

ກາຮັບຮັບ ບົຮັກ

Management Accounting

- ພົກສະກິດການບັນດັບທຸນແລະການປະມານການດັນທຸນ
- ກາຮັບຮັບດັນທຸນແລະດັນທຸນງ່ານກິຈການ

ຮ.ສ. ເບກົງຈານ ອົກສຶກສົກລົງໂຄງ

การบัญชี บริหาร

Management Accounting

ศศ. เบญจมาศ อกสิกธ์กิจโญ



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

ค้นหาหนังสือที่ต้องการ ได้เร็ว ทันใจ ที่ www.se-ed.com

การบัญชีบริหาร

โดย รศ. เบญจมาศ อภิลิทธิ์กิจโภุ

สงวนลิขสิทธิ์ในประเทศไทยตาม พ.ร.บ. ลิขสิทธิ์ © พ.ศ. 2556 โดย รศ. เบญจมาศ อภิลิทธิ์กิจโภุ
ห้ามคัดลอก ลอกเลียน ตัดแปลง ทำซ้ำ จัดพิมพ์ หรือกระทำอื่นใด โดยวิธีการใดๆ ในรูปแบบใดๆ
ไม่ว่าล้วนหนึ่งล้วนได้ของหนังสือเล่มนี้ เพื่อเผยแพร่ในลักษณะใดๆ หรือเพื่อวัตถุประสงค์ใดๆ
นอกจากจะได้รับอนุญาต

ข้อมูลทางบรรณานุกรมของหอสมุดแห่งชาติ

เบญจมาศ อภิลิทธิ์กิจโภุ.

การบัญชีบริหาร. --กรุงเทพฯ : ชีเอ็ดยูเคชั่น, 2556.

1. การบัญชีบริหาร.

1. ชื่อเรื่อง.

658.1511

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

ผลิตและจัดจำหน่ายโดย

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

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

[หากมีคำแนะนำหรืออธิชิม สามารถติดต่อได้ที่ comment@se-ed.com]

MANAGEMENT ACCOUNTING

ก า ร บ ัญ ช ี บ ร ิ ห า ร

คำนำ

หนังสือเล่มนี้ถูกเขียนได้เรียบเรียงขึ้นเพื่อใช้ประกอบการสอนวิชาการบัญชีบริหาร โดยหัวข้อเนื้อหาหนึ่งจะแบ่งเป็น 12 หัวข้อ ประกอบด้วย ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับบัญชีบริหาร แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุน พฤติกรรมของต้นทุนและการประมาณการต้นทุน การวิเคราะห์ต้นทุน ปริมาณ และกำไร งบประมาณ การใช้ต้นทุนเพื่อการตัดสินใจ ระบบต้นทุนมาตรฐานและงบประมาณยืดหยุ่น การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ การวิเคราะห์การลงทุน การวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน และการเป็นส่วนต้นทุนและต้นทุนฐานกิจกรรม หัวข้อนี้อ่าหาดังกล่าวข้างต้นนี้จะเป็นความรู้ในขั้นพื้นฐานที่จะนำไปประยุกต์ใช้เพื่อการวางแผน การควบคุม การประเมินผลการดำเนินงาน และการตัดสินใจในเชิงธุรกิจทั้งในระยะสั้นและระยะยาวของ การบริหารการดำเนินงานได้

ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าหนังสือเล่มนี้จะเป็นประโยชน์ต่อบุคคลทั่วไปที่ให้ความสนใจ ถ้าท่านมีข้อเสนอแนะใดๆ ผู้เขียนยินดีรับฟังเพื่อนำไปปรับปรุงแก้ไขในโอกาสต่อไป และขอขอบคุณมา ณ โอกาสนี้

เบญจมาศ อภิสิทธิกุญโญ

e-mail : benjamas_api@hotmail.com

MANAGEMENT ACCOUNTING

การบัญชีบริหาร

สารบัญ

บทที่ 1 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับบัญชีบริหาร	9
การบัญชีทางการเงิน (Financial Accounting)	10
การบัญชีบริหาร (Management Accounting)	10
บทบาทหน้าที่ของฝ่ายบริหาร	13
บทบาทของฝ่ายบัญชีในองค์การ	16
คุณสมบัติข้อมูลทางการบัญชี	17
คำถ้ามท้ายบท	18
บทที่ 2 แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุน	21
ความหมายของต้นทุน	22
การจำแนกประเภทของต้นทุน	23
คำถ้ามท้ายบท	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
คำตามท้ายบท	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
คำตามท้ายบท	117

บทที่ 5 งบประมาณ 121

ความหมายของงบประมาณ	122
ขั้นตอนการจัดทำงบประมาณอุตสาหกรรม	123
งบประมาณการเงิน	133
ประโยชน์ของงบประมาณ	138
คำตามท้ายบท	139

บทที่ 6 การใช้ต้นทุนเพื่อการตัดสินใจ 143

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

การผลิตເອງຫີ່ວ່ອຂໍ້ອຳພິດກັດທີ່	161
ພິດກັດທີ່ຮ່ວມ (Joint Product)	164
ການປິດໂຮງໝາງຂ່າວຄຣາວ (Temporary Shutdown)	167
ຄໍາດາມທ້າຍບທ	171
บทที่ 7 ຮະບນຕັ້ນຖຸນມາຕະຮູ້ານແລະ ນບປະມາດຍືດທຸ່ນ	177
ຕັ້ນຖຸນມາຕະຮູ້ານ (Standard Costs)	178
ການກຳທັນດົດຕັ້ນຖຸນມາຕະຮູ້ານ (Setting Standard Costs)	179
ຕັ້ນຖຸນມາຕະຮູ້ານກັບບປະມາດ	182
ປະໂຍບຂົ້ນຂອງຕັ້ນຖຸນມາຕະຮູ້ານ	182
ການວິເຄາະທີ່ທາພລແຕກຕ່າງ	183
ນບປະມາດຍືດທຸ່ນ (Flexible Budget)	192
ຄໍາດາມທ້າຍບທ	195
บทที่ 8 ການຄໍານວນຕັ້ນຖຸນພລິດກັດທີ່	199
ຕັ້ນຖຸນຮມ (Absorption Costing)	200
ຕັ້ນຖຸນຜັນແປຣ (Variable Costing)	200
ການກະທະບນຍອດກໍາໄຮສຸທົ່ມ	211
ສຽງລັກຂະນະການຄໍານວນຕັ້ນຖຸນພລິດກັດທີ່ຕໍ່າມວິທີຕັ້ນຖຸນຮມແລະ ວິທີຕັ້ນຖຸນຜັນແປຣ	213
ຄໍາດາມທ້າຍບທ	214
บทที่ 9 ການວິເຄາະທີ່ກາລົງທຸນ	217
ປະເກດຂອງກາລົງທຸນ	218
ປັຈຈີຍໃນການພິຈາະຄາຕັດສິນໃຈລົງທຸນ	218
ຕາරາງປັບປຸງຄູ່ຄ່າເງິນ	225
ເທັນນີບກທີ່ເຊີ້ວເຄາະທີ່ໂຄຮງກາລົງທຸນ	225
ຄໍາດາມທ້າຍບທ	235
บทที่ 10 ຈນກະແສເຈີນສົດ	239
ຄວາມໝາຍຂອງນບກະແສເຈີນສົດ	240
ປະໂຍບຂົ້ນຂອງນບກະແສເຈີນສົດ	240
ການຈຳແນກກິຈການໃນນບກະແສເຈີນສົດ	241

วิธีการจัดทำงบกระแสเงินสด	244
เครื่องมือที่ใช้ในการจัดทำงบกระแสเงินสด	255
คำนำท้ายบท	269
บทที่ 11 การวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน	275
ขั้นตอนของวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน	276
ผู้ใช้อัตราส่วนทางการเงิน	277
ประเภทของอัตราส่วนทางการเงิน	279
การวิเคราะห์โดยการย่อส่วน (Common Size Statement)	288
คำนำท้ายบท	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
คำนำท้ายบท	316
ภาคผนวก	323
ด้วย	329
บรรณานุกรม	333

1

ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับ บัญชีบริหาร

○ จุดประสงค์การเรียนรู้ ○

เมื่อได้ศึกษาบทนี้แล้วสามารถที่จะ

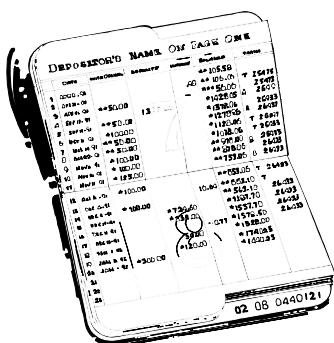
- อธิบายถึงความจำเป็นที่ผู้บริหารภายในองค์กรต้องการข้อมูลทางการบัญชี
- ระบุได้ถึงความแตกต่างและความคล้ายคลึงกันของการบัญชีการเงิน กับการบัญชีบริหาร
- อธิบายถึงบทบาทหน้าที่ของผู้บริหารภายในองค์กรได้
- อธิบายถึงลักษณะของข้อมูลทางการบัญชีที่ได้

การดำเนินงานของธุรกิจเพื่อให้บรรลุตามเป้าหมาย หรือวัตถุประสงค์ของธุรกิจที่กำหนดไว้ นั้น ผู้บริหารจะต้อง รวบรวมข้อมูลจากฝ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องเพื่อใช้ประกอบ การวางแผน การควบคุม และการตัดสินใจในการบริหาร การจัดการภายในองค์กรภายใต้สถานการณ์และสภาพ แวดล้อมที่มีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้นอยู่ตลอดเวลา ซึ่ง ปัจจัยหนึ่งที่จะเป็นส่วนช่วยเป็นข้อมูลให้แก่ฝ่ายบริหารเพื่อ ใช้เป็นแนวทางในการดำเนินงานหรือปรับปรุงแก้ไขปัญหา ต่างๆ ที่ธุรกิจกำลังเผชิญอยู่ได้อย่างถูกต้อง แม่นยำ และ รวดเร็วทันต่อเหตุการณ์ก็คือ ข้อมูลทางด้านการบัญชี



การบัญชีเป็นการบันทึกรายการทางการเงินที่เกิดขึ้นในขณะที่ธุรกิจกำลังดำเนินการอยู่ โดยจะ มีการจำแนกให้เป็นหมวดหมู่ตามระบบหรือหลักการบัญชีและรวบรวมข้อมูลทางการเงินเหล่านั้นเพื่อ นำเสนอให้แก่บุคคลต่างๆ ที่ตัดสินใจในผลการดำเนินงานและฐานะทางการเงินของธุรกิจ โดยข้อมูล ทางการบัญชีสามารถแยกพิจารณาตามลักษณะกลุ่มบุคคลที่นำข้อมูลทางการบัญชีไปใช้ได้ดังนี้

การบัญชีทางการเงิน (Financial Accounting)

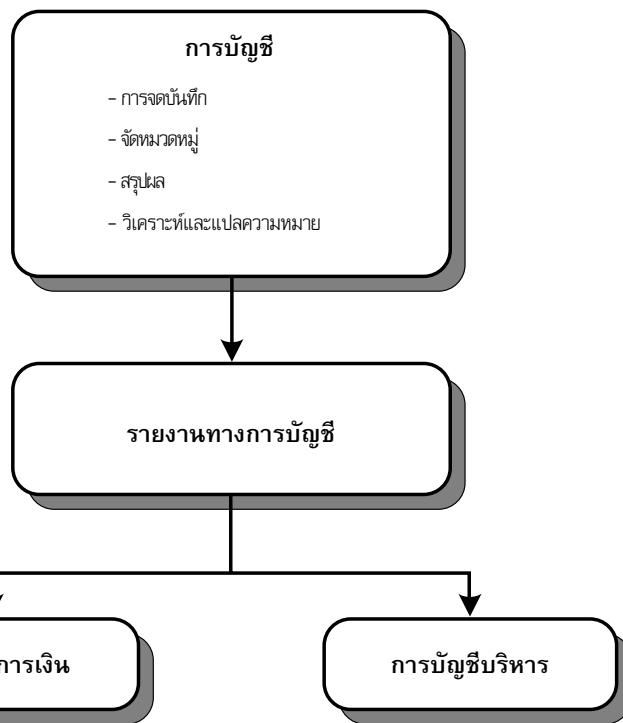


เป็นการจัดทำบัญชีเพื่อนำเสนอข้อมูลทางการเงินที่เกิด ขึ้นในอดีตให้แก่บุคคลทั่วไปได้ทราบ ซึ่งอาจเป็นผู้ที่เกี่ยว ข้องหรือไม่เกี่ยวข้องกับผลการดำเนินงานของธุรกิจ เหล่านั้นได้ เช่น ผู้ถือหุ้น นักลงทุน เจ้าหนี้ หน่วยงานของ รัฐบาล พนักงาน หรือบุคคลที่สนใจทั่วไป เป็นต้น โดยจะ นำเสนอในรูปของงบการเงินโดยภาพรวมของธุรกิจ ซึ่งเป็น ผลมาจากการจัดทำตามข้อบัญชีทางกฎหมายและการ ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่รองรับโดยทั่วไป

การบัญชีบริหาร (Management Accounting)

เป็นการจัดทำบัญชีเพื่อนำเสนอข้อมูลทางการเงินที่เกิดขึ้นแล้วในอดีตหรือข้อมูลทางการเงินที่ได้ จากการประมาณการว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตก็ได เพื่อนำเสนอข้อมูลเหล่านั้นให้ฝ่ายบริหารภายใน องค์กรธุรกิจได้ทราบและใช้เป็นแนวทางในการวางแผน การควบคุม และประกอบการตัดสินใจใน

ประเด็นต่างๆ ที่เกิดขึ้นได้อย่างเหมาะสมและทันต่อเวลา โดยจะนำเสนอข้อมูลในเชิงวิเคราะห์เฉพาะส่วนภายในองค์กรธุรกิจที่บัญชีบริหารให้ความสนใจขณะนั้น ดังนั้นข้อมูลที่ได้จึงอาจไม่ได้ยึดแนวคิดตามมาตรฐานการบัญชีที่ใช้ในส่วนของการจัดทำบัญชีการเงินใดๆ ทั้งหมดและไม่มีกำหนดระยะเวลาในการจัดทำที่แน่นอน ขึ้นอยู่กับความต้องการของผู้บริหาร



รูปที่ 1.1 แผนผังแสดงลักษณะบัญชี

จากลักษณะของบัญชีการเงินและบัญชีบริหารดังกล่าวข้างต้น สามารถสรุปความแตกต่างได้ดังนี้

	บัญชีการเงิน	บัญชีบริหาร
1. ลักษณะข้อมูล	เป็นข้อมูลที่เกิดขึ้นแล้วในอดีตและมีหลักฐาน เพื่อยืนยันความถูกต้องของการเกิดรายการที่สามารถตรวจสอบได้โดยลักษณะข้อมูลที่ได้จะเป็นข้อมูลในเชิงปริมาณ	ข้อมูลที่เกิดขึ้นแล้วในอดีตและข้อมูลที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตซึ่งมีผลต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร โดยข้อมูลที่ได้จะมีลักษณะเป็นข้อมูลเชิงปริมาณและข้อมูลในเชิงคุณภาพ
2. การนำเสนอข้อมูล	จะนำเสนอข้อมูลของบัญชีการเงินในลักษณะภาพรวมของธุรกิจ	นำเสนอข้อมูลเฉพาะล่วงที่ฝ่ายบริหารต้องการ เช่น ข้อมูลต้นทุนการผลิตสินค้าชนิดประเภทใดประเภทหนึ่ง ข้อมูลของแผนบัญชีลูกหนี้การค้า และข้อมูลเกี่ยวกับตัวหน่วยการซ่อมบำรุง ซึ่งเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ เป็นต้น
3. ผู้ใช้ข้อมูล	บุคคลทั่วไปที่ให้ความสนใจองค์กรธุรกิจนั้น ๆ เช่น เจ้าหนี้ ผู้ถือหุ้น นักลงทุน หน่วยงานรัฐบาล และพนักงาน เป็นต้น	ผู้บริหารที่อยู่ภายใต้องค์กรธุรกิจ ซึ่งรวมทั้งผู้บริหารระดับล่าง ผู้บริหารระดับกลาง และผู้บริหารระดับสูง
4. กำหนดการจัดทำบัญชี	มีกำหนดครอบระยะเวลาในการจัดทำที่แน่นอนอย่างน้อย 1 ปีต่อห้า 1 ครั้ง	ไม่มีกำหนดครอบระยะเวลาของการจัดทำที่แน่นอน จะจัดทำเมื่อผู้บริหารต้องการใช้ข้อมูล
5. หลักการจัดการ	มีรูปแบบของการจัดทำที่แน่นอน โดยจัดตามหลักมาตรฐานของบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป เนื่องจากผู้ใช้ข้อมูลบัญชีการเงินนั้นเป็นของบุคคลทั่วไปหลายฝ่าย ซึ่งล้วนแต่มีความต้องการใช้ประโยชน์จากการเงินที่แตกต่างกันไป ดังนั้นจะต้องมีมาตรฐานที่เป็นที่ยอมรับของทุกฝ่าย เพื่อให้แต่ละฝ่ายสามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้ความถูกต้อง เชื่อถือได้ และเกิดความเป็นธรรมแก่ทุกฝ่าย	ไม่มีรูปแบบที่แน่นอน จะจัดทำในลักษณะเชิงวิเคราะห์ ยิ่งใหญ่ตามความต้องการใช้ประกอบการตัดสินใจของผู้บริหารภายในธุรกิจนั้น
6. ประโยชน์ที่ได้รับ	ทราบผลการดำเนินงานจากการบริหารงานที่ผ่านมาในอดีต ทราบถึงฐานะทางการเงินจากผลของการบริหารงานในอดีต	จัดทำเพื่อนำไปใช้ประกอบการบริหารงานของผู้บริหารในค้านต่าง ๆ เช่น การวางแผนการควบคุม และการตัดสินใจ เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าการบัญชีการเงินกับการบัญชีบริหารจะมีความแตกต่างกันดังกล่าวข้างต้น แล้วก็ตาม แต่ในส่วนของข้อมูลทางบัญชีส่วนใหญ่ที่นำมาใช้ในทางบัญชีบริหารนั้นก็มาจากการบัญชีในทางบัญชีการเงินด้วยเช่นกัน เนื่องจาก datum ที่กล่าวมาแล้วว่าการจัดทำบัญชีการเงินจะต้องมีด้วยหลัก มาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป เพื่อให้ข้อมูลนั้นมีความเป็นมาตรฐานเดียวกันและเป็นที่เชื่อถือได้ ฝ่ายบริหารของธุรกิจต้องการข้อมูลในทางบัญชีที่มีคุณภาพในลักษณะที่กล่าวมาแล้วเช่นเดียวกัน และในบางครั้งการประมาณการข้อมูลที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตนั้นก็จำเป็นต้องอาศัยหลักเกณฑ์ ข้างต้นเป็นตัวประมาณการ เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นในข้อมูลที่จะนำมาใช้ในการตัดสินใจ ดังนั้นจึง อาจกล่าวได้ว่าการบัญชีการเงินกับการบัญชีบริหารนั้นยังคงคล้ายคลึงหรือเหมือนกันอยู่บ้างในบางเรื่อง

บทบาทหน้าที่ของฝ่ายบริหาร

องค์กรธุรกิจนั้นเป็นกลุ่มของบุคคลต่างๆ ที่มี วัตถุประสงค์ร่วมกันในการทำงาน การบริหารในแต่ ละองค์กรจะดำเนินงานไปได้ด้วยดินนั้นจำเป็นต้องมีผู้ บริหารจัดการ ซึ่งจะเป็นผู้ที่มีหน้าที่บริหารงานให้ลุล่วง ไปตามวัตถุประสงค์ขององค์กร ซึ่งหน้าที่หลักที่สำคัญ คือ

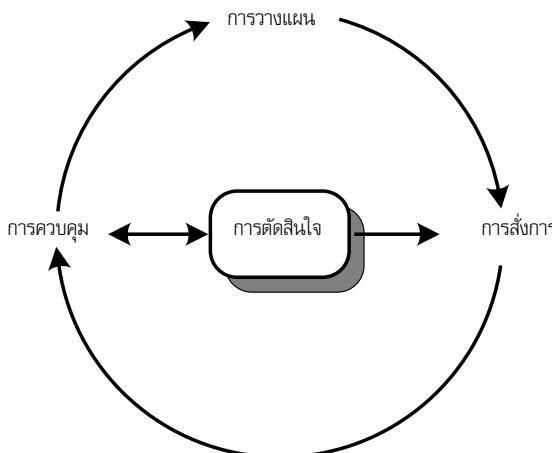


1. **การวางแผน (Planning)** เป็นการวางแผน งานของกิจกรรมการดำเนินงานต่างๆ ภายใต้ องค์กร ซึ่งอาจเป็นแผนงานในระยะสั้นๆ หรือเป็นแผนงานใน ระยะยาว ใน การวางแผนการดำเนินงานนั้นอาจกล่าว ได้ว่าเป็นการระบุหรือการเลือกทางเลือกต่างๆ ที่มีอยู่ ว่าการดำเนินงานในทางเลือกใดเป็นทางเลือกที่ดีที่สุดที่ จะทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรที่ได้วางไว้



2. **การสั่งการและสร้างแรงจูงใจ (Directing and Motivating)** เป็นหน้าที่ที่ผู้บริหารจะต้องสั่งการ ให้ชัดเจน เพื่อให้แต่ละบุคคลภายในองค์กรได้ทราบถึง ขอบเขตหน้าที่และความรับผิดชอบ รวมไปถึงการ สร้างแรงจูงใจให้แก่บุคคลต่างๆ ในองค์กรได้มีความรู้สึก ที่จะร่วมกันทำหน้าที่ของแต่ละคนให้ดีที่สุด เพื่อให้ สามารถประสบผลสำเร็จตามเป้าหมายหลักขององค์กร

3. การควบคุมและประเมินผลงาน (Controlling and Evaluation) เป็นหน้าที่ที่ผู้บริหารจะต้องดำเนินงานเพื่อให้ทราบถึงผลที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานของแต่ละหน่วยงานอย่างภายในองค์กร โดยจะต้องทำการกำหนดมาตรฐานของการปฏิบัติงาน การสังเกตการปฏิบัติงาน การเปรียบเทียบ การวัดผล และประเมินผลงานที่เกิดขึ้นจริงในการปฏิบัติงานกับแผนงานที่ได้กำหนดไว้ รวมทั้งจะต้องหาแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขเมื่อการปฏิบัติงานไม่เป็นไปตามแผนงาน เพื่อจะได้สามารถบรรลุผลสำเร็จตามเป้าหมายที่วางไว้ได้



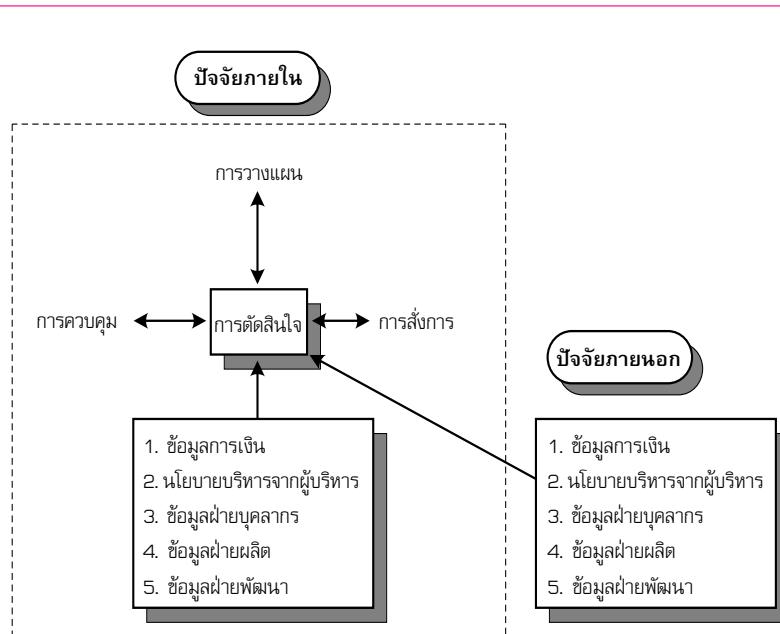
รูปที่ 1.2 แผนผังแสดงหน้าที่ของผู้บริหาร

จากบทบาทหน้าที่ของผู้บริหารที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นจะเห็นได้ว่า กระบวนการของการตัดสินใจ (Decision Making) เข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องด้วยในทุกบทบาทว่าผู้บริหารจะตัดสินใจในแต่ละขั้นตอนของการปฏิบัติงานอย่างไรจึงจะทำให้เกิดความเหมาะสมที่สุดภายใต้สภาวะการณ์ที่เกิดขึ้นในขณะนั้นอย่างไรก็ตาม การที่ผู้บริหารสามารถทำการตัดสินใจในเรื่องใดเรื่องหนึ่งนั้น จำเป็นอย่างยิ่งที่ผู้บริหารจะต้องรวบรวมข้อมูลต่างๆ เพื่อนำมาใช้ประกอบการพิจารณาตัดสินใจ ซึ่งลักษณะของข้อมูลนั้นสามารถจำแนกได้เป็น 2 ลักษณะคือ

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

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

จากลักษณะของข้อมูลในเชิงปริมาณและข้อมูลในเชิงคุณภาพที่กล่าวข้างต้นนั้น จะเห็นได้ว่าเป็นข้อมูลที่สามารถเก็บรวบรวมได้ทั้งจากภายในองค์กรและจากภายนอกองค์กร ซึ่งข้อมูลจากแต่ละแหล่งนั้นถือเป็นข้อมูลที่มีผลต่อการตัดสินใจเพื่อกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งของผู้บริหารอยู่เสมอ



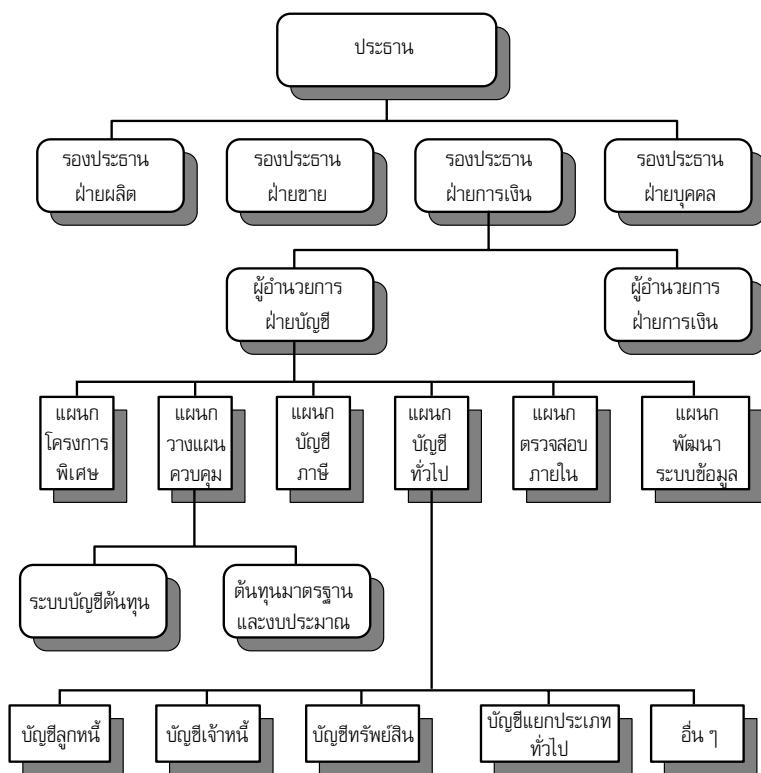
รูปที่ 1.3 แผนผังแสดงปัจจัยที่มีผลต่อการตัดสินใจ

บทบาทของฝ่ายบัญชีในองค์การ

การจัดโครงสร้างขององค์กรธุรกิจ สามารถแบ่งตามอำนาจหน้าที่ที่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรง กับวัตถุประสงค์หลักขององค์กรได้ดังนี้

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

ข้อมูลทางการบัญชีที่ฝ่ายบัญชีรับร่วมมานั้น จะต้องมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับบัญชีที่ฝ่ายบริหารกำลังตัดสินใจอยู่ การมีข้อมูลที่มากเกินความจำเป็นจะทำให้ฝ่ายบริหารต้องเสียเวลาในการจำแนกข้อมูลหรืออาจเกิดความสับสนในประเด็นที่พิจารณาได้

2. ทันต่อเวลา

ข้อมูลทางการบัญชีจะมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเมื่อเป็นข้อมูลที่สามารถนำมาใช้ได้ทันต่อเวลาในการแก้ปัญหาที่เกิดขึ้น และควรเป็นข้อมูลที่ได้รับการปรับปรุงให้ทันต่อเหตุการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปด้วย

3. ความถูกต้องเชื่อถือได้

ความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลจะช่วยให้การตัดสินใจนั้นมีความถูกต้องมากที่สุดด้วย ซึ่งการพิจารณาถึงความถูกต้องและเชื่อถือได้นั้นควรจะต้องมีเอกสาร หลักฐานอ้างอิง หรือระบบแหล่งที่มาของข้อมูลได้ และการนำเสนอข้อมูลนั้นจะต้องเป็นไปด้วยความระมัดระวังและมีความเป็นกลางในการแสดงข้อมูลที่เป็นตัวแทนของรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชี

4. การเปรียบเทียบกันได้

การนำเสนอข้อมูลทางการบัญชีนั้นจะต้องยึดหลักความสม่ำเสมอในการจัดทำเกี่ยวกับวิธีการทำงานบัญชีที่นำมาใช้ การรับรู้รายการ หรือการวัดมูลค่าของรายการต่างๆ ที่ปรากฏในงบการเงิน เพื่อประโยชน์ต่อผู้ใช้ในการนำไปเปรียบเทียบถึงแนวโน้มของสถานการณ์ทางการเงินที่จะเกิดขึ้นในอนาคต



คำถ้ามท้ายบท

- ให้อธิบายถึงความจำเป็นของข้อมูลทางการบัญชีที่ผู้บริหารจะต้องนำไปใช้เพื่อประกอบการบริหารงาน
- ให้ทำการเปรียบเทียบถึงความแตกต่างของการบัญชีการเงินและการบัญชีบริหาร
- การบัญชีการเงินกับการบัญชีบริหารมีความคล้ายคลึงกันหรือไม่อย่างไร
- ให้อธิบายถึงบทบาทและหน้าที่ของผู้บริหารภายในองค์กร
- ให้อธิบายถึงลักษณะของข้อมูลทางบัญชีที่ดีและมีประโยชน์
- ข้อมูลในแต่ละข้อต่อไปนี้ ให้ระบุว่าข้อใดเป็นลักษณะของการบัญชีบริหาร และข้อใดเป็นลักษณะของการบัญชีการเงิน
 - ให้ความสำคัญกับข้อมูลในเชิงคุณภาพต่างๆ ที่นอกเหนือจากข้อมูลเชิงปริมาณทางบัญชี เช่น ภาวะเศรษฐกิจ การเปลี่ยนแปลงทางการเมือง นโยบายของธุรกิจคู่แข่งขัน เป็นต้น
 - มุ่งเน้นการนำเสนอรายงานเฉพาะส่วนมากกว่าการนำเสนอในลักษณะที่เป็นภาพรวม
 - นำเสนอข้อมูลทางการบัญชีที่เกี่ยวข้องให้กับผู้บริหารในระดับต่างๆ ภายในองค์กร
 - มีข้อกำหนดตามกฎหมายที่เกี่ยวกับระยะเวลาการจัดทำรายงานทางการเงินของธุรกิจที่แน่นอน
- มุ่งเน้นความเกี่ยวข้องของข้อมูลที่มีผลต่อการตัดสินใจในเรื่องใดเรื่องหนึ่งโดยเฉพาะ
- มีรูปแบบการจัดทำรายงานทางการเงินที่แน่นอน โดยยึดหลักการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไป
- ใช้เป็นข้อมูลเพื่อการประเมินเรียกเก็บภาษีของรัฐบาล
- มุ่งเน้นข้อมูลที่เกิดขึ้นในอดีตมากกว่าข้อมูลในอนาคตและมีเอกสารหลักฐานประกอบรายการ
- การจัดเก็บข้อมูลและรูปแบบการนำเสนอทำในลักษณะเชิงวิเคราะห์ที่มีความยืดหยุ่นตามความเกี่ยวข้องกับประเด็นการตัดสินใจ

7. ต่อไปนี้เป็นตำแหน่งงานของบริษัทวิภาวดา จำกัด ให้ท่านนำตำแหน่งงานต่างๆ เหล่านี้แสดงในลักษณะผังองค์กร

ประธานบริษัท	ผู้จัดการฝ่ายออกแบบ
รองประธานฝ่ายการเงิน	นักวิเคราะห์ระบบบัญชีดันทุน
พนักงานบัญชีขั้นดัน	รองประธานฝ่ายขาย
ผู้จัดการสาขาฝ่ายขาย	ผู้จัดการฝ่ายการเงิน
ผู้จัดการแผนกบัญชีภาคชีวิการ	รองประธานฝ่ายบุคคล
ผู้จัดการฝ่ายวิจัยและพัฒนา	นักวิเคราะห์ต้นทุนมาตรฐานและบประมาณ
ผู้จัดการฝ่ายบัญชี	รองประธานฝ่ายผลิต
ผู้จัดการฝ่ายว่าจ้าง	พนักงานบัญชีลูกหนี้
หัวหน้าแผนกบัญชีทั่วไป	ผู้จัดการฝ่ายประเมินการทำงาน
รองประธานวิศวกรรม	หัวหน้าแผนกบัญชีดันทุน
พนักงานบัญชีเจ้าหนี้	

8. จงพิจารณาตำแหน่งในแต่ละข้อต่อไปนี้ว่ามีความสัมพันธ์กันในลักษณะเป็นสายงานสนับสนุน หรือสายงานหลัก

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

2

แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุน

◎ จุดประสงค์การเรียนรู้ ◎

เมื่อได้ศึกษาบทนี้แล้วสามารถที่จะ

- ▶ อธิบายและยกตัวอย่างส่วนประกอบของต้นทุนการผลิตได้
- ▶ ยกตัวอย่างต้นทุนที่ไม่เกี่ยวกับการผลิตได้
- ▶ อธิบายถึงความแตกต่างระหว่างต้นทุนผลิตภัณฑ์และต้นทุนงวดเวลาได้ พร้อมทั้งยกตัวอย่างประกอบแต่ละประเภทของต้นทุน
- ▶ อธิบายถึงความแตกต่างระหว่างการเงินของธุรกิจอุตสาหกรรมและธุรกิจชั้นขายสินค้าได้
- ▶ สามารถระบุและยกตัวอย่างของต้นทุนผันแปร ต้นทุนคงที่ และอธิบายถึงความแตกต่างระหว่างพุ่ติกรรมของต้นทุนทั้งสองได้
- ▶ อธิบายและยกตัวอย่างต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อมได้
- ▶ อธิบายและยกตัวอย่างถึงการจำแนกต้นทุนตามความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจได้
- ▶ อธิบายและยกตัวอย่างต้นทุนส่วนที่แตกต่าง ต้นทุนเลี้ยโภภาระ และต้นทุนจำได้

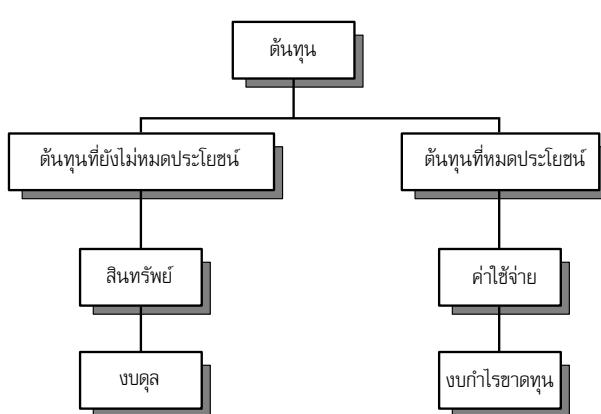
ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุน เป็นข้อมูลที่มีความสำคัญที่สุดอย่างหนึ่งที่ฝ่ายบริหารขององค์กรธุรกิจต้องทราบว่าการดำเนินงานของธุรกิจในส่วนต่างๆ นั้นมีต้นทุนอะไรเกิดขึ้นบ้าง เพื่อที่จะได้นำข้อมูลเหล่านั้นไปใช้ประกอบการวางแผน ควบคุม ตัดสินใจ ตลอดจนประเมินผลการปฏิบัติที่เกิดขึ้น เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดในกิจกรรมขององค์กรธุรกิจนั้นๆ

ความหมายของต้นทุน

ต้นทุน (Cost) หมายถึงรายจ่ายที่เกิดขึ้นหรือคาดว่าจะเกิดขึ้นและทำให้ธุรกิจได้รับผลประโยชน์ หรือผลตอบแทนในรูปของสินทรัพย์หรือการบริการต้นทุนที่เกิดขึ้นของธุรกิจ โดยสามารถแยกพิจารณาตามการใช้ประโยชน์ที่พึงจะได้รับในช่วงเวลาหนึ่งๆ ได้ดังนี้

1. ต้นทุนที่ยังไม่หมดประโยชน์ (Un - Expired Cost)

เป็นต้นทุนส่วนที่ยังมีมูลค่าของสินทรัพย์หรือการบริการเหลืออยู่ ซึ่งจะถูกนำไปตัดเป็นค่าใช้จ่ายในงวดต่อๆ ไปตามประโยชน์ที่พึงจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์หรือการบริการนั้น เช่น ต้นทุนของเครื่องจักรและอุปกรณ์ที่ยังเหลืออยู่หลังจากหักค่าเสื่อมราคาในงวดนั้นๆ และ ต้นทุนของสินค้าที่ยังไม่ได้ถูกจำหน่ายออกไป หรือค่าเบี้ยประกันจ่ายล่วงหน้าส่วนที่เหลืออยู่หลังจากตัดเป็นค่าใช้จ่ายในงวดปัจจุบันแล้ว เป็นต้น ซึ่งมูลค่าของต้นทุนที่ยังไม่หมดประโยชน์เหล่านี้จะแสดงเป็นสินทรัพย์ของธุรกิจปราภัยอยู่ในบดุล ณ วันสิ้นงวดหนึ่ง



รูปที่ 2.1 แผนภาพแสดงลักษณะต้นทุนตามประโยชน์ที่ได้รับ

2. ต้นทุนที่หมดประโยชน์ (Expired Cost)

เป็นต้นทุนของสินทรัพย์หรือการบริการที่ได้นำไปใช้ประโยชน์หรือถูกตัดเป็นค่าใช้จ่ายไปแล้ว เช่น ค่าเบี้ยประกัน ค่าโฆษณา เงินเดือน ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร อุปกรณ์ และต้นทุนสินค้าที่ขาย เป็นต้น ซึ่งมูลค่าของต้นทุนที่หมดประโยชน์เหล่านี้จะแสดงเป็นกำไรจ่ายของธุรกิจประกอบอยู่ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดระยะเวลาหนึ่งๆ

การจำแนกประเภทของต้นทุน

ต้นทุนต่างๆ ที่เกิดขึ้นเนื่องจากกิจกรรมการดำเนินงานของธุรกิจมีมากหลายชนิด ซึ่งการจะนำข้อมูลของต้นทุนเหล่านี้ไปใช้ประโยชน์ในการบริหารงานในด้านต่างๆ ให้เกิดประสิทธิภาพนั้น จำเป็นต้องมีการจำแนกประเภทของต้นทุน เพื่อให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการนำไปใช้ ต้นทุนชนิดต่างๆ ที่พบในการบัญชีบริหารสามารถสรุปได้ดังนี้

1. การจำแนกตามหน้าที่การผลิต แบ่งได้เป็น 2 ประเภทคือ

1. ต้นทุนการผลิต (Manufacturing Cost) หมายถึงต้นทุนต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการผลิตเพื่อให้ได้มาซึ่งผลิตภัณฑ์ที่จะนำมาจำหน่ายต่อไป

ส่วนประกอบของต้นทุนการผลิตนั้นสามารถจำแนกเป็นประเภทย่อยๆ ได้ดังนี้

1. **วัสดุคุบิทางตรง (Direct Materials)** หมายถึงวัสดุคุบิที่เป็นส่วนประกอบที่สำคัญของการผลิตผลิตภัณฑ์นั้นโดยตรงและสามารถคำนวณเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์นั้นได้โดยง่าย เช่น ผ้าที่ใช้ในการตัดเสื้อ ไม้หรือหลั่กที่ใช้ในการผลิตเฟอร์นิเจอร์ หรือหันสัตว์ที่ใช้ในการผลิตกระเพาหนัง เป็นต้น โดยทั่วไปแล้ววัสดุคุบิทางตรงนี้อาจกล่าวได้ว่าเป็นวัสดุคุบิที่ถูกนำเข้ากระบวนการผลิตแล้วได้ผลิตภัณฑ์ในขั้นสุดท้ายเป็นสินค้าสำเร็จรูป สินค้าสำเร็จรูปของธุรกิจประเภทหนึ่งอาจจะเป็นวัสดุคุบิของธุรกิจอีกประเภทหนึ่งได้ เช่น ผ้าเมตรที่ถูกนำไปเป็นผ้าสำเร็จรูปของโรงงานทอผ้า แต่จะเป็นวัสดุคุบิที่ถูกนำมาเข้ากระบวนการผลิตเพื่อใช้ในการผลิตเสื้อผ้าสำเร็จรูปของอีกบริษัทหนึ่งได้



2. **ค่าแรงงานทางตรง (Direct Labor)** หมายถึงต้นทุนของค่าแรงงานที่ใช้ในกระบวนการผลิตหรือเป็นต้นทุนที่จ่ายให้กับคนงานที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับกระบวนการผลิตนั้นโดยตรง และสามารถคำนวณเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์นั้นได้อย่างชัดเจน โดยระบุได้ว่าในการผลิตสินค้าแต่ละประเภทนั้นต้องใช้แรงงานกี่ชั่วโมง เช่น ค่าแรงงานที่จ่ายให้กับคนงานที่ทำหน้าที่ในการตัดเย็บผ้าให้เป็นเสื้อสำเร็จรูป ค่าแรงงานที่จ่ายให้กับคนงานที่ทำหน้าที่ในการผลิตเฟอร์นิเจอร์ หรือค่าแรงงานในการก่อสร้าง เป็นต้น

3. ค่าใช้จ่ายในการผลิต (*Manufacturing Overhead*) หมายถึงค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการผลิตทั้งหมดนอกเหนือจากในส่วนของวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรงที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ซึ่งประกอบไปด้วย

1. วัตถุดิบทางอ้อม (*Indirect Materials*) หมายถึงมูลค่าของวัตถุดิบที่ไม่ใช้ส่วนประกอบสำคัญ หรือส่วนประกอบหลักของการผลิตสินค้า ซึ่งไม่สามารถระบุเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ต่อหน่วยได้อย่างชัดเจน เช่น ด้วยที่ใช้เย็บผ้า ตะปูที่ใช้ผลิตเฟอร์นิเจอร์ ตะกร้าที่ใช้บัดกรีอุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์ หรือการที่ใช้ประกอบเฟอร์นิเจอร์ เป็นต้น

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

ค่าล่วงเวลาของพนักงานในแผนกผลิตจัดเป็นค่าแรงงานทางอ้อมด้วย แม้ว่าในการทำงานล่วงเวลาหนึ่น เราสามารถทราบได้ว่าได้มีการจ่ายค่าล่วงเวลาสำหรับการผลิตของงานในส่วนใดบ้าง แต่ถ้าในช่วงเวลาของการทำงานโดยปกติมีการวางแผนการควบคุมการทำงานให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพโดยไม่เกิดเวลาที่สูญเปล่าขึ้น เช่น วัตถุดิบที่อาจส่งมาล่าช้าเกินกำหนด เครื่องจักรเสียในระหว่างการผลิต หรือช่วงเวลาที่สูญเปล่าจากการเดินเครื่องจักร เป็นต้น ค่าล่วงเวลาเหล่านี้ก็อาจจะไม่เกิดขึ้น

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



ต้นทุนรายการหนึ่งที่อยู่ในกลุ่มของค่าใช้จ่ายในการผลิต ต้นทุนทางด้านการวิจัยและพัฒนาผลิตภัณฑ์ เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการที่ธุรกิจมีการแข่งขันกันมากไม่ว่าจะเป็นในประเทศหรือต่างประเทศตาม เพื่อต้องการนำเสนอผลิตภัณฑ์หรือการบริการที่มีคุณภาพที่ดีกว่า ทำให้มีโอกาสขยายส่วนแบ่งการตลาดในสัดส่วนที่เพิ่มขึ้น ดังนั้นต้นทุนในด้านการวิจัยและพัฒนาเพื่อปรับปรุงผลิตภัณฑ์ใหม่ๆ เข้าสู่ตลาด เพื่อตอบสนองความต้องการที่หลากหลายของลูกค้าซึ่งเป็นสิ่งที่สำคัญและจำเป็นถ้าธุรกิจเลือกที่จะเป็นหนึ่งในกลุ่มของธุรกิจผู้นำในด้านคุณภาพต่อไป

ค่าใช้จ่ายในการผลิตเมื่อร่วมกับค่าแรงงานทางตรงแล้วเรียกว่า เป็นต้นทุนแปรสภาพ (*Conversion Cost*) เนื่องจากต้นทุนของค่าใช้จ่ายในการผลิตและค่าแรงงานทางตรงนี้เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้น

เพื่อแปรสภาพวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป โรงงานอุตสาหกรรมบางแห่งที่ใช้เทคโนโลยีของการผลิตโดยเครื่องจักรเป็นส่วนใหญ่ ค่าใช้จ่ายในการผลิตจะมีสัดส่วนที่สูงกว่าเมื่อเทียบกับต้นทุนค่าแรงงานทางตรง ในทางตรงกันข้าม ถ้าโรงงานอุตสาหกรรมที่ใช้แรงงานในการผลิตโดยใช้เครื่องจักรน้อย จำนวนคนงานมาก สัดส่วนของค่าแรงงานทางตรงก็จะสูงกว่าค่าใช้จ่ายในการผลิต

ส่วนวัตถุดิบทางตรงเมื่อร่วมกับค่าแรงงานทางตรงแล้วจะเรียกว่าเป็น ต้นทุนขั้นต้น (*Prime Cost*) หรือต้นทุนพื้นฐานของการผลิต

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 ที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งกำไรส่วนของลูกค้าหรือเป็นต้นทุนในการนำสินค้าหรือต้นทุนในการให้บริการต่างๆ จนกว่าสินค้าจะถึงมือผู้บริโภค เช่น ค่าโฆษณา ค่าขายหน้าพนักงานขาย ค่าใช้จ่ายในการจัดจำหน่ายหรือค่าใช้จ่ายในการส่งเสริมการขายอื่นๆ ค่าพาหนะพนักงานขาย และค่าขนส่งออก เป็นต้น

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

2. การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับรายได้

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

หลักของการจับคู่ที่ก่อขึ้นจะใช้เป็นหลักเกณฑ์ที่จะช่วยในการจำแนกต้นทุนออกเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์และต้นทุนงวดเวลาได้

1. ต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product Costs) เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นโดยมีความเกี่ยวข้องกันหรือสัมพันธ์กันกับการให้ได้มาซึ่งตัวสินค้าหรือผลิตภัณฑ์ ในกรณีของธุรกิจอุตสาหกรรมต้นทุนผลิตภัณฑ์ประกอบไปด้วยต้นทุนวัสดุดิบทางตรง ต้นทุนของค่าแรงงานทางตรง และต้นทุนของค่าใช้จ่ายในการผลิต หรืออาจเรียกได้ว่าเป็นต้นทุนการผลิตนั้นเอง ส่วนในกรณีของธุรกิจที่ซื้อสินค้ามาเพื่อขาย ต้นทุนผลิตภัณฑ์อาจเรียกได้ว่าเป็นต้นทุนของสินค้ามาเพื่อขาย และสินค้าเหล่านั้นยังไม่ได้จำหน่ายออกไป คงเหลือเป็นสินทรัพย์ของกิจการอยู่

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

อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาถึงหลักการจับคู่ของการเกิดต้นทุนแล้วก่อให้เกิดรายได้แล้ว ถ้าต้นทุนของผลิตภัณฑ์หรือสินค้าคงเหลือของกิจการได้ถูกจำแนกออกไปเป็นจำนวนก่อให้เกิดรายได้ขึ้นมา ต้นทุนผลิตภัณฑ์จะถูกตัดเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ขายไปทันที เรียกว่าต้นทุนสินค้าที่ขาย

การรายงานต้นทุนในงบการเงิน ในทางบัญชีนั้นจะต้องมีการ
รวบรวมข้อมูลของต้นทุนต่างๆ ที่เกิดขึ้นมาจัดทำงบการเงินเพื่อนำ
เสนอต่อเจ้าหนี้ ผู้ถือหุ้น และบุคคลอื่นๆ ที่สนใจในงบการเงินของ
ธุรกิจนั้นๆ เพื่อแสดงให้ทราบถึงฐานะทางการเงินของบริษัทและความ
สามารถในการทำกำไรของธุรกิจในช่วงเวลาหนึ่งๆ งบการเงินของธุรกิจ
อุตสาหกรรมจะมีรายละเอียดของการแสดงข้อมูลของต้นทุนในงบการ
เงินมากกว่าธุรกิจซื้อขายสินค้า กล่าวคือการรายงานต้นทุนในงบการ

เงินของธุรกิจซื้อขายสินค้าจะประกอบด้วยงบดุลและงบกำไรขาดทุน ส่วนธุรกิจอุตสาหกรรมนั้นงบการเงินจะประกอบด้วยงบดุล งบกำไรขาดทุน และงบต้นทุนการผลิต ซึ่งบดันทุนการผลิตนั้นจะใช้เป็นงบย่อยประกอบงบกำไรขาดทุน เพื่อแสดงให้เห็นถึงต้นทุนการผลิตของสินค้าของธุรกิจนั้นเอง

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



บริษัท.....จำกัด

งบดุล

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2
(แสดงเฉพาะส่วนของสินทรัพย์)ธุรกิจอุตสาหกรรม
สินทรัพย์ธุรกิจซื้อขายสินค้า
สินทรัพย์

สินทรัพย์หมุนเวียน :-

เงินสดและเงินฝากธนาคาร	XXX	เงินทรัพย์หมุนเวียน :-	XXX
หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด	XXX	หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด	XXX
ตัวเงินรับ	XXX	ตัวเงินรับ	XXX
ค่าใช้จ่ายคงรับ	XXX	ค่าใช้จ่ายคงรับ	XXX
ลูกหนี้การค้า	XXX	ลูกหนี้การค้า	XXX

สินค้าคงเหลือ :-

วัตถุติด	XX	สินค้าคงเหลือ :-	XX
----------	----	------------------	----

สินค้าระหว่างผลิต

สินค้าสำเร็จรูป	XX	สินค้าสำเร็จรูป	XX
-----------------	----	-----------------	----

รวมสินทรัพย์หมุนเวียน

สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน :-	XXX	รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	XXX
--------------------------	-----	-----------------------	-----

ที่ดิน

อาคาร	XX	อาคาร	XX
-------	----	-------	----

หักค่าเสื่อมราคางสม

อุปกรณ์	XX	หักค่าเสื่อมราคางสม	XX
---------	----	---------------------	----

หักค่าเสื่อมราคางสม

รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	XXX	รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	XXX
--------------------------	-----	--------------------------	-----

รวมสินทรัพย์

รวมสินทรัพย์	XXX	รวมสินทรัพย์	XXX
--------------	-----	--------------	-----

งบกำไรขาดทุน (*The Income Statement*) งบกำไรขาดทุนของธุรกิจอุตสาหกรรมจะคล้ายคลึงกับธุรกิจซื้อขายสินค้า ยกเว้นในส่วนของการคำนวณต้นทุนสินค้าที่ขาย ซึ่งในการนี้ของธุรกิจซื้อขายสินค้า ต้นทุนของสินค้าที่นำมาคำนวณจะเป็นต้นทุนของสินค้าที่กิจการซื้อเข้ามาในระหว่างงวด แต่ถ้าเป็นธุรกิจอุตสาหกรรมจะได้มาจากการรวมต้นทุนการผลิตจนได้เป็นสินค้าสำเร็จรูปพร้อมที่จะขาย ซึ่งแสดงเปรียบเทียบในงบประกอบต่อไปนี้

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

ธุรกิจอุตสาหกรรม		ธุรกิจซื้อขายสินค้า		
ขาย		ขาย		ขาย
หักต้นทุนสินค้าที่ขาย :-		หักต้นทุนสินค้าที่ขาย :-		
สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือต้นงวด	xx	สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือต้นงวด	xx	
คงต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ	<u>xx</u>	คงซื้อสุทธิ	<u>xx</u>	
สินค้าไว้เพื่อขาย	xx	สินค้าไว้เพื่อขาย	xx	
หักสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ		หักสินค้าสำเร็จรูป		
ปลายงวด	<u>xx</u>	คงเหลือปลายงวด	<u>xx</u>	<u>xxx</u>
กำไรขั้นต้น		กำไรขั้นต้น		
หักค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร :-		หักค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร :-		
ค่าใช้จ่ายในการขาย	xx	ค่าใช้จ่ายในการขาย	xx	
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	<u>xx</u>	ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	<u>xx</u>	<u>xxx</u>
กำไรก่อนหักดอกเบี้ยและภาษี		กำไรก่อนหักดอกเบี้ยและภาษี		
หักดอกเบี้ยจ่าย		หักดอกเบี้ยจ่าย		
กำไรก่อนหักภาษี		กำไรก่อนหักภาษี		
หักภาษี		หักภาษี		
กำไรสุทธิ		กำไรสุทธิ		

จากตารางงบกำไรขาดทุน สามารถสรุปได้ดังนี้

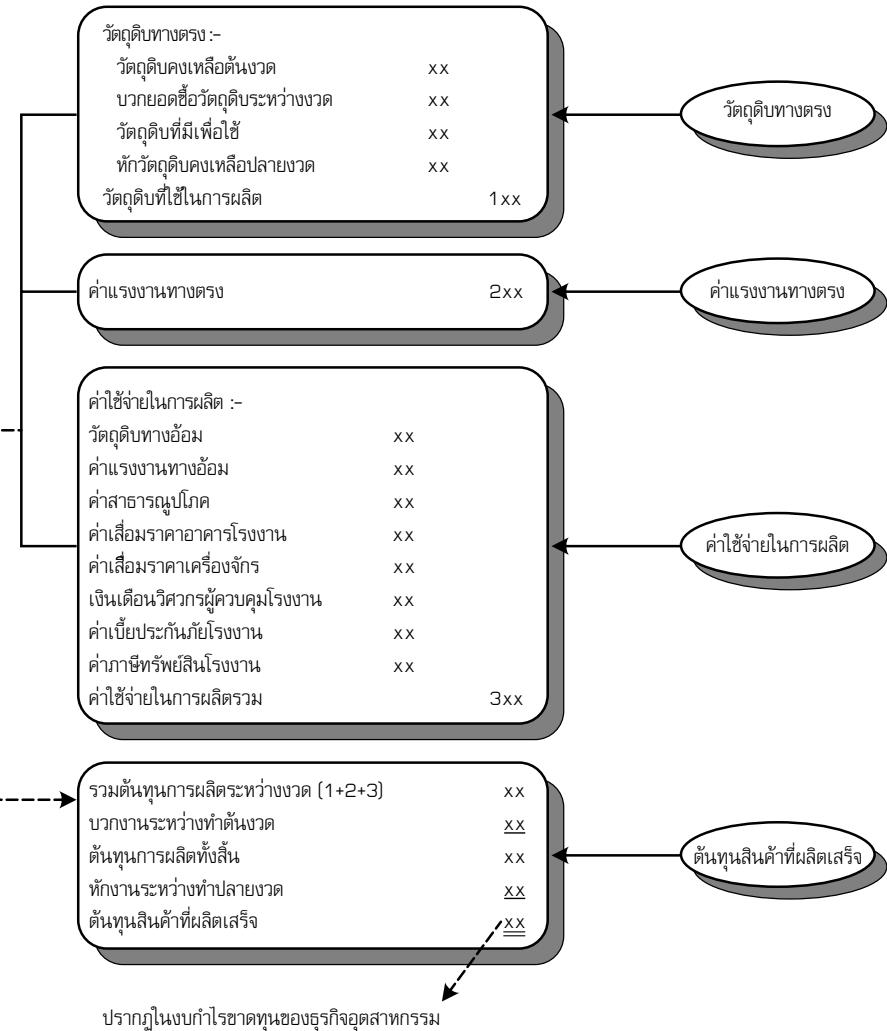
ต้นทุนสินค้าที่ขายของธุรกิจซื้อขายสินค้า

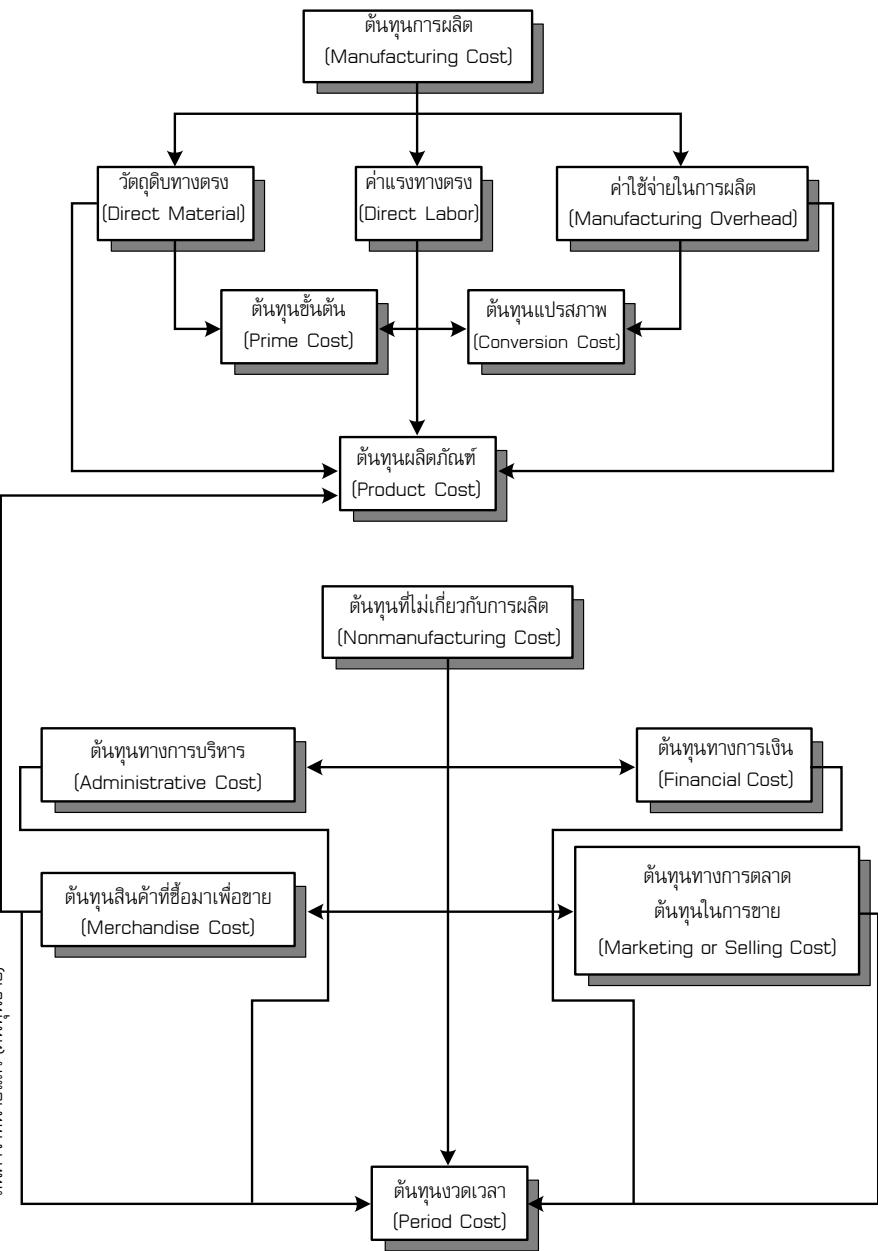

 สินค้าสำเร็จรูปต้นงวด + ข้อสุทธิ = สินค้าสำเร็จรูปปลายงวด + ต้นทุนสินค้าที่ขาย
 ต้นทุนสินค้าที่ขาย = สินค้าสำเร็จรูปต้นงวด + ข้อสุทธิ - สินค้าสำเร็จรูปปลายงวด

ต้นทุนสินค้าที่ขายของธุรกิจอุตสาหกรรม

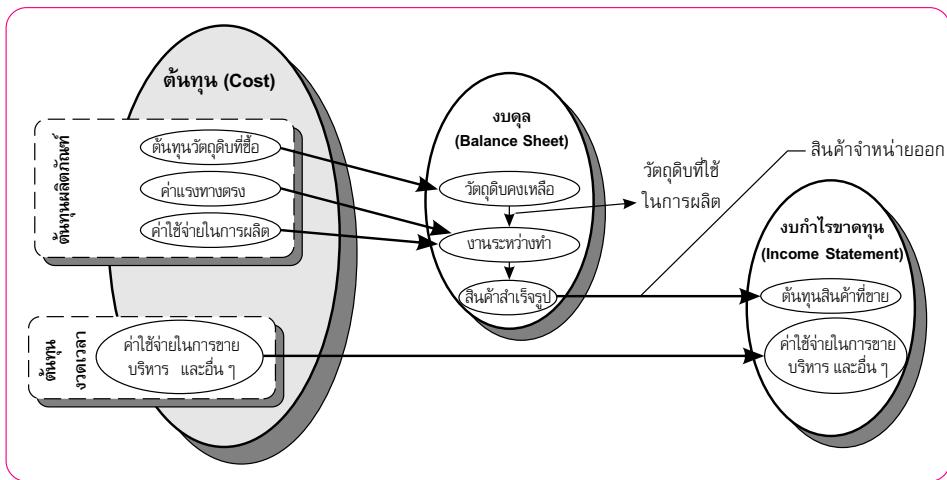

 สินค้าสำเร็จรูปต้นงวด + ต้นทุนของสินค้าที่ผลิตเสร็จ = สินค้าสำเร็จรูปปลายงวด + ต้นทุนสินค้าที่ขาย
 ต้นทุนสินค้าที่ขาย = สินค้าสำเร็จรูปต้นงวด + ต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ - สินค้าสำเร็จรูปปลายงวด

งบต้นทุนการผลิต (Cost of Goods Manufactured)





รูปที่ 2.2 แผนภาพแสดงการจำแนกต้นทุนตามหน้าที่การผลิตและตามความสัมพันธ์กับรายได้



รูปที่ 2.3 ภาพแสดงการไหลของต้นทุนในงบการเงินของธุรกิจคุณภาพกรรม

3. การจำแนกต้นทุนตามลักษณะพฤติกรรมของต้นทุน แบ่งได้เป็น 3 ประเภทคือ

พฤติกรรมของต้นทุน (Cost Behavior) หมายถึงการที่ต้นทุนจะมีปฏิกิริยาหรือตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงในระดับกิจกรรมการดำเนินงานของธุรกิจอย่างไร เช่น ระดับกิจกรรมที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงจะจะทำให้ต้นทุนเปลี่ยนแปลงเพิ่มขึ้นในทิศทางเดียวกันหรืออาจไม่มีการเปลี่ยนแปลง เป็นต้น ดังนั้นเพื่อประโยชน์ของวางแผนการควบคุมการทำงานผู้บริหารจะต้องสามารถคาดการณ์สิ่งที่เกิดขึ้น อันเป็นผลมาจากการลักษณะพฤติกรรมของต้นทุนนั้นเอง



1. **ต้นทุนคงที่ (Fixed Cost)** หมายถึงต้นทุนต่างๆ ที่มีต้นทุนรวมคงที่ ไม่มีการเปลี่ยนแปลงตามระดับกิจกรรมต่างๆ ที่มีการเปลี่ยนแปลงไปภายในช่วงที่มีความหมาย (Relevant Range) โดยระดับกิจกรรม (Level of Activity) นั้นสามารถพิจารณาได้ทั้งรายลักษณะ เช่น หน่วยสินค้าที่ขาย หน่วยสินค้าที่ผลิต ระยะเวลาการวิ่งของรถ หรือจำนวนชั่วโมงแรงงาน เป็นต้น ต้นทุนคงที่รวมจะไม่ได้รับอิทธิพลจากการเปลี่ยนแปลงระดับกิจกรรมที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงไปจากเดิม นั่นคือ ต้นทุนรวมยังคงมีค่าคงที่ เช่น ค่าเช่า ค่าเสื่อมราคา (คิดตามวิธีเส้นตรง) ค่าเบี้ยประกันภัย ค่าภาษีกรดิสติบิชัน เงินเดือนฝ่ายบริหาร และค่าไฟฟ้า เป็นต้น

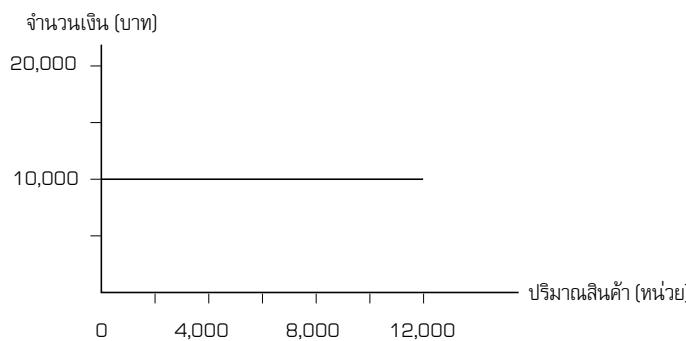
ในทางตรงกันข้าม ถ้าพิจารณาที่ต้นทุนคงที่ต่อหน่วยหรือต่อระดับของกิจกรรมจะพบว่าต้นทุนคงที่ต่อหน่วยนั้นมีปฏิกรรมภาพของบันทุณตับกิจกรรมในทิศทางตรงกันข้ามกัน กล่าวคือ เมื่อระดับกิจกรรมสูงขึ้น ต้นทุนคงที่ต่อหน่วยจะลดลง และเมื่อระดับกิจกรรมมีการเปลี่ยนแปลงลดลง ต้นทุนคงที่ต่อหน่วยจะเพิ่มขึ้น ซึ่งสามารถแสดงได้ตามตัวอย่างดังนี้



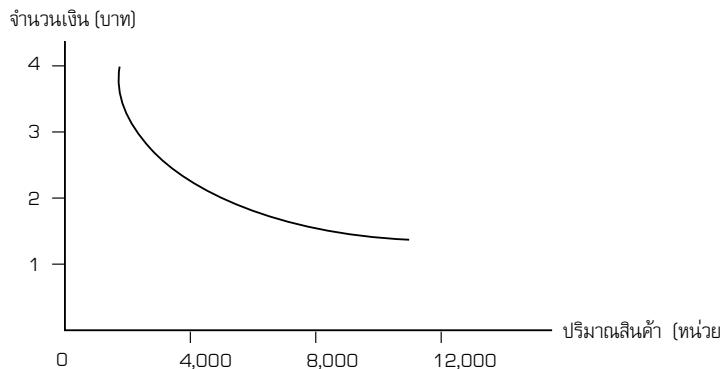
สมมติให้เครื่องจักรมีราคาทุน 100,000 บาท อายุการใช้งาน 10 ปี คิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง

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

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 วัสดุคุณภาพทางตรง จะเห็นได้ว่าต้นทุนของวัสดุคุณภาพทางตรงที่ใช้ในการผลิตในเวลาหนึ่งๆ จะมีการเปลี่ยนแปลงไปเมื่อคิดต้นทุนผันแปรรวม ก่อให้คือถ้าผลิตสินค้าจำนวนมากขึ้นเท่าไร ต้นทุนผันแปรรวมจะผันแปรเป็นสัดส่วนโดยตรง คือ เพิ่มขึ้นตามจำนวนหน่วยสินค้าที่ผลิต ถ้าผลิตสินค้าลดลงต้นทุนผันแปรรวมจะลดลงไปด้วย แต่ในทางตรงกันข้ามกัน ถ้าเราพิจารณาที่ต้นทุนผันแปรต่อหน่วยหรือต่อระดับกิจกรรมแล้ว จะพบว่า ต้นทุนผันแปรต่อหน่วยนั้นจะมีค่าคงที่เท่ากันทุกๆ หน่วยที่เกิดขึ้นภายในช่วงที่มีความหมาย นอกจากวัสดุคุณภาพทางตรงแล้ว ค่าแรงงานทางตรงและค่า衍ยนทรัพย์นั้นก็เป็นต้นทุนผันแปรเช่นเดียวกัน

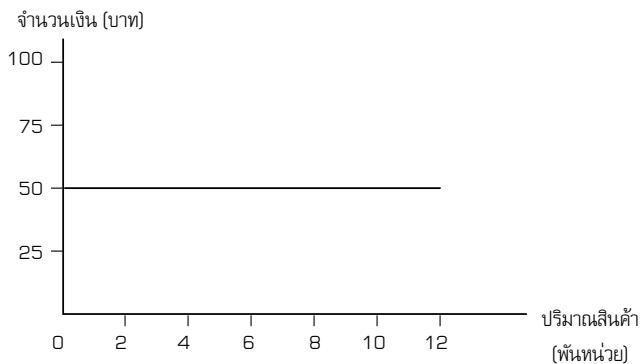


สมมติการผลิตเสื้อ 1 ตัว มีต้นทุนผันแปรเกิดขึ้นดังนี้

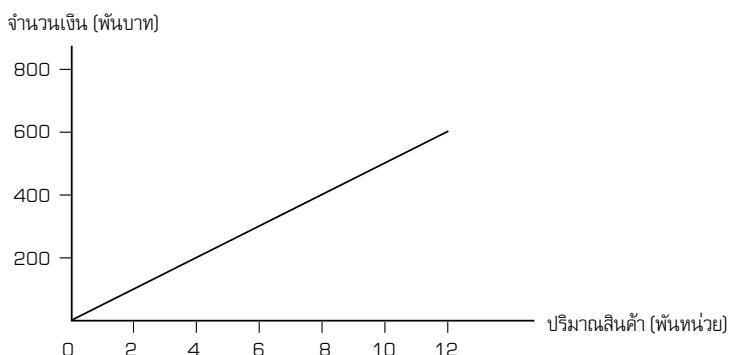
ผ้า 1 เมตร ราคาเมตรละ 15 บาท	15	บาท
ค่าแรงงาน 2 ชั่วโมง อัตราชั่วโมงละ 15 บาท	30	บาท
ค่าใช้จ่ายผลิตผันแปร 2 ชั่วโมง อัตราชั่วโมงละ 2.50 บาท	5	บาท
ต้นทุนผันแปรรวม	50	บาท

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