



บทที่ 3

หลักการปันส่วนต้นทุนให้กับแผนกและผลิตภัณฑ์

เนื่องจากการผลิตผลิตภัณฑ์ปิโตรเคมีนั้น ต้องผ่านกรรมวิธีการผลิตหลายแผนก ทั้งนี้ โดยอาศัยความร่วมมือจากแผนกบริการต่าง ๆ สินค้าที่ผลิตได้ก็มีหลายชนิด บางชนิดเป็นผลิตภัณฑ์เดี่ยว บางชนิดเป็นผลิตภัณฑ์ร่วม ในกรณีเป็นผลิตภัณฑ์ร่วมการคำนวณต้นทุนการผลิตให้แก่ผลิตภัณฑ์เหล่านี้ต้องอาศัยหลักการปันส่วน โดยเริ่มตั้งแต่การปันส่วนต้นทุนจากแผนกบริการให้กับแผนกผลิต และจากแผนกผลิตให้กับผลิตภัณฑ์ โดยใช้หลักเกณฑ์ที่เหมาะสมกับสภาพการณ์

ต้นทุนการผลิต (Manufacturing Cost, Factory Cost)¹ ประกอบด้วยต้นทุนที่เป็นมูลฐานสำคัญ 3 ประการคือ วัตถุดิบโดยตรง ค่าแรงโดยตรง และค่าใช้จ่ายโรงงาน

วัตถุดิบโดยตรง หมายถึง วัตถุดิบที่นำมาใช้เป็นส่วนประกอบที่สำคัญในการทำให้ผลิตผลนั้นสำเร็จรูป เป็นวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตนั้นโดยตรง สามารถคำนวณได้โดยง่ายว่า ต้นทุนวัตถุดิบนั้นในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยเป็นเท่าใด เช่น ไม้ที่นำมาใช้เป็นเครื่องเรือน เหล็กกล้าที่ใช้ในการผลิตรถยนต์ น้ำมันดิบที่นำมากลั่นเป็นน้ำมันเบนซิน เป็นต้น

¹ ศาสตราจารย์ เน็ญแซ สนิทวงศ์ ณ อยุธยา, การบัญชีต้นทุน (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2529), หน้า 14.

ค่าแรงโดยตรง หมายถึง ค่าแรงที่เกิดขึ้นในการเปลี่ยนสภาพวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป เป็นค่าแรงที่เกี่ยวกับการผลิตสินค้านั้น ๆ โดยตรงและสามารถคำนวณต้นทุนค่าแรงโดยตรงที่ใช้ในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยได้โดยง่าย

ค่าใช้จ่ายโรงงาน (Factory Overhead, Manufacturing Overhead)

หมายถึง วัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงทางอ้อม และค่าใช้จ่ายโรงงานอื่น ๆ ซึ่งยากที่จะทราบได้ว่าค่าใช้จ่ายเหล่านี้เป็นต้นทุนของการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยหรือเป็นต้นทุนการผลิตของงาน (Job) ใดเท่าใด

การปันส่วนต้นทุนจากแผนกบริการสู่แผนกผลิต

เนื่องจากแผนกต่าง ๆ ในโรงงานอาจแบ่งตามสถานะการทำงานได้เป็น 2 ประเภท คือ แผนกที่ทำการผลิตสินค้าโดยตรง และแผนกบริการ กิจกรรมมีแผนกบริการไว้เพื่อช่วยให้การผลิตดำเนินไปโดยสะดวก ตัวอย่างของแผนกบริการได้แก่ โรงอาหาร แผนกควบคุมและรักษาความปลอดภัย แผนกงานบุคคล แผนกธุรการ แผนกวางแผนการผลิต แผนกซ่อมบำรุง คลังสินค้าและวัตถุดิบ เป็นต้น แม้ว่าแผนกบริการจะไม่ได้ทำหน้าที่ผลิตสินค้าโดยตรง แต่ก็ช่วยการทำงานของฝ่ายผลิตให้เป็นไปอย่างราบรื่นและมีประสิทธิภาพ

ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นสำหรับแผนกการผลิตใดแผนกหนึ่ง โดยเฉพาะเป็นค่าใช้จ่ายโดยตรงของแผนก (Direct Departmental Expense) หัวหน้าแผนกรับผิดชอบในค่าใช้จ่ายโดยตรงของแผนกตน ค่าใช้จ่ายบางชนิดเป็นค่าใช้จ่ายของแผนกบริการ หรือค่าใช้จ่ายของโรงงานทั่วไป ซึ่งให้ความสะดวกหรือบริการแก่แผนกอื่น ๆ เป็นส่วนรวม ค่าใช้จ่ายประเภทหลังนี้จะต้องถูกแจกจ่ายไปยังแผนกผลิตต่าง ๆ เพื่อรวมคิดเป็นต้นทุนการผลิตสินค้าที่ผ่านการผลิตในแผนกต่าง ๆ นั้น ค่าใช้จ่ายที่ได้รับแจกจ่ายมานั้นเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมของแผนกผลิต (Indirect Departmental Expense) นักบัญชีส่วนใหญ่เห็นพ้องต้องกันว่า ต้นทุนของผลิตภัณฑ์ควรรวมต้นทุนของแผนกบริการนี้

โดยมีวัตถุประสงค์ คือ²

1. เพื่อแสดงต้นทุนของผลิตภัณฑ์หรือของโครงการได้ถูกต้องยิ่งขึ้น เพื่อใช้ในการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร
2. เพื่อให้มีข้อมูลในการตั้งราคาผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ โดยใช้ต้นทุนทั้งหมดเป็นเกณฑ์
3. เพื่อให้ได้ต้นทุนที่ถูกต้องของผลิตภัณฑ์หรือโครงการเพื่อใช้แสดงในงบการเงิน

วิธีการปันส่วนต้นทุนจากแผนกบริการสู่แผนกผลิต³

วิธีการที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุนของแผนกบริการเข้าสู่แผนกทำการผลิต มีหลายวิธีด้วยกัน คือ

1. วิธีการปันส่วนโดยตรง (Direct Method) วิธีนี้เป็นวิธีที่ใช้กันแพร่หลายที่สุดในการปันส่วนต้นทุนแผนกบริการ วิธีนี้ไม่คำนึงถึงบริการใด ๆ ที่แผนกบริการหนึ่งให้แก่แผนกบริการอีกแผนกหนึ่ง โดยจะปันส่วนต้นทุนรวมของแผนกบริการแต่ละแผนกเข้าแผนกทำการผลิตโดยตรง
2. วิธีการปันส่วนเป็นขั้น ๆ (Step Method) วิธีนี้จะพิจารณาถึงบริการที่แผนกบริการให้แก่แผนกบริการอื่น ๆ วิธีนี้ยุ่งยากกว่าวิธีแรกเพราะการปันส่วนต้องเลือกกระทำเป็นแผนก ๆ โดยเริ่มจากแผนกซึ่งให้บริการแก่แผนกอื่นมากที่สุดก่อน แล้วปันส่วนแผนกต่อไปตามลำดับ และจะจบลงด้วยการปันส่วนต้นทุนแผนกบริการที่ให้บริการแผนกอื่น ๆ น้อยที่สุด เมื่อต้นทุน

² กิ่งกนก นิทยานคุณ และคณะ, การบัญชีต้นทุน (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2527), หน้า 147.

³ Maurice L.Hirsch, Jr., Advanced Management Accounting (Boston : PWS-Kent Publishing, 1988), pp. 366-373.

แผนกบริการหนึ่งถูกปันส่วนออกไปแล้ว ไม่ต้องปันส่วนต้นทุนของแผนกบริการที่เหลือกลับไปสู่แผนกนั้นอีก วิธีการปันส่วนเป็นขั้น ๆ เป็นวิธีที่ดีกว่าวิธีการปันส่วนโดยตรง เพราะเป็นวิธีที่พิจารณาถึงบริการที่เกิดขึ้นระหว่างกัน ในขณะที่วิธีการปันส่วนโดยตรงไม่คำนึงถึงความสัมพันธ์อันนี้

3. วิธีการปันส่วนโดยพิจารณาถึงบริการที่แผนกบริการมีให้แก่กัน (Reciprocal Method) วิธีนี้ถือหลักเกณฑ์เช่นเดียวกับวิธีการปันส่วนเป็นขั้น ๆ แต่ยุ่งยากกว่าเพราะแผนกบริการหนึ่ง ๆ จะถูกปันส่วนต้นทุนให้แก่แผนกบริการทุกแผนกที่มีความสัมพันธ์กัน ดังนั้นถ้าแผนกบริการที่ 1 ถูกปันส่วนให้แก่แผนกอื่น ๆ แล้วก็ยังสามารถรับการปันส่วนต้นทุนจากแผนกที่เหลือเข้ามาได้อีก จะเห็นได้ว่าการปันส่วนต้นทุนด้วย Reciprocal Method นี้ค่อนข้างยุ่งยากและเสียเวลามากกว่า 2 วิธีแรก แม้ว่าจะ เป็นวิธีที่ละเอียดและคำนึงถึงความสัมพันธ์ของแผนกบริการทั้งหมดก็ตาม หากต้องการคำนวณด้วยวิธีดังกล่าวแล้ว ควรใช้เครื่องคอมพิวเตอร์มาช่วยคำนวณการปันส่วนเพื่อให้ได้ผลลัพธ์ที่รวดเร็วและถูกต้องยิ่งขึ้น

การกำหนดเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนของแผนกบริการ

การที่จะปันส่วนต้นทุนของแผนกบริการไปสู่แผนกผลิตได้อย่างถูกต้องและใกล้เคียงความจริงนั้น นอกจากจะเลือกวิธีปันส่วนต้นทุนที่เหมาะสมแล้ว ยังต้องเลือกเกณฑ์การปันส่วนต้นทุนให้เข้ากับสภาพการณีก่อด้วย เพราะเกณฑ์เหล่านี้แสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างแผนกบริการกับแผนกบริการด้วยกันและกับแผนกผลิตอื่น ๆ อันเป็นผลกระทบต่อด้านที่จะปันส่วน⁴ หลักเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนจากแผนกบริการเข้าแผนกผลิตที่ใช้กันอยู่ทั่วไปพอสรุปได้ดังนี้⁵

⁴ดวงมณี โกมารทัต, การบัญชีต้นทุน (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2530), หน้า 235.

⁵กิ่งกนก นิทยานุคุณ และคณะ, การบัญชีต้นทุน, หน้า 148-150.

1. ราคาโอน (Transfer price) คำนวณโดยนำจำนวนบริการที่ใช้จริงซึ่งแผนกอื่นอื่นมารับบริการจากแผนกบริการคูณด้วยอัตราที่แผนกบริการคิด ซึ่งอัตราดังกล่าวจะแสดงเป็นราคาต่อหน่วยและเป็นราคาที่กำหนดขึ้นล่วงหน้า เช่น แผนกซ่อมบำรุงคำนวณราคาโอนให้แก่แผนกอื่นโดยใช้ชั่วโมงแรงงานในการซ่อมบำรุงให้แก่แผนกนั้นคูณด้วยอัตราบริการต่อชั่วโมงแรงงาน ซึ่งอัตราราคาให้บริการดังกล่าวได้ถูกกำหนดไว้ล่วงหน้าแล้ว

2. ขนาดของบริการที่ต้องการ (Activity Charges) ขนาดบริการอาจจะได้จากข้อมูลที่เกิดขึ้นจริงในอดีตหรือเป็นการประมาณความต้องการของหน่วยผู้รับบริการ และใช้ข้อมูลดังกล่าวเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน โดยทั่วไปพบว่าขนาดของบริการมีความสัมพันธ์โดยตรงกับต้นทุนแผนกบริการนั้น

3. อุปกรณ์ที่มี (Capacity Charges) ต้นทุนคงที่ของแผนกบริการอาจเกิดจากการให้บริการแก่อุปกรณ์มากกว่าที่จะเป็นบริการที่ให้โดยตรง เช่น ต้นทุนของแผนกอาคาร ซึ่งอุปกรณ์ของแผนกบริการส่วนใหญ่จัดหามาเพื่อใช้ร่วมกันระหว่างแผนกต่าง ๆ จึงเป็นเรื่องยากที่จะกำหนดว่าแผนกหนึ่งควรจะรับผิดชอบในอุปกรณ์เป็นเปอร์เซ็นต์เท่าไร ดังนั้นอัตราที่คิดตามวิธีนี้จึงเป็นอัตราที่คิดจากอุปกรณ์ที่ครอบครองหรือตามอุปกรณ์ที่มีอยู่มากกว่าจะคิดจากอุปกรณ์ที่ใช้

ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างเกณฑ์การปันส่วนที่ใช้ในกิจการโดยทั่วไป ซึ่งบางแห่งอาจใช้เกณฑ์ในรูปลักษณะอื่น ๆ ที่แตกต่างไปจากนี้^๕

^๕ดวงมณี โกมารทัต, การบัญชีต้นทุน, หน้า 235-236.

<u>แผนกบริการ</u>	<u>หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุน</u>
แผนกอาคารและสถานที่	จำนวนพื้นที่รวมทุกแผนก
แผนกวิศวกรรม	บริการที่ให้แก่แผนกต่าง ๆ อาจจะจัดในรูปของ ชั่วโมงที่ทำ
แผนกจัดซื้อวัตถุดิบ	จำนวนหน่วยวัตถุดิบ น้ำหนักวัตถุดิบ หรือ ชั่วโมงที่ให้บริการ ต้นทุนวัตถุดิบ
แผนกตรวจสอบคุณภาพ	จำนวนหน่วยของสินค้า น้ำหนักของสินค้าหรือชั่วโมง ที่ให้บริการ
แผนกวางแผนและควบคุมการผลิต	บริการให้แก่แผนกต่าง ๆ อาจจะวัดในรูปของ ชั่วโมงที่ทำ
แผนกบุคลากร	จำนวนคนงานหรืออัตราหมุนเวียนของแรงงาน
แผนกคลังพัสดุ	จำนวนวัตถุดิบที่เบิกไปใช้
แผนกซ่อมแซมและบำรุงรักษา	จำนวนเครื่องจักรหรือชั่วโมงที่ให้บริการ หรือ ต้นทุนของเครื่องจักร
แผนกกำลังไฟ	กิโลวัตต์ต่อชั่วโมง
แผนกบริหารโรงงาน	จำนวนคนงานหรือชั่วโมงที่ให้บริการ
แผนกพยาบาล	จำนวนคนงานหรือชั่วโมงที่ให้บริการ
แผนกโรงอาหาร	จำนวนคนงาน
แผนกบัญชีโรงงาน	ชั่วโมงที่ให้บริการหรือจำนวนครั้งในการบันทึก รายการ

การปันส่วนต้นทุนการผลิตให้แก่ผลิตภัณฑ์

หลังจากปันส่วนต้นทุนในแผนกบริการให้แก่แผนกผลิตแล้ว ขั้นตอนมาก็คือปันส่วนต้นทุนของแผนกผลิตให้แก่ผลิตภัณฑ์ แต่เนื่องจากผลิตภัณฑ์ในวิทยานิพนธ์เล่มนี้เป็นผลิตภัณฑ์ร่วม ได้แก่ ก๊าซคลอรีน โซดาไฟ และก๊าซไฮโดรเจน ซึ่งเกิดจากกระบวนการผลิตในอุตสาหกรรมปิโตรเคมี

ชั้นกลางและชั้นปลาย การปันส่วนต้นทุนการผลิตให้แก่ผลิตภัณฑ์ร่วมมีวัตถุประสงค์สำคัญพอสรุปได้ดังนี้⁷

1. คำนวณต้นทุนของแต่ละผลิตภัณฑ์เพื่อแสดงเป็นต้นทุนขายและมูลค่าสินค้าคงเหลือในการจัดทำงบการเงิน ต้นทุนของผลิตภัณฑ์ร่วมแต่ละชนิดเมื่อปันส่วนแล้วไม่ควรจะมีมูลค่าสูงกว่าราคาตลาด
2. เพื่อเป็นข้อมูลในการตัดสินใจเรื่องต่าง ๆ เช่น การกำหนดราคาขายเพื่อให้ได้ครอบคลุมต้นทุนทั้งหมด

วิธีการปันส่วนต้นทุนให้กับผลิตภัณฑ์ร่วม⁸

วิธีการปันส่วนต้นทุนร่วมกับผลิตภัณฑ์ร่วมนั้นทำได้หลายวิธีคือ

1. ใช้จำนวนหน่วย (Physical Measures) ใช้จำนวนหน่วยของผลิตภัณฑ์ที่ได้เป็นหลักในการปันส่วนต้นทุนร่วม ซึ่งแต่ละหน่วยของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดที่ผลิตได้นั้นจะรับภาระต้นทุนร่วมเท่ากัน
2. ใช้มูลค่าขาย (Market or Sale Value) การปันส่วนต้นทุนร่วมโดยวิธีนี้ใช้มูลค่าขายของผลิตภัณฑ์ ณ จุดแยกเป็นเกณฑ์ โดยมีหลักว่าผลิตภัณฑ์ที่มีราคาขายต่อหน่วยสูงควรมีต้นทุนสูงกว่าเมื่อเทียบกับผลิตภัณฑ์ร่วมชนิดอื่นที่ได้จากกระบวนการผลิตเดียวกันแต่มีราคาขายต่ำกว่า

⁷Robert S.Kaplan and Anthony A. Atkinson, Advanced Management Accounting (Englewood Cliffs : Prentice-Hall International Publishing, 1989), p 286.

⁸เรื่องเดียวกัน, หน้า 288-294.

3. วิธีมูลค่าสุทธิที่จะขายได้ (Net Realizable Value, NRV) มูลค่าสุทธิที่จะขายได้ (Net Realizable Value, NRV) หมายถึง มูลค่าขายของผลิตภัณฑ์ที่ผลิตเสร็จสมบูรณ์หักด้วย ต้นทุนผลิตต่อหลังจากจุดแยกตัว

ข้อดี ข้อเสียของวิธีการปันส่วนต้นทุนให้แก่ผลิตภัณฑ์ร่วมในแต่ละวิธี^๓

วิธีการปันส่วนต้นทุนให้แก่ผลิตภัณฑ์ร่วมมีหลายวิธีซึ่งแต่ละวิธีมีข้อดีข้อเสียดังนี้

1. วิธีจำนวนหน่วย (Physical Measures) การปันส่วนวิธีนี้ทำให้แต่ละหน่วยของ ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดที่ผลิตได้รับการกระตุ้นทุนร่วมกันทั้ง ๆ ที่ความจริงแล้วผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดอาจมี ต้นทุนต่อหน่วยไม่เท่ากันก็ได้ เพราะผลิตภัณฑ์ต่างชนิดกันอาจใช้ส่วนประกอบที่ต่างกันไป เช่น การซื้อหมูมาชำแหละเนื้อขาย หากใช้น้ำหนักเป็นหน่วยในการแบ่งต้นทุนแล้ว ต้นทุนที่แบ่งให้กับ หมูเนื้อแดง น้ำมันหมู กระดูกหมู เครื่องในหมู ก็จะมีต้นทุนต่อหน่วยเท่ากัน ดังนั้นการใช้ จำนวนหน่วยสำหรับปันส่วนต้นทุนร่วมให้กับผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ ที่ผลิตได้จึงอาจไม่ถูกต้องนัก และไม่ สัมพันธ์กับราคาขายผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด อย่างไรก็ตามวิธีนี้เป็นวิธีการปันส่วนที่ง่ายที่สุด ซึ่งอาจ ใช้ได้กับการปันส่วนต้นทุนร่วมของผลิตภัณฑ์ที่ไม่ใช่ผลิตภัณฑ์ร่วม (Individual Product) เช่นการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (Commercial Expensive) บางรายการที่ไม่ สามารถแยกได้อย่างชัดเจนว่าเป็นค่าใช้จ่ายของผลิตภัณฑ์ใดให้กับทุก ๆ ผลิตภัณฑ์ หรือใช้ปันส่วน ต้นทุนร่วมของผลิตภัณฑ์ร่วมที่ไม่มี ความแตกต่างในด้านน้ำหนักและราคาขาย วิธีนี้ไม่เหมาะสมที่จะ ใช้ในกรณีที่ผลิตภัณฑ์ร่วมนั้นมีราคาขายแตกต่างกัน อาจสรุปได้ในกรณีที่มูลค่าของผลิตภัณฑ์นั้น ๆ ไม่สัมพันธ์กับน้ำหนักของผลิตภัณฑ์ ตัวอย่างเช่น การปันส่วนต้นทุนสำหรับผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียม ซึ่งมีคุณค่าทางเศรษฐกิจอยู่ที่ค่าพลังงานความร้อน (BTU) หากใช้น้ำหนักมาเป็นฐานในการปันส่วน

^๓ เรื่องเดียวกัน, หน้า 288-294.

ต้นทุนแล้วก็จะทำให้น้ำมันเตา น้ำมันเบนซิน ยางมะตอย มีต้นทุนต่อหน่วยเท่ากันซึ่งไม่ถูกต้อง นอกจากนี้การปันส่วนต้นทุนวิธีนี้ไม่ได้คำนึงถึงความสามารถในการทำกำไรของผลิตภัณฑ์ ดังนั้นอาจทำให้ผลิตภัณฑ์บางรายการมีผลขาดทุนเกิดขึ้นจากการปันส่วนต้นทุนร่วมได้

2. วิธีมูลค่าขาย (Market or Sale value or Relative sale value)

วิธีนี้จึงเป็นวิธีที่นิยมใช้กันมากที่สุด โดยปันส่วนต้นทุนตามอัตราส่วนของราคาขายของผลิตภัณฑ์ แต่ละชนิด ซึ่งแสดงถึงความสามารถในการทำรายได้ของผลิตภัณฑ์

แต่อย่างไรก็ตามการปันส่วนต้นทุนให้แก่ผลิตภัณฑ์ร่วมด้วยวิธีมูลค่าขาย ณ จุดแยกตัวนี้จะไม่คำนึงถึงต้นทุนในการผลิตเพิ่มเติมของแต่ละผลิตภัณฑ์ และต้องเป็นผลิตภัณฑ์ที่มีราคาตลาด ณ จุดแยกตัว ซึ่งในบางกรณีเป็นไปได้ยากที่จะหาราคาตลาดดังกล่าวเพราะเป็นผลิตภัณฑ์กึ่งสำเร็จรูป (Intermediate Product) หากใช้การปันส่วนต้นทุนร่วมด้วยวิธีนี้อาจมีผลทำให้ผลิตภัณฑ์บางรายการเกิดขาดทุนได้

3. วิธีมูลค่าสุทธิที่จะขายได้ (Net Realizable Value Method - NRV)

แม้วิธี NRV จะได้คำนึงถึงต้นทุนการผลิตเพิ่มเติม (Separable cost after split off point) ก็ตาม แต่การนำต้นทุนการผลิตเพิ่มเติมมาหาราคาขายผลิตภัณฑ์ เพื่อคำนวณมูลค่าขายสุทธิ ณ จุดแยกตัวนั้นเป็นการแสดงให้เห็นว่าต้นทุนการผลิตเพิ่มเติมหลังจากจุดแยกตัวนั้นมีส่วนทำให้ราคาขายของผลิตภัณฑ์สูงขึ้น โดยกิจการจะไม่ได้รับกำไรจากการลงทุนผลิตเพิ่มเติมแต่ประการใด ซึ่งการพิจารณาเช่นนี้ก็มักจะต้องนึก ดังนั้นควรจะใช้วิธี NRV ก็ต่อเมื่อราคาขายส่วนที่เพิ่มขึ้นมีมูลค่าสูงกว่าต้นทุนการผลิตเพิ่มเติม