

บทที่ 4

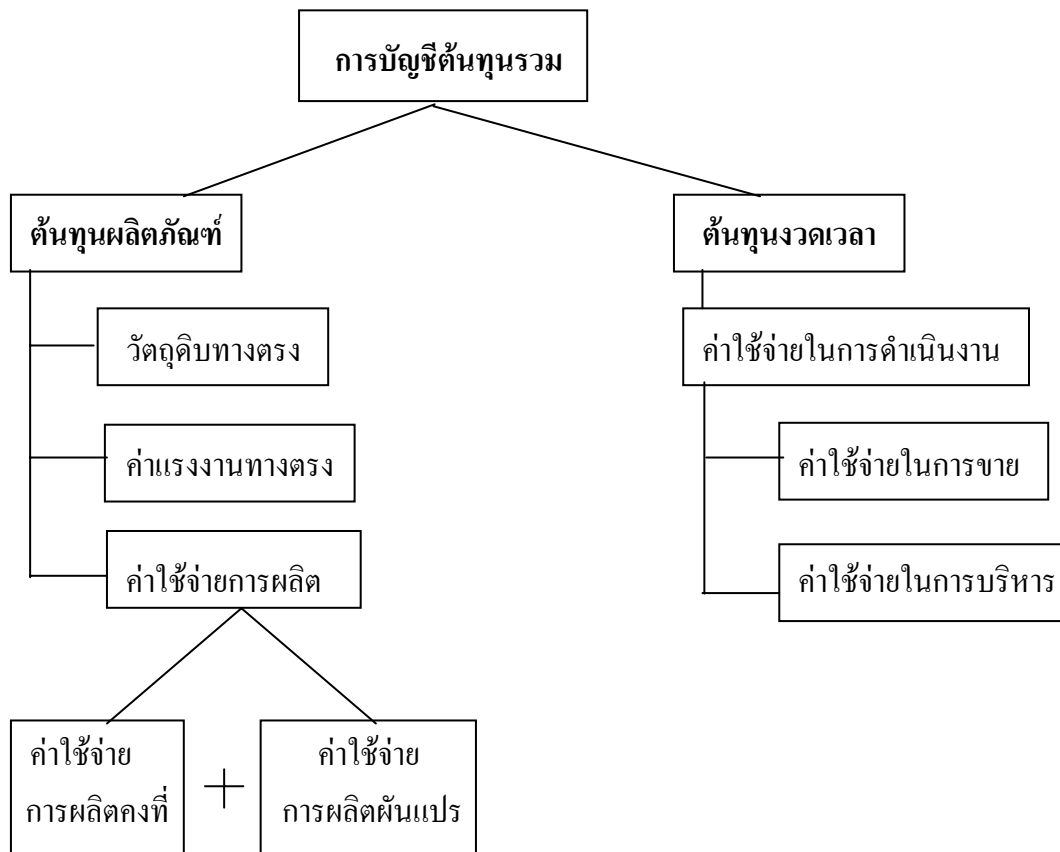
การบัญชีต้นทุนรวม การบัญชีต้นทุนผันแปร และการจัดทำงบกำไรขาดทุน

ในระบบการผลิตสินค้า มีการศึกษาถึงค่าใช้จ่ายการผลิตที่ถูกบันทึกเข้าไปในงานระหว่างทำเพื่อผลิตสินค้าสำเร็จรูปพร้อมกับวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรง เมื่อผลิตสินค้าสำเร็จรูปกระบวนการต้นทุนผลิตภัณฑ์ เริ่มจากงานระหว่างผลิตและโอนไปเป็นสินค้าสำเร็จรูประหว่างงวดเวลาบัญชี เมื่อสินค้าถูกขาย ต้นทุนผลิตภัณฑ์จะรวมอยู่ในต้นทุนขายของสินค้าที่ถูกขาย และค่าใช้จ่ายทางบัญชี ดังนั้นการคำนวณทางบัญชีส่วนใหญ่จะถือเอาต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้น ตามส่วนประกอบของต้นทุน ไม่ว่าจะเป็นต้นทุนทางตรงหรือต้นทุนทางอ้อม รวมทั้งต้นทุนผลิตภัณฑ์ หรืออาจจะคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์เฉพาะส่วนที่เป็นต้นทุนผันแปรเท่านั้น ส่วนต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นจะถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดและมีการโอนต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามปริมาณการผลิตที่เกิดขึ้น เพื่อใช้ในการวางแผนและการกำหนดราคาขาย ต้นทุนของผลิตภัณฑ์จะรวมอยู่ในสินค้าที่อยู่ในคลังสินค้าจนกระทั่งสินค้าถูกจำหน่ายออกไป ดังนั้นการแบ่งต้นทุนที่เกิดขึ้นอาจมีทั้งต้นทุนที่เกิดขึ้นโดยตรงและโดยอ้อม ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของผู้ใช้ข้อมูล ซึ่งการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์สามารถแบ่งได้ 2 วิธี คือวิธีการบัญชีต้นทุนรวมและวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร

ความหมายของวิธีการบัญชีต้นทุนรวม

วิธีการบัญชีต้นทุนรวม (absorption costing) บางครั้งอาจจะเรียกว่า “ วิธีต้นทุนเต็ม ” (full costing) หมายถึง การคำนวณต้นทุนการผลิตทั้งหมดที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิต ในงวดหนึ่งประกอบด้วยต้นทุนวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายการผลิต ในส่วนที่เป็นทั้งต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรรวมกันจัดเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ ปรากฏในรูปของต้นทุนสินค้าที่ผลิต หรือต้นทุนงานระหว่างผลิตจนกว่าจะถูกจำหน่ายออกไปก็จะถือเป็นต้นทุนขาย วิธีการบัญชีต้นทุนรวมค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนผลิตภัณฑ์ไม่ใช่ต้นทุนงวดเวลา มีผลทำให้ต้นทุนสินค้าคงเหลือวิธีนี้ มีค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่รวมอยู่ด้วย

ดังนั้น การคำนวณต้นทุนวิธีนี้จึงเป็นวิธีที่นิยมใช้กันโดยทั่วไปและมีประโยชน์ในการคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือที่รายงานในงบการเงินของกิจการตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และใช้เป็นรายงานสำหรับเสนอข้อมูลแก่บุคคลภายนอก ดังแสดงในรูปที่ 4.1

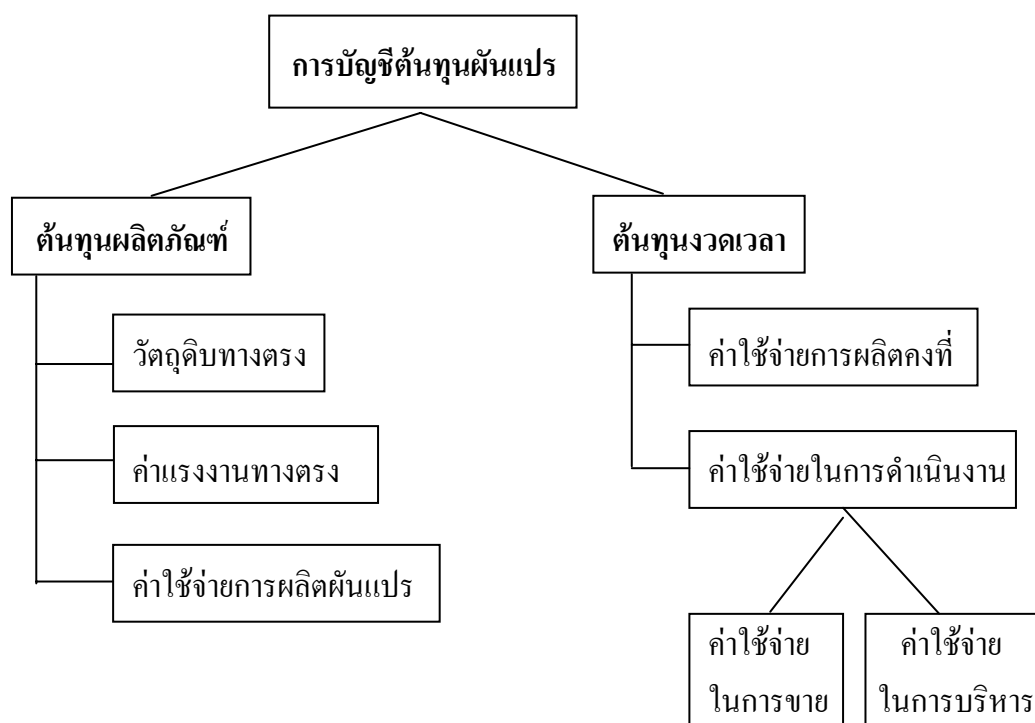


รูปที่ 4.1 แสดงต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวม

ความหมายวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร

วิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร (variable costing) บางครั้งอาจจะเรียกว่า “วิธีการบัญชีต้นทุนทางตรง” (direct costing) หรือ วิธีต้นทุนส่วนเพิ่ม (marginal costing) หมายถึง การคำนวณต้นทุนการผลิตที่เกิดขึ้นเฉพาะส่วนที่ผันแปร ประกอบด้วยวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรเท่านั้น โดยแยกออกมาจากค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ ส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่นั้นจะไม่ถือเป็นต้นทุนการผลิต แต่จะบันทึกไว้เป็นต้นทุนงวดเวลาและไม่ถือเป็นต้นทุนสินค้าคงเหลือ

ดังนั้น การคำนวณต้นทุนวิธีนี้จึงไม่เป็นที่ยอมรับในการจัดทำงบการเงินที่เสนอต่อบุคคลภายนอกและไม่เป็นที่ยอมรับในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อคำนวณภาษีแต่วิธีการบัญชีต้นทุนผันแปรนี้ เป็นที่นิยมแพร่หลายในการจัดทำรายงานสำหรับใช้ภายในกิจการ เพราะงบกำไรขาดทุนจะแสดงให้เห็นถึงกำไรส่วนเกิน ทั้งนี้เกิดจากแนวคิดที่ว่าต้นทุนคงที่เป็นต้นทุนที่กิจการจะต้องจ่ายเสมอไม่ว่ากิจการจะผลิตสินค้าได้เท่าใดหรือมีปริมาณยอดขายเท่าใด จะเน้นความสำคัญของกำไรส่วนเกินหลังหักต้นทุนผันแปรก่อนหักต้นทุนคงที่ ซึ่งเป็นตัวชี้วัดว่าธุรกิจได้ดำเนินได้สำเร็จตามวัตถุประสงค์มากน้อยเพียงใด ซึ่งจะวิธีนี้มีประโยชน์ต่อฝ่ายบริหารในการวางแผนและควบคุมการดำเนินงานของกิจการ ดังแสดงในรูปที่ 4.2

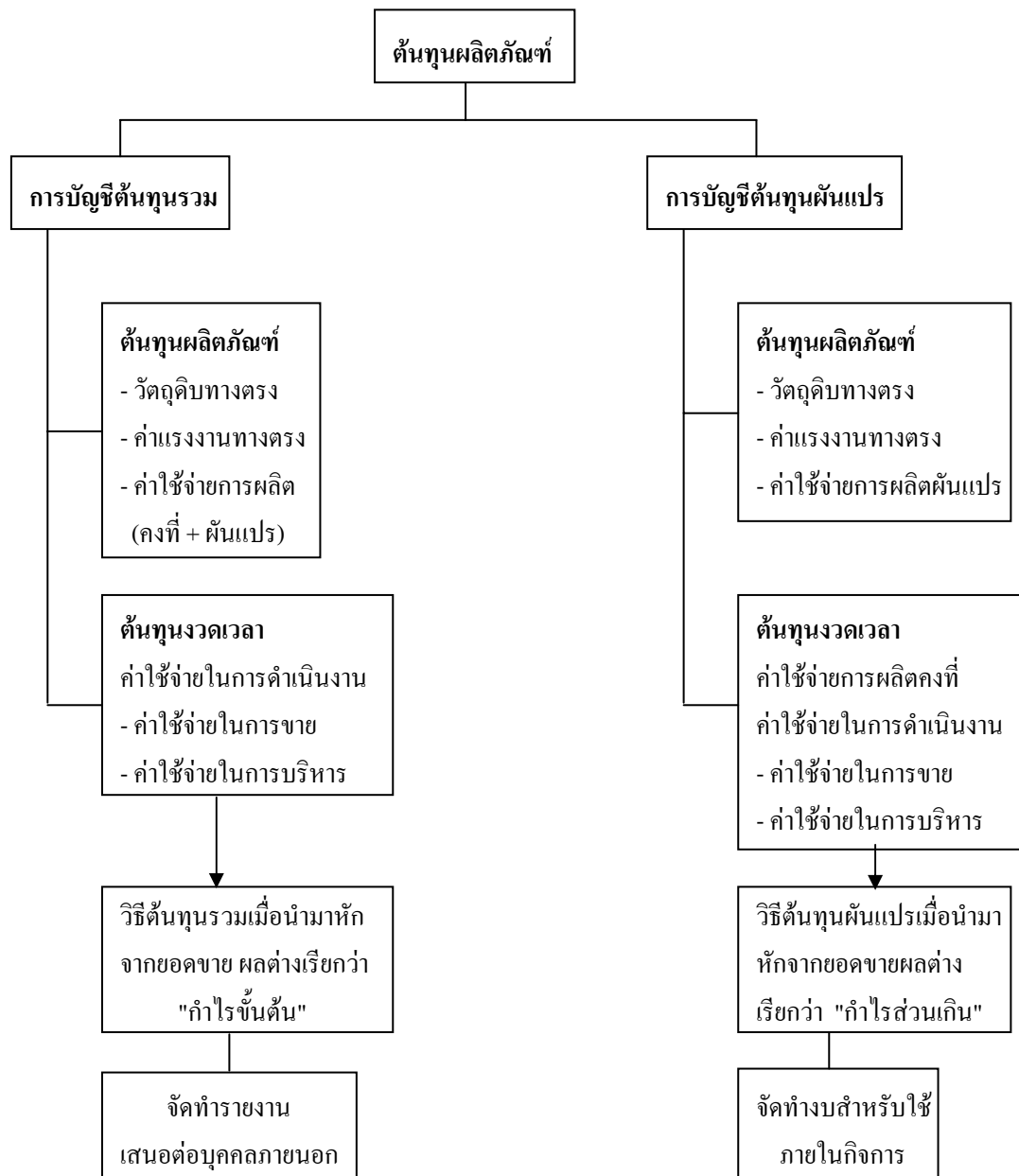


รูปที่ 4.2 แสดงต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร

ความแตกต่างระหว่างวิธีการบัญชีต้นทุนรวมและวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร

ความแตกต่างทั้งสองวิธีนี้มีเพียงค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่ที่เกิดขึ้นเท่านั้น ซึ่งการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์วิธีการบัญชีต้นทุนรวม จะถือว่าค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนผลิตภัณฑ์ ส่วนวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปรนั้นจะไม่นำเอาค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่มารวมเป็นต้นทุน

ผลิตภัณฑ์แต่ละจะนำไปเป็นต้นทุนตามเวลาซึ่งจะมีผลต่อกำไรสุทธิที่แสดงในงบกำไรขาดทุนและงบดุล ดังแสดงในรูปที่ 4.3



รูปที่ 4.3 แสดงความแตกต่างระหว่างการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์วิธีการบัญชีต้นทุนรวมและวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร

แนวคิดเกี่ยวกับการคำนวณต้นทุนตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวมและวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร

แนวคิดเกี่ยวกับการคำนวณต้นทุนตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวมและวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร จากวิธีการคำนวณต้นทุนตามวิธีต้นทุนรวมนั้นจะใช้กับวิธีการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่เกิดขึ้น และจัดทำงบกำไรขาดทุน เพื่อรายงานผลเสนอต่อบุคคลภายนอก ตามหลักการบัญชีที่ยอมรับโดยทั่วไป ส่วนวิธีต้นทุนผันแปร เป็นวิธีการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่เกิดขึ้นและจัดทำงบกำไรขาดทุนสำหรับใช้ภายในกิจการ เพื่อเสนอต่อผู้บริหาร ใช้ในการวางแผนการควบคุม การสั่งการ การกำหนดราคา ผลิตภัณฑ์ และตัดสินใจในปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น สามารถสรุปแนวคิดได้ดังนี้

1. ในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์นั้น วิธีการบัญชีต้นทุนรวมจะถือว่าค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนผลิตภัณฑ์ และจะเปลี่ยนสภาพเป็นต้นทุนงวดเวลา เมื่อมีการขายเกิดขึ้น ในรูปของต้นทุนขาย ส่วนวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร จะถือว่าค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่เป็นต้นทุนงวดเวลา เช่นเดียวกับค่าใช้จ่ายในการขายและการบริหาร

2. ตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวม ต้นทุนที่เกิดขึ้นทั้งหมดทั้งต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่จากการผลิตสินค้าถือเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ ส่วนวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปรนั้นในส่วนของการขาย การผลิตคงที่จะไม่ถือเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์แต่จะถูกบันทึกไว้เป็นต้นทุนงวดเวลาไม่ใช่ต้นทุนผลิตภัณฑ์

3. วิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร เมื่อนำต้นทุนผันแปรและค่าใช้จ่ายการขายและบริหารมาหักจากยอดขายส่วนต่างที่ได้เรียกว่า “ กำไรส่วนเกิน ” (contribution margin) แต่ถ้าเป็นวิธีการบัญชีต้นทุนรวม เมื่อนำต้นทุนขายมาหักออกจากยอดขาย ส่วนต่างนั้นจะเรียกว่า กำไรขั้นต้น (gross profit)

4. วิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร จะไม่ถือว่าในส่วนของการขายการผลิตคงที่เป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ซึ่งจะมีผลกระทบต่อสินค้าคงเหลือของกิจการ ส่วนวิธีการบัญชีต้นทุนรวมถือว่าค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนผลิตภัณฑ์และกลายเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้าคงเหลือ ซึ่งจะไม่ถูกบันทึกค่าใช้จ่ายจนกว่าจะมีการขายออกไป ดังนั้นถ้างวดการผลิตใดมีสินค้าคงเหลือไปงวดหน้าจะทำให้เป็นการผลักภาระค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นในงวดนี้ไปเป็นต้นทุน ค่าใช้จ่ายในงวดถัดไป มีผลต่องบดุลของกิจการ

5. การรายงานกำไรและคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปรไม่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป ใช้สำหรับฝ่ายบริหารเพื่อใช้ในการวางแผน ควบคุม สั่งการและการตัดสินใจและรายงานผลการปฏิบัติ ส่วนวิธีการบัญชีต้นทุนรวมนั้นเป็นวิธีการคำนวณตามหลักการบัญชีที่ยอมรับโดยทั่วไปและใช้สำหรับรายงานเสนอต่อบุคคลภายนอกหรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง

ในปัจจุบันแนวคิดเกี่ยวกับการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ และการจัดทำงบกำไรขาดทุน จำเป็นต้องพิจารณา ถึงข้อดีข้อเสียและความจำเป็นในการใช้วิธีใดเหมาะสมสำหรับกิจการ สามารถคำนวณได้ดังตัวอย่างที่ 4.1

ตัวอย่างที่ 4.1 บริษัท วิรัตน์ จำกัด ทำการผลิตและจำหน่ายเครื่องใช้ไฟฟ้ามีข้อมูลการผลิต ดังต่อไปนี้ (ไม่มีสินค้าคงเหลือต้นงวด)

ปริมาณหน่วยผลิต	1,000	หน่วย
ปริมาณหน่วยขาย	950	หน่วย
ราคาขายต่อหน่วย	850	บาท
กำลังการผลิตปกติ	1,200	หน่วย
ต้นทุนการผลิตผันแปรต่อหน่วย		
- วัสดุดิบทางตรง	150	บาท
- ค่าแรงงานทางตรง	200	บาท
- ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร	120	บาท
- ค่าใช้จ่ายในการขายและการบริหารผันแปร	30	บาท
ต้นทุนการผลิตคงที่		
- ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่	100,000	บาท
- ค่าใช้จ่ายในการขายและการบริหารคงที่	50,000	บาท

จากข้อมูลข้างต้นสามารถแสดงการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวมและวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปรต่อหน่วยได้ดังนี้

	วิธีการบัญชีต้นทุนรวม	วิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร
วัสดุดิบทางตรง	150	150
ค่าแรงงานทางตรง	200	200
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร	120	120
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่	<u>100</u>	—
รวมต้นทุนผลิต	<u>570</u> บาท/หน่วย	<u>470</u> บาท/หน่วย

ค่าใช้จ่ายการผลิตต่อหน่วยคำนวณได้จาก

$$= \frac{100,000 \text{ บาท}}{1,000} = 100 \text{ บาทต่อหน่วย}$$

จากการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์จะเห็นว่าทั้ง 2 วิธีต้นทุนผลิตภัณฑ์ต่อหน่วย จะแตกต่างกัน จะมีผลต่อมูลค่าของสินค้าคงเหลือเมื่อสิ้นงวดบัญชี และจะปรากฏในงบดุลและงบกำไรขาดทุนที่มีจำนวนต่างกันดังต่อไปนี้

สินค้าคงเหลือต้นงวด	0	หน่วย
<u>บวก</u> ปริมาณที่ผลิตในงวดนี้	<u>1,000</u>	หน่วย
สินค้ามีไว้เพื่อขาย	1,000	หน่วย
<u>หัก</u> ปริมาณสินค้าที่ขายไป	<u>950</u>	หน่วย
สินค้าคงเหลือปลายงวด	<u>50</u>	หน่วย

ดังนั้น ต้นทุนสินค้าคงเหลือตามวิธีต้นทุนรวมจะมีมูลค่าเท่ากับ 50 หน่วย ๆ ละ 570 บาท เป็นจำนวนต้นทุนสินค้าคงเหลือทั้งสิ้นเท่ากับ 28,500 บาท ส่วนวิธีต้นทุนผันแปรจะมีสินค้าคงเหลือเท่ากับ 50 หน่วย ๆ ละ 470 เป็นจำนวนต้นทุนสินค้าคงเหลือทั้งสิ้นเท่ากับ 23,500 บาท ความแตกต่างข้างต้นจะมีผลต่อกำไรสุทธิที่คำนวณได้ ซึ่งจะแสดงรายละเอียดในงบกำไรขาดทุนและงบดุลต่อไปนี้

การจัดทำงบกำไรขาดทุน

การจัดทำงบกำไรขาดทุนตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวมและวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปรนั้น จะมีความแตกต่างกันนั้นมีผลทำให้กำไรสุทธิที่คำนวณได้ เนื่องจากจำนวนหน่วยที่ผลิตและจำนวนหน่วยขายต่างกัน มีผลต่อการจัดทำงบกำไรขาดทุน ต้นทุนขายและต้นทุนสินค้าคงเหลือสามารถนำมาแสดงโครงสร้าง การจัดทำงบกำไรขาดทุนตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวมและวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปรได้ดังตัวอย่างที่ 4.2 และ 4.3

ตัวอย่างที่ 4.2 แสดงโครงสร้างงบกำไรขาดทุนวิธีการบัญชีต้นทุนรวม

บริษัท อัญชิษฐา จำกัด
งบกำไรขาดทุน (วิธีการบัญชีต้นทุนรวม)
สำหรับปี ลีนสุด 31 ธันวาคม 2548

ขาย		xx	
หัก ต้นทุนสินค้าที่ขาย			
สินค้าคงเหลือต้นงวด (ต้นทุนผลิตขั้นแปร + ต้นทุนผลิตคงที่)	xx		
บวก ต้นทุนขายสินค้าที่ผลิตงวดนี้ (ต้นทุนผลิตขั้นแปร + ต้นทุนผลิตคงที่)	xx		
สินค้ามีไว้เพื่อขาย	xx		
หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด (ต้นทุนผลิตขั้นแปร + ต้นทุนผลิตคงที่)	xx		
ต้นทุนขายก่อนรายการปรับปรุง	xx		
บวก หรือ หัก ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรเข้างานต่ำหรือสูงไป(ถ้ามี)	xx	xx	
กำไรขั้นต้น		xx	
หัก ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน :-			
- ค่าใช้จ่ายในการขาย (ค่าใช้จ่ายขั้นแปร + ค่าใช้จ่ายคงที่)	xx		
- ค่าใช้จ่ายในการบริหาร (ค่าใช้จ่ายขั้นแปร + ค่าใช้จ่ายคงที่)	xx	xx	
กำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ		xx	

การจัดทำงบกำไรขาดทุนวิธีการบัญชีต้นทุนรวมนี้ จะต้องคำนึงถึงรายการปรับปรุง ซึ่งรายการปรับปรุง หมายถึง การปรับปรุงในเรื่องของค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรสูงไปหรือต่ำไป ซึ่งคำนวณได้จากการเปรียบเทียบระหว่างปริมาณสินค้าที่ผลิตจริงของแต่ละงวดบัญชีกับจำนวนสินค้าที่ผลิต ณ ระดับกำลังการผลิตปกติ ผลต่างที่ได้เมื่อนำไปคูณด้วยอัตราที่ใช้จ่ายการผลิตคงที่ต่อหน่วยผลที่ได้จะเป็นค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรสูงไปหรือต่ำไปดังตัวอย่างต่อไปนี้

ปริมาณหน่วยที่ผลิตจริง	8,900 หน่วย
ปริมาณหน่วย ณ ระดับกำลังการผลิตปกติ	9,000 หน่วย
ผลต่างกำลังการผลิต ต่ำไป	100 หน่วย
ถ้าหาก ต้นทุนการผลิตคงที่ต่อหน่วยเท่ากับ 50 บาท	
ค่าใช้จ่ายในการผลิตจัดสรรต่ำไป	$= 100 \times 50 = 5,000$ บาท

ตัวอย่างที่ 4.3 แสดงโครงสร้างงบกำไรขาดทุนวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร

บริษัท อัญชิษฐา จำกัด			
งบกำไรขาดทุน (วิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร)			
สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2548			
ขาย			xx
หัก ต้นทุนผันแปร :-			
ต้นทุนขายผันแปร :			
สินค้าคงเหลือต้นงวด (ต้นทุนผลิตผันแปร)	xx		
บวก ต้นทุนสินค้าที่ผลิตงวดนี้ (ต้นทุนผลิตผันแปร)	xx		
สินค้ามีไว้เพื่อขาย	xx		
หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด (ต้นทุนผลิตผันแปร)	xx	xx	
ค่าใช้จ่ายขายและบริหารผันแปร		xx	xx
กำไรส่วนเกิน			xx
ต้นทุนคงที่ :			
ต้นทุนผลิตคงที่	xx		
ค่าใช้จ่ายขายและบริหารคงที่	xx	xx	
กำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ			xx

จากโครงสร้างงบกำไรขาดทุนจะเห็นว่างบกำไรขาดทุนแบบวิธีการบัญชีต้นทุนรวมจะไม่ได้แสดงกำไรส่วนเกิน ทำให้กิจการไม่สามารถจะวิเคราะห์ได้ว่ากำไรเปลี่ยนแปลงเนื่องจากการขายจำนวนเท่าใด และต้นทุนคงที่เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้าซึ่งต่างกับวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร โดยมียอดขายหักต้นทุนผันแปรจะได้ยอดกำไรส่วนเกินที่แสดงให้เห็นว่า กำไรส่วนเกินที่เกิดขึ้นคุ้มหรือไม่คุ้มกับต้นทุนคงที่ ทำให้ฝ่ายบริหารทราบผลการดำเนินงานและสามารถตัดสินใจแก้ไขปรับปรุงได้ทันการ ซึ่งง่ายต่อการตัดสินใจ วางแผนและควบคุมของกิจการ ดังนั้นสามารถนำมาแสดงการจัดทำงบกำไรขาดทุนได้ 2 วิธีคือ ต้นทุนตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวมและวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร

1. การแสดงการจัดทำงบกำไรขาดทุนตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวม

จากโครงสร้างของการจัดทำงบกำไรขาดทุนสามารถนำมาจัดทำงบกำไรขาดทุนเพื่อแสดงผลกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิและสินค้าคงเหลือได้ดังตัวอย่างที่ 4.4

ตัวอย่างที่ 4.4 บริษัทไอซ์ซี่ จำกัด เป็นโรงงานผลิตสินค้าชนิดหนึ่งมีข้อมูลการผลิตสินค้า ดังนี้

	2546	2547	2548
ต้นทุนผลิตและสินค้าสำเร็จรูป :			
ปริมาณที่คาดว่าจะผลิต (หน่วย)	50,000	50,000	50,000
สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ(หน่วย)ต้นงวด	0	0	15,000
จำนวนผลิตจริง (หน่วย)	50,000	50,000	50,000
ขาย (หน่วย)	50,000	35,000	65,000
สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ(หน่วย)ปลายงวด	0	15,000	0
ยอดขายและค่าใช้จ่ายทั้ง 3 ปี :			
ราคาขายต่อหน่วย	12	บาท	
ต้นทุนมาตรฐานต่อหน่วย :			
วัตถุดิบทางตรง	3	บาท	
ค่าแรงงานทางตรง	2	บาท	
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร	1	บาท	
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ (150,000/50,000)	3	บาท	
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารผันแปร	1	บาท	
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารคงที่ต่อปี 25,000		บาท	

จากข้อมูลข้างต้นสามารถนำมาจัดทำงบกำไรขาดทุนวิธีการบัญชีต้นทุนรวมได้ดังนี้

บริษัท ไอซ์ซี่ จำกัด
งบกำไรขาดทุน (วิธีต้นทุนรวม)
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2546-2548

	2546	2547	2548
ขาย (12 บาทต่อหน่วย)	600,000	420,000	780,000
หัก ต้นทุนสินค้าที่ขาย (9บาท/หน่วย)	450,000	315,000	585,000
กำไรขั้นต้น	150,000	105,000	195,000

หัก ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร :

ผันแปร(1 บาทต่อหน่วย)	50,000	35,000	65,000
คงที่	25,000	25,000	25,000
กำไรสุทธิ	75,000	45,000	105,000

1.1 ข้อดีของวิธีการบัญชีต้นทุนรวม การบัญชีต้นทุนรวมเป็นการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์และจัดทำงบกำไรขาดทุนเพื่อเสนอต่อบุคคลภายนอก ภายใต้หลักการบัญชีที่ยอมรับโดยทั่วไป ดังนั้นพอสรุปถึงข้อดีของวิธีการบัญชีต้นทุนรวม ได้ดังนี้

1.1.1 ต้นทุนการผลิตในส่วนที่เป็นต้นทุนคงที่ หมายถึง ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ได้ถูกกำหนดให้เป็นต้นทุนการผลิต โดยรวมเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์หรือสินค้าคงเหลือ ดังนั้นมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่ปรากฏในงบดุล จึงแสดงจำนวนเงินหรือต้นทุนที่จ่ายไปโดยตรงหรือโดยอ้อมเพื่อให้ได้ สินทรัพย์นั้นมา ซึ่งตรงตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป โดยสามารถนำไปใช้ในการรายงานงบการเงินที่เสนอต่อบุคคลภายนอก

1.1.2 การคำนวณต้นทุนตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวม จะให้ประโยชน์อย่างมากต่อการตัดสินใจระยะยาว ในการกำหนดราคาของผลิตภัณฑ์เพราะผู้บริหารสามารถทราบต้นทุนผลิตทั้งส่วนที่เป็นต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปร สามารถกำหนดราคาขายให้ครอบคลุมต้นทุนรวมและมีกำไร

1.1.3 การจัดทำงบกำไรขาดทุนตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวม โดยนำต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดรายได้มาเปรียบเทียบกับรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันนั้น สามารถสรุปผลดำเนินงานโดยไม่ต้องยุ่งยากในการแยกต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่

1.1.4 ในปัจจุบันมีการใช้เทคโนโลยีการผลิตขั้นสูง ทำให้เกิดต้นทุนคงที่ในรูปแบบของเงินลงทุนในสินทรัพย์ถาวรเป็นจำนวนมาก การตัดสินใจเกี่ยวกับการวางแผนควบคุมหรือตัดสินใจในด้านอื่น ๆ ของผู้บริหาร จึงจำเป็นต้องให้ความสำคัญและสนใจกับต้นทุนคงที่หรือเงินลงทุนในสินทรัพย์ถาวรดังกล่าว

1.1.5 ข้อมูลจากงบการเงินตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวมจะช่วยให้ผู้บริหารสนใจที่จะบริหารงานให้มีรายได้สูงกว่าต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปร และช่วยกระตุ้นให้ผู้บริหารทำการตัดสินใจระยะสั้นเพื่อเลือกทางเลือกที่ให้ประโยชน์สูงสุดแก่กิจการต่อไป

1.2 ข้อเสียของวิธีการบัญชีต้นทุนรวม การบัญชีต้นทุนรวมเป็นการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์และจัดทำงบกำไรขาดทุน เพื่อเสนอต่อบุคคลภายนอกแต่การจัดทำภายใต้แนวคิดการแบ่งต้นทุนตามหน้าที่ โดยถือหลักว่าต้นทุนผลิตประกอบด้วยต้นทุนการผลิตทั้งต้นทุนการผลิตคงที่และต้นทุน

การผลิตผันแปรทั้งหมด ซึ่งจะเปลี่ยนสภาพเป็นต้นทุนงวดเวลาเมื่อมีการขายโดยแสดงในรูปแบบของต้นทุนสินค้าที่ขาย ถึงแม้วิธีการบัญชีต้นทุนรวมจะมีประโยชน์ในด้านการนำเสนอต่อบุคคลภายนอกแต่วิธีนี้ก็มิมีข้อเสียพอสรุปได้ดังนี้

1.2.1 ความถูกต้องของการประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่จัดสรรเข้างานจะถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนผลิตโดยประมาณระดับการผลิตที่คาดว่าจะทำการผลิตได้ โดยระดับการผลิตจริงอาจมีความแตกต่างไปจากระดับการผลิตที่ประมาณไว้ ด้วยเหตุนี้จึงมีผลทำให้ต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณออกมาไม่ถูกต้อง รวมทั้งกำไรขั้นต้นที่ได้ อาจจะเป็นกำไรที่ไม่ถูกต้อง

1.2.2 งบกำไรขาดทุนตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวม ไม่ได้ให้ข้อมูลที่เพียงพอต่อการที่ผู้บริหารจะนำไปใช้ในการตัดสินใจหรือช่วยในการควบคุมตลอดจนทำให้เกิดปัญหาและความยุ่งยากในการปรับปรุงผลต่างที่เกิดขึ้นจากการคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรสูงหรือต่ำไป

1.2.3 งบกำไรขาดทุนตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวมนั้น ไม่แสดงให้เห็นถึงความสามารถในการทำกำไรของสินค้าและหน่วยงานย่อยไม่ชัดเจน เนื่องจากมีการปันส่วนต้นทุนคงที่รวมของกิจการ ไม่ได้มีการประเมินผลการปฏิบัติงานและควบคุมงานของสินค้าและหน่วยงานย่อย

1.2.4 วิธีการบัญชีต้นทุนรวม จะปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตให้สินค้าที่ผลิตได้ทุกหน่วย ทั้งที่ขายได้และขายไม่ได้ ทำให้ข้อมูลที่นำมาใช้ตัดสินใจทำได้ยากในบางเรื่อง เช่น การตัดสินใจรับคำสั่งซื้อราคาพิเศษ การยกเลิกสายผลิตภัณฑ์

1.2.5 การจัดทำงบกำไรขาดทุนตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวมจะนำต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดรายได้มาเปรียบเทียบกับรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน สามารถสรุปผลการดำเนินงานโดยไม่ต้องยุ่งยากในการแยกต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่

1.2.6 ข้อมูลจากงบการเงินตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวมจะช่วยให้ผู้บริหารสนใจที่จะบริหารงานให้มีรายได้สูงกว่าต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปร และช่วยกระตุ้นให้ผู้บริหารตัดสินใจระยะสั้นเพื่อเลือกทางเลือกที่ให้ประโยชน์สูงสุดแก่กิจการต่อไป

2. การแสดงการจัดทำงบกำไรขาดทุนตามทุนตามวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร

จากโครงสร้างของการจัดทำงบกำไรขาดทุน สามารถนำมาจัดทำงบกำไรขาดทุนเพื่อแสดงผลกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิและสินค้าคงเหลือได้ดังตัวอย่างที่ 4.5

ตัวอย่างที่ 4.5 จากตัวอย่างที่ 4.4 สามารถนำมาแสดงงบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนผันแปรได้ดังนี้

บริษัท ไอซ์ซี่ จำกัด
งบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนผันแปร
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2546-2548

	2546	2547	2548
ขาย (12 บาทต่อหน่วย)	600,000	420,000	780,000
หัก ต้นทุนผันแปร :			
ต้นทุนขาย(6 บาทต่อหน่วย)	300,000	210,000	390,000
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารผันแปร	50,000	35,000	65,000
กำไรส่วนเกิน	250,000	175,000	325,000
หัก ต้นทุนคงที่ :			
ต้นทุนการผลิต	150,000	150,000	150,000
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	25,000	25,000	25,000
กำไรสุทธิ	75,000	0	150,000

จากการแสดงการจัดทำงบกำไรขาดทุนทั้งสองวิธีจะทำให้เห็นข้อแตกต่างระหว่างกำไรสุทธิในแต่ละปี ดังตารางที่ 4.1

ตารางที่ 4.1 ตารางแสดงเปรียบเทียบกำไรสุทธิวิธีการบัญชีต้นทุนรวมและวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร

รายการ	วิธีต้นทุนรวม	วิธีต้นทุนผันแปร
กำไรสุทธิ ปี 2546	75,000	75,000
กำไรสุทธิ ปี 2547	45,000	- 0 -
กำไรสุทธิ ปี 2548	105,000	150,000

กำไรสุทธิจากการดำเนินงานโดยวิธีการบัญชีต้นทุนรวมจะสูงหรือต่ำกว่ากำไรที่แสดงโดยวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปรขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างปริมาณที่ผลิตกับปริมาณขาย สรุปได้คือ 1) ถ้าปริมาณผลิตเท่ากับปริมาณขายกำไรจะเท่ากัน 2) ถ้าปริมาณผลิตมากกว่าขายกำไรตามวิธีต้นทุนรวมจะสูงกว่ากำไรตามวิธีต้นทุนผันแปร หมายความว่าค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่บางส่วนจะถูกยกยอดไปงวดหน้าในรูปของสินค้าคงเหลือปลายงวดตามวิธีต้นทุนรวม ขณะที่ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่

ส่วนนี้จะถูกตัดเป็นค่าใช้จ่ายทั้งหมดในงวดที่เกิดขึ้นตามวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปรและ 3) ถ้าปริมาณผลิตต่ำกว่าปริมาณขายกำไรตามวิธีต้นทุนรวมจะน้อยกว่ากำไรตามวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร ในกรณีนี้ต้นทุนจัดสรรจะประกอบด้วย ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่เกิดขึ้นในงวดรวมกับ ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่รวมอยู่ในสินค้าคงเหลือต้นงวดซึ่งยกมาจากงวดก่อน

2.1 ข้อดีของวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร ฝ่ายบริหารมักให้ความสนใจและยอมรับการใช้วิธีการบัญชีต้นทุนผันแปรที่มุ่งเสนอข้อมูลเพื่อการตัดสินใจ การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์และจัดทำงบกำไรขาดทุน ทำให้ผู้บริหารยอมรับและนำไปใช้ดังนี้

2.1.1 ข้อมูลจากงบกำไรขาดทุนแสดงให้เห็นถึงกำไรส่วนเกิน สามารถนำไปใช้ในการวิเคราะห์ต้นทุนปริมาณ และกำไรคำนวณหาจุดคุ้มทุนและการวางแผนกำไรของกิจการ กำหนดราคาขาย กำหนดปริมาณการขาย ณ จุดที่ให้กำไรตามที่ต้องการ

2.1.2 กำไรส่วนเกินช่วยให้ฝ่ายบริหารใช้ในการตัดสินใจควบคุมสั่งการและการวางแผนว่าผลิตภัณฑ์ชนิดใดควรส่งเสริมการขายให้มากขึ้น ผลิตภัณฑ์ใดควรยกเลิกเพราะในระยะสั้น ผลิตภัณฑ์ชนิดที่มีกำไรส่วนเกินสูง มีโอกาสสร้างกำไรสุทธิได้มาก

2.1.3 กำไรส่วนเกินช่วยในการเปลี่ยนแปลงและกำหนดนโยบายต่าง ๆ เช่น การลดเพิ่มราคาขาย การให้ส่วนลดพิเศษ การให้ของแถม การเปลี่ยนแปลงเพิ่มลดต้นทุนการผลิตโดยยึดหลัก ต้นทุนที่เพิ่มขึ้นต้องน้อยกว่ารายได้ที่เพิ่มขึ้น

2.1.4 การคำนวณต้นทุนผลิตตามวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร ถือว่าค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่เป็นต้นทุนสำหรับงวด ไม่ใช่ต้นทุนผลิตภัณฑ์ ทำให้ไม่เกิดปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดระดับของการผลิตลดปัญหาเกี่ยวกับการปรับปรุงต้นทุน เมื่อมีค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรสูงไปหรือต่ำไป

2.1.5 การเสนอรายงานผลการดำเนินงานของหน่วยงานฝ่ายต่าง ๆ อาจจะแบ่งตามสายผลิตภัณฑ์ เขตการขาย สาขาหรือแผนก วิธีการบัญชีต้นทุนผันแปรจะให้การวัดผลงานที่ถูกต้องและเหมาะสม ชัดเจนตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวม ลดปัญหาการจัดสรรต้นทุนคงที่ที่ให้แก่งานและฝ่ายต่าง ๆ

2.1.6 วิธีการบัญชีต้นทุนผันแปรจะสอดคล้องกับการควบคุมต้นทุน โดยใช้ระบบต้นทุนค่าใช้จ่ายและต้นทุนคงที่ในแต่ละงวดได้อย่างชัดเจนและถ้าหากค่าใช้จ่ายคงที่มีจำนวนมากเกินไปฝ่ายบริหารก็จะหาแนวทางแก้ไขลดค่าใช้จ่ายคงที่ซึ่งเป็นการควบคุมให้ต้นทุนลดลงได้

2.2 ข้อเสียของวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร วิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร เป็นการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์และเสนอรายงานผลการดำเนินงานที่ให้ประโยชน์แก่ฝ่ายบริหารเป็นที่ยอมรับว่าช่วยการบริหารและตัดสินใจได้แต่ก็มีจุดอ่อนหรือข้อเสีย หากนำไปใช้ไม่เหมาะสมอาจเกิดความเข้าใจ

ผิดพลาดหรือคลาดเคลื่อนไม่ถูกต้อง จึงมีข้อจำกัดในการนำข้อมูลจากวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปรมาใช้ ดังนี้

2.2.1 การคำนวณต้นทุนผันแปรแต่เพียงอย่างเดียวทำให้ต้นทุนสินค้าคงเหลือต่ำกว่าที่ควรจะเป็น ดังนั้นการใช้วิธีต้นทุนผันแปรจึงไม่สามารถนำมาใช้ จัดทำงบกำไรขาดทุนเสนอต่อบุคคลภายนอกได้ เพราะจะไม่สอดคล้องกับหลักการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไป เพราะต้นทุนผลิตภัณฑ์เฉพาะต้นทุนผันแปรเท่านั้น

2.2.2 การตัดสินใจโดยใช้กำไรส่วนเกินเป็นการหวังผลระยะสั้นมากกว่าการตัดสินใจระยะยาว เพราะ การตัดสินใจโดยใช้กำไรส่วนเกิน มักมีแนวโน้มของราคาขายต่ำ จนบางครั้งอาจจะมีราคาขายต่ำกว่าต้นทุนรวม อาจจะไม่คุ้มหรือเพียงพอที่จะไปชดเชยต้นทุนคงที่ ซึ่งมีผลต่อกำไรสุทธิรวมของกิจการ

2.2.3 การตัดสินใจของผู้บริหาร โดยพิจารณาจากกำไรส่วนเกินแต่เพียงอย่างเดียว อาจจะทำให้เกิดการผิดพลาดหรือไม่สามารถตัดสินใจโดยให้ผลประโยชน์สูงสุดแก่กิจการได้ ทั้งนี้ เพราะการผลิตสินค้าบางชนิดอาจมีกำไรส่วนเกินที่สูง แต่ในขณะเดียวกันอาจจะต้องลงทุนในสินทรัพย์ถาวรในมูลค่าที่สูงด้วยเช่นเดียวกัน เพราะในปัจจุบันมีการนำเอาเทคโนโลยีมาใช้ในการผลิตมักจะมีผลทำให้มีกำไรส่วนเกินสูงอาจจะมีผลทำให้ผู้บริหารตัดสินใจผิดพลาดได้

2.2.4 ถ้ากิจการได้ทำการผลิตและจำหน่ายเต็มกำลังการผลิตอยู่แล้ว วิธีการคำนวณต้นทุนผันแปรไม่ได้ให้ประโยชน์ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการกำหนดราคาของผลิตภัณฑ์ เงื่อนไขในการผลิต ระยะเวลาที่ใช้ในการผลิต เงื่อนไขและกลไก ทางการตลาด เช่นถ้าสินค้าที่ให้กำไรสูงสุดเมื่อกิจการต้องการขายและผลิตสินค้าชนิดนี้ แต่การผลิตเต็มที่แล้ว อาจจะต้องให้เสียค่าใช้จ่ายคงที่เพิ่มขึ้น เช่น จ้างหัวหน้าควบคุมเพิ่มหรือต้องซื้อเครื่องจักรใหม่ มีผลทำให้กำไรสุทธิที่ได้รับน้อยกว่าเดิมก็เป็นไป

2.2.5 วิธีการบัญชีต้นทุนผันแปรถือว่าต้นทุนคงที่ไม่ใช่ต้นทุนผลิตภัณฑ์ เป็นต้นทุนในงวดเวลาที่เกิดขึ้น ซึ่งขัดกับข้อเท็จจริง ถ้าหากว่ามีสินค้าคงเหลือปลายงวด ต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นยังคงรวมอยู่ในสินค้าคงเหลือ ซึ่งจะนำไปขายในงวดหน้ายังก่อประโยชน์ในงวดต่อไปที่มีการขายสินค้า

การเปรียบเทียบงบกำไรขาดทุนวิธีการบัญชีต้นทุนรวมและวิธีการบัญชีต้นทุน ผันแปร

เนื่องจากการเลือกวิธีการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์แต่ละวิธี มีผลทำให้สินค้าคงเหลือปลายงวด ต้นทุนขายและงบกำไรขาดทุนมีกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิแตกต่างกัน รวมทั้งรายงานผลการดำเนินงาน การแสดงฐานะการเงินแตกต่างกันไปตามลักษณะการผลิตและการขายในแต่ละงวดบัญชี ดังนั้นความสัมพันธ์ระหว่างการผลิตและการขายจึงมีความสัมพันธ์กันโดยตรง สามารถแยกออกได้ 3 กรณี คือ 1) กรณีปริมาณหน่วยขายเท่ากับปริมาณหน่วยผลิต 2) กรณีปริมาณหน่วยขายมากกว่าปริมาณหน่วยผลิตและ 3) กรณีปริมาณหน่วยขายน้อยกว่าปริมาณหน่วยผลิต ดังตัวอย่างที่ 4.6

ตัวอย่างที่ 4.6 บริษัท ก่อกาญจน์ จำกัด เป็นโรงงานผลิตเครื่องใช้ไฟฟ้าชนิดหนึ่งมีข้อมูล

การผลิต สินค้าดังนี้	2546	2547	2548
ต้นทุนผลิตและสินค้าสำเร็จรูป :			
จำนวนที่คาดว่าจะผลิต (หน่วย)	5,000	5,000	5,000
สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ(หน่วย) ต้นงวด	- 0 -	- 0 -	1,500
จำนวนผลิตจริง (หน่วย)	5,000	5,500	4,500
ขาย (หน่วย)	5,000	4,000	5,800
สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ(หน่วย)ปลายงวด	0	1,500	200
รายได้และค่าใช้จ่ายทั้ง 3 ปี :			
ขายต่อหน่วย	850	บาท	
ต้นทุนมาตรฐานต่อหน่วย :			
วัตถุดิบทางตรง	150	บาท	
ค่าแรงงานทางตรง	200	บาท	
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร	120	บาท	
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ (500,000/5,000)	100	บาท	
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารผันแปร	80	บาท	
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารคงที่ต่อปี	10,000	บาท	
บริษัทมีกำลังการผลิตปกติ 5,000 หน่วยต่อปี			

การคำนวณต้นทุนผลิตต่อหน่วย

	วิธีบัญชีต้นทุนรวม	วิธีบัญชีต้นทุนผันแปร
วัตถุดิบทางตรง	150	150
ค่าแรงงานทางตรง	200	200
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร	120	120
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่	<u>100</u>	<u>—</u>
รวมต้นทุนผลิตต่อหน่วย	<u>570</u>	<u>470</u>
ต้นทุนผลิตคงที่ต่อหน่วย	=	ต้นทุนผลิตคงที่รวม (บาท) กำลังการผลิตปกติ (หน่วย) หรือชั่วโมง 500,000 บาท
	=	5,000 หน่วย
	=	100 บาทต่อหน่วย

จากข้อมูลตัวอย่างข้างต้น สามารถนำมาแสดงการจัดทำงบกำไรขาดทุนเปรียบเทียบวิธีการบัญชีต้นทุนรวมและวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปรสำหรับปีที่ 1 ถึงปีที่ 3 ได้ตั้งแต่ละกรณีดังนี้

กรณีที่ 1 ปริมาณหน่วยขายเท่ากับปริมาณหน่วยผลิต ขาย 5,000 หน่วย และผลิต 5,000 หน่วย
งบกำไรขาดทุนวิธีการบัญชีต้นทุนรวม ปีที่ 1 สามารถจัดทำได้ดังนี้

บริษัท ก่อกาญจน์ จำกัด

งบกำไรขาดทุน (วิธีการบัญชีต้นทุนรวม)

สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2546

ขาย (5,000 หน่วยๆ ละ 850)		4,250,000
หัก ต้นทุนขาย :-		
สินค้าคงเหลือต้นงวด (ต้นทุนผลิตผันแปร + ต้นทุนผลิตคงที่)	0	
บวก ต้นทุนสินค้าที่ผลิตงวดนี้ (5,000 หน่วยๆ ละ 570 บาท)	<u>2,850,000</u>	
สินค้ามีไว้เพื่อขาย	2,850,000	
หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด	<u>0</u>	<u>2,850,000</u>

กำไรขั้นต้น		1,400,000
ค่าใช้จ่ายขายและบริหารผันแปร (5,000 หน่วยๆละ 80 บาท)	400,000	
ค่าใช้จ่ายขายและบริหารคงที่	<u>100,000</u>	<u>500,000</u>
กำไรสุทธิ		<u>900,000</u>

งบกำไรขาดทุนวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร ปีที่ 1

บริษัท ก่อกาญจน์ จำกัด
งบกำไรขาดทุน (วิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร)
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2546

ขาย (5,000 หน่วยๆละ 850)	4,250,000
--------------------------	-----------

ต้นทุนผันแปร :

สินค้าคงเหลือต้นงวด	0	
บวก สินค้าที่ผลิตงวดนี้ (5,000 หน่วยๆละ 470)	<u>2,350,000</u>	
สินค้ามีไว้เพื่อขาย	2,350,000	
หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด	<u>0</u>	2,350,000
ค่าใช้จ่ายขายและบริหารผันแปร (5,000 หน่วยๆละ 80 บาท)	<u>4,000,000</u>	<u>2,750,000</u>
กำไรส่วนเกิน		1,500,000

ต้นทุนคงที่ :

ต้นทุนผลิตคงที่	500,000	
ค่าใช้จ่ายขายและบริหารคงที่	<u>100,000</u>	<u>600,000</u>

กำไรสุทธิ	<u>900,000</u>
-----------	----------------

จากงบกำไรขาดทุนจะเห็นว่าในปีที่ 1 ไม่มีสินค้าคงเหลือต้นงวดยกมาและต้นทุนสินค้าคงเหลือปลายงวดและปริมาณที่ผลิตได้ 5,000 หน่วย มีจำนวนเท่ากับปริมาณขายนั้น จะมีผลทำให้กำไรสุทธิภายใต้วิธีการบัญชีต้นทุนรวมเท่ากับกำไรสุทธิวิธีต้นทุนผันแปร หมายความว่าค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่บางส่วนจะถูกยกยอดไปในงวดหน้า ในรูปของสินค้าคงเหลือปลายงวด ตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวม 150,000 บาท (1,500 หน่วย ต้นทุนคงที่หน่วยละ 100 บาท) ขณะที่ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ส่วนนี้จะถูกคิดเป็นค่าใช้จ่ายทั้งหมดในงวดที่เกิดขึ้นตามวิธีต้นทุนผันแปร

กรณีที่ 2 ปริมาณหน่วยขายน้อยกว่า ปริมาณหน่วยผลิต ขาย 3,500 หน่วยผลิต 5,000 หน่วย
งบกำไรขาดทุนวิธีการบัญชีต้นทุนรวม ปีที่ 2 สามารถจัดทำได้ดังนี้

บริษัท ก่อกาญจน์ จำกัด		
งบกำไรขาดทุน (วิธีการบัญชีต้นทุนรวม)		
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2547		
ขาย (4,000 หน่วยๆละ 850)		3,400,000
ต้นทุนขาย		
สินค้าคงเหลือต้นงวด	0	
บวก ต้นทุนสินค้าที่ผลิตงวดนี้ (5,500 หน่วยๆละ 570)	<u>3,135,000</u>	
สินค้ามีไว้เพื่อขาย	3,135,000	
หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด (1,500 x 570)	<u>855,000</u>	
ต้นทุนขายก่อนรายการปรับปรุง	2,280,000	
หัก ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรเข้างานสูงไป (500 หน่วยๆละ 100)	<u>50,000</u>	<u>2,230,000</u>
กำไรขั้นต้น		1,170,000
ค่าใช้จ่ายขายและบริหารผันแปร (4,000 x หน่วยๆละ 80)	320,000	
ค่าใช้จ่ายขายและบริหารคงที่	<u>100,000</u>	<u>420,000</u>
กำไรสุทธิ		<u>750,000</u>

งบกำไรขาดทุนวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร ปีที่ 2

บริษัท ก่อกาญจน์ จำกัด		
งบกำไรขาดทุน (วิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร)		
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2547		
ขาย (4,000 หน่วยๆละ 850)		3,400,000
ต้นทุนผันแปร :		
ต้นทุนขายผันแปร :		
สินค้าคงเหลือต้นงวด	0	
บวก ต้นทุนสินค้าที่ผลิตงวดนี้ (5,500 หน่วยๆละ 470)	<u>2,585,000</u>	
สินค้ามีไว้เพื่อขาย	2,585,000	
หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด (1,500 หน่วยๆละ 470)	<u>705,000</u>	1,880,000

ค่าใช้จ่ายขายและบริหารผันแปร (4,000 x 80)	320,000	2,200,000
กำไรส่วนเกิน		1,200,000
ต้นทุนคงที่ :		
ต้นทุนผลิตคงที่	500,000	
ค่าใช้จ่ายขายและบริหารคงที่	100,000	600,000
กำไรสุทธิ		600,000
จากงบกำไรขาดทุนจะเห็นว่าในปีที่ 2 ไม่มีสินค้าคงเหลือต้นงวดยกมา แต่มีสินค้าคงเหลือปลายงวดจำนวน 1,500 หน่วย เพราะปริมาณหน่วยที่ผลิตได้ 5,500 หน่วย มีปริมาณหน่วยขายเพียง 4,000 หน่วย ปริมาณหน่วยขายน้อยกว่าปริมาณหน่วยผลิต จำนวน 1,500 หน่วย จะมีผลทำให้กำไรสุทธิภายใต้วิธีการบัญชีต้นทุนรวมมากกว่ากำไรสุทธิวิธีต้นทุนผันแปร		
กรณีที่ 3 ปริมาณหน่วยขายมากกว่าปริมาณหน่วยผลิต สมมติว่าปริมาณขาย 6,000 หน่วย และปริมาณหน่วยผลิต 5,000 หน่วย มีสินค้าคงเหลือต้นงวดยกมา 1,500 หน่วย		
งบกำไรขาดทุนวิธีการบัญชีต้นทุนรวม ปีที่ 3 สามารถจัดทำได้ดังนี้		
บริษัท ก่อกาญจน์ จำกัด		
งบกำไรขาดทุน (วิธีการบัญชีต้นทุนรวม)		
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2548		
ขาย (5,800 หน่วยๆละ 850)		4,930,000
ต้นทุนขาย		
สินค้าคงเหลือต้นงวด (1,500 หน่วยๆละ 570)	855,000	
บวก ต้นทุนสินค้าที่ผลิตงวดนี้ (4,500 หน่วยๆละ 570)	2,565,000	
สินค้ามีไว้เพื่อขาย	3,420,000	
หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด (200 หน่วยๆละ 570)	114,000	
ต้นทุนขายก่อนรายการปรับปรุง	3,306,000	
บวก ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรเข้างานค่าไป (500x100)	50,000	3,356,000
กำไรขั้นต้น		1,574,000
ค่าใช้จ่ายขายและบริหารผันแปร (5,800 หน่วยๆละ 80)	464,000	
ค่าใช้จ่ายขายและบริหารคงที่	100,000	564,000
กำไรสุทธิ		1,010,000

งบกำไรขาดทุนวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร ปีที่ 3 สามารถจัดทำได้ดังนี้

บริษัท ก่อกาญจน์ จำกัด

งบกำไรขาดทุน (วิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร)

สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2548

ขาย (5,800 หน่วยๆละ 850)		4,930,000
ต้นทุนผันแปร :		
ต้นทุนขายผันแปร :		
สินค้าคงเหลือต้นงวด (1,500 หน่วยๆละ 470)	705,000	
บวก สินค้าที่ผลิตงวดนี้ (4,500 หน่วยๆละ 470)	<u>2,115,000</u>	
สินค้ามีไว้เพื่อขาย	2,820,000	
หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด (200 หน่วยๆละ 470)	<u>94,000</u>	2,726,000
ค่าใช้จ่ายขายและบริหารผันแปร (5,800 หน่วยๆละ 80)	<u>464,000</u>	<u>3,190,000</u>
กำไรส่วนเกิน		1,740,000
ต้นทุนคงที่ :		
ต้นทุนผลิตคงที่	500,000	
ค่าใช้จ่ายขายและบริหารคงที่	<u>100,000</u>	<u>600,000</u>
กำไรสุทธิ		<u>1,140,000</u>

จากงบกำไรขาดทุนจะเห็นว่าในปีที่ 3 มีสินค้าคงเหลือต้นงวดยกมา จำนวน 1,500 หน่วย มีสินค้าคงเหลือปลายงวด จำนวน 200 หน่วย เพราะมีปริมาณหน่วยผลิตได้ในงวดนี้ จำนวน 4,500 หน่วย (ต้นงวดยกมา 1,500 หน่วย บวกผลิตได้ 4,500 หน่วย และขายไป 5,800 หน่วย คงเหลือ จำนวน 200 หน่วย) จะพบว่าปริมาณหน่วยขายมากกว่า ปริมาณหน่วยผลิตได้ จะมีผลทำให้กำไรสุทธิ ภายใต้วิธีการบัญชีต้นทุนรวมน้อยกว่ากำไรสุทธิวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปรได้ หมายความว่าค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่เกิดขึ้นในงวดนี้รวมกับค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่รวมอยู่ในสินค้าคงเหลือ ซึ่งยกมาจากงวดก่อนรวมเป็นต้นทุนการผลิตตามวิธีต้นทุนรวม มีผลทำให้กำไรสุทธิน้อยกว่าวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร

ประโยชน์ของการใช้วิธีการบัญชีต้นทุนผันแปรสำหรับผู้บริหาร

วิธีต้นทุนผันแปร ช่วยฝ่ายบริหารในการนำไปใช้ในการบริหารงานภายในกิจการมากกว่าวิธีการบัญชีต้นทุนรวม เพราะวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปรจะแสดงต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่แยกออกจากกันอย่างชัดเจน ช่วยในการตัดสินใจของผู้บริหารในการพิจารณาและประเมินประสิทธิภาพเกี่ยวกับความสามารถในการทำกำไรของสินค้าแต่ละประเภท ความสามารถในการทำกำไรของแต่ละแผนกหรือช่วยบริหารในกรณีมีการเปลี่ยนแปลงปริมาณ ราคาและต้นทุน การยกเลิกผลิตภัณฑ์หรือแผนกการเลือกประเภทผลิตภัณฑ์ ดังนั้นประโยชน์ของวิธีต้นทุนผันแปรนั้นจะช่วยในการวางแผน การควบคุมและการตัดสินใจของฝ่ายบริหารในด้านต่าง ๆ คือประโยชน์ในการวางแผนกำไร ประโยชน์ช่วยในการกำหนดราคาสินค้า ประโยชน์ช่วยในการควบคุมต้นทุนของฝ่ายบริหารและประโยชน์ช่วยในการตัดสินใจ ของฝ่ายบริหาร

1. ประโยชน์ในการวางแผนกำไร

ในการวางแผนกำไร กิจการจำเป็นต้องใช้ข้อมูลจากงบกำไรขาดทุนในส่วนที่เป็นต้นทุนการผลิตคงที่และต้นทุนผลิตผันแปร เพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนปริมาณและกำไรได้โดยสะดวก รวดเร็ว เพื่อการวางแผนและวิเคราะห์จุดคุ้มทุนหรือวางแผนให้ได้กำไรตามที่กิจการกำหนดไว้ และยังมีประโยชน์ช่วยในการหาอัตราผลตอบแทนจากการลงทุน ตลอดจนสามารถหากำไรส่วนเกินจากงบกำไรขาดทุนตามวิธีบัญชีต้นทุนผันแปรได้

ในการวางแผนกำไรนั้นต้นทุนผันแปรมีความจำเป็นต่อการตัดสินใจ ส่วนต้นทุนคงที่ไม่มีผลต่อการตัดสินใจ ไม่ว่ากิจการจะผลิตหรือขายมากน้อยเพียงใดต้นทุนคงที่ยังคงมีอยู่ในจำนวนเท่าเดิมและวิธีต้นทุนผันแปรยังช่วยทำให้กิจการทราบได้ว่า สินค้าประเภทใด แผนกใด หรือ เขตการขายใด ที่ควรมีการส่งเสริมการขายเพื่อเพิ่มกำไรหรือแผนกใดฝ่ายใดที่มีความสามารถในการทำกำไร ดังตัวอย่างที่ 4.7

ตัวอย่างที่ 4.7 การแสดงความสามารถในการทำกำไรของสินค้าแยกตามแผนของ บริษัท อีฟซี่
อุตสาหกรรม จำกัด ดังนี้

บริษัทอีฟซี่อุตสาหกรรม จำกัด				
งบกำไรขาดทุนตามวิธีการต้นทุนผันแปร				
	แผนก			
	แผนก A	แผนก B	แผนก C	รวม
ขาย	125,000	200,000	200,000	525,000
หัก ต้นทุนผันแปร :-				
ต้นทุนผลิตผันแปร	5,000	100,000	95,000	245,000
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	25,000	40,000	35,000	100,000
รวมต้นทุนผันแปร	75,000	140,000	130,000	345,000
กำไรส่วนเกิน	50,000	60,000	70,000	180,000
หัก ต้นทุนคงที่ :-				
ต้นทุนผลิตคงที่				60,000
ค่าใช้จ่ายในการบริหารคงที่				15,000
รวมต้นทุนคงที่				75,000
กำไรสุทธิ				105,000
กำไรสุทธิต่อยอดขายรวม	40%	30%	35%	20%

จากข้อมูลทำให้ฝ่ายบริหารทราบว่าแผนก A มีความสามารถในการทำกำไรส่วนเกินได้สูงสุด 40 % และแผนก B มีความสามารถในการทำกำไรได้ต่ำสุด 30% ช่วยให้ฝ่ายบริหารพิจารณาและประเมินประสิทธิภาพวางแผนปรับปรุงแผนก B ที่ให้กำไรส่วนเกินต่ำสุดเพิ่มยอดอัตรากำไรส่วนเกินเพื่อชดเชยต้นทุนคงที่ให้ได้มากที่สุดที่มีผลต่อยอดขายรวมก็จะมีอัตรากำไรเพิ่มสูงขึ้นตามไปด้วย

2. ประโยชน์ช่วยในการกำหนดราคาสินค้า

โดยปกติการกำหนดตั้งราคาขายจะตั้งราคาตามต้นทุนรวมบวกกำไรที่ต้องการ ซึ่งทำให้ราคาสินค้านั้นสูงและทำให้ขายสินค้าได้ยาก เพราะปัจจุบันราคาของสินค้าในตลาดขึ้นอยู่กับราคาของกลุ่มแข่งขัน สภาพการของการตลาด ความต้องการของลูกค้าซึ่งมีอิทธิพลเหนือกฎเกณฑ์ โดยเฉพาะถ้ากิจการมีสินค้าหลายชนิด ผู้บริหารต้องวางแผนกำหนดราคาสินค้าสู้กับคู่แข่งให้ได้และมีค่าใช้จ่ายเหลือมาชดเชยต้นทุนคงที่ จำเป็นต้องทราบต้นทุนผันแปรเพื่อกำหนดราคาขาย ดังตัวอย่างที่ 4.8

ตัวอย่างที่ 4.8 บริษัท ไอซ์แลนด์ฟ จำกัด ผลิตและจำหน่ายสินค้าชนิดหนึ่ง มียอดขายสินค้า 80,000 หน่วย ราคาหน่วยละ 20 บาท มีต้นทุนผันแปรต่อหน่วย 12 บาท ต้นทุนคงที่ 440,000 บาท กิจกรรมมีกำลังการผลิตปกติ 100,000 หน่วย ปัจจุบันผลิตและจำหน่าย 80,000 หน่วย สามารถจัดทำผลการดำเนินงานได้ดังนี้

ขาย (80,000 หน่วยๆละ 20)	1,600,000
หัก ต้นทุนผันแปร (80,000 หน่วยๆละ 12)	<u>960,000</u>
กำไรส่วนเกิน	640,000
หัก ต้นทุนคงที่	<u>440,000</u>
กำไรสุทธิ	<u>200,000</u>

บริษัทได้รับข้อมูลเสนอตั้งซื้อพิเศษ 15,000 หน่วย ราคาหน่วยละ 17 บาท ซึ่งต่ำกว่าราคาขายปกติ และยอดตั้งซื้อพิเศษไม่มีผลกระทบต่อยอดขายปกติ

จากข้อมูลถ้าพิจารณาจะเห็นว่ากิจการไม่ควรรับข้อเสนอ เพราะวิธีต้นทุนรวมต่อหน่วยเท่ากับ 17.5 บาท ดังนี้

	วิธีต้นทุนรวม	วิธีต้นทุนผันแปร
ต้นทุนผันแปร	12	12
ต้นทุนคงที่ $\frac{440,000}{80,000}$	<u>5.5</u>	<u>0</u>
รวมต้นทุนผลิต	<u>17.5</u>	<u>12</u>

การคำนวณวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร ไม่คำนึงถึงต้นทุนคงที่ ที่เกิดขึ้น 440,000 บาท หรือต้นทุนคงที่หน่วยละ 5.5 ทั้งนี้เพราะว่าต้นทุนคงที่ไม่มีผลต่อการตัดสินใจถึงอย่างไรกิจการจะต้องจ่ายต้นทุนคงที่จำนวนนี้ไม่ว่าจะรับผลิตตามคำสั่งซื้อพิเศษนี้หรือไม่แต่ถ้าพิจารณาจะเห็นว่า ถ้าผลิตเพิ่มมากขึ้น จะทำให้ต้นทุนคงที่ต่อเนื่องลดลง ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{ต้นทุนคงที่ต่อหน่วยถ้ารับคำสั่งซื้อ} &= \frac{440,000}{(80,000 + 15,000)} \\ &= 4.63 \text{ บาท/หน่วย} \end{aligned}$$

ดังนั้น ถ้ากิจการใช้วิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร จะมีต้นทุนการผลิตหน่วยละ 16.63 บาท $(12 + 4.63)$ ก็จะทำให้กิจการมีกำไรเพิ่มขึ้น 75,000 บาท ก็ควรจะตัดสินใจรับคำสั่งผลิตสินค้าในราคาพิเศษนี้ ดังแสดงวิธีการคำนวณต่อไปนี้

	ขายปกติ @ 20 บาท	ขายเพิ่มขึ้น @ 17 บาท	รวม
	(80,000)	(15,000)	(80,000 + 15,000)
ขาย หน่วยละ	1,600,000	255,000	1,855,000
หัก ต้นทุนผันแปร	<u>960,000</u>	<u>180,000</u>	<u>1,140,000</u>
กำไรส่วนเกิน	640,000	750,000	715,000
หัก ต้นทุนคงที่			<u>440,000</u>
กำไรสุทธิ			<u>275,000</u>

3. ประโยชน์ช่วยในการควบคุมต้นทุนของฝ่ายบริหาร

วิธีการบัญชีต้นทุนผันแปรจะช่วยฝ่ายบริหารพิจารณาและประเมินประสิทธิภาพเกี่ยวกับความสามารถในการทำกำไรของสินค้าแต่ละแผนก สินค้าแต่ละประเภท เกี่ยวกับการคำนวณผลที่เกิดขึ้นกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงปริมาณ ราคา และต้นทุน โดยอาศัยข้อมูลจากงบกำไรขาดทุนตามวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร เพราะวิธีนี้ แยกให้เห็นถึงกำไรส่วนเกินหลังจากหักต้นทุนผันแปรอย่างชัดเจน ทำให้ผู้บริหารควบคุมต้นทุนผลิตได้ใกล้ชิด ส่วนต้นทุนคงที่ อาจจะควบคุมไม่ได้และไม่สามารถเปลี่ยนแปลงได้ ไม่ว่าปริมาณการผลิตและปริมาณการขายเปลี่ยนแปลงไป ดังตัวอย่างที่ 4.9

ตัวอย่างที่ 4.9 จากข้อมูลในตัวอย่างที่ 4.8 ถ้าหากกิจการขายตามปกติราคาขายหน่วยละ 20 บาท หากต่อมากิจการจำเป็นต้องลดราคาขายลง เนื่องจากคู่แข่งขายในราคาหน่วยละ 19 บาท หากกิจการต้องการลดราคาขายคงเหลือ หน่วยละ 18.50 บาท โดยสามารถควบคุมต้นทุนผลิตได้เท่าเดิมและสามารถเพิ่มยอดขายเป็น 100,000 หน่วย ดังนั้น กิจการควรพิจารณาว่าควรลดราคาขายลงหรือไม่สามารถคำนวณได้ดังนี้

ขาย (100,000 หน่วย ๆ ละ 18.5)	1,850,000
หัก ต้นทุนผันแปร (100,000 หน่วย ๆ ละ 12)	<u>1,200,000</u>
กำไรส่วนเกิน	650,000
หัก ต้นทุนคงที่	<u>440,000</u>
กำไรสุทธิ	<u>210,000</u>

ดังนั้น ผู้บริหารควรตัดสินใจพิจารณาราคาขายลงเหลือเพียงหน่วยละ 18.5 บาท เพราะกิจการยังมีกำไรส่วนเกินในส่วนที่ไปชดเชยต้นทุนคงที่ และยังคงมีกำไรสุทธิจากการดำเนินงาน

4. ประโยชน์ช่วยในการตัดสินใจ ของฝ่ายบริหาร

เมื่อกิจการผลิตและจำหน่ายสินค้าหลายประเภทประสิทธิภาพการผลิตและการจำหน่ายบางประเภทก็มีกำไรส่วนเกินมากบางประเภทก็ทำกำไรส่วนเกินน้อย ซึ่งผู้บริหารสามารถนำกำไรส่วนเกินนี้ไปช่วยในการพิจารณาตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ ได้เช่น

4.1 การตัดสินใจเกี่ยวกับการใช้เครื่องจักรในการผลิตให้อยู่ในอัตราที่เหมาะสม อาจจะยึดหลักเลือก สนับสนุนการขายและผลิตสินค้าที่ให้กำไรส่วนเกินสูงก่อน กำลังการผลิตที่เหลือจึงผลิตสินค้าที่ให้กำไรส่วนเกิน ตามลำดับลงมา

4.2 การตัดสินใจเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ได้ที่จะควรจะสนับสนุนส่งเสริม ผลิตภัณฑ์ใดควรลดการผลิต หรือผลิตภัณฑ์ใดที่มีผลกระทบ หากยกเลิกการผลิตและขาย อาจจะทำให้ผลิตภัณฑ์ตัวอื่นมียอดขายลดลงตามไปด้วย หากผลิตภัณฑ์นั้นยังคงมีกำไรส่วนเกินอยู่แสดงว่ามีส่วนช่วยทำให้กำไรสุทธิรวมของกิจการสูงขึ้น ผลิตภัณฑ์นั้นควรรักษาผลิตและขายต่อไป

4.3 การตัดสินใจเกี่ยวกับการประเมินทางเลือกต่าง เช่น การให้ส่วนลดการขายเขตขาย การลงทุนโฆษณา การส่งเสริมการขายการตัดสินใจซื้อหรือผลิตเอง ซึ่งวิธีการบัญชีกำไรส่วนเกินมีข้อมูลแสดงให้เห็นต้นทุนคงที่ ต้นทุนผันแปร และกำไรส่วนเกินช่วยให้ผู้บริหารใช้ในการตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ เหล่านี้ รวมทั้งความรู้ความสามารถตลอดจนประสบการณ์ในการทำงานมาประกอบการตัดสินใจ เลือกทางเลือกที่ดีที่สุด

สรุป

การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ด้วยวิธีการบัญชีต้นทุนรวมและวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปรนั้น ทั้งสองวิธีนั้นมีความแตกต่างกันในส่วนของการใช้จ่ายการผลิตคงที่ การคำนวณต้นทุนภายใต้วิธีการคำนวณแบบวิธีต้นทุนรวมนั้น ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่จะถูกรวมเข้าไปกับต้นทุนของผลิตภัณฑ์ ซึ่งต้นทุนคงที่นี้จะถูกรวมกับสินค้าคงเหลือเมื่อเป็นสินค้าสำเร็จรูป และจะกลายไปเป็นต้นทุนขายเมื่อสินค้าถูกขายไป ส่วนต้นทุนภายใต้วิธีการคำนวณแบบวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่จะเป็นค่าใช้จ่ายยวดยาน เหมือนกับค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร

การเสนอรายงานโดยใช้วิธีการบัญชีต้นทุนรวม จะเป็นการนำเสนอที่ถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและหลักของการเสียภาษี อย่างไรก็ตามต้นทุนผันแปรเหมาะสมสำหรับผู้บริหารที่ใช้สำหรับการตัดสินใจ วางแผน และควบคุมการปฏิบัติงานของกิจการ ซึ่งในการวิเคราะห์จะต้องทำการแยกต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรออกจากกัน โดยพิจารณากำไรส่วนเกินซึ่งเกิดจากส่วนต่างระหว่างยอดขายกับต้นทุนผันแปร สามารถนำไปใช้ประโยชน์ในการบริหารภายในมากกว่าวิธีการบัญชีต้นทุนรวม และสามารถนำมาใช้ในการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณและกำไร ถึงแม้วิธีต้นทุนผันแปรจะไม่เป็นที่ยอมรับในการจัดทำงบการเงิน เพื่อเสนอบุคคลภายนอกแต่เป็นวิธีที่นิยมใช้มากในการจัดทำรายงานของส่วนงานย่อยภายในกิจการ และในปัจจุบันแนวคิดเกี่ยวกับวิธีการคำนวณต้นทุนและจัดทำงบการเงินทั้งสองวิธี ก็ยังมีผลดีผลเสีย ขึ้นอยู่กับความเหมาะสมและความจำเป็นในการใช้เพื่อเสนอข้อมูลแก่บุคคลภายนอกและผู้บริหารต่อไป

กิจกรรมท้ายบท

ข้อ 1. จงอธิบายเพื่อตอบคำถามในหัวข้อต่อไปนี้มาให้เข้าใจ

1. แนวคิดเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายการผลิตทั้งวิธีต้นทุนรวมกับวิธีต้นทุนผันแปรแตกต่างกันอย่างไร
2. แนวคิดการคำนวณต้นทุนผลิตและการรายงานผลการดำเนินงานตามวิธีต้นทุนผันแปร จึงมีประโยชน์ต่อฝ่ายบริหารมากกว่าวิธีต้นทุนรวม
3. กำไรสุทธิตามวิธีต้นทุนรวมสูงกว่า หรือต่ำกว่าวิธีต้นทุนผันแปรในปีที่มีปริมาณการผลิตมากกว่าหรือต่ำกว่าปริมาณการขายเกิดจากสาเหตุใด เพราะอะไร
4. จงอธิบายและยกตัวอย่างการนำเอาวิธีต้นทุนผันแปรมาใช้ในการบริหารจัดการ
5. การใช้วิธีกำไรส่วนเกิน ในการแสดงผลการคำนวณงานของหน่วยงานย่อยหรือแบ่งออกเป็นแผนกหรือฝ่ายจะให้ประโยชน์แก่ผู้บริหารในด้านใด จะอธิบาย พร้อมยกตัวอย่าง

ข้อ 2 บริษัท เอเซียอุตสาหกรรม จำกัด ทำการผลิตสินค้าประเภทพลาสติกมีข้อมูลเกี่ยวข้องกับการขายและการผลิต ดังนี้

ราคาขาย

175

บาทต่อหน่วย

ต้นทุนผลิตต่อหน่วย

วัตถุดิบทางตรง	40		
แรงงานทางตรง	35		
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร	20		
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่โดยประมาณ ต่อปี		150,000	บาท
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารคงที่ต่อปี		100,000	บาท
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารผันแปรต่อปี		5	บาท
กำลังการผลิตปกติต่อปี	10,000	หน่วย	
ปริมาณหน่วยผลิตและปริมาณหน่วยขายที่เกิดขึ้นจริง ดังนี้			
	2546	2547	2548
ปริมาณหน่วยผลิต	10,000	12,000	9,000
ปริมาณหน่วยขาย	10,000	9,800	9,500

จากข้อมูลข้างต้นจงคำนวณหาสิ่งต่อไปนี้

1. คำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ต่อหน่วยวิธีต้นทุนรวมและวิธีต้นทุนผันแปร
2. คำนวณหาผลต่างกำลังการผลิตของแต่ละปี
3. จัดทำงบกำไรขาดทุนวิธีต้นทุนรวมและวิธีต้นทุนผันแปร
4. แสดงการเปรียบเทียบกำไรสุทธิทั้ง 2 วิธี ในแต่ละปี

ข้อ 3 บริษัท ไอซ์ซีอุตสาหกรรม จำกัด ผลิตและจำหน่ายสินค้าประเภทผลิตภัณฑ์ตกแต่งบ้าน มีรายละเอียดข้อมูลดังต่อไปนี้

ต้นทุนการผลิต (หน่วย)

วัตถุดิบทางตรง (3 หน่วยๆละ 20)	60	บาท
ค่าแรงงานทางตรง (2 ชั่วโมงๆละ 20)	40	บาท
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร (2ชั่วโมงๆละ12)	24	บาท
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ (2 ชั่วโมงๆละ8)	16	บาท
รวม	140	บาท

ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร

ผันแปร	15	บาทต่อหน่วย
คงที่	50,000	บาท
ปริมาณหน่วยผลิต	5,000	หน่วย

ปริมาณหน่วยขาย	4,800 หน่วย
ราคาขายต่อหน่วย	230 หน่วย
ชั่วโมงแรงงานทางตรงที่เกิดขึ้นจริง	10,000 ชั่วโมง
ค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นจริง	9,000 บาท

- ให้ทำ
1. จัดทำงบกำไรขาดทุน ตามวิธีการคำนวณต้นทุนผลิตทั้ง 2 วิธี พร้อมทั้งแสดงวิธีการคำนวณต้นทุนทั้งวิธีต้นทุนรวม และวิธีต้นทุนผันแปร
 2. แสดงผลกำไรขาดทุนที่ต่างกันของการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ภายใต้วิธีต้นทุนรวม และต้นทุนผันแปร

ข้อ 4 บริษัท ทอยไทย จำกัด ผลิตและจำหน่ายผลิตภัณฑ์ของเล่นเด็ก มีข้อมูลดังนี้

ราคาขายต่อหน่วย	99	บาท
ต้นทุนต่อหน่วย :-		
ต้นทุนผลิตผันแปร	30	บาท
ค่าใช้จ่ายดำเนินงานผันแปร	5	บาท
ต้นทุนผลิตคงที่	100,000	บาท
ค่าใช้จ่ายดำเนินงานคงที่	50,000	บาท
กำลังการผลิตต่อปี	5,000	หน่วย
ปริมาณผลิต	5,000	หน่วย
ปริมาณหน่วยขาย	4,800	หน่วย

จากข้อมูลข้างต้นจงคำนวณหา

1. คำนวณหาต้นทุน หน่วยโดยวิธีต้นทุนรวมและต้นทุนผันแปร
2. คำนวณหากำไร (ขาดทุน) ทั้ง 2 วิธี
3. คำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือทั้ง 2 วิธี
4. แสดงการวิเคราะห์กำไรสุทธิ (ขาดทุนสุทธิ) ที่แตกต่างกันเพราะสาเหตุใด

ข้อ 5 บริษัทปิยะรัตน์พลาสติก จำกัด ได้วางแผนจะนำผลิตภัณฑ์ใหม่เข้าสู่ตลาดได้จัดทำงบประมาณต้นทุนและค่าใช้จ่ายดังนี้

กำลังการผลิต	1,000 หน่วย/เดือน
ราคาขาย	270 บาท/หน่วย

ต้นทุนผลิตผันแปร	150	บาท/หน่วย
ค่าใช้จ่ายดำเนินงานผันแปร	50	บาท/เดือน
อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่	40	บาท/หน่วย

ถ้าหากว่ากิจการทำการจำหน่ายได้เดือนละ 1,000 หน่วยตามปริมาณที่ผลิตได้ จะทำให้มีผลกำไรสุทธิเท่ากับ 30,000 บาท ดังสูตรสมการต่อไปนี้

$$\begin{aligned}
 \text{ราคาขาย} &= \text{ต้นทุนคงที่} + \text{ต้นทุนผันแปร} + \text{กำไรสุทธิ} \\
 (1,000 \times 270) &= (1,000 \times 40) + (1,000 \times 200) + 30,000 \\
 270,000 &= 40,000 + 200,000 + 30,000 \\
 270,000 &= 270,000
 \end{aligned}$$

นอกจากนี้กิจการมีข้อมูลเพิ่มเติมจากช่วง 6 เดือนแรกของการดำเนินงาน

เดือน	ปริมาณหน่วยผลิต	ปริมาณหน่วยขาย
มกราคม	1,000	900
กุมภาพันธ์	1,000	1,000
มีนาคม	1,000	1,050
เมษายน	1,200	1,150
พฤษภาคม	1,300	1,400
มิถุนายน	1,500	1,300

- คำสั่ง**
- จงคำนวณหาผลกำไรสุทธิในแต่ละเดือนตามวิธีต้นทุนรวมและวิธีต้นทุนผันแปร
 - จงอธิบายและวิเคราะห์ผลต่างกำไรสุทธิของทั้งสองวิธี ในแต่ละเดือน

ข้อ 6 บริษัท เกศกนกอุตสาหกรรม จำกัด ผลิตและจำหน่ายผลิตภัณฑ์สุขภาพटकแต่งมีงบประมาณเกี่ยวกับต้นทุนผลิตและค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานดังนี้ ในปีแรกบริษัทได้วางแผนการผลิตและจำหน่าย 3,000 หน่วย

	ต้นทุนผันแปร/หน่วย	ต้นทุนคงที่
วัตถุดิบทางตรง	120	-
ค่าแรงงานทางตรง	90	-
ค่าใช้จ่ายการผลิต	70	105,000
ค่าใช้จ่ายในการขาย	20	90,000
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	10	45,000
ราคาขาย	580 บาท/หน่วย	

จงคำนวณหาต้นทุนการผลิตต่อหน่วยตามวิธีต้นทุนรวมและวิธีต้นทุนผันแปร

ข้อ 7 บริษัท จิตรลดาบิวตี้ จำกัด ผลิตและจำหน่ายเครื่องสำอางยี่ห้อ "ลดาบิวตี้" บริษัทกำลังวางแผนสำหรับการดำเนินงานในปีหน้าโดยมีกำลังการผลิตปกติ 60,000 บาทต่อเดือนหากเกิดผลต่างระหว่างต้นทุนจริงกับต้นทุนคิดล่วงหน้าให้โอนเข้าบัญชีต้นทุนขายและสินค้าคงเหลือ ในวันสิ้นงวดราคาขายต่อหน่วย 10 บาทมีต้นทุนค่าใช้จ่ายโดยประมาณ ดังนี้

จำนวนผลิต(หน่วย)	ต้นทุนผันแปร(บาท)	ต้นทุนคงที่(บาท)
40,000	600,000	600,000
50,000	750,000	600,000
60,000	900,000	600,000
70,000	1,050,000	600,000
80,000	1,200,000	600,000

- จงแสดงวิธีทำ
- สมมติผลิตจริง 60,000 หน่วย ให้คำนวณกำไรสุทธิถ้าหากว่า
 - ขายได้ 60,000 หน่วย
 - ขายได้ 55,000 หน่วย
 - สมมติว่าทำการผลิต 70,000 หน่วย ให้คำนวณกำไรสุทธิ ถ้าหากว่า
 - ขายได้ 70,000 หน่วย
 - ขายได้ 60,000 หน่วย
 - สมมติว่าทำการผลิตได้ 50,000 หน่วย ให้คำนวณกำไรสุทธิถ้าหาก
 - ขายได้ 50,000 หน่วย
 - ขายได้ 45,000 หน่วย
 - จงคำนวณหาต้นทุนคงที่ต่อหน่วยกรณีถ้าสมมติว่าผลิตได้ 50,000 หน่วย 60,000 หน่วยและ 70,000 หน่วยตามลำดับ

ข้อ 8 บริษัท นกน้อยจำกัด จำหน่ายสินค้า 3 ชนิด มีข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานของสินค้าทั้ง 3 ชนิดดังนี้

	AB	AC	AD
ปริมาณหน่วยขาย (หน่วย)	7,500	2,000	16,000
ราคาขายต่อหน่วย (บาท)	25	20	30
ราคาซื้อต่อหน่วย (บาท)	13	8	15

กิจการต้องจ่ายค่านายหน้าให้พนักงานขายอีก 20% ของยอดขายและมีค่าขนส่งสินค้าให้ลูกค้า
อีก หน่วยละ 2 หน่วย (ทุกชนิด) ต้นทุนคงที่จำนวน 16,000 บาท

- คำสั่ง 1. จงคำนวณกำไรส่วนเกินต่อหน่วยของสินค้าทั้ง 3 ชนิด
2. ให้จัดทำงบกำไรขาดทุนวิธีการบัญชีต้นทุนรวมและวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปรรวมทั้ง
แสดงให้เห็นกำไรส่วนเกินของสินค้าแต่ละชนิดและกำไรสุทธิรวม

ข้อ 9 บริษัท อัญชัชฐาเคมีคอล จำกัด ผลิตและจำหน่ายสารเคมี โดยได้เริ่มกิจการในปีแรก สามารถ
ผลิตสารเคมีได้ 7,500 แกลลอน ขายได้ 7,200 แกลลอน มีต้นทุนที่เกิดขึ้น ดังนี้

วัตถุดิบทางตรง	375,000 บาท
แรงงานทางตรง	337,500 บาท
ค่าใช้จ่ายการผลิต-คงที่	112,500 บาท
ค่าใช้จ่ายการผลิต-ผันแปร	187,500 บาท
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารคงที่	75,000 บาท
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารผันแปร	112,500 บาท
รวม	1,132,500 บาท

จงคำนวณหา

1. ต้นทุนต่อแกลลอนตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวม
2. ต้นทุนต่อแกลลอนตามวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร
3. ต้นทุนขายผันแปรสำหรับปี วิธีการบัญชีต้นทุนรวม
4. ต้นทุนขายผันแปรสำหรับปี วิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร
5. สินค้าคงเหลือปลายงวด ทั้ง 2 วิธี
6. ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ ที่ถูกตัดเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับปี ตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวม
5. ถ้าหากว่ากิจการต้องการกำหนดราคาขายโดยบวกส่วนเพิ่ม 40% ของต้นทุน
วิธีการบัญชีต้นทุนรวม

ข้อ 10 บริษัท กัญจน์โลหะกิจ จำกัด มีข้อมูลผลิตและขายสำหรับปี 2548 ดังต่อไปนี้

ปริมาณหน่วยที่ผลิต	250,000 ชิ้น/เดือน
ปริมาณหน่วยที่ขาย	235,000 ชิ้น/เดือน
ราคาขาย	40 บาท/ชิ้น

ต้นทุนผลิต :-

วัตถุดิบทางตรง	8.5 บาท/ชิ้น	
ค่าแรงงานทางตรง	7.0	บาท/ชิ้น
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร	4.6	บาท/ชิ้น
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่	600,000	บาท/เดือน

ค่าใช้จ่ายการดำเนินงาน :-

ค่าใช้จ่ายในการขายผันแปร	1.2	บาท/ชิ้น
ค่าใช้จ่ายในการขายคงที่	170,000	บาท/ชิ้น
ค่าใช้จ่ายในการบริหารผันแปร	1.3	บาท/ชิ้น
ค่าใช้จ่ายในการบริหารคงที่	120,000	บาท/เดือน

จงคำนวณหา

1. ต้นทุนของสินค้าคงเหลือปลายงวด วิธีการบัญชีต้นทุนรวม
2. ต้นทุนของสินค้าคงเหลือปลายงวด วิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร
3. อัตรากำไรขั้นต้นต่อยอดขาย
4. อัตรากำไรส่วนเกินต่อยอดขาย
5. วิเคราะห์ผลต่างกำไรสุทธิ ทั้ง 2 วิธี เปรียบเทียบ
6. จัดทำงบกำไรขาดทุน ตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวม
7. จัดทำงบกำไรขาดทุน ตามวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร

ข้อ 11 บริษัท พีพีการผลิต จำกัด มีข้อมูลเกี่ยวกับการผลิตและขายสินค้า สำหรับ งวดดังนี้

ราคาสินค้าต่อหน่วย	180	บาท
ต้นทุนการผลิตผันแปรต่อหน่วย	80	บาท
ค่าใช้จ่ายขายและบริหารผันแปรต่อหน่วย	25	บาท
ต้นทุนผลิตคงที่รวม	1,000,000	บาท
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารคงที่	200,000	บาท
กำลังการผลิตปกติ	40,000	บาท
สมมติว่าปี 2546 ทำการผลิต 42,000 หน่วย ขาย 41,000		บาท
ปี 2547 ทำการผลิต 40,000 หน่วย ขาย	38,000	บาท
ปี 2548 ทำการผลิต 38,000 หน่วยขาย	40,000	บาท

ให้ทำ งบกำไรขาดทุนแบบวิธีการบัญชีต้นทุนเต็ม และวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร โดยสมมติภาษีเงินได้ 30%

ข้อ 12 บริษัทแห่งหนึ่งมีข้อมูลเกี่ยวกับการผลิตและขาย ดังนี้ ต่อไปนี้

ราคาขายสินค้าต่อหน่วย	450	บาท
ต้นทุนการผลิตผันแปรต่อหน่วย	230	บาท
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารผันแปรต่อหน่วย	85	บาท
กำลังการผลิตปกติ	500	บาท
ต้นทุนผลิตคงที่	25,000	บาท
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารคงที่	7,500	หน่วย
สมมติว่าปี 2546 ทำการผลิต 480 หน่วย ขาย	450	หน่วย
ปี 2547 ทำการผลิต 530 หน่วย ขาย	500	หน่วย
ปี 2548 ทำการผลิต 500 หน่วย ขาย	550	หน่วย

ให้ทำ งบกำไรขาดทุนแบบวิธีการบัญชีต้นทุนรวม และวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร ของปี 2546 , 2547 และ 2548 ตามลำดับ โดยสมมติภาษีเงินได้ 30%

ข้อ 13 ต่อไปนี้เป็นข้อมูลของบริษัท มะลิวัลย์ จำกัด สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 2548

ราคาขาย	120	บาทต่อหน่วย
วัตถุดิบทางตรง	30	บาทต่อหน่วย
ค่าแรงทางตรง	25	บาทต่อหน่วย
ค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปร	15	บาทต่อหน่วย
ค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่	10	บาทต่อหน่วย
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารผันแปร	5	บาทต่อหน่วย
จำนวนหน่วยขาย	80,000	บาท
จำนวนหน่วยผลิต	90,000	บาท
ค่าใช้จ่ายขายและบริหารคงที่	240,000	บาท
กำลังการผลิตปกติ	100,000	บาท
ไม่มีสินค้าคงเหลือต้นปี		

- ให้ทำ
1. งบกำไรขาดทุน แบบวิธีการบัญชีต้นทุน สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2548
 2. งบกำไรขาดทุนแบบวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2548

ข้อ 14 บริษัท มะลิซ้อน จำกัด มีสินค้าคงเหลือในวันสิ้นปี 2548 จำนวน 8,000 หน่วย ต่อมาในปี 2548 บริษัททำการผลิตสินค้าจริง 85,000 หน่วย ขายได้ 90,000 หน่วย ในราคาหน่วยละ 65 บาท โดยมีรายละเอียดของต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ดังนี้

ต้นทุนการผลิตต่อหน่วย

วัตถุดิบทางตรง	12	บาท
แรงงานทางตรง	10	บาท
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร	8	บาท
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่	4	บาท

ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ ประมาณไว้มีดังนี้

ค่าเช่าโรงงาน	60,000	บาท
ค่าซ่อมแซมเครื่องจักร	80,000	บาท
ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้าโรงงาน	100,000	บาท
ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร	50,000	บาท
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	60,000	บาท
รวม	350,000	บาท

ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร มีดังนี้

ค่านายหน้า (ผันแปร)	0.25	บาท
ค่าขนส่ง (ผันแปร)	0.75	บาท
เงินเดือนสำนักงาน (คงที่)	255,000	บาท

อัตราภาษีเงินได้ เท่ากับ 30% ของกำไรก่อนภาษี

- ให้ทำ
1. งบกำไรขาดทุนแบบวิธีการบัญชีต้นทุนรวม สำหรับ ปี 2548
 2. งบกำไรขาดทุนแบบวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร สำหรับปี 2548

ข้อ 15 บริษัท มะลิหลวง จำกัด เริ่มดำเนินงานในวันที่ 1 มกราคม 2546 ข้อมูลการดำเนินงานใน 3 ปีแรกของกิจการมีดังนี้

2546 2547 2548

จำนวนหน่วย

ขาย	20,000	23,000	26,000
ผลิต	22,000	23,000	25,000
ราคาขายต่อหน่วย (บาท)	12	12	12
ค่าใช้จ่ายผันแปรต่อหน่วย			
ขาย(บาท)	0.75	0.75	0.75
ผลิต(บาท)	5	5	5
ค่าใช้จ่ายคงที่ต่อปี			
ขาย(บาท)	10,000	10,000	10,000
ผลิต(บาท)	23,000	23,000	23,000

บริษัทใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ต่อหน่วยเท่ากับ 1.00 บาท

ให้ทำ งบกำไรขาดทุนแบบวิธีการบัญชีต้นทุนรวม และวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร ทั้ง 3 ปี

ข้อ 16 ต่อไปนี้เป็นข้อมูลการผลิตและการขายสินค้าของ บริษัทมะลิพรรณ จำกัด ซึ่งเริ่มดำเนินงานในวันที่ 1 มกราคม 2547

	2546	2547	2548
จำนวนหน่วย			
ขาย	29,000	31,000	32,000
ผลิต	30,000	28,000	31,000
ราคาขายต่อหน่วย (บาท)	50	-	-
ค่าใช้จ่ายขายและบริหารผันแปรต่อหน่วย	1.5	-	-
ต้นทุนผลิตผันแปรต่อหน่วย	18	-	-
ค่าใช้จ่ายขายและบริหารคงที่ต่อปี	90,000	-	-
ต้นทุนผลิตคงที่ต่อปี	150,000	-	-
ต้นทุนผลิตผันแปรต่อหน่วยจำนวน 18 บาท ประกอบด้วย			
วัตถุดิบทางตรง	8	บาท	
ค่าแรงงานทางตรง	7	บาท	
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร	3	บาท	

กิจกรรมมีกำลังการผลิตปกติ 30,000 หน่วย ต่อปี

ให้ทำ งบกำไรขาดทุนแบบวิธีการบัญชีต้นทุนรวม และวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร ทั้ง 3 ปี

