

ความเหมาะสมของการนำการบัญชีต้นทุนรวมและ การบัญชีต้นทุนผันแปรมาใช้ในการคำนวณต้นทุนของสินค้า

ดร.กฤติยา ยงวณิชย์*

บทคัดย่อ | Abstract

การคำนวณต้นทุนของสินค้าในกิจการผลิตทำได้ 2 ลักษณะ คือ การคำนวณต้นทุนของสินค้าตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวม (Absorption Costing หรือ Full Costing) และการบัญชีต้นทุนผันแปร (Variable Costing หรือ Direct Costing) ความแตกต่างของการบัญชีต้นทุนรวมและการบัญชีต้นทุนผันแปร คือ วิธีการบัญชีต้นทุนรวมนำค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่มาคำนวณเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของสินค้า แต่วิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร จะถือว่าค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่เป็นต้นทุนประจำงวด (Period Cost) ความเหมาะสมของการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่เข้าเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของสินค้าที่ผลิตเสร็จตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวมนั้นเป็นข้อถกเถียงกันมานานแล้ว การบัญชีต้นทุนรวมเป็นวิธีการที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินเพื่อเสนอต่อบุคคลภายนอกในหลายประเทศ รวมถึงประเทศไทย

แต่ในสภาพการดำเนินงานในปัจจุบันที่ค่าใช้จ่ายการผลิตกลายเป็นต้นทุนส่วนสำคัญในการผลิตสินค้าและมีการตกแต่งกำไรจนทำให้บริษัทขนาดใหญ่หลายแห่งในหลายประเทศทั่วโลกล้มละลาย การเรียกร้องให้นำวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปรมาใช้ในการจัดทำงบการเงินแทนวิธีการบัญชีต้นทุนรวม บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาข้อโต้แย้งเกี่ยวกับข้อดีข้อเสียของการคำนวณต้นทุนของสินค้าแต่ละวิธีในอดีตและปัจจุบัน ติดตามพัฒนาการใหม่ๆ เกี่ยวกับวิธีการดำเนินงานที่เกิดขึ้นรวมถึงประเมินความเป็นไปได้ที่จะปรับเปลี่ยนการรายงานดังกล่าว

คำสำคัญ: การบัญชีต้นทุนรวม การบัญชีต้นทุนผันแปร ต้นทุนสินค้า

Two general methods that manufacturing companies generally used in costing products are: absorption costing (or full costing) and variable costing.(or direct costing). The difference between the two methods is that absorption costing treats fixed manufacturing overhead as a part of product cost while variable costing treats it as a period cost. The appropriateness of treating fixed overhead as a part of product cost is the issue that has long been debated. Absorption costing is generally used for external financial reports in many countries.

However, the current operating environment where fixed manufacturing costs have gained its significance and the collapses of many big companies around the world have awaked the absorption vs variable costing debates. This article is to summarize arguments for and against each method that have been raised, discuss new developments relating to external reporting and the possibilities of putting these new developments into practice.

Key Words: Absorption Costing (Full Costing), Variable Costing (Direct costing), Product Cost

บทนำ

การล้มละลายของบริษัทขนาดใหญ่หลายแห่งในหลายประเทศทั่วโลกทำให้การตกแต่งกำไรและคุณูปภาพกำไรเป็นสิ่งที่อยู่ในความสนใจในปัจจุบัน ซึ่งผลลัพธ์ของความเหมาะสมของการนำการบัญชีต้นทุนรวมและการบัญชีต้นทุนผันแปรมาใช้ในการคำนวณต้นทุนของสินค้ากลับมาเป็นประเด็นที่ควรนำมาพิจารณาใหม่อีกครั้ง เนื่องจากการบัญชีต้นทุนรวมเปิดโอกาสให้กิจการผลิตสามารถตกแต่งกำไรในงบการเงินได้โดยการปรับเปลี่ยนปริมาณผลิต โดยเฉพาะอย่างยิ่งในปัจจุบันที่นวัตกรรมใหม่ๆ และกระบวนการผลิตที่ก้าวหน้าทำให้ต้นทุนการผลิตคงที่กลายเป็นต้นทุนส่วนเกินที่มีจำนวนมากว่าในอดีต ซึ่งจะมีผลให้กำไรจากการดำเนินงานตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวมแตกต่างไปจากกำไรจากการดำเนินงานตามวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปรเป็นจำนวนมากขึ้น และต้นทุนกำลังการผลิตที่ว่างเปล่า (Idle Capacity Costs) ก็กลายเป็นปัญหาใหญ่

สำหรับหลายกิจการ นอกจากนี้ การบัญชีต้นทุนรวมที่ใช้รายงานในงบการเงินที่เปิดเผยต่อบุคคลภายนอกไม่แยกแสดงต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่ออกจากกัน ทำให้ผู้ใช้งบการเงินประเมินความเสี่ยงในการดำเนินงาน (Operating Leverage) ได้ยาก บทความนี้จะอธิบายถึงหลักการพื้นฐานของการคำนวณต้นทุนของสินค้าตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวมและการบัญชีต้นทุนผันแปร การบัญชีสำหรับค่าใช้จ่ายการผลิต ข้อโต้แย้งเกี่ยวกับความเหมาะสมของแต่ละวิธี และทางออกของข้อโต้แย้งซึ่งเป็นส่วนที่อธิบายถึงพัฒนาการใหม่ๆ เกี่ยวกับการบัญชีต้นทุนรวมและการบัญชีต้นทุนผันแปรที่เกิดขึ้น

การบัญชีต้นทุนรวมและการบัญชีต้นทุนผันแปร

การบัญชีต้นทุนรวมเป็นวิธีการคำนวณต้นทุนของสินค้าและต้นทุนขายที่ใช้ในการรายงานทางการเงินต่อบุคคลภายนอก ต้นทุนการผลิตทั้งหมดไม่ว่าจะเป็นวัตถุดิบทางตรง

แรงงานทางตรง ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร และค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ จะถือเป็นต้นทุนของสินค้าที่ผลิตได้ทั้งหมด ส่วนค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารนั้นจะถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด การบัญชีต้นทุนรวมถือว่าต้นทุนคงที่แม้ว่าจะไม่มีความสัมพันธ์กันโดยตรงกับสินค้าแต่ละหน่วยที่ผลิตได้ แต่ก็ไม่ได้หมายความว่าไม่ควรถือเป็นต้นทุนของสินค้า ดังนั้น ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่จึงควรถูกป้อนเข้าเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของสินค้า (รวมกับวัตถุดิบทางตรง แรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร) และสินค้าคงเหลือแสดงเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงินของกิจการ แต่สำหรับการบัญชีต้นทุนผันแปร ต้นทุนของสินค้าจะประกอบด้วยวัตถุดิบทางตรง แรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรเท่านั้น ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ถือว่าไม่มีความสัมพันธ์กับปริมาณสินค้าที่ผลิตได้ เนื่องจากไม่ว่าจะผลิตสินค้าเท่าใด ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ก็จะยังคงเกิดขึ้นเท่าเดิม ให้ความรู้เป็นค่าใช้จ่ายเต็มจำนวนในงวดที่เกิดขึ้น

ความแตกต่างของการบัญชีต้นทุนรวมและการบัญชีต้นทุนผันแปร คือ วิธีการบัญชีต้นทุนรวมนำค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่มาคำนวณเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของสินค้าที่ผลิตได้ แต่การบัญชีต้นทุนผันแปรไม่นำค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ มาคำนวณเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของสินค้า ความแตกต่างในการคำนวณต้นทุนของสินค้านี้มีผลให้กำไรจากการดำเนินงานที่รายงานในงบกำไรขาดทุนภายใต้วิธีการบัญชีต้นทุนรวมและการบัญชีต้นทุนผันแปรอาจไม่เท่ากัน ในกรณีที่กิจการผลิตสินค้าในปริมาณที่เท่ากับปริมาณขาย กำไรจากการดำเนินงานที่รายงานภายใต้วิธีการบัญชีต้นทุนรวมจะสูงกว่ากำไรจากการดำเนินงานที่รายงานภายใต้วิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร

เนื่องจากสินค้าที่ผลิตได้ในระหว่างงวดขายไม่หมด ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ของงวดจึงไม่ถูกรับรู้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขายทั้งจำนวน ยังมีบางส่วนแสดงอยู่ในรายการสินค้าคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงิน ในทางตรงกันข้าม กิจการผลิตสินค้าในปริมาณที่น้อยกว่าปริมาณขาย กำไรจากการดำเนินงานที่รายงานภายใต้วิธีการบัญชีต้นทุนรวมจะต่ำกว่ากำไรจากการดำเนินงานที่รายงานภายใต้วิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร เนื่องจากมีต้นทุนของสินค้าที่ผลิตได้ในงวดก่อนมาขายในงวดปัจจุบัน ทำให้ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ของงวดก่อนถูกนำมารับรู้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขายในงวดปัจจุบันด้วย (เพิ่มเติมจากค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ของงวดปัจจุบัน)

การบัญชีสำหรับค่าใช้จ่ายการผลิต

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่า ความแตกต่างของการบัญชีต้นทุนรวมและการบัญชีต้นทุนผันแปรอยู่ที่การนำค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่มาคำนวณเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของสินค้าที่ผลิต ในส่วนนี้จะอธิบายถึงลักษณะและการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต ต้นทุนในการผลิตสินค้าประกอบด้วยวัตถุดิบทางตรง แรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต ค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นต้นทุนการผลิตที่ติดตามได้ยากกว่าเป็นต้นทุนในการผลิตสินค้าชนิดใด ซึ่งต่างจากวัตถุดิบทางตรงและแรงงานทางตรงที่สามารถติดตามได้อย่างชัดเจนว่าเป็นต้นทุนในการผลิตสินค้าชนิดใด ดังนั้น ค่าใช้จ่ายการผลิตจึงต้องอาศัยการปันส่วนโดยใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคิดล่วงหน้า (Predetermined Overhead Rate) ซึ่งคำนวณจากการนำประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิตของงวดมาหารด้วยประมาณการระดับกิจกรรม กิจกรรมที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนที่มักใช้โดยทั่วไป ได้แก่ ชั่วโมงแรงงานทางตรง ต้นทุนแรงงานทางตรง ชั่วโมงเครื่องจักร จำนวนหน่วยสินค้า

¹ แต่ในกรณีที่มีการใช้ระดับกำลังการผลิตที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่ไม่เท่ากันในแต่ละปี กำไรจากการดำเนินงานที่รายงานภายใต้การบัญชีต้นทุนรวมและการบัญชีต้นทุนผันแปรอาจแตกต่างกันได้ แม้กิจการจะผลิตสินค้าในปริมาณเท่ากับปริมาณขายก็ตาม (ดู Ajinky, et al. (1986); King (2006); Sopariwara, 2007, หน้า 44)

ที่ผลิต แต่ค่าใช้จ่ายการผลิตมีทั้งส่วนที่เป็นค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร และค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรเป็นต้นทุนที่เกิดจากการทำกิจกรรมและเพิ่มขึ้นหรือลดลงตามระดับกิจกรรม แต่ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นเท่าเดิมไม่ว่าระดับกิจกรรมจะเป็นเท่าใด ในช่วงที่พิจารณา (Relevant Range) และเป็นต้นทุนที่เกิดเพื่อจัดเตรียมกำลังการผลิตของกิจการ ดังนั้น ระดับกิจกรรมที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนจึงเป็นระดับกำลังการผลิตที่อาจเป็นระดับกำลังการผลิตที่คาดว่าจะทำการผลิตในปีนั้น (Expected Actual Capacity) หรือกำลังการผลิตปกติ (Normal Capacity) กำลังการผลิตที่ปฏิบัติได้ (Practical Capacity) หรือ กำลังการผลิตในอุดมคติ (Theoretical Capacity) หากกำลังการผลิตที่ผลิตจริงต่ำกว่าระดับกำลังการผลิตที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการปันส่วน จะเกิดค่าใช้จ่ายการผลิตที่ปันส่วนต่ำเกินไป (Under-Applied Overhead) ซึ่งโดยทั่วไปจะถูกปิดเข้าต้นทุนขาย และแสดงในงบกำไรขาดทุนรวมอยู่ในรายการต้นทุนขายหรืออาจแสดงเป็นรายการแยกต่างหากที่นำมาปรับกับต้นทุนขายในงบกำไรขาดทุน

ข้อโต้แย้งเกี่ยวกับความเหมาะสมของแต่ละวิธี

ความแตกต่างของการบัญชีต้นทุนรวมและการบัญชีต้นทุนผันแปรอยู่ที่การนำค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่มากำหนดเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของสินค้าที่ผลิตเสร็จ ความเหมาะสมของการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่เข้าเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของสินค้าที่ผลิตเสร็จนั้นเป็นข้อถกเถียงกันมานานแล้ว Paton and Littleton (1940), May (1946), Littleton (1953) และ Fremgen (1962)² สนับสนุนการใช้วิธีการบัญชีต้นทุนรวม เนื่องจากเห็นว่าวิธีการบัญชีต้นทุนรวมสอดคล้องกับหลักการจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย (Matching

Principle) กล่าวคือ ต้นทุนการผลิตทั้งส่วนที่เป็นต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรล้วนแล้วแต่เป็นต้นทุนที่จำเป็นต่อการผลิตสินค้า ดังนั้น ต้นทุนการผลิตทั้งส่วนที่เป็นต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรจึงควรถือเป็นต้นทุนของสินค้าแล้วควรจะมีการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามหลักการจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย ต้นทุนของสินค้าจะยังคงแสดงเป็นสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงินจนกว่าสินค้าจะถูกขายออกไป การบัญชีต้นทุนรวมให้ข้อมูลต้นทุนของสินค้าที่มีความหมายและสะท้อนกำไรที่ชัดเจนกว่า (Gammeter, 1955) และเหมาะสมสำหรับใช้ในการกำหนดราคาสินค้าในระยะยาว (Matz et al. 1962; Neuner, 1962; อ้างถึงใน Fremgen 1964³; Horngren et al., 2006; Reeve and Warren, 2009)

ในทางตรงกันข้าม ฝ่ายผู้สนับสนุนวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปรได้ให้เหตุผลสนับสนุนการใช้การบัญชีต้นทุนผันแปรไว้หลายประการ Neilsen (1954) เห็นว่าความเชื่อถือได้ (Reliability) ของการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ให้กับสินค้าทำให้ไม่ควรใช้วิธีการบัญชีต้นทุนรวมและสนับสนุนให้ใช้วิธีการบัญชีต้นทุนผันแปรสำหรับการรายงานต่อบุคคลภายนอก การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ให้กับสินค้าต้องอาศัยการประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่และกำลังการผลิตที่จะมีผลต่อความเชื่อถือได้และความเปรียบเทียบกันได้ของงบการเงิน เนื่องจากต้องอาศัยดุลยพินิจในการประมาณการโดยเฉพาะในกรณีที่มีการประเมินการด้อยค่าของสินทรัพย์ ประมาณราคาซากและอายุการใช้งานที่มีผลต่อค่าเสื่อมราคาที่สามารถได้ในการประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ และการประมาณการกำลังการผลิตก็มีความไม่แน่นอนแฝงอยู่ (Horngren et al., 2009)

Seiler (1959) เห็นว่าสินค้าคงเหลือที่แสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงิน ควรสะท้อนเงินทุนหมุนเวียน (Working Capital) ที่จมอยู่ในสินค้าที่ยังไม่ได้ขาย ต้นทุนคงที่เป็น

² ทั้ง 4 บทความ (Paton and Littleton (1940), May (1946), Littleton (1953) และ Fremgen (1962)) อ้างถึงใน Pong and Mitchell (2006)

³ ทั้ง 3 บทความ (Matz et al., 1962; Neuner, 1962; Fremgen, 1964) อ้างถึงใน Pong and Mitchell (2006)

ต้นทุนที่ไม่สามารถเปลี่ยนแปลงได้ในระยะสั้น ดังนั้น จึงมีเพียงต้นทุนผันแปรเท่านั้นที่ควรถือเป็นเงินทุนหมุนเวียนที่จมอยู่ในสินค้าคงเหลือ ในทำนองเดียวกัน Horngren and Sorter (1961) และ Sorter and Horngren (1962) กล่าวว่า การจับคู่รายได้และค่าใช้จ่ายควรจำกัดอยู่เพียงต้นทุนการผลิตผันแปรเท่านั้น เนื่องจากสินทรัพย์เป็นรายการที่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตซึ่งไม่ควรอ้างอิงจากมูลค่าที่สร้างขึ้นที่จะเกิดเมื่อขายสินค้านั้นไป แต่ควรเป็นต้นทุนในอนาคตที่ประหยัดได้ ต้นทุนในอนาคตที่จะประหยัดได้นี้ คือ ต้นทุนการผลิตผันแปรส่วนต้นทุนคงที่นั้นเกิดขึ้นเท่าเดิมในแต่ละงวดไม่ว่ากิจการจะผลิตสินค้าหรือไม่ หรือจะผลิตสินค้าจำนวนเท่าใดก็ตาม กล่าวคือ ไม่ได้เกิดจากการทำกิจกรรมผลิต จึงไม่ควรถือเป็นต้นทุนของสินค้าและควรรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิด

ฝ่ายผู้สนับสนุนวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปรยังมองว่าการรับรู้ต้นทุนคงที่เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดยังสอดคล้องกับหลักความระมัดระวัง (Prudence) ต้นทุนคงที่ถือว่าเป็นต้นทุนเกิดเพื่อจัดให้มีกำลังการผลิตสำหรับช่วงเวลาใดช่วงเวลาหนึ่ง ถ้ากำลังการผลิตที่มีอยู่ไม่ถูกใช้อย่างเต็มที่ ต้นทุนคงที่บางส่วนจะถือเป็นต้นทุนกำลังการผลิตที่ว่างเปล่า (Cost of Idle Capacity) และเป็นสิ่งที่ไม่สมเหตุสมผลและไม่สอดคล้องกับหลักความระมัดระวัง ที่จะนำต้นทุนกำลังการผลิตที่ว่างเปล่ามาคิดเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของสินค้าที่ผลิตได้ แม้กระทั่ง Fess and Ferrara (1961) ซึ่งเป็นฝ่ายสนับสนุนวิธีการบัญชีต้นทุนรวมก็เห็น ถ้ามีความสูญเปล่าในการให้บริการ ต้นทุนก็ต้องถือเป็นของฟรี การรับรู้ต้นทุนคงที่เป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดตามวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร จะช่วยให้ไม่มีการรับรู้ต้นทุนกำลังการผลิตที่ว่างเปล่าเป็นต้นทุนของสินค้า แต่การบัญชีต้นทุนรวมจะเสี่ยงต่อปัญหาการนำต้นทุนกำลังการผลิตที่ว่างเปล่ามาคิดเป็นต้นทุนของ

สินค้า อย่างไรก็ตาม ปัญหานี้แก้ไขได้โดยใช้กำลังการผลิตที่สามารถปฏิบัติได้ (Practical Capacity) มาใช้ในการคำนวณอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคิดล่วงหน้า (Soparawat, 2007)

นอกจากนี้ ฝ่ายสนับสนุนการบัญชีต้นทุนผันแปรยังระบุว่าวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปรให้ข้อมูลที่ใช้ในการวิเคราะห์ต้นทุนปริมาณกำไร (Cost Volume Profit Analysis) ที่ผู้บริหารใช้ในการวางแผน (NAA, 1961; Dixon 1966; Rickwood and Piper 1980; Horngren et al. 2009) และใช้ในการประเมินความเสี่ยงในการดำเนินงาน (Operating Leverage) ได้

การบัญชีต้นทุนผันแปรอาจงานกำไรจากการดำเนินงานที่เป็นไปในทิศทางเดียวกับปริมาณขาย กล่าวคือ ไม่ได้รับผลกระทบจากกิจกรรมเปลี่ยนแปลงของสินค้าคงเหลือหรือปริมาณผลิต ซึ่งกำไรจากการดำเนินงานตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวมสามารถเพิ่มขึ้นหรือลดลงได้โดยการปรับเปลี่ยนปริมาณการผลิต หากกิจการต้องการให้กำไรจากการดำเนินงานที่รายงานภายใต้วิธีการบัญชีต้นทุนรวมเพิ่มขึ้น กิจการก็จะผลิตสินค้าในปริมาณที่มากกว่าปริมาณสินค้าที่จะขาย ซึ่งทำให้งานระหว่างทำและสินค้าสำเร็จรูปเพิ่มขึ้น การเพิ่มขึ้นของสินค้าคงเหลือจะมีผลให้ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่เกิดในระหว่างงวดยังคงแสดงเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของสินค้าสำเร็จรูปและงานระหว่างทำในงบแสดงฐานะการเงิน ทำให้กำไรจากการดำเนินงานที่รายงานเพิ่มสูงขึ้นในทางตรงกันข้าม กิจการสามารถลดกำไรจากการดำเนินงานที่รายงานภายใต้วิธีการบัญชีต้นทุนรวมโดยการผลิตน้อยกว่าปริมาณขาย ซึ่งมีผลให้สินค้าคงเหลือลดลง การลดลงของสินค้าคงเหลือจะมีผลให้ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ของงวดก่อนถูกนำมารับรู้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขายในงวดปัจจุบัน ซึ่งมีผลให้กำไรจากการดำเนินงานที่รายงานลดลง

⁴ ทั้ง 3 แนวคิด (NAA, 1961; Dixon, 1966; Rickwood and Piper, 1980) อ้างถึงใน Pong and Mitchell (2006)

ทางออกของข้อโต้แย้ง

Sopariwala (2007) ได้เสนอให้ใช้กำลังการผลิตทางทฤษฎีหรือกำลังการผลิตที่สามารถปฏิบัติได้ในการคำนวณอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่คิดล่วงหน้าเพื่อจำแนกต้นทุนกำลังการผลิตที่ใช้ออกจากต้นทุนกำลังการผลิตที่ว่างเปล่า และให้แสดงต้นทุนกำลังการผลิตที่ว่างเปล่าเป็นรายการหักจากกำไรจากการดำเนินงานเพื่อคำนวณกำไรสุทธิตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวม ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดที่มีมานานแล้วที่ให้แยกต้นทุนกำลังการผลิตที่ว่างเปล่าออกจากต้นทุนสินค้า (Clark, 1923 อ้างถึงใน Aranoff, 2011; และดู McNair and Vangermeersch, 1998) และอธิบาย

ว่าการทำเช่นนี้จะมีผลให้การเปลี่ยนแปลงสินค้าคงเหลือไม่มีผลกระทบต่อกำไรจากการดำเนินงานตามวิธีบัญชีต้นทุนรวมอีกต่อไปเหมือนกับวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปรทำให้ผู้บริหารไม่สามารถตกแต่งกำไรจากการดำเนินงาน โดยการปรับเปลี่ยนจำนวนสินค้าที่ผลิตตามที่วิพากษ์วิจารณ์อีกต่อไป แต่อย่างไรก็ตาม ยังคงมีประเด็นเรื่องของความยุ่งยากและความซับซ้อนของการประมาณการระดับกำลังการผลิตทางทฤษฎีหรือกำลังการผลิตที่ปฏิบัติได้อยู่ ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างการรับทำงบกำไรขาดทุนที่ Sopariwala (2007) เสนอ สมมติ ข้อมูลของกิจการแห่งหนึ่งเป็นดังนี้

	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3
ปริมาณขาย	100	100	100
ปริมาณผลิต	100	110	90
สินค้าคงเหลือต้นงวด	30	30	40
สินค้าคงเหลือปลายงวด	30	40	30
ประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่	375	375	375
กำลังการผลิตตามทฤษฎี (หน่วย)	150	150	150
อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ต่อหน่วย	2.5	2.5	2.5
ราคาขายต่อหน่วย	12	12	12
ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย	6	6	6
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่เกิดขึ้นจริง	375	375	375
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารที่เกิดขึ้นจริง	75	75	75

ต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าตามวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร เท่ากับ 6 บาทต่อหน่วย และต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวม เท่ากับ 8.5 บาทต่อหน่วย

งบกำไรขาดทุนตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวมและงบกำไรขาดทุนตามวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร เป็นดังนี้

งบกำไรขาดทุนตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวม

	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3
รายได้จากการขาย	1,200	1,200	1,200
หัก ต้นทุนขาย:			
สินค้าต้นงวด	255	255	350
บวก ต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ	850	935	785
หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด	255	340	255
	850	850	850
ส่วนต่างค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่จากงบประมาณ	0	850	0
850	0	150	850
กำไรขั้นต้น	350	350	350
หัก ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารคงที่	75	75	75
กำไรจากการดำเนินงาน	275	275	275
หัก ต้นทุนกำลังการผลิตที่ว่างเปล่า*	125	100	150
กำไรสุทธิ	150	175	125

* คำนวณได้จาก (กำลังการผลิตตามทฤษฎี - ปริมาณผลิตจริง) x อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ต่อหน่วย

งบกำไรขาดทุนตามวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร

	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3
รายได้จากการขาย	1,200	1,200	1,200
หัก ต้นทุนขาย:			
สินค้าต้นงวด	180	180	240
บวก ต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ	600	660	540
หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด	180	240	180
	600	600	600
กำไรส่วนเกิน	600	600	600
หัก ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่	375	375	375
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารคงที่	75	75	75
กำไรสุทธิ	150	150	150

จากงบกำไรขาดทุนตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวมข้างต้น จะเห็นได้ว่ากำไรจากการดำเนินงานเท่ากันทุกปี ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงปริมาณผลิตถูกแยกแสดงในต้นทุนกำลังการผลิตที่ว่างเปล่า ซึ่งเป็นผลจากการใช้กำลังการผลิตทางทฤษฎีหรือกำลังการผลิตที่สามารถปฏิบัติได้ในการคำนวณอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่คิดล่วงหน้า การใช้กำลังการผลิตทางทฤษฎีหรือกำลังการผลิตที่สามารถปฏิบัติได้ในการคำนวณอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่คิดล่วงหน้าทำให้มีการนำเฉพาะต้นทุนกำลังการผลิตที่ใช้ในการผลิตมาจับคู่กับรายได้จากการขายสินค้า และต้นทุนกำลังการผลิตที่ว่างเปล่าไม่นำมาคิดเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของสินค้าแต่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายแยกต่างหาก

ในช่วงเวลาต่อมา นักวิชาการหลายท่าน (เช่น Aranoff, 2011; Baxendale and Foster, 2010; Sopariwala, 2009) หันมาเรียกร้องให้นำวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปรมาใช้ในการจัดทำงบการเงินเพื่อเปิดเผยต่อบุคคลภายนอก พร้อมทั้งนำเสนอรูปแบบงบกำไรขาดทุนแบบที่รวมการแสดงรายการในงบกำไรขาดทุนภายใต้วิธีการบัญชีต้นทุนรวมและการบัญชีต้นทุนผันแปรเข้าไว้ด้วยกันเพื่อเป็นการรวมจุดแข็งของแต่ละวิธีไว้ด้วยกัน แต่อย่างไรก็ตาม การนำวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปรหรือรูปแบบงบกำไรขาดทุนแบบที่รวมการแสดงผลรายการในงบกำไรขาดทุนภายใต้วิธีการบัญชีต้นทุนรวมและการบัญชีต้นทุนผันแปรเข้าไว้ด้วยกันมาใช้ในการจัดทำงบการเงินเพื่อเปิดเผยต่อบุคคลภายนอกนั้นเป็นเรื่องที่เป็นไปได้ยาก เนื่องจากผู้บริหารของกิจการต่างๆ อาจไม่ยินดีที่จะเปิดเผยข้อมูลที่ปรากฏในงบกำไรขาดทุนตามวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปรบุคคลภายนอก และยิ่งไปกว่านั้น ก็คือ มาตรฐานการรายงานทางการเงินระบุว่า ประเทศและมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกายังไม่สนับสนุนให้ใช้การบัญชีต้นทุนรวมในการคำนวณต้นทุนของสินค้าและจัดทำรายงานเพื่อเสนอต่อบุคคลภายนอก ส่วนการบัญชีต้นทุนผันแปรนั้นอาจเป็นวิธีที่ใช้ในการรายงานข้อมูลภายในองค์กร ถ้ากิจการใดมีระดับการผลิตและปริมาณขายที่ผันผวนหรือเปลี่ยนแปลงไปในแต่ละงวดและต้นทุนการผลิตคงที่ค่อนข้างมาก ผู้บริหาร

อาจใช้การบัญชีต้นทุนผันแปรในการจัดทำรายงานผลการดำเนินงานเพื่อใช้ภายในองค์กร แต่ถ้ากิจการมีระดับการผลิตและปริมาณขายที่ไม่ผันผวนหรือเปลี่ยนแปลงเล็กน้อยในแต่ละงวด กำไรจากการดำเนินงานของแต่ละวิธีค่อนข้างจะใกล้เคียงกัน และไม่ว่ากิจการจะใช้การบัญชีต้นทุนผันแปรในการรายงานหรือไม่ก็ตาม การเก็บรวบรวมข้อมูลต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรเพื่อไปเป็นข้อมูลอ้างอิงของผู้บริหารยังคงทำได้ นอกจากนี้ ยังเป็นประเด็นที่ว่าจำเป็นหรือไม่ที่ต้องให้ข้อมูลเพื่อการวิเคราะห์ต้นทุนปริมาณกำไรและข้อมูลเพื่อการวางแผนควบคุมของผู้บริหารต่อผู้ใช้งบการเงินภายนอกดังที่ (Carry (1992) ออกมาเรียกร้องหรือน่าจะเป็นการให้ข้อมูลเพื่อประเมินผลการบริหารโดยรวมของผู้บริหารมากกว่า เนื่องจากผู้ที่ตัดสินใจในแต่ละเรื่องยังคงเป็นผู้บริหารมีผู้ใช้งบการเงินภายนอกองค์กร

บทสรุป

บทความนี้ นอกจากจะอธิบายหลักการพื้นฐานของการบัญชีต้นทุนรวมและการบัญชีต้นทุนผันแปร และรวบรวมข้อโต้แย้งเกี่ยวกับข้อดีข้อเสียของแต่ละวิธีแล้ว ยังได้ติดตามพัฒนาการใหม่ๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อประเมินว่าวิธีใดน่าจะเหมาะกับสภาพการดำเนินงานในปัจจุบันที่ต้นทุนการผลิตคงที่กลายเป็นต้นทุนส่วนสำคัญในการผลิตสินค้าและเป็นช่องทางสำคัญที่ในการตกแต่งกำไรจนเป็นสาเหตุให้บริษัทขนาดใหญ่ล้มละลายหลายแห่ง สิ่งที่น่าสนใจ ก็คือ งบกำไรขาดทุนตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวมที่ Sopariwala (2007) นำเสนอซึ่งต่างไปจากงบกำไรขาดทุนตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวมในอดีตที่ไม่แยกต้นทุนกำลังการผลิตที่ว่างเปล่าออกจากต้นทุนของสินค้าและแฝงอยู่ในต้นทุนขายในงบกำไรขาดทุนและสินค้าคงเหลือปลายงวดในงบแสดงฐานะการเงิน (Baxendale and Foster, 2010) กล่าวคือ งบกำไรขาดทุนตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวมที่ Sopariwala (2007) นำเสนอให้แยกแสดงต้นทุนกำลังการผลิตที่ว่างเปล่าออกมาเป็นรายการหนึ่งต่างหาก การจัดทำงบกำไรขาดทุนในลักษณะดังกล่าวมีผลให้การเปลี่ยนแปลงสินค้าคงเหลือไม่มีผลกระทบ

ต่อกำไรจากการดำเนินงานตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวมอีกต่อไปเหมือนกับวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร แต่อย่างไรก็ตาม ความเชื่อถือได้ของการประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ และระดับกำลังการผลิตทางทฤษฎีหรือกำลังการผลิตที่ปฏิบัติยังคงเป็นจุดอ่อนของงบกำไรขาดทุนในลักษณะดังกล่าว ผู้บริหารยินดีที่จะเปิดเผยข้อมูลต้นทุนกำลังการผลิตที่ว่างเปล่าซึ่งสะท้อนประสิทธิภาพการบริหารงานของตนต่อผู้ใช้งบการเงินหรือไม่ และการเปิดเผยข้อมูลต้นทุนกำลังการผลิตที่ว่างเปล่าอาจจะเป็นแรงจูงใจให้มีการประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่และระดับกำลังการผลิตทางทฤษฎีหรือกำลังการผลิตที่ปฏิบัติในลักษณะที่เป็นประโยชน์ต่อตัวผู้บริหารมากกว่าที่จะเป็นการประมาณการที่ควรเป็น

นอกจากนี้ หากมีการนำแนวคิดเกี่ยวกับระดับกำลังการผลิตที่ปฏิบัติได้ไปใช้ร่วมกับระบบต้นทุนกิจกรรมเพื่อจัดทำงบกำไรขาดทุนในลักษณะที่ Sopariwala (2007) นำเสนอก็ย่อมทำได้ แต่ความยุ่งยาก เงินลงทุนและเวลาที่ต้องใช้ในการได้มาซึ่งข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำและความเชื่อถือได้ของค่าประมาณการที่ต้องใช้ ความจำเป็นที่ต้องนำเสนอข้อมูลเหล่านี้ให้กับผู้ใช้งบการเงินภายนอก ความเชื่อถือได้และเปรียบเทียบกันได้เพิ่มขึ้นของงบกำไรขาดทุนที่ได้ น่าจะเป็นประเด็นที่ทำให้การรายงานงบกำไรขาดทุนที่ได้ต่อผู้ใช้งบการเงินภายนอกเป็นไปได้ยาก

บรรณานุกรม

- Ajinkya, B., Atiase, R., and Bamber, L.S. 1986, 'Absorption Costing Versus Direct Costing: Income Reconciliation and Cost-Volume-Profit Analysis,' *Issues in Accounting Education*, vol. 1, no. 2, pp. 268–281.
- Aranoff, G. 2011, 'Idle-Capacity Costs in ABC Absorption and Direct-Costing Income Statements,' *Cost Management*, vol. 23, no. 2, pp. 6–10.
- Baxendale, S.J. and Foster, B.P. (2010) 'ABC Absorption and Direct Costing Income Statements', *Cost Management*, vol. 22, no. 5, pp. 5–14.
- Brummet, R.L. (1955), 'Direct Costing – Should It Be a Controversial Issue?', *The Accounting Review*, vol. 30, no. 3, pp. 439–443.
- Clark, J.M. (1923), *Studies in the Economics of Overhead Costs*, University of Chicago Press, Chicago.
- Ferrara, W.L. (1970), 'Relevant Costing: Footnote to a Controversy,' *Management Accounting*, vol. 51, no. 7, pp. 45–47.
- Ferrara, W.L. and Ferrara, W.L. 1961, 'The Period Cost Concept for Income Measurement – Can It Be Defended?,' *The Accounting Review*, vol. 36, no. 4, pp. 598–602.
- Foster, B.P. and Baxendale, S.J. 2008, 'The Absorption VS. Direct Costing Debate', *Cost Management*, vol. 22, no. 4, pp. 40–48.
- Fremgen, J.M. (1962), 'Variable Costing For External Reporting - A Reconsideration,' *The Accounting Review*, vol. 37, no. 1, pp. 76–81.
- Fremgen, J.M. 1964, 'The Direct Costing Controversy – An Identification of Issues,' *The Accounting Review*, vol. 39, no. 1, pp. 43–51.
- Garry, V. 1991, 'Absorption Costing: What Relevance?,' *Australian Accountant*, vol. 61, no. 4, pp. 40–45.
- Goosen, K.R. 2009, *Management Accounting: A Venture into decision-making*, Available: www.microbuspub.com/pdfs/chapter6.pdf, Accessed 21st May 2011.

- Green, D. 1960, 'A Moral to the Direct-Costing Controversy,' *The Journal of Business*, vol. 33, no. 3, pp.218-226.
- Hepworth, S.R. 1954, 'Direct Costing – The Case against,' *The Accounting Review*, vol. 29, no. 1, pp. 94-99.
- Horngren, C.T. and Sorter, G.H. 1961, 'Direct Costing for External Reporting', *The Accounting Review*, vol. 36, no. 1, pp.84-93.
- Horngren, C.T., Datar, S.M., Foster, G., Rajan, M., and Ittner, C. 2009, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 13th Ed., Pearson Education International, London.
- Jahan, M.A. and Akhter, B. 2006, 'A Comparative Study of Direct Costing and Absorption Costing from Managerial Perspective,' *The Cost and Management*, vol. 34, no. 5, pp. 14-24.
- King, J.W. 2006, 'Absorption Costing and Variable Costing Income Differences: Exceptions to the General Expectations,' *Proceedings of the 2006 Annual Meeting Mid-Atlantic Region American Accounting Association*, April 20-22, 2006, Pittsburgh, PA
- Littleton, A.C. 1953, *Structure of Accounting Theory*, American Accounting Association, Urbana, Ill.
- Matz, A., Curry, O.J., and Frank, G.V. 1962, *Cost Accounting*, 3rd Ed., South-Western Publishing Company, Cincinnati.
- May, G.O. 1946, *Financial Accounting: A Distillation of Experience*, Macmillan, New York.
- McNair, C.J. and Vangermeersch, R. 1998, *Total Capacity Management: Optimizing at the Operational, Tactical, and Strategic Levels*, The IMA Foundation for Applied Research Inc., St. Lucie Press, Florida.
- NAA 1961, *Current Application of Direct Costing*, Research Report 37, National Association of Accountants, New York.
- Neilsen, O. 1954, 'Direct Costing – The Case for,' *The Accounting Review*, vol. 29, no. 1, pp. 89-95.
- Neuner, J.J.W. 1962, *Cost Accounting*, 6th Ed., Richard D. Irwin, Inc., Homewood.
- Paton, W.A. and Littleton, A.C. 1940, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association, Chicago.
- Pong, C. and Mitchell, J. 2006, 'Full Costing Versus Variable Costing: Does the Choice Still Matter? An Empirical Exploration of UK Manufacturing Companies 1988-2002,' *The British Accounting Review*, vol. 38, pp. 131-148.
- Rickwood, S.P. and Piper, A.G. 1980, *Marginal Costing*, The Institute of Cost and Management Accountants, London.
- Seiler, R.E. 1959, 'Improvements in External Reporting by Use of Direct Costing,' *The Accounting Review*, vol. 34, no. 1, pp. 59-66.
- Sopariwala, P.R. 2007, 'Using Theoretical Capacity to Eliminate Manipulation of Absorption Costing Income,' *Cost Management*, vol. 21, no. 5, pp. 40-47.
- Sopariwala, P.R. 2009, 'The Absorption VS. Direct Costing Debate: A Compromise Solution,' *Cost Management*, vol. 23, no. 6, pp. 41-46.
- Sorter, G.H. and Horngren, C.T. 1962, 'Asset Recognition and Economic Attributes - The Relevant Costing Approach,' *The Accounting Review*, vol. 37, no. 3, pp. 391-399.