



บทที่ ๒

ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับวิธีต้นทุนแปรได้

ความเป็นมาและความหมายของวิธีต้นทุนแปรได้

วิธีต้นทุนแปรได้ เป็นวิธีที่ใกล้เคียงกับทฤษฎีของนักเศรษฐศาสตร์ในเรื่องแนวความคิดเกี่ยวกับการวิเคราะห์ส่วนเพิ่ม (Marginal Analysis) ซึ่งวิธีนี้มีการแยกต้นทุนเพื่อประโยชน์ในการวิเคราะห์ออกเป็น ๒ ส่วน คือ ต้นทุนคงที่ และต้นทุนแปรได้ เป็นการวิเคราะห์เกี่ยวกับการใช้ทรัพยากรและปัจจัยการผลิตที่มีอยู่ให้ได้ประโยชน์มากที่สุด แสดงให้เห็นว่าควรจะทำการผลิต ณ จุดใดจึงจะได้กำไรสูงสุด ผลจากสงครามโลกครั้งที่ ๒ ระหว่างปี ค.ศ. ๑๙๓๙-๑๙๔๕ การวิเคราะห์ปัญหาต่าง ๆ ในทางธุรกิจที่ต้องอาศัยวิธีการที่มีหลักเกณฑ์ได้เพิ่มบทบาทและความสำคัญในกระบวนการตัดสินใจของผู้บริหารมากขึ้น ทั้งนี้เพื่อให้เกิดการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างประหยัดที่สุด การศึกษาในเรื่องต้นทุนคงที่และต้นทุนแปรได้ทางการบัญชีเพื่อการตัดสินใจได้เริ่มมีมาภายหลัง ค.ศ. ๑๙๔๐ จนกระทั่งภายหลัง ค.ศ. ๑๙๕๐ การพิจารณาค่าคงเหลือตามวิธีของต้นทุนแปรได้เพื่อรายงานบุคคลภายในและภายนอกกิจการกลายเป็นข้อถกเถียงที่น่าสนใจในหมู่นักบัญชีมากยิ่งขึ้น

จุดเด่นของวิธีต้นทุนแปรได้ คือการแยกต้นทุนแปรได้ออกจากต้นทุนคงที่ ลักษณะที่เด่นชัดของต้นทุนทั้งสองประเภทกล่าวโดยสรุปจะเป็นดังนี้

ต้นทุนแปรได้

ต้นทุนคงที่

๑. เมื่อปริมาณการผลิตเปลี่ยนแปลงไป ต้นทุนประเภทนี้ก็จะเปลี่ยนแปลงด้วย ต้นทุนทั้งหมดจะเพิ่มขึ้นถ้าผลิตมากขึ้น และจะลดลงถ้าผลิตน้อยลง ในสัดส่วนเดียวกัน

๑. จำนวนต้นทุนทั้งหมดจะไม่เปลี่ยนแปลงเลย ในช่วงระดับการผลิตหนึ่ง

ต้นทุนแปรได้

๒. ต้นทุนต่อหน่วยจะไม่เปลี่ยนแปลง ไม่ว่า ปริมาณการผลิตจะเปลี่ยนแปลงหรือไม่ก็ตาม

๓. สามารถทราบว่าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ได้โดยง่าย

๔. การควบคุมกระทำได้ง่าย เพราะขึ้นอยู่กับผู้บริหารระดับกลาง เช่น หัวหน้าส่วนผลิต ฯลฯ

ต้นทุนคงที่

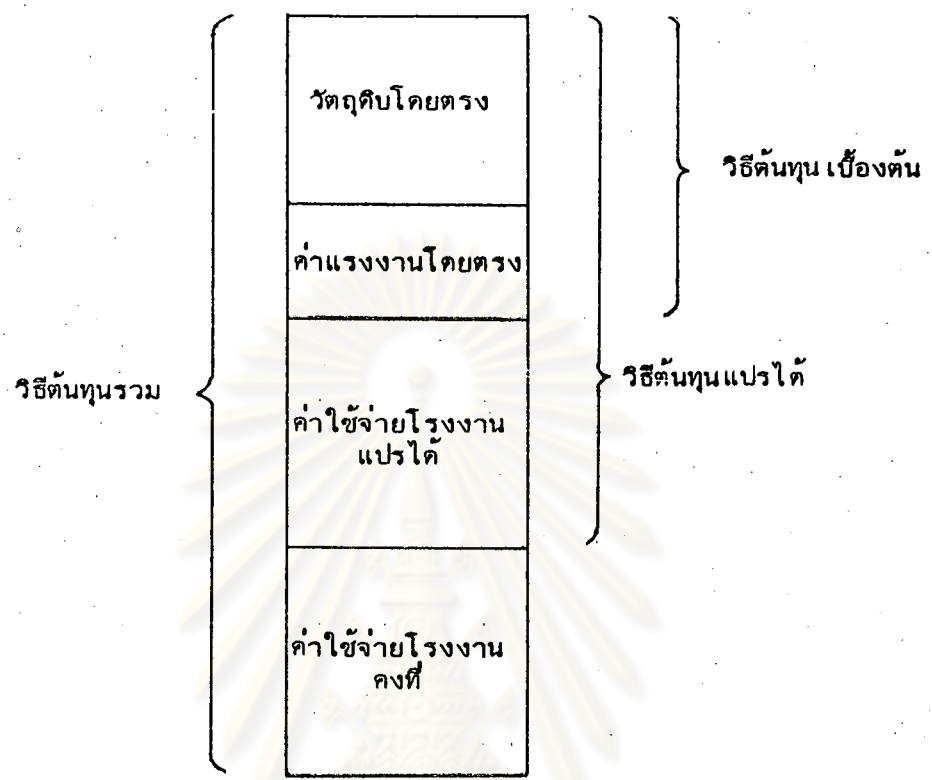
๒. ต้นทุนต่อหน่วยสัมพันธ์ในเชิงกลับกันกับปริมาณการผลิต กล่าวคือ ถ้าผลิตมากขึ้น ต้นทุนต่อหน่วยจะลดลง ถ้าผลิตน้อยลงต้นทุนต่อหน่วยจะสูงขึ้น

๓. ไม่สามารถทราบว่าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ใด จึงจำเป็นต้องหาวิธีการที่เหมาะสม จัดสรรเข้า เป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์

๔. การควบคุมกระทำได้ยากกว่า เนื่องจากขึ้นอยู่กับผู้บริหารระดับสูง เป็นสำคัญ

เป็นที่ยอมรับในหมู่นักบัญชีบริหารถึงความสำคัญของการมีข้อมูลต้นทุนแยกออกเป็นส่วนที่คงที่และแปรได้ว่ามีประโยชน์และจำเป็นสำหรับการบริหารงานมาก วิธีต้นทุนแปรได้นอกจากจะทำให้เกิดการแยกข้อมูลต้นทุนเพื่อบันทึกบัญชีออกเป็น ๒ ประเภทแล้ว ยังมีอิทธิพลต่องบการเงินอีกด้วย กล่าวคือ มูลค่าสินค้าคงเหลือตามวิธีนี้คิด เฉพาะต้นทุนแปรได้เท่านั้น ไม่ยอมรับส่วนเฉลี่ยของต้นทุนคงที่เป็นมูลค่าของสินค้าคงเหลือ จึงเป็นผลให้การวัดผลการดำเนินงานของธุรกิจแตกต่างไปจากวิธีต้นทุนรวมที่ถือปฏิบัติอยู่เดิม

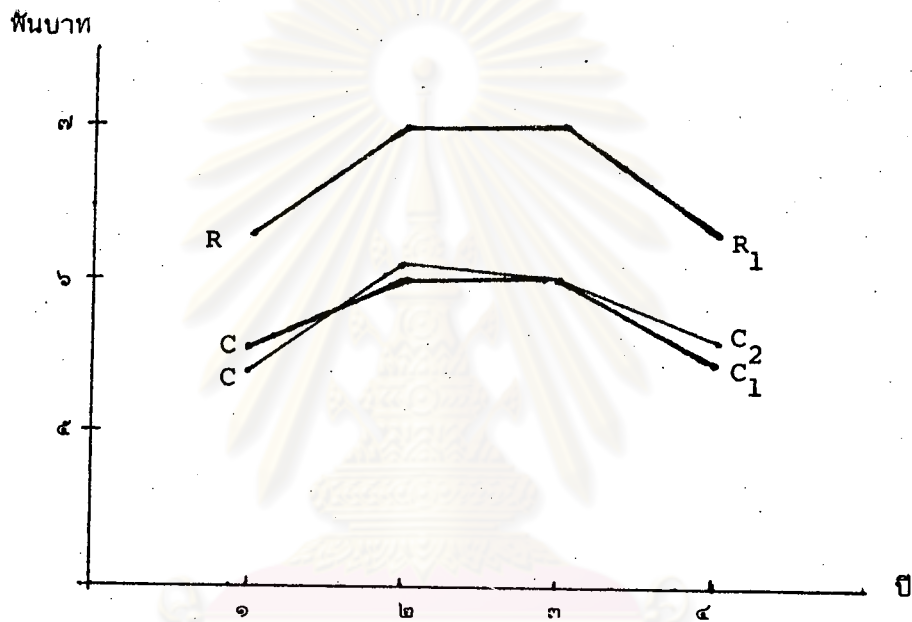
อย่างไรก็ตาม การกำหนดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามวิธีนี้ยังพอมีหลักเกณฑ์ดีกว่าวิธีต้นทุนเบื้องต้น (Prime Cost) เพราะว่ายอมรับส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายโรงงานแปรได้ในการผลิต ถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้าด้วย ส่วนวิธีต้นทุนเบื้องต้นคิดเฉพาะวัตถุดิบและค่าแรงงานโดยตรงเท่านั้น ดังนี้



หลักการบัญชีกับวิธีต้นทุนแปรได้

หลักการบัญชีถือว่ารายได้จะเกิดขึ้นต่อเมื่อกระบวนการก่อให้เกิดรายได้สำเร็จแล้ว หรือถือว่าได้สำเร็จแล้ว และการแลกเปลี่ยนได้เกิดขึ้นแล้ว เว้นแต่ในกรณีพิเศษที่เป็นการขายที่แน่นอน หรือเป็นการผลิตที่ต้องใช้ช่วงระยะเวลาอันยาวนาน ส่วนค่าใช้จ่ายรายการใดบ้างที่จะนำมาเปรียบเทียบกับรายได้ตามหลักการเกิดของรายได้ในงวดเดียวกัน จำเป็นต้องพิจารณาถึงหลักการบัญชีที่เกี่ยวกับการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ (Matching Concept) วิธีต้นทุนแปรได้ตัดจ่ายต้นทุนคงที่ทั้งจำนวนในงวดบัญชีนั้น ๆ ตามงวดเวลา อันทำให้งบการเงินแสดงให้เห็นจำนวนกำไรสุทธิที่มีส่วนสัมพันธ์โดยตรงกับรายได้ กล่าวคือ ในขณะที่รายได้มากขึ้น กำไรสุทธิจะเพิ่มขึ้น และในขณะที่รายได้น้อยลง กำไรสุทธิจะลดลง ดังนั้น กำไรสุทธิจึงสัมพันธ์โดยตรงกับรายได้ ตรงข้ามกับวิธีต้นทุนรวม กำไรสุทธิจะขึ้นอยู่กับการผลิตหรือการมีสินค้าคงเหลือ กำไรสุทธิจะถูกกระทบกระเทือนจากการเปลี่ยนแปลงในจำนวนสินค้าคงเหลือ เนื่องจากจำนวนต้นทุนคงที่ในมูลค่าสินค้าคงเหลือในขณะที่ยังระดับการขายและประสิทธิภาพการผลิตยังคงเหมือนเดิม การวัดผลการดำเนินงาน

จะทำให้มองเห็นภาพว่าเมื่อปริมาณการขายลดลง แต่ปริมาณการผลิตมากกว่าปริมาณการขาย จนเป็นเหตุให้มีสินค้าคงเหลือไว้มาก งบการเงินจะแสดงผลกำไรมากขึ้น เมื่อพิจารณาสภาพการณ์ที่เป็นจริงแล้ว วิธีต้นทุนแปรได้ จะเหมาะสมกับหลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้มากกว่าวิธีต้นทุนรวม



ภาพที่ ๒-๑ เส้นเปรียบเทียบรายได้กับค่าใช้จ่ายตามวิธีต้นทุนแปรได้กับต้นทุนรวม

RR_1 คือ เส้นรายได้ตามวิธีต้นทุนแปรได้ และต้นทุนรวม

CC_1 คือ เส้นค่าใช้จ่ายตามวิธีต้นทุนแปรได้

CC_2 คือ เส้นค่าใช้จ่ายตามวิธีต้นทุนรวม

ภาพที่ ๒-๑ เป็นกราฟแสดงให้เห็นเส้นของรายได้ เปรียบเทียบกับค่าใช้จ่าย ตามวิธีต้นทุนแปรได้ และต้นทุนรวม โดยสมมติว่ากิจการทำการผลิตและขายหมดใน ๔ ปี ซึ่งแต่ละงวดมีปริมาณการผลิตและขายแตกต่างกันดังนี้ ปีแรก ผลิตมากกว่าขาย ปีที่ ๒ ขายมากกว่าผลิต ปีที่ ๓ ผลิตเท่ากับขาย และ ปีที่ ๔ ขายมากกว่าผลิต เส้น RR_1 คือเส้นรายได้ทั้งของวิธีต้นทุนแปรได้ และต้นทุนรวม ส่วนเส้น CC_1 คือเส้นค่าใช้จ่ายที่นำมาเปรียบเทียบกับเส้นรายได้ตามวิธีต้นทุนแปรได้

เส้น CC_2 คือเส้นค่าใช้จ่ายที่นำมาเปรียบเทียบกับเส้นรายได้ตามวิธีของต้นทุนรวม จากภาพจะพิจารณาเห็นได้ว่า เส้น CC_1 จะสัมพันธ์โดยตรงกับเส้น RR_1 มากกว่าเส้น CC_2

ข้อสนับสนุนของวิธีต้นทุนแปรได้

๑. ถ้าไรจะไม่มีถูกกระทบกระเทือนจากต้นทุนคงที่ในมูลค่าของสินค้าคงเหลือ ซึ่งจะกลายเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขายในแต่ละงวดบัญชีเพื่อเปรียบเทียบกับรายได้ ดังนั้นถ้าไรจะเพิ่มขึ้นหรือลดลงตามปริมาณการขาย ไม่ใช่ตามปริมาณการผลิต

๒. สามารถห่างบกำไรขาดทุนได้โดยง่าย ตรงไปตรงมา และเข้าใจได้ง่ายกว่าผู้บริหารที่ไม่ใช่บัญชีสามารถทราบผลการดำเนินงานของโรงงานที่แตกต่างจากกำลังผลิตปกติได้ โดยการวิเคราะห์ผลต่างที่เกิดขึ้น

๓. สอดคล้องกับแผนการควบคุมต้นทุนที่ดีในด้านการใช้ต้นทุนมาตรฐานและงบประมาณแปรได้

๔. ต้นทุนคงที่ไม่มีความสัมพันธ์กับผลผลิตหน่วยใดหน่วยหนึ่งโดยเฉพาะ แต่มีความสัมพันธ์กับช่วงเวลามากกว่าการผลิต ดังนั้นการคิดต้นทุนคงที่เป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดทั้งจำนวนดูจะเหมาะสมกว่าการจัดสรรเข้าผลผลิตหน่วยใดหน่วยหนึ่ง

๕. ถ้าไรแปรได้ช่วยฝ่ายบริหารในการวัดผลกำไรตามผลิตภัณฑ์ ตามเขตขาย ตามสาขา หรือโรงงาน หรือส่วนงานอื่น ๆ ของธุรกิจ ได้ดีกว่าการนำเอาต้นทุนคงที่เข้ามาร่วมพิจารณา เพราะต้นทุนคงที่เป็นต้นทุนที่ไม่สามารถควบคุมได้ อาจเป็นการบิดเบือนผลการปฏิบัติงานอันเกิดจากการจัดสรรต้นทุนคงที่เข้าตามหน่วยงานหรือสายผลิตภัณฑ์

๖. ข้อมูลต้นทุนที่จัดบันทึกไว้ในแผนภูมิบัญชีของกิจการ เป็นประโยชน์ในการวางแผนงาน และช่วยให้มีการวิเคราะห์หาจุดคุ้มทุน

ข้อโต้แย้งของวิธีต้นทุนแปรได้

๑. วิธีนี้ทำให้สินค้าคงเหลือในงบดุลต่ำไป ไม่เป็นวิธีการบัญชีที่ยอมรับกันเมื่อนำไปใช้รายงานต่อบุคคลภายนอก เช่น ผู้ถือหุ้น กรมสรรพากร และเจ้าหนี้เงินกู้

๒. พิจารณาความแปรได้ของต้นทุนย้อนเกินไป กล่าวคือ โดยทั่วไปแล้วพฤติกรรมต้นทุนของค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นสิ่งที่ยุ่งยากมาก ในบางกรณีเพื่อความสะดวกและทำให้ง่ายเข้า มักจะพิจารณาต้นทุนแปรได้เป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์เฉพาะที่เห็นได้ชัด เพียงบางส่วนเท่านั้น

๓. เป็นแนวทางในการกำหนดราคาสินค้าที่ไม่สมบูรณ์ในระยะยาว

การเปรียบเทียบผลการดำเนินงานตามวิธีต้นทุนแปรได้กับวิธีต้นทุนรวม

ตัวอย่างดังจะกล่าวต่อไปนี้จะจัดทำขึ้นเพื่อแสดงให้เห็นแนวทางในการคำนวณผลกำไรตามวิธีต้นทุนแปรได้ เปรียบเทียบกับวิธีต้นทุนรวม พร้อมทั้งวิเคราะห์เปรียบเทียบให้เห็นถึงผลแตกต่างของวิธีการทั้งสองในช่วงระยะเวลา ๔ ปี ตั้งแต่ปี ๒๕๒๑ ถึงปี ๒๕๒๔ ภายใต้สมมติฐานดังต่อไปนี้

๑. สามารถแยกข้อมูลทางการผลิตและการขายออกเป็นต้นทุนแปรได้และต้นทุนคงที่
๒. กิจการนี้ผลิตสินค้าเพียงชนิดเดียว
๓. ราคาปัจจัยการผลิตไม่เปลี่ยนแปลงจนมีผลทำให้ต้นทุนสินค้าสำเร็จรูปเปลี่ยนแปลง

ไปตลอดระยะเวลา ๔ ปี

๔. กิจการนี้ราคาสินค้าคงเหลือตามต้นทุนมาตรฐานและบันทึกบัญชีแบบ Periodic Inventory

๕. ไม่มีการเปลี่ยนแปลงในราคาขายและโครงสร้างของต้นทุนตลอดระยะเวลา ๔ ปี

ข้อมูลทางการบัญชีเกี่ยวกับการผลิตและการขาย

๑. ต้นทุนมาตรฐานต่อหน่วยของสินค้าสำเร็จรูปประกอบด้วยปัจจัยการผลิตดังต่อไปนี้

	<u>ต้นทุนแปรได้</u>	<u>ต้นทุนรวม</u>
วัตถุดิบโดยตรง	๑๐	๑๐
ค่าแรงโดยตรง	๖	๖
ค่าใช้จ่ายโรงงานแปรได้	๔	๔
ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่	—	๕
รวม	<u>๒๐</u> บาท	<u>๒๕</u> บาท

	<u>ต้นทุนแปรได้</u>	<u>ต้นทุนรวม</u>
๒. ราคาขาย/หน่วย	๓๕ บาท	๓๕ บาท
๓. กำลังผลิตปกติ	๒๐๐,๐๐๐ ตัน	๒๐๐,๐๐๐ ตัน

๔. ณ ปริมาณการผลิต ๒๐๐,๐๐๐ ตัน มีต้นทุนที่เกี่ยวกับการผลิต ดังนี้

ค่าวัสดุดิบโดยตรง	๒,๐๐๐,๐๐๐ บาท
ค่าแรงโดยตรง	๑,๒๐๐,๐๐๐ บาท
ค่าใช้จ่ายโรงงานแปรได้	๘๐๐,๐๐๐ บาท
ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่	๑,๐๐๐,๐๐๐ บาท

๕. ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวกับการผลิต มีดังนี้

ค่าใช้จ่ายในการขาย : ๒๗๐,๐๐๐ บาท ต่อปริมาณการขาย ๑๘๐,๐๐๐ ตัน
 : ๓๐๐,๐๐๐ บาท ต่อปริมาณการขาย ๒๐๐,๐๐๐ ตัน
 ค่าใช้จ่ายในการบริหารและการเงิน (ต้นทุนคงที่) ๗๐๐,๐๐๐ บาท

๖. ปริมาณการผลิตและขายในระยะเวลา ๔ ปี

	<u>ปริมาณการผลิต</u>	<u>ปริมาณการขาย</u>	หน่วย : ตัน <u>หมายเหตุ</u>
ปี ๒๕๒๑	๒๐๐,๐๐๐	๑๘๐,๐๐๐	ผลิตมากกว่าขาย
ปี ๒๕๒๒	๑๘๐,๐๐๐	๒๐๐,๐๐๐	ขายมากกว่าผลิต
ปี ๒๕๒๓	๒๐๐,๐๐๐	๒๐๐,๐๐๐	ผลิต เท่ากับขาย
ปี ๒๕๒๔	๑๗๐,๐๐๐	๑๘๐,๐๐๐	ขายมากกว่าผลิต
รวม ๔ ปี	<u>๗๖๐,๐๐๐</u>	<u>๗๖๐,๐๐๐</u>	

ปีหนึ่ง

งบกำไรขาดทุนสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๑

วิธีต้นทุนแปรได้

		<u>พันบาท</u>	<u>%</u>
ค่าขาย		๖,๓๐๐	๑๐๐
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่ายในการขาย		<u>๒๗๐</u>	<u>๔</u>
รายได้สุทธิจากการขาย		๖,๐๓๐	๙๖
<u>หัก</u> ต้นทุนขาย:			
สินค้าสำเร็จรูปต้นปี	-		
ต้นทุนการผลิต	๔,๐๐๐		
ต้นทุนสินค้าที่มีไว้ขาย	๔,๐๐๐		
<u>หัก</u> สินค้าสำเร็จรูปปลายปี (๒๐,๐๐๐ หน่วย ๆ ละ ๒๐ บาท)	<u>๔๐๐</u>	<u>๓,๖๐๐</u>	<u>๕๗</u>
กำไรแปรได้		๒,๔๓๐	๓๙
<u>หัก</u> ต้นทุนคงที่			
ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่	๑,๐๐๐		
ค่าใช้จ่ายในการบริหารและการเงิน	<u>๗๐๐</u>	<u>๑,๗๐๐</u>	<u>๒๗</u>
กำไรสุทธิก่อนหักภาษีเงินได้		<u><u>๗๓๐</u></u>	<u><u>๑๒</u></u>
<u>วิธีต้นทุนรวม</u>			
ค่าขาย		๖,๓๐๐	๑๐๐
<u>หัก</u> ต้นทุนขาย:			
สินค้าสำเร็จรูปต้นปี	-		
ต้นทุนการผลิต	๔,๐๐๐		
ต้นทุนสินค้าที่มีไว้ขาย	๔,๐๐๐		
<u>หัก</u> สินค้าสำเร็จรูปปลายปี (๒๐,๐๐๐ หน่วย ๆ ละ ๒๕ บาท)	<u>๕๐๐</u>	<u>๔,๕๐๐</u>	<u>๗๑</u>
กำไรเบื้องต้น		๑,๘๐๐	๒๘
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่ายในการขาย บริหาร และการเงิน			
ค่าใช้จ่ายในการขาย	๒๗๐		
ค่าใช้จ่ายในการบริหารและการเงิน	<u>๗๐๐</u>	<u>๙๗๐</u>	<u>๑๕</u>
กำไรสุทธิก่อนหักภาษีเงินได้		<u><u>๘๓๐</u></u>	<u><u>๑๓</u></u>

สรุปความแตกต่างของวิธีการทั้งสอง

	พันบาท		
	ต้นทุนแปรได้	ต้นทุนรวม	ผลต่าง
๑. ต้นทุนการผลิต	๔,๐๐๐	๔,๐๐๐	-๑,๐๐๐
๒. ต้นทุนขาย	๓,๖๐๐	๔,๕๐๐	-๙๐๐
๓. กำไรสุทธิก่อนหักภาษีเงินได้	๗๓๐	๘๓๐	-๑๐๐
๔. สินค้าสำเร็จรูปปลายปี	๕๐๐	๕๐๐	-๑๐๐

การวิเคราะห์ผลแตกต่างในปี ๒๕๒๑

ก. ต้นทุนการผลิตตามวิธีต้นทุนแปรได้ น้อยกว่าต้นทุนรวม ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาท เป็นเพราะวิธีต้นทุนแปรได้ ไม่คิดค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่เป็นต้นทุนการผลิต แต่จะถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด (Period Cost) ทั้งจำนวน แต่วิธีต้นทุนรวมจะถือค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาท เป็นต้นทุนการผลิตทั้งจำนวนเสียก่อน เมื่อคำนวณหาต้นทุนขาย จึงจะหักค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ออก ส่วนหนึ่งตามปริมาณสินค้าสำเร็จรูปคง เหลือในตอนปลายปี

ข. ต้นทุนขายตามวิธีต้นทุนแปรได้ น้อยกว่าต้นทุนรวม ๕๐๐,๐๐๐ บาท เป็นเพราะวิธีต้นทุนรวม ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ถูกคิดเป็นต้นทุนขายตามจำนวนที่ขายได้ในงวดนี้ (๑๕๐,๐๐๐ ตัน) อีกส่วนหนึ่งถูกเก็บไว้ในสินค้าสำเร็จรูปคง เหลือปลายปี เพื่อรอโอนไปเปรียบเทียบกับรายได้ในงวดต่อไป แต่วิธีต้นทุนแปรได้ ถือว่าค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ไม่ใช่ต้นทุนขาย การหาผลต่างนี้ สามารถสรุปได้ดังสมการต่อไปนี้

$$๑. \text{ ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ปีนี้} - (\text{จำนวนสินค้าปลายปี} - \text{จำนวนสินค้าต้นปี})$$

$$\times \text{ ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ต่อหน่วย}$$

$$๑,๐๐๐,๐๐๐ - (๒๐,๐๐๐ - ๐) \times ๕ = ๕๐๐,๐๐๐ \text{ บาท}$$

หรือ ๒. ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ของจำนวนที่ขาย - (ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ของจำนวนที่ผลิต - ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ที่จ่ายจริง)

$$๕๐๐,๐๐๐ - (๑,๐๐๐,๐๐๐ - ๑,๐๐๐,๐๐๐) = ๕๐๐,๐๐๐ \text{ บาท}$$

ค. กำไรสุทธิก่อนหักภาษีเงินได้ตามวิธีต้นทุนแปรได้ น้อยกว่าตามต้นทุนรวม ๑๐๐,๐๐๐ บาท เป็นเพราะในปีนี้มีปริมาณการผลิตมากกว่าปริมาณการขาย ตามวิธีต้นทุนรวม สินค้าสำเร็จรูปที่เหลืออยู่ปลายปี ๒๐,๐๐๐ หน่วย ได้รวมส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ไว้ ทำให้มูลค่าสินค้าคงเหลือสูง ผลกำไรจึงสูงกว่าตามวิธีต้นทุนแปรได้ ผลต่างนี้สามารถสรุปเป็นสมการได้ดังนี้

$$\begin{aligned} & (\text{ปริมาณการผลิต} - \text{ปริมาณการขาย}) \times \text{ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ต่อหน่วย} \\ & (๒๐๐,๐๐๐ - ๑๘๐,๐๐๐) \times ๕ = ๑๐๐,๐๐๐ \text{ บาท} \end{aligned}$$

ง. สินค้าสำเร็จรูปปลายปีตามวิธีต้นทุนแปรได้ น้อยกว่าต้นทุนรวม ๑๐๐,๐๐๐ บาท เป็นเพราะความแตกต่างในนโยบายการตีราคาสินค้าคงเหลือเมื่อสิ้นงวด ตามวิธีต้นทุนรวมจะนำต้นทุนการผลิตทั้งหมดมาตีราคาสินค้าที่ผลิตเสร็จเมื่อสิ้นงวด กล่าวคือ รวมค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่เข้าไว้ด้วย ผลต่างพอจะสรุปเป็นสมการได้ดังนี้

$$\begin{aligned} & \text{จำนวนสินค้าปลายปี} \times \text{ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ต่อหน่วย} \\ & ๒๐,๐๐๐ \times ๕ = ๑๐๐,๐๐๐ \text{ บาท} \end{aligned}$$

ศูนย์วิทยพัชยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีที่สอง

งบกำไรขาดทุนสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๒

วิธีต้นทุนแปรได้

		<u>พันบาท</u>	<u>%</u>
ค่าขาย		๗,๐๐๐	๑๐๐
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่ายในการขาย		<u>๓๖๐</u>	<u>๕</u>
รายได้สุทธิจากการขาย		๖,๖๔๐	๙๕
<u>หัก</u> ต้นทุนขาย:			
สินค้าสำเร็จรูปต้นปี (๒๐,๐๐๐ หน่วย ๆ ละ ๒๐ บาท)	๕๐๐		
ต้นทุนการผลิต	<u>๓,๕๐๐</u>		
ต้นทุนสินค้าที่มีไว้ขาย	๕,๒๐๐		
<u>หัก</u> สินค้าสำเร็จรูปปลายปี (๑๐,๐๐๐ หน่วย ๆ ละ ๒๐ บาท)	<u>๒๐๐</u>	๕,๐๐๐	๕๗
กำไรแปรได้		๒,๖๔๐	๓๙
<u>หัก</u> ต้นทุนคงที่			
ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่	๑,๐๐๐		
ค่าใช้จ่ายในการบริหารและการเงิน	<u>๗๐๐</u>	๑,๗๐๐	๒๕
กำไรสุทธิก่อนหักภาษีเงินได้		<u>๑,๐๐๐</u>	<u>๑๕</u>
<u>วิธีต้นทุนรวม</u>			
ค่าขาย		๗,๐๐๐	๑๐๐
<u>หัก</u> ต้นทุนขาย:			
สินค้าสำเร็จรูปต้นปี (๒๐,๐๐๐ หน่วย ๆ ละ ๒๕ บาท)	๕๐๐		
ต้นทุนการผลิต	<u>๕,๕๐๐</u>		
ต้นทุนสินค้าที่มีไว้ขาย	๕,๓๐๐		
<u>หัก</u> สินค้าสำเร็จรูปปลายปี (๑๐,๐๐๐ หน่วย ๆ ละ ๒๕ บาท)	<u>๒๕๐</u>	๕,๐๕๐	๗๒
กำไรเบื้องต้น		๑,๙๕๐	๒๘
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่ายในการขาย บริหาร และการเงิน			
ค่าใช้จ่ายในการขาย	๓๐๐		
ค่าใช้จ่ายในการบริหารและการเงิน	<u>๗๐๐</u>	๑,๐๐๐	๑๕
กำไรสุทธิก่อนหักภาษีเงินได้		<u>๙๕๐</u>	<u>๑๕</u>

สรุปความแตกต่างของวิธีการทั้งสอง

	พันบาท		
	ต้นทุนแปรได้	ต้นทุนรวม	ผลต่าง
๑. ต้นทุนการผลิต	๓,๘๐๐	๔,๘๐๐	-๑,๐๐๐
๒. ต้นทุนขาย	๕,๐๐๐	๕,๐๕๐	-๑,๐๕๐
๓. กำไรสุทธิก่อนหักภาษีเงินได้	๑,๐๐๐	๕๕๐	๕๐
๔. สินค้าสำเร็จรูปปลายปี	๒๐๐	๒๕๐	-๕๐

การวิเคราะห์ผลแตกต่างในปี ๒๕๒๒

ก. ต้นทุนการผลิตตามวิธีต้นทุนแปรได้ น้อยกว่าวิธีต้นทุนรวม ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาท เป็นเพราะตามวิธีต้นทุนแปรได้ ไม่ว่าจะผลิตหรือขายเท่าใด ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ที่เกิดขึ้นจริงจะถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดนั้นทั้งจำนวน ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการผลิตสินค้าเหมือนวิธีต้นทุนรวม

ข. ต้นทุนขายตามวิธีต้นทุนแปรได้ น้อยกว่าต้นทุนรวม ๑,๐๕๐,๐๐๐ บาท เป็นเพราะตามวิธีต้นทุนรวมนอกจากค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ที่เกิดขึ้นในปีปัจจุบันแล้ว ยังมีค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่จากสินค้าสำเร็จรูปเมื่อปลายปีที่แล้วโอนมาเป็นต้นทุนขายในปีนี้ด้วยอีกจำนวนหนึ่ง ผลต่างสามารถอธิบายได้จากสมการดังต่อไปนี้

004698

๑. ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ปีนี้ - (จำนวนสินค้าปลายปี - จำนวนสินค้าต้นปี)

x ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ต่อหน่วย

$$๑,๐๐๐,๐๐๐ - (๑๐,๐๐๐ - ๒๐,๐๐๐) \times ๕ = ๑,๐๕๐,๐๐๐ \text{ บาท}$$

หรือ ๒. ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ของจำนวนที่ขาย - (ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่จำนวนที่ผลิต - ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ที่จ่ายจริง)

$$๑,๐๐๐,๐๐๐ - (๕๕๐,๐๐๐ - ๑,๐๐๐,๐๐๐) = ๑,๐๕๐,๐๐๐ \text{ บาท}$$

ค. กำไรสุทธิก่อนหักภาษีเงินได้ตามวิธีต้นทุนแปรได้ มากกว่าต้นทุนรวม ๕๐,๐๐๐ บาท เป็นเพราะในปีนี้มีปริมาณการขายมากกว่าปริมาณการผลิต ตามวิธีต้นทุนรวมค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ถูกรวมมาคิดเป็นต้นทุนขายในงวดนี้อีก ๑๐,๐๐๐ หน่วย (ตามปริมาณการขายที่มากกว่าปริมาณการ

ผลิต) ทำให้ต้นทุนขายมาก ผลกำไรจึงน้อยกว่าตามวิธีต้นทุนแปรได้ ผลต่างสามารถอธิบายได้จากสมการดังต่อไปนี้

(ปริมาณการขาย - ปริมาณการผลิต) x ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ต่อหน่วย

$$(200,000 - 150,000) \times 5 = 50,000 \text{ บาท}$$

ง. สินค้าสำเร็จรูปปลายปี ตามวิธีต้นทุนแปรได้ น้อยกว่าวิธีต้นทุนรวม 50,000 บาท เป็นเพราะวิธีต้นทุนแปรได้ ไม่คิดค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ที่เข้าเป็นต้นทุนของสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือเมื่อสิ้นงวด ผลต่างอธิบายได้จากสมการดังนี้

จำนวนสินค้าปลายปี x ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ต่อหน่วย

$$10,000 \times 5 = 50,000 \text{ บาท}$$

ข้อควรพิจารณา ในกรณีที่ราคาต้นทุนแต่ละปีแตกต่างกัน หากกิจการตีราคาสินค้าคงเหลือตามต้นทุนจริง ซึ่งอาจจะใช้ข้อสมมติเกี่ยวกับการหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือด้วยวิธี เข้าก่อนออกก่อน (FIFO) หรือ เข้าหลังออกก่อน (LIFO) แล้ว ตามวิธีต้นทุนรวมจะให้ต้นทุนขายที่ต่างออกไปอีก ดังนี้

สมมติว่าต้นทุนการผลิตตามวิธีต้นทุนรวมต่อหน่วยของปี ๒๕๒๒ = ๒๕.๒๖๓ บาท

วิธีเข้าก่อนออกก่อน

$$\text{ต้นทุนขาย} = (200,000 \times 25) + (150,000 \times 25.263) = 5,047,450 \text{ บาท}$$

$$\text{สินค้าสำเร็จรูปปลายปี} = 10,000 \times 25.263 = 252,630 \text{ บาท}$$

วิธีเข้าหลังออกก่อน

$$\text{ต้นทุนขาย} = (150,000 \times 25.263) + (10,000 \times 25) = 5,044,450 \text{ บาท}$$

$$\text{สินค้าสำเร็จรูปปลายปี} = 10,000 \times 25 = 250,000 \text{ บาท}$$

ดังนั้น พอสรุปได้ว่าเมื่อปริมาณขายมากกว่าปริมาณการผลิตจนเป็นเหตุให้ต้องนำสินค้าคงเหลือจากงวดก่อนมาขายในงวดนี้แล้ว ผลกำไรตามวิธีต้นทุนรวมจะน้อยกว่าวิธีต้นทุนแปรได้ แต่จะน้อยกว่าเท่าใดขึ้นอยู่กับข้อสมมติในการหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือด้วยว่าใช้หลักเกณฑ์ใด

จากตัวเลขข้างต้นแสดงให้เห็นว่า ในปี ๒๕๒๒ ซึ่งเป็นปีที่มีปริมาณการผลิตต่ำกว่าปี ๒๕๒๑ เป็นเหตุให้ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่เฉลี่ยต่อหน่วยสูงกว่าปี ๒๕๒๑ ผลจากการใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อน จะทำให้ต้นทุนขายต่ำกว่าวิธีเข้าหลังออกก่อน ส่วนผลจากการใช้วิธีต้นทุนมาตรฐานจะให้ต้นทุนขายที่ใกล้เคียงกับวิธีเข้าหลังออกก่อน

การตีราคาสินค้าคงเหลือตามต้นทุนจริงและการใช้วิธีบันทึกบัญชีแบบ Periodic Inventory มีข้อควรระวังก็คือ จะทำให้กิจการได้งบกำไรขาดทุนที่ลำเอียงมาก เพราะจะต้องเสียเวลาในการหาต้นทุนจริง และต้องทำการตรวจนับสินค้าคงเหลือทุกสิ้นงวด



ศูนย์วิจัยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีี่สาม

งบกำไรขาดทุนสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๓

วิธีต้นทุนแปรได้

		<u>พันบาท</u>	<u>%</u>
ค่าขาย		๗,๐๐๐	๑๐๐
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่ายในการขาย		<u>๓๐๐</u>	<u>๔</u>
รายได้สุทธิจากการขาย		๖,๗๐๐	๙๖
<u>หัก</u> ต้นทุนขาย:			
สินค้าสำเร็จรูปต้นปี (๑๐,๐๐๐ หน่วย ๆ ละ ๒๐ บาท)	๒๐๐		
ต้นทุนการผลิต	<u>๔,๐๐๐</u>		
ต้นทุนสินค้าที่มีไว้ขาย	๔,๒๐๐		
<u>หัก</u> สินค้าสำเร็จรูปปลายปี (๑๐,๐๐๐ หน่วย ๆ ละ ๒๐ บาท)	<u>๒๐๐</u>	<u>๔,๐๐๐</u>	<u>๕๗</u>
กำไรแปรได้		๒,๗๐๐	๓๙
<u>หัก</u> ต้นทุนคงที่			
ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่	๑,๐๐๐		
ค่าใช้จ่ายในการบริหารและการเงิน	<u>๗๐๐</u>	<u>๑,๗๐๐</u>	<u>๒๕</u>
กำไรสุทธิก่อนภาษีเงินได้		<u>๑,๐๐๐</u>	<u>๑๕</u>

วิธีต้นทุนรวม

ค่าขาย		๗,๐๐๐	๑๐๐
<u>หัก</u> ต้นทุนขาย:			
สินค้าสำเร็จรูปต้นปี (๑๐,๐๐๐ หน่วย ๆ ละ ๒๕ บาท)	๒๕๐		
ต้นทุนการผลิต	<u>๔,๐๐๐</u>		
ต้นทุนสินค้าที่มีไว้ขาย	๔,๒๕๐		
<u>หัก</u> สินค้าสำเร็จรูปปลายปี (๑๐,๐๐๐ หน่วย ๆ ละ ๒๕ บาท)	<u>๒๕๐</u>	<u>๔,๐๐๐</u>	<u>๗๒</u>
กำไรเบื้องต้น		๒,๐๐๐	๒๘
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่ายในการขาย บริหาร และการเงิน			
ค่าใช้จ่ายในการขาย	๓๐๐		
ค่าใช้จ่ายในการบริหารและการเงิน	<u>๗๐๐</u>	<u>๑,๐๐๐</u>	<u>๑๔</u>
กำไรสุทธิก่อนหักภาษีเงินได้		<u>๑,๐๐๐</u>	<u>๑๕</u>

สรุปความแตกต่างของวิธีการทั้งสอง

	พันบาท		
	ต้นทุนแปรได้	ต้นทุนรวม	ผลต่าง
๑. ต้นทุนการผลิต	๔,๐๐๐	๕,๐๐๐	=๑,๐๐๐
๒. ต้นทุนขาย	๔,๐๐๐	๕,๐๐๐	=๑,๐๐๐
๓. กำไรสุทธิก่อนหักภาษีเงินได้	๑,๐๐๐	๑,๐๐๐	๐
๔. สินค้าสำเร็จรูปปลายปี	๒๐๐	๒๕๐	-๕๐

การวิเคราะห์ผลแตกต่างในปี ๒๕๒๓

ก. ต้นทุนการผลิตตามวิธีต้นทุนแปรได้ น้อยกว่าต้นทุนรวม ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาท เป็นเพราะความแตกต่างกันในแนวความคิดของวิธีทั้งสอง วิธีต้นทุนแปรได้ ไม่ถือค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่เป็นต้นทุนการผลิต ส่วนวิธีต้นทุนรวมถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนในการผลิตสินค้า

ข. ต้นทุนขายตามวิธีต้นทุนแปรได้ น้อยกว่าต้นทุนรวม ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาท เป็นเพราะในปีนี้ไม่มีผลของการเปลี่ยนแปลงในสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือต้นปีและปลายปี ผลต่างจึงเนื่องมาจากค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ตามข้อ ก. เพียงอย่างเดียว โดยที่ตามวิธีต้นทุนรวมจะรวมส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่นี้เป็นต้นทุนการผลิตในงวด และถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้าคงเหลือด้วย

ค. เป็นที่น่าสังเกตว่ากำไรสุทธิก่อนหักภาษีเงินได้ของทั้งสองวิธีเท่ากัน ทั้งนี้เป็นเพราะไม่มีความแตกต่างในเรื่องปริมาณการผลิตและปริมาณการขาย ไม่มีอิทธิพลจากต้นทุนคงที่ในสินค้าสำเร็จรูปต้นปีและปลายปี ต้นทุนในงบกำไรขาดทุนทั้งสองวิธีจึงเป็นต้นทุนในปัจจุบันเหมือนกัน กำไรสุทธิจึงไม่แตกต่างกัน

ง. เช่นเดียวกับปี ๒๕๒๑ และ ๒๕๒๒ สินค้าสำเร็จรูปปลายปีตามวิธีต้นทุนโดยตรงน้อยกว่าวิธีต้นทุนรวม ๕๐,๐๐๐ บาท เนื่องจากวิธีต้นทุนรวมถือค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าสินค้าสำเร็จรูป ดังนี้

จำนวนสินค้าปลายปี x ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ต่อหน่วย

$$๑๐,๐๐๐ \times ๕ = ๕๐,๐๐๐ \text{ บาท}$$

ปีที่สี่

งบกำไรขาดทุนสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๖๔

วิธีต้นทุนแปรได้

		<u>พันบาท</u>	<u>%</u>
ค่าขาย		๖,๓๐๐	๑๐๐
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่ายในการขาย		<u>๒๗๐</u>	<u>๔</u>
รายได้สุทธิจากการขาย		๖,๐๓๐	๙๖
<u>หัก</u> ต้นทุนขาย:			
สินค้าสำเร็จรูปต้นปี (๑๐,๐๐๐ หน่วย ๆ ละ ๒๐ บาท)	๒๐๐		
ต้นทุนการผลิต	<u>๓,๔๐๐</u>		
ต้นทุนสินค้าที่มีไว้ขาย	๓,๖๐๐		
<u>หัก</u> สินค้าสำเร็จรูปปลายปี	<u>-</u>	<u>๓,๖๐๐</u>	<u>๕๗</u>
กำไรแปรได้		๒,๔๓๐	๓๙
<u>หัก</u> ต้นทุนคงที่			
ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่	๑,๐๐๐		
ค่าใช้จ่ายในการบริหารและการเงิน	<u>๗๐๐</u>	<u>๑,๗๐๐</u>	<u>๒๗</u>
กำไรสุทธิก่อนหักภาษีเงินได้		<u><u>๗๓๐</u></u>	<u><u>๑๒</u></u>
<u>วิธีต้นทุนรวม</u>			
ค่าขาย		๖,๓๐๐	๑๐๐
<u>หัก</u> ต้นทุนขาย:			
สินค้าสำเร็จรูปต้นปี (๑๐,๐๐๐ หน่วย ๆ ละ ๒๕ บาท)	๒๕๐		
ต้นทุนการผลิต	<u>๔,๔๐๐</u>		
ต้นทุนสินค้าที่มีไว้ขาย	๔,๖๕๐		
<u>หัก</u> สินค้าสำเร็จรูปปลายปี	<u>-</u>	<u>๔,๖๕๐</u>	<u>๗๔</u>
กำไรเบื้องต้น		๑,๖๕๐	๒๖
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่ายในการขาย บริหาร และการเงิน			
ค่าใช้จ่ายในการขาย	๒๗๐		
ค่าใช้จ่ายในการบริหารและการเงิน	<u>๗๐๐</u>	<u>๙๗๐</u>	<u>๑๕</u>
กำไรสุทธิก่อนหักภาษีเงินได้		<u><u>๖๘๐</u></u>	<u><u>๑๑</u></u>

สรุปความแตกต่างของวิธีการทั้งสอง

	พันบาท		
	ต้นทุนแปรได้	ต้นทุนรวม	ผลต่าง
๑. ต้นทุนการผลิต	๓,๔๐๐	๔,๔๐๐	-๑,๐๐๐
๒. ต้นทุนขาย	๓,๖๐๐	๔,๖๕๐	-๑,๐๕๐
๓. กำไรสุทธิก่อนหักภาษีเงินได้	๗๓๐	๖๘๐	๕๐
๔. สินค้าสำเร็จรูปปลายปี	-	-	-

การวิเคราะห์ผลแตกต่างในปี ๒๕๒๔

ก. ต้นทุนการผลิตตามวิธีต้นทุนแปรได้ น้อยกว่าต้นทุนรวม ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาท จะสังเกตได้ว่า จำนวนผลต่าง ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาทนี้ จะเท่ากันมาตลอดตั้งแต่ปี ๒๕๒๑ ถึงปี ๒๕๒๔ ทั้งนี้เพราะไม่ว่าจะผลิตหรือขายในแต่ละปีเป็นจำนวนเท่าใด วิธีต้นทุนแปรได้ จะไม่ถือค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ที่จ่ายไปในระหว่างงวดมาคิด เป็นต้นทุนการผลิตของสินค้า

ข. ต้นทุนขายตามวิธีต้นทุนแปรได้ น้อยกว่าวิธีต้นทุนรวม ๑,๐๕๐,๐๐๐ บาท เนื่องจากสินค้าได้ขายไปจนหมดไม่มีสินค้าคงเหลือเมื่อปลายปี สาเหตุที่เกิดแตกต่างจึงมาจากค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ส่วนหนึ่งซึ่งโอนมาในรูปของสินค้าสำเร็จรูปต้นปี มารวมกับค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ในปีนี้อีก ทำให้ต้นทุนคงที่รวมในปีนี้มีมากกว่าจำนวนที่เกิดขึ้นจริง ดังนี้

๑. ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ปีนี้ - (จำนวนสินค้าปลายปี - จำนวนสินค้าต้นปี)

x ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ต่อหน่วย

$$๑,๐๐๐,๐๐๐ - (๐ - ๑๐,๐๐๐) \times ๕ = ๑,๐๕๐,๐๐๐ \text{ บาท}$$

หรือ ๒. ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ของจำนวนที่ขาย - (ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ของจำนวนที่ผลิต - ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ที่จ่ายจริง)

$$๔๐๐,๐๐๐ - (๔๕๐,๐๐๐ - ๑,๐๐๐,๐๐๐) = ๑,๐๕๐,๐๐๐ \text{ บาท}$$

ค. กำไรสุทธิก่อนหักภาษีเงินได้ตามวิธีต้นทุนแปรได้ มากกว่าวิธีต้นทุนรวม ๕๐,๐๐๐ บาท เป็นเพราะในปีนี้มีปริมาณการขายมากกว่าปริมาณการผลิต ตามวิธีต้นทุนรวมค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ในสินค้าสำเร็จรูปเมื่อปลายปีที่แล้วถูกนำมาคิดเป็นต้นทุนขายในปีนี้ ๑๐,๐๐๐ หน่วย (๕๐,๐๐๐ บาท) เพราะสินค้าที่ผลิตได้เมื่อปีก่อนได้นำมาขายในปีนี้ ผลทำให้ต้นทุนขายมาก กำไรจึงน้อยกว่า ดังนี้

(ปริมาณการขาย - ปริมาณการผลิต) x ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ต่อหน่วย

$$(๑๔๐,๐๐๐ - ๑๗๐,๐๐๐) \times ๕ = ๕๐,๐๐๐ \text{ บาท}$$

ภายใต้สมมติฐานที่ได้กล่าวมาแล้ว ผลการดำเนินงานเปรียบเทียบตลอดระยะเวลา ๔ ปี
พอจะกล่าวโดยสรุปได้ ดังนี้

๑. เมื่อปริมาณการผลิตมากกว่าปริมาณการขาย หรือ การเปลี่ยนแปลงในสินค้าสำเร็จรูป
เพิ่มขึ้น วิธีต้นทุนรวมจะให้ผลกำไรที่มากกว่าวิธีต้นทุนแปรได้ เหตุผลคือ ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่
ส่วนหนึ่งจะถูกเก็บไว้ในมูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวด ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ส่วนที่นำไปเปรียบเทียบ
กับรายได้ในงวดเดียวกันจึงต่ำกว่าที่เกิดขึ้นจริงในระหว่างงวด (ดูรายละเอียดในปี ๒๕๒๑)

๒. เมื่อปริมาณการขายมากกว่าปริมาณการผลิตหรือการเปลี่ยนแปลงในสินค้าสำเร็จรูป
ลดลง วิธีต้นทุนรวมจะให้ผลกำไรน้อยกว่าวิธีต้นทุนแปรได้ เหตุผลคือ ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ใน
งวดก่อนส่วนหนึ่งถูกโอนมาเป็นต้นทุนขาย รวมกับค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ในงวดปัจจุบัน ค่าใช้จ่าย
โรงงานคงที่ส่วนที่นำไปเปรียบเทียบกับรายได้จึงสูงกว่าที่เกิดขึ้นจริงระหว่างงวด (ดูรายละเอียด
ในปี ๒๕๒๒ และ ๒๕๒๔)

๓. เมื่อปริมาณการผลิตเท่ากับปริมาณการขาย ณ ระดับกำลังผลิตปกติ วิธีต้นทุนรวม
และวิธีต้นทุนแปรได้ จะให้ผลกำไรเท่ากัน (ดูรายละเอียดในปี ๒๕๒๓)

๔. เมื่อปริมาณการขายคงที่ แต่ปริมาณการผลิตขึ้น ๆ ลง ๆ วิธีต้นทุนรวมจะให้ผลกำไร
ขึ้น ๆ ลง ๆ ส่วนวิธีต้นทุนแปรได้ จะให้ผลกำไรสม่ำเสมอ เหตุผลคือ ภายใต้สถานการณ์เช่นนี้
วิธีต้นทุนแปรได้ จะไม่ถูกกระทบกระเทือนจากการเปลี่ยนแปลงในสินค้าคงเหลือเหมือนวิธีต้นทุนรวม
(ดูรายละเอียดเปรียบเทียบ ปี ๒๕๒๒ กับปี ๒๕๒๓)

อย่างไรก็ตาม ผลกำไรของทั้งสองวิธีในระยะยาวแล้วจะต้องเท่ากัน เหตุผลคือ ผลต่าง
ระหว่างปริมาณการผลิตและการขายที่เกิดขึ้นในแต่ละปีมีแนวโน้มจะเท่ากันในระยะยาว เพราะ
ปริมาณการขายจะมากกว่าปริมาณการผลิต หรือปริมาณการผลิตจะมากกว่าปริมาณการขายตลอดไป
ไม่ได้ และเมื่อคำนึงถึงผลรวมทั้งหมดแล้ว กำไรรวมจะต้องเท่ากัน

ประโยชน์และข้อจำกัดของวิธีต้นทุนแปรได้

N.A.A. Bulletin, Research Series No. 23 ได้สรุปประโยชน์ที่จะได้รับจากวิธีต้นทุนแปรได้ไว้ ดังนี้

๑. ข้อมูลเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน-ปริมาณ-กำไร ช่วยฝ่ายบริหารอย่างมากในการวางแผนกำไร

๒. กำไรประจำงวดไม่ถูกกระทบกระเทือนจากการเปลี่ยนแปลงในการคิดต้นทุนคงที่เข้างานอันเนื่องมาจากการเพิ่มหรือลดสินค้าคงเหลือ หากราคาขาย ต้นทุน และ Sales Mix ไม่เปลี่ยนแปลง กำไรก็จะเป็นไปในทางเดียวกันกับการขาย

๓. งบกำไรขาดทุนและต้นทุนการผลิตตามแบบวิธีต้นทุนแปรได้ ใกล้เคียงกับความนึกคิดของฝ่ายบริหารมากกว่างบซึ่งทำขึ้นตามวิธีต้นทุนรวม ด้วยเหตุผลดังกล่าว ฝ่ายบริหารจะเข้าใจรายงานได้ง่ายกว่า

๔. ผลของต้นทุนคงที่ถูกเน้นให้เห็นชัดเจน เนื่องจากแสดงจำนวนรวมของต้นทุนคงที่ของงวดนั้นเป็นรายการหนึ่งต่างหากแยกจากต้นทุนชนิดอื่นในงบกำไรขาดทุน

๕. ตัวเลขกำไรแปรได้ช่วยในการวัดผลของผลิตภัณฑ์ เขตขาย ประเภทของลูกค้า และส่วนงานอื่น ๆ ของธุรกิจ ได้โดยไม่มีภาระปันส่วนต้นทุนคงที่มาปิดบังผลเสีย

๖. วิธีต้นทุนแปรได้ สอดคล้องกับแผนที่ดีสำหรับควบคุมต้นทุน เช่น ต้นทุนมาตรฐาน และงบประมาณแปรได้

๗. ต้นทุนแปรได้เป็นความหมายของต้นทุนของสินค้าคงเหลือ ซึ่งสอดคล้องอย่างใกล้ชิดกับค่าใช้จ่ายในปัจจุบันที่ต้องจ่ายไป (Current out-of-pocket Expenditure) เพื่อผลิตสินค้า^๑

^๑สังเวียน อินทรวิชัย, การบัญชีต้นทุน (พระนคร : น.ส. อรุณี อินทรสุขศรี, ๒๕๑๒),

นอกจากประโยชน์แล้ว ข้อจำกัดต่าง ๆ ของการนำวิธีต้นทุนแปรได้มาใช้ มีสิ่งต่าง ๆ ที่ควรพิจารณา คือ

๑. ไม่เหมาะที่จะนำมาใช้ในกิจการที่มีต้นทุนคงที่สูงเมื่อเทียบกับต้นทุนแปรได้ เพราะจะทำให้กำไรสุทธิแตกต่างกับวิธีต้นทุนรวมอย่างมาก
๒. การใช้ประโยชน์จากกำไรแปรได้เพื่อการตัดสินใจกำหนดราคาขายในระยะเวลาที่มีการแข่งขัน ควรใช้แต่เฉพาะการตัดสินใจในระยะสั้นเท่านั้น ไม่เหมาะสำหรับกำหนดราคาขายในระยะยาว เนื่องจากเป็นการมองข้ามส่วนที่เป็นต้นทุนคงที่
๓. การจัดชนิดของต้นทุนโดยเฉพาะต้นทุนกึ่งแปรได้ บางครั้งไม่สามารถทำการแบ่งได้โดยชัดเจน อาจทำให้เกิดผิดพลาดได้
๔. กำไรสุทธิจากวิธีต้นทุนแปรได้ มีข้อจำกัดในการใช้รายงานต่อบุคคลภายนอก กล่าวคือ หากนำเอาวิธีการดังกล่าวมาใช้ก่อนที่จะรายงานต่อบุคคลภายนอก ต้องมีการปรับปรุงรายงานให้เป็นแบบที่ยอมรับกันโดยทั่วไป
๕. ไม่เหมาะที่จะนำมาใช้กับกิจการที่เน้นความสำคัญของบดูลอย่างมาก เพราะจะทำให้สินค้าคงเหลือในงบดุลต่ำ เป็นผลให้การแสดงจำนวนสินทรัพย์หมุนเวียนในงบดุลต่ำกว่าที่ควรจะเป็น โดยเฉพาะกิจการที่มีต้นทุนคงที่สูง

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย