

ทฤษฎี หักด้วยปัจจัยบางอย่างที่ทำให้การทำงานติดขัดซึ่งไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ อาทิเช่น วันหยุดสุดสัปดาห์และวันหยุดอื่น ๆ ที่จำเป็นเพื่อส่วนได้เสียโดยทั่ว ๆ ไปขององค์การ การซ้อมแซมเครื่องจักร และรายการอื่น ๆ ที่คล้าย ๆ กัน

เมื่อพูดถึงกำลังการผลิตที่บริษัทมีอยู่และพร้อมจะนำไปใช้ได้ โดยทั่ว ๆ ไปหมายถึง กำลังการผลิตที่อาจปฏิบัติได้ ซึ่งก็คือระดับสูงสุดซึ่งโรงงาน หรือแผนกดำเนินงานได้อย่าง มีประสิทธิภาพ ขอเน้นอีกครั้งหนึ่งว่า กำลังการผลิตที่อาจปฏิบัติได้จะมีการยอมให้สำหรับ ข้อขัดข้องในการดำเนินงานบางอย่างที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ เช่นเวลาที่ใช้ไปในการซ้อมแซม หรือเวลาที่ต้องเสียไปในการรอคอย

ระดับของการใช้กำลังการผลิตที่นิยมนำมาเป็นตัวหาร มี 2 ชนิด คือ

(1) ปริมาณปกติ (Normal Volume) คือระดับของการใช้กำลังการผลิต (ซึ่งก็คือ อัตรา率อย่างบางอัตราของกำลังการผลิตที่อาจปฏิบัติได้) ที่จะสนองตอบต่อความต้องการของ ผู้บริโภคโดยถ้วนเฉลี่ยสำหรับระยะเวลาหนึ่ง (มากเป็นเวลา 5 ปี) ซึ่งครอบคลุมปัจจัยทาง ด้านฤดูกาล ภัยธรรมชาติ ภัย政治 ภัยเศรษฐกิจ และอุปสงค์ที่จะเพิ่มขึ้นไว้แล้ว

(2) ปริมาณประจำปีที่คาดไว้ (Expected Annual Volume) ซึ่งก็คือระดับของการใช้ กำลังการผลิตที่คาดคะเนไว้สำหรับปีที่กำลังจะมาถึง

มักมีการใช้คำพิทักษ์ที่แตกต่างกันในแต่ละบริษัท ดังนั้น ต้องให้แน่ใจว่าได้เข้าใจคำพิทักษ์ ในสถานการณ์นั้น ๆ เป็นอย่างดีแล้ว ตัวอย่างเช่น ปริมาณประจำปีที่คาดไว้อาจเรียกว่า ปริมาณตามงบประมาณแม่นท (Master-Budget Volume) หรือกำลังการผลิตประจำปีที่คาดไว้ (Expected Annual Capacity) หรือกิจกรรมประจำปีที่คาดไว้ (Expected Annual Activity) หรือ กิจกรรมตามงบประมาณแม่นท (Master-Budget Activity)

## ปริมาณปกติและปริมาณประจำปีที่คาดไว้

ปริมาณประจำปีที่คาดไว้ก็คือตัวหารสำหรับคิดโดยประมาณที่ทั้งหมดเข้าผลิตภัณฑ์ตาม หลักปีต่อปี ในขณะที่ตัวหารซึ่งถือหลักปริมาณปกติพิยายามที่จะคิดโดยประมาณที่เข้างาน โดย การใช้กิจกรรมถ้วนเฉลี่ยระยะยาวที่คาดไว้ ตามหลักการแล้ว อัตราปกติเป็นผลให้มีการคิด โดยประมาณที่เข้างานสูงไปในบางปี ซึ่งก็จะถูกหักล้างไปโดยการคิดเข้างานต่ำไปในปีอื่น ๆ

เราทำการกำลังจัดการเกี่ยวกับโซหุยคงที่เท่านั้น เพราะว่าโซหุยผันแปรจะขึ้น ๆ ลง ๆ ไปกับการเปลี่ยนแปลงในกิจกรรม แต่โซหุยคงที่ไม่เป็นเช่นนั้น ดังนั้นปัญหาทั้งหมดของการใช้ปริมาณประจำปีที่คาดไว้ หรือปริมาณปกติได้ถูกขยายขึ้นมา เพราะการมีอยู่คู่ของโซหุยคงที่ โปรดพิจารณาข้อมูลต่อไปนี้

โซหุยคงที่	499,500 บาท
กำลังการผลิตที่อาจปฏิบัติได้ต่อปี	100,000 ชั่วโมงแรงงานทางตรงมาตรฐาน
ปริมาณปกติต่อปี	90,000 ชั่วโมงแรงงานทางตรงมาตรฐาน

ปริมาณประจำปีที่คาดไว้สำหรับ

ปีนั้น ๆ (ขึ้น ๆ ลง ๆ ปีต่อปี)

อัตราโซหุยปกติ

(499,500 บาท ÷ 90,000 ชั่วโมง) 5.55 บาท

อัตราโซหุยตามปริมาณประจำปี

ที่คาดไว้ (เปลี่ยนแปลงปีต่อปี)

รูปที่ 8-10 แสดงให้เห็นว่า ถ้าใช้ปริมาณปกติเป็นหลัก เราอาจจะได้อัตราโซหุย 5.55 บาท สำหรับคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือ ในปีที่สองจะมียอดโซหุยคงที่คิดเข้างานต่อไปเท่ากับ 5.55 บาท คูณ 20,000 ชั่วโมง หรือ 111,000 บาท ผลแตกต่างปริมาณการผลิตที่ไม่เดินໄ้ด้วยการพิจารณาให้เป็นการวัดต้นทุนของการไม่ผลิต หรือขาดทุนจากการผลิตที่ว่างเปล่า สินค้าคงเหลือจะถูกคำนวณในอัตรา 5.55 บาท แทนที่จะเป็น 7.14 บาท ตามวิธีปริมาณประจำปีที่คาดไว้ ถ้าปริมาณขึ้น ๆ ลง ๆ ปีต่อปี ต้นทุนผลิตภัณฑ์และสินค้าคงเหลือจะผันแปรไปเฉพาะเนื่องจากความแตกต่างในการใช้เครื่องจักรอุปกรณ์เท่านั้น การใช้อัตราปกติจะหลีกเลี่ยงการเปลี่ยนแปลงในต้นทุนต่อหน่วย และจะสามารถวัดต้นทุนของกำลังการผลิตที่ว่างเปล่าประจำปีหรือประจำเดือนได้อีกด้วย

ขอให้สังเกตให้ดีว่า รูปที่ 8-10 ไดர่างขึ้นมาเพื่อเน้นเฉพาะการคำนวณอัตราโซหุยตามหลักปริมาณตัวหารที่แตกต่างกันเท่านั้น รูปดังกล่าวจะใช้ที่จะหลีกเลี่ยงต่อการกล่าวถึงการเปลี่ยนแปลงในต้นทุนโซหุยคงที่ทั่งบประมาณไว้ หรือนั่นคือมันได้สมมุติว่าต้นทุนคงที่รวมจะคงที่ปีต่อปี ในความเป็นจริง การเปลี่ยนแปลงปีต่อปีในราคาก็จ่ายสำหรับรายการโซหุยคงที่จะมีผลกระทบกระเทือนอัตราโซหุยได้ ไม่ว่าจะใช้ตัวหารใดเป็นตัวกำหนดอัตราคงตาม

## รูปที่ 8-10

### เปรียบเทียบโซหุยคิดเข้างานตามหลักปริมาณประจำปีที่คาดไว้ และตามหลักปริมาณปกติ

ปี	ที่ยอมให้*	หลักปริมาณประจำปีที่คาดไว้				หลักปริมาณปกติ			
		ชั่วโมง		คิดเข้างาน		ชั่วโมง		คิดเข้างาน	
		มาตรฐาน	อัตรา	คิดเข้างาน	ต่อไป	มาตรฐาน	อัตรา	คิดเข้างาน	ต่อไป
1	90,000	5.55 บ.	499,500 บ.	— บ.	5.55 บ.	499,500 บ.	— บ.		
2	70,000	7.14	499,500	—	5.55	388,500	111,000		
3	100,000	5.00	499,500	—	5.55	555,000	(55,500)		
4	80,000	6.24	499,500	—	5.55	444,000	55,500		
5	100,000	5.00	499,500	—	5.55	555,000	(55,500)		
6	100,000	5.00	499,500	—	5.55	555,000	(55,500)		
				—————	5.55	555,000	(55,500)		
				—————	5.55	555,000	(55,500)		

\* เพื่อแสดงให้เห็น เรายังได้สมมุติว่าปริมาณประจำปีที่คาดไว้ในรูปของชั่วโมงแรงงานมาตรฐานที่ยอมให้เท่ากับผลผลิตจริงที่ทำได้

t โซหุยคิดเข้างานต่อไป หรือโซหุยคิดเข้างานสูงไป จะถูกเดบิตหรือเครดิตเข้าบันทึกขาดทุนในฐานะเป็นรายการที่วัดถึงกำไรมหาดทุนจากการใช้กำลังการผลิตน้อยไปหรือมากไป ให้สังเกตว่ารายการนี้ก็คือผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณการผลิต

‡ เป็นตัวเลขบัดเศษในปีที่ 2 และปีที่ 4

### การเลือกปริมาณที่ใช้เป็นตัวหาร

นักบัญชีจำนวนมากปฏิเสธหลักการของปริมาณปกติ และยืนยันว่าแต่ละปีควรยึดอยู่ได้ด้วยตัวของมันเอง นั่นคือ โซหุยของปีใดควรคิดเข้ากับการผลิตของปีนั้น ตัดออกเป็นผลขาดทุนไปในปีนั้น หรือหักคิดเข้ากับการผลิต และตัดออกเป็นผลขาดทุนไปในปีนั้น ท่าทีนี้

เกิดจาก (ก) การตัดสินที่ทำกันอย่างแพร่หลายว่าระยะ 1 ปีเป็นงวดเวลาที่ใช้เป็นหลักได้ และ (ข) การมีความคิดที่ว่า ต้นทุนโซหุยสำหรับปีใดโดยทั่ว ๆ ไปต้องคิดเข้ากันหน่วยที่ผลิตได้ระหว่างปีนั้นโดยไม่ต้องคำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมในปีนั้นกับกิจกรรมถัวเฉลี่ยระยะยา

เหตุผลที่น่าพึงกว่าของการใช้ปริมาณประจำปีคาดไว้เป็นตัวหาร น่าจะอยู่ที่ว่า การใช้ปริมาณปกติเป็นหลักนั้นจะมีปัญหาตามมาอย่างมากมายเกี่ยวกับการวัดปริมาณปกติ การขายไม่เพียงแต่จะขึ้น ๆ ลง ๆ ตามวัฏจักรเท่านั้น แต่มันจะมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นหรือลดลง ในระยะยาวด้วย ผลก็คือ การใช้ปริมาณปกติหมายความถึงการมีพัสดุคงที่ผิดธรรมชาติในการพยากรณ์ระยะยาวได้อย่างถูกต้อง นักบัญชีและผู้บริหารจำนวนมากที่ปฏิเสธแนวความคิดของการใช้ปริมาณปกติเป็นหลัก ต่างอ้างว่าลักษณะธุรกิจของบริษัทที่เขามีส่วนเกี่ยวข้องอยู่นั้นไม่มีโอกาสที่จะพยากรณ์เหตุการณ์ที่เกินกว่า 1 ปีให้ถูกต้องได้

ในการณ์ที่บริษัทใช้ปริมาณปกติ ก็เพราะบริษัทมีวัตถุประสงค์ที่จะเลือกงวดเวลาหนึ่ง ขึ้นมา ซึ่งเป็นงวดเวลาที่ยาวนานพอที่ความผันผวนอย่างมากในปริมาณจะถูกถัวเฉลี่ย และ เพื่อที่จะมีการยินยอมให้สำหรับแนวโน้มที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงในการขาย อัตราที่เป็นแบบฉบับ สำหรับคิดโซหุยคงที่เข้างานได้ถูกสมมุติว่าจะจัดสรรไว้สำหรับการได้คืนต้นทุนคงที่ในระยะยาว บริษัทต่าง ๆ ที่ใช้วิธีนี้คาดว่าการคิดเข้างานสูงไปในบางปี จะได้รับการชดเชยโดย การคิดเข้างานต่ำไปในปีอื่น ๆ

ตามหลักการแล้ว เมื่อปริมาณปกติถูกใช้เป็นตัวหาร โซหุยคิดเข้างานสูงไป หรือต่ำไป ควรถูกยกยอดต่อไปในปีหน้าโดยแสดงไว้ในงบดุล อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติ ยอดโซหุย คิดเข้างานสูงไปหรือต่ำไปในวันสิ้นปีจะถูกโอนบัญชีเข้าบัญชีกำไรขาดทุนโดยตรง เพราะ วิชาชีพสอบบัญชีมักถือว่า 1 ปี เป็นงวดเวลาที่ครบกำหนดแล้วสำหรับการบันส่วนโซหุย คิดเข้างานสูงไปหรือต่ำไป ในปีที่ 2 ตามรูปที่ 8-10 รายการในสมุดรายวันทั่วไป ณ วันสิ้นปี สำหรับการบัญชีโซหุยคงที่อาจปรากฏดังข้างล่างนี้

โซหุยคงที่คิดเข้างาน	388,500
ผลแตกต่างปริมาณการผลิต	111,000
<u>คุมโซหุยคงที่</u>	<u>499,500</u>

กำไรขาดทุน	111,000
ผลแตกต่างปริมาณการผลิต	111,000
<hr/>	
รายการในสมุดรายวันทั่วไป ณ วันสิ้นปีที่ 3 จะปรากฏดังนี้	
โดยหุ้นคงที่คิดเข้างาน	555,000
ผลแตกต่างปริมาณการผลิต	55,500
คุมโดยหุ้นคงที่	499,500
<hr/>	
ผลแตกต่างปริมาณการผลิต	55,500
กำไรขาดทุน	55,500
<hr/>	

คำถามที่ควรจะเกิดขึ้น ณ จุดนี้ก็คือว่า “ถ้าโดยหุ้นคงที่คิดเข้างานสูงไปหรือต่ำไปถูกตัดบัญชีออกไปได้ไม่ทางได้ทางหนึ่ง แล้วทำไม่จึงไม่ใช้ปริมาณปกติเสียเลย การใช้ปริมาณประจำปีที่คาดไว้กับการใช้ปริมาณปกติจะให้ผลลัพธ์ประจำปีที่ไม่เหมือนกันใช่หรือไม่ โดยยังหารับศึกษาด้วยตนเองจะแสดงถึงคำตอบพื้นฐาน : “ผลแตกต่างยังมีอยู่ เพราะต้นทุนสินค้าคงเหลือแตกต่างกัน”

### กำลังการผลิตที่อาจปฏิบัติได้

ผู้บริหารจำนวนมากต้องการให้มีการดำเนินงานเต็มกำลังการผลิต ซึ่งที่จริงก็คงหมายถึง เต็มกำลังการผลิตที่อาจปฏิบัติได้ “ปริมาณปกติ” ของเข้าสำหรับคิดต้นทุนคงที่เข้างาน ก็คือ “กำลังการผลิตที่อาจปฏิบัติได้” และแล้วการผลิตที่น้อยกว่านี้จะลดกำไรของขายและเป็นสิ่งที่ไม่พึงประสงค์ เมื่อต้นทุนผลิตภัณฑ์ถูกใช้เป็นเครื่องนำทางสำหรับการกำหนดราคา ผู้บริหารบางคนกล่าวว่า นโยบายดังกล่าวเป็นผลให้มีการกำหนดราคาที่สามารถแข่งขันกับบริษัทอื่นได้มากกว่า ซึ่งจะทำให้ขายได้ในจำนวนสูงสุดและทำกำไรได้มากที่สุดทั้งในเวลาที่เศรษฐกิจฟื้นฟูและในเวลาที่เศรษฐกิจตกต่ำ ความกระทบกระเทือนทางด้านบัญชีอันเป็นผลจากการใช้นโยบายเช่นนั้น ก็คือจะทำให้ได้รับต้นทุนต่อหน่วยที่ต่ำกว่าสำหรับจุดมุ่งหมายของการตีราคาสินค้าคงเหลือ และจะทำให้มีการบวกกับจำนวนเงินที่สม่ำเสมอของผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณการผลิตที่ไม่ดี ซึ่งในบางครั้งอาจแสดงไว้ในบกำไรขาดทุนในฐานะของผลขาดทุนจากการผลิตที่ว่างเปล่า

## ความสำคัญของปริมาณที่ใช้เป็นตัวหารที่มีต่อการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์และการควบคุม

เป็นสิ่งที่เห็นได้อย่างเด่นชัดว่า ปริมาณตัวหารสำคัญที่รับการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ ส่วนใหญ่เป็นเรื่องที่เกี่ยวกับความคิดเห็น การเลือกตัวหารนี้อาจถูกมองเป็นเรื่องสำคัญ ในกรณีที่ต้นทุนผลิตภัณฑ์มีอิทธิพลอย่างมากต่อการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร ตัวอย่างเช่น ในอุตสาหกรรมที่มีลักษณะการขายเป็นไปตามฤดูกาล การใช้ปริมาณประจำปีที่คาดไว้เป็นหลักแทนที่จะใช้ปริมาณปกติ แม้เป็นสาเหตุให้บริษัทเสนอราคาขายต่ำในปีที่เศรษฐกิจรุ่งเรือง และเสนอราคาขายสูงในปีที่เศรษฐกิจตกต่ำ อันเป็นการขัดแย้งกับการตัดสินใจทางธุรกิจที่ต้องคำนึงถึงความต้องการของลูกค้า นี่คือเหตุผลที่ว่า เหตุใดปริมาณปกติ จึงเป็นหลักการคิดโดยทั่วไป เช่นเดียวกับการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่มีความหมายมากกว่าเมื่อมีความผันผวนอย่างมากในปริมาณธุรกิจของแต่ละปี ถึงแม้ว่าโดยทั่วไปจะไม่ได้ถูกยกย่องต่อไปปีต่อปีในงบดุล

อย่างไรก็ตาม ในแง่ของการวางแผนและการควบคุมปัจจุบัน ปริมาณปกติเป็นแนวความคิดที่เลื่อนลอย ปริมาณปกติถูกใช้เป็นหลักสำหรับแผนงานในระยะยาว มันขึ้นอยู่กับช่วงเวลาที่เลือก การพยากรณ์ที่กระทำสำหรับแต่ละปีของช่วงเวลานั้น และการถ่วงน้ำหนักการพยากรณ์เหล่านั้น ในรูปที่ 8-10 การเปรียบเทียบสำหรับปีที่ 2 ระหว่างปริมาณประจำปีที่คาดไว้ 70,000 ชั่วโมง กับปริมาณปกติ 90,000 ชั่วโมง อาจได้รับการแนะนำว่าเป็นหลักการที่ดีที่สุดสำหรับการตรวจสอบการวางแผนในระยะยาว อย่างไรก็ตาม ปริมาณปกติเป็นการถัวเฉลี่ย ซึ่งไม่มีความสำคัญเป็นพิเศษต่อการติดตามผลในปีปัจจุบัน โดยเฉพาะ การเปรียบเทียบที่ตรงประเด็นคือการเปรียบเทียบปริมาณประจำปีที่คาดไว้สำหรับปีปัจจุบัน กับระดับปริมาณที่มีการสั่งให้ทำในปีนั้น ๆ การเปรียบเทียบนี้อาจกระทบต่อการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ทำเป็นประจำวัน นอกเหนือจากนี้ การพยากรณ์ใช้ปริมาณปกติเป็นจุดอ้างอิงสำหรับการตัดสินผลการปฏิบัติงานปัจจุบัน เป็นตัวอย่างอันหนึ่งของการนำเครื่องวัดสำหรับระยะยาวมาใช้อย่างผิดพลาดกับวัตถุประสงค์ระยะสั้น

ปริมาณประจำปีที่คาดไว้มีความสัมพันธ์กับการประเมินผลของปีปัจจุบันมากกว่า ปริมาณปกติหรือกำลังการผลิตที่อาจปฏิบัติได้ ปริมาณประจำปีที่คาดไว้ เป็นหลักการ

สำหรับงบประมาณแม่นทประจำปี อันเป็นครื่องมือที่สำคัญในการวางแผนและควบคุมระยะสั้น ผู้บริหารทั้งหลายมีความรู้สึกว่า ตนมีพันธะที่จะต้องทำให้ถึงระดับที่กำหนดไว้ในงบประมาณ แม่นท ซึ่งได้ถูกขัดวางไว้ด้วยความระมัดระวังตามยอดขายสูงสุดที่มีโอกาสทำได้ในงวดปัจจุบัน ตรงกันข้าม ปริมาณปกติและกำลังการผลิตที่อาจปฏิบัติได้ไม่สอดคล้องกับปัญหาการดำเนินงานในปัจจุบัน เพราะตามปกติที่ไม่ได้รวมมันไว้ในงบประมาณแม่นทอันเป็นจุดรวมความสนใจ

## โจทย์และเฉลยสำหรับศึกษาด้วยตนเอง

โจทย์ บริษัท เชน จำกัด มีโสหุยคงที่เกิดขึ้นปีละ 500,000 บาท กำลังการผลิตที่อาจปฏิบัติได้เท่ากับ 100,000 ชิ้ว มองแรงงานทางตรงมาตรฐานที่ยอมให้ ปริมาณปกติ เท่ากับ 90,000 ชิ้ว มอง และปริมาณประจำปีที่คาดไว้เท่ากับ 70,000 ชิ้ว มอง ในปี 2528 ผลิตผลิตภัณฑ์ได้ 70,000 หน่วย (ในเวลา 70,000 ชิ้ว มองมาตรฐาน) และขายผลิตภัณฑ์ไป 60,000 หน่วย ชิ้ว มองมาตรฐานที่ยอมให้เท่ากับ 70,000 ชิ้ว มอง ไม่มีสินค้าคงเหลือต้นงวด

### ต้องการ

(1) จัดทำงบ 3 คอลัมน์ เปรียบเทียบให้เห็นวิธีคิดโสหุยคงที่เข้าผลิตภัณฑ์ที่แตกต่างกัน 3 วิธี โดยแสดงให้เห็นว่าวิธีใดจะให้กำไรมากที่สุด และวิธีใดจะให้กำไรสุทธิต่ำสุด ในแต่ละวิธี ให้แสดงจำนวนซึ่งจะคิดเข้า :

- ต้นทุนสินค้าที่ขาย (ค่าใช้จ่าย)
- ขาดทุนจากการผลิตที่ว่างเปล่า หรือผลแตกต่าง เนื่องจากปริมาณการผลิต (ขาดทุน)
- สินค้าคงเหลือปลายงวด

(2) เพราะเหตุใดปริมาณประจำปีที่คาดไว้ จึงดีกว่ากำลังการผลิตที่อาจปฏิบัติได้ หรือปริมาณปกติในแห่งของการตัดสินผลการดำเนินงานปัจจุบัน

### เฉลย

(1) รูปที่ 8-11 แสดงให้เห็นว่า การใช้ปริมาณตัวหารที่แตกต่างกันในการพัฒนาอัตราโสหุยคิดเข้าผลิตภัณฑ์นั้น จะมีผลต่อการตีราคาสินค้าคงเหลือ และกำไรสุทธิแตกต่างกัน นอกจากนี้ การวัดการใช้เครื่องจักรอุปกรณ์หรือคือผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณการผลิต ก็จะแตกต่างกันอย่างเห็นได้ชัด ในรูปที่ 8-11 กำไรจะต่ำสุดเมื่อใช้กำลังการผลิตที่

อาจปฏิบัติได้เป็นหลักในการคิดโซหุยเข้างาน และกำไรมากสูงสุดเมื่อใช้ปริมาณประจำปีที่คาดไว้เป็นหลักในการคิดโซหุยเข้างาน ทั้งนี้ เพราะว่า เมื่อใช้อัตราโซหุยที่ต่ำกว่า โซหุยในจำนวนที่น้อยกว่าจะถูกยกยอดกลับไป ในรูปของทรัพย์สินที่เป็นสินค้าคงเหลือ

รูปดังกล่าวได้แสดงด้วยว่า ผลกระทบทางด้านบัญชีจากการใช้กำลังการผลิตที่อาจปฏิบัติได้ก็คือ จะทำให้ได้รับต้นทุนต่อหน่วยที่ต่ำกว่าสำหรับจุดมุ่งหมายของสินค้าคงเหลือ และจะทำให้ปรากฏอยู่อย่างสม่ำเสมอของ “ขาดทุนจากการกำลังการผลิตที่ว่างเปล่า” ในกำไรขาดทุน

(2) ดังที่ได้อธิบายไว้แล้วในตัวบท ปริมาณประจำปีที่คาดไว้สอดคล้องกับบัญหาการดำเนินงานปัจจุบันมากกว่า เพราะตามปกติ มันเป็นปริมาณซึ่งได้รวมไว้ในบัญชีประจำเดือนที่จะมีความหมายในปัจจุบันมากกว่าต่อผู้ขัดการแผนกต่าง ๆ ซึ่งต้องอยู่กับงบประมาณ

รูปที่ 8-11

ผลกราฟน้ำมันต้องน้ำ โฆษณาดอนจาก การใช้ปริมาณตัวว่าการแต่ก่อนในการคิด ให้หุ้นเข้างาน

ราย	ปริมาณเปลี่ยน			กำลังการผลิตท่อ
	ท่อตัว*	ปริมาณปกติ	ปริมาณตัด†	
ใช้อัตราตัดหุ้ย 7.14 บ.	ใช้อัตราตัดหุ้ย 6.55 บ.	ใช้อัตราตัดหุ้ย 4.995 บ.		
<b>ราย</b>				
ต้นทุนการผลิต :				
วัสดุทางตรง เครื่องงานทางตรง โสหพัฒน์แปรรูป	xxx	xxx	xxx	
โสหพัฒน์ตัดเชือกผ้าสีตัวเดียว	500,000	389,000	350,000	
ต้นทุนการผลิตรวม - 70,000 หน่วย	xxx	xxx	xxx	
สินค้าคงเหลือ平原化 - ส่วน剩หุ้ยคงที่ - 10000 หน่วย	71,400	55,500	49,950	
ส่วน剩หุ้ยคงที่ของต้นทุนหมายรวม	428,100	333,000	300,000	
ภารตุนจางกำลังการผลิตที่กว้างไปสู่ (แสดงแยกกันในงบ) กำไรขาดทุน) - ผลผลิตต่างปริมาณการผลิตที่ไม่ต รีสหพัฒน์รวมทั้งจ่ายต้นทุนของงวด	ไม่มี	111,000	149,850	
กำไรสุทธิ	428,100	444,000	449,550	
				จำนวน
				ต่อต่อ

บริษัทประจำปี		กำลังการผลิตที่ออก	
ต่อราย*	ปริมาณปกติ	ต่อราย*	ปริมาณปกติ
ขาดทราโถทุย 7.14 บ.	ขาดทราโถทุย 5.55 บ.	ขาดทราโถทุย 4.995 บ.	ขาดทราโถทุย 4.995 บ.
<b>สรุป :</b>			
โดยรวมที่ต้องจัดให้ครบทุก จุดได้ดังนี้ :			
คิดเป็นต้นทุนขาย (ต่ำหรือจ่าย)	499,500	499,500	499,500
คิดเป็นขายหุ้นจากกำไรสั่งการผลิตที่วางแผนมา หารือและแต่งต่างไปริมงานการผลิต	428,100	333,000	299,700
คิดใช้สินค้าคงเหลือในคลังเงินเดือน			
โดยรวมที่ต้องจัดให้	71,400	55,000	49,950
โดยรวมที่จัดได้	499,500	499,500	499,500

\*  $499,500 \text{ บาท} \div 70,000 \text{ ชิ้น} = 7.14 \text{ บาท (ปัจจุบัน)}$

t  $499,500 \text{ บาท} \div 90,000 \text{ ชิ้น} = 5.55 \text{ บาท}$

t  $499,500 \text{ บาท} \div 100,000 \text{ ชิ้น} = 4.995 \text{ บาท (กำหนดไว้ตั้งแต่ต้น)} = 4.995 \text{ บาท}$

# ผลแตกต่างจากต้นทุนมาตรฐานและงบกำไรขาดทุน

## ทางเลือกสำหรับการกำหนดนำ้ยผลแตกต่าง

ในระบบต้นทุนมาตรฐาน โดยทั่วไป ผลแตกต่างจากต้นทุนมาตรฐานจะถูกรวมไว้ในบัญชีผลแตกต่างแต่ละอย่างจนถึงวันสิ้นงวดบัญชี โดยการปฏิบัติเช่นนี้บัญชีสินค้าคงเหลือ และบัญชีต้นทุนสินค้าที่ขายในวันสิ้นงวดบัญชี จึงมียอดตามต้นทุนมาตรฐาน

วิธีที่จะจัดการกับผลแตกต่าง ณ วันสิ้นงวดบัญชี อาจกระทำได้ 4 วิธี คือ

(1) ยกยอดผลแตกต่างต่อไปในปีหน้า โดยปล่อยให้สินค้าคงเหลือ และต้นทุนสินค้าที่ขาย แสดงยอดตามต้นทุนมาตรฐานต่อไป ตามวิธีนี้ผลแตกต่างที่เกิดขึ้นจะไม่กระทบกระเทือนกำไรในงวดปัจจุบันแต่อย่างใด วิธีนี้ใช้น้อยมากในทางปฏิบัติ ยังที่จริงตามทฤษฎีแล้ว ผลแตกต่างที่สมควรยกยอดต่อไปในปีหน้าได้มีเฉพาะผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณการผลิตเท่านั้น โดยที่บริษัทจะต้องมีการกำหนดอัตราส่วนหักกำไรเป็นปกติด้วย เพราะในที่สุดแล้ว ตลอดงวดหลังงวด คาดได้ว่าผลแตกต่างจะหักล้างกันจนหมดไปเอง

(2) ปิดผลแตกต่างเข้าบัญชีกำไรขาดทุน โดยปล่อยให้สินค้าคงเหลือ และต้นทุนสินค้าที่ขาย แสดงยอดตามต้นทุนมาตรฐานต่อไป ตามวิธีนี้ผลแตกต่างที่เกิดขึ้นจะกระทบกระเทือนเฉพาะกับกำไรในงวดปัจจุบันเท่านั้น ประโยชน์ของวิธีนี้คือความง่าย และมักถูกนำไปใช้ในการที่ผลแตกต่างมีเพียงเล็กน้อยจนไม่เป็นนัยสำคัญ

(3) นำผลแตกต่างไปปรับปรุงกับยอดต้นทุนสินค้าที่ขาย เพื่อที่จะเปลี่ยนยอดต้นทุนสินค้าที่ขายตามต้นทุนมาตรฐานให้ใกล้เคียงกับยอดต้นทุนสินค้าที่ขายตามต้นทุนจริง แม้จะเป็นยอดที่ไม่ถูกต้องสมบูรณ์นักก็ตาม (เพราะอันที่จริง ผลแตกต่างที่นำไปปรับปรุง กับยอดต้นทุนสินค้าที่ขายนั้น บางส่วนควรปรับปรุงกับยอดสินค้าคงเหลือ) โดยปล่อยให้สินค้าคงเหลือแสดงยอดตามต้นทุนมาตรฐานต่อไป ตามวิธีนี้ ผลแตกต่างที่เกิดขึ้นจะกระทบกระเทือนเฉพาะกับกำไรในงวดปัจจุบันเท่านั้น ประโยชน์ของวิธีนี้นอกจากความง่ายแล้ว ยังสามารถเปลี่ยนต้นทุนสินค้าที่ขายตามต้นทุนมาตรฐาน ให้เป็นต้นทุนจริงได้โดยไม่ต้องยุ่งยากกับการเปลี่ยนแปลงยอดสินค้าคงเหลือด้วย วิธีนี้ใช้กันมากในทางปฏิบัติ และเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุดสินค้าคงเหลือมีน้อยมากเมื่อเทียบกันกับจำนวนที่ได้ขายไปในงวดนั้น หรือเมื่อผลแตกต่าง

## มีเพียงเล็กน้อยจนไม่เป็นนัยสำคัญ

(4) นำผลแตกต่างไปบันส่วนเพื่อให้ได้ต้นทุนจริง นักบัญชีและผู้บริหารมักคิดถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงในฐานะของความจริงแท้ (absolute truth) เพราะฉะนั้น ต้นทุนปกติ หรือต้นทุนมาตรฐานจึงให้ค่าที่ไม่จริงแท้ เว้นเสียแต่ว่าผลแตกต่าง ณ วันสิ้นปีจะถูกบันส่วนระหว่างบัญชีต่าง ๆ ที่ได้รับผลกระทบกระเทือนเพื่อให้ได้ค่าที่ถูกต้องซึ่งใกล้เคียงกับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงมากขึ้น การบันส่วนผลแตกต่างใช้หลักการเดียวกันกับการบันส่วนโดยทั่วไป ที่ได้อธิบายไว้ในบทที่ 4 ผลแตกต่างราคาวัตถุ ถ้าบันทึกผลแตกต่างราคามีเมื่อข้อ โดยทั่ว ๆ ไป จะถูกบันส่วนเข้า 4 บัญชี คือบัญชีคุมวัตถุ บัญชีงานระหว่างทำบัญชีสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ และบัญชีต้นทุนสินค้าที่ขาย ส่วนผลแตกต่างอื่น ๆ จะถูกบันส่วนเข้า 3 บัญชี คือ บัญชีงานระหว่างทำ บัญชีสินค้าสำเร็จรูป และบัญชีต้นทุนสินค้าที่ขายภายหลังการบันส่วนผลแตกต่างแล้ว บัญชีสินค้าคงเหลือ และบัญชีต้นทุนสินค้าที่ขายจะแสดงยอดตามต้นทุนจริงโดยประมาณ ตามวิธีนี้ผลแตกต่างที่เกิดขึ้นจะกระทบกระเทือนกับตัวบัญชีบัญชีและงวดต่อไปด้วย วิธีนี้มักนำไปใช้เมื่อผลแตกต่างมีจำนวนมากจนเป็นนัยสำคัญ

ในการปฏิบัติบริษัทต่าง ๆ ได้จำหน่ายผลแตกต่าง ณ วันสิ้นปีอย่างไร การสำรวจเกี่ยวกับผลแตกต่างโดยทั่วไป ที่ทำกันในประเทศไทยอาจแสดงให้เห็นถึงแนวโน้มบางอย่างของวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับผลแตกต่างได้ :

ปิดเข้าต้นทุนสินค้าที่ขาย	53.1 %
ปิดเข้าบัญชีกำไรขาดทุน	10.5
รวมการใช้ที่กระทบกระเทือนกำไรปัจจุบัน	63.6
บันส่วนระหว่างงานระหว่างทำ สินค้าสำเร็จรูป	
และต้นทุนสินค้าที่ขาย	33.6
ยกยอดไปปีหน้า	1.2
ไม่ได้รับคำตอบ	1.6
รวม	100.0

<sup>2</sup>J. Chiu and Y. Lee, "A Survey of Current Practice in Overhead Accounting and Analysis," Proceedings of the 1980 Western Regional Meeting of the American Accounting Association (O.R. Whittington, San Diego State University, School of Accounting, 1980), Table 4, p. 242.

## วิธีการบันส่วนผลแตกต่าง

ในการจำหน่ายผลแตกต่างจากต้นทุนมาตรฐาน ประการแรก ต้องตัดสินใจว่าควรมีการบันส่วนผลแตกต่างหรือไม่ ตามปกติ การตัดสินใจนี้จะขึ้นอยู่กับการใช้คุณภาพนิจวัต ผลแตกต่างนั้นเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ประการที่สอง ถ้าต้องมีการบันส่วน จะต้องค้นให้พบว่าจะนี้ต้นทุนมาตรฐานที่เกี่ยวข้องนั้นไปอยู่ ณ ที่ไหนบ้าง และใช้ยอดคงเหลือเหล่านั้น เป็นหลักสำหรับการบันส่วนผลแตกต่าง ตัวอย่างเช่น สมมุติว่า ณ วันสิ้นปีมีผลแตกต่าง โสหุยที่ไม่ดีอยู่ 120,000 บาท และแล้ว การบันส่วนก็จะบันให้ตามสัดส่วนของยอดคงเหลือ ปัจจุบันในบัญชีต่าง ๆ ซึ่งโสหุยนั้นเข้าเกี่ยวข้องอยู่ สมมุติว่ายอดคงเหลือในบัญชีต่าง ๆ นั้น เป็นดังนี้ :

๗ นั้นเป็นดังนี้ :

งานระหว่างทำ	100,000	บาท
สินค้าสำเร็จรูป	300,000	บาท
ต้นทุนสินค้าที่ขาย	<u>600,000</u>	บาท
รวม	<u>1,000,000</u>	บาท

ดังนั้น การบันส่วนจะปรากฏดังนี้

งานระหว่าง	สินค้าสำเร็จ	ต้นทุนสินค้า
ทำ	รูป	ที่ขาย

ยอดคงเหลือที่ยังไม่ปรับปรุง (1,000,000 บ.) 100,000 300,000 600,000

บันส่วนผลแตกต่างโสหุย 120,000 บาท :

$120,000 \times \frac{100,000}{1,000,000}$ หรือ $120,000 \times 10\%$	12,000	
$120,000 \times \frac{300,000}{1,000,000}$ หรือ $120,000 \times 30\%$		36,000
$120,000 \times \frac{600,000}{1,000,000}$ หรือ $120,000 \times 60\%$		72,000
ยอดคงเหลือที่ปรับปรุงแล้ว (1,120,000 บ.)	<u>112,000</u>	<u>336,000</u>
		<u>672,000</u>

โปรดพิจารณาตัวอย่างที่สมบูรณ์มากขึ้นต่อไปนี้

ตัวอย่าง บริษัท รวมดาว จำกัด ใช้วิธีต้นทุนคิดเข้า้งานตามต้นทุนมาตรฐาน มีผลการดำเนินงานสำหรับปี ดังต่อไปนี้

## ชี้อัตราภาระต้นทุน (คิดเข้าคุณวัตถุ ในราคามาตรฐาน)

มาตราฐาน) 200,000 ปอนด์ @ 0.50 บาท	100,000 บาท
ผลแตกต่างราคาวัตถุ 200,000 ปอนด์ @ 0.05 บาท	10,000
<b>แรงงานทางตรง - คิดเข้างานในอัตรา</b>	
มาตราฐาน 2,000 ชั่วโมง @ 20 บาท	40,000
ผลแตกต่างอัตราแรงงาน 2,200 ชั่วโมง @ 0.4545 บาท	1,000
ผลแตกต่างประสิทธิภาพแรงงาน 200 ชั่วโมง @ 20 บาท	4,000
ผลแตกต่างจำนวนวัตถุ 8,000 ปอนด์ @ 0.50 บาท	4,000
<b>วัตถุทางตรง - คิดเข้างานในราคามาตรฐาน</b>	
160,000 ปอนด์ @ 0.50 บาท	80,000
สหุยการผลิตคิดเข้างาน - ในอัตรามาตรฐานต่อชั่วโมงแรงงาน	40,000
สหุยการผลิตเกิดขึ้นจริง	45,000
สหุยการผลิตคิดเข้างานต่อไป	5,000
ขาย	135,000
ค่าใช้จ่ายและบริหาร	20,000

สมมุติว่าไม่มีงานระหว่างทำปลายงวด บริษัทผลิตผลิตภัณฑ์เพียงชนิดเดียว โดย 60% ของการผลิตได้ขายไป และอีก 40% ของการผลิตเป็นสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือปลายงวด ผลแตกต่างทั้งหมดเป็นผลแตกต่างที่ไม่ดี

ไม่มีสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือต้นงวด ยอดคงเหลือที่ยังไม่ได้ปรับปรุง (ก่อนปันส่วน) ณ วันสิ้นปี ถือตามข้อมูลที่ให้ไว้ข้างบน ปรากฏดังนี้

	บาท	%
งานระหว่างทำ	0	0
สินค้าสำเร็จรูป (40% ของ 160,000* บาท)	64,000	40%
ต้นทุนสินค้าที่ขาย (60% ของ 160,000* บาท)	96,000	60%
	<u>160,000</u>	<u>100%</u>

\*ต้นทุนมาตรฐานของวัตถุ แรงงาน และสหุยรวมทั้งสิ้นที่คิดเข้าการผลิต = 80,000  
+ 40,000 + 40,000 = 160,000 บาท

## การวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนทางตรงสรุปได้ดังนี้

	ต้นทุนรวม		
	ณ ราคามาตรฐาน		
	ปอนด์	0.50 บาทต่อปอนด์	อัตราเรื้อยละ
ต้องจัดให้ครบ	<u>200,000</u>	<u>100,000</u> บาท	<u>100%</u>
ขณะนี้ แสดงใน :			
ผลแต่ก่อต่างจำนวนวัตถุ	8,000	4,000	4%
สินค้าสำเร็จรูป	64,000	32,000	32%
ต้นทุนสินค้าที่ขาย	96,000	48,000	48%
คงเหลือในคลัง	32,000	16,000	16%
จัดได้	<u>200,000</u>	<u>100,000</u>	<u>100%</u>

ต้องการ เปรียบเทียบผลกำไรจากการดำเนินงานระหว่างกรณี (1) ไม่มีการบันส่วนผลแต่ก่อต่าง ๆ ผลแต่ก่อต่างทั้งหมดให้ปรับกับยอดต้นทุนขาย และ (2) มีการบันส่วนผลแต่ก่อต่างทั้งหมด

### วิธีทำ

ในการกรณีที่มีการบันส่วนผลแต่ก่อต่าง :-

- มักมีข้อสมมุติว่าต้นทุนมาตรฐานจะแสดงเป็นสัดส่วนเดียวกันในบัญชีงานระหว่างทำ บัญชีสินค้าสำเร็จรูป และบัญชีต้นทุนสินค้าที่ขาย ถ้าข้อสมมุติฐานนี้ไม่ถูกต้องและเป็นนัยสำคัญ และแล้วควรระบุแยกกันสำหรับวัตถุทางตรง แรงงานทางตรง และстоทุยการผลิต สำหรับแต่ละบัญชี หลังจากนั้นจึงบันส่วนผลแต่ก่อต่างที่เกี่ยวข้องตามสัดส่วนของต้นทุน ประเภทนั้น ๆ แทนที่จะบันตามสัดส่วนของต้นทุนรวม

จากตัวอย่าง เนื่องจากไม่มีงานระหว่างทำ และสินค้าสำเร็จรูปเท่ากับ 40% ของต้นทุนการผลิตรวม ในขณะที่ต้นทุนสินค้าที่ขายเท่ากับ 60% ของต้นทุนการผลิตรวม เพราะฉะนั้นผลแต่ก่อต่างแรงงานทางตรง และผลแต่ก่อต่างстоทุยการผลิตจะบันส่วนได้ดังต่อไปนี้

	ผลแตกต่าง	สินค้า	ต้นทุนสินค้า
	รวม	สำเร็จรูป	ที่ขาย
		40%	60%
ผลแตกต่างอัตราแรงงาน	1,000 บ.	400 บ.	600 บ.
ผลแตกต่างประสิทธิภาพแรงงาน	4,000	1,600	2,400
ผลแตกต่างโซหุยการผลิต*	5,000*	2,000	3,000

\*เพื่อความง่ายดายไม่ได้มีการแบ่งย่อยเป็นผลแตกต่างแต่ละอย่าง อากิเช่น ผลแตกต่างการใช้จ่าย ผลแตกต่างประสิทธิภาพ หรือผลแตกต่างปริมาณการผลิต

— สำหรับการบันส่วนผลแตกต่างวัตถุทางตรงจะแตกต่างจากการณ์ของแรงงานทางตรง และโซหุยการผลิต เพราะว่าวัตถุทางตรง จะเป็นสินค้าคงเหลือได้ก่อนการใช้ ในขณะที่ แรงงานทางตรง และโซหุยการผลิตเป็นสินค้าคงเหลือไม่ได้

การบันส่วนที่ยุ่งยาก ก็คือการบันส่วนผลแตกต่างราคาวัตถุ วิธีการที่ถูกต้องมาก ที่สุด ก็คือการบันส่วนเข้าไปในราคา 0.50 บาทต่อปอนด์ สำหรับทุก ๆ ที่ที่ 100,000 ปอนด์ ได้ถูกคิดเข้าไปตามราคามารฐาน จากการวิเคราะห์ที่แสดงไว้ในโจทย์ได้ชี้ว่า จำนวนปอนด์ ไม่ได้อยู่แต่ในสินค้าสำเร็จรูป และต้นทุนสินค้าที่ขายเท่านั้น แต่จะอยู่ในบัญชีคุณวัตถุ และในบัญชีผลแตกต่างจำนวนวัตถุด้วย ดังนั้น เราจะเริ่มต้นด้วยการบันส่วนผลแตกต่างราคาวัตถุเข้าไปยัง 4 บัญชีที่เกี่ยวข้อง โดยการใช้อัตราเบอร์เซ็นต์ที่แสดงไว้ในโจทย์ :

ผลแตกต่างราคาวัตถุ 10,000 บาท

บันส่วนไปยัง :

คุณวัตถุ (16%)	1,600 บาท
ผลแตกต่างจำนวนวัตถุ (4%)	400
สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ (32%)	3,200
ต้นทุนสินค้าที่ขาย (48%)	4,800
<b>รวม</b>	<b>10,000</b>

และแล้ว ยอดคงเหลือที่ปรับปรุงแล้วของผลแตกต่างจำนวนวัตถุ จะถูกบันส่วนต่อไปยังสินค้าสำเร็จรูป และต้นทุนสินค้าที่ขาย ในทำนองเดียวกันกับแรงงานทางตรง และโซหุย

การผลิต คือ 40% และ 60% ดังต่อไปนี้

ผลแตกต่างจำนวนวัตถุ (ก่อนปรับปรุง)	4,000 บาท
<u>บวก การบันส่วนผลแตกต่างราคาวัตถุ</u>	<u>400</u>
ผลแตกต่างประสิทธิภาพ (หลังปรับปรุง)	<u>4,400</u>

บันส่วนไปยัง :

สินค้าสำเร็จรูป (40%)	1,760 บาท
ต้นทุนสินค้าที่ขาย (60%)	<u>2,640</u>
รวม	<u>4,400*</u>

\*ในทางปฏิบัติ การบันส่วนมักทำไปด้วยความถูกต้องที่น้อยกว่านี้ กล่าวคือ ผลกระทบกระเทือนของผลแตกต่างราคาวัตถุที่มีต่อผลแตกต่างจำนวนวัตถุจะไม่มีการคำนึงถึงช่อง隙การทำ เช่นนี้ จะมีข้อผิดพลาดดังต่อไปนี้ :

การบันส่วนในทางปฏิบัติ			
เข้า คุณวัตถุ	เข้า สินค้าสำเร็จรูป	เข้า ต้นทุนสินค้าที่ขาย	
ผลแตกต่างราคาวัตถุ (10,000 บาท) :			
16 : 32 : 48	1,667 บ.	3,333 บ.	5,000 บ.
ผลแตกต่างจำนวนวัตถุ (4,000 บาท) :			
40 : 60		1,600	2,400

ดังนั้น การบันส่วนในทางปฏิบัติจะทำให้ยอดคงเหลือในบัญชีคุณวัตถุรวมได้ = 16,000 บาท + 1,667 บาท = 17,667 บาท หรือนั่นคือคิดเป็นต้นทุนต่อหน่วยที่เกิดขึ้นจริง = 17,667 บาท ÷ 32,000 ปอนด์ = 0.5521 บาท ซึ่งไม่ตรงกับข้อเท็จจริง ตรงกันข้าม การบันส่วนตามทฤษฎี จะทำให้ยอดคงเหลือในบัญชีคุณวัตถุรวมได้ = 16,000 บาท + 1,600 บาท = 17,600 บาท หรือนั่นคือคิดเป็นต้นทุนต่อหน่วยที่เกิดขึ้นจริงได้อย่างถูกต้องคือ = 17,600 ÷ 32,000 ปอนด์ = 0.55 บาท ซึ่งก็คือราคามาตรฐาน 0.50 บาท บวกผลแตกต่างราคาวัตถุ 0.05 บาท นั่นเอง

การบันส่วนทั้งหมดที่กล่าวมา จะได้แสดงสรุปไว้ในรูปที่ 8-12

### รูปที่ 8-12

บริษัท รวมดาว จำกัด

### ตารางการบันส่วนผลแยกต่างอย่างสรุป (ผลแยกต่างหั้งหมวดเป็นผลแยกต่างที่ไม่มีดี)

	(1) จำนวน	(2) คุณวัตถุ	(3) วัตถุ	(4) สินค้า	(5) ต้นทุน
	รวม	คุณวัตถุ	วัตถุ	สำเร็จสรุป	สินค้าที่ขาย
ราคาวัตถุ	10,000*	1,600	400	3,200	4,800
จำนวนวัตถุ					
ยอดก่อนปรับปรุง	4,000		4,000		
ยอดหลังปรับปรุง			<u>4,400<sup>t</sup></u>	1,760	2,640
อัตราแรงงาน	1,000 <sup>t</sup>			400	600
ประสิทธิภาพแรงงาน	4,000 <sup>t</sup>			1,600	2,400
โลหุยการผลิต	5,000 <sup>t</sup>			<u>2,000</u>	<u>3,000</u>
		<u>1,600</u>		<u>8,960</u>	<u>13,440</u>

\* อัตราเบอร์เซ็นต์ที่ใช้

สำหรับการบันส่วน	100%	16%	4%	32%	48%
------------------	------	-----	----	-----	-----

<sup>t</sup> อัตราเบอร์เซ็นต์ที่ใช้

สำหรับการบันส่วน	100%		40%	60%
------------------	------	--	-----	-----

รูปที่ 8-13 จะแสดงให้เห็นว่าการบันส่วนจะกระทบกระเทือนกับการทำเงินงานได้อย่างไร กรณีไม่บันส่วนจะลดกำไรไป 24,000 บาท ในขณะที่กรณีบันส่วนจะลดกำไร

ไปเพียง 13,440 บาท มีความแตกต่างกันถึง 10,560 บาท ดังนั้น กำไรจากการดำเนินงานในกรณีไม่ปันส่วนเจิงเป็นยอดคงเหลือ 5,000 บาท ในขณะที่กำไรจากการดำเนินงานในกรณีปันส่วนจะเป็นยอดคงเหลือ 5,560 บาท ซึ่งเป็นผลแตกต่างที่ค่อนข้างมากที่เดียว

รูปที่ 8-13

บริษัท รวมดาว จำกัด

เปรียบเทียบผลกำไรในการณ์ไม่ปันส่วนผลแตกต่างและในการณ์ปันส่วนผลแตกต่าง

	วิธีต้นทุนคิดเข้างาน	
	ไม่มีการปันส่วน	มีการปันส่วน
	ผลแตกต่าง	ผลแตกต่าง
ขาย		
ต้นทุนสินค้าที่ขาย – ตามต้นทุนมาตรฐาน	135,000 บ.	135,000 บ.
ผลแตกต่างรวม (จากข้อ 1 รูปที่ 8-12)	96,000	96,000
ผลแตกต่างที่ปันส่วน (จากช่อง 5 รูปที่ 8-12)	24,000	
ผลแตกต่างที่ปันส่วน (จากช่อง 5 รูปที่ 8-12)		13,440
ต้นทุนสินค้าที่ขาย – ปรับปรุงด้วยผลแตกต่างแล้ว	120,000	109,440
กำไรขั้นต้น	15,000	25,560
<u>หัก ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร</u>	20,000	20,000
กำไรจากการดำเนินงาน	(5,000)	5,560

## ข้อคัดค้านในการบันส่วน

นักบัญชี ผู้บริหาร และวิศวอุตสาหกรรมบางคนปฏิเสธความคิดที่ว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงแสดงถึงความจริงแท้ (absolute truth) เข้าอ้างว่า ต้นทุนมาตรฐานที่สามารถบรรลุถึงได้ในปัจจุบันเป็น “ต้นทุนจริงแท้” ในเมื่อที่ว่า ต้นทุนเช่นนี้เท่านั้นเป็นต้นทุนซึ่งอาจจะยกย่อต่อ

ไปได้ในรูปของทรัพย์สิน หรือ unexpired costs เขายืนยันว่าผลแตกต่างนั้นวัดถึงความไม่มีประสิทธิภาพ หรือประสิทธิภาพที่ผิดปกติ เพราะฉะนั้นผลแตกต่างจึงเป็นสินค้าคงเหลือไม่ได้ และควรถูกตัดออกไปหรือนำมายังหักจากการได้ของงวดแทนที่จะถูกบันทุณไว้ในงวดเดียวกัน ส่วนระหว่างสินค้าคงเหลือ และต้นทุนขาย ตามวิธีนี้สินค้าคงเหลือจะแสดงถึงต้นทุนที่เพิ่งบรรลุและสามารถบรรลุถึงได้ กล่าวอย่างเฉพาะเจาะจงก็คือว่า ไม่มีเหตุผลสมควรที่จะถือต้นทุนของความไม่มีประสิทธิภาพเป็นทรัพย์สินซึ่งทำสำเร็จได้โดยการบันทุณ

## การบันทุณเพียงระดับหนึ่ง

การบันทุณผลแตกต่างเพียงระดับหนึ่งอาจเป็นสิ่งที่เพิ่งประสบ ตัวอย่างเช่น ผลแตกต่างเนื่องจากจำนวน หรือประสิทธิภาพอาจถือได้ว่าเป็นสิ่งที่หลีกเลี่ยงได้ในปัจจุบัน แต่ผลแตกต่างเนื่องจากราคา หรืออัตราอาจถือได้ว่าเป็นสิ่งที่ไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ และดังนั้นจึงถูกบันทุณไว้ ตามหลักการแล้ว วิธีการเช่นนี้จะดีกว่าวิธีการอื่น เพราะว่าต้นทุนของความไม่มีประสิทธิภาพที่สามารถหลีกเลี่ยงได้จะถูกตัดบัญชีออกไป ในขณะที่ต้นทุนที่ไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้จะไม่ถูกกระทำเช่นนั้น นี้เป็นวิธีการที่ถูกต้อง เพราะว่าต้นทุนของความไม่มีประสิทธิภาพไม่มีคุณสมบัติพอที่จะเป็นทรัพย์สินได้ตามการสรุปทางเศรษฐศาสตร์

ผลแตกต่างที่เมื่อต้องถูกตัดออกเป็นสิ่งที่บรรลุถึงได้ในปัจจุบัน อย่างไรก็ตาม ถ้ามาตรฐานไม่ทันสมัย หรือถ้ามันสะท้อนถึงการปฏิบัติงานที่สมบูรณ์แบบมากกว่าที่จะสะท้อนถึงการปฏิบัติงานที่คาดคะเนไว้ภายใต้สภาพการทำงานที่มีประสิทธิภาพตามสมควร และแล้ว ตามหลักการ ผลแตกต่างก็ควรถูกจำแนกออกเป็นสองส่วน คือส่วนที่สะท้อนถึงความแตกต่างจากมาตรฐานที่สามารถบรรลุถึงได้ในปัจจุบัน และส่วนที่ไม่ได้สะท้อนถึงความแตกต่างนี้ ผลแตกต่างส่วนแรกควรถูกตัดออกเป็นค่าใช้จ่ายของงวดไป แต่ผลแตกต่างส่วนหลังควรบันทุณไว้ในสินค้าคงเหลือและต้นทุนขาย ตัวอย่างเช่น สมมุติว่า การดำเนินงานอันหนึ่งได้สะท้อนเวลามาตรฐานสมบูรณ์แบบที่ยอมให้ซึ่งเท่ากับ 50 นาทีไว้ในระบบต้นทุนมาตรฐานที่เป็นทางการ มาตรฐานที่สามารถบรรลุถึงได้ในปัจจุบันคือ 60 นาที ทั้งนี้สมมุติว่าการดำเนินงานจริงอันนั้นต้องใช้เวลา 75 นาที และแล้ว การปรับปรุงที่เป็นหลักการจะเป็นดังนี้คือ ในจำนวนผลแตกต่างที่มีอยู่ทั้งสิ้น 25 นาที จะตัด 15 นาทีออกจากเป็นต้นทุนงวด ที่เหลืออีก 10 นาที ถือเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์

การบันทุณผลแต่กต่างจะมีผลอย่างมากต่อการวัดกำไรจากการดำเนินงาน โดยเฉพาะเมื่อสินค้าคงเหลือได้เพิ่มขึ้นหรือลดลงอย่างมาก และเมื่อผลแต่กต่างค่อนข้างมาก โจทย์และเฉลยสำหรับศึกษาด้วยตนเองจะแสดงถึงผลเหล่านี้ โดยการใช้ข้อสมมุติต้นทุนที่แตกต่างกัน

## การปรับปรุงสินค้าคงเหลือสำหรับการรายงานภายนอก

เพื่อสนองความต้องการในการรายงานภายนอก บัญชีรังที่บริษัทจะทำการปรับปรุงบัญชีสินค้าคงเหลือ ตัวอย่างคือกรณีของ (ก) การเปลี่ยนการตีราคาสินค้าคงเหลือตามวิธีต้นทุนผันแปรได้เป็นวิธีต้นทุนคิดเข้า้งาน และ (ข) การบันทุณผลแต่กต่าง โดยทั่วๆ ไป บริษัทเหล่านี้จะไม่เปลี่ยนแปลงบันทึกสินค้าคงเหลือที่ทำอยู่ แต่จะเปิดบัญชีปรับยอดค้าที่เกี่ยวข้องกันขึ้นมาใหม่แยกต่างหากจากบัญชีเดิม โดยเริ่มต้นขึ้นบัญชีว่า บัญชีปรับปรุง แล้วตามด้วยการระบุสินค้าคงเหลือประเภทที่ปรับปรุงนั้น ๆ ลงไป

เพื่อแสดงถึงการทำงานของบัญชีเช่นนั้น สมมุติว่าบริษัทปรับปรุงสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ 700,000 บาท ให้สูงขึ้น 100,000 บาท การปรับปรุงอาจเป็นการ (ก) เปลี่ยนสินค้าคงเหลือจากวิธีต้นทุนผันแปรได้เป็นวิธีต้นทุนคิดเข้า้งาน หรือ (ข) ระบุสินค้าคงเหลือใหม่เนื่องจากการบันทุณผลแต่กต่าง รายการในสมุดรายวันทั่วไปสำหรับแต่ละกรณีจะเป็นดังนี้

(ก) ปรับปรุงสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ	100,000
โดยคงที่	100,000
(ข) ปรับปรุงสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ	100,000
ผลแต่กต่าง	100,000

ตามวิธีเข้าก่อน – ออกก่อน (FIFO) บัญชีปรับปรุงจะหายไปในวดต่อมาเมื่อสินค้าคงเหลือที่เกี่ยวข้องถูกขายไป ตัวอย่าง :

ต้นทุนสินค้าที่ขาย	100,000
ปรับปรุงสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ	100,000

## โจทย์และเฉลยสำหรับคีกษาด้วยตนเอง

โจทย์ โปรดพิจารณาข้อมูลของบริษัท รวมดาว อีกรังหนึ่ง

ช่องที่ 2 ของรูปที่ 8-13 ซึ่งเป็นวิธีต้นทุนคิดเข้างานตามต้นทุนมาตรฐาน โดยมีการบันส่วนผลแตกต่างหักลด ได้แสดงกำไรจากการดำเนินงานไว้ 5,560 บาท ถ้าสมมุติว่าผลแตกต่างราคารวัตถุคือ 15,000 บาท F แทนที่จะเป็น 10,000 บาท U ให้คำนวณกำไรจากการดำเนินงานใหม่อีกรังหนึ่งภายใต้วิธีต้นทุนคิดเข้างานตามต้นทุนมาตรฐานโดยมีการบันส่วนผลแตกต่างหักลด

เฉลย ผลแตกต่างวัตถุที่บันส่วนเข้าต้นทุนสินค้าที่ขายที่ได้เฉลยไว้ในแต่เดิม (จากช่องที่ 5 รูปที่ 8-12) คือ

ผลแตกต่างราคารวัตถุ	4,800	บาท U
ผลแตกต่างจำนวนวัตถุ	2,640	U
ผลประกอบที่ไม่ต้องกำไร	<u>7,440</u>	U

	(1) ผลแตกต่างราคารวัตถุ	(2) จำนวนวัตถุ	(3) จำนวน	(4) สินค้า	(5) ต้นทุน
	รวม	คุณวัตถุ	วัตถุ	สำเร็จรูป	สินค้าที่ขาย
ผลแตกต่างราคารวัตถุ(F)	15,000*	2,400	600	4,800	7,200
ผลแตกต่างจำนวนวัตถุ :					
ยอดคงเหลือก่อนปรับปรุง	4,000		4,000		
ยอดคงเหลือหลังปรับปรุง			<u>3,400<sup>t</sup></u>	1,360	<u>2,040</u>
ผลประกอบที่ต้องกำไร					<u>5,160</u>
*อัตราเบอร์เซ็นต์ที่ใช้					
สำหรับการบันส่วน	100%	16%	4%	32%	48%
<sup>t</sup> อัตราเบอร์เซ็นต์ที่ใช้					
สำหรับการบันส่วน				40%	60%

กรณีเดิม : ผลกระทบที่ไม่ดี		
ต่อกำไร	7,440	
กรณีใหม่ : ผลกระทบที่ดีต่อ		
กำไร	5,160	<hr/>
ผลแตกต่าง : เพิ่มกำไร	12,600	
กำไรจากการดำเนินงาน		
กรณีเดิม	5,560	<hr/>
กำไรจากการดำเนินงาน		
กรณีใหม่	18,160	<hr/>

## สรุป

วิธีต้นทุนคิดเข้างานและวิธีต้นทุนผันแปรได้จะมีผลกระทบต่อกำไรแตกต่างกันเมื่อระดับสินค้าคงเหลือขึ้น ๆ ลง ๆ ความแตกต่างนี้เกิดขึ้น เพราะ สหหุยคงที่เป็นสินค้าคงเหลือได้เฉพาะวิธีต้นทุนคิดเข้างานเท่านั้น กำไรจะขึ้นกับการขายภายใต้วิธีต้นทุนผันแปรได้ แต่จะขึ้นกับทั้งการขายและการผลิตภายใต้วิธีต้นทุนคิดเข้างาน

ปริมาณตัวหารที่นิยมใช้กันในการพัฒนาอัตราสหหุยคงที่สำหรับคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ มีอยู่ 3 ตัว คือ (ก) ปริมาณประจำปีที่คาดไว้ (ข) ปริมาณปกติถาวรสี่ 3 ถึง 5 ปี และ (ค) กำลังการผลิตที่อาจปฏิบัติได้ การเลือกปริมาณตัวหารส่วนใหญ่เป็นเรื่องที่เกี่ยวกับความคิดเห็น การเลือกนี้จะมีอิทธิพลต่อการตีราคาสินค้าคงเหลือ และมีผลกระทบการเพื่อนต่อ งวดเวลาของการยอมรับกำไร

ถ้าผลแตกต่างจากต้นทุนมาตรฐานมีนัยสำคัญ และแล้ว โดยทั่ว ๆ ไปจะถูกบันส่วน ระหว่างบัญชีสินค้าคงเหลือต่าง ๆ และต้นทุนสินค้าที่ขาย โดยการปฏิบัติเช่นนี้ ต้นทุนจริง โดยประมาณที่ดีกว่าก็จะได้รับมา

ผู้สนับสนุนให้ใช้ต้นทุนมาตรฐานที่สามารถบรรลุถึงได้ในปัจจุบันสำหรับการคำนวณ ต้นทุนผลิตภัณฑ์ต่างอ้างว่า ผลที่ได้โดยการใช้ต้นทุนมาตรฐานดังกล่าวดีกว่าผลที่ได้โดย การใช้ระบบการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามต้นทุนปกติหรือตามต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง เช่น ยืนยันว่าต้นทุนของความไม่มีประสิทธิภาพเป็นสินค้าคงเหลือไม่ได้