

บทที่ 3

การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์

การบัญชีต้นทุนเป็นเครื่องมือที่มีประโยชน์ต่อฝ่ายบริหารในการนำข้อมูลไปวิเคราะห์ต้นทุนเพื่อการวางแผนและการควบคุม ซึ่งองค์ประกอบที่สำคัญของต้นทุนการผลิตประกอบด้วย ต้นทุนวัตถุดิบทางตรงที่ใช้ในการผลิต ค่าแรงงานทางตรงที่ใช้ในการผลิต และต้นทุนค่าใช้จ่ายในการผลิต สำหรับต้นทุนค่าใช้จ่ายในการผลิตเป็นต้นทุนการผลิตอื่นๆ ที่นำมาแบ่งให้กับผลิตภัณฑ์ที่ผลิตซึ่งมีลักษณะที่แตกต่างจากต้นทุนการผลิตอื่นๆ และในการเสนอข้อมูลต้นทุนแก่ผู้บริหารเพื่อการตัดสินใจมีหลายลักษณะ ข้อมูลต้นทุนโดยการใช้วิธีการต้นทุนผันแปรเป็นอีกวิธีการหนึ่งที่นักบัญชีเพื่อการจัดการได้นำมาใช้ในการจัดทำรายงานและเสนอข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงานที่มีลักษณะในเชิงการตัดสินใจแก่ผู้บริหาร

สำหรับการจัดแบ่งต้นทุนการผลิตทั้งหมดเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ที่ผลิตเป็นสิ่งที่ยุ่งยากมากอย่างหนึ่งในการบัญชีต้นทุน กล่าวคือ ต้นทุนที่ไม่อาจจะระบุได้ว่าเป็นต้นทุนของแผนกใดแผนกหนึ่งโดยเฉพาะ หรือเข้าหน่วยงานหรือผลิตภัณฑ์ใดได้โดยตรงจะต้องนำมาคิดแบ่งเข้างานหรือผลิตภัณฑ์ในงวดนั้นๆ โดยใช้เกณฑ์การปันส่วนหรือจัดสรรที่เหมาะสม

แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนผลิตภัณฑ์

การบัญชีต้นทุนจะทำให้ทราบต้นทุนของผลิตภัณฑ์เพื่อนำไปเปรียบเทียบกับรายได้ในงบกำไรขาดทุนและเพื่อให้สินค้าคงเหลือแสดงราคาทุนเป็นรายการสินทรัพย์ในงบดุล นอกจากนี้ ข้อมูลต้นทุนยังมีความจำเป็นสำหรับผู้บริหารเพื่อนำไปใช้ในการวางแผน การควบคุม วัตถุประสงค์และประเมินผลการดำเนินงาน รวมทั้งตัดสินใจแก้ไขปัญหาต่างๆ ได้อย่างมีประสิทธิภาพ การคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์มี 2 ประเภท

1. การคิดต้นทุนตามระบบต้นทุนเต็ม

การคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์เพื่อเสนอรายงานทางการเงินแก่บุคคลภายนอกเป็นแนวความคิดในการคำนวณหาต้นทุนผลิตภัณฑ์เพื่อเป็นต้นทุนสินค้าขายหักจากรายได้ในงบกำไรขาดทุน และแสดงราคาทุนของสินค้าคงเหลือเป็นสินทรัพย์ในงบดุล เป็นการรายงานทางการเงินเสนอแก่บุคคลภายนอก (external report) โดยวิธีการคำนวณต้นทุนตามวิธีต้นทุนเต็ม (full costing) การคิดต้นทุนตามระบบต้นทุนเต็ม ถือหลักว่า ต้นทุนการผลิตทั้งหมดไม่ว่าจะเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นในการผลิตทางตรง หรือเกิดขึ้นทางอ้อมก็ควรให้เป็นต้นทุนของสินค้าที่ผลิตได้ในงวดนั้นๆ ต้นทุนวัตถุดิบและต้นทุนแรงงานจะวัดได้โดยตรง ต้นทุนการผลิตทางอ้อมก็จะมีวิธีการปันส่วนให้กับผลิตภัณฑ์แต่ละหน่วย ดังนั้น ค่าใช้จ่ายที่จ่ายตามปกติในแต่ละงวดจะกลายเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ เช่น ต้นทุนการผลิตของผลิตภัณฑ์จึงรวมทั้ง ค่าเช่า

ค่าเสื่อมราคา เงินเดือนของเจ้าหน้าที่ทำความสะอาด เงินเดือนยามรักษาความปลอดภัย และวัสดุต่างๆ ที่ใช้ในแผนก เป็นต้น การบัญชีต้นทุนตามระบบต้นทุนเต็มนี้ ค่าใช้จ่ายการผลิตอาจมีการยกยอดจากงวดเวลาหนึ่งไปอีกรงวดเวลาหนึ่ง เมื่อมีสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ หรืองานระหว่างทำคงเหลือ ค่าใช้จ่ายการผลิตนี้จะไม่นำไปหักจากรายได้จนกว่าจะได้ขายผลิตภัณฑ์นั้นออกไป

การคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามระบบต้นทุนเต็มจะถูกต้องเพียงใดขึ้นอยู่กับความสามารถของระบบที่จะปันส่วนต้นทุนทางอ้อมให้กับผลิตภัณฑ์อย่างถูกต้องตามความเป็นจริง การปันส่วนต้นทุนจะถูกต้องมากถ้าหากกิจการได้ใช้วิธีปันส่วนที่เป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป

กล่าวได้ว่า การคิดต้นทุนตามวิธีต้นทุนเต็มนี้มีหลักว่าต้นทุนของผลิตภัณฑ์ คือต้นทุนของการผลิตทั้งหมดซึ่งจะเป็นต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อม หรืออีกนัยหนึ่ง คือ เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการผลิตสินค้าในงวดนั้นๆ ไม่ว่าจะเป็ต้นทุนทางตรง หรือต้นทุนทางอ้อมก็ตามต้องนำมาคำนวณเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์หรือสินค้าที่ผลิตได้ในงวดนั้นๆ ซึ่งประกอบด้วยต้นทุนวัตถุดิบทางตรง ต้นทุนแรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรทั้งค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ และผันแปร ดังนั้น จึงต้องมีวิธีการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ให้เหมาะสมเพื่อให้ใกล้เคียงกับความจริงมากที่สุด

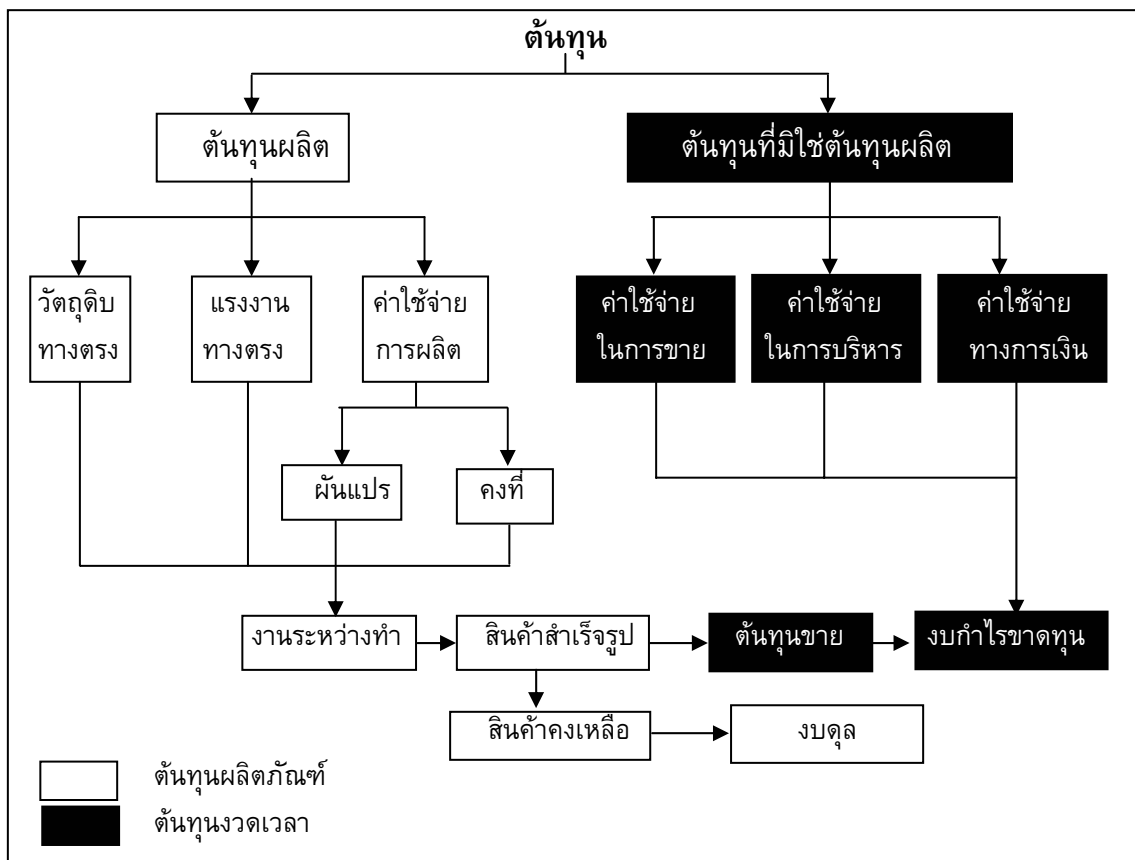
ตัวอย่างที่ 3.1 การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนเต็มโดย บริษัท ไทยเจริญ จำกัด ผลิตสินค้าและจำหน่ายสินค้ามีข้อมูล ณ 31 ธันวาคม 2547 ดังต่อไปนี้

จำนวนหน่วยของผลิตภัณฑ์ที่ผลิตในแต่ละปี	10,000	หน่วย
ต้นทุนผลิตผันแปรต่อหน่วย :		
วัตถุดิบทางตรง	50	บาท
ค่าแรงงานทางตรง	80	บาท
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร	20	บาท
ต้นทุนผลิตคงที่ :		
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่	500,000	บาท
ดังนั้น ต้นทุนผลิตต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนเต็มจะเท่ากับ		
วัตถุดิบทางตรง	50	บาท
ค่าแรงงานทางตรง	80	บาท
ค่าใช้จ่ายการผลิต :		
ผันแปร	20	
คงที่ $(500,000 \div 10,000)$	<u>50</u>	<u>70</u> บาท
ต้นทุนผลิตต่อหน่วย	<u>200</u>	บาท

การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนเต็ม ทำให้รายงานผลการดำเนินงานหรืองบกำไรขาดทุนได้โดยสมมติเพิ่มเติมว่า ราคาขายของผลิตภัณฑ์หน่วยละ 450 บาท ในปีนี้จำหน่ายได้ 8,000 หน่วย มีค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารส่วนที่ผันแปรหน่วยละ 40 บาท และค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารส่วนที่คงที่ 200,000 บาท

บริษัทไทยเจริญ จำกัด
งบกำไรขาดทุน
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2547
(ตามวิธีต้นทุนเต็ม)

ขาย (8,000 x 450)		3,600,000
หัก ต้นทุนขาย (8,000 x 200)		<u>1,600,000</u>
กำไรขั้นต้น		2,000,000
หัก ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร :		
ผันแปร	320,000	
คงที่	<u>200,000</u>	<u>520,000</u>
กำไรสุทธิ		<u>1,480,000</u>



ภาพที่ 3.1 การคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนเต็ม
ที่มา (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์, 2547, หน้า 89)

จากภาพที่ 3.1 การคำนวณต้นทุนการผลิตของผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนเต็ม ถือว่า ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง ต้นทุนแรงงานทางตรง ค่าใช้จ่ายในการผลิต จัดเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ (product cost) ไม่ใช่ต้นทุนงวดเวลา (period cost) ซึ่งต้นทุนผลิตภัณฑ์จะปรากฏอยู่ในรูปของ ต้นทุนผลิตของสินค้าสำเร็จรูป (finished goods) หรือต้นทุนงานระหว่างทำ (work in process) จนกว่าสินค้าสำเร็จรูปจะถูกขายออกไป ก็จะถือเป็นต้นทุนขายและเป็นต้นทุนงวดเวลา (period cost) ในที่สุด

จากรายงานผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุน ตามวิธีต้นทุนเต็มเป็นการ จัดทำภายใต้แนวคิดเกี่ยวกับการจำแนกต้นทุนตามหน้าที่ (function) ซึ่งประกอบด้วยต้นทุน ผลิต ค่าใช้จ่ายในการขาย และค่าใช้จ่ายในการบริหาร ซึ่งเป็นรูปแบบของการรายงานที่ ยอมรับกันทั่วไปไม่ใช่เฉพาะหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่ง และจากตัวอย่างที่ 3.1 ข้างต้น ต้นทุนขายที่ปรากฏด้วยจำนวน 1,600,000 บาท นั้น เป็นต้นทุนขายที่คำนวณตามวิธีต้นทุน เต็ม ซึ่งในจำนวนนี้จะประกอบด้วยต้นทุนวัตถุดิบทางตรง ต้นทุนแรงงานทางตรง และ ค่าใช้จ่ายการผลิตทั้งสิ้นที่ผันแปรและส่วนที่คงที่ ซึ่งแสดงรายละเอียด ดังต่อไปนี้

วัตถุดิบทางตรง (8,000 x 50)		400,000	บาท
แรงงานทางตรง (8,000 x 80)		640,000	บาท
ค่าใช้จ่ายการผลิต :			
ผันแปร (8,000 x 20)	160,000		
คงที่ (8,000 x 50)	<u>400,000</u>	560,000	บาท
ต้นทุนขายรวม		<u>1,600,000</u>	บาท

ดังนั้น สินค้าคงเหลือ จำนวน 2,000 หน่วย ที่กิจการได้ทำการผลิตแต่ยังมิได้ จำหน่าย ก็จะมีมูลค่า 400,000 บาท (2,000 x 200) ในงบดุล โดยจะมีค่าใช้จ่ายการผลิต ส่วนที่คงที่อยู่ จำนวน 100,000 บาท (2,000 x 50)

เพื่อให้เห็นความแตกต่างมากยิ่งขึ้น ถ้าสมมติว่ากิจการสามารถที่จะเพิ่มกำลัง การผลิตจากปีละ 10,000 หน่วย เป็นปีละ 20,000 หน่วย ในขณะที่ปริมาณการจำหน่าย ยังคงเดิม

การคำนวณต้นทุนผลิตต่อหน่วยก็จะเท่ากับ

วัตถุดิบทางตรง		50	บาท
แรงงานทางตรง		80	บาท
ค่าใช้จ่ายการผลิต			
ผันแปร	20		
คงที่ (500,000 ÷ 20,000)	<u>25</u>	45	บาท
ต้นทุนผลิตต่อหน่วย		<u>175</u>	บาท

ดังนั้น ถ้าจำนวนที่กิจการจำหน่ายยังคงเท่าเดิมคือ 8,000 หน่วย และค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารไม่มีการเปลี่ยนแปลงการแสดงผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุน ก็จะแสดงได้ดังนี้

บริษัท ไทยเจริญ จำกัด		
งบกำไรขาดทุน		
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2547		
(ตามวิธีต้นทุนเต็ม)		หน่วย : บาท
ขาย (8,000 x 450)		3,600,000
หัก ต้นทุนขาย (8,000 x 175)		1,400,000
กำไรขั้นต้น		2,200,000
หัก ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร :		
ผันแปร (8,000 x 40)	320,000	
คงที่	<u>200,000</u>	<u>520,000</u>
กำไรสุทธิ		<u><u>1,680,000</u></u>

จากการรายงานผลการดำเนินงานดังกล่าวจะเห็นว่าผลกำไรของกิจการมีจำนวนเพิ่มมากขึ้นจากเดิม 200,000 บาท (1,680,000-1,480,000) ทั้งที่กิจการยังจำหน่ายสินค้าได้เท่าเดิม ในขณะที่ต้องสูญเสียเงินทุนส่วนหนึ่งเพิ่มมากขึ้นในการผลิต ด้วยเหตุนี้เองการใช้วิธีการคำนวณต้นทุนเต็ม จึงไม่เป็นที่นิยมสำหรับผู้บริหารที่ต้องการข้อมูลเพื่อการตัดสินใจ ทั้งนี้ก็เพราะว่า ผลการดำเนินงานที่ดีนั้น ควรจะเกิดจากการทำงานที่ดีขึ้นหรือทำให้ยอดขายเพิ่มขึ้น ไม่ควรเกิดจากการเพิ่มเงินทุนในการผลิตสินค้าให้มากขึ้น เพื่อทำให้ต้นทุนผลิตส่วนที่คงที่ไปปรากฏอยู่ในสินค้าคงเหลือมากขึ้นนั่นเอง ซึ่งลักษณะเช่นนี้อาจจะทำให้ผู้บริหารเกิดความเข้าใจผิดเกี่ยวกับการวัดและประเมินผลการดำเนินงานของกิจการก็เป็นได้

2. การคิดต้นทุนตามวิธีต้นทุนผันแปร

การคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์เพื่อเสนอรายงานทางการเงินแก่บุคคลภายในเป็นการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์เพื่อให้ข้อมูลแก่ผู้บริหารนำไปใช้ตัดสินใจวางแผน ควบคุม วัดและประเมินผลการดำเนินงาน และเพื่อการตัดสินใจแก้ปัญหาต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการดำเนินกิจกรรม ซึ่งเป็นรายงานทางการเงินแก่บุคคลภายในกิจการเท่านั้น (internal report) โดยการคำนวณต้นทุนตามวิธีต้นทุนผันแปร หรือต้นทุนทางตรง (variable costing or direct costing) ซึ่งการคิดต้นทุนตามวิธีต้นทุนผันแปรนี้บางครั้งก็เรียกว่า วิธีต้นทุนทางตรง (direct costing) หรือวิธี ต้นทุนส่วนเพิ่ม (marginal costing) เป็นการคิดต้นทุนเฉพาะต้นทุนทางตรงที่

เกี่ยวข้องกับการผลิตโดยตรง และเป็นต้นทุนที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงตามปริมาณการผลิต การคิดต้นทุนตามวิธี ต้นทุนผันแปรมีแนวความคิดว่า ต้นทุนการผลิตที่ไม่ผันแปรซึ่ง เกิดจากข้อผูกพันและการจัดหาเครื่องอำนวยความสะดวก ควรเป็นค่าใช้จ่ายในการเตรียมการสำหรับการผลิต เมื่อเป็นดังนี้ จึงควรถือว่าเป็นต้นทุนตามเวลานำไปหักจากรายได้ในงวดที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้น ดังนั้น ต้นทุนสินค้าที่ขายและต้นทุนสินค้าคงเหลือจึงประกอบด้วย ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง ต้นทุนค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปร โดยวิธีต้นทุนผันแปรให้เหตุผลว่าต้นทุนคงที่จะเกิดขึ้นไม่ว่าจะได้ทำการผลิตสินค้าหรือไม่ก็ตาม ต้นทุนของผลิตภัณฑ์จึงมีเฉพาะต้นทุนผันแปรเท่านั้น

วิธีการต้นทุนผันแปร (variable costing) อาจเรียกว่าต้นทุนทางตรง (direct costing) หรือต้นทุนหน่วยสุดท้าย (marginal costing) แต่ไม่นิยมเนื่องจากคำว่าต้นทุนทางตรงอาจเข้าใจผิดว่าหมายถึงเฉพาะวัตถุดิบทางตรง และค่าแรงงานทางตรงเท่านั้น และคำว่าต้นทุนหน่วยสุดท้าย อาจจะทำให้สนใจเพียงผลจากการนำเอาค่าใช้จ่ายผันแปรไปหักจากรายได้เท่านั้น วิธีต้นทุนผันแปรเป็นวิธีการคิดต้นทุนการผลิตของผลิตภัณฑ์นั้นๆ เฉพาะต้นทุนผันแปรส่วนต้นทุนที่จะถือเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานในงวดที่เกิดรายการนั้นๆ จะโอนปิดเข้างบกำไรขาดทุน

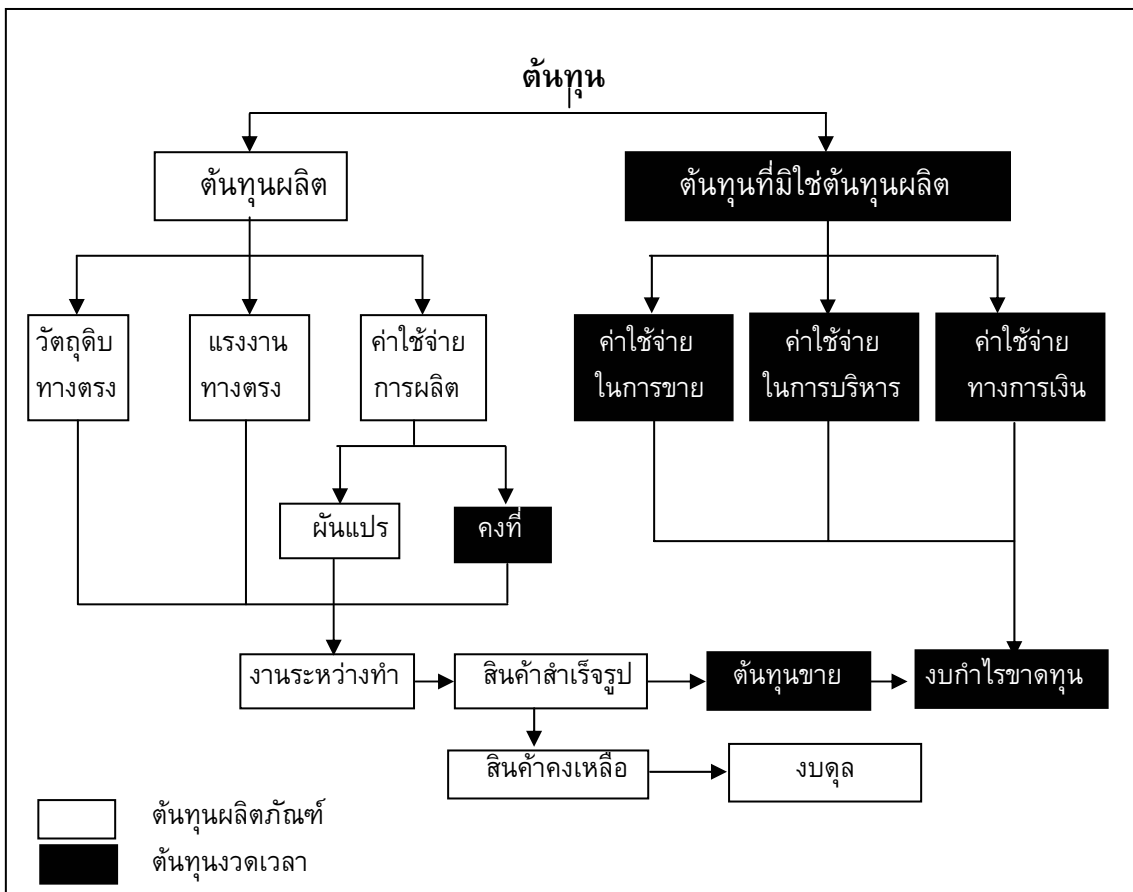
จากลักษณะของวิธีการต้นทุนผันแปร กล่าวได้ว่า วิธีการต้นทุนผันแปรจะให้ความสนใจพฤติกรรมของต้นทุน (cost behavior) ที่เกิดขึ้นในการผลิต ต้นทุนของผลิตภัณฑ์จะคิดเฉพาะต้นทุนที่ผันแปรกับปริมาณสินค้าที่ผลิตเท่านั้น ดังนั้น ต้นทุนการผลิตจึงประกอบด้วย ต้นทุนของวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปรเท่านั้น สำหรับค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่จะถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด (period cost) แสดงในงบกำไรขาดทุนทั้งจำนวน ซึ่งการจัดทำงบกำไรขาดทุนบางครั้งก็อาจเรียกว่าวิธีกำไรส่วนเกิน (contribution margin approach)

กล่าวโดยสรุปได้ว่า ตามวิธีต้นทุนเต็ม ต้นทุนการผลิตคงที่ จะถูกนำไปหักจากรายได้เมื่อสินค้านั้นได้ขายไป แต่วิธีต้นทุนผันแปร ต้นทุนการผลิตผันแปรและต้นทุนการผลิตคงที่จะนำไปหักจากรายได้ทั้งจำนวนทันที ดังนั้น สินค้าคงเหลือจะมีเฉพาะต้นทุนผันแปรเท่านั้น ซึ่งแนวคิดของต้นทุนเต็ม ถือว่าต้นทุนการผลิตคงที่ยังให้ประโยชน์อยู่ในกรณีที่ปริมาณการผลิตมากกว่าปริมาณการขาย กิจการจะมีสินค้าคงเหลือและจะเป็นสินค้าต้นงวดของงวดถัดไป ซึ่งกิจการจะขายไปทำให้มีรายได้ ดังนั้น ต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นในการผลิตสินค้าควรนำมาคิดรวมเป็นต้นทุนของสินค้าด้วย กล่าวคือ ต้นทุนคงที่เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการผลิต

สำหรับแนวคิดของต้นทุนผันแปร สินค้าคงเหลือเป็นสินทรัพย์ซึ่งจะมีเฉพาะต้นทุนการผลิตผันแปรเท่านั้น เนื่องจากต้นทุนการผลิตคงที่ที่เกิดขึ้นในงวดหนึ่ง ก็ยังคงต้องเกิดขึ้นในงวดต่อไป ซึ่งกิจการไม่อาจหลีกเลี่ยงต้นทุนนี้ได้ แสดงว่าต้นทุนลักษณะนี้จะไม่มีความเกี่ยวข้องกับเหตุการณ์ในอนาคตและไม่มีประโยชน์ต่อไป ดังนั้น จึงไม่รวมต้นทุนคงที่เป็นต้นทุนของสินค้า ทั้งสองแนวคิดที่กล่าวจะมีการรับรู้ต้นทุนเป็นสินทรัพย์ต่างกันกล่าวคือ

ต้นทุนรวมจะรับรู้ทั้งต้นทุนผันแปรและคงที่เป็นสินทรัพย์ สำหรับแนวคิดต้นทุนผันแปรจะรับรู้เฉพาะต้นทุนผันแปรเป็นสินทรัพย์เท่านั้น

การคำนวณต้นทุนตามวิธีต้นทุนผันแปร ก็เพื่อให้การเสนอข้อมูลและรายงานผลการดำเนินงานสามารถช่วยผู้บริหารในการตัดสินใจได้อย่างถูกต้องและเหมาะสมไม่ว่าจะในเรื่องของการวางแผน การควบคุมหรือการตัดสินใจปัญหาต่างๆ การคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์โดยวิธีนี้จะถือหลักที่ว่าต้นทุนของผลิตภัณฑ์ จะเป็นต้นทุนผลิตที่มีลักษณะผันแปรไปตามจำนวนของการผลิตเท่านั้นก็คือวัตถุดิบทางตรง แรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิตในส่วนที่ผันแปรเท่านั้น สำหรับค่าใช้จ่ายในส่วนที่คงที่ให้อือเป็นต้นทุนงวดเวลาเช่นเดียวกับต้นทุนค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิต ซึ่งสามารถพิจารณาความสัมพันธ์ของการคิดต้นทุนตามวิธีต้นทุนผันแปรในภาพที่ 3.2



ภาพที่ 3.2 การคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนผันแปร
 ที่มา (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์, 2547, หน้า 92)

ตัวอย่างที่ 3.2 การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนผันแปร

จากข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนการผลิตของบริษัทไทยเจริญ จำกัด คำนวณต้นทุนการผลิตต่อหน่วยได้ดังนี้

วัตถุดิบทางตรง	50	บาท
ค่าแรงงานทางตรง	80	บาท
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร	<u>20</u>	บาท
ต้นทุนผลิตต่อหน่วย	<u>150</u>	บาท

เมื่อคำนวณต้นทุนผลิตต่อหน่วยตามวิธีต้นทุนผันแปรจะเห็นว่าต้นทุนต่อหน่วยเพียงหน่วยละ 150 บาท ซึ่งหมายถึง การที่กิจการทำการผลิตสินค้ามากขึ้นหรือน้อยลง ก็จะต้องเสียต้นทุนผลิตเพิ่มขึ้นหรือลดลงหน่วยละ 150 บาท นอกจากค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ที่จะต้องจ่ายอย่างแน่นอนปีละ 500,000 บาท

สมมติจากข้อมูลเดิม ถ้ากิจการกำหนดราคาขายสินค้าหน่วยละ 450 บาท โดยจำหน่ายได้ปีละ 8,000 หน่วย มีค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารส่วนที่ผันแปรหน่วยละ 40 บาท และค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารส่วนที่คงที่มีจำนวน 200,000 บาท จะแสดงผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุนภายใต้วิธีการคิดต้นทุนผันแปรได้ ดังนี้

บริษัท ไทยเจริญ จำกัด		
งบกำไรขาดทุน		
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2547		
(ตามวิธีต้นทุนผันแปร)		
		หน่วย : บาท
ขาย (8,000 x 450)		3,600,000
หัก ต้นทุนขาย (8,000 x 150)	1,200,000	
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารผันแปร		
(8,000 x 40)	<u>320,000</u>	<u>1,520,000</u>
กำไรส่วนเกิน		2,080,000
หัก ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่	500,000	
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารคงที่	<u>200,000</u>	<u>700,000</u>
กำไรสุทธิ		<u>1,380,000</u>

จากการรายงานการดำเนินงานตามวิธีต้นทุนผันแปรข้างต้นจะแสดงกำไรสุทธิเพียง 1,380,000 บาท เมื่อเทียบกับกำไรสุทธิตามวิธีต้นทุนเต็มซึ่งเท่ากับ 1,680,000 บาท จะเห็นว่า ผลกำไรสุทธิจะแตกต่างกัน 300,000 บาท โดยที่การคิดต้นทุนตามวิธีต้นทุนเต็มจะมี

กำไรสุทธิที่มากกว่าการคิดต้นทุนตามวิธีต้นทุนผันแปร ทั้งนี้เพราะ ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่จำนวน 500,000 บาท ตามวิธีต้นทุนเต็มจะถูกแบ่งไปแสดงเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือจำนวน 100,000 บาท (2,000 x 50)

เนื่องจากการคิดต้นทุนตามวิธีต้นทุนเต็มจะถือว่าค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ก็คือส่วนหนึ่งของต้นทุนผลิตภัณฑ์ ดังนั้น ผลิตภัณฑ์ที่ยังจำหน่ายไม่ได้หรือเป็นสินค้าคงเหลือก็จะต้องมีส่วนของค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่รวมอยู่ด้วย สินค้าคงเหลือตามวิธีต้นทุนเต็มจึงแสดงมูลค่า 400,000 บาท ในขณะที่สินค้าคงเหลือตามวิธีต้นทุนผันแปรจะแสดงเพียง 300,000 บาท โดยไม่มีค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่รวมอยู่เลย ทั้งนี้เพราะค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ตามวิธีต้นทุนผันแปรจะแสดงในงบกำไรขาดทุนทั้งจำนวน คือ 500,000 บาท ดังนั้น เมื่อเปรียบเทียบความแตกต่างของกำไรสุทธิและมูลค่าของสินค้าคงเหลือตามการคิดต้นทุนทั้ง 2 วิธีก็พอสรุปได้ดังนี้

	วิธีต้นทุนเต็ม	วิธีต้นทุนผันแปร
กำไรสุทธิ	1,680,000	1,380,000
สินค้าคงเหลือ	400,000	300,000

ถ้าพิจารณาต่อไปถึงการเปลี่ยนแปลงในปริมาณการผลิตในขณะที่ปริมาณการจำหน่ายยังคงเท่าเดิม ตัวอย่างเช่น จากข้อมูลเดิม ถ้ากิจการสามารถเพิ่มกำลังการผลิตจาก 10,000 หน่วย เป็น 20,000 หน่วย ในขณะที่ปริมาณการจำหน่ายยังคงเท่ากับ 8,000 หน่วย และค่าใช้จ่ายการผลิต ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารส่วนที่คงที่ยังคงเท่าเดิม ต้นทุนผลิตต่อหน่วยตามวิธีต้นทุนผันแปรก็ยังคงเท่าเดิม คือ 70 บาทต่อหน่วย จากข้อมูลนี้สามารถแสดงผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนผันแปรได้ดังนี้

บริษัท ไทยเจริญ จำกัด
งบกำไรขาดทุน
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2547
(ตามวิธีต้นทุนผันแปร) หน่วย : บาท

ขาย (8,000 x 450)		3,600,000
หัก : ต้นทุนขาย (8,000 x 150)	1,200,000	
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารผันแปร		
(8,000 x 40)	<u>320,000</u>	<u>1,520,000</u>
กำไรส่วนเกิน		2,080,000
หัก : ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่	500,000	
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารคงที่	<u>200,000</u>	<u>700,000</u>
กำไรสุทธิ		<u>1,380,000</u>

จากการแสดงผลการดำเนินงานดังกล่าว ทำให้เห็นความสำคัญของการใช้วิธี
ต้นทุนผันแปรเพื่อการตัดสินใจของผู้บริหารได้มากยิ่งขึ้น ทั้งนี้เพราะถึงแม้ว่ากิจการจะทำการ
ผลิตสินค้ามากขึ้น แต่ถ้าสินค้านั้นไม่สามารถที่จะขายได้มากขึ้น ก็ไม่สามารถที่จะทำให้
กำไรสุทธิของกิจการเพิ่มขึ้นแต่อย่างไรแต่กลับจะทำให้กิจการต้องสูญเสียเงินทุนจำนวนมากขึ้น
โดยสะสมอยู่ในรูปของสินค้าคงเหลือ ซึ่งตามวิธีนี้สินค้าคงเหลือจะมีมูลค่าถึง 1,800,000 บาท
(12,000 x 150) ดังนั้น การใช้วิธีต้นทุนผันแปรแสดงผลการดำเนินงาน ก็อาจจะช่วยให้ผู้บริหาร
สามารถมองเห็นปัญหาต่างๆ ที่แฝงอยู่ในผลกำไรของกิจการได้อย่างชัดเจนมากยิ่งขึ้น

อย่างไรก็ตาม ถึงแม้ว่าแนวคิดในการคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์ตามวิธี
ต้นทุนเต็มและต้นทุนผันแปรจะมีความแตกต่างกันอยู่บ้าง แต่ไม่ว่าจะเป็นวิธีการคิดต้นทุนวิธีใด
ถ้าจำนวนที่ทำการผลิตเท่ากับจำนวนที่จำหน่าย นั่นคือไม่มีสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ ผลกำไรสุทธิ
ของทั้ง 2 วิธีก็จะเท่ากัน เช่น ถ้าสมมติว่าบริษัท สามารถจำหน่ายสินค้าสินค้าได้ 10,000 หน่วย
เท่ากับที่ผลิตได้ โดยมีต้นทุนการผลิตและค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารคงเดิม การ
แสดงผลการดำเนินงานของทั้ง 2 วิธีสามารถแสดงได้ ดังนี้

บริษัท ไทยเจริญ จำกัด

งบกำไรขาดทุน

สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 2547

หน่วย : บาท

	วิธีต้นทุนเต็ม	วิธีต้นทุนผันแปร
ขาย (10,000 x 450)	4,500,000	4,500,000
หัก ต้นทุนขาย :		
วัตถุดิบทางตรง (10,000 x 50)	500,000	500,000
ค่าแรงงานทางตรง (10,000 x 80)	800,000	800,000
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร (10,000 x 20)	200,000	200,000
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่	500,000	-
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารผันแปร (10,000 x 40)	-	<u>400,000</u>
กำไรขั้นต้น	2,500,000	
กำไรส่วนเกิน		2,600,000
หัก ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่	-	500,000
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารผันแปร (10,000 x 40)	400,000	-
ค่าใช้จ่ายในการบริหารคงที่	<u>200,000</u>	<u>200,000</u>
กำไรสุทธิ	<u>1,900,000</u>	<u>1,900,000</u>

การเปรียบเทียบวิธีต้นทุนเต็มกับวิธีต้นทุนผันแปร

วิธีต้นทุนเต็มจำนวนต้นทุนการผลิตคงที่จะคิดเข้าผลิตภัณฑ์โดยถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนผลิตภัณฑ์นั้นๆ แต่ถ้ากิจการใช้วิธีต้นทุนผันแปรแล้วต้นทุนการผลิตเฉพาะส่วนที่ผันแปรได้เท่านั้นที่จะคิดเข้าเป็นต้นทุนการผลิตของผลิตภัณฑ์นั้น ๆ ส่วนต้นทุนคงที่จะถือว่าเป็นต้นทุนที่จะตัดจ่ายเป็นรายจ่ายของงวดการผลิตนั้น ๆ ถือเป็นต้นทุนประจำงวด เหตุนี้เองต้นทุนคงที่จะไม่คิดรวมอยู่ในสินค้าคงเหลือด้วย

ความแตกต่างระหว่างการบัญชี ต้นทุนผันแปรและการบัญชีต้นทุนเต็มหรือต้นทุนรวมมี 4 ประการดังนี้

1. การจัดบันทึกข้อมูลต้นทุนแต่ละประเภท การบัญชีต้นทุนผันแปรจะแยกบันทึกส่วนที่เป็นต้นทุนคงที่และส่วนที่เป็นต้นทุนผันแปรคนละบัญชีกัน สำหรับการบัญชีต้นทุนรวมจะบันทึกรวมไว้ในบัญชีเดียวกัน

2. การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ การบัญชีต้นทุนผันแปรจะรวมเฉพาะต้นทุนวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรเข้าเป็นต้นทุนโดยที่การบัญชีต้นทุนรวมจะรวมค่าแรงงานทั้งทางตรงและคงที่ และค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่เข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ด้วย

3. การรายงานต้นทุนในงบกำไรขาดทุน การบัญชีต้นทุนผันแปรจะจำแนกประเภทต้นทุนพฤติกรรม คือ ต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่ ซึ่งภายใต้หัวข้อต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่จะจำแนกประเภทต้นทุนออกตามหน้าที่ต่าง ๆ ในองค์กรด้วยเพื่อให้สารสนเทศแก่ผู้บริหารภายใน

สำหรับการบัญชีต้นทุนเต็มจะจำแนกประเภทต้นทุนตามหน้าที่ต่าง ๆ ในองค์กร เช่น ต้นทุนการผลิตเฉพาะส่วนที่เป็นค่าใช้จ่ายในรูปต้นทุนสินค้าขาย ค่าใช้จ่ายการบริหาร ทั้งนี้เพื่อให้สารสนเทศแก่ผู้ใช้ภายนอก

4. วิธีปฏิบัติเกี่ยวกับต้นทุนการผลิตคงที่ การบัญชีต้นทุนผันแปรจะถือว่าค่าแรงงานทางตรงคงที่เป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ (product cost) จนกว่าจะขายสินค้าได้จึงจะเป็นค่าใช้จ่าย ซึ่งรวมอยู่ในต้นทุนสินค้าที่ขาย

ดังนั้น การคิดต้นทุนการผลิตแบบต้นทุนผันแปรกับต้นทุนเต็มจึงมีลักษณะวิธีการคิดแตกต่างกัน ซึ่งเราอาจแสดงให้เห็นถึงผลที่กิจการใช้วิธีการคิดต้นทุนการผลิตของผลิตภัณฑ์ที่แตกต่างกันจะก่อให้เกิดปัญหาต่อกิจการ ซึ่งจะแสดงให้เห็นดังตัวอย่างต่อไปนี้ โดยมีข้อมูลการผลิตและขายสินค้าอย่างหนึ่งดังนี้

	ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์	
ราคาขาย	40	บาท
ต้นทุนการผลิตผันแปรได้	10	บาท
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารผันแปรได้	5	บาท

ต้นทุนการผลิตคงที่ประจำปี 1,600,000 บาท

ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารคงที่ประจำปี 200,000 บาท

กิจการผลิตผลิตภัณฑ์ได้ 200,000 หน่วย ตามกำลังผลิตปกติ

สมมติว่าในปี 2547 กิจการได้ผลิตและขายผลิตภัณฑ์ได้ 200,000 หน่วย โดยไม่มีสินค้าคงเหลือต้นปี

งบกำไรขาดทุนวิธีต้นทุนผันแปรและต้นทุนเต็ม โดยที่กิจการคิดภาษีเงินได้ 30%

เมื่อกิจการใช้วิธีต้นทุนเต็มแล้ว ต้นทุนการผลิตที่จะคิดเข้าผลิตภัณฑ์ที่ผลิตโดยถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนผลิตภัณฑ์นั้น ๆ เหล่านี้กิจการจะต้องคำนวณหาต้นทุนการผลิตรวมต่อหน่วยจากกำลังการผลิตปกติ ดังนี้

ต้นทุนการผลิตผันแปรต่อหน่วย 10 บาท

ต้นทุนการผลิตคงที่ต่อหน่วย 8 บาท

ต้นทุนการผลิตรวมต่อหน่วย 18 บาท

อย่างไรก็ตาม ถ้ากิจการใช้วิธีต้นทุนผันแปร เฉพาะต้นทุนการผลิตผันแปรหน่วยละ 10 บาท เท่านั้นที่จะคิดเข้าผลิตภัณฑ์ที่ทำการผลิต ดังตัวอย่างของงบกำไรขาดทุนต่อไปนี้

บริษัทการผลิต จำกัด

งบกำไรขาดทุน

สำหรับปีสิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 2547

	วิธีต้นทุนเต็ม	วิธีต้นทุนผันแปร
จำนวนหน่วยที่ผลิตและขายได้	200,000	200,000
ขาย (200,000 หน่วย ๆ ละ 40 บาท)	<u>8,000,000</u>	<u>8,000,000</u>
ต้นทุนสินค้าที่ผลิตและขายได้ :		
ต้นทุนการผลิตผันแปรได้(200,000 หน่วย ๆ ละ 10 บาท)	2,000,000	2,000,000
ต้นทุนการผลิตคงที่ (200,000 หน่วย ๆ ละ 8 บาท)	<u>1,600,000</u>	<u>- 0 -</u>
ต้นทุนสินค้าที่ผลิตและขายได้	<u>3,600,000</u>	<u>2,000,000</u>
กำไรขั้นต้น	4,400,000	
กำไรส่วนเกิน (ขั้นการผลิต)		6,000,000
ค่าใช้จ่ายในการขายและการบริหาร :		
ค่าใช้จ่ายในการขายและการบริหารผันแปรได้		
(200,000 หน่วย ๆ ละ 5 บาท)	1,000,000	1,000,000
ค่าใช้จ่ายในการขายและการบริหารคงที่	<u>100,000</u>	<u>- 0 -</u>
รวมค่าใช้จ่ายในการขายและการบริหาร	1,100,000	
กำไรส่วนเกิน		5,000,000

ต้นทุนคงที่ :		
การผลิต		1,600,000
การขายและการบริหาร		<u>1,000,000</u>
รวมต้นทุนคงที่		<u>1,700,000</u>
กำไรสุทธิก่อนหักภาษีเงินได้	3,300,000	3,300,000
หัก ภาษีเงินได้ 30 %	<u>990,000</u>	<u>990,000</u>
กำไรสุทธิหลังหักภาษีเงินได้	<u>2,310,000</u>	<u>2,310,000</u>

จากงบกำไรขาดทุนของกิจการข้างต้น จะเห็นได้ว่ากำไรสุทธิจะเท่ากันทั้ง 2 วิธี และต้นทุนคงที่ทั้งหมดได้นำมาหักออกจากรายได้ของทั้งสองวิธี และต้นทุนการผลิตคงที่ไม่ได้ยกมาจากปีก่อนในฐานะที่เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้าคงเหลือรวมอยู่ในสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวด การคิดต้นทุนตามวิธีต้นทุนเต็มต้นทุนการผลิตคงที่จะนำไปหักออกจากยอดขายโดยถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้าที่ขายไป แต่ถ้าทำตามวิธีต้นทุนผันแปร ต้นทุนการผลิตคงที่จะถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนประจำงวด ซึ่งจะนำไปหักออกจากงบกำไรขาดทุนในตอนท้าย และในงบกำไรขาดทุนที่แสดงไว้ตามวิธีต้นทุนผันแปรนั้น ปรากฏว่ายอดขายมีจำนวนมากว่าต้นทุนการผลิตผันแปรได้ของสินค้าที่ขายไป เรียกผลต่างนี้ว่ากำไรส่วนเกินของขั้นการผลิต (contribution margin manufacturing) ซึ่งเป็นจำนวนที่ได้เมื่อชดเชยต้นทุนการผลิตคงที่ ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานและผลกำไร ส่วนจำนวนผลต่างระหว่างรายได้และต้นทุนผันแปรทั้งหมดเรียกว่ากำไรส่วนเกินขั้นสุดท้าย (contribution margin final) ซึ่งเท่ากับรายได้หักต้นทุนผันแปรทั้งหมดและมีจำนวนมากพอที่จะชดเชยต้นทุนคงที่และกำไร สำหรับแนวความคิดเรื่องกำไรส่วนเกินนี้นับว่ามีความสำคัญอย่างยิ่งต่อฝ่ายบริหาร ซึ่งสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในด้านการวางแผน หาผลกำไรและการตัดสินใจต่อไป

1. การขายและการผลิตมีจำนวนหน่วยเท่ากัน

ถ้ายอดขายและผลิตมีจำนวนเท่ากัน ณ ระดับการดำเนินงานระดับใดก็ตามจะมีผลทำให้กำไรสุทธิของงบการเงินที่จัดทำขึ้นไม่ว่าจะเป็นวิธีต้นทุนผันแปรหรือวิธีต้นทุนเต็ม จะได้ผลลัพธ์เท่ากัน

ดังนั้นเมื่อจำนวนขายและจำนวนการผลิตมีจำนวนเท่ากันจะมีผลทำให้จำนวนหน่วยของสินค้าคงเหลือต้นงวดจะเท่ากับจำนวนหน่วยของสินค้าคงเหลือปลายงวด และต้นทุนสินค้าคงเหลือต้นงวดและปลายงวดจะเท่ากันด้วย จากผลอันนี้ต้นทุนการผลิตคงที่จะมีจำนวนเท่ากันทั้ง 2 วิธี ถ้าใช้วิธีต้นทุนเต็ม ต้นทุนคงที่จะนำไปหักออกจากรายได้โดยถือเป็นต้นทุนสินค้าที่ขาย ส่วนวิธีต้นทุนผันแปร ต้นทุนคงที่จะนำไปหักออกจากรายได้ โดยถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดนั้น ๆ

ตัวอย่างที่ 3.3 ข้อมูลจากตัวอย่างของบริษัทการผลิตจำกัดข้างต้น สมมติต่อไปว่าบริษัทฯ มีสินค้าคงเหลือต้นงวด 20,000 หน่วย และสินค้าที่ผลิตและขายได้ระหว่างปีมีจำนวน 200,000 หน่วย ราคาขายหน่วยละ 40 บาท และต้นทุนการผลิตผันแปรหน่วยละ 10 บาท ต้นทุนคงที่หน่วยละ 8 บาท งบกำไรขาดทุนบางส่วนซึ่งแสดงถึงการผลิตทั้ง 2 วิธี จะแสดงให้เห็นดังนี้

บริษัทการผลิต จำกัด

งบกำไรขาดทุน (บางส่วน)

สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 2547

	วิธีต้นทุนเต็ม	วิธีต้นทุนผันแปร
จำนวนหน่วยที่ผลิตและขายได้ (หน่วย)	200,000	200,000
ยอดขาย (200,000 หน่วย ๆ ละ 40 บาท)	<u>8,000,000</u>	<u>8,000,000</u>
หัก ต้นทุนสินค้าที่ขายไป :		
สินค้าคงเหลือต้นปี		
(20,000 หน่วย ๆ ละ 10 + 8 บาท)	360,000	
(20,000 หน่วย ๆ ละ 10 บาท)		200,000
บวก ต้นทุนการผลิต		
(200,000 หน่วย ๆ ละ 10 + 8 บาท)	3,600,000	
(200,000 หน่วย ๆ ละ 10 บาท)	<u> </u>	<u>2,000,000</u>
ต้นทุนสินค้าที่มีไว้เพื่อขาย	3,960,000	2,200,000
หัก สินค้าคงเหลือปลายปี		
(20,000 หน่วย ๆ ละ 10 + 8 บาท)	360,000	
(20,000 หน่วย ๆ ละ 10 บาท)	<u> </u>	<u>200,000</u>
ต้นทุนสินค้าที่ขายไป	<u>3,600,000</u>	<u>2,000,000</u>
กำไรขั้นต้น	4,400,000	
กำไรส่วนเกิน (ขั้นการผลิต)		6,000,000
หัก ต้นทุนการผลิตคงที่	<u> </u>	1,600,000
กำไรสุทธิ (ขั้นการดำเนินการผลิต)	<u>4,400,000</u>	<u>4,400,000</u>

จากตัวอย่าง ต้นทุนคงที่จำนวน 1,600,000 บาท (200,000 หน่วย ๆ ละ 8 บาท) ได้หักออกจากค่าขายแล้ว โดยถือเป็นต้นทุนสินค้าที่ขาย ส่วนในงบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนผันแปร ต้นทุนคงที่จำนวนนี้ได้หักออกจากค่าขาย โดยถือเสมือนหนึ่งเป็นต้นทุนประจำงวด

ถ้าบริษัทดำเนินงานสูงหรือต่ำกว่ากำลังการผลิตปกติ ส่วนหนึ่งของต้นทุนการผลิตคงที่ก็จะนำไปหักออกจากค่าขาย โดยถือเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนเต็ม และส่วน

ผลต่างของต้นทุนการผลิตคงที่จะแสดงเป็นผลแตกต่างเนื่องจากการกำลังการผลิต (capacity variance) จำนวนทั้งหมดจะเท่ากับต้นทุนการผลิตคงที่ของปีจะถูกหักออกจากรายได้

สมมติ ปี 2548 กิจการไม่มีสินค้าคงเหลือต้นงวด และดำเนินงานในระดับ 90 % ของการผลิตปกติ ผลิตภัณฑ์ที่ทำการผลิตและขายจำนวน 180,000 หน่วย โดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงในราคาขายหรือต้นทุน งบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนเต็มและต้นทุนผันแปร จะแสดงกำไรสุทธิในงบกำไรขาดทุนด้วยจำนวนเท่ากัน และต้นทุนซึ่งนำไปหักออกจากรายได้มีจำนวนเท่ากันทั้ง 2 กรณี ซึ่งสิ่งเหล่านี้จะเป็นความจริงไม่ว่ากิจการจะดำเนินงานผลิตภายใต้กำลังผลิตปกติหรือไม่ก็ตาม เพียงแต่ว่ากิจการมียอดขายและผลิตเท่ากันเท่านั้นงบกำไรขาดทุนเป็นดังนี้

บริษัทการผลิต จำกัด

งบกำไรขาดทุน

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2548

	วิธีต้นทุนเต็ม	วิธีต้นทุนผันแปร
จำนวนหน่วยที่ผลิตและขาย	<u>180,000</u>	<u>180,000</u>
ค่าขาย (180,000 หน่วย ๆ ละ 40 บาท)	<u>7,200,000</u>	<u>7,200,000</u>
หัก ต้นทุนสินค้าที่ขายไป :		
ต้นทุนผันแปร (180,000 x 10)	1,800,000	1,800,000
ต้นทุนคงที่ (180,000 หน่วย ๆ ละ 8 บาท)	<u>1,440,000</u>	<u>- 0 -</u>
ต้นทุนสินค้าตามราคามาตรฐาน	3,240,000	1,800,000
ผลต่างเนื่องจากการกำลังผลิต (20,000 x 8)	<u>160,000</u>	<u>- 0 -</u>
รวมต้นทุนการผลิต	<u>3,400,000</u>	1,800,000
กำไรขั้นต้น	<u>3,800,000</u>	
กำไรส่วนเกิน (ขั้นการผลิต)		<u>5,400,000</u>
หัก ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร :		
ค่าใช้จ่ายผันแปร (180,000 x 5)	900,000	900,000
ค่าใช้จ่ายคงที่	<u>100,000</u>	<u>- 0 -</u>
รวมค่าใช้จ่ายในการขาย	<u>1,000,000</u>	<u>900,000</u>
กำไรส่วนเกินขั้นสุดท้าย		4,500,000
หัก ต้นทุนคงที่ :		
ต้นทุนการผลิต		1,600,000
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร		<u>100,000</u>
รวมต้นทุนคงที่		<u>1,700,000</u>
กำไรสุทธิก่อนหักภาษีเงินได้	2,800,000	2,800,000
หัก ภาษีเงินได้ 30 %	<u>840,000</u>	<u>840,000</u>
กำไรสุทธิ	<u>1,960,000</u>	<u>1,960,000</u>

2. การขายและการผลิตที่มีจำนวนหน่วยไม่เท่ากัน

ความแตกต่างของกำไรสุทธิจากการใช้วิธีการคิดต้นทุนการผลิตทั้งวิธีต้นทุนเต็มและต้นทุนผันแปรจะปรากฏให้เห็นเมื่อจำนวนหน่วยที่ขายได้สำหรับปีมีจำนวนหน่วยไม่เท่ากับที่ผลิตได้ กล่าวคือ อาจสูงกว่าหรือ ต่ำกว่า เมื่อใช้วิธีต้นทุนเต็ม ต้นทุนคงที่จะโอนจากปีหนึ่งไปยังปีต่อไป ซึ่งต้นทุนนี้ส่วนหนึ่งถือเป็นของต้นทุนที่ขาย และอีกส่วนหนึ่งเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือยกไป งวดหน้า ถ้ากิจการผลิตสินค้ามากกว่าขายในแต่ละปี ต้นทุนคงที่ปีปัจจุบันที่เกิดขึ้นทั้งหมดจะไม่นำมาหักออกจากรายได้ทั้งหมด จะคิดเพียงส่วนหนึ่งไปเป็นต้นทุนสินค้าคงเหลือปลายงวด และจะขายออกไปในงวดต่อมา ดังนั้นจะเห็นว่าในปีต่อมาแม้ว่ายอดขายจะสูงขึ้น แต่กำไรอาจจะไม่สูงขึ้นด้วย เพราะเนื่องจากผลกระทบของต้นทุนคงที่จากปีก่อนมีจำนวนสูงกว่ากำไรส่วนเกินที่เกิดขึ้นในปีปัจจุบัน ผู้บริหารอาจพบว่าเป็นการยากที่จะเข้าใจว่ากำไรควรที่จะเพิ่มเมื่อยอดขายเพิ่มขึ้นเพราะราคาขายและต้นทุนไม่เปลี่ยนแปลง ดังนั้นยอดกำไรควรที่จะเพิ่มขึ้นเมื่อรายได้จากการขายเพิ่มขึ้น แต่เนื่องจากการโอนต้นทุนคงที่จากปีหนึ่งไปสู่อีกปีหนึ่งเกิดขึ้นเมื่อใช้วิธีต้นทุนเต็ม

ลักษณะพิเศษเกี่ยวกับกำไรนี้ได้แสดงในงบกำไรขาดทุน ดังตัวอย่างต่อไปนี้ ซึ่งมีข้อมูลการผลิตและข้อมูลการขายตลอดจนราคาขายและต้นทุนของกิจการ ดังนี้

ปี	จำนวนที่ผลิต หน่วย	จำนวนที่ขาย หน่วย	ราคาขาย บาท	ต้นทุนการผลิต ต่อหน่วย	
				ผันแปร	คงที่
พ.ศ. 2547	200,000	180,000	40	2	8
พ.ศ. 2548	180,000	200,000	40	2	8

จากงบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนเต็ม บริษัทมีกำไรในปี 2548 น้อยกว่าปี 2547 ทั้งๆ ที่จำนวนหน่วยที่ขายได้ในปี 2548 มีจำนวนมากกว่าปี 2547 โดยมีได้มีการเปลี่ยนแปลงในราคาขายหรือองค์ประกอบของต้นทุน ตามปกติแล้วย่อมเป็นที่คาดว่ากำไรควรที่จะเพิ่มขึ้นเมื่อจำนวนหน่วยที่ขายเพิ่มขึ้น

งบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนเต็มจะไม่เสนอข้อเท็จจริงที่ว่าต้นทุนการผลิตคงที่จากปี 2547 จำนวน 160,000 บาท (20,000 หน่วย ๆ ละ 8 บาท) ได้โอนเข้าไปอยู่ในปี 2548 โดยถือเป็นส่วนหนึ่งของสินค้าคงเหลือยกไปปี 2548

บริษัทการผลิต จำกัด
งบกำไรขาดทุน (วิธีต้นทุนเต็ม)
สำหรับปีสิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 2547 และ 2548

	2548	2547
จำนวนหน่วยที่ผลิตได้ (หน่วย)	<u>180,000</u>	<u>200,000</u>
จำนวนหน่วยที่ขายได้ (หน่วย)	<u>200,000</u>	<u>180,000</u>
ค่าขายสุทธิ	<u>8,000,000</u>	<u>7,200,000</u>
หัก ต้นทุนสินค้าที่ขาย :		
สินค้าคงเหลือต้นปี	360,000	- 0 -
บวก ต้นทุนการผลิตปัจจุบัน :		
ต้นทุนผันแปร (หน่วยละ 10 บาท)	1,800,000	2,000,000
ต้นทุนคงที่ (หน่วยละ 8 บาท)	<u>1,440,000</u>	<u>1,600,000</u>
สินค้ามีไว้เพื่อขาย	3,600,000	3,600,000
หัก สินค้าคงเหลือปลายปี	<u>- 0 -</u>	<u>360,000</u>
ต้นทุนสินค้าที่ขาย	3,600,000	3,240,000
ผลต่างจากกำลังการผลิตปกติ (20,000 หน่วยๆ ละ 8 บาท)	<u>160,000</u>	<u>- 0 -</u>
ต้นทุนสินค้าขาย	3,760,000	3,240,000
กำไรขั้นต้น	4,240,000	3,960,000
หัก ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร :		
ต้นทุนผันแปร (หน่วยละ 5 บาท)	1,000,000	900,000
ต้นทุนคงที่	<u>100,000</u>	<u>100,000</u>
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	<u>1,100,000</u>	<u>1,000,000</u>
กำไรสุทธิก่อนหักภาษีเงินได้	3,140,000	2,960,000
หัก ภาษีเงินได้ (อัตรา 30 %)	<u>942,000</u>	<u>888,000</u>
กำไรสุทธิหลังจากหักภาษีเงินได้	<u>2,198,000</u>	<u>2,072,000</u>
รายได้เพิ่ม (20,000 หน่วย x 40 บาท)		800,000
หัก ต้นทุนผันแปรเพิ่ม		
(ต้นทุนผันแปรของสินค้าเหลือต้นปีจำนวน 200,000 บาท		<u>300,000</u>
และค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารผันแปรจำนวน 100,000 บาท)		
กำไรส่วนเกินเพิ่มขึ้น		500,000
หัก ต้นทุนคงที่ปี 2547 โอนไปปี 2548 (ลดต้นทุนปี 2547)		160,000
ต้นทุนคงที่ปี 2547 คิดเป็นของปี 2548 (เพิ่มต้นทุนปี 2548)		<u>160,000</u>
ต้นทุนคงที่เพิ่มขึ้น		<u>320,000</u>
กำไรสุทธิก่อนหักภาษีเงินได้เพิ่มขึ้น		<u>180,000</u>

สำหรับงบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนผันแปร จะแสดงให้เห็นได้ดังนี้

บริษัทการผลิต จำกัด		
งบกำไรขาดทุน (วิธีต้นทุนผันแปร)		
สำหรับปีสิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 2547 และ 2548		
	2548	2547
จำนวนหน่วยที่ผลิตได้ (หน่วย)	<u>180,000</u>	<u>200,000</u>
จำนวนหน่วยที่ขายได้ (หน่วย)	<u>200,000</u>	<u>180,000</u>
ค่าขายสุทธิ	8,000,000	7,200,000
หัก ต้นทุนสินค้าที่ขาย :		
สินค้าคงเหลือต้นปี	200,000	- 0 -
ต้นทุนการผลิตปัจจุบัน ผันแปร	<u>1,800,000</u>	<u>2,000,000</u>
ต้นทุนสินค้าที่มีไว้เพื่อขาย	2,000,000	2,000,000
หัก สินค้าคงเหลือปลายปี	- 0 -	200,000
ต้นทุนสินค้าที่ขายไป	2,000,000	1,800,000
กำไรส่วนเกิน (ขั้นการผลิต)	6,000,000	5,400,000
หัก ค่าใช้จ่ายผันแปรในการขายและบริหาร	<u>1,000,000</u>	<u>900,000</u>
กำไรส่วนเกิน (ขั้นสุดท้าย)	5,000,000	4,500,000
หัก ต้นทุนคงที่ :		
ต้นทุนการผลิต	1,600,000	1,600,000
การขายและบริหาร	100,000	100,000
ยอดต้นทุนคงที่	<u>1,700,000</u>	<u>1,700,000</u>
กำไรสุทธิก่อนหักภาษีเงินได้	3,300,000	2,800,000
หัก ภาษีเงินได้ 30 %	<u>990,000</u>	<u>840,000</u>
กำไรสุทธิหลังจากหักภาษีเงินได้	<u>2,310,000</u>	<u>1,960,000</u>

จากงบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนผันแปรดังที่แสดงไว้ข้างต้นนี้ แสดงให้เห็นว่ากำไรส่วนเกินขั้นสุดท้ายเพิ่มขึ้นในปี 2548 เนื่องจากการขายเพิ่มขึ้น 20,000 หน่วย ต้นทุนการผลิตคงที่ ไม่โอนจากปีหนึ่งไปยังอีกปีหนึ่งในรูปของสินค้าคงเหลือ

งบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนผันแปร แสดงให้เห็นว่ากำไรสุทธิปี 2548 เพิ่มขึ้นเมื่อจำนวนหน่วยขายเพิ่มขึ้น กำไรสุทธิก่อนหักภาษีปี 2548 มากกว่า ปี2547 จำนวน 500,000 บาท ซึ่งเป็นที่คาดหมายไว้แล้ว ทั้งนี้เพราะจำนวนขายมากขึ้น 20,000 หน่วย แต่ละหน่วย

ทำให้มีกำไรส่วนเกิน 25 บาท เพื่อให้คุ้มต้นทุนคงที่และกำไร ซึ่งราคาขายหน่วยละ 40 บาท ต้นทุนการผลิตผันแปรหน่วยละ 10 บาท และหักค่าใช้จ่ายการขายและบริหาร หน่วยละ 5 บาท ถ้าใช้วิธีต้นทุนผันแปรจำนวนกำไรย่อมจะผันแปรตามจำนวนหน่วยที่ขาย อย่างไรก็ตามตามวิธีนี้ผลแตกต่างอันเนื่องจากจำนวนหน่วยที่ขายได้ไม่เท่ากับจำนวนที่ผลิตจะไม่ปรากฏ ซึ่งอาจทำให้สนใจการขายมากไปโดยไม่สนใจต่อการผลิต อันที่จริงแล้วกำไรของกิจการย่อมขึ้นอยู่กับจำนวนสินค้าที่ผลิตและจำนวนหน่วยสินค้าที่ขายไปด้วย

ความแตกต่างระหว่างวิธีต้นทุนเต็มและวิธีต้นทุนผันแปร

การจัดทำงบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนเต็ม จะนำต้นทุนในการผลิตหักออกจากค่าขาย ซึ่งเรียกว่ากำไรขั้นต้น หักด้วยค่าใช้จ่ายในการขายและการบริหาร จึงเป็นกำไรสุทธิสำหรับการจัดทำงบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนผันแปร จะนำค่าใช้จ่ายผันแปรทุกชนิด หักจากค่าขาย โดยไม่คำนึงว่า ค่าใช้จ่ายนั้นจะเกิดจากการผลิตหรือไม่ แล้วจึงนำค่าใช้จ่ายไปหักจึงเป็นกำไรสุทธิ จากวิธีการจัดทำงบกำไรขาดทุนและการคิดต้นทุน จึงสรุปความแตกต่างเป็น 2 ประการ คือ ความแตกต่างในสินค้าคงเหลือ และความแตกต่างในการแสดงกำไรขาดทุน

1. ความแตกต่างในสินค้าคงเหลือ

ความแตกต่างในสินค้าคงเหลือ เป็นความแตกต่างจากการวิธีการคิดต้นทุนวิธีต้นทุนผันแปร กับวิธีต้นทุนเต็ม สินค้าคงเหลือตามวิธีต้นทุนเต็มจะรวมส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่เข้าไปด้วย สำหรับสินค้าคงเหลือในวิธีต้นทุนผันแปรจะไม่รวมค่าใช้จ่ายคงที่ แต่จะรวมเฉพาะค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรเท่านั้น ฉะนั้นสินค้าคงเหลือตามวิธีต้นทุนผันแปรจึงมีค่าต่ำกว่าสินค้าคงเหลือตามวิธีต้นทุนเต็ม และมูลค่าของสินค้าคงเหลือตามวิธีต้นทุนผันแปรปรับให้เป็นมูลค่าของสินค้าคงเหลือตามวิธีต้นทุนเต็มได้ โดยการนำปริมาณสินค้าคงเหลือคูณด้วยอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ต่อหน่วย

	สินค้าคงเหลือ		
	2547	2548	2549
ปริมาณในวันสิ้นงวด (หน่วย)	10,000	50,000	50,000
สินค้าคงเหลือตามวิธีต้นทุนเต็ม (ราคาต่อหน่วย 39 บาท)	390,000	1,950,000	1,950,000
สินค้าคงเหลือตามวิธีต้นทุนผันแปร (ราคาต่อหน่วย 33 บาท)	<u>330,000</u>	<u>1,650,000</u>	<u>1,650,000</u>
ผลแตกต่าง (ต้นทุนคงที่ที่รวมในสินค้าคงเหลือ)	<u>60,000</u>	<u>300,000</u>	<u>300,000</u>

2. ความแตกต่างในการแสดงกำไรขาดทุน

จากความแตกต่างในแนวความคิดในการหากำไรขาดทุนประจำงวดของวิธีการต้นทุนทั้งสองวิธี จึงทำให้กำไรที่ได้แตกต่างกันเท่ากับจำนวนค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่รวมอยู่ในสินค้าคงเหลือสิ้นงวด หรือกล่าวได้ว่า ผลต่างของกำไรจะเท่ากับผลต่างในมูลค่าของสินค้าคงเหลือ กำไรที่เพิ่มขึ้นโดยวิธีต้นทุนเต็มนี้จะถือเป็นกำไรลอย (phantom profits) ซึ่งเป็นกำไรชั่วคราวที่เกิดขึ้นเนื่องจากผลิตมากกว่าขาย เมื่อไรที่ยอดขายเพิ่มขึ้นด้วยจำนวนผลต่างนี้ กำไรจะถูกล้างออกไป เนื่องจากเมื่อขายสินค้าออกไปกำไรลอยส่วนนี้จะถูกเปลี่ยนเป็นต้นทุนสินค้าที่ขาย (Raiborn, Barfield., & Kinney., 2002, p. 449)

ข้อดีและข้อเสียของวิธีต้นทุนเต็มและวิธีต้นทุนผันแปร

จากที่กล่าวมาแล้วข้างต้นวิธีการคำนวณต้นทุนเต็มใช้กับการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ และจัดทำงบกำไรขาดทุนเพื่อเสนอต่อบุคคลทั่วไปภายใต้หลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป และวิธีต้นทุนผันแปรที่ใช้ในการคำนวณและจัดทำงบกำไรขาดทุนเพื่อเสนอต่อผู้บริหาร โดยมุ่งให้ประโยชน์ต่อการตัดสินใจ ซึ่งแต่ละวิธีมีข้อดีและข้อเสียดังนี้

1. ข้อดีและข้อเสียของวิธีต้นทุนเต็ม

ตามวิธีต้นทุนเต็ม ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่จะถูกคิดเข้าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ ซึ่งจะเปลี่ยนเป็นต้นทุนงวดเวลาเมื่อมีการขายสินค้านั้นออกไปซึ่งมีข้อดีและข้อเสียดังนี้

1.1 ข้อดีของวิธีต้นทุนเต็มเป็นวิธีการที่สะสมต้นทุนผลิตภัณฑ์จนกว่าสินค้าจะขายได้จึงโอนเป็นต้นทุนงวดเวลา สะดวก และง่ายต่อการทำความเข้าใจในรายงานที่เสนอต่อบุคคลภายนอก

1.2 ข้อเสียของวิธีต้นทุนเต็ม คือการคิดต้นทุนคงที่เข้าผลิตภัณฑ์นั้นก่อให้เกิดความยุ่งยากมากในการวิเคราะห์เพื่อให้หาข้อมูลไปใช้ ผู้บริหารจะไม่สามารถพิจารณาความสามารถในการทำกำไรของส่วนงานได้ชัดเจน เนื่องจากต้นทุนคงที่จากส่วนกลางจะปันส่วนไปให้ส่วนงานที่รับผิดชอบด้วย

2. ข้อดีและข้อเสียของวิธีต้นทุนผันแปร

ตามวิธีต้นทุนผันแปรจะเน้นที่การขาย ต้นทุนการผลิตต่อหน่วยจะไม่เปลี่ยนแปลง เพราะการเปลี่ยนระดับการผลิต ต้นทุนผันแปรต่อหน่วยจะคงที่ ณ ช่วงระดับการผลิตหนึ่ง ๆ อย่างไรก็ตามทั้งต้นทุนผันแปรต่อหน่วย และต้นทุนคงที่ที่รวมกันอาจเปลี่ยนได้ในระดับการผลิตหนึ่ง แต่ข้อมูลที่ใช้ในวิธีต้นทุนผันแปรมักจะใช้กับช่วงผลผลิตที่ต้นทุนผันแปรต่อหน่วยและต้นทุนคงที่มีระดับคงที่พอประมาณ วิธีต้นทุนผันแปรให้ข้อมูลและประโยชน์เพื่อการแสดงความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณและราคาขาย

2.1 ข้อดีของวิธีต้นทุนผันแปร ให้ประโยชน์ต่อฝ่ายบริหารในการคำนวณกำไรของผลิตภัณฑ์ชนิดต่าง ๆ เปรียบเทียบกัน หรือการคำนวณหาผลของการเปลี่ยนแปลงในจำนวนขาย ราคาขาย และต้นทุน วิธีต้นทุนผันแปรมีข้อดี ดังนี้

2.1.1 วิธีต้นทุนผันแปรให้ข้อมูลเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณและกำไรของสินค้าแต่ละชนิดจะช่วยฝ่ายบริหารในการวางแผนกำไรให้กิจการ

2.1.2 กำไรส่วนเกินเป็นวิธีการขั้นต้นที่ฝ่ายบริหารใช้ประกอบการพิจารณาในการตัดสินใจว่าจะเพิ่มการผลิตสินค้านั้นต่อไปเป็นจำนวนมากน้อยแค่ไหน และมีการส่งเสริมการขายอย่างไรหรือยกเลิกไม่ผลิตสินค้านั้นๆ ต่อไป ทั้งนี้ด้วยเหตุผลที่ว่าในระยะสั้นนั้น สินค้านี้ให้กำไรส่วนเกิน

2.1.3 กำไรส่วนเกินช่วยฝ่ายบริหารในการประเมินผลเปรียบเทียบระหว่างผลิตภัณฑ์ เขตการขายประเภทของลูกค้าตลอดจนการแบ่งส่วนธุรกิจแบบอื่น ๆ โดยไม่ต้องมีการแบ่งสรรปันส่วนต้นทุนคงที่

2.1.4 ช่วยในการกำหนดราคาขาย และการเปลี่ยนแปลงนโยบายทางการขาย เช่น การลดราคาขายสินค้า การให้ส่วนลด การโฆษณาสินค้า การให้ของแถมเพื่อเพิ่มปริมาณขาย โดยคำนึงถึงว่ารายได้ส่วนเพิ่มมีมากกว่าต้นทุนส่วนเพิ่ม

2.1.5 วิธีต้นทุนผันแปรมีความสัมพันธ์สอดคล้องกับแผนการควบคุมต้นทุน ซึ่งมีประสิทธิภาพเช่นเดียวกับต้นทุนมาตรฐานและงบประมาณยืดหยุ่นได้ ตามข้อเท็จจริงแล้ว งบประมาณยืดหยุ่นได้ นับว่าเป็นลักษณะหนึ่งของวิธีต้นทุนผันแปรและมีหลายบริษัทใช้วิธี ต้นทุนผันแปรสำหรับวัตถุประสงค์นี้ โดยไม่ทราบว่าเป็นวิธีดังกล่าว

2.1.6 ช่วยฝ่ายบริหารในการเลือกใช้ทรัพยากรที่มีอยู่ให้เกิดประโยชน์แก่กิจการมากที่สุด โดยผู้บริหารจะนำเอากำไรส่วนเกินมาใช้เป็นหลักในการวิเคราะห์ตัดสินใจที่จะเลือกดำเนินการตามทางเลือกที่ให้กำไรมากที่สุด

2.1.7 ตามวิธีต้นทุนผันแปรจะแสดงให้เห็นได้ชัดว่ากำไรของกิจการจะมีการเปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการขายของสินค้านั้น มิใช่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิตของสินค้านั้น

2.1.8 มีการเน้นผลของต้นทุนคงที่ต่อกำไร เพราะจำนวนรวมของต้นทุนคงที่สำหรับงวดจะปรากฏในงบกำไรขาดทุน

2.1.9 ถ้าใช้วิธีต้นทุนผันแปร กำไรสำหรับงวดจะไม่กระทบกระเทือนโดยการเปลี่ยนแปลงของจำนวนค่าใช้จ่ายคงที่ที่คิดเข้างาน อันเป็นผลจากการเพิ่มหรือลดลงของสินค้าคงเหลือในเมื่อสิ่งอื่นๆ คงที่ เช่น ราคาขาย ต้นทุนส่งเสริมการขาย ซึ่งกำไรจะเปลี่ยนแปลงไปในทิศทางเดียวกันกับยอดขาย

2.1.10 งบต้นทุนการผลิตและงบกำไรขาดทุนตามแบบวิธีต้นทุนผันแปรจะสอดคล้องเข้ากับแนวความคิดของฝ่ายบริหารมากกว่าแบบวิธีต้นทุนเต็ม จากเหตุผลข้อนี้

เอง ผู้บริหารพบว่าเป็นการง่ายสำหรับฝ่ายบริหารเองที่จะทำความเข้าใจและใช้รายงานแบบ ต้นทุนผันแปรดีกว่าการใช้รายงานแบบอื่น ๆ

2.2 ข้อเสียของวิธีต้นทุนผันแปร วิธีต้นทุนผันแปรจะก่อให้เกิดความรู้สึกว่า ต้นทุนผันแปรเป็นต้นทุนที่ได้รับชดเชยก่อนแล้วจึงมาชดเชยต้นทุนคงที่และกำไรซึ่งตามความเป็นจริงแล้วรายได้จากการขายผลิตภัณฑ์แต่ละหน่วยประกอบด้วยส่วนที่เป็นต้นทุนผันแปร ต้นทุนคงที่ และกำไรซึ่งต้นทุนเหล่านี้ไม่มีต้นทุนใดมีสิทธิเหนือกว่าต้นทุนอื่น และแต่ละหน่วยผลิตภัณฑ์ย่อมมีส่วนทำกำไรส่วนหนึ่ง ซึ่งวิธีต้นทุนผันแปรมีข้อบกพร่อง ดังนี้

2.2.1 การจำแนกต้นทุนคงที่ที่กระทำได้ยากมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ต้นทุนกึ่งผันแปร บางอย่างอาจจะมีลักษณะก้ำกึ่งกันจนทำให้ขาดหลักการที่ดีในการจำแนก ต้นทุนนี้ออกมาว่ามีส่วนคงที่และผันแปรอย่างไร

2.2.2 ถ้าเปลี่ยนจากวิธีต้นทุนเต็ม เป็นวิธีต้นทุนผันแปร ในการคิด ต้นทุนสินค้าอาจจะต้องเผชิญกับปัญหาด้านภาษีเงินได้

2.2.3 นักบัญชีบางคนยังไม่ยอมรับวิธีต้นทุนผันแปรเป็นหลักในการ คิดต้นทุน สินค้าคงเหลือในงบการเงินที่จัดทำขึ้นสำหรับผู้ถือหุ้นและประชาชนทั่วไปแม้จะมีผู้ให้ ความสนใจในวิธีต้นทุนผันแปรได้อย่างแพร่หลายก็ตาม แต่ความคิดเห็นในข้อสงสัยนี้ก็ยังคงเป็นที่ ถกเถียงกันอยู่

2.2.4 ในกรณีที่ปริมาณสินค้าที่ขายในงวดสูงกว่าปริมาณที่ผลิตใน งบเดียวกัน วิธีต้นทุนผันแปรจะไม่เหมาะสม เนื่องจากกำไรจะสูงเกินไป

2.2.5 วิธีต้นทุนผันแปรจะให้ข้อมูลแก่กิจการเพื่อประโยชน์ในการตั้ง ราคาระยะสั้น สำหรับระยะยาวนั้นจะต้องให้ราคาขายนั้นคุ้มกับต้นทุนที่เกิดจากการผลิตทั้งหมด ไม่ว่าจะเป็นต้นทุนผันแปรหรือคงที่ และต้องมีกำไรมากพอที่จะทำให้กิจการดำเนินต่อไปได้ รวมทั้ง เจ้าของมีผลตอบแทนที่พอใจ

2.2.6 วิธีต้นทุนผันแปรอาจให้ข้อมูลไม่เพียงพอสำหรับการวางแผน กำไร และในการสะสมต้นทุนตามระบบบัญชีได้มีการรวบรวมข้อมูลต้นทุนทั้งผันแปรและคงที่ไว้ แล้ว และหากมีแค่ต้นทุนผันแปร อาจไม่สามารถนำไปเปรียบเทียบงบการเงินในอุตสาหกรรม เดียวกันได้

จากวิธีการคิดต้นทุนที่กล่าว วิธีต้นทุนผันแปรจึงให้ข้อมูลเพื่อใช้ในการบริหารได้ เนื่องจากเป็นแนวความคิดเรื่องต้นทุนสินค้าคงเหลือซึ่งสอดคล้องอย่างใกล้ชิดกับรายจ่ายใน ปัจจุบันที่จำเป็นต้องใช้ในการผลิตสินค้าฝ่ายบริหารสามารถทำความเข้าใจในข้อมูลที่ได้จากวิธี ต้นทุนผันแปรได้โดยง่าย โดยถือว่าต้นทุนคงที่เป็นต้นทุนประจำงวดแทนที่จะถือเป็นต้นทุน ผลิตภัณฑ์ ซึ่งทำให้สามารถเปรียบเทียบรายได้จากการขายกับต้นทุนผันแปร สำหรับผลต่าง ระหว่างรายได้จากการขายและต้นทุนผันแปรถือเป็นกำไรส่วนเกินของผลิตภัณฑ์เพื่อจะใช้ ชดเชยให้คุ้มค่างกับต้นทุนคงที่และกำไร

การจัดทำงบกำไรขาดทุนแบบวิธีต้นทุนผันแปร จะให้ข้อมูลที่ช่วยให้ฝ่ายบริหารได้ทราบถึงต้นทุนคงที่แยกไว้ให้เห็นอย่างชัด ช่วยให้ผู้บริหารทราบข้อมูลค่าใช้จ่ายประเภทต้นทุนคงที่ หากมากเกินไปฝ่ายบริหารจะกำหนดแนวทางแก้ไขอาจใช้วิธีการควบคุมการทำงานให้มีประสิทธิภาพขึ้น

งบกำไรขาดทุนแบบวิธีต้นทุนผันแปรเหมาะสมกว่างบกำไรขาดทุนแบบวิธีต้นทุนเต็ม ในกรณีที่ต้องการศึกษาความสามารถในการทำกำไรของผลิตภัณฑ์ เขตการขาย หรือของหน่วยงานย่อย เนื่องจากจะเน้นในเรื่องของกำไรส่วนเกินซึ่งแต่ละส่วนงานสามารถทำได้เพื่อไปชดเชยกับต้นทุนคงที่ของส่วนงานนั้น การรายงานผลการดำเนินงานในลักษณะนี้นำไปใช้ในการวางแผน ควบคุมและประเมินผลงานได้

วิธีต้นทุนผันแปรกับการจัดการ

แนวคิดการใช้วิธีต้นทุนผันแปรเพื่อจัดทำงบการเงินเสนอต่อบุคคลภายนอกและใช้เป็นรายงานต้องมีความระมัดระวังในการวิเคราะห์เพื่อการนำไปใช้ โดยเฉพาะการทำรายงานภายนอก

สำหรับผู้บริหารภายในองค์กรต้องการความรู้เกี่ยวกับพฤติกรรมของต้นทุนที่มีต่อการดำเนินการในสถานการณ์ต่างๆ กัน งานด้านการวางแผนและควบคุมของฝ่ายบริหารนั้นเกี่ยวข้องกับต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรมากกว่าที่จะพิจารณาต้นทุนในลักษณะที่รวมกัน ซึ่งมีมูลค่าไม่ค่อนแค้นเนื่องจากการปันส่วนต้นทุนคงที่ ซึ่งวิธีต้นทุนผันแปรข้อมูลที่จำเป็นต้องใช้สำหรับการวางแผนและตัดสินใจจะรวบรวมได้สะดวกและง่ายจากการทำบัญชี และจากรายงานการเงิน เช่น ความสัมพันธ์ของต้นทุน ปริมาณ กำไร และผลจากการเปลี่ยนแปลงขายที่มีต่อกำไรสุทธิ ซึ่งสามารถคำนวณได้สะดวกจากรายงานกำไรขาดทุนที่จัดทำตามวิธีต้นทุนผันแปร

การทำรายงานเพื่อใช้ภายในกิจการจะใช้วิธีต้นทุนผันแปรในการคิดต้นทุนสินค้า โดยไม่ต้องนำค่าใช้จ่ายคงที่มาปันส่วนให้กับส่วนรวมที่ต้องการวิเคราะห์ เนื่องจากวิธีการปันส่วนอาจไม่เหมาะสม ผู้บริหารภายในกิจการทุกระดับมีความต้องการข้อมูลเพื่อการบริหาร ในกิจกรรมที่ต้องรับผิดชอบวิธีการต้นทุนผันแปรจะให้รายงานข้อมูลที่สามารถนำไปใช้ได้ดี สำหรับการควบคุมต้นทุน การกำหนดราคาขาย และการตัดสินใจวางแผนการผลิต

1. การควบคุมต้นทุน

ในระยะสั้นต้นทุนอาจมีลักษณะควบคุมได้โดยบุคคลใดบุคคลหนึ่งในธุรกิจ การนำข้อมูลเพื่อการจัดการต้นทุนจะถูกแบ่งเป็นต้นทุนที่ควบคุมได้ (controllable costs) และต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ (uncontrollable costs) จะเป็นการกำหนดความรับผิดชอบต้นทุนที่เกิดขึ้น และเพื่อการรายงานต้นทุนให้กับผู้รับผิดชอบต้นทุนนั้นๆ นำไปใช้ในการจัดการต่อไป ดังนั้น รายงานการเงินตามวิธีต้นทุนผันแปร จะทำให้สะดวกที่จะระบุความรับผิดชอบ และควบคุมต้นทุน

เนื่องจาก ต้นทุนผันแปรจะสามารถควบคุมได้ในระดับปฏิบัติการแต่ต้นทุนคงที่มักจะอยู่ในความรับผิดชอบของผู้บริหารระดับที่สูงกว่าที่จะควบคุมหรือตัดสินใจ

ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร จะมีทั้งลักษณะที่ผันแปรตามปริมาณการขายและส่วนที่คงที่ ในการจัดทำงบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนผันแปรจึงแยกค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร ผันแปร และคงที่ที่จะทำให้สามารถระบุความรับผิดชอบและควบคุม

วิธีต้นทุนผันแปรจะให้ข้อมูลที่มีประโยชน์สามารถนำไปใช้เพื่อการจัดการได้ดี เนื่องจากจะมีข้อมูลต้นทุนผันแปรและคงที่ สามารถกำหนดความรับผิดชอบและควบคุมได้ทำให้นำไปวัดและประเมินผลผู้ที่รับผิดชอบได้

2. การกำหนดราคาขาย

ต้นทุนการผลิตสินค้าเป็นข้อมูลที่สำคัญในการกำหนดราคาขาย ซึ่งหากกิจการต้องหากำไร ราคาขายจะต้องมากกว่าต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่ ซึ่งวิธีต้นทุนผันแปรจะแสดงข้อมูลเพื่อนำไปใช้กำหนดราคาขายได้ นอกจากนี้ การกำหนดราคาขายในระยะยาวอาจจะมีการเพิ่มขึ้นหรือลดลงเพื่อความอยู่รอดของกิจการโดยใช้เกณฑ์ราคาขายต้องสูงกว่าต้นทุนรวม ข้อมูลต้นทุนจึงไม่จำเป็นต้องแยกเป็นผันแปรและคงที่

ดังนั้น การใช้ข้อมูลเพื่อการกำหนดราคาขายจึงใช้ได้ทั้งวิธีต้นทุนผันแปร และวิธีต้นทุนเต็ม แต่ในระยะสั้นวิธีต้นทุนผันแปรจะนำมาใช้กำหนดราคาขายได้ดีกว่า เนื่องจากเป็นการกำหนดจากสิ่งที่มีอยู่แล้ว เช่น กิจการมีข้อมูล ดังนี้

วัตถุดิบทางตรง	500,000
ค่าแรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร	200,000
ค่านายหน้าขาย	<u>5,000</u>
รวมค่าใช้จ่ายผันแปรหรือราคาขายต่ำสุด	705,000
ค่าใช้จ่ายคงที่	<u>70,000</u>
รวมค่าใช้จ่ายทั้งหมด	775,000
กำไร	<u>25,000</u>
ราคาขายสูงสุด	<u>800,000</u>

จากข้อมูลดังกล่าว ราคาขายสูงสุดไม่ใช่ราคาที่คิดจากต้นทุนทั้งหมด และการสะสมข้อมูลต้นทุนจะนำค่าจ้างแรงงานไปรวมกับค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร และจะรวมค่าใช้จ่ายคงที่ทุกชนิดไว้ด้วยกัน เพื่อความสะดวกในการใช้และง่ายต่อการเข้าใจ ซึ่งการตั้งราคาขายอาจจะต้องทำโดยคณะผู้บริหาร เนื่องจากจะมีผลกระทบต่อฝ่ายต่างๆ เช่น ฝ่ายขาย ฝ่ายผลิต เป็นต้น นอกจากนี้วิธีการต้นทุนผันแปรทำให้สามารถกำหนดแรงจูงใจในการทำงาน

ของพนักงานเพื่อเพิ่มผลกำไรให้แก่กิจการ ได้ ซึ่งเป็นแนวคิดที่เชื่อว่ากำไรกับปริมาณขาย จะต้องมีความสัมพันธ์กันค่อนข้างมาก รายได้มากก็ควรจะมีกำไรมากขึ้นตาม

3. การวางแผนการผลิต

ในการวางแผนการผลิตจะมีทั้งระยะสั้นและระยะยาว และสินค้าบางชนิดมี ยอดขายตามฤดูกาล การวางแผนการผลิตเป็นโอกาสของกิจการ แต่กิจการอาจประสบกับ ปัญหาหรือข้อจำกัดด้านกำลังการผลิตไม่เพียงพอกับจำนวนความต้องการผลิต

วิธีต้นทุนผันแปรจะช่วยให้ข้อมูลที่สามารถตัดสินใจวางแผนการผลิตในระยะสั้น ได้ดี เนื่องจากทราบปัจจัยที่จะใช้ในการผลิตผันแปรในช่วงนั้น ๆ แต่ถ้าเป็นการวางแผนการผลิตระยะยาวข้อมูลจากวิธีต้นทุนเต็มจะให้ข้อมูลที่เหมาะสมกว่า เนื่องจากต้องนำต้นทุนคงที่ มา พิจารณาด้วย

4. การวิเคราะห์กำไร

วิธีการต้นทุนกับการวิเคราะห์กำไร วิธีการต้นทุนผันแปร จะให้ข้อมูลที่มี ประโยชน์ในการวิเคราะห์กำไรของส่วนการตลาด (market segment) เช่น การแบ่งเป็นเขต การขายตามผลิตภัณฑ์ และพนักงาน เป็นต้น วิธีการต้นทุนผันแปรจะทำให้ผู้บริหารวิเคราะห์ กำไรได้ดังนี้

4.1 กำไรจากเขตการขาย กิจการอาจมีกลยุทธ์การจำหน่ายผลิตภัณฑ์โดยการ แบ่งเป็นเขตการขาย เช่น เขตภาคกลาง เขตภาคเหนือ เขตภาคอีสาน เป็นต้น การแบ่งเป็น เขตจะทำให้สามารถระบุความรับผิดชอบ และประเมินผลการบริหารจัดการได้ โดยอาจใช้กำไร จากการขายเป็นเครื่องมือในการประเมินผลการปฏิบัติงาน และนำไปวางแผนขายต่อไป ซึ่งวิธี ต้นทุนผันแปรจะแสดงข้อมูลกำไรส่วนเกินของแต่ละเขตการขายได้ ซึ่งหากแต่ละเขตการขายมี กำไรส่วนเกินไม่เท่ากัน ทั้งๆ ที่จำหน่ายสินค้าได้ในปริมาณเท่ากันกำไรส่วนเกินของแต่ละเขตจะ สะท้อนให้ผู้บริหารทราบสาเหตุของกำไรส่วนเกินที่แตกต่างกัน

4.2 กำไรของผลิตภัณฑ์ กำไรที่กิจการจะได้รับกำหนดจากราคาขาย หักด้วย ต้นทุน กิจการไม่อาจกำหนดกำไรที่คาดว่าจะได้รับจากความต้องการได้ เนื่องจากต้องคำนึงถึง ปัจจัยหลายประการ เช่น ลูกค้าย คู่แข่งขัน และต้นทุน

4.3 ลูกค้าย กิจการไม่อาจได้รับกำไรได้ตามต้องการ เพราะลูกค้ายอาจไม่ซื้อสินค้า ของกิจการเนื่องจากราคาของสินค้าสูง อาจไปหาสินค้าอื่นทดแทน เช่น ราคาของน้ำผลไม้สูงขึ้น ลูกค้ายอาจหันไปดื่มน้ำชาแทน หรืออาจจัดหาสินค้ามาบริโภคเองแทนการซื้อ เป็นต้น

4.4 คู่แข่งขัน คู่แข่งขันจะมีอิทธิพลต่อกำไรที่กิจการจะได้รับ มีผลต่อการตัดสินใจ ตั้งราคา ซึ่งอาจต้องคำนึงถึงต้นทุนของคู่แข่งเพื่อนำมาใช้ในการตั้งราคากิจการมีความได้เปรียบ หากรู้ถึงเทคนิคคู่แข่ง กำลังการผลิตและนโยบาย ซึ่งจะทำให้สามารถคาดคะเนต้นทุนของคู่แข่ง ได้เพื่อนำมากำหนดราคาต่อไป

4.5 ต้นทุน การกำหนดราคาจะต้องไม่ทำให้กิจการเสียลูกค้า การกำหนดราคาที่เหมาะสม จะทำให้สินค้าได้รับความนิยม ทำให้กิจการได้ส่วนแบ่งในตลาดมากขึ้น และมีกำไรมากขึ้น ดังนั้น ต้นทุน ปริมาณ และกำไร จึงมีความสัมพันธ์กันและในระยะสั้น ราคาต่ำสุดจะเท่ากับต้นทุนผันแปร ในการผลิตหากราคาต่ำกว่าต้นทุนผันแปรกิจการควรปฏิเสธไม่รับใบสั่งผลิต กิจการที่มีการตั้งราคาที่เหมาะสมจะมีการหาปริมาณการขายที่เกิดขึ้นจากความต้องการของลูกค้าในราคาต่างๆ กัน ในสถานการณ์เช่นนี้การศึกษาความสัมพันธ์ ต้นทุน ปริมาณและกำไร จะขึ้นอยู่กับสภาพตลาด ความยืดหยุ่นของความต้องการสินค้าในอุตสาหกรรม ประสิทธิภาพการผลิต และปฏิกิริยาของกลุ่มแข่งขัน สำหรับกิจการที่ผู้บริหารไม่มีการตัดสินใจที่รอบคอบอาจจะใช้ราคาของกลุ่มแข่งขันมากำหนดราคาผลิตภัณฑ์ของกิจการ อย่างไรก็ตาม ข้อมูลต้นทุนผันแปรจะเป็นปัจจัยประการหนึ่งในการกำหนดราคาให้มีความเหมาะสมได้

สรุป

การคำนวณต้นทุนตามวิธีต้นทุนเต็มจะจัดทำงบกำไรเพื่อเสนอต่อบุคคลทั่วไป ตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป และวิธีต้นทุนผันแปรใช้คำนวณเพื่อจัดทำงบกำไรขาดทุน เพื่อแสดงข้อมูลให้ผู้บริหาร เพื่อนำไปบริหารจัดการทั้งด้านวางแผน ควบคุม กำหนดราคา โดยที่วิธีต้นทุนเต็ม หรือวิธีต้นทุนคิดเข้างานนั้น ค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่จะถูกนำรวมเป็นต้นทุนของสินค้า และจะเปลี่ยนเป็นต้นทุนตามงวดเวลาเมื่อมีการขายออกไป โดยจะแสดงเป็นต้นทุนสินค้าที่ขาย สำหรับวิธีต้นทุนผันแปร ต้นทุนส่วนที่ผันแปรเท่านั้นที่จะเป็นต้นทุนขาย สินค้าซึ่งประกอบด้วย วัตถุดิบทางตรง แรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในโรงงานผันแปร โดยที่กำไรส่วนเกิน หรือกำไรส่วนที่ชดเชยต้นทุนคงที่เป็นผลต่างของยอดขาย หักด้วยต้นทุนผันแปรซึ่งรวมถึงต้นทุนผลิตผันแปร และค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารผันแปร

การคำนวณกำไรขาดทุนกรณีที่สินค้าคงเหลือเพิ่มมากขึ้น ในระหว่างงวด วิธีต้นทุนผันแปรจะแสดงกำไรสุทธิต่ำกว่าวิธีต้นทุนเต็ม แต่หากสินค้าคงเหลือในระหว่างงวดลดลง ซึ่งปริมาณการขายเพิ่มขึ้นวิธีต้นทุนผันแปรจะแสดงกำไรสุทธิมากกว่าวิธีต้นทุนเต็ม

ซึ่งการใช้วิธีต้นทุนผันแปรและวิธีต้นทุนเต็มมีข้อดีและเสีย ซึ่งวิธีต้นทุนผันแปรมักจะก่อให้เกิดความรู้สึกว่าต้นทุนผันแปรเป็นต้นทุนที่ได้รับชดเชยก่อน แล้วจึงมาชดเชยต้นทุนคงที่ และกำไรซึ่งตามความเป็นจริงแล้วรายได้จากการขายผลิตภัณฑ์แต่ละหน่วยประกอบด้วยส่วนที่เป็นต้นทุนผันแปร ส่วนที่เป็นต้นทุนคงที่ และกำไรซึ่งต้นทุนเหล่านี้ไม่มีต้นทุนใดมีสิทธิเหนือกว่าต้นทุนอื่น และแต่ละหน่วยผลิตภัณฑ์ย่อมมีส่วนทำกำไรส่วนหนึ่ง