

บทที่ 8

เรียนต้นทุนผลิตภัณฑ์-วิธีต้นทุนคิดเข้างานและวิธีอื่นๆ

เมื่อมีการวางแผนรูปแบบชี ผู้บริหารและนักบัญชีจะต้องเลือกวิธีต้นทุนคิดเข้างานใดดีที่สุด สำหรับพื้นที่ ในการเลือกนั้นมีความสำคัญมาก เพราะจะมีผลกระทบกับต้นทุนและการกำไร ที่สำคัญที่สุด ไม่ใช่เป็นหนึ่ง การประเมินผลการปฏิบัติงานของผู้บริหาร และการตัดสินใจก่อสร้างต่อไป ควรพิจารณา

วัตถุประสงค์ที่สำคัญของบันทึกเพื่อพิจารณาและปรับเปลี่ยนที่ยงคงผลกระทบที่เกิดต่อต้นทุน ผลผลิตและกำไร รวมทั้งการคำนวณกำไรอันเนื่องจากการใช้วิธีตีตราคาที่แตกต่างกัน

เราจะพิจารณาเรื่องสำคัญ 3 เรื่อง คือ

- (ก) เปรียบเทียบต้นทุนผลิตภัณฑ์และผลกำไรระหว่างวิธีต้นทุนคิดเข้างานและวิธีต้นทุนผันแปรได้
- (ข) บทบาทของระดับกิจกรรมในวิธีต้นทุนคิดเข้างาน
- (ค) ผลแตกต่างจากต้นทุนมาตรฐานและงบกำไรขาดทุน

เรื่องต่อ ๆ เหล่านี้มีความสัมพันธ์กันมากพอที่จะรวมศึกษาในบทเดียวได้ แต่ยังไง ก็ตาม เราอาจศึกษาแยกกันอย่างอิสสระก็ได้

การบัญชีต้นทุนผลิตภัณฑ์และผลกำไรระหว่าง วิธีต้นทุนคิดเข้างานและวิธีต้นทุนผันแปรได้

วิธีต้นทุนคิดเข้างาน (Absorption Costing) และวิธีต้นทุนผันแปรได้ (Variable Costing) ต่างก็เป็นวิธีคำนวณแต่เนิ่นๆ ผลิตภัณฑ์ วิธีต้นทุนคิดเข้างาน คือวิธีที่เราได้ศึกษา กันมาตั้งแต่ จนถึงบันทึกนี้ เป็นวิธีที่ถือปฏิบัติกันมานานเป็นประเพณี และเป็นวิธีที่ยอมรับกันทั่วไป ท่านผู้อ่านที่ต้นทุนผันแปรได้ ซึ่งเรียกได้อีกชื่อหนึ่งว่า วิธีต้นทุนทางตรง (Direct Costing) เป็นวิธีที่ได้พัฒนาขึ้นมาในภายหลัง แม้ว่าในปัจจุบันนี้ไม่นับว่าเป็นวิธีที่ยอมรับกันทั่วไปก็ตาม ที่นั่งเป็นวิธีที่น่าสนใจ และมีการใช้เพิ่มมากขึ้นตลอดมาสำหรับการรายงานรายได้ต่อผู้บริหาร

หลักการทั่ว ๆ ไปของวิธีต้นทุนคิดเข้างานและวิธีต้นทุนผันแปรได้

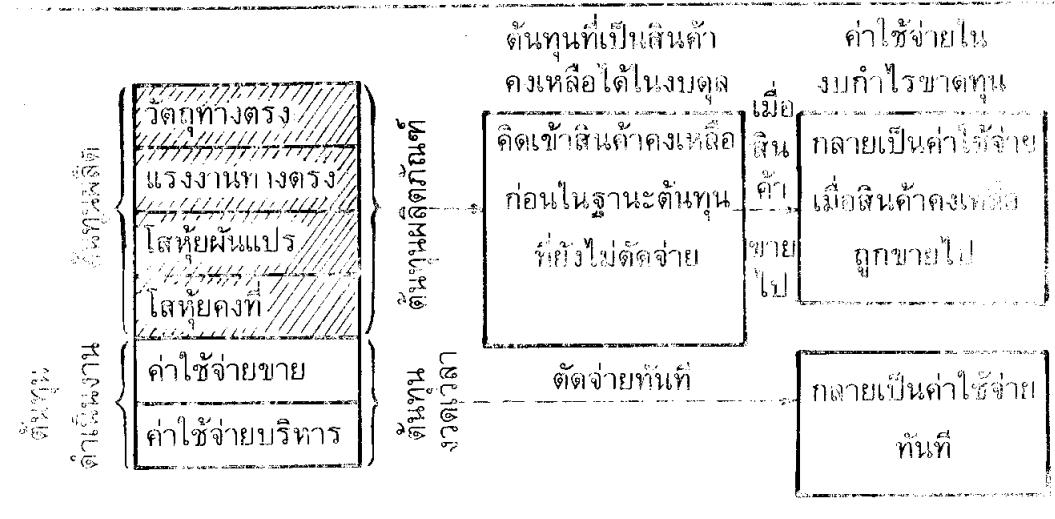
วิธีต้นทุนคิดเข้างานจะคิดต้นทุนผลิตหักผันแปร (วัสดุทางตรง แรงงานทางตรง และстоทุยผันแปร) และคงที่(стоทุยคงที่) เข้าผลิตภัณฑ์ ในขณะที่วิธีต้นทุนผันแปรได้จะคิดต้นทุนผลิตเฉพาะผันแปร (วัสดุทางตรง แรงงานทางตรง และстоทุยผันแปร) เท่านั้นเข้าผลิตภัณฑ์ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง วิธีต้นทุนคิดเข้างานยึดหลักการว่าстоทุยคงที่เป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product Costs) หรือเป็นต้นทุนที่เป็นสินค้าคงเหลือได้ ในขณะที่วิธีต้นทุนผันแปรได้ก้าลับยึดหลักการว่าстоทุยคงที่เป็นต้นทุนงวดเวลา (Period Costs) หรือเป็นต้นทุนที่เป็นสินค้าคงเหลือไม่ได้ โปรดเปรียบเทียบรูปที่ 8-1 และรูปที่ 8-2

จะสังเกตได้ว่าวิธีต้นทุนคิดเข้างาน และวิธีต้นทุนผันแปรได้ มีหลักการที่แตกต่างกัน เพียงประการเดียวเท่านั้น กล่าวคือ วิธีต้นทุนคิดเข้างานจะรวมстоทุยคงที่เข้าเป็นต้นทุนสินค้าคงเหลือ ในขณะที่วิธีต้นทุนผันแปรได้จะกันстоทุยคงที่ออกจาก การเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือ

วิธีต้นทุนคิดเข้างานจึงเป็นวิธีที่เราได้ใช้ตลอดมาจนกระทั่งถึงบันทึกนี้ ส่วนวิธีต้นทุนผันแปรได้จะแตกต่างออกไป ในแท่งที่ว่าจะถือстоทุยคงที่เป็นต้นทุนงวดเวลาที่จะต้องหักอยกจากรายได้ในทันที หากกว่าที่จะถือเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่จะต้องยกยอดกลับไปในรูปของสินค้าคงเหลือ แล้วจึงหักจากขายในภายหลัง ในฐานะเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้าที่ขาย

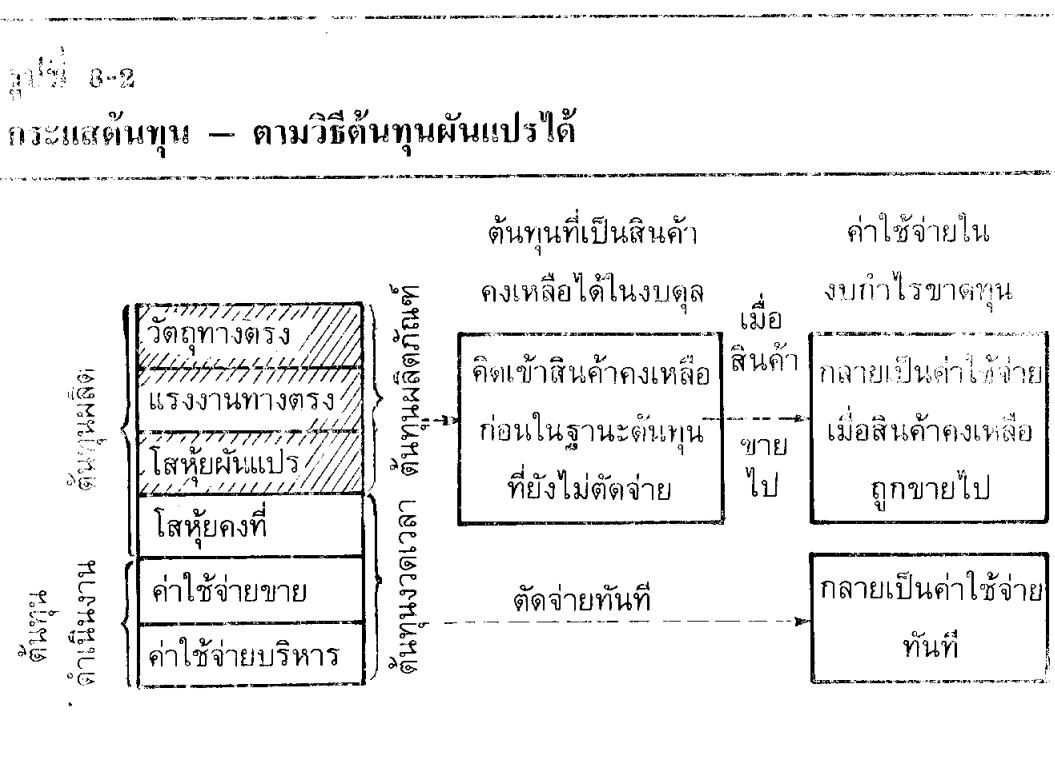
แบบ ๓-๑

กระบวนการเต้นทุน — ตามวิธีต้นทุนคิดเข้าจ่าย



แบบ ๓-๒

กระบวนการเต้นทุน — ตามวิธีต้นทุนผันแปรได้



ระบบการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่แตกต่างกัน ๘ ระบบ

วิธีต้นทุนคิดเข้างาน หรือวิธีต้นทุนผันแปรได้ อาจพนวกเข้ากับระบบการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ ๓ ระบบ ซึ่งเราได้ศึกษามาแล้ว คือระบบการคำนวณต้นทุนตามต้นทุนจริง ระบบการคำนวณต้นทุนตามต้นทุนปกติ และระบบการคำนวณต้นทุนตามต้นทุนมาตรฐาน และแล้วจะมีระบบหรือวิธีการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่แตกต่างกัน ๖ ระบบ คือ

- (1) ระบบต้นทุนคิดเข้างานตามต้นทุนจริง (Actual Absorption Costing)
- (2) ระบบต้นทุนคิดเข้างานตามต้นทุนปกติ (Normal Absorption Costing)
- (3) ระบบต้นทุนคิดเข้างานตามต้นทุนมาตรฐาน (Standard Absorption Costing)
- (4) ระบบต้นทุนผันแปรได้ตามต้นทุนจริง (Actual Variable Costing)
- (5) ระบบต้นทุนผันแปรได้ตามต้นทุนปกติ (Normal Variable Costing)
- (6) ระบบต้นทุนผันแปรได้ตามต้นทุนมาตรฐาน (Standard Variable Costing)

รูปที่ 8-3 แสดงการเปรียบเทียบระบบการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่แตกต่างกัน ๖ ระบบ ดังที่กล่าวมา ในลักษณะอย่างสรุป ด้วยการใช้บัญชีงานระหว่างทำ โดยในช่องจะแสดงเดบิตงานระหว่างทำภายใต้แต่ละระบบ หรือนั่นคือแสดงถึงจำนวนที่คิดเข้าผลิตภัณฑ์

รูปที่ 8-3

เปรียบเทียบระบบการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ 6 ระบบ

บัญชีระหว่างทำ

		การคำนวณ ต้นทุนจริง	การคำนวณ ต้นทุนปกติ	การคำนวณ ต้นทุนมาตรฐาน		
(1)	(2)	วัสดุทางตรงและ แรงงานทางตรง	ทรัพยากรจริง x ราคางาน	ทรัพยากรจริง x ราคางาน	ทรัพยากรมารฐาน ที่ยอมให้ x ราคามารฐาน	
		โสหยผันแปร	ทรัพยากรจริง x อัตราโสหยจริง	ทรัพยากรจริง x อัตราโสหย ที่กำหนดล่วงหน้า	ทรัพยากรมารฐาน ที่ยอมให้ x ราคามารฐาน	
		โสหยคงที่	ทรัพยากรจริง x อัตราโสหยจริง	ทรัพยากรจริง x อัตราโสหย ที่กำหนดล่วงหน้า	ทรัพยากรมารฐาน ที่ยอมให้ x ราคามารฐาน	
(1) วิธีต้นทุนคิดเข้างาน – รวมทุกช่อง						
(2) วิธีต้นทุนผันแปรได้ – ยกเว้นช่องล่าง						

รูปแบบงบกำไรดุทุนตามวิธีต้นทุนคิดเข้างานและตามวิธีต้นทุนผันแปรได้

ต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนคิดเข้างานจะประกอบด้วยต้นทุนในการผลิตทั้งหมดไม่ว่าจะเป็นต้นทุนผันแปร หรือต้นทุนคงที่ ส่วนต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนผันแปรได้จะประกอบด้วยต้นทุนการผลิตที่เป็นต้นทุนผันแปรเท่านั้น การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนคิดเข้างานจะสอดคล้องกับการคำนวณกำไรตามวิธีที่ถือปฏิบัติกันมาจนเป็นประเพณี ซึ่งเน้นการจำแนกต้นทุนตามหน้าที่ในองค์กรธุรกิจ ในขณะที่การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนผันแปรได้จะสอดคล้องกับการคำนวณกำไรในรูปแบบใหม่ที่เรียกว่า รูปแบบกำไรส่วนเกิน ซึ่งเน้นการจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมต้นทุน ขอให้เปรียบเทียบรูปที่ 8-4 และรูปที่ 8-5

รูปที่ 8-4 รูปแบบงบกำไรดุทุน – ตามวิธีต้นทุนคิดเข้างาน

ขาย

xxx

หัก ต้นทุนขาย :

สินค้าคงเหลือต้นงวด xx

บวก ต้นทุนสินค้าที่ผลิต xx

ต้นทุนสินค้าที่มีเพื่อขาย xx

หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด xx

กำไรขั้นต้น

xxx

หัก ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน :

ค่าใช้จ่ายขาย xx

ค่าใช้จ่ายบริหาร xx

กำไรสุทธิ

xxx

รูปที่ 8-5

รูปแบบงบกำไรขาดทุน — ตามวิธีต้นทุนผันแปรได้

ขาย

xxx

หัก ต้นทุนผันแปร :

ต้นทุนขาย :

สินค้าคงเหลือต้นงวด	xx
---------------------	----

<u>บวก</u> ต้นทุนสินค้าที่ผลิต	<u>xx</u>
--------------------------------	-----------

สินค้าที่มีเพื่อขาย	xx
---------------------	----

<u>หัก</u> สินค้าคงเหลือปลายงวด	<u>xx</u>	xx
---------------------------------	-----------	----

ค่าใช้จ่ายขาย	xx
---------------	----

ค่าใช้จ่ายบริหาร	xx	xx
------------------	----	----

กำไรส่วนเกิน	xxx
--------------	-----

หัก ต้นทุนคงที่ :

โสหุยการผลิต	xx
--------------	----

ค่าใช้จ่ายขาย	xx
---------------	----

ค่าใช้จ่ายบริหาร	xx	xx
------------------	----	----

กำไรสุทธิ	xxx
-----------	-----

ผลกระทบของวิธีต้นทุนคิดเข้า้งานและวิธีต้นทุนผันแปรได้ที่มีต่อการคำนวณกำไร

วิธีต้นทุนคิดเข้า้งานและวิธีต้นทุนผันแปรได้มักจะคำนวณกำไรได้ไม่เท่ากัน ความแตกต่างนี้เกิดขึ้นเพราะว่าโสหุยคงที่ถือเป็นสินค้าคงเหลือภายในตัววิธีต้นทุนคิดเข้า้งาน แต่ไม่ถือเป็นสินค้าคงเหลือภายในตัววิธีต้นทุนผันแปรได้

ตัวอย่างที่ 1 ลองใช้ตัวเลขง่าย ๆ ของบริษัท เพื่องทาง จำกัด ซึ่งเพิ่งเริ่มดำเนินงานเมื่อต้นปี 2528 ระหว่างปีสมมุติว่ามีโสหุยเกิดขึ้น 2,200 บาท และได้ทำการผลิตผลิตภัณฑ์

1,100 หน่วย ซึ่งเป็นจำนวนที่เท่ากันกับปริมาณที่ใช้เป็นตัวหารสำหรับวิธีต้นทุนคิดเข้า้งาน แต่แล้วก็มีเพียง 1,000 หน่วยเท่านั้นที่ขายไป :

วิธีต้นทุนผันแปรได้		
ต้นทุนที่ต้องจัดให้ครบ	ต้นทุนสินค้าคงเหลือ	ค่าใช้จ่ายในปี 2528
2,200 บาท	ตัดจ่ายหันที่เป็นต้นทุนสำหรับงวด	2,200 บาท

วิธีต้นทุนคิดเข้า้งาน		
ต้นทุนที่ต้องจัดให้ครบ	ต้นทุนสินค้าคงเหลือ	ค่าใช้จ่ายในปี 2528
2,200 บาท	เพิ่มให้กับสินค้าคงเหลือ :	

$$1,100 \times 2 \text{ บาท} = 2,200 \text{ บาท}$$

ต้นทุนสินค้าที่ขาย :

$$1,000 \times 2 \text{ บาท} = \underline{\underline{2,000}} \text{ บาท} \rightarrow 2,000 \text{ บาท}$$

สินค้าคงเหลือปลายงวด :

$$100 \times 2 \text{ บาท} = \underline{\underline{200}} \text{ บาท}$$

ตารางข้างต้นประกอบด้วยรายการเพียงรายการเดียวเท่านั้น คือ Stokeyong ที่ ทั้งนี้ เพราะว่าต้นทุนการผลิตอื่น ๆ ถูกจัดได้เหมือนกันทั้งวิธีต้นทุนผันแปรได้และวิธีต้นทุนคิดเข้า้งาน นั้นคือ วัสดุทางตรง แรงงานทางตรง และ Stokeyong ถือเป็นสินค้าคงเหลือได้เสมอ

โปรดดูตาม Stokeyong ที่ 2,200 บาท ต่อไปในรูปที่ 8-6 และในรูปที่ 8-7 ซึ่งมีข้อมูลเพิ่มเติม มากว่า บริษัท เพื่องทอง ขายผลิตภัณฑ์ได้ในราคาน่าวายละ 10 บาท ต้นทุนผลิตันผันแปรได้ หน่วยละ 6 บาท ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร 900 บาท ในจำนวนนี้มีส่วนที่ผันแปรได้ 400 บาท

ถึงแม้ว่าจะมีการใช้รูปแบบกำไรส่วนเกินในการวัดผลกระทบปฏิบัติงานและการวิเคราะห์ ต้นทุนเพิ่มมากขึ้นแล้วทำให้มีการใช้วิธีต้นทุนผันแปรได้สำหรับวัตถุประสงค์ภายใต้เพิ่มขึ้น ด้วย แล้ววิธีต้นทุนคิดเข้า้งานก็ยังคงถูกใช้กันอย่างแพร่หลายมากกว่าวิธีต้นทุนผันแปรได้

วิธีต้นทุนคิดเข้า้งานและวิธีต้นทุนผันแปรได้มีผลกระทบกำไรสุทธิแตกต่างกัน เพราะ วิธีต้นทุนผันแปรได้ถือว่า Stokeyong ที่เป็นต้นทุนงวดเวลา (หักจากรายได้ทันที) มากกว่าเป็น ต้นทุนผลิตภัณฑ์ (คิดเข้าหน่วยที่ผลิตได้ ซึ่งหน่วยที่ผลิตได้จะเท่ากับหน่วยที่ขายไปได้ก็โดย

รูปที่ 8-6

งบกำไรขาดทุน — ตามวิธีต้นทุนคิดเข้า去งาน

บริษัท เพื่องทอง จำกัด

งบกำไรขาดทุน

สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2528

ขาย (1,000 @ 10)	10,000 บ.
<u>หัก ต้นทุนขาย :</u>	
ต้นทุนการผลิตผ้าแปร (1,100 @ 6)	6,600 บ.
ต้นทุนการผลิตคงที่ (1,100 @ 2)	<u>2,200</u>
ต้นทุนสินค้าที่มีเพื่อขาย (1,100 @ 8)	8,800
หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด (100 @ 8)	<u>800</u> <u>8,000</u>
กำไรขั้นต้น	2,000
<u>หัก ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร</u>	
กำไรสุทธิ	<u>900</u> <u>1,100</u>

ความบังเอญเท่านั้น) จะสังเกตได้ว่ารูปที่ 8-6 และรูปที่ 8-7 มีกำไรสุทธิแตกต่างกัน = $1,100 - 900 = 200$ บาท ผลแตกต่างในกำไรสุทธิ 200 บาทนี้ มีสาเหตุเนื่องมาจากการผลแตกต่างในสินค้าคงเหลือปลายงวด 200 บาท หรือนั่นคือ 800 บาท - 600 บาท นั่นเอง ทั้งนี้ เพราะว่า ตามวิธีต้นทุนคิดเข้า去งาน โศหุยคงที่ 200 บาท ในจำนวนที่มีอยู่ทั้งสิ้น 2,200 บาทนั้น จะถูกยกยอดกลับไปในรูปของสินค้าคงเหลือ ในขณะที่ตามวิธีต้นทุนผ้าแปรได้จำนวน 200 บาทนี้จะถูกตัดออกจากเป็นรายจ่ายไปหักกับยอดขายในทันที

ในหมู่นักบัญชีได้มีข้อโต้แย้งกันเกี่ยวกับวิธีต้นทุนผ้าแปรได้ ทั้งนี้ไม่ใช่เพราะมีความเห็นไม่ตรงกันเกี่ยวกับความจำเป็นหรือไม่จำเป็นในการจำแนกกันระหว่างแบบพุทธิกรรมต้นทุนผ้าแปรและต้นทุนคงที่เพื่อประโยชน์ในการวางแผนและควบคุม แต่เพราะมีข้อสงสัย

รูปที่ 8-7

งบกำไรขาดทุน – ตามวิธีต้นทุนผันแปรได้

บริษัท เพื่องทอง จำกัด

งบกำไรขาดทุน

สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2528

ขาย (1,000 @ 10)	10,000 บ.
------------------	-----------

หัก ต้นทุนผันแปร :

ต้นทุนสินค้าที่ผลิต (1,100 @ 6)	6,600 บ.
<u>หัก</u> สินค้าคงเหลือป้ายงวด (100 @ 6)	<u>600</u>
ต้นทุนขายผันแปรได้	6,000
ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร	<u>400</u>
	<u>6,400</u>

กำไรส่วนเกิน 3,600

หัก ต้นทุนคงที่ :

စ่หุยการผลิต	2,200
ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร	<u>500</u>
กำไรสุทธิ	<u>900</u>

เกี่ยวกับความถูกต้องในทางทฤษฎีสำหรับการรายงานภาษณอก (ereternal reporting) ผู้สนับสนุนวิธีต้นทุนผันแปรได้ยืนยันว่า စ่หุยการผลิตส่วนที่คงที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับกำลังความสามารถ (capacity) ในการผลิตมากกว่าที่จะมีความสัมพันธ์กับการผลิตหน่วยใดหน่วยหนึ่ง ฝ่ายที่คัดค้านวิธีต้นทุนผันแปรได้ยืนยันว่า สินค้าคงเหลือควรรวมส่วนที่เป็นต้นทุนคงที่ไว้ด้วย เพราะหั้งต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่ต่างก็จำเป็นต่อการผลิตสินค้า ต้นทุนหั้งสองชนิดนี้ควรถือเป็นสินค้าคงเหลือได้โดยไม่ต้องคำนึงถึงความแตกต่างในแบบพฤติกรรมต้นทุนอย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันนี้ หั้งวิชาชีพสอนบัญชีเองและหน่วยราชการที่เกี่ยวข้องต่างก็ยังไม่ยอมรับรองวิธีต้นทุนผันแปรได้ในฐานะเป็นวิธีตีตราค่าสินค้าคงเหลือที่ยอมรับกันทั่วไป

รูปที่ 8-6 และรูปที่ 8-7 ได้แสดงข้อแตกต่างที่สำคัญระหว่างวิธีต้นทุนทางตรงและวิธีต้นทุนคิดเข้า้งาน :

(1) ตามวิธีต้นทุนคิดเข้า้งาน ต้นทุนผลิตคงที่จะถูกคิดเข้าผลิตภัณฑ์ก่อน หลังจากนั้นจะถูกตัดออกเป็นค่าใช้จ่ายในลักษณะเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้าที่ขาย แต่ตามวิธีต้นทุนผันแปรได้ ต้นทุนผลิตคงที่ถูกถือเป็นต้นทุนสำหรับงวด และจะถูกตัดออกเป็นค่าใช้จ่ายในทันทีพร้อมกันกับค่าใช้จ่ายขายและบริหาร

(2) ตามวิธีต้นทุนผันแปรได้ เนพาะต้นทุนผลิตผันแปรเท่านั้นถูกถือเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ ความสามารถผันแปรไปกับปริมาณการผลิตเป็นหลักเกณฑ์ที่ใช้สำหรับการจำแนกต้นทุนออกเป็นประเภทต้นทุนผลิตภัณฑ์ หรือต้นทุนงวดเวลา

(3) ในวิธีต้นทุนผันแปรได้ กำไรส่วนเกิน (Contribution Margin) หรือคือยอดขายที่เกินต้นทุนผันแปรจะเป็นจุดเด่นของงบกำไรขาดทุน คำศัพท์อื่น ๆ สำหรับกำไรส่วนเกินมีอาทิ Marginal Income, Marginal Balance, Profit Contribution และ Contribution to Fixed Costs

(4) งบตามวิธีต้นทุนคิดเข้า้งานในรูปที่ 8-6 ได้ให้ความแตกต่างระหว่างต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่เพียงเพื่อช่วยเราในการเปรียบเทียบเท่านั้น ตามปกติ ต้นทุนจะไม่ถูกจำแนกออกเป็นคงที่ หรือผันแปรในงบที่ทำตามวิธีต้นทุนคิดเข้า้งาน ถึงแม้ว่าการจำแนกออก เช่นนั้นจะเป็นสิ่งที่เป็นไปได้ ผู้จัดการที่เคยซินกับการมองการดำเนินงานในแต่ละของการวิเคราะห์จุดคุ้มทุนและงบประมาณยืดหยุ่นได้ จะพบว่า งบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนคิดเข้า้งาน ล้มเหลวต่อการประสานเข้ากับความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน จำนวน และกำไร และแล้ว เขาจะถูกบีบให้ต้องเสียเวลาเพิ่มขึ้นเพื่อพยายามพิสูจน์และตีความตัวเลข 2 ชุด หรือมากกว่าซึ่งสามารถถึงสถานการณ์การดำเนินงานอันเดียวกัน ผู้สนับสนุนวิธีต้นทุนผันแปรได้กล่าวว่ามันจะมีประสิทธิภาพมากกว่าที่จะสนใจความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน จำนวน และกำไร ที่สำคัญนั้น เป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินเสียเลย

(5) ถ้าสินค้าคงเหลือเพิ่มขึ้นระหว่างงวด โดยทั่ว ๆ ไปวิธีต้นทุนผันแปรได้จะรายงานผลกำไรสุทธิน้อยกว่าวิธีต้นทุนคิดเข้า้งาน (ดังรูปที่ 8-6 และ 8-7 ได้ชี้ไว้ นั่นคือ สินค้าคงเหลือเพิ่มขึ้น = สินค้าคงเหลือป้ายงวด - สินค้าคงเหลือต้นงวด = $200 - 0 = 200$ หน่วย และดังนั้น วิธีต้นทุนผันแปรได้จะให้กำไรสุทธิน้อยกว่า) แต่มีสินค้าคงเหลือลดลง วิธีต้นทุนผันแปรได้จะรายงานผลกำไรสุทธิมากกว่าวิธีต้นทุนคิดเข้า้งาน (ดังจะชี้ไว้ในตัวอย่างที่ 2 ต่อไป)

ความแตกต่างในกำไรสุทธิก็เนื่องมาจากการความแตกต่างในการบัญชีสำหรับต้นทุนคงที่ที่เกี่ยวกับการตีราคาสินค้าคงเหลือนั้นเอง

ในรูปของสูตร ถ้าอัตราโดยรวมที่ไม่เปลี่ยนแปลง ผลแตกต่างระหว่างกำไรสุทธิตามวิธีต้นทุนคงเดิมและวิธีต้นทุนผันแปรได้อ้างแสดงได้ดังนี้

กำไรสุทธิตามวิธีต้นทุนคงเดิม – กำไรสุทธิตามวิธีต้นทุนผันแปรได้

$$= (\text{โดยรวม} \div \text{ตัวหารซึ่งใช้สำหรับจำนวนโดยรวม} \times \text{ตัวหารซึ่งใช้สำหรับจำนวนโดยประมาณ})$$

$$\times (\text{ประมาณที่ผลิต} - \text{ประมาณที่ขาย})$$

หรือ

ผลแตกต่างในกำไร = โดยรวม \times การเปลี่ยนแปลงในจำนวนหน่วยสินค้าคงเหลือ
ถ้าใช้สูตรข้างต้นกับรูปที่ 8-6 และ 8-7 จะแสดงได้ดังนี้

$$1,000 \text{ บาท} - 900 \text{ บาท} = 2 \text{ บาทต่อหน่วย} \times (1,100 \text{ หน่วย} - 1,000 \text{ หน่วย})$$

$$200 \text{ บาท} = 200 \text{ บาท}$$

วิธีต้นทุนผันแปรได้จะเป็นที่ยอมรับสำหรับการรายงานภายในองค์กรหรือไม่นั้นไม่เป็นสิ่งสำคัญสำหรับนักบัญชีหรือผู้บริหาร ระบบของบริษัทสามารถปรับได้กับทั้งสองวิธี ประเด็นสำคัญก็คือว่ามันอาจจะมีประโยชน์สำหรับรายงานภายในต่าง ๆ (internal reports) ใช้รูปแบบกำไรส่วนเกินเป็นเทคนิคสำหรับการประเมินผลและการควบคุม

ตัวอย่างที่ 2 ต่อไปนี้คือข้อมูลของบริษัท จำกัด

ข้อมูลการผลิต ณ ต้นทุนมาตรฐาน :

วัสดุทางตรง	1.30 บาท
แรงงานทางตรง	1.50
โดยรวม	0.20
กำไรสุทธิ (150,000 บาท \div ประมาณที่เป็นตัวหาร 150,000 หน่วย)	3.00 บาท
	1.00
	4.00

ราคาขายหน่วยละ 5 บาท

ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร 100,000 บาทต่อปี (เพื่อความง่าย สมมุติว่าเป็นต้นทุนคงที่เท่าจำนวน)

ข้อมูลเพิ่มเติมเมื่อดังนี้

	<u>ปีที่ 1</u>	<u>ปีที่ 2</u>	<u>ปีที่ 3</u>	<u>ปีที่ 4</u>	<u>รวม</u>
สินค้าคงเหลือต้นงวด (หน่วย)	—	—	30,000	10,000	—
ผลิต	150,000	170,000	140,000	150,000	610,000
ขาย	150,000	140,000	160,000	160,000	610,000
สินค้าคงเหลือปลายงวด	—	30,000	10,000	—	—

รูปที่ 8-8

บริษัท จักรทอง จำกัด

งบกำไรขาดทุน — ตามวิธีต้นทุนผันแปรได้ (เรือนพันบาท)

	<u>ปีที่ 1</u>	<u>ปีที่ 2</u>	<u>ปีที่ 3</u>	<u>ปีที่ 4</u>	<u>รวม</u>
ขาย	750	700	800	800	3,050
สินค้าคงเหลือต้นงวด	—	—	90	30	—
<u>ขวัญ ต้นทุนสินค้าที่ผลิต</u>	<u>450</u>	<u>510</u>	<u>420</u>	<u>450</u>	<u>1,830</u>
สินค้าที่มีเพื่อขาย	450	510	510	480	1,830
<u>หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด</u>	<u>—</u>	<u>90</u>	<u>30</u>	<u>—</u>	<u>—</u>
ต้นทุนขาย	450	420	480	480	1,830
กำไรส่วนเกิน	300	280	320	320	1,220
เงินหักคงที่	150	150	150	150	600
ค่าใช้จ่ายและบริหาร	100	100	100	100	400
กำไรสุทธิ	50	30	70	70	220

รูปที่ 8-9

บริษัท จักรทอง จำกัด

งบกำไรขาดทุน — ตามวิธีต้นทุนคิดเข้างาน (เรื่องพื้นที่)

	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3	ปีที่ 4	รวม
ขาย	750	700	800	800	3,050
สินค้าคงเหลือต้นงวด	—	—	120	40	—
<u>รวม ต้นทุนสินค้าที่ผลิต</u>	<u>600</u>	<u>680</u>	<u>560</u>	<u>600</u>	<u>2,440</u>
สินค้าที่มีเพื่อขาย	600	680	680	640	2,440
<u>หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด</u>	<u>—</u>	<u>120</u>	<u>40</u>	<u>—</u>	<u>—</u>
ต้นทุนขาย	600	560	640	640	2,440
<u>รวม ผลแตกต่างปริมาณการผลิต*</u>	<u>—</u>	<u>(20)**</u>	<u>10</u>	<u>—</u>	<u>(10)</u>
ต้นทุนขายที่ปรับปรุงแล้ว	600	540	650	640	2,430
กำไรขั้นต้น	150	160	150	160	620
ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร	100	100	100	100	400
กำไรสุทธิ	50	60	250	260	220

* การคำนวณผลแตกต่างปริมาณการผลิต ถือหลักปริมาณตัวหาร 150,000 หน่วย :

$$\text{ปีที่ 2 คิดเข้างานสูงไป} = (170,000 - 150,000) \times 1 \text{ บาท} = 20,000 \text{ บาท}$$

$$\text{ปีที่ 3 คิดเข้างานต่ำไป} = (150,000 - 140,000) \times 1 \text{ บาท} = 10,000 \text{ บาท}$$

$$\text{รวม คิดเข้างานสูงไป} = (610,000 - 600,000) \times 1 \text{ บาท} = \underline{\underline{10,000}} \text{ บาท}$$

** จะอธิบายตอนท้ายของบทนี้ นักบัญชีบางท่านโน้มเอียงที่จะเฉลี่ยผลแตกต่างนี้ระหว่างสินค้าคงเหลือกับต้นทุนสินค้าที่ขาย

เมื่อไม่มีการเปลี่ยนแปลงในสหสัมพันธ์ที่ต่อหน่วยสำหรับสินค้าคงเหลือระหว่างงวด และเมื่อผลแตกต่างจากมาตรฐานถูกตัดออกเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับงวด ดังรูปที่ 8-8 และ 8-9 ซึ่งไว้ และแล้วจะสรุปผลของการเปรียบเทียบกำไรสุทธิระหว่างวิธีต้นทุนคิดเข้างานและวิธี

ต้นทุนผันแปรได้ ดังต่อไปนี้

(1) เมื่อหน่วยขายและหน่วยผลิตเท่ากัน วิธีต้นทุนคิดเข้างาน และวิธีต้นทุนผันแปรได้จะมีกำไรเท่ากัน และหักสองวิธี ต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นในระหว่างวัดจะถูกนำไปหักจากรายได้ของวดเดียว กัน (ดูปีที่ 1)

(2) เมื่อหน่วยผลิตมากกว่าหน่วยขาย (นั่นคือ งานระหว่างทำ และสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือปลายงวดเพิ่มขึ้น) วิธีต้นทุนคิดเข้างานจะแสดงกำไรสูงกว่าวิธีต้นทุนผันแปรได้เหตุผลก็คือว่าตามวิธีต้นทุนคิดเข้างาน ต้นทุนการผลิตคงที่ของวดส่วนหนึ่งจะถูกคิดเข้าสินค้าคงเหลือ และติดไปกับสินค้าคงเหลือจนถึงงวดหน้า เพราะฉะนั้นต้นทุนคงที่ที่นำมาหักจากรายได้ของวดเดียว กันจะน้อยกว่าจำนวนต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นระหว่างงวด (ดูปีที่ 2)

(3) เมื่อหน่วยขายมากกว่าหน่วยผลิต (นั่นคือ งานระหว่างทำ และสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือปลายงวดลดลง) วิธีต้นทุนคิดเข้างานจะแสดงกำไรต่ำกว่าวิธีต้นทุนผันแปรได้ เนื่องจากตามวิธีต้นทุนคิดเข้างาน ต้นทุนคงที่ที่รวมอยู่ในสินค้าคงเหลือซึ่งยกมาจากการวัดก่อนจะถูกนำมาหักกับรายได้ในงวดที่สินค้าได้ขายไป เพราะฉะนั้นยอดรวมของต้นทุนคงที่ที่หักกับรายได้จะมีจำนวนมากกว่าต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นระหว่างงวด (ดูปีที่ 3 และปีที่ 4)

(4) ถ้าราคาขายต่อหน่วยคงที่ ต้นทุนต่อหน่วยคงที่ และแล้วถ้าหน่วยขายคงที่แต่หน่วยผลิตขึ้น ๆ ลง ๆ วิธีต้นทุนผันแปรได้จะมีตัวเลขกำไรคงที่ เพราะว่ากำไรจะไม่ถูกกระบวนการระเทือนโดยการเปลี่ยนแปลงในสินค้าคงเหลือ ภายใต้สถานการณ์ปัจจุบันนี้ วิธีต้นทุนคิดเข้างานจะมีตัวเลขกำไรสูง ๆ ต่ำ ๆ ซึ่งถูกกระบวนการระเทือนโดยตรงจากพิษทางและจำนวนของการเปลี่ยนแปลงในสินค้าคงเหลือ (ดูปีที่ 3 และปีที่ 4) กล่าวอีกนัยหนึ่ง ภายใต้ วิธีต้นทุนผันแปรได้ กำไรขึ้นกับการขาย นั่นคือ ถ้าขายเพิ่มกำไรจะเพิ่มขึ้นด้วย แต่ภายใต้ วิธีต้นทุนคิดเข้างาน กำไรจะขึ้นกับทั้งการขายและการผลิต ดังนั้นในบางครั้ง ขายอาจเพิ่มขึ้นแต่กำไรกลับลดลง นี่อาจเป็นสาเหตุให้เกิดความสับสนในผลของการดำเนินงาน และอาจก่อให้เกิดการเข้าใจผิดได้

(5) ถ้าราคาขายต่อหน่วยคงที่ ต้นทุนต่อหน่วยคงที่ และแล้วถ้าหน่วยผลิตคงที่กำไรจะเคลื่อนไหวในทำนองที่สอดคล้องกับการขาย ไม่ว่าจะเป็นวิธีต้นทุนคิดเข้างาน หรือ วิธีต้นทุนผันแปรได้ ตัวเลขกำไรจะเคลื่อนไหวในพิษทางเดียว กัน แต่ไม่จำเป็นจะต้องมีจำนวนเท่ากัน เพราะต้นทุนของสินค้าคงเหลือที่ยกยอดไปจากงวดหนึ่งถึงอีกงวดหนึ่ง จะมีจำนวน

มากกว่าตามวิธีต้นทุนคิดเข้างาน (ดูปีที่ 1 และปีที่ 4)

(6) กำไรสำหรับงวดเวลาที่ยาวที่คำนวณได้ตามวิธีต้นทุนคิดเข้างาน และตามวิธีต้นทุนผันแปรได้ จะมีความแตกต่างกันน้อยกว่ากำไรสำหรับงวดเวลาที่สั้น ทั้งนี้ เพราะว่า ปริมาณผลิตและปริมาณขายมีแนวโน้มที่จะเท่ากันในระยะยาว ดังนั้น กำไรรวมสำหรับระยะเวลาสองสามปี (รวมกัน) ที่คำนวณได้ในแต่ละวิธี จะมีความแตกต่างกันน้อยกว่ากำไรที่คำนวณปีต่อปี อาจกล่าวได้ว่า ตลอดช่วงระยะเวลาหลายปี ทั้งสองวิธีควรมีผลลัพธ์เหมือนกัน เพราะว่าหน่วยขายไม่สามารถที่จะมากกว่าหน่วยผลิตได้เรื่อยไป หรือกลับกัน หน่วยผลิตก็ไม่สามารถที่จะมีมากกว่าหน่วยขายได้ตลอดไปเช่นเดียวกัน

วิธีต้นทุนผันแปรได้จะกันโซหุยคงที่ออกจากสินค้าคงเหลือ ในแบบเป็นสูตร ผลแตกต่างในกำไรสุทธิระหว่างวิธีต้นทุนคิดเข้างานและวิธีต้นทุนผันแปรได้ จะคำนวณได้โดย

$$\text{ผลแตกต่างในกำไร} = \text{โซหุยคงที่ต่อหน่วย} \times (\text{ปริมาณที่ผลิต} - \text{ปริมาณที่ขาย})$$

หรือ

$$\text{ผลแตกต่างในกำไร} = \text{โซหุยคงที่ต่อหน่วย} \times \text{การเปลี่ยนแปลงในจำนวนหน่วยสินค้าคงเหลือ}$$

และดังนั้น โดยการใช้สูตร จะพิสูจน์ผลแตกต่างในกำไรได้ดังต่อไปนี้

	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3	ปีที่ 4	รวม
กำไรตามวิธีต้นทุนคิดเข้างาน	50	60	50	60	220
กำไรตามวิธีต้นทุนผันแปรได้	50	30	70	70	220
ผลแตกต่าง	—	30	(20)	(10)	—
การเปลี่ยนแปลงในจำนวนหน่วย					
สินค้าคงเหลือ	—	30	(20)	(10)	—
คูณด้วย 1.00 บาท					
การเปลี่ยนแปลงในจำนวนของต้นทุน					
คงที่ในสินค้าคงเหลือ*	—	30	(20)	(10)	—

* การเปลี่ยนแปลงในจำนวนหน่วย \times อัตราโซหุยคงที่หน่วยละ 1.00 บาท

ประเด็นของความขัดแย้ง : ปัญหาเกี่ยวกับงวดเวลา

นักบัญชีเกือบทุกคนเห็นพ้องกันว่าความแตกต่างระหว่างต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่มีประโยชน์สำหรับการตัดสินใจของฝ่ายบริหารในเรื่องต่าง ๆ อย่างมาก ฝ่ายสนับสนุนวิธีที่ถือปฏิบัติกันมาจนเป็นประเพณีได้ยอมรับถึงข้อเท็จจริงนี้ แต่ยังเชื่อว่าข้อมูลเช่นนั้นอาจถูกเสนอໄได้โดยไม่จำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงวิธีการคำนวณกำไรที่ได้ถือปฏิบัติกันมาจนเป็นประเพณี ฝ่ายที่ยึดมั่นในวิธีต้นทุนผันแปรได้ยืนยันว่า ความสำคัญของแบบพฤติกรรมต้นทุนผันแปร และต้นทุนคงที่ควรได้รับการเน้นไม่เฉพาะแต่โดยการเปลี่ยนรูปแบบของงบการเงินเท่านั้น แต่โดยการเปลี่ยนหลักการ หรือแนวความคิดพื้นฐานด้วย โดยการตัดโซหุยคงที่ออกไปในงวดที่มันเกิดขึ้นแทนที่จะกันไว้เป็นสินค้าคงเหลือในฐานะเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้า ดังนั้น ประเด็นสำคัญกล้ายเป็นว่า งวดเวลาใดเป็นงวดเวลาที่เหมาะสมสำหรับการตัดโซหุยคงที่ออกเป็นค่าใช้จ่าย งวดเวลาที่เกิดขึ้น หรืองวดเวลาที่หน่วยสำรองซึ่งโซหุยคงที่เกี่ยวข้องอยู่ด้วยได้ถูกขยายไป

การใช้วิธีต้นทุนคิดเข้ากันไม่อาจเป็นแบบฉบับเดียวกันได้ เนื่องจากยังมีวิธีการที่แตกต่างกันเกี่ยวกับการตีราคาสินค้าคงเหลือ เช่น วิธีเข้าก่อน – ออกก่อน (FIFO) วิธีเข้าหลัง – ออกก่อน (LIFO) และวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average) นอกจากนี้ ยังมีข้อสมมุติที่แตกต่างกันเกี่ยวกับการคิดโซหุยการผลิตเข้ากัน ตัวอย่างเช่น การรวมต้นทุนในการบริหารงานบางอย่างเข้าเป็นต้นทุนของสินค้า และการจำแนกต้นทุนการบรรจุหีบห่อแต่อย่างไรก็ตาม ปัญหาเหล่านี้จะยังคงมีอยู่ไม่ว่าจะใช้วิธีต้นทุนคิดเข้ากัน หรือวิธีต้นทุนผันแปรได้ ดังนั้นประเด็นที่โต้เถียงกันจึงมีแต่เพียงว่าเป็นการสมควรหรือไม่ที่จะแยกต้นทุนคงที่ออกจากสินค้าคงเหลือ

โจทย์และเฉลยสำหรับศึกษาด้วยตนเอง

โจทย์ บริษัท สหภัณฑ์ จำกัด เริ่มดำเนินธุรกิจเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2527 ขณะนี้ เป็นวันสิ้นสุดของปี 2528 บริษัทใช้วิธีต้นทุนคิดเข้ากันตามต้นทุนมาตรฐาน ประธานบริษัท กำลังพยายามที่จะตัดสินใจว่าสมควรหรือไม่ที่จะนำวิธีต้นทุนผันแปรได้มาใช้ดังผลการปฏิบัติงานของผู้บริหาร เขาขอให้ท่านจัดทำงบกำไรขาดทุนเปรียบเทียบสำหรับปี 2527 และปี 2528 ตามวิธีต้นทุนคิดเข้ากัน และตามวิธีต้นทุนผันแปรได้

ข้อมูลง่าย ๆ ข้างล่างนี้ได้รับมา :

	<u>2527</u>	<u>2528</u>
สินค้าคงเหลือต้นงวด (หน่วย)	—	4,000
ผลิต	6,000	900
ขาย	2,000	3,000
สินค้าคงเหลือปลายงวด	4,000	1,900

ข้อมูลอื่น ๆ :

ต้นทุนผลิตผันแปรต่อหน่วย	2 บาท
ต้นทุนผลิตคงที่	10,000 บาท
จำนวนหน่วยที่ใช้เป็นตัวหาร	10,000
ต้นทุนผลิตคงที่ต่อหน่วย	1 บาท
ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร (คงที่ทั้งหมด)	1,400 บาท
ราคาขายต่อหน่วย	8 บาท

ไม่มีวัตถุดิบและงานระหว่างทำคงเหลือ การผลิตต่ำกว่าปริมาณที่คาดไว้เป็นจำนวนมาก
ในปี 2528 เพื่อการขาดแคลนวัตถุดิบอย่างต่อเนื่อง

ต้องการ

- (1) จัดทำงบกำไรขาดทุนเบรียบเทียบตามคำขอ
- (2) อธิบายความแตกต่างในการดำเนินงานระหว่างวิธีต้นทุนคิดเข้างาน และวิธีต้นทุนผันแปรได้ในแต่ละปี
- (3) การขายเพิ่มขึ้นในปี 2528 กำไรจากการดำเนินงานจะต้องเพิ่มขึ้นด้วยหรือไม่
ให้อธิบาย

เฉลย

(1)

บริษัท สหภัณฑ์ จำกัด
งบกำไรขาดทุนเบรียบเที่ยบ
สำหรับปี 2527 และปี 2528

วิธีต้นทุนผันแปรได้

	<u>2527</u>	<u>2528</u>
ขาย (@ 8 บาท)	16,000 บาท	24,000 บาท
สินค้าคงเหลือต้นงวด (@ 2 บาท)	—	8,000
<u>บวก</u> ต้นทุนสินค้าที่ผลิต	<u>12,000</u>	<u>1,800</u>
สินค้าที่มีเพื่อขาย	12,000	9,800
<u>หัก</u> สินค้าคงเหลือปลายงวด	<u>8,000</u>	<u>3,800</u>
ต้นทุนขาย	4,000	6,000
กำไรส่วนเกิน	12,000	18,000
โศหุยคงที่	10,000	10,000
ค่าใช้จ่ายขายและบริหารคงที่	1,400	1,400
ต้นทุนคงที่รวม	<u>11,400</u>	<u>11,400</u>
กำไรจากการดำเนินงาน	600	6,600

วิธีต้นทุนคิดเข้า้งาน

ขาย	<u>16,000</u>	<u>24,000</u>
สินค้าคงเหลือต้นงวด (@ 3 บาท)	—	12,000
<u>บวก</u> ต้นทุนสินค้าที่ผลิต	<u>18,000</u>	<u>2,700</u>
สินค้าที่มีเพื่อขาย	18,000	14,700
<u>หัก</u> สินค้าคงเหลือปลายงวด	<u>12,000</u>	<u>5,700</u>
ต้นทุนขาย — ตามมาตรฐาน	6,000	9,000
ผลแตกต่างปริมาณการผลิต*	<u>4,000 U</u>	<u>9,100 U</u>
ต้นทุนขายที่ปรับปรุงแล้ว	<u>10,000</u>	<u>18,100</u>

กำไรขั้นต้น - ตามต้นทุนจริง	6,000	5,900
ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร	<u>1,400</u>	<u>1,400</u>
กำไรจากการดำเนินงาน	<u>4,600</u>	<u>4,500</u>

* การคำนวณผลแตกต่างปริมาณการผลิต ถือหลักปริมาณตัวหาร 10,000 หน่วย :

$$\text{ปี 2527 คิดเข้างานต่อไป} = (10,000 - 6,000) \times 1 \text{ บาท} = 4,000 \text{ บาท}$$

$$\text{ปี 2528 คิดเข้างานต่อไป} = (10,000 - 900) \times 1 \text{ บาท} = 9,100 \text{ บาท}$$

$$\text{รวม คิดเข้างานต่อไป} = (20,000 - 6,900) \times 1 \text{ บาท} = \underline{\underline{13,100}} \text{ บาท}$$

(2)

การพิสูจน์ผลแตกต่างในกำไรจากการดำเนินงาน :

	2527	2528	รวม
กำไรตามวิธีต้นทุนคิดเข้างาน	4,600 บาท	4,500 บาท	9,100 บาท
กำไรตามวิธีต้นทุนผันแปรได้	<u>600</u>	<u>6,600</u>	<u>7,200</u>
ผลแตกต่างที่ต้องอธิบาย	<u>4,000</u>	<u>(2,100)</u>	<u>1,900</u>
สินค้าคงเหลือต้นงวด	—	4,000	—
สินค้าคงเหลือปลายงวด	<u>4,000</u>	<u>1,900</u>	<u>1,900</u>
การเปลี่ยนแปลงในจำนวนหน่วย			
สินค้าคงเหลือ	4,000	(2,100)	1,900
อัตราโสหุ้ยคงที่	<u>1</u> บาท	<u>1</u> บาท	<u>1</u> บาท
ผลแตกต่างที่อธิบายได้	<u>4,000</u> บาท	<u>(2,100)</u> บาท	<u>1,900</u> บาท

(3)

ตามวิธีต้นทุนผันแปรได้ กำไรจากการดำเนินงานจะเพิ่มขึ้นโดยตรงกับการขึ้น ๆ ลง ๆ ในการขาย โดยกำไรจากการดำเนินงานจะสูงขึ้นเมื่อการขายเพิ่มขึ้น และจะลดลงเมื่อการขายลดลง ณ อัตรากำไรส่วนเกินต่อหน่วย ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{การเพิ่มขึ้นในกำไรจากปี 2527 ถึงปี 2528} &= \text{อัตรากำไรส่วนเกินต่อหน่วย} \\ &\quad \times (\text{หน่วยขายปี 2528} \\ &\quad - \text{หน่วยขายปี 2527}) \\ &= (8-2) \times (3,000 - 2,000) \end{aligned}$$

$$= 6 \times 1,000$$

$$= 6,000 \text{ บาท}$$

ตามวิธีต้นทุนคิดเข้างาน กำไรจากการดำเนินงานจะเชื่อมโยงหั้งการขายและการผลิต ตัวอย่างเช่น ในปี 2527 กำไรที่ได้จะสูงกว่าวิธีต้นทุนผันแปรได้ เพราะว่าการผลิตมากกว่า การขาย ในขณะที่ในปี 2528 กำไรที่ได้จะต่ำกว่าวิธีต้นทุนผันแปรได้ เพราะว่าการผลิต น้อยกว่าการขาย ยิ่งไปกว่านั้น การขายของปี 2528 สูงกว่าการขายของปี 2527 แต่กลับ ปรากฏว่า ตามวิธีต้นทุนคิดเข้างาน กำไรจะลดจาก 4,600 บาท เป็น 4,500 บาท สาเหตุ ก็เพราะว่า ในปี 2528 จะต้องรับภาระโสหุ้ยคงที่บางส่วนที่ยกยอดมาในรูปของสินค้าคงเหลือ จากปี 2527 นอกเหนือนี้ในปี 2528 จะต้องรับภาระในผลของการผลิตในปริมาณที่ต่ำกว่า ปริมาณที่เป็นตัวหาร ดังนั้นตารางการผลิตจะระบบทบกระเทือนกำไรตามวิธีต้นทุนคิดเข้างาน แต่จะไม่ระบบทบกระเทือนต่อกำไรตามวิธีต้นทุนคิดเข้างาน ผลของโสหุ้ยคงที่ต่อการดำเนินงาน ของปี 2528 ในรายละเอียดแสดงได้ดังต่อไปนี้

บริษัท สหภัณฑ์ จำกัด
วิเคราะห์สหบุญคงที่ก่อตั้งเข้างานในปี 2528

<u>วิธีต้นทุนผันแปรได้</u>	<u>สินค้าคงเหลือ</u>	<u>ค่าใช้จ่าย</u>
----------------------------	----------------------	-------------------

ไม่มีสหบุญคงที่ยกยอดมาจากการปี 2527

สหบุญคงที่ที่เกิดขึ้นในปี 2528	<u>10,000 บ.</u>	→ 10,000 บ.
--------------------------------	------------------	-------------

วิธีต้นทุนคิดเข้างาน

	หน่วย	บาท
สหบุญคงที่ในสินค้าคงเหลือต้นงวด	4,000	4,000
สหบุญคงที่เกิดขึ้นในปี 2528	<u>10,000</u>	
ต้องจัดให้ครบ :	<u>14,000</u>	
 สหบุญคงที่คิดเข้าผลิตภัณฑ์		
(900 @ 1)	<u>900</u>	<u>900</u>
สหบุญคงที่มีอยู่เพื่อขาย	4,900	4,900
สหบุญคงที่ในต้นทุนขาย	3,000 บ.	<u>3,000</u> → 3,000 บ.
สหบุญคงที่ในสินค้าคงเหลือ		
ปลายงวด	1,900	<u>1,900</u>
ไม่ได้คิดเข้างานดังนั้นถูกยกเป็น		
ผลแตกต่างปริมาณการผลิต	9,100	→ <u>9,100</u>
 สหบุญคงที่หักจากการดำเนิน		
งานปี 2528		<u>12,100 บ.</u>
จัดได้	<u>14,000</u>	

ดังนั้นผลแตกต่างในการหักและการดำเนินงานตามวิธีต้นทุนคิดเข้างานและตามวิธีต้นทุนผันแปรได้สำหรับปี 2528 จึง = $12,100 - 10,000 = 2,100$ บาท

บทบาทของระดับตัวหารในวิธีต้นทุนคิดเข้างาน

ในบทที่ 7 ได้ศึกษามาแล้วว่า ในระดับปริมาณ (อาจเรียกว่าระดับกิจกรรมก็ได้) เนพาะอย่างนั้น ๆ การเลือกระดับปริมาณที่ต่างระดับกันเพื่อใช้เป็นตัวหารในการคำนวณ อัตราโดยตัวหารที่จะสามารถผลกระทบกระเทือนต้นทุนผลิตภัณฑ์และกำไรได้แตกต่างกันอย่างมาก ที่นี่ เราจะมาศึกษาว่าระดับปริมาณแต่ละอย่างจะผลกระทบกระเทือนทำไรจากการดำเนินงาน ตามวิธีต้นทุนคิดเข้างานได้แตกต่างกันอย่างไร ถ้าต้นทุนรวมประกอบด้วยต้นทุนคงที่เป็นจำนวนมากขึ้น การเลือกระดับปริมาณอย่างใดอย่างหนึ่งจากที่มีให้เลือกหลาย ๆ อย่าง ก็จะทวีความสำคัญมากขึ้น

ลักษณะของกำลังการผลิต (capacity)

ตามปกติ การเลือกกำลังการผลิตเป็นเรื่องของการตัดสินใจเกี่ยวกับการจ่ายลงทุน การตัดสินใจนี้จะทำขึ้นภายหลังจากที่ได้ศึกษาว่าการลงทุนเหล่านี้จะมีผลกระทบกระเทือนต่อการดำเนินงานในระยะยาวอย่างไร มีองค์ประกอบอยู่ 2 ชนิด ซึ่งมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจดังกล่าว แต่ละชนิดเกี่ยวข้องกับการแลกเปลี่ยน (trade-off) และขึ้นกับการพยายามในระยะยาว เกี่ยวกับอุปสงค์ ต้นทุนวัสดุดิบ และต้นทุนแรงงาน :

(1) การจัดไว้สำหรับอุปสงค์ที่ขึ้นลงตามฤดูกาลหรือตามวัฏจักร เป็นการแลกัน ระหว่าง (ก) ต้นทุนที่ต้องเสียเพิ่มขึ้นเพื่อสร้างกำลังการผลิตที่มีขนาดใหญ่กว่า และ (ข) ต้นทุนของ การขาดแคลนสินค้าคงคลัง และหรือต้นทุนของการเก็บรักษาสินค้าคงคลังที่ต้องมีไว้อย่างต่ำเป็นจำนวนมากเพื่อรับความผันแปรตามฤดูกาลหรือตามวัฏจักร ค่าล่วงเวลา ค่าจ้างเหมาให้บริษัทอื่นช่วยผลิตให้ในฤดูที่เศรษฐกิจเพื่องฟูและอื่น ๆ

(2) การจัดไว้สำหรับอุปสงค์ที่มีเพิ่มขึ้น เป็นการแลกันระหว่าง (ก) ต้นทุนของการสร้างกำลังการผลิตไว้สูงเกินไปสำหรับความต้องการในระยะเริ่มแรก และ (ข) ต้นทุนที่ต้องเสียเพิ่มขึ้นในภายหลังเพื่อบรรลุอุปสงค์โดยวิธีต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น โรงงานที่สร้างขึ้นเพื่อผลิตหลอดวิทยุครัวมีพื้นที่ 100,000 ตารางฟุต 150,000 ตารางฟุต หรือ 200,000 ตารางฟุต

ถึงแม้ว่าเราจะวัด และกำหนดกำลังการผลิตได้ในสถานการณ์หนึ่ง ๆ แต่แนวความคิดเกี่ยวกับกำลังการผลิตนั้นเป็นสิ่งคุณมเครื่อง ตัวอย่าง โปรดพิจารณาข้อความต่อไปนี้

“การวางแผนเกี่ยวกับกำลังการผลิตต้องมีการวัด และการกำหนดกำลังการผลิตในลักษณะที่อยู่ในประเด็นของปัญหาต่าง ๆ ซึ่งเกิดขึ้นในกระบวนการวางแผน การวางแผนนี้มี 2 แบบ แบบมุ่งแรก มันเป็นสิ่งจำเป็นที่จะต้องระบุกำลังการผลิตในแบบของการจัดเตรียมไว้เพื่อการผลิตและเพื่อการขาย แบบมุ่งที่สอง ต้องระบุกำลังการผลิตในแบบของการจัดเตรียมอุปกรณ์ที่สามารถได้รับมาหรือที่สามารถซื้อมาได้.....ทางเลือกที่เป็นไปได้มีเป็นจำนวนมากด้วยกัน ซึ่งเป็นส่วนผสมของกำลังการผลิต และรูปแบบการดำเนินงาน”¹

เมื่อความไม่แน่นอนอย่างมากในเรื่องความข้างต้น สำหรับบุคคลส่วนมากแล้ว คำว่า กำลังการผลิตหรือกำลังความสามารถ แสดงถึงขีดจำกัดขีดบน เรามักได้ยินคำกล่าวที่ว่า “ในขณะนี้ข้าพเจ้าได้ทำงานถึงขีดจำกัดความสามารถแล้ว ข้าพเจ้าไม่สามารถทำงานได้มากกว่านี้อีก” ความคิดเกี่ยวกับกำลังการผลิตในฐานะที่เป็นขีดจำกัดอย่างเดียวกันนี้จะถูกคิดกันในวงการอุตสาหกรรมด้วย

กำลังการผลิตขีดบนมักไม่ตายตัว อย่างน้อยที่สุดก็จากเงื่อนไขวิศวกรรม นั่นคือหนทางอาทิเช่น การทำงานล่วงเวลา การจ้างเหมาให้บริษัทอื่นช่วยผลิตให้ หรือการจ่ายราคารวัตถุดิบให้สูงกว่าปกติสำหรับวัตถุดิบที่ต้องการเพิ่มขึ้น ตามปกติ จะสามารถพบรูปแบบในการขยายการผลิต แต่หนทางเหล่านี้อาจไม่น่าประทับใจทั้งหมดเมื่อมองในแบบของการประหยัด ดังนั้น กำลังการผลิตขีดบนจะถูกกำหนดโดยผู้บริหารเพื่อวัตถุประสงค์ของการวางแผนและการควบคุมภายในที่ได้พิจารณาถึงองค์ประกอบทางด้านวิศวกรรม และทางด้านความประหยัดแล้ว กำลังการผลิตขีดบนจะถูกกำหนดโดยผู้บริหารไม่ใช่โดยแรงบันดาลใจ ฯ จากภายนอก

เมื่อพิจารณาถึงกำลังการผลิต จะต้องเข้าใจเกี่ยวกับกำลังการผลิตตามทฤษฎี (อาจเรียกว่ากำลังการผลิตสูงสุด หรือกำลังการผลิตตามอุดมคติก็ได้) และกำลังการผลิตที่อาจปฏิบัติได้ (บางครั้งเรียกว่า กำลังการผลิตที่อาจบรรลุถึงได้ในทางปฏิบัติ) กำลังการผลิตตามทฤษฎี (Theoretical Capacity) คือกำลังการผลิตที่สมมุติว่ามีการผลิตเต็ม 100 เปอร์เซ็นต์ ของเวลา ซึ่งหมายถึงการใช้เครื่องจักรเครื่องอุปกรณ์ทุกชิ้นอย่างสมบูรณ์ตลอดเวลาติดต่อกันไป ส่วนกำลังการผลิตที่อาจปฏิบัติได้ (Practical Capacity) หมายถึงกำลังการผลิตตาม

¹ “Accounting for Costs of Capacity”, N.A.A. Research Series Report No. 39 (New York: National Association of Accountants), p. 10.