็นวัตถุประสงค์ต้นทุน ตามปกติวัตถุประสงค์ต้นทุนอาจถูกระบุสั้น ๆ เป็นผลิตภัณฑ์ การบริการ โครงการหรือแผนงานต่าง ๆ²

วัตถุประสงค์ต้นทุนต้องถูกกำหนดขึ้นมาอย่างชัดเจน และแล้วจึงวัดต้นทุนของวัตถุประสงค์ต้นทุนนั้นได้ ตัวอย่างเช่น กำหนดว่าวัตถุประสงค์ต้นทุนคือผลิตภัณฑ์แต่ละสาย หลังจากนั้นระบบบัญชีก็จะถูกพัฒนาขึ้นเพื่อเอื้ออำนวยให้มีการสะสมข้อมูลตามผลิตภัณฑ์แต่ละสายเหล่านั้น

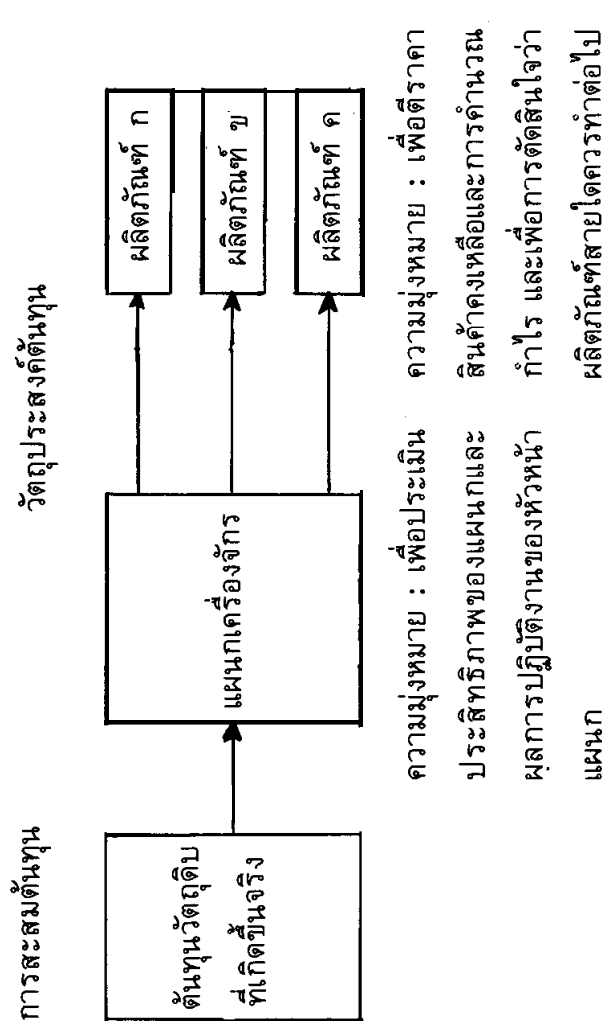
การกำหนดวัตถุประสงค์ต้นทุนต้องคำนึงถึงความมุ่งหมายที่ต้องการข้อมูล ตามปกติผู้บริหารต้องการทราบต้นทุนของวัตถุประสงค์ต้นทุนเพื่อช่วยในการตัดสินใจด้านต่าง ๆ เป็นระยะเวลาหลายปีที่ระบบการบัญชีต้นทุนเน้นการวัดต้นทุนของวัตถุประสงค์ต้นทุนเพียงอันเดียว คือ การผลิตผลิตภัณฑ์ โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อนำข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์นั้นไปใช้ในการตีราคาสินค้าคงเหลือ และการคำนวณกำไร ผลที่ตามมาคือ ระบบต้นทุนจำนวนมากไม่สามารถรวบรวมข้อมูลในรูปแบบที่เหมาะสมเพื่อสนองความมุ่งหมายอื่น อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันนี้ได้มีการเน้นถึงการคำนวณต้นทุนของวัตถุประสงค์ต้นทุนอื่น ๆ ด้วย เช่น ต้นทุนของแผนงานต่าง ๆ ทั้งนี้เพื่อให้ได้ข้อมูลเพื่อสนองจุดมุ่งหมายประการอื่น ๆ ด้วย รูปที่ 2-1 แสดงให้เห็นว่าวัตถุประสงค์ต้นทุนได้กำหนดทั้งในรูปของแผนงาน และสายผลิตภัณฑ์เพื่อสนองความมุ่งหมายหลายประการพร้อม ๆ กันได้อย่างไร

¹Ibid., p. 21.

²George J. Staubus, *Activity Costing and Input-Output Accounting* (Homewood, Ill.: Richard D. Irwin, 1971), p.1

รูปที่ 2-1

การกำหนดวัตถุประสงค์ทุนเพื่อสนองความมุ่งหมายต่าง ๆ



รูปแบบต่าง ๆ ในการจำแนกประเภทต้นทุน

“ต้นทุน” จะถูกนำไปประกอบกับค่าอื่น ๆ อีกเป็นจำนวนมาก เช่น ต้นทุนคงที่ ต้นทุนเปลี่ยนแปลง และต้นทุนทางอ้อม แต่ละค่าที่ประกอบกันขึ้นใหม่นี้จะมีความหมายที่แตกต่างกันออกไป และอาจถูกจัดเป็นต้นทุนประเภทใดประเภทหนึ่งของรูปแบบไป รูปแบบหนึ่งในการจำแนกประเภทต้นทุน

การจำแนกประเภทต้นทุนจำแนกได้หลายรูปแบบ ขึ้นอยู่กับความต้องการของผู้บริหาร รูปแบบอย่างเดียวกันจะไม่สนองจุดมุ่งหมายทุกอย่างได้อย่างมีประสิทธิภาพเท่าเทียมกัน ต่อไปนี้คือรูปแบบต่าง ๆ ในการจำแนกประเภทต้นทุน

- (1) จำแนกประเภทตามลักษณะธรรมชาติของทรัพยากรที่ใช้ ได้แก่
- ก. วัตถุ
 - ข. แรงงาน
 - ค. วัสดุสิ้นเปลือง
 - ง. อื่น ๆ
- (2) จำแนกประเภทตามหน้าที่ในองค์การธุรกิจ ได้แก่
- ก. ต้นทุนการผลิต
 - ข. ค่าใช้จ่ายขาย
 - ค. ค่าใช้จ่ายบริหาร
 - ง. ค่าใช้จ่ายทางการเงิน
- (3) จำแนกประเภทตามเวลาขณะที่ทำการคำนวณ ได้แก่
- ก. ต้นทุนในอดีต
 - ข. ต้นทุนที่งบประมาณไว้ หรือต้นทุนที่กำหนดขึ้นล่วงหน้า
- (4) จำแนกประเภทตามการตัดสินใจแต่ละเรื่อง ได้แก่
- ก. ต้นทุนของการเสียโอกาส
 - ข. ต้นทุนจม
 - ค. ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้
 - ง. อื่น ๆ
- (5) จำแนกประเภทตามพฤติกรรมที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการเปลี่ยนแปลงในระดับกิจกรรม ได้แก่
- ก. ต้นทุนผันแปร
 - ข. ต้นทุนคงที่
 - ค. อื่น ๆ
- (6) จำแนกประเภทตามระดับของการถัวเฉลี่ย ได้แก่
- ก. ต้นทุนรวม
 - ข. ต้นทุนต่อหน่วย

- (7) จำแนกประเภทตามวงเวลาที่นำมาหักกับรายได้ ได้แก่
- ต้นทุนผลิตภัณฑ์
 - ต้นทุนวงเวลา
- (8) จำแนกประเภทตามความสะดวกในการติดตามต้นทุน ได้แก่
- ต้นทุนทางตรง
 - ต้นทุนทางอ้อม
- (9) จำแนกประเภทตามความรับผิดชอบ ได้แก่
- ต้นทุนที่ควบคุมได้
 - ต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้

ต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่

การบัญชีต้นทุนเกี่ยวข้องอย่างมากกับการกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนและระดับกิจกรรม (อาจเรียกว่า จำนวน หรือปริมาณ) ศัพท์ต้นทุนผันแปร และต้นทุนคงที่ได้บัญญัติขึ้นจากแง่ของ “ต้นทุนรวมจะเปลี่ยนแปลงอย่างไรเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในระดับกิจกรรม” กิจกรรมอาจวัดในรูปของหน่วยผลิตภัณฑ์ ชั่วโมงแรงงาน จำนวนเงินที่ขาย จำนวนวัตถุดิบที่ใช้ หรือดัชนีปริมาณอย่างอื่น ๆ

ต้นทุนและการเปลี่ยนแปลงในระดับกิจกรรม

ต้นทุนผันแปร ตามปกติ หมายถึง ต้นทุนประเภทที่ต้นทุนรวมจะเปลี่ยนแปลงไปเป็นสัดส่วนโดยตรงกับการเปลี่ยนแปลงในระดับกิจกรรม ในขณะที่ต้นทุนต่อหน่วยจะยังคงที่ ตัวอย่างเช่น :

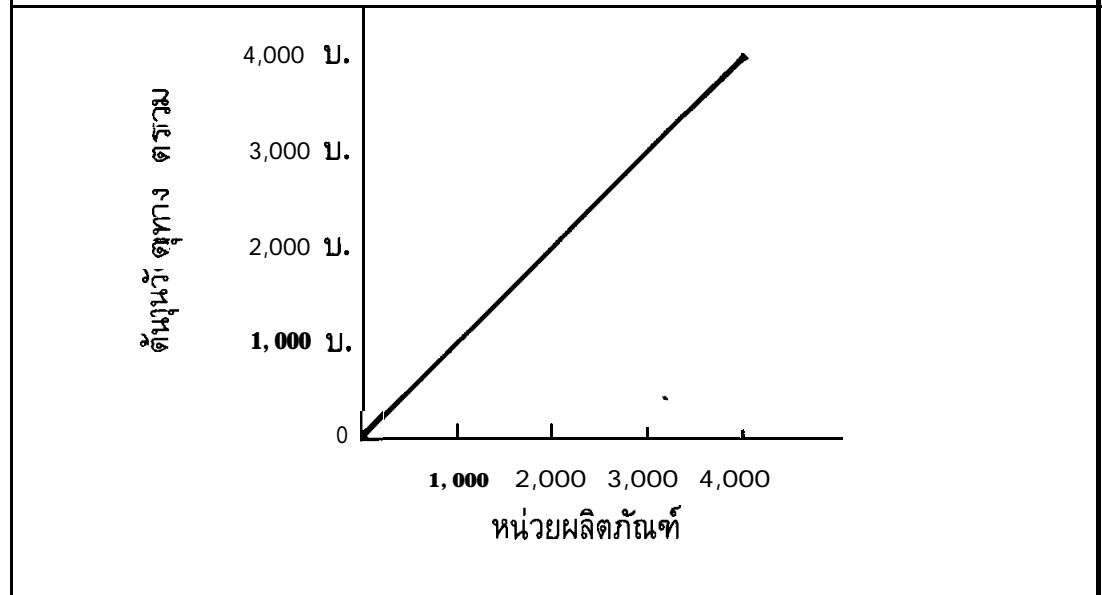
<u>ระดับกิจกรรม</u>	<u>ต้นทุนรวม</u>	<u>ต้นทุนต่อหน่วย</u>
ผลิตภัณฑ์ 1 หน่วย	2 บาท	2 บาท
ผลิตภัณฑ์ 2 หน่วย	4	2
ผลิตภัณฑ์ 3 หน่วย	6	2
ผลิตภัณฑ์ 4 หน่วย	8	2

ถ้าบริษัทสยามยนต์ จำกัด จะต้องซื้อเครื่องกรองน้ำมันในราคาเครื่องละ 40 บาท สำหรับใช้กับรถยนต์แต่ละคันที่บริษัทผลิต และแล้ว ต้นทุนรวมของเครื่องกรองน้ำมัน จะเท่ากับ 40 บาท คูณด้วยจำนวนรถยนต์ที่บริษัทผลิต นี่เป็นตัวอย่างหนึ่งของต้นทุนผันแปร อันเป็นต้นทุนซึ่งต้นทุนต่อหน่วยจะเท่ากันในทุกระดับกิจกรรม และนั่นคือต้นทุนรวมจะผันแปรเป็นสัดส่วนโดยตรงกับการเปลี่ยนแปลงในกิจกรรมนั่นเอง ตัวอย่างอื่น ๆ ของต้นทุนผันแปร ได้แก่ วัสดุ และชิ้นส่วนต่าง ๆ ค่าแรงงานในการประกอบผลิตภัณฑ์ ค่านายหน้าขาย และวัสดุสิ้นเปลืองบางชนิด

พฤติกรรมของต้นทุนผันแปรอาจเขียนเป็นกราฟได้ดังรูปที่ 2-2 ซึ่งแสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนวัตถุดิบทางตรงและจำนวนหน่วยที่ผลิต หรือดังรูปที่ 2-3 ซึ่งแสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างค่านายหน้าขาย และจำนวนเงินที่ขายได้

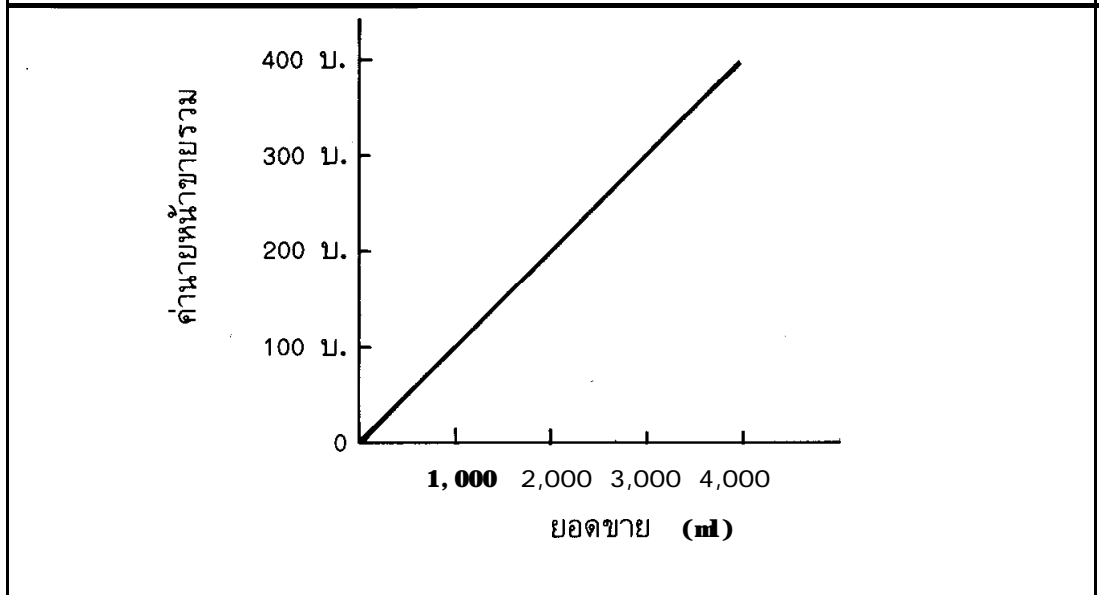
รูปที่ 2-2

พฤติกรรมของต้นทุนวัสดุทางตรง — 1 บาทต่อหน่วย



รูปที่ 2-3

พฤติกรรมของค่านายหน้าขาย — 10% ของยอดขาย

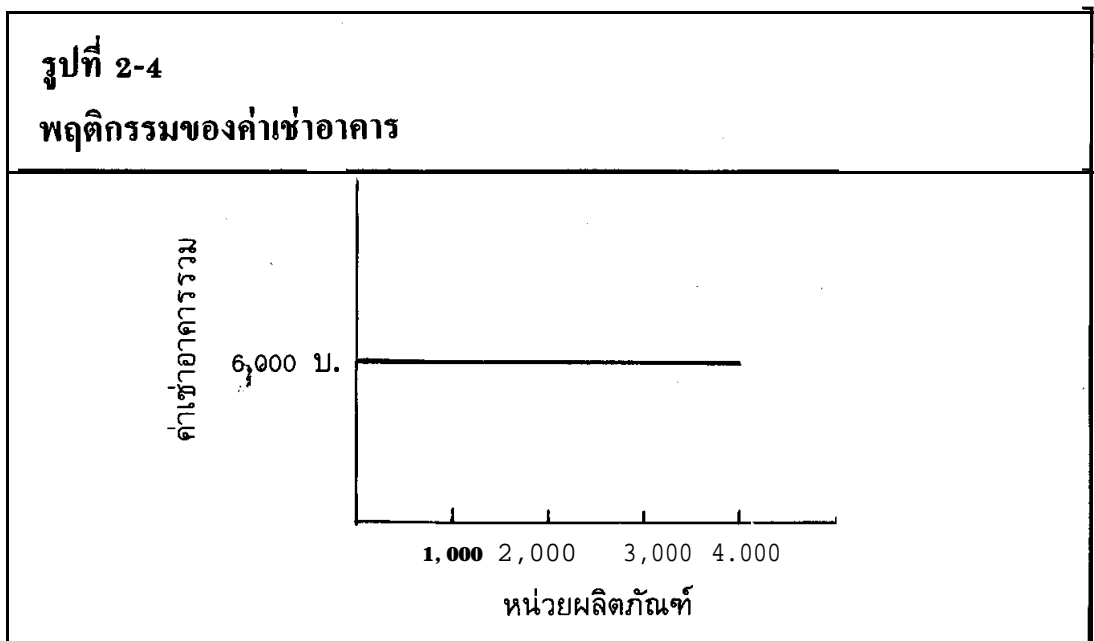


ต้นทุนคงที่ ตามปกติ หมายถึง ต้นทุนประเภทที่ต้นทุนรวมจะไม่เปลี่ยนแปลงไปกับการเปลี่ยนแปลงในระดับกิจกรรม ในขณะที่ต้นทุนต่อหน่วยจะลดลงทุกทีเมื่อระดับกิจกรรมเพิ่มขึ้น ตัวอย่างเช่น

<u>ระดับกิจกรรม</u>	<u>ต้นทุนรวม</u>	<u>ต้นทุนต่อหน่วย</u>
ผลิตภัณฑ์ 1 หน่วย	6,000 บาท	6,000 บาท
ผลิตภัณฑ์ 2 หน่วย	6,000	3,000
ผลิตภัณฑ์ 3 หน่วย	6,000	2,000
ผลิตภัณฑ์ 4 หน่วย	6,000	1,500

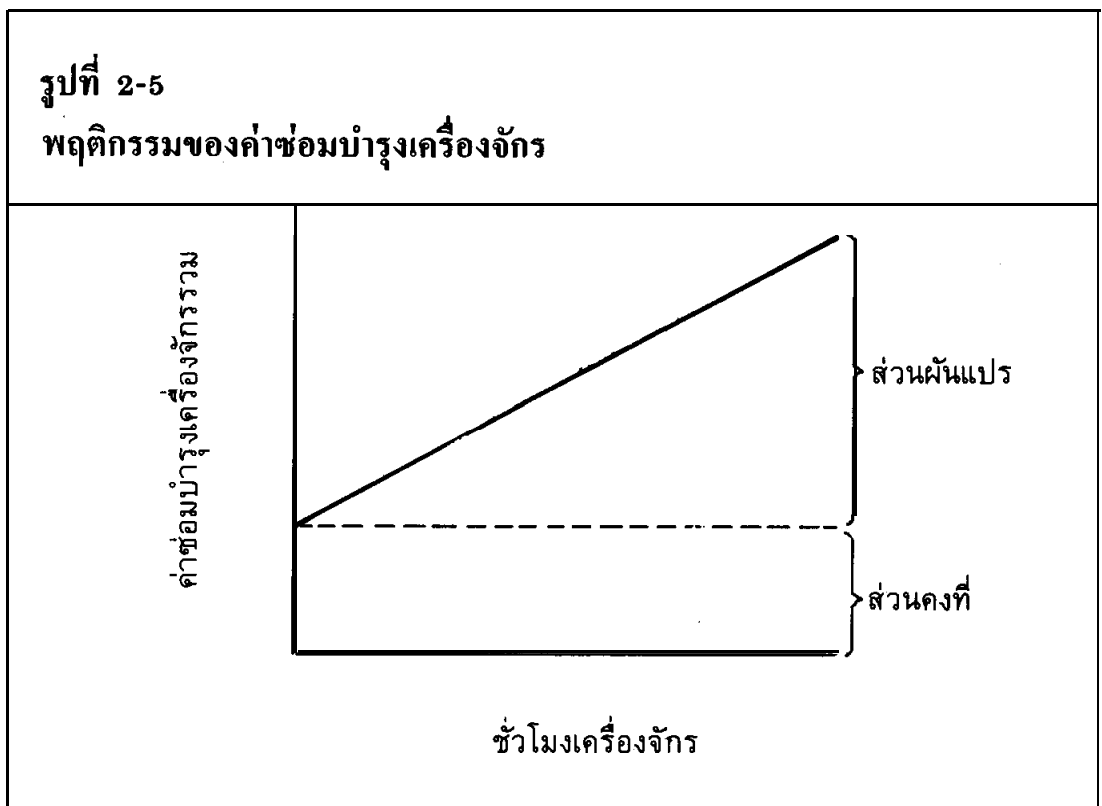
บริษัทสยามยนต์ อาจเสียค่าเช่า ค่าประกันภัย ค่าเสื่อมราคา และเงินเดือนผู้บริหารในปีหนึ่ง 1,000 ล้านบาท รายการเหล่านี้เป็นตัวอย่างของต้นทุนคงที่ อันเป็นต้นทุนซึ่งต้นทุนรวมจะไม่เปลี่ยนแปลงไม่ว่าระดับกิจกรรมจะเป็นเท่าใด แต่ต้นทุนต่อหน่วยจะกลับลดลงขณะที่ระดับกิจกรรมเพิ่มขึ้น

พฤติกรรมของต้นทุนคงที่ อาจเขียนเป็นกราฟได้ดังรูปที่ 2-4 ซึ่งแสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างค่าเช่าอาคาร และหน่วยผลิตภัณฑ์



ต้นทุนผสม (ต้นทุนกึ่งผันแปร) คือ ต้นทุนที่มีทั้งส่วนคงที่และส่วนผันแปร ส่วนคงที่แสดงถึงต้นทุนอย่างต่ำในการให้บริการ ส่วนผันแปร คือส่วนที่จะต้องถูกกระทบกระเทือนโดยผลของการเปลี่ยนแปลงในระดับกิจกรรม ตัวอย่างของต้นทุนผสม ได้แก่ ค่าเช่ารถบรรทุกที่คิดเป็นต้นทุนคงที่ต่อเดือน บวกต้นทุนผันแปรที่คิดตามระยะทางที่บรรทุก

พฤติกรรมของต้นทุนผสมอาจเขียนเป็นกราฟได้ดังรูปที่ 2-5 ซึ่งแสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างค่าซ่อมบำรุงเครื่องจักร และชั่วโมงเครื่องจักร



ตามหลักการแล้ว ไม่ควรมีบัญชีสำหรับต้นทุนผสม ต้นทุนที่เกิดขึ้นทั้งหมดควรแยกนำเข้าสองบัญชี กล่าวคือ บัญชีหนึ่งสำหรับต้นทุนส่วนผันแปร อีกบัญชีหนึ่งสำหรับต้นทุนส่วนคงที่ แต่ในทางปฏิบัติแล้ว การให้ความแตกต่างนี้จะไม่กระทำกันในชั้นของการบันทึกข้อมูล เพราะจะเกิดความยุ่งยากอย่างมากในการวิเคราะห์เพื่อจำแนกต้นทุนออก

เป็นส่วนคงที่ และส่วนผันแปรได้ทุก ๆ วัน ต้นทุนต่าง ๆ เช่น ไฟกำลัง แรงงานทางอ้อม ค่าซ่อมบำรุงเครื่องจักร โดยทั่ว ๆ ไปจะบันทึกเป็นยอดรวม และที่จริงแล้ว ก็เป็นการยากมากที่จะตัดสินได้ว่า ใบบำกับสินค้าใดหรือตัวงานใดเป็นต้นทุนผันแปรหรือต้นทุนคงที่ ยิ่งกว่านั้น ถึงแม้ว่าอาจเป็นไปได้ที่จะจำแนกต้นทุนออกเป็นแต่ละส่วน แต่ประโยชน์ที่ได้รับก็อาจไม่คุ้มกับค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียเพื่อขึ้น

โดยสรุปแล้ว ต้นทุนผสม เป็นการผสมผสานกันของแบบพฤติกรรมต้นทุนที่ไม่เหมือนกันสองแบบ นี้ไม่ได้นำมาซึ่งแนวความคิดใหม่แต่อย่างใด บุคคลใดก็ตามมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการวางแผนและการควบคุมต้นทุนผันแปร และต้นทุนคงที่ก็สามารถนำความรู้นั้นมาปรับใช้กับต้นทุนผสมได้เมื่อจำเป็น

ต้นทุนที่ไม่เป็นเส้นตรงอย่างต่อเนื่อง

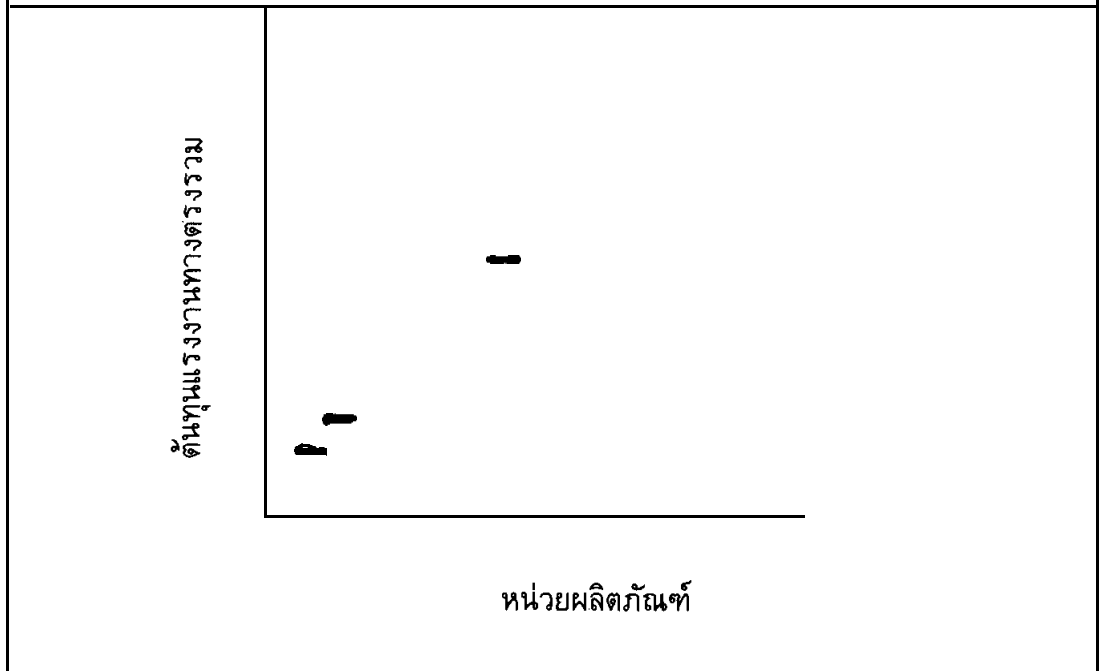
ต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่ที่เป็นเส้นตรงอย่างต่อเนื่องตลอดช่วงกิจกรรม ดังที่ได้แสดงไว้ในตอนก่อน มักไม่ตรงกับข้อเท็จจริง อาจกล่าวได้ว่าต้นทุนส่วนใหญ่ไม่ได้มีพฤติกรรมเช่นนั้น แต่พฤติกรรมต้นทุนที่เป็นจริงต้องถูกกละเลยไปก็เพื่อความมุ่งหมายในทางปฏิบัติ

ต้นทุนลักษณะเป็นขั้น (ต้นทุนกึ่งคงที่) คือ ต้นทุนที่จะคงที่ตลอดช่วงกิจกรรมช่วงหนึ่ง แล้วจะเพิ่มขึ้นในลักษณะไม่ติดต่อกัน หรือนั่นคือแบบก้าวกระโดดเมื่อกิจกรรมเคลื่อนจากช่วงหนึ่งไปอีกช่วงหนึ่ง ตัวอย่างเช่น คนงานคนหนึ่งคุมเครื่องจักรได้ 1-3 เครื่อง ดังนั้น ถ้าหากจะเพิ่มเครื่องจักรเครื่องที่ 4 ขึ้นมา ก็ต้องจ้างคนงานเพิ่มขึ้นอีกหนึ่งคน

มีต้นทุนเพียงสองสามชนิดเท่านั้นที่จะเปลี่ยนแปลงเป็นสัดส่วนโดยตรงกับการเปลี่ยนแปลงในกิจกรรม ที่อาจมองเห็นได้คือต้นทุนวัตถุดิบ ต้นทุนจำนวนมากชนิดกว่าจะเปลี่ยนแปลงไปในลักษณะเหมือนขั้นบันได รูปที่ 2-6 ซึ่งแสดงความสัมพันธ์ระหว่างค่าแรงงานทางตรงและหน่วยผลิตภัณฑ์ จะเป็นตัวอย่างหนึ่งของต้นทุนลักษณะเป็นขั้น

รูปที่ 2-6

พฤติกรรมของต้นทุนแรงงานทางตรง

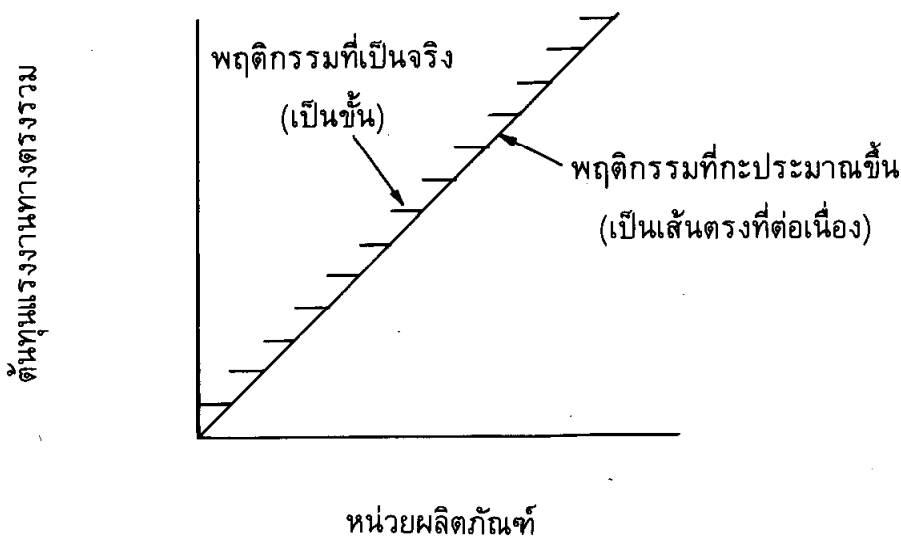


จากรูปโปรดสังเกตว่า ต้นทุนรวมจะคงที่ตลอดช่วงกิจกรรมช่วงเล็ก ๆ แล้วจะเพิ่มขึ้นแบบก้าวกระโดดไปยังต้นทุนอีกระดับหนึ่งเมื่อกิจกรรมเคลื่อนจากช่วงหนึ่งไปช่วงต่อไป พฤติกรรมที่เหมือนขั้นบันไดนี้เกิดขึ้นเมื่อทรัพยากรได้รับมาในจำนวนก้อน แต่ถูกนำไปใช้ในลักษณะแบ่งส่วน ตัวอย่างคือ ต้นทุนแรงงานทุกชนิด ไม่ว่าจะเป็นแรงงานทางตรงหรือแรงงานทางอ้อม แรงงานที่ใช้ในการผลิตหรือใช้ในการบริหาร การเพิ่มขึ้นหรือลดลงทันทีทันใด ณ ช่วงของกิจกรรมหนึ่ง เป็นเพราะว่าการซื้อทรัพยากรนั้นต้องซื้อมาในลักษณะเป็นก้อนที่แบ่งแยกไม่ได้

ต้นทุนลักษณะเป็นขั้นนี้ ถ้าแต่ละขั้นเป็นช่วงสั้น ๆ ดังรูปที่ 2-6 แล้ว โดยทั่ว ๆ ไป นักบัญชีจะถือเอาว่าต้นทุนดังกล่าวเป็นต้นทุนผันแปร ดังรูปที่ 2-7 เพราะเชื่อว่าการประมาณต้นทุนในลักษณะเช่นนี้จะมีความคลาดเคลื่อนเพียงเล็กน้อยเท่านั้น

รูปที่ 2-7.

การแปลงต้นทุนลักษณะเป็นขั้นให้เป็นต้นทุนผันแปร



ในการวางแผนและควบคุมต้นทุนลักษณะเป็นขั้นนั้น ตามปกติ กิจกรรม ณ ระดับสูงที่สุดในแต่ละขั้น จะทำให้ได้รับผลตอบแทนสูงที่สุดสำหรับเงินแต่ละบาทที่จ่ายไป ทั้งนี้เพราะว่า ณ ระดับนั้นๆ การบริการที่เกี่ยวข้องได้ถูกใช้ไปอย่างเต็มที่ และต้นทุนต่อหน่วยจะต่ำที่สุด ดังนั้นในการทำงานงบประมาณเราจะเลือกกิจกรรมระดับที่สูงที่สุดในแต่ละขั้น และนี่อาจเป็นเหตุผลว่าเหตุใดพฤติกรรมต้นทุนลักษณะเป็นขั้นจึงถูกประมาณเป็นเส้นตรงสำหรับความมุ่งหมายของการควบคุมโดยงบประมาณ³

นอกเหนือจากนี้อาจกล่าวได้ว่า โดยแท้จริงแล้ว ต้นทุนคงที่เกือบทุกชนิด คือต้นทุนที่มีลักษณะเป็นขั้น เพียงแต่ว่าแต่ละขั้นจะยาวมาก ต้นทุนลักษณะนี้สุดท้ายแล้วมักถูกสมมุติให้มีพฤติกรรมที่คงที่ตลอดทุกช่วงกิจกรรม

³Horngren, op.cit., p. 294.

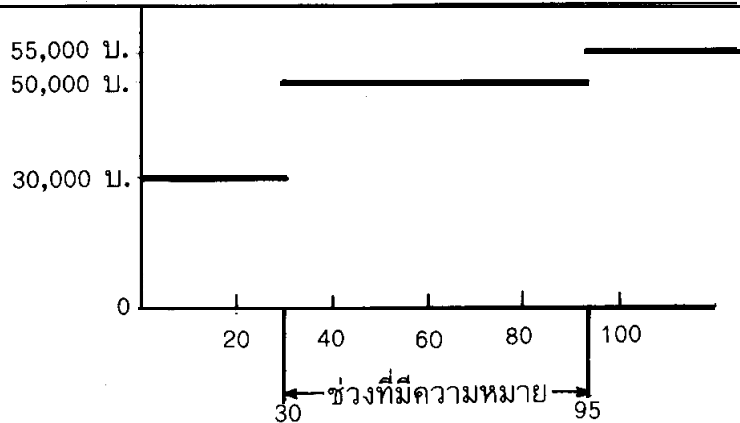
ต้นทุนคงที่จะคงที่เฉพาะงวดเวลาหนึ่ง และช่วงกิจกรรมหนึ่งที่กำหนดไว้เท่านั้น ช่วงกิจกรรมนั้นเรียกว่า ช่วงที่มีความหมาย (Relevant Range) ซึ่งก็คือ ช่วงของกิจกรรมที่ดูเหมือนว่าการดำเนินงานจริงจะเกิดขึ้นภายในช่วงนี้⁴ ดังนั้น ต้นทุนคงที่ของบริษัทจะไม่เปลี่ยนแปลงสำหรับปีที่กำหนด ถึงแม้ว่าในปีถัดไปเงินเดือนของผู้บริหารอาจสูงขึ้นกว่าเดิมก็ตาม นอกจากนี้ต้นทุนคงที่ระดับหนึ่งอาจใช้ได้สำหรับช่วงกิจกรรมหนึ่ง เช่น 30,000 ถึง 95,000 ชั่วโมงต่อเดือน แต่ในกรณีที่มีการนัดหยุดงานอย่างยืดเยื้อ หรือภาวะเศรษฐกิจตกต่ำเป็นเวลานาน ก็อาจเป็นสาเหตุให้มีการลดเงินเดือนผู้บริหาร ขายเครื่องจักร หรือปิดโรงงาน เพราะฉะนั้นต้นทุนคงที่อาจลดลงไปได้อย่างมาก ถ้าระดับกิจกรรมตกต่ำลงมาก ในบางกรณีโรงงานทั้งหมดอาจถึงกับต้องปิดไปจนหมดความจำเป็นที่จะต้องมีผู้บริหาร หรือพนักงานอีกต่อไป

ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนคงที่และระดับกิจกรรมดังกล่าวได้แสดงไว้ในรูปที่ 2-8 โอกาสที่กิจกรรมจะอยู่นอกช่วงที่มีความหมาย มีน้อยมาก ดังนั้น ระดับ 50,000 บาท จึงถือเป็นระดับของต้นทุนคงที่ การแสดงต้นทุนคงที่เป็น 3 ระดับ ดังรูปที่ 2-8 ไม่เป็นที่นิยม เพราะโอกาสน้อยมากที่กิจกรรมจะต่ำกว่า 30,000 ชั่วโมง หรือมากกว่า 95,000 ชั่วโมง รูปที่ 2-9 แสดงให้เห็นว่าระดับ 50,000 บาท นี้จะถูกลากเส้นอย่างไรในทางปฏิบัติ การขยายเส้นระดับ 50,000 บาท ออกไปนอกช่วงที่มีความหมาย จะไม่ก่อให้เกิดอันตรายใด ๆ ตราบเท่าที่การตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินงานยังจำกัดอยู่ภายในช่วงที่มีความหมาย

⁴Henry R. Anderson and Mitchell H Raiborn, *Basic Cost Accounting Concepts* (Boston: Houghton Mifflin Company, 1977), p. 261.

รูปที่ 2-8

พฤติกรรมของต้นทุนคงที่รายเดือนรวม — ตามหลักการ

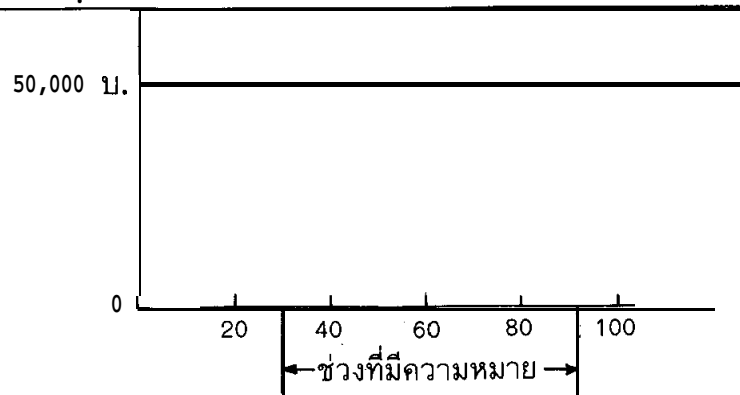


กิจกรรมเป็นเรือนพันชั่วโมง*

- * 50,000 บาท ระดับระหว่าง 30,000 ถึง 95,000 ชั่วโมง
- 55,000 บาท ระดับเกินกว่า 95,000 ชั่วโมง : จ้างผู้ควบคุมตรวจตราเพิ่ม
- 30,000 บาท ระดับ 0 ถึง 30,000 ชั่วโมง : ปลดผู้ควบคุมตรวจตรา

รูปที่ 2-9

พฤติกรรมของต้นทุนคงที่รายเดือนรวม — ตามที่แสดงไว้ในทางปฏิบัติ

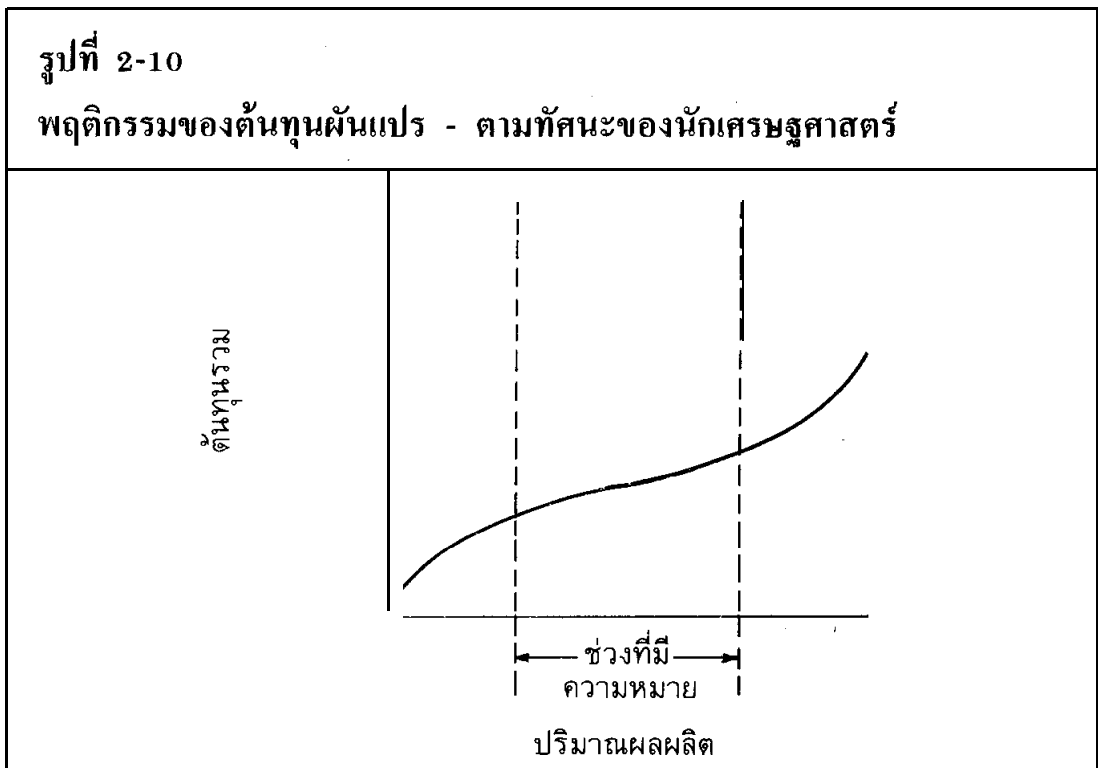


กิจกรรมเป็นเรือนพันชั่วโมง*

- * 50,000 บาท ระดับระหว่าง 30,000 ถึง 95,000 ชั่วโมง
- 55,000 บาท ระดับเกินกว่า 95,000 ชั่วโมง : จ้างผู้ควบคุมตรวจตราเพิ่ม
- 30,000 บาท ระดับ 0 ถึง 30,000 ชั่วโมง : ปลดผู้ควบคุมตรวจตรา

กล่าวโดยสรุป ต้นทุนจำนวนมากเป็นต้นทุนที่มีลักษณะเป็นขั้น ในทางปฏิบัติต้นทุนลักษณะเป็นขั้น ที่แต่ละขั้นเป็นช่วงสั้น ๆ มักจะแสดงในรูปของต้นทุนผันแปร ส่วนต้นทุนลักษณะเป็นขั้นที่แต่ละขั้นเป็นช่วงยาว มักจะแสดงในรูปของต้นทุนคงที่ โดยเป็นที่เข้าใจกันว่านั่นคือ การคงที่เฉพาะช่วงที่มีความหมายเท่านั้น

ต้นทุนผันแปรของนักเศรษฐศาสตร์ ในขณะที่โดยทั่ว ๆ ไป นักบัญชีนิยมแสดงเส้นต้นทุนผันแปรเป็นเส้นตรง นักเศรษฐศาสตร์ กลับตรงกันข้าม จะแสดงเส้นต้นทุนผันแปรเป็นเส้นโค้งดังรูปที่ 2-10



โดยนักเศรษฐศาสตร์เชื่อว่า ต้นทุนผันแปรมีพฤติกรรมที่แตกต่างกัน ณ ระดับปริมาณที่แตกต่างกัน กล่าวคือ ณ ปริมาณการผลิตในช่วงแรก ๆ ต้นทุนผันแปรรวมจะเพิ่มขึ้นในอัตราลดลงจนถึงจุดหนึ่ง หากยังขยายปริมาณการผลิตต่อไปอีก ต้นทุนผันแปรรวมจะกลับเพิ่มขึ้นในอัตราเพิ่มขึ้น หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง ณ ปริมาณการผลิตในช่วงแรก ๆ ต้นทุนผันแปรต่อหน่วยจะลดลงเรื่อย ๆ จนถึงจุดหนึ่งหากยังขยายปริมาณการผลิตต่อไปอีก ต้นทุนผันแปรต่อหน่วยจะกลับเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ⁵

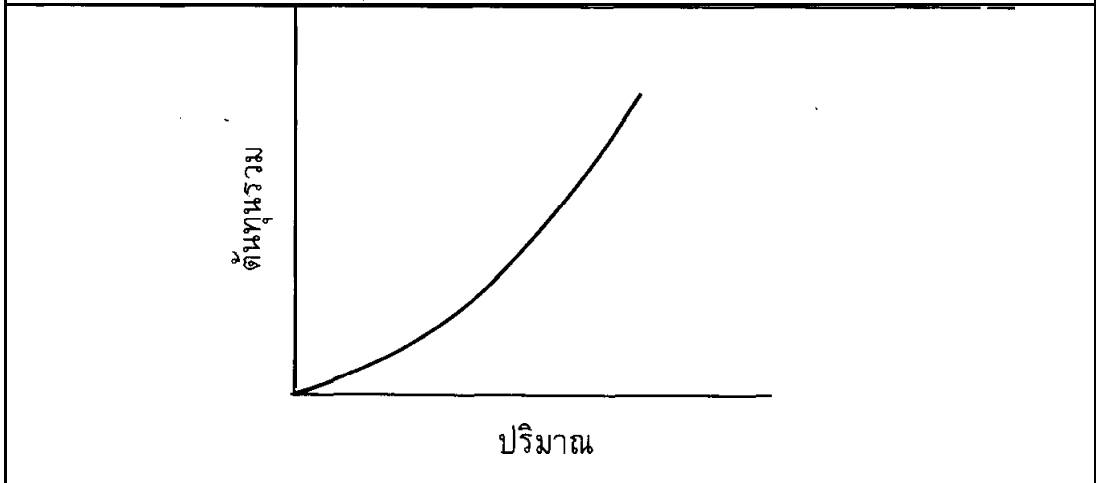
อย่างไรก็ตาม นักบัญชีอาจอ้างได้ว่า การแสดงต้นทุนผันแปรในลักษณะที่เป็นเส้นตรงนั้น เพราะโดยทั่ว ๆ ไปแล้ว เขาสามารถสมมุติได้ว่าเส้นดังกล่าวจะตรงภายในช่วงกิจกรรมที่มีความหมาย โดยมีความผิดพลาดเพียงเล็กน้อยเท่านั้น โปรดพิจารณา รูปที่ 2-10 อีกครั้งหนึ่ง

ต้นทุนผันแปรลักษณะอื่น ๆ ต้นทุนผันแปรนอกจากจะมีลักษณะเป็นเส้นตรงหรือเส้นโค้งตามทัศนะของนักเศรษฐศาสตร์แล้ว ยังอาจอยู่ในรูปแบบอื่น ๆ ได้อีกเป็นจำนวนมาก ตัวอย่างเช่น เส้นต้นทุนผันแปรที่มีลักษณะเป็นเส้นโค้งและชันขึ้นข้างบน โดยตลอดดังรูปที่ 2-11 ซึ่งอาจถือเป็นพฤติกรรมของวัตถุดิบที่ราคาซื้อสูงขึ้นเรื่อย ๆ เมื่อจำนวนที่ต้องการเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ

⁵พฤติกรรมของต้นทุนผันแปรในลักษณะนี้ ถ้าเป็นต้นทุนผันแปรระยะสั้น นักเศรษฐศาสตร์จะอธิบายด้วยกฎของผลตอบแทนลดน้อยถอยลง (The law of diminishing return) ถ้าเป็นต้นทุนผันแปรระยะยาว (ในระยะยาวต้นทุนทั้งหมดถือเป็นต้นทุนผันแปร) นักเศรษฐศาสตร์จะอ้างเหตุผลของการประหยัดและการไม่ประหยัดจากการผลิตขนาดใหญ่ (The economics and diseconomics of large-scale production)

รูปที่ 2-11

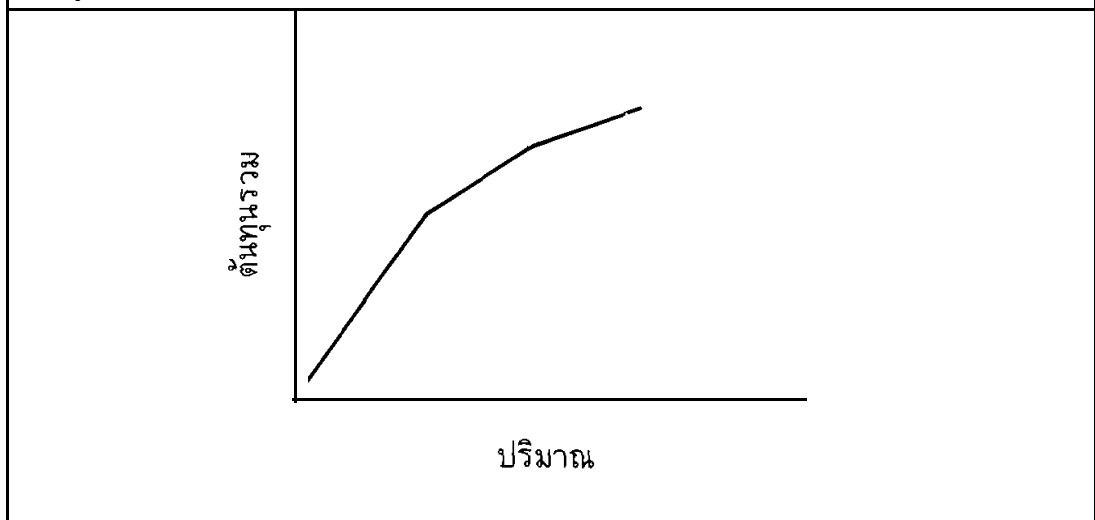
พฤติกรรมของต้นทุนวัตถุดิบที่ราคาจะสูงขึ้นเมื่อปริมาณที่ต้องการเพิ่มขึ้น



หรืออีกตัวอย่างหนึ่ง เป็นต้นทุนผันแปรซึ่งมีลักษณะเป็นเส้นตรงที่มีการหักเหเป็นช่วง ๆ ดังรูปที่ 2-12 ซึ่งอาจถือเป็นพฤติกรรมของส่วนลดจ่ายที่คิดตามปริมาณที่ขาย จากรูปจะสังเกตเห็นได้ว่า ต้นทุนต่อหน่วยจะตกลง ขณะที่ปริมาณขายไปถึงแต่ละ price break

รูปที่ 2-12

พฤติกรรมของส่วนลดจ่ายที่คิดในอัตราลดลงสำหรับแต่ละช่วงของปริมาณขาย



ต้นทุนต่อหน่วยและต้นทุนรวม

การถัวเฉลี่ยต้นทุนเพื่อช่วยให้อุบัติการณ์ความเข้าใจ

ในตอนที่แล้วเราได้เห็นเกี่ยวกับพฤติกรรมของต้นทุนรวมที่มีต่อระดับกิจกรรมที่เลือกไว้ โดยทั่ว ๆ ไป ผู้มีหน้าที่ในการตัดสินใจควรใช้วิธีวิเคราะห์ในลักษณะที่คำนึงถึงต้นทุนรวมมากกว่าต้นทุนต่อหน่วย แต่อย่างไรก็ตาม ต้นทุนต่อหน่วยก็มีความสำคัญต่อการตัดสินใจจำนวนมาก ตัวอย่างเช่น นายกสภาคสมคศิษย์เก่าแห่งหนึ่งอาจกำลังพยายามที่จะตัดสินใจให้ได้ว่าควรจ้างวงดนตรีมาแสดงในงานสังสรรค์ศิษย์เก่าที่ใกล้จะถึงนี้ดีหรือไม่ ค่าจ้างวงรวมทั้งสิ้น คาดว่าจะเป็นการเหมาจ่าย 1,000 บาท ข้อมูลนี้ถึงแม้จะเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจ แต่ก็ยังไม่เป็นการเพียงพอ

ก่อนการตัดสินใจ นายกสภาคสมคจะต้องคาดคะเนทั้งต้นทุนรวม และจำนวนคนที่เข้าร่วมงาน ถ้าไม่มีข้อมูลทั้งสองประการนี้ ย่อมไม่สามารถตัดสินใจได้อย่างเหมาะสมเกี่ยวกับค่าบัตรเข้าร่วมงาน หรืออาจถึงกับไม่สามารถตัดสินใจได้ว่า ควรจัดงานสังสรรค์หรือไม่ ต่อจากนั้นก็คำนวณต้นทุนต่อหน่วย โดยการหารต้นทุนรวมด้วยจำนวนคนที่คาดว่าจะเข้าร่วมงาน ถ้าคาดไว้ 1,000 คน ต้นทุนต่อหน่วยคือ 1 บาท ถ้าคาดไว้ 100 คน ต้นทุนต่อหน่วยจะสูงขึ้นเป็น 10 บาท

ต้นทุนรวม 1,000 บาท ดีความยาก เว้นเสียแต่ว่าจะถูกนำมาถัวเฉลี่ยเป็นต้นทุนต่อหน่วย ทั้งนี้โดยการเชื่อมโยง ต้นทุนรวมเข้ากับจำนวนคนที่เข้าฟัง

ความหมายของต้นทุนต่อหน่วย

ต้นทุนต่อหน่วยคำนวณได้โดยการหารต้นทุนรวมบางอย่างด้วยตัวหารบางอย่าง ตามปกติตัวหารที่เลือกต้องเป็นเครื่องวัดกิจกรรมที่เกี่ยวข้องพันมากที่สุดในการก่อให้เกิดต้นทุนรวมนั้นขึ้นมา ซึ่งอาจเป็นหน่วยผลิตภัณฑ์ ชั่วโมงเครื่องจักร จำนวนปอนด์ที่แผนกขนส่งได้จัดส่งไป จำนวนใบกำกับสินค้าที่แผนกบิลได้จัดทำขึ้น ฯลฯ

ต้นทุนต่อหน่วยของการผลิตสินค้าสำเร็จรูป อาจคำนวณได้โดยการสะสมต้นทุนการผลิต แล้วหารยอดรวมนั้นด้วยจำนวนหน่วยที่ผลิตได้ ดังตัวอย่างข้างล่างนี้

ต้นทุนรวมของการผลิตผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป 1,000 หน่วย เท่ากับ	4,000 บาท
หารด้วยจำนวนหน่วยที่ผลิตได้	1,000 หน่วย
ต้นทุนต่อหน่วย เท่ากับ	4 บาท

สมมติว่าได้ขายไป 800 หน่วย และเหลือเป็นสินค้าคงเหลือปลายงวด 200 หน่วย แนวความคิดเกี่ยวกับต้นทุนต่อหน่วยจะช่วยในการกระจายต้นทุนรวมเข้ากับบัญชีต่าง ๆ ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{ต้นทุนสินค้าที่ขาย} &= 800 \text{ หน่วย} \times 4 \text{ บาท} &= 3,200 \text{ บาท} \\ \text{สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือปลายงวด} &= 200 \text{ หน่วย} \times 4 \text{ บาท} &= 800 \text{ บาท} \end{aligned}$$

ต้นทุนต่อหน่วยได้มาจากการถัวเฉลี่ย และต้องถูกตีความด้วยความระมัดระวังยิ่ง ตัวอย่างเช่น จะหมายความว่าอย่างไรในการกล่าวหาว่า “ต้นทุนในการฟังดนตรีคือ 1 บาท ถ้ามีคน 1,000 คนเข้าร่วมฟัง” ในกรณีที่เป็นต้นทุนคงที่ ต้นทุนรวม 1,000 บาท จะไม่ถูกกระทบกระเทือนโดยระดับกิจกรรม หรือนั่นคือขนาดของตัวหาร แต่ต้นทุนต่อหน่วยจะขึ้นตรงกับขนาดของตัวหาร กล่าวคือ ต้นทุนต่อหน่วยจะเป็น 1,000 บาท ถ้ามีคนเข้าฟังเพียงคนเดียว จะเป็น 1 บาท ถ้าเข้าฟัง 1,000 คน และจะเป็น 0.10 บาท ถ้าเข้าฟัง 10,000 คน

ตรงกันข้าม สมมติว่าวงดนตรีตกลงที่จะแสดงให้โดยคิดในราคา 1 บาทต่อคนที่เข้าฟัง และแล้วจะตกอยู่ในสถานการณ์ของต้นทุนผันแปร กล่าวคือ ถ้ามีคนเข้าฟังเพียงคนเดียว ต้นทุนรวมจะเป็น 1 บาท ถ้าเข้าฟัง 1,000 คน จะเป็น 1,000 บาท และถ้าเข้าฟัง 10,000 คน ก็จะเป็น 10,000 บาท

โปรดสังเกตว่าสำหรับความมุ่งหมายในการตัดสินใจแล้ว ต้องให้ความแตกต่างระหว่างต้นทุนคงที่ต่อหน่วย และต้นทุนผันแปรต่อหน่วย ข้อผิดพลาดทั่ว ๆ ไปก็คือ การถือเอาต้นทุนต่อหน่วยทั้งหมดไม่มีความแตกต่าง รวากับว่าต้นทุนทั้งหมดเป็นต้นทุนผันแปร อันที่จริง การเปลี่ยนแปลงในปริมาณจะกระทบกระเทือนต้นทุนผันแปรรวม แต่ไม่กระทบกระเทือนต้นทุนคงที่รวม จากตัวอย่างของสมาคมศิษย์เก่า นายกสมาคมสามารถที่จะใช้ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย 1 บาท เพื่อคาดคะเนต้นทุนรวม แต่การใช้ต้นทุนคงที่ต่อหน่วย 1 บาท เพื่อคาดคะเนต้นทุนรวมนั้น จะเป็นอันตรายอย่างยิ่ง เพราะการ

คาดคะเนจะถูกต้องเฉพาะเมื่อมีคน 1,000 คนเข้าฟังเท่านั้น หรือนั้นคือการคาดคะเนของ
 จะผิดพลาดทั้งหมด ถ้าคนที่เข้าฟังมีแค่ 1,000 คน ทั้งนี้เพราะต้นทุนคงที่รวมจะเป็น
 1,000 บาทเสมอโดยไม่ขึ้นอยู่กับจำนวนคนที่เข้าฟัง โปรดระลึกว่า ต้นทุนต่อหน่วยมักจะมี
 มีประโยชน์ แต่ก็ควรถูกตีความด้วยความระมัดระวังอย่างมาก โดยเฉพาะถ้าอยู่ในรูป
 ของต้นทุนคงที่ต่อหน่วย

ความสัมพันธ์เหล่านี้ สรุปได้ดังข้างล่างนี้

พฤติกรรมขณะที่ปริมาณผันแปร		
	ต้นทุนรวม	ต้นทุนต่อหน่วย
ต้นทุนผันแปร	เปลี่ยนแปลง	ไม่เปลี่ยนแปลง
ต้นทุนคงที่	ไม่เปลี่ยนแปลง	เปลี่ยนแปลง

ต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product Costs) และต้นทุนงวดเวลา (Period Costs)

ข้อแตกต่างระหว่างกิจกรรมการผลิตและกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวกับการผลิต

การบัญชีต้นทุนบางแบบนำไปใช้ได้กับองค์กรต่าง ๆ เกือบทุกชนิด ซึ่งรวมถึง
 บริษัทผลิตสินค้า ร้านค้าปลีก การรถไฟ บริษัทประกันภัย ตัวแทนโฆษณา
 องค์กรรัฐบาล โรงพยาบาล และอื่น ๆ ทั้งนี้ไม่ว่าองค์กรนั้นจะดำเนินงานโดยมี
 เป้าหมายเพื่อแสวงผลกำไรหรือไม่ก็ตาม ถึงแม้ว่าในการศึกษาจะพิจารณาทั้งองค์กร
 ที่ผลิตสินค้าและองค์กรที่ไม่ได้ผลิตสินค้าด้วย แต่จะเริ่มจากองค์กรที่ทำการผลิตก่อน
 เพราะเป็นกิจการที่มีอยู่โดยทั่วไป และเกี่ยวข้องกับงานทุกด้านทั้งงานการผลิต การตลาด
 และการบริหารทั่วไป ซึ่งจะให้โครงสร้างการบัญชีต้นทุนที่สมบูรณ์แบบกว่า สำหรับ
 ปรับไปใช้กับองค์กรใด ๆ ก็ได้ในทันที

ในอดีตที่ผ่านมา เทคนิคการบัญชีสำหรับการวางแผนและการควบคุมเกิดขึ้นพร้อมกับกิจกรรมการผลิตมากกว่ากิจกรรมที่ไม่เกี่ยวกับการผลิต เพราะกิจกรรมการผลิตนั้น ปัญหาในการวัดมีน้อยกว่า และปัจจัยสภาพแวดล้อมต่าง ๆ อาทิเช่น สภาวะทางเศรษฐกิจ ปฏิกริยาจากลูกค้า และกลยุทธ์ของคู่แข่งอื่น โดยทั่ว ๆ ไปแล้วจะมีอิทธิพลน้อยกว่า อย่างไรก็ตาม แนวความคิดพื้นฐานของการวางแผนและการควบคุมก็ใช้ได้ทั้งกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการผลิต และกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิต ในตอนนี้เราจะมองการผลิตและการไม่ผลิตจากแง่ของการตีราคาสินค้าคงเหลือและการวัดกำไร อันเป็นความมุ่งหมายของการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์

การผลิต คือการเปลี่ยนวัตถุดิบเป็นสินค้าอย่างอื่น โดยผ่านการใช้แรงงานและเครื่องจักร อุปกรณ์โรงงาน ส่วนการซื้อสินค้าขาย คือการขายสินค้า โดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบพื้นฐานของสินค้านั้น ตัวอย่างเช่น สมมุติว่า บริษัทไทยสวยสม จำกัด ต้องการผลิตน้ำมันใส่ผม และขายให้ร้านค้าปลีกโดยตรง บริษัทก็ต้องซื้อหัวน้ำหอม น้ำมัน และขวด ต้องซื้อโรงงานและอุปกรณ์ ต้องจ้างคนงานจำนวนหนึ่ง และผลิตผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปขึ้นมาเป็นจำนวนนับพันหน่วย สิ่งเหล่านี้คือหน้าที่ในด้านการผลิตของบริษัท แต่เพื่อที่จะชักชวนให้ร้านค้าปลีกซื้อน้ำมันใส่ผม บริษัทไทยสวยสมต้องทำให้ผู้บริโภคสุดท้ายมั่นใจว่าผลิตภัณฑ์นั้นน่าใช้ นี่หมายความว่า การโฆษณา ซึ่งรวมถึงการพัฒนาการดึงดูดลูกค้า การเลือกซื้อสินค้า การเลือกสื่อโฆษณา และอื่น ๆ และเพื่อที่จะบรรลุความสำเร็จสูงสุดได้ บริษัทไทยสวยสมจะต้องบริหารงานทั้งที่เกี่ยวกับการผลิตและไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตได้อย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด

ส่วนประกอบของต้นทุนการผลิต

โปรดพิจารณาความแตกต่างระหว่างงบกำไรขาดทุนของบริษัทไทยสรรพสินค้า จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทผู้ค้าปลีก (รูปที่ 2-13) และงบกำไรขาดทุนของบริษัทไทยสวยสม จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทผลิตสินค้า (รูปที่ 2-14) จะสังเกตได้ว่า งบของบริษัทไทยสวยสมจะมีรายการต้นทุนสินค้าที่ผลิต แทนที่รายการซื้อ ซึ่งปรากฏอยู่ในงบกำไรขาดทุนของบริษัทไทยสรรพสินค้า สำหรับรายละเอียดของต้นทุนสินค้าที่ผลิตได้แสดงสนับสนุนไว้แยกจากกันกับงบกำไรขาดทุน (รูปที่ 2-15)

รูปที่ 2-13

งบกำไรขาดทุนของกิจการซื้อสินค้าขาย

บริษัท ไทยสรรพสินค้า จำกัด
 งบกำไรขาดทุน
 สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2528

ขาย		1,500,000 บาท
หัก ต้นทุนสินค้าที่ขาย :		
สินค้าคงเหลือต้นงวด	95,000 บาท	
ซื้อ	<u>1,100,000</u>	
ต้นทุนสินค้าที่มีเพื่อขาย	1,195,000	
หัก สินค้าคงเหลือสิ้นงวด	<u>130,000</u>	<u>1,065,000</u>
กำไรขั้นต้น		435,000
หัก ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร		<u>315,000</u>
กำไรสุทธิ		<u><u>120,000</u></u>

รูปที่ 2-14

งบกำไรขาดทุนของกิจการผลิตสินค้าขาย

บริษัท ไทยสวยสม จำกัด
งบกำไรขาดทุน
สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2528

ขาย		210,000 บาท
หัก ต้นทุนสินค้าที่ขาย :		
สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือต้นงวด	22,000 บาท	
ต้นทุนสินค้าที่ผลิต (ดูงบประกอบ)	<u>104,000</u>	
ต้นทุนสินค้าที่มีเพื่อขาย	126,000	
หัก สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือสิ้นงวด	<u>18,000</u>	<u>108,000</u>
กำไรขั้นต้น		102,000
หัก ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร		<u>80,000</u>
กำไรสุทธิ		<u><u>22,000</u></u>