

บทที่ ๘



### สรุปและข้อเสนอแนะ

แต่เดิมการ เก็บข้อมูลทางการบัญชียังไม่สามารถสนองความต้องการของฝ่ายบริหารได้  
อย่างเต็มที่ เนื่องจากผู้บริหารส่วนใหญ่มีความเข้าใจว่า การบัญชีเป็นสิ่งที่ให้ประโยชน์เพียงเพื่อ  
การนำเอาไปเสียภาษีอากรและทำขึ้นให้ถูกต้องตามกฎหมายเท่านั้น จากการศึกษาพบว่าผู้บริหาร  
มีทัศนคติที่เปลี่ยนแปลงไปจากเดิมมาก ทั้งนี้จะดูได้จากความสนใจในตัวเลข เบื้องต้นที่จะนำมาบันทึก  
บัญชี การจัดวางรูปบัญชี และวิธีการบัญชีต่าง ๆ ที่นำมาใช้ โดยยึดหลักประโยชน์ของข้อมูลทาง  
การบัญชีที่จะได้รับเป็นสำคัญ

หลักและวิธีการบัญชีที่สำคัญ ๆ ได้ถูกนำมาใช้ เพื่อให้การจัดทำงบแสดงผลการดำเนินงาน  
เป็นไปโดยรวดเร็ว และให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในเชิงการตัดสินใจมากขึ้น อาทิ การกำหนดศูนย์  
ต้นทุนภายในโรงงานเพื่อรวบรวมค่าใช้จ่ายตามความโน้มเอียงที่จะเปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการ  
ผลิต นอกเหนือจากการแยกประเภทต้นทุนตามลักษณะของค่าใช้จ่ายตามการบันทึกบัญชีในแบบธรรมดาคา  
ทั่ว ๆ ไป การนำเอาต้นทุนมาตรฐานมาใช้เป็นเครื่องวัดประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของโรงงาน  
ต่าง ๆ รวมทั้งใช้ในการติดตามราคาสินค้าคงเหลือ และกำหนดเป็นต้นทุนสินค้าที่ขาย ทำให้วิธีการบัญชี  
ต้นทุนของกิจการง่ายและสะดวกขึ้น นอกจากนี้ การจัดระเบียบขบวนการบัญชีไม่เพียงแต่เป็น  
ประโยชน์เพื่อแยกประเภทของรายได้และค่าใช้จ่ายเท่านั้น แต่ยังเป็นประโยชน์ในการสรุปผลและ  
จัดทำรายงานต่าง ๆ โดยเครื่องจักรประมวลผลอีกด้วย

ถึงแม้ว่าแนวความคิดในเรื่องของวิธีต้นทุนแปรได้ จะได้ถูกนำมาใช้อย่างเต็มที่ในการ  
จัดวางรูปและกำหนดวิธีการบัญชีก็ตาม ข้อจำกัดประการสำคัญที่สุดของวิธีนี้ก็คือ ยังไม่เป็นวิธีการ  
บัญชีที่รับรองโดยทั่วไป รวมทั้งอาจจะก่อให้เกิดปัญหาหรือข้อโต้แย้งกับกรมสรรพากรในการเสีย  
ภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงทำให้กิจการที่ศึกษาจำต้องติดตามราคาสินค้าโดยรวมส่วนหนึ่งของต้นทุนคงที่ใน

การผลิต เข้าไว้ในมูลค่าสินค้าคงเหลือ ในขณะที่เดียวกันก็รวบรวมข้อมูลจากการบันทึกบัญชี สรุปผล จัดทำเป็นรายงานผลการดำเนินงานแยกแสดงบรรทัดหนึ่งต่างหาก เน้นให้เห็นว่าเป็นการปรับปรุง ผลกำไรจากวิธีต้นทุนแปรได้เข้าหาวิธีต้นทุนรวม

ผลจากการนำเอาหลักเกณฑ์และวิธีต้นทุนแปรได้มาใช้นี้เอง ทำให้กิจการรู้จักกำไรแปรได้ ต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์ และได้นำมาใช้เป็นหลักในการวางแผนการจำหน่าย โดยเลือกส่งเสริมการขายปูนซีเมนต์ผสมมากกว่าปูนซีเมนต์พอร์ตแลนด์ ทั้งนี้เพราะปูนซีเมนต์ผสมสามารถทำกำไรแปรได้ถึง ๓๓% ส่วนปูนซีเมนต์พอร์ตแลนด์ทำกำไรแปรได้เพียง ๓๐% เท่านั้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งในขณะที่ยังสามารถเลือกได้ว่าจะผลิตเองหรือนำเข้ามาจำหน่าย อันเนื่องมาจากภาวะการแข่งขันของปูนซีเมนต์พอร์ตแลนด์ที่เกิดขึ้นอยู่ในประเทศขณะนี้

อย่างไรก็ตาม จะเห็นว่าแม้วิธีต้นทุนแปรได้จะเป็นประโยชน์อย่างมาก แต่อาจก่อให้เกิดปัญหาหลาย ๆ ด้าน หากนำเอาวิธีนี้มาใช้ ดังนั้น จึงควรศึกษาให้เข้าใจอย่างถ่องแท้ถึงข้อจำกัดของวิธีนี้เสียก่อน ผู้เขียนมีความคิดเห็นบางประการที่เกี่ยวกับวิธีต้นทุนแปรได้ ดังนี้

๑. กิจการที่สามารถนำเอาวิธีต้นทุนแปรได้มาใช้ได้อย่างสมบูรณ์ หากเป็นกิจการที่ผลิตสินค้า ควรเป็นกิจการที่มีช่วงการผลิตสั้น ๆ เช่น การผลิตหินปูนโดยระเบิดจากภูเขา งานประเภทช่างฝีมือ เช่น งานแกะสลัก ตัดเสื้อผ้าสำเร็จรูป ซึ่งมีต้นทุนการผลิตส่วนใหญ่เป็นค่าวัสดุุดิบและค่าแรงงาน หรือเป็นกิจการที่มีจำนวนต้นทุนแปรได้สูงเมื่อเทียบกับต้นทุนคงที่ หากเป็นกิจการที่ซื้อสินค้ามาขายก็ควรเป็นร้านค้าปลีก หรือห้างสรรพสินค้า ซึ่งโดยแท้จริงแล้วกำไรเบื้องต้นของกิจการเหล่านี้ก็คือกำไรแปรได้ตามความหมายของวิธีต้นทุนแปรได้นั้นเอง ทั้งนี้เพราะต้นทุนสินค้าที่ซื้อมาและตัดเป็นต้นทุนสินค้าขายในงบกำไรขาดทุนนั้น เข้าลักษณะเป็นต้นทุนแปรได้ทั้งจำนวน ส่วนค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารก็คือต้นทุนคงที่ตัดจ่ายในงบกำไรขาดทุนในงวดเดียวกัน

๒. หากกิจการนำเอาวิธีต้นทุนแปรได้มาใช้ได้อย่างสมบูรณ์ กล่าวคือ ตีราคาสินค้าคงเหลือเพียงต้นทุนแปรได้ และวัดผลการดำเนินงานในระหว่างงวดตามวิธีต้นทุนแปรได้แล้ว แม้ว่าผลกำไรตามวิธีนี้จะไม่ใช่ยอมรับของกรมสรรพากรในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่โดยเหตุที่กำไรสุทธิทางการบัญชีไม่จำเป็นจะต้องเท่ากับกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีอากร การกรอกแบบใน

ภ.ง.ด. ๕ ยังมีวิธีที่สามารถปรับปรุงกำไรสุทธิทางบัญชีเข้าหากำไรสุทธิตามวิธีต้นทุนรวมหรือกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีอากรด้วยวิธีคำนวณดังนี้คือ

$$\text{ส่วนของกำไรที่จะปรับปรุง} = \frac{\text{ต้นทุนคงที่}}{\text{กำลังผลิตปกติ}} \times (\text{ปริมาณการผลิต} - \text{ปริมาณการขาย})$$

ส่วนในด้านสินทรัพย์หมุนเวียนในงบดุล การเสนอรายงานต่อบุคคลภายนอกหรือผู้ใช้งบการเงินอื่นควรจะเป็นหน้าที่ของผู้สอบบัญชีของกิจการ โดยการเปิดเผยข้อเท็จจริงนี้ให้ทราบในหมายเหตุประกอบงบการเงิน กับทั้งแสดงความเห็นเพิ่มเติมในรายงานของผู้สอบบัญชีในวรรคความเห็นว่าการใช้วิธีต้นทุนแปรได้นี้ จะมีผลกระทบต่อกระเบื้องจนเป็นสาระสำคัญต่อรายการต่าง ๆ ในงบดุลอย่างไรหรือไม่เพียงใด

๓. กิจการที่ทำการผลิตเต็มที่ ปริมาณการขายเท่า ๆ กับปริมาณการผลิตในงวดเดียวกัน และจำนวนสินค้าคงเหลือไม่สามารถเก็บไว้ได้นานเพราะอาจเสื่อมคุณภาพ การใช้วิธีการบัญชีต้นทุนแปรได้ จะไม่มีผลต่อกำไรขาดทุนเลย เพียงแต่มีผลต้องบแสดงฐานะการเงินของกิจการเท่านั้น คือสินค้าคงเหลือมีมูลค่าเพียงต้นทุนแปรได้ โดยมีได้รวมส่วนหนึ่งของต้นทุนคงที่ ซึ่งถ้าจำนวนสินค้าคงเหลือเป็นจำนวนไม่สำคัญถ้าเทียบกับสินทรัพย์ทั้งหมดของกิจการแล้ว ก็อาจแก้ไขได้โดยแสดงเป็นหมายเหตุประกอบในงบการเงินแสดงถึงมูลค่าสินค้าคงเหลือที่ควรเพิ่มขึ้น เมื่อนับรวมส่วนหนึ่งของต้นทุนคงที่ในสินค้าคงเหลือในการเสนอรายงานต่อบุคคลภายนอก สำหรับกิจการที่ศึกษา การใช้วิธีการบัญชีต้นทุนแปรได้อย่างแท้จริงในปัจจุบัน จะไม่กระทบกระเทือนต่องบการเงินจนเป็นสาระสำคัญ กล่าวคือ ในงบกำไรขาดทุน ผลกำไรไม่ว่าจะคำนวณด้วยวิธีใด ก็อบจะเท่า ๆ กัน เพราะปริมาณความต้องการชิเมนต์มีมากเกินกำลังผลิตที่มีอยู่ภายในประเทศรวมทั้งหมด ดังนั้นปริมาณการผลิตจึงไม่เพียงพอกับความต้องการจึงต้องมีการสั่งซื้อจากต่างประเทศ ดังนั้นปริมาณชิเมนต์ที่ขายได้สำหรับส่วนที่กิจการสามารถผลิตได้เองจึงเท่า ๆ กันในงวดเดียวกัน ส่วนในงบดุลเนื่องจากเป็นอุตสาหกรรมหนัก มีการลงทุนในสินทรัพย์ถาวรสูง มูลค่าสินค้าคงเหลือในงบดุลจากการศึกษาข้อมูลเปรียบเทียบ ๓ ปี คิดเป็นร้อยละ ๒ ของสินทรัพย์ทั้งหมด ทั้งในปี ๒๕๑๔ ๒๕๒๐ และ ๒๕๒๑ หรือคิดเป็นร้อยละ ๖, ๕ และ ๔ ของสินทรัพย์หมุนเวียนในปี ๒๕๑๔ ๒๕๒๐ และ ๒๕๒๑ ตามลำดับ ทั้งนี้ โดยมีต้นทุนคงที่คิดเป็นร้อยละ ๑๖ ของต้นทุนการผลิตทั้งหมด ดังนี้

หน่วย : ล้านบาท

	๒๕๑๙	๒๕๒๐	๒๕๒๑
สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ (รวมต้นทุนคงที่)	๗๕.๖	๗๖.๕	๖๗.๔
สินทรัพย์หมุนเวียน	๑,๓๐๙.๖	๑,๕๙๖.๐	๑,๗๘๓.๑
สินทรัพย์ทั้งหมด	๓,๔๖๕.๐	๓,๕๒๒.๐	๔,๓๕๔.๕

๔. ควรได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมในการนำผลต่างจากต้นทุนแปรได้มาตรฐานไปปรับกับข้อมูลจริงที่ปรากฏในงบการเงิน ทั้งนี้อาจพิจารณาถึง จำนวนเงินของผลต่าง ปริมาณการขาย และปริมาณการผลิต ในงวดบัญชีนั้น ๆ รวมทั้งคำนึงถึงสาเหตุต่าง ๆ อันเป็นที่มาของผลต่าง ว่าสมควรจะนำไปปรับกับต้นทุนขายในงบกำไรขาดทุน หรือนำผลต่างบางส่วนไปปรับกับมูลค่าสินค้าคงเหลือในงบดุล เพื่อให้งบการเงินได้แสดงผลการดำเนินงานและฐานะของกิจการอย่างเหมาะสมตามสมควร

๕. สำหรับกิจการที่ศึกษามา โดยที่ค่าใช้จ่ายในการก่ออิฐหินไฟเพื่อซ่อมแซมหม้อเผาแต่ละครั้งเป็นจำนวนเงินมาก และมีลักษณะเป็นต้นทุนกึ่งแปรได้แบบขั้นบันได (Step Variable Cost) กล่าวคือ เป็นต้นทุนที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงตามปริมาณการผลิตที่เพิ่มขึ้นหรือลดลง แต่ไม่เป็นไปในสัดส่วนเดียวกัน เนื่องจากผลของระยะเวลาการใช้งานหม้อเผาและระดับการผลิตที่เปลี่ยนแปลงไป ดังนั้น เพื่อให้การพิจารณาผลต่างจากต้นทุนแปรได้มาตรฐานเป็นไปโดยใกล้เคียงกับมาตรฐานที่ตั้งไว้ ควรมีการตั้งสำรองค่าใช้จ่ายประเภทนี้ไว้ตามระบบเกณฑ์พึงรับพึงจ่ายเป็นประจำทุกเดือน เพื่อป้องกันมิให้มีผลต่างเกิดขึ้นเป็นจำนวนมากอย่างผิดปกติในเดือนที่มีค่าใช้จ่ายประเภทนี้เกิดขึ้น การตั้งสำรองค่าใช้จ่ายอย่างเหมาะสมโดยอาศัยวิธีการบัญชีเช่นนี้ จะช่วยให้งบแสดงผลการดำเนินงานไม่ถูกกระทบกระเทือนมากนัก เพราะผลจากการตั้งสำรอง เมื่อมีต้นทุนเกิดขึ้นจริง ก็จะนำไปปรับกับบัญชีสำรองที่ตั้งไว้

๖. โดยที่ต้นทุนมาตรฐานเป็นประโยชน์ในการบันทึกบัญชีเพื่อตราราคาสินค้าคงเหลือ ณ วันสุดท้ายของงวดบัญชีในงบดุล และการจัดทำต้นทุนมาตรฐานเป็นการกำหนดล่วงหน้าสำหรับเหตุการณ์ในอนาคต โดยเฉพาะอย่างยิ่งในภาวะการณ์ปัจจุบันขณะที่ราคาวัสดุที่ใช้ในการผลิตรวมทั้งค่าขนส่ง

มีแนวโน้มที่มีแต่จะสูงขึ้น อันสืบเนื่องมาจากการขึ้นราคาน้ำมันของประเทศในกลุ่มโอเปก การกำหนดมาตรฐานในด้านราคาของวัสดุที่ใช้ในการผลิต ควรระมัดระวังเป็นพิเศษ กล่าวคือ ควรใช้ราคาในปัจจุบัน ณ วันที่ในงบดุลนั้นเป็นหลัก ไม่ควรคาดคะเนเมื่อเพิ่มสำหรับเหตุการณ์ที่จะเกิดขึ้นหลังวันที่ในงบดุล ทั้งนี้เพราะจะทำให้กิจการมีผลกำไรเกิดขึ้นลวงหน้าส่วนหนึ่งอันเนื่องมาจากการตีราคาสินค้าคงเหลือ และกลายเป็นภาระที่กิจการจะต้องจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลลวงหน้าโดยมิได้ตั้งใจ

๗. ควรได้มีการพิจารณาทบทวนรายงานทางการบัญชีประเภทต่าง ๆ ที่จัดพิมพ์โดยเครื่องจักรประมวลผลเสียใหม่ โดยคำนึงถึงประเภทของรายงานที่จะต้องเก็บรักษาตามกฎหมายและความจำเป็นในการใช้งาน การลดจำนวนรายงานต่าง ๆ ที่มีอยู่ในปัจจุบันให้สามารถใช้งานได้หลาย ๆ วัตถุประสงค์ในชุดเดียวกัน เป็นการลดงานพิมพ์ได้ โดยไม่จำเป็นต้องจัดพิมพ์หลายครั้ง

นอกเหนือจากนี้ กิจการที่ใช้เครื่องจักรประมวลผลลงบัญชีและจัดทำผลการดำเนินงานการศึกษาเบื้องต้นเกี่ยวกับระบบงานและโครงสร้างทางการบัญชีของกิจการ โดยเฉพาะส่วนที่เครื่องทำการลงบัญชีให้เองจากโปรแกรมคำสั่งงาน จะทำให้สามารถวางแผนการตรวจสอบได้กว้างขวางขึ้น ในการติดตามรายการทางการบัญชี และการหาสิ่งที่ผิดปกติจากการบันทึกรายการ ทั้งนี้เพราะการเปลี่ยนแปลงระบบงานหนึ่ง อาจมีผลกระทบไปยังอีกหลาย ๆ ระบบงานที่เกี่ยวข้อง โดยที่โปรแกรมคำสั่งงานในอดีตไม่อาจครอบคลุมไปถึงเงื่อนไขใหม่ ๆ ที่เกิดขึ้นได้อย่างทั่วถึงเสมอไป

โดยที่บทความต่าง ๆ ที่แสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับวิธิตันทุนแปรได้ในประเทศไทยขณะนี้ยังมีอยู่ไม่มากนัก ดังนั้น วิทยานิพนธ์ฉบับนี้อาจช่วยให้มีข้อมูลเกี่ยวกับวิธิตันทุนแปรได้ที่ใช้ปฏิบัติอยู่จริง การศึกษาให้เข้าใจอย่างถ่องแท้ถึงประโยชน์และข้อจำกัดของวิธีนี้ และการนำไปใช้อย่างระมัดระวัง จะทำให้นักบัญชีไทยมีความเห็นที่กว้างขวางขึ้น และจะพยายามค้นคิดหาวิธีใหม่ ๆ ที่ดีกว่าเดิมในแง่ของการเสนอข้อมูลแก่ผู้ใช้ ซึ่งเท่ากับว่าเป็นการส่งเสริมพัฒนาการทางด้านวิชาชีพการบัญชีมากยิ่งขึ้น