

ค่าคงเรื่อง

1. ความนำ
2. การคำนวณกำไรตามวิธีต้นทุนผันแปรได้
3. บทบาทของการคำนวณในระดับกิจกรรมต่าง ๆ เมื่อใช้วิธีต้นทุนคิดเข้างาน
4. ผลแตกต่างของการใช้ระบบต้นทุนมาตรฐานและการจัดทำงบกำไรขาดทุน
5. การแปลงงบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนผันแปรได้เป็นวิธีต้นทุนคิดเข้างาน หรือตรงกันข้าม

วัตถุประสงค์

1. พิจารณาและเปรียบเทียบผลที่ได้รับจากการใช้วิธีการในการคิดต้นทุนของผลิตภัณฑ์และในการคำนวณกำไร ตามวิธีต้นทุนผันแปรได้และวิธีต้นทุนคิดเข้างาน
2. ศึกษาเกี่ยวกับการนำวิธีการตามวิธีต้นทุนผันแปรได้มาใช้ในการตัดสินใจในทางกรณี
3. การจัดทำงบการเงินในลักษณะการเสนอรายงานเป็นการภายใน ตามวิธีต้นทุนผันแปรได้และตามวิธีต้นทุนคิดเข้างาน

บทที่ ๑

การคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ วิธีต้นทุนคิดเข้างานและวิธีต้นทุนผันแปรได้

เมื่อมีการวางแผนระบบบัญชี ผู้บริหารและนักบัญชีจะต้องเลือกวิธีการศึกษาสินค้าคงเหลือตามวิธีใดวิธีหนึ่ง การตัดสินใจนี้ย่อมมีความสำคัญต่อผลกำไรที่ได้รับจากการคำนวณกำไรสุทธิประจำปี หรือนมีผลต่อการประเมินผลการปฏิบัติงานของผู้บริหาร และต่อการตัดสินใจในการกำหนดราคาของผลิตภัณฑ์ด้วย ในบทนี้เราจะได้ศึกษาวิธีการและวิเคราะห์ถึงผลที่จะได้รับจากการเลือกต่าง ๆ ซึ่งมีผลต่อการคำนวณกำไรสุทธิ และต่อการตัดสินใจในการดำเนินงานบางประการ

จุดมุ่งหมายที่สำคัญของบทนี้ก็เพื่อที่จะพิจารณาและเปรียบเทียบผลที่ได้รับจากการใช้วิธีการ (ทางเลือก) ต่าง ๆ ใน การคิดต้นทุนของผลิตภัณฑ์และในการคำนวณกำไรนอกจากนั้น ในบทนี้จะได้กล่าวถึงการนำวิธีการต่าง ๆ มาใช้ในการตัดสินใจในบางกรณีด้วยเฉพาะอย่างขึ้น เรายังพิจารณาถึงเรื่องที่สำคัญต่าง ๆ 4 เรื่อง คือ

- ก. การคำนวณกำไรตามวิธีต้นทุนผันแปรได้* (variable costing)
- ข. บทบาทของการดำเนินงานในระดับกิจกรรมต่าง ๆ เมื่อใช้วิธีต้นทุนคิดเข้างาน ** (absorption costing)
- ค. ผลแตกต่างของการใช้ระบบต้นทุนมาตรฐาน และการจัดทำงบกำไรขาดทุน
- ง. การแปลงงบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนผันแปรได้เป็นวิธีต้นทุนคิดเข้างาน หรือคงกันข้าม

* วิธีต้นทุนผันแปรได้ ค่ารำงงานเส่นอาจใช้ชื่อเรียกด้วย กัน เช่น direct costing, marginal costing, differential costing.

** วิธีต้นทุนคิดเข้างาน อาจใช้ชื่อเรียกด้วย กัน เช่น full costing, conventional costing, total costing, traditional costing.

เรื่องที่สำคัญต่าง ๆ เหล่านี้มีความสัมพันธ์กันอย่างยิ่งพอที่จะศึกษาร่วมกันได้ในบทเดียวกัน อย่างไรก็ตาม ในแต่ละเรื่องที่สำคัญเหล่านี้สามารถแยกศึกษาเป็นเรื่อง ๆ อย่างอิสระได้

การคำนวณกำไรตามวิธีต้นทุนผันแปรได้

วิธีต้นทุนผันแปรได้ (variable costing) คือวิธีบันทึกและรายงานต้นทุน ซึ่งถือว่า เคลพะต้นทุนการผลิตต่าง ๆ ที่มีแนวโน้มจะผันแปรโดยตรงกับปริมาณของกิจกรรมเท่านั้นที่ เป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ ตามวิธีต้นทุนผันแปรได้นี้จะมีการแบ่งแยกต้นทุนออกเป็นสอง ส่วน คือส่วนที่ผันแปรได้และส่วนที่คงที่ การแบ่งแยกต้นทุนตามวิธีต้นทุนผันแปรได้จะนำไปใช้ประโยชน์สำหรับวัดถูกประสงค์ของฝ่ายบริหาร และใช้ประโยชน์ต่อการจัดทำงานการเงิน ด้วย

สำหรับความหมายของวิธีต้นทุนผันแปรได้ อาจสรุปให้เห็นถึงลักษณะที่สำคัญ 4 ประการ ดังนี้

- (1) เป็นวิธีการบันทึกและรายงานต้นทุน
- (2) มีการแบ่งแยกต้นทุนออกเป็นส่วนที่คงที่ และส่วนที่ผันแปรได้
- (3) ต้นทุนการผลิตต่าง ๆ ที่จะผันแปรโดยตรงกับปริมาณของกิจกรรมการผลิต เท่านั้นที่เป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์
- (4) ต้นทุนคงที่จะถือเป็นต้นทุนสำหรับงวด

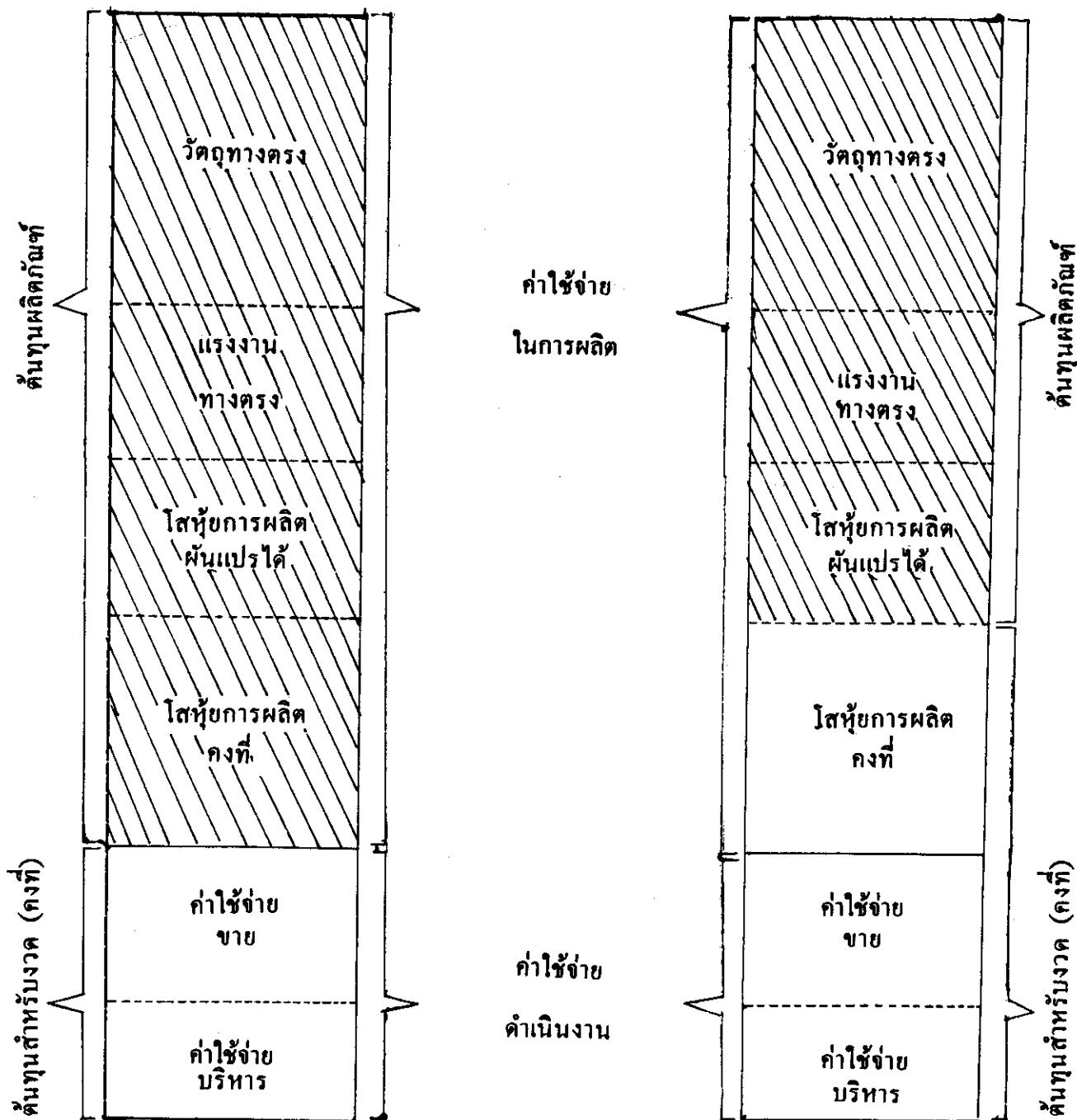
อย่างไรก็ตาม การแบ่งแยกต้นทุนตามวิธีต้นทุนผันแปรได้จะนำไปใช้ประโยชน์ สำหรับชุดมุ่งหมายของฝ่ายบริหาร และใช้ประโยชน์ต่อการจัดทำงานกำไรขาดทุนตัวย

ส่วนวิธีต้นทุนคิดเข้างาน (absorption costing) นั้นถือว่าต้นทุนการผลิตหั้ง หมด หั้งที่ผันแปรได้และที่คงที่เป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ ตามวิธีนี้ต้นทุนของผลิตภัณฑ์จะ รวมต้นทุนโดยการผลิตหั้งหมดของกิจการ ซึ่งตรงกันข้ามกับวิธีต้นทุนผันแปรได้ ตามวิธี หลังนี้ต้นทุนของผลิตภัณฑ์จะรวมเฉพาะโดยการผลิตส่วนที่ผันแปรได้เท่านั้น และถือว่าต้น ทุนคงที่เป็นค่าใช้จ่ายทั่วไปคิดเข้าการคำนวณงานหั้งหมดรวมกันและไม่ได้คิดเข้าส่วนงานหนึ่ง ส่วนงานใดโดยเฉพาะ ดังนั้น เมื่อจัดทำงานการเงินตามวิธีต้นทุนผันแปรได้ โดยที่ต้องคำนึงถึงต้นทุนของสินค้าคง เหลือ ส่วนต้นทุนคงที่หั้งหมดเราถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายของควบคุมชีนั้น โดยถือว่าต้นทุนคงกล่าว

ได้ใช้หมดไปแล้ว ดังนั้น ต้นทุนคงที่จึงถูกคิดเข้างบกำไรขาดทุนของกิจการโดยตรง โดยไม่ได้ผ่านเข้าเป็นต้นทุนของสินค้า

อย่างไรก็ตาม ตามวิธีต้นทุนคิดเข้างาน โซหุยการผลิตคงที่ซึ่งเกิดขึ้นในวงการผลิตได้ให้ถือว่าเป็นต้นทุนของการผลิตในวงดนั้น แต่ตามวิธีต้นทุนผันแปรได้ โซหุยคงที่ดังกล่าวถูกรวมเข้ากับการขายในวงดนั้น เนื่องจากว่าคืนทุนดังกล่าวไม่ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนผลิตภัณฑ์ แต่ถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนโดยนำไปหักออกจากรายได้จากการดำเนินงานของวงดนั้น ดังนั้น ในวงดัชนีจำนวนผลิตแตกต่างกับจำนวนที่ขายได้ กำไรสุทธิที่ปรากฏตามวิธีต้นทุนผันแปรได้จะแตกต่างไปจากกำไรสุทธิที่คำนวณได้ตามวิธีต้นทุนคิดเข้างาน

ข้อแตกต่างดังกล่าวข้างต้นระหว่างวิธีต้นทุนคิดเข้างานและวิธีต้นทุนผันแปรได้ อาจแสดงให้เห็นตามภาพประกอบ⁽¹⁾ ดังนี้



วิธีคิดต้นทุนคิดเข้างาน

วิธีต้นทุนผันแปรได้

ข้อสังเกต พื้นที่ส่วนที่แรงงานนำถึงต้นทุนส่วนที่เป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ซึ่งรวมอยู่ในต้นทุนของสินค้า

สำหรับการจัดทำงบการเงินตามวิธีต้นทุนผันแปรได้ย่อไปตามแต่กต่างไปจากวิธีต้นทุนคิดเข้างาน โดยเฉพาะอย่างยิ่งจะทำให้ขาดทุนที่จัดทำขึ้นตามวิธีต้นทุนคิดเข้างานมีแนวโน้มที่จะแสดงให้เห็นถึงการจำแนกต้นทุนตามลักษณะหน้าที่ของกิจกรรมซึ่งทำให้เกิดต้นทุนนั้นขึ้น ตามตามวิธีต้นทุนผันแปรได้จะมีลักษณะตรงกันข้าม ก่อให้เกิดการแสดงให้เห็นถึงการจำแนกต้นทุนตามลักษณะพฤติกรรมของต้นทุนที่เกิดขึ้น ดังนั้น การแสดงรายการในงบกำไรขาดทุนอาจจะกระทำได้ตามตัวอย่างดังต่อไปนี้

(1) งบกำไรขาดทุน-ตามวิธีต้นทุนคิดเข้างาน

ขาย	xxx
-----	-----

ต้นทุนขาย :

สินค้าคงเหลือต้นงวด	xx
บวก ต้นทุนสินค้าที่ผลิต	<u>xx</u>
ต้นทุนสินค้าที่มีเพื่อขาย	<u>xx</u>
หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด	<u>xx</u>
กำไรขั้นต้น	<u>xx</u>

ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน :

ค่าใช้จ่ายขาย	xx
ค่าใช้จ่ายบริหาร	<u>xx</u>
กำไรสุทธิ	<u><u>xx</u></u>

(2) งบกำไรขาดทุน-ตามวิธีต้นทุนผันแปรได้

ขาย

xxx

ต้นทุนผันแปรได้ :

ต้นทุนขาย :

สินค้าคงเหลือต้นงวด	xx
นวัต ต้นทุนสินค้าที่ผลิต	<u>xx</u>
สินค้าที่มีเพื่อขาย	xx
หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด	<u>xx</u> xx
ค่าใช้จ่ายขาย	xx
ค่าใช้จ่ายบริหาร	<u>xx</u> <u>xxx</u>
กำไรส่วนเกินหรือกำไรก่อนหักต้นทุนคงที่	xx
หัก ต้นทุนคงที่ :	
โลหุยการผลิต	xx
ค่าใช้จ่ายขาย	xx
ค่าใช้จ่ายบริหาร	<u>xx</u> <u>xx</u>
กำไรสุทธิ	<u><u>xx</u></u>

ขอให้สังเกตว่า งบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนคิดเข้างาน ไม่ได้แสดงให้เห็นถึงกำไรส่วนเกินหรือกำไรก่อนหักต้นทุนคงที่ สิ่งนี้เองก่อให้เกิดความยากลำบากต่อการคำนวณและวิเคราะห์ผลที่กระบวนการทางการเงินต้องกำไรสุทธิอันเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงของปริมาณขาย ตามวิธีต้นทุนคิดเข้างานนี้ โลหุยการผลิตคงที่ถูกคิดและรวมอยู่ในต้นทุนของผลิตภัณฑ์ ด้วย ดังนั้น ตัวเลขของต้นทุนต่อหน่วยและกำไรขั้นต้นซึ่งรวมโลหุยคงที่ไว้แล้วจะต้องแยกออกเพื่อใช้ในการวิเคราะห์ต้นทุน-จำนวน-กำไร สำหรับการตัดสินใจในระยะสั้น ด้วย

สำหรับวิธีต้นทุนผันแปรได้แสดงให้เห็นถึงจำนวนรวมของต้นทุนคงที่ที่แยกไว้ ต่างหากก่อนนำมาคำนวณกำไรสุทธิ อย่างไรก็ตาม ตามวิธีต้นทุนผันแปรได้นี้ การแสดงต้นทุนคงที่เป็นยอดรวมนั้นจะช่วยให้เกิดความสนใจต่อฝ่ายบริหารทั้งในด้านการควบคุมและศึกษา ถึงพฤติกรรมของต้นทุนคงที่เพื่อนำไปใช้ในการตัดสินใจในระยะสั้นและในระยะยาว ด้วย นักศึกษาคงจำได้ว่า ตามวิธีต้นทุนผันแปรได้นั้น เราถือว่า ต้นทุนคงที่ เป็นสิ่งที่ไม่มีความ

สำคัญและไม่มีความหมายต่อการตัดสินใจ แต่ตามวิธีนี้เน้นให้เห็นถึงข้อแตกต่างระหว่างพฤษิตกรรมของต้นทุนผันแปรได้และต้นทุนคงที่ซึ่งยอมนำไปสู่การตัดสินใจในปัจจุบันต่อไป ได้เป็นอย่างดี

ลักษณะของวิธีต้นทุนผันแปรได้และวิธีต้นทุนคิดเข้างาน

จากความหมายของวิธีต้นทุนผันแปรได้และวิธีต้นทุนคิดเข้างานดังที่กล่าวไว้ในตอนต้นนั้น ได้ยังคงการที่ว่าตามวิธีต้นทุนคิดเข้างานนั้น ใช้หุยการผลิตคงที่จะถือเป็นต้นทุนของสินค้า แต่ตามวิธีต้นทุนผันแปรได้ถือว่า ใช้หุยการผลิตคงที่ไม่รวมเป็นต้นทุนของสินค้า อย่างไรก็ตาม ในกรณีนี้ ความคิดเกี่ยวกับการคิดต้นทุนของผลิตภัณฑ์มาใช้ทั้ง 2 วิธี การนี้ สำหรับในค่ารายรับนี้ ยอมต้องคำนึงถึงระบบบัญชีที่ใช้ด้วย เช่น อาจจะนำไปใช้กับระบบการคิดต้นทุนตามปกติ (normal costing system) และอาจจะนำไปใช้กับระบบการคิดต้นทุนมาตรฐาน (standard costing system) ดังนั้น วิธีการต้นทุนทั้งสองวิธีย่อมขึ้นอยู่กับว่า ได้นำไปใช้กับระบบการคิดต้นทุนในระบบใด ซึ่งสามารถแปลงวิธีการคิดต้นทุนออกได้ดังนี้

1. วิธีต้นทุนคิดเข้างานตามปกติ (normal absorption costing) เป็นวิธีการคิดต้นทุนที่รวมต้นทุนขั้นต้นที่เกิดขึ้นจริง (วัสดุทางตรงและแรงงานทางตรง) บวกด้วยใช้หุยการผลิตคงที่และผันแปรได้ที่กำหนดไว้ล่วงหน้า

2. วิธีต้นทุนคิดเข้างานตามมาตรฐาน (standard absorption costing) เป็นวิธีการคิดต้นทุนที่รวมต้นทุนขั้นต้นที่กำหนดไว้ล่วงหน้าบวกด้วยใช้หุยการผลิตคงที่และผันแปรได้ที่กำหนดไว้ล่วงหน้า

3. วิธีต้นทุนผันแปรได้ตามปกติ (normal variable costing) เป็นวิธีการคิดต้นทุนที่รวมต้นทุนขั้นต้นที่เกิดขึ้นจริง บวกด้วยใช้หุยการผลิตผันแปรได้ที่กำหนดไว้ล่วงหน้า ทั้งนี้จะไม่รวมใช้หุยการผลิตคงที่

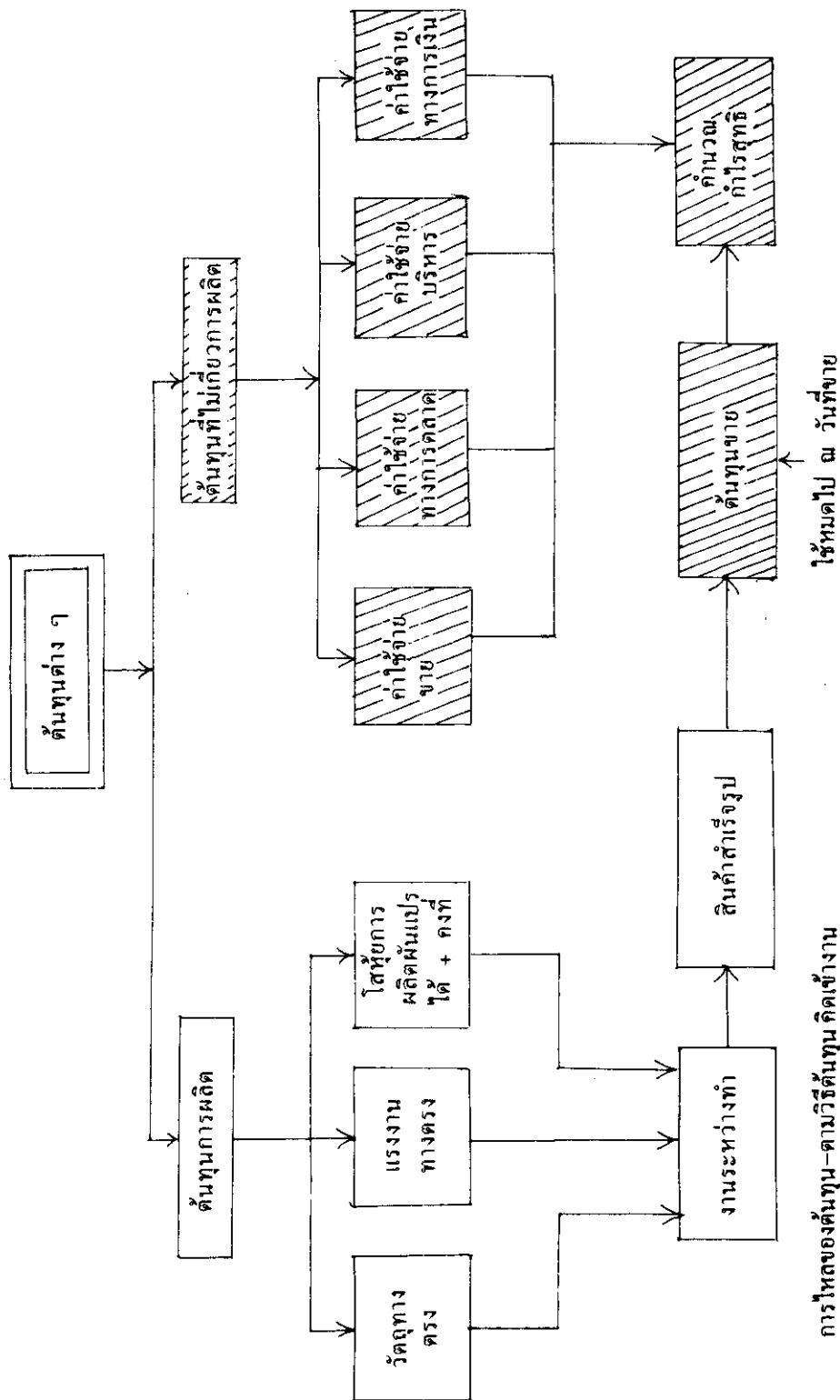
4. วิธีต้นทุนผันแปรได้ตามมาตรฐาน (standard variable costing) เป็นวิธีการคิดต้นทุนที่รวมต้นทุนขั้นต้นที่กำหนดไว้ล่วงหน้า บวกด้วยใช้หุยการผลิตผันแปรได้ที่กำหนดไว้ล่วงหน้า ทั้งนี้จะไม่รวมใช้หุยการผลิตคงที่⁽²⁾

วิธีต้นทุนคิดเข้างาน ได้นำไปใช้กับอย่างแพร่หลายมากกว่าวิธีต้นทุนผันแปรได้ เมื่อจะมีแนวโน้มสูงขึ้นในการใช้วิธีต้นทุนผันแปรได้ในการวัดผลการปฏิบัติงาน และใช้ในการวิเคราะห์ต้นทุนก็ตาม

ตามวิธีต้นทุนผันแปรได้นั้นจะนำเอาต้นทุนผลิตเฉพาะส่วนที่ผันแปรได้เท่านั้น โดยถือเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ ดังนั้น วิธีต้นทุนผันแปรได้จึงมีผลต่อการคำนวณกำไรสุทธิและทำให้ได้กำไรสุทธิที่แตกต่างไปจากการคำนวณตามวิธีต้นทุนคิดเข้างาน ทั้งนี้ก็ เพราะว่าโดยทุกการผลิตคงที่นั้นถือเป็นต้นทุนสำหรับงวด * (period cost) เมื่อใช้วิธีต้นทุนผันแปรได้ แทนที่จะถือเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ ** (product cost) เมื่อใช้วิธีต้นทุนคิดเข้างาน และจากรูปในหน้าต่อไปจะแสดงให้เห็นถึงการให้ผลของต้นทุนตามวิธีต้นทุนคิดเข้างานและตามวิธีต้นทุนผันแปรได้ตามลำดับ สำหรับรูปที่ 2 ตามวิธีต้นทุนผันแปรได้ ส่วนที่ไม่เร่งจะแทนต้นทุนผลิตภัณฑ์ ส่วนที่เร่งจะถือเป็นต้นทุนสำหรับงวด จากแผนภูมิดังกล่าวนี้จะแสดงให้เห็นถึงต้นทุนต่อหน่วยของงานระหว่างทำและของสินค้าสำเร็จรูปซึ่งสามารถอธิบายได้ว่าเกิดจากต้นทุนผันแปรได้

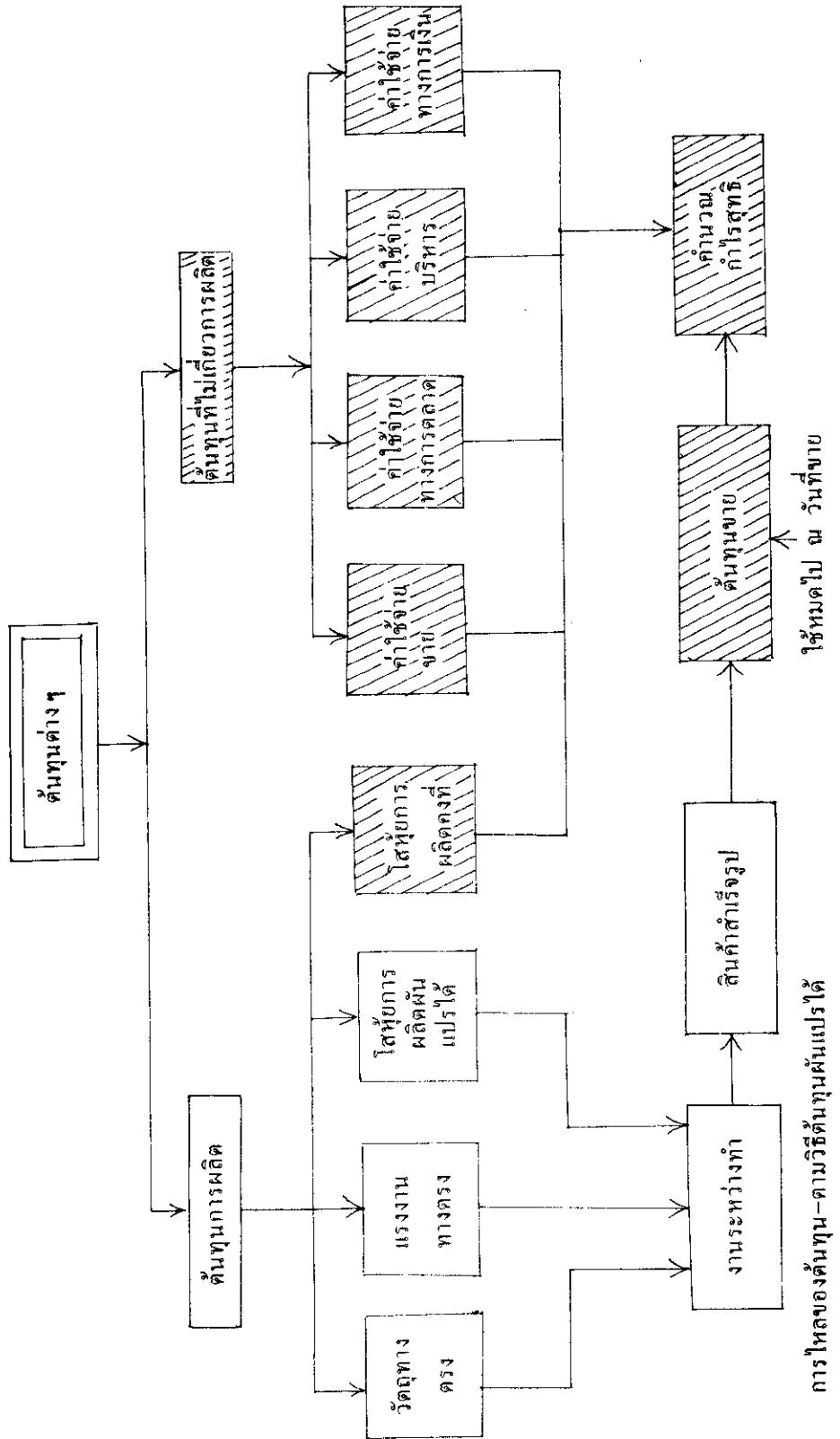
* ต้นทุนสำหรับงวด หมายถึงต้นทุนที่ใช้หมดไปแล้วซึ่งถือเป็นต้นทุนที่ควรคิดเข้างวดปัจจุบัน ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ หรือการขาดทุนซึ่งเป็นต้นทุนที่เก็บขึ้นกับเวลา และไม่เกี่ยวกับผลิตภัณฑ์หรือบริการที่ผลิต ต้นทุนเหล่านี้ไม่ได้เป็นผลประโยชน์ที่จะได้รับในอนาคตและไม่มีเหตุผลพหุที่จะโอนเข้างวดอนาคตได้

** ต้นทุนผลิตภัณฑ์ หมายถึงต้นทุนต่าง ๆ ที่เป็นต้นทุนของสินค้าที่ผลิต วัสดุทางตรง แรงงานทางตรง และโดยทุกการผลิตเป็นต้นทุนที่อาจยกขึ้นเป็นของสินค้า (inventoriable cost) ได้ ทั้งนี้เพราะต้นทุนเหล่านี้เป็นต้นทุนของบริการที่ใช้ไปในการผลิตผลิตภัณฑ์โดยทั่ว ๆ ไป



การให้คะแนนต้นทุน-ความวิเคราะห์ต้นทุน กิตติมศักดิ์

ใช้งานได้ไป ณ วันที่งาน



การให้ของขวัญ-ตามวันเดือนปีใหม่เป็นไง
ใช้ห่วงๆ กะ ณ วันที่จะมา

วิธีดันทุนผันแปรได้ได้เป็นที่วิพากษ์วิจารณ์ในหมู่นักกฎหมายด้วยกัน ทั้งนี้ไม่ใช่เนื่องมาจากความคิดเห็นขัดแย้งกันในเรื่องการจำแนกต้นทุนตามลักษณะของพฤติกรรมเป็นต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรได้เพื่อประโยชน์ต่อการวางแผนและการควบคุมของฝ่ายบริหาร แต่เนื่องจากว่าขึ้นมาข้อสงสัยในเรื่องความถูกต้องตามหลักกฎหมายสำหรับการรายงานต่อบุคคลภายนอก ผู้ที่สนับสนุนการใช้วิธีดันทุนผันแปรได้ให้ความเห็นว่า สถาบัตtement การผลิตส่วนที่เป็นต้นทุนคงที่ขึ้นคงมีความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิดกับความสามารถที่จะผลิต (กำลังการผลิต) มากกว่าที่จะมีความสัมพันธ์กับผลิตสินค้าสำเร็จรูปชนิดหนึ่งชนิดใดโดยเฉพาะ ส่วนผู้ที่คัดค้านการใช้วิธีดันทุนผันแปรได้ก็ให้ความเห็นว่า สินค้าที่ผลิตได้ควรรวมส่วนที่เป็นต้นทุนคงที่ไว้ด้วย เนื่องจากทั้งต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรได้ยอมเป็นสิ่งจำเป็นต่อการผลิตสินค้าดังนั้น ต้นทุนทั้งสองประเภทนี้จึงควรถือเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ด้วยโดยไม่คำนึงถึงข้อแตกต่างเกี่ยวกับพฤติกรรมของต้นทุนทั้งสองประเภท อย่างไรก็ตาม ทราบเท่าถึงปัจจุบันนี้ผู้ประกอบวิชาชีพสอนบัญชีและกรมสรรพากรต่างก็ยังไม่รับรองว่าวิธีดันทุนผันแปรได้เป็นวิธีการศีรษะสินค้าคงเหลือที่ยอมรับโดยทั่วไป

ความคิดเห็นและข้อแตกต่างระหว่างวิธีดันทุนผันแปรได้และวิธีดันทุนคิดเข้า-งาน สามารถซื้อให้เห็นได้จากตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 1 บริษัท ศรีทองอุดสาหกรรม จำกัด เริ่มดำเนินการผลิตสินค้านิดหนึ่ง ณ วันที่ 1 มกราคม 2528 ในระหว่างปีผลิตสินค้าสำเร็จรูปได้จำนวน 1,100 หน่วย ซึ่งเท่ากับกำลังการผลิตปกติ แต่ขายไปจำนวน 1,000 หน่วย ในราคาน่วยละ 10 บาท บริษัทมีต้นทุนการผลิตผันแปรได้ของสินค้าหน่วยละ 8 บาท สถาบัตtement การผลิตคงที่ ปีละ 2,200 บาท ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร 900 บาท ในจำนวนนี้มีส่วนที่ผันแปรได้ 400 บาท

วิธีต้นทุนคิดเข้างาน

บริษัท ศรีทองอุดสาหกรรม จำกัด
งบกำไรขาดทุน
สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2528

ขาย (1,000 @ 10)	บาท	10,000
ต้นทุนขาย :		
ต้นทุนการผลิตผันแปรได้ (1,100 @ 6)		6,600
ต้นทุนการผลิตคงที่ (1,100 @ 2)*		<u>2,200</u>
ต้นทุนสินค้าที่มีเพื่อขาย (1,100 @ 8)		8,800
หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด		
(100 @ 6)	600	
(100 @ 2)	<u>200</u>	<u>800</u>
		<u>8,000</u>
กำไรขั้นต้น		2,000
กำไรใช้จ่ายขายและบริหาร		<u>900</u>
กำไรสุทธิ		<u>1,100</u>

$$* \text{ ต้นทุนการผลิตคงที่ } = \frac{2,200}{1,100} = 2 \text{ บาทต่อหน่วย}$$

วิธีต้นทุนผันแปรได้

บริษัท ศรีทองอุดสาหกรรม จำกัด
งบกำไรขาดทุน
สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2528

ขาย (1,000 @ 10)	บาท	10,000
ต้นทุนผันแปรได้ :		
ต้นทุนสินค้าที่ผลิต (1,100 @ 6)	บาท	6,600
หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด (100 @ 6)	บาท	<u>600</u>
ต้นทุนขายผันแปรได้	บาท	6,000
ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร	บาท	<u>400</u> <u>6,400</u>
กำไรส่วนเกิน	บาท	3,600
หัก ต้นทุนคงที่ :		
โสหุยการผลิต	บาท	2,200
ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร	บาท	<u>500</u> <u>2,700</u>
กำไรสุทธิ	บาท	<u>900</u>

จากงบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนคิดเข้างานและตามวิธีต้นทุนผันแปรสามารถสรุปข้อคิดเห็นเกี่ยวกับหลักการของทั้งสองวิธีการ ได้ดังนี้

- ตามวิธีต้นทุนคิดเข้างาน ต้นทุนการผลิตคงที่จะถูกคิดเข้าผลิตภัณฑ์ ซึ่งหลังจากนั้นจะถูกเป็นค่าใช้จ่าย (ต้นทุนที่ใช้หมดไปแล้ว) ที่มีลักษณะเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้าที่ขาย แต่ตามวิธีต้นทุนผันแปรได้ ต้นทุนการผลิตคงที่จะถือว่าเป็นต้นทุนสำหรับงวด (period cost) และจะถูกเป็นค่าใช้จ่ายเช่นเดียวกับค่าใช้จ่ายขายและบริหาร
- ตามวิธีต้นทุนผันแปรได้ ต้นทุนการผลิตผันแปรได้เท่านั้นจะถือว่าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ (product cost) การผันแปรไปกับปริมาณการผลิตเป็นเกณฑ์ที่ใช้สำหรับการจำแนกประเภทของต้นทุนต่าง ๆ ว่าจะเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์หรือเป็นต้นทุนสำหรับงวด

3. ตามวิธีต้นทุนผันแปรได้ กำไรส่วนเกิน* (contribution margin) ซึ่งเป็นผลต่างของยอดขายหักต้นทุนผันแปรได้ เป็นส่วนที่สำคัญที่แสดงในงบกำไรขาดทุน คำว่า “กำไรส่วนเกิน” อาจใช้คำว่า “กำไรก่อนหักต้นทุนคงที่” แทนได้

4. จากรงบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนคิดเข้างานได้แสดงข้อแตกต่างระหว่างต้นทุนผันแปรได้และต้นทุนคงที่เพียงเพื่อช่วยในการเปรียบเทียบเท่านั้น โดยปกติต้นทุนต่าง ๆ ที่แสดงในงบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนคิดเข้างานจะไม่มีการแยกออกเป็นต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรได้ เมื่อว่าจะสามารถทำการจำแนกประเภทต้นทุนเช่นนี้ได้ก็ตาม ผู้บริหารที่คุ้นเคยกับการฝึกอบรมด้านงานของกิจการโดยใช้การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนและใช้วิธีงบประมาณยึดหลักได้ จะพบว่างบกำไรขาดทุนที่จัดทำขึ้นตามวิธีต้นทุนคิดเข้างานไม่สามารถให้ความกระฉับในเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน-จำนวน-กำไร และตามวิธีต้นทุนคิดเข้างานนี้ทำให้ผู้บริหารต้องใช้เวลานานที่จะพยายามพิสูจน์และให้ความหมายของตัวเลขได้ ซึ่งมีลักษณะรวมอยู่ด้วยกันเพื่อให้ทราบว่าเกี่ยวข้องกับการดำเนินงานในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง ตรงกันข้าม งบกำไรขาดทุนที่แสดงตามวิธีต้นทุนผันแปรได้สามารถเสนอข้อมูลต่าง ๆ ที่สำคัญเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน-จำนวน-กำไร ได้โดยไม่จำต้องเรียกหาข้อมูลเพิ่มเติมอีกแต่อย่างใด

5. ในกรณีที่มีสินค้าคงเหลือเพิ่มขึ้นในระหว่างงวด วิธีต้นทุนผันแปรได้โดยทั่วไปจะแสดงจำนวนกำไรสุทธิน้อยกว่าวิธีต้นทุนคิดเข้างาน และในกรณีที่สินค้าคงเหลือในระหว่างงวดลดลง วิธีต้นทุนผันแปรได้จะแสดงจำนวนกำไรสุทธินากกว่าวิธีต้นทุนคิดเข้างาน ผลแตกต่างในกำไรสุทธิที่คำนวณได้ทั้งสองวิธีนี้ เป็นผลเนื่องมาจากการข้อแตกต่างในวิธีการบัญชีสำหรับต้นทุนการผลิตคงที่

* “กำไรส่วนเกิน” หรือ “กำไรก่อนหักต้นทุนคงที่” ในคำารบ้างเล่นอาจใช้คำว่า marginal income, marginal balance, profit contribution, contribution to fixed costs.

ขอให้สังเกตว่า ผลแตกต่างในกำไรสุทธิจำนวน 200 บาท เนื่องจากผลแตกต่างในสินค้าคงเหลือปลายงวด (800 บาท - 600 บาท) ตามวิธีดันทุนคิดเข้างาน ดันทุนการผลิตคงที่จำนวน 200 บาท (ในจำนวนที่มีทั้งหมด 2,200 บาท) จะรวมอยู่ในสินค้าคงเหลือปลายงวด แต่ตามวิธีดันทุนผันแปรได้ จำนวน 200 บาท นี้ถือเป็นรายจ่ายของงวด (ดันทุนสำหรับงวด) และนำไปหักกับยอดขาย

ตัวอย่างที่ 2 บริษัท ศรีไทย อุตสาหกรรม จำกัด ทำการผลิตผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปชนิดหนึ่ง ในระหว่างปี 2528 บริษัทผลิตได้จำนวน 200,000 หน่วย แต่ขายไปเพียง 190,000 หน่วย ที่เหลือ 10,000 หน่วย เป็นสินค้าคงเหลือ เนื่องจากในงวดปีนั้นเริ่มทำการผลิตโดยที่ไม่มีสินค้าคงเหลือ ผลิตภัณฑ์ 190,000 หน่วย ขายในราคาน่วยละ 25 บาท และคือไปนี้เป็นต้นทุนผลิตต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น

วัสดุทางตรง	1,000,000	บาท
แรงงานทางตรง	1,200,000	บาท
โสหุยการผลิตผันแปรได้	800,000	บาท
โสหุยการผลิตคงที่	600,000	บาท
ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวกับการผลิต (ในจำนวน นี้มีส่วนที่คงที่ 320,000 บาท)	700,000	บาท

ต้นทุนการผลิตต่อหน่วยประกอบด้วย :

- วัสดุทางตรง 5 บาท ($1,000,000 \div 200,000$ หน่วย)
- แรงงานทางตรง 6 บาท ($1,200,000 \div 200,000$ หน่วย)
- โสหุยการผลิตผันแปรได้ 4 บาท ($800,000 \div 200,000$ หน่วย)
- โสหุยการผลิตคงที่ 3 บาท ($600,000 \div 200,000$ หน่วย)

ต้นทุนการผลิตต่อหน่วยที่รวมอยู่ในต้นทุนของสินค้าคงเหลือตามวิธีการคิดต้น
ทุนทั้ง 2 วิธี ปรากฏดังค่าไปนี้

	วิธีต้นทุน		วิธีต้นทุน ผันแปรได้
	คิดเข้างาน	ผันแปรได้	
วัสดุทางตรง	บาท 5	5	
แรงงานทางตรง		6	6
โดยการผลิตผันแปรได้	4		4
โดยการผลิตคงที่	<u>3</u>		<u>0</u>
รวมต้นทุนผลิตภัณฑ์	<u>18</u>		<u>15</u>

ถ้าหากว่ากิจการใช้วิธีต้นทุนผันแปรได้ ต้นทุนการผลิตต่อหน่วยจะรวมเฉพาะต้นทุนผลิตภัณฑ์ส่วนที่ผันแปรได้เท่านั้น คือเท่ากับ 15 บาทต่อหน่วย แต่ถ้าหากว่ากิจการใช้วิธีต้นทุนคิดเข้างาน ต้นทุนการผลิตต่อหน่วยจะเท่ากับ 18 บาทต่อหน่วย ข้อแตกต่างที่เห็นได้ชัดระหว่างวิธีการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ของทั้งสองวิธีคือ ได้มีการรวมโดยทุกการผลิตคงที่จำนวน 3 บาท เป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ต่อหน่วยตามวิธีต้นทุนคิดเข้างาน ซึ่งในขณะเดียวกันตามวิธีต้นทุนผันแปรได้ถือว่าโดยการผลิตคงที่เป็นต้นทุนสำหรับงวด และไม่มีการปันส่วนโดยทุกการผลิตคงที่เป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์

วิธีต้นทุนผันแปรได้

บริษัท ศรีไทยอุดสาหกรรม จำกัด

งบกำไรขาดทุน

สำหรับงวดปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2528

ขาย (190,000 @ 25)	บาท	4,750,000	100%
--------------------	-----	-----------	------

ต้นทุนผันแปรได้ :

ต้นทุนสินค้าที่ผลิต (200,000 @ 15)	3,000,000
------------------------------------	-----------

หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด

(10,000 @ 15)	<u>150,000</u>
---------------	----------------

ต้นทุนขายผันแปรได้

(190,000 @ 15)	2,850,000
----------------	-----------

ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวกับการผลิต

(190,000 @ 2)	<u>380,000</u>	<u>3,230,000</u>	68%
---------------	----------------	------------------	-----

กำไรส่วนเกิน (190,000 @ 8)	1,520,000	32%
----------------------------	-----------	-----

หักต้นทุนคงที่ :

ไส้หุ้ยการผลิต	600,000
----------------	---------

ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวกับการผลิต	<u>320,000</u>	<u>920,000</u>
------------------------------	----------------	----------------

กำไรสุทธิ	<u>600,000</u>
-----------	----------------

วิธีดันทุนคิดเข้างาน

บริษัท ศรีไทยอุดสาหกรรม จำกัด
งบกำไรขาดทุน
สำหรับงวดปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2528

ขาย (190,000 @ 25)	บาท	4,750,000	100%
--------------------	-----	-----------	------

ต้นทุนขาย :

ต้นทุนสินค้าที่ผลิต			
(200,000 @ 18)	บาท	3,600,000	
หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด			
(10,000 @ 18)	บาท	<u>180,000</u>	<u>3,420,000</u>
กำไรขั้นต้น		1,330,000	72%
ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวกับการผลิต		<u>700,000</u>	28%
กำไรสุทธิ		<u>630,000</u>	

จากงบกำไรขาดทุนซึ่งเปรียบเทียบผลกระทบต่อกำไรสุทธิจากการคำนวณต้นทุนผลิตกับต้นทุนผันแปรได้และวิธีดันทุนคิดเข้างานดังกล่าวข้างต้น กำไรสุทธิที่ปรากฏในงบการเงินตามวิธีดันทุนคิดเข้างานจะมากกว่ากำไรสุทธิที่ปรากฏในงบการเงินตามวิธีดันทุนผันแปรได้เป็นจำนวน 30,000 บาท ตามวิธีดันทุนผันแปรได้ ให้หุ้นการผลิตคงที่จำนวน 600,000 บาท ได้ถูกคิดเป็นต้นทุนสำหรับงวดทั้งจำนวน ดังนั้น ให้หุ้นการผลิตคงที่จำนวน 600,000 บาท ซึ่งถือเป็นรายการหักเพื่อคำนวณกำไรสุทธิสำหรับงวดปีงบบันทึกจำนวน แต่ตามวิธีดันทุนคิดเข้างาน ให้หุ้นการผลิตคงที่จำนวนอยู่ในต้นทุนของสินค้าที่ขายเป็นจำนวน 570,000 บาทเท่านั้น ซึ่งจะนำไปใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิ ให้หุ้นการผลิตคงที่ส่วนที่เหลือจำนวน 30,000 บาท จะรวมอยู่ในต้นทุนของผลิตภัณฑ์ส่วนที่เป็นสินค้าคงเหลือปลายงวด ในกรณีนี้ บริษัทผลิตสินค้าสำเร็จรูปได้ 200,000 หน่วย แต่ขายเพียง 190,000 หน่วย ดังนั้น จึงมีสินค้าคงเหลือเพิ่มขึ้น 10,000 หน่วย ถ้าหากใช้วิธีดันทุนผันแปรได้

สินค้าคงเหลือนี้จะตีราคาเท่ากับ 150,000 บาท ($100,000$ หน่วย \times 15 บาท) แต่ถ้าหากใช้วิธีต้นทุนคิดเข้างาน สินค้าคงเหลือปลาบางวัดจะตีราคาเท่ากับ 180,000 บาท ($10,000$ หน่วย \times 18 บาท) อย่างไรก็ตาม ถ้าหากว่าบริษัทไม่มีสินค้าคงเหลือต้นงวดและปลาบางวัด กำไรสุทธิที่คำนวณได้ตามวิธีการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ทั้งสองวิธีจะเป็นจำนวนเดียวกัน

อย่างไรก็ตาม เมื่อวิธีต้นทุนผันแปรได้ควรจะได้รับการยอมรับสำหรับการเสนอรายงานต่ออนุคติภายนอกหรือไม่ก็ตามย่อมไม่เป็นสิ่งที่สำคัญที่สุดสำหรับนักบัญชีหรือผู้บริหาร แต่สิ่งที่สำคัญก็คือระบบงานต่าง ๆ ของบริษัทสามารถนำวิธีการหั้งสองวิธีมาใช้ให้เกิดประโยชน์ได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับการเสนอรายงานภายในกิจกรรมการจะใช้วิธีต้นทุนผันแปรได้เป็นเทคนิคในการประเมินผลและการควบคุม

ปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลา

นักบัญชีเกือบทุกคนมีความเห็นตรงกันว่าข้อเดียวกันระหว่างต้นทุนผันแปรได้กับต้นทุนคงที่จะอำนวยประโยชน์สำหรับการนำไปใช้ในการตัดสินใจในค้านการบริหารต่าง ๆ อย่างกว้างขวาง ฝ่ายที่สนับสนุนการใช้วิธีต้นทุนคิดเข้างานยอมรับต่อความต้องการซึ่งต้น แต่ยังมีคนนั้นในหลักการที่ว่าข้อมูลที่จำเป็นเหล่านั้นอาจจะได้รับโดยปราศจากการเปลี่ยนแปลง วิธีการคำนวณกำไรขาดทุนดังที่ถือปฏิบัติตามดังแต่อดีต (วิธีต้นทุนคิดเข้างาน) สรุปฝ่ายที่สนับสนุนการใช้วิธีต้นทุนผันแปรได้ยังคงยึดมั่นในหลักการที่ว่าความสำคัญของพฤติกรรมเกี่ยวกับต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรได้ควรจะได้รับการพิจารณาไม่เพียงแต่การเปลี่ยนแปลงรูปแบบของงบกำไรขาดทุนเท่านั้น แต่ยังต้องคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในหลักการพื้นฐานหรือแนวความคิดเกี่ยวกับการตัดบัญชีใส่หุ้นการผลิตคงที่ที่เกิดขึ้นในวงดนั้นด้วย แทนที่จะรวมอยู่ในสินค้าคงเหลือปลาบางวัด (โดยเป็นต้นทุนส่วนหนึ่งของสินค้าคงเหลือปลาบางวัด) ดังนั้น ปัญหาที่สำคัญก็คือ ปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลาที่เหมาะสมที่จะถือเอาใส่หุ้นการผลิตคงที่เป็นค่าใช้จ่าย กล่าวคือ อาจจะใช้ ณ เวลาที่เกิดขึ้น หรือ ณ เวลาที่หน่วยสินค้าสำเร็จรูปนั้นซึ่งมีใส่หุ้นการผลิตคงที่เกี่ยวข้องอยู่ด้วยได้ถูกขายออกไป ประเด็นสำคัญของเรื่องนี้จะต้องขึ้นอยู่กับการที่ใส่หุ้นการผลิตคงที่มีความสัมพันธ์ต่อความหมายของทรัพย์สิน⁽³⁾

ตัวอย่างที่ 3 จากข้อมูลเกี่ยวกับการผลิตตามต้นทุนมาตรฐานของ บริษัท ไฟศาล
ภัณฑ์ จำกัด มีดังนี้

วัสดุทางตรง	(บาท)	1.30
แรงงานทางตรง		1.50
ใช้ค่าใช้จ่ายในการผลิตต่อหน่วย	<u>0.20</u>	3.00
ใช้ค่าใช้จ่ายในการขาย (150,000 บาท)		
÷ 150,000 หน่วย) ตามกำลัง		
การผลิตปกติ		<u>1.00</u>
รวม		<u><u>4.00</u></u>

ราคาหน่วยละ 5.00 บาท

ค่าใช้จ่ายขายและบริหารมีจำนวน 100,000 บาท ต่อปี (เพื่อความสะดวกสมมุติว่าเป็น^{เพื่อ}
ต้นทุนคงที่ทั้งจำนวน)

ข้อมูลเพิ่มเติมมีดังต่อไปนี้

	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3	ปีที่ 4
สินค้าคงเหลือต้นงวด (หน่วย)	-	-	30,000	10,000
การผลิต	150,000	170,000	140,000	150,000
ขาย	150,000	140,000	160,000	160,000
สินค้าคงเหลือปลายงวด	-	30,000	10,000	-

งบกำไรขาดทุนเบร์ชันเทียน (พันบาท)

	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3	ปีที่ 4	รวม
วิธีต้นทุนผันแปรได้					
ขาย	<u>750</u>	<u>700</u>	<u>800</u>	<u>800</u>	<u>3,050</u>
ต้นทุนสินค้าที่ผลิต	450	510	420	450	1,830
นวก สินค้าคงเหลือต้นงวด	—	—	90	30	—
สินค้าที่มีเพื่อขาย	450	510	510	480	1,830
หัก สินค้าคงเหลือป้ายงวด	—	90	30	—	—
ต้นทุนขาย	<u>450</u>	<u>420</u>	<u>480</u>	<u>480</u>	<u>1,830</u>
กำไรส่วนเกิน	300	280	320	320	1,220
ไสหุ้ยการผลิตคงที่	150	150	150	150	600
ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร	<u>100</u>	<u>100</u>	<u>100</u>	<u>100</u>	<u>400</u>
กำไรสุทธิ	<u>50</u>	<u>30</u>	<u>70</u>	<u>70</u>	<u>220</u>
วิธีต้นทุนคงเดิม					
ขาย	<u>750</u>	<u>700</u>	<u>800</u>	<u>800</u>	<u>3,050</u>
ต้นทุนสินค้าที่ผลิต	600	680	560	600	2,440
นวก สินค้าคงเหลือต้นงวด	—	—	120	40	—
สินค้าที่มีเพื่อขาย	600	680	680	640	2,440
หัก สินค้าคงเหลือป้ายงวด	—	120	40	—	—
ต้นทุนขาย	600	560	640	640	2,440
ผลแตกต่าง-ปริมาณ*	—	(20)**	10	—	(10)
ต้นทุนขายที่ปรับปรุงแล้ว	<u>600</u>	<u>540</u>	<u>650</u>	<u>640</u>	<u>2,430</u>
กำไรขั้นต้น	150	160	150	160	620
ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร	<u>100</u>	<u>100</u>	<u>100</u>	<u>100</u>	<u>400</u>
กำไรสุทธิ	<u>50</u>	<u>60</u>	<u>50</u>	<u>60</u>	<u>220</u>

* การคำนวณผลแตกต่าง-ปริมาณ ถือหลักคำลั่งการผลิตปกติ 150,000 หน่วย ดังนี้

ปีที่ 2 คิดเข้างานสูงไป 20,000 บาท (170,000–150,000) x 1 บาท

ปีที่ 3 คิดเข้างานต่ำไป 10,000 บาท (150,000–140,000) x 1 บาท

รวม คิดเข้างานสูงไป 10,000 บาท (610,000–600,000) x 1 บาท

** จะอธิบายในตอนท้ายของบทนี้ นักบัญชีบางท่านโน้มเอียงที่จะเฉลี่ยผลแตกต่างนี้ระหว่างสินค้าคงเหลือกับต้นทุนสินค้าที่ขาย

จากการเงินเปรียบเทียบข้างต้น ทำให้สามารถสรุปความเห็นเกี่ยวกับผลการเปรียบเทียบกำไรสุทธิที่คำนวณได้ตามวิธีต้นทุนผันแปรได้และตามวิธีต้นทุนคิดเข้างาน (4) ดังต่อไปนี้

1. เมื่อจำนวนหน่วยที่ขายและหน่วยที่ผลิตได้เท่ากัน วิธีต้นทุนผันแปรได้และวิธีต้นทุนคิดเข้างานสามารถคำนวณผลกำไรได้เท่ากัน และทั้งสองวิธีนี้จะถือว่าต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นในวงคั้นทั้งจำนวนจะถูกนำไปคำนวณโดยถือเป็นรายการหักภาษayer ได้ของงวดเดียว กัน (ดูในปีที่ 1)

2. เมื่อจำนวนหน่วยที่ผลิตได้มากกว่าหน่วยที่ขาย (หมายถึงสินค้าระหว่างทำและสินค้าสำเร็จรูปปลายงวดเพิ่มขึ้น) ตามวิธีต้นทุนคิดเข้างานจะแสดงผลกำไรสูงกว่าวิธีต้นทุนผันแปรได้ เหตุผลก็คือว่าตามวิธีต้นทุนคิดเข้างาน ส่วนหนึ่งของโสหุ้ยการผลิตคงที่ของงวดนั้นถูกคิดเข้าสินค้าคงเหลือ และติดไปกับสินค้าคงเหลือในงวดถัดไป ดังนั้น ยอดรวมของต้นทุนคงที่ที่นำมาหักภาษayer ได้ของงวดเดียวกันบ่อมน้อยกว่าจำนวนต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นระหว่างงวดนั้น (ดูในปีที่ 2)

3. เมื่อจำนวนหน่วยที่ขายมากกว่าหน่วยที่ผลิตได้ (หมายถึงสินค้าระหว่างทำและสินค้าสำเร็จรูปปลายงวดลดลง) ตามวิธีต้นทุนคิดเข้างานจะแสดงผลกำไรต่ำกว่าวิธีต้นทุนผันแปรได้ เนื่องจากวิธีต้นทุนคิดเข้างาน ต้นทุนคงที่ที่รวมอยู่ในสินค้าคงเหลือซึ่งยกมาจากรวด ก่อนจะถูกนำมาหักภาษayer ได้ของงวดที่สินค้านั้นได้ขายไป ดังนั้น ยอดรวมของต้นทุนคงที่ที่นำมาหักภาษayer ได้จะมีจำนวนมากกว่าจำนวนต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นระหว่างงวดนั้น (ดูในปีที่ 3 และปีที่ 4)

4. เมื่อจำนวนหน่วยที่ขายคงที่แต่หน่วยที่ผลิตได้ขึ้น ๆ ลง ๆ ตามวิธีต้นทุนผัน

แปรไปได้จะแสดงผลกำไรเป็นตัวเลขคงที่ เพราะว่าผลกำไรจะไม่ถูกผลกระทบกระเทือนโดยการเปลี่ยนแปลงในสินค้าคงเหลือ ภายใต้สภาพการณ์เดียวกัน ตามวิธีดั้นทุนคิดเข้ากับงานจะแสดงผลกำไรเป็นตัวเลขสูง ๆ ค่า ๆ ซึ่งได้รับผลกระทบกระเทือนโดยตรงเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงในสินค้าคงเหลือ (ดูในปีที่ 3 และปีที่ 4)

5. ถ้าหากหน่วยที่ผลิตได้คงที่ ผลกำไรจะเคลื่อนไหวในลักษณะที่สอดคล้องกับการขายไม่ว่าจะเป็นดั้นทุนคิดเข้ากับหรือดั้นทุนผันแปรได้ ตัวเลขของกำไรจะเคลื่อนไหวไปในทิศทางเดียวกันแต่ไม่จำเป็นต้องมีจำนวนเงินเท่ากัน ทั้งนี้ เพราะว่าดั้นทุนของสินค้าคงเหลือที่ยกยอดไปจากหมวดหนึ่งมาบัญชีกองหมวดหนึ่งนั้นตามวิธีดั้นทุนคิดเข้ากับงานจะมีจำนวนมากกว่าวิธีดั้นทุนผันแปรได้ (ดูในปีที่ 1 และปีที่ 4)

6. ความแตกต่างระหว่างตัวเลขกำไรสำหรับงวดที่คำนวณได้ตามวิธีดั้นทุนผันแปรได้และตามวิธีดั้นทุนคิดเข้ากับมีแนวโน้มที่จะลดลงสำหรับในระยะยาวมากกว่าในระยะสั้น เนื่องจากปริมาณการผลิตและปริมาณการขายจะมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นในระยะยาว ดังนั้น ความแตกต่างระหว่างตัวเลขของกำไรรวมที่คำนวณได้ตามวิธีการหั้ง 2 วิธีย่อมจะมีจำนวนที่แตกต่างกันสำหรับระยะเวลาสองสามปี (รวมกัน) น้อยกว่าความแตกต่างระหว่างตัวเลขของกำไรปีต่อปี อย่างไรก็ตาม ตลอดช่วงระยะเวลาหลายปี วิธีการหั้งสองวิธีควรจะให้ผลลัพธ์เหมือนกัน เนื่องจากปริมาณที่ขายได้ไม่อាជจะสูงกว่าปริมาณที่ผลิตได้เรื่อยไป ตรงกันข้ามปริมาณที่ผลิตได้ไม่อាជจะสูงกว่าปริมาณที่ขายได้ตลอดไปเช่นเดียวกัน

วิธีดั้นทุนผันแปรได้จะแยกโสหุยการผลิตคงที่ออกจากดั้นทุนสินค้า และผลแตกต่างระหว่างกำไรสุทธิตามวิธีดั้นทุนคิดเข้ากับวิธีดั้นทุนผันแปรได้ อาจแสดงในรูปของสูตร⁽⁵⁾ ได้ดังนี้

กำไรสุทธิตาม	กำไรสุทธิตาม	คงทิรรวม	=	กำไรสุทธิตามที่ผลิตหัก
วิธีดันทุนคิดเข้างาน	วิธีดันทุนผันแปรได้	กำไรสัมการผลิตปกติ		ด้วยปริมาณที่ขาย)

หรือ

ผลแตกต่างในกำไร = กำไรสุทธิตามคงที่ต่อหน่วย x การเปลี่ยนแปลงในจำนวนหน่วยของสินค้าคงเหลือ

เมื่อใช้สูตรนี้กับตัวอย่างที่ 3 จะเป็นดังนี้

(พันบาท)	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3	ปีที่ 4	รวม
กำไรตามวิธีดันทุนคิดเข้างาน	50	60	50	60	220
กำไรตามวิธีดันทุนผันแปรได้	50	30	70	70	220
ผลแตกต่าง	—	30	(20)	(10)	—
การเปลี่ยนแปลงในจำนวนหน่วยของ สินค้าคงเหลือ เพิ่มขึ้น (ลดลง) —		30	(20)	(10)	—

คูณด้วย 1.00 บาท

การเปลี่ยนแปลงในจำนวนของ

ต้นทุนคงที่ในสินค้าคงเหลือ * — 30 (20) (10) —

* การเปลี่ยนแปลงในจำนวนหน่วย x อัตรากำไรสุทธิตามคงที่หน่วยละ 1.00 บาท

พึงสังเกตด้วยความระมัดระวังว่า ผลแตกต่างในกำไรสุทธิไม่ได้เป็นเพียงผลแตกต่างเกี่ยวกับปริมาณ (volume variance) ที่คำนวณได้ตามวิธีดันทุนคิดเข้างานเท่านั้น ผลแตกต่างนี้ยังเกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงในปริมาณของสินค้าคงเหลือและการเปลี่ยนแปลงนี้เป็นไปอย่างอิสระไม่เกี่ยวกับผลแตกต่างทางปริมาณ

วิธีต้นทุนคิดเข้างานไม่มีแบบแผนที่แน่นอนในการนำมาใช้ เนื่องจากขั้งมีวิธีการต่าง ๆ เกี่ยวกับตีตราค่าสินค้าคงเหลือหดหายวิธี เช่น วิธีเข้าก่อน-ออกก่อน (FIFO) วิธีเข้าหลัง-ออกก่อน (LIFO) และวิธีถัวเฉลี่ยต่อวัน้ำหนัก (weighted average) นอกจากนี้วิธีการคิดໄสหุยการผลิตเข้างานยังต้องอาศัยข้อมูลติดต่อกันต่อไป เช่น การรวมต้นทุนในการบริหารงานบางอย่างเข้าเป็นต้นทุนของสินค้า และการจำแนกต้นทุนเกี่ยวกับการบรรจุหีบห่อ เป็นต้น ปัญหาเหล่านี้จึงคงมีอยู่ไม่ว่าจะใช้วิธีการคิดต้นทุนตามวิธีต้นทุนคิดเข้างานหรือตามวิธีต้นทุนผันแปรได้

ปัญหาสำหรับศึกษาด้วยตนเอง

บริษัท ศรีสวัสดิ์ จำกัด มีรายละเอียดเกี่ยวกับการดำเนินงานในระหว่างปี 2528 และปี 2529 ดังต่อไปนี้

ข้อมูลเกี่ยวกับการผลิตตามระบบดันทุนมาตรฐาน :

วัสดุทางครง	บาท	1.30
แรงงานทางครง		1.50
โลหุยการผลิตผันแปรได้	<u>0.20</u>	3.00
โลหุยการผลิตคงที่		
(150,000 ÷ 150,000 แผ่น)		<u>1.00</u>
ดันทุนมาตรฐานรวม		<u>4.00</u>

ราคาขายหน่วยละ 5.00 บาท

ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร เพื่อความสะดวก สมบูรณ์เป็นดันทุนคงที่ทั้งหมด 65,000 บาทต่อปี ยกเว้นค่าขายหน้าในการขายซึ่งเท่ากับ 5% ของยอดขาย

2528 2529

เป็นหน่วย :

สินค้าคงเหลือต้นงวด	-	30,000
การผลิต	170,000	140,000
ขาย	140,000	160,000
สินค้าคงเหลือปลายงวด	30,000	10,000

ไม่มีผลเด็กต่างจากดันทุนผันแปรได้มาตรฐาน และโลหุยการผลิตคงที่เกิดขึ้นจริง จำนวน 150,000 บาทต่อปี ผลเด็กต่างเนื่องจากปริมาณ (โลหุยการผลิตที่คิดเข้างานสูง หรือต่ำไป) ให้ตัดบัญชี ณ วันปลายปีโดยการปรับปรุงกับดันทุนสินค้าที่ขาย ต้องการ

1. งบกำไรขาดทุนสำหรับปี 2528 และ 2529 ตามวิธีดันทุนผันแปรได้และวิธีดันทุนคิดเข้างาน
2. การพิสูจน์ยอดผลเด็กต่างในกำไรสุทธิสำหรับปี 2528, ปี 2529, และสองปีรวมกัน

แนวคำตอบ

1.

บริษัท ศรีสวัสดิ์ จำกัด
งบกำไรขาดทุนเบรี่ยนเที่ยบ (พันบาท)
สำหรับงวดปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2528 และ 2529

	<u>2528</u>	<u>2529</u>
วิธีต้นทุนผันแปรได้		
ขาย (1)	<u>700</u>	<u>800</u>
สินค้าคงเหลือต้นงวด-ต้นทุนมาตรฐานผันแปรได้	-	90
ขาด ต้นทุนสินค้าที่ผลิต-ผันแปรได้	<u>510</u>	<u>420</u>
สินค้าที่มีเพื่อขาย	510	510
หัก สินค้าคงเหลือป้ายงวด-ต้นทุน		
มาตรฐานผันแปรได้	<u>90</u>	<u>30</u>
ต้นทุนขาย-ผันแปรได้	420	480
ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร-ผันแปรได้	<u>35</u>	<u>40</u>
รวมต้นทุนและค่าใช้จ่ายผันแปรได้ (2)	<u>455</u>	<u>520</u>
กำไรส่วนเกิน (3) = (1) - (2)	<u>245</u>	<u>280</u>
ใส่หักการผลิตคงที่	150	150
ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร-คงที่	<u>65</u>	<u>65</u>
รวมต้นทุนและค่าใช้จ่ายคงที่ (4)	<u>215</u>	<u>215</u>
กำไรสุทธิ (3) - (4)	<u>30</u>	<u>65</u>

	<u>2528</u>	<u>2529</u>
วิธีต้นทุนคิดเข้างาน		

ขาย	<u>700</u>	<u>800</u>
สินค้าคงเหลือต้นงวด-ต้นทุนคิดเข้างานมาตรฐาน	-	120
ต้นทุนสินค้าที่ผลิต	<u>680</u>	<u>560</u>
สินค้าที่มีเพื่อขาย	680	680
หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด	<u>120</u>	<u>40</u>
ต้นทุนสินค้าที่ขาย-ตามมาตรฐาน	560	640
ผลแตกต่าง-ปริมาณ*	<u>(20)</u>	<u>10</u>
ต้นทุนสินค้าที่ขายปรับปูงແลัว	<u>540</u>	<u>650</u>
กำไรขั้นต้น	160	150
กำไรจากการขายและบริหาร	<u>100</u>	<u>105</u>
กำไรสุทธิ	<u>60</u>	<u>45</u>

*การคำนวณผลแตกต่าง-ปริมาณ ถือหลักกำลังการผลิตปกติ 150,000 หน่วย ดังนี้

ปี 2528 คิดเข้างานสูงไป 20,000 บาท $(170,000 - 150,000) \times 1.00$ บาท

ปี 2529 คิดเข้างานต่ำไป 10,000 บาท $(150,000 - 140,000) \times 1.00$ บาท

รวม คิดเข้างานสูงไป 10,000 บาท $(310,000 - 300,000) \times 1.00$ บาท

2. การพิสูจน์ยอดผลแตกต่างในกำไรสุทธิ

	<u>2528</u>	<u>2529</u>	<u>รวม</u>
--	-------------	-------------	------------

กำไรสุทธิคำนวณตาม :

วิธีต้นทุนคิดเข้างาน	บาท	60,000	45,000	105,000
วิธีต้นทุนผันแปรได้		<u>30,000</u>	<u>65,000</u>	<u>95,000</u>
ผลแตกต่างที่ต้องอธิบาย		<u>30,000</u>	<u>(20,000)</u>	<u>10,000</u>

ผลแตกต่างสามารถพิสูจน์ได้โดย

การคุณอัตรา iso หุ้ยการผลิตคงที่ด้วย				
การเปลี่ยนแปลงในหน่วยของสินค้า				
คงเหลืออั้งหมวด ดังนี้				
อัตรา iso หุ้ยการผลิตคงที่	บาท	1.00	1.00	1.00
การเปลี่ยนแปลงในจำนวนหน่วย				
สินค้าคงเหลือต้นงวด		-	30,000	-
สินค้าคงเหลือปลายงวด		<u>30,000</u>	<u>10,000</u>	<u>10,000</u>
การเปลี่ยนแปลงเพิ่มขึ้น (ลดลง)		<u>30,000</u>	<u>(20,000)</u>	<u>10,000</u>
ผลแตกต่างในกำไรสุทธิอธิบายได้		<u>30,000</u>	<u>(20,000)</u>	<u>10,000</u>

บทบาทของการดำเนินงานในระดับกิจกรรมต่าง ๆ เมื่อใช้วิธีศั้นทุนคิดเข้างาน

ตามที่กล่าวมาแล้ว แสดงให้เห็นว่าต้นทุนผลิตภัยท์และกำไรสูงชั้นสามารถถูกกระบวนการระเทือนได้โดยผลจากการเลือกระดับกิจกรรมระดับใดระดับหนึ่งเพื่อใช้เป็นตัวหารในการคำนวณหาอัตรา索หุยการผลิตคงที่ สำหรับต่อไปนี้เราจะได้ศึกษาและพิจารณาถึงระดับกิจกรรมต่าง ๆ ที่อาจเลือกเป็นตัวหารว่าสามารถให้ผลกระบวนการระเทือนต่อกำไรจากการดำเนินงานซึ่งคำนวณตามวิธีศั้นทุนคิดเข้างานได้อย่างไร เมื่อได้ตามที่ต้นทุนคงที่ได้ถูกประเมินส่วนสำคัญของต้นทุนรวมขององค์กรธุรกิจแล้ว ความสำคัญของการเลือกระดับกิจกรรมจะมีความสำคัญยิ่งขึ้น

ลักษณะของกำลังการผลิต

ตามปกติการเลือกระดับกำลังการผลิตนั้นเป็นผลมาจากการตัดสินใจเกี่ยวกับการวิเคราะห์จ่ายลงทุน ซึ่งจะทราบได้หลังจากได้ศึกษาถึงผลที่คาดว่าจะได้รับจากการลงทุนดำเนินงานนั้นแล้วเป็นเวลาหลายปี การเลือกระดับกำลังการผลิตนั้นอาจจะมีอิทธิพลมาจากการปัจจัยที่สำคัญร่วมกัน 2 ประการ ปัจจัยแต่ละประการอาจเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจในทางเลือกต่าง ๆ และอาจจะเป็นเรื่องที่ขึ้นอยู่กับการพยากรณ์ในระยะยาวเกี่ยวกับอุปสงค์ของผลิตภัยท์ ต้นทุนของวัสดุคุณภาพ และต้นทุนเกี่ยวกับแรงงาน

1. การกำหนดอุปสงค์ของผลิตภัยท์โดยอาศัยการเปลี่ยนแปลงตามวัฏจักรและตามฤดูกาล ทางเลือกที่จะตัดสินใจคือทางเลือกรห่วง (ก) ต้นทุนส่วนเพิ่มเมื่อใช้กำลังผลิตที่เกิดขึ้นจริง กับ (ข) ต้นทุนในการมีสินค้าไว้ไม่พอและ/หรือต้นทุนในการมีสินค้าไว้ในระดับที่พอเหมาะสม เพื่อทดสอบอุปสงค์ที่เปลี่ยนแปลงไปตามวัฏจักรและตามฤดูกาล ต้นทุนของการทำงานล่วงเวลา การทำสัญญาเชื้อขาย และอื่น ๆ

2. การกำหนดอุปสงค์ของผลิตภัณฑ์โดยอาศัยแนวโน้มในอนาคต ทางเลือกที่จะตัดสินใจคือทางเลือกราหว่าง (ก) ด้านทุนของการสร้างกำลังการผลิตที่มากเกินความต้องการเริ่มแรก กับ (ข) ด้านทุนที่เกิดขึ้นภายหลังเพื่อสนองต่ออุปสงค์โดยวิธีการต่าง ๆ ด้วยอย่าง เช่น โรงงานที่ออกแบบเพื่อผลิตชิ้นส่วนของเครื่องรับโทรศัพท์มือถือที่เท่ากับ 100,000 หรือ 150,000 หรือ 200,000 ตารางฟุต

ตามความเข้าใจของคนส่วนมากเข้าใจคำว่า “กำลังการผลิต” นั้นเป็นการแสดงถึงข้อจำกัดหรือขีดจำกัดขั้นสูง บางครั้งเราระไห้ดินว่า “ขณะนี้ข้าพเจ้าได้ทำงานถึงขีดความสามารถแล้ว ข้าพเจ้าไม่สามารถทำได้มากกว่านี้อีกแล้ว” จากความหมายในคำกล่าวนี้เกี่ยวกับกำลังการผลิต (หรือขีดความสามารถ) นั้นเปรียบเสมือนข้อจำกัดที่ใช้คือเป็นหลักทั่วไปในอุตสาหกรรมใดอุตสาหกรรมหนึ่ง

ถึงแม่ว่าคำว่า “กำลังการผลิต” โดยปกติจะนำมาใช้กับความสามารถของโรงงานและเครื่องจักรอุปกรณ์ต่าง ๆ อย่างไรก็ตาม กำลังการผลิต (หรือความสามารถ) อาจจะนำไปใช้ได้กับทรัพยากระยะท่อน ได้ด้วย เช่น คุณงานและวัสดุคุณ การขาดแคลนเกี่ยวกับแรงงานทางตรง เวลาในการบริหารงาน หรือวัสดุคุณอาจจะถูกนำมายังการกำหนดเกี่ยวกับการผลิตหรือการขายของบริษัทตัวย

ขีดจำกัดขั้นสูงของกำลังการผลิตไม่เคยกำหนดไว้ตายตัวเสมอไป อย่างน้อยที่สุด ในเมืองวิศวกร กล่าวคือ วิธีการต่าง ๆ (เช่น การทำงานล่วงเวลา หรือการทำสัญญาพิเศษ หรือ ราคางานวัสดุคุณสูงที่สุด) สามารถทำให้เกิดผลต่อการขยายการผลิตในที่สุด

ขอให้เราพิจารณาคำว่า “กำลังการผลิต” ซึ่งแสดงถึง “กำลังการผลิตที่อาจปฏิบัติได้” (practical capacity) ในบางครั้งอาจเรียกว่า “กำลังการผลิตที่อาจปฏิบัติงานบรรลุถึงได้” ซึ่งหมายถึง ระดับสูงสุดที่โรงงานหรือแผนกผลิตสามารถดำเนินงานได้อย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด กำลังการผลิตที่อาจปฏิบัติได้จะยอมให้สำหรับข้อขัดข้องในการดำเนินงานที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ เช่น เวลาที่ใช้ในการซ่อมแซม หรือเวลาที่ต้องเสียไปในการรอคอย

ในทางปฏิบัติโดยทั่วไปมีระดับกำลังการผลิตที่นิยมใช้กัน 2 ระดับ คือ

1. กำลังการผลิตปกติ (normal capacity หรือ normal activity) คือ ระดับของการใช้

กำลังการผลิตที่จะสนองตอบต่อความต้องการโดยถ้วนเฉลี่ยของผู้บริโภคสำหรับงวดระยะเวลาหนึ่ง (นักจะเป็นเวลา 5 ปี) ซึ่งจะรวมถึงปัจจัยที่เกี่ยวกับคุณภาพ วัสดุจัดเร叙แนวโน้มของธุรกิจ

2. กำลังการผลิตประจำงวดที่คาดไว้ (expected annual capacity หรือ expected annual activity) คือระดับของกำลังการผลิตที่คาดคะเนไว้สำหรับงวดปีที่กำลังจะมาถึง⁽⁶⁾

อื่นๆ เพื่อให้เกิดความเหมาะสมในการใช้คำพูด “กำลังการผลิต” ในลักษณะที่แตกต่างกันสำหรับแต่ละบริษัท สิ่งที่สำคัญที่ต้องระวังก็คือต้องทำความเข้าใจกับความหมายที่แท้จริงในแต่ละกรณี

กำลังการผลิตปกติกับกำลังการผลิตประจำงวดที่คาดไว้

กำลังการผลิตประจำงวดที่คาดไว้ อาจเรียกได้อีกอย่างหนึ่งว่า “กำลังการผลิตตามงบประมาณ” คือใช้เป็นหลักในการคิดถือสิ่งการผลิตคงที่ทั้งหมดเป็นต้นทุนผลิต กับที่ในงวดปีที่กำหนดขึ้น แต่การคำนวณหาอัตราถือสิ่งการผลิตตามหลักกำลังการผลิตปกติ นั้นเป็นการพยายามที่จะคิดถือสิ่งการผลิตคงที่เข้างานโดยใช้กำลังการผลิตระยะยาวถ้วนเฉลี่ยที่คาดไว้ ตามหลักการ อัตราปกติจะมีผลให้มีการคิดเข้างานสูงไปในบางปีซึ่งจะหักล้างกัน ไปด้วยการคิดเข้างานต่ำไปในบางปีเช่นกัน

ในที่นี้เราจะกล่าวถึงแต่สิ่งการผลิตคงที่เท่านั้น เพราะว่าสิ่งการผลิตผันแปรได้นั้นเปลี่ยนแปลงไปตามการขึ้นลงในระดับกิจกรรม แต่สิ่งการผลิตคงที่จะไม่เปลี่ยนแปลง เช่นนั้น ดังนั้น ปัญหาที่สำคัญของการใช้กำลังการผลิตประจำงวดที่คาดไว้หรือการใช้กำลังการผลิตปกติจึงอยู่ที่การคำนวณหาอัตราสิ่งการผลิตคงที่

ขอให้พิจารณาข้อมูลต่อไปนี้

สิ่งการผลิตคงที่	500,000 บาท
กำลังการผลิตที่อาจปฏิบัติได้ต่อไป	100,000 ชั่วโมงแรงงานทางตรงมาตรฐาน
กำลังการผลิตปกติ	90,000 ชั่วโมงแรงงานทางตรงมาตรฐาน
กำลังการผลิตประจำงวดที่คาดไว้สำหรับปีได	(ขึ้น ๆ ลง ๆ แต่ละปี)
อัตราสิ่งการผลิตที่—ตามกำลังการผลิตปกติ (500,000 ÷ 90,000 ชั่วโมง)	5.55 บาท
อัตราสิ่งการผลิตที่—ตามกำลังการผลิต ประจำงวดที่คาดไว้	(เปลี่ยนแปลงแต่ละปี)

และการใช้กำลังการผลิตเพื่องานใดให้ก้าวสู่การผลิตประจํางานที่คาดไว้
และการใช้กำลังการผลิตปกติ

ลำดับ ที่	ชื่อ ไม้บรรจง	หลักกำลังการผลิตประจำงานที่คาดไว้			หลักกำลังการผลิตปกติ		
		อัตรา ติดเชื้า	ติดเชื้า	ติดเชื้างาน	อัตรา ติดเชื้า	ติดเชื้า	ติดเชื้างาน
1	มาตรฐานที่ปฏิบัติ *	5.55	500,000	—	5.55	500,000	—
2	70,000	7.15	500,000	—	5.55	389,000	111,000
3	100,000	5.00	500,000	—	5.55	555,000	(55,000)
4	80,000	6.33	500,000	—	5.55	445,000	55,000
5	100,000	5.00	500,000	—	5.55	555,000	(55,000)
6	100,000	5.00	500,000	—	5.55	555,000	(55,000)
				====		====	— O —

* คำว่าตัวอย่างนี้ สมมุติว่ากำลังการผลิตประจำงานที่คาดไว้กับช่วงไม่ยาวนานที่สุดที่มีจำนวนหัวก้าน
** ไม่พูดถึงคิลลิตรเชื้างานต่ำไปเรื่อยๆ ก็ได้เช่นกันสูงไป จะต้องคงคิลลิตรเชื้างานอยู่ในช่วงที่มีการวัดผลกำไรมีขนาด
ทุนอย่างหนึ่งอันเนื่องมาจากการใช้กำลังการผลิตมากกว่าหัวร่องน้ำที่กำหนดไว้ดังหน้า ให้สังเกตว่าน้ำก้อนเด็กต่าง[▲]
น่องจะปริมาณ

จากตารางเบริยนเทิบแสดงให้เห็นว่า ถ้าหากใช้กำลังการผลิตปกติเป็นหลักแล้ว อัตราโสหุ้ยการผลิต 5.55 บาท จะเป็นอัตราที่ใช้สำหรับคิดต้นทุนสินค้าคงเหลือในปีที่สอง จะมีโสหุ้ยการผลิตคงที่กิดเข้างานค่าวัสดุเท่ากัน 111,000 บาท (หรือ 5.55 บาท x 20,000 ชิ้น) ผลแยกต่างเนื่องจากปริมาณงานที่ไม่ดีนี้จะถือว่าเป็นการวัดค่าของภาระไม่ผลิต (cost of not producing) หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ การขาดทุนจากการกำลังการผลิตที่ว่างเปล่า (idle capacity) ผลิตภัณฑ์จะสูญเสียต้นทุนในอัตรา 5.55 บาท แทนที่จะเป็นอัตรา 7.15 บาท ตามวิธีคำนวณการผลิตประจำวันที่คาดไว้ หากจำนวนผลิตขึ้น ๆ ลง ๆ แต่ละปี ต้นทุนผลิตภัณฑ์จะสินค้าคงเหลือก็จะขึ้น ๆ ลง ๆ หนุนเวียนไป อันมีสาเหตุมาจากการบดกล้ำในการใช้กำลังการผลิตแต่อย่างเดียว การใช้อัตราปกติจะทำให้หลีกเลี่ยงการเปลี่ยนแปลงในต้นทุนต่อไปได้) และยังช่วยให้สามารถวัดต้นทุนของกำลังการผลิตที่ว่างเปล่ารายปี หรือรายเดือน ได้อีกด้วย

ให้สังเกตอีกว่ารอบคอบในตารางเบริยนเทิบจะเห็นว่าการคำนวณอัตราโสหุ้ยการผลิตภายนอกส่วนที่ของกำลังการผลิตที่แตกต่างกัน สามารถหลีกเลี่ยงการเปลี่ยนแปลงในโสหุ้ยการผลิตคงที่ได้ ทั้งนี้โดยมีข้อสมนुติว่าต้นทุนคงที่รวมแต่ละปีคงที่ ตามความเป็นจริงแล้วการเปลี่ยนแปลงแต่ละปีในเรื่องราคาก็จะต้องจ่ายสำหรับรายการหรือบริการต่าง ๆ ที่เป็นโสหุ้ยการผลิตคงที่สามารถมีผลกระทบกระเทือนต่ออัตราโสหุ้ยการผลิตได้ โดยไม่คำนึงว่าจะใช้กำลังการผลิตประจำวันที่คาดไว้ หรือใช้กำลังการผลิตปกติ หรือใช้กำลังการผลิตอื่น ๆ เป็นหลักในการคำนวณหาอัตราโสหุ้ยการผลิตคงที่

การเลือกระดับกิจกรรม

គัวງนกิจกรรมที่จะใช้เป็นหลักส่วนใหญ่ขึ้นอยู่กับลักษณะของธุรกิจ ต้นทุนคงที่เป็นต้นทุนที่ทำให้มีกำลังการผลิตที่จะผลิตและขาย อย่างน้อยที่สุด ต้นทุนดังกล่าวโดยปกติจะรวมค่าเสื่อมราคาและค่าใช้จ่ายเงินเดือน จำนวนต้นทุนคงที่รวมขึ้นอยู่กับการขายในระยะยาวที่อาจเป็นไปได้ ความคิดเห็นที่มีมาเป็นประเพณีมีว่า ผลิตภัณฑ์ทั้งหมดควรจะรับส่วนแบ่งต้นทุนคงที่ในลักษณะที่เท่าเทียมกัน

ถ้าหากบริษัทฯรวมไม่เปลี่ยนแปลงมากนักแต่ละปี กำลังการผลิตประจำวันที่คาดไว้แต่ละปีก็จะเป็นหลักเกณฑ์ที่มีเหตุผลดี ทั้งนี้ เพราะว่า กำลังการผลิตประจำวันที่คาดไว้ก็จะตรงกับกำลังการผลิตปกติ เมื่อว่าการขายของบริษัทจะมีลักษณะขึ้น ๆ ลง ๆ ต้นทุนไสหุ้ยการผลิตคงที่ทั้งหมดจะถูกคิดเข้าผลิตภัณฑ์ได้ครบพอดี ณ ปลายปี (คุณาระเบรียบเทียบ)

มีนักบัญชีหลายท่านในนิยมใช้กำลังการผลิตปกติ และยังยืนยันในความเห็นว่าแต่ละปีจะต้องช่วยตัวเองได้ ซึ่งหมายความว่า ไสหุ้ยการผลิตของแต่ละปีต้องคิดเข้ากับการผลิตของปีนั้น ๆ หรือตัดออกเป็นผลขาดทุน หรือทั้งสองอย่าง ความคิดเห็นดังกล่าวเกิดจาก (ก) ความเชื่อมั่นซึ่งมืออาชีวะ雷่หุ้ยว่า ปีเป็นเวลาสำคัญ และ (ข) ความนิยมต่อข้อคิดที่ว่า ต้นทุนไสหุ้ยการผลิตของปีหนึ่งปีใด โดยทั่วไปนักจะเป็นของหน่วยที่ผลิตระหว่างปีนั้น โดยไม่คำนึงถึงความสัมพันธ์ของกิจกรรมในปีนั้นกับกิจกรรมถัดๆไปเฉลี่ยในระยะยาว

เหตุผลที่น่าฟังในการใช้กำลังการผลิตประจำวันที่คาดไว้เป็นหลักก็คือ ข้อผุ้งปากต่าง ๆ ในการวัดกำลังการผลิตปกติ การขายไม่เพียงแค่ขึ้น ๆ ลง ๆ ตามวัฏจักร แต่การขายมีแนวโน้มในระยะยาว ผลก็คือว่า การใช้กำลังการผลิตปกติหมายถึงว่า การพยากรณ์ในระยะยาวได้เป็นไปอย่างถูกต้อง นักบัญชีและนักบริหารหลายท่านซึ่งไม่ใช้กำลังการผลิตปกติ เป็นหลัก อ้างว่าลักษณะธุรกิจของบริษัทของเขามิใช่ช่วงให้เข้าทำการพยากรณ์ได้อย่างถูกต้อง เกิน 1 ปี

สำหรับบริษัทที่ใช้กำลังการผลิตปกตินั้น จุดมุ่งหมายก็คือการเดือกระยะเวลาที่ยาวพอเพื่อที่จะให้ได้จำนวนขึ้น ๆ ลง ๆ จำนวนมากนั้นพอเฉลี่ยลงได้ และให้มีแนวโน้มต่าง ๆ ในการขาย อัตราที่ใช้ในการคิดไสหุ้ยการผลิตคงที่เข้างานมุ่งที่จะให้เป็นอัตราที่อาจต้นทุนคงที่คืนนาในระยะยาว บริษัท General Motors ใช้วิธีนี้เกี่ยวกับนโยบายในการคั้งราคาขาย บริษัทต่าง ๆ หลายบริษัทที่ใช้วิธีนี้ต่างก็หวังว่าไสหุ้ยการผลิตที่คิดเข้างานสูงไปในบางปีก็จะถูกหักล้างด้วยการคิดเข้างานต่ำไปในปีอื่น ๆ ด้วย

ตามหลักการ เมื่อมีการใช้กำลังการผลิตปกติเป็นหลักในการคำนวณอัตราไสหุ้ยส่วนหน้า ไสหุ้ยการผลิตคิดเข้างานสูงไปหรือต่ำไปควรยกยอดไปปีลัดไปโดยแสดงไว้ในงบ

ดูด อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติของโสหุ้ยคิดเข้างานต่อไปหรือสูงไป ณ วันสืบไปจะถูกใจไปเข้างานกำไรขาดทุน ทั้งนี้เพื่อการปฏิบัติในทางมัญชี (และกรมสรรพากร) โดยทั่วไปถือว่าปีหนึ่ง ๆ เป็นขอบเขตของการบันส่วนโสหุ้ยการผลิตที่คิดเข้างานสูงหรือต่ำไป จากตารางเปรียบเทียบในปีที่ 2 การลงรายการในสมุดรายวัน ณ วันสืบไปเพื่อบันบัญชีโสหุ้ยการผลิต กองที่ อาจแสดงได้ดังนี้

โสหุ้ยการผลิตคงที่คิดเข้างาน	389,000
ผลแตกต่าง-ปริมาณ (ไม่มี)	111,000
คุณโสหุ้ยการผลิตคงที่	500,000
ปิดบัญชีคุณโสหุ้ยการผลิตคงที่	
กำไรขาดทุน (หรือต้นทุนสินค้าที่ขาย)	111,000
ผลแตกต่าง-ปริมาณ (ไม่มี)	111,000
ปิดบัญชีผลแตกต่าง-ปริมาณ	

รายการในสมุดรายวันสำหรับปลายปีที่ 3 จะปรากฏดังนี้

โสหุ้ยการผลิตคงที่คิดเข้างาน	555,000
ผลแตกต่าง-ปริมาณ (ดี)	55,000
คุณโสหุ้ยการผลิตคงที่	500,000
ปิดบัญชีคุณโสหุ้ยการผลิตคงที่	
ผลแตกต่าง-ปริมาณ (ดี)	55,000
กำไรขาดทุน (หรือต้นทุนสินค้าที่ขาย)	55,000
ปิดบัญชีผลแตกต่าง-ปริมาณ	

คำตามที่มีเหตุผลอาจเกิดขึ้นได้ในกรณีนี้ว่า ทำไม่ต้องใช้กำลังการผลิตปกติ ในเมื่อโสหุ้ยการผลิตที่คิดเข้างานสูงหรือต่ำแต่ละปีก็ต้องตัดบัญชี ณ ปลายปีอยู่แล้ว ไม่ว่าเราจะใช้กำลังการผลิตประจำวันค่าผลให้หรือกำลังการผลิตปกติ ผลที่ได้รับในแต่ละปีจะไม่เหมือนกัน หรืออย่างไร คำตอบก็คือว่า “ผลที่ได้รับก็ยังแตกต่างกัน เพราะว่าต้นทุนสินค้าคงเหลือแยกค่างกัน”

กำลังการผลิตที่อาจปฏิบัติได้

ฝ่ายบริหารเป็นจำนวนมากต้องการทำงานให้เต็มกำลังการผลิต ซึ่งหมายถึงกำลังการผลิตที่อาจปฏิบัติได้ “จำนวนมาตรฐาน” ของเข้าซึ่งเป็นกำลังการผลิตปกติที่ใช้ในการคิดดันทุนคงที่เข้างานก็คือ “กำลังการผลิตที่อาจปฏิบัติได้” นั่นเอง กำลังการผลิตที่น้อยกว่านี้จะลดผลกำไรลงและเป็นสิ่งที่ไม่พึงประถนา ดังนั้น อัตราโสหุยการผลิตในการคิดดันทุนผลิตภัณฑ์จึงต่ำกว่าอัตราเมื่อใช้ระดับการผลิตที่น้อยกว่านี้เป็นหลัก เมื่อกิจการใช้ดันทุนเป็นหลักในการกำหนดราคาขาย ผู้จัดการบางคนกล่าวว่า “นโยบายดังกล่าวจะทำให้ราคาขายที่ตั้งขึ้นนั้นพอเพียงขึ้นกับคนอื่นได้” ซึ่งจะทำให้ขายได้ในจำนวนสูงสุดและได้กำไรสูงสุดทั้งในกรณีที่ภาวะเศรษฐกิจดีหรือไม่ดี นโยบายดังกล่าวจะให้ผลต่อการมีดันทุนต่อหน่วยที่ต่ำกว่าสำหรับการตีราคาสินค้าคงเหลือ และมี “การขาดทุนอันเนื่องจากกำลังการผลิตว่างเปล่า” ปรากฏอยู่แทนตลอดไปในงบกำไรขาดทุน

ความสำคัญของตัวฐานกิจกรรม

เราอาจสรุปได้จากที่กล่าวไว้ว่าดันที่น้ำกำลังการผลิตที่เหมาะสมสมสำหรับใช้เป็นหลักนั้นในส่วนใหญ่เป็นเรื่องของความเห็น การเลือกหลักเกณฑ์จะกลายเป็นเรื่องสำคัญก็เฉพาะเมื่อดันทุนของผลิตภัณฑ์มีอิทธิพลอย่างมากต่อการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร โดยเฉพาะอย่างยิ่งการตัดสินใจกำหนดราคาขาย ดัวอย่าง ในอุตสาหกรรมที่มีลักษณะเป็นวัสดุจัด การใช้กำลังการผลิตประจำวันที่คาดไว้เป็นหลักแทนที่จะเป็นการใช้กำลังการผลิตปกติจะมีแนวโน้มเป็นเหตุให้บริษัทเสnorราคายาต่ำในปีที่เศรษฐกิจรุ่งเรือง และเสnorราคายาสูงในปีที่เศรษฐกิจตกต่ำ ซึ่งจะเห็นได้ชัดว่าข้อดีของการตัดสินใจทางธุรกิจที่ดี ด้วยเหตุผลดังกล่าวจึงเห็นได้ว่า กำลังการผลิตปกติเป็นหลักเกณฑ์ที่มีเหตุผลกว่า เมื่อกิจการมีทางธุรกิจขึ้น ๆ ลง ๆ อย่างมากหลาย ๆ ปี เมื่อว่าไถหุยการผลิตที่คิดเข้างานสูงหรือต่ำไปแต่ละปี จะไม่ยกไปงวดหน้าขึ้นปีในงบดุลก็ตาม

อย่างไรก็ตาม ภายในขอบเขตของการวางแผนและการควบคุมในปัจจุบันกำลังการผลิตปกติเป็นเพียงหลักการที่อยู่ในความนิ่งคิด แต่กำลังการผลิตปกติจะถูกใช้เป็นหลักเกณฑ์สำหรับแผนงานในระยะยาว ซึ่งขึ้นอยู่กับช่วงระยะเวลาที่เลือก การพยากรณ์ต่าง ๆ สามารถกระทำได้ในแต่ละปีและสามารถประเมินผลการพยากรณ์เหล่านั้นได้ในตารางเบรียນ เทียบข้างต้น การเบรียນเทียบสำหรับปีที่ 2 ระหว่างกำลังการผลิตประจำเดือนที่คาดไว้ 70,000 ชั่วโมงกับกำลังการผลิตปกติ 90,000 ชั่วโมง อาจจะให้ข้อเสนอแนะที่ใช้เป็นหลักเกณฑ์ได้ดีที่สุดสำหรับการตรวจสอบแผนงานในระยะยาว อย่างไรก็ตามกำลังการผลิตปกติ เป็นเพียงตัวเลขถ้วนเฉลี่ยซึ่งไม่มีความสำคัญเกี่ยวกับการติดตามผลของปีใดปีหนึ่งโดยเฉพาะ ดังนั้น การเบรียນเทียบเกี่ยวกับเรื่องนี้ก็คือกำลังการผลิตประจำเดือนที่คาดหมายไว้ของปีนั้นเบรียນเทียบกับระดับกิจกรรมของปีนั้นที่ยอมรับให้สำหรับการผลิตการเบรียນเทียบนี้ อาจกระทำเป็นเรื่อง ๆ ไป ไม่มีความจำเป็นใด ๆ ที่จะรวมหลักเกณฑ์ที่ใช้อยู่เป็นประจำเข้าเป็นส่วนหนึ่งของระบบบัญชี นอกจากนั้น การพยากรณ์ที่จะใช้กำลังการผลิตปกติเป็นข้ออ้างสำหรับการตัดสินใจเกี่ยวกับผลการปฏิบัติงานปัจจุบันย่อมไม่ใช่สิ่งที่ควรนำมาใช้เพื่อการวัดผลในระยะยาวสำหรับวัดคุณภาพสูงคุณภาพในระยะสั้น

กำลังการผลิตประจำเดือนที่คาดไว้ (แทนที่จะเป็นกำลังการผลิตปกติหรือกำลังการผลิตที่อาจปฏิบัติได้) เป็นหลักการที่เหมาะสมกว่าสำหรับการประเมินผลการปฏิบัติงานปัจจุบัน กำลังการผลิตประจำเดือนที่คาดไว้ย่อมเป็นหลักเกณฑ์ที่ดีสำหรับการจัดทำงบประมาณประจำปี ซึ่งถือว่าเป็นครื่องมือที่สำคัญในการวางแผนและควบคุมในระยะสั้น ผู้บริหารจะรู้สึกยินดีมากขึ้นเมื่อทราบว่าสามารถปฏิบัติงานบรรลุผลลัพธ์ระดับที่กำหนดไว้ในงบประมาณ ซึ่งควรจะได้รับการพิจารณาจัดทำด้วยความระมัดระวังอย่างดีแล้วสำหรับการพยากรณ์การขายในงวดปัจจุบัน ตรงกันข้าม กำลังการผลิตปกติและกำลังการผลิตที่อาจปฏิบัติได้ไม่ใช่ประเด็นที่สำคัญนักสำหรับปัญหาการคำนวณงานในปัจจุบัน เพราะว่าโดยปกติแล้วกำลังการผลิตทั้ง 2 ระดับดังกล่าวนั้นไม่ถูกนำมาใช้ในการวางแผนและจัดทำงบประมาณประจำปีอยู่แล้ว

ปัญหาสำหรับศึกษาด้วยตนเอง

ข้อมูลเกี่ยวกับการผลิตของบริษัท ศรีจันทร์ จำกัด สำหรับปี 2528 มีดังต่อไปนี้

ไส้หุ้ยการผลิตคงที่	500,000 บาทต่อปี
กำลังการผลิตที่อาจปฏิบัตได้	100,000 ชั่วโมงแรงงานทางตรงมาตรฐาน
กำลังการผลิตปกติ	90,000 ชั่วโมงแรงงานทางตรงมาตรฐาน
กำลังการผลิตประจำวันที่คาดไว้	70,000 ชั่วโมง
การผลิตสำหรับงวดปี	70,000 หน่วย
การขาย	60,000 หน่วย
ชั่วโมงมาตรฐานที่ใช้ไป	70,000 ชั่วโมง
ไม่มีสินค้าคงเหลือต้นงวด	

ต้องการ

- ให้จัดทำตารางเบรเยนเทียน 3 ช่อง สำหรับวิธีคิดไส้หุ้ยการผลิตคงที่เข้าผลิต กับที่ ระบุด้วยว่าวิธีใดจะมีผลทำให้กำไรสูงที่สุด และวิธีใดทำให้กำไรสูงที่สุดสำหรับแต่ละวิธีให้แสดงจำนวนเงินเกี่ยวกับ
 - ต้นทุนขาย (ค่าใช้จ่าย)
 - ขาดทุนเนื่องจากกำลังการผลิตว่างเปล่า, ผลแตกต่าง-ปริมาณ (ไม่คือ)
 - สินค้าคงเหลือปลายงวด
- ให้แสดงเหตุผลว่าทำไมกำลังการผลิตประจำวันที่คาดไว้จึงดีกว่ากำลังการผลิตปกติ หรือกำลังการผลิตที่อาจปฏิบัตได้ เมื่อนำไปใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับผลการดำเนินงานปัจจุบัน

แนวคิดอน

- จากตารางเบรเยนเทียนในหน้าต่อไปแสดงให้เห็นว่า การใช้กำลังการผลิตที่แตกต่างกันในการหาอัตราไส้หุ้ยการผลิตสำหรับคิดต้นทุนผลิตกับที่ จะเป็นผลทำให้ “การตีราคาสินค้าคงเหลือ” เตกต่างกัน และกำไรสูงที่แตกต่างกัน นอกจานันการวัดการใช้กำลังการ

ผลิต (ผลเด็กต่าง-ปริมาณ) จะเด็กต่างกันอย่างมาก ในตารางเบรียบเทียบ กำไรจะค่าสูดเมื่อ กิจการใช้กำลังการผลิตที่อาจปฏิบัติได้เป็นหลักเกณฑ์ในการคิดไ索หุ้ยการผลิต และกำไรจะสูง สูดเมื่อใช้กำลังการผลิตประจำวันที่คาดไว้เป็นหลักเกณฑ์ ทั้งนี้เพราะว่า ไ索หุ้ยการผลิตในจำนวน ที่น้อยกว่าจะถูกยกขึ้นเป็นทุนและรวมอยู่ในสินค้าคงเหลือเมื่อใช้อัตราไ索หุ้ยการผลิตที่ต่ำกว่า

ตามตัวอย่างนี้ซึ่งให้เห็นว่า ผลกระทบทางบัญชีเกี่ยวกับการใช้กำลังการผลิตที่อาจปฏิบัติได้เป็นผลทำให้ต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าคงเหลือต่ำลงและเป็น “ผลขาดทุนเนื่องจาก กำลังการผลิตว่างเปล่า” ปรากฏอยู่ในงบกำไรขาดทุน

2. ตามที่ได้กล่าวไว้แล้วในตอนต้น กำลังการผลิตประจำวันที่คาดไว้ย่อมเป็น ประเด็นที่สำคัญต่อปัญหาการคำนวณงานในปัจจุบัน เพราะว่าโดยปกติแล้วกิจกรรมในระดับนี้จะถูก นำมาใช้ในการวางแผนและจัดทำงบประมาณประจำปี ดังนั้น จึงทำให้มีความหมายมากขึ้นใน ปัจจุบันต่อผู้จัดการของแผนกต่าง ๆ ซึ่งอยู่รอดด้วยการปฏิบัติตามงบประมาณ

ก้าสังการผลิตประจำวัน		ก้าสังการผลิตที่ออก ปริญต์ได้ ***	
จำนวนเงินบาท	จำนวนเงินบาท	จำนวนเงินบาท	จำนวนเงินบาท
ใช้จ่ายไปทั้งหมด 7.15 บาท		ใช้จ่ายไปทั้งหมด 5.65 บาท	
XXX		XXX	
ด้านน้ำมันการผลิต		ด้านน้ำมันการผลิต	
วัสดุทางครุภัณฑ์งานทางครุภัณฑ์ เส้นผ่านปะปาได้ XXX		วัสดุทางครุภัณฑ์ เส้นผ่านปะปาได้ XXX	
ใบหุ้ยคงที่คิดเข้าผลิตภัณฑ์ 500,000		389,000	
ด้านน้ำมันการผลิตรวม -70,000 หน่วย	XXX	XXX	
สินค้าคงเหลือยกขายขาด - ส่วนโภชนาท 10,000 หน่วย		55,655	
ส่วนโภชนาทของสินค้าที่ขายรวม 71,000		333,445	
ขาดทุนจากการผลิตร่วงถล่ม (แต่ละใบ) - ไม่ลดต่ำกว่าสาม (ไม่ตัด)		50,000	
ใบหนี้คงที่รวมคิดเข้าภารษาสำหรับขาด กำไรมากที่สุด	428,500	111,000	
ทั้งหมด		444,445	
		ก่อ欠	
ใบหุ้ยคงที่รวมคิดที่จะต้องจ่ายให้คูรับ	500,000	500,000	
จัดระบบเสื่อเป็นตั้งนั่ง :			
คิดเข้าหุ้นทุนสินค้าที่ขาย (ที่ใช้จริง) คิดเข้าขาดทุนจากการผลิตว่างเปล่า - ผู้เดขาดคำ tongue -ปริมาณ (ไม่ตัด)	428,500	333,445	
คิดเข้าสินค้าคงเหลือไปขายวง ใบหนี้คงที่รวมคิดรวมแล้ว	71,500	111,000	
	500,000	55,555	
		500,000	

* 500,000 บาท ÷ 70,000 ชั่วโมงที่ทำ = 7.15 บาท

** 500,000 บาท ÷ 90,000 ชั่วโมงทำการผลิตปีก็ = 5.55 บาท

*** 500,000 บาท ÷ 100,000 ชั่วโมงทำการผลิตปีก็ได้ 5.00 บาท

ผลแตกต่างของการใช้ระบบค้นทุนมาตรฐาน และการจัดทำงบกำไรขาดทุน

ข้อสนับสนุนในปัจจุบันนี้เกี่ยวกับการนำด้านทุนมาตรฐานมาใช้ในการคิดด้านทุน พลิตภัยที่ก็คือ ผลที่ได้รับตามหลักการนั้นดีกว่าผลที่ได้รับจากการใช้วิธีการคิดด้านทุนตามปกติ หรือที่เกิดขึ้นจริง ตามวิธีการดังกล่าวนี้ยืนยันว่าผลแตกต่างที่เกิดขึ้นเป็นเครื่องงัดการไม่มีประสิทธิภาพ ดังนั้น ผลแตกต่างประเภทต่าง ๆ จะไม่ถูกนำไปรวมเป็นค้นทุนของผลิตภัยและควรจะนำไปเป็นรายการหัก (หรือรายการบวก) ทั้งจำนวนจากรายได้ของงวดนั้น แทนที่จะเป็นส่วนผลแตกต่างนี้ไปยังสินค้าคงเหลืองบประมาณและต้นทุนขาย ด้วยวิธีการนี้ การตีราคาสินค้าคงเหลือจะทำให้ได้ค้นทุนที่เหมาะสมและเพียงพอตามมากขึ้น

ตัวอย่างที่จะกล่าวต่อไปนี้จะแสดงให้เห็นถึงผลที่อาจเกิดขึ้นในแต่ละลักษณะ
ตัวอย่างที่ 4 บริษัท สหพิมุล์ จำกัด มีผลการดำเนินงานสำหรับงวดปี ดังต่อไปนี้

ชื้อวัสดุคง (คิดเข้าบัญชีคุณวัตถุในราคามาตรฐาน)	บาท	100,000
ผลแตกต่าง-ราคา (คำนวณเมื่อซื้อ)		10,000
แรงงานทางตรง-คิดเข้างานตามอัตราค่าแรง		40,000
ผลแตกต่าง-อัตราค่าแรง		1,000
ผลแตกต่าง-ประสิทธิภาพแรงงาน		4,000
ผลแตกต่าง-การใช้วัสดุ		4,000
วัตถุทุ่งตรง-คิดเข้างานตามราคามาตรฐาน		80,000
โสหุ้นการผลิต-คิดเข้างานตามอัตราค่าแรง		40,000
โสหุ้นการผลิต-เกิดขึ้นจริง		45,000
ขาย		135,000
ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร		20,000

ข้อมูลเพิ่มเติม มีดังนี้

- (1) ไม่มีงานระหว่างทำป้ายขาว
- (2) บริษัทผลิตผลิตภัณฑ์ชนิดเดียวเดียวกันไปเป็นจำนวน 80 เมอร์เซ่นต์ของจำนวนที่ผลิตได้
- (3) ไม่มีสินค้าคงเหลือต้นงวด

ให้ไว้รายห้าชั้นเปรียบเทียบผลที่จะกระทบกระเทือนต่อกำไรสุทธิ ตามข้อสมมุติดังต่อไปนี้

1. การคิดต้นทุนตามวิธีต้นทุนในอัตราก็อตที่เกิดขึ้นจริง ไม่มีการคิดต้นทุนล่วงหน้า
2. การคิดต้นทุนตามปกติ โดยปันส่วนโสหุยการผลิตที่คิดเข้างานต่อไป
3. การคิดต้นทุนตามปกติ แต่ไม่ปันส่วนโสหุยการผลิตที่คิดเข้างานต่อไป
4. การคิดต้นทุนตามมาตรฐาน โดยปันส่วนผลแตกต่างทั้งหมด
5. การคิดต้นทุนตามมาตรฐาน แต่ไม่ปันส่วนผลแตกต่างใด ๆ

ขอให้สังเกตจากงบกำไรขาดทุนเปรียบเทียบและงบยอดแสดงการบันส่วนผลแตกต่าง ในหน้าถัดไป แสดงให้เห็นว่าความแตกต่างที่เป็นสาระสำคัญ โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อสินค้าคงเหลือเพิ่มขึ้นหรือลดลงเป็นจำนวนมาก หรือเมื่อผลแตกต่างที่เกี่ยวข้องมีเป็นจำนวนมากจากข้อสมมุติดังกล่าวข้างต้น ข้อสมมุติข้อที่ 1 การคิดต้นทุนตามวิธีต้นทุนในอัตราก็อตที่เกิดขึ้นจริง ในงบยอดแสดงการบันส่วนผลแตกต่าง (ยกเว้นผลแตกต่าง-ราคา วัสดุ) โดยคิด 40 เมอร์เซ่นต์ของผลแตกต่างทั้งหมดเข้าสินค้าสำเร็จรูป และ 60 เมอร์เซ่นต์ เข้าต้นทุนสินค้าที่ขาย

ข้อสมมุติข้อที่ 2 การคิดต้นทุนตามปกติ โดยปันส่วนโสหุยการผลิตที่คิดเข้างานต่อไป ผลที่ได้รับในตอนสุดท้ายจะเหมือนกับข้อสมมุติที่ 1

ข้อสมมุติข้อที่ 3 การคิดต้นทุนตามปกติ แต่ไม่ปันส่วนโสหุยการผลิตที่คิดเข้างานต่อไป ดังนั้น ผลแตกต่างของโสหุยการผลิตจำนวน 2,000 บาท (ที่คิดเข้าสินค้าสำเร็จรูปตามข้อสมมุติที่ 1 และ 2) ควรจะคิดเข้าต้นทุนสินค้าที่ขาย

บริษัท สหพิมุลร์ จำกัด
งบกำไรขาดทุนเบร์ชบพทีบบ

	เงื่อนไขส่วนตัว				
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
บาท	135,000	135,000	135,000	135,000	135,000
หัก ต้นทุนสินค้าที่ขาย - ราคามาตรฐาน 0.60 x (80,000 + 40,000 + 40,000)	96,000	96,000	96,000	96,000	96,000
รวม การปั้นส่วนผลผลิตต่าง (ดูงบยอด) :					
(1)	13,440				
(2)		13,440			
(3) 13,440 + 2,000 (ดูงบยอด)			15,440		
(4)				13,440	
(5) ต้นทุนสินค้าที่ขาย - ปรับปรุงผลผลิตต่างเดียว ค่าใช้จ่ายและบริหาร รวมต้นทุนขายและกำไรซึ่งขาย กำไร (ขาดทุน) สรุป	109,440	109,440	111,440	109,440	24,000
	20,000	20,000	20,000	20,000	20,000
	129,440	129,440	131,440	129,440	140,000
	5,560	5,560	3,560	5,560	(5,000)

บริษัท สหพิบูลย์ จำกัด

งบถืออยู่-แสดงรายการเป็นส่วนผ่อนแพ้ต่อต่าง (ไม่มี)

	การใช้จ่ายต้นทุน	ดูม	เดินร่อง	ต้นทุน
รวม	ทางตรง	วัสดุ	สำเร็จรูป	ขาย
ต้นทุนมาตรฐานของวัสดุใน การเป็นส่วนผ่อนแพ้ต่อต่าง :				
[▲] ยอดขายราคาวัสดุ	10,000	400	1,000	3,200
[▲] ยอดจ่ายการใช้จ่าย :				
ซึ่งไม่ได้ปรับปรุง	4,000	4,000		
ปรับปรุงเดียว		4,400	-	2,640
[▲] ยอดขายอัตราร้าค่าแรง	1,000			400
[▲] ยอดขายประจำเดือน	4,000			1,600
[▲] ต้นทุนการผลิต	5,000			2,400
			2,000	3,000
	24,000		1,600	8,980
				13,440

* [▲] เนื่องความสอดคล้องของการเข้าใจ ผลเดتك่อต่างของโซลช์การผลิตซึ่งไม่ยกเป็นหน่วยเดียวกันต่อต่าง-การจำเป็น, ผลเดตก่อต่าง-ประวัติภัย
ภาพ, หรือผลแพ้ต่อต่าง-ปริมาณ

ข้อสมมุติข้อที่ 4 การคิดดันทุนตามมาตรฐาน โดยบันส่วนผลแตกต่างทั้งหมด ผลที่ได้รับในตอนสุดท้ายจะเหมือนกับข้อสมมุติที่ 1 และ 2

ข้อสมมุติข้อที่ 5 การคิดดันทุนตามมาตรฐาน แต่ไม่บันส่วนผลแตกต่างใด ๆ ผลแตกต่างทั้งหมด (24,000 บาท) จะถูกคิดเข้าดันทุนสินค้าที่ขาย

ในทางปฏิบัติ การนำรายการผลแตกต่างไปหักหรือบวกกับดันทุนขายโดยตรงหรือการนำผลแตกต่างเหล่านั้นมาแยกเป็นรายการบุคหรือรายการหักจากยอดรายรับก็ควรจะพิจารณาอยู่รับได้ตรามเท่าที่มาตรฐานต่าง ๆ ที่กำหนดขึ้นนั้นยังสามารถนำมาใช้ได้ในปัจจุบัน หรือตรามเท่าที่ยอดคำไรสุทธิและตัวเลขสินค้าคงเหลือยังไม่ถูกทำให้ผิดจากความเป็นจริงไปอย่างมาก นอกจากนั้น การบันส่วนผลแตกต่างที่สมบูรณ์เป็นสิ่งจำเป็นและเพียง公然 นักบัญชีส่วนมากยอมรับที่จะแสดงผลแตกต่างเหล่านี้โดยถือเป็นรายการหักแยกไว้ต่างหากหลังจากคำไรขั้นต้น การกระทำการนี้จะช่วยทำให้เห็นข้อแตกต่างระหว่างการคิดดันทุนผลิตภัณฑ์ (ดันทุนขายตามมาตรฐาน) และการยอมรับผลขาดทุน (ผลแตกต่างที่ไม่ได้เป็นผลขาดทุนเนื่องจากการไม่มีประสิทธิภาพซึ่งมิได้อีกเป็นดันทุนของผลิตภัณฑ์)

การบันส่วนที่เหมาะสมที่สุดสำหรับผลแตกต่างเนื่องจากการวัดอุดมควรจะบันส่วนไปยังบัญชีต่าง ๆ 5 บัญชี (บัญชีผลแตกต่าง-การใช้วัตถุ, บัญชีคุณวัตถุ, บัญชีงานระหว่างทำ, บัญชีสินค้าสำเร็จรูป และบัญชีดันทุนขาย) ตามสัดส่วนของวัตถุอุดมที่ใช้ตามมาตรฐานในแต่ละบัญชี ในขั้นตอนต่อไป ผลแตกต่างเนื่องจากการใช้วัตถุอุดมที่ปรับปรุงแล้วการบันส่วนไปยังบัญชีงานระหว่างทำ บัญชีสินค้าสำเร็จรูป และบัญชีดันทุนขาย ส่วนผลแตกต่างของแรงงานทางตรงและผลแตกต่างของสหหุยการผลิตโดยปกติจะบันส่วนในลักษณะเดียวกันกับผลแตกต่างเนื่องจากการใช้วัตถุ ความผันแปรของวิธีการบันส่วนต่าง ๆ เหล่านั้น อาจจะเป็นที่เพิ่ง公然ในสภาพการณ์ที่เนื่องอน ตัวอย่างเช่น ผลแตกต่างเนื่องจากการอาจจ่ายซึ่งมองในเบื้องต้นเป็นสิ่งที่หลีกเลี่ยงได้ และผลแตกต่างเนื่องจากการคานนเป็นสิ่งที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ แต่น่าจะบันส่วนได้ ตามหลักการ การบันส่วนตามวิธีนี้ถือว่าทำได้ดีกว่าวิธีการอื่น เพราะว่า ดันทุนของการไม่มีประสิทธิภาพที่หลีกเลี่ยงได้จะถูกตัดบัญชีให้หมดไป แต่ดันทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ไม่สามารถทำเช่นนั้นได้ การกระทำเช่นนี้ย่อมถูกต้อง เพราะว่าดันทุนของการไม่มีประสิทธิภาพที่หลีกเลี่ยงได้ไม่สามารถแก้ไขให้ดีขึ้นเนื่องทรัพย์สินบางอย่างได้

ผู้เขียนเชื่อว่าผลเดกต่างที่ไม่ดีไม่จำต้องรวมเป็นศั้นทุนของผลิตภัณฑ์ตราบที่ มาตรฐานด่าง ๆ ที่กำหนดขึ้นนี้ยังสามารถนำมาใช้ได้ในปัจจุบัน อีกทั้งไร้กีตาน ถ้าหากมาตรฐานดังกล่าววนั้นล้าสมัย หรือถ้าหากว่ามาตรฐานนั้นคำนึงถึงแค่ผลการปฏิบัติงานในอุดมคติเท่านั้น จะคำนึงผลการปฏิบัติงานที่คาดไว้ภายใต้ภาระการทำงานที่มีประสิทธิภาพพอสมควร แล้ว ตามหลักการผลเดกต่างเหล่านี้ควรจะแบ่งแยกระหว่างส่วนที่เป็นผลที่กระทำได้ชัดเจน ไก่ไปจากมาตรฐานที่กำหนดขึ้นใช้ในปัจจุบัน และส่วนที่ไม่ได้กระทำ เช่นนั้น ผลเดกต่างที่ แบ่งแยกแล้วส่วนแรกนั้นควรถือเป็นศั้นทุนสำหรับงวด ผลเดกต่างส่วนหลังควรปันส่วน ไปยังสินค้าคงเหลือและศั้นทุนขาย ตัวอย่างเช่น สมมุติว่าในการดำเนินงานได้กำหนดช่วงไม่ มาตรฐานตามอุดมคติที่ยอมได้เท่ากับ 50 นาที ซึ่งจะมีผลในระบบศั้นทุนมาตรฐานตาม ปกติ มาตรฐานที่กำหนดขึ้นใช้ในปัจจุบันคือ 60 นาที ถ้าหากว่าในปัจจุบันนี้ต้องใช้เวลาจริง 75 นาที ในการปฏิบัติงานดังกล่าว การปรับปรุงตามหลักการกีติกรรมจะปฏิบัติดังนี้ ผลเดก ต่าง 25 นาที ที่เกิดขึ้นควรปันส่วนโดยให้ผลเดกต่าง 15 นาที ถือเป็นศั้นทุน สำหรับงวด และอีกส่วนหนึ่งคือผลเดกต่าง 10 นาที ถือเป็นศั้นทุนผลิตภัณฑ์

ปั้นผู้นำสำหรับศึกษาด้วยตนเอง

บริษัท วินดูส์กันสาท จำกัด เริ่มดำเนินงานเมื่อวันที่ 2 มกราคม 2528 ผลการดำเนินงานสำหรับปี 2528 มีดังต่อไปนี้

รายงานทางตรง (เกิดขึ้นจริง 85,000 ชั่วโมง	514,250	บาท
อัตรา 8.05 บาทต่อชั่วโมง)		
ขาย	660,000	บาท
โทรศัพท์การผลิตเกิดขึ้นจริง	161,000	บาท
ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร	70,000	บาท
ชื่อวัสดุคงเหลือ 100,000 ปอนด์ @ 1.10 บาท		
รายการมาตรฐานปอนด์ละ 1.00 บาท การซื้อนี้		
ให้บันทึกในบัญชีคุณวัสดุในรายการมาตรฐาน		
มาตรฐานที่ยอมให้สำหรับการผลิตสินค้าสำเร็จรูป		
1 หน่วยเท่ากับ 1 ปอนด์		
วัสดุคงเหลือไป	90,000	บาท
ผลิตได้	80,000	บาท
ขายไป	60,000	บาท

มาตรฐานแรงงานทางตรงเท่ากับ 1 ชั่วโมงต่อหนึ่งหน่วยผลิตภัณฑ์ ในอัตราชั่วโมงละ 6.00 บาท สำหรับการผลิตคิดเข้างานในอัตรา 2 บาทต่อชั่วโมงมาตรฐานต้องการ

- ให้จัดทำงบกำไรขาดทุน โดยใช้วิธีต้นทุนคิดเข้างาน สมมุติว่าผลแตกต่างหันหันด รวมทั้งโสหุขการผลิตที่คิดเข้างานสูงหรือต่ำไป ตัดบัญชีให้หมดไป ณ วันสิ้นงวด โดยแยกเป็นรายการหักหลังจากคำนวณกำไรขั้นต้น (ตามมาตรฐาน)
 - ให้จัดทำงบกำไรขาดทุน โดยคำนึงถึงการปันส่วนผลแตกต่างหันหันด รวมทั้งจัดทำงบย่อยเพื่อแสดงการปันส่วนผลแตกต่างไปยังผลแตกต่าง—การใช้วัสดุ, สินค้าสำเร็จรูป, ต้นทุนสินค้าที่ขาย และคุณวัตถุ
 - ให้แสดงเหตุผลเกี่ยวกับข้อแตกต่างในกำไรจากการคำนวณงานตาม (1) และ (2)

แนวคำตอบ

1.

บริษัท วินล็อกแอนด์ จำกัด
งบกำไรขาดทุน
สำหรับงวดปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2528

รายการ	บาท
ต้นทุนขาย-ตามต้นทุนมาตรฐานหน่วยละ 9 บาท*	660,000
กำไรขั้นต้น-ตามมาตรฐาน	<u>540,000</u>
หัก ผลแตกต่างที่ไม่ดี (ดูงบย่อย)	120,000
กำไรขั้นต้น-ตามจริง	<u>55,250</u>
ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร	64,750
กำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงาน	<u>70,000</u>
	<u>(5,250)</u>

* $1 + 6 + 2 = 9$ บาทต่อหน่วย

งบย่อย - ผลแตกต่าง

ผลแตกต่างเนื่องจากราคา 100,000 ปอนด์ @ 0.10 บาท	10,000
ผลแตกต่างเนื่องจากการใช้ 10,000 ปอนด์ @ 1.00 บาท	10,000
ผลแตกต่างเนื่องจากอัตรา 85,000 ชั่วโมง @ 0.05 บาท	4,250
ผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพแรงงาน 5,000 ชั่วโมง @ 6.00 บาท	30,000
ผลแตกต่างของโสหุยการผลิตรวม	<u>1,000</u>
รวมผลแตกต่างทั้งหมด (ยกไปงบกำไรขาดทุน)	<u>55,250</u>

2.

บริษัท วินด์ลย์กัณฑ์ จำกัด
งบกำไรขาดทุน
สำหรับงวดปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2528

ราย	บาท	660,000
ต้นทุนขาย (ดูงบข้อบ)		<u>580,688</u>
กำไรขั้นต้น		79,312
ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร		<u>70,000</u>
กำไรจากการดำเนินงาน		<u>9,312</u>

งบยอด-แสดงการเป็นส่วนผลแตกต่าง

	การใช้		คง	สินค้า	ต้นทุน
	รวม	วัสดุคง			
ต้นทุนมาตรฐานของวัสดุคง	<u>100,000</u>	<u>10,000</u>	<u>10,000</u>	<u>20,000</u>	<u>60,000</u>
การเป็นส่วนผลแตกต่าง :					
เนื่องจากการวัสดุ	10,000	1,000	1,000	2,000	6,000
เนื่องจากการใช้วัสดุ :					
ยังไม่ได้ปรับปรุง	10,000	<u>10,000</u>			
ปรับปรุงแล้ว		<u>11,000</u>		2,750	8,250
เนื่องจากอัตราค่าแรง	4,250			1,062	3,188
เนื่องจากประสิทธิภาพ					
แรงงาน	30,000			7,500	22,500
โสหุ้ยการผลิตรวม	<u>1,000</u>		<u>250</u>	<u>750</u>	
	<u>55,250</u>		<u>1,000</u>	<u>13,562</u>	<u>40,688</u>
ต้นทุนขาย-ตามมาตรฐาน					<u>540,000</u>
ต้นทุนขาย-ตามจริง					<u>580,688</u>

ข้อสังเกต

ผลแตกต่างเนื่องจากราคากันส่วนต้นทุนมาตรฐานของวัสดุคืนในแต่ละบัญชีผลแตกต่างที่เหลือควรจะเป็นส่วนความสัดส่วนของต้นทุนมาตรฐานที่สัมพันธ์กันในแต่ละบัญชี ด้วยเช่นเดียวกัน แรงงานทางตรงควรจะเป็นส่วนในสัดส่วนของส่วนที่เป็นแรงงานทางตรงมาตรฐานที่อยู่ในงานระหว่างทำ สำหรับสินค้าสำเร็จรูป และต้นทุนขาย เนื่องจากเราทำการผลิตผลิตภัณฑ์ชนิดเดียว เราอาจจะเป็นส่วนไปยังสินค้าสำเร็จรูปเท่ากับ $20/80$ หรือ $1/4$ และเป็นส่วนไปยังต้นทุนขาย $60/80$ หรือ $3/4$

3. ผลต่างของกำไรจากการดำเนินงาน จำนวน 14,562 บาท [9,312-(5,250)]

อธิบายโดยการนำเอาผลแตกต่างจำนวน 14,562 บาท เป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือ กล่าวคือจำนวน 13,562 บาท อยู่ในสินค้าสำเร็จรูป และจำนวน 1,000 บาท อยู่ในบัญชีคุณวัสดุ (วัสดุคืนคงเหลือ) ขอให้สังเกตว่า เมื่อว่าผลแตกต่างที่เกิดขึ้นอาจเป็นจำนวนน้อยเมื่อเทียบกับต้นทุนมาตรฐานรวมที่เกิดขึ้นก็ตาม ผลแตกต่างเหล่านั้นก็อาจเป็นจำนวนมากเมื่อเทียบกับกำไรจากการดำเนินงาน

การเปลี่ยนงบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนผันแปรได้ เป็นวิธีต้นทุนคิดเข้างาน หรือคงกันข้าง

บริษัทบางแห่งอาจจะกำหนดระบบบัญชีขึ้นโดยยึดหลักต้นทุนผันแปรได้ และได้รับประโยชน์ต่าง ๆ จากการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนผันแปรได้ ตามวิธีนี้จำต้องจัดทำงบการเงินในลักษณะการเสนอรายงานเป็นการภายใน ดังนั้น เมื่อสิ้นงวดการบัญชีก็จะเปลี่ยนงบกำไรขาดทุนนั้นให้เป็นงบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนคิดเข้างาน โดยการปรับปรุงอย่างง่าย ๆ ซึ่งไม่เป็นการเสียเวลาและค่าใช้จ่ายใด ๆ การเปลี่ยนงบกำไรขาดทุนดังกล่าววนส่วนใหญ่จะต้องกระทำการปรับปรุงสินค้าคงเหลือและผลกำไรของงวดบัญชีนั้นด้วย เกี่ยวกับโสหุยการผลิตส่วนที่คงที่ซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนผันแปรได้

จากด้านอย่างข้างล่างนี้ จะแสดงให้เห็นถึงการเปลี่ยนงบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนผันแปรได้เป็นวิธีต้นทุนคิดเข้างาน

ตัวอย่างที่ ๕ บริษัท ราชอาณาจักรธรรม จำกัด มีข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงาน สำหรับปี ๒๕๒๘ ดังต่อไปนี้

ราคาขาย	1.00 บาทต่อหน่วย
กำลังการผลิตปกติ	30,000 หน่วยต่อไตรมาส
ต้นทุนต่าง ๆ ณ กำลังการผลิตปกติ :	

	การผลิต		การขายและบริหาร	
	รวม	ต่อหน่วย	รวม	ต่อหน่วย
ต้นทุนคงที่	6,000	0.20	2,100	0.07
ต้นทุนผันแปรได้	19,500	0.65	0	0
	<u>25,500</u>	<u>0.85</u>	<u>2,100</u>	<u>0.07</u>

จำนวนหน่วยที่ผลิต ขาย และคงเหลือระหว่างปี 2528

	ไตรมาส				
	ที่ 1	ที่ 2	ที่ 3	ที่ 4	รวม
สินค้าเหลือต้นงวด	0	0	6,000	2,000	0
การผลิต	30,000	34,000	28,000	30,000	122,000
การขาย	30,000	28,000	32,000	32,000	122,000
สินค้าคงเหลือปลายงวด	0	6,000	2,000	0	0

บริษัท ราชอาณาจักรกรุ๊ป จำกัด
งบกำไรขาดทุนเบร์ยนเทียน
สำหรับงวดปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2528

วิธีต้นทุนคิดเข้า去

	ไตรมาส				
	ที่ 1	ที่ 2	ที่ 3	ที่ 4	รวม
ขาย	30,000	28,000	32,000	32,000	122,000
ต้นทุนขาย (มาตรฐาน)	25,500	23,800	27,200	27,200	103,700
กำไรขั้นต้น	4,500	4,200	4,800	4,800	18,300
ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร	2,100	2,100	2,100	2,100	8,400
กำไรสุทธิ (มาตรฐาน)	2,400	2,100	2,700	2,700	9,900
ผลแตกต่าง-ปริมาณ :					
ไม่ได้					
คดี					
กำไรสุทธิ (จริง)	2,400	2,900	2,300	2,700	10,300
ก 4,000 หน่วย x 0.20 บาท = 800 บาท					
ก 2,000 หน่วย x 0.20 บาท = 400 บาท					
ก 2,000 หน่วย x 0.20 บาท = 400 บาท					
ได้					
กำไรสุทธิ (จริง)	2,400	2,900	2,300	2,700	10,300
ก 4,000 หน่วย x 0.20 บาท = 800 บาท					
ก 2,000 หน่วย x 0.20 บาท = 400 บาท					
ก 2,000 หน่วย x 0.20 บาท = 400 บาท					

วิธีต้นทุนผันแปรได้

ขาย	ไตรมาส				
	ที่ 1	ที่ 2	ที่ 3	ที่ 4	รวม
ขาย	30,000	28,000	32,000	32,000	122,000

ต้นทุนผันแปรได้ :

ต้นทุนขาย	19,500	18,200	20,800	20,800	79,300
ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร	0	0	0	0	0
	<u>19,500</u>	<u>18,200</u>	<u>20,800</u>	<u>20,800</u>	<u>79,300</u>
กำไรส่วนเกิน	10,500	9,800	11,200	11,200	42,700
ต้นทุนคงที่ :					
ต้นทุนผลิต	6,000	6,000	6,000	6,000	24,000
ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร	2,100	2,100	2,100	2,100	8,400
	<u>8,100</u>	<u>8,100</u>	<u>8,100</u>	<u>8,100</u>	<u>32,400</u>
กำไรสุทธิ	<u>2,400</u>	<u>1,700</u>	<u>3,100</u>	<u>3,100</u>	<u>10,300</u>

ถ้าหากว่าใช้ข้อมูลจากงบกำไรขาดทุนไตรมาสที่ 2 และไตรมาสที่ 3 ที่จัดทำขึ้นตามวิธีต้นทุนผันแปรได้แล้วแปลงเป็นงบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนคงที่งาน จะแสดงได้ดังนี้

	ไตรมาสที่ 2	ไตรมาสที่ 3
กำไรสุทธิตามวิธีต้นทุนผันแปรได้	บาท 1,700	3,100
คง โสหุยการผลิตคงที่ของวงคั่นชั่ง		
รวมอยู่ในสินค้าคงเหลือป้ายงวด	บาท <u>1,200</u> ก 400	บาท 3,500

หัก โสหุยการผลิตคงที่ของวงคั่นชั่งรวมอยู่ใน

สินค้าคงเหลือต้นงวด 0 1,200 ก

กำไรสุทธิตามวิธีต้นทุนคงที่งาน 2,900 2,300 ก

ก 6,000 หน่วย x 0.20 บาท = 1,200 บาท

ก 2,000 หน่วย x 0.20 บาท = 400 บาท

ก 6,000 หน่วย x 0.20 หน่วย = 1,200 บาท

ถ้าหากต้องการบันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไป สำหรับการปรับปรุงเมื่อสิ้น
ไตรมาสที่ 2 และไตรมาสที่ 3 จะปรากฏดังนี้
สิ้นไตรมาสที่ 2

สินค้าคงเหลือปลายงวด	1,200
กำไรจากการดำเนินงานงวดปัจจุบัน	1,200
ปรับปรุงกำไรจากการดำเนินงานเป็น	
วิธีต้นทุนคิดเข้างาน	
สิ้นไตรมาสที่ 3	
สินค้าเหลือปลายงวด	400
กำไรจากการดำเนินงานงวดปัจจุบัน	800
กำไรจากการดำเนินงานในงวดก่อน	1,200
ปรับปรุงกำไรจากการดำเนินงานเป็น	
วิธีต้นทุนคิดเข้างาน	

ปัญหาสำหรับศึกษาด้วยตัวเอง

บริษัท อุตสาหกรรมไทย จำกัด ผลิตผลิตภัณฑ์ชนิดเดียวมีกำลังการผลิตปกติ 10,000 หน่วย

บัตรต้นทุนมาตรฐานสำหรับผลิตภัณฑ์ 1 หน่วย มีดังนี้

วัสดุทางตรง	บาท	1.00
แรงงานทางตรง		2.50
โดยทุกการผลิต :		
คงที่		0.50
ผันแปรได้	<u>1.50</u>	<u>2.00</u>
ต้นทุนการผลิต		5.50
ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร :		
คงที่		2.00
ผันแปรได้	<u>1.00</u>	<u>3.00</u>
ต้นทุนในการผลิตและการขาย		8.50
กำไร		<u>1.50</u>
ราคากำไร		<u><u>10.00</u></u>

ต่อไปนี้เป็นงำไรขาดทุนที่จัดทำขึ้นตามวิธีต้นทุนผันแปรได้ สำหรับระยะเวลา 1 ปี ซึ่งมีจำนวนผลิต 12,000 หน่วย และจำนวนขาย 8,000 หน่วย

บริษัท อุดสาหกรรมไทย จำกัด
งบกำไรขาดทุน
สำหรับงวดปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2528

ราย	บาท	
ต้นทุนผันแปรได้ (มาตรฐาน)		80,000
วัสดุทางตรง	8,000	
แรงงานทางตรง	20,000	
โสหุยการผลิต	12,000	
ค่าใช้จ่ายขายและบริการ	<u>8,000</u>	<u>48,000</u>
กำไรส่วนเกิน (มาตรฐาน)		32,000
ต้นทุนคงที่ (ตามงบประมาณ)		
โสหุยการผลิต	5,000	
ค่าใช้จ่ายขายและบริการ	<u>20,000</u>	<u>25,000</u>
กำไรสุทธิ (มาตรฐาน)		7,000
หัก ผลเดกต่างผันแปรได้จากมาตรฐาน (ไม่ดี)		
การใช้วัสดุ	100	
ประสิทธิภาพแรงงาน	200	
การจ่ายเงินของโสหุยการผลิตผันแปรได้	<u>300</u>	<u>600</u>
กำไรสุทธิ (จริง)		<u>6,400</u>

ต้องการ ให้จัดทำงบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนคิดเข้า้งาน

แนวคำตอบ

บริษัท อุตสาหกรรมไทย จำกัด
งบกำไรขาดทุน
(ตามวิธีคืนทุนคิดเข้างาน)
สำหรับงวดปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2528

ขาย		บาท	
ต้นทุนสินค้าที่ขาย ($8,000 \times 5.50$ บาท)		80,000	
กำไรขั้นต้น		<u>44,000</u>	
		36,000	
ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร			
ผ้าแปรรูปได้	8,000		
คงที่	<u>20,000</u>	<u>28,000</u>	
กำไรสุทธิ		8,000	
ปรับปรุงผลผลิตต่างที่ดี (ไม่ดี)			
การใช้วัสดุ	(100)		
ประสิทธิภาพแรงงาน	(200)		
การจ่ายเงินของไสหุยการผลิตผ้าแปรรูปได้	(300)		
ปริมาณผลิต*	<u>1,000</u>	<u>400</u>	
กำไรสุทธิ		<u>8,400</u>	

- * การคำนวณหาผลผลิตต่างๆ ของจากปริมาณการผลิต
หรือไสหุยการผลิตคิดเข้างานสูงไป
 $= (\text{จำนวนที่ผลิตจริง} - \text{กำลังการผลิตปกติ}) \times \text{อัตราไสหุยการผลิตคงที่}$
 $= (12,000 - 10,000) \times 0.50$
 $= 1,000$ บาท

บทสรุป

ในปัจจุบันนี้ วิธีการคิดด้านทุนผลิตภัณฑ์มีมากน้อยหลายวิธี เมื่อเวลาผ่านมาอยู่นี่ ก็เป็นเรื่องที่ต้องศึกษาและอบรมต่อไป ฯ ยังคงใช้วิธีด้านทุนคิดเข้าบ้าง ซึ่งได้รวมไปถึงการผลิตคงที่เป็นส่วนหนึ่งของด้านทุนผลิตภัณฑ์ ตรงกันข้ามการคิดด้านทุนตามวิธีด้านทุนผันแปรได้ซึ่งถือว่าเป็นวิธีที่เหมาะสมกว่า โดยถือเอาไสหุ้นการผลิตคงที่เป็นด้านทุนสำหรับงวดทั้งจำนวน กล่าวก็คือ จะไม่รวมไสหุ้นการผลิตคงที่เป็นส่วนหนึ่งของด้านทุนผลิตภัณฑ์ อย่างไรก็ตาม การคิดด้านทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีด้านทุนคิดเข้าบ้างยังคงเป็นวิธีการที่นิยมใช้กันอยู่ ฯ นิยมกันอย่างแพร่หลายมากกว่าวิธีด้านทุนผันแปรได้ ถึงแม้ว่าจะมีการนำวิธีการเกี่ยวกับกำไรส่วนเกิน (คำนวณได้ตามวิธีด้านทุนผันแปรได้) มาใช้ในการวัดผลการปฏิบัติงานอย่างกว้างขวางเพื่อขึ้นกีตาน

อย่างไรก็ตาม ประโยชน์ที่พึงจะได้รับจากการนำวิธีการเกี่ยวกับกำไรส่วนเกินมาใช้ ซึ่งได้จากการคิดด้านทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีด้านทุนผันแปรได้ อาจสรุปได้ดังต่อไปนี้

1. กำไรส่วนเกินและอัตรากำไรส่วนเกินต่อยอดขาย ซึ่งคำนวณได้ตามวิธีด้านทุนผันแปรได้อาจช่วยฝ่ายบริหารในการตัดสินใจเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ที่ควรส่งเสริม และผลิตภัณฑ์ใดควรลดการส่งเสริมลง หรือการให้มีการผลิตและขายต่อไป หากว่าเป็นผลิตภัณฑ์ที่มีส่วนช่วยให้ผลิตภัณฑ์อื่นขายได้

2. กำไรส่วนเกินจะมีความสำคัญต่อฝ่ายบริหารในการตัดสินใจว่าควรตัดสายผลิตภัณฑ์ใดหรือไม่ ในระยะสั้น ถ้าหากผลิตภัณฑ์ใดทำรายได้สูงกว่าด้านทุนผันแปรได้ (มีกำไรส่วนเกิน) แล้ว ก็ถือได้ว่าผลิตภัณฑ์นั้นได้มีส่วนช่วยทำกำไรรวมให้เกินบริษัท ข้อมูลเหล่านี้จะทราบได้จากการคำนวณกำไรส่วนเกินตามวิธีด้านทุนผันแปรได้ ตามวิธีด้านทุนคิดเข้าบ้างนั้นไม่เพียงแต่จะมีความยากลำบากในการรวบรวมข้อมูลที่มีความสำคัญต่อการตัดสินใจเท่านั้น แต่อาจจะไม่เป็นผลดีนักที่ว่าฝ่ายบริหารอาจเข้าใจผิดในเรื่องเกี่ยวกับการนำด้านทุนต่อหน่วย (ซึ่งมีไสหุ้นการผลิตคงที่ส่วนหนึ่งรวมอยู่) ไปใช้ในการตัดสินใจ

3. กำไรส่วนเกินอาจจะนำไปใช้ในการประเมินค่าทางเลือกต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับการลดราคายา การให้ส่วนลดพิเศษ การโฆษณาสินค้าและการใช้วิธีแยกของแฉน เพื่อเพิ่มปริมาณขาย การตัดสินใจเกี่ยวกับทางเลือกต่าง ๆ เหล่านี้จะกระทำได้โดยการเปรียบเทียบด้านทุนที่เพิ่มขึ้นกับรายได้จากการขายที่คาดว่าจะเพิ่มขึ้น ตามปกติ อัตราส่วนกำไรส่วนเกินต่อยอดขายยังสูงขึ้น กิจการที่มีไสหุ้นการสำหรับการส่งเสริมการขายมากขึ้น แต่ถ้าหากว่าอัตรากำไรส่วนเกินต่อยอดขายยังคงต่อเดิม ก็ยังคงเป็นต้องเพิ่มน้ำหนักขึ้นเพื่อชดเชยกับค่าใช้จ่ายในการส่งเสริมการขายที่เพิ่มขึ้น

4. เมื่อมีการกำหนดกำไรที่คาดไว้ ก็จะต้องมีการคำนวณหาจำนวนหน่วยที่จำต้องขายให้ได้เพื่อที่จะให้ได้รับผลกำไรที่ต้องการนั้น การคำนวณอาจจะกระทำได้โดยง่ายเพียงแค่นำต้นทุนคงที่บวกกำไรที่ต้องการแล้วหารด้วยกำไรส่วนเกินต่อหน่วย

5. การตัดสินใจที่มักจะต้องกระทำอยู่เสมอในเรื่องเกี่ยวกับการที่จะใช้ทรัพยากรต่าง ๆ ที่มีอยู่ (เช่น เครื่องจักร วัสดุต่างๆ) ให้เป็นประโยชน์มากที่สุดได้อย่างไร วิธีการเกี่ยวกับกำไรส่วนเกินจะสามารถเสนอข้อมูลที่เหมาะสมสำหรับการตัดสินใจ เมื่อจากตามวิธีการนี้จะสามารถทำให้ทราบได้ว่าผลิตภัณฑ์ใดสามารถทำกำไรให้มากกว่าอีกโดยส่วนรวมได้สูงสุด

6. ตามวิธีการที่บรรยายกำไรส่วนเกินจะช่วยให้บริษัทฯ ในอุตสาหกรรมนั้นสามารถกำหนดราคาขายของผลิตภัณฑ์ได้อย่างเหมาะสม เมื่อขายไปปัญหาที่สำคัญสำหรับแต่ละบริษัทก็คือจะสามารถยอมให้มีต้นทุนผันแปรได้เป็นจำนวนหนึ่ง (เป็นเรื่องที่สำคัญที่สุดสำหรับบริษัทส่วนใหญ่ซึ่งจะมีผลกระทบกระเทือนต่อการออกแนวผลิตภัณฑ์) และปัญหาที่ว่าจะสามารถขายผลิตภัณฑ์นั้นได้เป็นจำนวนเท่าไร

7. การกำหนดราคาขายซึ่งจะกล่าวถึงโดยละเอียดในบทต่อไป ในตอนสุดท้าย ราคาขายสูงสุดจะถูกกำหนดให้โดยความต้องการของลูกค้า ราคาขายต่ำสุดสำหรับในระยะสั้น บางครั้งจะถูกกำหนดโดยต้นทุนผันแปรได้จากการผลิตหรือการขาย ข้อสนับสนุนเกี่ยวกับการใช้วิธีต้นทุนผันแปรได้ก็คือ การรวบรวมต้นทุนต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์ตามวิธีการเกี่ยวกับกำไรส่วนเกินจะช่วยทำให้ผู้บริหารเข้าใจถึงเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน, จำนวน, กำไร นอกเหนือไปสู่การตัดสินใจเกี่ยวกับการกำหนดราคาขายอย่างฉลาดรอบคอบด้วย

โดยทั่วไป มีการใช้ระดับกำลังการผลิตสามระดับเป็นหลักเกณฑ์ในการคำนวณอัตราดอกเบี้ยการผลิตคิดเข้าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ หลักเกณฑ์เหล่านี้คือ (ก) กำลังการผลิตประจำวันที่คาดไว้ (ข) กำลังการผลิตปกติสำหรับระยะ 3 ถึง 5 ปี และ (ค) กำลังการผลิตที่อาจปฏิบัติได้ การเลือกกำลังการผลิตระดับใดย่อมขึ้นอยู่กับความเห็นของผู้บริหารงานเป็นสำคัญ และการตัดสินใจเลือกนี้ย่อมมีอิทธิพลต่อการตีราคาสินค้าคงเหลือ และมีผลต่อการ

คำนวณผลกำไรประจำวันด้วย

ข้อสนับสนุนใด ๆ ในเบื้องตนก็ขึ้นกับการนำต้นทุนมาตรฐานมาใช้ในการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ก็คือผลที่ได้รับตามหลักการนั้นดีกว่าผลที่ได้รับจากการใช้วิธีการคิดต้นทุนตามปกติหรือที่เกิดขึ้นจริง อย่างไรก็ตาม วิธีการดังกล่าวยืนยันว่าต้นทุนของการไม่มีประสิทธิภาพจะไม่รวมเป็นต้นทุนของสินค้า

วิธีดูนทุนผันแปรได้		วิธีดูนทุนกิดเข้างาน
1. วัดถูประสาร	การควบคุมและวางแผนภายในกิจการ	การเสนอรายงานภายนอก
2. ต้นทุนผลิตภัณฑ์	ต้นทุนการผลิตผันแปรได้	ต้นทุนการผลิตคงที่และผันแปรได้
3. ต้นทุนสำหรับงวด	ต้นทุนการผลิตคงที่ของงวดปัจจุบัน ค่าใช้จ่ายขายและบริหารผันแปรได้ ค่าใช้จ่ายขายและบริหารคงที่	ค่าใช้จ่ายขายและบริหารผันแปรได้ ค่าใช้จ่ายขายและบริหารคงที่
4. แบบงบลงบก้ารขาดทุน	เน้นหนักถึงผลตัวรวมของต้นทุน :	เน้นหนักถึงหน้าที่ของต้นทุน : รายได้ - ต้นทุนผันแปรได้ = กำไรส่วนเกิน - ต้นทุนคงที่ = กำไรส่วนตัว

วิธีดันทันที่ควรเข้าใจ	วิธีดันทันที่ควรเข้าใจ										
<p>5. ความสัมภัยต่อการสูญเสีย :</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">การผลิต > การขาย</td> <td style="width: 50%;">น้อมท่า ไว้ผลิต</td> </tr> <tr> <td>การผลิต = การขาย</td> <td>เท่ากัน</td> </tr> <tr> <td>การผลิต < การขาย</td> <td>น้อมท่า ไว้ขาย</td> </tr> <tr> <td>ในระยะยาว</td> <td>เท่ากัน</td> </tr> </table>	การผลิต > การขาย	น้อมท่า ไว้ผลิต	การผลิต = การขาย	เท่ากัน	การผลิต < การขาย	น้อมท่า ไว้ขาย	ในระยะยาว	เท่ากัน	<p>กำไรบริษัทที่ต้องด้านที่ขาดทุน</p> <ul style="list-style-type: none"> + ต้นทุนคงที่ในสินค้าคงเหลือต้นงวด - ต้นทุนคงที่ในสินค้าคงเหลือต้นงวด <p>= กำไรสุทธิของผู้ผลิตที่ขาดทุน</p>		
การผลิต > การขาย	น้อมท่า ไว้ผลิต										
การผลิต = การขาย	เท่ากัน										
การผลิต < การขาย	น้อมท่า ไว้ขาย										
ในระยะยาว	เท่ากัน										
<p>6. การกระจายรายได้ :</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">กำไรสุทธิตามวิธีดันทันที่ขาดทุน</td> <td style="width: 50%;">กำไรสุทธิตามวิธีดันทันที่ขาดทุน</td> </tr> <tr> <td>กำไรสุทธิที่ไม่ต้องหักภาษี</td> <td>กำไรสุทธิที่ต้องหักภาษี</td> </tr> <tr> <td>+ ต้นทุนคงที่ในสินค้าคงเหลือปีก่อน</td> <td>+ ต้นทุนคงที่ในสินค้าคงเหลือปีก่อน</td> </tr> <tr> <td>- ต้นทุนคงที่ในสินค้าคงเหลือต้นงวด</td> <td>- ต้นทุนคงที่ในสินค้าคงเหลือต้นงวด</td> </tr> <tr> <td>= กำไรสุทธิของผู้ผลิตที่ขาดทุน</td> <td>= กำไรสุทธิของผู้ผลิตที่ขาดทุน</td> </tr> </table>	กำไรสุทธิตามวิธีดันทันที่ขาดทุน	กำไรสุทธิตามวิธีดันทันที่ขาดทุน	กำไรสุทธิที่ไม่ต้องหักภาษี	กำไรสุทธิที่ต้องหักภาษี	+ ต้นทุนคงที่ในสินค้าคงเหลือปีก่อน	+ ต้นทุนคงที่ในสินค้าคงเหลือปีก่อน	- ต้นทุนคงที่ในสินค้าคงเหลือต้นงวด	- ต้นทุนคงที่ในสินค้าคงเหลือต้นงวด	= กำไรสุทธิของผู้ผลิตที่ขาดทุน	= กำไรสุทธิของผู้ผลิตที่ขาดทุน	<p>กำไรสุทธิตามวิธีดันทันที่ขาดทุน</p> <ul style="list-style-type: none"> + ต้นทุนคงที่ในสินค้าคงเหลือต้นงวด - ต้นทุนคงที่ในสินค้าคงเหลือต้นงวด <p>= กำไรสุทธิของผู้ผลิตที่ขาดทุน</p>
กำไรสุทธิตามวิธีดันทันที่ขาดทุน	กำไรสุทธิตามวิธีดันทันที่ขาดทุน										
กำไรสุทธิที่ไม่ต้องหักภาษี	กำไรสุทธิที่ต้องหักภาษี										
+ ต้นทุนคงที่ในสินค้าคงเหลือปีก่อน	+ ต้นทุนคงที่ในสินค้าคงเหลือปีก่อน										
- ต้นทุนคงที่ในสินค้าคงเหลือต้นงวด	- ต้นทุนคงที่ในสินค้าคงเหลือต้นงวด										
= กำไรสุทธิของผู้ผลิตที่ขาดทุน	= กำไรสุทธิของผู้ผลิตที่ขาดทุน										

ເຫັນອວກຄ

- (1) Richard M. Lynch, **Accounting For Management : Planning and Control** (New York McGraw-Hill Book Company, 1967), p.281
- (2) Charles T. Horngren, **Cost Accounting : A Managerial Emphasis**, 3rd ed. (New Jersey Prentice-Hall, Inc., 1972), p.311.
- (3) ສຶກພາຍລະເອົບດເພີ່ມເຕີມຈາກ George H. Sorter and Charles T. Horngren, 'Asset Recognition and Economic Attributes-The Relevant Costing Approach', **The Accounting Review** (July, 1962), pp.391-399.
- (4) ດັດແປ່ລົງຈາກ 'Direct Costing', **N.A.A.Research Report Series No.23** (New York : National Asociation of Accountants, 1953), pp.38-39; Yuji Ijiri, Robert K. Jaedicke, and John L. Livingstone, 'The Effect of Inventory Costing Methods on Full and Direct Costing', **Journal of Accounting Research** (Spring, 1965), pp. 63-74.
- (5) Charles T. Horngren, op. cit., p.316.
- (6) ສຶກພາຍລະເອົບດເພີ່ມເຕີມຈາກ Charles R. Purdy, 'Industry Patterns of Capacity or Volume Choice : Their Existence and Rationale', **Journal of Accounting Research** (Winter, 1965), pp.228-241.