

กำไรเทียม

ศรีสุตา อาชวานันทกุล

รองศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

บทคัดย่อ

กำไรเทียมเกิดจากการคำนวณต้นทุนสินค้าที่ผลิตตามวิธีต้นทุนคิดเต็มหรือวิธีต้นทุนรวมที่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งใช้ในการนำเสนองบการเงินอันกำหนดให้ต้นทุนสินค้าที่ผลิตต้องประกอบด้วยต้นทุนการผลิตผันแปรและต้นทุนการผลิตคงที่ ต้นทุนต่อหน่วยของค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่จึงผันผวนไปมาด้วยปริมาณผลิต ส่งผลกระทบต่อการขึ้นต้นให้ผันผวนตามไปด้วย ดังนั้น ผู้บริหารที่ขาดจรรยาบรรณจึงมีโอกาสรสร้างกำไรเทียมขึ้นได้ วิธีต้นทุนคิดเต็มหรือวิธีต้นทุนรวมนี้จึงไม่เหมาะในการใช้ประเมินผลการปฏิบัติงานหน่วยงานภายใน ทางแก้ปัญหานี้จึงเป็นแนวคิดของวิธีต้นทุนผันแปรที่กำหนดให้ต้นทุนสินค้าที่ผลิตประกอบด้วยต้นทุนการผลิตผันแปรเท่านั้น ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ให้ตัดเป็นค่าใช้จ่ายของงวดทั้งจำนวน ดังนั้น ปริมาณผลิตจึงไม่สามารถทำกำไรต้นทุนการผลิตสินค้าต่อหน่วยผันผวนไปได้ การประนีประนอมระหว่างวิธีต้นทุนทั้งสอง คือ การจัดทำงานกำไรหรือทุนผานวิธีต้นทุนคิดเต็มและวิธีต้นทุนผันแปร

คำสำคัญ: วิธีต้นทุนคิดเต็ม วิธีต้นทุนผันแปร กำไรจากการดำเนินงาน

Artificial Profit

Srisuda Achavanuntakul

*Associate Professor of Department of Accounting,
Thammasat Business School, Thammasat University*

ABSTRACT

The absorption costing, the method use in financial reporting, cause opportunity to create artificially increase in operating income, by overproducing. Since the manufacturing cost include both variable and fixed manufacturing cost, the unit fixed manufacturing costs can fluctuate with production volumes that impact on gross profit to fluctuate as well. Therefore unethical executives are likely to create artificial profits. The absorption costing therefore is not suitable in performance evaluation. The solution to this problem is the concept of variable costing which assigned only variable manufacturing costs to be product cost. Fixed manufacturing costs would treat as period cost, thus the production volumes can not fluctuate the manufacturing costs and profit as well. The compromise solution is the absorption-cum-direct costing income statement which combines the essential characteristics of both income statements.

Keywords: Full-Absorption Costing, Variable Costing, Operating Income

บทนำ

กำไรในทางบัญชีมีหลายประเภท โดยทั่วไปเมื่อพูดถึงกำไร ผู้ซึ่งงบการเงินมักสนใจกำไรขาดทุนในงบกำไรขาดทุนที่นำเสนอต่อบุคคลภายนอก อันแสดงถึงผลการดำเนินงานในงวดบัญชีนั้น ๆ ของกิจการ ว่าดี (มีกำไร) หรือไม่ดี (เกิดขาดทุน) แต่ทราบหรือไม่ว่ากำไรขั้นต้น (Gross Margin) ซึ่งหมายถึง ยอดขายหักด้วยต้นทุนสินค้าที่ขายไปหรือต้นทุนขายที่แสดงในงบกำไรขาดทุนนั้น ปริมาณผลิตในกิจการอุตสาหกรรมที่ผลิตสินค้าเพื่อขายสามารถส่งผลกระทบต่อกำไรขั้นต้นซึ่งสุดท้ายจะส่งผลต่อกำไรขาดทุนของงวดให้มากหรือน้อยก็ได้ ก่อให้เกิดกำไรเทียม ซึ่งสะท้อนภาพของผลการดำเนินงานที่ไม่ตรงกับข้อเท็จจริง การใช้กำไรขาดทุนตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปที่นำเสนอต่อผู้ใช้ข้อมูลภายนอกจึงไม่เหมาะกับการประเมินผลการปฏิบัติงานภายในกิจการ

การเกิดของกำไรเทียม

ต้นทุนการผลิตสินค้า (Manufacturing Cost) ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปที่ต้องถือปฏิบัติในการนำเสนองบการเงินนั้น กำหนดให้คำนวณต้นทุนการผลิตตามวิธีต้นทุนคิดเต็มหรือวิธีต้นทุนรวม (Full-Absorption Costing) นั่นคือต้นทุนการผลิตต้องประกอบด้วยต้นทุนทุกอย่างที่เกี่ยวข้องกับการผลิตทั้งต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่อันได้แก่ วัสดุทางตรง (Direct Materials) แรงงานทางตรง (Direct Labor) และค่าใช้จ่ายการผลิต (Manufacturing Overhead) ทั้งนี้ทางทฤษฎีแบ่งต้นทุนการผลิตตามพฤติกรรมได้เป็น

- ต้นทุนการผลิตผันแปร ประกอบด้วย วัสดุทางตรง แรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร
- ต้นทุนการผลิตคงที่ คือ ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ ต้นทุนการผลิตคงที่จำนวนนั้นเมื่อเกิดรายการขึ้นจะจัดเป็นสินทรัพย์ในรูปของสินค้าคงเหลือหรืองานระหว่างทำ แล้วแต่ว่าต้นทุนการผลิตนั้นสามารถผลิตสินค้าให้สำเร็จหรือไม่

ยังไม่สำเร็จ และต้นทุนการผลิตส่วนที่ผลิตสินค้าจนสำเร็จนั้นจะกลายเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนในรูปของต้นทุนขายเมื่อสินค้าถูกขายไปเท่านั้น ดังนั้น ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่บางส่วนจะกลายเป็นค่าใช้จ่ายของงวดเฉพาะส่วนที่อยู่ในต้นทุนสินค้าที่ขาย และบางส่วนยังคงอยู่ในสินค้าคงเหลือปลายงวด ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่เกิดขึ้นในงวดจึงไม่ถูกหักเป็นค่าใช้จ่ายของงวดทั้งจำนวน เพื่อแสดงการเกิดของกำไรเทียมให้เข้าใจ ขอใช้ข้อมูลตัวอย่างของบริษัทสมมุติต่อไปนี้ในการอธิบาย

บริษัทสมมุติผลิตสินค้าชื่อจำหน่าย กำหนดให้ปริมาณขายปกติปีละ 1,000 หน่วย ราคาขายหน่วยละ 100 บาท โครงสร้างต้นทุนของบริษัทได้แก่

1. ต้นทุนการผลิตผันแปร (Variable Manufacturing Costs) หน่วยละ 20 บาท ประกอบด้วย วัสดุทางตรง ค่าแรงงาน ค่าค่าตอบแทนเป็นรายชิ้น และค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร เช่น วัสดุทางอ้อม เป็นต้น
2. ต้นทุนการผลิตคงที่ (Fixed Manufacturing Costs) ปีละ 30,000 บาท ประกอบด้วย ค่าเสื่อมราคาอาคารโรงงาน ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร เงินเดือนหัวหน้างาน ค่าเบี้ยประกันภัยโรงงาน เป็นต้น
3. ค่าใช้จ่ายการดำเนินงานผันแปร หน่วยละ 10 บาท เช่น ค่านายหน้าพนักงานขาย เป็นต้น
4. ค่าใช้จ่ายการดำเนินงานคงที่ ปีละ 25,000 บาท เช่น เงินเดือนพนักงานฝ่ายบริหาร ค่าประชาสัมพันธ์ ค่าโฆษณา ค่าส่งเสริมการขาย ค่ารับรอง ค่าสาธารณูปโภค เป็นต้น

ถ้า 3 ปี ที่ผ่านมา บริษัทผลิตสินค้าเป็นจำนวน 1,000 หน่วย 1,500 หน่วย และ 500 หน่วย ตามลำดับ แม้ว่าจะสามารถจำหน่ายสินค้าได้เท่ากันทุกปี ปีละ 1,000 หน่วยก็ตาม การคำนวณต้นทุนการผลิตสินค้าต่อหน่วยซึ่งต้องประกอบด้วยต้นทุนการผลิตผันแปรและต้นทุนการผลิตคงที่เนื่องจากปริมาณผลิตต่างกัน ต้นทุนการผลิตคงที่ถัวเฉลี่ยต่อหน่วย (ต้นทุนการผลิตคงที่ ÷ ปริมาณผลิต) จึงไม่เท่ากัน

ในแต่ละปี ในขณะที่ต้นทุนการผลิตผันแปรต่อหน่วยเท่ากัน ทั้ง 3 ปี ดังนั้น ต้นทุนการผลิตต่อหน่วยทั้ง 3 ปี จึงแตกต่างกัน ซึ่งสามารถคำนวณได้ตามภาพที่ 1

กำไรขาดทุนจากการดำเนินงานที่เป็นผลการดำเนินงาน ที่แสดงในงบกำไรขาดทุนของบริษัทสมมติทั้ง 3 ปี จึงสามารถคำนวณได้ตามภาพที่ 2

	(หน่วย: บาท)		
	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3
ต้นทุนการผลิตผันแปรต่อหน่วย	20	20	20
ต้นทุนการผลิตคงที่เฉลี่ยต่อหน่วย :			
$30,000 \div 1,000$	30		
$30,000 \div 1,500$		20	
$30,000 \div 500$			60
รวม	50	40	80

ภาพที่ 1 แสดงการคำนวณต้นทุนการผลิตต่อหน่วยตามวิธีต้นทุนคิดเต็ม

	งบกำไรขาดทุน		
	(หน่วย: บาท)		
	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3
ขาย (1,000 หน่วย @ 100 บาท)	100,000	100,000	100,000
หัก ต้นทุนขาย :			
1,000 หน่วย × 50 บาท	50,000		
1,000 หน่วย × 40 บาท		40,000	
1,000 หน่วย × 80 บาท			80,000
กำไรขั้นต้น	50,000	60,000	20,000
หัก ค่าใช้จ่ายการดำเนินงาน :			
ค่าใช้จ่ายการดำเนินงานผันแปร (1,000 หน่วย × 10 บาท)	10,000	10,000	10,000
ค่าใช้จ่ายการดำเนินงานคงที่	25,000	25,000	25,000
รวม	35,000	35,000	35,000
กำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงาน	15,000	25,000	(15,000)

ภาพที่ 2 แสดงการคำนวณกำไรขาดทุนจากการดำเนินงานตามวิธีต้นทุนคิดเต็ม

นำแปลกใจหรือไม่ว่าผลการดำเนินงานของทั้ง 3 ปี แตกต่างกันมาก โดยปีที่ 1 มีกำไรจากการดำเนินงาน ในปีที่ 2 กลับมีกำไรจากการดำเนินงานเพิ่มมากกว่าปีที่ 1 และปีที่ 3 ผลการดำเนินงานกลับกลายเป็นขาดทุน ทั้งๆ ที่ ปริมาณขาย ราคาขาย โครงสร้างต้นทุนต่างๆ ไม่แตกต่างกัน สิ่งเดียวที่แตกต่างกันระหว่าง 3 ปี คือ **ปริมาณผลิ** ปริมาณผลิที่ที่แตกต่างกันนั้นทำให้ต้นทุนการผลิตสินค้า ในแต่ละปีไม่เท่ากัน **กำไรขั้นต้นจึงแตกต่างกันทั้ง 3 ปี** ในขณะที่ค่าใช้จ่ายการดำเนินงานเท่ากันทุกปี เพราะค่าใช้จ่าย การดำเนินงานผันแปรขึ้นกับปริมาณขายและค่าใช้จ่ายการ ดำเนินงานคงที่ที่เท่ากันทุกปีจะถูกคิดเป็นค่าใช้จ่ายใน งบกำไรขาดทุนของงวดทั้งจำนวน เมื่อปริมาณขายเท่ากันทั้ง 3 ปี ค่าใช้จ่ายการดำเนินงานรวมจึงเท่ากันด้วย **กำไรขั้นต้น** จึงเป็นสาเหตุที่ทำให้ผลการดำเนินงานแตกต่างกันใน 3 ปี

กำไรขั้นต้นที่แตกต่างกันนั้นได้รับอิทธิพลจากลักษณะ **ของต้นทุนการผลิตคงที่** ซึ่งมีจำนวนรวมเท่ากัน ไม่ เปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณผลิ แต่ต้นทุนต่อหน่วยจะ ผันแปรไปในทิศทางตรงข้ามกับปริมาณผลิ ตัวอย่างเช่น เงินเดือนของหัวหน้าพนักงานฝ่ายผลิจะมีจำนวนรวม เท่ากัน ไม่ว่าจะสามารถผลิสินค้าเป็นจำนวนเท่าใดก็ตาม แต่เมื่อถัวเฉลี่ยเป็นต้นทุนต่อหน่วยแล้วจะผันแปรไป ในทิศทางตรงข้ามกับปริมาณผลิ กล่าวคือ ต้นทุนต่อหน่วย จะแพงกว่าเมื่อปริมาณผลิน้อยกว่า หรือในทางตรงข้าม ต้นทุนต่อหน่วยจะถูกกว่าเมื่อปริมาณผลิมากกว่า ต่างจาก ต้นทุนการผลิตผันแปรที่จำนวนรวมเปลี่ยนแปลงมาน้อย ไปในทิศทางเดียวกับปริมาณผลิ โดยต้นทุนผันแปรต่อ หน่วยจะเท่ากันทุกหน่วย เช่น วัตถุดิบตรง เป็นต้น **แนวคิด** **ของวิธีต้นทุนคิดเต็มหรือวิธีต้นทุนรวมและลักษณะของ** **ต้นทุนการผลิตคงที่ที่ใช้ในกร** ผลิจึงทำให้เกิดกำไรเทียม ดังผลการดำเนินงานของบริษัทสมมติที่กล่าวมาแล้วข้างต้น

การสร้างกำไรเทียมในการประเมินผลการปฏิบัติงาน

กิจการอุตสาหกรรมที่มักมีค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ จำนวนมากจึงมีวิธีการสร้างกำไรเทียมให้เกิดขึ้นได้ หาก

ผู้บริหารระดับสูงของกิจการประเมินผลการปฏิบัติงาน หน่วยงานภายใน โดยใช้กำไรจากการดำเนินงานที่แสดง งบกำไรขาดทุนตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปซึ่งเป็นวิธี ต้นทุนคิดเต็มหรือต้นทุนรวมแล้วยอมเปิดโอกาสให้ผู้บริหาร หน่วยงานย่อยที่ถูกประเมินผลการปฏิบัติงานนั้นพยายามสร้าง กำไรเทียมให้มากที่สุด แม้กิจการนั้นจะไม่สามารถเพิ่ม ปริมาณขายหรือลดต้นทุนได้ ผู้บริหารจึงประเมินผลการ ปฏิบัติงานยอมใช้**ปริมาณผลิ**เป็นเครื่องมือช่วยในการสร้าง กำไรอย่างผิดจรรยาบรรณและไม่คำนึงถึงผลเสียต่อกิจการ โดยรวมก็เป็นได้ เพื่อให้เขาใจได้ง่ายขึ้น ขอใช้ข้อมูลของ บริษัทตัวอย่างซึ่งประกอบไปด้วยบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย สมมติให้บริษัทตัวอย่างนี้มีโครงสร้างต้นทุนต่าง ๆ เช่นเดียวกับบริษัทสมมติดังที่กล่าวมาข้างต้น

สมมติบริษัทตัวอย่างเป็นบริษัทขนาดใหญ่ ได้ลงทุนใน บริษัทย่อยหนึ่งด้วยการสร้างโรงงานผลิสินค้าชนิดหนึ่ง เพื่อจำหน่ายภายในประเทศ บริษัทใหญ่ประเมินผลการ ปฏิบัติงานของ ผู้บริหารของบริษัทย่อยด้วยกำไรขาดทุนใน งบกำไรขาดทุนที่ผ่านการรับรองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต นอกจากเงินเดือนและสวัสดิการแล้วผู้บริหารบริษัทย่อยจะ ได้รับผลตอบแทนเป็นโบนัสในอัตราร้อยละของกำไรที่ได้ ในแต่ละปีตามที่บริษัทใหญ่กำหนด ที่ผ่านมามีบริษัทย่อย สามารถผลิและจำหน่ายสินค้าได้งวดละ 1,000 หน่วย ผู้บริหารบริษัทย่อยคาดว่าจะไม่สามารถเพิ่มปริมาณขายใน งวดต่อ ๆ ไปได้ เนื่องจากอยู่ในภาวะเศรษฐกิจถดถอย ปัญหาค่าครองชีพของประชาชนที่แพงขึ้น ฯลฯ ผู้บริหาร บริษัทย่อยแห่งนี้จึงต้องหาวิธีที่จะยังคงสร้างกำไรของบริษัท ย่อยให้เพิ่มขึ้น เพื่อมิให้บริษัทใหญ่เพ่งเล็งผลการดำเนินงาน และถูกปรับลดผลตอบแทน ผู้บริหารบริษัทย่อยดำเนินการ สั่งผลิสินค้าในปีที่ 1-3 เป็นจำนวน 1,000 หน่วย 2,000 หน่วย และ 3,000 หน่วย ตามลำดับ โดยสามารถจำหน่าย สินค้าได้เพียงปีละ 1,000 หน่วย เท่านั้น ในราคาหน่วยละ 100 บาท โครงสร้างต้นทุนของบริษัทย่อยประกอบด้วย

1. ต้นทุนการผลิตผันแปร หน่วยละ 20 บาท
2. ต้นทุนการผลิตคงที่ ปีละ 30,000 บาท

3. ค่าใช้จ่ายการดำเนินงานผันแปร หน่วยละ 10 บาท
 4. ค่าใช้จ่ายการดำเนินงานคงที่ ปีละ 25,000 บาท
 ต้นทุนการผลิตต่อหน่วยสำหรับ 3 ปีนั้นจะแตกต่างกัน
 เพราะปริมาณผลิตแต่ละปีไม่เท่ากัน จำนวนต้นทุนการผลิต
 ต่อหน่วยได้ตามภาพที่ 3

กำไรขาดทุนจากการดำเนินงานที่เป็นผลการดำเนินงาน
 ที่แสดงในงบกำไรขาดทุนของบริษัทย่อยทั้ง 3 ปี จะลดลง
 ได้ตามภาพที่ 4

	(หน่วย: บาท)		
	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3
ต้นทุนการผลิตผันแปรต่อหน่วย	20	20	20
ต้นทุนการผลิตคงที่ที่เฉลี่ยต่อหน่วย :			
$30,000 \div 1,000$	30		
$30,000 \div 2,000$		15	
$30,000 \div 3,000$			10
รวม	50	35	30

ภาพที่ 3 แสดงการคำนวณต้นทุนการผลิตต่อหน่วยของบริษัทย่อยตามวิธีต้นทุนคิดเต็ม

งบกำไรขาดทุน			
	(หน่วย: บาท)		
	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3
ขาย (1,000 หน่วย @ 100 บาท)	100,000	100,000	100,000
หัก ต้นทุนขาย :			
1,000 หน่วย × 50 บาท	50,000		
1,000 หน่วย × 35 บาท		35,000	
1,000 หน่วย × 30 บาท			30,000
กำไรขั้นต้น	50,000	65,000	70,000
หัก ค่าใช้จ่ายการดำเนินงาน:			
ค่าใช้จ่ายการดำเนินงานผันแปร (1,000 หน่วย × 10 บาท)	10,000	10,000	10,000
ค่าใช้จ่ายการดำเนินงานคงที่	25,000	25,000	25,000
รวม	35,000	35,000	35,000
กำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงาน	15,000	30,000	35,000

ภาพที่ 4 แสดงการคำนวณกำไรขาดทุนจากการดำเนินงานของบริษัทย่อยตามวิธีต้นทุนคิดเต็ม

หากพิจารณาจากกำไรแล้ว บริษัทย่อยดูมีผลการดำเนินงานดีขึ้นเรื่อย ๆ ทุกปี นั่นหมายถึง ผู้บริหารบริษัทย่อยจะได้โบนัสเพิ่มขึ้นทุกปีเช่นกัน แม้บริษัทย่อยจะสามารถจำหน่ายสินค้าในแต่ละปีได้เพียง 1,000 หน่วยเท่านั้นก็ตาม กำไรที่แสดงนั้นจึงมิได้สะท้อนผลการปฏิบัติงานที่แท้จริงของบริษัทย่อยแต่อย่างใด เปรียบเสมือนกำไรเทียมที่เกิดจากอิทธิพลของต้นทุนการผลิตคงที่และปริมาณผลิต

ปัญหาดับทุนจมในสินค้าคงเหลือ

นอกจากการสะท้อนภาพลงตาของการประเมินผลการปฏิบัติงานของบริษัทย่อยแล้ว การประเมินผลการปฏิบัติงานตามวิธีต้นทุนคิดเต็มยังจะสร้างปัญหาต่อบริษัทโดยรวมอีกด้วย นั่นคือ **ต้นทุนที่จมอยู่ในสินค้าคงเหลือ** แม้ว่าต้นทุนการผลิตคงที่จะไม่เพิ่มขึ้นก็ตาม แต่การเพิ่มปริมาณผลิตต้องใช้ต้นทุนการผลิตผันแปรเพิ่มมากขึ้นไปตามปริมาณที่ผลิต การกระทำของผู้บริหารบริษัทย่อยในบริษัทตัวอย่างที่เพิ่มปริมาณผลิตให้มากกว่าปริมาณที่ขายได้ในปีที่ 2 และปีที่ 3 นั้นก่อให้เกิดสินค้าคงเหลือปลายงวดที่มากขึ้นทุกปี นั่นหมายถึง บริษัทต้องลงทุนเพิ่มในสินค้าคงเหลือและจ่ายต้นทุนการผลิตผันแปรเพิ่มตามไปด้วย ส่วนต้นทุนการผลิตคงที่บางส่วนจะยังคงไม่ถูกหักเป็นค่าใช้จ่าย แต่จะแสดงเป็นต้นทุนในสินค้าคงเหลือปลายงวดด้วยดังรายละเอียดในภาพที่ 5

สินค้าคงเหลือยังก่อปัญหาให้กับกิจการได้อีกนอกเหนือจากเงินทุนที่ต้องใช้ไปในการผลิตแล้ว ยังมีปัญหาเกี่ยวกับค่าเก็บรักษาสินค้าคงเหลือ การสูญหาย การเสื่อมสภาพของสินค้า และการล้าสมัยจนไม่สามารถจำหน่ายได้ เป็นต้นท้ายสุดบริษัทจะประสบปัญหาขาดเงินทุนหมุนเวียนและขาดทุนจากสินค้าจำนวนมาก

การประเมินผลการปฏิบัติงานด้วยกำไรที่แท้จริง

จากปัญหาคือบริษัทตัวอย่างที่กล่าวมาข้างต้น ทำให้เกิดคำถามว่ากิจการจะประเมินผลการดำเนินงานจากกำไรประเภทใดจึงสามารถสะท้อนผลการดำเนินงานได้อย่างแท้จริง ในการประเมินผลภายในกิจการสามารถนำแนวคิดของวิธีต้นทุนผันแปร (Variable Costing) หรือต้นทุนทางตรงมาใช้ได้ แนวคิดนี้ถือว่าต้นทุนการผลิตคงที่นั้นเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นตามงวดเวลาไม่ว่าปริมาณผลิตรายการจะน้อยหรือมาก กิจการต้องจ่ายต้นทุนเหล่านี้ทั้งจำนวนในงวดเวลานั้น ๆ ดังนั้นจึงนำ**ต้นทุนการผลิตคงที่ทั้งจำนวนตัดเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละงวด** ไม่นำไปถัวเฉลี่ยเป็นต้นทุนของสินค้าที่ผลิต ต้นทุนการผลิตสินค้าจึงประกอบด้วยต้นทุนการผลิตผันแปรเท่านั้น ต้นทุนการผลิตสินค้าจึงไม่ผันผวนไปตามปริมาณผลิตที่แตกต่างกันในแต่ละปี การนำเสนองบกำไรขาดทุนตามแนวคิดนี้จะแสดงต้นทุนเป็น 2 ประเภท

	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3
ต้นทุนการผลิตผันแปรต่อหน่วย	20	20	20
จำนวนหน่วย	-0-	1,000	3,000
ต้นทุนการผลิตผันแปรรวม	-0-	20,000	60,000
ต้นทุนการผลิตคงที่	30	15	10
จำนวนหน่วย	-0-	1,000	3,000
ต้นทุนการผลิตคงที่รวม	-0-	15,000	30,000
รวมต้นทุนในสินค้าคงเหลือปลายงวด	-0-	35,000	90,000

ภาพที่ 5 แสดงต้นทุนการผลิตในสินค้าคงเหลือปลายงวด

คือ ต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่ เมื่อยอดขายหักด้วย ต้นทุนผันแปรทั้งหมดจะได้กำไรที่เรียกว่ากำไรส่วนเกิน (Contribution Margin) กำไรส่วนเกินนี้เมื่อชดเชยต้นทุน คงที่แล้วจึงเป็นกำไรขาดทุนจากการดำเนินงาน

หากนำข้อมูลทั้ง 3 ปีของบริษัทสมมติที่แสดงต้นทุน การผลิตและกำไรขาดทุนในภาพที่ 1-2 แล้วมาคำนวณ ต้นทุนการผลิตต่อหน่วยและกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุน ผันแปรจะแสดงให้เห็นกำไรที่แท้จริงจากการดำเนินงาน ได้ ตามภาพที่ 6-7

	(หน่วย: บาท)		
	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3
ต้นทุนการผลิตผันแปรต่อหน่วย	20	20	20
รวม	20	20	20

ภาพที่ 6 แสดงการคำนวณต้นทุนการผลิตต่อหน่วยตามวิธีต้นทุนผันแปร

	งบกำไรขาดทุน		
	(หน่วย: บาท)		
	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3
ขาย (1,000 หน่วย @ 100 บาท)	100,000	100,000	100,000
หัก ต้นทุนผันแปร :			
ต้นทุนขาย (1,000 หน่วย × 20 บาท)	20,000	20,000	20,000
ค่าใช้จ่ายการดำเนินงานผันแปร (1,000 หน่วย × 10 บาท)	10,000	10,000	10,000
รวม	30,000	30,000	30,000
กำไรส่วนเกิน	70,000	70,000	70,000
หัก ต้นทุนคงที่ :			
ต้นทุนการผลิตคงที่	30,000	30,000	30,000
ค่าใช้จ่ายการดำเนินงานคงที่	25,000	25,000	25,000
รวม	55,000	55,000	55,000
กำไร (ขาดทุน) จกการดำเนินงาน	15,000	15,000	15,000

ภาพที่ 7 แสดงการคำนวณกำไรขาดทุนจากการดำเนินงานตามวิธีต้นทุนผันแปร

จากภาพที่ 7 กำไรจากการดำเนินงานของทั้ง 3 ปี มีจำนวนเท่ากัน แสดงผลการดำเนินงานตรงกับข้อเท็จจริงที่ว่าเมื่อปริมาณขาย ราคาขาย โครงสร้างต้นทุน ในแต่ละปี ไม่แตกต่างกัน กำไรที่ได้ควรไม่แตกต่างกันเช่นกัน ทั้งนี้ เพราะต้นทุนการผลิตหรือต้นทุนสินค้าที่ขายนั้นประกอบด้วย ต้นทุนการผลิตผันแปรเพียงอย่างเดียว ต้นทุนสินค้าจึงไม่ได้รับอิทธิพลจากต้นทุนการผลิตคงที่และปริมาณผลิตที่ไม่เท่ากันในแต่ละปี ส่วนค่าใช้จ่ายการดำเนินงานไม่ได้ ขึ้นกับปริมาณผลิตสินค้า แต่ขึ้นกับปริมาณขายสินค้า ดังนั้น เมื่อปริมาณขายเท่ากัน ค่าใช้จ่ายการดำเนินงานจึงเท่ากัน ทั้งวิธีต้นทุนคิดเต็มและวิธีต้นทุนผันแปร

หากนำข้อมูลของบริษัทย่อยที่กล่าวมาแล้วตามวิธี ต้นทุนคิดเต็ม ซึ่งมีปริมาณการผลิตแตกต่างกันทั้ง 3 ปี และแสดงกำไรจากการดำเนินงานเพิ่มขึ้นทุกปีตามภาพที่ 4 แล้วนั้นมาจัดทำงบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนผันแปรแล้ว บริษัทย่อยจะมีกำไรจากการดำเนินงานเท่ากันทุกปี ปีละ 15,000 บาท เหมือนรายละเอียดในภาพที่ 6-7 ข้างต้น ซึ่งสะท้อนภาพการดำเนินงานได้สอดคล้องกับข้อเท็จจริงที่ บริษัทย่อยมีปริมาณขายเท่ากันทั้ง 3 ปี มิได้ดำเนินงาน ดีขึ้นกว่าเดิมแต่อย่างใด

ผู้บริหารจึงควรเข้าใจกำไรที่ต้องแสดงในงบการเงิน ตามมาตรฐานและหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปทั้งหมดจะ นำมาประเมินผลการปฏิบัติงานภายในกิจการ เพราะ อิทธิพลของต้นทุนคงที่ต่อหน่วยสามารถทำให้เกิดกำไร ขาดทุนเทียมซึ่งทำให้ผู้บริหารหลงเข้าใจผิด กำไรที่เหมาะสมกับการประเมินผลการปฏิบัติงานภายในหน่วยงานจึงควรใช้ กำไรตามแนวคิดของวิธีต้นทุนผันแปร ซึ่งสะท้อนภาพได้ ชัดเจนและสอดคล้องกับผลการปฏิบัติงานจริงได้ดีกว่า

ข้อดีข้อเสียของวิธีต้นทุนคิดเต็มและวิธีต้นทุนผันแปร

ทั้งวิธีต้นทุนคิดเต็มและวิธีต้นทุนผันแปรล้วนมีข้อดี และข้อเสียที่แตกต่างกัน พอสรุปได้ดังนี้

วิธีต้นทุนคิดเต็ม มีข้อเสียที่สำคัญ 2 ประการคือ (1) ไม่แยกต้นทุนตามพฤติกรรมทำให้ผู้บริหารไม่สามารถใช้

ประโยชน์จากข้อมูลเพื่อการวางแผน ควบคุม และตัดสินใจ และ (2) กำไรถูกทำให้ผันผวนได้ด้วยปริมาณผลิต ก่อให้เกิด กำไรเทียมที่ไม่สะท้อนภาพการดำเนินงานที่แท้จริง แต่วิธี ต้นทุนคิดเต็มก็สอดคล้องตามหลักการบัญชีรับรองทั่วไป ซึ่งใช้เปรียบเทียบกับกิจการอื่น ๆ ได้และการตั้งราคาขาย โดยพิจารณาจากต้นทุนคิดเต็มนั้นได้คำนึงถึงจะครอบคลุม ทั้งต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่ที่เกี่ยวข้องกับการผลิต

วิธีต้นทุนผันแปร มีข้อดีที่แตกต่างตามพฤติกรรม ทำให้ผู้บริหารใช้ข้อมูลเพื่อการวางแผน ควบคุม และ ตัดสินใจ และต้นทุนสินค้าไม่ผันผวนไปตามปริมาณผลิตจึง แสดงผลการปฏิบัติงานให้ตรงตามปริมาณขายจริง แต่วิธี ต้นทุนผันแปรก็มีข้อเสีย คือ (1) ไม่เป็นไปตามหลักการบัญชี ที่รับรองทั่วไป จึงต้องจัดทำข้อมูลเป็นสองอย่าง เพื่อใช้ แสดงข้อมูลในงบการเงินและใช้เพื่อการบริหารงานภายใน (2) การตั้งราคาขายอาจต่ำไป กำไรส่วนเกินอาจไม่เพียงพอที่จะชดเชยต้นทุนคงที่ได้ (3) เกิดการเข้าใจผิดและนำไปสู่การ ดำเนินงานผิดพลาดได้ เช่น งวดใดที่ปริมาณผลิตน้อยกว่า ปริมาณขาย กำไรตามวิธีต้นทุนผันแปรจะมากกว่าวิธีต้นทุน คิดเต็ม ฝ่ายขายอาจเกิดแรงจูงใจที่จะลดราคาขาย หรือ พนักงานเรียกร้องโบนัสและ/หรือค่าตอบแทนที่เพิ่มขึ้น เป็นต้น นอกจากนี้ ต้นทุนสินค้ายังไม่สามารถเปรียบเทียบ ระหว่างกิจการที่ผลิตสินค้าเองและกิจการซื้อมาขายไปได้ เพราะต้นทุนสินค้าที่ผลิตเองตามวิธีต้นทุนผันแปรจะ ประกอบด้วยต้นทุนการผลิตผันแปรเท่านั้น ส่วนสินค้าที่ซื้อ จากผู้ขายภายนอกมาเพื่อขายนั้นย่อมครอบคลุมต้นทุน ทุกอย่างจึงย่อมมีต้นทุนที่สูงกว่าได้

การผสมผสานระหว่างวิธีต้นทุนคิดเต็ม และวิธีต้นทุนผันแปร

การเปลี่ยนแปลงระบบการผลิตของกิจการอุตสาหกรรม สมัยใหม่มักเป็นระบบอัตโนมัติที่ใช้เครื่องจักรเป็นจำนวนมาก และค่าตอบแทนพนักงานฝ่ายผลิตเปลี่ยนจากการให้เป็น รายขึ้นหรือรายวันเป็นเงินเดือนแทน สภาพการณ์ปัจจุบัน ทำให้ต้นทุนแรงงานทางตรงกลายเป็นต้นทุนการผลิตคงที่

และค่าใช้จ่ายการผลิตส่วนใหญ่เป็นต้นทุนทางตรง ทำให้กำไรตามวิธีต้นทุนคิดเต็มถูกทำให้ผันผวนได้มากขึ้น กำไรระหว่างวิธีต้นทุนผันแปรและวิธีต้นทุนผันแปรยิ่งแตกต่างกันยิ่งขึ้น

Sopariwala (2009) ได้นำเสนอแนวคิดการผสมผสานระหว่างวิธีต้นทุนคิดเต็มและวิธีต้นทุนผันแปร เพื่อจัดทำงบกำไรขาดทุนที่สามารถแสดงกำไรที่คำนวณตามวิธีต้นทุนทั้งสองวิธีได้ งบกำไรขาดทุนผสานวิธีต้นทุนคิดเต็มและวิธีต้นทุนผันแปร (Absorption-cum-Direct Costing Income Statement) นั้น จะใช้ระบบต้นทุนปกติ (Normal Costing) โดยใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่กำหนดล่วงหน้าตามกำลังการผลิตที่สามารถผลิตได้ตามทฤษฎี (Theoretical Capacity) แทนปริมาณผลิตจริง

หรือปริมาณผลิตตามงบประมาณในระบบต้นทุนปกติ เมื่อใช้กำลังการผลิตตามทฤษฎีเป็นเกณฑ์ ค่าใช้จ่ายการผลิตของกำลังการผลิตที่ว่างไม่ถูกใช้งานนั้นจะแยกแยะเป็นผลต่างปริมาณผลิต เนื่องจากปริมาณที่ผลิตตามงบประมาณหรือผลิตจริงแตกต่างจากกำลังการผลิตที่มีอยู่ตามทฤษฎี ดังนั้นต้นทุนการผลิตสินค้าต่อหน่วยตามวิธีต้นทุนคิดเต็มที่ใช้กำลังการผลิตที่สามารถผลิตได้ตามทฤษฎีจะไม่ผันผวนไปตามปริมาณการผลิตมาหรือไปในแต่ละปี การจัดทำงบกำไรขาดทุนผสานวิธีต้นทุนคิดเต็มและวิธีต้นทุนผันแปรตามแนวคิดนี้โดยใช้ข้อมูลของบริษัทสมมติที่กล่าวมาข้างต้นนำมาแสดงเป็นตัวอย่างในตารางที่ 9 ทั้งนี้สมมติเพิ่มเติมว่าบริษัทมีกำลังการผลิตตามทฤษฎีเป็น 2,000 หน่วยต่อปี จึงสรุปกำลังการผลิตที่ว่างในแต่ละปีได้ดังนี้

	(หน่วย: บาท)		
	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3
กำลังการผลิตตามทฤษฎี (หน่วย)	2,000	2,000	2,000
ปริมาณผลิตจริง	1,000	1,500	500
กำลังการผลิตที่ว่าง	1,000	500	1,500

อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่กำหนดล่วงหน้า (Predetermined Fixed Overhead Rate) และต้นทุนการผลิตสินค้าต่อหน่วยจะคำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned}\text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่กำหนดล่วงหน้า} &= \text{ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ต่องวด} \div \text{กำลังการผลิตตามทฤษฎี} \\ &= 30,000 \div 2,000 \\ &= 15 \text{ บาทต่อหน่วย}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{ต้นทุนการผลิตสินค้าต่อหน่วย} &= \text{ต้นทุนการผลิตผันแปร} + \text{ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่คิดเข้างาน} \\ &= 20 + 15 \\ &= 35 \text{ บาทต่อหน่วย}\end{aligned}$$

เพื่อให้เปรียบเทียบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนคิดเต็มทั้งในงบกำไรขาดทุนและงบกำไรขาดทุนผลงานวิธีต้นทุนคิดเต็มและวิธีต้นทุนผันแปรได้ จึงจัดทำงบกำไรขาดทุนตาม

วิธีต้นทุนคิดเต็มที่เป็นระบบต้นทุนปกติ โดยใช้กำลังการผลิตตามทฤษฎีได้ดังภาพที่ 8

งบกำไรขาดทุน			
	(หน่วย: บาท)		
	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3
ขาย (1,000 หน่วย @ 100 บาท)	100,000	100,000	100,000
หัก ต้นทุนขาย (1,000 หน่วย @ 35)	35,000	35,000	35,000
ผลต่างกำลังการผลิต (ไม่นำพหุ)	15,000	15,000	22,500
รวม	50,000	42,500	57,500
กำไรขั้นต้น	50,000	57,500	42,500
หัก ค่าใช้จ่ายการดำเนินงาน :			
ค่าใช้จ่ายการดำเนินงานผันแปร (1,000 หน่วย × 10 บาท)	10,000	10,000	10,000
ค่าใช้จ่ายการดำเนินงานคงที่	25,000	25,000	25,000
รวม	35,000	35,000	35,000
กำไรขาดทุนจากการดำเนินงาน	15,000	22,500	7,500

ภาพที่ 8 แสดงกำไรขาดทุนวิธีต้นทุนคิดเต็มตามระบบต้นทุนปกติโดยใช้กำลังการผลิตตามทฤษฎี

งบกำไรขาดทุนผลงานวิธีต้นทุนคิดเต็มและวิธีต้นทุนผันแปร (Absorption-cum-Direct Costing Income Statement) สามารถจัดทำได้ดังภาพที่ 9 ซึ่งแสดงกำไรที่สำคัญอยู่ 4 ประเภทคือ

(ก) กำไรส่วนเกิน เกิดจากยอดขายหักด้วยต้นทุนผันแปรทุกอย่างทั้งต้นทุนสินค้าที่ขายผันแปรและค่าใช้จ่ายการดำเนินงานผันแปร ซึ่งกำไรส่วนเกินนี้จะมีจำนวนเท่ากับกำไรส่วนเกินตามวิธีต้นทุนผันแปร

(ข) กำไรจากการดำเนินงาน เกิดจากกำไรส่วนเกินหักด้วยต้นทุนการผลิตคงที่ตามปริมาณหน่วยสินค้าที่ขายไป และค่าใช้จ่ายการดำเนินงานคงที่สำหรับงวด

(ค) กำไรขาดทุนจากการดำเนินงานตามวิธีต้นทุนคิดเต็ม เกิดจากกำไรจากการดำเนินงานหักด้วยค่าใช้จ่ายการผลิต

คงที่ของกำลังการผลิตว่าง (Cost of Idle Capacity) ซึ่งกำไรขาดทุนนี้เท่ากับกำไรขาดทุนจากการดำเนินงานวิธีต้นทุนคิดเต็มที่คำนวณได้ในภาพที่ 8 ข้างต้น

(ง) กำไรขาดทุนจากการดำเนินงานตามวิธีต้นทุนผันแปร เกิดจากการปรับปรุงกำไรขาดทุนจากการดำเนินงานตามวิธีต้นทุนคิดเต็มให้เป็นกำไรขาดทุนจากการดำเนินงานตามวิธีต้นทุนผันแปรด้วยผลกระทบจากค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ในสินค้าคงเหลือที่เปลี่ยนแปลงไประหว่างงวด โดยหักด้วยค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ในสินค้าคงเหลือปลายงวดที่เพิ่มขึ้น และบวกด้วยค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ในสินค้าคงเหลือปลายงวดที่ลดลง จากข้อมูลของบริษัทสมมุติที่มีปริมาณขายปีละ 1,000 หน่วย ส่วนปริมาณผลิตปีที่ 1-3 เป็น 1,000 หน่วย 1,500 หน่วย และ 500 หน่วย ตาม

งบกำไรขาดทุน			
	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3
ขาย (1,000 หน่วย @ 100 บาท)	100,000	100,000	100,000
ต้นทุนผันแปร :			
ต้นทุนขาย (1,000 หน่วย × 20 บาท)	20,000	20,000	20,000
ค่าใช้จ่ายการดำเนินงานผันแปร (1,000 หน่วย × 10 บาท)	10,000	10,000	10,000
รวม	30,000	30,000	30,000
(ก) กำไรส่วนเกิน	70,000	70,000	70,000
ต้นทุนคงที่:			
หัก ต้นทุนการผลิตคงที่ (1,000 หน่วย × 15 บาท)	15,000	15,000	15,000
ค่าใช้จ่ายการดำเนินงานคงที่	25,000	25,000	25,000
รวม	40,000	40,000	40,000
(ข) กำไรจากการดำเนินงาน	30,000	30,000	30,000
หัก ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ของกำลังการผลิตว่าง	15,000	7,500	22,500
(ค) กำไรจากการดำเนินงานตามวิธีต้นทุนคิดเต็ม	15,000	22,500	7,500
หัก ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ในสินค้าคงเหลือปลายงวดที่เพิ่มขึ้น (500 หน่วย × 15 บาท)		7,500	
บวก ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ในสินค้าคงเหลือปลายงวดที่ลดลง (500 หน่วย × 15 บาท)			7,500
(ง) กำไรจากการดำเนินงานตามวิธีต้นทุนผันแปร	15,000	15,000	15,000

ภาพที่ 9 แสดงงบกำไรขาดทุนผสมวิธีต้นทุนคิดเต็มและวิธีต้นทุนผันแปร

ลำดับ ดังนั้น ปีที่ 1 ไม่มีสินค้าคงเหลือปลายงวด ปีที่ 2 สินค้าคงเหลือปลายงวดจึงเพิ่มขึ้น 500 หน่วย และปีที่ 3 สินค้าคงเหลือปลายงวดลดลง 500 หน่วย

งบกำไรขาดทุนผสมวิธีต้นทุนคิดเต็มและวิธีต้นทุนผันแปรแสดงข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารได้ดีกว่างบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนคิดเต็มและแก้ข้อเสียของวิธีต้นทุนคิดเต็ม เนื่องจากแยกต้นทุนตามพฤติกรรมเป็นต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่ คิดค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่แยกเป็น

ส่วนของสินค้าที่ขายไปและส่วนของกำลังการผลิตว่างโดยใช้กำลังการผลิตตามทฤษฎีเป็นเกณฑ์กำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่จึงไม่ถูกทำให้ผันผวนไปตามปริมาณผลิตเหมือนวิธีต้นทุนคิดเต็มแบบเดิม ผู้บริหารสามารถใช้ข้อมูลในการวางแผน ควบคุม และ ตัดสินใจแก้ปัญหาเงินทุนจมในสินค้าคงเหลือได้ และทราบถึงต้นทุนของทรัพยากรที่ไม่ถูกใช้งานด้วยเช่นกัน

บทสรุป

วิธีต้นทุนคิดเต็มเป็นวิธีคำนวณต้นทุนของสินค้าตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปที่นำเสนอในงบการเงิน แต่ก็ เป็นวิธีที่เปิดโอกาสให้เกิดการสร้างกำไรเทียมโดยใช้ปริมาณผลิต ที่แตกต่างกันในแต่ละงวด ซึ่งทำให้ต้นทุนการผลิตสินค้า ผันผวนและส่งผลกระทบต่อกำไรให้ผันผวนไปด้วย จึงไม่เหมาะที่จะ ใช้กำไรตามวิธีต้นทุนคิดเต็มในการประเมินผลการปฏิบัติงาน ภายในกิจการ และไม่สามารถใช้เพื่อการวางแผน ควบคุม และตัดสินใจ การประเมินผลการปฏิบัติงานภายในกิจการ จึงควรใช้กำไรแท้ตามวิธีต้นทุนผันแปร เพราะกำไรจะไม่ถูก ทำให้ผันผวนตามปริมาณผลิต แต่จะเกิดจากปริมาณขายที่ เกิดจริง นอกจากนี้ผู้บริหารยังสามารถใช้ข้อมูลเพื่อการ วางแผน ควบคุม และตัดสินใจ อย่างไรก็ตาม ผู้ใช้งบการเงิน ย่อมต้องการข้อมูลที่เป็นประโยชน์และสะท้อนภาพที่แท้จริง ของกิจการ จึงเกิดแนวคิดที่จะจัดทำกำไรขาดทุนที่ ผสมผสานข้อมูลของวิธีต้นทุนทั้งสองเข้าด้วยกันเป็น งบกำไรขาดทุนผสมวิธีต้นทุนคิดเต็มและวิธีต้นทุนผันแปร นอกจากนี้สิ่งที่ผู้บริหารควรตระหนักเพื่อลดผลเสียของ วิธีต้นทุนคิดเต็มลง ซึ่งสามารถทำได้หลายประการ ได้แก่ กำหนดงบประมาณการผลิตให้ใกล้เคียงเหมาะสมกับปริมาณ ขายเพื่อลดปัญหาการผลิตเกิดความจำเป็นและปัญหาสินค้า คงเหลือปลายงวด กำหนดระดับสินค้าคงเหลือในมือให้มี มากเกินจำเป็น ระยะเวลาการประเมินผลการปฏิบัติงาน ควรเป็นระยะที่ยาวพอสมควร เช่น 3-5 ปี และควร ประเมินผลการปฏิบัติงานด้วยปัจจัยอื่นที่ไม่ใช่ตัวเลขทาง การเงินประกอบด้วย

เอกสารอ้างอิง

English

- Foster, B., and Baxendale, S. (2008). The Absorption vs. Direct Costing Debate. *Cost Management* (July/August 2008), 40-48.
- Garrison, H., Noreen, W., Braver, C., and other. (2015). *Managerial Accounting Asia Global Edition 2e.*, Singapore: McGraw-Hill Education.
- Hasan, MD. (2016). Variable Costing and Its Application in Manufacturing Company. *International Journal of Information, Business, and Management.*, (May 2016), 15-157.
- Hilton, W., and Platt, E. (2015) *Managerial Accounting Global Edition 10e.* Singapore: McGraw-Hill Education.
- Sopaniwala, S. (2009). The Absorption vs. Direct Costing Debate: A Compromise Solution. *Cost Management* (Nov/Dec 2009), 41-46.