

เหมาะสำหรับนักศึกษาในระดับปริญญาตรีและผู้สนใจทั่วไป

พิมพ์ครั้งที่ 18

ฉบับปรับปรุงและเพิ่มเติม

การบัญชี บริหาร

Management Accounting



- พฤติกรรมของต้นทุนและการประมาณการต้นทุน
- การปันส่วนต้นทุนและต้นทุนฐานกิจกรรม



รศ. เบลอจนาต อภิสิทธิ์กัญญ์

การบัญชี บริหาร

Management Accounting

รศ. เบลจมาศ อภิสวัสดิ์ภักญ์



บริษัท ซีเอดยูเคชั่น จำกัด (มหาชน)
SE-EDUCATION PUBLIC COMPANY LIMITED

ค้นหาหนังสือที่ต้องการ ได้เร็ว ทันใจ ที่ www.se-ed.com

การบัญชีบริหาร

โดย รศ. เบญจมาศ อภิลิทธิภิญโญ

สงวนลิขสิทธิ์ในประเทศไทยตาม พ.ร.บ. ลิขสิทธิ์ © พ.ศ. 2556 โดย รศ. เบญจมาศ อภิลิทธิภิญโญ
ห้ามคัดลอก ลอกเลียน ดัดแปลง ทำซ้ำ จัดพิมพ์ หรือกระทำการอื่นใด โดยวิธีการใดๆ ในรูปแบบใดๆ
ไม่ว่าส่วนหนึ่งส่วนใดของหนังสือเล่มนี้ เพื่อเผยแพร่ในสื่อทุกประเภท หรือเพื่อวัตถุประสงค์ใดๆ
นอกจากจะได้รับอนุญาต

ข้อมูลทางบรรณานุกรมของหอสมุดแห่งชาติ

เบญจมาศ อภิลิทธิภิญโญ.

การบัญชีบริหาร. --กรุงเทพฯ : ซีเอ็ดยูเคชั่น, 2556.

1. การบัญชีบริหาร.

I. ชื่อเรื่อง.

658.1511

ISBN (e-book) : 978-616-08-0977-6

ผลิตและจัดจำหน่ายโดย



บริษัท ซีเอ็ดยูเคชั่น จำกัด (มหาชน)
SE-EDUCATION PUBLIC COMPANY LIMITED

อาคารทีซีไอเอฟ ทาวเวอร์ ชั้น 19 เลขที่ 1858/87-90 ถนนบางนา-ตราด แขวงบางนา
เขตบางนา กรุงเทพฯ 10260 โทรศัพท์ 0-2739-8000

[หากมีคำแนะนำหรือติชม สามารถติดต่อได้ที่ comment@se-ed.com]

คำนำ

หนังสือเล่มนี้ผู้เขียนได้เรียบเรียงขึ้นเพื่อใช้ประกอบการสอนวิชาการบัญชีบริหาร โดยหัวข้อเนื้อหา นั้นจะแบ่งเป็น 12 หัวข้อ ประกอบด้วย ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับบัญชีบริหาร แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุน พฤติกรรมของต้นทุนและการประมาณการต้นทุน การวิเคราะห์ต้นทุน ปริมาณ และกำไร งบประมาณ การใช้ต้นทุนเพื่อการตัดสินใจ ระบบต้นทุนมาตรฐานและงบประมาณยืดหยุ่น การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ การวิเคราะห์การลงทุน การวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน และการปันส่วนต้นทุนและต้นทุนฐานกิจกรรม หัวข้อเนื้อหาดังกล่าวข้างต้นนั้นจะเป็นความรู้ในขั้นพื้นฐานที่จะนำไปประยุกต์ใช้เพื่อการวางแผน การควบคุม การประเมินผลการดำเนินงาน และการตัดสินใจเชิงธุรกิจทั้งในระยะสั้นและระยะยาวของการบริหารการดำเนินงานได้

ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าหนังสือเล่มนี้จะเป็นประโยชน์ต่อบุคคลทั่วไปที่ให้ความสนใจ ถ้าท่านมีข้อเสนอแนะใดๆ ผู้เขียนยินดีรับฟังเพื่อนำไปปรับปรุงแก้ไขในโอกาสต่อไป และขอขอบคุณมา ณ โอกาสนี้

เบญจมาศ อภิสิทธิ์กิจโย

e-mail : benjamas_api@hotmail.com

สารบัญ

บทที่ 1 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับบัญชีบริหาร	9
การบัญชีทางการเงิน (Financial Accounting)	10
การบัญชีบริหาร (Management Accounting)	10
บทบาทหน้าที่ของฝ่ายบริหาร	13
บทบาทของฝ่ายบัญชีในองค์การ	16
คุณสมบัติข้อมูลทางการบัญชี	17
คำถามท้ายบท	18
บทที่ 2 แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุน	21
ความหมายของต้นทุน	22
การจำแนกประเภทของต้นทุน	23
คำถามท้ายบท	41
บทที่ 3 พฤติกรรมของต้นทุนและการประมาณการต้นทุน	51
ความสัมพันธ์ระหว่างพฤติกรรมต้นทุน การพยากรณ์ต้นทุน และการประมาณต้นทุน (The Relationships Between Cost Behavior Cost Prediction and Cost Estimate)	52
รูปแบบพฤติกรรมต้นทุน (Cost Behavior Patterns)	53
การประมาณการต้นทุน (Cost Estimation)	66
เปรียบเทียบวิธีการประมาณการต้นทุน (Comparing The Cost Estimation Method)	76

การประมาณการต้นทุนด้วยวิธีอื่น ๆ (Other Methods of Estimating Costs).....	77
คำถามท้ายบท	79

บทที่ 4 การวิเคราะห์ต้นทุน ปริมาณ และกำไร 83

หลักการพื้นฐานของการวิเคราะห์ต้นทุน ปริมาณ และกำไร หรือ CVP.....	84
กำไรส่วนเกิน (Contribution Margin; CM)	84
อัตรากำไรส่วนเกิน (Contribution Margin Ratio; CM Ratio)	87
การประยุกต์ใช้โดยใช้แนวคิดกำไรส่วนเกิน (Some Application of CVP Concepts)	89
การวิเคราะห์จุดคุ้มทุน (Break-even Point Analysis)	93
การวิเคราะห์เป้าหมายของกำไรที่ต้องการ (Target Profit Analysis)	98
ส่วนเกินที่ปลอดภัย (The Margin of Safety)	103
แนวคิดเกี่ยวกับส่วนผสมของยอดขาย (The Concept of Sales Mix)	105
การวิเคราะห์ส่วนผสมของยอดขายและจุดคุ้มทุน (Sales Mix and Break-Even Point Analysis)	106
การวางแผนกำไรในส่วนผสมของยอดขาย (Profit Planning of Sales Mix)	112
ข้อสมมติฐานของการวิเคราะห์ต้นทุน ปริมาณ และกำไร (Assumptions of CVP Analysis)	116
คำถามท้ายบท	117

บทที่ 5 งบประมาณ 121

ความหมายของงบประมาณ	122
ขั้นตอนการจัดทำงบประมาณอุตสาหกรรม	123
งบประมาณการเงิน	133
ประโยชน์ของงบประมาณ	138
คำถามท้ายบท	139

บทที่ 6 การใช้ต้นทุนเพื่อการตัดสินใจ 143

การยกเลิกผลิตภัณฑ์หรือปิดแผนกงาน (Closing Department or Eliminate Product).....	144
การใช้ทรัพยากรที่มีจำกัด	151
คำสั่งซื้อพิเศษ (Special Orders)	158

การผลิตเองหรือซื้อผลิตภัณฑ์.....	161
ผลิตภัณฑ์ร่วม (Joint Product).....	164
การปิดโรงงานชั่วคราว (Temporary Shutdown)	167
คำถามท้ายบท	171

บทที่ 7 ระบบต้นทุนมาตรฐานและงบประมาณยืดหยุ่น 177

ต้นทุนมาตรฐาน (Standard Costs)	178
การกำหนดต้นทุนมาตรฐาน (Setting Standard Costs)	179
ต้นทุนมาตรฐานกับงบประมาณ	182
ประโยชน์ของต้นทุนมาตรฐาน	182
การวิเคราะห์หาผลแตกต่าง	183
งบประมาณยืดหยุ่น (Flexible Budget).....	192
คำถามท้ายบท	195

บทที่ 8 การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ 199

ต้นทุนรวม (Absorption Costing).....	200
ต้นทุนผันแปร (Variable Costing)	200
การกระทบยอดกำไรสุทธิ	211
สรุปลักษณะการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนรวมและวิธีต้นทุนผันแปร	213
คำถามท้ายบท	214

บทที่ 9 การวิเคราะห์การลงทุน 217

ประเภทของการลงทุน	218
ปัจจัยในการพิจารณาตัดสินใจลงทุน	218
ตารางปรับมูลค่าเงิน	225
เทคนิคที่ใช้วิเคราะห์โครงการลงทุน	225
คำถามท้ายบท	235

บทที่ 10 งบกระแสเงินสด 239

ความหมายของงบกระแสเงินสด	240
ประโยชน์ของงบกระแสเงินสด	240
การจำแนกกิจกรรมในงบกระแสเงินสด	241

วิธีการจัดทำงบกระแสเงินสด	244
เครื่องมือที่ใช้ในการจัดทำงบกระแสเงินสด	255
คำถามท้ายบท	269

บทที่ 11 การวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน 275

ขั้นตอนของการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน	276
ผู้ใช้อัตราส่วนทางการเงิน	277
ประเภทของอัตราส่วนทางการเงิน	279
การวิเคราะห์โดยการย่อส่วน (Common Size Statement)	288
คำถามท้ายบท	292

บทที่ 12 การปันส่วนต้นทุนและต้นทุนฐานกิจกรรม 295

วิธีการปันส่วนต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product Costing Allocation Methods)	296
อัตราค่าใช้จ่ายในการผลิตอัตราเดียว (Single Plant Wide Factory Overhead Rate Method)	297
วิธีอัตราค่าใช้จ่ายในการผลิตแต่ละแผนกงาน (Multiple Production Department Factory Overhead Rate Method)	300
วิธีต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing Method)	310
คำถามท้ายบท	316

ภาคผนวก 323

ดัชนี 329

บรรณานุกรม 333

ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับ บัญชีบริหาร

● จุดประสงค์การเรียนรู้ ●

เมื่อได้ศึกษาบทนี้แล้วสามารถที่จะ

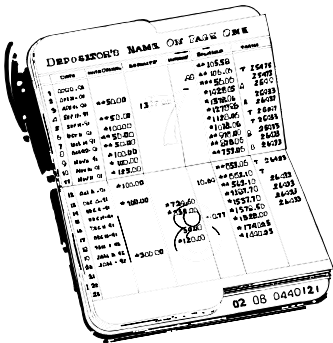
- ▶ อธิบายถึงความจำเป็นที่ผู้บริหารภายในองค์กรต้องการข้อมูลทางการเงินการบัญชี
- ▶ ระบุถึงความแตกต่างและความคล้ายคลึงกันของการบัญชีการเงินกับการบัญชีบริหาร
- ▶ อธิบายถึงบทบาทหน้าที่ของผู้บริหารภายในองค์กรได้
- ▶ อธิบายถึงลักษณะของข้อมูลทางการเงินการบัญชีที่ดีได้

การดำเนินงานของธุรกิจเพื่อให้บรรลุตามเป้าหมาย หรือวัตถุประสงค์ของธุรกิจที่กำหนดไว้นั้น ผู้บริหารจะต้อง รวบรวมข้อมูลจากฝ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องเพื่อใช้ประกอบการวางแผน การควบคุม และการตัดสินใจในการบริหาร การจัดการภายในองค์กรภายใต้สถานการณ์และสภาพแวดล้อมที่มีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้นอยู่ตลอดเวลา ซึ่งปัจจัยหนึ่งที่จะเป็นส่วนช่วยเป็นข้อมูลให้แก่ฝ่ายบริหารเพื่อใช้เป็นแนวทางในการดำเนินงานหรือปรับปรุงแก้ไขปัญหาต่างๆ ที่ธุรกิจกำลังเผชิญอยู่ได้อย่างถูกต้อง แม่นยำ และรวดเร็วทันต่อเหตุการณ์ก็คือ ข้อมูลทางด้านการบัญชี



การบัญชีเป็นการบันทึกรายการทางการเงินที่เกิดขึ้นในขณะที่ธุรกิจกำลังดำเนินการอยู่ โดยจะมีการจำแนกให้เป็นหมวดหมู่ตามระบบหรือหลักการบัญชีและรวบรวมข้อมูลทางการเงินเหล่านั้นเพื่อนำเสนอให้แก่บุคคลต่างๆ ที่ตัดสินใจในผลการดำเนินงานและฐานะทางการเงินของธุรกิจ โดยข้อมูลทางการเงินสามารถแยกพิจารณาตามลักษณะกลุ่มบุคคลที่นำข้อมูลทางการเงินไปใช้ได้ดังนี้

การบัญชีทางการเงิน (Financial Accounting)

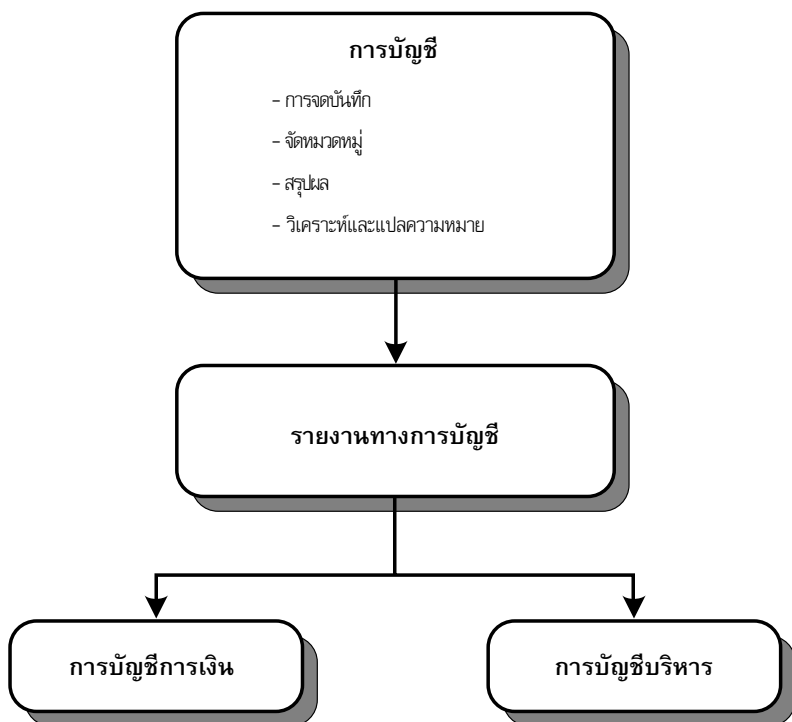


เป็นการจัดทำบัญชีเพื่อนำเสนอข้อมูลทางการเงินที่เกิดขึ้นในอดีตให้แก่บุคคลทั่วไปได้ทราบ ซึ่งอาจเป็นผู้ที่เกี่ยวข้องหรือไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับผลการดำเนินงานของธุรกิจเหล่านั้นก็ได้ เช่น ผู้ถือหุ้น นักลงทุน เจ้าหนี้ หน่วยงานของรัฐบาล พนักงาน หรือบุคคลที่สนใจทั่วไป เป็นต้น โดยจะนำเสนอในรูปของงบการเงินโดยภาพรวมของธุรกิจ ซึ่งเป็นผลมาจากการจัดทำตามข้อปฏิบัติทางกฎหมายและการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่รองรับโดยทั่วไป

การบัญชีบริหาร (Management Accounting)

เป็นการจัดทำบัญชีเพื่อนำเสนอข้อมูลทางการเงินที่เกิดขึ้นแล้วในอดีตหรือข้อมูลทางการเงินที่ได้จากการประมาณการว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตก็ได้ เพื่อนำเสนอข้อมูลเหล่านั้นให้ฝ่ายบริหารภายในองค์กรธุรกิจได้ทราบและใช้เป็นแนวทางในการวางแผน การควบคุม และประกอบการตัดสินใจใน

ประเด็นต่างๆ ที่เกิดขึ้นได้อย่างเหมาะสมและทันต่อเวลา โดยจะนำเสนอข้อมูลในเชิงวิเคราะห์เฉพาะส่วนภายในองค์กรธุรกิจที่ผู้บริหารให้ความสนใจในขณะนั้น ดังนั้นข้อมูลที่ได้จึงอาจไม่ได้ยึดแนวคิดตามมาตรฐานการบัญชีที่ใช้ในส่วนของการจัดทำบัญชีการเงินใดๆ ทั้งหมดและไม่มีกำหนดระยะเวลาในการจัดทำที่แน่นอน ขึ้นอยู่กับความต้องการของฝ่ายบริหาร



รูปที่ 1.1 แผนผังแสดงลักษณะบัญชี

จากลักษณะของบัญชีการเงินและบัญชีบริหารดังกล่าวข้างต้น สามารถสรุปความแตกต่างได้ดังนี้

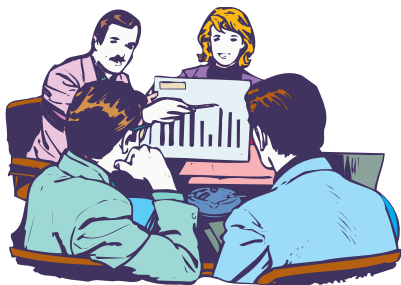
	บัญชีการเงิน	บัญชีบริหาร
1. ลักษณะข้อมูล	เป็นข้อมูลที่เกิดขึ้นแล้วในอดีตและมีหลักฐานเพื่อยืนยันความถูกต้องของการเกิดรายการที่สามารถตรวจสอบได้โดยลักษณะข้อมูลที่ได้จะเป็นข้อมูลในเชิงปริมาณ	ข้อมูลที่เกิดขึ้นแล้วในอดีตและข้อมูลที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตซึ่งจะมีผลต่อการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร โดยข้อมูลที่ได้จะมีลักษณะเป็นข้อมูลเชิงปริมาณและข้อมูลในเชิงคุณภาพ
2. การนำเสนอข้อมูล	จะนำเสนอข้อมูลของบัญชีการเงินในลักษณะภาพรวมของธุรกิจ	นำเสนอข้อมูลเฉพาะส่วนที่ฝ่ายบริหารต้องการ เช่น ข้อมูลต้นทุนการผลิตสินค้าชนิดประเภทใดประเภทหนึ่ง ข้อมูลของแผนบัญชีลูกหนี้การค้า และข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนการซ่อมบำรุง ซึ่งเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ เป็นต้น
3. ผู้ใช้ข้อมูล	บุคคลทั่วไปที่ให้ความสนใจในองค์กรธุรกิจนั้น ๆ เช่น เจ้าหนี้ ผู้ถือหุ้น นักลงทุน หน่วยงานรัฐบาล และพนักงาน เป็นต้น	ผู้บริหารที่อยู่ภายในองค์กรธุรกิจ ซึ่งรวมทั้งผู้บริหารระดับล่าง ผู้บริหารระดับกลาง และผู้บริหารระดับสูง
4. กำหนดการจัดทำบัญชี	มีกำหนดกรอบระยะเวลาในการจัดทำที่แน่นอนอย่างน้อย 1 ปีต่อทำ 1 ครั้ง	ไม่มีกำหนดระยะเวลาของการจัดทำที่แน่นอน จะจัดทำเมื่อผู้บริหารต้องการใช้ข้อมูล
5. หลักการจัดการ	มีรูปแบบของการจัดทำที่แน่นอน โดยจัดตามหลักมาตรฐานของบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป เนื่องจากผู้ใช้ข้อมูลบัญชีการเงินนั้นเป็นของบุคคลทั่วไปหลายฝ่าย ซึ่งส่วนแต่มีความต้องการใช้ประโยชน์จากงบการเงินที่แตกต่างกันไป ดังนั้นจะต้องมีมาตรฐานที่เป็นที่ยอมรับของทุกฝ่าย เพื่อให้แต่ละฝ่ายสามารถนำมาเปรียบเทียบถึงความถูกต้อง เชื่อถือได้ และเกิดความ เป็นธรรมแก่ทุกฝ่าย	ไม่มีรูปแบบที่แน่นอน จะจัดทำในลักษณะเชิงวิเคราะห์ ยึดหยุ่นตามความต้องการใช้ประกอบการตัดสินใจของผู้บริหารภายในธุรกิจนั้น
6. ประโยชน์ที่ได้รับ	ทราบผลการดำเนินงานจากการบริหารงานที่ผ่านมาในอดีต ทราบถึงฐานะทางการเงินจากผลของการบริหารงานในอดีต	จัดทำเพื่อนำไปใช้ประกอบการบริหารงานของฝ่ายบริหารในด้านต่าง ๆ เช่น การวางแผน การควบคุม และการตัดสินใจ เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าการบัญชีการเงินกับการบัญชีบริหารจะมีความแตกต่างกันดังกล่าวข้างต้นแล้วก็ตาม แต่ในส่วนของข้อมูลทางบัญชีส่วนใหญ่ที่นำมาใช้ในทางบัญชีบริหารนั้นก็มาจากข้อมูลในทางบัญชีการเงินด้วยเช่นกัน เนื่องจากตามที่กล่าวมาแล้วว่าการจัดทำบัญชีการเงินจะต้องยึดหลักมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป เพื่อให้ข้อมูลนั้นมีความเป็นมาตรฐานเดียวกันและเป็นที่เชื่อถือได้ ฝ่ายบริหารของธุรกิจก็ต้องการข้อมูลในทางบัญชีที่มีคุณภาพในลักษณะที่กล่าวมาแล้วเช่นเดียวกัน และในบางครั้งการประมาณการข้อมูลที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตนั้นก็จำเป็นต้องอาศัยหลักเกณฑ์ข้างต้นเป็นตัวประมาณการ เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นในข้อมูลที่จะนำมาใช้ในการตัดสินใจ ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าการบัญชีการเงินกับการบัญชีบริหารนั้นยังคงคล้ายคลึงหรือเหมือนกันอยู่บ้างในบางเรื่อง

บทบาทหน้าที่ของฝ่ายบริหาร

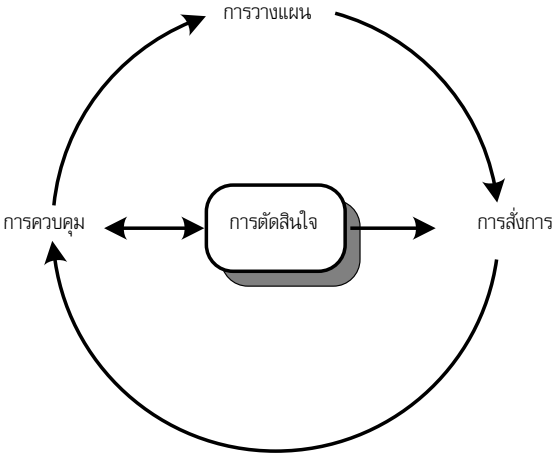
องค์กรธุรกิจนั้นเป็นกลุ่มของบุคคลต่างๆ ที่มีวัตถุประสงค์ร่วมกันในการทำงาน การบริหารในแต่ละองค์กรจะดำเนินงานไปได้ด้วยดีนั้นจำเป็นต้องมีผู้บริหารจัดการ ซึ่งจะเป็นผู้ที่มีหน้าที่บริหารงานให้ลุล่วงไปตามวัตถุประสงค์ขององค์กร ซึ่งหน้าที่หลักที่สำคัญคือ

1. การวางแผน (Planning) เป็นการวางแผนงานของกิจกรรมการดำเนินงานต่างๆ ภายในองค์กร ซึ่งอาจเป็นแผนงานในระยะสั้นๆ หรือเป็นแผนงานในระยะยาว ในการวางแผนการดำเนินงานนั้นอาจกล่าวได้ว่าเป็นการระบุหรือการเลือกทางเลือกต่างๆ ที่มีอยู่ว่าการดำเนินงานในทางเลือกใดเป็นทางเลือกที่ดีที่สุดที่จะทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรที่ได้วางไว้



2. การสั่งการและสร้างแรงจูงใจ (Directing and Motivating) เป็นหน้าที่ที่ผู้บริหารจะต้องสั่งการให้ชัดเจน เพื่อให้แต่ละบุคคลภายในองค์กรได้ทราบถึงขอบเขตหน้าที่และความรับผิดชอบ รวมไปถึงการสร้างแรงจูงใจให้แก่บุคคลต่างๆ ในองค์กรได้มีความรู้สึกร่วมกันทำหน้าที่ของตนเองให้ดีที่สุด เพื่อให้สามารถประสบผลสำเร็จตามเป้าหมายหลักขององค์กร

3. การควบคุมและประเมินผลงาน (Controlling and Evaluation) เป็นหน้าที่ที่ผู้บริหารจะต้องดำเนินงานเพื่อให้ทราบถึงผลที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานของแต่ละหน่วยงานย่อยภายในองค์กร โดยจะต้องทำการกำหนดมาตรฐานของการปฏิบัติงาน การสังเกตการปฏิบัติงาน การเปรียบเทียบการวัดผล และประเมินผลงานที่เกิดขึ้นจริงในการปฏิบัติงานกับแผนงานที่ได้กำหนดไว้ รวมทั้งจะต้องหาแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขเมื่อการปฏิบัติงานไม่เป็นไปตามแผนงาน เพื่อจะได้สามารถบรรลุผลสำเร็จตามเป้าหมายที่วางไว้ได้



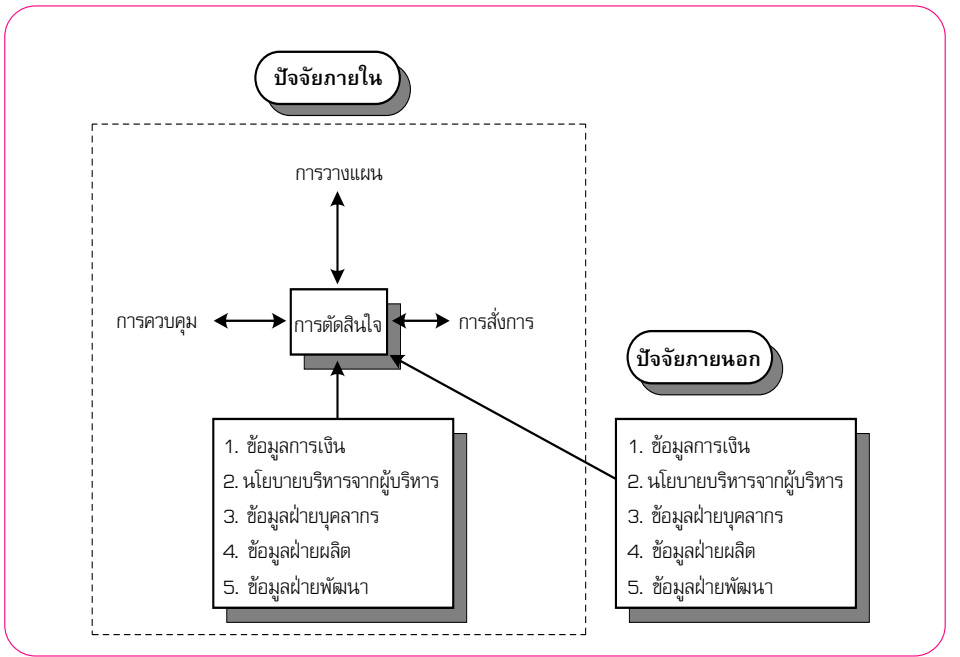
รูปที่ 1.2 แผนผังแสดงหน้าที่ของฝ่ายบริหาร

จากบทบาทหน้าที่ของผู้บริหารที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นจะเห็นได้ว่า กระบวนการของการตัดสินใจ (Decision Making) เข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องกับทุกบทบาทว่าผู้บริหารจะตัดสินใจในแต่ละขั้นตอนของการปฏิบัติงานอย่างไรจึงจะทำให้เกิดความเหมาะสมที่สุดภายใต้สถานการณ์ที่เกิดขึ้นในขณะนั้น อย่างไรก็ตาม การที่ผู้บริหารจะสามารถทำการตัดสินใจในเรื่องใดเรื่องหนึ่งนั้น จำเป็นอย่างยิ่งที่ผู้บริหารจะต้องรวบรวมข้อมูลต่างๆ เพื่อนำมาใช้ประกอบการพิจารณาตัดสินใจ ซึ่งลักษณะของข้อมูลนั้นสามารถจำแนกได้เป็น 2 ลักษณะคือ

1. ข้อมูลเชิงปริมาณ (Quantity Information) ข้อมูลในลักษณะนี้สามารถที่จะวัดค่าออกมาเป็นตัวเลขได้ชัดเจน เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับหน่วยขาย หน่วยผลิต ยอดขาย ต้นทุนในการผลิต และผลกำไรหรือขาดทุนที่จะเกิดขึ้น เป็นต้น

2. ข้อมูลเชิงคุณภาพ (Qualitative Information) ข้อมูลในลักษณะนี้เป็นข้อมูลที่ไม่อาจวัดค่าออกมาเป็นตัวเลขที่ชัดเจนได้ เช่น สภาวะทางเศรษฐกิจ การเมือง สถานการณ์ระหว่างประเทศ และสภาพแวดล้อมในการทำงาน เป็นต้น

จากลักษณะของข้อมูลในเชิงปริมาณและข้อมูลในเชิงคุณภาพที่กล่าวข้างต้นนั้น จะเห็นได้ว่าเป็นข้อมูลที่สามารถเก็บรวบรวมได้ทั้งจากภายในองค์กรและจากภายนอกองค์กร ซึ่งข้อมูลจากแต่ละแหล่งนั้นถือเป็นข้อมูลที่มีผลต่อการตัดสินใจเพื่อกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งของผู้บริหารอยู่เสมอ



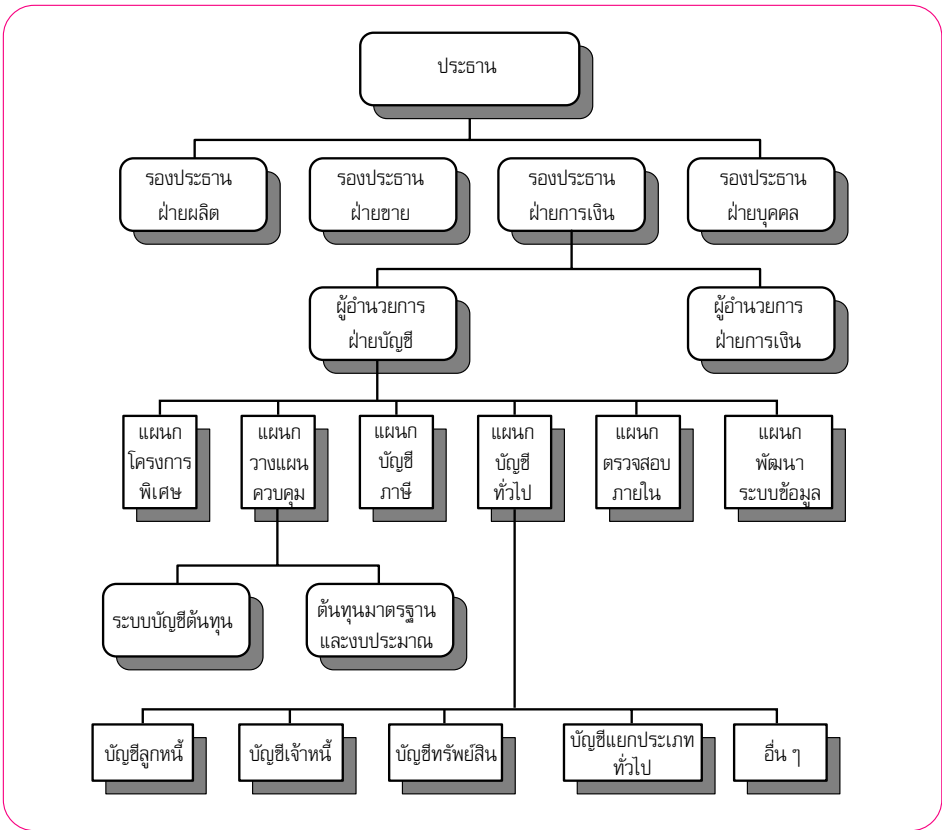
รูปที่ 1.3 แผนผังแสดงปัจจัยที่มีผลต่อการตัดสินใจ

บทบาทของฝ่ายบัญชีในองค์กร

การจัดโครงสร้างขององค์กรธุรกิจนั้น สามารถแบ่งตามอำนาจหน้าที่ที่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับวัตถุประสงค์หลักขององค์กรได้ดังนี้

1. **อำนาจหน้าที่หลัก (Line Authority)** เป็นสายงานหลักที่มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรงในการดำเนินงานของธุรกิจให้บรรลุเป้าหมายหลักขององค์กร เช่น ฝ่ายผลิตหรือฝ่ายขาย เป็นต้น

2. **อำนาจหน้าที่สนับสนุน (Staff Authority)** เป็นสายงานที่ให้การสนับสนุนและช่วยเหลือให้การทำงานของสายงานหลักเกิดประสิทธิภาพสูงสุด เช่น ฝ่ายบัญชีจะทำหน้าที่ในการเก็บรวบรวมข้อมูลทางการเงิน เพื่อเสนอต่อผู้บริหารในการตัดสินใจเกี่ยวกับการกำหนดราคาสินค้า การควบคุมต้นทุนการผลิต และการจัดทำงบประมาณ เป็นต้น



รูปที่ 1.4 แผนผังองค์กรและผังภายในแผนกบัญชี

คุณสมบัติข้อมูลทางการบัญชี

ข้อมูลทางการบัญชีที่ดีและมีประโยชน์ควรมีลักษณะดังต่อไปนี้

1. ความเกี่ยวข้องของข้อมูล

ข้อมูลทางการบัญชีที่ฝ่ายบัญชีรวบรวมมานั้น จะต้องมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับปัญหาที่ฝ่ายบริหารกำลังตัดสินใจอยู่ การมีข้อมูลมากเกินไปจนความจำเป็นจะทำให้ฝ่ายบริหารต้องเสียเวลาในการจำแนกข้อมูลหรืออาจเกิดความสับสนในประเด็นที่พิจารณาได้

2. ทันต่อเวลา

ข้อมูลทางการบัญชีจะมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเมื่อเป็นข้อมูลที่สามารถนำมาใช้ได้ทันต่อเวลาในการแก้ปัญหาที่เกิดขึ้น และควรเป็นข้อมูลที่ได้รับการปรับปรุงให้ทันต่อเหตุการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปด้วย

3. ความถูกต้องเชื่อถือได้

ความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลจะช่วยให้การตัดสินใจนั้นมีความถูกต้องมากที่สุดด้วย ซึ่งการพิจารณาถึงความถูกต้องและเชื่อถือได้นั้นควรจะต้องมีเอกสาร หลักฐานอ้างอิง หรือระบุแหล่งที่มาของข้อมูลได้ และการนำเสนอข้อมูลนั้นจะต้องเป็นไปด้วยความระมัดระวังและมีความเป็นกลางในการแสดงข้อมูลที่เป็นตัวแทนของรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชี

4. การเปรียบเทียบกันได้

การนำเสนอข้อมูลทางการบัญชีนั้นจะต้องยึดหลักความสม่ำเสมอในการจัดทำเกี่ยวกับวิธีการทางบัญชีที่นำมาใช้ การรับรู้รายการ หรือการวัดมูลค่าของรายการต่างๆ ที่ปรากฏในงบการเงิน เพื่อประโยชน์ต่อผู้ใช้ในการนำไปเปรียบเทียบถึงแนวโน้มของสถานการณ์ทางการเงินที่จะเกิดขึ้นในอนาคต



คำถามท้ายบท

1. ให้อธิบายถึงความจำเป็นของข้อมูลทางการบัญชีที่ผู้บริหารจะต้องนำไปใช้เพื่อประกอบการบริหารงาน
2. ให้ทำการเปรียบเทียบถึงความแตกต่างของการบัญชีการเงินและการบัญชีบริหาร
3. การบัญชีการเงินกับการบัญชีบริหารมีความคล้ายคลึงกันหรือไม่อย่างไร
4. ให้อธิบายถึงบทบาทและหน้าที่ของผู้บริหารภายในองค์กร
5. ให้อธิบายถึงลักษณะของข้อมูลทางบัญชีที่ดีและมีประโยชน์
6. ข้อมูลในแต่ละข้อต่อไปนี้ ให้ระบุว่าข้อใดเป็นลักษณะของการบัญชีบริหาร และข้อใดเป็นลักษณะของการบัญชีการเงิน
 - 6.1 ให้ความสำคัญกับข้อมูลในเชิงคุณภาพต่างๆ ที่นอกเหนือจากข้อมูลเชิงปริมาณทางบัญชี เช่น ภาวะเศรษฐกิจ การเปลี่ยนแปลงทางการเมือง นโยบายของธุรกิจคู่แข่ง เป็นต้น
 - 6.2 มุ่งเน้นการนำเสนอรายงานเฉพาะส่วนมากกว่าการนำเสนอในลักษณะที่เป็นภาพรวม
 - 6.3 นำเสนอข้อมูลทางการบัญชีที่เกี่ยวข้องให้กับผู้บริหารในระดับต่างๆ ภายในองค์กร
 - 6.4 มีข้อกำหนดตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับระยะเวลาการจัดทำรายงานทางการเงินของธุรกิจที่แน่นอน
 - 6.5 มุ่งเน้นความเกี่ยวข้องของข้อมูลที่มีผลต่อการตัดสินใจในเรื่องใดเรื่องหนึ่งโดยเฉพาะ
 - 6.6 มีรูปแบบการจัดทำรายงานทางการเงินที่แน่นอน โดยยึดหลักการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไป
 - 6.7 ใช้เป็นข้อมูลเพื่อการประเมินเรียกเก็บภาษีของรัฐบาล
 - 6.8 มุ่งเน้นข้อมูลที่เกิดขึ้นในอดีตมากกว่าข้อมูลในอนาคตและมีเอกสารหลักฐานประกอบรายการ
 - 6.9 การจัดเก็บข้อมูลและรูปแบบการนำเสนอทำในลักษณะเชิงวิเคราะห์ที่มีความยืดหยุ่นตามความเกี่ยวข้องกับประเด็นการตัดสินใจ

7. ต่อไปนี้เป็นตำแหน่งงานของบริษัทวิภาดา จำกัด ให้ท่านนำตำแหน่งงานต่างๆ เหล่านี้แสดงในลักษณะผังองค์กร

ประธานบริษัท	ผู้จัดการฝ่ายออกแบบ
รองประธานฝ่ายการเงิน	นักวิเคราะห์ระบบบัญชีต้นทุน
พนักงานบัญชีขั้นต้น	รองประธานฝ่ายขาย
ผู้จัดการสาขาฝ่ายขาย	ผู้จัดการฝ่ายการเงิน
ผู้จัดการแผนกบัญชีภาษีอากร	รองประธานฝ่ายบุคคล
ผู้จัดการฝ่ายวิจัยและพัฒนา	นักวิเคราะห์ต้นทุนมาตรฐานและงบประมาณ
ผู้จัดการฝ่ายบัญชี	รองประธานฝ่ายผลิต
ผู้จัดการฝ่ายว่าจ้าง	พนักงานบัญชีลูกหนี้
หัวหน้าแผนกบัญชีทั่วไป	ผู้จัดการฝ่ายประเมินการทำงาน
รองประธานวิศวกรรม	หัวหน้าแผนกบัญชีต้นทุน
พนักงานบัญชีเจ้าหน้าที่	

8. จงพิจารณาดำแหน่งในแต่ละข้อต่อไปนี้ว่ามีความสัมพันธ์กันในลักษณะเป็นสายงานสนับสนุนหรือสายงานหลัก

- 8.1 รองประธานฝ่ายการเงิน - ผู้จัดการแผนกบุคคล
- 8.2 ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชี - นักวิเคราะห์ต้นทุนมาตรฐานและงบประมาณ
- 8.3 หัวหน้าฝ่ายบัญชี - พนักงานบัญชีทรัพย์สิน
- 8.4 รองประธานฝ่ายการเงิน - ผู้อำนวยการฝ่ายการเงิน
- 8.5 รองประธานฝ่ายขาย - ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชี

2

แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุน

● จุดประสงค์การเรียนรู้ ●

เมื่อได้ศึกษาบทนี้แล้วสามารถที่จะ

- ▶ อธิบายและยกตัวอย่างส่วนประกอบของต้นทุนการผลิตได้
- ▶ ยกตัวอย่างต้นทุนที่ไม่เกี่ยวกับการผลิตได้
- ▶ อธิบายถึงความแตกต่างระหว่างต้นทุนผลิตภัณฑ์และต้นทุนงวดเวลาได้ พร้อมทั้งยกตัวอย่างประกอบแต่ละประเภทของต้นทุน
- ▶ อธิบายถึงความแตกต่างระหว่างงบการเงินของธุรกิจอุตสาหกรรมและธุรกิจซื้อขายสินค้าได้
- ▶ สามารถระบุและยกตัวอย่างของต้นทุนผันแปร ต้นทุนคงที่ และอธิบายถึงความแตกต่างระหว่างพฤติกรรมของต้นทุนทั้งสองได้
- ▶ อธิบายและยกตัวอย่างต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อมได้
- ▶ อธิบายและยกตัวอย่างถึงการจำแนกต้นทุนตามความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจได้
- ▶ อธิบายและยกตัวอย่างต้นทุนส่วนที่แตกต่าง ต้นทุนเสียโอกาส และต้นทุนจมได้

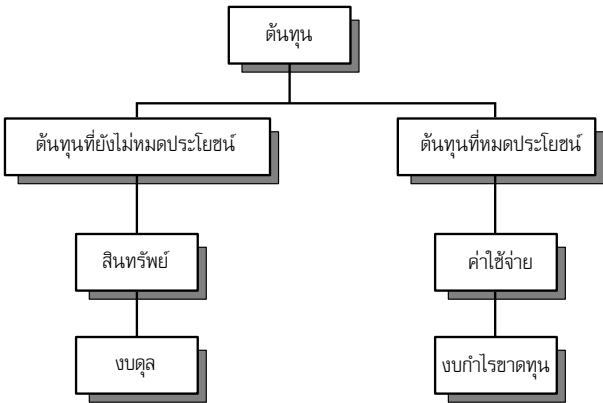
ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุน เป็นข้อมูลที่มีความสำคัญที่สุดอย่างหนึ่งที่ฝ่ายบริหารขององค์กรธุรกิจต้องทราบว่าการดำเนินงานของธุรกิจในส่วนต่างๆ นั้นมีต้นทุนอะไรเกิดขึ้นบ้าง เพื่อที่จะได้นำข้อมูลเหล่านั้นไปใช้ประกอบการวางแผน ควบคุม ตัดสินใจ ตลอดจนประเมินผลการปฏิบัติที่เกิดขึ้น เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดในกิจกรรมขององค์กรธุรกิจนั้นๆ

ความหมายของต้นทุน

ต้นทุน (Cost) หมายถึงรายจ่ายที่เกิดขึ้นหรือคาดว่าจะเกิดขึ้นและทำให้ธุรกิจได้รับผลประโยชน์หรือผลตอบแทนในรูปของสินทรัพย์หรือการบริการต้นทุนที่เกิดขึ้นของธุรกิจ โดยสามารถแยกพิจารณาตามการใช้ประโยชน์ที่พึงจะได้รับในช่วงเวลาหนึ่งๆ ได้ดังนี้

1. ต้นทุนที่ยังไม่หมดประโยชน์ (Un – Expired Cost)

เป็นต้นทุนส่วนที่ยังมีมูลค่าของสินทรัพย์หรือการบริการเหลืออยู่ ซึ่งจะถูกนำไปตัดเป็นค่าใช้จ่ายในงวดต่อๆ ไปตามประโยชน์ที่พึงจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์หรือการบริการนั้น เช่น ต้นทุนของเครื่องจักรและอุปกรณ์ที่ยังเหลืออยู่หลังจากหักค่าเสื่อมราคาในงวดนั้นๆ แล้ว ต้นทุนของสินค้าที่ยังไม่ได้ถูกจำหน่ายออกไป หรือค่าเบี้ยประกันจ่ายล่วงหน้าส่วนที่เหลืออยู่หลังจากตัดเป็นค่าใช้จ่ายในงวดปัจจุบันแล้ว เป็นต้น ซึ่งมูลค่าของต้นทุนที่ยังไม่หมดประโยชน์เหล่านี้จะแสดงเป็นสินทรัพย์ของธุรกิจปรากฏอยู่ในงบดุล ณ วันสิ้นงวดหนึ่งๆ



รูปที่ 2.1 แผนภาพแสดงลักษณะต้นทุนตามประโยชน์ที่ได้รับ

2. ต้นทุนที่หมดประโยชน์ (Expired Cost)

เป็นต้นทุนของสินทรัพย์หรือการบริการที่ได้นำไปใช้ประโยชน์หรือถูกตัดเป็นค่าใช้จ่ายไปแล้ว เช่น ค่าเบี้ยประกัน ค่าโฆษณา เงินเดือน ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร อุปกรณ์ และต้นทุนสินค้าที่ขาย เป็นต้น ซึ่งมูลค่าของต้นทุนที่หมดประโยชน์เหล่านี้จะแสดงเป็นค่าใช้จ่ายของธุรกิจปรากฏอยู่ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดระยะเวลาหนึ่งๆ

การจำแนกประเภทของต้นทุน

ต้นทุนต่างๆ ที่เกิดขึ้นเนื่องจากกิจกรรมการดำเนินงานของธุรกิจมีมากมายหลายชนิด ซึ่งการจะนำข้อมูลของต้นทุนเหล่านี้ไปใช้ประโยชน์ในการบริหารงานในด้านต่างๆ ให้เกิดประสิทธิภาพนั้น จำเป็นต้องมีการจำแนกประเภทของต้นทุน เพื่อให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการนำไปใช้ ต้นทุนชนิดต่างๆ ที่พบในการบัญชีบริหารสามารถสรุปได้ดังนี้

1. การจำแนกตามหน้าที่การผลิต แบ่งได้เป็น 2 ประเภทคือ

1. ต้นทุนการผลิต (Manufacturing Cost) หมายถึงต้นทุนต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการผลิตเพื่อให้ได้มาซึ่งผลิตภัณฑ์ที่จะนำมาจำหน่ายต่อไป

ส่วนประกอบของต้นทุนการผลิตนั้นสามารถจำแนกเป็นประเภทย่อยๆ ได้ดังนี้

1. วัตถุดิบทางตรง (Direct Materials) หมายถึงวัตถุดิบที่เป็นส่วนประกอบที่สำคัญของการผลิตผลิตภัณฑ์นั้นโดยตรงและสามารถคำนวณเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์นั้นได้โดยง่าย เช่น ผ้าที่ใช้ในการตัดเสื้อ ไม้หรือเหล็กที่ใช้ในการผลิตเฟอร์นิเจอร์ หรือหนังสือพิมพ์ที่ใช้ในการผลิตกระดาษเป็นต้น โดยทั่วไปแล้ววัตถุดิบทางตรงนั้นอาจจะกล่าวได้ว่าเป็นวัตถุดิบที่ถูกนำเข้ากระบวนการผลิตแล้วได้ผลิตภัณฑ์ในขั้นสุดท้ายเป็นสินค้าสำเร็จรูป สินค้าสำเร็จรูปของธุรกิจประเภทหนึ่งอาจจะเป็นวัตถุดิบของธุรกิจอีกประเภทหนึ่งได้ เช่น ผ้าเมตรที่ทอเป็นผืนเป็นสินค้าสำเร็จรูปของโรงงานทอผ้า แต่จะเป็นวัตถุดิบที่ถูกนำมาเข้ากระบวนการผลิตเพื่อใช้ในการผลิตเสื้อผ้าสำเร็จรูปของอีกบริษัทหนึ่งได้



2. ค่าแรงงานทางตรง (Direct Labor) หมายถึงต้นทุนของค่าแรงงานที่ใช้ในกระบวนการผลิตหรือเป็นต้นทุนที่จ่ายให้กับคนงานที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับกระบวนการผลิตนั้นโดยตรง และสามารถคำนวณเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์นั้นได้อย่างชัดเจน โดยระบุได้ว่าในการผลิตสินค้าแต่ละประเภคนั้นต้องใช้แรงงานกี่ชั่วโมง เช่น ค่าแรงงานที่จ่ายให้คนงานที่ทำหน้าที่ในการตัดเย็บผ้าให้เป็นเสื้อผ้าสำเร็จรูป ค่าแรงงานที่จ่ายให้คนงานที่ทำหน้าที่ในการผลิตเฟอร์นิเจอร์ หรือค่าแรงคนงานในการก่อสร้าง เป็นต้น

3. ค่าใช้จ่ายในการผลิต (Manufacturing Overhead) หมายถึงค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการกระบวนการผลิตทั้งหมดนอกเหนือจากในส่วนของวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรงที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ซึ่งประกอบไปด้วย

1. **วัตถุดิบทางอ้อม (Indirect Materials)** หมายถึงมูลค่าของวัตถุดิบที่ไม่ใช่ส่วนประกอบสำคัญหรือส่วนประกอบหลักของการผลิตสินค้า ซึ่งไม่สามารถระบุเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ต่อหน่วยได้อย่างชัดเจน เช่น ด้ายที่ใช้เย็บผ้า ตะปูที่ใช้ผลิตเฟอร์นิเจอร์ ตะกั่วที่ใช้บัดกรีอุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์ หรือกาวที่ใช้ประกอบเฟอร์นิเจอร์ เป็นต้น

2. **ค่าแรงงานทางอ้อม (Indirect Labor)** หมายถึงค่าแรงงานที่จ่ายให้กับคนงานซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตโดยตรง แต่เป็นปัจจัยที่สำคัญประการหนึ่งที่จะทำให้กระบวนการผลิตดำเนินงานไปได้อย่างต่อเนื่อง เช่น เงินเดือนผู้ควบคุมโรงงาน เงินเดือนผู้ทำความสะอาดโรงงาน เงินเดือนผู้รักษาความปลอดภัย และเงินเดือนผู้ควบคุมการเบิกจ่ายวัสดุ เป็นต้น

ค่าล่วงเวลาของพนักงานในแผนกผลิตจัดเป็นค่าแรงงานทางอ้อมด้วย แม้ว่าการทำงานล่วงเวลานั้น เราสามารถจะทราบได้ว่าได้มีการจ่ายค่าล่วงเวลาสำหรับการผลิตของงานในส่วนใดบ้าง แต่ถ้าในช่วงเวลาของการทำงานโดยปกติมีการวางแผนการควบคุมการทำงานให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพโดยไม่เกิดเวลาที่สูญเปล่าขึ้น เช่น วัตถุดิบที่อาจส่งมალ่าช้าเกินกำหนด เครื่องจักรเสียในระหว่างการผลิต หรือช่วงเวลาที่สูญเปล่าของการเดินเครื่องจักร เป็นต้น ค่าล่วงเวลาเหล่านั้นก็อาจจะไม่เกิดขึ้น

3. **ค่าใช้จ่ายในการผลิตอื่นๆ (Other Manufacturing Overhead)** หมายถึงค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตนอกเหนือจากวัตถุดิบทางอ้อมและค่าแรงงานทางอ้อม เช่น ค่าเสื่อมราคาโรงงาน ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร ค่าซ่อมบำรุงเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิต ค่าสาธารณูปโภค ค่าภาษีทรัพย์สิน ค่าเบี้ยประกันทรัพย์สินต่างๆ ในโรงงาน ค่าใช้จ่ายในการวิจัยพัฒนาผลิตภัณฑ์ ดอกเบี้ยจ่ายของเงินลงทุนในสินทรัพย์ต่างๆ ที่ใช้ในการผลิต เป็นต้น



ต้นทุนรายการหนึ่งที่อยู่ในกลุ่มของค่าใช้จ่ายในการผลิต ต้นทุนทางด้านการศึกษาและพัฒนาผลิตภัณฑ์เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการที่ธุรกิจมีการแข่งขันกันมากไม่ว่าจะเป็นในประเทศหรือต่างประเทศก็ตาม เพื่อต้องการนำเสนอผลิตภัณฑ์หรือการบริการที่มีคุณภาพที่ดีกว่า ทำให้มีโอกาสรายส่วนแบ่งทางการตลาดในสัดส่วนที่เพิ่มขึ้น ดังนั้นต้นทุนในด้านการวิจัยและพัฒนาเพื่อปรับปรุงผลิตภัณฑ์ใหม่ๆ เข้าสู่ตลาด เพื่อตอบสนองความต้องการที่หลากหลายของลูกค้าจึงเป็นสิ่งที่สำคัญและจำเป็นถ้าธุรกิจเลือกที่จะเป็นหนึ่งในกลุ่มของธุรกิจผู้นำในด้านคุณภาพต่อไป

ค่าใช้จ่ายในการผลิตเมื่อรวมกับค่าแรงงานทางตรงแล้วเรียกว่า **เป็นต้นทุนแปรสภาพ (Conversion Cost)** เนื่องจากต้นทุนของค่าใช้จ่ายในการผลิตและค่าแรงงานทางตรงนั้นเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้น

เพื่อแปรสภาพวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป โรงงานอุตสาหกรรมบางแห่งที่ใช้เทคโนโลยีของการผลิตโดยเครื่องจักรเป็นส่วนใหญ่ ค่าใช้จ่ายในการผลิตจะมีสัดส่วนที่สูงกว่าเมื่อเทียบกับต้นทุนค่าแรงงานทางตรง ในทางตรงกันข้าม ถ้าโรงงานอุตสาหกรรมที่ใช้แรงงานในการผลิตโดยใช้เครื่องจักรน้อย จำนวนคนงานมาก สัดส่วนของค่าแรงงานทางตรงก็จะสูงกว่าค่าใช้จ่ายในการผลิต

ส่วนวัตถุดิบทางตรงเมื่อรวมกับค่าแรงงานทางตรงแล้วเราจะเรียกว่าเป็น **ต้นทุนขั้นต้น (Prime Cost)** หรือ**ต้นทุนพื้นฐานของการผลิต**

2. ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวกับการผลิต (Nonmanufacturing Costs) หมายถึงต้นทุนต่างๆ ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการผลิต ซึ่งอาจแยกพิจารณาได้ดังนี้

1. ต้นทุนของสินค้าที่ซื้อมาเพื่อขาย (Merchandise Costs) ต้นทุนประเภทนี้จะมีเฉพาะธุรกิจที่ซื้อสินค้ามาเพื่อจำหน่ายต่อ ไม่ได้ทำการผลิตสินค้าขึ้นมาจำหน่ายเอง

2. ต้นทุนทางการเงิน (Financial Costs) เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการจัดหาเงินทุนของธุรกิจที่ใช้ในการดำเนินงานต่างๆ ที่นอกเหนือจากส่วนของการผลิต

3. ต้นทุนทางการตลาดหรือต้นทุนในการขาย (Marketing or Selling Costs) เป็นต้นทุนต่างๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งคำสั่งของลูกค้าหรือเป็นต้นทุนในการนำสินค้าหรือต้นทุนในการให้บริการต่างๆ จนกว่าสินค้าจะถึงมือผู้บริโภค เช่น ค่าโฆษณา ค่านายหน้าพนักงานขาย ค่าใช้จ่ายในการจัดจำหน่ายหรือค่าใช้จ่ายในการส่งเสริมการขายอื่นๆ ค่าพาหนะพนักงานขาย และค่าขนส่งออก เป็นต้น

4. ต้นทุนทางด้านการบริหาร (Administrative Costs) เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นเนื่องจากกิจกรรมการดำเนินงานโดยทั่วไปของธุรกิจ เช่น เงินเดือนฝ่ายบริหาร เงินเดือนฝ่ายบัญชี ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับที่ปรึกษาทางกฎหมาย ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์สำนักงาน และค่าใช้จ่ายในการพัฒนาฝึกอบรมพนักงานในสำนักงานเพื่อการบริหารจัดการภายในองค์กรที่มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น เป็นต้น

2. การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับรายได้

ตามที่เราได้มีการจำแนกต้นทุนออกเป็นต้นทุนการผลิตและต้นทุนที่ไม่เกี่ยวกับการผลิตนั้น เราสามารถที่จะจำแนกในรูปแบบอื่นได้อีก ที่จะกล่าวต่อไปคือต้นทุนผลิตภัณฑ์และต้นทุนงวดเวลา การจำแนกต้นทุนในลักษณะนี้จะต้องเข้าใจในเรื่องหลักของการจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย (Matching Principle) โดยตามหลักการนี้เป็นการพิจารณาถึงความสัมพันธ์ของการเกิดขึ้นของรายได้และค่าใช้จ่าย เมื่อค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นในงวดเวลาใดแล้วมีผลทำให้มีรายได้เกิดขึ้นตามมา ก็ควรรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายในงวดเวลาเดียวกัน แม้ว่าในงวดเวลาที่มีการรับรู้รายได้หรือค่าใช้จ่ายนั้นจะมีการรับหรือจ่ายเป็นเงินสดไปหรือไม่ก็ตาม

หลักของการจับคู่ที่กล่าวมานั้นจะใช้เป็นหลักเกณฑ์ที่จะช่วยในการจำแนกต้นทุนออกเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์และต้นทุนงวดเวลาได้

1. ต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product Costs) เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นโดยมีความเกี่ยวข้องกันหรือสัมพันธ์กันกับการให้ได้มาซึ่งตัวสินค้าหรือผลิตภัณฑ์ ในกรณีของธุรกิจอุตสาหกรรมต้นทุนผลิตภัณฑ์ประกอบไปด้วยต้นทุนวัตถุดิบทางตรง ต้นทุนของค่าแรงงานทางตรง และต้นทุนของค่าใช้จ่ายในการผลิต หรืออาจเรียกได้ว่าเป็นต้นทุนการผลิตนั่นเอง ส่วนในกรณีของธุรกิจที่ซื้อสินค้ามาเพื่อขาย ต้นทุนผลิตภัณฑ์อาจเรียกได้ว่าเป็นต้นทุนของสินค้ามาเพื่อขาย และสินค้าเหล่านั้นยังไม่ได้จำหน่ายออกไป คงเหลือเป็นสินทรัพย์ของกิจการอยู่

2. ต้นทุนงวดเวลา (Period Costs) หมายถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วก่อให้เกิดรายได้ในงวดเวลาเดียวกัน ซึ่งต้นทุนเหล่านี้จะถือเป็นค่าใช้จ่ายที่นำไปหักออกจากรายได้ที่เกิดขึ้น เช่น ค่าโฆษณา ค่าเช่า ค่านายหน้าพนักงานขาย เงินเดือนฝ่ายบริหาร และดอกเบี้ยจ่าย เป็นต้น จะเห็นได้ว่าต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตยกเว้นต้นทุนสินค้าที่ซื้อมาเพื่อขาย จัดเป็นต้นทุนงวดเวลาได้ ซึ่งต้นทุนเหล่านี้จะปรากฏเป็นค่าใช้จ่ายอยู่ในงบกำไรขาดทุน

อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาถึงหลักการจับคู่ของการเกิดต้นทุนแล้วก่อให้เกิดรายได้แล้ว ถ้าต้นทุนของผลิตภัณฑ์หรือสินค้าคงเหลือของกิจการได้ถูกจำหน่ายออกไปก็จะก่อให้เกิดรายได้ขึ้นมา ต้นทุนผลิตภัณฑ์จะถูกตัดเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ขายไปทันที เรียกว่าต้นทุนสินค้าที่ขาย



การรายงานต้นทุนในงบการเงิน ในทางบัญชีนั้นจะต้องมีการรวบรวมข้อมูลของต้นทุนต่างๆ ที่เกิดขึ้นมาจัดทำงบการเงินเพื่อนำเสนอต่อเจ้าหนี้ ผู้ถือหุ้น และบุคคลอื่นๆ ที่สนใจในงบการเงินของธุรกิจนั้นๆ เพื่อแสดงให้เห็นฐานะทางการเงินของบริษัทและความสามารถในการทำกำไรของธุรกิจในช่วงเวลาหนึ่งๆ งบการเงินของธุรกิจอุตสาหกรรมจะมีรายละเอียดของการแสดงข้อมูลของต้นทุนในงบการเงินมากกว่าธุรกิจซื้อขายสินค้า กล่าวคือการรายงานต้นทุนในงบการเงิน

ของธุรกิจซื้อขายสินค้าจะประกอบด้วยงบดุลและงบกำไรขาดทุน ส่วนธุรกิจอุตสาหกรรมนั้นงบการเงินจะประกอบด้วยงบดุล งบกำไรขาดทุน และงบต้นทุนการผลิต ซึ่งงบต้นทุนการผลิตนั้นจะใช้เป็นงบย่อยประกอบงบกำไรขาดทุน เพื่อแสดงให้เห็นถึงต้นทุนการผลิตของสินค้าของธุรกิจนั่นเอง

งบดุล (The Balance Sheet) งบดุลหรืองบแสดงฐานะทางการเงิน (Statement of Financial Position) ของธุรกิจอุตสาหกรรมจะคล้ายคลึงกับธุรกิจซื้อขายสินค้า แต่อย่างไรก็ตาม ความแตกต่างที่เกิดขึ้นก็ยังมีส่วนของบัญชีสินค้าคงเหลือ ธุรกิจซื้อขายสินค้านั้นมีสินค้าคงเหลืออยู่รายการเดียวนั่นคือ สินค้าที่ซื้อมาเพื่อขายรอการจำหน่ายต่อไปยังผู้บริโภค ตรงกันข้ามกับธุรกิจอุตสาหกรรมซึ่งมีการจำแนกสินค้าคงเหลือของธุรกิจออกเป็น 3 ประเภทคือ วัตถุดิบ (Raw Materials) งานระหว่างทำ (Work in Process) และสินค้าสำเร็จรูป (Finished Goods)

บริษัท.....จำกัด			
งบดุล			
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2			
(แสดงเฉพาะส่วนของสินทรัพย์)			
ธุรกิจอุตสาหกรรม		ธุรกิจซื้อขายสินค้า	
สินทรัพย์		สินทรัพย์	
สินทรัพย์หมุนเวียน :-		สินทรัพย์หมุนเวียน :-	
เงินสดและเงินฝากธนาคาร	XXX	เงินสดและเงินฝากธนาคาร	XXX
หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด	XXX	หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด	XXX
ตัวเงินรับ	XXX	ตัวเงินรับ	XXX
ดอกเบี้ยค้างรับ	XXX	ดอกเบี้ยค้างรับ	XXX
ลูกหนี้การค้า	XXX	ลูกหนี้การค้า	XXX
สินค้างเหลือ :-		สินค้างเหลือ :-	
วัตถุดิบ	XX	สินค้าสำเร็จรูป	XX
สินค้านำมาผลิต	XX		
สินค้าสำเร็จรูป	XX		XXX
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	XXX	รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	XXX
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน :-		สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน :-	
ที่ดิน	XXX	ที่ดิน	XXX
อาคาร	XX	อาคาร	XX
หักค่าเสื่อมราคาสะสม	XX	หักค่าเสื่อมราคาสะสม	XX
อุปกรณ์	XX	อุปกรณ์	XX
หักค่าเสื่อมราคาสะสม	XX	หักค่าเสื่อมราคาสะสม	XX
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	XXX	รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	XXX
รวมสินทรัพย์	XXX	รวมสินทรัพย์	XXX

งบกำไรขาดทุน (The Income Statement) งบกำไรขาดทุนของธุรกิจอุตสาหกรรมจะคล้ายคลึงกันกับธุรกิจซื้อขายสินค้า ยกเว้นในส่วนของการคำนวณต้นทุนสินค้าที่ขาย ซึ่งในกรณีของธุรกิจซื้อขายสินค้า ต้นทุนของสินค้าที่นำมาคำนวณจะเป็นต้นทุนของสินค้าที่กิจการซื้อเข้ามาในระหว่างงวด แต่ถ้าเป็นธุรกิจอุตสาหกรรมจะได้มาจากการรวบรวมต้นทุนการผลิตจนได้เป็นสินค้าสำเร็จรูปพร้อมที่จะขาย ซึ่งแสดงเปรียบเทียบในแบบประกอบต่อไปนี้

บริษัท.....จำกัด
งบกำไรขาดทุน
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25x2

ธุรกิจอุตสาหกรรม			ธุรกิจซื้อขายสินค้า		
ขาย		XXX	ขาย		XXX
หักต้นทุนสินค้าที่ขาย :-			หักต้นทุนสินค้าที่ขาย :-		
สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือต้นงวด	XX		สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือต้นงวด	XX	
บวกต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ	<u>XX</u>		บวกซื้อสุทธิ	<u>XX</u>	
สินค้ามีไว้เพื่อขาย	XX		สินค้ามีไว้เพื่อขาย	XX	
หักสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ			หักสินค้าสำเร็จรูป		
ปลายงวด	<u>XX</u>	<u>XXX</u>	คงเหลือปลายงวด	<u>XX</u>	<u>XXX</u>
กำไรขั้นต้น		XXX	กำไรขั้นต้น		XXX
หักค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร :-			หักค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร :-		
ค่าใช้จ่ายในการขาย	XX		ค่าใช้จ่ายในการขาย	XX	
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	<u>XX</u>	<u>XXX</u>	ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	<u>XX</u>	<u>XXX</u>
กำไรก่อนหักดอกเบี้ยและภาษี		XXX	กำไรก่อนหักดอกเบี้ยและภาษี		XXX
หักดอกเบี้ยจ่าย		<u>XXX</u>	หักดอกเบี้ยจ่าย		<u>XXX</u>
กำไรก่อนหักภาษี		XXX	กำไรก่อนหักภาษี		XXX
หักภาษี		<u>XXX</u>	หักภาษี		<u>XXX</u>
กำไรสุทธิ		<u>XXX</u>	กำไรสุทธิ		<u>XXX</u>

จากตารางงบกำไรขาดทุน สามารถสรุปได้ดังนี้

ต้นทุนสินค้าที่ขายของธุรกิจซื้อขายสินค้า

สินค้าสำเร็จรูปต้นงวด + ซื้อสุทธิ = สินค้าสำเร็จรูปปลายงวด + ต้นทุนสินค้าที่ขาย

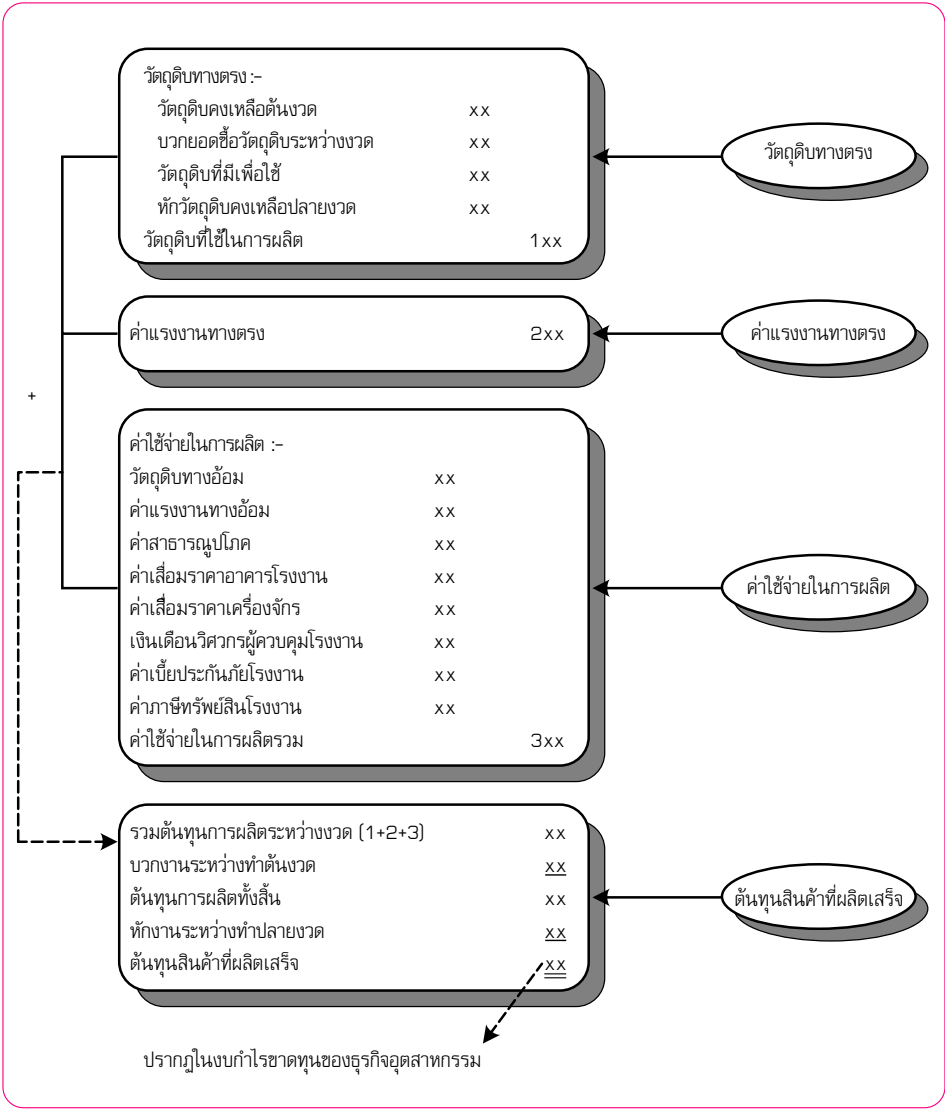
ต้นทุนสินค้าที่ขาย = สินค้าสำเร็จรูปต้นงวด + ซื้อสุทธิ - สินค้าสำเร็จรูปปลายงวด

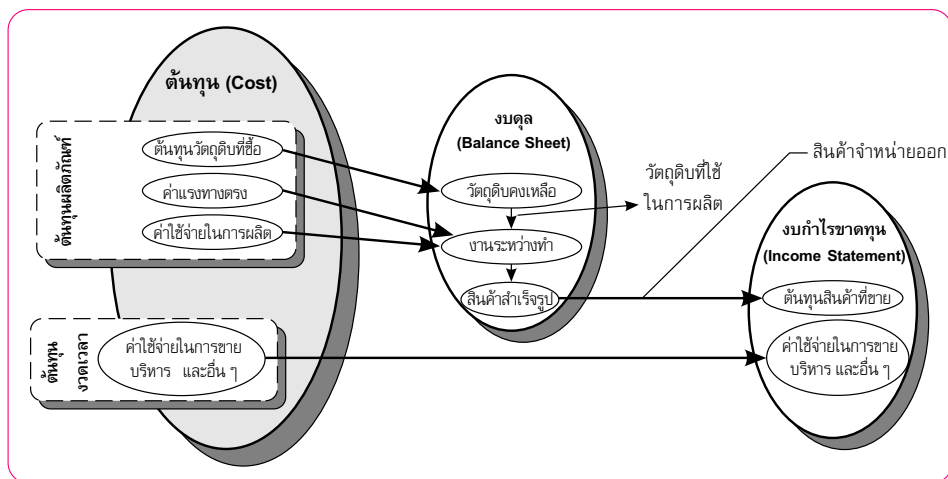
ต้นทุนสินค้าที่ขายของธุรกิจอุตสาหกรรม

สินค้าสำเร็จรูปต้นงวด + ต้นทุนของสินค้าที่ผลิตเสร็จ = สินค้าสำเร็จรูปปลายงวด + ต้นทุนสินค้าที่ขาย

ต้นทุนสินค้าที่ขาย = สินค้าสำเร็จรูปต้นงวด + ต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ - สินค้าสำเร็จรูปปลายงวด

งบต้นทุนการผลิต (Cost of Goods Manufactured)





รูปที่ 2.3 ภาพแสดงการไหลของต้นทุนในงบการเงินของธุรกิจอุตสาหกรรม

3. การจำแนกต้นทุนตามลักษณะพฤติกรรมของต้นทุน แบ่งได้เป็น 3 ประเภทคือ

พฤติกรรมของต้นทุน (Cost Behavior) หมายถึงการที่ต้นทุนจะมีปฏิกิริยาหรือตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงในระดับกิจกรรมการดำเนินงานของธุรกิจอย่างไร เช่น ระดับกิจกรรมที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงอาจทำให้ต้นทุนเปลี่ยนแปลงเพิ่มขึ้นในทิศทางเดียวกันหรืออาจไม่มีการเปลี่ยนแปลง เป็นต้น ดังนั้นเพื่อประโยชน์ของการวางแผนการควบคุมการทำงานผู้บริหารจะต้องสามารถคาดการณ์สิ่งที่เกิดขึ้น อันเป็นผลมาจากลักษณะพฤติกรรมของต้นทุนนั่นเอง



1. ต้นทุนคงที่ (Fixed Cost) หมายถึงต้นทุนต่างๆ ที่มีต้นทุนรวมคงที่ ไม่มีการเปลี่ยนแปลงตามระดับกิจกรรมต่างๆ ที่มีการเปลี่ยนแปลงไปภายในช่วงที่มีความหมาย (Relevant Range) โดยระดับกิจกรรม (Level of Activity) นั้นสามารถพิจารณาได้หลายลักษณะ เช่น หน่วยสินค้าที่ขาย หน่วยสินค้าที่ผลิต ระยะทางการวิ่งของรถ หรือจำนวนชั่วโมงแรงงาน เป็นต้น ต้นทุนคงที่รวมจะไม่ได้รับอิทธิพลจากการเปลี่ยนแปลงระดับกิจกรรมที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงไปจากเดิม นั่นคือต้นทุนรวมยังคงมีค่าคงที่ เช่น ค่าเช่า ค่าเสื่อมราคา (คิดตามวิธีเส้นตรง) ค่าเบี้ยประกันภัย ค่าภาษีทรัพย์สิน เงินเดือนฝ่ายบริหาร และค่าโฆษณา เป็นต้น

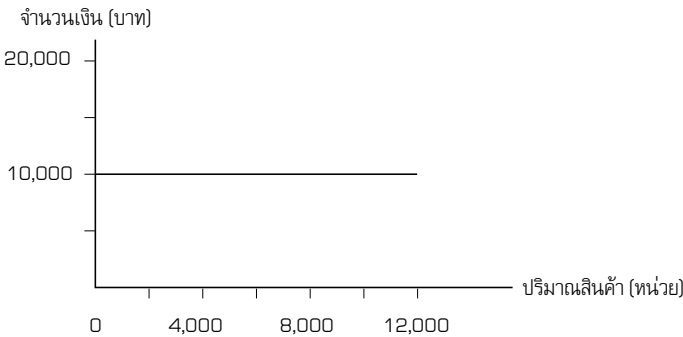
ในทางตรงกันข้าม ถ้าพิจารณาที่ต้นทุนคงที่ต่อหน่วยหรือต่อระดับของกิจกรรมจะพบว่าต้นทุนคงที่ต่อหน่วยนั้นมีปฏิกิริยาตอบสนองกับระดับกิจกรรมในทิศทางตรงกันข้ามกัน กล่าวคือ เมื่อระดับกิจกรรมสูงขึ้น ต้นทุนคงที่ต่อหน่วยจะลดลง และเมื่อระดับกิจกรรมมีการเปลี่ยนแปลงลดลง ต้นทุนคงที่ต่อหน่วยจะเพิ่มขึ้น ซึ่งสามารถแสดงได้ตามตัวอย่างดังนี้



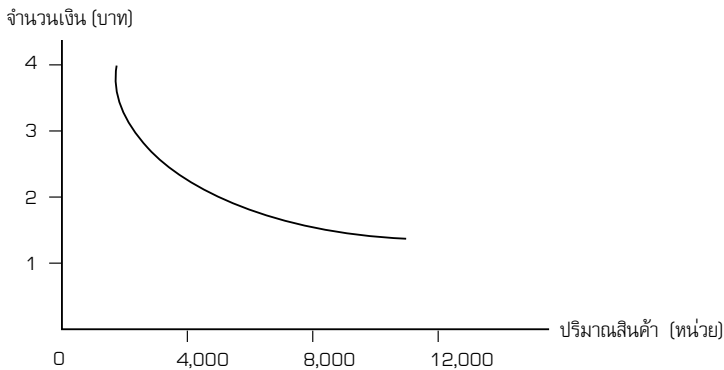
สมมติให้เครื่องจักรมีราคาทุน 100,000 บาท อายุการใช้งาน 10 ปี คิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง

$$\begin{aligned} \text{ค่าเสื่อมราคา} &= \frac{\text{ราคาทุน}}{\text{อายุการใช้งาน}} \\ &= \frac{100,000}{10} \\ &= 10,000 \text{ บาทต่อปี} \end{aligned}$$

ค่าเสื่อมราคาต่อปี	ระดับกิจกรรมการผลิตสินค้า	ค่าเสื่อมราคาต่อหน่วยผลิต
10,000 บาท	2,000 หน่วย	5.00 บาท
10,000 บาท	4,000 หน่วย	2.50 บาท
10,000 บาท	6,000 หน่วย	1.67 บาท
10,000 บาท	8,000 หน่วย	1.25 บาท
10,000 บาท	10,000 หน่วย	1.00 บาท



รูปที่ 2.4 แผนภาพแสดงต้นทุนคงที่รวม



รูปที่ 2.5 แผนภาพแสดงต้นทุนคงที่ต่อหน่วย

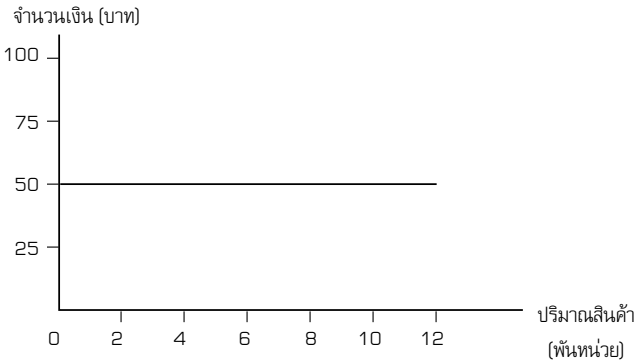
2. ต้นทุนผันแปร (Variable Cost) หมายถึงต้นทุนต่างๆ ที่มีต้นทุนรวมเปลี่ยนแปลงไปในทิศทางเดียวกันกับการเปลี่ยนแปลงของระดับกิจกรรม เช่น วัตถุดิบทางตรง จะเห็นได้ว่าต้นทุนของวัตถุดิบทางตรงที่ใช้ในการผลิตในงวดระยะเวลาหนึ่งๆ จะมีการเปลี่ยนแปลงไปเมื่อคิดต้นทุนผันแปรรวม กล่าวคือถ้าผลิตสินค้าจำนวนมากขึ้นเท่าไร ต้นทุนผันแปรรวมจะผันแปรเป็นสัดส่วนโดยตรงคือ เพิ่มขึ้นตามจำนวนหน่วยสินค้าที่ผลิต ถ้าผลิตสินค้าลดลงต้นทุนผันแปรรวมจะลดลงไปด้วย แต่ในทางตรงกันข้ามกัน ถ้าเราพิจารณาที่ต้นทุนผันแปรต่อหน่วยหรือต่อระดับกิจกรรมแล้ว จะพบว่าต้นทุนผันแปรต่อหน่วยนั้นจะมีค่าคงที่เท่ากันทุกๆ หน่วยที่เกิดขึ้นภายในช่วงที่มีความหมาย นอกจากวัตถุดิบทางตรงแล้ว ค่าแรงงานทางตรงและค่านายหน้าพนักงานขาย ก็มีลักษณะเป็นต้นทุนผันแปรเช่นเดียวกัน



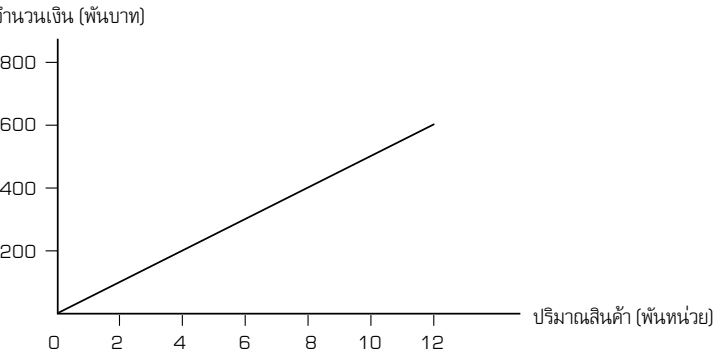
สมมติการผลิตเสื้อ 1 ตัว มีต้นทุนผันแปรเกิดขึ้นดังนี้			
ผ้า 1 เมตร	ราคาเมตรละ 15 บาท	15	บาท
ค่าแรงงาน 2 ชั่วโมง	อัตราชั่วโมงละ 15 บาท	30	บาท
ค่าใช้จ่ายผลิตผันแปร 2 ชั่วโมง	อัตราชั่วโมงละ 2.50 บาท	5	บาท
ต้นทุนผันแปรรวม		50	บาท

จากข้อมูลข้างต้นสามารถนำมาแสดงได้ดังนี้

หน่วยผลิต (พันหน่วย)	ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย (บาท)	ต้นทุนผันแปรรวม (พันบาท)
2	50	100
4	50	200
6	50	300
8	50	400
10	50	500



รูปที่ 2.6 แผนภาพแสดงต้นทุนผันแปรต่อหน่วย



รูปที่ 2.7 แผนภาพแสดงต้นทุนผันแปรรวม