

## บทที่ 2

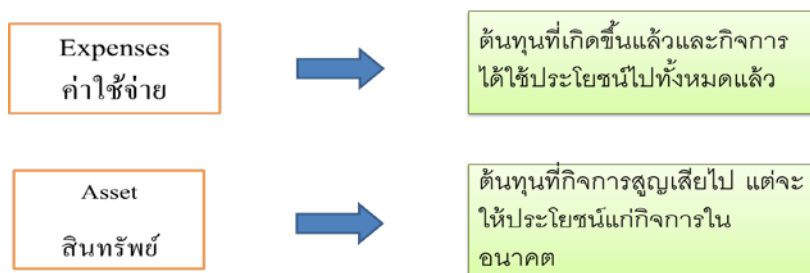
### แนวคิดต้นทุนและพฤติกรรมต้นทุน

#### วัตถุประสงค์ของบัญชีต้นทุน

1. เพื่อให้ทราบถึงต้นทุนการผลิต ตลอดจนต้นทุนขาย (Cost of goods sold)
2. เพื่อใช้สำหรับการตีราคาสินค้าคงเหลือ (Inventory Evaluation)
3. เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับการตัดสินใจวางแผนและควบคุม (Planning and Control)
4. เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการวิเคราะห์ปัญหาเพื่อตัดสินใจ (Decision Making)

#### ความหมายของต้นทุน (Cost)

- มูลค่าของทรัพยากรที่กิจการต้องสูญเสียไป เพื่อให้ได้สินค้าหรือบริการกลับคืนมา
- มูลค่าของทรัพยากรต้องสามารถวัดได้เป็นหน่วยเงินตรา



#### การจำแนกประเภทของต้นทุน

ต้นทุนเกิดขึ้นในกิจการทุกประเภท ไม่ว่าจะดำเนินธุรกิจหรือไม่ก็ตาม ต้นทุนจะแตกต่างกันขึ้นอยู่กับลักษณะของกิจการและวัตถุประสงค์ที่ต้องการใช้ต้นทุน

1. จำแนกต้นทุนตามลักษณะส่วนประกอบของการผลิต (Manufacturing Costs) ประกอบด้วย
  - 1.1 วัตถุดิบทางตรง เป็นวัตถุดิบหลักที่ใช้ในการผลิต
  - 1.2 ค่าแรงงานทางตรง ค่าจ้างหรือผลตอบแทนที่จ่ายให้แก่บุคคลที่ทำหน้าที่ เกี่ยวข้องโดยตรงกับการผลิตสินค้า
  - 1.3 ค่าใช้จ่ายการผลิต ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้า ค่าวัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงงานทางอ้อม ค่าสาธารณูปโภค
2. ต้นทุนตามลักษณะของต้นทุนการผลิต
  - 2.1 ต้นทุนขั้นต้น (prime costs)
  - 2.2 ต้นทุนแปรสภาพ (conversion costs)



ภาพแสดงการแบ่งต้นทุนตามความสัมพันธ์กับการผลิต

3. ต้นทุนที่ไม่ใช่ต้นทุนการผลิต (Non-manufacturing Costs) ประกอบด้วย

3.1 ต้นทุนสินค้าที่ซื้อมาเพื่อขาย ประกอบด้วย สินค้าคงเหลือต้นงวด สินค้าคงเหลือ ปลายงวด ซื้อสินค้า ค่าขนส่งเข้า ส่งคืน ส่วนลดรับ

3.2 ต้นทุนทางการตลาด หรือต้นทุนการขาย เช่น ค่าโฆษณา ค่านายหน้าหรือ ค่าตอบแทนที่ให้แกพนักงานขายสินค้าหรือ บริการ ค่าขนส่งออก ค่าส่งเสริมการขายสินค้า เป็นต้น

3.3 ต้นทุนทางการบริหาร เช่น เงินเดือนฝ่ายบริหารและฝ่ายบัญชี ค่าใช้จ่าย เกี่ยวกับที่ปรึกษาด้านกฎหมาย

3.4 ต้นทุนทางการเงิน ได้แก่ ดอกเบี้ยจ่าย ค่าธรรมเนียม และเงินปันผล

3.5 ต้นทุนในการวิจัยและพัฒนาผลิตภัณฑ์ให้มีคุณภาพหรือประสิทธิภาพมากขึ้น

4. ต้นทุนตามพฤติกรรมของต้นทุน (Cost Behavior)

4.1 ต้นทุนผันแปร (Variable Cost) คือ ต้นทุนที่เปลี่ยนแปลงไปตามตัวหลักต้นทุน

4.2 ต้นทุนคงที่ (Fixed Cost) คือ ต้นทุนที่ไม่เปลี่ยนแปลงไปตามตัวหลักต้นทุน

4.3 ต้นทุนขั้น (Step Cost) หรือ ต้นทุนกึ่งคงที่ คือ ต้นทุนที่มีลักษณะในการทำงานเดียวกับต้นทุนคงที่ แต่มีลักษณะเป็นต้นทุนซึ่งคงที่ในแต่ละช่วงของกิจกรรมหนึ่ง ๆ เท่านั้น เมื่อช่วงกิจกรรมเปลี่ยนแปลงไปสู่ระดับอื่น ต้นทุนที่คงที่นั้นก็จะเปลี่ยนแปลงจำนวนและคงที่อีกตลอดช่วงกิจกรรมใหม่

4.4 ต้นทุนผสม (Mixed Cost) คือ ต้นทุนบางประเภทที่มีทั้งส่วนคงที่และส่วนผันแปร รวมอยู่

5. การจำแนกประเภทต้นทุนตามส่วนประกอบการผลิตของผลิตภัณฑ์

5.1 วัสดุดิบทางตรง (direct materials)

5.2 ค่าแรงงานทางตรง (direct labor)

5.3 ค่าใช้จ่ายการผลิต (manufacturing overhead)

5.3.1 ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร

5.3.2 ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่

6. การจำแนกตามวัตถุประสงค์ การจำแนกต้นทุนสำหรับการจัดทำรายงานทางการเงิน แบ่งเป็น 2 ประเภท

6.1 ต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product Cost) ต้นทุนที่เกิดขึ้น โดยมีความเกี่ยวข้องหรือสัมพันธ์กันกับการให้ได้มาซึ่งตัวสินค้าหรือผลิตภัณฑ์ประกอบด้วยต้นทุนวัสดุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต

6.2 ต้นทุนงวดเวลา (Period Cost) ต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วก่อให้เกิดรายได้ในงวดเวลาเดียวกันซึ่งต้นทุนเหล่านี้จะปรากฏเป็นค่าใช้จ่ายแสดงอยู่ในงบกำไรขาดทุน เช่น ค่าโฆษณา ค่าใช้จ่ายในการบริหารงาน

7. การจำแนกต้นทุนสำหรับการวางแผนและควบคุม

7.1 ต้นทุนทางตรง คือ ต้นทุนที่สามารถระบุได้ว่าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ใด

7.2 ต้นทุนทางอ้อม คือ ต้นทุนที่ไม่สามารถระบุได้ว่าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ใด

7.3 ต้นทุนที่ควบคุมได้ คือ ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่สามารถระบุได้ว่าหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นผู้รับผิดชอบโดยตรง

7.4 ต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ คือ ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถระบุได้ว่าหน่วยงานหนึ่งหรือผู้บริหารระดับนั้นที่ไม่สามารถจะกำหนดต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายให้เพิ่มขึ้นหรือลดลงได้นั่นเอง

8. การจำแนกต้นทุนสำหรับการตัดสินใจ

- 8.1 ต้นทุนจม คือ ต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วในอดีต และไม่สามารถเปลี่ยนแปลงได้ จึงเป็นต้นทุนที่ไม่มีผลต่อการตัดสินใจ
- 8.2 ต้นทุนเสียโอกาส คือ ผลประโยชน์หรือรายได้ที่ธุรกิจสูญเสียไปเมื่อปฏิเสธในอีกทางเลือกหนึ่ง
- 8.3 ต้นทุนส่วนแตกต่าง คือ ความแตกต่างของต้นทุนที่เกิดขึ้นในระหว่าง 2 ทางเลือก
- 8.4 ต้นทุนแปรสภาพ คือ ต้นทุนที่เกี่ยวกับแปรสภาพและเปลี่ยนแปลงจากวัตถุดิบทางตรงให้กลายเป็นสินค้าสำเร็จรูป จะ

ประกอบด้วยค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต

- 8.5 ต้นทุนขั้นต้น คือ ส่วนของวัตถุดิบทางตรงบวกรวมกับค่าแรงทางตรง

#### 9. การจำแนกประเภทต้นทุนตามระดับของการถ่วงเฉลี่ย

- 9.1 ต้นทุนรวม (total cost)

- 9.2 ต้นทุนต่อหน่วย (unit cost)

#### 10. การจำแนกประเภทต้นทุนตามลักษณะงานการผลิต

- 10.1 ต้นทุนงานสั่งทำ (job order costing)

- 10.2 ต้นทุนงานช่วง (process costing)

- 10.3 ต้นทุนปฏิบัติการ (operation costing)

### ข้อเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนผันแปรกับต้นทุนคงที่

- 1. ต้นทุนผันแปร (Variable Cost) จะผันแปรไปตามจำนวนการผลิต ถ้าผลิตมาก ต้นทุนวัตถุดิบก็สูงขึ้นตามลำดับ
- 2. ต้นทุนคงที่ (Fixed Cost) จะไม่เปลี่ยนแปลงไปตามจำนวนการผลิต เช่น เงินเดือนผู้จัดการโรงงาน วัสดุสิ้นเปลือง ค่าแรงงาน

ทางอ้อม ค่าบำรุงรักษา ค่าประกันภัย ค่าซ่อมแซม ค่าเสื่อมราคา

### การวิเคราะห์ ต้นทุนผสม (mixed costs)

ต้นทุนผสม เป็นต้นทุนที่มีทั้งต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรรวมอยู่ด้วยกัน และการจำแนกต้นทุนทั้งสองชนิดออกจากกันทำได้ยาก ในทางปฏิบัติ แต่ก็สามารถแยกต้นทุนทั้งสองออกจากกันได้ โดยใช้วิธีการวิเคราะห์ได้เป็น 3 วิธี คือ

- 1. วิธีสูงสุด-ต่ำสุด (The High-Low Method)
- 2. วิธีใช้แผนภูมิกระจาย (Scatter graph Approach)
- 3. วิธีกำลังสองน้อยที่สุด หรือการวิเคราะห์สมการถดถอย (Regression Analysis)

#### วิธีสูงสุด-ต่ำสุด (The High-Low Method)

วิธีสูงสุด-ต่ำสุด (The High-Low Method) เป็นวิธีการจำแนกต้นทุนผสมที่อาศัยข้อมูลของกิจการ ณ ระดับสูงสุด และข้อมูลของกิจกรรม ณ ระดับต่ำสุด เป็นตัวแทนในการจำแนกต้นทุนที่เกิดขึ้น เพื่อหาส่วนประกอบของต้นทุนคงที่และ ต้นทุนผันแปร

- 1. เลือกข้อมูลของกิจกรรม ณ ระดับสูงสุด และ ต่ำสุด
- 2. คำนวณหาต้นทุนผันแปรโดยใช้สูตร

$$\text{ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย} = \frac{\text{ผลต่างของต้นทุนรวม (บาท)}}{\text{ผลต่างของปริมาณการผลิต (หน่วย)}}$$

- 3. คำนวณหาต้นทุนคงที่โดยใช้สมการต้นทุนรวม

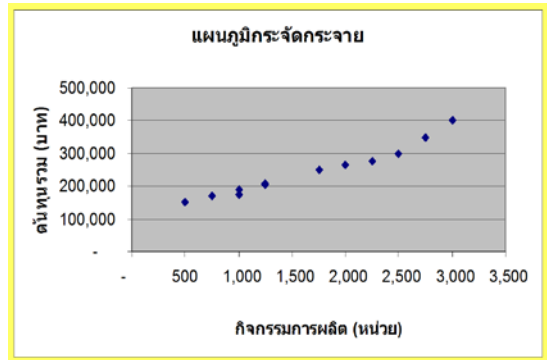
$$\text{ต้นทุนรวม} = \text{ต้นทุนคงที่} + \text{ต้นทุนผันแปร}$$

3.1 แทนค่า ณ ระดับกิจกรรมสูงสุด

3.2 แทนค่า ณ ระดับกิจกรรมต่ำสุด

### วิธีใช้แผนภูมิกระจาย (Scatter graph Approach)

เป็นการข้อมูลการผลิตและต้นทุนรวมที่เกิดขึ้นมาหาความสัมพันธ์กันโดยการ Plot จุดของระดับกิจกรรมการผลิตกับต้นทุนรวมที่เกิดขึ้น โดยให้แกน x แทนระดับกิจกรรมการผลิต และแกน y แทนต้นทุนรวมที่เกิดขึ้น



### วิธีกำลังสองน้อยที่สุด หรือการวิเคราะห์สมการถดถอย (Regression Analysis)

การวิเคราะห์สมการถดถอย คือ วิธีการทางสถิติ ซึ่งใช้ข้อมูลของต้นทุนที่มีอยู่ทั้งหมดมาคำนวณหาสมการต้นทุน สามารถคำนวณหาสมการถดถอยได้ตามขั้นตอนดังนี้

1. จากสมการปกติ 2 สมการ ดังนี้

$$\begin{aligned}\sum xy &= a \sum x + b \sum x^2 \\ \sum y &= na + b \sum x\end{aligned}$$

2. จากสูตรที่ใช้ในการคำนวณค่า a และค่าที่อยู่ในสมการต้นทุน

$$Y = a + bx \text{ มีดังนี้}$$

$$b = \frac{n(\sum XY) - (\sum X)(\sum Y)}{n(\sum X^2) - (\sum X)^2}$$

$$a = \frac{(\sum Y) - b(\sum X)}{n} \text{ หรือ } y - bx$$

กำหนดให้ X = จำนวนระดับของกิจกรรม

Y = ต้นทุนรวมของต้นทุนผสม

a = ต้นทุนคงที่ทั้งหมด

b = ต้นทุนผันแปรต่อหน่วยของกิจกรรม

n = จำนวนข้อมูลที่ใช้ในการวิเคราะห์

การจัดทำงบกำไรขาดทุนจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรม

งบกำไรขาดทุนรูปแบบเดิม		งบกำไรขาดทุนรูปแบบแสดงกำไรส่วนเกิน	
ขาย	XXX	ขาย	XXX
หัก ต้นทุนขาย	XXX	หัก ต้นทุนผันแปร	
กำไรขั้นต้น	XXXX	ต้นทุนขาย	XXX
หัก ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร		ค่าใช้จ่ายในการขาย	XXX
ค่าใช้จ่ายในการขาย	XX	ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	XXX    XXX
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	XX    XXX	กำไรส่วนเกิน	XXXX
กำไรจากการดำเนินงาน	XXXX	หัก ต้นทุนคงที่	
		ค่าใช้จ่ายการผลิต	XXX
		ค่าใช้จ่ายในการขาย	XXX
		ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	XXX    XXX
		กำไรจากการดำเนินงาน	XXXX