

ข้อสรุปและข้อเสนอแนะ

ข้อสรุปวิธีการบัญชีต้นทุน และการปฏิบัติในอุตสาหกรรมในประเทศไทย

จากการศึกษากิจการต่าง ๆ ในวงการอุตสาหกรรมของประเทศไทยในบทก่อน จะเห็นว่า กิจการต่าง ๆ มีระบบการผลิตแตกต่างกันซึ่งขึ้นอยู่กับลักษณะและชนิดของสินค้าที่ผลิต ทำให้การคิดต้นทุนการผลิตของสินค้าของแต่ละกิจการแตกต่างกันออกไปด้วย นอกจากนี้ การคิดต้นทุนการผลิตยังขึ้นอยู่กับความต้องการของฝ่ายจัดการอีกด้วย แต่อย่างไรก็ตาม ทุกกิจการต่างก็มุ่งหวังที่จะคิดต้นทุนการผลิตที่เหมาะสมแก่กิจการที่สุด และยุติธรรมที่สุด สำหรับสินค้าทุกประเภทที่กิจการทำการผลิตเพื่อจะได้นำต้นทุนที่คำนวณได้นั้นไปใช้ประโยชน์ต่อไป ไม่ว่าจะเป็นด้านการบริหารงาน การวางแผนการผลิตหรือด้านการควบคุมการผลิต

การคำนวณต้นทุนการผลิตสินค้า มีวิธีการเกี่ยวกับการคิดค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นต้นทุนการผลิตที่ปฏิบัติกัน ๒ วิธีใหญ่ ๆ ดังได้กล่าวมาข้างต้น คือวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงและวิธีการบัญชีต้นทุนรวม กิจการจะเลือกใช้วิธีการใดสำหรับการคำนวณต้นทุนของสินค้า ก็ขึ้นอยู่กับความต้องการของกิจการว่า ต้องการนำต้นทุนไปใช้ประโยชน์ในทางใดบ้าง สำหรับวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงเป็นการแบ่งค่าใช้จ่ายระหว่างค่าใช้จ่ายคงที่และค่าใช้จ่ายแปรได้ ซึ่งวิธีนี้แม้ว่ามีประโยชน์สำหรับฝ่ายบริหารในการตัดสินใจในการผลิต เพราะจะได้พิจารณาถึงค่าใช้จ่ายแปรได้ที่จะเกิดขึ้นเมื่อทำการผลิตเพิ่มขึ้น ส่วนวิธีการบัญชีต้นทุนรวมนั้น ประโยชน์อย่างสำคัญซึ่งกิจการที่ใช้วิธีนี้จะได้รับก็คือ การกำหนดราคาขายสินค้าและการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายในระยะยาว เช่นการตัดสินใจจัดหาสิ่งอำนวยความสะดวกใหม่ ๆ ในการผลิตที่มีราคาสูง ตัวอย่างเช่น การลงทุนซื้อเครื่องจักรใหม่ เป็นต้น ด้วยเหตุนี้ บางกิจการอาจจะใช้วิธีการแสดงต้นทุนสินค้าทั้งสองวิธีในการคิดต้นทุนการผลิตของกิจการ โดยอาจนำวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงมาใช้ เพื่อแสดงต้นทุนให้ฝ่ายจัดการทราบ และนำวิธีการบัญชีต้นทุนรวมมาใช้เพื่อแสดงต้นทุนต่อหน่วยหรือบุคคลภายนอก

สำหรับกิจการอุตสาหกรรมในประเทศไทย ส่วนใหญ่ใช้วิธีการบัญชีต้นทุนรวม เนื่องจากขอบเขตจำกัดบางประการของวิธีการต้นทุนโดยตรงทำให้อุตสาหกรรมที่คั้งขึ้นใหม่ยังไม่อาจใช้วิธีนี้ได้ เพราะในวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงนี้ การคำนวณต้นทุนการผลิตของสินค้าไม่ได้ให้ตัวเลขต้นทุนทั้งหมดไว้ด้วย ดังนั้นในขณะที่ความต้องการของอุตสาหกรรมใหม่ ๆ ในประเทศไทยมุ่งหวังจะได้ตัวเลขเพื่อประโยชน์ในการกำหนดราคาขายสินค้าและการตัดสินใจในนโยบายต่าง ๆ ของกิจการในระยะยาว ซึ่งถ้าใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงแล้ว กิจการจำเป็นจะต้องแสดงตัวเลขเพิ่มเติมเพื่อแสดงถึงการแบ่งสรรต้นทุนคงที่ในระดับการผลิตปกติและในระดับการผลิตอื่น ๆ ไว้ด้วย อันทำให้เกิดความไม่สะดวกและสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายมากเกินไป ด้วยเหตุนี้จึงพบว่ากิจการอุตสาหกรรมในประเทศไทยส่วนใหญ่ได้นำวิธีการบัญชีต้นทุนรวมมาใช้ในการคำนวณต้นทุนสินค้าที่กิจการผลิต โดยเฉพาะอย่างยิ่งวิธีการบัญชีต้นทุนรวมนี้ ยังใช้ได้ดีในกรณีที่กิจการผลิตสินค้าแตกต่างจากกิจการอื่น หรือในการกำหนดราคาสินค้าใหม่ ซึ่งยังไม่มีราคาตลาดกำหนดไว้ เพราะในกรณีที่กิจการผลิตสินค้าในระยะแรกเริ่มหรือผลิตสินค้าที่แตกต่างจากผู้ผลิตอื่น ๆ เช่นนี้ กิจการย่อมต้องการทราบต้นทุนรวมทั้งหมด เนื่องจากฝ่ายจัดการต้องเป็นผู้นำในการกำหนดราคาขายสินค้า แต่ฝ่ายจัดการไม่สามารถทราบข้อมูลเกี่ยวกับความต้องการของตลาดได้มากนัก การตัดสินใจทั้งราคาขายจึงต้องอาศัยตัวเลขต้นทุนรวมทั้งหมดที่เกิดขึ้นในการผลิตสินค้านั้น ๆ การใช้วิธีการบัญชีต้นทุนรวมจึงทำให้กิจการได้รับประโยชน์ดังกล่าว

ในการคำนวณต้นทุนการผลิต กิจการส่วนมากแยกค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายของแต่ละแผนก ซึ่งมีทั้งแผนกผลิตและแผนกบริการ และเนื่องจากแผนกบริการได้ให้บริการแก่แผนกผลิตด้วย ค่าใช้จ่ายในแผนกบริการดังกล่าวนี้จะต้องแบ่งสรรไปรวมกับค่าใช้จ่ายของแผนกผลิต เป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมของแผนกผลิตเพื่อคำนวณหาต้นทุนการผลิตสินค้านั้น ๆ ดังเช่น บริษัทผลิตกระดาษเหนียวที่ได้ทำการศึกษามาเป็นตัวอย่างได้ปฏิบัติอยู่ในปัจจุบัน ปัญหาที่เกิดขึ้นในกิจการที่ดำเนินการผลิตและมีวิธีการบัญชีต้นทุนรวมนี้จะต้องประสบ ก็คือ การหาอัตราการแบ่งสรรค่าใช้จ่ายของแผนกบริการให้กับแผนกผลิตหรือแผนกบริการ ด้วยกัน เพื่อที่จะให้ต้นทุนการผลิตที่คำนวณออกมาได้นั้นเป็นจำนวนที่เหมาะสม ใกล้เคียงความจริงและยุติธรรมที่สุด มิเช่นนั้นแล้วตัวเลขต้นทุนที่ได้มาจะไม่เหมาะสมและไม่ก่อให้เกิดประโยชน์อย่างใดแก่กิจการ หลักในการแบ่งสรรค่าใช้จ่ายเป็นต้นทุนการผลิตที่กิจการผลิตกระดาษเหนียวไว้ อยู่ที่

ในปัจจุบันนี้ ก็โดยกิจการได้พิจารณาแล้วว่าค่าใช้จ่ายของแผนกบริการที่จะนำมาแบ่งสรรนั้น จะต้อง  
ได้ให้บริการแก่แผนกผลิตนั้น ๆ จริง และพิจารณาต่อไปอีกว่า ค่าใช้จ่ายนั้นมีส่วนสัมพันธ์กับสิ่งใดเป็น  
สำคัญ หรือค่าใช้จ่ายใดที่สามารถวัดปริมาณได้ง่ายก็ทำให้การแบ่งสรรสะดวกยิ่งขึ้น เช่นในการแบ่ง  
สรรค่าใช้จ่ายของแผนกผลิตน้ำ ซึ่งเป็นแผนกบริการน้ำให้กับแผนกต่าง ๆ กิจการจึงได้แบ่งสรรให้ตาม  
จำนวนลูกบาศก์เมตรของน้ำที่แต่ละแผนกให้บริการน้ำนั้น เป็นต้น

บางกิจการมีได้แบ่งค่าใช้จ่ายออกเป็นแผนกผลิตและแผนกบริการ ดังตัวอย่างข้างต้น แต่  
พิจารณาแบ่งค่าใช้จ่ายเป็นต้นทุนการผลิตของสินค้าโดยพิจารณาค่าใช้จ่ายแต่ละรายการไป ดังตัวอย่าง  
กิจการที่ ๒ ที่ได้ทำการศึกษามา คือกิจการผลิตกระดาษ Jumbo Roll และกระดาษที่เป็นสินค้า  
สำเร็จรูปของกิจการ ซึ่งในการคิดต้นทุนการผลิตได้แบ่งการคำนวณเป็น ๒ ตอน และแต่ละตอนจะ  
คำนวณต้นทุนการผลิตได้โดยนอกจากต้นทุนวัตถุดิบและค่าแรงโดยตรงแล้วจะพิจารณาค่าใช้จ่ายโรงงาน  
แต่ละรายการแบ่งสรร เข้าเป็นต้นทุนการผลิตในแต่ละตอนตามความเหมาะสม ดังได้กล่าวมาแล้ว

จากการศึกษากิจการอุตสาหกรรมหลายประเภทต่าง ๆ กัน กล่าวโดยสรุปได้ว่า วิธีปฏิบัติ  
ในการคิดค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นต้นทุนการผลิตที่กิจการต่าง ๆ ได้ปฏิบัติกันนั้น ก็นับว่าเป็นวิธีที่เหมาะสม  
สำหรับแต่ละกิจการ แม้จะไม่ใช่วิธีปฏิบัติที่ถูกต้องตามทฤษฎีที่สุดก็ตาม แต่ก็ใช่วิธีการที่เหมาะสม  
ที่สุดในสถานการณ์ของแต่ละกิจการ ดังเช่นการปฏิบัติของกิจการผลิตสายไฟฟ้าและสายโทรศัพท์ ซึ่ง  
การคำนวณค่าใช้จ่ายโรงงานของกิจการไม่ได้ใช้วิธีการแบ่งสรรให้ตามส่วนที่สินค้าแต่ละชนิดได้รับ  
ประโยชน์จากค่าใช้จ่ายนั้น ๆ แต่คิดค่าใช้จ่ายโรงงานตามค่าแรงโดยตรงที่เกิดขึ้น ซึ่งเมื่อพิจารณา  
เพียงผิวเผินแล้วไม่ใช่วิธีที่ถูกต้องนัก เนื่องจากสินค้าแต่ละประเภทของกิจการมีความละเอียดและ  
ความประณีตในการผลิตแตกต่างกันทำให้ค่าแรงโดยตรงแตกต่างกันมาก การคิดค่าใช้จ่ายโรงงาน  
ทั้งหมดของสินค้าแต่ละชนิดตามค่าแรงโดยตรงจึงทำให้ค่าใช้จ่ายโรงงานแตกต่างกันมากด้วย ซึ่งถ้า  
จะพิจารณาดังความสัมพันธ์ของค่าใช้จ่ายแต่ละชนิดกับสินค้าที่กิจการผลิตแล้ว จะเห็นว่าค่าใช้จ่ายบาง  
ประเภทไม่ได้ขึ้นลงตามค่าแรงโดยตรงเลยก็ได้ อย่างไรก็ตาม แม้จะมีข้อโต้แย้งว่า วิธีที่กิจการใช้  
มีใช่วิธีที่ถูกต้องมากนัก แต่ก็นับว่าเป็นวิธีการที่ใช้ได้สำหรับกิจการนั้นในปัจจุบันนี้ เพราะสะดวกในการ  
คำนวณและใกล้เคียงกับความจริงในสภาพการณ์เช่นนี้มากที่สุด โดยกิจการได้พิจารณาแล้วว่ากิจการที่



ทำการผลิตในลักษณะเช่นนี้ทั้งในประเทศและต่างประเทศจะมีอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานเป็น ๒ หรือ ๑๐ เท่าของค่าแรงโดยตรง เหตุผลประการสำคัญที่เป็นข้อกีดกันที่ทำให้กิจการไม่สามารถใช้วิธีแบ่งสรรค่าใช้จ่ายตามทฤษฎีที่ถูกต้อง ก็คือ กิจการยังมีใ้ผลิตเพิ่มกำลังความสามารถของโรงงาน ดังนั้น กิจการจึงต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายที่จะเกิดขึ้นในการคำนวณหาต้นทุนที่ถูกต้องที่สุดโดยไม่ควรจะให้เสียค่าใช้จ่ายมากเกินไปอีกด้วย ปัญหาเช่นนี้มักจะเกิดขึ้นกับกิจการอุตสาหกรรมในประเทศไทยซึ่งเพิ่งจะเริ่มตั้งกิจการอุตสาหกรรมประเภทต่าง ๆ ขึ้น แต่ในอนาคตเมื่อกิจการอุตสาหกรรมขนาดใหญ่ซึ่งจำเป็นแก่เศรษฐกิจของประเทศได้ขยายกำลังการผลิตและเพิ่มจำนวนผลผลิตสูงขึ้นเรื่อย ๆ การดำเนินงานการผลิตอย่างเต็มความสามารถของโรงงานแต่ละแห่งอาจจะทำให้สามารถจัดปัญหาข้อกีดกันที่เกิดขึ้นดังกล่าวนี้ให้เบาบางลงไปได้

อนึ่ง สำหรับกิจการผลิตน้ำอัดลมที่ได้ทำการศึกษามานั้น เป็นตัวอย่างหนึ่งที่แสดงให้เห็นว่า กิจการอุตสาหกรรมบางแห่งทำการผลิตสินค้าไม่สม่ำเสมอจนตลอดเวลา ดังได้กล่าวแล้วว่า บริษัทผลิตน้ำอัดลมแห่งนี้ทำการผลิตสินค้าในแต่ละเดือนในจำนวนไม่เท่ากัน เนื่องจากกิจการใช้เครื่องจักรเครื่องเดียวกันในการผลิตผลผลิตทุกชนิด และนอกจากนั้นในบางเดือนกิจการต้องเร่งผลิตให้พอกับความต้องการของผู้บริโภค เช่นในฤดูร้อน การจำหน่ายน้ำอัดลมจะสูงกว่าในฤดูหนาวและฤดูฝน เป็นต้น เหตุผลดังกล่าวนี้ ทำให้กิจการต้องขายอัตรารวมตั้งแต่ต้นปีจนถึงปัจจุบันมาเป็นจำนวนที่แบ่งสรรค่าใช้จ่ายของแผนกผลิตให้กับผลผลิตทั้ง๕ ชนิดที่กิจการทำการผลิตเพื่อจะให้สินค้าทั้งหมดที่ผลิตในระหว่างปีได้รับส่วนเฉลี่ยจากค่าใช้จ่ายโรงงานเท่ากัน สำหรับปัญหาเช่นนี้ ถ้ากิจการคำนวณต้นทุนสินค้าตามวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงแล้ว การพิจารณาต้นทุนสินค้าที่ผลิตซึ่งใช้เพียงค่าใช้จ่ายโรงงานแปรได้เท่านั้น จะทำให้ปัญหานี้หมดไป เพราะถ้าในเดือนใดผลิตมากหรือน้อยค่าใช้จ่ายแปรได้ที่เกิดขึ้นจะมากขึ้นหรือน้อยลงตามจำนวนผลผลิตด้วย ดังนั้นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละเดือนก็จะมีผลต่อต้นทุนการผลิต หน่วยของเดือนนั้น ๆ และเท่ากันตลอดปี แต่หากกิจการใช้วิธีการบัญชีต้นทุนรวม กิจการอาจจะใช้อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานที่กำหนดไว้ล่วงหน้าในงบประมาณ โดยการประมาณค่าใช้จ่ายตลอดทั้งปีและจำนวนผลผลิตตลอดทั้งปีก็ได้ ทั้งนี้เพื่อให้สินค้าทั้งหมดที่ผลิตในระหว่างปีได้รับส่วนเฉลี่ยจากค่าใช้จ่ายโรงงานเท่ากัน

วิธีการดังกล่าวข้างต้น เป็นวิธีการที่ได้ศึกษามาจากการดำเนินงานในวงการอุตสาหกรรมของประเทศไทย ซึ่งกล่าวได้ว่า ทุกกิจการได้ปฏิบัติตามวิธีที่เหมาะสมสำหรับแต่ละกิจการและแต่ละสถานการณ์ในปัจจุบันนี้ และหากว่าในอนาคตการดำเนินงาน ระบบการผลิตและความก้าวหน้าของกิจการเพิ่มขึ้นอันเนื่องมาจากการพัฒนาประเทศแล้ว อาจทำให้วิธีการเกี่ยวกับการผลิตสินค้า ตลอดจนการคำนวณต้นทุนสินค้าของกิจการต่าง ๆ เปลี่ยนแปลงไปบ้างเพื่อความเหมาะสมของกิจการในขณะนั้น

### ประโยชน์กิจการอุตสาหกรรมในประเทศไทยควรจะได้รับจากข้อมูลทางการบัญชีต้นทุน

นักบัญชีต้องเตรียมพร้อมที่จะใช้ความรู้เกี่ยวกับการบัญชีต้นทุน เพื่อให้กิจการได้บรรลุถึงประโยชน์ที่ต้องการ ต้นทุนการผลิตที่กิจการคำนวณได้นั้นจะต้องเป็นต้นทุนที่ถูกต้องและเหมาะสมสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้ ประโยชน์โดยทั่วไปที่จะได้รับจากการคำนวณต้นทุนการผลิต ก็คือการตัดสินใจเกี่ยวกับการวางแผนการผลิตในระยะยาว การควบคุมการผลิตและการกำหนดราคาขายของสินค้า เป็นต้นสำหรับกิจการอุตสาหกรรมในประเทศไทยนอกเหนือจากการควบคุมการผลิต ซึ่งเป็นสิ่งสำคัญสำหรับกิจการทุกประเภทและทุกขนาดแล้ว ปัญหาใหญ่ที่เกิดขึ้นแก่ฝ่ายจัดการของกิจการก็คือ การตัดสินใจเกี่ยวกับการวางแผนการผลิตในระยะยาวและการกำหนดราคาขายของสินค้า ดังนั้นข้อเสนอแนะจะเน้นไปในวิธีการที่จะช่วยให้อุตสาหกรรมได้รับประโยชน์ดังกล่าวนี้

อุตสาหกรรมในประเทศไทยเป็นกิจการที่เพิ่งจะเริ่มทำการผลิตสินค้า บางกิจการอาจจะทำการผลิตยังไม่เต็มกำลังความสามารถของโรงงานจึงต้องคำนึงถึงปัญหาเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่จะเกิดขึ้น การตัดสินใจของฝ่ายจัดการในการวางแผนการผลิตในระยะยาวต้องทำด้วยความระมัดระวัง ตัวเลขต้นทุนการผลิตที่จะนำมาช่วยในการตัดสินใจในเรื่องนี้ได้จึงควร เป็นตัวเลขจากวิธีการบัญชีต้นทุนรวมมากกว่าจะใช้ตัวเลขจากวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง การคิดต้นทุนทั้งหมดของสินค้าทั้งต้นทุนแปรได้และต้นทุนคงที่ที่จะช่วยให้ฝ่ายจัดการตัดสินใจได้ว่าควรจะลงทุนในการจัดหาสิ่งอำนวยความสะดวกที่ใช้ในการผลิตที่มีราคาสูงและผูกพันกับการผลิตต่อไปอีกเป็นเวลานานหรือไม่ เพราะในการตัดสินใจปัญหาเช่นนี้ ถ้าหากว่ากิจการใช้ตัวเลขต้นทุนการผลิตแปรได้เท่านั้นอาจทำให้ตัดสินใจผิดพลาดได้ เนื่องจาก

อาจจะมีการพิจารณาถึงต้นทุนที่จะเกิดขึ้นด้วย

ปัญหาสำคัญอีกประการหนึ่งที่จะเกิดขึ้นแก่ฝ่ายจัดการของอุตสาหกรรมในประเทศไทยก็คือ การกำหนดราคาขายของสินค้า เนื่องจากกิจการเหล่านี้อาจทำการผลิตสินค้าชนิดใหม่ขึ้นหรือผลิตสินค้า ที่ต้องมีการแข่งขันกับสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศ ดังนั้นจึงต้องตัดสินใจในการกำหนดราคาขาย ให้เป็นจำนวนที่เหมาะสมกับผู้ผลิตและผู้บริโภค โดยทั่วไปปัจจัยที่เกี่ยวข้องในการกำหนดราคาขาย สินค้า คือ

๑. ความยืดหยุ่นของอุปสงค์ของผู้บริโภค
๒. การแข่งขันระหว่างผู้ผลิต
๓. ลักษณะของสินค้า
๔. ต้นทุนการผลิตและการนำสินค้าออกสู่ตลาด

สำหรับปัจจัยทั้ง ๓ ประการแรกเป็นปัญหาในทางภาควิชาเศรษฐศาสตร์ ซึ่งจะไม่นำมากล่าวถึงโดยละเอียดในที่นี้ แต่ปัจจัยที่ ๔ เป็นปัญหาที่จะต้องใช้ตัวเลขทางการบัญชีมาพิจารณาเกี่ยวกับเรื่องนี้ ใน NAA Research Report No. 24 ใ้กล่าวไว้ว่า "ต้นทุนเป็นจุดเริ่มต้นในการกำหนดราคาขายสินค้า" และในรายงานเดียวกันนี้ ใ้กล่าวต่อไปอีกว่า "ในการกำหนดราคาขายสินค้า จะเริ่มจากการพิจารณาค่าต้นทุนสินค้านั้นเป็นประการแรก และต้องพิจารณาอุปสงค์ของผู้บริโภคและการแข่งขันกับผู้ผลิตอื่นเป็นประการสุดท้าย"

ในทางปฏิบัติต้นทุนเป็นส่วนหนึ่งของปัจจัยที่ต้องนำมาพิจารณาในการกำหนดราคาขายสินค้า แม้จะมีคำกล่าวบ่อย ๆ ว่า ราคาขายมีขึ้นอยู่กับต้นทุนของสินค้าก็ตาม แต่โดยทั่วไปแล้วผู้ที่กล่าวเช่นนี้ย่อมจะหมายความว่า ราคาขายมีขึ้นลงสัมพันธ์โดยตรงกับต้นทุนที่เกิดขึ้น แต่ต้นทุนที่เกิดขึ้นเป็นส่วนสำคัญส่วนหนึ่งที่ช่วยฝ่ายจัดการในการตัดสินใจกำหนดราคาขายของสินค้า แม้ว่าโดยตัวของมันเองแล้วต้นทุนมิได้ประกอบขึ้นด้วยข้อมูลที่ใช้ในการกำหนดราคาขายโดยตรงก็ตาม กล่าวคือตัวเลขต้นทุนไม่ได้แสดงถึงความพอใจของผู้บริโภคที่มีต่อสินค้า หรือไม่ได้แสดงถึงการแข่งขันที่ผู้ผลิตจะต้องประสบ เป็นต้น ดังนั้นในการกำหนดราคาขายสินค้าผู้ผลิตจะต้องคำนึงถึงความสำคัญของต้นทุนการผลิต



เป็นประการแรกและพิจารณาถึงสภาพแวดล้อมเป็นประการต่อมา สภาพแวดล้อมที่กล่าวถึงนี้หมายความถึงทั้งความยืดหยุ่นของอุปสงค์ของผู้บริโภคและการแข่งขันในระหว่างผู้ผลิตด้วยกันเอง

เนื่องจากต้นทุนมีบทบาทในการกำหนดราคาขายของสินค้า จึงอาจกล่าวต่อไปได้ว่า ต้นทุนมีผลกระทบต่อการศึกษาเกี่ยวกับราคาของสินค้าที่ผลิตในกรณีต่าง ๆ กัน คือ

๑. ราคาขายอาจจะกำหนดโดยการตั้งอัตรากำไร เพิ่มขึ้นจากราคาต้นทุน วิธีนี้จะใช้กันเสมอในการที่ราคาสินค้าที่ผลิตขึ้นใหม่หรือสินค้าที่แตกต่างจากคู่แข่ง เช่น ประเภทสินค้าที่ขายโดยมีตราของกิจการโดยเฉพาะ หรือสินค้าที่ไม่มีคู่แข่งโดยตรง ซึ่งในกรณีต่าง ๆ เหล่านี้กิจการต้องเป็นผู้ดำเนินการกำหนดราคาขาย

๒. ต้นทุนจะเป็นจุดกำหนดราคาขายอย่างต่ำไว้ ถ้าหากว่าราคาขายไม่สามารถจะคลุมถึงต้นทุนทั้งหมดได้แล้วผู้ผลิตก็จะต้องไม่ยอมรับคำสั่งของลูกค้า หรือกิจการของผู้ผลิตจะต้องหยุดระงับการผลิตไม่ทำการผลิตต่อไป เพราะแม้จะดำเนินการผลิตต่อไปอีกก็จะไม่เกิดประโยชน์อันใดขึ้นกับกิจการ นอกจากจะเกิดการขาดทุนขึ้นเท่านั้น

๓. เมื่อราคาตลาดของสินค้าถูกกำหนดขึ้นโดยอุปสงค์ของผู้บริโภค หรือโดยผู้ผลิตคู่แข่ง ต้นทุนที่ถูกต้องจะช่วยกิจการในการกำหนดชนิดของสินค้าที่ควรผลิต กล่าวคือ ในกรณีที่กิจการผลิตสินค้าหลายชนิด การคำนวณต้นทุนที่ถูกต้องจะช่วยฝ่ายจัดการในการตัดสินใจได้ว่ากิจการควรผลิตสินค้าชนิดใดบ้างหรือหยุดการผลิตสินค้าชนิดใด โดยพิจารณาว่าสินค้าที่ผลิตแล้วจะเกิดผลขาดทุนแก่กิจการ ก็ควรหยุดผลิตสินค้าชนิดนั้นและหันไปผลิตสินค้าที่มีต้นทุนการผลิตต่ำกว่า ทั้งนี้เพื่อให้กิจการได้รับกำไรสูงสุด

๔. เมื่อกิจการผลิตสินค้าเพียงชนิดเดียวและราคาตลาดของสินค้าถูกกำหนดขึ้นโดยตลาด หรือโดยอุปสงค์ของผู้บริโภค ต้นทุนเป็นสิ่งจำเป็นในการวัดความสามารถในการหากำไร เพื่อจะให้กิจการสามารถดำรงอยู่ได้กิจการย่อมต้องพยายามผลิตสินค้าโดยให้มีต้นทุนการผลิตต่อหน่วยต่ำ ซึ่งทำได้โดยการพยายามหาของทางจำหน่ายสินค้าให้ได้มากขึ้น เพราะถ้ากิจการผลิตสินค้าเพิ่มขึ้นในขณะที่ต้นทุนคงที่อยูในระดับเดิมแล้ว จะทำให้ต้นทุนสินค้าต่อหน่วยผลผลิตต่ำลง กิจการจะมีประสิทธิภาพในการหากำไรสูงสุด

จากการพิจารณาผลที่เกิดขึ้นจากการใช้ต้นทุนในการตัดสินใจในการกำหนดราคาขายสินค้า และการกำหนดชนิดของสินค้าที่ควรจะมีและไม่ควรจะมีผลิต ตลอดจนจำนวนที่ควรจะมีผลิตและจำหน่ายแล้ว จะพบว่าสิ่งเหล่านี้ เป็นความต้องการสำหรับกิจการอุตสาหกรรมในประเทศไทยเป็นอย่างมาก เนื่องจากในขณะนี้ประเทศกำลังพัฒนาในด้านต่าง ๆ รวมทั้งการขยายวงการผลิตอุตสาหกรรมในประเทศ เพื่อให้การผลิตเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและเป็นการส่งเสริมให้มีการผลิตสินค้าใหม่ ๆ ขึ้นเพื่อจะได้ขายแข่งขันกับสินค้าจากต่างประเทศได้ จึงจำเป็นต้องมีการกำหนดราคาที่เหมาะสมสำหรับผู้ผลิตและบุคลากรแก่ผู้บริหาร รวมถึงการตัดสินใจผลิตสินค้าในชนิดที่เหมาะสมซึ่งจะเป็นการช่วยเหลือให้เศรษฐกิจของประเทศดีขึ้น นับเป็นการช่วยพัฒนาประเทศอีกด้วย

### ขอแนะนำเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติของอุตสาหกรรมในประเทศไทย

สำหรับความคิดเห็นที่ได้จากผลของการศึกษาเกี่ยวกับการคิดต้นทุนการผลิตของกิจการอุตสาหกรรมในประเทศไทยบางกิจการนั้น พอจะสรุปข้อคิดเห็นเกี่ยวกับการคิดค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นต้นทุนการผลิตในวิธีปฏิบัติได้ ๓ วิธี กล่าวคือ

วิธีที่ ๑ เป็นวิธีที่ง่ายที่สุด คือ แบ่งกิจการเป็นแผนกและแบ่งค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงไปเป็นของแผนกต่าง ๆ ในวันสิ้นงวดตามจำนวนที่เกิดขึ้นในแผนกนั้น ๆ การปฏิบัติเช่นนี้ ต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานของสินค้าที่ผลิตในงวดก็คือ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในงวดนั้น การคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของผลผลิตก็ใช้จำนวนผลผลิตหารจำนวนต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง วิธีนี้อาจใช้ได้สำหรับกิจการขนาดเล็กที่มีรายการค่าใช้จ่ายน้อยและแต่ละรายการมีค่าใช้จ่ายไม่มากนัก เนื่องจากว่าวิธีนี้ถ้าจะรวบรวมค่าใช้จ่ายได้ทั้งหมด ก็จะต้องรอจนถึงสิ้นงวดจึงเป็นการล่าช้ามากเกินไปก็ได้ โดยเฉพาะถ้าเป็นกิจการขนาดใหญ่มากแล้ว ความล่าช้าจะทำให้ต้นทุนที่คำนวณได้ไม่มีประโยชน์มากนัก หรือไม่เกิดประโยชน์เลย และขอควรระวังสำหรับวิธีนี้ ก็คือ วิธีนี้ไม่อาจจะช่วยฝ่ายจัดการในการควบคุมต้นทุนการผลิตได้

วิธีที่ ๒ วิธีนี้ทำได้โดยการประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานของแต่ละแผนกไว้ล่วงหน้าทั้งแผนกผลิตและแผนกบริการ โดยจะพิจารณาค่าใช้จ่ายโรงงานของแต่ละแผนกมีความสัมพันธ์กับปัจจัยในการผลิตชนิดใด เช่นค่าแรงโดยตรง ชั่วโมงแรงงานโดยตรงหรือชั่วโมงเดินเครื่องจักร เป็นต้น แล้วจึง



คำนวณหาอัตราส่วนความสัมพันธ์นี้ เพื่อใช้เป็นอัตราจัดสรรค่าใช้จ่ายโรงงานในงวดนี้

ในการคำนวณอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรนั้น กิจการจะต้องคำนึงถึงสิ่งสำคัญ ๒ ประการ คือ ประการแรกจะต้องคำนึงถึงว่าอัตราที่คำนวณได้นั้นต้องสามารถจัดสรรค่าใช้จ่ายโรงงานเข้าเป็นต้นทุนการผลิตได้เหมาะสม ใกล้เคียงความจริงและยุติธรรมที่สุด นั่นคือจะต้องทำการสำรวจทั่วทั้งโรงงานหรือดูจากประสบการณ์ที่ผ่านมา และพิจารณาว่าค่าใช้จ่ายโรงงานควรมีความสัมพันธ์กับสิ่งใดเป็นสิ่งสำคัญ อีกประการหนึ่งที่กิจการจะต้องคำนึงถึง คือ ควรจะให้สะดวกกับการคำนวณและในการหาอัตราดังกล่าวนี้จะต้องไม่เสียค่าใช้จ่ายมากเกินไป สำหรับรายละเอียดอัตราการจัดสรรค่าใช้จ่ายต่าง ๆ และข้อจำกัดสำหรับอัตราแต่ละอัตรานั้น ใ้กล่าวไว้แล้วในบทก่อน

วิธีที่ ๓ สำหรับวิธีนี้ กิจการขนาดใหญ่ควรจะนำมาพิจารณาเพื่อใช้เป็นวิธีปฏิบัติในกิจการได้อย่างเหมาะสม เพราะนอกจากจะได้จำนวนต้นทุนการผลิตที่ถูกต้องเหมาะสมและใกล้เคียงความจริงแล้วยังเป็นวิธีที่ช่วยในการควบคุมค่าใช้จ่ายโรงงานได้อย่างดีอีกด้วย วิธีปฏิบัติวิธีนี้ ก็โดยการแยกการปฏิบัติงานออกเป็นแผนก โดยแยกเป็นแผนกบริการ และแผนกผลิต หัวหน้าแผนกแต่ละแผนกจะเป็นผู้รับผิดชอบค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแผนกของตน เมื่อแยกแผนกบริการไว้โดยเฉพาะ และคำนวณหาต้นทุนของแผนกบริการได้แล้ว ขั้นตอนต่อไป ก็จะต้องคำนึงถึงว่า ค่าใช้จ่ายของแผนกบริการบางส่วนจะเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมของแผนกผลิต จากข้อเท็จจริงอันนี้ จึงควรที่จะพิจารณาถึงการแบ่งสรรต้นทุนของแผนกบริการเข้าแผนกผลิต เพื่อจะถือว่าเป็นต้นทุนการผลิตสินค้า การแบ่งสรรดังกล่าวนี้ ก็โดยแบ่งตามเกณฑ์ผลประโยชน์ที่แผนกผลิตได้รับจากแผนกบริการ เหล่านั้น

การปฏิบัติตามวิธีนี้ ควรทำเป็นขั้น ๆ คือ

๑. แผนกต่าง ๆ ควรจัดทำงบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานที่จะต้องใช้ในแผนกโดยตรง
๒. ทำงบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงาน ซึ่งไม่ได้เกิดขึ้นในแผนกโดยตรง แต่ได้รับแบ่งสรรมาจากแผนกอื่น ตามบริการที่แผนกได้รับประโยชน์ โดยการแบ่งค่าใช้จ่ายที่ประมาณขึ้นสำหรับแผนกบริการหนึ่งให้กับแผนกอื่น ๆ และแผนกผลิตตามความเหมาะสม แผนกบริการแผนกใดให้บริการแผนก

อันมากที่สุดควรจะมีค่าใช้จ่ายของแผนกนั้นก่อนเรียงตามลำดับ ด้วยอัตราการแบ่งสรรที่เหมาะสม ซึ่งกิจการจะต้องกำหนดเอาไว้เป็นหลักปฏิบัติ โดยทำการสำรวจทั่วทั้งโรงงาน

๓. จำนวนอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับแผนกผลิตแต่ละแผนก โดยเอาค่าใช้จ่ายโรงงานที่ประมาณขึ้น หาค่าหน่วยของสินค้าที่ประมาณว่าจะผลิตในงวดนั้น (หรืออาจจะใช้จำนวนอื่นที่เหมาะสม เช่น ชั่วโมงแรงงานโดยตรง ฯลฯ ก็ได้) และจัดสรรค่าใช้จ่ายโรงงานให้กับแผนกผลิตตามอัตราค่าใช้จ่ายของแต่ละแผนกที่คิดได้

๔. รวบรวมค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง และจำแนกตามแผนกผลิต โดยใช้วิธีการเช่นเดียวกับการจัดทำงบประมาณค่าใช้จ่ายของแต่ละแผนก เปรียบเทียบค่าใช้จ่ายจริงและค่าใช้จ่ายจัดสรร สำหรับแผนกผลิตแต่ละแผนก ผลแตกต่างที่เกิดขึ้น จะโอนไปบัญชีต้นทุนสินค้าขายทั้งจำนวน หรือแบ่งสรรโอนไปต้นทุนสินค้าขาย งานระหว่างทำ และสินค้าสำเร็จรูปก็ได้

วิธีปฏิบัติดังกล่าวข้างต้นนี้ กิจการอุตสาหกรรมต่าง ๆ ควรจะเลือกพิจารณา เพื่อนำมาใช้ให้เหมาะสมกับแต่ละกิจการ และหากกิจการใดผลิตสินค้าไม่สม่ำเสมอ เช่นการผลิตสินค้าตามฤดูกาล ค่าใช้จ่ายโรงงานย่อมจะเกิดขึ้นไม่เท่ากันตลอดปี ดังนั้น สินค้าที่ผลิตในช่วงเวลาที่มีการผลิตจำนวนมาก ค่าใช้จ่ายโรงงานต่อหน่วยจะค่อนข้างต่ำกว่า และจะมีต้นทุนต่อหน่วยต่ำกว่าสินค้าที่ผลิตในช่วงเวลาที่ผลิตสินค้าจำนวนน้อย ซึ่งทำให้ต้นทุนต่อหน่วยสูง ผลแตกต่างในต้นทุนสินค้าที่เกิดขึ้นนี้ ไม่ได้เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงในแบบหรือชนิดของสินค้าที่ผลิต หรือจากการเปลี่ยนแปลงใด ๆ ในโครงสร้างของต้นทุน แต่ผลแตกต่างนี้เกิดขึ้นเนื่องจากค่าใช้จ่ายคงที่ ซึ่งยังคงต้องเกิดขึ้นเท่ากันในระดับการผลิตระดับหนึ่ง แม้ว่าผลิตสินค้าจำนวนน้อยหรือจำนวนมากก็ตาม ด้วยเหตุนี้ในบางครั้งจะพบว่าต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานต่อหน่วยของสินค้าจะแตกต่างกันมาก การเปลี่ยนแปลงตามฤดูกาลของต้นทุนสินค้า ดังกล่าวนี้อาจตัดปัญหาออกไปได้ โดยการใช้อัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดล่วงหน้าในงบประมาณ โดยคำนวณจากตัวเลขที่ประมาณตลอดทั้งปีไว้ ซึ่งเมื่อนำอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานที่กำหนดไว้ล่วงหน้ามาใช้แล้ว สินค้าทั้งหมดที่ผลิตในระหว่างปี ก็จะได้รับส่วนเฉลี่ยค่าใช้จ่ายโรงงานเท่ากัน

จากข้อคิดเห็นทั้งหมดดังกล่าวข้างต้น จึงกล่าวโดยสรุปได้ว่า กิจการควรจะพิจารณาการ

แม่งสรรค่าใช้จ่ายทางอ้อมมาเป็นต้นทุนการผลิตว่าเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับกิจการอุตสาหกรรม เพราะเห็นได้ว่า ผลดีที่กิจการใช้การคิดต้นทุนรวม ภายหลังจากที่ได้แม่งสรรค่าใช้จ่ายต่าง ๆ กิจการจะได้ประโยชน์ในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายในระยะยาว โดยเฉพาะในการตัดสินใจจัดหาสิ่งอำนวยความสะดวกใหม่ ๆ ในการผลิตที่มีราคาสูง หรือการตัดสินใจตั้งราคาขายสินค้าซึ่งอาจจะใช้ติดต่อกันไปเป็นเวลานาน โดยเฉพาะอย่างยิ่งเกี่ยวกับการกำหนดราคาขายของสินค้าใหม่ซึ่งไม่อาจใช้สินค้าอื่นแทนได้ หรือในบางครั้งฝ่ายจัดการจำเป็นจะต้องใช้ต้นทุนเป็นข้อมูลในการช่วยตัดสินใจในกรณีที่กิจการ เป็นผู้นำในการตั้งราคา และไม่สามารถทราบข้อมูลเกี่ยวกับความต้องการของตลาดได้มากนัก ความจำเป็นดังกล่าวนี้ การคิดต้นทุนรวมภายหลังจากได้แม่งสรรค่าใช้จ่ายต่าง ๆ โดยถูกต้องแล้วของแต่ละกิจการ จึงเป็นสิ่งที่กิจการควรเอาใจใส่และให้ความสนใจ เพื่อให้ได้ประโยชน์ในการกำหนดราคาขาย หรือสำหรับการตัดสินใจระยะยาว เพื่อจะให้อุตสาหกรรมของประเทศสามารถผลิตสินค้าเพื่อขายแข่งขันกับสินค้าที่นำเข้ามาจากต่างประเทศได้ หรืออาจนำมาเป็นเหตุผลในการยื่นคำร้องขอต่อรัฐบาลให้กั้นการนำสินค้าจากต่างประเทศเข้ามาจำหน่าย ในเมื่อสินค้าต่าง ๆ เหล่านั้น กิจการอุตสาหกรรมในประเทศสามารถผลิตได้เองในราคาที่เหมาะสมแล้ว อันเป็นความต้องการของประเทศเป็นอย่างมากในปัจจุบันนี้

อย่างไรก็ตาม กิจการอุตสาหกรรมในประเทศไทยก็ไม่ควรจ่มองข้ามวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงไปเสียทีเดียว เพราะถึงแม้ว่ากิจการมีความจำเป็นที่จะใช้วิธีการบัญชีต้นทุนรวมด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้นนั้น แต่ในบางกรณีถ้ากิจการได้กำหนดระดับการผลิตไว้แล้ว และราคาของผลผลิตเป็นราคาที่กำหนดได้โดยปัจจัยอย่างอื่นที่มีต้นทุนของสินค้า หรือราคาของสินค้านั้นกำหนดไว้ในตลาดแน่นอนแล้ว กรณีนี้ ถ้ากิจการต้องการเพิ่มผลผลิตขึ้นจากที่กำหนดไว้ในปัจจุบัน กิจการก็อาจนำวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงมาช่วยในการตัดสินใจเกี่ยวกับระดับการผลิตที่จะผลิตเพิ่มได้ เช่นสมมติว่า กิจการกำหนดปริมาณการผลิตไว้ ๕๐ % ของความสามารถทั้งหมดของโรงงานหนึ่งเป็นระดับผลิตที่มีราคาขายกำหนดไว้แล้วอย่างแน่นอนในตลาด ต่อมากิจการตระหนักว่า สามารถที่จะผลิตเพิ่มได้อีก เช่นเพื่อจำหน่ายในต่างประเทศ จึงต้องการตัดสินใจว่าควรจะเลือกผลิตเพิ่มขึ้นอีกหรือไม่ ต้นทุนต่ำสุดของการผลิตเพิ่มขึ้นนี้จะเท่ากับต้นทุนแปรได้ของการผลิตปริมาณ ๒๐ % ที่เพิ่มขึ้นนี้จะเป็นเท่าใด ราคารายอย่างต่ำ



ของผลิตภัณฑ์ผลิตเพิ่มขึ้นจะทำได้เพียงใด ทั้งนี้เพราะต้นทุนคงที่ของกิจการได้นำไปคิดเป็นต้นทุนการผลิต ๘๐ % แรกเสียทั้งหมดแล้ว ในกรณีเช่นนี้ การบัญชีต้นทุนโดยตรงจะช่วยกิจการในการตัดสินใจในครั้งนี้ ได้อย่างเหมาะสม ฉะนั้นการตัดสินใจเลือกใช้วิธีการบัญชีต้นทุนสำหรับกิจการอุตสาหกรรม จึงขึ้นอยู่กับ ความต้องการและสภาพเศรษฐกิจตลอดจนลักษณะและระดับการผลิตของกิจการ กิจการที่เลือกวิธีการ ได้เหมาะสมที่สุดย่อมทำให้กิจการได้รับประโยชน์จากต้นทุนมากที่สุดด้วย

---