

บทที่ 3

วิธีต้นทุนผันแปร และการรายงานผลการดำเนินงานเพื่อการตัดสินใจ

ในการเสนอข้อมูลแก่ผู้บริหารเพื่อการตัดสินใจ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการเสนอข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงาน มีความจำเป็นที่จะต้องเสนอข้อมูล ในลักษณะที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจให้มากที่สุด การใช้วิธีต้นทุนแปรผัน หรือวิธีต้นทุนตรง ก็เป็นอีกวิธีการหนึ่งได้นำมาใช้ในการจัดการรายงานและเสนอข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงานที่มีลักษณะในเชิงการตัดสินใจแก่ผู้บริหารมากกว่าวิธีต้นทุนเต็ม ที่นิยมใช้จัดทำรายงานผลการดำเนินงานเพื่อเสนอต่อบุคคลภายนอกทั่วไป

ในการศึกษาเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุน โดยทั่วไปนั้น ก็สามารถทำให้เข้าถึงต้นทุนของผลิตภัณฑ์ (cost of product) ที่จะนำไปหักออกจากรายได้ (ยอดขาย) ในงบกำไรขาดทุนและแสดงเป็นราคาทุนของสินค้าคงเหลือในงบดุล แต่ในปัจจุบันนี้วิธีการและข้อมูลทางบัญชีต้นทุนมิได้ทำหน้าที่แต่เพียง คำนวณหาต้นทุนของผลิตภัณฑ์ และติราคาสินค้าคงเหลือเท่านั้น ข้อมูลจากบัญชีต้นทุนยังสามารถนำมาใช้เพื่อการวางแผน ควบคุม วัดและประเมินผลการดำเนินงาน ตลอดจนใช้แก้ปัญหาต่างๆที่ใช้ในการดำเนินธุรกิจ

แนวความคิดเกี่ยวกับการคิดต้นทุนของผลิตภัณฑ์ แบ่งออกเป็น 2 แนวความคิดคือ

1. แนวความคิดในการคำนวณหาต้นทุนของผลิตภัณฑ์ เพื่อนำไปหักออกจากรายได้และเป็นราคาทุนของสินค้าคงเหลือในงบดุลเพื่อเสนอรายงานทางการเงินแก่บุคคลภายนอก ซึ่งการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามแนวคิดนี้ คือ การคำนวณต้นทุนตามวิธีต้นทุนเต็ม หรือต้นทุนเข้างาน ซึ่งเป็นวิธีที่นิยมใช้กันอยู่ในขณะนี้

2. แนวความคิดในการคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์ โดยมุ่งให้ข้อมูลแก่ผู้บริหารในการตัดสินใจเพื่อการวางแผน ควบคุม วัดและประเมินผลการดำเนินงาน ตลอดจนเพื่อแก้ไขปัญหาต่างๆ ซึ่งรายงานทางการเงินที่เกิดจากแนวความคิดที่เสนอให้แก่บุคคลภายในของกิจการเท่านั้น ซึ่งวิธีการในการคำนวณต้นทุนตามแนวความคิดนี้ ก็คือ การคำนวณต้นทุนตามวิธีต้นทุนผันแปร หรือต้นทุนตรง

การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนเต็ม

การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนเต็ม (Full Costing) ในบางครั้งก็เรียกว่า “วิธีต้นทุนคิดเข้างาน” (Absorption Costing) ซึ่งวิธีการคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์โดยวิธีนี้ ก็คือการคำนวณหาต้นทุนของผลิตภัณฑ์ ไม่ว่าจะเป็นการคำนวณตามระบบการผลิตงานสั่งทำ (Job Order Cost System) หรือ ตามระบบการผลิตแบบกระบวนการ (Process Cost System) โดยที่แนวความคิดในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนเต็มนี้ จะถือหลักที่ว่า ต้นทุนของผลิตภัณฑ์ (Product

Cost) คือต้นทุนการผลิต (Manufacturing Cost) ทั้งหมดไม่ว่าจะเป็นต้นทุนทางตรง (Direct Cost) หรือต้นทุนทางอ้อม (Indirect Cost) อีกนัยหนึ่งก็คือ ไม่ว่าจะเป็ต้นทุนผลิตในส่วนที่ผันแปร (Variable Cost) หรือในส่วนที่คงที่ ก็ตาม ถ้าเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการผลิตสินค้าในงวดนั้น ๆ ก็จะต้องนำมาคำนวณเป็นต้นทุนผลิตของผลิตภัณฑ์หรือสินค้า ที่ผลิตได้ในงวดนั้น ๆ เช่นกัน ซึ่งการคำนวณต้นทุนผลิตของผลิตภัณฑ์ ตามแนวความคิดดังกล่าวก็จะประกอบด้วยต้นทุนวัตถุดิบทางตรง ต้นทุนแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิตไม่ว่าจะเป็นค่าใช้จ่ายการผลิตที่คงที่หรือผันแปร ด้วยเหตุนี้ปัญหาที่มักจะเกิดขึ้นก็คือ การกำหนดวิธีการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิต ในส่วนคงที่ให้เป็นต้นทุนผลิตของผลิตภัณฑ์ ว่าควรจะจัดสรรด้วยวิธีใด ภายใต้กำลังการผลิต ณ ระดับใดที่จะให้ต้นทุนผลิตของผลิตภัณฑ์มีความถูกต้อง หรือใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด หรือทำให้เกิดผลต่างจากการคิดค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน น้อยที่สุด เพื่อมิให้ส่งผลกระทบต่อการวางแผนทางด้านกำไรของกิจการ

ดังนั้นการคำนวณต้นทุนผลิตของผลิตภัณฑ์ ตามวิธีต้นทุนเต็ม จึงถือว่าต้นทุนวัตถุดิบทางตรงค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต จัดเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product Cost) ไม่ใช่ต้นทุนช่วงเวลา (Period Cost) ซึ่งต้นทุนผลิตภัณฑ์จะปรากฏอยู่ในรูปของต้นทุนผลิตของสินค้าสำเร็จรูป (Finished Good) หรือต้นทุนงานระหว่างทำ (Work in Process) จนกว่าสินค้าสำเร็จรูปจะถูกขายออกไป ก็จะถือเป็นต้นทุนขายและต้นทุนช่วงเวลา (Period Cost) ในที่สุด

การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนผันแปร

การคำนวณต้นทุนตามวิธีผันแปร (Variable Costing) ในบางครั้งก็เรียกว่า”วิธีต้นทุนตรง”(Direct Costing) หรือ “วิธีต้นทุนส่วนเพิ่ม” (Marginal Costing) ซึ่งแนวความคิดเกี่ยวกับการคิดต้นทุนโดยวิธีนี้ ก็เพื่อให้การเสนอข้อมูลและการรายงานผลการดำเนินงาน สามารถช่วยผู้บริหารในการตัดสินใจได้อย่างถูกต้องและเหมาะสม ไม่ว่าจะในเรื่องของการวางแผน การควบคุมหรือการตัดสินใจปัญหาต่าง ๆ การคิดต้นทุนผลิตของผลิตภัณฑ์โดยวิธีนี้จะถือหลักที่ว่า ต้นทุนของผลิตภัณฑ์จะเป็นต้นทุนที่มีลักษณะผันแปรไปตามจำนวนของการผลิตเท่านั้น ก็คือ วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิตในส่วนที่ผันแปร เท่านั้น ส่วนสำหรับค่าใช้จ่ายการผลิตในส่วนที่คงที่ให้อือเป็นต้นทุนต้นช่วงเวลา

การปรับกำไรสุทธิจากการคิดต้นทุนในวิธีหนึ่งไปอีกวิธีหนึ่ง

ในการคิดต้นทุนและรายงานผลการดำเนินงาน (งบกำไรขาดทุน) ตามวิธีต้นทุนเต็มและต้นทุนผันแปรข้างต้น ทำให้ทราบได้ว่าถ้าปริมาณการผลิตและจำหน่ายของผลิตภัณฑ์เท่ากันไม่ว่าจะใช้วิธีใดในการคิดต้นทุนและรายงานผลการดำเนินงานก็จะทำให้กำไรสุทธิทั้ง 2 วิธี ไม่มีความแตกต่างกัน แต่ในทางตรงกันข้าม ถ้าปริมาณผลิตมากกว่าปริมาณจำหน่าย นั่นคือทำให้สินค้า

คงเหลือในงวดนั้นสูงขึ้น ผลกระทบต่อกำไรสุทธิในวิธีต้นทุนเต็มจะมีผลกำไรสุทธิที่สูงกว่าวิธีต้นทุนผันแปร

สิ่งที่ควรระมัดระวังในเรื่องการปรับปรุงกำไรสุทธิจากวิธีต้นทุนหนึ่งไปเป็นอีกวิธีหนึ่งก็คือการเปลี่ยนแปลงในอัตราต้นทุนคงที่ (ค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่) ที่ถูกคิดเข้าเป็นต้นทุนส่วนหนึ่งของสินค้าคงเหลือ เพราะในบางครั้ง การกำหนดระดับการผลิต หรือคำนวณหาต้นทุนของผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนเต็มในแต่ละงวด อาจแตกต่างกัน ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อ ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่อยู่ในสินค้าคงเหลือต้นงวด และปลายงวดอาจจะแตกต่างกันด้วยเช่นกัน

ผลกระทบต่อกำไรระหว่างการคิดต้นทุนตามวิธีต้นทุนเต็มและต้นทุนผันแปรเชิงเปรียบเทียบ

1. เมื่อระดับการผลิตและการขายเท่ากันกำไรสุทธิของทั้ง 2 วิธีจะมีความแตกต่างกันสาเหตุที่เป็นเช่นนี้ก็เนื่องจาก เมื่อการผลิตและการขายเท่ากันจึงไม่มีสินค้าคงเหลือ ปรากฏอยู่ ดังนั้น ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่จึงมิได้ถูกแบ่งไปเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือตามวิธีต้นทุนเต็ม

2. เมื่อปริมาณการผลิตมีมากกว่าปริมาณการขาย นั่นคือ มีสินค้าคงเหลืออยู่จำนวนหนึ่งซึ่งผลกระทบต่อกำไรสุทธิ จึงทำให้กำไรสุทธิตามวิธีต้นทุนเต็มมีมากกว่ากำไรสุทธิตามวิธีต้นทุนผันแปรเหตุผลที่เป็นเช่นนี้ก็คือ เมื่อปริมาณการผลิตมากกว่าปริมาณการขาย ตามวิธีต้นทุนเต็ม ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ส่วนหนึ่งจะถูกแบ่งไปรวมอยู่ในมูลค่าของสินค้าคงเหลือ

3. เมื่อปริมาณขายมากกว่า ปริมาณการผลิต กำไรสุทธิตามวิธีต้นทุนเต็มจะน้อยกว่ากำไรสุทธิตามวิธีต้นทุนผันแปร เหตุที่เป็นเช่นนี้ก็คือ เมื่อการขายมากกว่าการผลิต สินค้าคงเหลือปลายงวดก็จะลดลง โดยเหลือน้อยกว่าสินค้าคงเหลือต้นงวดค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่ที่รวมอยู่ในมูลค่าของสินค้าคงเหลือต้นงวด ตามวิธีต้นทุนเต็ม ก็จะถูกแสดงอยู่ในต้นทุนขาย ในขณะที่ตามวิธีต้นทุนผันแปรจะมีเพียงค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่เกิดขึ้นในงวดนี้เท่านั้น ด้วยเหตุนี้ กำไรสุทธิตามวิธีต้นทุนผันแปร จึงมากกว่าตามวิธีต้นทุนเต็มเท่ากับ ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่รวมอยู่ในสินค้าคงเหลือ

4. เมื่อพิจารณาจากผลกำไรสุทธิ รวมกำไรสุทธิตามวิธีต้นทุนเต็ม และต้นทุนผันแปร จะไม่มีความแตกต่างกัน ทั้งนี้ เนื่องจากในระยะยาวจำนวนของสินค้าที่ขายไม่สามารถมีได้มากกว่าจำนวนสินค้าที่ผลิตไว้ และในขณะเดียวกันจำนวนสินค้าที่ผลิตก็จะไม่มากกว่าจำนวนสินค้าที่ขาย ดังนั้นความแตกต่างในกำไรสุทธิจากการใช้วิธีต้นทุนเต็มและวิธีต้นทุนผันแปร จะเป็นเพียงระยะสั้นเท่านั้น

การใช้วิธีต้นทุนผันแปรแสดงผลการดำเนินงานของหน่วยงานย่อยเพื่อการวัดผลการดำเนินงาน

การเสนอรายงานผลการดำเนินงานของหน่วยงานย่อยต่าง ๆ จึงมีความเหมาะสมที่จะแสดงด้วยวิธีต้นทุนผันแปรมากกว่าวิธีต้นทุนเต็ม เพราะการใช้วิธีต้นทุนผันแปรจะสามารถช่วยจัด

ปัญหาที่เกี่ยวกับการจัดสรรต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายคงที่ (Allocation of Cost) โดยเน้นเพียงการพิจารณาและกำหนดว่า ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายคงที่ใดที่เกิดจากหน่วยงานย่อยนั้น โดยตรง และ ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายคงที่ใดที่เกิดขึ้นในหน่วยงานย่อยนั้น โดยตรง เกี่ยวกับลักษณะของต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายคงที่ทั้ง 2 ลักษณะนี้สามารถอธิบายโดยละเอียดดังนี้

ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายคงที่โดยตรง (Direct fixed Cost) หมายถึงต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายคงที่ที่เกิดจากการดำเนินงานหรือการตัดสินใจของหน่วยงานย่อยนั้น ๆ เช่น ค่าแรงงานพนักงานคุมเครื่องจักร ค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรในแผนกผลิตนั้น ๆ ก็จะถือเป็นต้นทุนคงที่โดยตรงของแผนกผลิตนั้น

ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายคงที่ร่วม (Common Fixed Cost) ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายคงที่ในลักษณะนี้บางครั้งก็เรียกว่า “ต้นทุนคงที่โดยอ้อม” (Indirect Fixed Cost) หมายถึงต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายคงที่ที่ไม่สามารถระบุได้อย่างชัดเจนว่าเป็นของหน่วยงานย่อยใด เช่น การที่กิจการมีการแบ่งโรงงานออกเป็นแผนกผลิตต่าง ๆ ค่าเช่าโรงงาน ค่าประกันภัย ค่าแรงงานพนักงานดูแลหรือทำความสะอาดโรงงาน ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายคงที่เหล่านี้จะถือเป็นต้นทุนคงที่ร่วมหรือโดยอ้อม

ข้อจำกัดของการใช้วิธีต้นทุนเต็มในการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์และรายงานผลการดำเนินงาน

ข้อจำกัดประการหนึ่งซึ่งนับว่ามีความสำคัญอย่างมาก ต่อการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนเต็ม นั่นก็คือ ความถูกต้องของการประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตที่คิดเข้างาน หรือคิดเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนผลิตโดยการประมาณระดับการผลิตที่คาดว่าจะทำการผลิตได้ โดยที่ระดับการผลิตจริงอาจจะแตกต่างไปจากระดับผลิตที่ประมาณไว้ได้ ซึ่งเหตุนี้จึงทำให้ต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณออกมามีความไม่ถูกต้อง รวมทั้งกำไรขั้นต้นที่ได้ก็อาจจะเป็นกำไรที่ไม่ถูกต้อง ซึ่งจะไม่เป็นประโยชน์หรือให้ข้อมูลที่เพียงพอต่อการที่ผู้บริหารจะนำไปใช้ในการตัดสินใจ ตลอดจนทำให้เกิดปัญหาและความยุ่งยากในการปรับปรุงผลต่างที่เกิดขึ้นจากการคิดค่าใช้จ่ายการผลิตสูงหรือต่ำเกินไป

แนวความคิดในการยอมรับวิธีต้นทุนผันแปร

1. การคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์และการจัดบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนผันแปร จะช่วยให้การนำข้อมูลไปใช้ในการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่าง ต้นทุน ปริมาณและกำไร เพื่อการวางแผนกำไร ของ ผู้บริหารกระทำได้สะดวกและรวดเร็วยิ่งขึ้น

2. ผู้บริหารสามารถใช้วิธีการคิดต้นทุนผันแปร ในการตัดสินใจระยะสั้นต่าง ๆ ได้ดีกว่า การคิดต้นทุนเต็ม เช่น การตัดสินใจรับใบสั่งซื้อพิเศษ การตัดสินใจยกเลิกการผลิตสินค้าบางชนิด การตัดสินใจกำหนดราคาสินค้า เป็นต้น

3. การคิดต้นทุนตามวิธีต้นทุนผันแปร จะถือว่าต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ เป็นต้นทุน สำหรับงวดทั้งหมด จึงทำให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดระดับของการผลิต เพื่อคิดค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานรวมทั้งลดปัญหาและความยุ่งยากเกี่ยวกับการปรับปรุงต้นทุน เมื่อเกิดการคิด ค่าใช้จ่ายการผลิตเข้างานต่ำเกินไปหรือสูงเกินไป

4. การใช้วิธีต้นทุนผันแปรจะสร้างความเข้าใจที่ถูกต้องแก่ผู้บริหารในการกำหนดแรงจูงใจ ในการทำงานของพนักงานเพื่อเพิ่มผลกำไรให้แก่กิจการ ซึ่งแนวคิดในทางธุรกิจนั้นเชื่อว่ากำไรกับ ปริมาณขายจะต้องมีความสัมพันธ์กันค่อนข้างมาก นั่นคือถ้ารายได้มากก็ควรที่จะมีกำไรมากใน งวดนั้นและถ้าขายได้น้อยก็ควรที่จะมีกำไรน้อยตามไปด้วย การคิดต้นทุนตามวิธีต้นทุนผันแปร จะเป็นวิธีที่สนับสนุนแนวคิดนี้ได้เป็นอย่างดี

5. การเสนอรายงานผลการดำเนินงานของหน่วยงานย่อย ซึ่งอาจจะแบ่งตามสายผลิตภัณฑ์ เขตการจำหน่าย สาขาหรือแผนก โดยวิธีต้นทุนผันแปรจะให้การวัดผลงานที่ถูกต้องและเหมาะสม มากกว่าวิธีต้นทุนเต็มรวมทั้งช่วยลดปัญหาเกี่ยวกับการจัดสรรต้นทุนคงที่ให้กับหน่วยงานย่อยต่าง ๆ ดังเสนอในรูปแบบของการรายงานผลการดำเนินงานตามหน่วยงาน

ข้อจำกัดของการใช้วิธีต้นทุนผันแปร

1. เมื่อต้นทุนการผลิตในส่วนที่คงที่ ได้ถูกกำหนดให้เป็นต้นทุนงวดเวลาในแต่ละงวด จึง มีต้นทุนผลิตผันแปร ดังนั้นการใช้วิธีต้นทุนผันแปร จึงไม่สามารถนำมาใช้ได้กับรายงานการเงินที่ จะเสนอต่อบุคคลภายนอกได้

2. การจำแนกค่าใช้จ่ายการผลิตที่ไม่ใช่ ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรอย่างแท้จริง ทั้งการ จำแนกพฤติกรรมของต้นทุนก็อาจจะทำให้เสียค่าใช้จ่ายและเวลาโดยไม่จำเป็น

3. การตัดสินใจของผู้บริหาร โดยพิจารณาจากกำไรส่วนเกินหรือกำไรส่วนที่จะชดเชย ต้นทุนคงที่แต่เพียงอย่างเดียวก็อาจจะให้เกิดความผิดพลาด ดังนั้น การใช้วิธีต้นทุนผันแปรในการ ตัดสินใจของผู้บริหาร ควรที่จะพิจารณาส่วนประกอบอื่น ๆ ด้วย เช่น เงินลงทุนในสินทรัพย์ ประจำ อายุการใช้งาน ประสิทธิภาพในการผลิต เวลาที่ใช้ในการผลิต และการเปลี่ยนแปลงทาง เทคโนโลยี เป็นต้น

4. การใช้วิธีต้นทุนผันแปร จะไม่ให้ประโยชน์อะไร ถ้ากิจการได้ทำการผลิตและจำหน่ายเต็มกำลังการผลิตอยู่แล้ว โดยไม่สามารถที่จะใช้ประโยชน์จากกำลังการผลิตได้อีก กรณีนี้การคิดต้นทุนตามวิธีต้นทุนเต็ม จะให้ประโยชน์อย่างมากต่อการตัดสินใจ กำหนดราคาผลิตภัณฑ์

5. ในยุคที่มีการพัฒนาและเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีอย่างรวดเร็วเช่นในปัจจุบันนี้ การใช้วิธีต้นทุนผันแปรอาจจะทำให้การตัดสินใจของผู้บริหารไม่ประสบความสำเร็จเท่าที่ควร การตัดสินใจเกี่ยวกับการวางแผนควบคุมหรือตัดสินใจในด้านอื่น ๆ ของผู้บริหาร จึงจำเป็นต้องให้ความสำคัญและสนใจกับต้นทุนคงที่ หรือเงินลงทุนในสินทรัพย์ประจำมากกว่า ต้นทุนผันแปรที่จะเกิดขึ้น

สรุปแนวคิดเกี่ยวกับการคิดต้นทุนตามวิธีต้นทุนเต็มและต้นทุนผันแปร

1. การคิดต้นทุนผลิตตามวิธีต้นทุนคิดเข้างาน ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ จะถูกคิดเข้าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ (Product Cost) ซึ่งจะเปลี่ยนสภาพเป็นต้นทุนงวดเวลา (Period Cost) ก็ต่อเมื่อมีการขายโดยจะแสดงในรูปของต้นทุนขาย แต่ตามวิธีต้นทุนผันแปรค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่จะถือเป็นต้นทุนงวดเวลา ซึ่งจะถือเป็นค่าใช้จ่ายเช่นเดียวกับค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร

2. ตามวิธีต้นทุนผันแปร ต้นทุนผลิตส่วนที่ผันแปรเท่านั้นที่จะถือเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ ซึ่งโดยทั่วไปก็จะประกอบด้วย วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปร

3. ตามวิธีต้นทุนผันแปร กำไรส่วนเกิน (Contribution Margin) หรือกำไรส่วนที่ชดเชยต้นทุนคงที่ เป็นผลต่างของยอดขายหักด้วยต้นทุนผันแปร ซึ่งรวมถึง ต้นทุนผลิตผันแปรและค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารผันแปร

4. การคิดต้นทุนตามวิธีต้นทุนผันแปร เป็นที่ยอมรับและและถูกนำมาใช้เฉพาะกับผู้บริหารที่ต้องการข้อมูลเพื่อการตัดสินใจ ในขณะที่การคิดต้นทุนตามวิธีต้นทุนเต็ม เป็นวิธีที่ยอมรับกันทั่วไป ในการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ ที่จะแสดงเป็นต้นทุนขาย หรือสินค้าคงเหลือ

5. ในกรณีที่มีสินค้าคงเหลือเพิ่มมากขึ้นในระหว่างงวด วิธีต้นทุนผันแปร โดยทั่วไปจะแสดงจำนวนกำไรสุทธิที่น้อยกว่าวิธีต้นทุนเต็ม ถ้าหากราคาขายและต้นทุนไม่มีการเปลี่ยนแปลงในแต่ละงวดเวลา ทำนองเดียวในกรณีที่สินค้าคงเหลือในระหว่างงวดลดลงนั่นคือปริมาณขายเพิ่มมากขึ้นวิธีต้นทุนผันแปรจะแสดงจำนวนกำไรสุทธิที่มากกว่าวิธีต้นทุนเต็ม

อย่างไรก็ตามในปัจจุบันแนวความคิดเกี่ยวกับการใช้วิธีการคิดต้นทุนและจัดทำงบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนเต็มและต้นทุนผันแปร ก็ยังเป็นวิพากษ์วิจารณ์ในหมู่นักบัญชีด้วยกัน ถึงผลดี ผลเสีย และความจำเป็นในการใช้ว่าควรที่จะใช้วิธีใดที่จะเหมาะสมที่สุดทั้งทางด้านการเสนอข้อมูลแก่บุคคลภายนอก และแก่ผู้บริหาร

