



## การบัญชีต้นทุนรวมและการบัญชีต้นทุนผันแปร : แนวคิดและความแตกต่าง Absorption Costing Vs. Variable Costing : The concept and the difference

พรธพร เครือวงศ์<sup>1</sup>  
Punsaporn Cruawong<sup>1</sup>

<sup>1</sup>อาจารย์ประจำคณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏกำแพงเพชร แม่สอด

### บทคัดย่อ

การคำนวณต้นทุนของสินค้าในกิจการที่ผลิตสินค้าทำได้ 2 ลักษณะ คือ การคำนวณต้นทุนของสินค้าตามวิธีต้นทุนรวม (Absorption Costing หรือ Full Costing) และการบัญชีต้นทุนผันแปร (Variable Costing หรือ Direct Costing) ความแตกต่างของการคำนวณต้นทุนสินค้าด้วยวิธีการบัญชีต้นทุนรวมและการบัญชีต้นทุนผันแปรก็คือ การบัญชีต้นทุนรวมจะนำค่าใช้จ่ายการผลิตซึ่งมารวมคำนวณเป็นต้นทุนของสินค้า ในขณะที่การบัญชีต้นทุนผันแปร จะไม่นำค่าใช้จ่ายการผลิตซึ่งมารวมคำนวณเป็นต้นทุนของสินค้า แต่จะถือว่าค่าใช้จ่ายในการผลิตซึ่งเป็นต้นทุนงวดเวลาของงวดบัญชีนั้นๆ จากความแตกต่างดังกล่าวทำให้การรายงานกำไรจากการดำเนินงานของทั้ง 2 วิธีอาจมีความแตกต่างกัน ซึ่งในบทความนี้จะได้อธิบายถึง 1). แนวคิดพื้นฐานของการคำนวณต้นทุนสินค้าตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวมและวิธีต้นทุนผันแปร 2). ความแตกต่างของการบัญชีต้นทุนรวมและต้นทุนผันแปร 3). การบัญชีที่เกี่ยวข้องสำหรับค่าใช้จ่ายการผลิต และ 4). แนวทางการเลือกวิธีการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ ซึ่งกิจการจะเลือกใช้วิธีการใดเพื่อนำใช้ในการคำนวณต้นทุนสินค้านั้น กิจการควรเลือกใช้วิธีที่ทำให้ผู้ใช้ข้อมูลสามารถนำข้อมูลที่ได้ไปประเมินสถานการณ์และใช้เป็นข้อมูลเพื่อการตัดสินใจได้อย่างแม่นยำที่สุด  
คำสำคัญ : การบัญชีต้นทุนรวม/ การบัญชีต้นทุนผันแปร/ ต้นทุนสินค้า

### Abstract

Two general methods that manufacturing companies generally used in costing product are: absorption costing ( or full costing) and variable costing (or direct costing). The different between the two methods is that absorption costing treats fixed manufacturing overhead as a part of product cost while variable costing treats it as a period cost. From that make operating income between the two methods may be different too. This article will discuss the accounting as follow: 1). The concept of absorption costing (or full costing) and variable costing (or direct costing). 2). The different between absorption costing (or full costing) and variable costing (or direct costing). Accounting for manufacturing overhead cost and 4.) The way to choose the methods for product cost. So that the companies should select the method that give the suitable data for user to determine and making an accurate decision.

**Key words:** Absorption Costing (Full costing) / Variable Costing (Direct Costing) / Product Cost

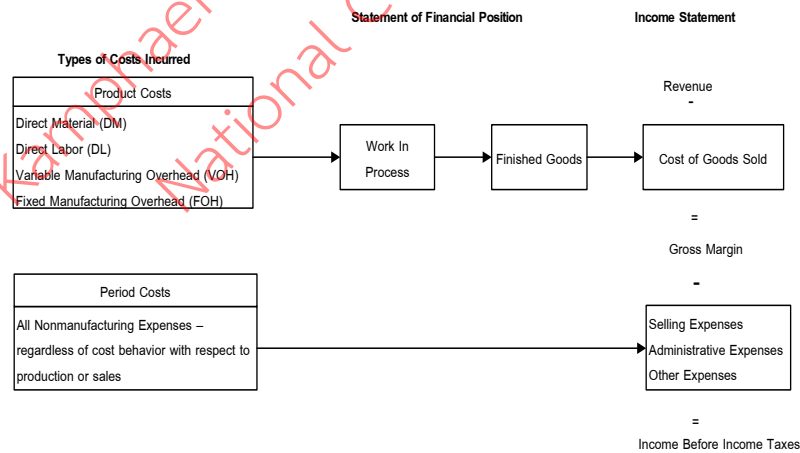
### บทนำ

ในการผลิตสินค้านั้น จะต้องมีการสะสมต้นทุนผลิตภัณฑ์ไม่ว่าจะเป็นวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง หรือค่าใช้จ่ายการผลิตไว้ในบัญชีงานระหว่างทำ และเมื่อกระบวนการผลิตสินค้าเสร็จสิ้นลงแล้วก็จะได้สินค้าสำเร็จรูป ดังนั้นกิจการจึงต้องมีการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ของสินค้าสำเร็จรูปเหล่านั้น และนำข้อมูลมารายงาน โดยทั่วไปการคำนวณต้นทุนของสินค้าสำเร็จรูปสามารถคำนวณได้ 2 วิธี ได้แก่ วิธีต้นทุนรวม (Absorption Costing หรือ Full Costing) และวิธีต้นทุนผันแปร (Variable costing หรือ Direct Costing) เนื่องจากการบัญชีต้นทุนรวมที่ใช้ในการจัดทำรายงานให้แก่บุคคลภายนอกไม่ได้แยกแยะต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่ออกจากกัน ทำให้การประเมินความเสี่ยงในการดำเนินงานของผู้ใช้งบการเงินทำได้ยาก กิจการจึงอาจจำเป็นต้องมีการรายงานข้อมูลต้นทุนด้วยวิธีต้นทุนผันแปร เพื่อให้ข้อมูลที่

จำเป็นแก่ผู้ใช้ข้อมูลภายในกิจการ บทความนี้จะอธิบายถึงแนวคิดพื้นฐานของการคำนวณต้นทุนสินค้าตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวมและการบัญชีต้นทุนผันแปร ความแตกต่างของการบัญชีต้นทุนรวมและการบัญชีต้นทุนผันแปร การเลือกวิธีการคำนวณต้นทุนโดยพิจารณาผลกระทบของการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนรวม และการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนผันแปร

### แนวคิดพื้นฐานของการคำนวณต้นทุนสินค้าตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวมและวิธีต้นทุนผันแปร

การคำนวณต้นทุนสินค้าตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวม (Absorption costing) หรือวิธีต้นทุนเต็ม (Full costing) เป็นการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์เพื่อนำไปหาต้นทุนขายในงบกำไรขาดทุน และแสดงรายการสินค้าคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงิน เพื่อรายงานให้แก่บุคคลภายนอกองค์กร โดยมีแนวคิดคือต้นทุนการผลิตที่เกิดขึ้นทั้งหมดจะนำมาคำนวณเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ โดยไม่คำนึงว่าต้นทุนนั้นจะเป็นต้นทุนคงที่หรือต้นทุนผันแปร (Hilton, 2008, P.727) ดังนั้นต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีนี้จะประกอบไปด้วย วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง ค่าใช้จ่ายการผลิตที่เป็นต้นทุนผันแปรและค่าใช้จ่ายการผลิตที่เป็นต้นทุนคงที่ ซึ่งค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่เกิดขึ้นจะต้องใช้การปันส่วนที่เหมาะสมให้แก่หน่วยของผลิตภัณฑ์ ส่วนค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารนั้นจะถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด การบัญชีต้นทุนรวมถือว่าต้นทุนการผลิตคงที่ แม้ว่าจะไม่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับสินค้าแต่ละหน่วยที่ผลิตได้ แต่ต้นทุนดังกล่าวก็ต้องถือเป็นต้นทุนของสินค้า ดังนั้น ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่จึงควรถูกปันส่วนเข้าเป็นต้นทุนของสินค้า ดังนั้น ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่ถูกบันทึกเป็นส่วนหนึ่งของสินค้าคงเหลือแสดงเป็น สินทรัพย์หมุนเวียนอยู่ในงบแสดงฐานะการเงินจนกว่าสินค้านั้นจะถูกจำหน่ายออกไป จึงจะนำต้นทุนสินค้าดังกล่าวไปคำนวณเป็นต้นทุนขายแสดงอยู่ในงบกำไรขาดทุนต่อไป แสดงแนวคิดพื้นฐานของการคำนวณต้นทุนสินค้าตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวม ได้ดังภาพที่ 1

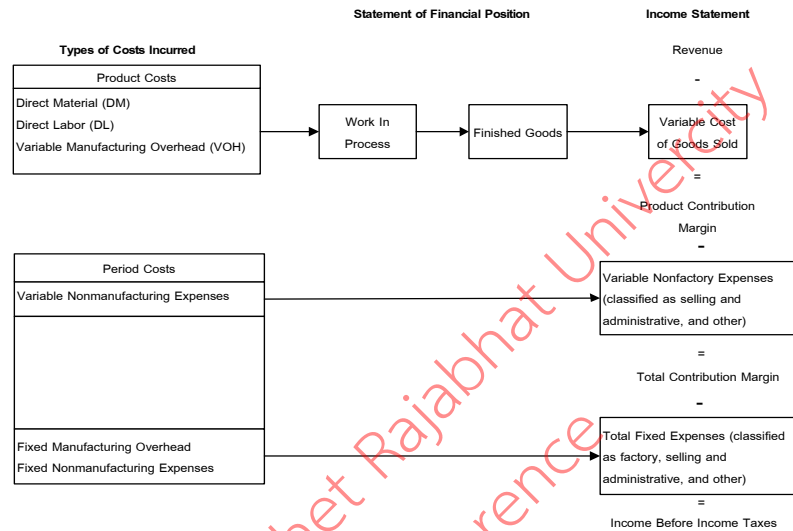


ภาพที่ 1 แสดงการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนรวมและความสัมพันธ์ในงบการเงิน  
ที่มา : (Raiborn, Kinney & Kinsey, 2010, P.80)

การคำนวณต้นทุนสินค้าอีกวิธีหนึ่ง ได้แก่ วิธีต้นทุนผันแปร (Variable Costing) หรือวิธีต้นทุนทางตรง (Direct Costing) เป็นการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์เพื่อนำเสนอข้อมูลให้แก่ผู้บริหารภายในองค์กร เพื่อให้ผู้บริหารนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้ในการวางแผน การควบคุมและการตัดสินใจของกิจการได้ การนำเสนอข้อมูลในงบการเงินตามวิธีต้นทุนผันแปรจะจำแนกข้อมูลตามพฤติกรรมของต้นทุน โดยจำแนกต้นทุนออกเป็นต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่ การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีนี้จะคำนวณเฉพาะต้นทุนการผลิตที่มีลักษณะเป็นต้นทุนผันแปรเท่านั้น (Hilton, 2008, P.729) ดังนั้นต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีนี้จะประกอบไปด้วยวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิตเฉพาะที่เป็นต้นทุนผันแปรเท่านั้น ในส่วนของค่าใช้จ่ายการผลิตที่เป็นต้นทุนคงที่จะถูกจัดเป็นต้นทุนงวดเวลาหรือต้นทุนประจำงวด เช่นเดียวกับค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารทั่วไป ด้วยแนวคิดที่ว่าค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่นั้นไม่มีความสัมพันธ์กับจำนวนผลิต จึงถือ



เป็นค่าใช้จ่ายประจำที่เกิดขึ้นตามงวดบัญชี ตามวิธีนี้ ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่ทั้งจำนวนจะถูกตัดเป็นค่าใช้จ่ายตามงวดเวลา เช่นเดียวกับค่าใช้จ่ายในการขายและค่าใช้จ่ายในการบริหาร โดยจะนำไปหักออกจากยอดขายที่เกิดขึ้นในงวดเวลาเดียวกัน ในการคำนวณกำไรขาดทุน แสดงการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนผันแปรและความสัมพันธ์ในงบการเงินได้ ดังภาพที่ 2



ภาพที่ 2 แสดงการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนผันแปรและความสัมพันธ์ในงบการเงิน

ที่มา : (Raiborn, Kinney & Kinsey, 2010, P.81)

### ความแตกต่างของการบัญชีต้นทุนรวมและการบัญชีต้นทุนผันแปร

จากที่ได้อธิบายแนวคิดพื้นฐานของทั้ง 2 วิธี พบว่าความแตกต่างของการคำนวณต้นทุนสินค้าด้วยบัญชีต้นทุนรวมและบัญชีต้นทุนผันแปร คือ ค่าใช้จ่ายการผลิตที่นำมาคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ โดยวิธีการบัญชีต้นทุนรวมจะนำค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่มากำหนดเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้าที่ผลิตได้ แต่การบัญชีต้นทุนผันแปรจะไม่นำค่าใช้จ่ายการผลิตที่มากำหนดเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้า ความแตกต่างในการคำนวณต้นทุนของสินค้านี้มีผลให้กำไรจากการดำเนินงานที่รายงานภายใต้การบัญชีต้นทุนรวมและและต้นทุนผันแปรอาจไม่เท่ากัน ในกรณีที่ปริมาณการผลิตเท่ากับปริมาณการขาย กำไรจากการดำเนินงานของทั้ง 2 วิธีจะเท่ากัน ในกรณีที่ปริมาณการผลิตในระหว่างงวดมากกว่าปริมาณการขาย ส่งผลให้มีสินค้าคงเหลือปลายงวด ดังนั้น กำไรจากการดำเนินงานตามวิธีต้นทุนรวมจะมากกว่ากำไรจากการดำเนินงานตามวิธีต้นทุนผันแปร เนื่องมาจากตามวิธีต้นทุนรวมจะถือว่าค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่คือส่วนหนึ่งของต้นทุนผลิตภัณฑ์ ดังนั้นค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่สะสมอยู่ในสินค้าที่ยังไม่ได้ขายหรือที่เรียกว่า สินค้าคงเหลือ จะยังไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด ค่าใช้จ่ายการผลิตดังกล่าวจะแสดงเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ของสินค้าคงเหลือปลายงวด และจะถูกตัดเป็นต้นทุนขายในงวดที่มีการขายสินค้าในงวดถัดไป ในขณะที่ตามวิธีต้นทุนผันแปร ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่จะแสดงเป็นต้นทุนงวดเวลาเพื่อคำนวณกำไรขาดทุนทั้งจำนวน ทำให้ในงวดบัญชีนี้กำไรจากการดำเนินงานตามวิธีต้นทุนรวมมีจำนวนสูงกว่ากำไรจากการดำเนินงานตามวิธีต้นทุนผันแปร และในกรณีที่กิจการผลิตสินค้าน้อยกว่าปริมาณที่ขาย การบัญชีต้นทุนรวมจะมีกำไรจากการดำเนินงานต่ำกว่าการบัญชีต้นทุนผันแปร เนื่องมาจากการที่มีสินค้าคงเหลือต้นงวดที่ยกมาจากงวดก่อนซึ่งสามารถจำหน่ายออกไปได้ในงวดบัญชีนี้ วิธีต้นทุนรวมจะรับรู้ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่คิดเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ในงวดก่อนนำมารับรู้เป็นต้นทุนขายในงวดนี้ ในขณะที่วิธีต้นทุนผันแปรได้รับรู้ค่าใช้จ่ายการผลิตของสินค้าต้นงวดดังกล่าวในงวดก่อนหน้าแล้ว

### การบัญชีสำหรับค่าใช้จ่ายการผลิต

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่า ความแตกต่างของการบัญชีต้นทุนรวมและการบัญชีต้นทุนผันแปรอยู่ที่การนำค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่มากำหนดเป็นต้นทุนของสินค้าที่ผลิต ซึ่งต้นทุนการผลิตสินค้าโดยทั่วไปจะประกอบด้วย วัตถุประสงค์ทางตรง



ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต ซึ่งค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นต้นทุนที่ติดตามได้ยากกว่าต้นทุนการผลิตชนิดอื่น ซึ่งต่างจากวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง ซึ่งจัดเป็นต้นทุนทางตรงที่สามารถติดตามได้อย่างชัดเจนว่าเป็นต้นทุนในการผลิตสินค้าชนิดใด ดังนั้น ค่าใช้จ่ายการผลิตจึงต้องใช้ในการปันส่วนโดยอาศัยอัตราการผลิตคิดเข้างานล่วงหน้า (Predetermined Overhead Rate) ซึ่งคำนวณจากการประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิตของงวดนำมาหารด้วยประมาณการระดับกิจกรรม กิจกรรมที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนโดยทั่วไป ได้แก่ ชั่วโมงเครื่องจักร ชั่วโมงแรงงานทางตรง ต้นทุนแรงงานทางตรง จำนวนหน่วยสินค้าที่ผลิต เป็นต้น แต่ค่าใช้จ่ายการผลิตมีทั้งส่วนที่เป็นค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร และค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรเป็นต้นทุนที่เกิดจากการทำกิจกรรมและเพิ่มขึ้นหรือลดลงตามระดับกิจกรรม ในขณะที่ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นโดยไม่เปลี่ยนแปลงไปตามระดับกิจกรรมในช่วงที่พิจารณา และเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อจัดเตรียมกำลังการผลิตของกิจการ ดังนั้น ระดับกิจกรรมที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนจึงเป็นระดับกำลังการผลิตที่คาดว่าจะทำการผลิตในปีนั้น (Expected Actual Capacity) หรือกำลังการผลิตปกติ (Normal Capacity) หรือกำลังการผลิตที่ปฏิบัติได้ (Practical Capacity) หรือกำลังการผลิตในอุดมคติ (Theoretical Capacity) หากกำลังการผลิตที่ผลิตจริง ต่ำกว่าระดับกำลังการผลิตที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการปันส่วน จะเกิดค่าใช้จ่ายในการผลิตที่ปันส่วนต่ำเกินไป (Under-Applied Overhead) ซึ่งโดยทั่วไปจะถูกปิดเข้าบัญชีต้นทุนขาย และแสดงในงบกำไรขาดทุน รวมอยู่ในรายการต้นทุนขายหรืออาจแสดงเป็นรายการแยกต่างหากที่นำมาปรับกับต้นทุนขายในงบกำไรขาดทุน (กฤติยา ยงวานิชย์, 2554, หน้า 68-69)

#### แนวทางการเลือกวิธีการคำนวณต้นทุน

การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนรวมและวิธีต้นทุนผันแปรมีข้อดีและข้อเสียที่แตกต่างกัน กิจการจำเป็นต้องเลือกใช้การนำเสนอข้อมูลให้เหมาะสมต่อการวางแผน ควบคุม และการตัดสินใจของกิจการ การเลือกใช้วิธีการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์อาจส่งผลกระทบต่อการบิดเบือนต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่แท้จริงดังที่ Cooper และ Kaplan (Cooper & Kaplan, 1988, P20.) ได้กล่าวไว้ในบทความว่า ยังคงมีการโต้เถียงกันอยู่ในหมู่นักบัญชีว่ากิจการควรเลือกใช้วิธีการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ด้วยวิธีต้นทุนรวมหรือวิธีต้นทุนผันแปร ซึ่งการเลือกวิธีคิดต้นทุนดังกล่าวจะส่งผลกระทบต่อกลยุทธ์ที่กิจการเลือกใช้ กิจการอาจใช้วิธีการคำนวณต้นทุนที่ก่อให้เกิดการบิดเบือนข้อมูลขึ้นได้ ตัวอย่างเช่น กรณีการผลิตสินค้าด้วยต้นทุนต่ำ กิจการจะได้รับความได้เปรียบเชิงการแข่งขันโดยปริมาณที่ครอบคลุมจำนวนลูกค้ามาก กิจการจำเป็นต้องใช้การลดต้นทุนต่อหน่วยให้ลดลง โดยการขยายกำลังการผลิตให้มากขึ้น ดังนั้นหากกิจการเลือกใช้วิธีการคำนวณต้นทุนที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่สูง ก็อาจทำให้กิจการไม่บรรลุเป้าหมายที่ตั้ง การวิเคราะห์แนวทางของการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์แต่วิธีเพื่อการเลือกใช้ให้เหมาะสม มีดังต่อไปนี้

การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนรวม

1. การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนรวมเป็นไปตามหลักการการจับคู่ความสัมพันธ์ระหว่างรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น สินค้าที่กิจการผลิตได้แต่ยังมีได้ขายออกไป จะแสดงต้นทุนการผลิตทั้งหมดอยู่ในรายการสินค้าคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงิน และเมื่อมีการขายสินค้าดังกล่าวออกไปจึงตัดต้นทุนดังกล่าวออกเป็นต้นทุนขายในงบกำไรขาดทุน
2. การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนรวมมีการจัดสรรต้นทุนการผลิตทุกตัวให้แก่หน่วยที่ผลิตได้ ดังนั้น กิจการสามารถกำหนดนโยบายต่างๆ เพื่อทำให้กิจการมีรายได้จากการขายมากพอที่จะชดเชยต้นทุนทั้งหมด
3. การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนรวมแสดงค่าใช้จ่ายการผลิตครบถ้วน ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจในระยะยาวของกิจการ
4. การคำนวณต้นทุนการผลิตคงที่ต่อหน่วยตามวิธีต้นทุนรวมค่อนข้างยุ่งยาก เนื่องจากตามวิธีนี้จะมีการประมาณค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่คิดเข้างานล่วงหน้า ถ้าระดับการผลิตแตกต่างไปจากที่ประมาณการไว้จะทำให้ต้นทุนที่คำนวณได้ไม่ถูกต้อง
5. จำนวนสินค้าคงเหลือมีผลต่อกำไรสุทธิของกิจการ ในกรณีที่กิจการมีสินค้าคงเหลือปลายงวดเพิ่มขึ้นจะส่งผลต่อกำไรของกิจการที่สูงขึ้น เนื่องจากค่าใช้จ่ายการผลิตที่ติดไปในสินค้าคงเหลือปลายงวด และในกรณีที่กิจการมีสินค้าคงเหลือปลายงวดลดลง จะทำให้กำไรของกิจการลดลงเนื่องจากมีค่าใช้จ่ายการผลิตของสินค้าคงเหลืองวดก่อนนำมาเป็นต้นทุนของงวดปัจจุบัน

การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนผันแปร



1. การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนผันแปรอาศัยความสัมพันธ์ของต้นทุน ปริมาณ และกำไรของสินค้าแต่ละประเภท ซึ่งแสดงให้เห็นกำไรส่วนเกิน ที่ผู้ใช้สามารถนำข้อมูลไปใช้ในการวางแผนกำไร หรือให้ข้อมูลที่เหมาะสมในการตัดสินใจในระยะสั้นของกิจการ
2. การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนผันแปร ถือว่าค่าใช้จ่ายการผลิตที่เป็นต้นทุนงวดเวลา จึงไม่มีผลต่อการกำหนดระดับการผลิตเพื่อคิดค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน และลดปัญหาในการปรับปรุงผลต่าง เมื่อมีการคิดค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานสูงหรือต่ำเกินไป
3. การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนผันแปร สะท้อนให้เห็นกำไรที่เปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการขาย ไม่ได้เปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิตเหมือนวิธีต้นทุนรวม จึงสามารถใช้ในการกำหนดราคาขายเพื่อการแข่งขัน
4. ในทางปฏิบัติ การแบ่งแยกต้นทุนใดเป็นต้นทุนผันแปรออกมาต่างหากทำได้ยาก เนื่องจากมีต้นทุนหลายประเภทไม่สามารถแบ่งแยกได้ทันทีว่าเป็นต้นทุนผันแปรต้องอาศัยเกณฑ์ในการปันส่วน
5. ในการตัดสินใจในเรื่องต่างๆ ผู้บริหารควรให้ความสำคัญกับต้นทุนคงที่ด้วย
6. ถ้ากิจการมีกำลังการผลิตเต็มที่แล้ว จะไม่ได้ประโยชน์จากวิธีต้นทุนผันแปร

จากที่ได้กล่าวมาสอดคล้องกับงานของกฤติยา ยงวณิชย์ (กฤติยา ยงวณิชย์, 2554, หน้า 68-69) ได้ศึกษาข้อโต้แย้งเกี่ยวกับข้อดีและข้อเสียของการคำนวณต้นทุนของสินค้าแต่ละวิธีตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวมและการบัญชีต้นทุนผันแปร และได้เสนอแนะเพื่อหาทางออกของข้อโต้แย้งตามแนวทางของ Sopariwala (Sopariwala 2007, P.40-47) ซึ่งได้เสนอให้ใช้กำลังการผลิตทางทฤษฎีหรือกำลังการผลิตที่สามารถปฏิบัติได้ ในการคำนวณอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่คิดล่วงหน้าเพื่อจำแนกกำลังการผลิตที่ใช้ออกจากต้นทุนการกำลังการผลิตที่ว่างเปล่า และให้แสดงต้นทุนกำลังการผลิตที่ว่างเปล่าแยกออกมาเป็นรายการหักจากกำไรจากการดำเนินงานเพื่อคำนวณกำไรสุทธิตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวม วิธีการดังกล่าวจะมีผลให้การเปลี่ยนแปลงสินค้าคงเหลือไม่มีผลกระทบต่อกำไรจากการดำเนินงานตามวิธีการบัญชีต้นทุนรวมอีกต่อไปเหมือนกับวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร ทำให้ผู้บริหารไม่สามารถตกแต่งกำไรจากการดำเนินงานโดยการปรับเปลี่ยนจำนวนสินค้าที่ผลิต เพื่อให้มีกำไรตามเป้าที่ต้องการ

## สรุป

จากที่ได้กล่าวถึงหลักการขั้นพื้นฐานของการบัญชีต้นทุนรวมและการบัญชีต้นทุนผันแปร ในการคำนวณต้นทุนสินค้า ความแตกต่างที่เกิดขึ้นจากการเลือกใช้วิธีการบัญชีต้นทุนรวมและต้นทุนผันแปร ซึ่งความแตกต่างดังกล่าวเกิดจากค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ การเลือกใช้ระดับการผลิตที่มีผลต่อการประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิต ซึ่งเหล่านี้จะส่งผลกระทบต่อกำไรของกิจการในการรายงานข้อมูล กิจการจึงจำเป็นต้องพิจารณาเลือกใช้วิธีการที่เหมาะสมและให้ข้อมูลที่ถูกต้องมากที่สุดในการรายงานข้อมูลหรือการคิดต้นทุนสินค้า เพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจของกิจการ แต่อย่างไรก็ตามในการให้ข้อมูลแก่ผู้ใช้งบการเงิน กิจการยังคงต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน โดยกิจการต้องนำเสนอการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนโดยใช้การจัดประเภทตามลักษณะหรือตามหน้าที่ของค่าใช้จ่ายภายในกิจการที่ให้ข้อมูลที่เชื่อถือได้และมีความเกี่ยวข้องมากกว่า นั่นคือการนำเสนองบการเงินด้วยวิธีต้นทุนรวมให้แก่ผู้ใช้งบการเงินต่อไป

## เอกสารอ้างอิง

- กฤติยา ยงวณิชย์. (2554). ความเหมาะสมของการนำการบัญชีต้นทุนรวมและการบัญชีต้นทุนผันแปรมาใช้ในการคำนวณต้นทุนของสินค้า. *วารสารวิชาชีพบัญชี*. 7(20). 66-75.
- Hilton, R. W. (2008). *Managerial accounting*. (17<sup>th</sup> ed). New York: McGraw-Hill/Irwan.
- Raiborn, C. A., Kinney, M. R., & Kinsey, P. J. (2010). *Cost accounting: Foundations and evolutions* (8<sup>th</sup> ed). Ohio: South-Westren Cengage Learning.
- Sopariwala, P. R. (2007). Using Theoretical Capacity to Eliminate Manipulation of Absorption Costing Income. *Cost management*. 23(6). 40