



บทที่ ๓

ปัญหาบางประการเกี่ยวกับวิธีต้นทุนแปรได้

บางครั้งความต้องการของฝ่ายบริหารอาจก่อให้เกิดปัญหาในการกำหนดวิธีการบัญชี เนื่องจากการที่ผู้บริหารต้องการทราบต้นทุนแปรได้ และกำไรแปรได้ของแต่ละผลิตภัณฑ์ ทำให้ นักบัญชีต้องยอมรับเอาแนวความคิดของวิธีต้นทุนแปรได้ มาใช้ในการกำหนดวิธีการบัญชีต้นทุน แต่อย่างไรก็ตาม การนำเอาวิธีการบัญชีต้นทุนแปรได้มาใช้ ย่อมจะก่อให้เกิดปัญหาทั้งในเรื่อง การวัดผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุน และมูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวดที่จะแสดงในงบดุล ดังนั้น ก่อนที่จะนำมาใช้จึงควรศึกษาให้เข้าใจโดยละเอียดถึงปัญหาต่าง ๆ อันอาจจะเกิดขึ้น หากนำเอาวิธีการดังกล่าวมาใช้ ซึ่งมีดังต่อไปนี้

- ก. การแยกประเภทต้นทุนแปรได้ กับต้นทุนคงที่
- ข. ปัญหาเกี่ยวกับราคาทุนของสินค้าคงเหลือ
 ๑. ไม่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป
 ๒. งบดุลแสดงสินทรัพย์หมุนเวียนต่ำ
 ๓. ใช้กำหนดราคาขายที่ไม่คุ้มทุน
- ค. ปัญหาเกี่ยวกับการวัดผลการดำเนินงาน
- ง. ปัญหาเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล

การแยกประเภทต้นทุนแปรได้ กับต้นทุนคงที่

การบัญชีต้นทุนจะให้ข้อมูลเพื่อนำไปใช้สำหรับจุดประสงค์ที่แตกต่างกัน สุดแล้วแต่ว่าจะแยกประเภทของต้นทุนออกไปในลักษณะใด ทั้งนี้เพราะคำว่าต้นทุนเป็นคำที่มีความหมายกว้างมาก เพื่อให้ได้ความหมายที่แคบลง จำเป็นจะต้องระบุเฉพาะเจาะจงว่าเป็นต้นทุนอะไร เช่น ต้นทุนโดยตรง ต้นทุนสินค้า ต้นทุนแปรได้ หรือต้นทุนคงที่ เป็นต้น แม้ว่าต้นทุนทุกประเภทที่นำมาใช้ใน

วิธีต้นทุนแปรได้ จะเป็นชนิดเดียวกับวิธีต้นทุนรวมก็ตาม แต่วิธีต้นทุนรวมมิได้ทำการแยกประเภทของต้นทุนเพื่อวัตถุประสงค์ของวิธีต้นทุนแปรได้ไว้เลย ดังนั้น เพื่อให้บรรลุถึงวัตถุประสงค์ของการนำเอาหลักการของวิธีต้นทุนแปรได้มาใช้ สิ่งซึ่งถือว่าเป็นปัญหาอันดับแรกของทุกกิจการก็คือ ความจำเป็นที่จะต้องแยกต้นทุนคงที่กับต้นทุนแปรได้ออกจากกันโดยเด็ดขาด ในกิจการอุตสาหกรรม ต้นทุนในการผลิตสินค้าจะประกอบด้วยต้นทุน ๓ ชนิด คือ วัตถุดิบโดยตรง ค่าแรงงานโดยตรง และค่าใช้จ่ายโรงงาน สำหรับวัตถุดิบโดยตรง และค่าแรงงานโดยตรง ไม่เป็นปัญหาเท่าใดนัก เพราะเป็นส่วนสำคัญที่สามารถกำหนดเข้าเป็นต้นทุนของหน่วยผลิตได้ง่ายและเปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิตโดยแจ้งชัด ส่วนที่มีปัญหามากในการแยกต้นทุนคงที่และแปรได้ของผลิตภัณฑ์ก็คือ ค่าใช้จ่ายโรงงาน ซึ่งค่าใช้จ่ายบางประเภทมีทั้งส่วนที่เป็นต้นทุนคงที่และแปรได้อยู่ร่วมกัน การจะแบ่งแยกโดยวิธีการใดนั้นขึ้นอยู่กับการศึกษาของฝ่ายบริหาร อย่างไรก็ตาม วิธีการที่นิยมใช้ ในการกะประมาณส่วนของต้นทุนทั้งสองประเภทนี้

๑. ประมาณขึ้นโดยอาศัยความร่วมมือจากวิศวกรโรงงาน

๒. ใช้เทคนิคการคำนวณค่าใช้จ่าย ณ กิจกรรม ๒ ระดับ ที่เรียกว่า The High-Low Point Method

๓. ใช้วิธีการทางสถิติในเรื่อง The Line of Regression

กล่าวโดยสรุป การจะแยกต้นทุนคงที่กับต้นทุนแปรได้ให้ถูกต้อง จำเป็นต้องรู้ลักษณะหรือพฤติกรรมของต้นทุนอย่างแท้จริง ในทางปฏิบัติ ความพยายามที่จะแบ่งต้นทุนทั้งสองประเภทนี้ออกจากกันโดยเด็ดขาดและถูกต้องยังมีปัญหาอยู่มาก ไม่ว่าจะนำวิธีการอย่างหนึ่งอย่างใดมาใช้ ก็ยังไม่สามารถกระทำได้โดยถูกต้องเต็มที่ ข้อผิดพลาดในความพยายามกำหนดต้นทุนคงที่กับต้นทุนแปรได้ยังต้องมิเกิดขึ้นเป็นธรรมดา การจะกำหนดได้โดยถูกต้องมากเพียงใดขึ้นอยู่กับลักษณะของกิจการ ความสนใจ และการเลือกใช้วิธีการของผู้บริหาร สำหรับกิจการที่ศึกษา ก็มีกรณีไขปัญหานี้โดยการกำหนดแน่ชัดลงไปว่า ค่าใช้จ่ายใดที่จะถือเป็นค่าใช้จ่ายแปรได้ และเก็บรวบรวมตามศูนย์ต้นทุนการผลิต ซึ่งจะได้อกล่าวไว้ในบทที่ ๔

ปัญหาเกี่ยวกับราคาทุนของสินค้าคงเหลือ

การกำหนดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามวิธีต้นทุนแปรได้ อาจก่อให้เกิดปัญหาต่าง ๆ ในงบการเงิน เนื่องจากทำให้แสดงมูลค่าต้นทุนสินค้าคงเหลือในงบดุลต่ำกว่าวิธีต้นทุนรวม ซึ่งไม่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป โดยเฉพาะอย่างยิ่งสินค้าคงเหลือ หากนำมูลค่าต้นทุนไปใช้ในการกำหนดราคาขายย่อมต้องมีข้อพิงระมัดระวังเป็นพิเศษ ปัญหาต่าง ๆ อาจสรุปได้ดังต่อไปนี้

๑. ไม่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป หลักของวิธีต้นทุนแปรได้ ต้นทุนของผลิตภัณฑ์จะรวบรวมเฉพาะต้นทุนแปรได้ซึ่งผันแปรตามปริมาณการผลิตโดยตรงเท่านั้น ส่วนต้นทุนคงที่ถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด (Period Cost) และนำไปหักจากค่าขายในการหาค่าไรขาดทุน แต่การรายงานต่อบุคคลภายนอก หลักการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไปถือว่า วิธีต้นทุนรวมเป็นวิธีการรายงานที่ถูกต้องในการแสดงต้นทุนของการผลิต กลุ่มนักบัญชีที่เป็นหน่วยงานของรัฐบาลและผู้ประกอบวิชาชีพทางการบัญชียอมรับการคิดต้นทุนสินค้าคงเหลือตามวิธีต้นทุนรวม และไม่เห็นด้วยกับการคิดต้นทุนสินค้าคงเหลือตามวิธีต้นทุนแปรได้^๑ นอกจากนี้ ใน Accounting Research Bulletin No. 43 ของ The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) ได้แถลงไว้ว่า "หลักของการบัญชีสำหรับการตีราคาสินค้าคงเหลือคือต้นทุน ซึ่งโดยทั่วไปหมายถึงราคาหรือสิ่งมีค่าที่ใช้ไปเพื่อให้ได้สินทรัพย์มา ในเรื่องเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือตามหลักต้นทุนหมายถึงจำนวนเงินที่จ่ายไปโดยตรงหรือโดยอ้อมที่เกิดขึ้น เพื่อให้ได้สินทรัพย์ในสภาพหรือในที่ที่เป็นอยู่" ถัดจากนั้นก็ได้กล่าวชัดเจนต่อไปอีกว่า "ควรรับรู้ไว้ด้วยว่า การไม่ยอมรับโสหุ่ยอุปกรณ์การผลิตทั้งหมดไว้เป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือ ไม่เป็นวิธีการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไป"^๒ แม้แต่ในหน่วยงานของรัฐบาลอเมริกัน เช่น คณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์ (The Securities and Exchange Commission) กรมสรรพากร (The Internal Revenue Service) และคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีต้นทุน (The Cost Accounting Standard Board)

^๑ วรวัชรณ ชัยอาญา, "การคิดต้นทุนผลิตผลตามระบบต้นทุนรวมและต้นทุนแปรได้,"

จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์ ๑ (มีนาคม ๒๕๒๒) : หน้า ๑๐

^๒ สงเวียน อินทวิชัย, การบัญชีต้นทุน, หน้า ๑๓๓

ต่างก็ไม่ยอมรับวิธีการบัญชีต้นทุนแปรได้ เป็นหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป กรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกาเองถึงกับมีการออกประกาศห้ามใช้วิธีต้นทุนแปรได้ ทั้งนี้โดยมีความเห็นว่า ต้นทุนของผลิตภัณฑ์ควรจะคิดรวมวัตถุดิบโดยตรง ค่าแรงงานโดยตรง และค่าใช้จ่ายโรงงานตามส่วนที่เหมาะสม นอกจากนี้ ในร่างแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๖ เรื่อง การบัญชีสินค้าคงเหลือของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ก็ได้เน้นความสำคัญของเรื่องนี้ไว้ว่า

โลหุ่ยการผลิตให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนแปรสภาพ โลหุ่ยการผลิตเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตอื่น ๆ นอกเหนือไปจากวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงทางตรง ตัวอย่างเช่น ค่าวัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงทางอ้อม ค่าเสื่อมราคา และค่าบำรุงรักษาโรงงานและเครื่องอุปกรณ์ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการจัดการโรงงานต่าง ๆ โลหุ่ยการผลิตคงที่ที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดให้ป็นส่วนเข้ากับสินค้าคงเหลือทั้งสิ้น

๒. งบดุลแสดงสินทรัพย์หมุนเวียนต่ำ ตามวิธีต้นทุนแปรได้ มูลค่าต้นทุนสินค้าสำเร็จรูปในงบดุลจะต่ำกว่าเมื่อเทียบกับวิธีต้นทุนรวม เป็นผลให้งบดุลแสดงยอดสินทรัพย์หมุนเวียนต่ำไปด้วย เมื่อนำไปเปรียบเทียบกับงบดุลของกิจการเดียวกันที่ใช้วิธีต้นทุนรวม อาจเป็นผลเสียต่อกิจการในการนำเอางบการเงินไปใช้ประโยชน์ในด้านการกู้ยืม เนื่องจากผู้ให้กู้เมื่อพิจารณาถึงอัตราส่วนทุนหมุนเวียน (Working Capital Ratio) แล้ว จะพบว่าสภาพคล่องของกิจการไม่ค่อยดี ยังไม่เหมาะสมที่จะให้กู้ยืม

๓. ใช้กำหนดราคาขายที่ไม่คุ้มทุน โดยทั่วไปการตั้งราคาขายสินค้าเพื่อให้คุ้มค่าการลงทุนมักจะกำหนดโดยบวกส่วนเพิ่ม (Mark up) เข้าไปในราคาต้นทุนสินค้านั้นทั้งหมด (ต้นทุนแปรได้รวมต้นทุนคงที่) แต่มูลค่าต้นทุนสินค้าตามวิธีต้นทุนแปรได้ เป็นต้นทุนที่ยังไม่ได้รวมส่วนหนึ่งของต้นทุนคงที่ ดังนั้น การตั้งราคาขายจากต้นทุนสินค้าตามวิธีต้นทุนแปรได้ เป็นสิ่งที่ควรระมัดระวังอย่างยิ่งในระยะยาวหรือในสภาวะการณ์ปกติที่ไม่มีการแข่งขันอย่างมาก เพราะอาจทำให้ได้รับกำไรที่ไม่คลุมถึงต้นทุนคงที่

ปัญหาเกี่ยวกับการวัดผลการดำเนินงาน

ข้อแตกต่างที่สำคัญของวิธีต้นทุนแปรได้ และวิธีต้นทุนรวมอยู่ที่การวัดผลกำไรหรือผลการดำเนินงาน วิธีต้นทุนแปรได้มีข้อโต้แย้งว่ามักจะแสดงกำไรที่ต่ำกว่า เนื่องจากความต่างกันในมูลค่าของสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ การแสดงกำไรต่ำเช่นนี้ย่อมไม่เป็นที่ต้องการของผู้ถือหุ้น ฝ่ายบริหาร รัฐบาล และบุคคลภายนอก เนื่องจากทุก ๆ ฝ่ายย่อมต้องการผลประโยชน์จากการแสดงยอดกำไรสูง ผู้ถือหุ้นต้องการกำไรสูงเพื่อจะให้ได้รับเงินปันผลในอัตราสูง ผู้บริหารต้องการแสดงความสามารถในการบริหารงานของตน งบกำไรขาดทุนแสดงผลกำไรสูงรัฐย่อมจะได้ประโยชน์จากการเก็บภาษีอากรเพิ่มมากขึ้น

นอกจากนี้ กำไรแปรได้จากวิธีต้นทุนแปรได้ ที่สูงกว่ากำไร เบื้องต้นตามวิธีต้นทุนรวม อาจเป็นสิ่งจูงใจให้คนงานสำคัญคิดเรียกร้องขอค่าแรงงานเพิ่ม หรือผู้ถือหุ้นขอส่วนแบ่งกำไรมากกว่าเดิม จำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องทำความเข้าใจเสียก่อนว่า กำไรแปรได้นั้นหาขึ้นมาเพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจของฝ่ายบริหารในการวางแผนงาน การนำข้อมูลไปใช้ในการวิเคราะห์ต่าง ๆ เช่น การหากำไรของกิจการซึ่งเป็นผลที่ได้มาจากการขายสินค้าในปริมาณที่ต่างกัน การวิเคราะห์ผลของการเปลี่ยนแปลงในราคาขายสินค้า การวิเคราะห์หาปริมาณการขายที่จำเป็นจะต้องเพิ่มขึ้น เพื่อให้สามารถจ่ายค่าแรงที่ต้องจ่ายให้พนักงานเพิ่มตามภาวะค่าครองชีพ การวิเคราะห์เพื่อพิจารณาว่าสามารถลดราคาขายของสินค้าได้เท่าไรจึงไม่ทำให้กิจการขาดทุน เป็นต้น

ข้อสรุปจากการวิเคราะห์หาความแตกต่างของวิธีการทั้งสองดังได้กล่าวไว้ในบทที่ ๖ สารสำคัญอยู่ที่การวัดผลกำไรหรือผลการดำเนินงานของกิจการ อันเนื่องมาจากต้นทุนคงที่ที่นำมาเปรียบเทียบกับรายได้ในงวด วิธีต้นทุนรวมต้นทุนคงที่ที่นำมาเปรียบเทียบกับรายได้ส่วนหนึ่งมาจากงวดก่อนที่โอนมาในรูปสินค้าคงเหลือต้นงวด อีกส่วนหนึ่งคือต้นทุนคงที่ในงวดนี้ ส่วนวิธีต้นทุนแปรได้นำต้นทุนคงที่ไปเปรียบเทียบกับรายได้ในปัจจุบันทั้งจำนวน ดังนั้น ถ้าปริมาณการขายคงที่ แต่ปริมาณการผลิตเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ การแสดงผลกำไรตามต้นทุนแปรได้ จะให้ผลกำไรเท่ากันทุกงวด เพราะการเปลี่ยนแปลงในสินค้าคงเหลือต้นงวดและปลายงวดไม่มีผลต่อกำไร ส่วนวิธีต้นทุนรวมนั้นจะแสดงผลกำไรที่เปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิตตลอดเวลา

เมื่อพิจารณาโดยละเอียดจะพบว่าผลกำไรที่แตกต่างกันทั้งสองวิธีนั้นอยู่ที่อิทธิพลของ ต้นทุนคงที่ ที่มีต่อปริมาณการผลิตและปริมาณการขายในงวดนั้น ๆ หากจะทำการปรับปรุงผลกำไร ตามวิธีต้นทุนแปรได้เข้าหาวิธีต้นทุนรวมแล้ว สามารถกระทำได้โดยสร้างเป็นสูตรได้ ดังนี้

$$๑. \text{ ต้นทุนคงที่ส่วนที่ปรับปรุง} = \frac{\text{ต้นทุนคงที่/ปี}}{\text{ปริมาณการผลิตปกติ}} \times (\text{ปริมาณการผลิต} - \text{ปริมาณการขาย})$$

$$๒. \text{ กำไรสุทธิตามวิธีต้นทุนรวม} = \text{กำไรสุทธิตามวิธีต้นทุนแปรได้} + \text{ต้นทุนคงที่ส่วนที่ปรับปรุง}$$

ตามตารางที่ ๓-๑ เป็นการจัดทำงบกำไรขาดทุนในรูปแบบของวิธีต้นทุนแปรได้ควบกับ วิธีต้นทุนรวม โดยแสดงค่าขายหักต้นทุนแปรได้ เหลือเป็นกำไรแปรได้ เมื่อนำต้นทุนคงที่ซึ่งประกอบด้วย ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ และค่าใช้จ่ายบริหารและการเงิน มาหักออกแล้ว จะเหลือกำไรสุทธิ ตามวิธีต้นทุนแปรได้ จากนั้นปรับด้วยค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ส่วนที่ปรับปรุง ตามสูตรการคำนวณ ที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น จะได้กำไรสุทธิตามวิธีต้นทุนรวม

การคำนวณหาค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ส่วนที่ปรับปรุงในแต่ละปี กระทำได้ดังนี้

$$\text{ปี ๒๕๒๑} = \frac{๑,๐๐๐,๐๐๐}{๒๐๐,๐๐๐} \times (๒๐๐,๐๐๐ - ๑๘๐,๐๐๐) = ๑๐๐,๐๐๐ \text{ บาท}$$

$$\text{ปี ๒๕๒๒} = \frac{๑,๐๐๐,๐๐๐}{๒๐๐,๐๐๐} \times (๑๘๐,๐๐๐ - ๒๐๐,๐๐๐) = -๕๐,๐๐๐ \text{ บาท}$$

$$\text{ปี ๒๕๒๓} = \frac{๑,๐๐๐,๐๐๐}{๒๐๐,๐๐๐} \times (๒๐๐,๐๐๐ - ๒๐๐,๐๐๐) = ๐$$

$$\text{ปี ๒๕๒๔} = \frac{๑,๐๐๐,๐๐๐}{๒๐๐,๐๐๐} \times (๑๗๐,๐๐๐ - ๑๘๐,๐๐๐) = -๕๐,๐๐๐ \text{ บาท}$$

ศูนย์มหาวิทยาลัย
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ ๓-๑

กำไรขาดทุนในเชิงของต้นทุนแปรได้ ปรับเป็นผลกำไรตามวิธีต้นทุนรวม

พันบาท

	๒๕๒๑	๒๕๒๒	๒๕๒๓	๒๕๒๔	๒๕๒๑-๒๕๒๔
ค่าขาย	๖,๓๐๐	๗,๐๐๐	๗,๐๐๐	๖,๓๐๐	๒๖,๖๐๐
หัก ค่าใช้จ่ายในการขาย	๒๗๐	๓๐๐	๓๐๐	๒๗๐	๑,๑๔๐
รายได้สุทธิจากการขาย	๖,๐๓๐	๖,๗๐๐	๖,๗๐๐	๖,๐๓๐	๒๕,๔๖๐
หัก ต้นทุนขาย	๓,๖๐๐	๔,๐๐๐	๔,๐๐๐	๓,๖๐๐	๑๕,๒๐๐
กำไรแปรได้	๒,๔๓๐	๒,๗๐๐	๒,๗๐๐	๒,๔๓๐	๑๐,๒๖๐
หัก ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่	๑,๐๐๐	๑,๐๐๐	๑,๐๐๐	๑,๐๐๐	๔,๐๐๐
ค่าใช้จ่ายบริหารและการเงิน	๗๐๐	๗๐๐	๗๐๐	๗๐๐	๒,๘๐๐
กำไรสุทธิ - วิธีต้นทุนแปรได้	๗๓๐	๑,๐๐๐	๑,๐๐๐	๗๓๐	๓,๔๖๐
ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ส่วนที่ปรับปรุง	๑๐๐	(๕๐)	๐	(๕๐)	๐
กำไรสุทธิ - วิธีต้นทุนรวม	๘๓๐	๙๕๐	๑,๐๐๐	๖๘๐	๓,๔๖๐

ปริมาณการผลิต (ตัน)	๒๐๐,๐๐๐	๑๘๐,๐๐๐	๒๐๐,๐๐๐	๑๗๐,๐๐๐	๗๖๐,๐๐๐
ปริมาณการขาย (ตัน)	๑๘๐,๐๐๐	๒๐๐,๐๐๐	๒๐๐,๐๐๐	๑๘๐,๐๐๐	๗๖๐,๐๐๐
ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่/ปี (บาท)	๑,๐๐๐,๐๐๐	๑,๐๐๐,๐๐๐	๑,๐๐๐,๐๐๐	๑,๐๐๐,๐๐๐	
ปริมาณการผลิตปกติ (ตัน)	๒๐๐,๐๐๐	๒๐๐,๐๐๐	๒๐๐,๐๐๐	๒๐๐,๐๐๐	
การเปลี่ยนแปลงในสินค้าคงเหลือ:					
สินค้าสำเร็จรูปต้นปี (ตัน)	-	๒๐,๐๐๐	๑๐,๐๐๐	๑๐,๐๐๐	
สินค้าสำเร็จรูปปลายปี (ตัน)	๒๐,๐๐๐	๑๐,๐๐๐	๑๐,๐๐๐	-	
สินค้าสำเร็จรูปต้นปี (บาท)	-	๔๐๐,๐๐๐	๒๐๐,๐๐๐	๒๐๐,๐๐๐	
สินค้าสำเร็จรูปปลายปี (บาท)	๔๐๐,๐๐๐	๒๖๐,๐๐๐	๒๐๐,๐๐๐	-	

ปัญหาเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ทวิ (๖) เกี่ยวกับการคำนวณกำไรและขาดทุนสุทธิ กำหนดเงื่อนไขในเรื่องเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือไว้ดังต่อไปนี้

"ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย

การคำนวณราคาทุนตามวรรคก่อนเมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใดตามวิชาการบัญชี ให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้"^๑

หลักสำคัญของการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลคือ จัดเก็บจากกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี โดยที่ประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดวิธีการคำนวณกำไรสุทธิไว้ จึงจำเป็นต้องอาศัยวิธีคำนวณตามหลักวิชาการบัญชี วิธีตีราคาสินค้าคงเหลือก็เช่นกัน หลักวิชาบัญชีที่นิยมปฏิบัติก็คือ วิธีต้นทุนเฉพาะของสินค้าแต่ละชิ้น (Specific Identification) วิธีเข้าก่อน-ออกก่อน (Fifo) วิธีเข้าหลัง-ออกก่อน (Lifo) วิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average) วิธี Base Stock และวิธีต้นทุนมาตรฐาน (Standard Cost) เมื่อการตีราคาสินค้าคงเหลือตามวิธีต้นทุนแปรได้ ไม่เป็นวิธีการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป ดังนั้นการกำหนดราคาสินค้าคงเหลือตามวิธีการนี้จึงไม่สามารถเป็นที่ยอมรับของกรมสรรพากรในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้

อย่างไรก็ตาม ในเรื่องเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น มีข้อสังเกตอยู่อย่างหนึ่งว่า กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีอากรไม่จำเป็นจะต้องเป็นตัวเดียวกันกับกำไรสุทธิทางบัญชีของกิจการก็ได้ ดังนั้น ปัญหาจึงไม่ใช่ปัญหาสำคัญเท่าใดนัก หากธุรกิจมีข้อมูลอย่างสมบูรณ์ ก็จะสามารถคำนวณกำไรสุทธิที่จะต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรได้

^๑ไพจิตร โรจนวานิช, ภาษีสรรพากร (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์อักษรสาสน์, ๒๕๑๖),