

ตอนที่ 2 การใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงของสถานธุรกิจแห่งหนึ่ง

## ข้อความทั่วไปเกี่ยวกับกิจการที่ทำการศึกษา

### ประเภทของกิจการ

กิจการที่ทำการศึกษานี้ เป็นกิจการรับหล่อคอกยางรถแห่งหนึ่ง ซึ่งมีโรงงานอยู่ 2 แห่ง ตั้งอยู่ในนครและต่างจังหวัด โรงงานทั้งสองแห่งนี้มีวิธีการผลิตเหมือนกัน

การผลิตของโรงงานที่รับหล่อคอกยางรถนี้ เมื่อพิจารณาให้ดีแล้ว จะเห็นว่า เป็นทั้งการผลิตตามคำสั่งของลูกค้า (Job Order) และเป็นทั้งการผลิตเป็นขั้นตอน (Process) ด้วย กล่าวคือ เมื่อลูกค้านำยางมาหล่อ ทางโรงงานก็จะตรวจสอบของโครงผ้าใบเสียก่อน ถ้าโครงผ้าใบนั้นอยู่ในสภาพดีพอที่จะนำมาหล่อคอกยางได้ ก็จะรับทำตามคำสั่งของลูกค้า เมื่อนำเอาโครงผ้าใบนั้นเข้าโรงงาน ก็จะเริ่มทำตามขั้นตอนการผลิตในการหล่อคอกยาง และเมื่อหล่อเสร็จเรียบร้อยแล้ว ก็จะนำคอกยางมารับยางไป

ส่วนการบัญชีวิธีนั้น เพื่อความสะดวกจะรวบรวมตัวเลขตามวิธีการต้นทุนเป็นตอน (Process Costing) คือ ให้ทราบแต่เพียงว่าในงวดหนึ่ง ๆ รับทำถาวรหล่อคอกยางก็เสียต้นทุนเท่าใด หลังจากหักภาษีจ่ายต่าง ๆ แล้วก็ถือเป็นกำไรของกิจการโดยไม่หักค่าเบี่ยงตัวเลขของแต่ละคำสั่งที่ได้รับจากลูกค้า ว่าขาดแต่ละเส้นนั้นเสียต้นทุนเท่าใด และมีกำไรต่อเส้นมากน้อยเพียงใด

### การจัดรูปหน่วยงาน

เนื่องจากกิจการนี้เป็นบริษัท จำกัด ฉะนั้น การจัดรูปหน่วยงานจึงประกอบไปด้วย ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นเจ้าของบริษัท นิติบุคคลความผิดเห็นต่าง ๆ เกี่ยวกับการดำเนินงานของบริษัท รองลงมาได้แก่ คณะกรรมการบริหารของบริษัท ซึ่งมีอยู่ด้วย 5 คน มีหน้าที่กำหนดนโยบายในการดำเนินงานของบริษัทให้สอดคล้องกับความต้องการของผู้ถือหุ้น แล้วมอบนโยบายนั้นให้แก่กรรมการผู้จัดการ เป็นผู้ดำเนินงานต่อไป

กรรมการผู้จัดการได้แบ่งหน่วยงานออกเป็น 5 ฝ่าย คือ

### 1. ฝ่ายโรงงาน (1)

ตั้งอยู่ต่างจังหวัด มีผู้จัดการโรงงาน 1 คน และมีผู้ช่วยผู้จัดการโรงงานอีก 1 คน มีหน้าที่ควบคุมทางด้านการผลิต ในโรงงานแบ่งออกเป็น 3 แผนก คือ

1) แผนกวัสดุ มีหน้าที่จัดหา ควบคุม และดำเนินงานเกี่ยวกับวัสดุ และของใช้ต่าง ๆ ในโรงงาน

2) แผนกผลิต ซึ่งเป็นแผนกที่สำคัญ มีหน้าที่ทำการผลิตตามที่ผู้จัดการโรงงานสั่ง แบ่งออกเป็นแผนกต่าง ๆ ในโรงงานอีก คือ

- แผนกตรวจและชั่งตวง
- แผนกคัดแยก
- แผนกอบมยาง

3) แผนกขาย มีหน้าที่ควบคุมพนักงานขาย และติดต่อกับลูกค้าในบริเวณจังหวัด ใกล้เคียงกับโรงงาน

### 2. ฝ่ายโรงงาน (2)

เป็นโรงงานที่อยู่ในกรุงเทพฯ มีการจัดรูปงานเช่นเดียวกับโรงงาน 1

### 3. ฝ่ายบัญชีและการเงิน

มีหน้าที่ดูแลเกี่ยวกับการบัญชีและการเงินของบริษัท โคนแบ่งออกเป็น 2 แผนก คือ

- 1) แผนกบัญชี
- 2) แผนกการเงิน

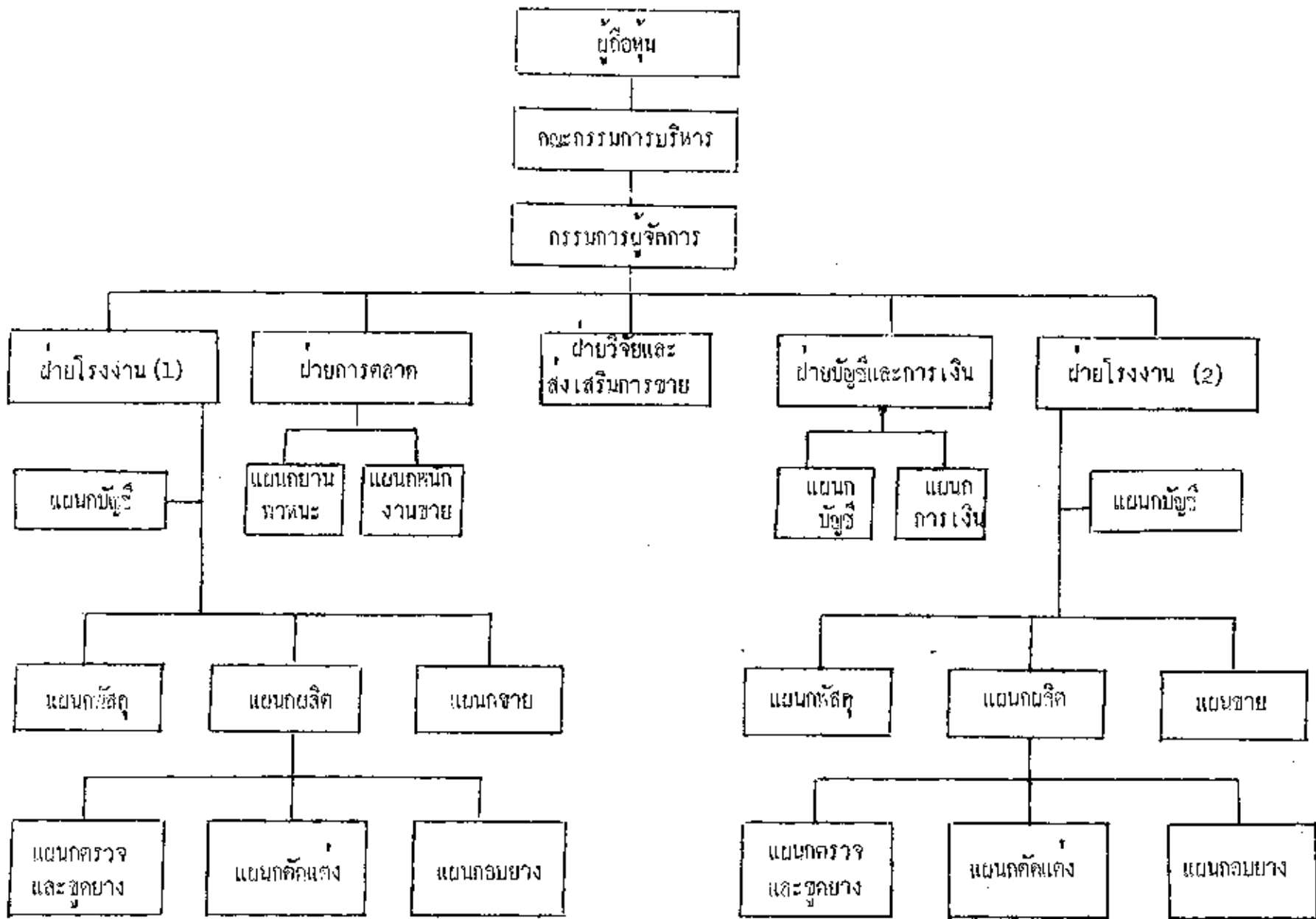
#### 4. ฝ่ายการตลาด

มีหน้าที่วางแผนทางการตลาด และควบคุมพนักงานขายให้ทำงานอย่างมีประสิทธิภาพ โดยแบ่งออกเป็น 2 แผนก คือ

- 1) แผนกพนักงานขาย มีหน้าที่ควบคุมพนักงานขาย
- 2) แผนกยานพาหนะ มีหน้าที่ควบคุมยานพาหนะต่าง ๆ รวมทั้งพนักงานขับรถด้วย

#### 5. ฝ่ายวิจัยและส่งเสริมการขาย

มีหน้าที่วิจัยสถานการณ์ต่าง ๆ ทางด้านการตลาด เพื่อจะได้นำมาปรับปรุงและส่งเสริมให้การขายดีขึ้น



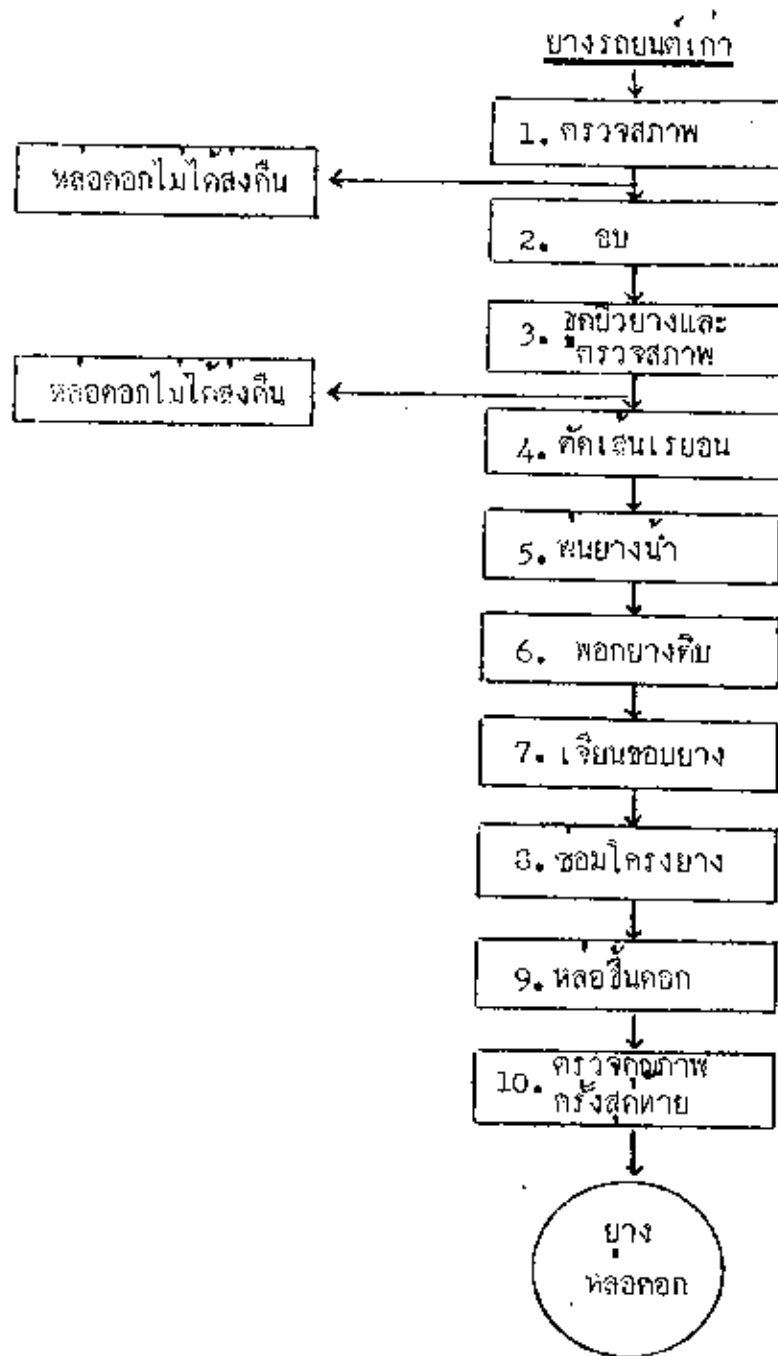
รูปที่ 1 แผนผังการจัดรูปหน่วยงาน

ขบวนการผลิต

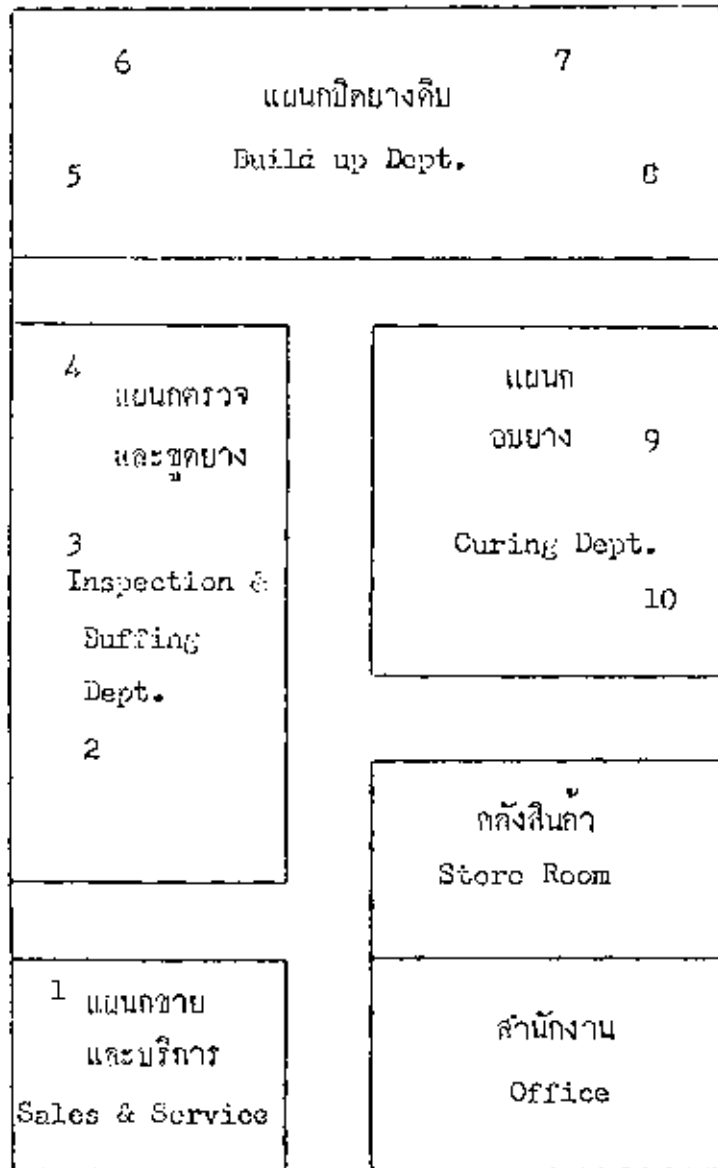
สำหรับขบวนการผลิตนั้น แบ่งออกเป็นขั้นตอนความสำคัญได้ดังนี้ คือ

เมื่อลูกค้านำเอาโครงผ้าใบมาให้โรงงานหล่อกอก ทางโรงงานจะทำการตรวจสอบสภาพของโครงผ้าใบนั้นก่อนว่าสามารถนำมาใช้ได้หรือไม่ ถ้าใช้ไม่ได้ ก็จะส่งคืนให้แก่ลูกค้าไป ถ้าเห็นว่าโครงผ้าใบนั้นยังใช้ได้ ก็จะนำไปอบ โครงผ้าใบที่ผ่านการอบแล้ว จะนำมาผูกเอายางเก่าที่ยังเหลืออยู่ ออก และตรวจสอบอีกครั้งหนึ่ง ถ้าเห็นว่าไม่สามารถหล่อกอกได้ ก็จะส่งคืนให้ลูกค้าไปเช่นกัน โครงผ้าใบที่เห็นว่าสามารถหล่อกอกได้ จะนำมาตัดเส้น เรบอบให้เรียบร้อย

ขบวนการหล่อกอกที่แท้จริง จะเริ่มขึ้นเมื่อพ่นยางน้ำให้ทั่วโครงผ้าใบ แล้วพอกด้วยยางลึบชนิดต่าง ๆ และเจียนขอบยางให้เรียบร้อย สำหรับโครงผ้าใบบางโครงที่เป็นรูปก็จะทำการขอมแผล เหล่านี้ให้เรียบร้อย ขั้นตอนสำคัญ คือ การหล่อขึ้นคอกด้วยความร้อนจากไอน้ำ โดยใช้แม่พิมพ์ซึ่งมีขนาดและแบบต่าง ๆ กันสำหรับยางแต่ละชนิดและลายคอกที่ลูกค้าต้องการ เมื่ออบเสร็จแล้ว จะทำการตรวจสอบสภาพอีกครั้งหนึ่ง เป็นครั้งสุดท้าย ก่อนที่จะนำออกจากโรงงานไป



รูปที่ 2 แผนผังขบวนการหล่อเค้กยาง



รูปที่ 3 แขนงโรงงาน



### ประเภทของสินค้า

การหล่อกอกลง จะแบ่งออกได้ 3 ประเภท คือ

1. ยางรถยนต์นั่ง คือยางที่มีขอบตั้งแต่ 9 นิ้ว ถึง 17 นิ้ว หรือใกล้เคียง โดยมีความกว้างของหน้ายางตั้งแต่ 5 นิ้ว ถึง 8.20 นิ้ว และมีลายดอกชนิดต่าง ๆ กัน รวม 40 รายการ
2. ยางรถบรรทุกเล็ก คือยางที่มีขอบตั้งแต่ 14 นิ้ว ถึง 18 นิ้ว โดยมีความกว้างของหน้ายางตั้งแต่ 6 นิ้ว ถึง 9 นิ้ว และมีลายดอกชนิดต่าง ๆ กัน รวม 21 รายการ
3. ยางรถบรรทุกใหญ่ คือยางที่มีขอบ 20 นิ้ว โดยมีความกว้างของหน้ายาง ตั้งแต่ 7 นิ้ว ถึง 11 นิ้ว และมีลายดอกชนิดต่าง ๆ กัน รวม 14 รายการ

### วัตถุดิบ

วัตถุดิบที่สำคัญมีอยู่ 3 ชนิดด้วยกัน คือ

1. ยางบาง (Cushion Gum - CG) เป็นยางบาง ปิดกับโครงหน้าใบเป็นชั้นแรก
2. ยางหนา (Cover Sack - CS) เป็นยางหนา ปิดต่อจากยางบาง
- ยางปิดขอบ (Thread Gum - TG) ใช้สำหรับปิดขอบยางให้เรียบร้อย

นอกจากนี้ยังมีวัตถุดิบเบ็ดเตล็ดใช้ในการผลิตอีก คือ

1. ยางน้ำ (Vulcanizing Cement Solution - V.C.S.) ใช้พ่นโครงหน้าใบก่อนปิดยางบาง
2. น้ำมันผสมยางน้ำ (S.M.P.) ใช้ผสมกับยางน้ำให้อ่อนตัว
3. ใบมีกชุดยางเก่า เป็นวัน ๆ ใช้ติดกับมอเตอร์ เพื่อใช้ชูดยางเก่าออก
4. ตะมูชุดยาง ใช้ติดกับเครื่องชุดยางสายดอบ (Flexible Buffer)
5. ผ้าใบรองแปด ใช้รองโครงหน้าใบส่วนที่เป็นรู

6. ยางใบ (Curing Tube) ใต้ใส่ในโรงฆ่าใบเวลานำเข้าเครื่องอบยาง

7. โรงฆ่าใบเก่า บางครั้ง บริษัทจะซื้อโรงฆ่าใบเก่ามาทำการผลิตด้วย

แรงงาน

เวลาการทำงาน คนงานทำงานกะละ 8 ชั่วโมง ทุกแผนกทำงานเพียงกะเดียว เว้นแต่แผนกอบยางเท่านั้นที่ทำงาน 2 กะ สรุปเวลาการทำงานได้ดังนี้

	ในวีดหนึ่งมี		365	วัน
<u>หัก</u>	วันอาทิตย์	52		"
	วันหยุดราชการ	13	65	"
	คงเหลือวันทำงาน		300	"
	เฉลี่ยเดือนหนึ่งทำงาน		25	วัน

ค่าจ้างค่าแรง

คนงานได้รับค่าแรงเป็นรายเดือน ค่าแรงของคนงานปกติประมาณเดือนละ 600 บาท ส่วนหัวหน้าคนงานได้รับค่าแรงประมาณเดือนละ 900 บาท สำหรับคนงานในโรงงานนั้น บริษัทจ่ายโบนัสให้ปีละ 1 เดือน

เครื่องจักร

เครื่องจักรที่สำคัญได้แก่เครื่องอบยาง (Curing Machine) มีทั้งหมด 12 เครื่อง ทำการอบด้วยไอน้ำซึ่งผลิตขึ้นได้เอง เครื่องอบยางสามารถอบยางได้ทุกขนาด แล้วยกแบบที่ใช้และสามารถเกินเครื่องได้ตลอด 24 ชั่วโมง (Full Capacity) ดังนั้น ในปัจจุบัน เครื่องอบยางซึ่งเกินเครื่องเพียงวันละ 16 ชั่วโมง (Optimum Capacity) จึงเท่ากับ 63 % ของกำลังการผลิตเต็มที่เท่านั้น

เครื่องมือเครื่องใช้

เครื่องมือเครื่องใช้ในโรงงาน แบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ

1. เครื่องมือเครื่องใช้ที่เคลื่อนเครื่องด้วยไฟฟ้า มี

- (1) เครื่องขัดขยาง (Buffing Machine)
- (2) เครื่องขัดขยางสายอ่อน (Flexible Buffer)
- (3) เครื่องปิดขยาง (Built up Machine)

2. เครื่องมือเครื่องใช้ที่เคลื่อนเครื่องด้วยลม ได้แก่

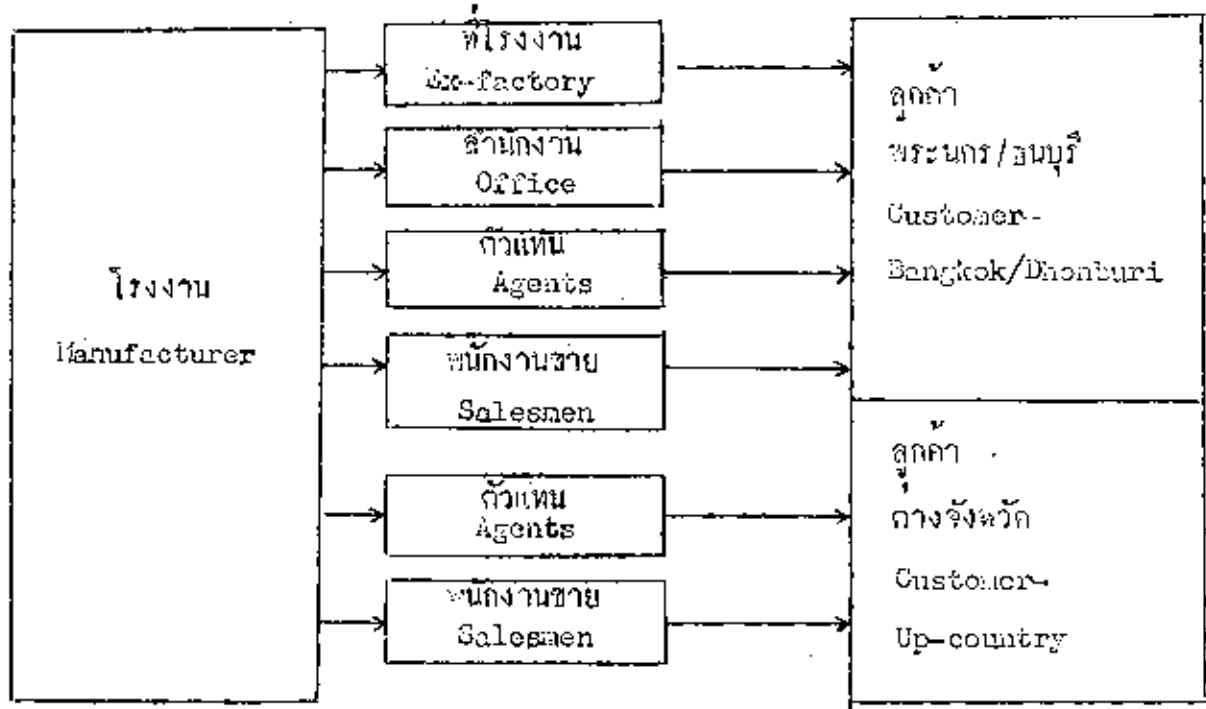
- (1) เครื่องถ่างครวขยาง (Spreader)
- (2) เครื่องพ่นขยางน้ำ (Sprayer)

ช่องทางการจำหน่ายในระนาบกรมวิ แบ่งช่องทางการจำหน่ายออกเป็น

1. ที่โรงงาน (Ex - factory) สำหรับลูกค้าที่มาติดต่อกับโรงงานโดยตรง
2. สำนักงาน (Office) ซึ่งเป็นศูนย์กลางการประสานงาน
3. ตัวแทน (Agents) บริษัทได้ส่งตัวแทนขึ้นในเขตต่าง ๆ ตามที่เห็นควร
4. พนักงานขาย (Salesmen) บริษัทมีพนักงานขายที่ขึ้นตรงกับสำนักงาน เพื่อออกไปติดต่อกับลูกค้าโดยตรง และติดต่อกับตัวแทนด้วย

ในต่างจังหวัด แบ่งช่องทางการจำหน่ายออกเป็น

1. ตัวแทน (Agents) บริษัทตั้งตัวแทนในจังหวัดต่าง ๆ เพื่อติดต่อกับลูกค้าในจังหวัดนั้น ๆ และจังหวัดใกล้เคียง
2. พนักงานขาย (Salesmen) แบ่งออกเป็นสาย ๆ แต่ละสายกำหนดเส้นทางไว้โดยแน่นอนว่าจะไปจังหวัดใดเมื่อใด



รูปที่ 4 แผนผังของธุรกิจการจำหน่าย

บทที่ 2

ข้อมูลทางการเงินบัญชี

บริษัทได้จัดทางการเงินเป็นประจำ โดยมีการเก็บงบทดลอง และค่าบัญชี  
ค่าโรชาคทุนทุกเดือน ส่วนงบคุณนั้นจัดทำปีละครั้ง งบบัญชีของบริษัทถือคามยี่ปฏิทิน

บัญชีค่าโรชาคทุน และงบคุณ สำหรับปี 2508 2509 และ 2510  
หลังจากที่ได้ทำการแยกประเภทบัญชีและจัดหมวดหมู่ใหม่แล้ว ปรากฏดังนี้

บัญชีค่าโรชาคทุน

	2508		2509		2510	
กาขาย	10,220,933	100.00	12,032,323	100.00	13,959,086	100.00
ต้นทุนสินค้าขาย	6,918,008	67.68	7,841,721	65.17	9,128,955	65.40
ค่าโร เบื้องต้น	3,302,925	32.32	4,190,602	34.83	4,830,131	34.60
ต้นทุนการจำหน่าย	842,832	8.25	1,058,887	8.80	1,373,463	9.84
ต้นทุนการบริหารงาน	594,741	5.82	523,204	4.35	667,699	4.78
ค่าโร จากการค้าเป็นงาน	1,865,353	18.25	2,603,511	21.63	2,788,969	19.98
รายได้เบ็ดเตล็ด	253,195	2.47	256,002	2.13	204,772	1.47
ค่าโรสุทธิ	2,118,547	20.73	2,864,513	23.81	2,993,741	21.45

งบดุล

	2508	2509	2510
<u>สินทรัพย์</u> <u>เดินสวัค</u>			
เงินสดและเงินฝากธนาคาร	1,394,658	1,331,161	1,602,264
ลูกหนี้	1,269,937	1,268,026	1,516,062
วัตถุดิบและสินค้ากึ่งคลัง	286,308	568,717	777,135
รวม	2,930,903	3,167,904	3,895,461
<u>สินทรัพย์ประจำ</u>			
โรงงาน	1,472,916	3,979,968	4,238,449
สำนักงาน	464,207	440,293	561,069
รวม	1,937,123	4,420,262	4,799,518
รวมสินทรัพย์	4,868,026	7,588,166	8,694,979
<u>ทุน</u>	600,000	600,000	600,000
กำไรสะสม	2,826,409	4,528,288	5,861,133
เงินสำรอง	-	400,000	831,781
รวม	3,426,409	5,528,288	7,292,914
<u>หนี้สิน</u>			
หนี้สินระยะยาว	917,000	1,653,000	753,000
หนี้สินเดินสวัค	524,617	406,878	649,065
รวม	1,441,617	2,059,878	1,402,065
รวมทุนและหนี้สิน	4,868,026	7,588,166	8,694,979

## งบลงทุนสินทรัพย์

	2508	2509			2510		
	โรงงาน 1 /รวม	โรงงาน 1	โรงงาน 2	รวม	โรงงาน 1	โรงงาน 2	รวม
วัตถุดิบโดยตรง	5,050,381	3,938,872	1,626,115	5,564,987	1,713,374	5,199,093	6,912,469
ค่าแรงโดยตรง	461,212	461,250	186,686	647,936	164,538	553,266	727,804
รวมต้นทุนโดยตรง	5,511,593	4,400,122	1,812,801	6,212,923	1,897,962	5,752,361	7,650,323
วัตถุดิบทางอ้อม	531,414	457,668	160,975	618,643	160,607	470,102	650,709
ค่าแรงทางอ้อม	24,858	33,638	13,614	47,252	12,750	38,212	50,962
ค่าใช้จ่ายโรงงาน	864,854	777,957	314,410	1,092,367	245,272	731,753	977,025
ต้นทุนการผลิต	6,932,719	5,669,385	2,301,800	7,971,185	2,336,591	6,992,428	9,329,019
ผลดำเนินงานระหว่างทาง	-3,800	8,000	-4,400	3,600	-1,600	2,800	1,200
ผลทางสินค้าสำเร็จรูป	-10,911	49,969	-183,033	-133,064	-61,840	-119,424	-201,264
ต้นทุนสินค้าขาย	6,918,008	5,727,354	2,114,367	7,841,721	2,253,151	6,875,804	9,128,955

เมื่อพิจารณาจากงบการเงินของบริษัทแล้ว จะเห็นได้ว่า ต้นทุนการดำเนินงานของกิจการหลักคอกยง ก็เช่นเดียวกับกิจการที่ทำกำรผลิตสินค้าอื่น ๆ กล่าวคือ ประกอบด้วย

1. ต้นทุนการผลิต
2. ต้นทุนการจำหน่าย
3. ต้นทุนการบริหารงาน

สรุปต้นทุนการผลิต ต้นทุนการจำหน่าย และต้นทุนการบริหารงาน

ต้นทุน	2508		2509		2510	
	บาท	ส่วนร้อย	บาท	ส่วนร้อย	บาท	ส่วนร้อย
ต้นทุนการผลิต	6,932,719	83	7,971,135	83	9,329,019	82
ต้นทุนการจำหน่าย	842,832	10	1,058,637	11	1,373,463	12
ต้นทุนการบริหารงาน	594,741	7	523,204	6	667,699	6
รวม	8,370,292	100	9,553,276	100	11,370,181	100

จึงจะกล่าวได้ว่า ต้นทุนการดำเนินงานของกิจการหลักคอกยงแห่งนี้ เป็นต้นทุนการผลิตเสีย 83 % เป็นต้นทุนการจำหน่าย 11 % และเป็นต้นทุนการบริหารงาน 6 % จากนี้ก็จะทำการวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตให้ละเอียดยิ่งขึ้น โดยแบ่งการวิเคราะห์ออกเป็น

- (1) วัสดุสิ้นเปลือง
- (2) ค่าแรงโดยตรง
- (3) ค่าใช้จ่ายทางอ้อม



1. วัตถุดิบโดยตรง

	2508		2509						2510					
	โรงงาน 1/รวม		โรงงาน 1		โรงงาน 2		รวม		โรงงาน 1		โรงงาน 2		รวม	
ข้างหน้า	3,751,560	74	2,966,642	76	1,204,028	74	4,192,670	75	1,248,426	73	3,670,194	71	4,918,620	71
กลางบาง	742,499	15	572,327	14	200,863	12	773,190	14	253,433	15	641,434	12	594,917	13
ข้างปิดขอบ	556,022	11	377,903	10	221,224	14	599,127	11	211,515	13	337,417	17	1,096,932	16
รวม	5,050,381	100	3,936,872	100	1,626,115	100	5,564,987	100	1,713,374	100	5,199,095	100	6,912,269	100

การที่จะใช้วัตถุดิบมากน้อยเพียงใดนั้นขึ้นอยู่กับปัจจัย 2 ประการ คือ

(1) ขนาดของโครงผ้าใบ โครงผ้าใบของยางแต่ละชนิด มักจะมีขนาดไม่เท่ากัน ดังนั้น ถ้าโครงผ้าใบเล็ก ก็จำเป็นต้องใช้ยางคิมมากขึ้น เพื่อให้ตลอดของยางเต็มแบบ ถ้าโครงผ้าใบใหญ่ ก็ไม่จำเป็นต้องใช้มากนัก

(2) อายุของลูก้าตองการ ลายคอกบางแบบ มีลายคอกลึกกว่าธรรมดา จึงจำเป็นต้องใช้ยางคิมมากเป็นพิเศษ ดังนั้น ปริมาณวัตถุดิบที่ใช้จึงมากน้อยตามอายุของลูก้าตองการด้วย

จึงเป็นการยากที่จะกำหนดปริมาณวัตถุดิบที่ใช้ในการหล่อคอกยางแต่ละเส้นให้แน่นอนลงไปได้ ผู้จัดการจึงให้ความเห็นว่า ควรใช้แบบหล่อคอกยาง เป็นหลักในการกำหนดปริมาณวัตถุดิบที่ใช้ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง วัตถุดิบหลัก ซึ่งในกรณีนี้ คือ ยางพารา จะได้ผลได้ก็ยิ่งมาก

ตารางแสดงน้ำหนักยางหนาดที่ใช้ในการผลิตยางหัตถ์ขนาด

หน่วย: กิโลกรัม,

ยางรถบรรทุกฝั่ง		ยางรถบรรทุกเล็ก		ยางรถบรรทุกใหญ่	
ขนาด	น้ำหนักยาง หนา(ก.ก.)	ขนาด	น้ำหนักยาง หนา(ก.ก.)	ขนาด	น้ำหนักยาง หนา(ก.ก.)
5.00-9	2.5	6.00-14	3.3	7.00-20	9.0
5.20-10	2.6	7.00-14	3.3	7.50-20 ก	9.2
5.20-12	2.8	5.00-15	3.3	7.50-20 ข	9.2
6.00-12	2.8	5.50-15	3.4	7.50-20 ค	14.1
5.20-13	2.9	6.00-15	3.6	8.25-20 ก	9.6
5.60-13	3.0	6.50-15	7.3	8.25-20 ข	9.6
5.90-13	3.1	7.00-15	7.6	8.25-20 ค	9.1
6.40-13	3.2	7.50-15 ก	7.8	8.25-20 ง	9.1
6.70-13	3.3	7.50-15 ข	8.8	8.25-20 จ	14.6
7.00-13	3.2	6.00-16 ก	7.3	9.00-20 ก	15.3
7.25-13	3.3	6.00-16 ข	8.2	9.00-20 ข	15.5
5.00/5.20-14	3.1	6.50-16	7.6	10.00-20	15.8
5.65-14	3.2	7.00-16 ก	7.8	11.00-20 ก	19.0
5.90-14	3.2	7.00-16 ข	8.8	11.00-20 ข	19.1
6.40-14	3.3	7.50-16 ก	8.1		
7.00-14	3.3	7.50-16 ข	10.2		
7.50-14	6.9	7.50-16 ค	12.3		
8.00-14	7.0	9.00-16	13.4		
5.00-15	3.2	7.00-17	8.2		
5.60-15	3.3	7.50-17 ก	8.5		
5.90-15	3.4	7.50-17 ข	12.9		
6.40-15	3.5	7.00-18	8.5		
6.70-15	3.6				
7.10-15	7.3				
7.60-15	7.4				
8.20-15	7.7				
5.00/5.20-16	3.3				
5.50-16	3.5				
6.00-16	3.6				
5.70-17	3.6				
5.25/5.50-17	3.7				
6.50-17	3.8				
155 x 380	3.3				
165 x 380	3.4				
155 x 400	3.3				
165 x 400	3.4				
135 x 400	3.5				

ตารางแสดง น้ำหนักยางบาง และยางปิดขอบที่ใช้ในการผลิตยางแต่ละประเภท

หน่วย : กิโลกรัม

ประเภท	ขนาด	น้ำหนักยางบาง	น้ำหนักยางปิดขอบ
ยางรถยนต์นั่ง	ทุกขนาด	0.85	0.20
ยางรถบรรทุกเล็ก	ทุกขนาด	0.90	1.00
ยางรถบรรทุกใหญ่	ขนาดอื่น ๆ	1.35	1.40
	10.00-20	1.35	2.40
	11.00-20 ก & ข	2.00	5.60

เมื่อทราบถึงน้ำหนักยางหนา ยางบาง และยางปิดขอบ ที่ใช้ในการผลิตยางแต่ละขนาด และทราบต้นทุนยางหนา ยางบาง และยางปิดขอบ ที่ใช้ในการผลิตจริงแล้ว จากนั้นก็จะทำการเฉลี่ยต้นทุน เพื่อหาค่าต้นทุนวัตถุดิบมาตรฐาน (Standard Material Costs) เพื่อนำมาใช้ในการบริหารงาน

## ตารางแสดงต้นทุนวัตถุดิบมาตรฐาน

หน่วย : บาท

## รถยนต์

ขนาดและสายคอก	โรงงาน 1				โรงงาน 2			
	ยางหนา	ยางบาง	ยาง ปิดขอบ	รวม	ยางหนา	ยาง บาง	ยาง ปิดขอบ	รวม
5.00 - 9	45	2	5	52	40	2	7	49
5.20 - 10	47	2	5	54	42	2	7	51
5.20 - 12	51	2	5	58	45	2	7	54
6.00 - 12	-	-	-	-	45	2	7	54
5.20 - 13	52	2	5	59	47	2	7	56
5.60 - 13	54	2	5	61	48	2	7	57
5.90 - 13	56	2	5	63	50	2	7	59
6.40 - 13	58	2	5	65	51	2	7	60
6.70 - 13	60	2	5	67	53	2	7	62
7.00 - 13	58	2	5	65	51	2	7	60
7.25 - 13	60	2	5	67	53	2	7	62
5.00/5.20-14	56	2	5	63	50	2	7	59
5.60 - 14	58	2	5	65	51	2	7	60
5.90 - 14	58	2	5	65	51	2	7	60
6.40 - 14	60	2	5	67	53	2	7	62
7.00 - 14	60	2	5	67	53	2	7	62
7.50 - 14	125	2	5	132	111	2	7	120
8.00 - 14	126	2	5	131	113	2	7	122
5.00 - 15	58	2	5	65	51	2	7	60
5.60 - 15	60	2	5	67	53	2	7	62
5.90 - 15	62	2	5	69	55	2	7	64
6.40 - 15	63	2	5	70	56	2	7	65
6.70 - 15	65	2	5	72	58	2	7	67
7.10 - 15	132	2	5	139	117	2	7	126
7.60 - 15	134	2	5	141	119	2	7	128
8.20 - 15	139	2	5	146	124	2	7	133
5.00/5.20-16	60	2	5	67	53	2	7	62
5.50 - 16	63	2	5	70	56	2	7	65
6.00 - 16	65	2	5	72	58	2	7	67
5.00 - 17	-	-	-	-	58	2	7	67
5.25/5.50-17	67	2	5	72	-	-	-	-
6.50 - 17	70	2	5	77	-	-	-	-
155 x 300	-	-	-	-	-	-	-	-
165 x 300	-	-	-	-	55	2	7	64
155 x 400	60	2	5	67	53	2	7	62
165 x 400	62	2	5	69	55	2	7	64
185 x 400	63	2	5	70	-	-	-	-

รถบรรทุกเล็ก

หน่วย: บาท

ขนาด และ สายคอก	โรงงาน 1				โรงงาน 2			
	ยางหนา	ยางบาง	ยาง ปีกขอบ	รวม	ยางหนา	ยาง บาง	ยาง ปีกขอบ	รวม
6.00 - 14	-	-	-	-	-	-	-	-
7.00 - 14	-	-	-	-	54	26	34	114
5.00 - 15	-	-	-	-	-	-	-	-
5.50 - 15	-	-	-	-	-	-	-	-
6.00 - 15	-	-	-	-	60	26	34	120
6.50 - 15	132	32	22	186	117	26	34	177
7.00 - 15	137	32	22	191	122	26	34	182
7.50 - 15 ก	141	32	22	195	125	26	34	185
7.50 - 15 ข	-	-	-	-	143	26	34	203
6.00 - 16 ก	132	32	22	186	117	26	34	177
6.00 - 16 ข	149	32	22	203	130	26	34	190
6.50 - 16	137	32	22	191	122	26	34	182
7.00 - 16 ก	141	32	22	195	125	26	34	185
7.00 - 16 ข	160	32	22	214	142	26	34	205
7.50 - 16 ก	146	32	22	200	130	26	34	190
7.50 - 16 ข	-	-	-	-	166	26	34	226
7.50 - 16 ค	222	32	22	276	198	26	34	258
9.00 - 16	243	32	22	297	-	-	-	-
7.00 - 17	148	32	22	202	132	26	34	192
7.50 - 17 ก	154	32	22	208	137	26	34	197
7.50 - 17 ข	233	32	22	287	207	26	34	267
7.50 - 18	154	32	22	208	137	26	34	197

## รอบรถทุกชั่วโมง

หน่วย: บาท

ขนาด และ ลายคอก	โรงงาน 1				โรงงาน 2			
	ยางหนา	ยางบาง	ยางปีกขอบ	รวม	ยางหนา	ยางบาง	ยางปีกขอบ	รวม
7.00 - 20	163	48	31	242	-	-	-	-
7.50 - 20 ก	164	48	31	243	-	-	-	-
7.50 - 20 ข	167	48	31	246	148	38	47	233
7.50 - 20 ค	256	48	31	335	-	-	-	-
8.25 - 20 ก	174	48	31	253	-	-	-	-
8.25 - 20 ข	174	48	31	253	154	38	47	239
8.25 - 20 ค	164	48	31	243	146	38	47	231
8.25 - 20 ง	164	48	31	243	146	38	47	231
8.25 - 20 จ	265	48	31	344	235	38	47	320
9.00 - 20 ก	276	48	31	355	246	38	47	331
9.00 - 20 ข	280	48	31	359	250	38	47	335
10.00 - 20	287	48	53	388	256	38	93	387
11.00 - 20 ก	352	71	123	546	-	-	-	-
11.00 - 20 ข	353	71	123	547	310	62	216	588

2. ค่าแรงโดยตรง

ค่าแรงโดยตรง ประกอบด้วย ค่าแรง และ โบนัส เฉพาะคนงานซึ่งทำหน้าที่ในการผลิตโดยตรง เท่านั้น

หน่วย : บาท

	2508	2509			2510		
	โรงงาน 1 /รวม	โรงงาน 1	โรงงาน 2	รวม	โรงงาน 1	โรงงาน 2	รวม
ค่าแรง	411,132	365,465	147,918	513,383	149,403	444,006	593,209
โบนัส	50,030	95,785	38,768	134,553	36,105	106,460	144,645
รวม	461,212	461,250	186,686	647,936	184,508	553,266	737,854

ส่วนการแบ่งค่าแรง โดยตรง เข้าเป็นต้นทุนของยางแต่ละประเภทนั้น คือเอาเวลาที่คนงานใช้ในการผลิตยางแต่ละประเภทเป็นเกณฑ์ จากการจับเวลาของผู้จัดการ ปรากฏผลดังนี้

ตารางแสดง เวลาที่ใช้ในการผลิตยางแต่ละประเภท หน่วย : นาที

แผนก	ยางรถยนต์นั่ง	ยางรถบรรทุก	ยางรถบรรทุกใหญ่
แผนกตรวจ	1.00	1.00	1.20
แผนกชกยาง	11.00	16.40	27.40
แผนกบดยางดิบ	11.00	17.50	31.10
แผนกคยเค่งบาง	12.00	22.30	43.50
รวม	35.00	58.00	104.00
แผนกอบยาง	60.00	90.00	120.00
รวม	95.00	148.00	224.00

คอบจากนั้น ก็นำเอาเวลาที่คนงานใช้ในการผลิตยางแต่ละประเภทตามลําดับเวลาได้นี้ เป็นอัตราส่วนแบ่งต้นทุนค่าแรงงานโดยตรงที่เกิดขึ้นในแต่ละปี เพื่อหาต้นทุนค่าแรงงานมาตรฐานต่อหน่วย



ตารางต้นทุนค่าแรงงานมาตรฐาน ต่อหน่วย

หน่วย : บาท

	โรงงาน 1				
	2508	2509	2510	เฉลี่ย	มาตรฐาน
ค่าแรงโดยตรง	461,212	461,250	134,588	-	-
ค่าแรงโดยอ้อม					
- ยางรถยนต์	11.36	14.99	15.75	14.03	14.-
- ยางรถบรรทุกเล็ก	17.69	23.35	24.54	21.86	22.-
- ยางรถบรรทุกใหญ่	26.78	35.35	37.15	33.09	33.-

	โรงงาน 2				
	2508	2509	2510	เฉลี่ย	มาตรฐาน
ค่าแรงโดยตรง	-	186,686	553,266	-	-
ค่าแรงโดยอ้อม					
- ยางรถยนต์	-	13.62	13.81	13.715	14.-
- ยางรถบรรทุกเล็ก	-	21.22	21.52	21.37	21.-
- ยางรถบรรทุกใหญ่	-	32.11	32.57	32.34	32.-

คำไ้จ่ายทางอ้อม

คำไ้จ่ายทางอ้อม ประกอบด้วย

- (1) วัตถุเบ็ดเสร็จค้ในการผลิต
- (2) ค่าแรงทางอ้อม
- (3) ค่าไ้จ่ายโรงงาน

## ตารางแสดงค่าใช้จ่ายทางอ้อม

หน่วย : บาท

	2508		2509		2510		
	โรงงาน/รวม	โรงงาน 1	โรงงาน 2	รวม	โรงงาน 1	โรงงาน 2	รวม
<b>วัตถุดิบทางอ้อม</b>							
ชนิดที่ 1	62,161	73,559	23,207	96,766	27,102	67,771	94,873
" 2	47,375	34,574	12,895	47,469	14,761	49,364	64,125
" 3	122,822	122,694	36,669	161,583	43,623	98,929	142,552
" 4	69,997	64,160	42,949	127,109	32,571	93,422	125,993
" 5	136,620	99,020	27,622	126,642	41,372	92,177	134,049
" 6	10,270	7,533	496	6,024	-	5,695	5,695
" 7	41,969	36,133	14,917	51,050	20,676	62,744	63,422
รวม	531,414	457,666	160,975	618,643	180,607	478,102	658,709
<b>ค่าแรงทางอ้อม</b>							
ค่าอาหาร	23,396	20,908	8,462	29,370	8,475	25,461	33,876
ค่าสวัสดิการคนงาน	1,462	7,747	3,135	10,882	3,723	11,173	14,901
เงินคดแทนออกจากร่าง	-	4,983	2,017	7,000	547	1,636	2,185
รวม	24,858	33,638	13,614	47,252	12,750	38,212	50,962
<b>ค่าใช้จ่ายโรงงาน</b>							
ค่าใช้จ่ายเครื่องจักร	126,195	137,124	75,736	262,860	34,469	103,371	137,860
ค่าประกันอัคคีภัย	37,332	17,053	6,902	23,955	5,053	15,163	20,221
ค่าไฟฟ้า	74,174	66,937	32,758	113,695	27,119	61,264	106,403
ค่าประปา	6,636	4,137	1,675	5,812	1,013	3,037	4,050
ค่าโทรศัพท์	1,123	1,141	462	1,603	465	1,453	1,936
ค่าเช่าที่ดิน	1,134	1,134	-	1,134	1,134	-	1,134
ค่าเครื่องเขียน	5,095	6,458	2,614	9,072	350	1,353	1,403
ค่ารับรอง	3,690	2,630	1,064	3,694	2,635	7,697	10,532
การดูแล	3,420	1,751	709	2,460	190	570	760
เบ็ดเตล็ด	14,332	62,845	33,530	116,375	27,680	62,964	110,644
ค่าเสื่อมราคา	539,723	392,747	158,960	551,707	145,119	434,961	580,080
รวม	864,854	777,957	314,410	1,092,367	245,272	731,753	977,025
<b>รวมค่าใช้จ่ายทางอ้อม</b>	1,421,126	1,269,263	488,999	1,750,262	438,629	1,240,067	1,676,696

ค่าใช้จ่ายทางอ้อมนี้โดยปกติจะเป็นต้นทุนกึ่งแปรได้ (Semi-Variable Cost) ซึ่งต้องแบ่งออกเป็น ส่วนที่แปรได้ กับส่วนคงที่ และเฉพาะส่วนที่แปรได้เท่านั้นที่จะถือเป็น ต้นทุนโดยตรงของสินค้า

เมื่อพิจารณาแล้ว จะเห็นว่า ค่าใช้จ่ายทางอ้อมที่จะเป็นต้นทุนกึ่งแปรได้นั้นมีอยู่ เพียง 3 รายการเท่านั้น คือ วัตถุดิบทางอ้อม ค่าใช้จ่ายเครื่องจักร และค่าไฟฟ้า นอกนั้น ควรถือเป็นต้นทุนคงที่ แต่ค่าใช้จ่ายกึ่งแปรได้ทั้ง 3 รายการนี้เมื่อนำไปเปรียบเทียบกับค่า ขายแล้ว เป็นอัตราส่วนที่ต่ำมาก ดังจะเห็นได้จากตารางต่อไปนี้

ตารางเปรียบเทียบวัตถุดิบทางอ้อม ค่าใช้จ่ายเครื่องจักรและค่าไฟฟ้ากับค่าขาย

	เฉลี่ย	2508		2509		2510	
		บาท	ส่วน ร้อย	บาท	ส่วน ร้อย	บาท	ส่วน ร้อย
ค่าขาย	100	10,220,933	100	12,032,323	100	13,959,066	100
ค่าใช้จ่ายทางอ้อม	13.51	1,421,126	13.90	1,758,262	14.61	1,670,696	12.03
วัตถุดิบทางอ้อม	5.00	531,414	5.20	618,643	5.14	650,709	4.66
ค่าใช้จ่ายเครื่องจักร	1.47	128,195	1.25	262,360	2.13	137,360	2.99
ค่าไฟฟ้า	0.82	74,174	0.73	113,695	0.94	108,403	0.78

ดังนั้น จึงถือว่า ค่าใช้จ่ายทางอ้อมนี้เป็นต้นทุนคงที่ทั้งหมด

ในการติดหุ้น ธุรกิจส่วนมากมักจะดำเนินถึงแค่เพียงต้นทุนการยืมเท่านั้น ซึ่งเป็น การตีความหมายของ "ต้นทุน" ในความหมายที่แคบเกินไป สินค้าทางอุตสาหกรรมส่วนใหญ่ ยังไม่สามารถขายได้ทันที จำเป็นต้องทำการบรรจุหีบห่อ ทำการขายส่ง ฯลฯ ยิ่งถ้าเป็นสินค้า ที่ขายขาดหรือมีทุนซึ่งขึ้นมากแล้ว ก็จำเป็นที่จะต้องมีพนักงานขาย และสิ่งจูงใจอื่น ๆ อีกมาก จึงเห็นได้ว่า ต้นทุนการจำหน่ายก็เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนเหมือนกัน และมีความสำคัญ ไม่น้อยเลย

กิจกรรมล่อลวงก็เช่นกัน ต้องประสบปัญหาในการจำหน่ายหลายประการ เช่น มีคู่แข่งขึ้นอยู่มากมาย เนื่องจากในระยะนี้กิจการล่อลวงต่างทำได้ และขบวนการ ยึดถือไม่ยุ่งยากมากนัก จึงปรากฏว่ามีโรงงานเล็ก ๆ เกิดขึ้นมากมาย และกิจการเล็ก ๆ เหล่านี้ให้ราคาไว้ต่ำกว่าของบริษัทมาก ทำให้ปริมาณการขายของบริษัทลดลง บริษัทได้แก้ไข โดยจ้างพนักงานขายเพิ่มขึ้น และแนะนำให้ลูกค้าทราบว่ายางของบริษัทมีคุณภาพดีกว่า และ ใช้ได้มากกว่าของผู้อื่น

ในการเก็บรวบรวมต้นทุนการจำหน่าย บริษัทไม่ได้เก็บตัวเลขแยกออกเป็นต้นทุน ของแต่ละโรงงาน ต้นทุนการจำหน่ายในปี 2508, 2509 และ 2510 ปรากฏดังนี้

ต้นทุนการจำหน่าย

หน่วย: บาท

	2508	2509	2510
<u>ค่าใช้จ่ายในการจำหน่าย</u>			
<u>เกี่ยวกับพนักงาน</u>			
เงินเดือน	157,530	191,610	255,892
ค่าอาหาร	7,806	3,301	-
สวัสดิการ	730	228	1,657
เงินโบนัส	45,700	122,907	132,125
เงินระดมทุนออกจากงาน	-	4,000	1,000
	211,866	327,046	390,674
<u>เกี่ยวกับการจำหน่าย</u>			
ค่าภาษีการค้า	68,174	100,876	142,853
ค่าโฆษณาในการขาย	18,322	27,892	40,529
ค่าใช้จ่ายในการให้บริการ	5,756	7,181	10,510
ค่าโฆษณา	50,160	76,092	97,224
ค่าส่งของ	37,657	25,430	8,060
	180,069	237,471	305,186
<u>อื่นๆ</u>			
ค่าพาหนะ	227,176	243,097	320,920
ค่าใช้จ่ายเกินทาง	59,446	79,736	127,890
ค่าเครื่องเขียน	4,556	5,735	20,494
ค่าไปรษณีย์/โทรเลข	134	90	157
ค่ารับรอง	6,249	12,080	11,958
เงินการกุศล	300	-	-
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	4,348	6,960	9,131
ค่าเสื่อมราคา	148,688	146,764	187,023
	450,897	494,369	677,605
<b>รวม</b>	<b>842,832</b>	<b>1,058,887</b>	<b>1,373,463</b>



จากการพิจารณาต้นทุนการจำหน่ายของบริษัท จะเห็นได้ว่า ลักษณะของต้นทุนส่วนนี้จะเป็นต้นทุนคงที่ คือไม่เปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิตและขาย เว้นแต่ ภาษีการค้า และค่านายหน้าในการขาย ซึ่งควรถือเป็นต้นทุนแปรได้ เพราะรายจ่ายทั้งสองประเภทนี้ขึ้นลงตามค่าขาย แต่เมื่อนำรายจ่ายทั้งสองประเภทนี้ไปเปรียบเทียบกับค่าขายแล้ว ปรากฏว่า วัฏจักรส่วนค่ามาก ในที่นี้จะถือว่า ต้นทุนการจำหน่ายทั้งหมด เป็นต้นทุนคงที่

ตาราง เปรียบเทียบค่าภาษีการค้าและค่านายหน้ากับค่าขาย

	250๘		2509		2510	
	บาท	ส่วนร้อย	บาท	ส่วนร้อย	บาท	ส่วนร้อย
ค่าขาย	10,220,933	100	12,032,323	100	13,959,006	100
ค่าภาษีการค้า	63,174	๐.67	100,๘76	๐.๘4	142,853	1.02
ค่านายหน้า	10,322	๐.1๘	27,๘92	0.23	40,529	0.29

ส่วนต้นทุนการดำเนินงานนั้น โดยลักษณะของต้นทุนแล้ว ถือว่าเป็นต้นทุนคงที่ ต้นทุนการค้าดำเนินงานในวงกว้างกว่า ประกอบด้วยค่าใช้จ่ายดังต่อไปนี้

## ต้นทุนการบริหารงาน

หน่วย: บาท

	25๐๘	25๐9	2510
<u>ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน</u>			
<u>เกี่ยวกับพนักงาน</u>			
เงินเดือน	136,๐90	149,๘95	16๐,234
ค่าอาหาร	21,6๐2	18,๘๘7	-
สวัสดิการคนงาน	1,๐31	2,592	5,515
เงินโบนัสพนักงาน	53,๐๐0	142,540	153,230
เงินทดแทนออกจากงาน	-	-	-
	211,723	313,914	318,979
เงินโบนัสกรรมการ	93,๐๐0	-	-
เงินสมนาคุณ	-	-	1๐๘,333
ภาษีเงินได้	2,173	3,263	1,855
	306,๘96	317,177	429,167
<u>อื่น ๆ</u>			
ค่าเช่าห้	18,96๐	13,๘14	9,960
ค่าใช้จ่ายเดินทาง	67,944	-	-
ค่าเครื่องเขียนแม่พิมพ์	3,513	2,471	15,317
ค่าไปรษณีย์/โทรเลข	3๐๘	431	๘๘9
ค่าโทรศัพท์	1๐,๐9๐	8,๐34	9,164
ค่าไฟฟ้า	9,274	9,118	12,254
ค่าประกาศ	13๐	116	79
ค่าหน่วยความ	13,๐๐๐	6,๐๐๐	6,๐๐๐
ค่าตรวจบัญชี	2,๐๐๐	3,๐๐๐	4,๐๐๐
ค่าดอกเบี้ย	46,312	1,212	-
หนังสือ	-	26,917	36,940
การรับรอง	19,741	23,414	34,73๘
เงินการกุศล	6,71๘	6๐๐	95๐
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	69,3๐5	49,15๐	1๐๘,241
ค่าเสื่อมราคา	2๐,55๐	61,65๐	-
	257,845	2๐6,๐27	23๘,532
<b>รวม</b>	<b>5๖4,741</b>	<b>523,2๐4</b>	<b>667,699</b>



### บทที่ 3

#### ต้นทุนโดยตรงและส่วนสาคช่วยกำไร

จากการวิเคราะห์ต้นทุนต่าง ๆ จะเห็นได้ว่า เมื่อวิธีหันมาใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง งานชิ้นแรกที่ต้องทำ คือ การแยกประเภทต้นทุนออกเป็นต้นทุนแปรได้ และต้นทุนคงที่ สำหรับกิจการหล่อกอกบางนี้ ต้นทุนแปรได้ประกอบด้วย วัตถุดิบโดยตรง ซึ่งได้แก่ ыางหนา ыางบาง และыางปิดขอม และค่าแรงโดยตรงซึ่งรวมเฉพาะค่าแรงและโบนัสเท่านั้น เมื่อนำเอาต้นทุนแปรได้หรือต้นทุนโดยตรงนี้ไปหักออกจากค่าขาย ก็จะได้ส่วนสาคช่วยกำไร (Contribution)

งนกำไรขาคหุบของบรยััทหล่อกอกบางแห่งนี้ เมื่อแสดงตามวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงปรากฏดังนี้



งบคณทุนโดยตรง

	25๐๘		25๐9		251๐	
	บาท	จำนวนร้อย	บาท	จำนวนร้อย	บาท	จำนวนร้อย
ค่าขาย	10,220,933	100.00	12,032,323	100.00	13,959,006	100.00
คณทุนแปรไ้ :						
วัตถุคิมโดยตรง	5,๐50,381	49.41	5,564,907	46.25	6,912,469	49.52
คณแรงโดยตรง	461,212	4.51	647,936	5.39	737,054	5.29
รวมคณทุนแปรไ้	5,511,593	53.92	6,212,923	51.64	7,650,323	54.81
สวบลเคยกัใ้จายคณที่ และกัไร	4,709,340	46.03	5,819,400	48.36	6,300,763	45.19
คณทุนคณที่ใ้ใ้การยลิต :						
วัตถุคิมทางอ้อม	531,414	5.20	610,643	5.14	650,709	4.66
คณแรงทางอ้อม	24,858	0.24	47,252	0.39	50,962	0.36
กัไรจายใ้รงงาน	850,143	8.32	962,903	8.00	776,961	5.57
รวมคณทุนคณที่ใ้ใ้การยลิต	1,406,415	13.76	1,620,798	13.53	1,478,632	10.59
กัไร เบื้องคณ	3,302,925	32.32	4,190,602	34.83	4,830,131	34.60
คณทุนคณที่ใ้ใ้การจ้คณาย	842,832	8.25	1,050,887	8.60	1,373,463	9.84
คณทุนคณที่ใ้ใ้การบรหการงาน	594,741	5.82	523,204	4.35	667,699	4.78
รวมคณทุนคณที่ใ้ใ้ทั้งหมด	2,043,988	20.03	3,210,889	26.68	3,519,974	25.21
กัไรจายจากการค้คณเนรงงาน	1,865,352	18.25	2,600,511	21.60	2,700,969	19.50
รายใ้เบ้คเตลิต	253,195	2.43	256,002	2.13	204,772	1.47
กัไรสุทธิ	2,113,547	20.73	2,064,513	17.18	2,993,741	21.45

การที่ทราบแต่เพียง ต้นทุนแปรได้ และส่วนชดเชยกำไร ของกิจการเป็นจำนวนรวมเท่านั้น ย่อมไม่เป็นการเพียงพอสำหรับฝ่ายจัดการ ที่จะใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงช่วยในการบริหารงานได้ จึงจำเป็นต้องทราบถึงส่วนชดเชยกำไรเฉพาะประเภทสินค้า (Product Line Contribution) และส่วนชดเชยกำไรเฉพาะสินค้า (Product Contribution) ด้วย

ตามหลักการที่กล่าวไว้ในตอนแรก การหาส่วนชดเชยกำไรเฉพาะประเภทสินค้านั้น (Product Line Contribution) นอกจากจะต้องทราบถึงต้นทุนแปรได้ของสินค้าแต่ละประเภทแล้ว ยังต้องทราบถึงต้นทุนคงที่ที่ใช้ในการผลิตสินค้าเฉพาะประเภท (Specific Fixed Costs) อีกด้วย

สำหรับกิจการหลอดคอกอย่างนี้ สินค้าแบ่งออกได้ 3 ประเภท คือ

1. ขางรถยนต์นั่ง
2. ขางรถบรรทุกเล็ก
3. ขางรถบรรทุกใหญ่

เมื่อพิจารณาให้ละเอียดลงไป จะเห็นว่า ต้นทุนคงที่เฉพาะประเภทสินค้า (Product Line Specific Fixed Costs) นั้นไม่มีเลย มีแต่ขางในที่ใช้จะอบขาง (Curing Tube) ซึ่งเกือบจะเป็นต้นทุนคงที่เฉพาะประเภทสินค้า แต่ไม่เป็นเพราะขางในสำหรับขางที่ใช้กับรถแต่ละประเภทยังคงแบ่งออกตามขนาดของขางอีกด้วย จึงไม่ถือเป็นต้นทุนคงที่เฉพาะประเภทสินค้า

สำหรับส่วนชดเชยกำไรเฉพาะสินค้า (Product Contribution) ก็เช่นเดียวกัน มีต้นทุนคงที่เฉพาะสินค้า (Product Specific Fixed Costs) อยู่เพียงรายการเดียว คือ แบบหลอดคอกขาง เพราะว่าแบบหลอดคอกขางแบบหนึ่งใช้หลอดคอกขางได้เพียงชนิดเดียวเท่านั้น แต่เนื่องจากบริษัทไม่ได้แยกประเภทและรวบรวมต้นทุนของแบบหลอดคอกขางแต่ละชนิดเอาไว้ จึงรวมอยู่ในค่าใช้จ่ายทางอ้อม และถือเป็นต้นทุนคงที่

ดังนั้น เราจึงถือแค่เพียงต้นทุนแปรได้ของสินค้าแต่ละชนิดเท่านั้น เป็นต้นทุนโดยตรง และนำไปหักจากราคาขาย เพื่อหาส่วนชดเชยกำไรเฉพาะสินค้า (Product Contribution)

ตารางแสดงต้นทุนแปรไ้มาตรฐานและส่วนลดแยกกำไร

หน่วย : บาท

รายการต้นทุน	ราคาขาย	โรงงาน 1			โรงงาน 2		
		ต้นทุนแปรไ้	ส่วนลดแยกกำไร		ต้นทุนแปรไ้	ส่วนลดแยกกำไร	
			บาท	ส่วนรอย		บาท	ส่วนรอย
5.00 - 9	96	66	30	31.25	63	33	34.37
5.20 - 10	104	68	36	34.62	65	39	37.50
5.20 - 12	136	72	64	47.06	63	63	50.00
6.00 - 12	104	-	-	-	68	116	63.64
5.20 - 13	104	73	111	60.33	70	114	61.96
5.60 - 13	192	75	117	60.94	71	121	63.02
5.90 - 13	200	77	123	61.50	73	127	63.50
6.40 - 13	216	79	137	63.43	74	142	65.74
6.70 - 13	224	81	143	63.64	76	148	66.37
7.00 - 13	232	79	153	65.95	74	153	68.10
7.25 - 13	240	81	159	66.25	76	164	68.33
5.20 - 14	192	77	115	59.90	73	119	61.96
5.60 - 14	200	79	121	60.50	74	126	63.00
5.90 - 14	208	79	129	62.02	74	134	64.42
6.40 - 14	224	81	143	63.64	76	148	66.07
7.00 - 14	240	81	159	66.25	76	164	68.33
7.50 - 14	264	146	118	44.70	134	130	49.24
8.00 - 14	280	145	135	48.21	136	144	51.43
5.00 - 15	200	79	121	60.50	74	126	63.00
5.60 - 15	208	81	127	61.06	76	132	63.46
5.90 - 15	216	83	133	61.57	73	138	63.89



(ต่อ)

บางรายนั่ง	รายนาม	โรงงาน 1			โรงงาน 2		
		คน แปรรูป	ส่วนลดเฉลี่ยกำไร		คน แปรรูป	ส่วนลดเฉลี่ยกำไร	
			บาท	ส่วนร้อย		บาท	ส่วนร้อย
6.40 - 15	232	64	143	63.79	79	153	65.95
6.70 - 15	256	66	170	66.41	81	175	68.36
7.10 - 15	272	153	119	43.75	140	132	48.53
7.60 - 15	263	155	133	46.18	142	146	50.69
8.20 - 15	312	160	152	48.72	147	165	52.88
5.20 - 16	200	61	127	61.06	76	132	63.46
5.50 - 16	224	64	140	62.50	79	145	64.73
6.00 - 16	256	66	170	66.41	81	175	66.36
5.00 - 17	216	-	-	-	81	135	62.50
5.50 - 17	232	66	146	62.93	-	-	-
6.50 - 17	264	91	173	65.53	-	-	-
155 :: 300	203	-	-	-	-	-	-
165 :: 300	216	-	-	-	78	138	63.89
155 :: 400	224	61	143	63.84	76	148	66.07
165 :: 400	240	63	157	65.42	78	162	67.50
185 :: 400	280	64	196	70.00	-	-	-

ช่วงรอบบรรทุกเล็ก	ราคาขาย	โรงงาน 1			โรงงาน 2		
		ต้นทุน แปรได้	ส่วนลดเฉลี่ยกำไร		ต้นทุน แปรได้	ส่วนลดเฉลี่ยกำไร	
			บาท	ส่วนร้อย		บาท	ส่วนร้อย
6.00 - 14	240	-	-	-	-	-	-
7.00 - 14	264	-	-	-	135	129	48.86
5.00 - 15	208	-	-	-	-	-	-
5.50 - 15	216	-	-	-	-	-	-
6.00 - 15	256	-	-	-	141	115	44.92
6.50 - 15	272	208	64	23.53	198	74	27.21
7.00 - 15	312	213	99	31.73	203	109	34.94
7.50 - 15 ก	344	217	127	36.92	206	138	43.12
7.50 - 15 ข	376	-	-	-	224	152	43.43
6.00 - 16 ก	272	208	64	23.53	198	74	27.21
6.00 - 16 ข	288	225	63	21.875	211	77	26.71
6.50 - 16	296	213	83	26.04	203	93	31.42
7.00 - 16 ก	320	217	103	32.19	206	114	35.625
7.00 - 16 ข	344	236	108	31.40	226	118	34.30
7.50 - 16 ก	376	222	154	40.96	211	165	43.68
7.50 - 16 ข	390	-	-	-	247	143	36.67
7.50 - 16 ค	400	296	102	25.50	279	121	30.25
9.00 - 16	500	319	241	43.04	-	-	-
7.00 - 17	384	224	160	41.67	203	181	47.14
7.50 - 17 ก	440	230	210	47.73	218	222	50.46
7.50 - 17 ข	430	309	171	35.625	233	192	40.88
7.00 - 18	464	230	234	50.43	218	246	53.02

ช่วงรอบรถทุกโต	ราคาขาย	โรงงาน 1			โรงงาน 2		
		ต้นทุน แปรได้	ส่วนลดเฉลี่ยกำไร		ต้นทุน แปรได้	ส่วนลดเฉลี่ยกำไร	
			บาท	ส่วนร้อย		บาท	ส่วนร้อย
7.00 - 20	400	275	205	42.71	-	-	-
7.50 - 20 ก	560	276	254	50.71	-	-	-
7.50 - 20 ข	560	279	281	50.18	265	295	52.60
7.50 - 20 ค	600	368	232	38.67	-	-	-
8.25 - 20 ก	600	266	314	52.33	-	-	-
8.25 - 20 ข	600	266	314	52.33	271	329	54.83
8.25 - 20 ค	600	276	324	54.00	263	337	56.17
8.25 - 20 ง	600	276	324	54.00	263	337	56.17
8.25 - 20 จ	600	377	303	44.56	352	328	48.24
9.00 - 20 ก	760	388	372	48.95	353	397	52.24
9.00 - 20 ข	800	392	408	51.00	366	434	54.25
10.00 - 20	960	421	539	56.15	419	541	56.35
11.00 - 20 ก	1,000	579	501	46.39	-	-	-
11.00 - 20 ข	1,000	580	500	46.30	620	460	42.59

การที่ต้นทุนแปรได้ของโรงงาน 1 สูงกว่าโรงงาน 2 ทำให้ส่วนชดเชยกำไรของโรงงาน 1 น้อยกว่าของโรงงาน 2 และการทราบส่วนชดเชยกำไรเป็นจำนวนเงินอย่างเดียวกัน ไม่ได้แสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่าง ส่วนชดเชยกำไรกับค่าขาย อย่างชัดเจน จึงต้องหาอัตราส่วนร้อยละระหว่าง ส่วนชดเชยกำไรกับค่าขาย ประกอบไปด้วย ตารางแสดง ส่วนชดเชยกำไรนี้จะให้ประโยชน์แก่ฝ่ายจัดการ เป็นอย่างมาก ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินงาน เช่น การพิจารณาเพิ่มหรือเลิกผลิตบางรถขนาดใดขนาดหนึ่ง ในเมื่อขนาดนั้น ให้ส่วนชดเชยกำไรแก่กิจการมากหรือน้อยไป การจัดอัตราส่วนการขาย (Sales Mix) โดยให้ประโยชน์แก่กิจการมากที่สุด หรือในกรณีที่กิจการมีปัจจัยข้อใดข้อหนึ่งมาจำกัด ปริมาณการผลิต (Limiting Factor) เป็นต้น



## บทที่ 4

### การบัญชีต้นทุนโดยตรงในการวางแผนกำไร

ประโยคที่สำคัญในการใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงอย่างหนึ่ง ก็คือ นำมาใช้ในการวางแผนกำไร ก็คือการหลักร้อยอย่างหนึ่ง ก็เริ่มนำเอาการวางแผนกำไรมาใช้ภายหลังจากที่ได้ใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง ในการวางแผนกำไรนี้ บริษัทได้ดำเนินการเป็นขั้น ๆ ตามลำดับดังนี้ คือ

1. หาหลักเกณฑ์ในการกำหนดกำลังการผลิตของโรงงาน
2. หากำลังการผลิตเต็มที่ของโรงงาน (Full Capacity)
3. หากำลังการผลิตที่ใช้จริงในแต่ละปี (Actual Capacity)
4. เปรียบเทียบกำลังการผลิตจริงในแต่ละปีกับกำลังการผลิตเต็มที่
5. รวบรวมข้อมูลสำหรับคำนวณหาจุดเสมอทุน
6. ทว่าการวางแผนกำไรสำหรับปีต่อไป

#### การหาหลักเกณฑ์ในการกำหนดกำลังการผลิตของโรงงาน

จากการศึกษาวิธีการหลักร้อย และจากการจัดบันทึกเวลาที่ใช้ในการผลิตแต่ละขั้นตอน ทำให้ทราบว่าในขบวนการผลิตนั้น ใช้เวลาในการอบขางมากที่สุด คือ ขางรถยนต์นี้ ใช้เวลาอบขาง 60 นาที ในเวลาที่ใช้ในการผลิตขางทั้งหมด 95 นาที

ขางรถบรรทุกเล็ก	"	90	"	"	"	143	"
ขางรถบรรทุกใหญ่	"	120	"	"	"	224	"

(ดูตารางแสดงเวลาที่ใช้ในการผลิตขางแต่ละประเภท ในบทที่ 2 ประกอบ)

ดังนั้น จึงกำหนดให้ ชั่วโมงการเดินเครื่องอบขาง (Machine Hour) เป็นเกณฑ์ในการกำหนดกำลังการผลิตของโรงงาน โดยให้อัตราส่วนระหว่างขางรถยนต์นี้ ขางรถบรรทุกเล็ก และขางรถบรรทุกใหญ่ = 1:1.5:2 (60:90:120)

ตารางแสดงกำลังการผลิตเต็มที่ (Full Capacity)

ในระคับการผลิตต่าง ๆ กัน

	โรงงาน 1	โรงงาน 2	รวม	หน่วย
จำนวนเครื่องจักร	6	12	13	เครื่อง
ปีหนึ่งทำงาน	300	300	300	วัน
รวมมีชั่วโมงเครื่องจักรทำงาน	1,800	3,600	5,400	วันเครื่องจักร
ถ้าทำงาน 1 ละ	8	8	8	ชั่วโมง
เครื่องจักรทำงาน	<u>14,400</u>	<u>28,800</u>	<u>43,200</u>	ชั่วโมงเครื่องจักร
ถ้าทำงาน 2 ละ	16	16	16	ชั่วโมง
เครื่องจักรทำงาน	<u>28,800</u>	<u>57,600</u>	<u>86,400</u>	ชั่วโมงเครื่องจักร
ถ้าทำงานเต็มที่ 3 ละ	24	24	24	ชั่วโมง
เครื่องจักรทำงาน	<u>43,200</u>	<u>86,400</u>	<u>129,600</u>	ชั่วโมงเครื่องจักร

ตารางแสดงกำลังการผลิตที่ใช้จริง (Actual Capacity)

หน่วย : ปริมาณการผลิต - เส้น

กำลังการผลิต - ชั่วโมงเครื่องจักร

	โรงงาน 1			โรงงาน 2			รวม		
	ปริมาณ การผลิต	กำลัง การผลิต	ส่วน ร้อย	ปริมาณ การผลิต	กำลัง การผลิต	ส่วน ร้อย	ปริมาณ การผลิต	กำลัง การผลิต	ส่วน ร้อย
<u>2500</u>									
ยางรถยนต์นั่ง	4,623	4,623	13	-	-	-	4,623	4,623	13
ยางรถบรรทุกเล็ก	3,202	4,923	14	-	-	-	3,202	4,923	14
ยางรถบรรทุกใหญ่	13,095	26,190	73	-	-	-	13,095	26,190	73
	21,000	35,736	100	-	-	-	21,000	35,736	100
<u>2509</u>									
ยางรถยนต์นั่ง	3,678	3,678	9	1,345	1,345	3	5,023	5,023	12
ยางรถบรรทุกเล็ก	1,371	2,806.5	7	978	1,467	4	2,849	4,273.5	11
ยางรถบรรทุกใหญ่	10,253	20,506	53	4,597	9,194	24	14,850	29,700	77
	15,302	26,990.5	69	6,920	12,006	31	22,722	38,996.5	100
<u>2510</u>									
ยางรถยนต์นั่ง	105	105	0.3	4,603	4,603	10	4,708	4,708	10.3
ยางรถบรรทุกเล็ก	195	292.5	0.7	2,463	3,694.5	8	2,658	3,987	8.7
ยางรถบรรทุกใหญ่	4,796	9,592	21.0	13,403	26,816	60	18,204	36,403	51.0
	5,096	9,989.5	22	20,470	35,113.5	78	25,570	45,103	100



ตารางเปรียบเทียบกำลังการผลิตจริงกับกำลังการผลิตเต็มที่ในแต่ละปี

	โรงงาน 1		โรงงาน 2		รวม		เทียบกับปี 03
	ชั่วโมงเครื่องจักร	ส่วนร้อย	ชั่วโมงเครื่องจักร	ส่วนร้อย	ชั่วโมงเครื่องจักร	ส่วนร้อย	
<u>2503</u>							
เวลาการผลิต	3 กะ	-	-	-	-	-	-
กำลังการผลิตเต็มที่	43,200	100	-	-	43,200	100	-
กำลังการผลิตจริง	35,736.5	83	-	-	35,736.5	83	100 %
<u>2509</u>							
เวลาการผลิต	2 กะ	-	1 กะ *	-	-	-	-
กำลังการผลิตเต็มที่	28,800	100	14,400	100	43,200	100	-
กำลังการผลิตจริง	26,990.5	94	12,006.0	83	38,996.5	90	109 %
<u>2510</u>							
เวลาการผลิต	1 กะ	-	2 กะ	-	-	-	-
กำลังการผลิตเต็มที่	14,400	100	57,600	100	72,000	100	-
กำลังการผลิตจริง	9,939.5	69	35,113.5	61	45,103	63	126 %

\* ครึ่งปี

## ข้อมูลสำหรับหาจุดเสมอทุน

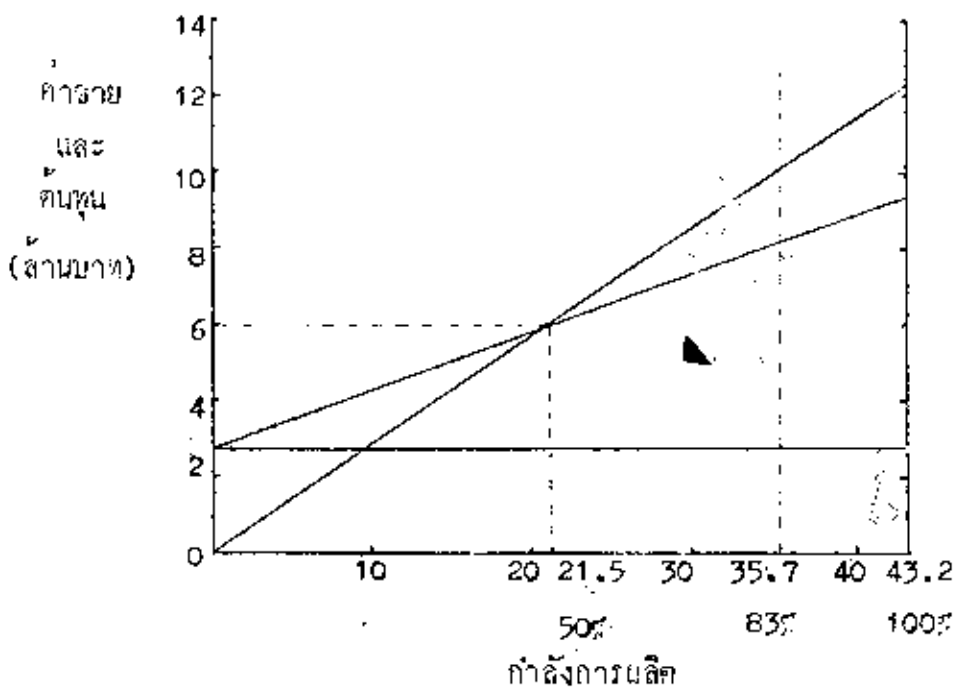
หน่วย : ปริมาณการผลิต - ชั่วโมงเครื่องจักร  
อื่น ๆ - พันบาท

	2508	2509			2510		
	โรงงาน1 รวม	โรงงาน1	โรงงาน2	รวม	โรงงาน1	โรงงาน2	รวม
ปริมาณการผลิต	35,700	27,000	12,000	39,000	10,000	35,000	45,000
ค่าขาย	10,221	8,519	3,513	12,032	3,239	10,720	13,959
ต้นทุนแปรได้: ต้นทุนการผลิต	5,512	4,400	1,813	6,213	1,898	5,752	7,650
ส่วนลดขายค่าโร	4,709	4,119	1,700	5,819	1,341	4,963	6,309
ต้นทุนคงที่ :							
ต้นทุนการผลิต	1,406	-	-	1,629	-	-	1,479
ต้นทุนการจำหน่าย	343	-	-	1,059	-	-	1,373
ต้นทุนการบริหารงาน	595	-	-	523	-	-	663
รวมต้นทุนคงที่	2,344	-	-	3,211	-	-	3,520
ค่าโรจากรถรค่าน้ำมัน	1,365	-	-	2,603	-	-	2,739

## การคำนวณจุดเสมอทุน

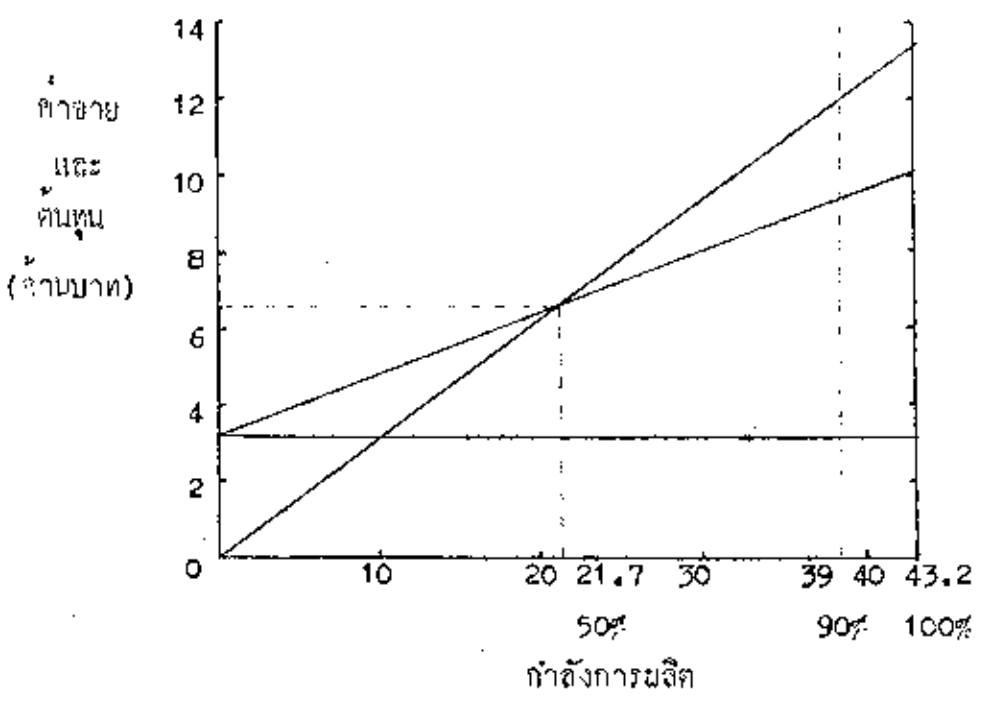
$$\begin{aligned}
 \text{สูตร} &= \text{อัตราส่วนกำไรต่อปริมาณ (P/V Ratio)} = 1 - \frac{\text{ต้นทุนแปรได้ทั้งหมด}}{\text{กำไรขายทั้งหมด}} \\
 \text{จุดเสมอทุน (บาท)} &= \frac{\text{ต้นทุนคงที่ทั้งหมด}}{\text{อัตราส่วนกำไรต่อปริมาณ}}
 \end{aligned}$$

	<u>2508</u>	<u>2509</u>	<u>2510</u>
อัตราส่วนกำไรต่อปริมาณ	= $1 - \frac{5,512}{10,221}$	= $1 - \frac{6,213}{12,032}$	= $1 - \frac{7,650}{13,959}$
	= 46 %	= 48 %	= 45 %
จุดเสมอทุน (พัฒนา)	= $\frac{2,844}{46\%}$	= $\frac{3,211}{48\%}$	= $\frac{3,520}{45\%}$
	= 6,183	= 6,690	= 7,822
จุดเสมอทุน(ชั่วโมงเครื่องจักร)	= $\frac{6,183 \times 35,700}{10,221}$	= $\frac{6,690 \times 39,000}{12,032}$	= $\frac{7,822 \times 45,000}{13,959}$
	= 21,600	= 21,700	= 25,200



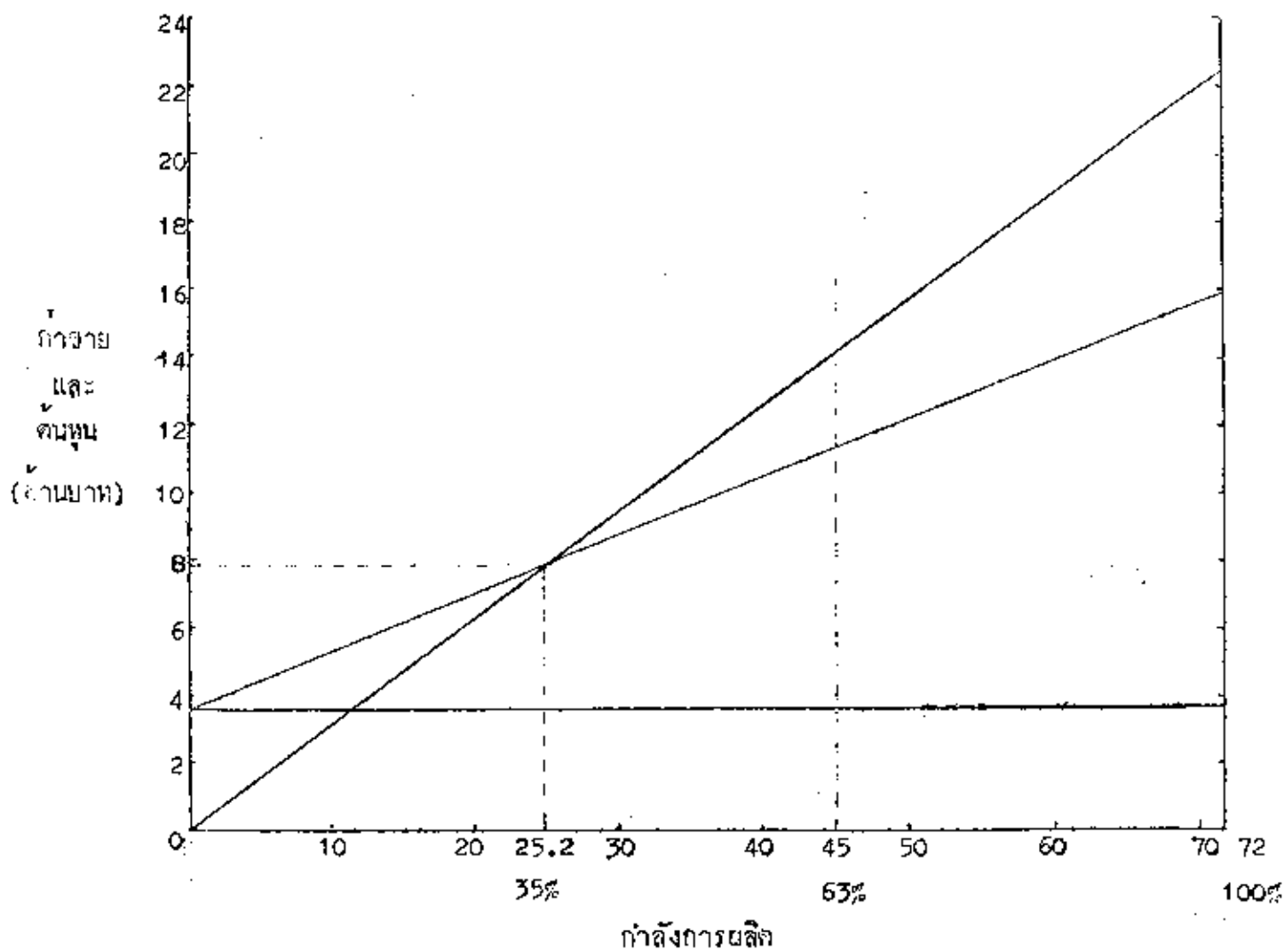
พื้นที่ว่างเครื่องจักร ส่วนร้อยละ

ภาพประกอบ แสดงแผนภาพจุดคุ้มทุน สำหรับปี 2508



พื้นที่ว่างเครื่องจักร ส่วนร้อยละ

ภาพประกอบ แสดงแผนภาพจุดคุ้มทุน สำหรับปี 2509



ภาพประกอบ แสดงแผนภาพจุดเสมอทุน สำหรับปี 2510



จากตารางเปรียบเทียบกำลังการผลิตจริง กับ กำลังการผลิตในแต่ละปี จะเห็นได้ว่า ในปี 2508, 2509 และ 2510 บริษัทได้ทำการผลิต 35,736.5 38,996.5 และ 45,108 ชั่วโมงเครื่องจักร ตามลำดับ เมื่อคิดในปี 2508 เท่ากับ 100 % แล้ว ปี 2509 จะเป็น 109 % และ ปี 2510 จะเป็น 126 % ดังนั้น ในปี 2512 จึงคาดว่าบริษัทสามารถทำการผลิตได้ถึง 150 % ซึ่งเท่ากับ 45,000 ชั่วโมงเครื่องจักร โดยแบ่งให้โรงงาน 1 ทำการผลิตเท่าเดิม คือ 10,000 ชั่วโมงเครื่องจักร และโรงงาน 2 ทำการผลิตเพิ่มขึ้นเป็น 44,000 ชั่วโมงเครื่องจักร ดังรายละเอียดต่อไปนี้

ตารางแสดง การคาดคะเนกำลังการผลิตสำหรับ ปี 2512

	โรงงาน 1		โรงงาน 2		รวม		เทียบกับปี 08
	ชั่วโมงเครื่องจักร	ส่วนร้อย	ชั่วโมงเครื่องจักร	ส่วนร้อย	ชั่วโมงเครื่องจักร	ส่วนร้อย	
เวลาการผลิต	1 กะ		2 กะ		3 กะ		
กำลังการผลิตเต็มที่	14,400	100%	57,600	100%	72,000	100%	
กำลังการผลิตที่คาดคะเนสำหรับปี 2512	10,000	69%	44,000	76%	54,000	75%	150%

ตารางแสดงการคาดคะเนค่าใช้จ่าย ต้นทุน และกำไร สำหรับปี 2512

	2508		2509		2510		2512			
	ส่วนร้อย	ชั่วโมง เครื่องจักร	ส่วนร้อย	ชั่วโมง เครื่องจักร	ส่วนร้อย	ชั่วโมง เครื่องจักร	ส่วนร้อย	ชั่วโมงเครื่องจักร		
								คาดคะเน	โรจวิ้ง	ผลต่าง
กำลังการผลิต: เกณฑ์ โรจวิ้ง	100 83	43,200 35,736.5	100 90	43,200 33,996.5	100 63	72,000 45,103	100 75	72,000 54,000		
	ส่วนร้อย	พันบาท	ส่วนร้อย	พันบาท	ส่วนร้อย	พันบาท	ส่วนร้อย	พันบาท		
								คาดคะเน	โรจวิ้ง	ผลต่าง
ค่าขาย	100	10,221	100	12,032	100	13,959	100	18,000		
ต้นทุนแปรไค: วัสดุสิ้นเปลืองโดยตรง	49	5,050	46	5,565	50	6,912	48	8,600		
ค่าแรงโดยตรง	5	461	6	648	5	738	5	900		
รวมต้นทุนแปรไค	54	5,512	51	6,213	55	7,650	53	9,500		
ส่วนชดเชยกำไร	46	4,709	48	5,819	45	6,309	47	8,500		
ต้นทุนคงที่: การผลิต	16	1,406	13	1,629	10	1,479	-	1,600		
การจำหน่าย	8	843	9	1,059	10	1,373	-	1,800		
การบริหารงาน	6	595	4	523	5	668	-	800		
รวมต้นทุนคงที่	30	2,844	26	3,211	25	3,520	-	4,200		
กำไรจากการดำเนินงาน	18	1,865	22	2,608	20	2,789	-	4,300		

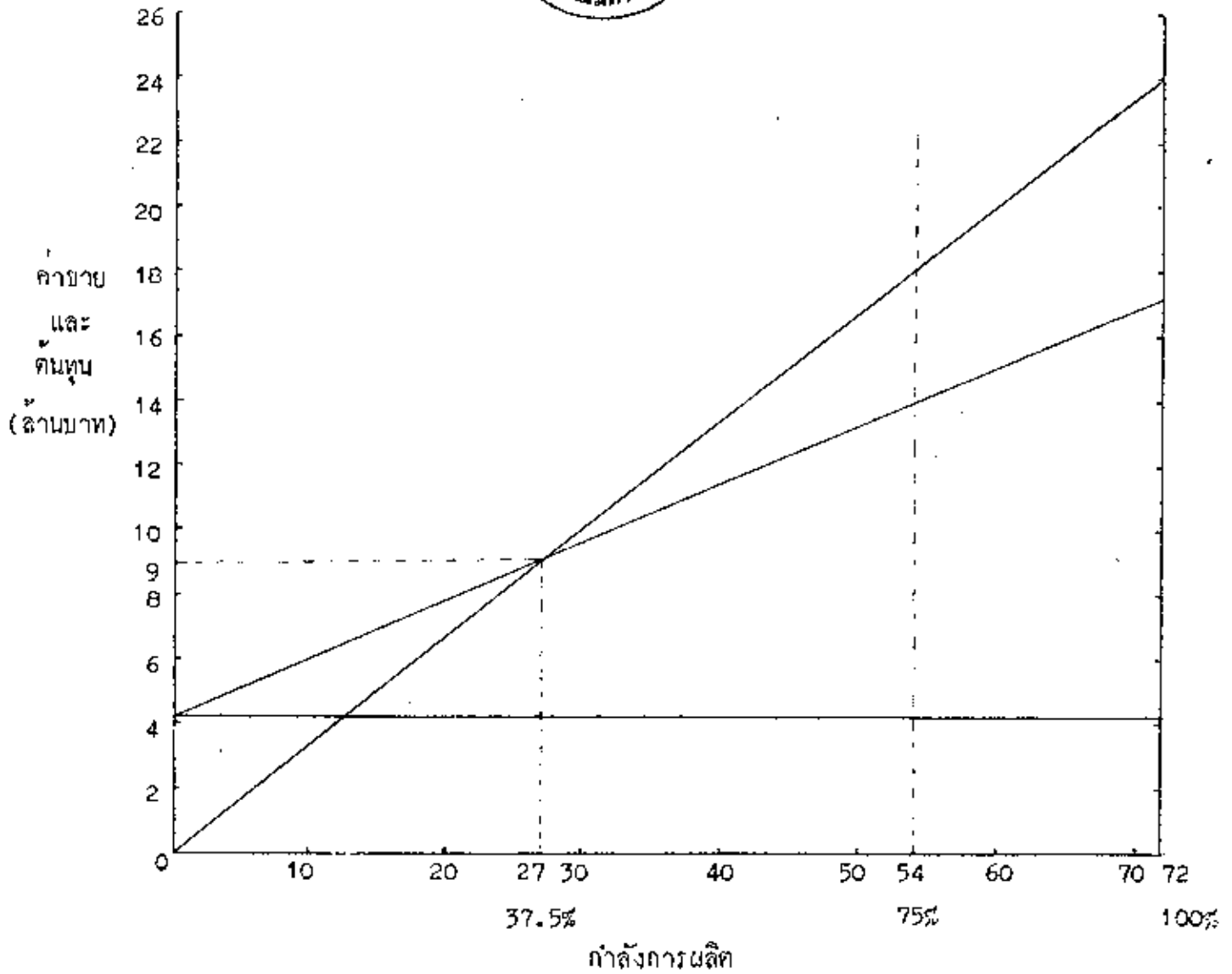
สำหรับปี 2512 บริษัทคาดคะเนปริมาณการผลิตไว้ 54,000 ชั่วโมงเครื่องจักร ซึ่งเท่ากับ 75 % ของกำลังการผลิตเต็มที่ และคาดว่าจะได้ค่าขายประมาณ 13,000,000 บาท จากตัวเลขต้นทุนสามปีที่ผ่านมา ต้นทุนวัตถุดิบโดยตรงเฉลี่ย 43 % ของค่าขาย จึงเท่ากับ 8,600,000 บาท ต้นทุนค่าแรงโดยตรงเฉลี่ย 5 % ของค่าขาย เท่ากับ 900,000 บาท ทำให้บริษัทคาดว่าจะได้รับส่วนชดเชยกำไร 47 % ของค่าขาย เป็นเงิน 3,500,000 บาท ส่วนต้นทุนคงที่นั้น คาดว่า จะเป็นต้นทุนคงที่ในการผลิต 1,600,000 บาท เป็นต้นทุนคงที่ในการจำหน่าย 1,300,000 บาท และเป็นต้นทุนคงที่ในการบริหารงาน 800,000 บาท ซึ่งจะทำให้บริษัทได้กำไรจากการดำเนินงานสำหรับปี 2512 เป็นเงิน 4,300,000 บาท จากตัวเลขต่าง ๆ ที่ได้คาดคะเนไว้ข้างต้น สามารถคำนวณจุดเสมอทุนได้ดังนี้

ปี 2512

$$\text{อัตราส่วนกำไรต่อปริมาณ} = 1 - \frac{9,500,000}{13,000,000} = 47 \%$$

$$\text{จุดเสมอทุน} = \frac{4,200,000}{47 \%} = 9,000,000 \text{ บาท}$$

$$\text{จุดเสมอทุน} = \frac{54,000 \times 9,000,000}{13,000,000} = 27,000 \text{ ชั่วโมงเครื่องจักร}$$



ภาพประกอบ แสดงการคาดคะเนจุดเสมอทุน สำหรับปี 2512

การบัญชีต้นทุนโดยตรงในการกำหนดราคา

ปัจจัยที่สำคัญอีกอย่างหนึ่งที่มีต่อกำไรก็คือ ราคาขาย ฝ่ายจัดการของบริษัทที่ทำการวิจัยอยู่นี้จึงได้พิจารณาราคาขายในปัจจุบันเสียใหม่ แต่เนื่องจากยางที่รับห่อตอกนั้นมีอยู่ทั้งหมดถึง 73 ชนิด ซึ่งประกอบด้วยยาง 3 ประเภท คือ ยางรถยนต์นั่ง ยางรถบรรทุกเล็ก และยางรถบรรทุกใหญ่ ฉะนั้น ในขั้นแรกจึงต้องวิเคราะห์ส่วนการผลิตยางแต่ละประเภท ซึ่งพอจะสรุปย่อ ๆ จากตารางแสดงกำลังการผลิตที่แท้จริงในปี 2508 - 2510 ตามที่แสดงไว้ในบทที่ 4 ดังนี้

ตารางแสดงส่วนร้อยละของการผลิตยางทั้ง 3 ประเภท

	2508	2509	2510	เฉลี่ย
ยางรถยนต์นั่ง	13	12	12	12
ยางรถบรรทุกเล็ก	14	11	9	11
ยางรถบรรทุกใหญ่	73	77	81	77
รวม	100	100	100	100

จากตารางนี้ ทำให้ทราบว่าอัตราส่วนการผลิตโดยเฉลี่ยแล้ว เป็นการผลิตยางรถบรรทุกใหญ่เสีย 77 เปอร์เซ็นต์ รองลงมาได้แก่ยางรถยนต์นั่ง 12 เปอร์เซ็นต์ และค่าที่คู่คี่คือ ยางรถบรรทุกเล็ก 11 เปอร์เซ็นต์ ฉะนั้น ฝ่ายจัดการจึงตัดสินใจที่จะพิจารณากำหนดราคาขายของรถยนต์นั่งเสียก่อน เพื่อเป็นการทดลองตลาดดูว่าจะสามารถขายออกไปได้อีกหรือไม่ และยังเป็น การคุมลของราคาที่มีต่อปริมาณการขาย ต่อเมื่อได้เป็นที่พอใจและเชื่อถือได้แล้ว จึงจะพิจารณากำหนดราคาขายของยางรถบรรทุกใหญ่ซึ่ง เปรียบเสมือนหัวใจของบริษัทต่อไป

ในการกำหนดราคาขายยางรถยนต์นั่งใหม่ได้เลือกกำหนดราคาเพียงบางชนิดเท่านั้น จึงต้องหาวางชนิดใดมีปริมาณการขายสูงที่สุดโดยดูจากรางแสดงปริมาณการขายในวงสามปีที่แล้ว

ตารางแสดงปริมาณการขายยางรถยนต์นั่ง

ยางรถยนต์นั่ง	2508		2509				2510			
	โรงงานรวม	ส่วนย่อย	โรงงาน1	โรงงาน2	รวม	ส่วนย่อย	โรงงาน1	โรงงาน2	รวม	ส่วนย่อย
5.00 - 9	213	4.72	90	23	113	2.35	-	45	45	0.96
5.20 - 10	98	2.12	54	3	62	1.23	-	30	30	1.70
5.20 - 12	112	2.42	134	53	137	3.72	-	260	260	5.52
6.00 - 12	-	-	-	-	-	-	-	56	56	1.19
5.20 - 13	95	2.06	72	32	104	2.07	-	146	146	3.10
5.60 - 13	365	13.71	623	162	790	15.73	33	774	807	17.14
5.90 - 13	337	7.29	314	122	436	3.63	33	416	449	9.54
6.40 - 13	266	5.75	179	53	232	4.62	27	234	261	5.54
6.70 - 13	64	1.33	117	105	222	4.42	-	136	136	2.39
7.00 - 13	93	2.01	170	77	247	4.92	-	241	241	5.12
7.25 - 13	79	1.71	99	53	152	3.03	-	101	101	2.15
5.00 - 14	326	7.05	170	45	215	4.23	-	137	137	2.91
5.60 - 14	13	0.23	13	2	20	0.40	-	11	11	0.23
5.90 - 14	92	1.99	117	37	154	3.06	-	73	73	1.55
6.40 - 14	300	6.49	404	219	623	12.40	-	679	679	14.42
7.00 - 14	254	5.49	161	41	202	4.02	-	177	177	3.76
7.50 - 14	27	0.53	45	12	57	1.13	-	41	41	0.57
8.00 - 14	9	0.20	4	4	8	0.16	-	14	14	0.30
5.00 - 15	5	0.11	-	41	41	0.32	-	5	5	0.11
5.60 - 15	177	3.33	126	24	150	2.99	7	190	197	4.13
5.90 - 15	153	3.31	134	61	195	3.33	5	123	123	2.72
6.40 - 15	193	4.17	144	105	249	4.96	-	190	190	4.04

ขนาดรถยนต์	2508		2509				2510			
	โรงงาน รวม	ส่วนย่อย	โรงงาน1	โรงงาน2	รวม	ส่วนย่อย	โรงงาน1	โรงงาน2	รวม	ส่วนย่อย
6.70 - 15	475	10.27	305	24	329	6.55	-	267	267	5.67
7.10 - 15	113	2.45	72	20	92	1.83	-	132	132	2.80
7.60 - 15	150	3.24	63	1	64	1.27	-	32	32	0.68
8.20 - 15	4	0.09	1	8	9	0.18	-	2	2	0.04
5.00 - 16	62	1.34	27	8	35	0.70	-	15	15	0.32
5.50 - 16	19	0.41	9	-	9	0.18	-	5	5	0.10
6.00 - 16	3	0.07	9	-	9	0.18	-	6	6	0.13
5.00 - 17	-	-	-	-	-	-	-	6	6	0.13
5.25 - 17	2	0.04	9	-	9	0.18	-	-	-	-
6.50 - 17	3	0.07	1	-	1	0.02	-	-	-	-
165 x 300	-	-	-	-	-	-	-	1	1	0.02
155 x 400	5	0.11	-	-	-	-	-	1	1	0.02
165 x 400	8	0.17	1	-	1	0.02	-	7	7	0.15
185 x 400	3	0.07	1	-	1	0.02	-	-	-	-
	4,623	100	4,678	1,345	5,023	100	105	4,603	4,708	100

ราคาขายเปรียบเทียบ

รายการที่ดิน	ของบริษัท	ของผู้อื่น	สูงกว่า (+) ต่ำกว่า (-)	
			บาท	อัตราส่วนต่อ ราคาขาย ของบริษัท
1. 5.20 - 12	136	134	2	1.47
2. 6.00 - 12	184	134	50	27.17
3. 5.20 - 13	184	134	50	27.17
4. 5.60 - 13	192	148	44	22.92
5. 5.90 - 13	200	160	40	20.00
6. 6.40 - 13	216	160	48	22.22
7. 6.70 - 13	224	160	56	25.00
8. 5.20 - 14	192	148	44	22.92
9. 5.90 - 14	208	160	48	23.08
10. 7.50 - 14	264	200	64	24.24
11. 8.00 - 14	280	216	64	22.86
12. 5.60 - 15	208	160	48	23.08
13. 5.90 - 15	216	180	36	16.67
14. 6.40 - 15	232	180	52	22.41
15. 5.60 - 15	256	192	64	25.00
16. 5.50 - 16	224	176	48	21.43



ปริมาณการขายอย่างรถยนต์ที่สูงที่สุด ได้แก่ ยางขนาด 5.60 - 13 รองลงมาได้แก่ 6.40 - 14 และ 5.90 - 13 ตามลำดับ แต่การพิจารณาแค่เพียงขนาด 5.60 - 13 ขนาดเดียวนั้น อาจจะไม่เป็นที่สนใจของลูกค้า จึงได้พิจารณาถึงยางขนาด 5.90 - 13 ซึ่งมีปริมาณการขายเป็นอันดับ 3 และปริมาณการซบมก็กำลังเพิ่มขึ้นทุกปีควบคู่ไปด้วย

สำหรับทางด้านราคาขายนั้น เมื่อนำมาเปรียบเทียบกับราคาขายของคู่แข่งชั้นแล้ว ราคายางรถยนต์นี้ของบริษัทสูงกว่าราคาขายของคู่แข่งชั้นเมื่อเทียบผลต่างนี้เป็นส่วนร้อยละของราคาขายของบริษัท ระหว่าง 17 เปอร์เซ็นต์ ถึง 27 เปอร์เซ็นต์ เฉลี่ยแล้วประมาณ 22 เปอร์เซ็นต์ (ไม่รวมยางขนาด 5.20 - 12) โดยเฉพาะอย่างยิ่งยางสองขนาดที่เราให้ความสนใจเป็นพิเศษ คือ ยางขนาด 5.60 - 13 และ 5.90 - 13 นั้น ราคาขายสูงกว่าคู่แข่งชั้น เมื่อเทียบเป็นส่วนร้อยละของราคาของบริษัท 23 เปอร์เซ็นต์ และ 20 เปอร์เซ็นต์ ตามลำดับ

ตารางแสดงปริมาณการขายโดยเฉลี่ย

หน่วย : เส้น

ปริมาณการขาย	ขนาด 5.60 - 13		ขนาด 5.90 - 13	
	โรงงาน 1	โรงงาน 2	โรงงาน 1	โรงงาน 2
ปี 2508	365	-	337	-
2509	628	162	314	122
2510	33	774	33	416
รวม 3 ปี	1,526	936	684	538
เฉลี่ยปริมาณการขายต่อปี	509	468	228	269
เฉลี่ยปริมาณการขายต่อวงกต 3 เดือน	126	117	51	67

ตารางแสดงการคาดคะเนปริมาณการขายใหม่ สำหรับโรงงาน 2

โรงงาน 2	5.60 - 15		5.90 - 13	
	เดิม	ใหม่	เดิม	ใหม่
ราคาขายต่อหน่วย	192	136	200	140
ต้นทุนโดยตรงต่อหน่วย	71	71	73	73
ส่วนชดเชยกำไรต่อหน่วย	121	65	127	75
ปริมาณการขายโดยเฉลี่ยต่อวงกต				
สามเดือน	117	213	67	113
ส่วนชดเชยกำไรต่อวงกตสามเดือน	14,157	14,157	3,509	3,509

บางขนาด 5.60 - 13

ตามราคาขายเดิมเส้นละ 192.- บาท หลังจากหักต้นทุนโดยตรงแล้ว จะให้ ส่วนชดเชยกำไรแก่กิจการเส้นละ 121.- บาท ในปริมาณการขายเดิม ขายได้ 117 เส้น และจะให้ส่วนชดเชยกำไร 14,157.- บาท ในเวลาสามเดือน

การที่บริษัทจะลดราคาลงมานั้น ได้สั่งเป้าหมายไว้ว่า อย่างน้อยบริษัทก็ควรจะได้ ส่วนชดเชยกำไรเท่าเดิม คือ 14,157.- บาท ในเวลาสามเดือน จากการพิจารณาอย่าง รอบคอบแล้ว จึงตัดสินใจที่จะขายในราคาเส้นละ 136.- บาท ซึ่งจะให้ส่วนชดเชยกำไร เส้นละ 65.- บาท โดยจะต้องขายให้ได้อย่างน้อย 218 เส้น ในเวลาสามเดือน จึงจะได้รับส่วนชดเชยกำไรเท่าเดิม

บางขนาด 5.90 - 13

เดิมขายในราคาเส้นละ 200.- บาท เมื่อหักต้นทุนโดยตรงแล้ว จะให้ส่วน ชดเชยกำไรเส้นละ 127.- บาท ในปริมาณการขายเดิม ขายได้ 67 เส้น และจะให้ ส่วนชดเชยกำไร 8,509.- บาท ในเวลาสามเดือน

บริษัทได้ตัดสินใจลดราคาลงเหลือ 145.- บาท ซึ่งจะให้ส่วนชดเชยกำไรเส้นละ 75.- บาท โดยจะต้องขายให้ได้อย่างน้อย 113 เส้น จึงจะได้รับส่วนชดเชยกำไร เท่าเดิม

ตารางแสดงปริมาณการขาดที่เพิ่มขึ้นจากการลดราคาสำหรับโรงงาน 2

โรงงาน 2		5.60 - 13			
		2511	ส่วนรวม เทียบกับ 3 เดือนแรก	เป้าหมาย	ส่วนรวม เทียบกับ เป้าหมาย
ก่อนลดราคา	งวดสามเดือนแรก	75	100	117	64
หลังลดราคา	งวดสามเดือนที่สอง	214	205	213	98
	งวดสามเดือนที่สาม	432	576	218	198
	งวดสามเดือนที่สี่	407	543	218	197
รวมทั้งปี		1,128	-	771	146

โรงงาน 2		5.90 - 13			
		2511	ส่วนรวม เทียบกับ 3 เดือนแรก	เป้าหมาย	ส่วนรวม เทียบกับ เป้าหมาย
ก่อนลดราคา	งวดสามเดือนแรก	28	100	67	42
หลังลดราคา	งวดสามเดือนที่สอง	36	129	113	32
	งวดสามเดือนที่สาม	63	225	113	56
	งวดสามเดือนที่สี่	95	339	113	84
รวมทั้งปี		222	-	406	55

ตารางแสดงผลจากการตรวจราคาสำหรับโรงงาน 2

โรงงาน 2	5.60 - 13				
	3 เดือนแรก	3 เดือนที่สอง	3 เดือนที่สาม	3 เดือนที่สี่	รวมทั้งปี
ปริมาณการขายจริง	75	214	432	407	1,128
ปริมาณการขายที่กำหนดไว้	117	218	218	218	771
มากกว่า (+) น้อยกว่า (-)	-42	-4	214	189	357
ส่วนชดเชยกำไรค่อนหน่วย	121	65	65	65	-
ส่วนชดเชยกำไรที่มากกว่า (+) หรือน้อยกว่า (-) ที่กำหนดไว้	-5,002	-260	13,910	12,235	20,853

โรงงาน 2	5.90 - 13				
	3 เดือนแรก	3 เดือนที่สอง	3 เดือนที่สาม	3 เดือนที่สี่	รวมทั้งปี
ปริมาณการขายจริง	28	36	63	95	222
ปริมาณการขายที่กำหนดไว้	67	113	113	113	406
มากกว่า (+) น้อยกว่า (-)	-39	-77	-50	-18	-184
ส่วนชดเชยกำไรค่อนหน่วย	127	75	75	75	-
ส่วนชดเชยกำไรที่มากกว่า (+) หรือน้อยกว่า (-) ที่กำหนดไว้	-4,953	-5,775	-3,750	-1,350	-15,828

ตารางแสดงปริมาณการขายก่อนและหลังลดราคา

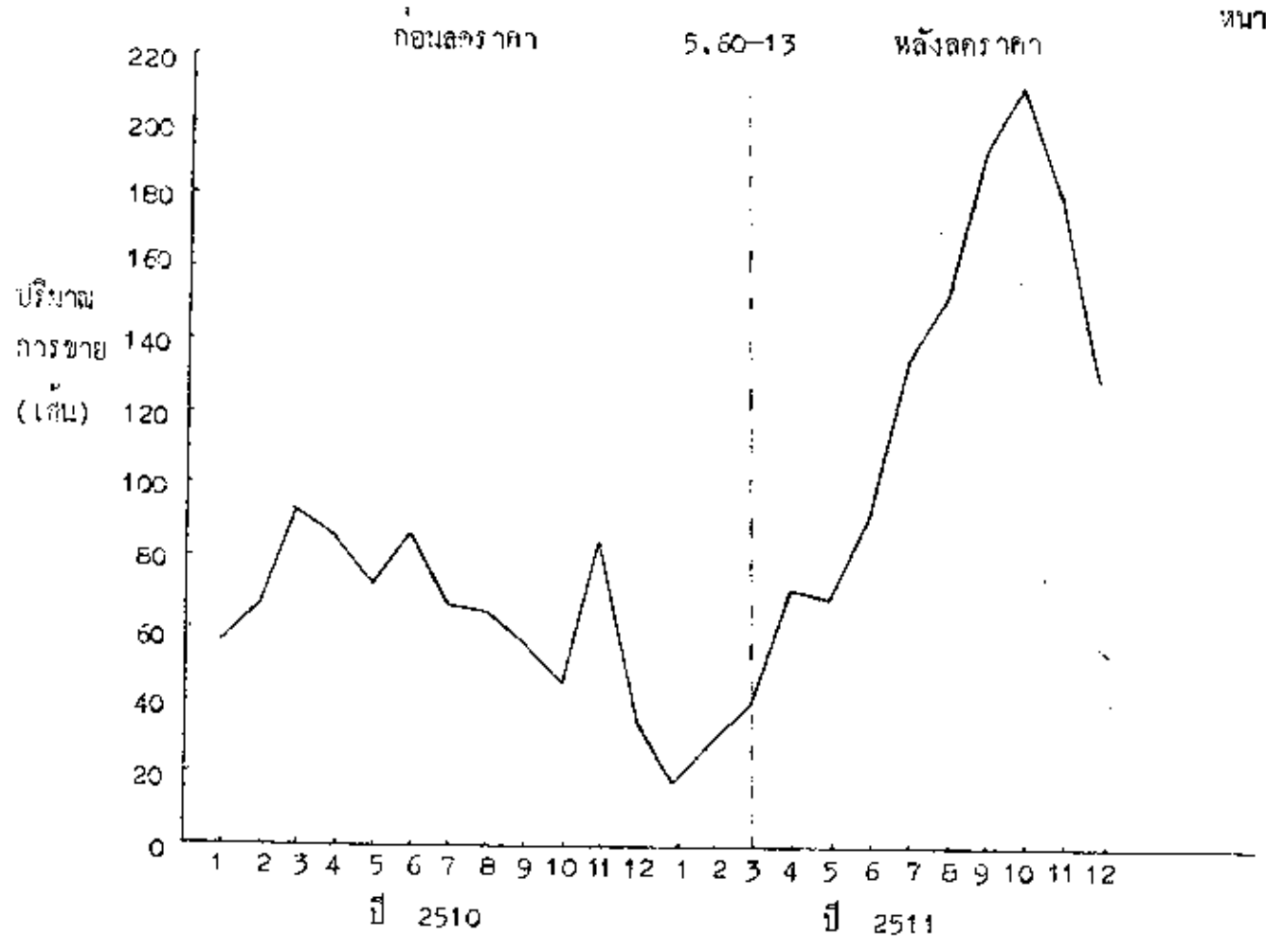
หน่วย: เส้น

	5.60 - 13					
	2510			2511		
	โรงงาน 1	โรงงาน 2	รวม	โรงงาน 1	โรงงาน 2	รวม
1. มกราคม	-	56	56	3	14	17
2. กุมภาพันธ์	-	66	66	5	25	30
3. มีนาคม	-	92	92	5	36	41
4. เมษายน	-	85	85	4	67	71
5. พฤษภาคม	-	72	72	8	61	69
6. มิถุนายน	4	82	86	5	86	91
7. กรกฎาคม	3	63	66	11	125	136
8. สิงหาคม	2	62	64	10	143	153
9. กันยายน	7	49	56	30	164	194
10. ตุลาคม	4	42	44	43	169	212
11. พฤศจิกายน	10	74	84	40	140	180
12. ธันวาคม	3	31	34	32	90	130
รวม	33	774	807	196	1,128	1,324

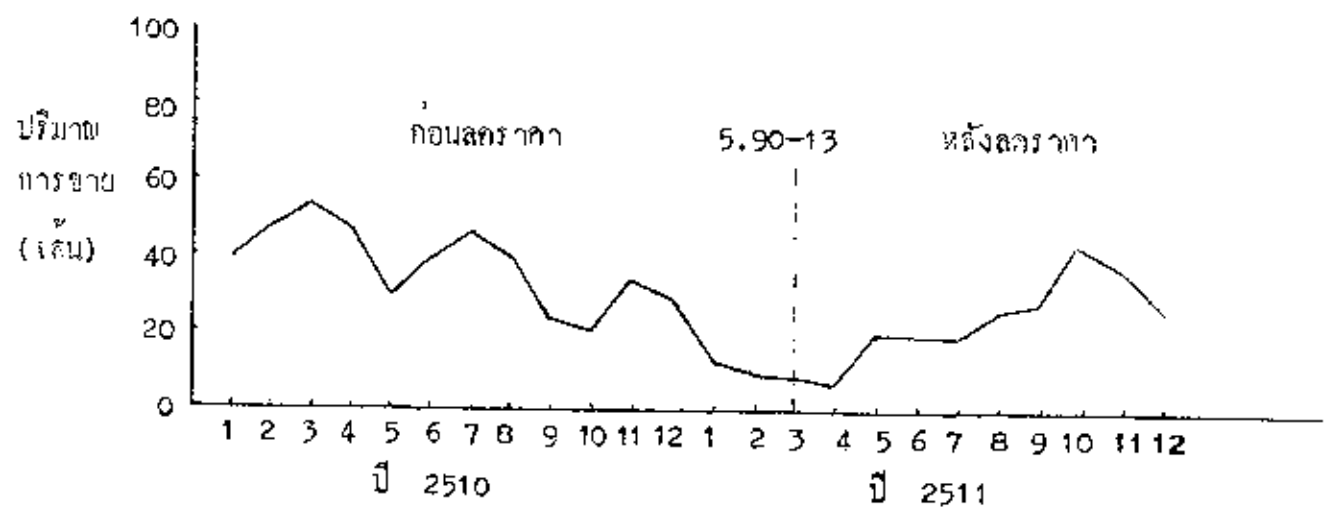
ตารางแสดงปริมาณการจ่ายถนนอะหลังลครากา

หน่วย: เส้น

	5.90 - 13					
	2510			2511		
	โรงงาน 1	โรงงาน 2	รวม	โรงงาน 1	โรงงาน 2	รวม
1. มกราคม	-	39	39	-	12	12
2. กุมภาพันธ์	-	43	43	-	9	9
3. มีนาคม	-	53	53	2	7	9
4. เมษายน	-	47	47	2	5	7
5. พฤษภาคม	-	30	30	1	19	20
6. มิถุนายน	3	36	39	3	12	20
7. กรกฎาคม	11	35	46	4	16	20
8. สิงหาคม	6	34	40	2	24	26
9. กันยายน	5	19	24	5	23	28
10. ตุลาคม	1	19	20	5	39	44
11. พฤศจิกายน	3	31	34	6	32	38
12. ธันวาคม	4	25	29	3	24	27
รวม	33	416	449	33	222	260



ภาพประกอบ แสดงปริมาณการขายขนาด 5.60-13 ในปี 2510 และ 2511



ภาพประกอบ แสดงปริมาณการขายขนาด 5.90-13 ในปี 2510 และ 2511



## บทที่ 6

### สรุปและข้อเสนอแนะ

จากการใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงในการบริหารงานของบริษัทแห่งนี้ พอจะสรุปข้อคิดเห็นได้ดังนี้

1. ทำให้ฝ่ายจัดการได้ทราบถึง ความสัมพันธ์ระหว่างราคาขายและต้นทุนโดยตรง คือน่วยของสินค้าได้อย่างชัดเจน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ส่วนชดเชยกำไร (Contribution) เป็นตัวเลขที่ให้ประโยชน์มากสำหรับใช้ในการตัดสินใจในการบริหารธุรกิจ เพราะว่าเข้าใจง่าย และทำให้การตัดสินใจรวดเร็วขึ้นกว่าเดิมมาก สำหรับบริษัทแห่งนี้เนื่องจากยังมีกำลังการผลิตเหลืออยู่ ดังนั้น ถ้าหากเพิ่มปริมาณการผลิตให้มากขึ้นแล้ว ก็จะได้ส่วนชดเชยกำไรมาชดเชยต้นทุนคงที่ ซึ่งจะช่วยให้บริษัทได้กำไรมากขึ้น แต่ทั้งนี้จำเป็นต้องศึกษาลักษณะของต้นทุนให้ละเอียดยิ่งขึ้นว่า ต้นทุนอะไรบ้างที่ควรถือเป็นต้นทุนคงที่ และต้นทุนอะไรบ้าง ควรเป็นต้นทุนแปรได้

2. แม้ว่าบริษัทจะทำการผลิตเต็มที่แล้วก็ตาม การใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงยังสามารถช่วยฝ่ายจัดการในการตัดสินใจว่า ควรจะผลิตสินค้าชนิดใดให้มากขึ้น และควรจะลดการผลิตสินค้าใดลงบ้าง โดยเลือกผลิตแต่สินค้าชนิดที่ให้ส่วนชดเชยกำไรสูงสุดเท่านั้น

3. จากการที่บริษัทใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง ทำให้บริษัทมีการวางแผนกำไร ซึ่งแต่เดิมไม่เคยทำมาก่อน แต่เนื่องจากเรื่องจะเริ่มทำเป็นปีแรก จึงต้องคิดความคุ้มค่าที่ได้จริงๆ ใกล้เคียงกับที่ได้วางแผนไว้เล็กน้อยเพียงใด เพื่อจะได้นำมาปรับปรุงการวางแผนกำไรสำหรับปีต่อไป

4. บริษัทไคน่าเอาวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงมาช่วยในการกำหนดราคาขาย  
 ยางขนาด 5.60 - 13 และ 5.90 - 13 ปรากฏว่ายางขนาด 5.60 - 13 ได้ลดต้นทุน  
 ความคาดหมาย กล่าวคือ ทำให้ปริมาณการขายเพิ่มขึ้นถึง 543% และทำให้ส่วนรถเขยกกำไร  
 เพิ่มขึ้น 20,053.- บาท

จากผลสำเร็จดังกล่าวมาแล้ว บริษัทจึงได้วางแผนที่จะนำเอาวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง  
 มาใช้ในการกำหนดราคาขายสำหรับยางขนาด 0.25 - 20 จ และคาดว่า จะได้รับผลสำเร็จ  
 เช่นเดียวกับยางรถยนต์นี้ ซึ่งจะได้ติดตามผลต่อไป

5. โดยทั่วไป การใช้วิธีการบัญชีต้นทุนรวม ต้นทุนสินค้ามักจะคำนึงถึงแต่เพียง  
 ต้นทุนการผลิตเท่านั้น ไม่ได้รวมถึงต้นทุนการจำหน่ายและต้นทุนการบริหารงาน ดังนั้น  
 ในการกำหนดราคาขายจึงจำเป็นต้องคำนึงถึงต้นทุนสองประเภทหลังด้วย สำหรับวิธีการ  
 บัญชีต้นทุนโดยตรงใช้ต้นทุนแปรได้เป็นหลัก ซึ่งโดยปรกติมักจะประกอบด้วย ต้นทุนแปรได้  
 ในการผลิต และในบางกรณีอาจจะมีต้นทุนแปรได้ในกาจำหน่ายด้วย ฉะนั้น ถ้าหากว่า  
 ต้นทุนแปรได้ที่ได้จากวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง กับ ต้นทุนการผลิตที่ได้จากวิธีการบัญชี-  
 ต้นทุนรวม ไม่ต่างกันมากนัก ก็ย่อมเห็นได้ว่า การใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงคือว่า  
 ในแง่ที่ให้ข้อความที่เหมาะสมสำหรับการตัดสินใจแก่ฝ่ายจัดการ

สำหรับบริษัทนี้ จากการวิเคราะห์ตัวเลขต้นทุนทำให้เปรียบเทียบผลที่ได้จากการ  
 ใช้วิธีการบัญชีทั้งสองได้ว่า

	ส่วนรถยนต์กษาขาย			
	2508	2509	2510	เฉลี่ย
ต้นทุนการผลิต	67.68	65.17	65.40	66 %
ต้นทุนแปรได้	53.92	51.64	54.31	53 %
ผลต่าง - ต้นทุนคงที่ในการผลิต	13.76	13.53	10.59	13 %

ต้นทุนการผลิตซึ่งประกอบด้วย วัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายโรงงาน เฉลี่ยสามปี  
ที่แล้วประมาณ 66% ของค่าขาย ส่วนต้นทุนแปรได้ รวมเฉพาะวัตถุดิบโดยตรงและค่าแรง  
โดยตรงเท่านั้น เฉลี่ยสามปีที่แล้วประมาณ 53% ของค่าขาย ผลต่างที่ได้ 13% นี้ ก็คือ  
ค่าใช้จ่ายโรงงาน ซึ่งส่วนมากเป็นต้นทุนคงที่

สำหรับผู้ที่ไม่เห็นด้วยกับการ เปลี่ยนมาใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง อาจเห็นว่า  
การที่วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงให้ต้นทุนสินค้าต่ำกว่าวิธีการบัญชีต้นทุนรวม 13% นี้ เป็นการ  
เสี่ยงต่อการกำหนดราคาขายต่ำกว่าต้นทุน แต่ที่เข้าใจและนิยมวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง  
จะเห็นว่า ตัวเลขส่วนชดเชยกำไรที่แสดงให้เห็นชัดโดยวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงนี้ให้ประโยชน์  
แก่ฝ่ายจัดการมากเพียงพอที่จะลบล้างข้อเสียต่อการเสี่ยงในการตั้งราคาขายต่ำเกินไป เพราะ  
เมื่อฝ่ายจัดการตระหนักถึงภัยข้อนี้แล้ว ก็จะใช้ตัวเลขที่ได้จากการบัญชีต้นทุนโดยตรงอย่าง  
ระมัดระวัง

ในต่างประเทศได้มีบทความและหนังสือเป็นจำนวนมากกล่าวถึงคุณประโยชน์และ  
ขอบเขตจำกัดต่าง ๆ ในการใช้วิธีการบัญชีแต่ละวิธีกันอย่างแพร่หลาย จึงทำให้ นักบัญชี  
มีความคิดเห็นกว้างขวางขึ้น และพยายามปรับปรุงหาวิธีการที่ดีกว่ามาใช้อยู่เสมอ

สำหรับประเทศไทย บทความที่แสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับวิธีการบัญชีที่ใช้กันมีอยู่  
น้อยมาก ดังนั้น การที่จะนำเอาวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงมาใช้ จึงอาจจะไม่ได้ได้รับความ  
สนใจเท่าที่ควรในระยะแรก แต่ในระยะต่อไป วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงนี้ควร จะได้รับ  
ความสนใจจากผู้บริหารธุรกิจมากขึ้น เพราะเป็นวิธีการที่ง่าย และสอดคล้องกับความคิดเห็น  
ของฝ่ายจัดการอยู่แล้ว.