

e-Book

การบัญชีเพื่อการจัดการ

Managerial Accounting



พศ.วันฤดี สุขสงวน
รศ.ดร.คณิตศร เทอดเผ่าพงศ์
ดร.ภัทรนัชชา โชติคุณากิตติ

การบัญชีเพื่อการจัดการ

MANAGERIAL ACCOUNTING

ผศ. วันฤดี สุขสงวน
รศ. ดร. คณิตสร เทอดเผ่าพงศ์
ดร. ภัทธณัชชา โชติคุณากิตติ



การบัญชีเพื่อการจัดการ

ผู้แต่ง

ผศ.วันฤดี สุขสงวน
เขียนบทที่ 1, 4, 7 และ 10
รศ. ดร. คณิตศร เทอดเผ่าพงศ์
เขียนบทที่ 2, 3 และ 5
ดร. ภักธรัชชา โชติคุณากิตติ
เขียนบทที่ 6, 8 และ 9

ข้อมูลทางบรรณานุกรมของหอสมุดแห่งชาติ
วันฤดี สุขสงวน.

การบัญชีเพื่อการจัดการ = MANAGERIAL ACCOUNTING. – ปทุมธานี :
คณะบัญชี มหาวิทยาลัยรังสิต
402 หน้า

1. การบัญชี. I. คณิตศร เทอดเผ่าพงศ์, ผู้แต่งร่วม. II. ภักธรัชชา โชติคุณากิตติ, ผู้แต่งร่วม. III. ชื่อเรื่อง.
657

ISBN (e-book) 978-616-604-177-4

พิมพ์ครั้งที่ 4

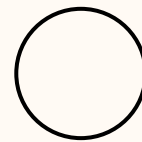
รูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ 2568
200 บาท

จัดทำโดย

ผศ.วันฤดี สุขสงวน คณะบัญชี มหาวิทยาลัยรังสิต
มีเฉลยแบบฝึกหัด และ Power Point สำหรับผู้สอน
ติดต่อโทร. 062-947-4915

สงวนลิขสิทธิ์

ห้ามลอกเลียนแบบไม่ว่าส่วนใดส่วนหนึ่งของหนังสือ
นอกจากได้รับอนุญาต



คำนำ

หนังสือการบัญชีเพื่อการจัดการเล่มนี้เขียนขึ้นมาเพื่อ ใช้ประกอบการเรียนการสอนใน
วิชาการบัญชีเพื่อการจัดการ ตามหลักสูตรปริญญาตรีและนอกจากนี้ยังเป็นการเผยแพร่ความรู้ไปสู่
สาธารณชนทั่วไปอีกด้วย

ในหนังสือเล่มนี้ได้อธิบายหลักการที่สำคัญเกี่ยวกับการใช้ประโยชน์จากข้อมูลทางการบัญชี
เพื่อการจัดการอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล เนื้อหาในแต่ละบทประกอบด้วยวัตถุประสงค์
ของการศึกษา บทนำ เนื้อหา สรุป และแบบฝึกหัดท้ายบท ภายหลังจากศึกษาหนังสือเล่มนี้ ท่านจะ
ตระหนักถึงคุณค่าของข้อมูล และความสำคัญของการตัดสินใจภายใต้ข้อมูลที่เหมาะสมตลอดจน
ท่านสามารถปฏิบัติงานในหน้าที่การวางแผน การควบคุมและการตัดสินใจได้อย่างถูกต้องและ
รวดเร็ว อันจะส่งผลให้ท่านประสบความสำเร็จในการบริหารงาน

คณะผู้เขียนหวังว่าหนังสือเล่มนี้จะเป็นประโยชน์ต่อนิสิต นักศึกษาและผู้สนใจทั่วไป
หากมีความดีที่เกิดขึ้นจากหนังสือเล่มนี้ คณะผู้เขียนขอมอบให้แก่ บิดา มารดา ครูบาอาจารย์ หาก
มีสิ่งใดขาดตกบกพร่องหรือผิดพลาดไปคณะผู้เขียนขอน้อมรับผิด และยินดีรับฟังความคิดเห็นจาก
ทุกท่าน เพื่อนำไปปรับปรุงแก้ไขในโอกาสต่อไป

คณะผู้เขียน
สิงหาคม 2568



สารบัญ

บทที่ 1 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการบัญชีบริหาร

วัตถุประสงค์ของการศึกษา	1
บทนำ	2
พื้นฐานการบัญชีบริหาร	2
แนวคิดต้นทุนการบริหาร	14
ต้นทุนการผลิตในงบการเงิน	17
พัฒนาการปัจจุบันในการบัญชีบริหาร	23
สรุป	24
แบบฝึกหัดท้ายบท	25

บทที่ 2 แนวความคิดต้นทุนและการประมาณต้นทุน

วัตถุประสงค์ของการศึกษา	38
บทนำ	39
ความสัมพันธ์ระหว่างพฤติกรรมต้นทุนและการประมาณต้นทุน	39
ต้นทุนคงที่	40
ต้นทุนคงที่เป็นช่วง	42
ต้นทุนผันแปร	44
ต้นทุนผันแปรเป็นช่วง	46
ต้นทุนผสม	47
การประมาณต้นทุน	48
วิธีสูง – ต่ำ	50
สรุป	61
แบบฝึกหัดท้ายบท	63

บทที่ 3 การบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ

วัตถุประสงค์ของการศึกษา	74
บทนำ	75
ระบบการบัญชีต้นทุน	76
ความจำเป็นในการใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรล่วงหน้า	78
เกณฑ์ที่ใช้ในการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรล่วงหน้า	79
การจัดการกับค่าใช้จ่ายการผลิตที่สูงไปหรือต่ำไป	81
อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรล่วงหน้าหลายอัตรา	92
บทสรุป	92
แบบฝึกหัดท้ายบท	94

บทที่ 4 การบัญชีต้นทุนช่วงการผลิต

วัตถุประสงค์ของการศึกษา	108
บทนำ	109
ลักษณะของระบบต้นทุนช่วงการผลิต	109
หน่วยเทียบสำเร็จรูป	117
ตัวอย่างซับซ้อนของการต้นทุนช่วงการผลิต	121
สรุป	127
แบบฝึกหัดท้ายบท	130

บทที่ 5 การปันส่วนต้นทุนและต้นทุนฐานกิจกรรม

วัตถุประสงค์ของการศึกษา	139
บทนำ	140
การปันส่วนต้นทุน	141
องค์ประกอบของการปันส่วนต้นทุน	142
วิธีการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต	144
ขั้นตอนการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม	154
ตัวอย่างการคำนวณต้นทุนการผลิตตามวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม	156
ปัญหาที่พบและข้อจำกัดของการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม	161
บทสรุป	161
แบบฝึกหัดท้ายบท	163

บทที่ 6 งบประมาณ

วัตถุประสงค์ของการศึกษา	179
บทนำ	180
ความหมายของงบประมาณ	180
วัตถุประสงค์ของงบประมาณ	180
ประโยชน์ของงบประมาณ	181
งบประมาณหลัก	182
งบประมาณหลักของธุรกิจอุตสาหกรรม	182
การจัดทำงบประมาณดำเนินงาน	184
การจัดทำงบประมาณการเงิน	197
งบประมาณการดำเนินงานของธุรกิจพาณิชย์กรรม	209
บทสรุป	210
แบบฝึกหัดท้ายบท	211

บทที่ 7 ต้นทุนมาตรฐานและงบประมาณยืดหยุ่น

วัตถุประสงค์ของการศึกษา	225
บทนำ	226
ความหมาย	226
การกำหนดต้นทุนมาตรฐาน	227
ประโยชน์ของต้นทุนมาตรฐาน	228
การวิเคราะห์ผลแตกต่าง	229
งบประมาณยืดหยุ่น	240
ค่าใช้จ่ายการผลิต	250
สรุป	258
แบบฝึกหัดท้ายบท	258

บทที่ 8 การบัญชีต้นทุนผันแปร

วัตถุประสงค์ของการศึกษา	283
บทนำ	284
การคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์	284
การรายงานต้นทุนในงบกำไรขาดทุนภายใต้วิธีคิดเข้างานและผันแปร	284
การแสดงงบกำไรขาดทุนภายใต้วิธีผันแปรและคิดเข้างาน	286
การเปรียบเทียบต้นทุนขาย สินค้าคงเหลือ และต้นทุนจวดเวลา	289
ความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยผลิต หน่วยขาย และความแตกต่างของกำไร	290
ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงของหน่วยผลิต	297
ข้อดีของวิธีต้นทุนผันแปร	300
บทสรุป	301
แบบฝึกหัดท้ายบท	302

บทที่ 9 การวิเคราะห์ต้นทุน จำนวน กำไร

วัตถุประสงค์ของการศึกษา	308
บทนำ	309
การวิเคราะห์ต้นทุน จำนวน กำไร	309
ข้อสมมติฐานในการวิเคราะห์ต้นทุน จำนวน กำไร	309
กำไรส่วนเกิน	310
การวิเคราะห์จุดคุ้มทุน	312
ผลของการเปลี่ยนแปลงของปัจจัยที่มีต่อจุดคุ้มทุน	316
การวิเคราะห์กำไรตามเป้าหมาย	319
ส่วนที่เกินความปลอดภัย	322
การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนของสินค้าหลายชนิด	324
ความเสี่ยงการดำเนินงาน	325
บทสรุป	328
แบบฝึกหัดท้ายบท	329

บทที่ 10 การใช้ข้อมูลในการตัดสินใจระยะสั้น

วัตถุประสงค์ของการศึกษา	340
บทนำ	341
ความหมาย	341
ต้นทุนทางบัญชีกับต้นทุนที่มีความหมายต่อการตัดสินใจ	342
ข้อมูลที่ใช้ในการตัดสินใจ	342
ต้นทุนที่ไม่มีความหมายต่อการตัดสินใจ	346
ขั้นตอนในการพิจารณาตัดสินใจ	349
ขั้นตอนในการตัดสินใจ 6 ขั้นตอน	350
วิธีวิเคราะห์เพื่อการตัดสินใจ	350
ประเภทของการตัดสินใจ	351
สรุป	372

บทที่ 1

ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับการบัญชีบริหาร

(Introduction to Managerial Accounting)



1.1 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

เมื่อศึกษาบทนี้จบท่านสามารถ

1. อธิบายลักษณะความแตกต่างของการบัญชีบริหารกับการบัญชีการเงิน
2. ระบุหน้าที่ของการบริหาร
3. ให้คำจำกัดความประเภทของต้นทุนการผลิต
4. แสดงความแตกต่างของต้นทุนผลิตภัณฑ์กับต้นทุนสำหรับงวดเวลา
5. อธิบายความแตกต่างของงบกำไรขาดทุนสำหรับกิจการพาณิชยกรรมและกิจการอุตสาหกรรม
6. ชี้ให้เห็นองค์ประกอบของต้นทุนสินค้าที่ผลิต
7. อธิบายความแตกต่างของงบฐานะการเงินสำหรับกิจการพาณิชยกรรมและกิจการอุตสาหกรรม

1.2 บทนำ

บทนี้มุ่งเน้นความรู้ความเข้าใจในกิจการอุตสาหกรรมที่ผลิตสินค้าขึ้นมาจำหน่าย ต้นทุนการผลิต ได้แก่ ต้นทุนวัตถุดิบ ค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายการผลิต ตลอดจนการคำนวณหาผลกำไรขาดทุน

ในวิชาการบัญชีการเงินหรือการบัญชีภายนอก (External accounting) ได้ศึกษารูปแบบและเนื้อหาของงบการเงินเช่น งบฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน และงบกระแสเงินสด ที่นำเสนอต่อผู้ใช้ภายนอก เช่น ผู้ลงทุน เจ้าของและเจ้าหนี้ งบการเงินเป็นผลผลิตหลักของการบัญชีการเงิน

ในหนังสือเล่มนี้เป็นวิชาการบัญชีบริหาร หรือการบัญชีภายใน (Internal accounting) จึงศึกษาถึง ความหมายของการบัญชีบริหาร การเปรียบเทียบกับบัญชีการเงิน จรรยาบรรณของนักบัญชีบริหาร แนวคิดต้นทุนบริหาร ต้นทุนการผลิต การพัฒนาการปัจจุบันในการบัญชีบริหาร และการจัดทำงบการเงิน ซึ่งเป็นผลผลิตหลักของการบัญชีบริหาร เพื่อเสนอต่อผู้ใช้ภายในคือ ผู้บริหาร ผู้จัดการ พนักงาน และเจ้าหน้าที่

ท่านเคยคิด และตั้งคำถามกับตัวเองมั้ยว่า ตัวเลขในงบต้นทุนสินค้าที่ผลิตสำเร็จ และกำไรขาดทุน ทำอย่างไร จัดทำจากข้อมูลใดบ้าง และกำลังเล่าเรื่องอะไรให้ผู้บริหารฟังอยู่ หากได้ทำการศึกษาในหัวข้อต่อไป จะพบว่าการบัญชีบริหาร ไม่ใช่เรื่องของการบันทึกตัวเลขเท่านั้น แต่เป็นเรื่องของการใช้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการวางแผน และตัดสินใจ หัวข้อต่อไปนี้ไปจะตอบคำถามที่ท่านสงสัยได้อย่างชัดเจน โปรดอ่านหัวข้อถัดไป

1.3 พื้นฐานการบัญชีบริหาร (Managerial accounting basics)

การบัญชีบริหาร (Managerial accounting) หรือการบัญชีการจัดการ (Management accounting) เป็นสาขาหนึ่งของการบัญชีซึ่งให้ข้อมูลหรือข่าวสารหรือสารสนเทศทางการเงินและเศรษฐกิจ แก่ผู้บริหาร และผู้ใช้อื่นภายในของกิจการ เป็นระบบข้อมูลภายในที่สนับสนุนการตัดสินใจของผู้บริหาร โดยเน้นการวางแผน ควบคุม และวัดผลเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการปฏิบัติงานภายในองค์กร ความหมายของการบัญชีบริหาร

การบัญชีบริหาร หมายถึง หน้าที่และระบบที่จัดเตรียมข้อมูลทางการเงินและไม่ใช้การเงิน เพื่อสนับสนุนการตัดสินใจภายในองค์กร ซึ่งแตกต่างจากบัญชีการเงินที่มุ่งรายงานต่อผู้ใช้นอกองค์กร การบัญชีบริหารเป็น “เครื่องมือสนับสนุนการตัดสินใจที่หลากหลาย” สำหรับองค์กรทั้งในเชิงกลยุทธ์ และปฏิบัติการ (Pedroso และ Gomes, 2024)

สมาคมนักบัญชีบริหารของประเทศสหรัฐอเมริกาได้ให้คำจำกัดความของการบัญชีบริหารไว้ดังนี้

“การบัญชีบริหาร เป็นกระบวนการของการระบุ การวัดมูลค่า การสะสม การวิเคราะห์ การจัดทำ การแปลความ และการติดต่อสื่อสารข้อมูลทางการเงิน (และไม่ใช่ทางการเงิน) ซึ่งใช้โดยผู้บริหารเพื่อวางแผน ประเมินและควบคุมภายในองค์กร และเพื่อให้มั่นใจว่าทรัพยากรขององค์กรได้นำไปใช้และเก็บรักษาไว้อย่างเหมาะสม”

ต่อไปจะอธิบายความหมายของแต่ละคำในคำจำกัดความข้างต้นดังนี้

- **การระบุ (Identification)** หมายถึง การรับรู้และการประเมินรายการทางธุรกิจและเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจอื่นสำหรับการปฏิบัติทางการบัญชีที่เหมาะสม
- **การวัดมูลค่า (Measurement)** หมายถึง การวัดหรือระบุออกมาเป็นจำนวนเชิงปริมาณ รวมทั้งการกะประมาณรายการทางธุรกิจและเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจอื่นซึ่งได้เกิดขึ้นหรือพยากรณ์ว่าจะเกิดขึ้น
- **การสะสม (Accumulation)** หมายถึง แนวทางที่เป็นระเบียบและสม่ำเสมอในการจดบันทึกและจัดประเภทรายการทางธุรกิจและเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจอื่นอย่างเหมาะสม
- **การวิเคราะห์ (Analysis)** หมายถึง การค้นหาเหตุผลสำหรับกิจกรรมที่รายงานและความสัมพันธ์ระหว่างเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจกับสถานการณ์ต่างๆ
- **การจัดทำและการแปลความ (Preparation and Interpretation)** หมายถึง การประสานกันอย่างมีความหมายของการบัญชีและ/หรือข้อมูลการวางแผนเพื่อให้ข้อมูลนำเสนออย่างเป็นขั้นตอน รวมทั้งข้อสรุปที่ได้จากข้อมูลเหล่านี้
- **การติดต่อสื่อสาร (Communication)** หมายถึง การรายงานข้อมูลที่เกี่ยวข้องแก่ผู้บริหารและบุคคลอื่นเพื่อการใช้ภายในและภายนอก
- **การวางแผน (Planning)** หมายถึง การระบุจำนวนและการแปลความผลกระทบจากรายการและเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจที่ได้วางแผนไว้ภายในองค์กร การวางแผนครอบคลุมถึงหน้าที่เกี่ยวกับกลยุทธ์ เทคนิค และการปฏิบัติงาน นักบัญชีบริหารต้องใช้ข้อมูลอดีตเชิงปริมาณและข้อมูลกะประมาณในอนาคตเพื่อช่วยในการวางแผน
- **การประเมิน (Evaluating)** หมายถึง การใช้ดุลยพินิจกับเหตุการณ์ที่คาดหมายและที่เกิดขึ้นจริงในอดีต และช่วยให้เลือกทางเลือกที่ดีที่สุดได้ การประเมินรวมถึงการแปลงข้อมูลไปสู่แนวโน้มและความสัมพันธ์ นักบัญชีบริหารต้องติดต่อสื่อสารอย่างมีประสิทธิภาพและทันทีเกี่ยวกับข้อสรุปที่ได้จากการวิเคราะห์

- **การควบคุม (Controlling)** หมายถึงการทำให้มั่นใจข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมและทรัพยากรขององค์กรนั้นถูกต้องและสุจริต การติดตามและการวัดผลการปฏิบัติงานและการกระตุ้นให้เกิดการปรับปรุงแก้ไขเพื่อปรับกิจกรรมไปสู่สิ่งที่ต้องการ นักบัญชีบริหารให้ข้อมูลแก่ผู้บริหารระดับสูงที่ปฏิบัติงานในแต่ละหน้าที่ซึ่งเป็นผู้ใช้ข้อมูลเพื่อให้บรรลุผลการปฏิบัติงานที่ต้องการ

ดังนั้นการบัญชีบริหารประกอบด้วยเทคนิคและขั้นตอนทางการบัญชีเพื่อรวบรวมและรายงานข้อมูลเกี่ยวกับการเงิน การผลิต และการตลาดให้ตอบสนองความต้องการของผู้บริหารภายในกิจการ

กิจกรรมซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการบัญชีบริหารประกอบด้วย

- การอธิบายต้นทุนการผลิตและต้นทุนที่ไม่ใช่การผลิต ตลอดจนการแสดงรายการต้นทุนดังกล่าวในงบการเงิน
- การกำหนดพฤติกรรมของต้นทุนและค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดการเปลี่ยนแปลงระดับกิจกรรม และการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของต้นทุน-ปริมาณ-กำไร ภายในกิจการ
- การคำนวณหาต้นทุนการผลิตผลิตภัณฑ์หรือต้นทุนการให้บริการ
- การช่วยการบริหารในการวางแผนกำไรและการจัดทำและใช้แผนในรูปของงบประมาณ
- การให้หลักเกณฑ์เพื่อการควบคุมต้นทุนและค่าใช้จ่ายโดยการเปรียบเทียบผลงานจริงกับวัตถุประสงค์ที่ได้วางแผนไว้และต้นทุนมาตรฐาน
- การวัดผลการปฏิบัติงานของกิจการโดยรวมและจำแนกตามส่วนงาน
- การสะสมและการใช้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องเพื่อการตัดสินใจของฝ่ายบริหารทั้งระยะสั้นและระยะยาว
- การจัดทำและการแปลความข้อมูลเกี่ยวกับความสามารถในการก่อให้เกิดเงินสด

การบัญชีบริหารสามารถนำไปประยุกต์ใช้ได้กับธุรกิจทุกประเภท ไม่ว่าจะเป็นธุรกิจหรือกิจการให้บริการ กิจการพาณิชย์กรรม (ซื้อสินค้ามาและขายสินค้าไป) และกิจการอุตสาหกรรม(ผลิตสินค้าขึ้นมาและขายสินค้าไป) และใช้ได้กับธุรกิจทุกรูปแบบไม่ว่าร้านค้าเจ้าของคนเดียว ห้างหุ้นส่วนและบริษัท นอกจากนี้การบัญชีบริหารยังเป็นที่ต้องการของกิจการที่ไม่ได้แสวงหากำไร รวมทั้งกิจการที่แสวงหากำไร (หรือธุรกิจ) ด้วย

ประวัติโดยสรุปของการบัญชีบริหาร

การคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product costing) และการบัญชีบริหารที่ใช้ในศตวรรษที่ 20 ส่วนใหญ่พัฒนาขึ้นในปี ค.ศ. 1880 ถึง ปี ค.ศ. 1925 การพัฒนาเริ่มแรก (ปี ค.ศ. 1914) จะเริ่มจากการคิดคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ เพื่อติดตามกำไรของผลิตภัณฑ์แต่ละรายการและใช้ข้อมูลนี้เป็นการ

ตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ ในปี ค.ศ. 1925 ต้นทุนผลิตภัณฑ์ลดความสำคัญลงไป แต่หันไปสนใจต้นทุนสินค้าคงเหลือ (Inventory costing) โดยการคิดต้นทุนการผลิตเข้าไปในผลิตภัณฑ์เพื่อเสนอรายงานต่อบุคคลภายนอก

การรายงานทางการเงินมีอิทธิพลอย่างมากต่อการออกแบบระบบการบัญชีต้นทุน ผู้บริหารและกิจการต้องยอมรับข้อมูลต้นทุนเฉลี่ยของผลิตภัณฑ์แต่ละรายการ โดยไม่มีข้อมูลต้นทุนที่ถูกต้องและรายละเอียดของผลิตภัณฑ์แต่ละรายการ ถ้ากิจการมีผลิตภัณฑ์ที่คล้ายคลึงกันซึ่งใช้ทรัพยากรในอัตราเดียวกันแล้วการใช้ข้อมูลต้นทุนเฉลี่ยเป็นการเหมาะสม แต่ถ้ากิจการมีผลิตภัณฑ์ที่แตกต่างกันความต้องการใช้ข้อมูลต้นทุนที่ถูกต้องมากขึ้นอาจต้องเสียค่าใช้จ่ายในการประมวลผลที่สูงขึ้นซึ่งกิจการส่วนใหญ่จะมีระบบต้นทุนที่ละเอียดมากขึ้นซึ่งเสียค่าใช้จ่ายสูงกว่าผลประโยชน์ที่ได้รับ

ความพยายามในการใช้ประโยชน์ของระบบต้นทุนดั้งเดิมเริ่มต้นในปี ค.ศ. 1950 ถึง 1960 โดยพยายามปรับปรุงระบบเพื่อให้ข้อมูลทางการเงินมากกว่าการจัดทำข้อมูลชุดใหม่ซึ่งแยกต่างหากจากระบบการรายงานภายนอก

ในปี ค.ศ. 1980 ถึง 1990 คนส่วนใหญ่ตระหนักดีว่าการบัญชีบริหารดั้งเดิมไม่สามารถตอบสนองความต้องการของฝ่ายบริหารได้ บางคนกล่าวว่าการบัญชีบริหารที่เป็นอยู่ล้าสมัยและไร้ประโยชน์ ต้นทุนผลิตภัณฑ์และข้อมูลที่มีรายละเอียดและประโยชน์มากขึ้นจะช่วยให้ผู้บริหารปรับปรุงคุณภาพ ความสามารถในการผลิต และลดต้นทุน การพัฒนาระบบการบัญชีบริหารเกิดจากความต้องการของสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจปัจจุบันที่เปลี่ยนแปลงไป

การเปรียบเทียบการบัญชีบริหารกับการบัญชีการเงิน (Comparison of managerial and financial accounting)

เมื่อเปรียบเทียบการบัญชีบริหารกับการบัญชีการเงินแล้ว พบว่ามีทั้งลักษณะที่คล้ายกันและแตกต่างกัน

ลักษณะที่คล้ายกันที่สำคัญคือ ทั้งการบัญชีบริหารและการบัญชีการเงินต่างเป็นสาขาหนึ่งของการบัญชี ซึ่งเกี่ยวข้องกับเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจของกิจการ ดังนั้นกลุ่มผู้ที่มีความสนใจในข้อมูลที่เกี่ยวข้องกันหรือใช้ข้อมูลจากระบบข้อมูลร่วมกัน ตัวอย่างเช่น การคำนวณหาต้นทุนการผลิตของผลิตภัณฑ์ต่อหน่วยเป็นส่วนหนึ่งของการบัญชีบริหาร ตรงกันข้าม การรายงานต้นทุนการผลิตของผลิตภัณฑ์รวมและต้นทุนขายรวมเป็นส่วนหนึ่งของการบัญชีการเงิน นอกจากนี้ทั้งการบัญชีบริหารและการบัญชีการเงินต้องให้สารสนเทศซึ่งเป็นผลลัพธ์ของกิจกรรมทางเศรษฐกิจของกิจการที่สามารถวัดมูลค่าออกมาได้เป็นตัวเลขและสื่อสารสารสนเทศนั้นไปยังผู้ใช้ที่สนใจเพื่อวิเคราะห์และตัดสินใจ ความต้องการใช้ข้อมูลหรือสารสนเทศที่หลากหลายของผู้ใช้ที่หลากหลายเป็นความ

รับผิดชอบของการบัญชีทั้งสองสาขานี้ที่จะต้องตอบสนอง หรือกล่าวสั้นๆ ได้ว่า ข้อมูลที่แตกต่างกัน
 สำหรับวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกัน (Different information for different purposes)
 ลักษณะที่แตกต่างที่สำคัญของการบัญชีบริหารกับการบัญชีการเงินสรุปได้ดังนี้



Financial Accounting



Managerial Accounting

ข้อพิจารณา	การบัญชีบริหาร	การบัญชีการเงิน
1. ผู้ใช้ข้อมูลเบื้องต้นของรายงาน	ผู้ใช้ภายใน เช่น พนักงาน หัวหน้าแผนก ผู้จัดการและผู้บริหารระดับสูงภายในกิจการ ผู้ใช้กลุ่มเล็ก เฉพาะเจาะจงและเป็นที่รู้จัก	ผู้ใช้ภายนอกเช่น เจ้าของ เจ้าหนี้และหน่วยงานกำกับดูแล ผู้ใช้กลุ่มใหญ่ เป็นการทั่วไป และไม่เป็นที่รู้จัก รวมทั้งผู้ภายใน
2. ประเภทและความถี่ของรายงาน	รายงานภายใน จัดทำขึ้นตามความต้องการใช้รายงาน ส่วนใหญ่เป็นรายสัปดาห์ หรือรายเดือน และรายงานทันทีเมื่อสิ้นงวดเวลา	งบการเงิน จัดทำขึ้นเป็นรายไตรมาส หรือรายปี และใช้เวลาในการจัดทำและรายงานภายหลังสิ้นงวดเวลาเป็นสัปดาห์ หรือเป็นเดือน

ข้อพิจารณา	การบัญชีบริหาร	การบัญชีการเงิน
3. วัตถุประสงค์ของรายงาน	เพื่อให้สารสนเทศที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะสำหรับผู้ใช้ โดยเฉพาะภายในสำหรับการตัดสินใจเฉพาะเรื่อง ส่วนใหญ่เป็นเรื่องการวางแผนและการควบคุม	เพื่อให้สารสนเทศที่มีวัตถุประสงค์ทั่วไปสำหรับผู้ใช้ทั้งหมดสำหรับการตัดสินใจหลายเรื่อง
4. เนื้อหาของรายงาน	แสดงข้อมูลรายละเอียดแต่ละส่วนงานของกิจการและมีรายละเอียดมาก อาจจะรวมถึงสารสนเทศทุกประเภทที่เกี่ยวข้องนอกเหนือจากระบบบัญชี	แสดงข้อมูลสรุปของกิจการโดยรวมและมีรายละเอียดน้อย จำกัดเฉพาะสารสนเทศจากระบบบัญชีเท่านั้น
5. มาตรฐานการรายงาน	สัมพันธ์กับเรื่องที่กำลังตัดสินใจ และรูปแบบยืดหยุ่น ไม่มีกฎเกณฑ์แน่นอนตายตัว	เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (ที่มีกฎเกณฑ์แน่นอนตายตัว)
6. การตรวจสอบรายงาน	ไม่มีการตรวจสอบอิสระ	มีการตรวจสอบอิสระประจำปีโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
7. หน่วยวัดของข้อมูล	จำนวนเงินในอดีตหรืออนาคต จำนวนหน่วยทางกายภาพ เช่น จำนวนชั่วโมง	จำนวนเงินในอดีต
8. ลักษณะของข้อมูล	เป็นข้อมูลทางการเงินและไม่ใช้การเงินซึ่งมุ่งเน้นอนาคต วัตถุประสงค์เพื่อการตัดสินใจ ใช้ดุลยพินิจเพื่อการวางแผน ใช้การกะประมาณ	เป็นข้อมูลทางการเงินซึ่งมุ่งเน้นอดีตเกิดขึ้นจริงแล้ว ไม่ใช้ดุลยพินิจ (เพื่อให้เกิดความเที่ยงธรรม)
9. ความจำเป็นต้องมี	เป็นทางเลือกที่จะมีหรือไม่มีก็ได้	เป็นการบังคับต้องมีตามกฎหมาย

ข้อพิจารณา	การบัญชีบริหาร	การบัญชีการเงิน
10. โครงสร้างพื้นฐาน	เปลี่ยนไปตามวัตถุประสงค์ของ การใช้ข้อมูล	สมการบัญชี : สินทรัพย์ = หนี้สิน + ทุน
11. ภาระผูกพันที่อาจเป็นไป ได้ต่อบุคคลภายนอก	แทบจะไม่มีเลย	มีมาก

การบัญชีบริหารกับการบัญชีต้นทุน(Management accounting and cost accounting)

การบัญชีการเงินให้ข้อมูลเชิงปริมาณเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปในรูปของงบการเงิน ในงบการเงินจะมีข้อมูลต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์อยู่ 2 รายการคือ สินค้าคงเหลือในงบฐานะการเงิน และต้นทุนขายในงบกำไรขาดทุน ต้นทุนของผลิตภัณฑ์จะมีการคำนวณหาขึ้นมาโดยนักบัญชีต้นทุน (Cost accountant) เรียกว่า การคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product costing)

นักบัญชีต้นทุนมีหน้าที่คำนวณหาต้นทุนผลิตภัณฑ์ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการบัญชีการเงิน แล้วยังมีหน้าที่ช่วยผู้บริหารในการวางแผนและควบคุมซึ่งเป็นทั้งหมดของการบัญชีบริหารด้วย แสดงความสัมพันธ์ของการบัญชีการเงิน การบัญชีบริหารและการบัญชีต้นทุนได้ดังนี้



รูปที่ 1 ความสัมพันธ์ของบัญชีการเงิน บัญชีบริหาร และบัญชีต้นทุน

มาตรฐานจรรยาบรรณสำหรับนักบัญชีบริหาร (Ethical standards for managerial accountants)

นักบัญชีบริหาร (Management accountant) ควรตระหนักดีว่า เขามีพันธะผูกพันทางจรรยาบรรณต่อกิจการและสาธารณะชน สมาคมนักบัญชีบริหารของประเทศสหรัฐอเมริกา (The institute of management accountants หรือเรียกย่อๆ ว่า IMA) ได้พัฒนามาตรฐานจรรยาบรรณขึ้น เรียกว่ามาตรฐานของจรรยาบรรณที่พึงปฏิบัติสำหรับนักบัญชีบริหาร (Standards of ethical conduct of management accountants) เพื่อให้แนวทางแก่นักบัญชีบริหารรับอนุญาต (Certified management accountant = CMA) ในการปฏิบัติงานตามหน้าที่ของตน

มาตรฐานจรรยาบรรณนี้ได้แบ่งความรับผิดชอบของนักบัญชีบริหารไว้เป็น 4 ด้านคือ (1) ความรู้ความสามารถและความชำนาญงาน (Competence) (2) ความลับ (Confidentiality) (3) ความซื่อสัตย์สุจริต (Integrity) และ (4) ความเที่ยงธรรม (Objectivity) มาตรฐานจรรยาบรรณนี้ได้กำหนดให้นักบัญชีบริหารห้ามปฏิบัติฝ่าฝืนหรือสมรู้ร่วมคิดหรือยินยอมให้ผู้อื่นภายในกิจการปฏิบัติฝ่าฝืนมาตรฐานจรรยาบรรณนี้

มาตรฐานของจรรยาบรรณของนักบัญชีบริหารประกอบด้วย

1. ความรู้ความสามารถและความชำนาญงาน

นักบัญชีบริหารมีความรับผิดชอบต่อ

- รักษาระดับของความรู้ความสามารถและความชำนาญงานทางวิชาชีพไว้อย่างเหมาะสม โดยการพัฒนาความรู้และทักษะอย่างต่อเนื่องสม่ำเสมอ
- ปฏิบัติหน้าที่วิชาชีพตามกฎหมาย ข้อบังคับและมาตรฐานทางการปฏิบัติงาน
- จัดทำรายงานที่สมบูรณ์และชัดเจน และให้ข้อเสนอแนะภายหลังการวิเคราะห์อย่างเหมาะสมในข้อมูลที่เกี่ยวข้องและน่าเชื่อถือ

2. ความลับ

นักบัญชีบริหารมีความรับผิดชอบต่อ

- ละเว้นจากการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับที่ได้รับมาจากการปฏิบัติงาน เว้นแต่จะได้รับอนุญาต หรือกฎหมายกำหนดไว้
- แจ้งผู้ได้บังคับบัญชาให้คำนึงถึงความลับของข้อมูลที่ได้รับมาจากการปฏิบัติงานและกำกับดูแลกิจกรรมของผู้ได้บังคับบัญชาเพื่อให้มั่นใจว่าสามารถรักษาความลับได้
- ละเว้นจากการใช้หรือปรากฏว่าได้ใช้ข้อมูลที่เป็นความลับที่ได้รับมาจากการปฏิบัติงาน อย่างไรก็ตามจรรยาบรรณหรือผิดกฎหมายไม่ว่าจะเป็นประโยชน์ต่อตนเองหรือผู้อื่น

3. ความซื่อสัตย์สุจริต

นักบัญชีบริหารมีความรับผิดชอบต่อการ

- หลีกเลี่ยงความขัดแย้งทางผลประโยชน์ที่เกิดขึ้นจริงหรือปรากฏ และแนะนำบุคคลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดซึ่งอาจก่อให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ได้
- ละเว้นจากการเข้าร่วมกิจกรรมใดๆ ซึ่งอาจก่อให้เกิดอคติต่อความสามารถในการปฏิบัติหน้าที่อย่างมีจรรยาบรรณ
- ปฏิเสธของขวัญ ของรางวัลหรือของกำนัลใดๆ ซึ่งอาจมีสิทธิหรือปรากฏว่ามีอิทธิพลต่อการปฏิบัติงาน
- หลีกเลี่ยงจากการกระทำใดๆ ทั้งทางตรงและทางอ้อมที่จะเป็นอุปสรรคต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์การอย่างถูกต้องตามกฎหมายและธรรมเนียมคลองธรรม
- รับรู้และแจ้งข้อจำกัดทางวิชาชีพหรือข้อจำกัดอื่นซึ่งอาจมีผลกระทบต่อดุลยพินิจหรือการปฏิบัติงานให้สำเร็จ
- แจ้งข้อมูล ดุลยพินิจและความเห็นทางวิชาชีพทั้งที่ดีและไม่ดี
- หลีกเลี่ยงจากการเข้าไปเกี่ยวข้องหรือสนับสนุนกิจกรรมใดๆ ที่นำมาซึ่งความเสียหายต่อเกียรติศักดิ์วิชาชีพ

4. ความเที่ยงธรรม

นักบัญชีบริหารมีความรับผิดชอบต่อการ

- แจ้งข้อมูลอย่างถูกต้องและเที่ยงธรรม
- เปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดอย่างเต็มที่ ซึ่งมีอิทธิพลต่อผู้ใช้และทำให้ผู้ใช้เข้าใจรายงาน ข้อสังเกตและข้อเสนอแนะที่น่าเสนอได้

หน้าที่ของการบริหาร (Management function)

ผู้บริหารของกิจการปฏิบัติหน้าที่หลัก 3 ประการคือ

1. การวางแผน (Planning)
2. การสั่งการและการจูงใจ (Directing and motivating)
3. การควบคุม (Controlling)

ในการปฏิบัติหน้าที่ทั้งสามประการดังกล่าว ผู้บริหารต้องตัดสินใจ (Decision making) ซึ่งจะมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการ

การวางแผน กำหนดให้ผู้บริหารมองไปข้างหน้าและกำหนดวัตถุประสงค์ซึ่งแตกต่างกันไป เช่น ถ้าในระยะสั้นสูงสุด อัตราส่วนแบ่งครองตลาดสูงสุด การรักษาความมั่นคงในการป้องกันสิ่งแวดล้อม เป็นพิษ และโครงการตอบแทนสังคม วัตถุประสงค์ที่สำคัญของผู้บริหารคือ การเพิ่มมูลค่าให้แก่

กิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมดูแล มูลค่าของกิจการมักวัดโดยใช้ราคาตลาดของหุ้นสามัญของบริษัท และโดยใช้ราคาขายกิจการ จากวัตถุประสงค์จะช่วยให้กำหนดกิจกรรมที่จะกระทำในอนาคตได้

การสั่งการและการจูงใจ เกี่ยวข้องกับการประสานกิจกรรมหลากหลายของกิจการและทรัพยากรมนุษย์เพื่อให้เกิดการปฏิบัติงานเป็นไปอย่างราบรื่น หน้าที่สัมพันธ์กับการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์และแผนงานที่ได้ไว้แล้ว กิจการส่วนใหญ่จัดทำผังการจัดองค์กร (Organization charts) เพื่อแสดงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมและการมอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบภายในกิจการ

การควบคุม เป็นขบวนการติดตามและประเมินผลเพื่อรักษากิจกรรมของกิจการที่เกิดขึ้นจริงให้อยู่ในแนวทางที่ได้กำหนดไว้ ในการควบคุมการปฏิบัติงาน ผู้บริหารจะพิจารณาว่าวัตถุประสงค์ที่ได้วางแผนไว้แล้วสามารถบรรลุได้หรือไม่ และการเปลี่ยนแปลงอะไรที่จำเป็นเมื่อพบความแตกต่างไปจากวัตถุประสงค์ที่ได้วางไว้



รูปที่ 2 แสดงหน้าที่ของการบริหาร

บทบาทของนักบัญชีบริหารกับบทบาทของผู้บริหารในหน้าที่ของการบริหารมีดังนี้

หน้าที่ของการบริหาร	บทบาทของนักบัญชีบริหาร	บทบาทของผู้บริหาร
1. การวางแผน	1. จัดทำแผนงานและผลลัพธ์ที่พยากรณ์ไว้	1. เลือกทางเลือกที่ดีที่สุดใช้เป็นแผนงาน
2. การสั่งการและการจูงใจ	2. บันทึกผลลัพธ์จริงที่เกิดขึ้น	2. ดำเนินการตามแผนงาน
3. การควบคุม	3. เปรียบเทียบผลลัพธ์จริงกับผลลัพธ์ที่พยากรณ์ไว้ วิเคราะห์ผลต่าง หาสาเหตุเสนอแนวทางปรับปรุงแก้ไข	3. ประเมินประสิทธิผลและประสิทธิภาพของการดำเนินงาน สั่งการแก้ไขแผนงาน หรือ การดำเนินงาน

กระบวนการบริหารจัดการ (Management Workflow)



การจัดทำรายงานการบัญชีบริหาร (Management accounting report preparation)

นักบัญชีบริหารต้องจัดทำรายงานการบัญชีบริหารเพื่อนำเสนอต่อผู้บริหาร ในรายงานดังกล่าวควรให้ข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร

การจัดทำรายงานการบัญชีบริหารที่ประสบความสำเร็จประกอบด้วย 4 ประเด็นคือ **ทำไม (Why) ใคร (Who) อะไร (What) และเมื่อใด (When)** เรียกกรรวมว่า **4 w's**

- **ทำไม** นักบัญชีบริหารควรทราบถึงวัตถุประสงค์ของรายงานและควรเขียนไว้ให้ชัดเจน ในรายงาน ตลอดจนการมุ่งเน้นวัตถุประสงค์ดังกล่าว
- **ใคร** นักบัญชีบริหารควรระบุถึงผู้รับรายงาน ใช้การสื่อสารในระดับที่เหมาะสมกับ ความรู้ความเข้าใจในประเด็นและข้อมูลทางบัญชีของผู้รับรายงาน รายงานที่มีข้อมูล รายละเอียดมากอาจเหมาะสมกับหัวหน้าแผนก แต่รายงานที่มีข้อมูลสรุปสั้นกระชับรัด อาจเหมาะสมกับกรรมการผู้จัดการหรือประธานบริษัท
- **อะไร** - ข้อมูลอะไรที่ต้องการ นักบัญชีบริหารควรเลือกข้อมูลที่เกี่ยวข้องและรู้จักแหล่งของข้อมูลซึ่งอาจมาจากเอกสารหรือการสัมภาษณ์ผู้บริหารและลูกจ้างที่เกี่ยวข้อง
 - วิธีการนำเสนออะไรที่ดีที่สุด นักบัญชีบริหารควรพัฒนาวิธีการนำเสนอที่มีประสิทธิภาพที่สุด ข้อมูลควรเกี่ยวข้องและง่ายต่อการอ่านและเข้าใจ เช่น การใช้แผนภาพ แผนภูมิ กราฟ เพื่อแสดงข้อมูลทางบัญชี

- **เมื่อใด** นักบัญชีบริหารควรทราบวันและเวลาที่ใช้รายงาน ต้องพยายามเสนอรายงานให้ทันเวลา ถึงแม้ว่าข้อมูลอาจจะไม่ถูกต้องสมบูรณ์ เพราะว่าการเร่งด่วนของความ ต้องการใช้รายงานอาจลดความถูกต้องของข้อมูลลงไป

ข้อสังเกตทั่วไปของการบัญชีบริหาร (General observation on management accounting)

ก่อนที่จะเร่ร่อนศึกษาลงไปในรายละเอียด เราควรทราบถึงข้อสังเกตทั่วไปบางประการเกี่ยวกับ ลักษณะและการใช้ข้อมูลการบัญชีบริหารดังนี้

- **ตัวเลขที่แตกต่างกันสำหรับวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกัน (Different numbers for different purposes)** ในสถานการณ์ที่แตกต่างกัน ตัวเลขที่คำนวณขึ้นภายใต้วิชาคณิตศาสตร์จะมีเพียงตัวเลขเดียว แต่ภายใต้วิชาการบัญชีจะมีตัวเลขหลายตัวเปลี่ยนไปตาม วัตถุประสงค์ในการใช้ข้อมูล

ตัวอย่างเช่น คำว่าต้นทุน มีหลากหลายความหมาย ขึ้นอยู่กับว่าเป็นต้นทุนอะไรเช่นต้นทุน อดีต ต้นทุนมาตรฐาน ต้นทุนผันแปร ต้นทุนที่แตกต่างกัน ต้นทุนโอกาสที่เสียไป ต้นทุนเต็มที่หรืออื่นๆ

ต้นทุนแต่ละตัวมีความหมายที่ต่างกันและมีตัวเลขจำนวนเงินที่ต่างกัน เพื่อนำไปใช้ในวัตถุประสงค์ที่ต่างกัน

- **ตัวเลขทางการบัญชีเป็นเพียงการกะประมาณ (Accounting number are approximations)** ในการวัดมูลค่าทางการบัญชี ตัวเลขที่วัดได้เป็นเพียงการกะประมาณขึ้นไม่ใช่จำนวนเงินที่ถูกต้องเที่ยงตรงแน่นอน ระดับของการกะประมาณจะเพิ่มสูงขึ้นเมื่อตัวเลขดังกล่าวใช้เพื่อการวางแผน เพราะว่าจำเป็นต้องพยากรณ์ว่าอะไรจะเกิดขึ้นในอนาคต
- **ทำงานกับข้อมูลที่ไม่สมบูรณ์ (Working with incomplete data)** ในการตัดสินใจเพื่อแก้ปัญหาทางการบริหาร ไม่มีผู้บริหารคนใดได้รับข้อมูลที่ครบถ้วนและสมบูรณ์ 100% ก่อนการตัดสินใจ เนื่องจากข้อมูลไม่มีหรือมีข้อมูลแต่ต้องใช้เวลาและเสียค่าใช้จ่ายจำนวนมากในการให้ได้มาซึ่งข้อมูลนั้น ดังนั้นการตัดสินใจแต่ละครั้งจึงกระทำบนข้อมูลที่ไม่สมบูรณ์นั้น ดังคำกล่าวที่ว่า “ศิลปะของธุรกิจคือ ศิลปะของการตัดสินใจที่ไม่สามารถเปลี่ยนแปลงภายใต้ข้อมูลที่ไม่เพียงพอ”
- **หลักฐานทางการบัญชีเป็นเพียงส่วนหนึ่งของหลักฐานเท่านั้น (Accounting evidence is only partial evidence)** ปัญหาทางการบริหารสามารถแก้ไขได้ด้วยข้อมูลที่เป็นตัวเลข(เชิงปริมาณ)และข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเลข(เชิงคุณภาพ) ดังนั้นข้อมูลทางการบัญชีซึ่งส่วนใหญ่ให้แต่ข้อมูลที่เป็นตัวเลข จึงเป็นเพียงส่วนหนึ่งของข้อมูลทั้งหมด
- **คน(ไม่ใช่ตัวเลข)ที่ทำงานให้ (People, not numbers, get thing done)** องค์การประกอบด้วยกลุ่มคนที่มารวมตัวกันเพื่อวัตถุประสงค์ร่วมกัน งานขององค์การที่สำเร็จ ล่วงไปด้วยคนทั้งสิ้น ตัวเลขสามารถช่วยคนในองค์การได้หลายวิธี แต่ตัวเลขไม่ได้ทำงานแทนคน

1.4 แนวคิดต้นทุนบริหาร (Managerial cost concepts)

ในการปฏิบัติหน้าที่ของการบริหารทั้งสามประการข้างต้น ผู้บริหารต้องการสารสนเทศประเภทของสารสนเทศที่สำคัญอย่างมากคือต้นทุน ตัวอย่างเช่น คำถามที่ต้องการคำตอบ

- ต้นทุนในการผลิตผลิตภัณฑ์เป็นเท่าใด
- ถ้าปริมาณการผลิตลดลงแล้ว ต้นทุนลดลงหรือไม่
- การใช้ระบบอัตโนมัติจะมีผลกระทบต่อต้นทุนรวมอย่างไร
- การควบคุมต้นทุนที่ดีที่สุดทำอย่างไร

ในการตอบคำถามเหล่านี้ ผู้บริหารต้องการใช้สารสนเทศต้นทุนที่เชื่อถือได้และเกี่ยวข้องต่อไปจะกล่าวถึงต้นทุนที่ผู้บริหารนิยมใช้

ต้นทุนการผลิต (Manufacturing cost)

อุตสาหกรรมหรือการผลิตประกอบด้วยกิจกรรมและขบวนการของการแปลงหรือแปรสภาพวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป ตรงกันข้ามกับพาณิชย์กรรมซึ่งขายสินค้าในรูปแบบที่ซื้อมา ต้นทุนการผลิตประกอบด้วย 3 ประเภทคือ

1. ค่าวัตถุดิบทางตรง (Direct material cost) หรือ วัตถุดิบทางตรงที่ใช้ไป (Direct raw material used) หรือวัตถุดิบทางตรง (Direct material)
2. ค่าแรงงานทางตรง (Direct labor cost)
3. ค่าใช้จ่ายการผลิต (Manufacturing overhead cost) หรือต้นทุน โรงงาน (Factory overhead cost) หรือ โสหุ้ยการผลิต

ค่าวัตถุดิบทางตรง

ผู้บริหารซื้อวัตถุดิบ (Raw materials) ซึ่งเป็นวัตถุดิบพื้นฐานหรือชิ้นส่วนที่ใช้ในการผลิตผลิตภัณฑ์ เช่น เหล็ก พลาสติก และยางเป็นวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตรถยนต์

วัตถุดิบซึ่งสามารถระบุได้ทางกายภาพและติดตามคิดต้นทุนเข้าไปในผลิตภัณฑ์ได้ง่ายเรียกว่าวัตถุดิบทางตรง เช่น แป้งในการผลิตขนมปัง หรือ น้ำเชื่อมในการผลิตเครื่องดื่มน้ำตาล หรือ เหล็กในการผลิตรถยนต์ วัตถุดิบทางตรงเป็นส่วนประกอบหลักที่สำคัญของผลิตภัณฑ์และมีมูลค่าสูง

ในทางตรงข้าม วัตถุดิบบางอย่างซึ่งไม่สามารถระบุได้ทางกายภาพหรือไม่สามารถติดตามคิดต้นทุนเข้าไปในผลิตภัณฑ์ได้ง่ายเรียกว่า วัตถุดิบทางอ้อม เช่น สี น้ำยาขัดเงา วัตถุดิบทางอ้อมจะบันทึกเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายการผลิต วัตถุดิบทางอ้อมบางอย่างคิดเป็นต้นทุนได้ง่าย เช่น กระดาษในโรงงานผลิตเสื้อผ้าสำเร็จรูป ทราบจำนวนที่ใช้แน่นอนแต่วัตถุดิบทางอ้อมมีมูลค่าต่ำเมื่อเทียบกับมูลค่าผ้าที่เป็นวัตถุดิบทางตรง



ค่าแรงทางตรง

ค่าจ้างหรือค่าแรงงานที่จ่ายให้แก่คนงานซึ่งสามารถระบุได้ทางกายภาพและติดตามคิดต้นทุนเข้าไปในการแปรรูปวัตถุดิบให้เป็นผลิตภัณฑ์ได้ง่ายเรียกว่า **ค่าแรงงานทางตรง** เช่น ค่าแรงของคนงานผลิตขนมปัง ค่าแรงของคนงานในการผสมและบรรจุเครื่องดื่มน้ำอัดลม ค่าแรงของคนงานประกอบรถยนต์

ในทางตรงข้าม ค่าแรงงานที่จ่ายให้แก่คนงานซึ่งไม่สามารถระบุได้ทางกายภาพและไม่สามารถติดตามต้นทุนเข้าไปในการแปรรูปวัตถุดิบให้เป็นผลิตภัณฑ์ได้ง่ายเรียกว่า **ค่าแรงงานทางอ้อม** เช่น ค่าแรงของคนงานซ่อมบำรุงรักษาเครื่องจักร ค่าแรงของคนงานจดบันทึกข้อมูลเวลา ค่าแรงของหัวหน้าคนงาน ส่วนค่าแรงงานทางอ้อมจะบันทึกเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายการผลิต

ค่าใช้จ่ายการผลิต

ค่าใช้จ่ายการผลิตประกอบด้วยต้นทุนทางอ้อมที่เกี่ยวข้องกับการผลิตผลิตภัณฑ์ หรือหมายถึงต้นทุนการผลิตทั้งหมดยกเว้นวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรง ค่าใช้จ่ายการผลิต เช่น วัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงงานทางอ้อม ค่าเสื่อมราคาอาคาร โรงงานและเครื่องจักร ค่าเบี้ยประกันภัย โรงงาน ค่าภาษีทรัพย์สิน โรงงาน ค่าบำรุงรักษาสินอันอำนวยความสะดวกโรงงาน



สัดส่วนขององค์ประกอบต้นทุนการผลิตแต่ละส่วนจะแตกต่างกันแต่ละอุตสาหกรรม เช่น

ประเภทอุตสาหกรรม	อัตราร้อยละของต้นทุนการผลิต		
	ค่าวัสดุทางตรง	ค่าแรงงานทางตรง	ค่าใช้จ่ายการผลิต
1.เครื่องบิน	72	19	29
2.คอมพิวเตอร์	70	8	22
3.อิเล็กทรอนิกส์	49	15	36
4.อุปกรณ์อุตสาหกรรมการเกษตร	46	13	41
5.ผลิตภัณฑ์โลหะ	52	16	32
6.ยานพาหนะ ชิ้นส่วนยานยนต์	64	8	28
7.อุปกรณ์วิทยาศาสตร์	52	11	37

จากสัดส่วนองค์ประกอบต้นทุนการผลิตข้างต้น สรุปได้ว่าค่าวัสดุทางตรงมีอัตราร้อยละ 45 – 70 ค่าแรงงานทางตรงมีอัตราร้อยละ 5 – 20 และค่าใช้จ่ายการผลิตมีอัตราร้อยละ 20 – 40 ดังนั้นค่าแรงงานทางตรงจึงมีสัดส่วนต่ำที่สุด เนื่องจากปัจจุบันการผลิตเป็นแบบอัตโนมัติโดยใช้เครื่องจักรและคอมพิวเตอร์มากขึ้น

ต้นทุนผลิตภัณฑ์กับต้นทุนสำหรับงวด (Product cost versus period cost)

แต่ละองค์ประกอบต้นทุนการผลิต (วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายการผลิต) เป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product costs) หรือต้นทุนที่อาจเป็นสินค้าคงเหลือได้ ตามความหมายของรูปศัพท์ “ต้นทุนผลิตภัณฑ์” คือต้นทุนที่จำเป็นและเป็นส่วนหนึ่งของการผลิตผลิตภัณฑ์ ต้นทุนนี้จะถือเป็นสินทรัพย์ซึ่งปรากฏอยู่ในฐานะการเงินจนกว่าสินค้าสำเร็จรูปจะจำหน่ายหรือขายออกไป จึงจะถือเป็นค่าใช้จ่ายที่เรียกว่าต้นทุนขายปรากฏอยู่ในงบกำไรขาดทุน

ค่าวัสดุทางตรงและค่าแรงงานทางตรงรวมกันเรียกว่า ต้นทุนขั้นต้น (Prime costs) หรือต้นทุนทางตรง (Direct costs) เพราะว่าเป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องและสัมพันธ์โดยตรงกับการผลิตสินค้าสำเร็จรูป

ค่าแรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายการผลิตรวมกันเรียกว่าต้นทุนแปรสภาพหรือต้นทุนเปลี่ยนแปลง (Conversion costs) เพราะเปลี่ยนวัตถุดิบทางตรงให้กลายเป็นสินค้าสำเร็จรูป

ต้นทุนสำหรับงวด (Period costs) คือต้นทุนที่กำหนดขึ้นตามงวดระยะเวลาบัญชีโดยเฉพาะมากกว่าสินค้าที่ขายไป ต้นทุนนี้จะเกี่ยวข้องกับต้นทุนที่ไม่ใช่การผลิต (Nonmanufacturing cost) และต้นทุนที่ไม่อาจเป็นสินค้าคงเหลือได้ ต้นทุนสำหรับงวดรวมถึงค่าใช้จ่ายการขายและค่าใช้จ่ายการบริหาร ซึ่งจะนำไปหักจากรายได้ในงวดบัญชีที่เกิดต้นทุนนี้ขึ้นปรากฏอยู่ในงบกำไรขาดทุน



1.5 ต้นทุนการผลิตในงบการเงิน (Manufacturing costs in financial statements)

งบการเงินของกิจการอุตสาหกรรม (manufacturing company) จะคล้ายกับงบการเงินของกิจการพาณิชย์กรรม (merchandising company) ส่วนแตกต่างที่สำคัญ คือ **ต้นทุนขาย**ในงบกำไรขาดทุนและ**สินค้าคงเหลือ**ในงบฐานะการเงิน

งบกำไรขาดทุน (Income statement)

ภายใต้ระบบการบันทึกบัญชีสินค้าแบบสิ้นงวด (Periodic inventory system) งบกำไรขาดทุนของกิจการพาณิชย์กรรมและของกิจการอุตสาหกรรมแตกต่างกันในส่วนของต้นทุนขาย (Cost of goods sold)

สำหรับกิจการ**พาณิชย์กรรม** ต้นทุนขายคำนวณขึ้นจาก สินค้าคงเหลือต้นงวดบวกซื้อสุทธิ หักสินค้าคงเหลือสิ้นงวด แต่สำหรับกิจการ**อุตสาหกรรม** ต้นทุนขายคำนวณขึ้นจากสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือต้นงวดบวก ต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ หักสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือสิ้นงวดเราในทางตรงกันข้ามหากเป็น**กิจการบริการ** เช่น โรงแรม โรงพยาบาล โรงภาพยนตร์ และโรงเรียน จะเรียนว่าต้นทุนบริการ ซึ่งเป็นธุรกิจที่ไม่มีสินค้าคงเหลือ สามารถแสดงงบกำไรขาดทุนของทั้ง 3 กิจการเฉพาะส่วนของต้นทุนขายได้ดังนี้

กิจกรรมพาณิชย์กรรม		กิจกรรมอุตสาหกรรม	
งบกำไรขาดทุน (บางส่วน)		งบกำไรขาดทุน (บางส่วน)	
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1		สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1	
ต้นทุนขาย :		ต้นทุนขาย :	
สินค้าคงเหลือต้นงวด	70,000	สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือต้นงวด	90,000
บวก ซื้อสุทธิ	<u>650,000</u>	บวก ต้นทุนสินค้าที่ผลิตสำเร็จ	<u>370,000</u>
สินค้าที่มีไว้เพื่อขาย	720,000	สินค้าสำเร็จรูปที่มีไว้เพื่อขาย	460,000
หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด	<u>(400,000)</u>	หักสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือปลายงวด	<u>(80,000)</u>
ต้นทุนขาย	<u>320,000</u>	ต้นทุนขาย	<u>380,000</u>

กิจการโรงแรม

งบกำไรขาดทุน (บางส่วน) สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1

ต้นทุนบริการ :	
ต้นทุนการผลิต (ต้นทุนอาหาร)	80,000
ต้นทุนบริการห้องพัก	950,000
เงินเดือนพนักงานบริการ	<u>720,000</u>
ต้นทุนบริการ	<u>1,750,000</u>

สำหรับกิจการอุตสาหกรรม แตกต่างจากธุรกิจพาณิชย์กรรม และธุรกิจบริการ ตรงที่เป็นธุรกิจที่ผลิตสินค้า ดังนั้นจึงมีการคำนวณต้นทุนสินค้าที่ผลิต ด้วยการจัดทำต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ (Costs of goods manufactured) มีรายละเอียดมากจึงนิยมที่จะแยกแสดงรายละเอียดไว้ในงบต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จแสดงได้ดังนี้

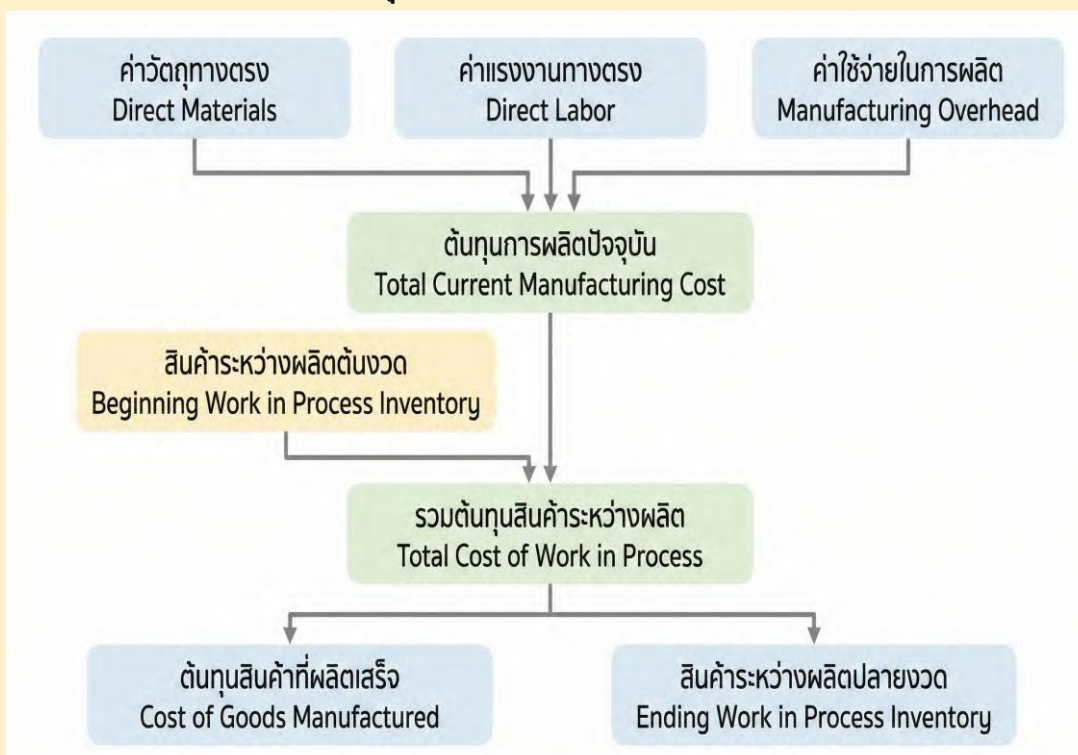
บริษัท อุตสาหกรรมไทย จำกัด งบต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1

ค่าวัตถุดิบทางตรง :	
วัตถุดิบทางตรงคงเหลือต้นงวด	16,700
บวก ซื้อวัตถุดิบทางตรง	<u>152,500</u>
วัตถุดิบทางตรงที่มีไว้ใช้ในการผลิต	169,200
หัก วัตถุดิบทางตรงคงเหลือปลายงวด	<u>(22,800)</u>
วัตถุดิบทางตรงใช้ไป	146,400

บริษัท อุตสาหกรรมไทย จำกัด
งบต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1

ค่าแรงงานทางตรง	175,600
ค่าใช้จ่ายการผลิต :	
ค่าแรงงานทางอ้อม	14,300
ค่าซ่อมแซมโรงงาน	12,600
ค่าสาธารณูปโภคโรงงาน	10,100
ค่าเสื่อมราคา-อาคาร โรงงาน	9,440
ค่าเบี้ยประกัน โรงงาน	<u>8,360</u>
รวมค่าใช้จ่ายการผลิต	<u>54,800</u>
รวมต้นทุนการผลิต	376,800
บวก สินค้าระหว่างผลิตต้นงวด	18,400
รวมต้นทุนสินค้าระหว่างผลิต	395,200
หัก สินค้าระหว่างผลิตปลายงวด	<u>(25,200)</u>
ต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ	<u>370,000</u>

แผนภาพแสดงการคำนวณหาต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จเป็นดังนี้



โดยทั่วไปงบต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จเป็นรายงานทางการเงินสำหรับผู้บริหารเพื่อการรายงานภายใน ไม่ได้เปิดเผยต่อบุคคลภายนอก

งบฐานะการเงิน (Statement of Financial Position)

สินค้าคงเหลือสำหรับกิจการพาณิชย์กรรมมีเพียงประเภทเดียว คือสินค้าสำเร็จรูปที่ซื้อมาเพื่อขายไป แต่สินค้าคงเหลือสำหรับกิจการอุตสาหกรรมมี 3 ประเภทคือ

1. **สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ (Finished Goods Inventory)** เป็นสินค้าที่ผลิตขึ้นมาเพื่อขายไป แสดงต้นทุนของสินค้าที่ผลิตเสร็จแล้วคงเหลืออยู่ในมือเก็บไว้ในคลังสินค้า

2. **สินค้าระหว่างผลิตหรืองานระหว่างทำ (Work in Process Inventory หรือ Goods in Process Inventory)** เป็นสินค้าที่อยู่ระหว่างขบวนการผลิต หรือยังผลิตไม่แล้วเสร็จสมบูรณ์ หรือเสร็จไปเพียงบางส่วน แสดงต้นทุนขององค์ประกอบการผลิตที่ยังคงเหลืออยู่ในสายการผลิตหรือขบวนการผลิตภายในโรงงาน

3. **วัตถุดิบคงเหลือ (Raw Material Inventory)** เป็นสินค้าที่ซื้อ来了เพื่อใช้ผลิตและไม่ผ่านขบวนการแปรสภาพ แสดงต้นทุนของสินค้าที่ยังไม่ได้ผลิตคงเหลืออยู่ในมือเก็บไว้ในคลังสินค้า แบ่งออกเป็น 2 ประเภทย่อยคือ วัตถุดิบทางตรง และวัตถุดิบทางอ้อม(หรือวัสดุโรงงาน) เราสามารถแสดงงบฐานะการเงินของทั้งสองกิจการเฉพาะส่วนของสินค้าคงเหลือได้ดังนี้

กิจการพาณิชย์กรรม		กิจการพาณิชย์กรรม	
งบฐานะการเงิน		งบฐานะการเงิน	
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1		ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1	
สินทรัพย์หมุนเวียน		สินทรัพย์หมุนเวียน	
สินค้าคงเหลือ	400,000	สินค้าคงเหลือ :	
		สินค้าสำเร็จรูป	80,000
		สินค้าระหว่างผลิต	25,200
		วัตถุดิบคงเหลือ	<u>22,800</u>
		รวม	<u>128,000</u>

กิจการโรงแรม
งบฐานะการเงิน
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

สินทรัพย์หมุนเวียน

สินค้ำคงเหลือ :

อาหารและเครื่องดื่ม	50,000
วัสดุสิ้นเปลือง	20,000
ของใช้ในห้องพัก	30,000
สินค้ำสำเร็จรูป และของที่ระลึก	<u>40,000</u>

รวม	<u>140,000</u>
------------	-----------------------

ทบทวนแนวคิดต้นทุน (Cost Concepts – A Review)

เราได้เรียนรู้แนวคิดต้นทุนหลายชนิดในบทนี้ เนื่องจากแนวคิดต้นทุนเป็นเรื่องใหม่ เราควรที่จะทบทวนแนวคิดต้นทุนเพื่อความเข้าใจที่ชัดเจนขึ้นโดยใช้ตัวอย่างประกอบ

สมมติบริษัท ฝีมือไทย จำกัด ผลิตตุ๊กตาและสัตว์เซรามิกต่าง ๆ เพื่อจำหน่ายโดยมีต้นทุนเกิดขึ้นดังนี้

1. ต้นทุนวัตถุดิบ (ดินขาว) ต่อสินค้ำหนึ่งชิ้นเป็น 10 บาท
2. ค่าแรงงานในการปั้นรูป ทาสีและอบ ต่อสินค้ำหนึ่งชิ้นเป็น 8 บาท
3. ค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์ที่ใช้ในการผลิตคำนวณโดยวิธีเส้นตรงเป็น 25,000 บาทต่อปี
4. ค่าภาษีทรัพย์สิน โรงงานที่ใช้ผลิตสินค้ำเป็น 6,000 บาทต่อปี
5. ค่าโฆษณาสินค้ำเป็น 2,500 บาทต่อเดือน
6. ค่านายหน้าพนักงานขาย ต่อสินค้ำหนึ่งชิ้นที่ขายเป็น 4 บาท
7. เงินเดือนพนักงานบำรุงรักษาเครื่องจักรเป็น 28,000 บาทต่อปี
8. เงินเดือนผู้จัดการ โรงงานเป็น 70,000 บาทต่อปี
9. ค่าขนส่งออกต่อสินค้ำหนึ่งชิ้นที่ขายเป็น 12 บาท
10. เงินเดือนพนักงานตรวจสอบคุณภาพสินค้ำ 16,000 บาท

จากข้อมูลต้นทุนข้างต้น สามารถจำแนกประเภทต้นทุนได้ดังนี้

รายการต้นทุน	ต้นทุนผลิตภัณฑ์					
	ค่าวัสดุ ทางตรง	ค่าแรงงาน ทางตรง	ค่าใช้จ่าย การผลิต	ต้นทุน งวดเวลา	ต้นทุน ขั้นต้น	ต้นทุน แปร สภาพ
1. ต้นทุนวัสดุ	X				X	
1. ค่าแรงงานทางตรง		X			X	X
2. ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์			X			X
3. ค่าภาษีทรัพย์สิน โรงงาน			X			X
4. ค่าโฆษณาสินค้า				X		
5. ค่านายหน้าพนักงานขาย				X		
6. เงินเดือนพนักงานบำรุงรักษา			X			X
7. เงินเดือนผู้จัดการโรงงาน			X			X
8. ค่าขนส่งออก				X		
9. ค่าตรวจสอบคุณภาพสินค้า			X			X

สมมติว่าในปี 25x2 บริษัท ฝีมือไทย จำกัด ผลิตตุ๊กตาและสัตว์เซรามิกต่าง ๆ จำนวน 10,000 ชิ้น ต้นทุนสินค้าผลิตคำนวณได้ดังนี้

	บาท
1. ต้นทุนวัสดุ (10,000 X 10)	100,000
2. ค่าแรงงานทางตรง (10,000 X 8)	80,000
3. ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์	25,000
4. ค่าภาษีทรัพย์สิน โรงงาน	6,000
7.เงินเดือนพนักงานบำรุงรักษาเครื่องจักร	28,000
8.เงินเดือนผู้จัดการโรงงาน	70,000
10.ค่าตรวจสอบคุณภาพ	<u>16,000</u>
รวมต้นทุนสินค้าที่ผลิต	จำนวน 10,000 หน่วย <u>325,000</u>

ต้นทุนสินค้าที่ผลิตต่อหน่วย = $325,000 / 10,000$ = 32.50

1.6 พัฒนาการปัจจุบันในการบัญชีบริหาร (Contemporary Developments in Managerial Accounting)

ปัจจุบันภาวะการแข่งขันสูงและมีลักษณะโลกาภิวัตน์ (Globalization) ขึ้น มีผลทำให้ผู้บริหารต้องการข้อมูลหรือสารสนเทศที่แตกต่างและดีขึ้นกว่าเดิมในอดีตที่ผ่านมา การบัญชีบริหารจึงมีบทบาทสำคัญอย่างมากต่อการนำเสนอข้อมูลหรือสารสนเทศดังกล่าว เมื่อสภาพแวดล้อมทางธุรกิจเปลี่ยนแปลงไปย่อมมีผลกระทบต่อการบริหารงานของผู้บริหารให้เปลี่ยนแปลงตามไป และส่งผลต่อเนื่องมายังชนิดของข้อมูลจากการบัญชีบริหารเปลี่ยนแปลงด้วยเช่นกัน

การเปลี่ยนแปลงเทคโนโลยี (Technology Changes)

บริษัทหลายแห่งสามารถผลิตผลิตภัณฑ์โดยไม่ต้องใช้มือมนุษย์ เรียกว่าการผลิตโดยคอมพิวเตอร์ (computer – Integrated Manufacturing : CIM) ตัวอย่างเช่น การใช้อุปกรณ์หุ่นยนต์ในการผลิตรถยนต์และเหล็ก การใช้ระบบอัตโนมัติลดความสำคัญของค่าแรงงานทางตรงลงเป็นอย่างมาก เพราะว่าคนจะมีหน้าที่ควบคุมเครื่องจักรอัตโนมัติโดยกดปุ่มบนแผงควบคุมคำสั่ง

นอกจากนี้คอมพิวเตอร์ยังนำมาใช้ในการลดต้นทุนของการสะสม จัดเก็บและรายงานข้อมูลทางการบัญชีบริหารด้วย และยังสามารถให้ข้อมูลรายละเอียดและรวดเร็วกว่าการประมวลผลด้วยมือ

คุณภาพ (Quality)

บริษัทหลายแห่งได้ติดตั้งระบบควบคุมคุณภาพเบ็ดเสร็จ (Total Quality Control : TQC) เพื่อลดของเสียในสินค้าสำเร็จรูป ระบบ TQC ต้องการข้อมูลที่ทันเวลาเกี่ยวกับสินค้าที่เสียหรือมีตำหนิตันทุนที่แก้ไขงานใหม่ (Rework Costs) และต้นทุนของสัญญารับประกันคุณภาพ ปัจจุบันบริษัทมุ่งเน้นมาตรการที่ไม่ใช่ทางการเงินเช่น ความพึงพอใจของลูกค้า จำนวนครั้งที่ลูกค้าเรียกใช้บริการ และเวลาในการจัดทำรายงาน มาตรการเหล่านี้จะทำให้พนักงานควบคุมต้นทุน และนำไปสู่การเพิ่มความสามารถในการทำกำไรเรียกว่าการปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง (Continuous Improvement)

บริษัทหลายแห่งพยายามลดระดับปริมาณสินค้าคงเหลือที่จัดเก็บอยู่ในคลังสินค้าให้น้อยลงหรือต่ำสุด ซึ่งจะช่วยลดต้นทุนของการจัดเก็บสินค้าคงเหลือ โดยใช้วิธีการสินค้าคงเหลือแบบทันที (Just – in – time inventory methods : JIT) กล่าวคือ สินค้าจะผลิตหรือซื้อเมื่อถึงเวลาที่ต้องการใช้เท่านั้น จะไม่มีการจัดเก็บหรือถือครองสินค้าไว้ในคลังสินค้า บางคนเรียกว่า การผลิตแบบกระชับ (Lean production) คือ ขจัดสินค้าคงเหลือระหว่างแผนกผลิต มุ่งเน้นคุณภาพและประสิทธิภาพการผลิตเป็นอันดับแรกสุด มีการเปลี่ยนแปลงการผลิตอย่างรวดเร็วและยืดหยุ่นและมีพนักงานที่ได้รับการอบรมและมีส่วนร่วมในการตัดสินใจ

มุ่งเน้นกิจกรรม (Focus on Activities)

เพื่อที่จะได้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ถูกต้องมากยิ่งขึ้น บริษัทหลายแห่งใช้การบัญชีสำหรับต้นทุนการผลิตโดยมุ่งเน้นกิจกรรมที่เกิดขึ้นในการผลิตผลิตภัณฑ์ กิจกรรมประกอบด้วยวัตถุดิบที่ซื้อ การจัดการกับวัตถุดิบ และการผลิตตามตารางกำหนดการ พัฒนาการนี้เรียกว่า **การบัญชีต้นทุนกิจกรรม** (Activity – based Costing : ABC)

ความต้องการอุตสาหกรรมบริการ (Service Industry Needs)

บริษัทและอุตสาหกรรมบริการ มีหลายอย่างเช่น การขนส่ง การส่งพัสดุ การติดต่อสื่อสาร บริการวิชาชีพอิสระ สถาบันการเงินและการดูแลสุขภาพ

การบัญชีบริหารมีบทบาทสำคัญมากขึ้นในอุตสาหกรรมบริการมากกว่าอุตสาหกรรมผลิตสินค้า ผู้บริหารสนใจว่าจะวัดประสิทธิภาพและความสามารถในการทำกำไรของบริการแต่ละอย่าง ต้นทุนของบริการแต่ละอย่าง รวมทั้งมาตรการที่จะใช้ประเมินคุณภาพของบริการที่เสนอให้ลูกค้า

ในบางบริษัท การบัญชีบริหารจะพัฒนาระบบใหม่เพื่อวัดต้นทุนบริการแต่ละชนิดและการควบคุมต้นทุนการดำเนินงานเพื่อเพิ่มคุณภาพและประสิทธิภาพของบริการโดยเฉพาะ

1.7 สรุป

1. การบัญชีบริหารแตกต่างจากการบัญชีการเงินดังนี้

- ผู้ใช้เบื้องต้นของรายงานคือ ผู้ใช้ภายใน (Internal Users)
- ประเภทและความถี่ของรายงาน คือ ตามความต้องการใช้รายงาน
- วัตถุประสงค์ของรายงาน คือ ให้ข้อมูลที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะแก่ผู้ใช้โดยเฉพาะในการตัดสินใจเฉพาะเรื่อง
- องค์ประกอบของรายงาน คือ รายละเอียดแต่ละส่วนงาน อาจนอกเหนือไปจากระบบบัญชีคู่ มาตรฐานการรายงานสัมพันธ์กับเรื่องที่กำลังตัดสินใจ
- การตรวจทานรายงานคือ ไม่มีการตรวจสอบอิสระ

2. หน้าทีสามด้านของการบริหาร คือ การวางแผน การสั่งการและการจูงใจและการควบคุม การวางแผนคือการให้ผู้บริหารมองไปข้างหน้าและกำหนดวัตถุประสงค์ การสั่งการและการจูงใจเกี่ยวข้องกับการประสานกิจกรรมต่าง ๆ และทรัพยากรมนุษย์เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างราบรื่น การควบคุมคือขบวนการรักษากิจกรรมให้อยู่ในแนวทางที่ได้กำหนดไว้

3. ประเภทของต้นทุนการผลิตสามอย่างคือ ค่าวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายการผลิต ค่าวัตถุดิบทางตรงคือ ต้นทุนวัตถุดิบที่สามารถระบุได้ทางกายภาพและติดตามต้นทุนเข้าไปใน

ผลิตภัณฑ์ได้ง่าย ค่าแรงงานทางตรงคือ ค่าแรงงานที่สามารถระบุได้ทางกายภาพและติดตามต้นทุนเข้าไปในผลิตภัณฑ์ได้ง่าย ค่าใช้จ่ายการผลิตคือต้นทุนทางอ้อมที่เกี่ยวข้องกับการผลิตผลิตภัณฑ์

4. ความแตกต่างระหว่างต้นทุนผลิตภัณฑ์กับต้นทุนสำหรับงวด ต้นทุนผลิตภัณฑ์คือ ต้นทุนที่จำเป็นและเป็นส่วนหนึ่งของการผลิตผลิตภัณฑ์ บางที่เรียกว่า ต้นทุนสินค้าคงเหลือ จะถือเป็นสินทรัพย์จนกว่าจะขายออกไปกลายเป็นต้นทุนขาย ต้นทุนสำหรับงวดคือ ต้นทุนที่กำหนดขึ้นตามงวดระยะเวลาบัญชีโดยเฉพาะมากกว่าสินค้าที่ขายไป ต้นทุนที่จะเกี่ยวข้องกับต้นทุนที่ไม่ใช่การผลิตและไม่ใช้ต้นทุนสินค้าคงเหลือ

5. ความแตกต่างของงบกำไรขาดทุนสำหรับกิจการพาณิชย์กรรมและกิจการอุตสาหกรรม คือต้นทุนขาย กิจการอุตสาหกรรมคำนวณต้นทุนขายจากสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือต้นงวดบวกต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จหักสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือสิ้นงวด

6. ต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จประกอบด้วยวัตถุดิบทางตรงที่ใช้บวกค่าแรงงานทางตรงบวกค่าใช้จ่ายการผลิต เป็นต้นทุนการผลิตปัจจุบัน บวกสินค้าระหว่างผลิตต้นงวดหักสินค้าระหว่างผลิตสิ้นงวด

7. ความแตกต่างของงบฐานะการเงินสำหรับกิจการพาณิชย์กรรมและกิจการอุตสาหกรรม คือ สินค้าคงเหลือ กิจการอุตสาหกรรมคำนวณสินค้าคงเหลือจากสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ บวกสินค้าระหว่างผลิตคงเหลือ บวกวัตถุดิบคงเหลือ

สรุปคำศัพท์ท้ายบท

ภาษาอังกฤษ	ภาษาไทย	ความหมาย
Management Accounting	การบัญชีบริหาร	กระบวนการจัดทำและใช้ข้อมูลทางการบัญชีเพื่อช่วยผู้บริหารในการวางแผน การตัดสินใจ และการควบคุมการดำเนินงานภายในกิจการ
Financial Accounting	การบัญชีการเงิน	การบัญชีที่มุ่งจัดทำงบการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เพื่อแสดงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของกิจการ
Cost Accounting	การบัญชีต้นทุน	การบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณและสะสมต้นทุนของสินค้า หรือบริการ เพื่อใช้ทั้งในการจัดทำงบการเงิน และการบริหาร

ภาษาอังกฤษ	ภาษาไทย	ความหมาย
Product Costs	ต้นทุนผลิตภัณฑ์	ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการผลิตสินค้า และรับรู้เป็นสินทรัพย์ในรูปแบบสินค้าน่าคงเหลือจนกว่าสินค้าจะถูกขาย
Period Costs	ต้นทุนสำหรับงวด	ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าโดยตรง และต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น
Direct Materials	ค่าวัสดุทางตรง	วัตถุดิบที่สามารถระบุได้ชัดเจนว่าใช้ในการผลิตสินค้า และรวมเป็นต้นทุนสินค้าน่าคงเหลือ
Direct Labor	ค่าแรงงานทางตรง	ค่าแรงของพนักงานที่มีส่วนร่วมโดยตรงในกระบวนการผลิตสินค้า และถือเป็นต้นทุนการผลิต
Manufacturing Overhead	ค่าใช้จ่ายการผลิต	ต้นทุนการผลิตอื่นที่จำเป็นต่อการผลิตสินค้า เช่น ค่าเสื่อมราคา เครื่องจักร ค่าไฟฟ้าโรงงาน ซึ่งต้องจัดสรรอย่างเหมาะสม
Cost of Goods Manufactured	ต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ	ต้นทุนของสินค้าที่ผลิตเสร็จสมบูรณ์ในงวด และพร้อมโอนไปเป็นสินค้าสำเร็จรูป
Prime Cost	ต้นทุนขั้นต้น	ผลรวมของค่าวัสดุทางตรง และค่าแรงงานทางตรง ซึ่งเป็นต้นทุนที่สามารถระบุได้โดยตรงกับสินค้า
Conversion Cost	ต้นทุนแปรสภาพ	ผลรวมของค่าแรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายการผลิต ซึ่งสะท้อนต้นทุนในการแปรสภาพวัตถุดิบให้เป็นสินค้า
Work in Process Inventory	สินค้าน่าระหว่างผลิต	สินค้าที่อยู่ในกระบวนการผลิตและยังไม่เสร็จสมบูรณ์ ซึ่งต้องวัดมูลค่าตามต้นทุนที่เกิดขึ้น

ภาษาอังกฤษ	ภาษาไทย	ความหมาย
Selling Expenses	ค่าใช้จ่ายขาย	ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการจำหน่ายสินค้า และต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายของงวด
Administrative Expenses	ค่าใช้จ่ายบริหาร	ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการบริหารงานโดยรวมของกิจการ และไม่ถือเป็นต้นทุนการผลิต

1.8 แบบฝึกหัดท้ายบท

แบบฝึกหัดท้ายบท ตอนที่ 1 ปรนัย

ข้อมูลต่อไปนี้ใช้ตอบคำถามข้อ 1 ถึง 4

- | | |
|--------------------------------|------------------------------------|
| A. ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร | F. ค่ารับรองลูกค้า |
| B. เงินเดือนฝ่ายบัญชี | G. ค่ากระดาษที่ใช้ในการผลิตหนังสือ |
| C. ค่าแรงงานคนงานในแผนกตัดเย็บ | H. ค่าโฆษณา |
| D. ค่าเบี้ยประกันสำนักงาน | I. กาวที่ใช้ติดรองเท้า |
| E. เงินเดือนผู้จัดการฝ่ายผลิต | J. ค่าขนส่งสินค้า |

1. จากข้อมูลข้างต้น ข้อใดเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ทั้งหมด

- | | |
|--------------|--------------|
| 1. A B E F G | 2. B C H I J |
| 3. A C E G I | 4. C D E F G |
| 5. E G H I J | |

2. ข้อใดเป็นต้นทุนเวลาทั้งหมด

- | | |
|--------------|--------------|
| 1. B D F H J | 2. A B H I J |
| 3. A C E H I | 4. B D E H J |
| 5. B G H I J | |

3. ข้อใดเป็นต้นทุนขั้นต้น

- | | |
|--------|--------|
| 1. A C | 2. C G |
| 3. B C | 4. D G |
| 5. G H | |

4. ข้อใดเป็นต้นทุนแปรสภาพ

- | | |
|------------|------------|
| 1. A C E G | 2. B C E G |
| 3. C G E I | 4. D E H J |
| 5. A C E I | |

ข้อมูลต่อไปนี้นำใช้ตอบคำถามข้อ 5 - 6

วัตถุดิบทางตรงต้นทุนงวด 38,000 บาท
 สินค้าระหว่างผลิตต้นทุนงวด 89,000 บาท
 สินค้าสำเร็จรูปต้นทุนงวด 95,000 บาท
 ค่าวัตถุดิบสุทธิ 1,452,000 บาท
 ค่าใช้จ่ายการผลิต 115,400 บาท

วัตถุดิบทางตรงปลายงวด 42,000 บาท
 สินค้าระหว่างผลิตปลายงวด 85,000 บาท
 สินค้าสำเร็จรูปปลายงวด 92,000 บาท
 ค่าแรงงานทางตรง 179,000 บาท
 ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร 54,000 บาท

5. วัตถุดิบทางตรงใช้ไปมีจำนวนเงินเท่าใด

- | | |
|------------------|------------------|
| 1. 1,446,000 บาท | 2. 1,448,000 บาท |
| 3. 1,468,000 บาท | 4. 1,484,000 บาท |
| 5. 1,488,000 บาท | |

6. ต้นทุนการผลิต มีจำนวนเงินเท่าใด

1. 1,738,000 บาท
2. 1,742,400 บาท
3. 1,742,000 บาท
4. 1,722,000 บาท
5. 1,746,400 บาท

งบกำไรขาดทุน					
สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2555					
กิจการซื้อขายสินค้า			กิจการผลิตสินค้า		
		บาท			บาท
ขาย		1,125,000	ขาย		3,500,000
หัก ต้นทุนขาย			หัก ต้นทุนขาย		
	สินค้าคงเหลือต้นงวด	68,000		สินค้าสำเร็จรูปต้นงวด	C ?
	ซื้อสุทธิ	A ?		ต้นทุนการผลิตสินค้าสำเร็จรูประหว่างงวด	1,200,000
	สินค้าที่มีไว้เพื่อขาย	988,000		สินค้าที่มีไว้ขาย	1,840,000
	สินค้าคงเหลือปลายงวด	63,000		สินค้าสำเร็จรูปปลายงวด	650,000
	ต้นทุนขาย	B ?		ต้นทุนขาย	1,190,000
กำไรขั้นต้น		200,000	กำไรขั้นต้น		D?
หัก ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร		50,000	หัก ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร		1,230,000
กำไรสุทธิ		150,000	กำไรสุทธิ		E ?

7. จากข้อมูลข้างต้น ชื่อสุทธิ (A) มีมูลค่าเท่ากับเท่าใด

1. 920,000 บาท
2. 951,000 บาท
3. 957,000 บาท
4. 1,056,000 บาท
5. 1,193,000 บาท

8. ต้นทุนขาย (B) มีมูลค่าเท่ากับเท่าใด

1. 1,051,000 บาท
2. 925,000 บาท
3. 350,000 บาท
4. 250,000 บาท
5. 150,000 บาท

9. สินค้าสำเร็จรูปต้นงวด (C) มีมูลค่าเท่ากับเท่าใด

1. 4,700,000 บาท
2. 3,040,000 บาท
3. 2,300,000 บาท
4. 650,000 บาท
5. 640,000 บาท

10. กำไรขั้นต้น (D) มีมูลค่าเท่ากับเท่าใด

1. 2,490,000 บาท
2. 2,420,000 บาท
3. 2,310,000 บาท
4. 1,080,000 บาท
5. 1,000,000 บาท

ข้อมูลต่อไปนี้ใช้ตอบคำถามข้อ 11 – 14

บริษัทเอกเฟอร์นิเจอร์ จำกัด เป็นบริษัทผลิตและจำหน่ายชุดเฟอร์นิเจอร์ ในปี 2557 บริษัทได้
ทำงานประมาณต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากกำลังการผลิตเฟอร์นิเจอร์ 1,000 ชุด โดยมีข้อมูลดังนี้

หน่วย : บาท

ค่าแรงงานทางตรง	100,000
ค่าโฆษณา	120,000
ค่านายหน้าพนักงานขาย	45,000
ค่าเสื่อมราคา – อาคารโรงงาน	30,000
ค่าเสื่อมราคา – อุปกรณ์โรงงาน	20,000
วัตถุดิบทางตรงที่ใช้ไป	200,000
วัตถุดิบทางอ้อม	25,000
เงินเดือนผู้จัดการโรงงาน	60,000
ค่าเบี้ยประกันภัยโรงงาน	15,000
เงินเดือนพนักงานในสำนักงาน	80,000
ค่ากำลังไฟฟ้าโรงงาน	40,000
ค่าใช้จ่ายทั่วไปในสำนักงาน	20,000

11. ค่าใช้จ่ายการผลิตมีจำนวนเงินเท่าใด

1. 170,000 บาท
2. 175,000 บาท
3. 180,000 บาท
4. 190,000 บาท
5. 195,000 บาท

12. ต้นทุนขั้นต้นเท่ากับเท่าไร

1. 165,000 บาท
2. 195,000 บาท
3. 295,000 บาท
4. 300,000 บาท
5. 420,000 บาท

13. ต้นทุนแปรสภาพมีจำนวนเท่ากับเท่าใด

1. 320,000 บาท
2. 290,000 บาท
3. 295,000 บาท
4. 300,000 บาท
5. 320,000 บาท

14. ต้นทุนการผลิตมีจำนวนเงินเท่าใด

1. 390,000 บาท
2. 420,000 บาท
3. 450,000 บาท
4. 465,000 บาท
5. 490,000 บาท

ข้อมูลต่อไปนี้นำไปใช้ตอบคำถามข้อ 15-20

วัตถุดิบทางตรงต้นงวด	25,600 บาท	สินค้าสำเร็จรูปต้นงวด	32,000 บาท
วัตถุดิบทางตรงปลายงวด	21,600 บาท	สินค้าสำเร็จรูปปลายงวด	21,200 บาท
ค่าแรงงานทางตรง	52,200 บาท	กำไรขั้นต้น	45,200 บาท
ค่าใช้จ่ายการผลิต	116,000 บาท	ต้นทุนสินค้าที่ผลิตสำเร็จ	200,000 บาท
ซื้อวัตถุดิบทางตรง	36,000 บาท	สินค้าระหว่างผลิตปลายงวด	18,000 บาท

15. วัตถุดิบทางตรงใช้ไป

1. 32,000 บาท
2. 34,000 บาท
3. 36,000 บาท
4. 38,000 บาท
5. 40,000 บาท

16. ต้นทุนการผลิต

1. 207,000 บาท
2. 208,200 บาท
3. 209,000 บาท
4. 210,000 บาท
5. 211,000 บาท