



Managerial Accounting

ศาสตราจารย์ บุรุษ ชัย บริหาร

รศ. ดร.กัญญารัตน์ สานโฬาร

Assoc. Prof. Kanyarat (Lek) Sanoran, Ph.D.
CPA Thailand & CPA Australia



คำนำ

“การบัญชีบริหาร” เป็นความรู้ที่มีประโยชน์ต่อบุคคลหลายกลุ่ม ไม่จำกัดเฉพาะนักบัญชีเท่านั้น ผู้บริหาร ผู้ประกอบการ และผู้ทำงานในแขนงต่างๆ สามารถทำความเข้าใจแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการนำข้อมูลทางธุรกิจมาสนับสนุนการวางแผน การควบคุม และการตัดสินใจ เพื่อนำไปใช้ในทางปฏิบัติให้เกิดประโยชน์ต่อการทำงานและการประกอบธุรกิจในรูปแบบที่หลากหลาย

หนังสือเล่มนี้นำเสนอเนื้อหาที่ครอบคลุม “การบัญชีบริหาร” โดยแบ่งออกเป็น 14 บท พร้อมทั้งมีตัวอย่างและแบบฝึกหัดประกอบในแต่ละบท จึงเหมาะสมสำหรับการนำไปใช้เป็นตำราประกอบการเรียนการสอน รวมทั้งอำนวยความสะดวกสำหรับนิสิต นักศึกษา และผู้ที่สนใจศึกษาหรือทบทวนความรู้ด้วยตนเองได้เป็นอย่างดี

รองศาสตราจารย์ ดร.กัณญารัตน์ สานโฬาร

CPA Thailand & CPA Australia

อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สารบัญ

บทที่ 1 ภาพรวมของการบัญชีบริหาร (Overview of Managerial Accounting)	1
บทนำ	1
วัตถุประสงค์การเรียนรู้	1
แนวคิดเบื้องต้นและประโยชน์ของการบัญชีบริหาร	2
ความแตกต่างระหว่างการบัญชีบริหารและการบัญชีการเงิน	2
จรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีบริหาร	3
บทที่ 2 แนวคิดและการจำแนกประเภทต้นทุน (Cost Concepts and Classifications)	5
บทนำ	5
วัตถุประสงค์การเรียนรู้	5
การจำแนกต้นทุนตามความเกี่ยวข้องกับการผลิต	6
การจำแนกต้นทุนตามการจัดสรรต้นทุนไปยังหน่วยต้นทุน	6
การจำแนกต้นทุนตามการรายงานบนงบการเงิน	7
การจำแนกต้นทุนตามการใช้ข้อมูลในการตัดสินใจ	7
การจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมของต้นทุน	7
ตัวอย่างการจำแนกต้นทุน	8
การจำแนกรายการสินค้าคงเหลือ	9
งบต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ (Schedule of Cost of Goods Manufactured)	9
ตัวอย่างงบต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ	10
แบบฝึกหัดบทที่ 2	12
บทที่ 3 การวิเคราะห์พฤติกรรมต้นทุนและการนำไปใช้ (Cost Behavior Analysis and Use)	15
บทนำ	15
วัตถุประสงค์การเรียนรู้	15
การใช้กราฟจุด	16
ตัวอย่างการวิเคราะห์พฤติกรรมต้นทุนโดยใช้กราฟ	16
การใช้วิธีสูง-ต่ำ	17
ตัวอย่างการวิเคราะห์พฤติกรรมต้นทุนโดยใช้วิธีสูง-ต่ำ	18
การใช้วิธีการถดถอยแบบกำลังสองน้อยสุด	18
งบกำไรขาดทุนแบบแสดงกำไรส่วนเกิน (Contribution Income Statement)	19
ตัวอย่างงบกำไรขาดทุนแบบแสดงกำไรส่วนเกิน (Contribution Income Statement)	20
แบบฝึกหัดบทที่ 3	21

บทที่ 4 ต้นทุนงาน (Job-Order Costing)	24
บทนำ	24
วัตถุประสงค์การเรียนรู้	24
ความแตกต่างระหว่างวิธีต้นทุนช่วงและวิธีต้นทุนงาน	25
เอกสารที่เกี่ยวข้องในระบบต้นทุนงาน	25
การจัดสรรต้นทุนการผลิตโดยใช้วิธีต้นทุนงาน	25
ตัวอย่างการคำนวณอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรล่วงหน้า	27
ตัวอย่างการคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตที่จัดสรรไว้ต่ำเกินไปหรือสูงเกินไป	28
ตัวอย่างการคำนวณต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ	28
แบบฝึกหัดบทที่ 4	30
บทที่ 5 ต้นทุนช่วง (Process Costing)	32
บทนำ	32
วัตถุประสงค์การเรียนรู้	32
การเปรียบเทียบวิธีต้นทุนช่วงและวิธีต้นทุนงาน	33
การคำนวณจำนวนหน่วยของสินค้า	33
หน่วยเทียบเท่า (Equivalent Units)	33
การคำนวณจำนวนหน่วยเทียบเท่า	34
การคำนวณต้นทุนต่อหน่วยเทียบเท่า	34
การคำนวณต้นทุนของสินค้าที่ผลิตเสร็จและงานระหว่างทำปลายงวด	35
การกระทบยอดต้นทุน (Cost Reconciliation)	36
ตัวอย่างการคำนวณต้นทุนช่วงด้วยวิธีต่างๆ	36
เปรียบเทียบวิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weighted-Average) และวิธีเข้าก่อนออกก่อน (First-In First-Out: FIFO)	39
แบบฝึกหัดบทที่ 5	40
บทที่ 6 ต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing)	42
บทนำ	42
วัตถุประสงค์การเรียนรู้	42
คำศัพท์ที่สำคัญสำหรับระบบต้นทุนฐานกิจกรรม	43
ความแตกต่างระหว่างระบบต้นทุนฐานกิจกรรมและระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม	43
การแบ่งระดับกิจกรรมภายใต้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม	44
ขั้นตอนที่สำคัญในการใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม	44
ตัวอย่างการคำนวณอัตราต้นทุนต่อกิจกรรมและการจัดสรรต้นทุนสำหรับสินค้าหลายชนิด	45

ตัวอย่างการจัดสรรต้นทุนสำหรับหลายกิจกรรมและการคำนวณกำไรสำหรับสินค้า.....	46
ปัจจัยที่ก่อให้เกิดความสำเร็จในการใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม	47
ประโยชน์จากการใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม.....	47
ข้อจำกัดของต้นทุนฐานกิจกรรม	47
แบบฝึกหัดบทที่ 6	49
บทที่ 7 การบัญชีต้นทุนรวมและการบัญชีต้นทุนผันแปร (Absorption Costing and Variable Costing)	52
บทนำ	52
วัตถุประสงค์การเรียนรู้	52
การบัญชีต้นทุนรวม (Absorption Costing)	53
การบัญชีต้นทุนผันแปร (Variable Costing).....	53
การกระทบยอดผลต่างระหว่างการบัญชีต้นทุนรวมและการบัญชีต้นทุนผันแปร	53
ตัวอย่างการคำนวณโดยใช้การบัญชีต้นทุนรวมและการบัญชีต้นทุนผันแปร.....	54
แบบฝึกหัดบทที่ 7	57
บทที่ 8 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของ ต้นทุน ปริมาณ และกำไร (Cost-Volume-Profit Analysis or CVP Analysis)	59
บทนำ	59
วัตถุประสงค์การเรียนรู้	59
สมมติฐานสำหรับการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของ ต้นทุน ปริมาณ และกำไร (Assumptions of CVP Analysis)	60
การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของ ต้นทุน ปริมาณ และกำไร (CVP Analysis).....	60
อัตรากำไรส่วนเกิน (Contribution Margin Ratio)	62
อัตราค่าใช้จ่ายผันแปร (Variable Expense Ratio).....	62
การวิเคราะห์จุดคุ้มทุน (Break-Even Analysis)	62
ตัวอย่างการคำนวณอัตรากำไรส่วนเกินและจุดคุ้มทุนโดยวิธีสูตร	64
การวิเคราะห์กำไรตามเป้าหมาย (Target Profit Analysis).....	64
ส่วนเกินที่ปลอดภัย (Margin of Safety).....	65
ระดับความเสี่ยงจากการดำเนินงาน (Degree of Operating Leverage)	66
ตัวอย่างการคำนวณกำไรตามเป้าหมาย ส่วนเกินที่ปลอดภัย และระดับความเสี่ยงจากการดำเนินงาน	67
สัดส่วนการขาย (Sales Mix)	68
ตัวอย่างการคำนวณจุดคุ้มทุนโดยใช้สัดส่วนการขาย (Sales Mix)	68
แบบฝึกหัดบทที่ 8	70
บทที่ 9 การวิเคราะห์ส่วนที่แตกต่าง (Differential Analysis)	72

บทนำ.....	72
วัตถุประสงค์การเรียนรู้	72
การบรรยายได้และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ	73
วิเคราะห์การเพิ่มหรือยกเลิกส่วนงานทางธุรกิจ (Adding or Dropping Business Segments).....	74
ตัวอย่างการวิเคราะห์การเพิ่มหรือยกเลิกส่วนงานทางธุรกิจ.....	74
วิเคราะห์ว่าควรผลิตหรือซื้อ (Make or Buy Analysis)	74
ตัวอย่างการวิเคราะห์ว่าควรผลิตหรือซื้อ	75
วิเคราะห์การรับคำสั่งซื้อพิเศษ (Special Order)	75
ตัวอย่างการวิเคราะห์การรับคำสั่งซื้อพิเศษ	76
วิเคราะห์การใช้ทรัพยากรที่จำกัด (Utilization of a Constrained Resource)	76
ตัวอย่างการวิเคราะห์การใช้ทรัพยากรที่จำกัด	77
วิเคราะห์การขายหรือผลิตต่อสำหรับผลิตภัณฑ์ร่วม (Joint Products)	78
ตัวอย่างการวิเคราะห์การขายหรือผลิตต่อสำหรับผลิตภัณฑ์ร่วม	79
แบบฝึกหัดบทที่ 9	80
บทที่ 10 การตัดสินใจเกี่ยวกับงบประมาณการลงทุน (Capital Budgeting Decisions)	83
บทนำ.....	83
วัตถุประสงค์การเรียนรู้	83
ค่าของเงินตามเวลา (Time Value of Money)	84
มูลค่าปัจจุบัน (Present Value).....	84
การวิเคราะห์โครงการลงทุนโดยใช้วิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิ.....	86
ตัวอย่างการคำนวณมูลค่าปัจจุบันสุทธิและดัชนีความสามารถในการทำกำไรของโครงการ	87
การวิเคราะห์โครงการลงทุนโดยใช้วิธีอัตราผลตอบแทนภายใน.....	88
ตัวอย่างการคำนวณอัตราผลตอบแทนภายใน	89
การวิเคราะห์โครงการลงทุนโดยใช้วิธีระยะเวลาคืนทุน	89
ตัวอย่างการคำนวณระยะเวลาคืนทุน	90
การวิเคราะห์โครงการลงทุนโดยใช้วิธีอัตราผลตอบแทนอย่างง่าย	90
ตัวอย่างการคำนวณอัตราผลตอบแทนอย่างง่าย.....	91
แบบฝึกหัดบทที่ 10	92
บทที่ 11 ต้นทุนมาตรฐานและผลต่าง (Standard Costs and Variances)	94
บทนำ.....	94
วัตถุประสงค์การเรียนรู้	94
นิยามและแนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนมาตรฐาน (Standard Cost Definitions and Concepts)	95

การกำหนดต้นทุนมาตรฐาน (Setting Standard Costs).....	95
การกำหนดต้นทุนมาตรฐานวัตถุดิบทางตรง (Direct Materials Standard Costs)	96
การกำหนดต้นทุนมาตรฐานแรงงานทางตรง (Direct Labor Standard Costs)	97
การกำหนดค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรมาตรฐาน (Variable Manufacturing Overhead Standard Costs)	97
การวิเคราะห์ผลต่าง (Variance Analysis)	98
การวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนวัตถุดิบทางตรง (Direct Materials Variance Analysis)	99
การวิเคราะห์ผลต่างค่าแรงทางตรง (Direct Labor Variance Analysis)	101
ตัวอย่างการคำนวณผลต่างต้นทุนวัตถุดิบทางตรงและผลต่างค่าแรงทางตรง.....	102
การวิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร (Variable Manufacturing Overhead Variance Analysis).....	103
ตัวอย่างการคำนวณผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร.....	104
การวิเคราะห์ผลต่างและการจัดการโดยการควบคุมความผิดปกติ (Variance Analysis And Management by Exception).....	104
ประโยชน์ของต้นทุนมาตรฐาน.....	105
ปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการใช้ต้นทุนมาตรฐาน	105
แบบฝึกหัดบทที่ 11	107
บทที่ 12 งบประมาณหลัก (Master Budget)	109
บทนำ	109
วัตถุประสงค์การเรียนรู้	109
นิยามและแนวคิดเบื้องต้นเกี่ยวกับการจัดทำงบประมาณ.....	110
การจัดทำงบประมาณแบบล่างขึ้นบน (Bottom-Up Budgeting)	111
การจัดทำงบประมาณแบบบนลงล่าง (Top-Down Budgeting)	111
การจัดทำงบประมาณแบบกำหนดระยะเวลาการใช้ (Budget Lapsing)	112
การจัดทำงบประมาณแบบปรับเพิ่ม (Incremental Budgeting)	112
การจัดทำงบประมาณแบบฐานศูนย์ (Zero-Based Budgeting)	112
ส่วนประกอบที่สำคัญของงบประมาณหลักและการจัดทำงบประมาณหลักสำหรับกิจการผลิต	113
ตัวอย่างการจัดทำงบประมาณหลัก	119
ส่วนประกอบที่สำคัญของงบประมาณหลักและการจัดทำงบประมาณหลักสำหรับกิจการซื้อขายสินค้า	125
ส่วนประกอบที่สำคัญของงบประมาณหลักและการจัดทำงบประมาณหลักสำหรับกิจการให้บริการ.....	125
ส่วนประกอบที่สำคัญของงบประมาณหลักและการจัดทำงบประมาณหลักสำหรับองค์กรที่ไม่แสวงหากำไร.....	126
แบบฝึกหัดบทที่ 12	127
บทที่ 13 งบประมาณยืดหยุ่น (Flexible Budgets)	131
บทนำ	131

วัตถุประสงค์การเรียนรู้	131
ลักษณะของงบประมาณยืดหยุ่น (Characteristics of a Flexible Budget)	132
การจัดทำงบประมาณยืดหยุ่น (Preparation of a Flexible Budget)	132
การวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณยืดหยุ่น (Flexible Budget Variance Analysis)	132
ตัวอย่างงบประมาณแบบแสดงแผนงานคงที่ งบประมาณยืดหยุ่น และรายงานผลการดำเนินงาน	133
แบบฝึกหัดบทที่ 13	136
บทที่ 14 การวัดผลการปฏิบัติงานในองค์กรที่กระจายอำนาจ (Performance Measurement in Decentralized Organizations)	138
บทนำ	138
วัตถุประสงค์การเรียนรู้	138
การกระจายอำนาจในองค์กร	139
ข้อดีของการกระจายอำนาจ	139
ข้อเสียของการกระจายอำนาจ	139
การบัญชีตามความรับผิดชอบ (Responsibility Accounting)	139
รายงานตามส่วนงาน (Segment Reporting)	140
ตัวอย่างรายงานตามส่วนงาน	141
อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน (Return on Investment)	142
ตัวอย่างการคำนวณอัตราผลตอบแทนจากการลงทุน อัตรากำไรขั้นต้น และอัตรากำไรสุทธิของสินทรัพย์	144
กำไรส่วนที่เหลือ (Residual Income)	145
ตัวอย่างการคำนวณกำไรส่วนที่เหลือ	146
การวัดผลเชิงดุลยภาพ (Balanced Scorecard)	146
แบบฝึกหัดบทที่ 14	150
เอกสารอ้างอิง	153

บทที่ 1

ภาพรวมของการบัญชีบริหาร

(Overview of Managerial Accounting)

บทนำ

บทนี้อธิบายเกี่ยวกับแนวคิดเบื้องต้นและประโยชน์ของการบัญชีบริหาร (Managerial Accounting) รวมทั้งแสดงความแตกต่างระหว่างการบริหารและการบัญชีการเงิน (Financial Accounting)

วัตถุประสงค์การเรียนรู้

1. อธิบายแนวคิดเบื้องต้นและประโยชน์ของการบัญชีบริหาร
2. อธิบายความแตกต่างระหว่างการบริหารและการบัญชีการเงิน
3. อธิบายจรรยาบรรณทางวิชาชีพ (Professional Ethics) ที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีบริหาร

แนวคิดเบื้องต้นและประโยชน์ของการบัญชีบริหาร

การบัญชีบริหาร (Managerial Accounting) มีความสัมพันธ์กับการบัญชีต้นทุน (Cost Accounting) โดยเกี่ยวข้องกับการคำนวณต้นทุนและกำหนดมูลค่าสินค้า ซึ่งมีวิธีการคำนวณและจัดสรรต้นทุนหลายวิธี เช่น ต้นทุนงาน (Job Costing) ต้นทุนช่วง (Process Costing) ต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing) ซึ่งเนื้อหาเกี่ยวกับวิธีการเหล่านี้อยู่ในบทที่ 4 บทที่ 5 และบทที่ 6 ตามลำดับ

การบัญชีบริหารช่วยผู้บริหารในการดำเนินกิจกรรม 3 ด้านหลัก คือ การวางแผน (Planning) การควบคุม (Controlling) และการตัดสินใจ (Decision Making) ดังนี้

- การวางแผน (Planning) เกี่ยวข้องกับการกำหนดเป้าหมายและวิธีการบรรลุเป้าหมาย โดยเครื่องมือหนึ่งที่ผู้บริหารอาจนำมาใช้ในการวางแผน คือ งบประมาณ ซึ่งเนื้อหาเกี่ยวกับงบประมาณอยู่ในบทที่ 12 และ 13
- การควบคุม (Controlling) เกี่ยวข้องกับการรวบรวมและประเมินผลการดำเนินงาน เพื่อให้มั่นใจว่าการดำเนินงานต่างๆ เป็นไปตามแผนที่วางไว้หรือมีการปรับเปลี่ยนตามความเหมาะสม โดยเครื่องมือหนึ่งที่ผู้บริหารอาจนำมาใช้ในการควบคุม คือ รายงานการดำเนินงานซึ่งเปรียบเทียบผลที่เกิดขึ้นจริงกับงบประมาณ
- การตัดสินใจ (Decision Making) เกี่ยวข้องกับการเลือกสิ่งที่ดีที่สุดจากตัวเลือกหลายๆ สิ่งที่มีอยู่

ความแตกต่างระหว่างการบัญชีบริหารและการบัญชีการเงิน

การบัญชีบริหารมีความแตกต่างจากการบัญชีการเงิน โดยสามารถสรุปความแตกต่างได้เป็น 6 ด้านดังแสดงในตารางที่ 1.1

ตารางที่ 1.1 ความแตกต่างระหว่างการบัญชีบริหารและการบัญชีการเงิน

	การบัญชีบริหาร (Managerial Accounting)	การบัญชีการเงิน (Financial Accounting)
ผู้ใช้ข้อมูล	เน้นจัดทำเพื่อผู้ภายในกิจการ	เน้นจัดทำเพื่อผู้ภายนอกกิจการ
ระยะเวลาของข้อมูล	ข้อมูลครอบคลุมสิ่งที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต	ข้อมูลมาจากรายการค่าที่เกิดขึ้นในอดีต
ลักษณะของข้อมูล	เน้นความเกี่ยวข้องและทันต่อเวลา	เน้นความถูกต้องแม่นยำและการตรวจสอบได้
ขอบเขตของข้อมูล	แยกตามส่วนงาน เช่น ชนิดของสินค้า พื้นที่การขาย สาขา แผนก	ครอบคลุมทั้งกิจการ
มาตรฐานในการจัดทำข้อมูล	ไม่จำเป็นต้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	ต้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี
ข้อกำหนดในการจัดทำข้อมูล	ไม่มีข้อกำหนดในการจัดทำ	ต้องจัดทำตามรอบระยะเวลาที่กำหนด เช่น 1 ปี

จรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีบริหาร

จรรยาบรรณเป็นสิ่งที่สำคัญมากสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพทางการบัญชีบริหาร ซึ่ง Institute of Management Accountants (IMA) ระบุถึงแนวทางของการปฏิบัติวิชาชีพที่มีจรรยาบรรณ (Statement of Ethical Professional Practice) ไว้ดังนี้

หลักการ (Principles)

หลักการทางจริยธรรมที่ครอบคลุมของ IMA ได้แก่ ความซื่อสัตย์ (Honesty) ความเป็นธรรม (Fairness) ความเที่ยงธรรม (Objectivity) และความรับผิดชอบ (Responsibility) สมาชิกจะต้องปฏิบัติตามหลักการเหล่านี้ และจะส่งเสริมให้ผู้อื่นภายในองค์กรของตนยึดมั่นในหลักการเหล่านี้

มาตรฐาน (Standards)

สมาชิก IMA มีหน้าที่รับผิดชอบในการปฏิบัติตามและรักษามาตรฐาน ความสามารถ (Competence) การรักษาความลับ (Confidentiality) ความซื่อสัตย์ (Integrity) และความน่าเชื่อถือ (Credibility) การไม่ปฏิบัติตามอาจส่งผลให้ถูกลงโทษทางวินัย

ความสามารถ (Competence)

- รักษาระดับความเป็นผู้นำและความเชี่ยวชาญระดับมืออาชีพที่เหมาะสมโดยการเพิ่มพูนความรู้และทักษะ
- ปฏิบัติหน้าที่อย่างมืออาชีพตามกฎหมาย ข้อบังคับ และมาตรฐานทางเทคนิคที่เกี่ยวข้อง
- ให้ข้อมูลและคำแนะนำสนับสนุนการตัดสินใจที่ถูกต้อง ชัดเจน กระชับ และทันเวลา รวมทั้งรับรู้และช่วยจัดการความเสี่ยง

การรักษาความลับ (Confidentiality)

- เก็บข้อมูลไว้เป็นความลับ ยกเว้นเมื่อการเปิดเผยได้รับอนุญาตหรือจำเป็นตามกฎหมาย
- แจ้งให้ทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องทราบเกี่ยวกับการใช้ข้อมูลที่เป็นความลับอย่างเหมาะสม รวมทั้งตรวจสอบเพื่อให้แน่ใจว่ามีการปฏิบัติตามข้อกำหนด
- หลีกเลี่ยงการใช้ข้อมูลที่เป็นความลับเพื่อผลประโยชน์ที่ผิดจรรยาบรรณหรือผิดกฎหมาย

ความซื่อสัตย์ (Integrity)

- ลดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ที่เกิดขึ้นจริง สื่อสารกับผู้ร่วมธุรกิจเป็นประจำเพื่อหลีกเลี่ยงความขัดแย้งทางผลประโยชน์ที่ชัดเจน ให้คำแนะนำแก่ทุกฝ่ายเกี่ยวกับความขัดแย้งทางผลประโยชน์ที่อาจเกิดขึ้น
- จัดให้มีการมีส่วนร่วมในการกระทำใดๆ ที่อาจกระทบต่อการปฏิบัติหน้าที่อย่างมีจริยธรรม
- จัดให้มีการมีส่วนร่วมหรือสนับสนุนกิจกรรมใดๆ ที่อาจทำให้เสื่อมเสียชื่อเสียงในวิชาชีพ
- มีส่วนร่วมในวัฒนธรรมทางจริยธรรมในเชิงบวกและให้ความสำคัญกับความถูกต้องในวิชาชีพเหนือผลประโยชน์ส่วนตัว

ความน่าเชื่อถือ (Credibility)

- สื่อสารข้อมูลอย่างเป็นธรรมและเป็นกลาง

- ให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดที่อาจคาดหวังได้อย่างสมเหตุสมผลว่าจะส่งผลต่อความเข้าใจของผู้ใช้ที่ต้องการเกี่ยวกับรายงาน การวิเคราะห์ หรือคำแนะนำ
- รายงานความล่าช้าหรือข้อบกพร่องใดๆ ในข้อมูล ความตรงต่อเวลา การประมวลผล หรือการควบคุมภายในให้สอดคล้องกับนโยบายขององค์กรและ / หรือกฎหมายที่บังคับใช้
- สื่อสารข้อจำกัดทางวิชาชีพหรือข้อจำกัดอื่นๆ ที่อาจขัดขวางการตัดสินใจอย่างรับผิดชอบหรือความสำเร็จของกิจกรรม

การแก้ไขปัญหาด้านจริยธรรม (Resolving Ethical Issues)

ในการนำมาตรฐานการปฏิบัติวิชาชีพที่มีจรรยาบรรณ (Standards of Ethical Professional Practice) มาใช้ สมาชิกอาจประสบกับประเด็นต่างๆ หรือพฤติกรรมที่ผิดจรรยาบรรณ ในสถานการณ์เหล่านี้สมาชิกไม่ควรเพิกเฉย แต่ควรหาทางแก้ไขประเด็นต่างๆ อย่างแข็งขัน ในการพิจารณาว่าจะปฏิบัติตามขั้นตอนใด สมาชิกควรพิจารณาความเสี่ยงทั้งหมดที่เกี่ยวข้องและการป้องกันจากการตอบโต้

เมื่อต้องเผชิญกับประเด็นด้านการผิดจรรยาบรรณ สมาชิกควรปฏิบัติตามนโยบายที่กำหนดไว้ขององค์กร รวมถึงการใช้ระบบการรายงานที่ไม่ระบุชื่อ (ถ้ามี)

หากองค์กรไม่ได้กำหนดนโยบายไว้ สมาชิกควรพิจารณาแนวทางปฏิบัติดังต่อไปนี้

- กระบวนการแก้ไขปัญหาอาจรวมถึงการหารือกับหัวหน้างานของสมาชิกทันที หากดูเหมือนว่าผู้บังคับบัญชามีส่วนเกี่ยวข้อง อาจนำเสนอปัญหาไปยังผู้บริหารระดับสูงขึ้น
- IMA เสนอสายด่วนนิรนามที่สมาชิกอาจโทรมาเพื่อขอคำปรึกษาว่าจะนำองค์ประกอบสำคัญของแนวทางของการปฏิบัติวิชาชีพที่มีจรรยาบรรณ (Statement of Ethical Professional Practice) ของ IMA ไปใช้กับประเด็นทางจรรยาบรรณได้อย่างไร
- สมาชิกควรพิจารณาเกี่ยวกับการปรึกษาทนายความ เพื่อเรียนรู้ถึงภาระผูกพันทางกฎหมาย สิทธิ และความเสี่ยงต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับประเด็นปัญหา

หากความพยายามในการแก้ไขปัญหาไม่สำเร็จ สมาชิกอาจต้องการพิจารณาแยกตัวออกจากองค์กร

บทที่ 2

แนวคิดและการจำแนกประเภทต้นทุน (Cost Concepts and Classifications)

บทนำ

บทนี้อธิบายแนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนและการจำแนกต้นทุนในลักษณะต่างๆ ซึ่งช่วยให้ผู้บริหารได้รับข้อมูลที่สามารถนำไปใช้ประโยชน์ในรูปแบบที่หลากหลาย เช่น การจัดสรรต้นทุนไปยังหน่วยต้นทุน การจัดทำข้อมูลต้นทุนของกิจการผลิต (Manufacturing Companies) นอกจากนี้ บทนี้แสดงรูปแบบของงบต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ (Schedule of Cost of Goods Manufactured) ซึ่งแสดงข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการดำเนินงานและตัดสินใจของผู้บริหาร

วัตถุประสงค์การเรียนรู้

1. จำแนกประเภทของต้นทุนการผลิต (Manufacturing Cost Categories) และต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิต (Non-Manufacturing Cost Categories)
2. อธิบายเกี่ยวกับต้นทุนทางตรง (Direct Costs) ต้นทุนทางอ้อม (Indirect Costs) และต้นทุนร่วม (Common Costs)
3. อธิบายเกี่ยวกับต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product Costs) และต้นทุนประจำงวด (Period Costs)
4. จำแนกประเภทของต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevant Costs) และต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Irrelevant Costs)
5. อธิบายเกี่ยวกับต้นทุนผันแปร (Variable Costs) ต้นทุนคงที่ (Fixed Costs) และต้นทุนผสม (Mixed Costs or Semivariable Costs)
6. จำแนกประเภทของสินค้าคงเหลือสำหรับกิจการผลิต (Manufacturing Companies)
7. จัดทำงบต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ (Schedule of Cost of Goods Manufactured)

การจำแนกต้นทุนตามความเกี่ยวข้องกับการผลิต

จำแนกต้นทุนและค่าใช้จ่ายได้เป็น 2 ส่วน คือ ต้นทุนการผลิต (Manufacturing Costs) และต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิต (Non-Manufacturing Costs)

1. ต้นทุนการผลิต (Manufacturing Costs)

- 1.1 วัตถุดิบทางตรง (Direct Materials) คือ วัตถุดิบที่เป็นส่วนประกอบหลักของสินค้าและสามารถระบุจำนวนต้นทุนที่ใช้สำหรับสินค้าแต่ละหน่วยได้ชัดเจน โดยไม่ต้องใช้วิธีการปันส่วน
- 1.2 ค่าแรงทางตรง (Direct Labor) คือ ค่าแรงงานที่เกี่ยวข้องกับการผลิตหลัก และสามารถระบุจำนวนต้นทุนที่ใช้สำหรับสินค้าแต่ละหน่วยได้ชัดเจน โดยไม่ต้องใช้วิธีการปันส่วน
- 1.3 ค่าใช้จ่ายการผลิต (Manufacturing Overhead) คือ ต้นทุนการผลิตที่ไม่ใช่วัตถุดิบทางตรงและค่าแรงทางตรง ซึ่งการระบุจำนวนค่าใช้จ่ายการผลิตสำหรับสินค้าแต่ละหน่วยทำได้ยากกว่าต้นทุนการผลิตทางตรง จึงต้องใช้วิธีการปันส่วนที่เหมาะสม ค่าใช้จ่ายการผลิตประกอบด้วย 3 ส่วน คือ
 - 1.3.1 วัตถุดิบทางอ้อม (Indirect Materials) คือ วัตถุดิบที่เป็นส่วนประกอบย่อยของสินค้า
 - 1.3.2 ค่าแรงทางอ้อม (Indirect Labor) เช่น เงินเดือนหัวหน้าผู้ควบคุมงานในโรงงาน
 - 1.3.3 ค่าใช้จ่ายการผลิตอื่นๆ เช่น ค่าสาธารณูปโภคที่ใช้ในโรงงาน ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิต

ทั้งนี้ ยังสามารถจำแนกต้นทุนการผลิตได้เป็น ต้นทุนหลัก (Prime Costs) ซึ่งเป็นผลรวมของต้นทุนวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงทางตรง และต้นทุนแปลงสภาพ (Conversion Costs) ซึ่งเป็นผลรวมของต้นทุนค่าแรงทางตรงและค่าใช้จ่ายการผลิต

2. ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิต (Non-Manufacturing Costs) ประกอบด้วย

- 2.1 ต้นทุนในการขาย (Selling Costs) คือ ค่าใช้จ่ายที่กิจการต้องจ่ายเพื่อขายสินค้าให้แก่ลูกค้า เช่น ค่าขนส่ง ค่านายหน้า ค่าโฆษณา
- 2.2 ต้นทุนในการบริหาร (Administrative Costs) คือ ค่าใช้จ่ายในการบริหารกิจการทั่วไป เช่น เงินเดือนพนักงานที่ทำงานในสำนักงาน ค่าสาธารณูปโภคที่ใช้ในสำนักงาน ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์ที่ใช้ในสำนักงาน

การจำแนกต้นทุนตามการจัดสรรต้นทุนไปยังหน่วยต้นทุน

หน่วยต้นทุน (Cost Object) คือ หน่วยสำหรับรวบรวมข้อมูลต้นทุน หรือหน่วยที่สนใจจะคิดต้นทุน โดยจำแนกต้นทุนและค่าใช้จ่ายได้เป็น 3 ส่วน คือ

1. ต้นทุนทางตรง (Direct Costs) คือ ต้นทุนที่สามารถระบุไปยังหน่วยต้นทุนแต่ละหน่วยได้ชัดเจน โดยไม่ต้องใช้วิธีการปันส่วน
2. ต้นทุนทางอ้อม (Indirect Costs) คือ ต้นทุนที่ไม่สามารถจัดสรรไปยังหน่วยต้นทุนแต่ละหน่วยได้ชัดเจน
3. ต้นทุนร่วม (Common Costs) คือ ต้นทุนทางอ้อมที่ใช้ร่วมกันระหว่างหลายหน่วยต้นทุนและไม่สามารถปัน

ส่วนไปยังหน่วยต้นทุนแต่ละหน่วยได้

การจำแนกต้นทุนตามการรายงานงบการเงิน

จำแนกต้นทุนและค่าใช้จ่ายได้เป็น 2 ส่วน คือ

1. ต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product Costs) คือ ต้นทุนทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการได้มาหรือผลิตสินค้า ซึ่งถูกรับรู้เป็นต้นทุนขายบนงบกำไรขาดทุนเมื่อกิจการขายสินค้า
2. ต้นทุนประจำงวด (Period Costs) คือ ต้นทุนทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการขายและการบริหารกิจการ ซึ่งถูกรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายบนงบกำไรขาดทุนในงวดที่เกิดรายการ

การจำแนกต้นทุนตามการใช้ข้อมูลในการตัดสินใจ

ควรมีการพิจารณาว่าต้นทุนใดเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevant Costs) และต้นทุนใดไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Irrelevant Costs) ซึ่งสามารถจำแนกต้นทุนและค่าใช้จ่ายได้เป็น 3 ส่วน คือ

1. ต้นทุนส่วนเพิ่ม (Incremental Costs or Differential Costs) คือ ต้นทุนที่แตกต่างกันในแต่ละทางเลือก ซึ่งอาจเป็นได้ทั้งต้นทุนผันแปรหรือต้นทุนคงที่
2. ต้นทุนค่าเสียโอกาส (Opportunity Costs) คือ ต้นทุนที่เกิดจากการเสียประโยชน์ที่อาจจะได้จากทางเลือกอื่น ต้นทุนส่วนนี้มักไม่ได้รับการบันทึกอยู่ในบัญชี แต่ควรนำมาพิจารณาในการตัดสินใจด้วย
3. ต้นทุนจม (Sunk Costs) คือ ต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วและไม่มีการเปลี่ยนแปลงในแต่ละทางเลือก

การจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมของต้นทุน

พฤติกรรมต้นทุน (Cost Behavior) คือ การตอบสนองของต้นทุนต่อการเปลี่ยนแปลงระดับกิจกรรมภายในช่วงที่เกี่ยวข้อง (Relevant Range) โดยจำแนกต้นทุนและค่าใช้จ่ายได้เป็น 3 ส่วน คือ

1. ต้นทุนผันแปร (Variable Costs) คือ ต้นทุนที่มีการเปลี่ยนแปลงในยอดรวม เมื่อระดับกิจกรรมเปลี่ยนแปลงไป โดยที่ต้นทุนต่อหน่วยคงที่ เช่น วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงทางตรง ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร ค่านายหน้า ค่าขนส่ง ต้นทุนผันแปรจำแนกได้เป็น 2 ประเภท คือ
 - 1.1 ต้นทุนผันแปรที่แท้จริง (True Variable Costs) คือ ต้นทุนที่มีการเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนเดียวกับการเปลี่ยนแปลงของระดับกิจกรรม เช่น วัตถุดิบทางตรง
 - 1.2 ต้นทุนผันแปรแบบขั้น (Step-Variable Costs) คือ ต้นทุนที่เปลี่ยนแปลงเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงจำนวนมากของระดับกิจกรรม เช่น ค่าจ้างพนักงานซ่อมบำรุงหรือผู้ควบคุมงานในโรงงาน ซึ่งคงที่ในช่วงกำลังการผลิตหนึ่ง แต่เพิ่มขึ้นเมื่อกิจการขยายกำลังการผลิต เนื่องจากต้องมีการซ่อมบำรุงหรือควบคุมงานมากขึ้นจากช่วงกำลังการผลิตเดิม

ต้นทุนผันแปรหลายชนิดมีลักษณะไม่เป็นเส้นตรงในช่วงกิจกรรมที่กว้าง แต่จะเป็นเส้นตรงในช่วงที่แคบลงมามากขึ้น เพื่อให้ง่ายต่อการวิเคราะห์พฤติกรรมต้นทุน ควรมีการกำหนดช่วงที่เกี่ยวข้อง (Relevant Range) ซึ่งเป็นช่วง

ของระดับกิจกรรมที่กิจการพิจารณาหรือคาดว่าจะเกิดขึ้น

นอกจากนี้ ควรมีการพิจารณาถึง ฐานกิจกรรม (Activity Base) หรือตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) ซึ่งเป็นสิ่งที่ทำให้ต้นทุนผันแปรมีการเปลี่ยนแปลงในทิศทางเดียวกัน เช่น จำนวนชั่วโมงแรงงาน จำนวนชั่วโมงเครื่องจักร

2. ต้นทุนคงที่ (Fixed Costs) คือ ต้นทุนที่ไม่มีการเปลี่ยนแปลงในยอดรวม เมื่อระดับกิจกรรมเปลี่ยนแปลงไป โดยที่ต้นทุนต่อหน่วยเปลี่ยนแปลงในทิศทางตรงกันข้ามกับระดับกิจกรรม ต้นทุนคงที่จำแนกได้เป็น 2 ประเภท คือ

2.1 ต้นทุนคงที่จากข้อผูกพัน (Committed Fixed Costs) คือ ต้นทุนที่กิจการไม่สามารถเพิ่มหรือลดได้ในระยะเวลาอันสั้น โดยการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของต้นทุนประเภทนี้อาจกระทบต่อกำไรหรือเป้าหมายระยะยาวของกิจการอย่างมาก เช่น ค่าเสื่อมราคาอาคาร

2.2 ต้นทุนคงที่จากการตัดสินใจ (Discretionary Fixed Costs) คือ ต้นทุนที่เกิดจากการตัดสินใจของผู้บริหาร ซึ่งสามารถเพิ่มหรือลดได้ในระยะเวลาอันสั้น โดยการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของต้นทุนประเภทนี้อาจกระทบต่อกำไรหรือเป้าหมายระยะยาวของกิจการเพียงเล็กน้อย เช่น ค่าโฆษณา ค่าวิจัยพัฒนา

สำหรับช่วงที่เกี่ยวข้อง (Relevant Range) ของต้นทุนคงที่ เป็นช่วงของระดับกิจกรรมที่ต้นทุนคงที่รวมไม่มีการเปลี่ยนแปลง ลักษณะของต้นทุนคงที่ที่มีความคล้ายกับต้นทุนผันแปรแบบขั้น แต่มีความแตกต่างที่สำคัญ 2 ประการ คือ (1) ต้นทุนผันแปรแบบขั้นสามารถถูกปรับเปลี่ยนได้ง่ายและรวดเร็วกว่าต้นทุนคงที่ (2) ช่วงกิจกรรมที่ต้นทุนคงที่ไม่เปลี่ยนแปลงกว้างกว่าช่วงกิจกรรมที่ต้นทุนผันแปรแบบขั้นไม่เปลี่ยนแปลง

3. ต้นทุนผสม (Mixed Costs or Semivariable Costs) คือ ต้นทุนที่ประกอบด้วยต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่

ตัวอย่างการจำแนกต้นทุน

บริษัทประกอบกิจการผลิตและขายสินค้ารวบรวมข้อมูลต้นทุนของเดือนที่ผ่านมาได้ดังนี้

ต้นทุนขาย	1,000,000
ซื้อวัตถุดิบทางตรง	528,000
วัตถุดิบทางตรงใช้ไป	506,000
ค่าแรงทางตรง	380,000
ค่าโฆษณา	180,000
เงินเดือนพนักงานขาย	150,000
ค่าเช่าโรงงาน	120,000
ค่าเสื่อมราคา – อุปกรณ์สำนักงาน	90,000
ค่าเสื่อมราคา – เครื่องจักรโรงงาน	62,000
ค่าแรงทางอ้อม (ในโรงงาน)	56,000
ค่าสาธารณูปโภค	24,000
ค่าเบี้ยประกันภัย	16,000

ร้อยละ 75 ของค่าสาธารณูปโภค และร้อยละ 60 ของค่าเบี้ยประกันภัยเป็นส่วนของโรงงาน ส่วนที่เหลือเป็น