

ต้นทุนผันแปร & ต้นทุนคงที่

มุมมองต้นทุนมีการจำแนกออกเป็นหลายประเภท แต่จะกล่าวถึงการจำแนกต้นทุนความสัมพันธ์กับระดับของกิจกรรม หรือที่เรียกว่า “การจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมของต้นทุน” (Cost Behavior) ซึ่งมีลักษณะที่สำคัญ คือ เป็นการวิเคราะห์จำนวนของต้นทุนที่จะมีการเปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิต หรือระดับของกิจกรรมที่เป็นตัวผลักดันให้เกิดต้นทุนในการผลิตทั้งที่เกี่ยวกับการวางแผน การควบคุม การประเมิน และวัดผลการดำเนินงาน การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับระดับของกิจกรรม สามารถจำแนกได้ 3 ชนิด คือ

■ **ต้นทุนผันแปร (Variable Costs)** หมายถึง ต้นทุนที่จะมีต้นทุนรวมเปลี่ยนแปลงไปตามสัดส่วนของการเปลี่ยนแปลงในระดับกิจกรรมหรือปริมาณการผลิต ในขณะที่ต้นทุนต่อหน่วยจะคงที่เท่ากันทุก ๆ หน่วย โดยทั่วไปแล้ว ต้นทุนผันแปรนี้จะสามารถควบคุมได้โดยแผนกหรือหน่วยงานที่ทำให้เกิดต้นทุนผันแปรนั้น ตัวอย่าง กิจการใช้วัตถุดิบทางตรงในช่วงการตัดสินใจผลิต 5,000 – 30,000 หน่วย ดังนี้

จำนวนหน่วย	ต้นทุนรวม (บาท)	ต้นทุนต่อหน่วย (บาท)
5,000	50,000	10
10,000	100,000	10
15,000	150,000	10
20,000	200,000	10
25,000	250,000	10
30,000	300,000	10

ในเชิงการบริหารนั้น ต้นทุนผันแปรจะเข้ามามีบทบาทอย่างมากต่อการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร เช่น การกำหนดราคาสินค้าของกิจการ ก็จะต้องกำหนดให้ครอบคลุมทั้งส่วนที่เป็นต้นทุนผันแปร และต้นทุนคงที่ทั้งหมด ในกรณีที่กิจการจะทำการผลิตและจำหน่ายสินค้าในส่วนที่นอกเหนือจากกำลังการผลิตปกติ แต่ไม่เกินกำลังการผลิตสูงสุดของกิจการ การตัดสินใจกำหนดราคาสินค้าในใบสั่งซื้อพิเศษนี้ ก็ไม่ควรที่จะต่ำกว่าต้นทุนผันแปรต่อหน่วย

■ **ต้นทุนคงที่ (Fixed Costs)** คือ ต้นทุนที่มีพฤติกรรมคงที่ หมายถึง ต้นทุนรวมที่มีได้เปลี่ยนแปลงไปตามระดับของการผลิตในช่วงของการผลิตระดับหนึ่ง แต่ต้นทุนคงที่ต่อหน่วยก็จะเปลี่ยนแปลงในทางลดลงถ้าปริมาณการผลิตเพิ่มมากขึ้น หรือสูงขึ้นเมื่อปริมาณการผลิตลดลง นอกจากนี้ต้นทุนคงที่ก็ยังแบ่งออกเป็นต้นทุนคงที่อีก 2 ลักษณะ คือ ต้นทุนคงที่ระยะยาว (Committed Fixed Cost) เป็นต้นทุนคงที่ที่ไม่สามารถเปลี่ยนแปลงได้ในระยะสั้น เช่น สัญญาเช่าระยะยาว ค่าเสื่อมราคา เป็นต้น และต้นทุนคงที่ระยะสั้น (Discretionary Fixed Cost) จัดเป็นต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นเป็นครั้งคราวจากการประชุมหรือตัดสินใจของผู้บริหาร เช่น ค่าโฆษณา ค่าใช้จ่ายในการค้นคว้าและวิจัย เป็นต้น สำหรับในเชิงการบริหารแล้วต้นทุนคงที่ส่วนใหญ่มักจะควบคุมได้ด้วยผู้บริหารระดับสูงเท่านั้น ตัวอย่าง กิจการมีค่าใช้จ่ายเงินเดือนพนักงานในช่วงการตัดสินใจผลิต 5,000 – 30,000 หน่วย ดังนี้

จำนวนหน่วย	ต้นทุนรวม (บาท)	ต้นทุนต่อหน่วย (บาท)
5,000	7,500	1.50
10,000	7,500	0.75
15,000	7,500	0.50
20,000	7,500	0.375
25,000	7,500	0.30
30,000	7,500	0.25

■ **ต้นทุนผสม (Mixed Costs)** หมายถึง ต้นทุนที่มีลักษณะของต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรรวมอยู่ด้วยกัน ในช่วงของการดำเนินกิจกรรมที่มีความหมายต่อการตัดสินใจ โดยต้นทุนผสมนี้จะแบ่งออกเป็น 2 ชนิด คือ ต้นทุนกึ่งผันแปร และต้นทุนกึ่งคงที่หรือต้นทุนเชิงขั้น

1. **ต้นทุนกึ่งผันแปร (Semi variable cost)** หมายถึง ต้นทุนที่จะมีต้นทุนส่วนหนึ่งคงที่ทุกระดับของกิจกรรม และมีต้นทุนอีกส่วนหนึ่งจะผันแปรไปตามระดับของกิจกรรม เช่น ค่าใช้จ่ายในการซ่อม-บำรุงรักษาเครื่องจักร คิดแปรผันตามจำนวนหน่วยที่ผลิต โดยคิดไม่น้อยกว่า 30,000 บาทต่อหน่วยการผลิต 30,000 หน่วย ซึ่งส่วนที่เกิน 30,000 หน่วย คิดเพิ่มหน่วยละ 0.5 บาท ∴ ถ้าผลิตที่ 30,000 หน่วย มีมูลค่าค่าใช้จ่ายในการซ่อม-บำรุงรักษา

เครื่องจักร 30,000 บาท แต่ถ้าผลิตเพิ่มขึ้นเป็น 50,000 หน่วย ก็ทำให้มีค่าใช้จ่ายในการซ่อม-บำรุงรักษาเครื่องจักรเพิ่มขึ้นเป็น 40,000 บาท เป็นต้น

2. ต้นทุนเชิงขั้น (Step cost) หรือต้นทุนกึ่งคงที่ (Semi fixed cost) หมายถึง ต้นทุนที่จะมีจำนวนคงที่ ณ ระดับกิจกรรมหนึ่งและจะเปลี่ยนไปคงที่ในอีกระดับกิจกรรมหนึ่ง เช่น เงินเดือนผู้ควบคุมคนงานจะคงที่ที่ระดับการผลิต 30,000 หน่วย แต่ถ้าต้องการผลิตมากกว่า 30,000 หน่วยจะต้องมีการจ้างงานเพิ่มขึ้นอีก 1 คน โดยที่ระดับการผลิตที่เพิ่มขึ้นอาจจะอยู่ที่ 50,000 หน่วย แต่ต้องจ้างผู้ควบคุมคนงาน 2 คน เป็นต้น

ตัวอย่าง กิจกรรมมีค่าใช้จ่ายค่าไฟฟ้าและค่าควบคุมคุณภาพสินค้าในช่วงการผลิต 5,000 – 30,000 หน่วย ดังนี้

จำนวนหน่วย	ค่าไฟฟ้า (บาท)	ค่าใช้จ่ายคงที่ (บาท)	ค่าใช้จ่ายผันแปร (บาท)	ค่าควบคุมคุณภาพสินค้า (บาท)
5,000	1,000	500	500	1,000
10,000	1,500	500	1,000	1,000
15,000	2,000	500	1,500	2,000
20,000	2,500	500	2,000	2,000
25,000	3,000	500	2,500	3,000
30,000	3,500	500	3,000	3,000

ในส่วนของต้นทุนกึ่งคงที่ จะมีลักษณะของเส้นเป็นเส้นตรงขนานกับจำนวนหน่วยในช่วงหนึ่ง และจะเปลี่ยนแปลงไปเมื่อจำนวนหน่วยถึงระดับของการเปลี่ยนแปลงต้นทุน จากกราฟจะเห็นว่าจะเกิดการเปลี่ยนแปลงเมื่อจำนวนหน่วยเปลี่ยนไปทุก ๆ 10,000 หน่วย

ตัวอย่างประเภทของต้นทุนแต่ละชนิด

ต้นทุนผันแปร	ต้นทุนคงที่	ต้นทุนผสม	
		ต้นทุนกึ่งผันแปร	ต้นทุนกึ่งคงที่
<ul style="list-style-type: none"> - วัสดุดิบทางตรง - วัสดุโรงงาน - ค่าแรงงานทางตรง (ที่จ่ายในลักษณะรายวัน รายชั่วโมง หรือตามชิ้นงาน) - ค่ากำลังไฟฟ้า - ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง - ค่าเสื่อมราคา(วิธีผลผลิต) - ค่านายหน้าพนักงาน 	<ul style="list-style-type: none"> - ค่าบำรุงรักษาอาคาร - ค่าเสื่อมราคา - ค่าเช่าโรงงาน <p>(วิธีเส้นตรง)</p> <ul style="list-style-type: none"> - ค่าภาษีทรัพย์สิน - ค่าเบี้ยประกันภัย - ค่าโฆษณา - ดอกเบี้ยจ่าย 	<ul style="list-style-type: none"> - ค่าโทรศัพท์ - ค่าแรงงานที่จ่ายเป็นเดือนและมีค่าส่วงเวลา - ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสวัสดิการคนงานบางประเภท - ค่าใช้จ่ายในการซ่อมบำรุงเครื่องจักร 	<ul style="list-style-type: none"> - ค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบคุณภาพ - เงินเดือนผู้ควบคุมโรงงาน