

ตอนที่ 1 การจัดการและการบัญชีต้นทุนโดยตรง



บทที่ 1

บทนำ

ไม่ว่าจะเป็นธุรกิจของเอกชนหรือของรัฐบาล และไม่ว่าจะเป็นกิจการที่ดำเนินงานเพื่อหากำไรหรือไม่ก็ตาม จำเป็นจะต้องมีการควบคุม การควบคุมธุรกิจจะมีประสิทธิภาพได้นั้น จำเป็นต้องใช้การบริหารและการจัดการควบคู่กันไป มีนักธุรกิจหลายคนเข้าใจผิดว่าการบริหารและการจัดการนั้นเป็นเรื่องเดียวกัน ดังนั้น จึงควรทำความเข้าใจเกี่ยวกับคำทั้งสองนี้เสียก่อน

การบริหาร (Administration) หมายถึง การกำหนดเป้าหมายและนโยบายของธุรกิจ สำหรับกิจการค้าทั่ว ๆ ไป เป้าหมายเหล่านี้มักจะได้แก่ การผลิตโดยเสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด การขายสินค้าให้มีกำไร และ ต้องการที่จะเห็นกิจการของตนเจริญก้าวหน้าเป็นต้น สำหรับกิจการที่ไม่ได้ทำการค้าเพื่อหวังผลกำไร ก็จำเป็นต้องกำหนดเป้าหมายและนโยบายไว้เหมือนกัน

ส่วนการจัดการ (Management) นั้น ได้แก่ การปฏิบัติตามนโยบายเพื่อให้บรรลุถึงเป้าหมายที่ได้กำหนดไว้ โดยการรวมปัจจัยต่าง ๆ ซึ่งได้แก่ แรงงาน วัสดุ และเครื่องจักร เข้าด้วยกัน ทั้งนี้การจัดการจะประสบผลสำเร็จบรรลุถึงเป้าหมายตามที่กำหนดไว้หรือไม่นั้น ยังต้องอาศัยการจัดสายงาน (Organization) ที่เหมาะสมอีกด้วย¹

¹ Encyclopedia Americana, (Volume 13, International Edition, New York, Americana Corporation, 1965) pp. 193 - 194

ในการจัดการ ฝ่ายจัดการจำเป็นต้องอาศัยรายงานต่าง ๆ เพื่อจะได้ทราบว่าธุรกิจของตนดำเนินงานไปเป็นอย่างไร และจะบรรลุถึงเป้าหมายที่ได้กำหนดไว้หรือไม่ รายงานเหล่านี้ พอจะแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท คือ

รายงานที่ทำขึ้นเป็นประจำ เป็นรายงานที่ทำขึ้นเสนอต่อฝ่ายจัดการเป็นระยะ ๆ และมีจะใช้แบบฟอร์มที่เป็นมาตรฐาน เช่น รายงานยอดเงินสดและเงินฝากธนาคาร ประจำสัปดาห์ รายงานสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือในวันสิ้นเดือน ฯลฯ

รายงานที่ทำขึ้นเป็นพิเศษ เป็นรายงานที่ทำขึ้นเพื่อจุดประสงค์ใดโดยเฉพาะ ส่วนมากมักจะทำขึ้นตามคำขอของฝ่ายจัดการ เช่น การวิเคราะห์สภาพคล่องของธุรกิจ การวิเคราะห์จุดเสมอทุน ฯลฯ

รายงานเหล่านี้ ส่วนใหญ่มักจะเป็นรายงานทางการบัญชี ซึ่งฝ่ายจัดการต้องการทราบเพื่อ

1. ทำรายงานผลการดำเนินงาน (Reporting) เนื่องจากฝ่ายจัดการมีพันธะในการรายงานผลการดำเนินงานในรอบปีที่ผ่านมา ต่อผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ และบุคคลอื่นที่มีส่วนได้เสียตามกฎหมาย ฝ่ายจัดการจึงต้องการข้อมูลทางการบัญชีเพื่อจัดทำรายงานผลการดำเนินงานดังกล่าว

2. การวางแผน (Planning) ฝ่ายจัดการมีความต้องการทางการบัญชี เพื่อทำการวางแผนธุรกิจ ทั้งสำหรับระยะสั้น และระยะยาว

3. การบริหารงาน (Administering) ฝ่ายจัดการต้องการทราบข้อมูลทางการบัญชี เพื่อนำไปเปรียบเทียบกับตัวเลขที่ได้วางแผนไว้

การบัญชีจัดทำขึ้นเพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้ที่เกี่ยวข้อง ทั้งสำหรับบุคคลภายนอกกิจการ และบุคคลภายในกิจการ โดยจัดให้มีการบันทึก แยกประเภท สรุปผล และตีความหมาย

รายการทางการเงินที่เกิดขึ้น ดังนั้น การบัญชีจึงต้องสอดคล้องกับสภาพการณ์ต่างเศรษฐกิจ ในขณะที่เศรษฐกิจของประเทศส่วนใหญ่ขึ้นอยู่กับการค้าขาย การบัญชีก็เน้นถึงความสำคัญของรายการทางการค้า เช่น การขาย ค่าซื้อสินค้า ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ และกำไรที่ได้รับในแต่ละงวด สำหรับราคาขายและต้นทุนของสินค้านั้น ในเมื่อไม่ได้ทำการผลิตสินค้าเอง ส่วนมากมักจะถูกกำหนดโดยผู้ผลิตจากต่างประเทศ หรือถูกกำหนดโดยผู้ขายส่ง ธุรกิจที่ทำการค้าจึงไม่จำเป็นต้องมาเสียเวลากับการหาต้นทุนและการกำหนดราคาขาย จึงทุ่มเทเวลาส่วนใหญ่ไปในการขายสินค้าให้ได้มากที่สุด ผู้บริหารจึงมีความเห็นว่า การขายนั้นเป็นเสมือนหัวใจของธุรกิจ การบัญชีสำหรับกิจการค้าจึงไม่มีอะไรยุ่งยากมากนัก เป็นแค่เพียงบันทึกการรับและจ่ายเงินเท่านั้น

แต่ในขณะที่เศรษฐกิจของประเทศเปลี่ยนแปลงไป จากมีการค้าแต่เพียงอย่างเดียว นานี้มีการผลิตสินค้าด้วย ซึ่งอาจเป็นเพราะเห็นว่ากำไรที่วิ่งสินค้าจากต่างประเทศอยู่ตลอดไปนั้น ทำให้เศรษฐกิจของประเทศไม่มั่นคง และทำให้ต้องเสียเงินตราต่างประเทศไปปีละมาก ๆ จึงเริ่มทำการผลิตสินค้าขึ้นใช้เอง กิจการเหล่านี้จึงต้องประสบปัญหาเพิ่มขึ้นจากทางด้าน การขายสินค้าแต่เพียงอย่างเดียว มาประสบกับปัญหาทางด้าน การผลิตสินค้าด้วย ดังนั้น การบัญชีจึงต้องมีการปรับปรุงใหม่ ให้ความสำคัญและรายงานรายละเอียดต่าง ๆ ในส่วนที่เกี่ยวกับการผลิตด้วย

การขายสินค้านั้น เป็นการติดต่อกับลูกค้าหรือผู้ที่จะเป็นลูกค้า ซึ่งเป็นบุคคลภายนอก ผู้บริหารธุรกิจไม่สามารถทำทุกสิ่งทุกอย่างตามความต้องการของตนเองได้ เช่น ในการกำหนดราคาขายสินค้าบางอย่งนั้น ต้องขึ้นอยู่กับความต้องการของลูกค้า และราคาของคู่แข่งอื่น ปริมาณการขายก็ไม่สามารถกำหนดได้ว่าจะขายได้เท่าใด ต้องอาศัยการคาดคะเนทั้งสิ้น แต่สำหรับทางด้าน การผลิตนั้น เป็นส่วนที่เกี่ยวข้องกับบุคคลภายในธุรกิจเอง เช่น ผู้จัดการโรงงาน หัวหน้าผลงาน และคนงาน ผู้บริหารงานจึงสามารถดูแลและควบคุมได้

โดยใกล้ชิด และยังสามารถควบคุมวิธีการผลิต ปริมาณการผลิต ต้นทุนการผลิต และคุณภาพ
ของสินค้าได้อีกด้วย จึงเห็นได้ว่า การที่จะควบคุมสิ่งที่สามารถควบคุมได้นั้น กระทำได้ง่าย
กว่าการควบคุมสิ่งที่ไม่สามารถควบคุมได้

เพื่อจุดประสงค์ในการวางแผนและควบคุมการผลิต ซึ่งผู้บริหารธุรกิจสามารถควบคุมได้
ควบคุมไปกับการวางแผนและควบคุมการขาย ซึ่งไม่สามารถควบคุมได้หรือควบคุมได้น้อยมาก
มีเอง การบัญชีสามารถตอบสนองความต้องการของผู้บริหารงานอุตสาหกรรมได้ โดยจัดให้
มีการบัญชีต้นทุนเพิ่มขึ้นจากบัญชีการเงินที่เท่ากันอยู่แล้ว

ถึงแม้ว่าในประเทศไทยจะมีโรงงานอยู่มากมายก็ตาม แต่ก็ยังเป็นโรงงานขนาดเล็ก
เช่น โรงสี โรงเลื่อย โรงกลึง โรงหล่อ ฯลฯ เสียเป็นส่วนมาก เจ้าของธุรกิจสามารถ
จดจำข้อความที่จำเป็นต้องใช้ได้ จึงมีความจำเป็นที่จะต้องใช้การบัญชีต้นทุนน้อย แต่ใน
ปัจจุบันอุตสาหกรรมขนาดใหญ่ซึ่งจำเป็นแก่เศรษฐกิจของประเทศเพิ่มจำนวนขึ้นเรื่อย ๆ
กิจการอุตสาหกรรมขนาดใหญ่เหล่านี้ ทำให้การบัญชีต้นทุนมีความสำคัญ และเป็นสิ่งจำเป็น
มากขึ้น การบริหารกิจการขนาดใหญ่โดยใช้เงินและคนงานจำนวนมาก ๆ นั้น ไม่ใช่เป็นเรื่องง่าย
จำเป็นต้องวางระบบการควบคุมให้ดี ไม่ให้มีการรั่วไหลเสีย จึงเห็นได้ว่า
การบัญชีต้นทุน เป็นสิ่งจำเป็นยิ่งสำหรับประเทศที่กำลังพัฒนาเช่นประเทศของเราในขณะนี้

วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง

การทำบัญชีต้นทุนนั้น จุดประสงค์ที่สำคัญก็เพื่อหาต้นทุนของสินค้าที่ผลิตขึ้น (Product Costs) แต่เนื่องจากความก้าวหน้าทางด้านกรจัดการ ทำให้ฝ่ายจัดการต้องการใช้ข้อมูลทาง การบัญชีต้นทุนมากขึ้นและบ่อยครั้งขึ้น ในขั้นแรกข้อมูลเหล่านี้จะใ้แก่โดยการวิเคราะห์เป็นพิเศษ และทำเป็นรายงานค่างหากจากงบการเงินที่นักบัญชีจัดทำขึ้นตามปกติ นอกจากนี้ยังมีปัญหาเกี่ยวกับ การควบคุมต้นทุน และปัญหาเกี่ยวกับการตัดสินใจในการดำเนินงานบางอย่าง ซึ่งทำให้ความ ต้องการใช้อข้อมูลจากบัญชีต้นทุนมีขอบเขตขยายกว้างขวางออกไป จึงได้มีการปรับปรุงระบบบัญชี ให้สามารถรวบรวมข้อมูลได้มากขึ้น และมีการออกแบบรายงานทางบัญชีเสียใหม่ในกัวย เพื่อให้ สอดคล้องกับความต้องการ ของฝ่ายจัดการ

วิธีการบัญชีต้นทุนรวม

วิธีการบัญชีต้นทุนแบบเดิมที่ใช้กันอยู่ ซึ่งเรียกว่า วิธีการบัญชีต้นทุนรวม (Absorption Costing) นั้น Eric L. Kohler ได้ให้คำจำกัดความไว้ใน Dictionary for Accountants อย่างสั้น ๆ ว่า

"เป็นการคิดรวมต้นทุนคงที่และต้นทุนแปรได้ทั้งหมด เป็นต้นทุนของบริการหรือสินค้าที่ผลิตขึ้น ซึ่งตรงข้ามกับวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง"¹

ตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวม แบ่งต้นทุนออกเป็น ต้นทุนการผลิต ต้นทุนการจำหน่าย และ ต้นทุนการบริหารงาน โดยไม่ได้คำนึงถึงว่าต้นทุนนั้น ๆ จะเป็นต้นทุนคงที่หรือต้นทุนแปรได้ การนำตัวเลขต้นทุนไปใช้ในการควบคุมต้นทุน หรือการตัดสินใจบางอย่างจำเป็นต้องนำตัวเลข ต้นทุนที่ไ้รวบรวมไว้นั้น ไปวิเคราะห์เป็นพิเศษตามความประสงค์ในการใช้ตัวเลขต้นทุนเหล่านั้น

¹ Eric L. Kohler , A Dictionary for Accountants (Third Edition, Englewood Cliffs, N.J., Prentice-Hall, Inc., 1963) p. 2

ด้วยเหตุนี้จึงได้มีผู้พยายามปรับปรุงวิธีการบัญชีต้นทุน จากวิธีการบัญชีต้นทุนรวมความแบบเดิมที่ใ้
กัอยู่มาเป็นวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง (Direct Costing) โดยเห็นว่าวิธีการบัญชีต้นทุน
โดยตรงนี้จะทำให้ฝ่ายจัดการสามารถนำตัวเลขต้นทุนมาใช้ประโยชน์ได้ทันทีโดยไม่ต้องมีการ
วิเคราะห์ตัวเลขเป็นพิเศษเพิ่มเติม

วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง

ได้มีผู้ให้คำจำกัดความของวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงไว้มากด้วยกัน เริ่มต้นด้วยความเห็น
ของ The Canadian Institute of Chartered Accountants ได้กล่าวถึงวิธีการ
บัญชีต้นทุนโดยตรงไว้ใน Accounting Terminology ว่า

"วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง เป็นวิธีการที่นำเอาผลต่างระหว่างรายได้และค่าใช้จ่ายที่จำเป็น
ต้องเกิดขึ้นโดยตรง (Marginal Analysis) มาใช้กับการบัญชีต้นทุน และให้ความสนใจ
เป็นพิเศษในต้นทุนการผลิตแปรได้ หรือต้นทุนโดยตรง ผลต่างระหว่างค่าขายและต้นทุน
โดยตรงนี้ เรียกว่า ส่วนชดเชยต้นทุนคงที่และกำไร (Contribution)

นอกจากนั้น John R.E. Parker ยังกล่าวไว้ในบทความเรื่อง Perspectives
on Direct Costing ว่า "แนวความคิดของวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงนั้น ถือแค่เพียงต้นทุน
เบื้องต้น (Prime Costs) และต้นทุนโรงงานแปรได้ (Variable Overhead) เท่านั้น
เป็นต้นทุนสินค้า ส่วนต้นทุนการผลิตอื่น ๆ จะถือเป็นต้นทุนประจำงวด"³

จากคำจำกัดความของสมาคมนักบัญชีแคนาดา และ John R.E. Parker ดังกล่าว
นี้เอง จึงทำให้มีผู้ตีความหมายของการบัญชีต้นทุนโดยตรง ในความหมายที่แคบ กล่าวคือ ถือเฉพาะ
ต้นทุนการผลิตแปรได้เท่านั้นเป็นต้นทุนของสินค้า (Product Cost) และถือต้นทุนการผลิตคงที่
เป็นต้นทุนประจำงวด (Period Cost)

² The Canadian Institute of Chartered Accountants, Accounting Terminology,
(Toronto 1957) p. 25

³ Hector R. Anton and Peter A. Firman, (eds), Contemporary Issues in Cost
Accounting-A Discipline in Transition (Boston, Houghton Mifflin Co.,
1966) p. 167

แต่ธุรกิจโดยทั่วไป ไม่ได้มีแค่ต้นทุนการผลิตเท่านั้น ยังประกอบไปด้วยต้นทุนการจำหน่าย และต้นทุนการบริหารงาน ดังนั้น จึงมีผู้แบ่งต้นทุนการจำหน่ายและต้นทุนการบริหารงาน ออกเป็นส่วนที่แปรได้ และส่วนที่คงที่ เช่นเดียวกับต้นทุนการผลิต และถือว่า ทั้งต้นทุนการผลิต ต้นทุนการจำหน่าย และต้นทุนการบริหารงาน ส่วนที่แปรได้ เป็นต้นทุนโดยตรงของสินค้าด้วย

ความคิดเห็นเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุนโดยตรง ดังกล่าวนี้ สอดคล้องกับความเห็นของสมาคมนักบัญชีอเมริกา (National Association of Accountants) ซึ่งได้กล่าวถึงคำจำกัดความของการบัญชีต้นทุนโดยตรงไว้อย่างละเอียด ใน Research Report No. 37 Current Application of Direct Costing และให้ความหมายที่กว้างกว่า โดยกล่าวว่า

"วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง ก็เช่นเดียวกับวิธีการบัญชีต้นทุนรวม กล่าวคือ เป็นวิธีการบัญชีที่เปรียบเทียบต้นทุนกับรายได้ เพื่อหากำไรประจำงวด สำหรับวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง จะแยกออกเป็นต้นทุนโดยตรง และต้นทุนประจำงวด ต้นทุนโดยตรง จะถือเป็นต้นทุนของสินค้า และนำไปเปรียบเทียบกับรายได้จากการขายสินค้านั้น ส่วนต้นทุนประจำงวดจะนำไปเปรียบเทียบกับรายได้ในงวดที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้น"⁴

และยังกล่าวต่อไปอีกว่า "สำหรับต้นทุนที่ไม่ใช่ต้นทุนการผลิต (Non-Manufacturing Costs) นั้น ก็เช่นเดียวกับต้นทุนการผลิต (Manufacturing Costs) กล่าวคือ สามารถแบ่งออกเป็นต้นทุนโดยตรงและต้นทุนประจำงวดได้เช่นเดียวกัน"⁵

จึงขอจะสรุปสาระสำคัญของการบัญชีต้นทุนโดยตรงได้ 4 ประการ คือ

1. การแยกประเภทต้นทุน ต้นทุนการดำเนินงานทุกชนิด ทั้งต้นทุนการผลิต ต้นทุนการจำหน่าย และต้นทุนการบริหารงาน จะถูกแบ่งออกเป็น ต้นทุนแปรได้ และ ต้นทุนคงที่

⁴ National Association of Accountants, Research Report No. 37 Current Application of Direct Costing (New York, National Association of Accountants, 1961) p. 6

⁵ จากแหล่งเดียวกัน หน้า 7

2. ต้นทุนแปรไคจะถือเป็นต้นทุนสินค้า ในการ คัดต้นทุนสินค้าที่ผลิตขึ้นจะคิด แต่เฉพาะต้นทุนแปรไคเท่านั้น
3. ต้นทุนคงที่ถือเป็นต้นทุนประจำงวด โดยถือจำหน่ายต้นทุนคงที่ให้หมด ภายใน งวดที่เกิดขึ้น
4. ส่วนชดเชยค่าใช้จ่ายและกำไร (Contribution) ได้แก่ ผลต่างระหว่าง ค่าขาย กับ ต้นทุนโดยตรงของสินค้า หลังจากหักด้วยต้นทุนคงที่แล้วที่เหลือก็คือ เป็นกำไรจากการ ดำเนินงาน

ดังนั้น จึงอาจให้คำจำกัดความอย่างกว้าง ๆ ได้ว่า "การบัญชีต้นทุนโดยตรง เป็นวิธี การบัญชีที่แบ่งต้นทุนออกเป็น ต้นทุนคงที่ และ ต้นทุนแปรไค เฉพาะต้นทุนแปรไคเท่านั้นที่ถือเป็น ต้นทุนของสินค้า"

| | แปรไค | คงที่ |
|------------|-------|-------|
| การผลิต | | |
| การจำหน่าย | | |
| การบริหาร | | |

John R. J. Parker

| | แปรไค | คงที่ |
|------------|-------|-------|
| การผลิต | | |
| การจำหน่าย | | |
| การบริหาร | | |

NAA

ภาพประกอบ แสดงต้นทุนโดยตรง ตามแนวความคิดของ John R. J. Parker และ National Association of Accountants

แบบที่ 1

งบกำไรขาดทุน

ตามวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง

| | | | |
|--|------------|------------|------------|
| การขายสุทธิ | | | x x |
| <u>หัก</u> ต้นทุนการผลิตแปรได้ | | | <u>x x</u> |
| ส่วนลดเฉลี่ยจากการผลิต (Manufacturing Margin) | | | x x |
| <u>หัก</u> ต้นทุนการจำหน่ายแปรได้ | x x | | |
| ต้นทุนการบริหารงานแปรได้ | <u>x x</u> | <u>x x</u> | |
| ส่วนลดเฉลี่ยค่าใช้จ่ายคงที่และกำไร (Contribution Margin) | | | x x |
| <u>หัก</u> ต้นทุนการผลิคงที่ | x x | | |
| ต้นทุนการจำหน่ายคงที่ | x x | | |
| ต้นทุนการบริหารงานคงที่ | x x | | |
| ต้นทุนประจำตัวอื่น ๆ | <u>x x</u> | <u>x x</u> | |
| กำไรสุทธิจากการดำเนินงาน | | | <u>x x</u> |

งบกำไรขาดทุนรายแผนก

แบบที่ 2

หน่วย : พันบาท

| | บริษัท | แผนก | | แผนก ข | | | | |
|--|--------|------|-------|--------|----------|----------|----------|----------|
| | | ก | ข | โน้มนำ | สินค้า 1 | สินค้า 2 | สินค้า 3 | สินค้า 4 |
| ค่าขายสุทธิ | 1,500 | 500 | 1,000 | - | 300 | 200 | 100 | 400 |
| ต้นทุนการผลิตแปรได้ | 780 | 200 | 580 | - | 120 | 155 | 45 | 260 |
| ส่วนที่เหลือจากการผลิต (Manufacturing Margin) | 720 | 300 | 420 | - | 180 | 45 | 55 | 140 |
| ต้นทุนการจำหน่ายและการบริหารงานแปรได้ | 220 | 100 | 120 | - | 60 | 15 | 25 | 20 |
| ความเหลือกำไร (Contribution Margin) | 500 | 200 | 300 | - | 120 | 30 | 30 | 120 |
| ต้นทุนคงที่รายแผนก | 190 | 110 | 80 | 45 | 10 | 6 | 4 | 15 |
| ส่วนที่เหลือจากต้นทุนคงที่รายแผนก (Performance Margin) | 310 | 90 | 220 | (45) | 110 | 24 | 26 | 105 |
| ต้นทุนคงที่อื่น ๆ | 70 | 20 | 50 | 20 | 3 | 15 | 4 | 8 |
| ส่วนต่อมารายแผนก | 240 | 70 | 170 | (65) | 107 | 9 | 22 | 97 |
| ต้นทุนคงที่รวม (Joint Fixed Costs) | 135 | 45 | 90 | 90 | - | - | - | - |
| กำไรสุทธิอีกอันอีกภายใน | 105 | 25 | 80 | (155) | 107 | 9 | 22 | 97 |

ในปัจจุบัน ยังไม่อาจกล่าวได้ว่าวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง เป็นวิธีการบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principle) เพราะแม้แต่ในต่างประเทศก็ยังมีความเห็นแตกต่างกันออกไป กล่าวคือ

พวกที่ 1 พวกที่ยังนิยมวิธีการบัญชีต้นทุนรวม (The Absorption Costing School) มีความเห็นว่า วิธีการบัญชีต้นทุนรวม ใ้วัดรายได้ประจำงวด และให้ต้นทุนสินค้าคงคลังได้คิดค่าส่วนการวางแผนและการควบคุมต้นทุนนั้น ยังพอให้ที่จะใช้การวิเคราะห์เป็นพิเศษ และไม่เห็นความจำเป็นที่จะรวมต้นทุนเพื่อจุดประสงค์หลาย ๆ อย่างไว้ในระบบบัญชีเดียวกัน

พวกที่ 2 พวกผสม (The Modified Absorption Costing School) พวกนี้ยอมรับประโยชน์ของต้นทุนโดยตรงและต้นทุนประจำงวด ซึ่งนำมาใช้ในการวางแผนและการควบคุม โดยแยกต้นทุนสองประเภทนี้ออกจากกัน เพื่อที่จะสามารถนำมาใช้ โดยไม่ต้องทำการวิเคราะห์เพิ่มเติม นอกจากนี้ ยังใ้ใช้วิธีการงบประมาณที่ยืดหยุ่นได้ (Flexible Budgets) และกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายโรงงาน สำหรับส่วนที่แปรได้และส่วนที่คงที่แยกออกจากกัน ส่วนการห่างยการเงินประจำงวดนั้น ยังคงใ้ใช้หลักการบัญชีต้นทุนรวม

พวกที่ 3 พวกที่ใ้ใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงสำหรับภายในกิจการ เท่านั้น (The Direct-Costing-for-internal-use-only School) พวกนี้มีความเห็นว่าควรใ้ต้นทุนโดยตรงสำหรับการบริหารงานภายในธุรกิจ ซึ่งรวมถึงการทำรายงานงบการเงินประจำงวดด้วย และมีความเห็นต่อไปอีกว่า ไม่ควรใ้ใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงในการทำรายงานเสนอต่อบุคคลภายนอก ทั้งนี้ จึงต้องทำการปรับปรุงตัวเลขสินค้าคงคลังและกำไรสุทธิเสียใหม่ ให้เป็นแบบวิธีการบัญชีต้นทุนรวม สำหรับทำรายงานเสนอต่อบุคคลภายนอก

พวกที่ 4 พวกที่นิยมวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง (The Direct Costing School) เป็นพวกที่ใ้ใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงในการทำรายงานทางการเงิน ทั้งสำหรับบุคคลภายในธุรกิจและบุคคลภายนอก⁶

⁶ จากแหล่งเดียวกัน หน้า 8 - 9.

ต้นทุนคงที่และต้นทุนแปรได้

การที่จะนำเอาวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงมาใช้ นั้น ขั้นแรก ต้องแบ่งต้นทุนออกเป็น ต้นทุนคงที่และต้นทุนแปรได้เสียก่อน ดังนั้น จึงควรมาพิจารณาดังต้นทุนทั้งสองประเภทนี้กันโดยละเอียด

ต้นทุนคงที่ (Fixed Costs)

H.A.A. Research Report No. 23 ได้กล่าวถึงต้นทุนคงที่ ว่า "ต้นทุนคงที่นั้น เป็นเรื่องเกี่ยวกับสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ (Facilities) ซึ่งจำเป็นต้องจัดหา และรักษาไว้ให้พร้อมอยู่เสมอ โดยไม่ต้องคำนึงถึงปริมาณการผลิต และปริมาณการขายจริงในขณะนั้นเลย สิ่งอำนวยความสะดวกเหล่านี้ ได้แก่ อาคาร เครื่องจักร และองค์การ ซึ่งประกอบไปด้วยผู้บริหารระดับสูง นักวิชาการ และหัวหน้าคนงาน ฯลฯ ซึ่งไม่สามารถจัดหามาได้ในระยะสั้น นอกจากนั้นยังมีต้นทุนคงที่บางอย่างที่เกิดขึ้นจากการตัดสินใจของฝ่ายจัดการ เช่น ค่าใช้จ่ายในการโฆษณา การส่งเสริมการขาย การปิดอบรมพนักงาน และการวิจัย ซึ่งเกิดขึ้นโดยไม่ได้คำนึงถึงปริมาณการผลิต หรือปริมาณการขายในขณะนั้นเลย"¹

ลักษณะที่สำคัญของต้นทุนคงที่ คือ มีความสัมพันธ์กับขนาดของธุรกิจ มากกว่าที่จะมีความสัมพันธ์กับขนาดของการผลิตในขณะใดขณะหนึ่ง ด้วยเหตุนี้ ต้นทุนคงที่จึงไม่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงปริมาณการผลิตเลย

ต้นทุนคงที่นี้เรียกกันหลายชื่อ เช่น ต้นทุนประจำงวด (Period Costs) ต้นทุนที่พร้อมสำหรับให้บริการ (Readiness to Serve Costs) ต้นทุนทางอ้อมเฉพาะโครงการ (Programmed Indirect Costs) เป็นต้น

¹ Direct Costing, H.A.A. Research Series No. 23 p. 12
Quoted in H.A.A. Research Report No. 37 p. 10 - 11

ต้นทุนแปรได้ (Variable Costs)

N.A.A. Research Report No. 37 กล่าวถึงต้นทุนแปรได้ ว่า "เป็นต้นทุนที่มีความโน้มเอียงที่จะผันแปรไปโดยตรงและเป็นอัตราส่วนกับปริมาณการผลิต หรือปริมาณการขาย" และยังคงกล่าวต่อไปอีกว่า บริษัทแห่งหนึ่งที่ร่วมในการวิจัยวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงได้ให้คำจำกัดความของต้นทุนแปรได้ว่า

"ต้นทุนแปรได้ เป็นต้นทุนซึ่งผันแปรไปโดยตรงกับปริมาณการผลิต เช่น วัตถุดิบค่าแรงโดยตรง และของใช้เบ็ดเตล็ดโดยตรง รวมทั้งต้นทุนบางอย่างซึ่งผันแปรตามปริมาณการผลิตอย่างใกล้ชิด และสามารถแบ่งสรรให้กับสินค้า หรือกลุ่มของสินค้า โดยมีหลักที่แน่นอนพอสมควร"²

จึงกล่าวได้ว่า ต้นทุนแปรได้นั้นจะเพิ่มขึ้น ถ้าหากเพิ่มปริมาณการผลิต และจะลดลง ถ้าหากลดปริมาณการผลิตลงเช่นกัน เพราะว่าต้นทุนแปรได้ต่อหน่วยจะคงที่อยู่เสมอ

ต้นทุนแปรได้ อาจจะเรียกว่า ต้นทุนโดยตรง (Direct Costs) หรือต้นทุนสินค้า (Product Costs) ก็ได้

ต้นทุนกึ่งแปรได้ (Semi-Variable Costs)

การแยกต้นทุนออกเป็นส่วนที่คงที่และส่วนที่แปรได้ บางครั้งอาจประสบความยุ่งยาก เพราะว่า ต้นทุนบางอย่างไม่ได้เป็นต้นทุนคงที่หรือต้นทุนแปรได้โดยสมบูรณ์ เราเรียกต้นทุนประเภทนี้ว่า ต้นทุนกึ่งแปรได้ (Semi Variable Costs) เป็นต้นทุนที่ผันแปรได้ตามปริมาณการผลิต แต่ไม่ได้ผันแปรไม่เป็นอัตราส่วนโดยตรง เช่น หัวหน้าคนงานคนหนึ่งสามารถควบคุมและดูแลงานในแผนกของตนจนถึงการผลิตระดับหนึ่ง ถ้าหากเพิ่มปริมาณการผลิต โดยเพิ่มคนงานหรือเพิ่มชั่วโมงทำงานให้มากขึ้น ก็จำเป็นต้องเพิ่มหัวหน้าคนงานขึ้นอีก ในทางกลับกัน ถ้าลดปริมาณการผลิตก็จะลดหัวหน้าคนงานลงเช่นกัน แม้แต่ที่เรียกกันว่าต้นทุนคงที่นั้น ก็ไม่ได้หมายความว่า จะคงที่อยู่ในทุกระดับของการผลิต Wilner R. Wright ได้กล่าวไว้ในบทความเรื่อง

² National Association of Accountants, Research Report No. 37 Current Application of Direct Costing (New York, National Association of Accountants, 1961) p. 11

Converting to a Direct Cost System - Principles of Direct Costing ว่า

"มีหลายท่านคิดว่า ต้นทุนแปรได้กับต้นทุนคงที่นั้น เป็นต้นทุนคนละประเภท ซึ่งไม่เป็นความจริง ต้นทุนใด ๆ ก็ตาม อาจจะเป็นต้นทุนแปรได้ ต้นทุนกึ่งแปรได้ หรือต้นทุนคงที่ ได้เสมอ แล้วแต่สถานการณ์ (Conditions) และต้นทุนที่เรียกว่า ต้นทุนคงที่นั้น ก็คงที่อยู่เพียงชั่วระยะเวลาหนึ่งเท่านั้น"³

จึงเห็นได้ว่า การที่ปริมาณการผลิตเปลี่ยนแปลงไป จะมีผลต่อต้นทุนอย่างไรนั้น ขึ้นอยู่กับสภาพการณ์ของกิจการแต่ละแห่ง และถึงแม้ว่าจะเป็นกิจการเดียวกันก็ตามก็อาจแตกต่างกันได้ตามกาลเวลา ด้วยเหตุนี้เอง การที่จะแยกประเภทต้นทุนออกเป็นต้นทุนคงที่และต้นทุนแปรได้ จึงไม่สามารถระบุได้ตายตัวลงไปได้ ยิ่งกว่านั้น กิจการที่ใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง ยังพบว่า ต้นทุนบางอย่างอาจเปลี่ยนจากต้นทุนคงที่มาเป็นต้นทุนแปรได้ และในทางกลับกัน ต้นทุนแปรได้ก็อาจเปลี่ยนเป็นต้นทุนคงที่ได้เช่นเดียวกัน เนื่องจากสภาพการณ์เปลี่ยนแปลงไป

ในการแยกประเภทต้นทุน ออกเป็น ต้นทุนคงที่และต้นทุนแปรได้นั้น จึงควรพิจารณาดังลักษณะของต้นทุนประกอบ คือ

| ต้นทุนคงที่ | ต้นทุนแปรได้ |
|--|---|
| 1. เป็นจำนวนคงที่ในระดับการผลิตหนึ่ง ๆ | 1. ต้นทุนแปรได้จะผันแปรไปเป็นอัตราส่วน |
| 2. ต้นทุนคงที่ต่อหน่วยจะลดลง เมื่อปริมาณการผลิตเพิ่มขึ้น | โดยตรงต่อปริมาณการผลิต |
| 3. การแบ่งต้นทุนคงที่ให้กับแผนกต่าง ๆ มักจะขึ้นอยู่กับการตัดสินใจของฝ่ายจัดการ หรือโดยการแบ่งสรรต้นทุน | 2. ต้นทุนแปรได้ต่อหน่วยจะคงที่ ถึงแม้ว่าปริมาณการผลิตจะเปลี่ยนแปลงไปก็ตาม |
| 4. การควบคุมต้นทุนคงที่มักขึ้นอยู่กับ การตัดสินใจของฝ่ายจัดการชั้นสูง มากกว่า | 3. สามารถแบ่งต้นทุนแปรได้ให้กับแผนกที่ทำการผลิตสินค้าได้โดยง่ายและแน่นอน |
| ระดับหัวหน้าแผนก | 4. หัวหน้าแผนกที่รับผิดชอบ สามารถควบคุม ต้นทุนแปรได้เหล่านี้ได้ |

001564

³ Willmer R. Wright, Converting to a Direct Cost System-Principles of Direct Costing Quoted by Cecil Gillespie, Standard and Direct Costing 1962 p. 133

วิธีแยกประเภทต้นทุน

N.A.A. Research Study No. 23 ได้กล่าวถึง วิธีแยกประเภทต้นทุน ออกเป็น ต้นทุนแปรได้และต้นทุนคงที่ได้อีก 3 วิธี คือ

1. ดูจากแผนผังบัญชี โดยแบ่งต้นทุนของแต่ละแผนกออกตามลักษณะของรายการ แล้วจึงแยกประเภทต้นทุนออกเป็นต้นทุนโดยตรงหรือต้นทุนแปรได้ ตามหน้าที่ของแต่ละแผนก วิธีนี้เป็นวิธีที่ง่ายที่สุด ในเมื่อมีแผนผังบัญชีที่ละเอียดพอ จะต้องจะกำหนดไว้เลยว่า ต้นทุนโดยตรงของแผนกหนึ่งนั้นอาจจะเป็นต้นทุนประจำวงของแผนกอื่นก็ได้ อย่างไรก็ตาม ต้นทุนบางอย่าง จำเป็นต้องทำการวิเคราะห์เพิ่มเติมโดยวิธีอื่นอีก เพราะแผนผังบัญชีได้รายละเอียดเกี่ยวกับสินค้าและความรับผิดชอบสำหรับใช้ในการควบคุมไม่เพียงพอ

2. การวิเคราะห์ต้นทุนโดยวิธีการทางสถิติ ซึ่งได้แก่ การใช้ Scatter Charts และวิธีการคำนวณอื่น ๆ เช่น High Low Points Method เพื่อกำหนดอัตราต้นทุนแปรได้ และจำนวนต้นทุนคงที่ ถึงแม้ว่าวิธีนี้จะ เป็นวิธีที่รู้จักกันโดยทั่วไป แต่ไม่เป็นที่นิยมใช้กันมากนัก เพราะว่า เป็นการวิเคราะห์ต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้ว (Historical Costs) อย่างไรก็ตาม ถ้าหากต้องการวิเคราะห์เหตุการณ์ในอดีตเพื่อเป็นหลักในการกำหนดต้นทุนมาตรฐานแล้ว วิธีนี้จะได้ประโยชน์มาก เช่น อาจจะใช้ Scatter Charts สำหรับต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงาน แล้วจึงพิจารณาต้นทุนแต่ละรายการเพื่อตัดสินใจว่า ในอนาคตควรจะกำหนดต้นทุนเหล่านั้นด้วยปริมาณ หรือด้วยเวลา

3. การศึกษาทางวิศวกรรมจุดสาทร เพื่อคาดคะเนว่า ต้นทุนจะเปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิตมากน้อยเพียงใด เป็นการศึกษาเพื่อกำหนดปริมาณวัตถุดิบ จำนวน และประเภทของคงวน และบริการอื่น ๆ ที่ต้องการใช้ในการผลิตแต่ละระดับ⁴

⁴ N.A.A. Research Study No. 23 Quoted in NAA Research Report No. 37 Current Application of Direct Costing, 1961, p. 18 - 21

การแยกประเภทต้นทุนออกเป็นต้นทุนคงที่และต้นทุนแปรได้นี้ ถือได้ว่าเป็นผลสืบเนื่องมาจากการตัดสินใจของฝ่ายจัดการทั้งสิ้น เช่น การถือค่าเสื่อมราคา ถ้าคิดตามวิธีเส้นตรง ก็จะเป็นต้นทุนคงที่ แต่ถ้าคิดตามหน่วยที่ผลิตได้ หรือตามชั่วโมงแรงงานแล้ว ก็จะกลายเป็นต้นทุนแปรได้ไป

ส่วนใหญ่นักวิชาการบัญชีต้นทุนโดยตรงมาใช้มักจะแยกต้นทุนเพื่อจุดประสงค์หลัก 2 ประการ คือ

1. สำหรับการวางแผนกำไรในระยะสั้น

2. สำหรับการควบคุมต้นทุน

และถ้าหากต้องการข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อวัตถุประสงค์อย่างอื่น ๆ อีก ก็มักจะทำการวิเคราะห์เป็นพิเศษ

บทที่ 4

ส่วนลดเซยก่าไรและมีจ้บที่ม่จ้กักัด

ตัวเลขที่ใ้ประโภชนใ้ในการัดสินใจมากที่สุด จากการใช้การบิฐฐิตันทุนโดยตรง ก็คือ ส่วนลดเซยก่าไร (Contribution)

The Institute of Cost and Works Accountants ของอังกฤษใ้ให้ คำจ้กักัดความของส่วนลดเซยก่าไรใ้ใน Report on Marginal Costing ว่า

"ส่วนลดเซยก่าไร คือ ผลต่างระหว่าง ค่าขาย และต้นทุนสินค้ขายแปรใ้" ¹

และกล่าวต่อไปอีกว่า "ส่วนลดเซยก่าไรนี้ เป็นเรื่องใ้ให้เห็นถึงความสามารถ ในการหาค่าไรของกิจการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการัดสินใจเลือกทางที่ค้ที่สุดนั้น ส่วน ลดเซยก่าไรมีส่วช่วยใ้ค้มาก เพราะว่ การกระทำใ้ให้ส่วนลดเซยก่าไรสูงที่สุดจะ เป็น การกระทำใ้ให้ค่าไรมากที่สุดด้วยเช่นกัน" ²

| ถ้วอยาง | ราคาต่อหน่วย | | |
|------------------------|--------------|------|------|
| | สินค้ | | |
| | ก | ข | ค |
| ราคาขาย | 20.- | 20.- | 20.- |
| ต้นทุนแปรใ้ | 13.- | 14.- | 16.- |
| ส่วนลดเซยก่าไร | 7.- | 6.- | 4.- |
| ส่วนลดเซยก่าไร/ราคาขาย | 35 % | 30 % | 20 % |

¹ The Institute of Cost and Works Accountants, A Report on Marginal Costing (London, The Institute of Cost and Works Accountants 1961) p. 6

² จากแหล่งเดียวกัน หน้า 14

แผนกำไรเดิม

| | สินค้า | | | รวม | |
|---------------|--------------|-------|-------|-------|-----|
| | ก | ข | ค | | |
| | ปริมาณการขาย | 100 | 50 | | |
| ค่าขาย | 2,000 | 1,000 | 1,000 | 4,000 | บาท |
| ต้นทุนแปรได้ | 1,300 | 700 | 200 | 2,200 | " |
| ส่วนชดเชยกำไร | 700 | 300 | 200 | 1,200 | " |
| ต้นทุนคงที่ | | | | 300 | " |
| กำไรรวม | | | | 400 | " |

แผนกำไรที่ปรับปรุงใหม่

| | สินค้า | | | รวม | |
|---------------|--------------|-------|----|-------|-----|
| | ก | ข | ค | | |
| | ปริมาณการขาย | 150 | 50 | | |
| ค่าขาย | 3,000 | 1,000 | - | 4,000 | บาท |
| ต้นทุนแปรได้ | 1,950 | 700 | - | 2,650 | " |
| ส่วนชดเชยกำไร | 1,050 | 300 | - | 1,350 | " |
| ต้นทุนคงที่ | | | | 500 | " |
| กำไรรวม | | | | 550 | " |

จากการใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง สินค้า ก. ให้ส่วนชดเชยกำไรมากที่สุด ดังนั้น เมื่อทำการปรับปรุงแผนกำไรจากเดิม ซึ่งได้กำไรสุทธิ 400 บาท โดยมาสนใจผลิตและขายสินค้า ก. ให้มากขึ้น จะทำให้ได้กำไรเพิ่มขึ้นเป็น 550 บาท

ประโยชน์ที่ได้จากการใช้ส่วนชดเชยกำไร และอัตราส่วนชดเชยกำไร

ประโยชน์ที่ได้จากการใช้ส่วนชดเชยกำไรและอัตราส่วนชดเชยกำไร อาจกล่าวได้ว่า มีดังนี้ :-

1. อัตราส่วนชดเชยกำไร ($\frac{\text{ราคาขาย} - \text{ต้นทุนแปรได้}}{\text{ราคาขาย}}$) ช่วยฝ่ายจัดการในการตัดสินใจว่าควร จะสนับสนุนสินค้าใด หรือควร จะเลิกสนใจ หรือจะสนับสนุนด้วยจุดประสงค์เชิง เพื่อช่วยสินค้าอื่นเท่านั้น

2. ส่วนชดเชยกำไร ช่วยฝ่ายจัดการในการตัดสินใจว่า ควรจะเลิกแนวทางการผลิตสินค้า (Product Line) ประเภทใดหรือไม่ สำหรับในระยะสั้นถ้ารายรับจากสินค้าสูงกว่าต้นทุนแปรได้ ก็ถือได้ว่า สินค้านั้นยังให้ส่วนชดเชยกำไรรวม

3. ส่วนชดเชยกำไร อาจจะช่วยในการประเมินทางเลือก เกี่ยวกับการลดราคาให้ส่วนลดพิเศษ การโฆษณาเป็นโครงการพิเศษ และการให้เงินรางวัลเพื่อเพิ่มปริมาณการขาย ฯลฯ โดยทั่ว ๆ ไป ถ้าสินค้านี้อัตราส่วนชดเชยกำไรสูง ก็มีโอกาที่จะส่งเสริมการขายได้มากขึ้น ถ้าอัตราส่วนชดเชยกำไรต่ำ ก็จำเป็นต้องเพิ่มปริมาณให้มากขึ้น เพื่อให้คุ้มกับค่าใช้จ่ายในการส่งเสริมการขายที่เพิ่มขึ้น

4. เมื่อมีการกำหนดกำไรที่ต้องการเอาไว้ จะสามารถกำหนดจำนวนที่ตั้งของขาย เพื่อให้ได้กำไรตามที่กำหนดไว้โดยเร็ว โดยเอาอัตราส่วนชดเชยกำไร หารวมรวมของ ต้นทุนคงที่ และกำไรที่ต้องการ

5. เมื่อเป็นโรงงานที่ผลิตสินค้าหลายอย่าง และทำการผลิตเต็มที่แล้ว บ่อยครั้งที่ฝ่ายจัดการจำเป็นต้องตัดสินใจว่าควร จะรับคำสั่งซื้อหรือไม่ วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง จะให้ข้อมูลที่เหมาะสำหรับการตัดสินใจที่ถูกต้อง ซึ่งจะมีส่วนชดเชยกำไรรวมมากที่สุด สิ่งไหนมีใจว่า ควรผลิตสินค้าที่ให้อัตราส่วนชดเชยกำไรค่อนข้างหรือต่อค่าขายสูงที่สุด

เพราะจุดประสงค์ของธุรกิจนั้น ต้องการให้ได้กำไรรวมสูงสุด และการจะกำไรรวมสูงสุดนี้ในกรณีเช่นนี้ก็ คือ การผลิตสินค้าให้ส่วนรวมของกำไรสูงสุดคือปัจจัยที่มีจำกัด

6. วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงมีประโยชน์ในขณะที่ราคายาถูกกำหนดไว้แน่นอนแล้ว เพราะว่า ปัญหาที่ธุรกิจประสบกันอยู่ก็คือ ต้นทุนแปรได้เป็นจำนวนเท่าใด และจะขายได้ในปริมาณเท่าใด

7. ราคาที่สูงที่สุด จะถูกกำหนดโดยอุปสงค์ของลูกค้า ส่วนราคาต่ำที่สุดสำหรับในระยะสั้นนั้น มักจะถูกกำหนดโดยต้นทุนแปรได้ ผู้ที่นิยมวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงมีความเห็นว่า การรวบรวมต้นทุนสินค้าต่อหน่วยตามวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงนั้น ช่วยทำให้ผู้จัดการเข้าใจในความสัมพันธ์ระหว่าง ต้นทุน ปริมาณ ราคา และกำไร และทำให้การตัดสินใจเกี่ยวกับราคามีเหตุผลยิ่งขึ้น³

ใน A Report on Marginal Costing ของ The Institute of Cost and Works Accountants ได้กล่าวถึงปัจจัยที่มีอยู่จำกัด (Limiting Factor) ว่า "เป็นปัจจัยในกิจกรรมของธุรกิจ ซึ่งจำกัดปริมาณการผลิตในขณะใดขณะหนึ่ง หรือในช่วงเวลาหนึ่ง"⁴ เช่น แรงงานประเภทใดประเภทหนึ่ง วัตถุดิบชนิดใดชนิดหนึ่ง ประสิทธิภาพในการผลิต เนื้อที่ที่ตองการใช้ แหล่งการเงิน แหล่งเงินสด ความสามารถที่จะขายสินค้านั้น ๆ ได้ ฯลฯ

³ Charles T. Horngren, Cost Accounting A Managerial Emphasis, (Englewood Cliffs, N.J., Prentice-Hall Inc., 1962) pp. 343 - 350

⁴ The Institute of Cost and Works Accountants, A Report on Marginal Costing, (London, The Institute of Cost and Works Accountants, 1961) p. 3

การที่จะได้รับส่วนชดเชยกำไรรวมจากสินค้าได้มากที่สุดนั้น ก็โดยการใช่วัตถุทรัพยากร (Resources) และประสิทธิภาพ (Capacity) ของธุรกิจ ในการผลิตและขายสินค้า ที่ให้ส่วนชดเชยกำไรจากสินค้าแต่ละชนิดมากที่สุด แต่ในทางปฏิบัติ มีสาเหตุหลายอย่างที่ มาจำกัดการผลิตสินค้าที่ให้ส่วนชดเชยกำไรสูงที่สุด เช่น เมื่อได้รับคำสั่งซื้อแล้ว มีแรงงาน และประสิทธิภาพในการผลิตอยู่พร้อมแล้ว แต่ไม่สามารถหาวัตถุดิบในปริมาณที่ต้องการได้ แต่ถ้าหากจำเป็นต้องหาการผลิตสินค้าในสภาพเช่นนี้แล้ว ก็คงพิจารณาถึงการใช้จ่ายที่ จำกัดการผลิตให้มากที่สุด โดยกำหนด ส่วนชดเชยกำไรต่อหน่วยของปัจจัยที่มีจำกัด (Contribution per Unit of Limiting Factor) โดยมากมักจะแสดงส่วนชดเชยกำไร เป็นอัตราส่วนต่อปัจจัยที่มีจำกัด หรือ เป็นจำนวนเงินต่อหน่วยของปัจจัยที่มีจำกัด

เช่น ถ้าหากแรงงานโดยตรง เป็นปัจจัยที่มีจำกัด

| | | | | |
|----------|-----------------------|----|-----|----------|
| สมมติว่า | ต้นทุนค่าแรงงานโดยตรง | 25 | บาท | ต่อหน่วย |
| | ส่วนชดเชยกำไร | 50 | " | " |

ดังนั้น ส่วนชดเชยกำไรจึงเท่ากับ 200 % ของต้นทุนค่าแรงงานโดยตรง

$$\left(\frac{50}{25} \times 100 \right)$$

หรือ สมมติว่า ในการผลิตสินค้า 1 หน่วย ต้องใช้แรงงานโดยตรง 5 ชั่วโมง

ดังนั้น ส่วนชดเชยกำไรจึงเท่ากับ 10 บาท ต่อหนึ่งชั่วโมงแรงงานโดยตรง $\left(\frac{50}{5} \right)$

ความสัมพันธ์ระหว่างส่วนรถเขยกัไร กับปัจจัยที่มีจำกัด

ในสภาพตลาดที่มีการแข่งขันกันอย่างเสรีนั้น ราคาของสินค้าทุกอย่างจะถูกกำหนดโดยอุปสงค์ และอุปทาน ธุรกิจที่มีกำลังซื้อมากก็สามารถหาปัจจัยในการผลิตมาไว้ได้ตามความต้องการ ส่วนธุรกิจที่มีกำลังซื้อน้อยก็ต้องจัดหาปัจจัยในการผลิตเท่าที่จะหามาได้ ปัจจัยเหล่านี้จึง เป็นสิ่งจำกัดการผลิตซึ่งต้องใช้เวลาให้เกิดประโยชน์ให้มากที่สุด โดยดูจากอัตราส่วนระหว่าง ส่วนรถเขยกัไรต่อปัจจัยที่มีอยู่จำกัด ในขณะนั้น

เพื่อเปรียบเทียบให้เห็นถึงการใช้อัตราส่วนระหว่าง ส่วนรถเขยกัไร กับปัจจัยที่มีจำกัดให้เห็นอย่างชัดเจนและ เข้าใจง่าย จึงขอแสดงโดยใ้ตารางประกอบ สมมติว่ากิจการแห่งหนึ่งทำการผลิตสินค้าทั้งหมด 3 ชนิด ซึ่งมีราคาขาย ต้นทุนโดยตรง ส่วนรถเขยกัไรต่อหน่วย และส่วนรถเขยกัไรจากสินค้าแต่ละชนิด ตามตารางที่ 1

จากนั้น เราจะจัดลำดับราคาขาย ส่วนรถเขยกัไรต่อหน่วย และส่วนรถเขยกัไรจากสินค้าแต่ละชนิด พนักงานขายอาจจะสนใจขายสินค้า ง. เพราะเห็นว่าราคาขายสูงคงจะทำให้ได้กำไรมาก ซึ่งเป็นการเข้าใจผิด เพราะว่า สินค้า ข. ให้ส่วนรถเขยกัไรต่อหน่วยสูงกว่าสินค้า ง.

ตารางที่ 2 เป็นกรณีที่ธุรกิจมีประสิทธิภาพของ เครื่องจักรอยู่จำกัด สินค้า ก. ให้ส่วนรถเขยกัไรต่อชั่วโมง เครื่องจักรสูงที่สุด คือ 17 บาท ต่อชั่วโมงเครื่องจักร ส่วนสินค้า ข. ให้อัตราส่วนต่ำที่สุด จึงควรใช้เครื่องจักรมาผลิตสินค้าอย่างอื่นที่ให้อัตราส่วนสูงกว่าสินค้า ข.

ตารางที่ 3 เป็นกรณีที่ค้คนงานมีมือมีอยู่จำกัด สินค้า ฉ. ให้ส่วนรถเขยกัไรต่อชั่วโมงแรงงานสูงที่สุด คือ 50 บาท ต่อชั่วโมงแรงงาน ส่วนสินค้า ค. ให้อัตราส่วนต่ำที่สุด จึงไม่ควรใช้แรงงานผลิตสินค้า ค.

ตารางที่ 4 เป็นกรณีที่วัตถุดิบมีจำกัด สินค้า ข. ให้ส่วนรถเขยกัไรต่อวัตุดิบสูงที่สุด คือ 40 บาท ต่อหน่วยวัตถุดิบ และสินค้า ฉ. ให้อัตราส่วนต่ำที่สุด

ตารางรูปที่ 1 ข้อความทั่วไป

| สินค้า | ราคาขาย ต่อหน่วย | ต้นทุน โดยตรง ต่อหน่วย | ส่วนลด จ่าย กำไร ต่อหน่วย | ปริมาณ | ส่วนลด จ่าย กำไร จากสินค้า | ลำดับ ตาม ราคาขาย | ลำดับตาม ส่วนลด- จ่ายกำไร ต่อหน่วย | ลำดับตาม ส่วนลด- จ่ายกำไร จากสินค้า |
|--------------------|---------------------|------------------------------|------------------------------------|--------|-------------------------------------|-------------------------|---|--|
| (1) | (2) | (3) | (4)=(2)-(3) | (5) | (6)=(4)×(5) | (I) | (II) | (III) |
| ก | 500 | 330 | 170 | 100 | 17,000 | 4 | 4 | 6 |
| ข | 200 | 175 | 25 | 20 | 500 | 7 | (8) | (8) |
| ค | 350 | 200 | 150 | 500 | 75,000 | 5* | 5 | 2 |
| ง | 750 | 500 | 250 | 200 | 50,000 | 1 | 2 | 3 |
| จ | 300 | 200 | 100 | 1,200 | 120,000 | 6 | 6 | 1* |
| ฉ | 150 | 100 | 50 | 700 | 35,000 | (8) | 7 | 5 |
| ช | 600 | 300 | 300 | 50 | 15,000 | 3 | 1* | 7 |
| ซ | 650 | 450 | 200 | 200 | 40,000 | 2 | 3 | 4 |
| ส่วนลดจ่ายกำไร รวม | | | | | 352,500 | | | |
| ต้นทุนคงที่ | | | | | 312,500 | | | |
| กำไร | | | | | 40,000 | | | |

ตารางรูปที่ 2 กรณีประสิทธิภาพของเครื่องจักรมีจำกัด

| สินค้า | ส่วนลด จ่ายกำไร ต่อหน่วย | ชั่วโมง เครื่องจักร | ส่วนลด จ่ายกำไรต่อ ชั่วโมงเครื่องจักร | ลำดับตาม ส่วนลดจ่ายกำไรต่อ ชั่วโมงเครื่องจักร |
|--------|--------------------------------|------------------------|---|---|
| (1) | (4) | (7) | (8) = $\frac{(4)}{(7)}$ | (IV) |
| ก | 170 | 10 | 17 | 1* |
| ข | 25 | 5 | 5 | 5 |
| ค | 150 | 10 | 15 | 2 |
| ง | 250 | 20 | 12½ | 3 |
| จ | 100 | 25 | 4 | 6 |
| ฉ | 50 | 5 | 10 | 4 |
| ช | 300 | 100 | 3 | 7 |
| ซ | 200 | 100 | 2 | (8) |

ตารางที่ 3 กรณีต้นทุนที่มีหน่วยจำกัด

| สินค้า | ส่วนลดเฉลี่ย กำไรต่อหน่วย | ชั่วโมง แรงงาน | ส่วนลดเฉลี่ยกำไร ต่อ ชั่วโมง แรงงาน | ลำดับตามส่วน ลดเฉลี่ยกำไร ต่อชั่วโมงแรงงาน |
|--------|------------------------------|-------------------|--|--|
| (1) | (4) | (9) | (10) = $\frac{(4)}{(9)}$ | (V) |
| ก | 170 | 5 | 34 | 3 |
| ข | 25 | 2 | $12 \frac{1}{2}$ | 6 |
| ค | 150 | 50 | 3 | (3) |
| ง | 250 | 10 | 25 | 5 |
| จ | 100 | 20 | 5 | 7 |
| ฉ | 50 | 1 | 50 | 1 |
| ช | 300 | 10 | 30 | 4 |
| ซ | 200 | 5 | 40 | 2 |

ตารางที่ 4 กรณีตัววัตถุดิบมีจำกัด

| สินค้า | ส่วนลดเฉลี่ย กำไรต่อหน่วย | หน่วย วัตถุดิบ | ส่วนลดเฉลี่ยกำไร ต่อหน่วยวัตถุดิบ | ลำดับตามส่วน ลดเฉลี่ยกำไร ต่อหน่วยวัตถุดิบ |
|--------|------------------------------|-------------------|--------------------------------------|--|
| (1) | (4) | (11) | (12) = $\frac{(4)}{(11)}$ | (VI) |
| ก | 170 | 3 | 21 | 3 |
| ข | 25 | 1 | 25 | 2 |
| ค | 150 | 10 | 15 | 5 |
| ง | 250 | 20 | $12 \frac{1}{2}$ | 6 |
| จ | 100 | 5 | 20 | 4 |
| ฉ | 50 | 10 | 5 | (3) |
| ช | 300 | 25 | 12 | 7 |
| ซ | 200 | 5 | 40 | 1 |

ตารางที่ 5 สรุป

| สินค้า | ลำดับ | | | | | |
|--------|------------|---------------------|-----------------|----------------------|-----------------|-------------------|
| | ตามราคาขาย | ตามส่วนลดเฉลี่ยกำไร | | | | |
| | | ต่อหน่วย | ตามประเภทสินค้า | ต่อ ร.ม. เครื่องจักร | ต่อ ร.ม. แรงงาน | ต่อหน่วย วัตถุดิบ |
| (I) | (II) | (III) | (IV) | (V) | (VI) | |
| ก | 4 | 4 | 6 | 1 | 3 | 3 |
| ข | 7 | (8) | (8) | 5 | 6 | 2 |
| ค | 5 | 5 | 2 | 2 | (8) | 5 |
| ง | 1* | 2 | 3 | 3 | 5 | 6 |
| จ | 6 | 6 | 1 | 6 | 7 | 4 |
| ฉ | (8) | 7 | 5 | 4 | 1 | (8) |
| ช | 3 | 1* | 7 | 7 | 4 | 7 |
| ซ | 2 | 3 | 4 | (8) | 2 | 1* |

ตารางที่ 5 นี้ สรุปตัวเลขต่าง ๆ ที่ได้จากการเปรียบเทียบส่วนลดเฉลี่ยกำไร
 ต่อราคาขายและต่อปัจจัยที่มีอยู่จำกัดในแต่ละกรณี เพื่อช่วยฝ่ายจัดการให้พร้อมที่จะทำการ
 ตัดสินใจได้ทันทีเมื่อมีเหตุการณ์ที่มาจากจัดการผลิตเกิดขึ้น

บทที่ 5

การบัญชีต้นทุนโดยตรง กับ การบัญชีต้นทุนรวม

จากบทที่ 2 เราได้กล่าวถึงความอย่างกว้าง ๆ สำหรับวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงว่า "การบัญชีต้นทุนโดยตรง เป็นวิธีการบัญชีที่แบ่งต้นทุนออกเป็น ต้นทุนคงที่และต้นทุนแปรได้ และ เฉพาะต้นทุนแปรได้เท่านั้นที่ถือเป็นต้นทุนของสินค้า"

ส่วนคำจำกัดความของวิธีการบัญชีต้นทุนรวม Eric L. Kohler ได้ให้ไว้ใน พจนานุกรมสำหรับนักบัญชีว่า

"วิธีการบัญชีต้นทุนรวม เป็นวิธีการคิดต้นทุนทั้งคงที่และแปรได้ ให้กับสินค้าที่ผลิตขึ้น หรือ บริการที่ได้ ซึ่งตรงข้ามกับวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง"¹

จึงเห็นได้ว่า ข้อแตกต่างที่สำคัญก็คือ ในระบบวิธีการบัญชีต้นทุนรวม แบ่งต้นทุนทั้งหมด ออกเป็นสองประเภทคือ ต้นทุนทางตรง (Direct Costs) และต้นทุนทางอ้อม (Indirect Costs) ส่วนระบบการบัญชีต้นทุนโดยตรง แยกประเภทต้นทุนออกเป็นต้นทุนแปรได้ (Variable Costs) และต้นทุนคงที่ (Fixed Costs)

| | | ABSORPTION COSTING | |
|----------------|----------|--------------------|----------|
| | | DIRECT | INDIRECT |
| DIRECT COSTING | VARIABLE | COSTS | |
| | FIXED | | |

¹ Eric L. Kohler, A Dictionary for Accountants (Third Edition, Englewood Cliffs, N.J., Prentice-Hall, Inc., 1963) p. 2

ส่วนข้อที่เหมือนกันสำหรับการบัญชีทั้งสองก็คือ เป็นวิธีการบัญชีเกี่ยวกับวัตถุดิบและค่าแรง โดยตรง และกึ่งต้นทุนทั้งสองประเภทนี้เป็นต้นทุนสินค้า ยิ่งกว่านั้น การบัญชีทั้งสองวิธีนี้อาจ ออกแบบให้เป็นระบบบัญชีต้นทุนงาน หรือระบบบัญชีต้นทุนตอน ก็ได้ และใช้ได้ทั้งต้นทุนมาตรฐาน และต้นทุนที่จ่ายจริง

สินค้าคงคลัง

ในระบบการบัญชีต้นทุนรวม ถือว่าสินค้าที่ผลิตขึ้นควรจะได้รับภาระต้นทุนทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้านั้น ดังนั้น ส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายโรงงานกึ่งที่จะรวมอยู่ในราคาของงานระหว่างทำ และสินค้าคงคลังด้วย

ส่วนระบบการบัญชีต้นทุนโดยตรง จะคิดแต่เพียงต้นทุนแปรได้เท่านั้นเป็นต้นทุนสินค้าขาย และต้นทุนสินค้าคงคลัง ส่วนต้นทุนคงที่นี้จะถือเป็นรายจ่ายในงวดที่เกิดขึ้น เพราะถือว่า ค่าใช้จ่ายโรงงานกึ่งที่ในการผลิตนั้น เป็นเสมือนต้นทุนในการบริหารงาน กึ่ง เป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องของกิจการดำรงอยู่ของธุรกิจ มากกว่าจะเป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับสินค้าหน่วยใดหน่วยหนึ่งที่ผลิตขึ้นมาโดยเฉพาะ ผู้ที่สนับสนุนวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง จึงเตือนฝ่ายจัดการที่ใช้วิธีการบัญชีต้นทุนรวมว่า อาจเข้าใจผิดในตัวเลขกำไรที่กำไร เพราะว่า ต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานกึ่งที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าหน่วยใดหน่วยหนึ่งโดยเฉพาะได้รวมอยู่ในสินค้าคงคลังด้วย

เกี่ยวกับเรื่องนี้ The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) มีความเห็นว่า ไม่ควรใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงในการทำรายงานเสนอต่อบุคคลภายนอก Accounting Research Bulletin No. 43 ออกโดย The AICPA Committee on Accounting Procedure ได้กล่าวว่า

"จุดประสงค์อันสำคัญของการบัญชีในการตีราคาสินค้าคงคลัง ก็คือ การกำหนดกำไร โดยวิธีการเปรียบเทียบต้นทุนที่เหมาะสม (Appropriate Costs) กับรายได้ หลักเบื้องต้นของการบัญชีในการตีราคาสินค้าคงคลัง ก็คือ ราคาทุน (Costs) ซึ่งให้ค่าจำกัดความอย่างกว้าง ๆ ไว้ว่า เป็นราคาที่จ่ายไปเพื่อให้ได้สินทรัพย์มา โดยเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องกับ

สินค้าคงคลัง ราคาคงทุน หมายถึงผลรวมของรายจ่ายทั้งที่เกิดขึ้นโดยตรงและโดยทางอ้อม เพื่อให้ได้สินค้ามาในสภาพและสถานที่ที่ต้องการ และควรระลึกอยู่เสมอว่า การตัดต้นทุน ค่าใช้จ่ายโรงงานออกจากต้นทุนสินค้าคงคลังนั้น ยังไม่เป็นวิธีการบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับกัน โดยทั่วไป²

กำไร เบื้องต้น และส่วนชดเชยกำไร

ตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวม แยกต้นทุนออกเป็น ต้นทุนการผลิต และต้นทุนอื่น ๆ ต้นทุนการผลิตจะนำไปหักจากค่าขายเพื่อหากำไร เบื้องต้น แล้วจึงจะนำเอาต้นทุนอื่น ๆ มาหักออกเพื่อหากำไรสุทธิ

แต่ตามวิธีการบัญชีโดยตรง ต้นทุนเบื้องต้นและต้นทุนแปรได้ทั้งหมด ซึ่งรวมทั้งต้นทุนอื่น ๆ ที่ไม่ใช่ต้นทุนการผลิตด้วย จะนำมาหักจากค่าขาย เพื่อหาส่วนชดเชยกำไร จากนั้นจึงจะนำเอาต้นทุนคงที่นำมาหักออกเพื่อหากำไรสุทธิ

การที่ต้นทุนคงที่รวมหรือไม่รวมอยู่ในสินค้าคงคลังและต้นทุนสินค้าขายนั้น ทำให้กำไรเบื้องต้นกับส่วนชดเชยกำไรต่างกัน โดยปกติส่วนชดเชยกำไรที่ได้จากวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง มักสูงกว่ากำไรเบื้องต้นที่ได้จากวิธีการบัญชีต้นทุนรวม ข้อแตกต่างนี้ ทำให้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงถูกวิจารณ์ว่าผิด เพราะอาจทำให้ฝ่ายขายเข้าใจผิด และอาจจะขอให้ลดราคาสายลง หรือขอโบนัส หรือผลประโยชน์จากบริษัทมากขึ้น แต่ไม่ควรจะลืมว่าราคาสายหรือโบนัสไม่ได้อาศัยกำไรเบื้องต้นเป็นหลัก แต่อาศัยกำไรสุทธิ และกำไรสุทธิที่ได้จากทั้งสองวิธีนี้ จะไม่ต่างกันเลย ถ้าหากไม่มีสินค้าคงคลัง

ผู้จัดการส่วนมากมักจะนิยมวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง เพราะว่าอาจคำนวณต้นทุนได้จากค่าขาย โดยที่ต้นทุนสินค้าขายผันแปรไปโดยตรงกับปริมาณการขายนั่นเอง นอกจากนั้น การใช้

² Adolph Hatz, Othel J. Curry and George W. Frank, Cost Accounting (Fourth Edition, Cincinnati, Ohio, South-Western Publishing Co., 1967) p. 709

วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงยังตัดอิทธิพลของการผลิตที่มีต่อกำไรออก กล่าวคือ ไม่ว่าจะมีผลิตสินค้ามากหรือน้อยก็ตาม ถ้าไรที่ได้ในงวดนั้นจะขึ้นอยู่กับปริมาณการขายสินค้า ซึ่งตรงข้ามกับการบัญชีต้นทุนรวม ถึงแม้ว่าจะผลิตสินค้ามาก แต่ส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายคงที่จะรวมอยู่ในสินค้าคงคลัง ซึ่งอาจจะทำให้ผลกำไรดำเนินงานในงวดแรกเป็นที่น่าสนใจ แต่เมื่อสินค้าคงคลังปลายงวดแรกมาเป็นสินค้าคงคลังต้นงวดที่สอง ความพอใจนั้นก็หายไป

จะขอเปรียบเทียบกำไรและขาดทุนที่ได้จากวิธีการบัญชีต้นทุนรวม และวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงอย่างง่าย ๆ โดยสมมติว่า ผลิตสินค้าได้งวดละ 1 หน่วย แต่สินค้าที่ผลิตได้ในงวดแรก ยังไม่ได้ขาย มาขายได้ในงวดต่อมา

| | | |
|------------------------|-----|-----|
| ราคาขายหน่วยละ | 100 | บาท |
| ต้นทุนแปรได้หน่วยละ | 30 | บาท |
| ต้นทุนโรงงานคงที่งวดละ | 50 | บาท |

| | วิธีการบัญชีต้นทุนรวม | | วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง | |
|------------------------------------|-----------------------|----------|--------------------------|----------|
| | งวดที่ 1 | งวดที่ 2 | งวดที่ 1 | งวดที่ 2 |
| ปริมาณการผลิต | 1 | 1 | 1 | 1 |
| ปริมาณการขาย | - | 2 | - | 2 |
| <u>งบกำไรขาดทุน</u> | | | | |
| กำไรขาย | - | 200 | - | 200 |
| ต้นทุนสินค้าขาย | - | 160 | - | 60 |
| ต้นทุนการผลิตคงที่ | - | - | 50 | 50 |
| ต้นทุนการบริหารและการ บริหารงาน | 10 | 10 | 10 | 10 |
| กำไร (ขาดทุน) สุทธิ | (10) | 30 | (60) | 80 |
| สินค้าคงคลังปลายงวด | 80 | - | 30 | - |

ตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวม ต้นทุนการผลิตสินค้าในงวดที่หนึ่ง 80 บาท จะถือเป็นต้นทุนของสินค้าขายในงวดที่สอง เช่นเดียวกับต้นทุนของสินค้าที่ผลิตและขายในงวดนั้น

แต่ตามวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง สินค้าคงคลังในปลายงวดที่หนึ่ง จะมีต้นทุนเพียง 30 บาท คือ เฉพาะส่วนที่เป็นต้นทุนแปรได้เท่านั้น ส่วนต้นทุนการผลิตคงที่ 50 บาท จะถือเป็นรายจ่ายในงวดที่หนึ่ง³

ผลที่ได้จึงปรากฏว่า ในงวดแรก วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงขาดทุนมากกว่าวิธีการบัญชีต้นทุนรวม แต่ในงวดที่สองวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงจะให้กำไรมากกว่าวิธีการบัญชีต้นทุนรวม ซึ่งแสดงได้เห็นว่า วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงเน้นถึงการขายสินค้ามากกว่าวิธีการบัญชีต้นทุนรวม

นอกจากนั้น การใช้วิธีการคิดต้นทุนแต่ละวิธี ยังมีผลต่อปริมาณการผลิต, ปริมาณการขาย ต้นทุนสินค้าคงคลัง และต้นทุนสินค้าขาย ดังนี้คือ

งบกำไรขาดทุน (แบบต้นทุนรวม)

| | <u>2511</u> | <u>2512</u> | <u>2512</u> |
|--|---------------|----------------|----------------|
| ปริมาณการผลิต | 20,000 | 10,000 | 10,000 |
| ปริมาณการขาย | <u>10,000</u> | <u>20,000</u> | <u>15,000</u> |
| การขาย | 130,000 | 260,000 | 195,000 |
| ต้นทุนสินค้าขาย | <u>92,500</u> | <u>225,000</u> | <u>173,750</u> |
| กำไรเบื้องต้น | <u>37,500</u> | <u>35,000</u> | <u>16,250</u> |
| ต้นทุนในการจำหน่ายและบริหารงาน: แปรได้ | 4,000 | 8,000 | 6,000 |
| คงที่ | <u>10,000</u> | <u>10,000</u> | <u>10,000</u> |
| รวม | <u>14,000</u> | <u>18,000</u> | <u>16,000</u> |
| กำไรสุทธิ | <u>23,500</u> | <u>17,000</u> | <u>250</u> |

³ Robert N. Anthony Management Accounting - Text and Cases, (Third Edition, Homewood, Illinois, Richard D. Irwin, Inc., 1964) p. 438

งบกำไรขาดทุน (แบบต้นทุนโดยตรง)

| | <u>2511</u> | <u>2512</u> | |
|--|-----------------|----------------|----------------|
| ปริมาณการผลิต | 20,000 | 10,000 | 10,000 |
| ปริมาณการขาย | <u>10,000</u> | <u>20,000</u> | <u>15,000</u> |
| ค่าขาย | 130,000 | 260,000 | 195,000 |
| ต้นทุนการผลิตแปรได้ (หน่วยละ 5.25 บาท) | <u>52,500</u> | <u>105,000</u> | <u>73,750</u> |
| ส่วนลดเฉยหลังจากหักต้นทุนการผลิตแปรได้ | 77,500 | 155,000 | 116,250 |
| ต้นทุนในการจำหน่ายและบริหารงานแปรได้ | <u>4,000</u> | <u>8,000</u> | <u>6,000</u> |
| ส่วนลดเรขาคณิตจ่ายทางที่ | <u>73,500</u> | <u>147,000</u> | <u>110,250</u> |
| ต้นทุนคงที่: ในการผลิต | 30,000 | 30,000 | 30,000 |
| ในการจำหน่ายและบริหารงาน | <u>10,000</u> | <u>10,000</u> | <u>10,000</u> |
| รวม | <u>90,000</u> | <u>90,000</u> | <u>90,000</u> |
| กำไร(ขาดทุน)สุทธิ | <u>(16,500)</u> | <u>57,000</u> | <u>20,250</u> |

1. เมื่อปริมาณการผลิตมากกว่าปริมาณการขาย กำไรที่ได้จากวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงจะน้อยกว่า ที่ได้จากวิธีการบัญชีต้นทุนรวม ดังจะเห็นได้จาก งบกำไรขาดทุน ในปี 2511 ปริมาณการผลิต 20,000 หน่วย ส่วนปริมาณการขายเพียง 10,000 หน่วยเท่านั้น

| | | |
|-------------------------------------|---------------|-----|
| วิธีการบัญชีต้นทุนรวม ได้กำไร | 23,500 | บาท |
| วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง กลับขาดทุน | <u>16,500</u> | บาท |
| กำไรที่ลดลง | <u>40,000</u> | บาท |

ผลต่าง 40,000 บาทนี้ สามารถคำนวณได้สองทางด้วยกัน คือ

(1) คำนวณทางต้นทุนสินค้าขาย

| | | | |
|--------------|-----------------|---------------|-----|
| ต้นทุนรวม | (10,000 x 9.25) | 92,500 | บาท |
| ต้นทุนโดยตรง | (10,000 x 5.25) | <u>52,500</u> | บาท |
| ผลต่าง | | <u>40,000</u> | บาท |

ข้อ (2) คำนวณราคาสินค้าคงคลัง

| | | | |
|---|-----------------|---------------|-----|
| ต้นทุนรวม - รวมต้นทุนการผลิตคงที่ | (10,000 × 9.25) | 92,500 | บาท |
| ต้นทุนโดยตรง - ไม่รวมต้นทุนการผลิตคงที่ | (10,000 × 5.25) | <u>52,500</u> | บาท |
| ผลต่าง | | <u>40,000</u> | บาท |

2. เมื่อปริมาณการผลิตน้อยกว่าปริมาณการขาย ค่าไรที่ได้จากวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง จะมากกว่า ที่ได้จากวิธีการบัญชีต้นทุนรวม ดังจะเห็นได้จากปี 2512

| | <u>2512</u> | | |
|----------------------|---------------|---------------|-------|
| ปริมาณการผลิต | 10,000 | 10,000 | หน่วย |
| ปริมาณการขาย | <u>20,000</u> | <u>15,000</u> | " |
| ต้นทุนโดยตรง ใ้ค่าไร | 57,000 | 20,250 | บาท |
| ต้นทุนรวม ใ้ค่าไร | <u>17,000</u> | <u>250</u> | " |
| ผลต่าง | <u>40,000</u> | <u>20,000</u> | บาท |

ผลต่างนี้เกิดจากความแตกต่างในการตีราคาสินค้าคงคลัง โดยรวมและไม่รวมต้นทุนการผลิตคงที่หน่วยละ 4 บาท

| | <u>2512</u> | | |
|------------------------------|---------------|---------------|---------------|
| ปริมาณการขาย | <u>20,000</u> | <u>15,000</u> | หน่วย |
| <u>สินค้าคงคลังต้นงวด</u> | | | |
| ต้นทุนรวม (10,000 × 9.25) | 92,500 | 92,500 | บาท |
| ต้นทุนโดยตรง (10,000 × 5.25) | <u>52,500</u> | <u>52,500</u> | " |
| ผลต่าง | <u>40,000</u> | <u>40,000</u> | บาท |
| <u>สินค้าคงคลังปลายงวด</u> | | | |
| ต้นทุนรวม (5,000 × 9.25) | - | 46,250 | บาท |
| ต้นทุนโดยตรง (5,000 × 5.25) | <u>-</u> | <u>26,250</u> | <u>20,000</u> |
| ผลต่าง | <u>40,000</u> | <u>20,000</u> | บาท |

3. เมื่อปริมาณการผลิตเท่ากับปริมาณการขาย ถ้าไรที่กำไรจากทั้งสองวิธีจะเท่ากัน ซึ่งคำนวณได้โดยรวมตัวเลขทั้งสองปีเข้าด้วยกัน เพื่อให้ปริมาณการผลิตเท่ากับปริมาณการขาย

| | <u>2511</u> | <u>2512</u> | <u>รวม</u> | |
|-----------------------------|-------------|-------------|---------------|-------|
| ปริมาณการผลิต | 20,000 | 10,000 | 30,000 | หน่วย |
| ปริมาณการขาย | 10,000 | 20,000 | 30,000 | " |
| กำไร (ขาดทุน) สุทธิ | | | | |
| ตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวม | 23,500 | 17,000 | <u>40,500</u> | บาท |
| ตามวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง | (16,500) | 57,000 | <u>40,500</u> | " |

4. ตามวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง การที่ปริมาณการขายเพิ่มขึ้นหรือลดลงนั้น มีผลทำให้ส่วนชดเชยกำไรเพิ่มขึ้นหรือลดลงในอัตราส่วนเดียวกัน เพราะว่า ต้นทุนสินค้ามีลักษณะที่เปลี่ยนแปลงได้เท่านั้น

| | <u>ราคาต่อหน่วย</u> | |
|-------------------------------|---------------------|-----|
| ราคาขาย | 13.00 | บาท |
| ต้นทุนแปรได้: ต้นทุนการผลิต | 5.25 | |
| ต้นทุนการจำหน่ายและบริการรวม | <u>2.40</u> | " |
| ส่วนชดเชยกำไร | <u>7.35</u> | บาท |

| ปี | ปริมาณการขาย | <u>ส่วนชดเชยกำไร</u> | <u>ส่วนชดเชยกำไรที่ปรากฏ</u> |
|------|--------------|----------------------|------------------------------|
| | | ต่อหน่วย | ในงบกำไรขาดทุน |
| 2511 | 10,000 | 7.35 | 73,500 |
| 2512 | 15,000 | 7.35 | 110,250 |
| 2512 | 20,000 | 7.35 | 147,000 |

5. ถ้าวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง เน้นถึงความสำคัญของบริษัทขาย กังนั ก่าโรหรือซากุนก็ได้ จึงขึ้นลงตามค่าขาย

ส่วนวิธีการบัญชีต้นทุนรวม เน้นถึงความสำคัญทั้งปริมาณการขายและปริมาณการขาย กังนั ก่าโรหรือซากุน จึงไม่ได้แสดงความสัมพันธ์กับค่าขายเลย ดังจะเห็นได้จากงบกำไร ซากุนว่าถึงแม้ค่าขายในปี 2512 จะเพิ่มขึ้นจากปี 2511 ถึง 100 % ก็ตาม แต่กำไรสุทธิ กลับลดลง 27 ²/₅ %

| | การบัญชีต้นทุนโดยตรง | | การบัญชีต้นทุนรวม | | |
|------------------|----------------------|---------|-------------------|---------|-----|
| | 2511 | 2512 | 2511 | 2512 | |
| ค่าขาย | 130,000 | 260,000 | 130,000 | 260,000 | บาท |
| กำไร(ซากุน)สุทธิ | (16,500) | 57,000 | 23,500 | 17,000 | บาท |

นักบัญชีบางคนกล่าวว่า การวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายโรงงาน ที่รวมทั้งต้นทุนคงที่และต้นทุน แปรได้นั้น บางครั้งทำให้กำไรในงวดที่ขายสินค้าได้น้อย สูงกว่ากำไรในงวดที่ขายสินค้าได้มาก ดังจะเห็นได้จากงบกำไรซากุนตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวม ในปี 2511 ขายได้ 10,000 หน่วย ได้กำไรถึง 23,500 บาท แต่ในปี 2512 ถ้าหากขายได้ 20,000 หน่วย จะได้กำไรเพียง 17,000 บาท และถ้าหากขายได้ 15,000 หน่วย ก็จะได้กำไรเพียง 250 บาทเท่านั้น ซึ่งขัดกับความรู้สึกโดยทั่วไป เพราะว่าเมื่อสามารถขายสินค้าได้มากขึ้น ก็ควรจะได้รับกำไร มากขึ้นด้วย แต่เมื่อตัวเลขกลับแสดงผลตรงข้ามเช่นนี้ ย่อมแสดงให้เห็นว่า วิธีการบัญชีที่ได้ มีข้อบกพร่องบางอย่าง และยังเป็นการไม่ได้อ้างอิงแก่นักงานขายอีกด้วย

ถ้าหากใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงแล้ว ผลปรากฏว่า ในปี 2511 เมื่อขายสินค้าได้ 10,000 หน่วย จะซากุน 16,500 บาท ซึ่งสามารถอธิบายได้ว่า เป็นเพราะปริมาณการขาย ค่าเกินไป ไม่คุ้มกับต้นทุนคงที่ของกิจการ ถ้าหากขายสินค้าได้ 15,000 หน่วย จะมีกำไร 20,250 บาท และถ้าหากขายได้ 20,000 หน่วย จะทำให้กิจการมีกำไรถึง 57,000 บาท ยิ่งกว่านั้น ถ้าจะดูจากส่วนลดขายกำไร จะเห็นได้ว่า ถ้าขาย 10,000 หน่วย จะได้ส่วนลดขาย กำไร 73,500 บาท และถ้าขายได้ 20,000 หน่วย ก็เพิ่มขึ้นเป็นสองเท่า ก็จะได้ส่วน ลดขายกำไร 147,000 บาท หรือเป็นสองเท่าด้วยเช่นเดียวกับ

สรุปความแตกต่างระหว่าง วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงกับวิธีการบัญชีต้นทุนรวม 4

| | การบัญชีต้นทุนรวม | การบัญชีต้นทุนโดยตรง |
|--|--|---|
| 1. การคำนวณอัตราค่าใช้จ่ายโรงงาน | อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานรวมค่าใช้จ่ายโรงงานทั้งหมด | อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานรวมเฉพาะค่าใช้จ่ายโรงงานแปรได้เท่านั้น |
| 2. การคำนวณต้นทุนการผลิตของสินค้าคงคลัง | ต้นทุนของสินค้า = ต้นทุนเบื้องต้น + ค่าใช้จ่ายโรงงานที่แปรได้ + ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ | ต้นทุนของสินค้า = ต้นทุนเบื้องต้น + ค่าใช้จ่ายโรงงานแปรได้ |
| 3. การคำนวณต้นทุนของสินค้า สำหรับพิจารณาสมรรถภาพในการหากำไร | เหมือนกับ (2) เว้นแต่ในกรณีพิเศษ | ต้นทุนของสินค้า = ต้นทุนเบื้องต้น + ค่าใช้จ่ายโรงงานแปรได้ + ต้นทุนในการจำหน่าย และการดำเนินงานแปรได้ (เว้นแต่ในกรณีพิเศษ) |
| 4. การแยกประเภทและการบันทึกค่าใช้จ่ายโรงงานและต้นทุนในการจำหน่าย | การแยกประเภทขั้นต้น : แยกตามแผนก หรือ ศูนย์ต้นทุน การแยกประเภทขั้นที่สอง : แยกตามรายการค่าใช้จ่าย (เช่น ของใช้เบ็ดเตล็ด, ค่าแรงทางอ้อม ฯลฯ) | การแยกประเภทขั้นต้น : แยกตามต้นทุนคงที่ หรือ ต้นทุนแปรได้ การแยกประเภทขั้นที่สอง : แยกตามแผนกหรือ ศูนย์ต้นทุน การแยกประเภทขั้นที่สาม : แยกตามรายการค่าใช้จ่าย (เช่น ของใช้เบ็ดเตล็ด, ค่าแรงทางอ้อม ฯลฯ) |

(ต่อ)

| | การบัญชีต้นทุนรวม | การบัญชีต้นทุนโดยตรง |
|---|--|---|
| 5. การคำนวณกำไรสุทธิจากการดำเนินงาน และวิธีการ เสนอกำไรสุทธิจากการดำเนินงาน | กำไร เบื้องต้น = ค่าขายสุทธิ - ต้นทุนสินค้าขาย (ต้นทุนโรงงานคงที่และแปรได้รวมกัน) กำไรสุทธิจากการดำเนินงาน = กำไรเบื้องต้น - ต้นทุนในการจำหน่ายและการดำเนินงาน (ต้นทุนคงที่และแปรได้รวมกัน) | ส่วนลดขายกำไร = ค่าขายสุทธิ - ต้นทุนสินค้าขายแปรได้ - ต้นทุนในการจำหน่ายสินค้าและต้นทุนดำเนินงานแปรได้ กำไรสุทธิจากการดำเนินงาน = ส่วนลดขายกำไร - ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ - ค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายและการดำเนินงานคงที่ |
| 6. การเปรียบเทียบตัวเลขกำไร : กำไรสุทธิ (ตามวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง) = กำไรสุทธิ (ตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวม) + การเปลี่ยนแปลงของค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ของงานระหว่างทำและสินค้าคงคลังทั้งต้นปีและปลายปี | | |

⁴ Robert I. Dickey (ed) Cost Accountants' Handbook. (Second Edition, New York, The Ronald Press Co., 1966)

ประโยชน์และขอบเขตจำกัดในการใช้การบัญชีต้นทุนโดยตรง

ข้อดีของวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง

สมาคมนักบัญชีของอเมริกา ได้กล่าวถึงข้อดีข้อเสียของวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงไว้ใน S.A.A. Research Series No. 23 ซึ่งพอจะสรุปข้อดีได้ดังนี้.-

1. การบัญชีต้นทุนโดยตรง ให้ข้อมูลที่แสดงความสัมพันธ์ระหว่าง ต้นทุน-ปริมาณ-กำไร ซึ่งให้ประโยชน์ในการวางแผนกำไร ทำให้ฝ่ายจัดการไม่คำนึงตัวเลขมาจัดทำไว้เมื่อต้องการใช้ตัวเลขเหล่านั้น

2. เมื่อใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง การเปลี่ยนแปลงในส่วนแบ่งค่าใช้จ่ายคงที่ที่เกิดจากการเพิ่มหรือลดสินค้าคงคลัง จะไม่เป็นผลต่อกำไรประจำงวด ถ้าปัจจัยอย่างอื่น เช่น ราคาขาย ต้นทุน ส่วนผสมของสินค้าประเภทต่าง ๆ ที่จะขาย (Sales mix) ฯลฯ คงที่หมดแล้ว กำไรจะเปลี่ยนแปลงไปในทางเดียวกับปริมาณการขาย

3. งบต้นทุนการผลิต และงบกำไรขาดทุน ที่จัดทำขึ้นตามวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง สอดคล้องกับแนวความคิดของฝ่ายจัดการมากกว่างบต้นทุนการผลิตและงบกำไรขาดทุนที่จัดทำขึ้นตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวม จึงทำให้ฝ่ายจัดการเข้าใจรายงานต้นทุนโดยตรงได้ง่ายยิ่งขึ้น

4. การบัญชีต้นทุนโดยตรง เน้นถึงผลของต้นทุนคงที่ที่มีต่อกำไร เพราะแสดงตัวเลขต้นทุนคงที่ทั้งจำนวน ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดนั้น

5. ตัวเลขส่วนชดเชยกำไรตามวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง ทำให้การประเมินผล การขายสินค้าประเภทต่าง ๆ ผลจากยอดขายต่าง ๆ หรือจากประเภทลูกค้า ทำให้ได้ผลมากขึ้น เพราะว่าถ้าบัญชีหาในการแบ่งสรรต้นทุนคงที่ตามประเภทสินค้า ยานการขาย หรือประเภทลูกค้า ออกไป

6. ต้นทุนโดยตรงมีความสัมพันธ์กับแผนงานสำหรับใช้ในการควบคุมต้นทุนอย่างใกล้ชิด เช่นเดียวกับต้นทุนมาตรฐาน และงบประมาณแบบยืดหยุ่นได้ ซึ่งความความจริงแล้ว งบประมาณ

แบบยืดหยุ่นได้¹ ก็คือ สักขัตหนึ่งของการบัญชีต้นทุนโดยตรง มีธุรกิจหลายแห่งที่ใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง เช่นนี้โดยที่ไม่ทราบ

7. การบัญชีต้นทุนโดยตรง ก่อให้เกิดแนวความคิดในการพิจารณาสินค้าคงคลัง โดยคำนึงถึงแต่เพียงรายจ่ายเท่าที่จำเป็นต่อการจ่ายในการผลิตสินค้าเท่านั้น¹

นอกจากนั้น ธุรกิจที่ได้หันมาใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง ยังพบประโยชน์ที่สำคัญอื่น ๆ อีก กล่าวคือ

1. การบัญชีต้นทุนโดยตรง ให้งบการเงินประจำงวดที่แน่นอนกว่า วิธีการบัญชีต้นทุนรวมจะแสดงกำไรประจำงวดสูงไปเมื่อระดับสินค้าคงคลังเพิ่มขึ้น และจะแสดงกำไรต่ำไปเมื่อระดับสินค้าคงคลังลดลง ส่วนการบัญชีต้นทุนโดยตรงจะให้งบการเงินประจำงวดที่แน่นอน ไม่ว่าระดับสินค้าคงคลังจะเพิ่มขึ้น ลดลง หรือเท่าเดิมก็ตาม

2. การบัญชีต้นทุนโดยตรง ทำให้การบัญชีแสดงผลตามความรับผิดชอบที่เห็นได้ชัด วิธีการบัญชีต้นทุนรวมมักจะก่อให้เกิดการขบถความรับผิดชอบยุ่งยาก หรือไม่อาจจะกระทำได้ เช่น ความแตกต่างในปริมาณการผลิต (Production Variance) สำหรับงวดใดงวดหนึ่งไม่สามารถแยกออกได้ว่าเป็นความรับผิดชอบของฝ่ายผลิตหรือฝ่ายขาย สำหรับในระยะยาว ความแตกต่างในปริมาณการผลิต สามารถควบคุมได้โดยการตัดสินใจและการกระทำของผู้บริหาร การขาย ส่วนในระยะสั้นจะขึ้นอยู่กับ การตัดสินใจและการกระทำของผู้บริหารการผลิตเกือบทั้งหมด วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงไม่คำนึงถึงความแตกต่างในปริมาณการผลิตนี้

3. ผู้บริหารงานสามารถตัดสินใจได้รวดเร็วขึ้น โดยใช้รายงานประจำวันที่ได้รับจากบันทึกทางการบัญชีตามวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงเป็นหลัก และยังสามารถหารายงานพิเศษในส่วนที่เกี่ยวกับการดำเนินงานในอนาคตได้โดยง่ายอีกด้วย

¹ S.A.A. Research No. 23

Quoted in Cost Accountants' Handbook p. 9.73

4. ทำให้ผู้บริหารงานมองการณ์ไกล เพราะการแบ่งความรับผิดชอบในการผลิตและการขายออกจากกันนั้น ทำให้สามารถดำรายนงานเกี่ยวกับการวางแผนกำไรได้ วิธีการงบประมาณแบบเดิมที่เปิดโอกาสให้ผู้บริหารงานอธิบายความแตกต่างที่เกิดจากรายจ่ายจ่ายจริงสูงกว่าที่ประมาณไว้ นั้น มีความเข้มแข็งที่จะทำให้ฝ่ายจัดการมีศิลปในการแก้ตัว รายงานเกี่ยวกับการวางแผนกำไร โดยคาดคะเนการปรับปรุงการดำเนินงานไว้ล่วงหน้าเป็นรายเดือน ทำให้ฝ่ายจัดการไม่ต้องเสียเวลาไปสำรวจดูว่าอะไรเกิดขึ้นบ้าง และเกิดขึ้นเพราะเหตุใด

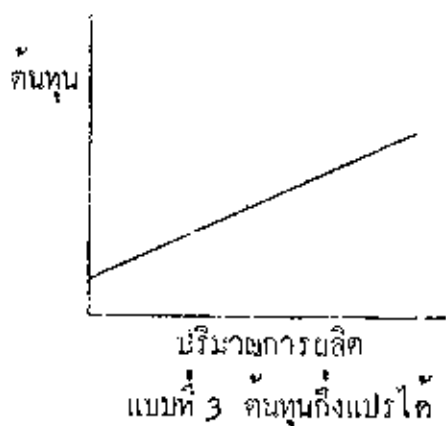
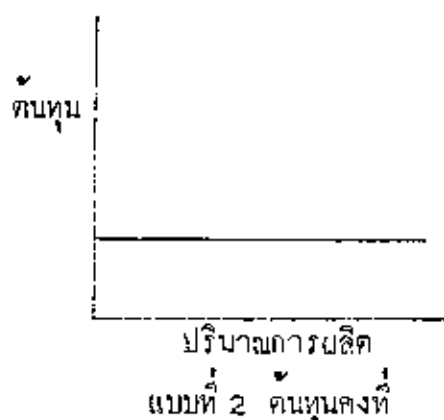
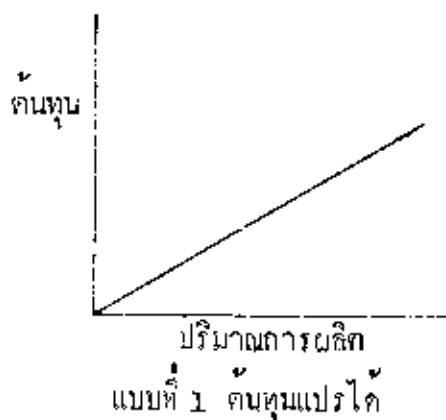
5. การถ่วงดุลต้นทุนสินค้า ทำให้ได้ง่ายกว่าและน่าเชื่อถือกว่า เพราะว่าหลักการแบ่งสรรต้นทุนลงที่ซึ่ง เกี่ยวข้องกับการประมาณ และการตัดสินใจของแต่ละบุคคลออก

6. การบัญชีต้นทุนโดยตรง ประหยัดค่าใช้จ่ายในการลงบัญชี เพราะว่าเป็นวิธีการที่ง่าย และไม่จำเป็นต้องแบ่งสรรต้นทุนลงที่ หรือทำการวิเคราะห์เป็นพิเศษ เหมือนเช่น วิธีการบัญชีต้นทุนรวม

7. การบัญชีต้นทุนโดยตรง ให้อัตราส่วนกำไรที่แท้จริงและเหมาะสม เพราะคิดแค่เพียงต้นทุนแปรได้เท่านั้น ต้นทุนคงที่ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการรักษาความสามารถในการผลิต และเกิดขึ้นตามกาลเวลา ไม่ได้เกิดขึ้นตามการไว้งาน

ข้อเสียของวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง

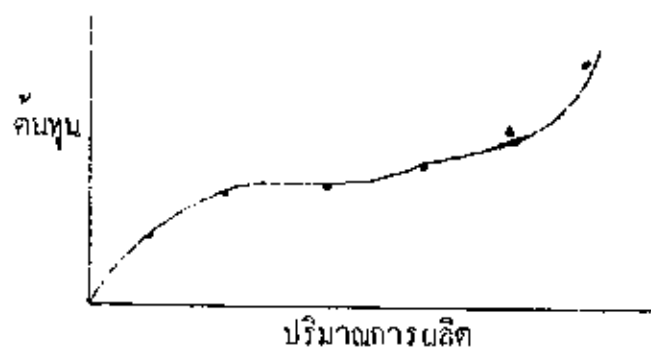
Professor R. Lee Brunnet ได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับปัญหาและขอบเขตจำกัดของวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง ไว้ใน Management Bulletin No. 54 ของ American Management Association ซึ่งมีจุดที่น่าสนใจหลายประเด็น คือ

1. ปัญหาในการแยกประเภทต้นทุนภาพที่ 1

การแยกประเภทต้นทุนออกเป็น ต้นทุนคงที่และต้นทุนแปรได้นี้ เป็นขั้นแรกในการใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง ต้นทุนโดยทั่วไปมักจะมีลักษณะตามภาพที่ 1 วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงจะให้ผลดีที่สุด ถ้าต้นทุนมีลักษณะเป็นแบบหนึ่งแบบใดในสองแบบแรก แต่ความจริง ต้นทุนไม่ได้มีอยู่เพียงสองแบบ คือ ต้นทุนแปรได้ และต้นทุนคงที่เท่านั้น ยังมีต้นทุนอีกแบบหนึ่ง คือ ต้นทุนกึ่งแปรได้

ซึ่งจำเป็นต้องแบ่งออกเป็น ส่วนที่แปรได้ และส่วนที่คงที่ เช่นกัน ถ้าเป็นต้นทุนถึงแปรได้แบบที่ 3 ก็ไม่สู้จะเป็นปัญหานัก แต่ถ้าเป็นต้นทุนถึงแปรได้แบบที่ 4 แล้ว มันจะถือเป็นต้นทุนประจำงวด ต้นทุนประเภทนี้จะกระทบกระเทือนต่อการคำนวณจุดเสมอจุด และการคำนวณอื่น ๆ สำหรับการวางแผนกำไร เพราะว่า ส่วนคงที่ที่ได้รับจากสินค้าจะต้องคูณกับต้นทุนประจำงวดในระดั้มต่าง ๆ กัน ดังนั้น จึงต้องประสบปัญหาเกี่ยวกับระดับปริมาณการผลิตและปริมาณการขายตลอดเวลา

นอกจากนั้น ต้นทุนที่มีความสัมพันธ์กับระดับการผลิต จะถือเป็นต้นทุนแปรได้ และถือเป็นตัว ต้นทุนสินค้าคงหน่วย โดยสมมติว่า มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิตเป็นเส้นตรง ซึ่งหมายความว่า ต้นทุนแปรได้ต่อหน่วยจะเท่าเดิมในทุกๆ ระดับของการผลิต และยังหมายความว่า ถ้าไม่ทำการผลิต ต้นทุนแปรได้ก็จะไม่เกิดขึ้น ดังนั้น ในกรณีที่ต้นทุนไม่ได้อาศัยความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิตเป็นเส้นตรง ข้อสมมตินี้จึงไม่ตรงกับความเป็นจริง และยังเป็นข้อจำกัดประโยชน์ที่จะได้รับในการใช้ข้อมูลที่ได้จากวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงในการควบคุมและตัดสินใจทางการจัดการอีกด้วย



ภาพที่ 2

ขอบเขตจำกัดของการแยกประเภทต้นทุนที่ตัวอีกอย่างหนึ่ง ก็คือ ต้นทุนบางอย่างไม่ได้เป็นเส้นตรง แต่มีลักษณะตามภาพที่ 2 ซึ่งอาจจะเป็นไปได้ ในแง่การประหยัดเมื่อระดับการผลิตสูงขึ้น แต่เมื่อสูงกว่าระดับใดระดับหนึ่งแล้ว ก็อาจจะเกิดการไม่ประหยัดขึ้นได้ จึงอาจกล่าวได้ว่า

วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงเหมาะสมกับสภาพการณ์ ซึ่งต้นทุนส่วนมากมีความโน้มเอียงที่จะแบ่งออกเป็นต้นทุนแปรได้ และต้นทุนคงที่ได้ แต่สำหรับในกรณีที่ไม่ได้ การบัญชีต้นทุนโดยตรงเป็นการแยกประเภทต้นทุนที่ไร้เหตุผล และเป็นการบังคับให้บัญชีต่าง ๆ เป็นไปในแบบที่สมมติขึ้น ทำให้ได้ข้อมูลที่ไม่เป็นจริง อาจทำให้การตัดสินใจผิดพลาด และทำให้การควบคุมไม่ได้ผล

2. การเปลี่ยนแปลงลักษณะของต้นทุน ถึงแม้ว่าจะสามารถแยกประเภทต้นทุนได้เป็นที่เรียบร้อย และนำเอาวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงมาใช้แล้วก็ตาม แต่ก็ยังต้องคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงลักษณะของต้นทุนไว้ด้วย ต้นทุนบางอย่างอาจจะเปลี่ยนจากต้นทุนคงที่มาเป็นต้นทุนแปรได้ และในทางกลับกัน ต้นทุนแปรได้ก็อาจจะเปลี่ยนเป็นต้นทุนคงที่ได้เช่นเดียวกัน วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงไม่ได้เตือนให้ฝ่ายจัดการทราบถึงการเปลี่ยนแปลงนี้ ดังนั้น ถ้าไม่มีการพิจารณาถึงการแยกประเภทต้นทุนบ้างเป็นครั้งคราวแล้ว จะทำให้การวางแผนและการตัดสินใจการดำเนินงานโดยอาศัยการสมมติในลักษณะของต้นทุนผิดพลาดได้

3. การบัญชีต้นทุนโดยตรงให้ต้นทุนสินค้าต่อหน่วยเพียงบางส่วนเท่านั้น ถ้าพิจารณาให้ดี จะเห็นว่า การบัญชีต้นทุนโดยตรง ให้ต้นทุนสินค้าต่อหน่วยเพียงบางส่วน คือ เฉพาะส่วนที่เป็นต้นทุนแปรได้เท่านั้น ถึงแม้ว่าต้นทุนเพียงบางส่วนนี้จะเป็นส่วนสำคัญของต้นทุนสำหรับใช้ทางการจัดการก็ตาม แต่การตัดสินใจของธุรกิจบางกรณีต้นทุนรวมก็มีความสำคัญเช่นเดียวกัน และบางครั้งอาจจะวอนและคุ้นเคยกับการใช้ข้อมูลต้นทุนรวมก็ได้ ต้นทุนรวมมีส่วนช่วยในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายในระยะยาว เช่น การตัดสินใจจัดหาสิ่งอำนวยความสะดวกใหม่ ๆ ในการผลิตที่มีราคาสูง หรือการตัดสินใจตั้งราคาขาย ซึ่งอาจจะผูกพันต่อไปอีกเป็นเวลานาน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง เกี่ยวกับการกำหนดราคาขายต้นทุนรวมจะเป็นสิ่งจำเป็นเมื่อฝ่ายจัดการไม่สามารถทราบข้อมูลเกี่ยวกับความต้องการของตลาดได้มากนัก หรือในการตั้งราคาสินค้าใหม่ซึ่งใช้สินค้าอื่นแทนไม่ค่อยได้ หรือในกรณีที่กิจการเป็นผู้นำในการตั้งราคา ต้นทุนรวมอาจจะใช้เป็นหลักสำหรับประมาณต้นทุนของคู่แข่งกันได้เป็นอย่างดี และเป็นเกราะชี้ให้เห็นถึงปฏิกิริยาตอบโต้ของคู่แข่งชั้นที่มีต่อการตัดสินใจเกี่ยวกับราคาขายของกิจการอีกด้วย เพราะขอมเป็นที่ทราบกันคืออยู่แล้วว่า สนาธิกในอุตสาหกรรมมีความโน้มเอียงที่จะตั้งราคาขายโดยใช้ต้นทุนรวมเป็นหลัก

นอกจากนั้น การใช้จ่ายต้นทุนโดยตรงโดยไม่มีงบประมาณนั้น ไม่เป็นการเพียงพอ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในกรณีทำงานตามสัญญาให้แก่รัฐบาล หรือการผลิตสินค้าตามคำสั่ง ซึ่งราคายาขี้มีกำหนดไว้ในสัญญาแล้ว ดังนั้น ในกรณีเช่นนี้จึงควรใช้ต้นทุนรวมเป็นหลัก

ผู้บริหารการขายบางคนก็คุ้นเคยกับการใช้ตัวเลขต้นทุนรวม ได้เตือนว่า ในการเปลี่ยนมาใช้ตัวเลขต้นทุนโดยตรง ควรจะระวังการตั้งราคาที่กำลังเกินไป เพราะเขาได้สังเกตเห็นว่า ถ้าตั้งราคาโดยผู้ดูแลเพียงต้นทุนแปรได้เท่านั้น ไม่ได้ให้ความมั่นใจเพียงพอว่า ส่วนชดเชยกำไรที่ได้รับจากการขายสินค้า (Product Contribution) จะคุ้มกับต้นทุนประจำงวด ฝ่ายจัดการจึงควรมีความเข้าใจในตัวเลขบางส่วนที่นำมาใช้ในการตั้งราคาขายนี้ด้วย

เกี่ยวกับเรื่องนี้ NMA มีความเห็นว่า "ถ้าวิธีใช้การบัญชีต้นทุนโดยตรงนั้น ไม่ได้ให้ต้นทุนการผลิตที่สมบูรณ์ ดังนั้น เพื่อให้ต้นทุนสินค้าสำหรับใช้ในการกำหนดราคายาขี้ หรือส่วนรับใช้ในการตัดสินใจในระยะยาว จึงจำเป็นต้องประมาณต้นทุนคงที่โดยใช้ปริมาณการผลิตตามปกติ หรือปริมาณการผลิตอื่น ๆ เป็นหลัก"²

4. ต้นทุนคงที่เฉพาะ เพื่อที่จะสามารถตั้งราคาสินค้า ปรับปรุงและส่งเสริมการขายสินค้าให้ดีขึ้น ธุรกิจจำเป็นต้องทราบถึงส่วนชดเชยกำไรจากการขายสินค้าประเภทเดียวกัน (Product Line Contribution) และส่วนชดเชยกำไรจากการขายสินค้าแต่ละชนิด (Product Contribution) ด้วย กิจกรรมบางแห่งที่ใช้การบัญชีต้นทุนโดยตรง ไม่ได้แบ่งสรรต้นทุนประจำงวดให้กับการผลิตสินค้าประเภทต่าง ๆ (Product Line) เพราะว่า ตามคำจำกัดความแล้วไม่ถือว่าเป็นต้นทุนสินค้า ดังนั้น

² NMA. Research Report No. 23 Quoted in Cost Accountants Handbook p. 9.74

ในการใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง จึงจำเป็นต้องพิจารณาไม่เฉพาะแต่เพียงต้นทุนแปรได้ ซึ่งสามารถแบ่งเป็นต้นทุนต่อหน่วยได้เท่านั้น ยังต้องพิจารณาถึงต้นทุนเฉพาะประเภทสินค้าด้วยเหมือนกัน ต้นทุนคงที่ซึ่งมีความสัมพันธ์กับการผลิตสินค้าประเภทใดโดยเฉพาะ ก็ควรจะนำมาคิดรวมด้วย ต้นทุนประจำงวดซึ่งใช้ร่วมกันในการผลิตสินค้าหลายประเภท ก็ควรจะนำมาแบ่งให้กับสินค้าแต่ละประเภทด้วยเช่นกัน ในทำนองนี้ จะทำให้ทราบถึงส่วนชดเชยกำไรต่อหน่วย (Unit Profit Contribution) ส่วนชดเชยกำไรจากการขายสินค้าชนิดต่าง ๆ (Product Contribution) และส่วนชดเชยกำไรจากการขายสินค้าประเภทเดียวกัน (Product Line Contribution) สำหรับไว้ใช้พิจารณาสูงกว่าสินค้าประเภทใด ให้ส่วนชดเชยต่อกำไรรวมอย่างไร ยิ่งกว่านั้นยังอาจนำมาใช้พิจารณาผลิตสินค้าอื่น แทนสินค้าที่ให้ส่วนชดเชยกำไรค่าก็ได้³

³ R. Leo Bruznet, Direct Costing - Problems and Limitation,
In American Management Association Management Bulletin No. 54,
p. 16 - 18

การบัญชีต้นทุนโดยตรงในการจัดการ

วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงให้ประโยชน์แก่ฝ่ายจัดการหลายประการ ประโยชน์ที่ใ้แก่กันมากได้แก่

1. เป็นเครื่องมือในการควบคุม
2. เป็นเครื่องมือในการวางแผนกำไร
3. ช่วยในการกำหนดราคาสินค้า

การควบคุม

การใช้การบัญชีต้นทุนโดยตรง ทำให้มีการบัญชีความรับผิดชอบ (Responsibility Accounting) ทั้งนี้เพราะการบัญชีต้นทุนโดยตรงแยกต้นทุนแปรได้และต้นทุนคงที่ออกจากกัน จึงแสดงให้เห็นชัดถึงความรับผิดชอบของฝ่ายจัดการในระดับต่าง ๆ ซึ่งจะรับผิดชอบในต้นทุนที่เขาสวมรับผิดชอบได้เท่านั้น สำหรับต้นทุนที่ไม่สามารถควบคุมได้จะคงอยู่ในความรับผิดชอบของฝ่ายจัดการชั้นสูง จึงทำให้การควบคุมต้นทุนเป็นไปโดยใกล้ชิด และมีประสิทธิภาพมากขึ้น ฝ่ายจัดการโดยเฉพาะอย่างยิ่งทางด้านการขายจะได้รับงบการเงินที่มีความหมายและเข้าใจง่าย ซึ่งแสดงถึงค่าขายและต้นทุนการผลิตอย่างเหมาะสม ความแตกต่างระหว่างค่าขายที่กำหนดไว้กับค่าขายจริงที่ได้รับนั้นเกิดขึ้นจากสาเหตุหลายประการด้วยกัน เช่น ราคาขาย ปริมาณการขาย หรืออัตราส่วนการขายสินค้าประเภทต่าง ๆ ซึ่งปัจจัยเหล่านี้ผู้จัดการฝ่ายขายเป็นผู้รับผิดชอบอยู่โดยตรง

ไม่เพียงแต่ผู้จัดการฝ่ายขายเท่านั้นที่ได้รับประโยชน์จากการหางบการเงินตามวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง ฝ่ายอื่น ๆ ก็ยังได้รับประโยชน์ด้วยเหมือนกัน โดยการจัดทำรายงานตามความรับผิดชอบขึ้น

ผู้จัดการฝ่ายผลิตสามารถศึกษาถึงความแตกต่างในปริมาณวัตถุดิบที่ใช้ ความแตกต่างในประสิทธิภาพของพนักงาน และความแตกต่างในค่าใช้จ่ายโรงงานที่สามารถควบคุมได้

ผู้จัดการฝ่ายจัดซื้อ รับผิดชอบเกี่ยวกับความแตกต่างในราคาวัตถุดิบที่ซื้อ

ผู้จัดการฝ่ายบุคคล รับผิดชอบเกี่ยวกับความแตกต่างในอัตราค่าแรงงาน

ฝ่ายจัดการทั่วไป ซึ่งเป็นผู้กำหนดประสิทธิภาพของโรงงานทั้งทางด้านคนงานและเครื่องจักร รับผิดชอบเกี่ยวกับความแตกต่างในค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการใช้สิ่งอำนวยความสะดวกมากหรือน้อยไป

การวางแผนกำไร

การวางแผนกำไรนี้ บางครั้งนี้ผู้เรียกว่า การวางแผนงบประมาณ หรือการวางแผนการดำเนินงาน เพราะว่าเป็นเรื่องเกี่ยวกับการวางแผนการดำเนินงานในอนาคต เพื่อให้ได้กับกำไรตามที่กำหนดไว้ โดยแบ่งการวางแผนเป็น 2 ประเภท คือ การวางแผนกำไรประจำงวด (Periodic Profit Planning) เช่น การจัดทำงบประมาณประจำปี และการวางแผนกำไรเฉพาะโครงการ (Project Profit Planning) เช่น การส่งเสริมการขายสินค้าเฉพาะอย่าง การประกวดราคา การเพิ่มหรือเลิกสินค้าบางอย่าง ย้ายการขายบางเขต หรือลูกค้าบางราย เป็นต้น การวางแผนกำไรนี้ รวมทั้งการวางแผนกำไรสำหรับระยะยาว คือ เกินกว่า 1 ปี และการวางแผนกำไรระยะสั้นคือ ตั้งแต่ 1 ปีลงมา International Association of Accountants ได้สรุปผลจากการสำรวจบริษัท 50 แห่งที่ใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงไว้ใน IIAA Research Report No.37 Current Application of Direct Costing ว่าวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง มีประโยชน์ในการวางแผนกำไรสำหรับระยะสั้นและในการตัดสินใจบัญชีประจำวันทางธุรกิจมากกว่าในการวางแผนสำหรับระยะยาว ในการวางแผนกำไรจำเป็นต้องทราบถึงความสัมพันธ์ระหว่างกำไร และปัจจัยหลักที่มีผลต่อกำไร ซึ่งได้แก่ ปริมาณการขาย ราคาขาย อัตราส่วนการขายสินค้าประเภทต่าง ๆ (Sales mix) ต้นทุนการผลิตและต้นทุน

การจำหน่าย เพราะว่าปัจจัยต่าง ๆ เหล่านี้ถือเป็นปัจจัยที่แปรได้ในการวางแผนกำไร¹

การที่ทราบถึงความสัมพันธ์ระหว่าง ต้นทุน ปริมาณ และกำไร นอกจากจะช่วยในการวางแผนกำไรแล้ว ยังทำให้ทราบถึงอัตราส่วนที่กำไรผันแปรไปตามปริมาณการผลิต (Marginal Income Ratio) อีกด้วย ซึ่งน่าจะช่วยในการพิจารณาว่าควรจะเพิ่มปริมาณการผลิตหรือไม่ ในกรณีที่มีกำลังการผลิตเหลืออยู่ และน่าจะช่วยในการเลือกสินค้า ลูกค้า ย่านการขาย ฯลฯ ที่ให้กำไรสูงสุด ในกรณีที่มีกำลังการผลิตจำกัด

ในกรณีที่มีกำลังการผลิตเหลือ การอาจเพิ่มกำไรได้ โดยการไล่กำลังการผลิตที่เหลืออยู่นี้ผลิตและขายสินค้าที่ให้ส่วนชดเชยกำไร การเพิ่มปริมาณการขายอาจทำได้หลายทาง เช่น โดยการจูงใจให้ลูกค้าในปัจจุบันซื้อสินค้ามากขึ้น โดยการขยายตลาดสินค้าที่ขายอยู่ในปัจจุบันให้กว้างขวางขึ้น โดยการไล่สิ่งอำนวยความสะดวกที่โตไม่เต็มที่ผลิตสินค้าชนิดใหม่ ฯลฯ

ส่วนในกรณีที่มีกำลังการผลิตมีจำกัด วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงยังสามารถช่วยฝ่ายจัดการในการกำหนดสินค้าที่ให้กำไรแก่กิจการมากที่สุด ซึ่งได้แก่สินค้าที่ให้ส่วนชดเชยกำไรสูงสุด โดยพิจารณาจากส่วนชดเชยกำไรต่อปัจจัยที่จำกัดขนาดของธุรกิจ เช่น วัตถุดิบ แรงงาน กำลังการผลิต เป็นต้น

การกำหนดราคาขาย

การกำหนดราคาขาย เป็นปัญหาที่สำคัญอย่างหนึ่งที่ฝ่ายจัดการมักจะประสบอยู่เสมอ ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาขาย ได้แก่

1. ความยืดหยุ่นของอุปสงค์
2. การแข่งขัน
3. ลักษณะของสินค้า
4. ต้นทุนการผลิตและการนำสินค้าออกสู่ตลาด

¹ National Association of Accountants
Research Report No. 37 Current Application of Direct Costing, p. 22

NAA. Research Report No. 37 กล่าวถึงการหาค่าไรต่อหน่วย ซึ่งหาผลที่คาดว่าจะได้จากกรกำหนดราคาขาย ไว้ว่ามีอยู่ 2 วิธีด้วยกัน คือ

1. โดยการคำนวณหาต้นทุนประจำงวดต่อหน่วย ซึ่งรวมทั้งต้นทุนการผลิต ต้นทุนการจำหน่าย และต้นทุนการบริหารงานประจำงวด เมื่อนำมารวมกับต้นทุนโดยตรงก็จะได้ต้นทุนรวมต่อหน่วย เพื่อนำมาใช้เปรียบเทียบกับราคาขายที่จะกำหนดขึ้น (The Net Profit Approach)

2. โดยนำเอาต้นทุนโดยตรงไปหักออกจากราคาขายที่จะกำหนดขึ้น เพื่อหาส่วนแะดะเวยก่าไรต่อหน่วย (The Marginal Income Approach) ซึ่งจะมีผลกระทบกระเพื่อนต่อกำไรรวมเมื่อปริมาณสินค้าที่ขายเปลี่ยนแปลงไป

วิธีแรกสอดคล้องกับวิธีการบัญชีต้นทุนรวม แต่ในทางปฏิบัติโดยทั่วไป การกำหนดราคาขายไม่ได้ใช้ต้นทุนรวมต่อหน่วย มักจะใช้แค่เพียงต้นทุนการผลิตต่อหน่วยเท่านั้น

ส่วนวิธีที่สองสอดคล้องกับวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง ความสะดวกในการหาตัวเลขต้นทุนโดยตรง และส่วนแะดะเวยก่าไร สำหรับใช้ในการตัดสินใจกำหนดราคาขายนี้เป็นเหตุผลที่สำคัญประการหนึ่ง ที่บริษัทซึ่งร่วมในการศึกษาเกี่ยวกับการใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงของ NAA ดันมาใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง²

ในการกำหนดราคาขาย ฝ่ายจัดการส่วนมากมักจะมีแนวคิดในแนวที่สองคือ ส่วนแะดะเวยก่าไร (Marginal Approach) อยู่แล้ว คือ สำเนียงถึงว่าควรจะกำหนดราคาสินค้าอย่างไร จึงจะสามารถแข่งขันกับผู้อื่นได้ โดยมีส่วนแะดะเวยก่าไรเพียงพอนที่จะคุ้มกับต้นทุนลงที่ และยังคงมีกำไรเหลืออยู่ ต้นทุนที่ใช่ประโยชน์มากที่สุดในการตัดสินใจในที่นี้ก็คือ ต้นทุนโดยตรงนั่นเอง.

² จากแหล่งเดียวกัน หน้า 43 - 44