

การบัญชีบริหาร

เครื่องมือคิด วิเคราะห์ และวางแผน

กรอบแนวคิดเพื่อการบริหารต้นทุนอย่างมีประสิทธิภาพ



ดร.ชลธิชา ธรรมวิญญู

การบัญชีบริหาร

เครื่องมือคิด วิเคราะห์ และวางแผน
กรอบแนวคิดเพื่อการบริหารต้นทุนอย่างมีประสิทธิภาพ

ดร.ชลธิชา ธรรมวิญญู

การบัญชีบริหาร: เครื่องมือคิด วิเคราะห์ และวางแผน
(กรอบแนวคิดเพื่อการบริหารต้นทุนอย่างมีประสิทธิภาพ)

พิมพ์ครั้งที่ 1 เดือนมิถุนายน พ.ศ. 2568

ISBN (e-book) 978-616-626-319-0

จัดทำโดย: ดร.ชลธิชา ธรรมวิญญู

ที่อยู่: chonniyomchannel@gmail.com

สงวนลิขสิทธิ์

คำนำ

ในโลกธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงอย่างไม่หยุดนิ่ง ข้อมูลเป็นเครื่องมือสำคัญที่ช่วยให้องค์กรสามารถตัดสินใจอย่างแม่นยำและอยู่รอดได้อย่างยั่งยืน “การบัญชีบริหาร” จึงมิใช่เพียงศาสตร์ว่าด้วยตัวเลขต้นทุนเท่านั้น หากแต่เป็นกระบวนการคิด วิเคราะห์ และกำหนดทิศทางธุรกิจในโลกยุคใหม่

หนังสือเล่มนี้จัดทำขึ้นเพื่อการศึกษาค้นคว้า สำหรับนิสิต/นักศึกษาสาขาวิชาการบัญชี รวมถึงผู้สนใจทั่วไป โดยมีเนื้อหาครอบคลุมแนวคิดพื้นฐาน แนวทางการจัดทำสารสนเทศทางการบริหาร การวางแผนและควบคุมต้นทุน การประเมินผลการดำเนินงาน ตลอดจนแนวคิดเชิงกลยุทธ์ในโลกดิจิทัล ผ่านการเรียบเรียงที่เชื่อมโยงระหว่างทฤษฎีกับการประยุกต์ใช้จริง เพื่อให้นิสิต/นักศึกษาหรือผู้สนใจทั่วไปสามารถพัฒนาเป็นนักบัญชีบริหารที่รอบรู้ทั้งตัวเลขและบริบทของธุรกิจ

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณครูบาอาจารย์ทุกท่านที่ได้ประสิทธิ์ประสาทความรู้ ถ่ายทอดหลักวิชาการ และหล่อหลอมจิตวิญญาณแห่งความเป็นครูและนักวิชาชีพให้ผู้เขียนตั้งแต่วันแรกในรั้วมหาวิทยาลัยจนถึงวันที่ได้มีโอกาสเขียนหนังสือเล่มนี้ ผู้เขียนตระหนักเสมอว่า ทุกบรรทัดในหนังสือล้วนยังร่ำมาจากเมล็ดพันธุ์แห่งความรู้ ความเมตตา และความเสียสละของท่านทั้งหลาย ขออุทิศหนังสือเล่มนี้เป็นดอกไม้แห่งความกตัญญูแด่ทุกท่าน ด้วยความเคารพรักจากใจ

ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่า หนังสือเล่มนี้จะเป็นประโยชน์ทั้งในฐานะเครื่องมือทางวิชาการ และเป็นแรงบันดาลใจให้นิสิต/นักศึกษามีความภาคภูมิใจในวิชาชีพบัญชีบริหาร และใช้ความรู้ที่ได้ไปต่อยอดการทำงานในโลกแห่งความเป็นจริงได้อย่างมั่นใจและมีคุณธรรม

ด้วยความเคารพและมุ่งมั่นในวิชาชีพ

ดร.ชลธิชา ธรรมวิญญู

ผู้เขียน

สารบัญ

	หน้า
บทที่ 1 บทบาทของนักบัญชีบริหาร.....	1
1.1 บทนำ.....	2
1.1.1 หน้าที่ของผู้บริหาร.....	3
1.1.2 วงจรการบริหาร.....	4
1.2 กรอบแนวคิดของการบัญชีบริหาร.....	5
1.2.1 ความหมายของการบัญชีบริหาร.....	5
1.2.2 กระบวนการจัดทำสารสนเทศทางการบริหาร.....	6
1.2.3 ความสำคัญของการบัญชีบริหารในสถานการณ์ปัจจุบัน.....	6
1.2.4 บทบาทของนักบัญชีบริหาร.....	8
1.2.5 ความแตกต่างระหว่างการบัญชีการเงินและการบัญชีบริหาร.....	11
1.2.6 หน้าที่ของนักบัญชีในองค์กรธุรกิจปัจจุบัน.....	14
1.2.7 คุณสมบัติของนักบัญชีบริหารยุคดิจิทัล.....	15
1.3 กรณีศึกษาบทบาทของนักบัญชีบริหารในองค์กรธุรกิจ.....	18
สรุป.....	20
แบบฝึกหัด.....	21
บทที่ 2 ต้นทุนและโครงสร้างต้นทุน.....	27
2.1 ความหมายของต้นทุน.....	27
2.1.1 นิยามต้นทุนทางการบัญชีบริหาร.....	27
2.1.2 ความแตกต่างระหว่างต้นทุนและค่าใช้จ่าย.....	28
2.1.3 บทบาทของต้นทุนเพื่อการบริหาร.....	30
2.2 การจำแนกประเภทของต้นทุน.....	32
2.2.1 การจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมต้นทุน.....	32
2.2.2 การจำแนกต้นทุนตามหน้าที่.....	35
2.2.3 การจำแนกประเภทต้นทุนตามวิธีการจัดสรรต้นทุน.....	38
2.2.4 การจำแนกต้นทุนเพื่อการประเมินผลงาน.....	39
2.2.5 การจำแนกต้นทุนเพื่อการตัดสินใจ.....	40
2.3 โครงสร้างต้นทุนของธุรกิจประเภทต่าง ๆ.....	44

	หน้า
บทที่ 2	
ต้นทุนและโครงสร้างต้นทุน (ต่อ)	
2.3.1 ธุรกิจผลิต.....	44
2.3.2 ธุรกิจบริการ.....	46
2.3.3 ธุรกิจพาณิชย์กรรม.....	47
2.3.4 ลักษณะต้นทุนที่แตกต่างกันของธุรกิจ.....	48
2.4 พฤติกรรมต้นทุน.....	49
2.4.1 ต้นทุนคงที่.....	49
2.4.2 ต้นทุนผันแปร.....	51
2.4.3 ต้นทุนผสม.....	52
2.4.4 การวิเคราะห์ต้นทุนผสมและการประมาณต้นทุน.....	53
2.4.5 เงบกำไรขาดทุนแบบกำไรส่วนเกิน.....	55
สรุป.....	57
แบบฝึกหัด.....	58
บทที่ 3	
การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณ และกำไร.....	67
3.1 วัตถุประสงค์ของการวิเคราะห์ CVP.....	67
3.2 สมมติฐานพื้นฐานของการวิเคราะห์ CVP.....	68
3.3 การคำนวณจุดคุ้มทุน.....	70
3.3.1 ประเภทของต้นทุนที่ใช้ในการวิเคราะห์ CVP.....	70
3.3.2 ความแตกต่างระหว่างรายได้และกำไร.....	71
3.3.3 กำไรส่วนเกิน.....	71
3.3.4 อัตรากำไรส่วนเกิน.....	71
3.3.5 ปริมาณการขายและผลกระทบต่อกำไร.....	72
3.3.6 การคำนวณจุดคุ้มทุน.....	72
3.3.7 จุดคุ้มทุนกรณีขายสินค้าหลายชนิด.....	74
3.4 การวิเคราะห์ส่วนเกินที่ปลอดภัย.....	75
3.5 ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงต้นทุนและปริมาณการขาย.....	76
3.5.1 การลดต้นทุนผันแปรต่อหน่วย.....	76
3.5.2 การเพิ่มปริมาณการขาย.....	77
3.5.3 การเปลี่ยนแปลงราคาขาย.....	78
3.6 กรณีศึกษาและตัวอย่างการคำนวณ.....	80
สรุป.....	84

	หน้า
แบบฝึกหัด.....	85
บทที่ 4 งบประมาณเพื่อการวางแผนและควบคุมกำไร.....	98
4.1 ความหมายและความสำคัญของงบประมาณ.....	98
4.1.1 ความหมายของงบประมาณ.....	98
4.1.2 ความสำคัญของงบประมาณ.....	98
4.2 ประเภทของงบประมาณ.....	101
4.2.1 งบประมาณดำเนินงาน.....	101
4.2.2 งบประมาณงบการเงิน.....	103
4.2.3 งบประมาณอื่นที่ใช้ในการบริหาร.....	103
4.3 ขั้นตอนการจัดทำงบประมาณ.....	104
4.4 ข้อควรคำนึงในการจัดทำงบประมาณ.....	106
4.5 ผลกระทบของการจัดทำงบประมาณต่อพฤติกรรมบุคคลในองค์กร.....	106
4.6 ตัวอย่างการจัดทำงบประมาณ.....	107
4.7 งบประมาณยืดหยุ่น.....	119
4.7.1 ความหมายและบทบาทของงบประมาณยืดหยุ่น.....	119
4.7.2 วัตถุประสงค์ของการใช้งบประมาณยืดหยุ่น.....	121
4.7.3 องค์ประกอบของงบประมาณยืดหยุ่น.....	122
4.7.4 ขั้นตอนการจัดทำงบประมาณยืดหยุ่น.....	123
4.7.5 การคำนวณและวิเคราะห์งบประมาณยืดหยุ่น.....	124
สรุป.....	126
แบบฝึกหัด.....	127
บทที่ 5 การบัญชีตามความรับผิดชอบและราคาโอน.....	138
5.1 บทนำ.....	138
5.2 แนวคิดของการบัญชีตามความรับผิดชอบ.....	140
5.2.1 ความหมายของการบัญชีตามความรับผิดชอบ.....	140
5.2.2 วัตถุประสงค์ของการบัญชีตามความรับผิดชอบ.....	141
5.2.3 บทบาทของการบัญชีตามความรับผิดชอบ.....	141
5.2.4 ความเชื่อมโยงระหว่างกลยุทธ์องค์กรและการบัญชีตามความรับผิดชอบ.....	142

	หน้า
บทที่ 5 การบัญชีตามความรับผิดชอบและราคาโอน (ต่อ)	
5.3 ประเภทของศูนย์ความรับผิดชอบ.....	144
5.3.1 ศูนย์ต้นทุน.....	144
5.3.2 ศูนย์รายได้.....	145
5.3.3 ศูนย์กำไร.....	146
5.3.4 ศูนย์การลงทุน.....	147
5.4 การจัดแบ่งหน้าที่ตามศูนย์ความรับผิดชอบ.....	148
5.4.1 การกำหนดโครงสร้างองค์กร.....	148
5.4.2 การออกแบบโครงสร้างการบริหารตามประเภทของศูนย์ความรับผิดชอบ....	149
5.4.3 การจัดเก็บข้อมูล.....	151
5.4.4 การจัดทำรายงานผลการดำเนินงาน.....	152
5.4.5 การประเมินผล.....	152
5.5 การประเมินผลงานของศูนย์ความรับผิดชอบ.....	153
5.5.1 เกณฑ์และเครื่องมือในการประเมินผลงาน.....	154
5.5.2 ตัวชี้วัดทางการเงิน.....	155
5.5.3 ตัวชี้วัดที่ไม่ใช่ทางการเงิน.....	157
5.5.4 การวิเคราะห์ผลต่าง.....	158
5.5.5 การใช้ Balanced Scorecard ในการประเมินผลงาน.....	160
5.5.6 ปัญหาและข้อจำกัดในการประเมินผลงาน.....	161
5.6 ราคาโอน.....	162
5.6.1 ความหมายของราคาโอน.....	163
5.6.2 วัตถุประสงค์ของการกำหนดราคาโอน.....	164
5.6.3 ปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดราคาโอน.....	164
5.6.4 วิธีการกำหนดราคาโอน.....	166
5.6.5 ผลกระทบของราคาโอนต่อการวัดผลการดำเนินงาน.....	168
5.6.6 ประเด็นภาษีและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง.....	169
5.6.7 การใช้ระบบ ERP และสารสนเทศทางการบัญชีบริหารในการสนับสนุน.....	171
5.7 กรณีศึกษา.....	172
สรุป.....	182
แบบฝึกหัด.....	183

	หน้า
บทที่ 6 ต้นทุนคุณภาพ.....	196
6.1 แนวคิดและประเภทของต้นทุนคุณภาพ.....	196
6.1.1 ความหมายของต้นทุนคุณภาพ.....	196
6.1.2 ความสำคัญของต้นทุนคุณภาพในการบริหารต้นทุน.....	197
6.1.3 ประเภทของต้นทุนคุณภาพ.....	198
บทที่ 6 ต้นทุนคุณภาพ (ต่อ)	
6.1.4 ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนคุณภาพกับคุณค่าที่ลูกค้าได้รับ.....	210
6.2 วิธีการวัดต้นทุนคุณภาพ.....	212
6.2.1 แหล่งข้อมูลสำหรับวิเคราะห์ต้นทุนคุณภาพ.....	212
6.2.2 รายงานต้นทุนคุณภาพ.....	215
6.2.3 การใช้ ERP ในการติดตามต้นทุนคุณภาพ.....	218
6.3 ผลกระทบของต้นทุนคุณภาพต่อการตัดสินใจ.....	218
6.3.1 ความเชื่อมโยงระหว่างคุณภาพและความสามารถในการทำกำไร.....	219
6.3.2 การวิเคราะห์ต้นทุน-ประโยชน์ของการลงทุนด้านคุณภาพ.....	219
6.3.3 ผลกระทบต่อการตั้งราคาสินค้าหรือบริการ.....	220
6.3.4 การวางแผนผลิตและการจัดซื้อวัตถุดิบ.....	222
6.3.5 การนำต้นทุนคุณภาพเข้าสู่การตัดสินใจเชิงกลยุทธ์.....	225
6.4 กลยุทธ์การลดต้นทุนคุณภาพ.....	227
6.4.1 แนวทางของ TQM และ Lean ในการลดต้นทุน.....	227
6.4.2 การควบคุมคุณภาพด้วยเทคโนโลยี.....	229
6.4.3 การมีส่วนร่วมของพนักงานและวัฒนธรรมองค์กร.....	230
6.4.4 การประเมินผลกระทบของการลดต้นทุนต่อคุณภาพจริง.....	232
6.5 กรณีศึกษา.....	234
สรุป.....	243
แบบฝึกหัด.....	244

	หน้า
บทที่ 7 การบริหารต้นทุน.....	257
7.1 แนวคิดพื้นฐานของการบริหารต้นทุน.....	257
7.1.1 ความหมายและวัตถุประสงค์ของการบริหารต้นทุน.....	257
7.1.2 ความแตกต่างระหว่างการบัญชีต้นทุนและการบริหารต้นทุน.....	258
7.1.3 ความสำคัญของการบริหารต้นทุนต่อการวางแผนกลยุทธ์และการตัดสินใจ..	261
7.1.4 แนวคิดต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ.....	262
7.1.5 บทบาทของผู้บริหารในการควบคุมต้นทุน.....	263
7.2 การจัดการต้นทุนในห่วงโซ่คุณค่า.....	265
7.2.1 ความหมายของห่วงโซ่คุณค่า.....	265
7.2.2 การวิเคราะห์ต้นทุนห่วงโซ่คุณค่า.....	266
7.2.3 การวิเคราะห์ต้นทุนก่อนการผลิต.....	267
7.2.4 การวิเคราะห์ต้นทุนระหว่างผลิต.....	269
7.2.5 การวิเคราะห์ต้นทุนหลังการขาย.....	270
7.2.6 การใช้ห่วงโซ่คุณค่าในการกำหนดกลยุทธ์ต้นทุน.....	271
7.3 การบริหารต้นทุนฐานกิจกรรม.....	273
7.3.1 ความหมายและแนวคิดของระบบ ABC.....	273
7.3.2 ระดับของกิจกรรม.....	275
7.3.3 ความแตกต่างระหว่าง ABC และการคำนวณต้นทุนแบบดั้งเดิม.....	280
7.3.4 ขั้นตอนการวิเคราะห์กิจกรรมและจัดสรรต้นทุน.....	282
7.3.5 การใช้ ABC เพื่อระบุต้นทุนที่ไม่เพิ่มคุณค่า.....	284
7.3.6 ข้อดีและข้อจำกัดของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม.....	285
7.3.7 การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม.....	288
7.4 กลยุทธ์การลดต้นทุนและการเพิ่มประสิทธิภาพ.....	289
7.4.1 แนวคิดการลดต้นทุนอย่างยั่งยืน.....	290
7.4.2 การวิเคราะห์ต้นทุนและผลตอบแทน.....	291
7.4.3 กลยุทธ์ลดต้นทุนในกระบวนการผลิต.....	292
7.4.4 การบริหารทรัพยากรเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพ.....	294
7.4.5 การลดต้นทุนผ่านเทคโนโลยีและนวัตกรรม.....	295
7.4.6 การมีส่วนร่วมของพนักงานในการลดต้นทุน.....	297
7.5 กรณีศึกษาการบริหารต้นทุน.....	298
สรุป.....	307

	หน้า
แบบฝึกหัด.....	308
บทที่ 8 การใช้ข้อมูลต้นทุนและการจัดทำรายงานเพื่อสนับสนุนการตัดสินใจ.....	320
8.1 การวิเคราะห์ข้อมูลต้นทุน.....	320
8.1.1 ความสำคัญของการวิเคราะห์ต้นทุนในการตัดสินใจ.....	320
8.1.2 การจำแนกประเภทต้นทุนเพื่อการวิเคราะห์.....	321
8.2 การใช้ข้อมูลต้นทุนในการตัดสินใจ.....	325
8.2.1 แนวคิดของต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ.....	325
8.2.2 การตัดสินใจรับหรือปฏิเสธคำสั่งซื้อพิเศษ.....	327
8.2.3 การตัดสินใจผลิตเองหรือซื้อ.....	329
8.2.4 การตัดสินใจเพิ่มหรือยกเลิกผลิตภัณฑ์หรือหน่วยธุรกิจ.....	332
8.2.5 การวิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไรของผลิตภัณฑ์.....	333
8.2.6 การพิจารณาจัดสรรทรัพยากรที่มีอยู่จำกัด.....	336
8.2.7 การใช้จุดคุ้มทุนและส่วนเกินเพื่อความปลอดภัย.....	338
8.3 การจัดทำรายงานผู้บริหาร.....	339
8.3.1 ลักษณะของรายงานเพื่อการบริหารที่มีประสิทธิภาพ.....	340
8.3.2 ประเภทของรายงานผู้บริหาร.....	341
8.3.3 เทคนิคการนำเสนอข้อมูลทางการบริหาร.....	343
8.3.4 การจัดทำรายงานเปรียบเทียบ.....	345
8.3.5 การใช้แผนภูมิและภาพกราฟิกเพื่อสื่อสารข้อมูล.....	347
8.3.6 บทบาทของซอฟต์แวร์บัญชีและระบบสารสนเทศในการจัดทำรายงาน.....	349
8.4 ตัวอย่างการใช้ข้อมูลต้นทุนในการแก้ปัญหาธุรกิจ.....	351
8.4.1 การบริหารต้นทุนวัตถุดิบ.....	351
8.4.2 การวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อปรับปรุงกำไร.....	353
8.4.3 การตั้งราคาขาย.....	355
8.4.4 การใช้ต้นทุนมาตรฐานเพื่อควบคุมประสิทธิภาพ.....	357
8.4.5 การวิเคราะห์ต้นทุนของทางเลือกทางธุรกิจ.....	358
8.4.6 การลดต้นทุนโดยไม่ลดคุณภาพ.....	359
8.5 กรณีศึกษาการตัดสินใจทางการบริหาร.....	361
สรุป.....	373
แบบฝึกหัด.....	374

	หน้า
บทที่ 9 การวัดผลการปฏิบัติงาน.....	388
9.1 แนวคิดของการวัดผลการปฏิบัติงาน.....	388
9.1.1 ความหมายและองค์ประกอบของการวัดผลการปฏิบัติงาน.....	388
9.1.2 วัตถุประสงค์ของการวัดผลการปฏิบัติงาน.....	390
9.1.3 ลักษณะของระบบการวัดผลที่มีประสิทธิภาพ.....	392
9.1.4 ความเชื่อมโยงระหว่างกลยุทธ์องค์กรกับการวัดผล.....	394
9.1.5 ปัญหาและข้อจำกัดในการวัดผลการปฏิบัติงาน.....	396
9.2 การใช้ KPIs และ Balanced Scorecard.....	397
9.2.1 ความหมายและความสำคัญของ KPIs.....	398
9.2.2 ประเภทของ KPIs.....	399
9.2.3 หลักการออกแบบ KPIs ให้เหมาะสมกับองค์กร.....	401
9.2.4 แนวคิดของ Balanced Scorecard และองค์ประกอบหลัก.....	404
9.2.5 การนำ Balanced Scorecard ไปประยุกต์ใช้ในองค์กร.....	406
9.2.6 การวิเคราะห์ผลกระทบของ KPIs และ BSC ต่อประสิทธิภาพองค์กร.....	408
9.3 การประเมินผลการปฏิบัติงานของหน่วยธุรกิจ.....	411
9.3.1 หน่วยงานที่ต้องมีการประเมินผล.....	411
9.3.2 วิธีการวัดผลของหน่วยธุรกิจ.....	413
9.3.3 การใช้ข้อมูลทางบัญชีและข้อมูลทางการเงินในการวัดผล.....	415
9.3.4 การเปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานกับเกณฑ์มาตรฐาน.....	418
9.3.5 การจัดทำรายงานผลการประเมินเพื่อการบริหาร.....	419
9.4 ผลกระทบของการวัดผลต่อแรงจูงใจ.....	421
9.4.1 ทฤษฎีแรงจูงใจที่เกี่ยวข้องกับการวัดผล.....	422
9.4.2 ผลกระทบของ KPIs ต่อพฤติกรรมของพนักงาน.....	426
9.4.3 การออกแบบระบบวัดผลที่สร้างแรงจูงใจเชิงบวก.....	428
9.4.4 ความเสี่ยงของการใช้ตัวชี้วัด.....	429
9.4.5 ความสมดุลระหว่างผลลัพธ์และกิจกรรมในการวัดผล.....	430
9.5 กรณีศึกษาการประเมินผลการปฏิบัติงาน.....	432
สรุป.....	445
แบบฝึกหัด.....	446

	หน้า
บทที่ 10 การวิเคราะห์เชิงกลยุทธ์และการวางแผนระยะยาว.....	458
10.1 แนวคิดของการวางแผนกลยุทธ์.....	458
10.1.1 ความหมายและความสำคัญของการวางแผนกลยุทธ์.....	459
10.1.2 ขั้นตอนการวางแผนกลยุทธ์.....	461
10.1.3 ความสัมพันธ์ระหว่างกลยุทธ์องค์กรและการบัญชีบริหาร.....	466
10.1.4 การวิเคราะห์พันธกิจ วิสัยทัศน์ และเป้าหมายเชิงกลยุทธ์.....	467
10.1.5 การกำหนดตัวชี้วัดผลลัพธ์ทางกลยุทธ์.....	469
10.2 การวิเคราะห์ SWOT และ PESTEL.....	471
10.2.1 แนวคิดของการวิเคราะห์ SWOT.....	472
10.2.2 การประยุกต์ใช้ SWOT กับการตัดสินใจด้านต้นทุนและการวางแผน.....	474
10.2.3 แนวคิดของการวิเคราะห์ PESTEL.....	476
10.2.4 การใช้ SWOT และ PESTEL เพื่อกำหนดทิศทางกลยุทธ์.....	479
10.2.5 การใช้เครื่องมือวิเคราะห์เชิงกลยุทธ์.....	481
10.3 การจัดทำกลยุทธ์การบริหารต้นทุน.....	483
10.3.1 ความหมายของกลยุทธ์การบริหารต้นทุน.....	483
10.3.2 การวิเคราะห์ต้นทุนตามห่วงโซ่คุณค่า.....	485
10.3.3 การวิเคราะห์ต้นทุนเปรียบเทียบกับคู่แข่ง.....	487
10.3.4 กลยุทธ์ต้นทุนต่ำและกลยุทธ์ความแตกต่าง.....	488
10.3.5 การวิเคราะห์ต้นทุนเพื่อการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์.....	490
10.3.6 การปรับต้นทุนให้สอดคล้องกับกลยุทธ์องค์กร.....	492
10.4 กรณีศึกษาการวิเคราะห์เชิงกลยุทธ์.....	493
สรุป.....	502
แบบฝึกหัด.....	503
บทที่ 11 กรณีศึกษา.....	509
แบบฝึกหัด.....	526
บรรณานุกรม.....	531

1

บทบาทของนักบัญชีบริหาร (The Role of Management Accountants)

1

บทบาทของนักบัญชีบริหาร (The Role of Management Accountants)

วัตถุประสงค์การศึกษา

1. อธิบายความแตกต่างระหว่างการบัญชีบริหารกับการบัญชีการเงินได้อย่างชัดเจน
2. อธิบายวงจรการบริหารและบทบาทของสารสนเทศทางการบัญชีบริหาร
3. วิเคราะห์บทบาทของนักบัญชีบริหารในบริบทขององค์กรสมัยใหม่
4. สังเคราะห์คุณสมบัติและทักษะที่จำเป็นของนักบัญชีบริหารยุคดิจิทัล
5. อภิปรายความสำคัญของการบัญชีบริหารในบริบทของการแข่งขันยุคใหม่



บทที่ 1

บทบาทของนักบัญชีบริหาร

การบัญชีบริหารเป็นกระบวนการรวบรวม วิเคราะห์ และนำเสนอข้อมูลทางการเงินและไม่ใช่การเงินเพื่อสนับสนุนการตัดสินใจภายในองค์กร (Garrison, Noreen, & Brewer, 2021) ข้อมูลเหล่านี้มีความสำคัญต่อการกำหนดกลยุทธ์ การควบคุมต้นทุน และการประเมินประสิทธิภาพการดำเนินงานของธุรกิจ

นักบัญชีบริหารไม่ใช่เพียงผู้จัดทำรายงานต้นทุน แต่ทำหน้าที่เป็น "คู่มือทางกลยุทธ์" ที่ต้องมีทักษะการวิเคราะห์ข้อมูล ความเข้าใจธุรกิจเชิงลึก และสามารถสื่อสารข้อมูลทางบัญชีให้เกิดผลต่อการตัดสินใจอย่างแท้จริง (IMA, 2020) ตำราเล่มนี้จึงเริ่มต้นด้วยบทบาทพื้นฐานของนักบัญชีบริหาร เพื่อปูพื้นฐานความเข้าใจสำหรับผู้ศึกษา ก่อนที่จะต่อยอดไปสู่เรื่องที่ซับซ้อนขึ้น เช่น การวิเคราะห์ต้นทุน การวัดผลการดำเนินงาน และการจัดทำรายงานเชิงกลยุทธ์

บทนี้จะปูพื้นฐานความเข้าใจเกี่ยวกับการบัญชีบริหาร ในมิติของบทบาท หน้าที่ เป้าหมาย และคุณลักษณะของนักบัญชีบริหารยุคดิจิทัล เพื่อให้ผู้ศึกษาสามารถเชื่อมโยงความรู้ไปสู่บทต่อไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ

1.1 บทนำ

หน้าที่สำคัญของผู้บริหารคือ การวางแผน สั่งการ ควบคุม และการตัดสินใจ โดยการวางแผนเป็นกระบวนการในการกำหนดเป้าหมายและวิธีการปฏิบัติงานเพื่อให้บรรลุเป้าหมายนั้นไว้อย่างมีประสิทธิภาพ และการจูงใจเป็นกิจกรรมในการมอบหมายงานและให้คำแนะนำแก่พนักงานในการปฏิบัติงานประจำวันตามแผนที่ได้วางไว้ ส่วนการควบคุมเป็นกระบวนการที่ช่วยสร้างความมั่นใจให้กับผู้บริหารว่าแผนที่ได้กำหนดไว้นั้นมีการนำไปปฏิบัติจริง รวมทั้งมีการปรับเปลี่ยนให้เหมาะสมกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนไปสารสนเทศทางการบัญชีบริหารนั้นมีส่วนช่วยในกระบวนการบริหารธุรกิจเหล่านี้ โดยเฉพาะหน้าที่ในการวางแผนและการควบคุม



1.1.1 หน้าที่ของผู้บริหาร

1. การวางแผน (Planning)

กระบวนการบริหารเริ่มจากการระบุทางเลือกที่เป็นไปได้ในการดำเนินงาน เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรตามที่กำหนดไว้ จากนั้นจึงเลือกทางเลือกที่ดีที่สุดจากจำนวนทางเลือกทั้งหมดที่ได้ระบุไว้ก่อนหน้านี้ เช่น วัตถุประสงค์หลักของบริษัทคือการสร้างกำไรให้กับเจ้าของกิจการด้วยการให้บริการที่มีคุณภาพแก่ลูกค้าในราคาที่สามารถแข่งขันกับคู่แข่งในตลาดได้ ดังนั้น ในทุก ๆ ปี ผู้บริหารระดับสูงของบริษัทจะต้องพิจารณาทางเลือกต่าง ๆ อย่างรอบคอบ เพื่อให้มั่นใจว่าได้เลือกทางเลือกที่เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจในขณะนั้นแล้ว ในการพิจารณาว่าจะเลือกทางเลือกใดนั้น ผู้บริหารต้องชั่งน้ำหนักระหว่างโอกาสกับความสามารถที่ทำได้ภายใต้ทรัพยากรของบริษัทที่มีอยู่อย่างจำกัด

การวางแผนของผู้บริหารมักจะถูกกำหนดให้อยู่ในรูปของงบประมาณ (Budget) ซึ่งเป็นการนำเสนอแผนของฝ่ายบริหารในรูปตัวเงิน และปกติมักจะมีการจัดเตรียมปีละหนึ่งครั้ง ภายใต้การดำเนินการของผู้จัดการแผนกบัญชี งบประมาณจึงจัดเป็นส่วนหนึ่งของขั้นตอนในการวางแผน

2. การสั่งการและการจูงใจ (Directing and Motivating)

นอกจากการวางแผนเพื่อการดำเนินงานในอนาคตแล้ว ผู้บริหารยังมีหน้าที่ในการกำกับดูแลการปฏิบัติงานให้เป็นไปอย่างราบรื่น การมอบหมายงานให้แก่ผู้ใต้บังคับบัญชา การตัดสินใจโต้แย้ง การตอบข้อสงสัย การแก้ปัญหาเฉพาะจุด และการตัดสินใจในปัญหาต่าง ๆ ที่มีผลกระทบต่อลูกค้าและพนักงาน ผู้บริหารจำเป็นต้องมีทักษะในการสั่งการและการจูงใจ สารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ใช้ในบริษัทจึงมักจะเป็นการตัดสินใจแบบวันต่อวัน เช่น รายงานยอดขายประจำวัน

3. การควบคุม (Controlling)

หน้าที่การควบคุมเป็นกิจกรรมที่ช่วยทำให้ผู้บริหารเกิดความมั่นใจว่ามีการดำเนินงานตามแผนที่ได้วางไว้หรือไม่ โดยมีข้อมูลย้อนกลับ (Feedback) เป็นปัจจัยสำคัญในการควบคุมให้เกิดสัมฤทธิ์ผล ตัวอย่างของข้อมูลย้อนกลับในองค์กรที่มีความสลับซับซ้อนนั้นมีหลายประเภท เช่น รายงานประเมินผลการปฏิบัติงาน (Performance Report) ที่เป็นรายงานแสดงการเปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานจริงกับงบประมาณที่ตั้งไว้ ซึ่งช่วยทำให้ผู้บริหารทราบว่า การปฏิบัติงานส่วนใดที่ยังไม่เป็นไปตามแผนหรือส่วนงานใดของกิจการที่ควรให้ความสนใจเป็นพิเศษ บทบาทที่สำคัญอย่างหนึ่งของการบัญชีบริหาร คือ การช่วยจัดเตรียมให้ได้ข้อมูลย้อนกลับที่จำเป็นสำหรับผู้บริหาร

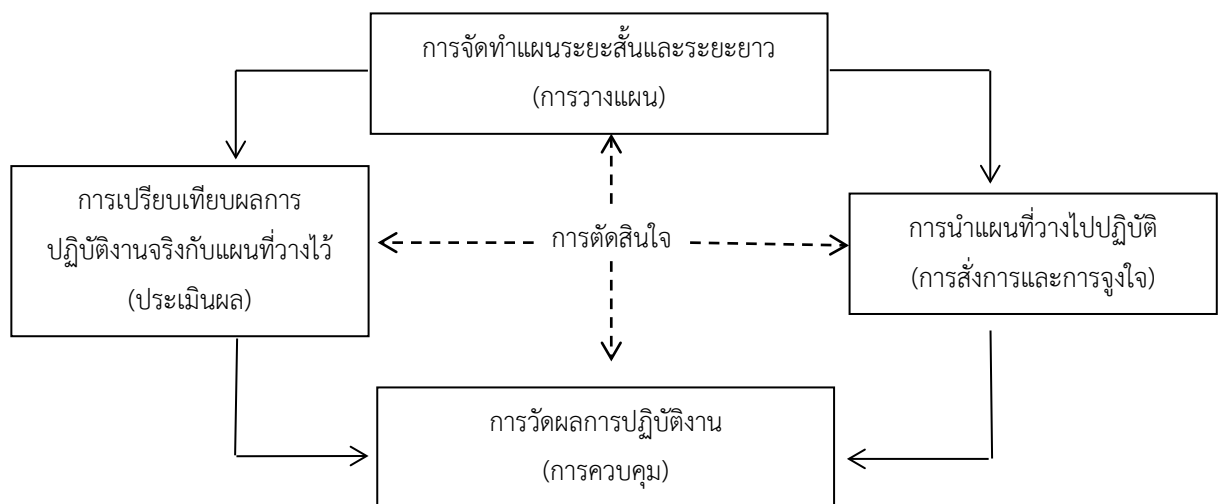


4. การตัดสินใจ (Decision Making)

การตัดสินใจเกี่ยวข้องกับการพิจารณาทางเลือกใดทางเลือกหนึ่งระหว่างทางเลือกหลาย ๆ ทางเลือกที่มีอยู่ โดยต้องตัดสินใจเลือกทางเลือกที่ดีที่สุดเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่วางไว้ ทั้งนี้การตัดสินใจต้องอาศัยข้อมูลสนับสนุนการตัดสินใจเสมอ (เช่น ผลกำไรหรือค่าใช้จ่ายของแต่ละทางเลือก) การทำหน้าที่ในการวางแผน การสั่งการและการควบคุมนั้น ผู้บริหารล้วนต้องตัดสินใจอยู่เสมอ เช่น การวางแผนจะสร้างโรงงานใหม่ ผู้บริหารต้องตัดสินใจเลือกทำเลที่ตั้งโรงงานใหม่ ขนาดของโรงงานที่สร้างใหม่ จำนวนคนงานที่ต้องการ ฯลฯ

1.1.2 วงจรการบริหาร

หน้าที่งานของฝ่ายบริหาร (Management Activities Cycle) แสดงในภาพที่ 1.1 ซึ่งเริ่มต้นด้วยการวางแผน การสั่งการและการจูงใจ และการควบคุม จากนั้นจึงวนกลับไปเริ่มต้นที่การวางแผนอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งทุกกิจกรรมเหล่านี้ล้วนเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจทั้งสิ้น ดังจะเห็นได้จากแผนภาพว่า การตัดสินใจจะเชื่อมโยงไปยังทุกกิจกรรมภายในวงจรการบริหารธุรกิจ ระบบการบริหารจะให้สารสนเทศที่จำเป็นในการประกอบการตัดสินใจของผู้บริหาร ดังนั้น อาจกล่าวได้ว่าสารสนเทศทางบริหารมีความสำคัญต่อการตัดสินใจของผู้บริหารในทุก ๆ กระบวนการบริหาร



ภาพที่ 1.1 วงจรการบริหาร (Management Activities Cycle)

ในยุคที่องค์กรต้องเผชิญกับความเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว ทั้งจากเทคโนโลยีดิจิทัล การแข่งขันที่รุนแรง และความไม่แน่นอนทางเศรษฐกิจ การตัดสินใจของผู้บริหารจึงจำเป็นต้องอาศัยข้อมูลที่มีความแม่นยำ ทันเวลา และสอดคล้องกับกลยุทธ์ขององค์กรมากยิ่งขึ้น การบัญชีบริหารได้เข้ามามีบทบาทสำคัญในการสนับสนุนกิจกรรมดังกล่าว โดยทำหน้าที่รวบรวม วิเคราะห์ และรายงานข้อมูลทางการเงินและไม่ใช้



การเงินที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานภายในองค์กร (Garrison, Noreen, & Brewer, 2021) ต่างจากการบัญชีการเงินที่มุ่งเน้นการจัดทำรายงานเพื่อผู้ใช้งานภายนอก เช่น นักลงทุนและหน่วยงานกำกับดูแล

การบัญชีบริหารมุ่งเน้นการสนับสนุนการวางแผน การควบคุม และการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร (Drury, 2018; Horngren et al., 2020) ด้วยการให้ข้อมูลที่ยืดหยุ่น ทันสมัย และเหมาะสมกับแต่ละสถานการณ์ การบัญชีบริหารจึงเป็นเครื่องมือที่ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดสรรทรัพยากร และเสริมสร้างความได้เปรียบเชิงการแข่งขันในระยะยาว (Hilton & Platt, 2019)

1.2 กรอบแนวคิดของการบัญชีบริหาร

1.2.1 ความหมายของการบัญชีบริหาร

การบัญชีบริหาร (Managerial Accounting) คือสาขาหนึ่งของการบัญชีที่มุ่งเน้นให้ข้อมูลเพื่อสนับสนุนการบริหารจัดการภายในองค์กร โดยเน้นการให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับต้นทุน การดำเนินงาน และการตัดสินใจในระดับต่าง ๆ จุดมุ่งหมายหลักของการบัญชีบริหาร คือ การจัดเตรียมข้อมูลที่เหมาะสม ตรงเวลา และมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ เพื่อช่วยให้ผู้บริหารสามารถบริหารองค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากที่สุด

องค์กรและนักวิชาการหลายแห่งได้ให้คำจำกัดความเกี่ยวกับการบัญชีบริหารไว้หลากหลาย ดังนี้

Institute of Management Accountants (IMA) ให้คำนิยามว่า

“Management accounting is a profession that involves partnering in management decision making, devising planning and performance management systems, and providing expertise in financial reporting and control to assist management in the formulation and implementation of an organization’s strategy.”

Garrison, Noreen & Brewer (2021) ระบุว่า

“Managerial accounting is the process of identifying, measuring, analyzing, interpreting, and communicating information for the pursuit of an organization’s goals.”

จากคำจำกัดความเหล่านี้จะเห็นได้ว่าการบัญชีบริหารไม่ได้จำกัดอยู่เพียงแค่การคำนวณต้นทุนหรือการจัดทำงบประมาณเท่านั้น แต่ครอบคลุมไปถึงบทบาทในระดับกลยุทธ์ เช่น การกำหนดทิศทางองค์กร การประเมินผลการดำเนินงาน และการควบคุมการใช้ทรัพยากร



1.2.2 กระบวนการจัดทำสารสนเทศทางการบริหาร

แม้หน้าที่การบริหารจะมีขอบเขตที่หลากหลาย แต่สามารถสรุปสาระสำคัญได้เป็นองค์ประกอบหลัก 4 ประการ ได้แก่

1. การระบุข้อมูลที่เกี่ยวข้อง (Identification of Relevant Information) คัดเลือกข้อมูลที่สำคัญและจำเป็นต่อการบริหาร โดยข้อมูลที่ใช้ในการบริหาร แบ่งออกเป็น

✧ ข้อมูลภายในกิจการ (Internal Information) หมายถึง ข้อมูลที่สามารถจัดเก็บและรวบรวมได้จากการดำเนินกิจกรรมของกิจการ เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับการผลิต ข้อมูลทางบัญชีและการเงิน

✧ ข้อมูลภายนอกกิจการ (External Information) หมายถึง ข้อมูลที่เกิดจากกิจกรรมภายนอกที่กิจการควบคุมไม่ได้ เช่น ข้อมูลด้านเศรษฐกิจ ข้อมูลการดำเนินงานของคู่แข่ง ข้อมูลทางด้านกฎหมายและการเมือง

2. การวัดและรวบรวมข้อมูล (Measurement and Data Collection) ใช้เทคนิคทางบัญชี เช่น การคำนวณต้นทุนมาตรฐาน การวิเคราะห์งบประมาณ และการเก็บข้อมูลเชิงปริมาณจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

3. การวิเคราะห์และตีความ (Analysis and Interpretation) วิเคราะห์แนวโน้มต้นทุน วิเคราะห์จุดคุ้มทุน หรือวิเคราะห์ผลต่างจากงบประมาณ เพื่อทำความเข้าใจกิจกรรมและผลการดำเนินงาน

4. การสื่อสารข้อมูลเพื่อการตัดสินใจ (Communication for Decision Making) จัดทำรายงานสำหรับการบริหารงานภายในองค์กร เช่น งบประมาณรายแผนก รายงานกำไรต่อผลิตภัณฑ์ หรือรายงานผลต่างงบประมาณ เพื่อให้ผู้บริหารนำไปใช้ตัดสินใจได้อย่างมีข้อมูลสนับสนุน

1.2.3 ความสำคัญของการบัญชีบริหารในสถานการณ์ปัจจุบัน

สถานการณ์ที่เต็มไปด้วยความเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว อย่างในปัจจุบัน องค์กรธุรกิจไม่สามารถพึ่งพาการตัดสินใจโดยอาศัยประสบการณ์หรือสัญชาตญาณเพียงอย่างเดียวได้อีกต่อไป การมีข้อมูลที่ถูกต้อง ตรงเวลา และมีความเกี่ยวข้องกับกลยุทธ์ จึงกลายเป็นเครื่องมือสำคัญในการอยู่รอดและเติบโตในฐานะที่นักบัญชีบริหารเปรียบเสมือนเพื่อนคู่คิดทางกลยุทธ์ จึงมีบทบาทสำคัญ ดังนี้



1. สืบสวนการตัดสินใจอย่างเป็นระบบ (Systematic Decision-Making)

หนึ่งในบทบาทหลักของการบริหาร คือการสนับสนุนการตัดสินใจในเชิงกลยุทธ์ การดำเนินงาน และการวางแผนในระยะสั้นและระยะยาว ข้อมูลที่ได้จากการบริหารสามารถช่วยผู้บริหาร เช่น ประเมินต้นทุนของแต่ละผลิตภัณฑ์หรือบริการ เลือกช่องทางการจัดจำหน่ายที่คุ้มค่าที่สุด ตัดสินใจเรื่องการจัดสรรทรัพยากรที่เหมาะสมกับกลุ่มเป้าหมาย วิเคราะห์จุดคุ้มทุนและกำหนดเป้าหมายกำไร

ในสถานการณ์ที่ธุรกิจต้องเผชิญกับภาวะเศรษฐกิจผันผวน การตัดสินใจโดยมีข้อมูลสนับสนุนจึงไม่ใช่แค่ความได้เปรียบ แต่เป็นความจำเป็น

2. ระบบสนับสนุนข้อมูลจาก Big Data และ AI

ในปัจจุบัน องค์กรมีข้อมูลจำนวนมากที่เกิดขึ้นจากระบบ ERP, IoT, หรือแพลตฟอร์มดิจิทัลต่าง ๆ นักบริหารจึงกลายเป็นบุคคลสำคัญในการกลั่นกรองข้อมูลที่เกี่ยวข้องออกมาใช้เพื่อสร้างคุณค่า เช่น การวิเคราะห์ต้นทุนแบบฐานกิจกรรม การวิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไร การพยากรณ์แนวโน้มทางธุรกิจด้วย Business Intelligence (BI)

เมื่อเทคโนโลยีสามารถประมวลผลข้อมูลได้รวดเร็วขึ้น นักบริหารที่มีความเข้าใจทั้งข้อมูลและกลยุทธ์จะสามารถนำสารสนเทศเหล่านี้มาใช้ในการตัดสินใจที่แม่นยำขึ้น เช่น การจัดสรรงบประมาณแบบ Dynamic Budgeting หรือการตัดสินใจด้านการลงทุนโดยใช้ข้อมูลเชิงลึก (Data-Driven Decision Making)

3. ตัวชี้วัดความยั่งยืน (Sustainability)

ในยุคที่องค์กรต้องใส่ใจเรื่องสิ่งแวดล้อม สังคม และธรรมาภิบาล (ESG: Environmental, Social, Governance) การบริหารมีบทบาทใหม่ในการวัดและรายงานต้นทุนที่ไม่ใช่ตัวเงิน เช่น ต้นทุนภายนอก (Externalities) จากกระบวนการผลิต ต้นทุนคาร์บอน (Carbon Cost) หรือปริมาณการปล่อยก๊าซเรือนกระจก ต้นทุนทางสังคมจากการจ้างงานที่ไม่เป็นธรรม

การวัดผลกระทบเหล่านี้ช่วยให้องค์กรสามารถกำหนดกลยุทธ์ทางธุรกิจที่ไม่เพียงแต่สร้างผลกำไร แต่ยังรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อมด้วย ซึ่งเป็นสิ่งที่ผู้บริโภค นักลงทุน และสังคมให้ความสำคัญมากขึ้นในปัจจุบัน



4. การควบคุมต้นทุนอย่างมีประสิทธิภาพ

ในยุคที่การแข่งขันด้านราคาและประสิทธิภาพมีความเข้มข้นสูง การควบคุมต้นทุนเป็นปัจจัยสำคัญที่กำหนดความอยู่รอดของธุรกิจ การบัญชีบริหารจึงกลายเป็นเครื่องมือสำคัญ ช่วยเรื่องต่อไปนี้

- ✧ วิเคราะห์ผลต่างจากต้นทุนมาตรฐาน (Variance Analysis)
- ✧ วัดผลการดำเนินงานของแต่ละหน่วยงาน (Responsibility Accounting)
- ✧ ตรวจสอบจุดรั่วไหลในกระบวนการผลิตและการจัดซื้อ
- ✧ เปรียบเทียบต้นทุนกับคู่แข่งในอุตสาหกรรมเดียวกัน (Benchmarking)

การมีข้อมูลต้นทุนที่แม่นยำช่วยให้สามารถตัดสินใจลดกิจกรรมหรือลดต้นทุนได้อย่างเหมาะสมโดยไม่กระทบคุณภาพของสินค้าหรือบริการ

5. การสร้างความได้เปรียบในการแข่งขัน

การบัญชีบริหารไม่เพียงแค่วางงานตัวเลขแต่สามารถเป็นเครื่องมือในการกำหนดกลยุทธ์เพื่อแข่งขันในตลาด เช่น เลือกกลุ่มลูกค้าที่ทำกำไรสูงสุดจากการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงพฤติกรรม กำหนดตำแหน่งสินค้า (Positioning) จากข้อมูลต้นทุน-กำไร พัฒนาโมเดลรายได้ใหม่ ๆ เช่น Subscription Model ปรับเปลี่ยนสายการผลิตเพื่อลดต้นทุนแบบเรียลไทม์ (Real-time)

องค์กรที่ใช้การบัญชีบริหารอย่างมีประสิทธิภาพจะสามารถเปลี่ยน “ข้อมูล” ให้เป็น “กลยุทธ์” และเปลี่ยน “ต้นทุน” ให้เป็น “โอกาสในการสร้างกำไร”



การบัญชีบริหารมีความสำคัญเพิ่มขึ้นอย่างชัดเจนในโลกยุคปัจจุบัน เพราะช่วยให้องค์กรสามารถบริหารจัดการทรัพยากร ตัดสินใจอย่างแม่นยำ ปรับตัวต่อการเปลี่ยนแปลง และสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันอย่างยั่งยืน ผู้ที่เข้าใจบทบาทของการบัญชีบริหาร จึงไม่เพียงแต่เข้าใจตัวเลข แต่ยังสามารถมองเห็นภาพรวมขององค์กร และพัฒนาแนวทางการบริหารที่มีคุณค่าในโลกแห่งความจริง

1.2.4 บทบาทของนักบัญชีบริหาร

ในอดีตภาพของนักบัญชีมักถูกมองว่าเป็นผู้ทำหน้าที่บันทึกตัวเลข คำนวณต้นทุน หรือจัดทำรายงานทางการเงิน แต่ในโลกธุรกิจยุคใหม่ บทบาทของนักบัญชีได้เปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก โดยเฉพาะนักบัญชีบริหาร (Management Accountants) ซึ่งไม่ได้เป็นเพียง “ผู้บันทึก” แต่เป็น “ผู้วิเคราะห์ ผู้ให้คำปรึกษา และผู้กำหนดทิศทางธุรกิจ”



บทบาทของนักบัญชีบริหารในปัจจุบัน จึงเป็นนักวางแผนเชิงกลยุทธ์ นักวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อการตัดสินใจ ผู้ควบคุมและประเมินผล ที่ปรึกษาทางกลยุทธ์ ผู้ประสานงาน นักออกแบบระบบ นักส่งเสริมธรรมาภิบาลและความยั่งยืน

1. นักวางแผนเชิงกลยุทธ์ (Strategic Planner)

หนึ่งในบทบาทสำคัญของนักบัญชีบริหาร คือการมีส่วนร่วมในการวางแผนกลยุทธ์ขององค์กร นักบัญชีบริหารต้องสามารถวิเคราะห์ข้อมูลทั้งทางการเงินและไม่ใช้การเงิน เพื่อให้คำแนะนำที่เกี่ยวข้องกับการวางแผนกลยุทธ์ เช่น การกำหนดเป้าหมายทางธุรกิจ การประเมินความเป็นไปได้ของโครงการลงทุน การจัดสรรทรัพยากรเพื่อการเติบโต (Resource Allocation)

ตัวอย่างเช่น ในการตัดสินใจเปิดสาขาใหม่ นักบัญชีบริหารจะมีบทบาทในการวิเคราะห์ต้นทุนคงที่ ต้นทุนผันแปร ประมาณการกระแสเงินสด และประเมินระยะเวลาคืนทุน เพื่อเสนอข้อมูลที่แม่นยำแก่ฝ่ายบริหาร

2. นักวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อการตัดสินใจ (Decision Support Analyst)

องค์กรในปัจจุบันเผชิญทางเลือกมากมายในแต่ละวัน ไม่ว่าจะเป็นการเลือกรูปแบบการผลิต การตั้งราคาสินค้า หรือการคัดเลือกคู่ค้า นักบัญชีบริหารทำหน้าที่สำคัญในการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อเปรียบเทียบทางเลือกต่าง ๆ โดยใช้เครื่องมือ เช่น การวิเคราะห์ต้นทุน-ปริมาณ-กำไร การตัดสินใจซื้อหรือผลิตเอง การวิเคราะห์ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ฯลฯ การมีสารสนเทศสนับสนุนอย่างเพียงพอช่วยให้ผู้บริหารไม่ตัดสินใจจากความรู้สึก แต่ตัดสินใจจากการวิเคราะห์ต้นทุนและผลประโยชน์ที่จะได้รับ

3. ผู้ควบคุมและประเมินผล (Controller and Performance Evaluator)

การควบคุมภายใน (Internal Control) และการประเมินผลการดำเนินงานเป็นอีกหนึ่งบทบาทสำคัญของนักบัญชีบริหาร โดยมีหน้าที่ดังนี้

- ✧ ติดตามงบประมาณและเปรียบเทียบกับผลจริง (Budget vs Actual)
- ✧ วิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ (Variance Analysis)
- ✧ ประเมินประสิทธิภาพของหน่วยงาน

การควบคุมจะช่วยให้องค์กรสามารถระบุจุดอ่อนในการดำเนินงาน และวางแผนปรับปรุงได้อย่างทันท่วงที



4. ที่ปรึกษาทางกลยุทธ์ (Internal Business Consultant)

องค์กรจำนวนมากให้ความสำคัญกับนักบัญชีบริหารในฐานะที่ปรึกษาภายในองค์กร (Internal Consultant) ที่ไม่เพียงแต่เข้าใจตัวเลข แต่เข้าใจธุรกิจเชิงลึก โดยนักบัญชีบริหารจะมีบทบาทในการช่วยผู้บริหาร เช่น เสนอทางเลือกเชิงกลยุทธ์การควบคุมกิจการหรือการขยายตลาด วิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไรของผลิตภัณฑ์ ให้คำปรึกษาแก่ทีมบริหารระดับสูงและคณะกรรมการ

ความสามารถในการให้คำแนะนำเชิงกลยุทธ์ทำให้นักบัญชีบริหารกลายเป็น “คู่คิด” ที่สำคัญของฝ่ายบริหาร

5. นักประสานงานข้ามหน่วยงาน (Cross-functional Integrator)

การบัญชีบริหารไม่ได้เป็นงานของแผนกบัญชีเพียงฝ่ายเดียว แต่ต้องอาศัยความร่วมมือจากฝ่ายอื่น เช่น การตลาด การผลิต ทรัพยากรบุคคล และคู่ค้า นักบัญชีบริหารจึงต้องทำหน้าที่เป็นผู้ประสานงานข้ามฝ่าย เช่น รวบรวมข้อมูลต้นทุนจากการผลิต สื่อสารความต้องการด้านข้อมูลกับฝ่าย IT และทำความเข้าใจความต้องการของลูกค้าจากฝ่ายการตลาด บทบาทนี้สะท้อนถึงความจำเป็นที่นักบัญชีบริหารต้องมีทักษะการสื่อสารและความเข้าใจธุรกิจอย่างรอบด้าน

6. นักออกแบบระบบบัญชีและเทคโนโลยี (Accounting Systems Architect)

ในยุคที่ระบบ ERP และเทคโนโลยีอัตโนมัติเข้ามามีบทบาทต่อทุกองค์กร นักบัญชีบริหารจำเป็นต้องเข้าใจการออกแบบระบบสารสนเทศทางบัญชี (Accounting Information Systems) ที่ช่วยให้ข้อมูลมีคุณภาพ ถูกต้อง และทันเวลา โดยอาจมีส่วนร่วมในการดำเนินการต่อไปนี้

- ✧ ออกแบบระบบรายงานภายในองค์กร (Management Information System: MIS)
- ✧ ใช้เครื่องมือ Business Intelligence และ Data Visualization
- ✧ ปรับใช้ระบบ Cost Accounting กับซอฟต์แวร์เฉพาะทาง

นักบัญชีบริหารในปัจจุบันจึงต้องมีทั้งทักษะการคิดวิเคราะห์และมีความรู้ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศควบคู่ด้วย

7. นักส่งเสริมธรรมาภิบาลและความยั่งยืน (Governance and Sustainability Promoter)

องค์กรยุคใหม่ต้องเผชิญกับแรงกดดันจากผู้มีส่วนได้เสียในการดำเนินธุรกิจอย่างโปร่งใสและรับผิดชอบต่อสังคม นักบัญชีบริหารจึงมีบทบาท เช่น จัดทำรายงานต้นทุนสิ่งแวดล้อม สนับสนุนการวางแผนด้านความยั่งยืน ส่งเสริมจริยธรรมในการใช้ข้อมูลบัญชี บทบาทนี้สะท้อนให้เห็นว่า นักบัญชี



บริหารไม่เพียงแต่รักษามูลประโยชน์ขององค์กร แต่ยังมีบทบาทในการรักษามูลประโยชน์ของสังคมและผู้มีส่วนได้เสียอื่น ๆ



บทบาทของนักบัญชีบริหารในองค์กรยุคปัจจุบันขยายกว้างออกไปไกลกว่าการเป็น “ผู้บันทึกบัญชี” แต่เป็น “ผู้สร้างคุณค่าเชิงกลยุทธ์” ที่เชื่อมโยงข้อมูลเข้ากับการบริหารจัดการ การวางแผน และการตัดสินใจขององค์กร นักบัญชีบริหารจึงควรพัฒนาทักษะทั้งด้านการวิเคราะห์กลยุทธ์ การสื่อสาร และเทคโนโลยี เพื่อเตรียมพร้อมสำหรับบทบาทที่หลากหลายของวิชาชีพบัญชี

1.2.5 ความแตกต่างระหว่างการบัญชีการเงินและการบัญชีบริหาร

การบัญชีการเงิน (Financial Accounting) คือ กระบวนการทางการบัญชีที่เกี่ยวกับการจัดเก็บ รวบรวม จำแนก และรายงานข้อมูลทางการเงินของกิจการที่เกิดขึ้นในอดีตให้แก่บุคคลภายนอก (External Users) ที่ต้องการใช้ข้อมูลทางการเงินนั้น เช่น นักลงทุน เจ้าหนี้ และหน่วยงานของรัฐบาล ดังนั้น เพื่อเป็นการป้องกันความผิดพลาดจากการใช้ข้อมูลทางการเงินของบุคคลภายนอก และเพื่อให้การเสนอข้อมูลทางการเงินของกิจการต่าง ๆ มีมาตรฐานเดียวกัน การบัญชีการเงินจึงถูกจัดขึ้นภายใต้หลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป หรือมาตรฐานการบัญชี

การบัญชีบริหาร (Managerial Accounting) เป็นการเตรียมสารสนเทศให้กับผู้บริหาร ซึ่งเป็นบุคคลหรือหน่วยงานภายในองค์กรที่มีหน้าที่ในการสั่งการและควบคุมการดำเนินงานขององค์กร การบัญชีบริหารมีลักษณะสำคัญที่แตกต่างจากการบัญชีการเงิน ดังนี้

1. เน้นเหตุการณ์ในอนาคต

การบัญชีบริหารเน้นไปที่สารสนเทศที่เกิดจากการพยากรณ์เหตุการณ์ในอนาคต เพื่อใช้ในการวางแผน ในขณะที่การบัญชีการเงินเน้นไปที่การสรุปรายการค่าที่เป็นตัวเงินในอดีต ซึ่งแม้ว่าข้อมูลในอดีตจะเป็นฐานในการวางแผนไปในอนาคต แต่ก็ยังเป็นเพียงแค่จุดเริ่มต้นเท่านั้น เนื่องจากเหตุการณ์หรือข้อมูลในอดีตนั้นไม่สามารถบ่งชี้สิ่งที่จะเกิดขึ้นในอนาคตได้ทั้งหมด อีกทั้งปัจจัยที่มีผลกระทบต่อ การดำเนินธุรกิจ ได้แก่ สภาพเศรษฐกิจ ความต้องการของผู้บริโภค สภาพการแข่งขันทางธุรกิจ และอื่น ๆ ต่างก็มีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา ส่งผลให้งานส่วนใหญ่ในการวางแผนของผู้บริหารจึงเน้นไปที่การคาดการณ์ว่าอะไรจะเกิดขึ้นในอนาคตมากกว่าการที่จะสรุปว่ามีอะไรที่เกิดขึ้นแล้วในอดีต



2. เน้นความเกี่ยวข้องกับปัญหาที่กำลังตัดสินใจ

ในขณะที่ข้อมูลทางบัญชีการเงินนั้นต้องวัดค่าได้ (Objective) และพิสูจน์ได้ (Verifiable) แต่ข้อมูลทางบัญชีบริหารกลับให้ความสำคัญต่อความเกี่ยวข้องกับปัญหาที่กำลังตัดสินใจมากกว่าการวัดค่าได้หรือสามารถพิสูจน์ได้ นอกจากนี้ระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารควรมีความยืดหยุ่นเพียงพอที่จะจัดเตรียมข้อมูลต่าง ๆ ที่มีความเกี่ยวข้องกับปัญหาในสถานการณ์ต่าง ๆ ที่ผู้บริหารต้องตัดสินใจ

3. เน้นความทันเวลาของข้อมูลมากกว่าความถูกต้องของข้อมูล

การตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลที่เป็นตัวเงินละเอียดลงไปถึงระดับทศนิยมนั้น ต้องใช้ทั้งความพยายามและเวลาอย่างมาก ซึ่งจำเป็นสำหรับรายงานที่เปิดเผยให้แก่บุคคลภายนอก แต่สำหรับผู้บริหารแล้วกลับต้องการข้อมูลที่เกิดจากการประมาณอย่างสมเหตุสมผลในทันทีมากกว่าที่ต้องเสียเวลารอการตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลก่อน ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าการบัญชีบริหารให้ความสำคัญกับความถูกต้องของข้อมูลน้อยกว่าการบัญชีการเงิน นอกจากนี้ การบัญชีบริหารยังให้ความสำคัญกับข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเงิน (Non-monetary Data) เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับความพึงพอใจของลูกค้ามากกว่าการใช้ข้อมูลที่เป็นตัวเงินเพียงอย่างเดียว

4. การรายงานจำแนกตามส่วนงาน

การบัญชีการเงินเน้นการรายงานในภาพรวมของทั้งองค์กร ในขณะที่การบัญชีบริหารจะเน้นการรายงานเพียงบางส่วนงานมากกว่า คำว่า “ส่วนงาน” นั้น อาจหมายถึง สายผลิตภัณฑ์ เขตการขาย ฝ่าย แผนก หรือกลุ่มของกิจกรรมตามที่ผู้บริหารนั้นได้กำหนดขึ้นมา ถึงแม้ว่ารายงานที่นำเสนอต่อบุคคลภายนอกของการบัญชีการเงินจะมีข้อกำหนดให้มีการจำแนกรายได้หรือต้นทุนตามส่วนงานที่สำคัญก็ตาม แต่นั่นก็เป็นเพียงวัตถุประสงค์รอง ในขณะที่การบัญชีบริหารจะถือว่าการรายงานจำแนกตามส่วนงานนั้นเป็นวัตถุประสงค์หลักในการจัดเตรียมรายงานเสนอต่อผู้บริหารในทุกระดับ

5. ไม่ถูกจำกัดว่าต้องปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป

รายงานทางบัญชีการเงินที่นำเสนอต่อบุคคลภายนอกต้องจัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป เพื่อให้เกิดความมั่นใจได้ว่ารายงานได้จัดทำขึ้นตามหลักเกณฑ์พื้นฐานสามารถเปรียบเทียบกับรายงานของกิจการอื่นได้ ช่วยลดการทุจริตและการบิดเบือนข้อมูล แต่รายงานทางการบริหารนั้น จะขึ้นอยู่กับสถานการณ์ที่จะใช้ข้อมูล และเป็นรายงานเพื่อการบริหารภายในองค์กร ผู้บริหารจะเป็นผู้กำหนดหลักเกณฑ์ รูปแบบ และเนื้อหาของรายงานโดยพิจารณาประโยชน์ของรายงานการบัญชีบริหารที่ได้รับ เปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายในการเก็บรวบรวม วิเคราะห์ และสรุปผล ประกอบด้วยว่าคุ้มค่า



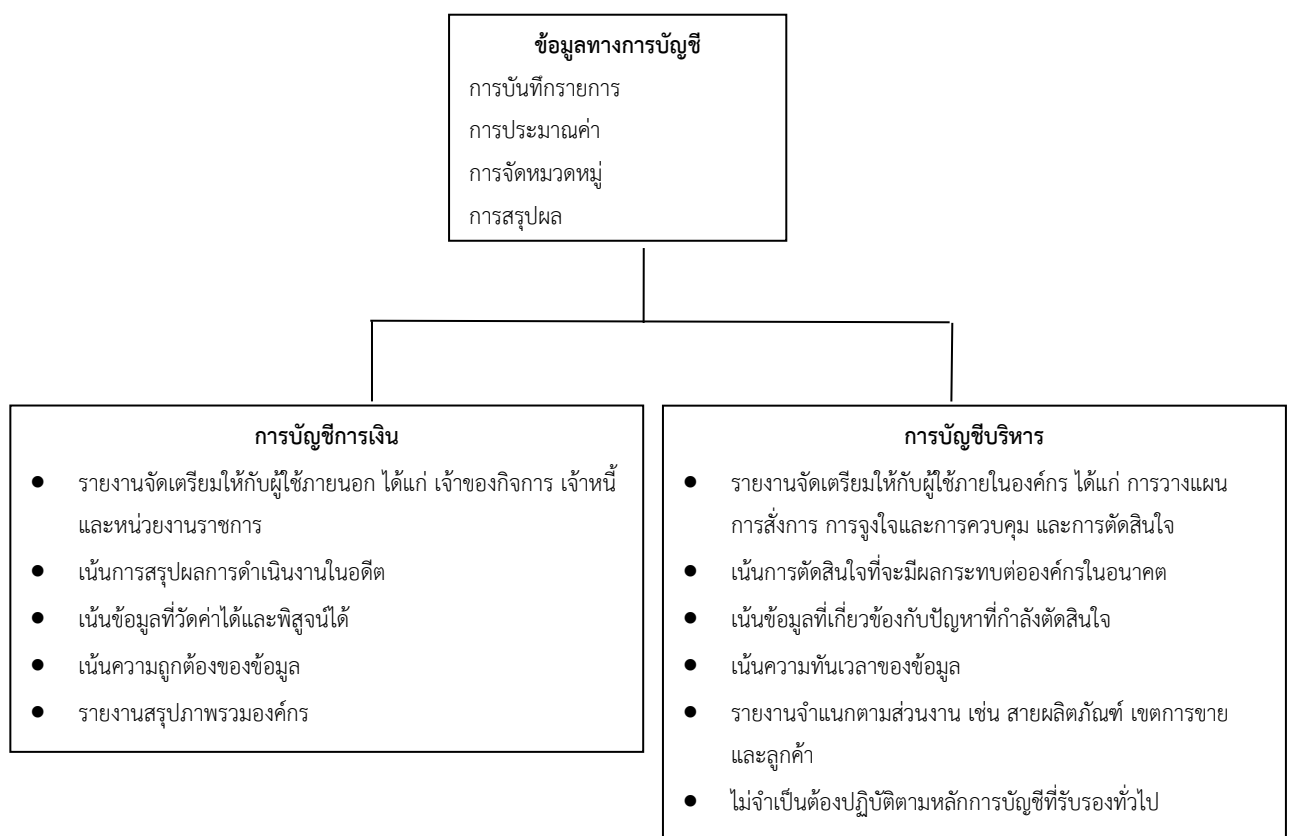
หรือไม่ แต่อย่างไรก็ตาม ข้อกำหนดของการรายงานทางการเงินนั้นก็มีอิทธิพลอย่างมากต่อวิธีปฏิบัติทางด้านการบัญชีบริหาร

6. ไม่มีข้อกำหนดบังคับให้ต้องจัดทำ

การบัญชีการเงินมีข้อกำหนดบังคับให้ต้องจัดทำ เช่น งบการเงินจะต้องจัดทำและนำเสนอให้กับกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หรือกรมสรรพากรตามที่กฎหมายได้กำหนดในทางกลับกัน การบัญชีบริหารนั้นไม่ได้มีข้อบังคับให้ต้องจัดทำและสามารถจัดทำขึ้นเมื่อใดก็ได้ ดังนั้นองค์กรจึงมีอิสระในการจัดทำรายงานทางการเงินการบัญชีบริหารได้ตามความต้องการ โดยไม่มีหน่วยงานภายนอกมาบังคับ คำถามสำคัญในการจัดทำรายงานทางการเงินการบัญชีบริหาร คือ “รายงานนี้สามารถใช้ประโยชน์ได้หรือไม่” แทนที่จะถามว่า “รายงานนี้เป็นที่ต้องการหรือไม่”

ความแตกต่างระหว่างการบัญชีการเงินและการบัญชีบริหารนั้นสามารถสรุปได้ดังแสดงในภาพที่

1.2



ภาพที่ 1.2 ความแตกต่างระหว่างการบัญชีการเงินและการบัญชีบริหาร



1.2.6 หน้าที่ของนักบัญชีในองค์กรธุรกิจปัจจุบัน

ในองค์กรขนาดกลางถึงขนาดใหญ่ นักบัญชีมักถูกแบ่งออกเป็น 2 กลุ่มหลักตามหน้าที่ ได้แก่ (1) นักบัญชีการเงิน (Financial Accountant) และ (2) นักบัญชีบริหาร (Management Accountant) แม้ว่าทั้งสองตำแหน่งจะทำงานเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินเหมือนกัน แต่มีจุดมุ่งหมาย วิธีการทำงาน กลุ่มเป้าหมาย และมุมมองที่แตกต่างกันอย่างชัดเจน

1. นักบัญชีการเงิน: ผู้ดูแลข้อมูลเพื่อผู้ใช้งาน



หน้าที่หลักของนักบัญชีการเงิน ได้แก่

- ✧ บันทึกรายการบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (เช่น TFRS, IFRS, GAAP)
- ✧ จัดทำงบการเงิน เช่น งบฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน งบกระแสเงินสด
- ✧ ยื่นรายงานทางการเงินต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น กรมสรรพากร กรมพัฒนาธุรกิจการค้า
- ✧ ตรวจสอบความถูกต้องของรายการบันทึก
- ✧ ทำหน้าที่เป็นผู้รักษาความน่าเชื่อถือของข้อมูลการเงิน



กลุ่มเป้าหมาย ได้แก่ นักลงทุน ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ หน่วยงานภาครัฐ

2. นักบัญชีบริหาร: ผู้ช่วยวางแผนและตัดสินใจภายในองค์กร



หน้าที่หลักของนักบัญชีบริหาร ได้แก่

- ✧ วิเคราะห์ต้นทุนสินค้าหรือบริการหรือกิจกรรมภายในองค์กร
- ✧ วางแผนงบประมาณและควบคุมการใช้จ่าย
- ✧ วิเคราะห์ข้อมูลเพื่อการตัดสินใจ เช่น การกำหนดราคาขาย การเลือกคู่ค้า
- ✧ ประเมินผลการดำเนินงานของแผนหรือโครงการหรือหน่วยงาน
- ✧ ให้คำปรึกษาฝ่ายบริหารในการวางกลยุทธ์ธุรกิจ



กลุ่มเป้าหมาย ได้แก่ ผู้บริหาร ผู้จัดการฝ่าย คณะกรรมการ



การบัญชีบริหารเน้นการสนับสนุนการตัดสินใจภายในองค์กร โดยใช้ข้อมูลที่ยืดหยุ่นและมีรายละเอียดสูง ในขณะที่การบัญชีการเงินเน้นการรายงานข้อมูลทางการเงินแก่ผู้ใช้อย่างนอก และต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีอย่างเคร่งครัด

**ตัวอย่าง 1.1****ข้อมูลพื้นฐาน:**

บริษัท โคซี่โซฟา จำกัด เป็นธุรกิจผลิตโซฟาเพื่อจำหน่ายทั้งในประเทศและส่งออก มีพนักงานรวม 150 คน มีสายการผลิต 2 สาย และจำหน่ายผ่านตัวแทน 3 ภูมิภาค

บทบาทของนักบัญชีการเงิน:

คุณธนกร เป็นนักบัญชีการเงินของบริษัท มีหน้าที่หลัก ดังนี้

- จัดทำงบการเงินประจำปี เพื่อส่งให้กรมสรรพากรและธนาคารผู้ให้กู้
- ตรวจสอบยอดขายและต้นทุนที่บันทึกโดยแผนกขายและผลิต ให้ถูกต้องตามเกณฑ์คงค้าง

(Accrual Basis)

- จัดทำงบกระแสเงินสด เพื่อดูว่าสภาพคล่องเพียงพอหรือไม่สำหรับการชำระหนี้ในแต่ละเดือน
- ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามเวลาที่กฎหมายกำหนด



เป้าหมายของคุณธนกรคือ ทำให้ข้อมูลการเงิน "เชื่อถือได้ ถูกต้อง ครบถ้วน" สำหรับ “คนนอกองค์กร”

บทบาทของนักบัญชีบริหาร:

คุณสิริ เป็นนักบัญชีบริหารของบริษัท มีหน้าที่สำคัญคือ

- วิเคราะห์ต้นทุนของโซฟาแต่ละรุ่น เพื่อดูว่ารุ่นไหนทำกำไรได้มากที่สุด
- เปรียบเทียบต้นทุนจริงกับต้นทุนมาตรฐาน เพื่อหาสาเหตุของผลต่าง เช่น ใช้วัตถุดิบเกินที่กำหนด หรือแรงงานทำงานล่าช้า ฯลฯ

- วางแผนงบประมาณประจำปีร่วมกับฝ่ายผลิตและฝ่ายขาย
- จัดทำรายงานต้นทุนต่อสายการผลิต เพื่อแจ้งฝ่ายบริหารว่า ควรปรับสายการผลิตอย่างไรให้

คุ้มค่า

- นำเสนอแนวทางลดต้นทุน เช่น เปลี่ยนผู้ขายวัตถุดิบ



เป้าหมายของคุณสิริคือ ทำให้ผู้บริหาร “ตัดสินใจได้ดีขึ้น” โดยใช้ข้อมูลภายในที่มีการวิเคราะห์อย่างละเอียด

1.2.7 คุณสมบัติของนักบัญชีบริหารยุคดิจิทัล

นักบัญชีบริหารไม่ได้ทำหน้าที่เพียงคำนวณต้นทุนหรือจัดทำงบประมาณเท่านั้น แต่เป็นผู้มีบทบาทเชิงกลยุทธ์ที่ต้องเข้าใจภาพรวมของธุรกิจ สามารถวิเคราะห์ข้อมูลและสนับสนุนการตัดสินใจของผู้บริหารได้อย่างรอบด้าน คุณสมบัติต่อไปนี้จึงถือเป็นหัวใจสำคัญของความเป็น “นักบัญชีบริหารที่มีคุณภาพ” และเป็นแนวทางสำหรับผู้ศึกษาที่ต้องการเติบโตในวิชาชีพสายนี้อย่างยิ่ง



1. มีทักษะในการวิเคราะห์ข้อมูล (Horngren et al., 2020)

นักบัญชีบริหารจำเป็นต้องมีความสามารถในการแปลงตัวเลขให้กลายเป็นข้อมูลเชิงกลยุทธ์ นักบัญชีบริหารต้องสามารถจำแนกสาเหตุของความผิดปกติทางต้นทุน ตรวจสอบแนวโน้มของยอดขาย วิเคราะห์ผลต่างจากงบประมาณ และเชื่อมโยงข้อมูล เพื่อหาคำตอบว่าเกิดอะไรขึ้นในกระบวนการธุรกิจ (Business Process) เช่น หากต้นทุนการผลิตสินค้าเพิ่มขึ้น นักบัญชีบริหารควรวิเคราะห์ได้ว่าเกิดจาก ต้นทุนวัตถุดิบ หรือการใช้แรงงานที่ไม่มีประสิทธิภาพ หรือของเสียที่เพิ่มขึ้น และควรเสนอแนวทางแก้ไข โดยอ้างอิงข้อมูลอย่างเป็นระบบ ทักษะในการวิเคราะห์นี้ครอบคลุมทั้งเชิงปริมาณ (Quantitative) และ เชิงคุณภาพ (Qualitative)

2. สามารถวางแผนและจัดทำงบประมาณ (Drury, 2018)

การวางแผนและการจัดทำงบประมาณเป็นหน้าที่หลักของนักบัญชีบริหารที่เกี่ยวข้องกับทุกระดับขององค์กร ไม่ว่าจะเป็นงบประมาณการผลิต งบประมาณการขาย งบประมาณเงินสด หรือแผนการลงทุนระยะยาว นักบัญชีบริหารจะต้องสามารถประสานงานกับฝ่ายต่าง ๆ เพื่อรวบรวมข้อมูลที่เกี่ยวข้อง และจัดทำงบประมาณที่ใกล้เคียงความจริงและสามารถใช้ควบคุมการดำเนินงานได้อย่างแท้จริง

ยิ่งไปกว่านั้น นักบัญชีบริหารต้องเข้าใจแนวคิดของ “งบประมาณแบบยืดหยุ่น” (Flexible Budgeting) และ “การจัดสรรทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ” ซึ่งจะช่วยให้องค์กรสามารถปรับตัวได้ในภาวะเศรษฐกิจที่ผันผวน การจัดทำงบประมาณไม่ใช่แค่การใส่ตัวเลขลงในตาราง แต่เป็นการถ่ายทอด วิสัยทัศน์และกลยุทธ์ขององค์กรออกมาในรูปแบบที่สามารถปฏิบัติและวัดผลได้จริง

3. มีความเข้าใจเชิงกลยุทธ์ (Zimmerman, 2017)

คุณสมบัตินี้ทำให้นักบัญชีบริหารแตกต่างจากนักบัญชีการเงิน นักบัญชีบริหารที่ดีต้องเข้าใจว่าตัวเลขแต่ละตัวที่อยู่ในรายงานมีความเชื่อมโยงกับกลยุทธ์องค์กรอย่างไร เช่น ยอดขายไม่เพียงหมายถึงรายได้ แต่อาจบ่งชี้ถึงความสำเร็จของกลยุทธ์การขายในตลาด หรือความล้มเหลวในการสื่อสารคุณค่าของสินค้า ความเข้าใจเชิงกลยุทธ์ทำให้สามารถเชื่อมโยงตัวเลขทางบัญชีกับคำถามใหญ่ขององค์กร เช่น ควรขยายสาขาในภูมิภาคใด ผลตอบแทนจากการลงทุนในผลิตภัณฑ์ใหม่มีความคุ้มค่าหรือไม่ หรือโครงสร้างต้นทุนของเรายังสามารถแข่งขันในอุตสาหกรรมได้อีกนานแค่ไหน

การเป็นนักบัญชีบริหารในยุคนี้จึงต้องไม่หยุดอยู่เพียงการคิดแยกรายแผนก แต่ต้องมองภาพรวมขององค์กรอย่างเป็นระบบ และเชื่อมโยงข้อมูลกับเป้าหมายระยะยาวขององค์กร



4. สามารถประเมินผลการดำเนินงานได้อย่างแม่นยำ (Garrison et al., 2021)

หนึ่งในภารกิจสำคัญของนักบัญชีบริหาร คือการประเมินผลการดำเนินงานของแผนก หน่วยธุรกิจ หรือโครงการต่าง ๆ โดยอาศัยข้อมูลที่วัดผลได้และสะท้อนความเป็นจริงในทางปฏิบัติ เช่น การวัดผลตามตัวชี้วัดด้านต้นทุน เวลา คุณภาพ หรือแม้แต่ความพึงพอใจของลูกค้า

การประเมินผลไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อลงโทษ แต่เพื่อให้ได้ข้อมูลย้อนกลับ (Feedback) แก่ผู้ปฏิบัติงานและฝ่ายบริหารว่าบรรลุเป้าหมายที่วางไว้ได้หรือไม่ และควรปรับปรุงกิจกรรมใดเพื่อให้การดำเนินงานประสบความสำเร็จอย่างยั่งยืน

การวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ (Variance Analysis) การวัดผลตาม Balanced Scorecard หรือแม้แต่การจัดทำรายงานเปรียบเทียบหน่วยงาน ล้วนเป็นเครื่องมือที่นักบัญชีบริหารต้องสามารถใช้งานได้ อย่างเชี่ยวชาญ

5. มีความสามารถด้านเทคโนโลยีสารสนเทศทางบัญชี

การบัญชีบริหารในปัจจุบันไม่สามารถแยกออกจากเทคโนโลยีได้ นักบัญชีบริหารควรมีความสามารถในการใช้งานโปรแกรมบัญชี ระบบ ERP และเครื่องมือ Business Intelligence (BI) เพื่อวิเคราะห์และนำเสนอข้อมูลได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ตัวอย่างทักษะที่จำเป็น ได้แก่

- ✧ การใช้ Excel ขั้นสูง เช่น Pivot Table, Power Query, Macros
- ✧ การใช้โปรแกรมบัญชี เช่น SAP, Oracle, QuickBooks, PEAK, TR-Cloud
- ✧ การใช้โปรแกรมวิเคราะห์ข้อมูล เช่น Power BI, Tableau
- ✧ ความเข้าใจระบบฐานข้อมูลและระบบสารสนเทศในองค์กร

ความสามารถด้านเทคโนโลยีไม่เพียงช่วยลดเวลาการทำงาน แต่ยังเพิ่มความแม่นยำในการวิเคราะห์ และช่วยให้รายงานทางการบริหารจัดการทำขึ้นได้อย่างรวดเร็วและทันเวลา

6. ยึดมั่นในจรรยาบรรณวิชาชีพ

นักบัญชีบริหารมีบทบาทสำคัญในการสื่อสารข้อมูลที่ส่งผลต่อการตัดสินใจและกลยุทธ์ขององค์กร ดังนั้น ความถูกต้อง ความเป็นกลาง และความลับของข้อมูลจึงเป็นสิ่งที่ต้องยึดถืออย่างเข้มงวด



จรรยาบรรณของนักบัญชีบริหารครอบคลุม 4 ด้านหลัก ได้แก่

- (1) ความซื่อสัตย์ (Integrity) ไม่บิดเบือนข้อมูลเพื่อเอื้อประโยชน์ต่อฝ่ายใด
- (2) ความเป็นกลาง (Objectivity) ไม่ลำเอียงหรือมีอคติในการวิเคราะห์ข้อมูล
- (3) ความลับ (Confidentiality) รักษาข้อมูลทางธุรกิจที่ไม่ควรเปิดเผย
- (4) ความสามารถอย่างมืออาชีพ (Professional Competence) มีความรู้ในเรื่องที่เกี่ยวข้องและไม่เสนอความเห็นในเรื่องที่ตนเองไม่มีความเชี่ยวชาญ

นักบัญชีบริหารที่มีจรรยาบรรณสูงจะได้รับความไว้วางใจจากผู้บริหาร และสามารถเติบโตในวิชาชีพได้อย่างยั่งยืน

1.3 กรณีศึกษาบทบาทของนักบัญชีบริหารในองค์กรธุรกิจ

บริษัท อัลฟาเทคโนโลยี จำกัด เป็นบริษัทที่เชี่ยวชาญในการผลิตแผงวงจรอิเล็กทรอนิกส์ (Printed Circuit Boards: PCBs) ซึ่งเป็นชิ้นส่วนสำหรับสมาร์ทโฟนและคอมพิวเตอร์

ด้วยการแข่งขันที่สูงในอุตสาหกรรมนี้ อัลฟาเทคโนโลยี ต้องเผชิญกับแรงกดดันในการลดต้นทุนการผลิตและเพิ่มกำไรเพื่อรักษาส่วนแบ่งตลาด ในขณะที่ปัจจุบันบริษัทกำลังมีปัญหาด้านทุนการผลิตที่สูงขึ้น เนื่องจาก

- ราคาวัตถุดิบที่เพิ่มขึ้น
- การใช้แรงงานที่ไม่มีประสิทธิภาพ
- กิจกรรมการผลิตที่ซับซ้อนและมีของเสียมาก
- เวลาการผลิตที่ยาวนานเกินความจำเป็น

บทบาทของนักบัญชีบริหาร:

นักบัญชีบริหารของ อัลฟาเทคโนโลยี ได้เข้ามาวิเคราะห์ข้อมูลการผลิตและพบปัญหาหลายประการ เช่น อัตราการใช้วัตถุดิบสูงเกินความจำเป็น การใช้แรงงานที่ไม่มีประสิทธิภาพ และการขาดการควบคุมของเสีย นักบัญชีบริหารได้แนะนำให้บริษัทตัดสินใจเรื่องต่อไปนี้

- ประยุกต์ใช้ระบบ Lean Manufacturing และ Just-in-Time เพื่อปรับปรุงกิจกรรมผลิตลดของเสีย และลดต้นทุนคงที่
- วิเคราะห์ต้นทุน-ปริมาณ-กำไร (CVP Analysis) เพื่อระบุจุดคุ้มทุน
- ปรับปรุงกิจกรรมผลิตให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น ลดเวลาการผลิต และเพิ่มความเร็วในการส่งมอบสินค้าให้ลูกค้า
- จัดทำงบประมาณใหม่ที่เน้นการควบคุมต้นทุนอย่างเข้มงวด



บทเรียนจากกรณีศึกษา:

หลังจากดำเนินการตามคำแนะนำนี้ อัลฟาเทคโนโลยี สามารถลดต้นทุนการผลิตได้ 15% และเพิ่มกำไรสุทธิได้ 20% ภายในระยะเวลา 1 ปี ทำให้บริษัทสามารถรักษาความสามารถในการแข่งขันและเพิ่มส่วนแบ่งตลาดได้สำเร็จ (Horngren et al., 2020; Hilton & Platt, 2019)

การที่ อัลฟาเทคโนโลยี สามารถเพิ่มกำไรสุทธิ และลดต้นทุนการผลิตได้ หลังจากปรับปรุงกิจกรรมผลิตตามข้อมูลที่นักบัญชีบริหารวิเคราะห์ แสดงให้เห็นถึงความสำคัญของการบัญชีบริหารในการลดต้นทุนและเพิ่มกำไร โดยนักบัญชีบริหารได้ทำการวิเคราะห์ข้อมูลการผลิต เช่น อัตราการใช้วัตถุดิบเวลาในการผลิต และกิจกรรมทำงาน จากนั้นได้แนะนำให้ปรับปรุงขั้นตอนการผลิตโดยใช้แนวคิด Lean Manufacturing และ Just-in-Time (JIT) เพื่อลดของเสียและปรับปรุงประสิทธิภาพ นอกจากนี้ยังได้ใช้การวิเคราะห์ต้นทุน-ปริมาณ-กำไร (CVP Analysis) เพื่อระบุจุดคุ้มทุนและกำหนดกลยุทธ์การตั้งราคาที่เหมาะสม ซึ่งทำให้บริษัทสามารถเพิ่มประสิทธิภาพในการใช้ทรัพยากร ลดต้นทุนคงที่ และเพิ่มกำไรสุทธิได้ในระยะยาว (Horngren et al., 2020; Hilton & Platt, 2019)



สรุป

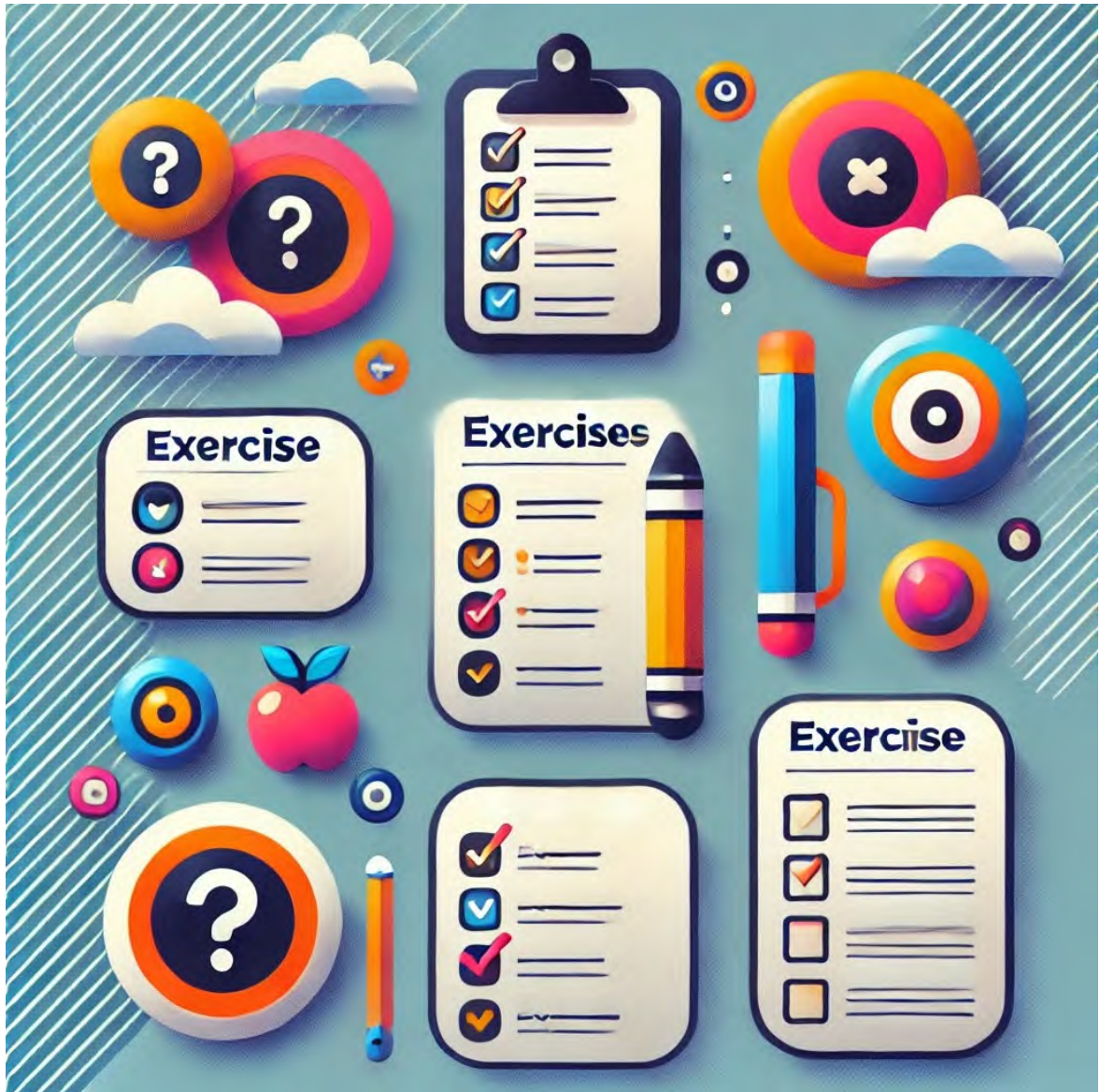
การบริหารมีบทบาทสำคัญอย่างยิ่งในโลกธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว โดยมุ่งเน้นการให้ข้อมูลที่ช่วยสนับสนุนการตัดสินใจของผู้บริหารในด้านการวางแผน การควบคุม และการประเมินผลการทำงาน องค์กรยุคใหม่ไม่สามารถพึ่งพาเพียงข้อมูลในอดีตจากการบัญชีการเงินเพียงอย่างเดียว แต่จำเป็นต้องใช้ข้อมูลวิเคราะห์จากการบัญชีบริหารซึ่งตอบโจทย์การบริหารเชิงกลยุทธ์

บทนี้ได้อธิบายบทบาทของนักบัญชีบริหาร รวมถึงคุณสมบัติที่จำเป็นสำหรับการเป็นนักบัญชีมืออาชีพในยุคดิจิทัล เช่น ทักษะในการวิเคราะห์ข้อมูล การวางแผนงบประมาณ การใช้เทคโนโลยี การประเมินผลที่แม่นยำ และการยึดมั่นในจริยธรรมวิชาชีพ โดยเน้นให้ผู้ศึกษาเข้าใจความเชื่อมโยงของหน้าที่เหล่านี้กับความสำเร็จขององค์กร

เพื่อให้สามารถต่อยอดการศึกษาได้อย่างเป็นระบบ ในบทถัดไปจะเข้าสู่เนื้อหาว่าด้วย “ต้นทุนและโครงสร้างต้นทุน” ซึ่งเป็นพื้นฐานสำคัญของการบัญชีบริหาร เนื่องจากการเข้าใจประเภทของต้นทุน โครงสร้างและพฤติกรรมของต้นทุนจะช่วยให้นักบัญชีบริหารสามารถวิเคราะห์และประมวลผลข้อมูลเพื่อสนับสนุนการตัดสินใจของผู้บริหารได้อย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น



แบบฝึกหัด





ส่วนที่ 1: แบบทดสอบ



คำชี้แจง: จงเลือกคำตอบที่ถูกต้องที่สุดเพียงข้อเดียว

1. ข้อใดอธิบายบทบาทของนักบัญชีบริหารได้ถูกต้องที่สุด
 - ก. บันทึกบัญชีและจัดทำงบการเงินตามมาตรฐาน
 - ข. วิเคราะห์ข้อมูลทางการเงินเพื่อช่วยในการตัดสินใจ
 - ค. ตรวจสอบภาษีอากรขององค์กร
 - ง. ให้บริการทางบัญชีแก่บุคคลภายนอก
2. ข้อมูลทางการบัญชีบริหารมีจุดมุ่งหมายหลักเพื่อใช้ในเรื่องใด
 - ก. รายงานต่อผู้ถือหุ้น
 - ข. ยื่นต่อกรมสรรพากร
 - ค. ตัดสินใจภายในองค์กร
 - ง. ใช้เป็นหลักฐานทางกฎหมาย
3. ข้อใดคือคุณลักษณะของข้อมูลบัญชีบริหาร
 - ก. มีการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีภายนอก
 - ข. ต้องจัดทำตามมาตรฐานบัญชีอย่างเคร่งครัด
 - ค. เน้นความตรงต่อเวลาและความเกี่ยวข้อง
 - ง. ใช้เฉพาะข้อมูลในอดีตเท่านั้น
4. ใครคือผู้ใช้งานหลักของข้อมูลบัญชีบริหาร
 - ก. ผู้ถือหุ้น
 - ข. หน่วยงานราชการ
 - ค. ผู้บริหารในองค์กร
 - ง. ลูกค้า
5. ความแตกต่างที่สำคัญระหว่างการบัญชีการเงินกับการบัญชีบริหารคือข้อใด
 - ก. การบัญชีการเงินใช้ภายในองค์กร ส่วนการบัญชีบริหารใช้ภายนอกองค์กร
 - ข. การบัญชีบริหารเน้นอนาคต ส่วนการบัญชีการเงินเน้นอดีต
 - ค. การบัญชีบริหารไม่ใช้ตัวเลข ส่วนการบัญชีการเงินใช้ตัวเลข
 - ง. การบัญชีการเงินไม่มีมาตรฐาน ส่วนการบัญชีบริหารมีมาตรฐาน



6. นักบัญชีบริหารควรมีทักษะใดจึงจะสามารถสนับสนุนการตัดสินใจได้ดี
 - ก. ทักษะภาษาต่างประเทศ
 - ข. ทักษะการออกแบบเว็บไซต์
 - ค. ทักษะการวิเคราะห์ข้อมูล
 - ง. ทักษะการพิมพ์ดีด
7. ข้อมูลต้นทุนที่ใช้ในการวางแผนการผลิตในอนาคตจัดเป็นข้อมูลประเภทใด
 - ก. การเงิน
 - ข. บัญชีบริหาร
 - ค. บัญชีสาธารณะ
 - ง. สถิติ
8. วัตถุประสงค์ของการบัญชีบริหารคือข้อใด
 - ก. ตรวจสอบความถูกต้องของบัญชี
 - ข. ลดภาษีที่ต้องชำระ
 - ค. สนับสนุนการวางแผน ควบคุม และตัดสินใจ
 - ง. ทำให้งบการเงินน่าเชื่อถือ
9. ตัวอย่างของการตัดสินใจที่ใช้ข้อมูลบัญชีบริหารคือข้อใด
 - ก. การเลือกผู้สอบบัญชี
 - ข. การเลือกผู้ขายที่มีต้นทุนต่ำกว่า
 - ค. การจัดทำรายงานประจำปี
 - ง. การรายงานผลประกอบการต่อสาธารณะ
10. การบัญชีบริหารมีความยืดหยุ่นมากกว่าบัญชีการเงินเพราะเหตุใด
 - ก. ไม่ต้องใช้ระบบคอมพิวเตอร์
 - ข. ไม่ต้องจัดเก็บข้อมูลอย่างเป็นระบบ
 - ค. สามารถจัดรูปแบบรายงานได้ตามต้องการของผู้บริหาร
 - ง. ไม่ต้องอิงข้อมูลจริง
11. การบัญชีบริหารเน้นข้อมูลในช่วงเวลาใดมากที่สุด
 - ก. อดีต
 - ข. ปัจจุบัน
 - ค. อนาคต
 - ง. ไม่มีช่วงเวลาแน่นอน



12. ข้อใดคือปัจจัยที่นักบัญชีบริหารควรพิจารณาเมื่อนำเสนอข้อมูลแก่ผู้บริหาร
 - ก. คำศัพท์ทางบัญชีที่ซับซ้อน
 - ข. ข้อมูลที่มีรายละเอียดทุกบรรทัด
 - ค. ข้อมูลที่ตรงประเด็น กระชับ และทันเวลา
 - ง. ข้อมูลที่ผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชี
13. ข้อมูลบัญชีบริหารมักจัดทำโดยเน้นข้อใดเป็นหลัก
 - ก. ความถูกต้องตามกฎหมาย
 - ข. ความสามารถในการเปรียบเทียบข้ามกิจการ
 - ค. ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ
 - ง. ความครบถ้วนของรายงานทางการเงิน
14. ความรับผิดชอบของนักบัญชีบริหารในฐานะที่ปรึกษาภายในกิจการคือข้อใด
 - ก. ตรวจสอบบัญชีภาษี
 - ข. ให้ข้อมูลเพื่อสนับสนุนกลยุทธ์องค์กร
 - ค. จัดทำงบการเงินเสนอตลาดหลักทรัพย์
 - ง. ยื่นงบกำไรขาดทุนต่อธนาคาร
15. ข้อมูลที่นักบัญชีบริหารจัดทำขึ้นมักมีลักษณะใด
 - ก. เปิดเผยสู่สาธารณะ
 - ข. ใช้สำหรับวิเคราะห์เฉพาะกิจ
 - ค. ยื่นต่อผู้ถือหุ้น
 - ง. เป็นหลักฐานทางกฎหมาย
16. การบัญชีบริหารเน้นสร้างคุณค่าในกิจกรรมใด
 - ก. การตรวจสอบย้อนหลัง
 - ข. การวิเคราะห์เชิงนโยบาย
 - ค. การสื่อสารองค์กร
 - ง. การพัฒนาแบรนด์
17. นักบัญชีบริหารควรยึดหลักจริยธรรมใดเป็นสำคัญ
 - ก. การตลาดเชิงรุก
 - ข. ความลับของข้อมูล
 - ค. การต่อรองราคา
 - ง. ความเชี่ยวชาญด้านไอที



18. การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนของผลิตภัณฑ์จัดอยู่ในบทบาทใดของบัญชีบริหาร
 - ก. การจัดเก็บข้อมูล
 - ข. การนำเสนอภาพลักษณ์องค์กร
 - ค. การวางแผนและการตัดสินใจ
 - ง. การตรวจสอบบัญชี
19. ข้อใดต่อไปนี้เป็น**ไม่ใช่**บทบาทของนักบัญชีบริหาร
 - ก. การวิเคราะห์ข้อมูลต้นทุน
 - ข. การจัดทำงานการเงินเพื่อรายงานผู้ถือหุ้น
 - ค. การควบคุมต้นทุนการผลิต
 - ง. การสนับสนุนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์
20. นักบัญชีบริหารควรพัฒนาทักษะใดเพื่อเพิ่มมูลค่าให้กับองค์กร
 - ก. การพิมพ์เอกสารเร็ว
 - ข. การจัดเก็บแฟ้มเอกสาร
 - ค. การคิดเชิงกลยุทธ์และการวิเคราะห์ข้อมูล
 - ง. การตกแต่งสำนักงาน



เฉลยแบบทดสอบ

- | | | | |
|------|-------|-------|-------|
| 1. ข | 6. ค | 11. ค | 16. ข |
| 2. ค | 7. ข | 12. ค | 17. ข |
| 3. ค | 8. ค | 13. ค | 18. ค |
| 4. ค | 9. ข | 14. ข | 19. ค |
| 5. ข | 10. ค | 15. ข | 20. ค |



ส่วนที่ 2: คำถามทบทวน

- คำถามที่ 1: อธิบายความแตกต่างระหว่างการบัญชีการเงินและการบัญชีบริหาร
- คำถามที่ 2: การบัญชีบริหารช่วยสนับสนุนการตัดสินใจของผู้บริหารในองค์กรอย่างไรบ้าง ยกตัวอย่างประกอบอย่างน้อย 2 กรณี
- คำถามที่ 3: อธิบายบทบาทของนักบัญชีบริหารในกระบวนการวางแผนและควบคุมภายในองค์กร
- คำถามที่ 4: การบัญชีบริหารสามารถส่งผลต่อความได้เปรียบในการแข่งขันขององค์กรได้อย่างไร วิเคราะห์จากมุมมองเชิงกลยุทธ์
- คำถามที่ 5: เปรียบเทียบบทบาทของการบัญชีบริหารในองค์กรขนาดเล็กและขนาดใหญ่ ว่ามีความเหมือนและแตกต่างกันอย่างไร
- คำถามที่ 6: อภิปรายถึงคุณสมบัติที่สำคัญของข้อมูลที่ดีสำหรับการตัดสินใจทางการบริหาร
- คำถามที่ 7: ปัจจัยใดที่ทำให้การบัญชีบริหารมีความสำคัญเพิ่มขึ้นในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล วิเคราะห์อย่างละเอียด
- คำถามที่ 8: หากองค์กรไม่มีระบบบัญชีบริหารที่ดี อาจเกิดปัญหาใดต่อการบริหารงานและการตัดสินใจ
- คำถามที่ 9: อธิบายความสัมพันธ์ระหว่างการบัญชีบริหารกับหน้าที่กระบวนการทางการบริหาร 4 ด้าน ได้แก่ การวางแผน การสั่งการ การควบคุม และการตัดสินใจ
- คำถามที่ 10: ออกแบบสถานการณ์สมมุติที่แสดงให้เห็นถึงการใช้ข้อมูลจากการบัญชีบริหารเพื่อแก้ปัญหาทางธุรกิจ

2

ต้นทุนและโครงสร้างต้นทุน (Cost and Cost Structure)

2

ต้นทุนและโครงสร้างต้นทุน (Cost and Cost Structure)

วัตถุประสงค์การศึกษา

1. อธิบายความหมายและแนวคิดของต้นทุนได้อย่างถูกต้อง
2. จำแนกประเภทของต้นทุนตามหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ได้
3. อธิบายโครงสร้างต้นทุนของธุรกิจประเภทต่างๆ พร้อมเปรียบเทียบความแตกต่าง
4. วิเคราะห์พฤติกรรมต้นทุนได้
5. ใช้ข้อมูลโครงสร้างต้นทุนในการสนับสนุนการตัดสินใจของผู้บริหาร



บทที่ 2

ต้นทุนและโครงสร้างต้นทุน

โลกของการดำเนินธุรกิจ ต้นทุนเปรียบเสมือนข้อมูลพื้นฐานที่ผู้บริหารทุกระดับใช้ในการตัดสินใจ ไม่ว่าจะเป็นการตั้งราคาขาย การวางแผนกำลังการผลิต การเลือกกลยุทธ์ หรือการควบคุมงบประมาณ ต้นทุนจึงไม่ใช่เพียงตัวเลขทางบัญชี แต่เป็นข้อมูลเชิงกลยุทธ์ที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพและความสามารถในการแข่งขันขององค์กร

"ถ้านักบัญชีบริหารเปรียบเสมือนเข็มทิศในการตัดสินใจ 'ต้นทุน' ก็คือแผนที่ที่บอกว่าเรากำลังเดินไปในทิศใด และต้องใช้ทรัพยากรมากน้อยเพียงใดในการไปถึงเป้าหมาย"

บทนี้จะทำให้เข้าใจพื้นฐานสำคัญของการบัญชีบริหาร คือเรื่องของต้นทุน ตั้งแต่ความหมาย ประเภท พฤติกรรมต้นทุนไปจนถึงโครงสร้างต้นทุนที่แตกต่างกันในแต่ละธุรกิจ ทั้งหมดนี้จะเป็นกรอบแนวคิดที่สำคัญในการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อการตัดสินใจทางธุรกิจในบทต่อไป

2.1 ความหมายของต้นทุน

2.1.1 นิยามต้นทุนทางการบัญชีบริหาร

ต้นทุน (Cost) หมายถึง มูลค่าของทรัพยากรที่องค์กรใช้ไป เพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์ในอนาคต เช่น ได้รายได้จากการขายผลิตภัณฑ์ หรือผลประโยชน์ทางกลยุทธ์ โดยทั่วไปแล้ว ต้นทุนจะถูกวัดในรูปของจำนวนเงินที่องค์กรต้องจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งวัตถุดิบ แรงงาน หรือปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการผลิต หรือการให้บริการ

คำว่า “ต้นทุน” เป็นคำพื้นฐานที่มีความสำคัญในการบัญชีบริหาร เพราะต้นทุนไม่เพียงเป็นตัวเลขในระบบบัญชี แต่เป็นข้อมูลสำหรับวิเคราะห์ ตัดสินใจ และประเมินผลการดำเนินงาน ซึ่งรวมถึงต้นทุนในรูปแบบต่าง ๆ เช่น ต้นทุนค่าเสียโอกาส ต้นทุนแฝง หรือแม้แต่ต้นทุนในการตัดสินใจที่ผิดพลาด ความหมายของต้นทุนในแง่ต่าง ๆ มีดังนี้

✧ มุมมองทางการเงิน

ต้นทุนคือมูลค่าของทรัพยากรที่ใช้ไปและสามารถบันทึกเป็นรายการทางบัญชี เช่น ต้นทุนวัตถุดิบ ค่าแรง ค่าขนส่ง ฯลฯ ซึ่งจะกลายเป็น “ค่าใช้จ่าย” (Expense) เมื่อนำมาใช้แล้วและไม่มีประโยชน์ในอนาคตอีกต่อไป



✧ มุมมองทางเศรษฐศาสตร์

ต้นทุนคือมูลค่าของโอกาสที่สูญเสียไปจากการเลือกทางเลือกใดทางเลือกหนึ่ง (Opportunity Cost) เช่น หากกิจการใช้เงินลงทุนในการผลิตสินค้า A แทนที่จะใช้เงินนั้นลงทุนใน B โอกาสในการสร้างรายได้จาก B ก็ถือเป็นต้นทุนเช่นกัน

✧ นิยามของต้นทุนจากแหล่งอ้างอิง

✧ Horngren et al. (2020) นิยามต้นทุนว่า “ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการได้มาหรือผลิตสินค้าหรือบริการ” โดยมุ่งเน้นที่ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนกับประโยชน์ที่องค์กรคาดว่าจะได้รับในอนาคต

✧ Drury (2018) อธิบายว่า “ต้นทุนในบัญชีบริหารเป็นเครื่องมือในการวัด ประเมิน และควบคุมการใช้ทรัพยากร”

✧ Garrison et al. (2021) เสริมว่า “ต้นทุนเป็นข้อมูลที่มีนัยสำคัญต่อการกำหนดกลยุทธ์การจัดสรรงบประมาณ และการประเมินผลการปฏิบัติงาน”

การเข้าใจคำว่า “ต้นทุน” อย่างลึกซึ้งและหลากหลายมุมมองจะช่วยให้นักบัญชีบริหารสามารถวิเคราะห์และจำแนกประเภทต้นทุนได้อย่างเหมาะสม ประเมินผลกระทบของต้นทุนที่มีต่อการตัดสินใจได้อย่างแม่นยำ และพิจารณาทางเลือกต่าง ๆ โดยใช้ข้อมูลต้นทุนที่สะท้อนความเป็นจริงของธุรกิจ

2.1.2 ความแตกต่างระหว่างต้นทุนและค่าใช้จ่าย

แม้ว่าคำว่า “ต้นทุน” และ “ค่าใช้จ่าย” มักถูกใช้แทนกันในชีวิตประจำวัน แต่ในทางการบัญชี โดยเฉพาะในการบัญชีบริหาร ทั้งสองคำนี้มีความหมายและบทบาทที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ความเข้าใจที่ถูกต้องเกี่ยวกับความแตกต่างนี้จะช่วยให้ผู้บริหารสามารถวางแผน ตัดสินใจ และควบคุมต้นทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

ต้นทุน (Cost) หมายถึง มูลค่าของทรัพยากรที่องค์กรใช้ไปเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์ในอนาคต เช่น วัตถุดิบที่ซื้อมาเพื่อผลิตสินค้า หรือเครื่องจักรที่ใช้ในกระบวนการผลิต ต้นทุนยังคงอยู่ในสินทรัพย์ขององค์กรจนกว่าจะถูกใช้ไป

ค่าใช้จ่าย (Expense) หมายถึง มูลค่าของทรัพยากรที่ได้ถูกใช้ไปแล้ว และไม่สามารถก่อให้เกิดประโยชน์ในอนาคตอีกต่อไป เช่น ค่าการตลาดที่จ่ายไปในการโปรโมตสินค้าเมื่อเดือนก่อน หรือค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรในงวดบัญชีปัจจุบัน



ความแตกต่างระหว่างต้นทุนและค่าใช้จ่าย

ต้นทุนเป็นสิ่งที่จ่ายไปเพื่อก่อให้เกิดรายได้ในอนาคต ยังถือว่าเป็นสินทรัพย์จนกว่าจะใช้ไป แต่ค่าใช้จ่ายเป็นสิ่งที่จ่ายไปเพื่อรองรับกิจกรรมหรือทรัพยากรที่ใช้ไปแล้ว จึงต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดรายการ ความแตกต่างระหว่างต้นทุนและค่าใช้จ่าย แสดงในตารางที่ 2.1

นักบัญชีบริหารต้องแยกความแตกต่างนี้ให้ชัดเจนเพื่อ

- ✧ จัดทำงบประมาณ และวางแผนการใช้ทรัพยากรอย่างถูกต้อง
- ✧ วิเคราะห์ต้นทุนการผลิตและกำหนดราคาขายอย่างแม่นยำ
- ✧ จัดทำรายงานภายในที่สะท้อนความเป็นจริงของสถานะทางการเงิน
- ✧ หลีกเลี่ยงการใช้ข้อมูลผิดประเภท เช่น การนำค่าใช้จ่ายระยะสั้นมาใช้ในการวิเคราะห์ต้นทุนระยะยาว

ตารางที่ 2.1 ความแตกต่างระหว่างต้นทุนและค่าใช้จ่าย

ประเด็นเปรียบเทียบ	ต้นทุน (Cost)	ค่าใช้จ่าย (Expense)
วัตถุประสงค์	เพื่อก่อให้เกิดรายได้ในอนาคต	เพื่อรองรับกิจกรรมที่ใช้ทรัพยากรไปแล้ว
สถานะในบัญชี	ยังถือว่าเป็นสินทรัพย์ (Asset) จนกว่าจะใช้ไป	ถูกบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทันทีในงวดบัญชี
ผลกระทบต่อกำไรขาดทุน	ยังไม่มีผลต่อกำไรขาดทุนโดยตรง เช่น ต้นทุนวัตถุดิบ ต้นทุนเครื่องจักร	มีผลต่อกำไรขาดทุนทันทีในงวดนั้น เช่น ค่าจ้างพนักงาน ค่าไฟฟ้า ค่าการตลาด



ตัวอย่าง 2.1

กรณีที่ 1: โรงงานผลิตเสื้อผ้า

เมื่อต้นทุนผ้าถูกซื้อเข้ามาในคลังวัตถุดิบ → ถือเป็น “ต้นทุน”

เมื่อนำผ้าไปผลิตเป็นเสื้อผ้าสำเร็จรูป → ยังคงเป็น “ต้นทุน” อยู่ในสินค้าคงเหลือ

เมื่อเสื้อผ้าถูกขาย → ต้นทุนของสินค้าที่ขายจะถูกโอนไปเป็น “ค่าใช้จ่าย” (ต้นทุนขาย)

กรณีที่ 2: บริษัทขายออนไลน์

ค่าจ้างพนักงานฝ่ายบริการลูกค้า → เป็น “ค่าใช้จ่าย” ในงวดบัญชีทันที

ค่าโฆษณาบนแพลตฟอร์มโซเชียล → เป็น “ค่าใช้จ่าย” แม้จะหวังผลในอนาคต แต่ไม่สามารถบันทึกเป็นต้นทุนได้



ต้นทุนคือการลงทุนเพื่อประโยชน์ในอนาคต ส่วนค่าใช้จ่ายคือผลจากการใช้ทรัพยากรที่ไม่สามารถนำกลับคืนได้

2.1.3 บทบาทของต้นทุนเพื่อการบริหาร

ต้นทุนมีบทบาทในการเป็นเครื่องมือช่วยผู้บริหารในเรื่องการวางแผน การควบคุม การประเมินผล และสร้างรายได้เปรียบเชิงการแข่งขัน ดังนี้

1. ต้นทุนเป็นเครื่องมือวางแผน

การวางแผนที่ดีจำเป็นต้องมีข้อมูลต้นทุนที่ถูกต้องและครอบคลุม เพราะต้นทุนจะเป็นตัวกำหนดว่าองค์กรจะผลิตอะไร ปริมาณเท่าใด ใช้ทรัพยากรเท่าใด และขายในราคาที่สามารถแข่งขันได้หรือไม่ ตัวอย่างเช่น การวางแผนผลิตสินค้าใหม่ต้องอาศัยการประมาณการต้นทุนผลิตภัณฑ์ก่อนตัดสินใจเปิดตัว หากต้นทุนสูงเกินไปก็อาจพัฒนาไม่คุ้ม



ตัวอย่าง 2.2

บริษัทผลิตเครื่องใช้ไฟฟ้ากำลังวางแผนออกเครื่องดูดฝุ่นรุ่นใหม่ หากต้นทุนต่อหน่วยอยู่ที่ 2,500 บาท และราคาตลาดเฉลี่ยที่ลูกค้ายอมรับได้คือ 2,700 บาท ผู้บริหารต้องตัดสินใจว่าจะลดต้นทุนลงหรือไม่ผลิตเลย

2. ต้นทุนเป็นเครื่องมือการควบคุม

ข้อมูลต้นทุนยังมีบทบาทสำคัญในการควบคุมต้นทุนการดำเนินงาน (Cost Control) โดยเฉพาะเมื่อเทียบต้นทุนจริงกับงบประมาณหรือมาตรฐาน หากพบว่าต้นทุนจริงสูงเกินกว่าที่คาดไว้ ผู้บริหารสามารถสอบสวนสาเหตุและปรับปรุงกระบวนการผลิตหรือกระบวนการทำงานให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น



ตัวอย่าง 2.3

ฝ่ายผลิตรายงานว่าต้นทุนวัตถุดิบต่อหน่วยสูงกว่าที่ตั้งไว้ 15% จากปัญหาของเสีย ผู้บริหารจึงจัดอบรมกระบวนการตัดวัสดุเพื่อลดของเสียและลดต้นทุนลง



3. ต้นทุนเครื่องมือสนับสนุนการตัดสินใจ

ต้นทุนทำหน้าที่เป็นข้อมูลพื้นฐานในการตัดสินใจที่เกี่ยวข้องกับการผลิต การเลือกวัตถุดิบ การตั้งราคาขาย การเลือกว่าจะผลิตเองหรือจ้างภายนอก และแม้แต่การขยายกิจการ ตัวเลขต้นทุนจะถูกนำมาเปรียบเทียบกับรายได้ที่คาดหวังเพื่อประเมินความคุ้มค่าของทางเลือก



ตัวอย่าง 2.4

บริษัทอาหารแช่แข็งแห่งหนึ่งกำลังพิจารณาจะเพิ่มไลน์ผลิตภัณฑ์ใหม่ หากต้นทุนเฉลี่ยต่อหน่วยสูงกว่าราคาในตลาดยอมรับได้ การขยายไลน์นั้นอาจนำไปสู่การขาดทุน

4. ต้นทุนเป็นเครื่องมือประเมินผลการดำเนินงาน

ในหลายองค์กร ต้นทุนถูกใช้เป็นตัวชี้วัดประสิทธิภาพของหน่วยงานหรือผู้รับผิดชอบ เช่น การใช้ต้นทุนต่อหน่วยเป็นเกณฑ์วัดฝ่ายผลิต หรือใช้ต้นทุนขายเทียบกับยอดขายในการวิเคราะห์ฝ่ายการตลาด หากต้นทุนลดลงโดยไม่ลดคุณภาพ ย่อมแสดงถึงการปรับปรุงประสิทธิภาพที่ดี



ตัวอย่าง 2.5

ฝ่ายผลิตลดต้นทุนแรงงานลงได้ 8% โดยปรับปรุงขั้นตอนทำงาน ทำให้ KPI ด้านต้นทุนเฉลี่ยต่อหน่วยของฝ่ายนั้นดีขึ้น

5. ต้นทุนเป็นเครื่องมือสร้างความสามารถเชิงการแข่งขัน

ในยุคที่ธุรกิจต้องแข่งขันด้านราคาและคุณค่า ข้อมูลต้นทุนช่วยให้ผู้บริหารสามารถเลือกกลยุทธ์ที่เหมาะสม เช่น กลยุทธ์ต้นทุนต่ำ (Cost Leadership) หรือกลยุทธ์ความแตกต่าง (Differentiation) ที่มาพร้อมต้นทุนเพิ่ม ผู้บริหารต้องรู้ว่าต้นทุนเพิ่มขึ้นเท่าใด และลูกค้าพร้อมจ่ายเพิ่มหรือไม่



ตัวอย่าง 2.6

แบรนด์เสื้อผ้าตัดสินใจใช้ผ้ารีไซเคิล ซึ่งมีต้นทุนเพิ่มขึ้น 20% แต่สามารถตั้งราคาสูงขึ้นได้ 30% เพราะกลยุทธ์รักษ์โลกทำให้มีลูกค้าสนับสนุน



ต้นทุนไม่ใช่เพียงตัวเลขที่บันทึกในระบบบัญชี แต่เป็นข้อมูลเชิงกลยุทธ์ที่เชื่อมโยงกับทุกมิติของการบริหาร การเข้าใจบทบาทของต้นทุนอย่างลึกซึ้งจะช่วยให้นักบัญชีบริหารและผู้บริหารสามารถกำหนดทิศทาง ตัดสินใจ และควบคุมองค์กรให้ประสบความสำเร็จได้อย่างยั่งยืน



2.2 การจำแนกประเภทของต้นทุน

ต้นทุนที่ใช้ในองค์กรธุรกิจไม่ใช่มีเพียงชนิดเดียว แต่มีลักษณะแตกต่างกันไปตามวัตถุประสงค์ในการใช้งาน เช่น ต้นทุนบางอย่างเปลี่ยนแปลงตามระดับกิจกรรม บางต้นทุนไม่สามารถควบคุมได้โดยผู้จัดการระดับหนึ่ง ขณะที่บางต้นทุนมีผลกระทบสำคัญต่อการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ การเข้าใจและสามารถจำแนกประเภทของต้นทุนได้อย่างถูกต้องจึงเป็นพื้นฐานสำคัญของนักบัญชีบริหาร

การจำแนกประเภทของต้นทุนมีมิติที่สำคัญ ได้แก่ การจำแนกตามพฤติกรรมของต้นทุน ตามหน้าที่ของต้นทุน ตามความสามารถในการควบคุม และตามความเกี่ยวข้องในการตัดสินใจ

2.2.1 การจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมต้นทุน (Cost Behavior)

การจำแนกต้นทุนที่สำคัญที่สุดในทางการบัญชีบริหารคือ การจำแนกตามพฤติกรรมของต้นทุน หรือความสัมพันธ์ที่มีต่อกิจกรรม ซึ่งหมายถึงการวิเคราะห์ว่าต้นทุนมีการเปลี่ยนแปลงอย่างไรเมื่อระดับกิจกรรม (Activity Level) ขององค์กรเปลี่ยนแปลง เช่น ปริมาณการผลิต จำนวนชั่วโมงแรงงาน หรือจำนวนหน่วยงานบริการ

การเข้าใจพฤติกรรมของต้นทุนเป็นพื้นฐานสำคัญในการวางแผนงบประมาณ การควบคุมต้นทุน และการวิเคราะห์ต้นทุน-ปริมาณ-กำไร (Cost-Volume-Profit Analysis) ซึ่งเป็นหัวใจของการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ในองค์กรธุรกิจ ต้นทุนสามารถจำแนกตามพฤติกรรมได้ดังนี้

1. ต้นทุนคงที่ (Fixed Costs)

ต้นทุนคงที่ หมายถึง ต้นทุนที่ไม่เปลี่ยนแปลงไม่ว่าระดับกิจกรรมจะเปลี่ยนแปลงไป หากไม่ถูกกระทบจากปัจจัยภายนอก เช่น การเปลี่ยนแปลงราคา ไม่ว่าระดับของกิจกรรมจะเพิ่มขึ้นหรือลดลง ต้นทุนคงที่รวมก็ยังคงที่ ตัวอย่างที่ชัดเจนของต้นทุนคงที่ คือ ค่าเช่า สมมติว่าคลินิกจ่ายค่าเช่าเครื่องตรวจเลือดหาเซลล์ลูคีเมียจำนวน 8,000 บาทต่อเดือน ไม่ว่าจะมีการตรวจเลือดกี่ครั้งต่อเดือนก็ตาม ก็ยังคงต้องจ่ายค่าเช่าเดือนละ 8,000 บาท ดังนั้น ค่าเช่ากรณีนี้จึงเป็นต้นทุนคงที่

ในความเป็นจริงมีต้นทุนอยู่น้อยที่จะเป็นต้นทุนคงที่โดยสมบูรณ์ เพราะส่วนมากแล้วจะเกิดการเปลี่ยนแปลงหากกิจกรรมเปลี่ยนแปลงไปมากพอ เช่น เครื่องตรวจเลือดหาเซลล์ลูคีเมียที่คลินิกเช่านั้นสามารถตรวจได้เพียง 2,000 ครั้งต่อเดือน หากต้องการตรวจให้ได้มากกว่า 2,000 ครั้งต่อเดือน ก็จำเป็นต้องจ่ายค่าเช่าเพิ่มเติมทำให้ต้นทุนคงที่เพิ่มขึ้น จึงกล่าวได้ว่าต้นทุนคงที่นั้นจะคงที่ภายในช่วงที่มีความหมาย (Relevant Range) เท่านั้น (ช่วงที่การเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมไม่ทำให้พฤติกรรมต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่เปลี่ยนแปลง)

**ตัวอย่าง 2.7**

โรงงานผลิตขนมปังมีค่าเช่าโรงงานเดือนละ 100,000 บาท ไม่ว่าผลิต 1,000 ชิ้นหรือ 10,000 ชิ้น ในแต่ละเดือนก็ยังจ่ายค่าเช่าเดือนละ 100,000 บาท เท่าเดิม กรณีนี้ค่าเช่าโรงงานจึงเป็นต้นทุนคงที่

2. ต้นทุนผันแปร (Variable Costs)

ต้นทุนผันแปร หมายถึง ต้นทุนที่มีการเปลี่ยนแปลงไปในทิศทางเดียวกับการเปลี่ยนแปลงของระดับกิจกรรม โดยกิจกรรมมีหลากหลายรูปแบบ เช่น ปริมาณสินค้าที่ผลิต ปริมาณสินค้าที่ขาย ระยะทางที่ขับ จำนวนเตียงที่ใช้ จำนวนบรรทัดที่พิมพ์ จำนวนชั่วโมงทำงาน ฯลฯ ตัวอย่างที่ชัดเจนของต้นทุนผันแปร คือ วัตถุดิบทางตรงที่ถูกใช้ในระหว่างงวดซึ่งจะผันแปรไปตามปริมาณสินค้าที่ผลิต

กิจกรรมที่ทำให้ต้นทุนผันแปรเปลี่ยนแปลงไปนั้น ไม่จำเป็นต้องเป็นปริมาณสินค้าหรือบริการ ที่องค์กรผลิตหรือให้บริการ แต่อาจเป็นจำนวนชั่วโมงที่ทำงาน จำนวนผู้ป่วยที่เข้ารับการรักษารักษา

ตัวอย่างของต้นทุนผันแปรในธุรกิจประเภทต่าง ๆ ได้แก่

- ✧ ต้นทุนผันแปรในธุรกิจผลิต ประกอบด้วย วัตถุดิบทางตรงและค่าใช้จ่ายการผลิตบางส่วน เช่น น้ำมันหล่อลื่น ค่าขนส่ง
- ✧ ต้นทุนผันแปรในธุรกิจซื้อขายไป ประกอบด้วย ต้นทุนขาย ค่านายหน้าพนักงานขาย ค่าใช้จ่ายในการเรียกเก็บเงิน
- ✧ ต้นทุนผันแปรในธุรกิจโรงพยาบาลที่ให้การรักษายาบาลผู้ป่วย ประกอบด้วยต้นทุนวัสดุสิ้นเปลือง ค่ายา ค่าอาหาร และค่าพยาบาล

**ตัวอย่าง 2.8**

ถ้าผลิตเสื้อยืด 1 ตัว ใช้ผ้า 1 เมตร ราคาเมตรละ 50 บาท เมื่อผลิต 100 ตัว ต้นทุนรวมของผ้าคือ $1 \times 50 \times 100 = 5,000$ บาท แต่ถ้าผลิต 200 ตัว ต้นทุนรวมเป็น $1 \times 50 \times 200 = 10,000$ บาท แต่ต้นทุนต่อหน่วยยังคงที่คือ 50 บาทต่อการผลิต 1 ตัว

3. ต้นทุนกึ่งผันแปร (Mixed Costs หรือ Semi-variable Costs)

ต้นทุนกึ่งผันแปร หรือต้นทุนผสม คือ ต้นทุนที่ประกอบด้วยทั้งส่วนคงที่และส่วนผันแปร กล่าวคือ มีค่าใช้จ่ายพื้นฐานคงที่ในระดับหนึ่ง และส่วนที่เปลี่ยนแปลงตามระดับกิจกรรม เช่น

- ✧ ค่าโทรศัพท์ = ค่าบริการพื้นฐาน + ค่าบริการรายนาที
- ✧ ค่าไฟฟ้าในโรงงาน = มีค่าไฟฟ้าพื้นฐาน + ค่าไฟตามจำนวนชั่วโมงการผลิต
- ✧ ค่าขนส่ง = ค่าเบี้ยประกัน + ค่าน้ำมันตามระยะทาง



ตัวอย่าง 2.9

บริษัทขนส่งจ่ายค่าบริการพื้นฐานให้พนักงานขับรถเดือนละ 10,000 บาท และเงินพิเศษเพิ่ม 5 บาทต่อกิโลเมตร $\therefore$ เมื่อวิ่ง 1,000 กิโลเมตร ต้นทุนรวม = $10,000 + (5 \times 1,000) = 15,000$ บาท

4. ต้นทุนกึ่งคงที่ (Step Cost)

ต้นทุนกึ่งคงที่ หรือ ต้นทุนขั้นบันได หมายถึงต้นทุนที่จะคงที่ภายในช่วงระดับกิจกรรมหนึ่ง แต่จะเพิ่มขึ้นทันทีเมื่อกิจกรรมเกินขีดจำกัดที่กำหนดไว้ เหมือน “ขั้นบันได” คือ เมื่อก้าวพ้นแต่ละขั้น ต้นทุนจะเพิ่มเป็นก้อนใหม่ทันที ไม่ได้เพิ่มทีละหน่วยเหมือนต้นทุนผันแปร นักบัญชีบริหารต้องรู้จุดเปลี่ยนของแต่ละขั้น เพื่อวางแผนการใช้ให้คุ้มค่า



ตัวอย่าง 2.10

บริษัท เปาอิมสุข ฟู้ดส์ จำกัด มีพนักงานส่งของ 1 คน สามารถส่งอาหารได้สูงสุด 100 กล่องต่อวัน ค่าจ้างพนักงานคนละ 500 บาทต่อวัน หากยอดสั่งเกิน 100 กล่อง ต้องจ้าง คนที่ 2 เพิ่มอีก 500 บาทต่อวัน

ต้นทุนค่าส่งอาหารจะเป็นดังนี้

จำนวนกล่องที่ส่ง	จำนวนพนักงาน	ค่าจ้างรวม (บาท)
80 กล่อง	1 คน	500 บาท
100 กล่อง	1 คน	500 บาท
120 กล่อง	2 คน	1,000 บาท
200 กล่อง	2 คน	1,000 บาท
250 กล่อง	3 คน	1,500 บาท

นี่คือ “ต้นทุนขั้นบันได” เพราะต้นทุนจะเพิ่มเป็นขั้น ๆ ตามช่วงของกิจกรรม ไม่ใช่ต้นทุนผันแปร เพราะต้นทุนไม่เพิ่มทีละหน่วยตามกล่องที่เพิ่ม



ภาพที่ 2.1 เส้นกราฟพฤติกรรมต้นทุน

ตารางที่ 2.2 พฤติกรรมต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่

ต้นทุน	พฤติกรรมต้นทุน	
	ต้นทุนรวม	ต้นทุนต่อหน่วย
ต้นทุนผันแปร	ต้นทุนผันแปรรวมจะเพิ่มขึ้นและลดลงตามการเปลี่ยนแปลงของระดับกิจกรรม	ต้นทุนผันแปรต่อหน่วยจะคงที่เสมอ
ต้นทุนคงที่	ต้นทุนคงที่รวมจะคงที่ไม่เปลี่ยนแปลงไปตามการเปลี่ยนแปลงของระดับกิจกรรมภายในช่วงที่มีความหมาย	ต้นทุนคงที่ต่อหน่วยจะลดลงเมื่อกิจกรรมเพิ่มขึ้นและจะเพิ่มขึ้นเมื่อกิจกรรมลดลง

 การจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมช่วยให้เข้าใจความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนกับกิจกรรมทางธุรกิจสามารถวางแผนควบคุม และตัดสินใจได้แม่นยำมากขึ้น โดยเฉพาะการวางแผนการบริหารกิจกรรมให้เพิ่มคุณค่าได้โดยไม่ต้องเพิ่มต้นทุน

2.2.2 การจำแนกต้นทุนตามหน้าที่

การจำแนกต้นทุนตามหน้าที่ (Cost Classification by Function) เป็นวิธีที่สำคัญและมีการใช้อย่างแพร่หลายในธุรกิจทุกประเภท โดยมีมุ่งหมายให้สามารถแยกต้นทุนตามบทบาทในกระบวนการดำเนินธุรกิจ เช่น การผลิตสินค้า การขาย การบริหาร หรือการวิจัยและพัฒนา ต้นทุนตามหน้าที่สามารถแบ่งได้เป็น 3 กลุ่มหลัก ดังนี้

1. ต้นทุนผลิต (Manufacturing Costs หรือ Product Costs)

ต้นทุนผลิต คือ ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการผลิตสินค้าหรือการให้บริการ เพื่อให้เกิดผลิตภัณฑ์ที่พร้อมขาย ซึ่งประกอบด้วย

(1) วัตถุดิบทางตรง (Direct Materials) หมายถึง วัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตสินค้าสำเร็จรูป โดยวัตถุดิบนั้นจะเป็นวัตถุดิบอะไรก็ได้ที่ใช้ในการผลิตสินค้าสำเร็จรูป ซึ่งไม่ได้ถูกจำกัดเพียงทรัพยากรธรรมชาติที่ยังไม่แปรรูป (เช่น เยื่อไม้หรือแร่เหล็ก) และเป็นไปได้ที่สินค้าสำเร็จรูปของบริษัทหนึ่งอาจจะเป็นวัตถุดิบของอีกบริษัทหนึ่ง ตัวอย่างเช่น พลาสติกที่ผลิตโดยบริษัท ก จะเป็นวัตถุดิบในการผลิตตะกร้าของบริษัท ข วัตถุดิบทางตรงจึงเป็นส่วนประกอบหลักของสินค้าสำเร็จรูป สามารถจับต้องและติดตามต้นทุนเพื่อคำนวณต้นทุนการผลิตสินค้าสำเร็จรูปได้โดยง่าย (เช่น แก้วน้ำที่ติดตั้งในเครื่องบิน หรือมอเตอร์ไฟฟ้าขนาดเล็กที่ติดตั้งในพัดลม) สำหรับวัตถุดิบที่มีมูลค่าน้อยมากอาจไม่คุ้มค่าที่จะติดตามต้นทุนเพื่อคำนวณต้นทุนการผลิตสินค้าสำเร็จรูป (เช่น ตะกั่วที่ใช้เชื่อมวงจรอิเล็กทรอนิกส์ในการประกอบ

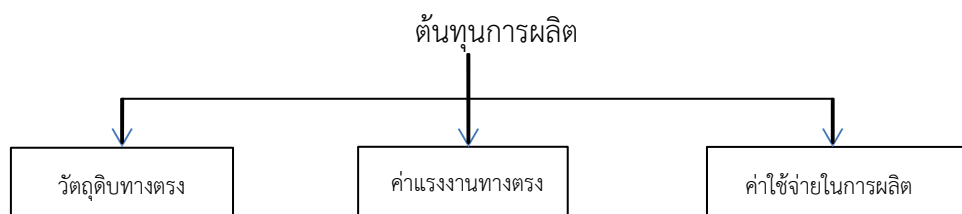


โทรทัศน์หรือกาที่ใช้ประกอบเก้าอี้) จะถูกจัดเป็นวัตถุดิบทางอ้อม (Indirect Materials) ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายการผลิต

(2) ค่าแรงงานทางตรง (Direct Labor) หมายถึง ค่าแรงที่ใช้ในการผลิตสินค้าโดยตรง และสามารถติดตามต้นทุนเพื่อคำนวณต้นทุนการผลิตสินค้าสำเร็จรูปได้โดยง่าย บางครั้งถูกเรียกว่า “ค่าแรงที่สัมผัสได้ (Touch Labor)” เพราะเป็นค่าแรงของพนักงานแผนกที่ได้สัมผัสโดยตรงกับสินค้าในระหว่างการผลิต เช่น ค่าแรงของพนักงานแผนกประกอบ ค่าแรงของช่างไม้ ค่าแรงช่างก่ออิฐ และค่าแรงของผู้ควบคุมเครื่องจักร สำหรับค่าแรงที่ไม่สามารถติดตามต้นทุนเพื่อคำนวณต้นทุนการผลิตสินค้าสำเร็จรูปได้ หรือการติดตามต้นทุนนั้นทำได้ยากและไม่คุ้มค่า จะเรียกว่า ค่าแรงทางอ้อม (Indirect Labor) ซึ่งจัดเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายการผลิตเช่นเดียวกับวัตถุดิบทางอ้อม เช่น ค่าแรงของพนักงานทำความสะอาด ค่าแรงของผู้ควบคุมงาน ค่าแรงของพนักงานขนย้ายสินค้า และค่าแรงของพนักงานรักษาความปลอดภัย แม้ว่าค่าแรงของพนักงานเหล่านี้จะเป็นส่วนประกอบสำคัญในการผลิตก็ตาม แต่ก็เป็นไปได้ยากที่จะติดตามต้นทุนเพื่อคำนวณต้นทุนการผลิตสินค้าสำเร็จรูปอย่างถูกต้อง จึงต้องถูกจัดเป็นค่าแรงทางอ้อม ในปัจจุบันหลาย ๆ อุตสาหกรรมได้มีการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างของต้นทุนค่าแรงอย่างมาก เนื่องจากมีการนำเครื่องจักรอัตโนมัติที่ทันสมัยซึ่งทำงานและบำรุงรักษาโดยใช้พนักงานที่เชี่ยวชาญและเป็นแรงงานทางอ้อมเพียงไม่กี่คน ทำให้ค่าแรงทางตรงลดลงอย่างมาก และในบางบริษัทพบว่ามีค่าแรงทางตรงน้อยมากจนอาจไม่จำเป็นต้องแยกออกมาเป็นองค์ประกอบหนึ่งของต้นทุนการผลิต

(3) ค่าใช้จ่ายการผลิต (Manufacturing Overhead or Factory Overhead) หมายถึง ต้นทุนการผลิตส่วนที่เหลือทั้งหมดที่ไม่ใช่ทั้งวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงทางตรง ประกอบไปด้วย วัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงทางอ้อม ค่าบำรุงรักษาและค่าซ่อมแซมเครื่องจักรในการผลิต ค่าไฟ ค่าภาษีโรงเรือน ค่าเสื่อมราคา และค่าเบี้ยประกันภัยที่เกิดขึ้นในโรงงาน ฯลฯ แต่สำหรับค่าไฟ ค่าภาษีโรงเรือน ค่าเสื่อมราคาของแผนกขายและบริหาร ไม่จัดเป็นค่าใช้จ่ายการผลิต เพราะไม่ได้เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าหรือไม่ได้เกิดขึ้นในโรงงาน

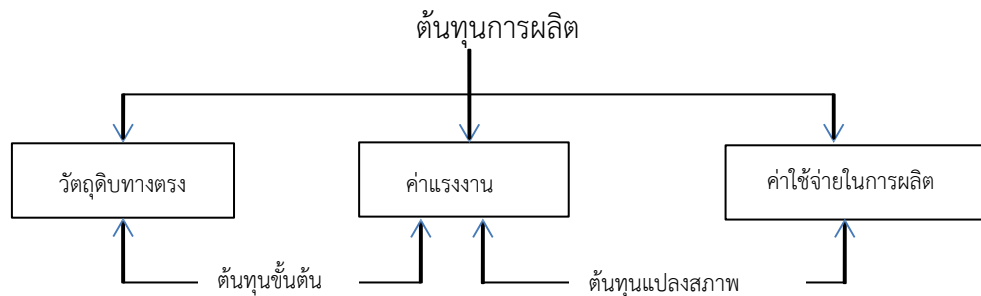
ต้นทุนการผลิตทั้ง 3 ชนิด สรุปได้ดังภาพที่ 2.2 ดังนี้



ภาพที่ 2.2 ส่วนประกอบต้นทุนการผลิต



ส่วนประกอบทั้ง 3 ชนิดนั้น ถ้ารวมต้นทุนวัตถุดิบทางตรงกับค่าแรงงานทางตรง เรียกว่า ต้นทุนขั้นต้น (Prime Costs) ถ้ารวมต้นทุนค่าแรงทางตรงกับค่าใช้จ่ายการผลิต เรียกว่า ต้นทุนแปรสภาพหรือ ต้นทุนแปลงสภาพ (Conversion Costs) ต้นทุนทั้ง 2 ชนิดสรุปได้ดังภาพที่ 2.3 ดังนี้



ภาพที่ 2.3 ส่วนประกอบต้นทุนขั้นต้นและต้นทุนแปลงสภาพ

2. ค่าใช้จ่ายในการขาย (Selling and Marketing Costs)

ต้นทุนในหมวดนี้เกี่ยวข้องกับกระบวนการทำให้สินค้าขายได้ และเข้าถึงลูกค้าเป้าหมาย ซึ่งไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกระบวนการผลิต แต่มีความสำคัญอย่างมากต่อรายได้ของกิจการ เช่น ค่าขนส่งสินค้าไปยังลูกค้า ค่านายหน้าพนักงานขาย ค่าโฆษณา ค่าออกบูธงานแสดงสินค้า ฯลฯ

(1) ค่าใช้จ่ายในการขาย (Selling Expenses) หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นอันเนื่องมาจากการส่งเสริมการขายสินค้าหรือบริการ หรือเพื่อให้ได้คำสั่งซื้อจากลูกค้าเพิ่ม เช่น ค่านายหน้าพนักงานขาย ค่าโฆษณา เงินเดือนพนักงานขาย ค่าขนส่งสินค้าให้ลูกค้า ค่าเบี้ยเลี้ยงและค่าพาหนะพนักงานขาย ค่าเสื่อมราคาคงสินค้านี้ เป็นต้น

(2) ค่าใช้จ่ายการบริหาร (Administrative Expense) หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการบริหารกิจการโดยรวม ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในสำนักงาน เช่น เงินเดือนสำนักงาน ค่าสาธารณูปโภค ค่าประกันภัย ค่าสอบบัญชี ค่าภาษี ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่ใช้ในสำนักงาน เป็นต้น



ตัวอย่าง 2.11

บริษัทเครื่องสำอางค์ลงทุนในค่าโฆษณาสูงถึง 40% ของรายได้ เพื่อสร้างการรับรู้แบรนด์และกระตุ้นยอดขายในกลุ่มวัยรุ่น

3. ค่าใช้จ่ายในการบริหาร (Administrative Costs)

ค่าใช้จ่ายในการบริหาร คือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั่วไปขององค์กร ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตหรือขายโดยตรง แต่เป็นค่าใช้จ่ายที่จำเป็นต่อการจัดการและควบคุมองค์กร เช่น เงินเดือนฝ่ายบริหาร ค่าเช่าสำนักงานใหญ่ ค่าสอบบัญชี ค่าอบรมพนักงาน เป็นต้น

**ตัวอย่าง 2.12**

ธุรกิจสตาร์ทอัพแห่งหนึ่งลดค่าใช้จ่ายเพื่อการบริหารลง 20% โดยการย้ายระบบบัญชีไปใช้ Cloud-Based Software แทนการจ้างพนักงานเต็มเวลา ซึ่งช่วยเพิ่มประสิทธิภาพและลดต้นทุนได้

การจำแนกต้นทุนตามหน้าที่มักใช้สำหรับงบกำไรขาดทุนทางบัญชีการเงิน โดยแยกต้นทุนตามหน้าที่เป็น ต้นทุนผลิต ต้นทุนขาย ค่าใช้จ่ายในการขาย ค่าใช้จ่ายในการบริหาร

2.2.3 การจำแนกประเภทต้นทุนตามวิธีการจัดสรรต้นทุน (Cost Assignment)

วัตถุประสงค์ในการจัดสรรต้นทุนให้กับสิ่งที่ต้องการรู้ต้นทุนนั้นมีหลากหลาย ตั้งแต่การตั้งราคา การวิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไรและการควบคุมค่าใช้จ่าย ในการคำนวณต้นทุนนั้นต้องเริ่มจากการกำหนดสิ่งที่ต้องการรู้ต้นทุนหรือหน่วยคิดต้นทุน (Cost Object)

สิ่งที่ต้องการรู้ต้นทุนหรือหน่วยคิดต้นทุน (Cost Object) คือ สิ่งใดก็ตามที่เราต้องการรู้ต้นทุน เช่น สินค้า สายผลิตภัณฑ์ ลูกค้า งาน และส่วนงานต่าง ๆ ภายในองค์กร เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดสรรต้นทุนให้กับสิ่งที่ต้องการรู้ต้นทุนหรือหน่วยคิดต้นทุน จึงแบ่งต้นทุนออกเป็น 2 ประเภท คือ ต้นทุนทางตรง และต้นทุนทางอ้อม

1. ต้นทุนทางตรง (Direct Costs) คือ ต้นทุนที่สามารถระบุเข้าไปในสิ่งที่ต้องการรู้ต้นทุนได้ง่ายและสะดวก ด้วยแนวความคิดนี้ต้นทุนจึงเป็นไปได้มากกว่าวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงทางตรง เช่น บริษัทขายสินค้าหัตถกรรมที่มีสาขาในหลายประเทศ กำหนดสิ่งที่ต้องการรู้ต้นทุน คือ สำนักงานขายในแต่ละประเทศ ดังนั้น เงินเดือนของผู้จัดการฝ่ายขายในสำนักงานที่โตเกียวจึงจัดเป็นต้นทุนทางตรงของสำนักงานโตเกียว

2. ต้นทุนทางอ้อม (Indirect Costs) หมายถึง ต้นทุนที่ไม่สามารถระบุเข้าไปในสิ่งที่ต้องการรู้ต้นทุนได้ง่ายและสะดวก จำเป็นต้องใช้วิธีการปันส่วน เช่น บริษัทผลิตอาหารกระป๋องหลายชนิด เงินเดือนผู้จัดการโรงงานจัดเป็นต้นทุนทางอ้อมของสินค้าแต่ละชนิด เนื่องจากเงินเดือนผู้จัดการโรงงานไม่สามารถระบุได้แน่ชัดว่าเกิดขึ้นจากการผลิตสินค้าชนิดใด แต่เกิดขึ้นจากการผลิตสินค้าทุกชนิดในโรงงาน การระบุต้นทุนให้กับสิ่งที่ต้องการรู้ต้นทุนใดก็ตาม ต้นทุนจะต้องเกิดจากสิ่งที่ต้องการรู้ต้นทุนนั้น สำหรับเงินเดือนผู้จัดการโรงงานจัดเป็นต้นทุนส่วนกลางของการผลิตสินค้าทุกชนิดในโรงงาน โดยต้นทุนส่วนกลางหรือต้นทุนร่วม (Common Costs) คือ ต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อสนับสนุนสิ่งที่ต้องการรู้ต้นทุนกลุ่มหนึ่ง แต่ไม่สามารถระบุเข้าไปในสิ่งที่ต้องการรู้ต้นทุนตัวใดตัวหนึ่งได้ชัดเจน ดังนั้น ต้นทุนส่วนกลางหรือต้นทุนร่วมจึงจัดเป็นต้นทุนทางอ้อม



การจัดว่าเป็นต้นทุนทางตรงหรือต้นทุนทางอ้อมนั้น ขึ้นอยู่กับว่าสิ่งที่ต้องการรู้ต้นทุนหรือหน่วยคิดต้นทุนนั้นคืออะไร เช่น จากตัวอย่างบริษัทผลิตปลากระป๋อง เงินเดือนผู้จัดการโรงงานจัดเป็นต้นทุนทางอ้อมของการผลิตปลากระป๋องในกรณีที่สิ่งที่ต้องการรู้ต้นทุนคือปลากระป๋อง แต่เงินเดือนผู้จัดการกลับจัดเป็นต้นทุนทางตรงของแผนกผลิตในกรณีที่สิ่งที่ต้องการรู้ต้นทุนคือแผนกผลิต

2.2.4 การจำแนกต้นทุนเพื่อการประเมินผลงาน

การจำแนกต้นทุนเพื่อการประเมินผลงาน เป็นการจำแนกต้นทุนตามความสามารถในการควบคุม (Controllability) คือแนวคิดที่ใช้ในการแยกแยะว่าต้นทุนใดที่ผู้จัดการหรือหัวหน้างานในระดับใดระดับหนึ่งสามารถควบคุมหรือมีอำนาจในการตัดสินใจให้เกิดขึ้นได้ และต้นทุนใดที่อยู่นอกเหนืออำนาจการควบคุมของเขา การจำแนกต้นทุนจึงแบ่งออกเป็นต้นทุนที่ควบคุมได้ กับ ต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้

แนวคิดนี้มีความสำคัญอย่างยิ่งในระบบการบริหารตามความรับผิดชอบ (Responsibility Accounting) เพราะช่วยให้สามารถประเมินผลงานของผู้บริหารแต่ละระดับได้อย่างยุติธรรม โดยผู้บริหารจะไม่ต้องรับผิดชอบต่อต้นทุนที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของตน

ต้นทุนที่จำแนกตามความสามารถในการควบคุม แบ่งออกเป็น ต้นทุนที่ควบคุมได้ และ ต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้

1. ต้นทุนที่ควบคุมได้ (Controllable Costs)

ต้นทุนที่ควบคุมได้ หมายถึง ต้นทุนที่ผู้บริหารของหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งสามารถควบคุมหรือกำหนดให้เกิดขึ้นหรือเปลี่ยนแปลงจำนวนต้นทุนนั้นได้ เช่น

☆ ผู้จัดการสาขาสุกี้แห่งหนึ่งสามารถควบคุมและกำหนดต้นทุนของวัตถุดิบในการประกอบอาหารได้ หรือกำหนดจำนวนพนักงานที่ต้องจ้างได้ ต้นทุนของวัตถุดิบและค่าแรงงานจึงเป็นต้นทุนที่ผู้จัดการร้านสุกี้แห่งนี้สามารถควบคุมได้

☆ ผู้จัดการฝ่ายผลิตสามารถควบคุมค่าแรงล่วงเวลาได้ โดยการบริหารเวลาการทำงานให้มีประสิทธิภาพ

☆ ผู้จัดการฝ่ายขายสามารถควบคุมค่าเดินทางของพนักงานขายได้ โดยการเลือกใช้วิธีประชุมออนไลน์

**ตัวอย่าง 2.13**

บริษัทมีปัญหาค่าเบี้ยเลี้ยงพนักงานภาคสนามเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็ว ผู้จัดการแผนกขายมีอำนาจในการกำหนดตารางงานและอนุมัติค่าใช้จ่ายเหล่านี้ จึงถือว่าค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นต้นทุนที่อยู่ในความควบคุมของเขา หากไม่สามารถควบคุมได้แสดงถึงประสิทธิภาพการบริหารที่ต้องปรับปรุง

2. ต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ (Uncontrollable Costs)

ต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ หมายถึง ต้นทุนที่ผู้บริหารของหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งไม่สามารถควบคุมหรือกำหนดให้เกิดขึ้นหรือเปลี่ยนแปลงจำนวนต้นทุนนั้นได้ เช่น

✧ ผู้จัดการสาขาร้านสุกี้แห่งหนึ่งไม่สามารถกำหนดค่าโฆษณาของบริษัทได้ เนื่องจากการโฆษณาเป็นนโยบายของสำนักงานใหญ่และกระทำในภาพรวม แล้วปันส่วนค่าโฆษณานั้นให้แต่ละสาขาตามเกณฑ์ที่บริษัทกำหนด ดังนั้น ค่าโฆษณาจึงเป็นต้นทุนที่ผู้จัดการร้านสุกี้แห่งหนึ่งไม่สามารถควบคุมได้

- ✧ ค่าสาธารณูปโภคที่คิดตามอัตรารวมของทั้งอาคารซึ่งประกอบด้วยหลายหน่วยงาน
- ✧ ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรที่ปันส่วนหรือจัดสรรจากสำนักงานใหญ่
- ✧ เงินเดือนผู้บริหารระดับสูงที่ปันส่วนหรือจัดสรรมาให้แผนกหนึ่ง

**ตัวอย่าง 2.14**

ผู้จัดการฝ่ายบัญชีของบริษัทได้รับการปันส่วนค่าเสื่อมราคาจากสำนักงานใหญ่ปีละ 500,000 บาท เขาไม่มีอำนาจในการตัดสินใจซื้อหรือขายสินทรัพย์ดังกล่าว จึงไม่สามารถควบคุมต้นทุนนี้ได้ และไม่ควรรู้ต้นทุนนี้เป็นเกณฑ์ประเมินประสิทธิภาพของผู้จัดการฝ่ายบัญชี

การจำแนกต้นทุนตามความสามารถในการควบคุมเพื่อประเมินผลงาน มีประโยชน์หลายประการ เช่น ช่วยให้ระบบการประเมินผลงานของผู้จัดการแต่ละฝ่ายมีความยุติธรรม ช่วยวิเคราะห์หาต้นเหตุของปัญหาต้นทุนได้ถูกต้องมากขึ้น สนับสนุนแนวทางการจัดสรรงบประมาณแบบมีความรับผิดชอบ และส่งเสริมการตัดสินใจแบบกระจายอำนาจ (Decentralization) อย่างมีระบบ



การจำแนกต้นทุนตามความสามารถในการควบคุมเป็นเครื่องมือสำคัญเพื่อการบริหารต้นทุนภายในองค์กรที่มีการบริหารหลายระดับ เพราะช่วยให้สามารถแยกแยะความรับผิดชอบได้อย่างถูกต้อง สร้างแรงจูงใจที่เป็นธรรมแก่ผู้จัดการในแต่ละระดับ

2.2.5 การจำแนกต้นทุนเพื่อการตัดสินใจ

การตัดสินใจแต่ละเรื่องจำเป็นต้องอาศัยข้อมูลที่ถูกต้องและตรงประเด็น โดยเฉพาะข้อมูลทางต้นทุน ซึ่งไม่ใช่ทุกต้นทุนจะมีความสำคัญหรือส่งผลต่อการตัดสินใจในทุกกรณี ดังนั้น การจำแนกต้นทุน



ออกเป็น “ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ” (Relevant Cost) และ “ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ” (Irrelevant Cost) จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่ง ต้นทุนที่เกี่ยวข้องคือข้อมูลที่เปลี่ยนแปลงไปตามทางเลือกที่พิจารณา ขณะที่ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องเป็นต้นทุนที่ไม่เปลี่ยนแปลงหรือไม่มีผลกระทบต่อผลลัพธ์ของการเลือก ไม่ว่าจะเลือกทางใดก็ตาม การเข้าใจและเลือกใช้เฉพาะต้นทุนที่เกี่ยวข้องเท่านั้น จะช่วยให้การตัดสินใจมีประสิทธิภาพมากขึ้น ลดความสับสน และหลีกเลี่ยงการใช้ข้อมูลที่จะบิดเบือนผลลัพธ์ทางธุรกิจ

1. ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevant Costs)

ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ หมายถึง ต้นทุนที่มีความแตกต่างระหว่างทางเลือกต่าง ๆ และ จะเกิดขึ้นในอนาคต ซึ่งจะมีผลต่อการตัดสินใจในเรื่องนั้น ๆ

คุณลักษณะของต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ต้องประกอบด้วย 2 ลักษณะ ได้แก่

- ✧ ยังไม่เกิดขึ้น (เกิดในอนาคต)
- ✧ แตกต่างกันระหว่างทางเลือก ที่ผู้บริหารต้องเลือก

ประเภทของต้นทุนที่เกี่ยวข้องต่อการตัดสินใจ แบ่งออกได้เป็น 3 รายการ ได้แก่ ต้นทุนส่วนเพิ่ม ต้นทุนส่วนต่าง และต้นทุนค่าเสียโอกาส

(1) ต้นทุนส่วนเพิ่ม (Incremental Cost)

ต้นทุนส่วนเพิ่ม คือ ต้นทุนที่เพิ่มขึ้นโดยตรงจากการเลือกดำเนินการทางเลือกหนึ่งแทนอีกทางเลือกหนึ่ง หรือเมื่อตัดสินใจเพิ่มระดับกิจกรรม เช่น การรับคำสั่งซื้อพิเศษ หรือการขยายกำลังการผลิตโดยทั่วไป ต้นทุนส่วนเพิ่มจะเกี่ยวข้องกับต้นทุนผันแปร เช่น วัตถุดิบ ค่าแรง ค่าขนส่งเฉพาะกิจ ฯลฯ ไม่รวมถึงต้นทุนคงที่ที่ไม่เปลี่ยนแปลงจากการตัดสินใจนั้น

ต้นทุนบางรายการ “จะไม่เกิดขึ้นเลยถ้าไม่เลือกทางเลือกนั้น” มักเป็น “ต้นทุนส่วนเพิ่ม” และจึงควรนำมาใช้วิเคราะห์ว่า “ทางเลือกนั้นคุ้มหรือไม่”



ตัวอย่าง 2.15

บริษัทผลิตเบเกอรี่ขายเค้กอยู่แล้ว 1,000 ชิ้นต่อเดือน มีคำสั่งพิเศษเข้ามาเพิ่ม 200 ชิ้น ต้นทุนปกติ 30 บาทต่อชิ้น หากรับคำสั่งพิเศษต้นทุนสำหรับคำสั่งซื้อพิเศษ 32 บาท เพราะต้องใช้บรรจุภัณฑ์เฉพาะ ดังนั้น ต้นทุนส่วนเพิ่ม คือ $32 \text{ บาท} \times 200 \text{ ชิ้น} = 6,400 \text{ บาท}$ เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นเพิ่มขึ้นจากการ “รับคำสั่งซื้อพิเศษนี้”

(2) ต้นทุนส่วนต่าง (Differential Cost)

กระบวนการตัดสินใจทางธุรกิจเป็นการเลือกทางเลือกที่ดีที่สุดจากทางเลือกที่มีทั้งหมด ด้วยการนำต้นทุนและประโยชน์ของทางเลือกที่มีมาเปรียบเทียบกับ โดยความแตกต่างของต้นทุนระหว่าง