



สถาบัน **THE BEST CENTER**

2145/7 ซ.รามคำแหง 43/1 ถ.รามคำแหง แขวงหัวหมาก เขตบางกะปิ กรุงเทพฯ 10240

โทร.0-2318-6868, 0-2314-1492 โทรสาร 0-2718-6274

www.thebestcenter.com facebook.com/bestcentergroup

คุณภาพทางวิชาการต่อสมาชิ 1

คู่มือเตรียมสอบ

นักวิชาการเงินและบัญชี

นักวิชาการตรวจสอบภายใน (รหัสตำแหน่ง DCO-1) กองทัพอากาศ

แนวข้อสอบมากกว่า 600 ข้อ

ปี 69

ความรู้ความสามารถทั่วไปและความสามารถที่ใช้เฉพาะตำแหน่ง

เนื้อหาการสอบ (วิชาความรู้ความสามารถเฉพาะตำแหน่ง) (รหัสตำแหน่ง DCO-1)

- (1) การบัญชีการเงิน
- (2) การบัญชีต้นทุน
- (3) การเงินและการธนาคาร
- (4) การเงินธุรกิจ
- (5) การวิเคราะห์งบการเงิน
- (6) การจัดทำงบประมาณ
- (7) ระบบสารสนเทศทางการบัญชี
- (8) การเงินระหว่างประเทศ
- (9) การสอบบัญชี
- (10) การตรวจสอบภายใน
- (11) การบริหารความเสี่ยงองค์กรและการควบคุมภายใน
- (12) การตรวจสอบและควบคุมระบบสารสนเทศ
- (13) การกำกับดูแลกิจการที่ดี

สนใจสั่งซื้อ หรือสอบถามเพิ่มเติม โทร.081-496-9907



LINE: @thebestcenter

290.-

คู่มือสอบนักวิชาการเงินและบัญชี , นักวิชาการตรวจสอบภายใน (DCO-1)
กองทัพอากาศ

รวบรวมและเรียบเรียงโดย.....

ฝ่ายวิชาการ สถาบัน THE BEST CENTER

ห้ามตัดต่อหรือคัดลอกส่วนใดส่วนหนึ่งของเนื้อหา

สงวนลิขสิทธิ์ตาม พ.ร.บ.ลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537

ราคา 290 บาท

จัดพิมพ์และจำหน่ายโดย



The Best Center InterGroup Co., Ltd.

บริษัท เดอะเบสท์ เซ็นเตอร์ อินเตอร์กรุป จำกัด

บริหารงานโดย ดร.สิงห์ทอง บัวชุมและอาจารย์จันทน์ บัวชุม (ติวเตอร์กึ่ง ย่าน ม. ราม)

เลขที่ 2145/7 ซอยรามคำแหง 43/1 ถนนรามคำแหง แขวงหัวหมาก เขตบางกะปิ กรุงเทพฯ 10240

โทรศัพท์.081-496-9907,0-2314-1492, 0-2318-6868 โทรสาร. 0-2718-6274 line id: @thebestcenter

www.thebestcenter.com หรือ www.facebook.com/bestcentergroup

คู่มือสอบ

**นักวิชาการเงินและบัญชี ,
นักวิชาการตรวจสอบภายใน
(DCO-1) กองทัพอากาศ**

ราคา 290.-

คำนำ

สำหรับชุดคู่มือสอบสำหรับตำแหน่งนักวิชาการเงินและบัญชี , นักวิชาการตรวจสอบภายใน (DCO-1) กองทัพอากาศ เล่มนี้ ทางสถาบัน THE BEST CENTER และฝ่ายวิชาการของสถาบัน ได้เรียบเรียงขึ้น เพื่อให้ผู้สมัครสอบใช้สำหรับเตรียมสอบในการสอบแข่งขันฯ ในครั้งนี้

ทางสถาบัน THE BEST CENTER ได้เล็งเห็นความสำคัญจึงได้จัดทำหนังสือ เล่มนี้ขึ้นมา ภายในเล่มประกอบด้วยทุกส่วนที่กำหนดในการสอบ เจาะข้อสอบทุกส่วน พร้อมคำเฉลยอธิบาย มาจัดทำเป็นหนังสือชุดนี้ขึ้น เพื่อให้ผู้สอบได้เตรียมตัวอ่านล่วงหน้า มีความพร้อมในการทำข้อสอบ

ท้ายนี้ คณะผู้จัดทำขอขอบคุณทางสถาบัน THE BEST CENTER ที่ได้ให้การสนับสนุนและมีส่วนร่วมในการจัดทำต้นฉบับ ทำให้หนังสือเล่มนี้สามารถสำเร็จขึ้นมาเป็นเล่มได้ พร้อมกันนี้คณะผู้จัดทำขอน้อมรับข้อบกพร่องใดๆ อันเกิดขึ้นและยินดีรับฟังความคิดเห็นจากทุกๆท่าน เพื่อที่จะนำมาปรับปรุงแก้ไขให้ดียิ่งขึ้น

ขอให้โชคดีในการสอบทุกท่าน
ฝ่ายวิชาการ
สถาบัน The Best Center
www.thebestcenter.com

สารบัญ

➤ ความรู้เกี่ยวกับการบัญชีการเงิน	1
➤ ความรู้เกี่ยวกับการบัญชีต้นทุน	16
➤ ความรู้ด้านการเงินการธนาคาร	39
➤ ความรู้ด้านการจัดทำรายงานทางการเงินและการวิเคราะห์งบการเงิน	57
➤ ความรู้ด้านงบประมาณ	74
➤ ความรู้เกี่ยวกับระบบสารสนเทศทางการบัญชี	100
➤ ความรู้เกี่ยวกับการสอบบัญชี	112
➤ ความรู้เกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน	121
➤ เทคนิคการตรวจสอบภายใน	140
➤ การบริหารความเสี่ยงองค์กร	147
➤ การควบคุมภายใน	157
➤ การกำกับดูแลกิจการที่ดี	172
✦ แนวข้อสอบความรู้เกี่ยวกับการบัญชีการเงิน	176
✦ แนวข้อสอบความรู้ด้านการเงินธุรกิจ	191
✦ แนวข้อสอบความรู้ด้านการเงินระหว่างประเทศ	196
✦ แนวข้อสอบความรู้ด้านการตรวจสอบและควบคุมระบบสารสนเทศ	202
✦ แนวข้อสอบตรวจสอบภายใน	207
✦ แนวข้อสอบการเงินและบัญชี ชุดที่ 1.	217
✦ แนวข้อสอบการเงินและบัญชี ชุดที่ 2.	229
✦ แนวข้อสอบการเงินและบัญชี ชุดที่ 3.	249
✦ แนวข้อสอบการเงินและบัญชี ชุดที่ 4.	267
✦ แนวข้อสอบการเงินและบัญชี ชุดที่ 5.	278
➤ เทคนิคการสอบสัมภาษณ์	334

ความรู้เกี่ยวกับการบัญชีการเงิน

“การบัญชี เป็นศิลปะของการจัดบันทึกรายการหรือเหตุการณ์ที่เกี่ยวกับการเงินไว้ในรูปของเงินตรา จัดหมวดหมู่รายการเหล่านั้น สรุปผลพร้อมทั้งตีความหมายของผลอันนั้น”

จากความหมาย การจัดบันทึกรายการหรือเหตุการณ์ต่างๆ ทางเศรษฐกิจซึ่งเป็นผลทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้เจ้าของกิจการ รวมถึง รายการที่เกี่ยวข้องกับบุคคลภายนอก เช่น การซื้อวัตถุดิบ การขายสินค้า การให้บริการ เป็นต้น ซึ่งในธุรกิจปัจจุบันมีเป็นจำนวนมาก นักบัญชีจะต้องนำรายการหรือเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการเงินที่เกิดขึ้นแล้วและมีหลักฐานถูกต้องเชื่อถือได้ รวมถึงต้องมีหน่วยเงินตรากำหนดไว้เพื่อนำมาจัดบันทึกบัญชีได้ ซึ่งรายการดังกล่าว เรียกว่า รายการค้า (Business transaction) รายการค้าแต่ละรายการที่นำมาลงบัญชีคือ เอกสารประกอบการลงบัญชี หมายถึง เอกสารใด ๆ ที่ใช้เป็นหลักฐานในการลงรายการในบัญชี แล้วนำมาจัดหมวดหมู่ตามลักษณะและประเภทของรายการนั้นด้วย จากนั้นให้นำรายการค้าที่ได้มีการจัดหมวดหมู่แล้วมาทำการสรุปผลในรูปของรายงานงบการเงิน (Financial statement) ตามระยะเวลาที่ได้กำหนด ระยะเวลาดังกล่าวปกติจะต้องจัดทำปีละ 1 ครั้ง การสรุปผลในรูปของงบการเงินดังกล่าว ได้แก่ งบกำไรขาดทุน (Income statement หรือ Profit and loss statement) เป็นงบที่แสดงถึงผลการดำเนินงานของกิจการในระยะเวลาตามงวดบัญชี และ งบดุล (Balance sheet) เป็นงบที่แสดงถึงฐานะการเงินของกิจการในวันสิ้นงวดบัญชี หรือ ณ วันใดวันหนึ่ง จากนั้นนำงบการเงินที่ได้จัดทำมาตีความหมายและสรุปผลของงบการเงินเหล่านั้น และรายงานต่อฝ่ายบริหารเพื่อนำไปใช้ในการตัดสินใจและวางแผนการดำเนินงานของธุรกิจในอนาคตต่อไป

◆ ลักษณะอันเป็นมูลฐานทางการบัญชีการเงิน

(Basic Features of Financial Accounting)

ในการจัดบันทึกข้อมูลทางการบัญชีเพื่อใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงินได้แก่ งบกำไรขาดทุน และงบดุล ต้องอาศัยหลักการบัญชีซึ่งเป็นที่รับรองทั่วไป เพื่อให้ข้อมูลที่จัดทำถูกต้องและเชื่อถือได้และเป็นมาตรฐานเดียวกัน เพราะข้อมูลดังกล่าวเป็นประโยชน์ต่อบุคคลหลายฝ่าย

ลักษณะอันเป็นมูลฐานทางการบัญชีการเงิน มีดังต่อไปนี้

1. สมมติฐานของการบัญชี (Basic as Assumptions) หมายถึง ข้อสมมติพื้นฐานต่าง ๆ ที่จำเป็นในการกำหนดหลักการบัญชี
2. หลักการบัญชี (Accounting Principles) หมายถึง หลักการทั่วไปซึ่งใช้เป็นแนวทางปฏิบัติ และเป็นหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ในหมู่วิชาชีพบัญชี

◆ สมมติฐานของการบัญชี (Basic as Assumptions) ได้กำหนดไว้บางประการดังนี้

1. ความเป็นหน่วยงานทางบัญชี (Accounting Entity) หมายถึง ธุรกิจเป็นหน่วยงานที่ดำเนินกิจกรรมในทางเศรษฐกิจเป็นอิสระแยกต่างหากจากผู้เป็นเจ้าของและผู้มีส่วนได้เสียในธุรกิจนั้น
2. ความดำรงอยู่ของกิจการ (Going-concern) กิจการจะดำเนินต่อไปโดยไม่มีกำหนดเวลาเล็ก ภายใต้อัสมมตินี้สินทรัพย์ของกิจการจะบันทึกในราคาทุนเริ่มแรกที่ได้สินทรัพย์นั้นมา (Historical Cost)
3. การใช้เงินตราเป็นเครื่องวัด (Measurement in Terms of Money) การจดบันทึกรายการทางบัญชีจำเป็นต้องแสดงมูลค่าเป็นเงินเพื่อการวัดผล การแสดงฐานะ การวิเคราะห์เพื่อตัดสินใจ ในรูปของตัวเงิน เพื่อเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ ซึ่งข้อจำกัดของการใช้เงินตราเป็นเครื่องวัดมูลค่าของรายการค้า คือ ตัวเงินตรามีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา ดังนั้นต้องสมมติว่าค่าของเงินตรานั้นคงที่
4. งวดบัญชี (Periodicity หรือ Time Period) โดยปกติการวัดผลการดำเนินงานของธุรกิจ ผู้บริหารหรือเจ้าของธุรกิจย่อมต้องการทราบข้อมูลเป็นระยะเพื่อการตัดสินใจและวางแผนการดำเนินงานของธุรกิจ ดังนั้น การทำงบการเงินเพื่อแสดงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินต้องกำหนดเป็นช่วงระยะเวลาที่อาจแตกต่างกันไป เช่น ทุกเดือน ทุก 3 เดือน ทุก 6 เดือน หรือ ทุกปี ซึ่งการกำหนดงวดบัญชีขึ้นอยู่กับความสะดวกในการจัดทำรวมถึงประโยชน์ที่ได้รับกับรายจ่ายที่ได้สูญเสียไป แต่อย่างน้อยในทางปฏิบัติ มักใช้รอบระยะเวลา 1 ปี เป็นเกณฑ์ ทั้งนี้เพื่อให้ทราบกำไรเพื่อเสียภาษีทุกปี

◆ หลักการบัญชี (Accounting Principles)

หลักการบัญชีเป็นแนวทางปฏิบัติในการจดบันทึก การวัดผลการดำเนินงาน และการจัดทำงบการเงิน เพื่อให้การบัญชีของธุรกิจต่าง ๆ อยู่ในมาตรฐานหรือหลักเกณฑ์ที่ถูกต้อง อันเป็นที่ยอมรับในวิชาชีพการบัญชี

1. บุคคลทั่วไป เช่น พนักงานบริษัท ลูกค้าของบริษัท เป็นต้น พนักงานย่อมต้องการทราบถึงเจ้าของ หรือผู้ถือหุ้น เจ้าของกิจการหรือผู้ถือหุ้นจะสนใจถึงฐานะทางการเงินของกิจการที่ความมั่นคงของกิจการที่ตนสังกัดอยู่ ซึ่งจะสะท้อนให้เห็นถึงความมั่นคงในหน้าที่การงานตลอดจนรายได้ที่จะได้รับ ส่วนลูกค้าของบริษัทย่อมต้องการทำธุรกิจกับบริษัทคู่ค้าที่มีความมั่นคงเจริญก้าวหน้า เป็นการเพิ่มความมั่นใจให้แก่บริษัทที่ซื้อสินค้าของตนว่า ผู้ขายสามารถรับประกันสินค้าที่ขายได้ตลอดอายุของบริษัท

2. บุคคลภายในองค์กร ได้แก่ ผู้บริหารระดับสูง ผู้จัดการฝ่ายต่าง ๆ เช่น ฝ่ายผลิต ฝ่ายขาย ฝ่ายจัดการ ฯลฯ ซึ่งจะนำข้อมูลทางการบัญชีไปใช้ในการบริหารได้หลายกรณี คือ

(1) เพื่อการตัดสินใจทางการเงิน ในการพิจารณาจัดหาแหล่งเงินทุนเข้ามาสนับสนุนการดำเนินงานของกิจการให้คล่องตัวยิ่งขึ้น ซึ่งจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องพิจารณาความสามารถของกิจการในการบริหารสินทรัพย์ให้เกิดประโยชน์อย่างสูงสุดเพื่อให้คุ้มกับเงินลงทุนในกิจการ โดยอาศัยข้อมูลทางบัญชีเป็นพื้นฐานในการวิเคราะห์เพื่อตัดสินใจ

(2) เพื่อประโยชน์ในการจัดสรรทรัพยากรขององค์กร การจัดสรรเงินทุนที่ได้รับจากเจ้าหนี้และผู้ถือหุ้นในการลงทุนซื้อสินทรัพย์ผู้บริหารจะต้องพิจารณาเงินดังกล่าวให้เกิดประโยชน์สูงสุด

(3) เพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจผลิตสินค้า ผู้บริหารจะนำข้อมูลการขาย ต้นทุนขายและกำไรขั้นต้นของแต่ละผลิตภัณฑ์ไปวิเคราะห์ว่าสินค้าชนิดใดควรผลิตต่อ หรือสามารถลดต้นทุนการผลิตได้หรือไม่ เพื่อให้การดำเนินงานมีประสิทธิภาพ

(4) เพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจด้านการตลาด ข้อมูลทางการบัญชีสามารถนำไปใช้ในการวิเคราะห์เพื่อตั้งราคาขายของสินค้าและส่งผลกระทบต่อนโยบายการส่งเสริมการขาย ซึ่งจะกระทบต่อตัวเลขทางการบัญชีว่าคุ้มค่าหรือไม่กับการโฆษณาสินค้าแต่ละประเภท เป็นต้น

◆ แม่บทบัญชี

งบการเงินที่กิจการต่าง ๆ ได้จัดทำขึ้น มีวัตถุประสงค์เพื่อไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้ ดังนั้น การจัดทำงบการเงินจำเป็นต้องมีหลักเกณฑ์และข้อสมมติทางการบัญชีในการจัดทำ เพื่อให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ถูกต้องยุติธรรมต่อผู้ใช้เป็นไปตามมาตรฐานเดียวกัน

แม่บทบัญชี (Accounting Framework) เป็นเกณฑ์ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน ในเรื่องเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ กลุ่มผู้ใช้งบการเงิน ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน องค์ประกอบของงบการเงิน และคำนิยามขององค์ประกอบนั้น รวมถึงเกณฑ์ในการรับรู้รายการในงบดุล งบกำไรขาดทุน การวัดมูลค่ารายการ และแนวคิดเกี่ยวกับทุนและการรักษาระดับทุนที่ใช้วัดผลกำไรในงบการเงิน โดยมีสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยเป็นผู้ออกใช้ เมื่อวันที่ 25 กุมภาพันธ์ 2542 สำหรับแม่บทบัญชีที่ออกนี้มีวัตถุประสงค์ใช้เป็นเกณฑ์ในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันและพัฒนามาตรฐานการบัญชีที่จะใช้ในอนาคตให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standard หรือ IAS)

◆ รายงานการเงินหรืองบการเงิน ของธุรกิจประกอบด้วย

1. งบดุล (Balance Sheet) เป็นงบการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อแสดงฐานะการเงิน
2. งบกำไรขาดทุน (Income statement หรือ Profit and Loss Statement)
3. งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น
4. งบกระแสเงินสด (Cash flow Statement)
5. หมายเหตุประกอบงบการเงิน

ธุรกิจบางประเภท อาจไม่ต้องแสดงงบการเงินทั้งหมดก็ได้ แต่งบดุลและงบกำไรขาดทุน เป็นงบการเงินที่ทุกกิจการต้องจัดทำ ซึ่งกิจการเจ้าของคนเดียวส่วนใหญ่มักจะทำเพียงงบดุลและงบกำไรขาดทุน ส่วนกิจการในรูปแบบอื่น เช่น ห้างหุ้นส่วน บริษัท สหกรณ์ ฯลฯ อาจจัดทำงบการเงินครบทั้งหมดก็ได้ อย่างไรก็ตาม งบกระแสเงินสดเป็นงบการเงินที่ได้รับการยกเว้นบังคับให้บริษัทมหาชนจำกัดเท่านั้นเป็นผู้จัดทำ

◆ ส่วนประกอบของงบการเงิน

งบดุลหรืองบแสดงฐานะการเงิน (Balance Sheet หรือ Statement of Financial Position) เป็นงบที่แสดงข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินของกิจการ ณ วันใดวันหนึ่ง รายการในงบดุลจึงเป็นรายการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดฐานะการเงินของกิจการซึ่งได้แก่ สินทรัพย์ (Asset) หนี้สิน (Liability) และส่วนของผู้ถือหุ้น (Owner's Equity)

สินทรัพย์ หมายถึง ทรัพยากรที่มีอยู่ในความควบคุมของกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีตซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้นในอนาคต

ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์ หมายถึง ศักยภาพของสินทรัพย์ในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดแก่กิจการทั้งหมดทั้งทางตรงและทางอ้อม โดยปกติกิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์ในลักษณะต่างๆ เช่น นำสินทรัพย์มาใช้ในการผลิตสินค้าหรือการให้บริการ นำสินทรัพย์ไปแลกกับสินทรัพย์อื่น นำสินทรัพย์ไปชำระหนี้ นำสินทรัพย์ไปแบ่งปันส่วนทุนให้กับเจ้าของ

โดยปกติการจัดเรียงสินทรัพย์มักเริ่มจากสิ่งที่มีสภาพคล่องสูง ได้แก่ เงินสด ตัวเงินรับ ลูกหนี้การค้า สินค้าคงเหลือ วัสดุสิ้นเปลือง ไปหาสิ่งที่มีสภาพคล่องต่ำ ได้แก่ ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์และเครื่องใช้สำนักงาน และสิ้นสุดด้วยสินทรัพย์อื่นหรือสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน เช่น ค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งกิจการ สิทธิบัตร ค่านิยม ลิขสิทธิ์ เป็นต้น โดยทั่วไปสินทรัพย์ของกิจการจะถูกบันทึกด้วยราคาทุน ซึ่งเป็นราคาที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนและเป็นราคาที่มีหลักฐานที่แน่นอน สามารถคำนวณได้อย่างถูกต้องโดยไม่ขึ้นอยู่กับความคิดเห็นส่วนบุคคล

หนี้สิน หมายถึง ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ภาระผูกพันดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งการชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

ภาระผูกพันในปัจจุบัน หมายถึง หน้าที่หรือความรับผิดชอบที่ต้องปฏิบัติตามข้อตกลง ภาระผูกพันอาจเกิดจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการตามประเมินการค้า ภาระผูกพันอาจมีผลบังคับตามกฎหมายเนื่องจากเป็นสัญญาผูกมัดหรือเป็นข้อบังคับตามกฎหมาย ภาระผูกพันในปัจจุบันอาจหมดไป โดยการจ่ายเงินสด การโอนสินทรัพย์อื่น การให้บริการ การเปลี่ยนภาระผูกพันเดิมเป็นภาระผูกพันใหม่

ภาระผูกพันที่บุคคลภายนอกคือเจ้าหนี้มีต่อกิจการอันเกิดจากการซื้อขาย การกู้ยืม หรือกรณีอื่น ๆ ที่ต้องชำระคืนในภายหน้าได้แก่ เจ้าหนี้การค้า ตัวเงินจ่าย ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย ฯลฯ โดยปกติหนี้สินจะปรากฏในงบดุลเรียงลำดับตามระยะเวลาที่ครบกำหนดชำระหนี้

ส่วนของเจ้าของ หมายถึง ส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการหลังจากหักหนี้สินทั้งสิ้นออกแล้ว หรือความหมายคือ ส่วนของเจ้าของกิจการที่มีสิทธิหรือส่วนได้ส่วนเสียเหนือสินทรัพย์ของกิจการหลังจากหักสิทธิเรียกร้องของเจ้าหนี้ หรือหนี้สิน หรือเรียกได้ว่าเป็นส่วนเกินของสินทรัพย์กับหนี้สิน

งบกำไรขาดทุน (Income Statement) เป็นรายงานที่แสดงข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงานของกิจการในช่วงระยะเวลาหนึ่ง งบกำไรขาดทุนจะรายงานส่วนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดผลการดำเนินงาน ซึ่งได้แก่ รายได้ (Revenue) และ ค่าใช้จ่าย (Expense)

รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสเข้าหรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สินอันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

ค่าใช้จ่าย หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออกหรือการลดค่าของสินทรัพย์อันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของลดลง ทั้งนี้ไม่รวมถึงการแบ่งปันส่วนทุนให้กับผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

◆ งบดุล Balance Sheet

รายการที่แสดงในงบดุลประกอบด้วย สินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของเจ้าของ
สินทรัพย์ แบ่งออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ ๆ คือ

1. สินทรัพย์หมุนเวียน (Current Assets)
2. สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (Non-Current Assets)

หรือแบ่งสินทรัพย์ เป็น 4 ประเภทย่อย ๆ คือ

1. สินทรัพย์หมุนเวียน (Current Assets)
2. เงินลงทุนระยะยาว (Long-term Investment)
3. ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (Property, Plant and Equipment or Fixed Asset)
4. สินทรัพย์อื่น ๆ (Other Asset)

◆ สินทรัพย์หมุนเวียน

หมายถึง เงินสด และสินทรัพย์ที่อาจขายหรือสามารถแปลงสภาพเป็นเงินสด หรือใช้ให้หมดไปภายในระยะเวลา 12 เดือนนับจากวันที่ในงบดุล หรือกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นภายในรอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติ (Operating Cycle) แล้วแต่ระยะเวลาใดจะยาวกว่ากัน รายการที่เป็นสินทรัพย์หมุนเวียนจะเรียงลำดับในงบดุลตามสภาพคล่อง กล่าวคือ รายการใดมีสภาพใกล้เคียงกับเงินสด หรือ สามารถเปลี่ยนสภาพเป็นเงินสดได้เร็วจะแสดงไว้ก่อน

ระยะเวลาการดำเนินงานปกติ หมายถึง ขั้นตอนการดำเนินงานของกิจการ เริ่มจากการซื้อสิ่งของ นำไปผลิต ขาย จนกระทั่งเก็บเงินจากลูกค้ามาเป็นเงินสด

โดยทั่วไปสินทรัพย์หมุนเวียนประกอบด้วย

➤ เงินสด (Cash on hand and at banks)

หมายถึง เงินสดในมือและเงินฝากธนาคารทุกประเภท แต่ไม่รวมเงินฝากประเภทที่ต้องจ่ายคืนเมื่อสิ้นระยะเวลาที่กำหนด เช่น ธนบัตรและเหรียญกษาปณ์ที่มีอยู่ ธนาณัติ ตั๋วแลกเงิน ไปรษณีย์เงินลงทุนชั่วคราว (Short-term Investment หรือ Current Investments)

หมายถึง หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด เป็นหลักทรัพย์ที่ซื้อเข้ามาเพื่อหาผลตอบแทนจากเงินลงทุนนั้น และฝ่ายจัดการจะขายเมื่อต้องการใช้เงินสด

ลูกหนี้การค้า (Accounts Receivable)

หมายถึง จำนวนเงินที่ลูกค้านำชำระค่าสินค้าหรือค่าบริการที่กิจการได้ขายไปตามปกติหรือให้บริการไปตามปกติของกิจการ

การแสดงผลลูกหนี้การค้าให้แสดงมูลค่าสุทธิหลังจากหักค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ

† ตั๋วเงินรับ (Notes Receivable)

หมายถึง สัญญาเป็นลายลักษณ์อักษร โดยปราศจากเงื่อนไขที่บุคคลอื่นรับจะชำระเงินจำนวนหนึ่งให้แก่กิจการภายในเวลาที่กำหนด

➤ เงินให้กู้ยืมระยะสั้น (Short-term Loans)

หมายถึง เงินที่กิจการให้ผู้อื่นกู้ยืม โดยมีข้อตกลงที่จะเรียกชำระคืนได้ภายใน 12 เดือน นับจากวันที่ในงบดุล

➤ สินค้าคงเหลือ (Inventory)

หมายถึง สินค้าสำเร็จรูป สินค้าที่อยู่ในระหว่างกระบวนการผลิต และวัสดุหรือชิ้นส่วนที่ใช้ในการผลิตเพื่อขายตามปกติของกิจการ

วัตถุดิบเปลือง (Supplies)

หมายถึง วัสดุที่ใช้ในสำนักงานหรือในร้านค้า ซึ่งจะใช้หมดไปในระยะเวลาสั้น และเมื่อใช้หมดไปจะถือเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน เช่น เครื่องเขียนแบบพิมพ์ต่าง ๆ กระดาษ

รายได้ค้างรับ (Accrued Revenue)

หมายถึง รายได้อื่น ๆ ของกิจการที่เกิดขึ้นแล้ว แต่กิจการยังไม่ได้รับชำระเงิน ในวันสิ้นงวดกิจการต้องบันทึกรายได้ค้างรับที่เกิดขึ้นนี้ เช่น ดอกเบี้ยค้างรับ รายได้ค่าเช่าค้างรับ

ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า (Prepaid Expenses)

หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่กิจการจ่ายไปก่อนสำหรับสินทรัพย์หรือบริการที่กิจการจะได้รับประโยชน์ในอนาคตอันสั้น มักจะเกิดขึ้นในการดำเนินงานตามปกติของกิจการ เช่น ค่าเช่าจ่ายล่วงหน้า ค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า เป็นต้น

➤ สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

หมายถึง สินทรัพย์ที่มีตัวตน สินทรัพย์ไม่มีตัวตน สินทรัพย์ทางการเงิน และสินทรัพย์ดำเนินงานที่มีระยะยาว ซึ่งกิจการมีวัตถุประสงค์ที่จะถือไว้ในระยะยาวเกินกว่า 12 เดือนนับจากวันที่ในงบดุล และเนื่องจากการมีสินทรัพย์เหล่านี้ไว้ในกิจการ อาจเกิดจากวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกัน การแสดงสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนจึงแบ่งประเภทย่อยได้ ดังนี้

1. เงินลงทุนระยะยาว (Long-term Investments)
2. ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (Property Plant and Equipment)
3. สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (Intangible Assets)

➤ เงินลงทุนระยะยาว

หมายถึง การลงทุนซื้อหุ้นทุนหรือหลักทรัพย์ประเภทนี้หรือพันธบัตรของกิจการอื่น โดยกิจการต้องการลงทุนในเวลาที่นานเกินกว่า 1 ปี โดยมีได้มีวัตถุประสงค์จะจำหน่ายไปในระยะเวลาอันใกล้ ตัวอย่างเงินลงทุนระยะยาว ได้แก่ เงินลงทุนในบริษัทย่อย เป็นการลงทุนโดยการซื้อหุ้นสามัญของบริษัทอื่น โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะควบคุมบริษัทนั้นในระยะยาว ที่ดินที่กิจการซื้อไว้เพื่อประโยชน์ในการขายในอนาคต

➤ ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (Property, Plant and Equipment or Fixed Asset)

สินทรัพย์ประเภทนี้เป็นสินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตน (Tangible Fixed Assets) ซึ่งกิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการดำเนินงาน การผลิตสินค้า การจำหน่ายสินค้า การให้บริการ การบริหารงาน รวมถึงเป็นสินทรัพย์ที่มีไว้เพื่อใช้ในการบำรุงรักษา หรือซ่อมแซมทรัพย์สินดังกล่าวด้วย สินทรัพย์ประเภทนี้เป็นสิ่งที่กิจการได้มาหรือสร้างขึ้นเอง โดยตั้งใจว่าจะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นต่อเนื่องตลอดไป ไม่ตั้งใจจะขายในการดำเนินงานตามปกติ

การแสดงในงบดุลจะแสดงด้วยราคาทุนหักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม หรืออาจเลือกแสดงด้วยราคาที่ดีใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม ยกเว้น ที่ดิน จะแสดงด้วยราคาทุนหรือราคาที่ดีใหม่โดยที่ดินจะไม่มีกรคิดค่าเสื่อมราคา

ที่ดิน (Land)

หมายถึง ที่ดินที่กิจการใช้ประโยชน์จากการดำเนินงานตามปกติ อาจเป็นที่ตั้งสำนักงาน โรงงาน คลังเก็บสินค้า และสิ่งปลูกสร้างอื่นๆ ของกิจการ เป็นต้น

อาคาร (Building)

หมายถึง สิ่งก่อสร้าง อาคารสำนักงาน โรงงาน คลังเก็บสินค้า รวมถึงสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ ที่กิจการมีไว้ใช้ประโยชน์ในการดำเนินงานตามปกติของกิจการ

อุปกรณ์ (Equipment)

หมายถึง เครื่องมือเครื่องใช้ สินทรัพย์ถาวรที่ใช้ประดับร้านหรือตกแต่งสำนักงาน อุปกรณ์ที่ใช้ในการดำเนินงาน ซึ่งสามารถแยกได้เป็น อุปกรณ์สำนักงาน (Office Equipment) อุปกรณ์ร้านค้า (Store Equipment) อุปกรณ์ในการขนส่ง (Delivery Equipment) เครื่องจักร (Machines) เครื่องตกแต่ง (Furniture and Fixtures)

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

หมายถึง สินทรัพย์ที่ไม่มีรูปร่างหรือตัวตน แต่กิจการมีอยู่และวัดมูลค่าเป็นเงินได้โดยมีหลักฐานชัดเจนและสินทรัพย์นี้จะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจแก่กิจการในอนาคต ตัวอย่างได้แก่

ลิขสิทธิ์ (Copyrights)

หมายถึง สิทธิตามกฎหมายที่รัฐมอบให้แก่ผู้ทำวรรณกรรมหรือศิลปกรรม รวมทั้งสิทธิในการเผยแพร่ต่อสาธารณชนด้วย

สิทธิบัตร (Patents)

หมายถึง สิทธิตามกฎหมายที่รัฐมอบให้แก่บุคคลที่ประดิษฐ์คิดค้นสิ่งหนึ่งสิ่งใดขึ้นมาใหม่ อันนับได้ว่ามีประโยชน์

สัมปทาน (Franchises)

หมายถึง สิทธิที่รัฐหรือบริษัทใดให้แก่บุคคลหรือกิจการเพื่อประกอบกิจการเฉพาะอย่าง หรือเป็นตัวแทนขายผลิตภัณฑ์หรือบริการในพื้นที่ใดพื้นที่หนึ่ง

เครื่องหมายการค้า (Trademarks)

หมายถึง เครื่องหมายหรือตราชื่อที่กิจการใช้กับสินค้าของตนเพื่อผู้บริโภคสามารถตัดสินใจเลือกซื้อสินค้าได้ตามประสงค์ของลูกค้า

หนี้สิน (Liabilities) แบ่งเป็น 2 ประเภทใหญ่ คือ

1. หนี้สินหมุนเวียน (Current Liabilities)
2. หนี้สินไม่หมุนเวียน (Non-current Liabilities)

◆ หนี้สินหมุนเวียน

หมายถึง หนี้สินที่มีระยะเวลาการชำระคืนภายในหนึ่งปีหรือภายในรอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติของกิจการ หนี้สินหมุนเวียนจะชำระด้วยสินทรัพย์หมุนเวียน การให้บริการหรือการก่อหนี้สินหมุนเวียนอื่นขึ้นมา นอกจากนี้ยังรวมถึงส่วนของภาระผูกพันระยะยาวที่คาดว่าจะต้องชำระภายในหนึ่งปีนับจากวันที่ในงบดุล รายการหนี้สินหมุนเวียนได้แก่

เงินเบิกเกินบัญชีและเงินกู้ยืมจากธนาคาร (Bank Overdrafts and Loans from Banks)

หมายถึง เงินที่กิจการเบิกเกินบัญชีธนาคาร และเงินที่กิจการกู้ยืมจากธนาคาร เงินกู้ยืมที่มีกำหนดชำระหนี้ที่แน่นอนให้จัดประเภทหมุนเวียนและระยะยาวที่กำหนดชำระหนี้ แม้ว่าเจ้าหนี้จะมีสิทธิทวงถามให้ชำระหนี้ก่อนกำหนดได้ก็ตาม

◆ **เจ้าหนี้การค้า (Accounts Payable)**

หมายถึง จำนวนเงินที่ค้างชำระค่าสินค้าหรือค่าบริการที่กิจการมีต่อบุคคลอื่นตามปกติธุระของกิจการ

◆ **ตั๋วเงินจ่าย (Notes Payable)**

หมายถึง สัญญาที่เป็นลายลักษณ์อักษร โดยปราศจากเงื่อนไขที่กิจการได้รับรองให้ไว้ต่อบุคคลอื่นว่ากิจการจะชำระเงินจำนวนหนึ่งให้แก่บุคคลนั้นภายในเวลาที่กำหนด ซึ่งอาจเป็นตัวแลกเงิน หรือตั๋วสัญญาใช้เงิน

◆ **เจ้าหนี้อื่น (Other Payables)**

หมายถึง สิทธิเรียกร้องของบุคคลอื่นที่มีต่อกิจการไม่ว่าเป็นสินทรัพย์หรือบริการ ซึ่งมีได้เกิดจากการค้าโดยปกติ เช่น เจ้าหนี้จากการซื้อสินทรัพย์ถาวร เช่น ซื้ออุปกรณ์สำนักงานเป็นเงินเชื่อ

◆ **รายได้รับล่วงหน้า (Unearned Revenue)**

หมายถึง หนี้สินที่เกิดจากกิจการรับเงินไว้ล่วงหน้าสำหรับค่าสินค้าหรือบริการที่ยังมิได้ให้ลูกค้า จึงเกิดเป็นพันธะที่กิจการจะต้องส่งมอบสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้าต่อไป

◆ **ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย (Accrued Expenses)**

หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่ให้ประโยชน์แก่กิจการแล้ว แต่กิจการยังไม่ได้ชำระเงินในวันทำงานปกติ เช่น ค่าสาธารณูปโภคค้างจ่าย ค่าแรงค้างจ่าย ค่าเช่าค้างจ่าย ดอกเบี้ยค้างจ่าย ฯลฯ

◆ **เงินปันผลค้างจ่าย (Accrued Dividends)**

หมายถึง เงินปันผลที่กิจการประกาศจ่ายแล้ว แต่ยังมีได้จ่ายเงินสดให้แก่ผู้ถือหุ้น เงินกู้ยืมหนี้สินระยะยาวที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปี (Current portion of Long-term Debt)

หมายถึง จำนวนของหนี้ระยะยาวบางรายการที่สัญญาระบุให้ชำระเงินเป็นช่วงเวลา ถ้าจำนวนใดจะต้องชำระภายในหนึ่งปี ให้แสดงเป็นหนี้สินหมุนเวียนเฉพาะจำนวนนั้น

◆ **เงินกู้ยืมระยะสั้น (Short-term Debt)**

หมายถึง จำนวนเงินที่กิจการกู้ยืมจากผู้อื่น และกำหนดชำระภายในหนึ่งปี

◆ **หนี้สินไม่หมุนเวียน**

หมายถึง หนี้สินที่มีระยะเวลาการชำระเงินนานเกินกว่า 1 ปี หรือเกินกว่ารอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติของกิจการ หนี้สินไม่หมุนเวียนอาจเกิดจากการกู้ยืมเงินมาใช้ในกิจการเพื่อซื้อสินทรัพย์ที่มีราคาสูง การแสดงหนี้สินไม่หมุนเวียนในงบดุล จะเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับภาระผูกพันและข้อตกลงต่าง ๆ เช่น อัตราดอกเบี้ย วันครบกำหนดชำระ ลักษณะของภาระผูกพัน ตัวอย่างหนี้สินไม่หมุนเวียนได้แก่

◆ **เงินกู้ยืมระยะยาว (Long-term Debt)**

หมายถึง การกู้เงินจากธนาคารหรือสถาบันการเงินโดยมีสัญญาการชำระเงินนานกว่า 1 ปี การกู้ยืมระยะยาวนี้อาจมีหลักทรัพย์ค้ำประกันหรือไม่ก็ได้ ในกรณีที่มีการนำสินทรัพย์บางอย่างของกิจการไปจำนองเพื่อเป็นหลักประกันแก่ผู้ให้กู้ ถ้ากิจการไม่จ่ายเงินตามกำหนด ผู้ให้กู้มีสิทธิบังคับเอาสินทรัพย์ที่จำนองไปขายเอาเงินมาชำระหนี้ หรือยึดสินทรัพย์ที่จำนองได้

หุ้นกู้ (Bonds Payable)

หมายถึง การจัดหาเงินทุนอย่างหนึ่งของกิจการ โดยการแบ่งจำนวนเงินที่ต้องการกู้ยืมออกเป็นหุ้นราคาแต่ละหุ้นเท่ากัน ราคาหุ้นแต่ละหุ้น กิจการเป็นผู้กำหนดขึ้นเอง การออกหุ้นกู้จะต้องกำหนดอัตราดอกเบี้ย กำหนดระยะเวลาการจ่ายดอกเบี้ย กำหนดเวลาแน่นอนในการไถ่ถอนหุ้นคืน ซึ่งจะนานกว่า 1 ปี หุ้นกู้จะจำหน่ายให้แก่บุคคลที่สนใจจะลงทุน โดยอาจจำหน่ายในราคาสูงกว่าหรือต่ำกว่าราคาที่กำหนดไว้ในใบหุ้น (Par Value) ก็ได้ ในระหว่างที่หุ้นก็ยังไม่ครบกำหนดไถ่ถอน ผู้ถือหุ้นก็มีฐานะเป็นเจ้าของกิจการ และกิจการจะต้องจ่ายดอกเบี้ยให้ตามที่กำหนดไว้

◆ ส่วนของเจ้าของ

หมายถึง ส่วนของเจ้าของกิจการที่มีสิทธิหรือส่วนได้เสียเหนือสินทรัพย์ของกิจการภายหลังหักสิทธิเรียกร้องของเจ้าหนี้ หรือหนี้สินที่มีต่อกิจการหมดแล้ว นั่นคือส่วนของสินทรัพย์เกินกว่าหนี้สิน

ลักษณะส่วนของเจ้าของกิจการสามารถแยกอธิบายตามลักษณะของกิจการค่าที่ได้แบ่งเป็น 3 ประเภทใหญ่ ๆ คือ กิจการเจ้าของคนเดียว ห้างหุ้นส่วน และบริษัทจำกัด การแสดงรายการต่างๆ ในงบดุลส่วนใหญ่ของกิจการค่าประเภทต่าง ๆ แยกจะไม่แตกต่างกันนอกจากรายการส่วนของเจ้าของที่แตกต่างกัน เนื่องจากกฎหมายไทยกำหนดให้บริษัทจำกัด แสดงเงินลงทุนจากผู้ถือหุ้นและกำไรสะสมแยกกัน สำหรับกิจการประเภทอื่นอาจรวมเงินลงทุนจากเจ้าของและกำไรสุทธิเข้าไว้เป็นจำนวนเดียวกันก็ได้ เพื่อให้เห็นความแตกต่างดังกล่าว

งบกำไรขาดทุน (Income Statement)

งบกำไรขาดทุน หมายถึง งบการเงินที่แสดงผลการดำเนินงานของกิจการสำหรับงวดเวลาหนึ่งเพื่อสรุปให้เห็นว่าเมื่อเปรียบเทียบรายได้กับค่าใช้จ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นแล้ว กิจการมีผลกำไรหรือขาดทุนสุทธิเท่าใด

รายการที่ปรากฏในงบกำไรขาดทุน แยกเป็นประเภทใหญ่ ๆ คือ

1. รายได้ (Revenues)
2. ค่าใช้จ่าย (Expenses)
3. กำไร (Profit) หรือ ขาดทุน (Loss)

1. รายได้ หมายถึง จำนวนเงินสด ลูกหนี้ หรือผลตอบแทนที่กิจการได้รับมาจากการประกอบการโดยปกติของกิจการก่อนหักค่าใช้จ่ายใด ๆ จากการขายสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้า ซึ่งคำนวณได้เป็นจำนวนเงินที่แน่นอนจากลูกค้า ผลตอบแทนที่เกิดจากการให้ใช้สินทรัพย์ และรวมถึงกำไรที่ได้รับจากการขาย หรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ ดอกเบี้ยรับที่ได้รับจากการให้กู้ยืม เงินปันผลรับที่ได้จากการลงทุนซื้อหุ้นในกิจการอื่น รายได้แบ่งเป็น 2 ชนิด คือ

รายได้โดยตรง (Direct Revenue) หมายถึง รายที่เกิดขึ้นตามวิถีทางการค้าโดยปกติของกิจการ ถ้าเป็นกิจการขายสินค้า รายได้โดยตรง คือ รายได้จากการขาย (Sales) ซึ่งเป็นรายได้ที่เกิดจากการส่งมอบสินค้า สิทธิหรือบริการเพื่อแลกเปลี่ยนกับเงินสด สิทธิเรียกร้องให้ชำระเงิน หรือสิ่งอื่นที่มีมูลค่าคิดเป็นเงินได้ ถ้าเป็นกิจการธนาคาร รายได้โดยตรง คือ รายได้ดอกเบี้ยรับ ถ้าเป็นกิจการให้บริการ รายได้โดยตรง คือ รายได้จากการให้บริการ

รายได้อื่น (Other Revenue) หมายถึง รายได้ที่มีได้เกิดขึ้นตามวิถีทางการค้าโดยปกติของกิจการ เช่น ถ้าเป็นกิจการซื้อขายสินค้า รายได้อื่นอาจหมายถึง กำไรจากการขายสินทรัพย์ถาวร ดอกเบี้ยรับจากเงินให้กู้หรือเงินฝากธนาคาร เงินปันผลรับจากการลงทุนในหุ้นของกิจการอื่น ฯลฯ

2. **ค่าใช้จ่าย** หมายถึง ต้นทุนของสินค้าหรือบริการที่กิจการต้องจ่ายไปเพื่อก่อให้เกิดรายได้ ค่าใช้จ่าย แบ่งเป็นประเภทใหญ่ ๆ ได้ดังนี้

ต้นทุนขาย (Cost of Sales) หมายถึง ต้นทุนของสินค้าหรือบริการที่ขาย ต้นทุนขายนี้รวมราคาซื้อ ต้นทุนการผลิตสินค้าและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่จำเป็นต้องใช้เพื่อให้สินค้าอยู่ในสภาพพร้อมที่จะขายได้ ถ้าเป็นกิจการให้บริการ เรียกว่า ต้นทุนการให้บริการ

ค่าใช้จ่ายการขายและบริหาร (Selling and Administrative Expenses) หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่กิจการใช้ในการดำเนินงานตามปกติการค้าของกิจการ บางครั้งอาจเรียกว่า ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (Operating Expenses)

ค่าใช้จ่ายการขาย หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นอันเนื่องมาจากการขายสินค้าของกิจการ เช่น ค่าโฆษณา เงินเดือนพนักงานขาย ค่านายหน้า ค่าขนส่งเมื่อขายหรือค่าขนส่งออก ฯลฯ

ค่าใช้จ่ายการบริหาร หมายถึง ค่าใช้จ่ายทั่วไปที่เกิดขึ้นในการบริหารกิจการเป็นส่วนรวม เช่น เงินเดือนพนักงาน ค่าเช่าอาคารที่ทำการ ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์สำนักงาน ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ฯลฯ

ดอกเบี้ยจ่าย (Interest Expense) หมายถึง ดอกเบี้ย หรือค่าตอบแทนที่คิดให้เนื่องจากการใช้ประโยชน์จากเงินหรือเงินทุน ถือเป็นค่าใช้จ่ายอื่น

ค่าใช้จ่ายอื่น หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่มีได้เกิดขึ้นตามวิถีทางการค้าโดยปกติของกิจการ แต่เกิดขึ้นจากกิจกรรมประกอบการกิจการ ค่าใช้จ่ายอื่นนี้อาจจะไม่ได้เกิดขึ้นทุกงวดบัญชี ค่าใช้จ่ายบางชนิดมิได้เกิดขึ้นบ่อยครั้ง ตัวอย่างของค่าใช้จ่ายอื่น เช่น ขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ถาวร ขาดทุนจากราคาตลาดของหลักทรัพย์ลดลง

ภาษีเงินได้ (Income Tax) หมายถึง ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร ในกรณีที่กิจการดำเนินงานใหญ่นิติบุคคล เช่น บริษัทจำกัด

3. **กำไร** หมายถึง ผลต่างระหว่างรายได้ทั้งหมดและค่าใช้จ่ายทั้งหมดของกิจการ ในกรณีที่รายได้สูงกว่าค่าใช้จ่าย กำไรแสดงถึงการเพิ่มขึ้นในสินทรัพย์สุทธิของกิจการในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง กำไรทำให้ส่วนทุนของกิจการเพิ่มขึ้น

4. **ขาดทุน** หมายถึง ผลต่างระหว่างรายได้ทั้งหมดและค่าใช้จ่ายทั้งหมดของกิจการ ในกรณีที่รายได้ต่ำกว่าค่าใช้จ่าย ขาดทุนแสดงถึงการลดลงในสินทรัพย์สุทธิของกิจการในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง ขาดทุนทำให้ส่วนทุนของกิจการลดลง

นอกจากนี้ การจัดทำงบกำไรขาดทุน อาจมีรายการที่ต้องแสดงในงบกำไรขาดทุนเพิ่มเติมจากที่กล่าวข้างต้นอีกคือ

รายการพิเศษ (Extraordinary Item) หมายถึง รายได้หรือค่าใช้จ่ายที่เกิดจากรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชี โดยรายการที่จะถือเป็นรายการพิเศษจะต้องมีดังนี้

ก. มีความแตกต่างอย่างชัดเจนจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ

ข. ไม่น่าคิดว่าเกิดขึ้นเป็นประจำหรือเกิดขึ้นไม่บ่อย

การดำเนินงานตามปกติ หมายถึง กิจกรรมของการประกอบธุรกิจของกิจการ หรือ เกิดขึ้นจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ รวมทั้งกิจกรรมอื่น ซึ่งเกี่ยวเนื่องกับการประกอบธุรกิจหรือการดำเนินงานดังกล่าว

กำไรต่อหุ้น (Earnings per Share) หมายถึง ส่วนเฉลี่ยของกำไรสุทธิต่อหุ้นสามัญหนึ่งหุ้น ข้อมูลกำไรต่อหุ้นจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินนำมาใช้พิจารณาประกอบการตัดสินใจลงทุน และให้ทราบแนวโน้มการดำเนินงานของกิจการ เพราะตัวเลขกำไรต่อหุ้นแสดงให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงในกำไรสุทธิในงวดบัญชีต่าง ๆ โดยพิจารณาสัมพันธ์กับจำนวนหุ้นสามัญของกิจการที่ได้ทำการออกจำหน่ายแล้ว

➤ รายการค้า และการวิเคราะห์รายการค้า

รายการค้า (Business transaction) หมายถึง รายการหรือเหตุการณ์ต่าง ๆ ทางเศรษฐกิจซึ่งเป็นผลทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นของกิจการ รวมถึง รายการที่เกี่ยวข้องกับบุคคลภายนอกและเป็นรายการหรือเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการเงินที่เกิดขึ้นแล้วและมีหลักฐานถูกต้องเชื่อถือได้ รวมถึงต้องมีหน่วยเงินตรากำหนดไว้เพื่อนำมาจดบันทึกรายการในสมุดบัญชีได้ เป็นรายการที่กิจการจะนำมาบันทึกบัญชีเพื่อเป็นข้อมูลในการจัดทำงบการเงิน ซึ่งในทางบัญชีอาจเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า รายการทางการบัญชี

รายการหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นของธุรกิจอันก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์ หนี้สินและทุน เช่น เจ้าของนำสินทรัพย์คือเงินสดมาลงทุน รายการนี้ทำให้สินทรัพย์เพิ่มขึ้นคือเงินสดและส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้นคือทุน หรือกิจการมีการซื้ออุปกรณ์สำนักงานเป็นเงินเชื่อ รายการนี้ทำให้สินทรัพย์เพิ่มขึ้นคืออุปกรณ์สำนักงานและหนี้สินเพิ่มขึ้นคือ เจ้าหนี้เป็นต้น ส่วนรายการที่ไม่สามารถจัดเป็นรายการค้า เช่น แผนกสินค้าจัดทำใบเสนอซื้อให้แผนกจัดซื้อเพื่อดำเนินการซื้อสินค้า รายการนี้ยังไม่ได้มีผลกระทบต่อสินทรัพย์ หนี้สินและทุนแต่อย่างใด ดังนั้นจึงไม่ต้องบันทึกบัญชีหรือ คณะกรรมการเรียกประชุมผู้ถือหุ้น เป็นต้น

การปฏิบัติงานทางบัญชีเพื่อบันทึกรายการค้า หรือรายการทางการบัญชี มีกระบวนการทางบัญชีหรือ วงจรบัญชี (Accounting Cycle) หลายขั้นตอนดังนี้คือ

1. การวิเคราะห์รายการค้า
2. การบันทึกรายการค้าในสมุดรายวัน
3. การผ่านบัญชีจากสมุดรายวันไปบัญชีแยกประเภท
4. การจัดทำงบทดลอง
5. การปรับปรุงบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปและผ่านไปบัญชีแยกประเภท
6. การจัดทำงบทดลองหลังการปรับปรุง
7. การปิดบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป และผ่านไปบัญชีแยกประเภท
8. การจัดทำงบทดลองหลังปิดบัญชี
9. การหายอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทที่ยังไม่ได้ปิด
10. การทำงบการเงิน

นอกจากขั้นตอนในการจัดทำบัญชีดังกล่าวนี้ กิจการส่วนใหญ่นิยมที่จะจัดทำกระดาษทำการ (Working paper) เพื่อช่วยในการจัดทำงบการเงินของกิจการให้สะดวกและรวดเร็วขึ้น การจัดทำกระดาษทำการเพื่อการออกงบการเงินจะทำหลังจากการจัดทำงบทดลอง แต่ก่อนรายการปรับปรุง

➤ สมการบัญชี (Accounting Equation)

สมการบัญชี หมายถึง การแสดงถึงจำนวนทรัพย์สินเชิงเศรษฐกิจทั้งหมดที่อยู่ในความควบคุมของกิจการและสิทธิทั้งหมดที่มีในทรัพย์สินเหล่านั้น โดยสมการบัญชี เป็นสมการที่แสดงความสัมพันธ์ ระหว่าง สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น สินทรัพย์ ทั้งหมดแสดงทางด้านซ้ายมือของสมการ สิทธิทั้งหมด คือ หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น แสดงทางด้านขวามือของสมการ สมการบัญชี แสดงสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนผู้ถือหุ้น ซึ่งเป็นรายการที่แสดงถึงฐานะการเงินของกิจการในงบดุล บางครั้งจึงเรียกสมการบัญชีว่า สมการงบดุล (Balance Sheet Equation) ปรากฏดังนี้

ในกรณีที่กิจการไม่มีหนี้สิน

$$\begin{aligned} \text{ทรัพย์สินเชิงเศรษฐกิจ} &= \text{สิทธิในทรัพย์สินเชิงเศรษฐกิจ} \\ \text{สินทรัพย์} &= \text{หนี้สิน} + \text{ทุน} \end{aligned}$$

$$\text{สินทรัพย์} = \text{ทุน}$$

สำหรับสิทธิในสินทรัพย์ของกิจการ แบ่งเป็น 2 ส่วน คือ สิทธิจากภายนอกกิจการ และสิทธิจากภายในกิจการ สิทธิจากภายนอกกิจการ คือ สิทธิของเจ้าหนี้ ซึ่งอาจเกิดจากการที่กิจการกู้เงินจากเจ้าหนี้เงินกู้ ซื้อสินค้าเป็นเงินเชื่อจากเจ้าหนี้การค้า และเจ้าหนี้เงินคงค้างต่างๆ ที่กิจการมีภาระผูกพันอยู่ในปัจจุบัน สำหรับสิทธิจากภายนอกกิจการได้แสดงเป็น หนี้สิน (Liabilities) ที่กิจการมีภาระผูกพันต้องชำระ สำหรับสิทธิจากภายในกิจการ คือ สิทธิของเจ้าของกิจการ เจ้าของกิจการลงทุนในการจัดตั้งธุรกิจ สิทธิของเจ้าของกิจการจึง หมายถึง ส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์หลังจากหักหนี้ทั้งสิ้นออกแล้ว ดังนั้นสิทธิจากภายในกิจการจึงแสดงในส่วนของเจ้าของ (Owner's equity) หรือ ส่วนทุน (Capital)

สำหรับส่วนทุน (Capital) ในกิจการเจ้าของคนเดียว เรียกส่วนทุนว่า ส่วนของผู้ถือหุ้น (Owner's Equity) ในกิจการห้างหุ้นส่วน เรียกส่วนทุนว่า ส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน (Partners' Equity) แต่ส่วนทุนของบริษัทจำกัด เรียกว่า ส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน (Shareholders' Equity) ส่วนทุนของกิจการ แบ่งเป็น 2 ส่วนใหญ่ ๆ คือ ส่วนที่ผู้เป็นเจ้าของกิจการนำมาลงทุน และส่วนที่เกิดขึ้นจากผลการดำเนินงานในงบดุลของกิจการเจ้าของคนเดียว แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นทั้งสองส่วนรวมกัน แต่ในงบดุลของกิจการแบบบริษัทจำกัด แสดงแยก 2 ส่วนนี้ชัดเจน โดยเรียกส่วนที่ผู้เป็นเจ้าของกิจการนำมาลงทุนว่า ทุนเรือนหุ้น (Share capital) และเรียกส่วนที่เกิดขึ้นจากผลการดำเนินงานว่า กำไรสะสม (Retained Earning)

กำไรสะสมเป็นส่วนทุนของกิจการที่เกิดขึ้นจากผลการดำเนินงาน ถ้ากิจการมีผลการดำเนินงานเป็นกำไร ส่วนทุนของกิจการจะเพิ่มขึ้น ในทางตรงข้าม ถ้ากิจการมีผลการดำเนินงานเป็นผลขาดทุน ส่วนทุนของกิจการจะลดลง ในกิจการเจ้าของคนเดียว จะนำกำไรและขาดทุนไปรวมกับส่วนของผู้ถือหุ้น เช่น เจ้าของกิจการมีส่วนทุนที่นำมาลง 200,000 บาท ต่อมากิจการได้ดำเนินธุรกิจและมีผลกำไรจากการดำเนินงาน 50,000 บาท ดังนั้น ส่วนของผู้ถือหุ้นหรือส่วนทุนของกิจการเจ้าของคนเดียวจะแสดงเป็นจำนวน 250,000 บาท แต่ถ้าเป็นการดำเนินงานรูปแบบบริษัทจะแสดงทุนที่นำมาลงเป็นหุ้นสามัญ 200,000 บาท และเมื่อมีกำไรจากการดำเนินงานจะแสดงอยู่ในรูปของกำไรสะสม 50,000 บาท รวมเป็นส่วนของผู้ถือหุ้น 250,000 บาท

ความสัมพันธ์ของรายการค้ากับงบการเงิน

รายการทางการบัญชีก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์ หนี้สิน ทุน รายได้และค่าใช้จ่ายของกิจการ ซึ่งรายการดังกล่าวได้มีผลต่อสมการบัญชีด้วย คือ จะทำให้ยอดรวมของสินทรัพย์เท่ากับ ยอดรวมของหนี้สินและทุนเสมอ ในการวิเคราะห์รายการทางบัญชี เป็นการพิจารณาว่า รายการที่เกิดขึ้นทำให้มีการเปลี่ยนแปลงเพิ่มขึ้น หรือลดลง เป็นจำนวนเท่าใด ในทางปฏิบัติผู้ทำบัญชีจะเริ่มจากการนำเอกสารทางการค้าที่บันทึกบัญชีได้มาทำการวิเคราะห์รายการให้ทราบผลกระทบต่อสมการบัญชีเสียก่อน จากนั้นจึงนำรายการค้าที่เกิดขึ้นไปบันทึกในสมุดบัญชี

➤ บัญชี (Account)

บัญชีเป็นแบบฟอร์ม ซึ่งใช้รวบรวมรายการทางการค้าที่เกิดขึ้นไว้เป็นหมวดหมู่ ตามประเภทของรายการได้แก่ บัญชีประเภทสินทรัพย์ บัญชีประเภทหนี้สินและบัญชีประเภททุนหรือส่วนของเจ้าของ รายการค้าที่เกิดขึ้นแต่ละรายการมีผลกระทบต่อสินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของเจ้าของ นักบัญชีจึงใช้บัญชีเป็นที่จดรายการ โดยแยกบัญชีเป็นหมวดหมู่ ตามลักษณะของสิ่งที่มีอยู่ในกิจการ เช่น สินทรัพย์ของกิจการมีอยู่หลายชนิด แยกได้เป็น บัญชีเงินสด บัญชีลูกหนี้การค้า บัญชีสินค้า บัญชีอุปกรณ์สำนักงาน ฯลฯ หนี้สินของกิจการจะแยกออกได้เป็น บัญชีเจ้าหนี้การค้า บัญชีตัวเงินจ่าย ฯลฯ ส่วนของเจ้าของ แยกได้เป็น บัญชีทุนหุ้นสามัญ บัญชีกำไรสะสม ฯลฯ

บัญชีหลายๆ บัญชีรวมกันเรียกว่า บัญชีแยกประเภท (Ledger) และถ้าเป็นบัญชีหลาย ๆ ประเภทรวมกันเรียกว่า บัญชีแยกประเภททั่วไป (General Ledger) แบบฟอร์มของบัญชีแยกประเภทที่นิยมใช้กันทั่วไปมีลักษณะเหมือนอักษร T หรือบัญชีรูปตัวที (T-account) การบันทึกรายการแบ่งออกเป็น 2 ด้าน คือ ด้านซ้าย และ ด้านขวา และเส้นแนวนอนใช้สำหรับเขียนชื่อบัญชี

ชื่อบัญชี

ชื่อบัญชี	
ด้านซ้ายมือ เดบิต (Debit)	ด้านขวามือ เครดิต (Credit)

คำว่า Debit มาจากคำเดิมว่า Debtor ซึ่งหมายถึง ลูกหนี้ ส่วนคำว่า Credit มาจากคำเดิมว่า Creditor ซึ่งหมายถึง ผู้ให้สินเชื่อหรือเจ้าหนี้ คำสองคำนี้อาจใช้ชื่อย่อว่า Dr. สำหรับคำว่า Debit และชื่อย่อว่า Cr. สำหรับคำว่า Credit เนื่องจากบัญชีมีการบันทึก 2 ด้าน คือ ด้านเดบิตและด้านเครดิต นักบัญชีจึงใช้ด้านหนึ่งสำหรับการบันทึกการเพิ่มขึ้นของจำนวนเงินในบัญชี และอีกด้านหนึ่งสำหรับบันทึกการลดลงของจำนวนเงินในบัญชี และเมื่อนำเอาด้านเดบิตมาลบกับด้านเครดิต จะทำให้ทราบยอดคงเหลือของบัญชีนั้นว่ามียอดอยู่เท่าใด จำนวนคงเหลือ เรียกว่า ยอดดุล (Balance)

การแสดงความสัมพันธ์ของรายการตามประเภทของบัญชี กับงบดุล แสดงได้ดังนี้

1. สินทรัพย์ แสดงอยู่ทางด้านซ้ายมือของสมการบัญชี ดังนั้น บัญชีสินทรัพย์จึงแสดงยอดคงเหลือทางด้านเดบิต การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ต้องบันทึกรายการทางด้านเดบิตของบัญชี และการลดลงของสินทรัพย์ต้องบันทึกรายการทางด้านเครดิตของบัญชี

2. หนี้สิน แสดงอยู่ทางด้านขวามือของสมการบัญชี ดังนั้น บัญชีหนี้สินจึงแสดงยอดคงเหลือทางด้านเครดิต การเพิ่มขึ้นของหนี้สินต้องบันทึกรายการทางด้านเครดิตของบัญชี และการลดลงของหนี้สินต้องบันทึกรายการทางด้านเดบิตของบัญชี

3. ส่วนทุน แสดงอยู่ทางด้านขวามือของสมการบัญชีเช่นเดียวกับหนี้สิน ดังนั้น บัญชีทุนจึงแสดงยอดคงเหลือทางด้านเครดิต การเพิ่มขึ้นของทุนต้องบันทึกรายการทางด้านเครดิตของบัญชี และการลดลงของทุนต้องบันทึกรายการทางด้านเดบิตของบัญชี

4. รายได้ ทำให้ส่วนทุนเพิ่ม ดังนั้นการแสดงรายได้ จึงแสดงการเพิ่มขึ้นและลดลงของรายได้เช่นเดียวกับบัญชีส่วนทุน นั่นคือ การเพิ่มขึ้นของรายได้ต้องบันทึกรายการทางด้านเครดิตของบัญชี และการลดลงของรายได้ต้องบันทึกรายการทางด้านเดบิตของบัญชี

5. ค่าใช้จ่าย ทำให้ส่วนทุนลดลง เพิ่ม ดังนั้นการแสดงค่าใช้จ่าย จึงแสดงการเพิ่มขึ้นและลดลงของค่าใช้จ่าย ตรงกันข้ามกับบัญชีส่วนทุน นั่นคือ การเพิ่มขึ้นของค่าใช้จ่ายต้องบันทึกรายการทางด้านเดบิตของบัญชี และการลดลงของค่าใช้จ่ายต้องบันทึกรายการทางด้านเครดิตของบัญชี

สินทรัพย์		หนี้สิน	
เดบิต (เพิ่ม)	เครดิต (ลด)	เดบิต (ลด)	เครดิต (เพิ่ม)
		ทุน	
		เดบิต (ลด)	เครดิต (เพิ่ม)
ค่าใช้จ่าย		รายได้	
เดบิต (เพิ่ม)	เครดิต (ลด)	เดบิต (ลด)	เครดิต (เพิ่ม)

➤ สมุดรายวัน (Journal)

จากการที่กิจการได้ทำการวิเคราะห์รายการค้าเรียบร้อยแล้วรายการใดที่มีผลกระทบต่อสมการบัญชี จากนั้นให้กิจการนำรายการค้ามาบันทึกในสมุดรายวันขั้นต้น ซึ่งเรียกว่า “สมุดรายวัน” เสียก่อน โดยการบันทึกในสมุดรายวันจะบันทึกตามลำดับวันที่เกิดรายการ ในการบันทึกในสมุดรายวันขั้นต้นนี้เป็นการช่วยลดความผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นจากการบันทึกบัญชีและสะดวกในการอ้างอิงเมื่อต้องการค้นหาเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นย้อนหลัง สมุดรายวัน สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภทใหญ่ ๆ คือ

1. สมุดรายวันเฉพาะ (Special Journal)

2. สมุดรายวันทั่วไป (General Journal)

สมุดรายวันเฉพาะ คือ สมุดบันทึกรายการขั้นต้นที่ใช้บันทึกรายการเรื่องใดเรื่องหนึ่งโดยเฉพาะ ในกรณีที่กิจการมีรายการค้าลักษณะใดเกิดขึ้นซ้ำกันบ่อยหรือสม่ำเสมอ กิจการควรกำหนดสมุดรายวันเฉพาะเพื่อบันทึกรายการค้านั้นขึ้นใช้ในกิจการ โดยปกติกิจการมักจะมีสมุดรายวันเฉพาะ ดังนี้

- สมุดรายวันซื้อ (Purchases Journal) ใช้บันทึกเฉพาะรายการซื้อสินค้าเป็นเงินเชื่อ
- สมุดรายวันขาย (Sales Journal) ใช้บันทึกเฉพาะรายการขายสินค้าเป็นเงินเชื่อ
- สมุดรายวันเงินสดรับ (Cash Receipts Journal) ใช้บันทึกเฉพาะรายการรับเงินสด
- สมุดรายวันเงินสดจ่าย (Cash Disbursements Journal) ใช้บันทึกเฉพาะรายการจ่ายเงินสด

สมุดรายวันทั่วไป คือ สมุดบันทึกรายการขั้นต้น สำหรับรายการค้าที่เมื่อวิเคราะห์แล้ว ไม่เข้าเกณฑ์ที่จะบันทึกในสมุดรายวันเฉพาะเล่าใดได้ หรือ กิจการที่ไม่มีการใช้สมุดรายวันเฉพาะ สามารถใช้สมุดรายวันทั่วไปบันทึกรายการค้าทุกรายการที่เกิดขึ้นในกิจการได้

สำหรับบัญชีเบื้องต้นในกระบวนการทางบัญชีให้ใช้สมุดรายวันทั่วไปเพียงเล่มเพียงเพื่อบันทึกรายการทั้งหมดที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดบัญชี

----- ✍

ความรู้เกี่ยวกับการบัญชีต้นทุน

การบัญชีต้นทุน (Cost Accounting) จัดเป็นวิธีการทางบัญชีที่ทำหน้าที่รวบรวมข้อมูลทางด้านต้นทุนของธุรกิจ ประเภทอุตสาหกรรม โดยมีวัตถุประสงค์พื้นฐานในการจัดทำรายงานทางการเงินตลอดจนวิเคราะห์และจำแนกข้อมูลเพื่อใช้ในการบริหารต้นทุน (Cost Management) ตามความต้องการของผู้บริหาร ในปัจจุบันนี้ไม่ใช่แต่กิจการประเภทอุตสาหกรรมเท่านั้น ที่จะต้องใช้วิธีการทางบัญชีหรือข้อมูลของบัญชีต้นทุน แต่ยังมีธุรกิจอีกหลายประเภท เช่น โรงแรม โรงพยาบาล โรงเรียน มหาวิทยาลัย ธนาคาร บริษัทเงินทุน บริษัทสายการบิน และกิจการอื่น ๆ อีกมากมายที่ได้มีการนำวิธีการบัญชีต้นทุนไปประยุกต์ใช้เพื่อการตัดสินใจของผู้บริหาร อย่างไรก็ตามวัตถุประสงค์ที่สำคัญของข้อมูลทางบัญชีต้นทุนพอสรุปได้ดังนี้

1.1 เพื่อให้ทราบถึงต้นทุนการผลิต ตลอดจนต้นทุนขาย (Cost of goods sold) ประจำงวด ซึ่งจะนำไปหักออกจากรายได้ในงบกำไรขาดทุน เพื่อช่วยให้ผู้บริหารได้ทราบผลการดำเนินงานของกิจการว่ามีผลกำไรหรือขาดทุนอย่างไร

1.2 เพื่อใช้ในการตีราคาสินค้าคงเหลือ (Inventory Evaluation) ในธุรกิจอุตสาหกรรม สินค้าคงเหลือที่จะปรากฏในงบดุลจะประกอบด้วย วัตถุดิบ งานระหว่างผลิต และสินค้าสำเร็จรูป ซึ่งการแสดงผลค่าของสินค้าคงเหลือเหล่านี้ได้อย่างถูกต้อง หรือใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุดจำเป็นต้องอาศัยวิธีการทางบัญชีต้นทุนที่มีประสิทธิภาพ

1.3 เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับการตัดสินใจวางแผนและควบคุม (Planning and Control) ซึ่งจะช่วยให้ผู้บริหารสามารถดำเนินธุรกิจไปอย่างมีแบบแผน และบรรลุเป้าหมายตามความต้องการของธุรกิจในที่สุด นอกจากนี้ข้อมูลทางบัญชีต้นทุนยังช่วยให้ผู้บริหารได้ทราบถึงความผิดพลาดหรือจุดบกพร่องในการดำเนินธุรกิจ เพื่อหาทางกำหนดวิธีการปฏิบัติเพื่อแก้ไขเหตุการณ์ที่ไม่พึงประสงค์ได้อย่างทันท่วงที

1.4 เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการวิเคราะห์ปัญหาเพื่อตัดสินใจ (Decision Making) ทั้งนี้ในการดำเนินธุรกิจผู้บริหารมักจะต้องประสบปัญหาที่จะต้องทำการแก้ไขอยู่ตลอดเวลา ไม่ว่าจะเป็นปัญหาในระยะสั้น หรือปัญหาที่จะส่งผลกระทบต่อในระยะยาวก็ตาม เช่น การตัดสินใจเกี่ยวกับการรับใบสั่งซื้อพิเศษ การปิดโรงงานชั่วคราว การเพิ่ม – ลดรายการผลิต การตั้งราคาสินค้า การวิเคราะห์กำไร การกำหนดกลยุทธ์ในการประมูลงาน เป็นต้น

ขอบเขตของหลักการบัญชีได้ถูกแบ่งออกเป็น 2 ส่วนใหญ่ ๆ คือ บัญชีการเงิน (Financial accounting) และบัญชีต้นทุน (Cost Accounting) ซึ่งบัญชีการเงิน นั้นค่อนข้างที่จะมีขอบเขตกว้าง เนื่องจากเป็นบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินเพื่อเสนอต่อบุคคลภายนอก เช่น ผู้ถือหุ้น นักลงทุน เจ้าหนี้ เป็นต้น การวิเคราะห์งบการเงินจึงเป็นเครื่องมือที่จะให้ข้อมูลเพื่อการตัดสินใจแก่บุคคลต่าง ๆ ดังกล่าว เช่น นักลงทุนก่อนที่จะตัดสินใจลงทุนในธุรกิจใดก็ต้องทำการวิเคราะห์งบการเงินของกิจการหรือธุรกิจนั้น ๆ เสียก่อน ทั้งนี้ เพื่อจะได้ทราบถึงความเสี่ยง และความเป็นไปได้ที่จะตัดสินใจลงทุนในธุรกิจนั้น เป็นต้น และด้วยเหตุผลที่ว่า งบการเงินนี้จะต้องจัดทำขึ้นเพื่อเสนอต่อบุคคลภายนอก ซึ่งจะนำไปใช้ประโยชน์ตามวัตถุประสงค์ของการตัดสินใจที่แตกต่างกัน ดังนั้น งบการเงินนี้จึงต้องจัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles : GAAP) และจากการจัดทำงบการเงินภายใต้หลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไปนี้เอง จึงทำให้ข้อมูลทางการเงินที่ปรากฏในงบการเงินเป็นข้อมูลในอดีตทั้งสิ้น ทั้งนี้เพราะการจัดทำงบการเงินที่เสนอต่อบุคคลภายนอกนี้ควรมีความถูกต้องแน่นอน มีหลักฐาน และเชื่อถือได้นั่นเอง

บัญชีต้นทุน เป็นหลักการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการสะสมและวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร ทั้งเพื่อการวางแผน ควบคุม และการตัดสินใจในเรื่องอื่น ๆ โดยปกติแล้วการบัญชีต้นทุนจะทำหน้าที่หลักในการสะสมข้อมูลทางด้านต้นทุนที่เป็นข้อมูลที่เกิดขึ้นแล้วในอดีต เพื่อคำนวณหาต้นทุนของผลิตภัณฑ์ รวมทั้งใช้ประมาณมูลค่าของสินค้าคงเหลือ นอกจากนี้การบัญชีต้นทุนยังเป็นส่วนที่เกี่ยวข้องกับการประมาณหรือการพยากรณ์ต้นทุนที่จะเกิดขึ้นในอนาคตเพื่อการตัดสินใจอีกด้วย ซึ่งในส่วนนี้เองจึงทำให้การบัญชีต้นทุนเข้ามามีบทบาทเพื่อการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร ในปัจจุบันนี้การพัฒนาทางด้านอุตสาหกรรมและการผลิตได้มีการพัฒนาเปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก เช่น การนำเครื่องจักรกล เครื่องคอมพิวเตอร์เข้ามาใช้ในกระบวนการผลิต เป็นต้น การนำบัญชีต้นทุนเข้ามาใช้เพื่อทำหน้าที่ในการเก็บรวบรวมข้อมูลทางด้านต้นทุนที่ถูกต้อง และมีความสามารถที่จะให้ข้อมูลเพื่อการตัดสินใจแก่ฝ่ายบริหาร ได้อย่างรวดเร็ว ทันสมัย และเชื่อถือได้จึงเป็นสิ่งทีนักบัญชีต้นทุนจะต้องมีความเข้าใจ และสามารถที่จะประยุกต์การบัญชีต้นทุนให้ใช้ได้กับลักษณะของธุรกิจต่าง ๆ ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

จากขอบเขตหน้าที่ความรับผิดชอบของการบัญชีการเงิน และการบัญชีต้นทุน ทำให้เราสามารถสรุปถึงความสัมพันธ์ระหว่างการบัญชีการเงินและการบัญชีต้นทุนได้ 2 ลักษณะ ดังนี้

1) การคำนวณต้นทุนขาย (Cost of Goods sold)

การจัดทำงบการเงินเพื่อเสนอต่อบุคคลภายนอกถือเป็นหน้าที่และความรับผิดชอบประการสำคัญของการบัญชีการเงิน ในกรณีที่กิจการเป็นธุรกิจซื้อขายสินค้าโดยทั่วไปการคำนวณต้นทุนขายเพื่อแสดงเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนก็สามารถทำได้โดยไม่ต้องอาศัยหลักการบัญชีต้นทุน แต่ในกรณีที่กิจการมีลักษณะเป็นธุรกิจผลิตสินค้า การคำนวณต้นทุนขายจำเป็นต้องอาศัยหลักการบัญชีต้นทุนในการคำนวณต้นทุนการผลิตของสินค้าที่ผลิตได้เพื่อขาย ซึ่งสามารถทำความเข้าใจได้จากการเปรียบเทียบการคำนวณต้นทุนขายต่อไปนี้

ธุรกิจซื้อขายสินค้า		ธุรกิจผลิตสินค้า	
สินค้าคงเหลือต้นงวด	xxx	สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือต้นงวด	xxx
บวก : ซื้อสินค้า(สุทธิ)	<u>xxx</u>	บวก : ต้นทุนการผลิตสินค้าสำเร็จรูป	<u>xxx</u>
สินค้าที่มีไว้ขายทั้งสิ้น		สินค้าสำเร็จรูปที่มีไว้ขายทั้งสิ้น	xxx
xxx		หัก : สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือปลายงวด	<u>xxx</u>
หัก : สินค้าคงเหลือปลายงวด	<u>xxx</u>	ต้นทุนขาย	<u>xxx</u>
ต้นทุนขาย	<u>xxx</u>		

การจัดทำงบกำไรขาดทุน สำหรับธุรกิจซื้อขายสินค้า และธุรกิจผลิตสินค้าในส่วนอื่น ๆ ไม่มีความแตกต่างกัน การคำนวณต้นทุนการผลิตสินค้าสำเร็จรูปจะขออธิบายในส่วนต่อไป

2) การแสดงสินค้าคงเหลือ (Inventories)

งบดุล (Balance Sheet) เป็นงบการเงินชนิดหนึ่งที่มีการบัญชีการเงินมีหน้าที่ความรับผิดชอบที่จะต้องแสดงรายละเอียดเกี่ยวกับฐานะการเงินของกิจการให้มีความถูกต้องเที่ยงธรรม และเชื่อถือได้มากที่สุด ในส่วนที่การบัญชีต้นทุนได้เข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องก็คือการแสดงมูลค่าสินค้าคงเหลือ ในหมวดของสินทรัพย์หมุนเวียน ซึ่งจะต้องใช้หลักการบัญชีต้นทุนในการรวบรวมข้อมูลและคำนวณต้นทุนของสินค้าคงเหลือ ซึ่งประกอบด้วย วัตถุดิบ งานระหว่างผลิต และสินค้าสำเร็จรูป

ธุรกิจซื้อขายสินค้า		ธุรกิจผลิตสินค้า	
สินทรัพย์หมุนเวียน:		สินทรัพย์หมุนเวียน	xxx
เงินสด	xxx	เงินสด	xxx
ลูกหนี้		ลูกหนี้	xxx
xxx		สินค้าคงเหลือ :	
สินค้าคงเหลือ	<u>xxx</u>	สินค้าสำเร็จรูป	xxx
		งานระหว่างผลิต	xxx
		วัตถุดิบ	xxx

เมื่อได้ทราบถึงความสัมพันธ์ที่การบัญชีต้นทุนมีต่อการบัญชีการเงินแล้ว ขอให้สังเกตว่าในการทำหน้าที่ของการบัญชีต้นทุนนำเสนอข้อมูลให้แก่การบัญชีการเงินที่ต้องการข้อมูลที่มีความถูกต้องแม่นยำและเชื่อถือได้ เพื่อเสนอข้อมูลให้แก่บุคคลภายนอก ดังนั้น การคำนวณต้นทุนการผลิตของสินค้าที่จะนำไปคำนวณต้นทุนขายในงบกำไรขาดทุน หรือแสดงมูลค่าสินค้าคงเหลือในงบดุล ที่ถือเป็นหน้าที่ของการบัญชีต้นทุนจึงต้องมีลักษณะเป็นหลักการบัญชีหรือวิธีการที่มีกฎเกณฑ์ที่ถูกต้องและเป็นที่ยอมรับกันทั่วไป

เนื่องจากคำว่า บัญชีต้นทุน และ บัญชีบริหาร มีความหมายและลักษณะที่คล้ายคลึงกันมาก ดังนั้นเราจะพบว่าในบางครั้งการใช้คำทั้งสองก็มักจะมีการใช้แทนกันอยู่ตลอดเวลา แต่โดยทั่วไปการบัญชีต้นทุนมีขอบเขตเพียงในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณหาต้นทุนการผลิตของสินค้าหรือบริการเท่านั้นส่วนคำว่า บัญชีบริหาร หมายถึง กระบวนการที่เกี่ยวกับ

1) การรับรู้และประเมินภาวะการณ์ของการดำเนินธุรกิจ และภาวะการณ์ทางเศรษฐกิจอื่นๆ เพื่อนำมากำหนดวิธีการปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสม

2) การวัดและประมาณภาวะการณ์ในการดำเนินธุรกิจ และภาวะการณ์ทางเศรษฐกิจอื่นๆ ทั้งที่เกิดขึ้นแล้ว และยังไม่เกิดขึ้น

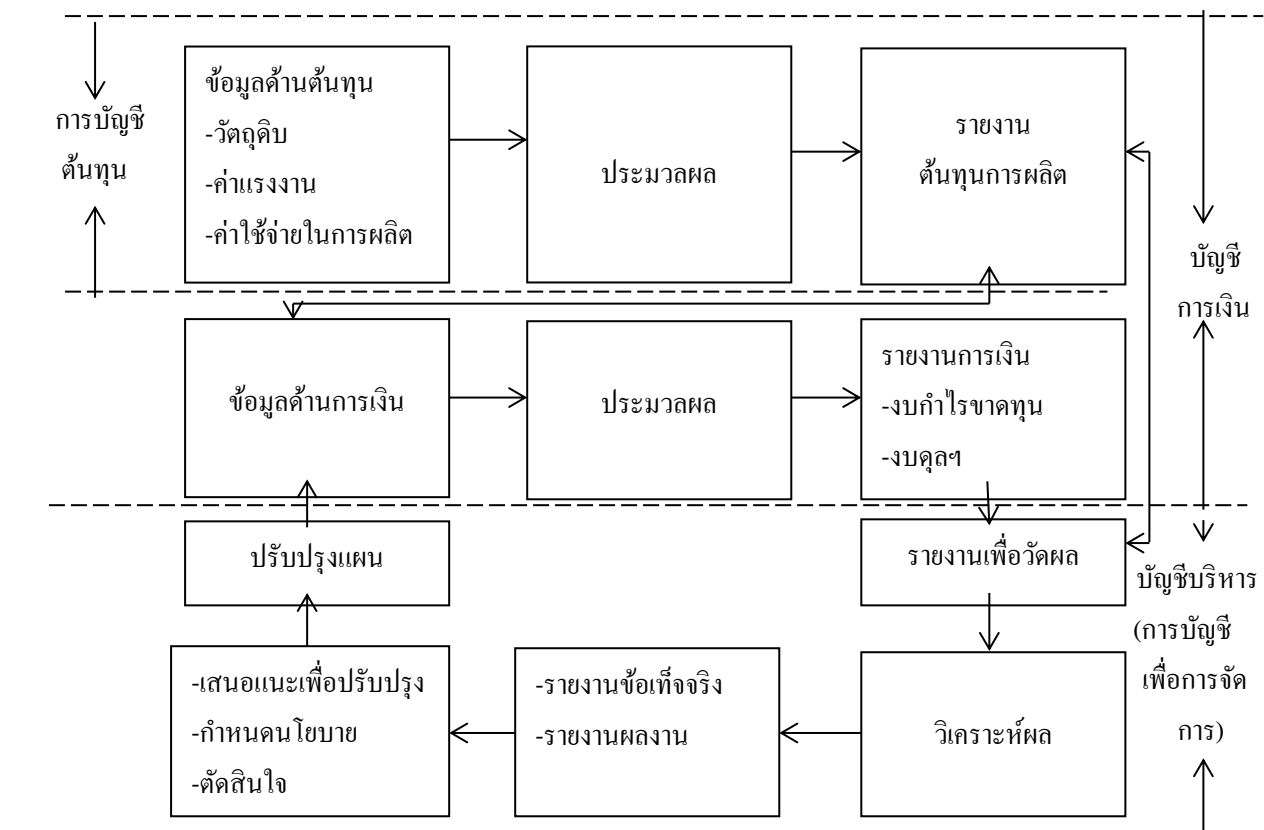
3) การกำหนดวิธีการในการจัดบันทึกและเก็บสะสมรวบรวมข้อมูลในการดำเนินธุรกิจและภาวะการณ์ทางเศรษฐกิจอื่น ๆ เพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงการบริหาร

4) การวิเคราะห์และการกำหนดวิธีการวิเคราะห์ข้อมูลที่เหมาะสมกับการตัดสินใจ

5) การตีความและการเสนอข้อมูล

6) การติดต่อสื่อสาร นั่นคือการจัดทำรายงานที่เหมาะสมต่อบุคคลที่ต้องการ กล่าวคือ รายงานภายในก็จะเสนอต่อฝ่ายบริหาร รายงานภายนอกก็จะเสนอต่อบุคคลทั่วไป

ดังนั้น การบัญชีบริหาร คือ กระบวนการทางบัญชีที่มุ่งไปในส่วนของการนำข้อมูลทางบัญชีการเงิน และบัญชีต้นทุน มาทำการวิเคราะห์ และแปลความหมายเพื่อนำไปใช้ประโยชน์ในการบริหาร ทั้งในด้านการวางแผน การควบคุม การประเมินและวัดผลการดำเนินงานของบุคคลในองค์กร หรือหน่วยงานต่าง ๆ ในองค์กร แต่โดยส่วนใหญ่ข้อมูลที่มีบทบาทสำคัญต่อการบริหารกิจการก็คือ ข้อมูลทางด้านต้นทุน (Cost Information) ดังนั้น จึงทำให้เกิดความเข้าใจโดยทั่วไปว่าการบัญชีบริหารก็คือการบัญชีต้นทุน แต่ในทางหลักการที่ถูกต้องแล้วการบัญชีต้นทุนเป็นส่วนหนึ่งของการบัญชีบริหารเท่านั้น ซึ่งความสัมพันธ์ของการบัญชีการเงิน การบัญชีต้นทุน และการบัญชีบริหาร สามารถแสดงได้ ดังภาพ



การจําแนกต้นทุน

➤ วิเคราะห์พฤติกรรมต้นทุน

ความหมาย และการจําแนกประเภทของต้นทุน

ก่อนที่จะทำการศึกษาในเรื่องการบัญชีต้นทุน สิ่งหนึ่งที่เราควรทำความเข้าใจให้ชัดเจนก็คือความหมาย และประเภทของต้นทุนในลักษณะต่างๆ ทั้งนี้จะทำให้เกิดแนวคิดเพื่อนำไปประยุกต์ใช้ในเรื่องอื่นๆ ที่เกี่ยวกับบัญชีต้นทุนต่อไป โดยเฉพาะอย่างยิ่งการใช้ข้อมูลต้นทุนเพื่อการตัดสินใจของผู้บริหาร

ต้นทุน (Cost) หมายถึง มูลค่าของทรัพยากรที่สูญหายไปเพื่อให้ได้สินค้าหรือบริการ โดยมูลค่านั้นจะต้องสามารถวัดได้เป็นหน่วยเงินตรา ซึ่งเป็นลักษณะของการลดลงในสินทรัพย์หรือเพิ่มขึ้นในหนี้สินต้นทุนที่เกิดขึ้นอาจจะให้ประโยชน์ในปัจจุบันหรือในอนาคตก็ได้ เมื่อต้นทุนใดที่เกิดขึ้นแล้วและกิจการได้ใช้ประโยชน์ไปทั้งสิ้นแล้ว ต้นทุนนั้นก็จะถือเป็น 'ค่าใช้จ่าย' (Expenses) ดังนั้นค่าใช้จ่ายจึงหมายถึงต้นทุนที่ได้ให้ประโยชน์และกิจการได้ใช้ประโยชน์ทั้งหมดไปแล้วในขณะนั้นและสำหรับต้นทุนที่กิจการสูญเสียไป แต่จะให้ประโยชน์แก่กิจการในอนาคตเรียกว่า สินทรัพย์ (Assets)

เมื่อค่าใช้จ่าย (Expenses) คือต้นทุนที่ก่อให้เกิดรายได้ (Revenue) โดยปกติแล้วก็จะนำไปเปรียบเทียบกับรายได้ที่เกิดขึ้นในงวดเดียวกันเพื่อคำนวณหากำไรสุทธิ (Profit) หรือขาดทุนสุทธิ (Loss) ซึ่งรายได้ก็จะหมายถึง ราคาขายของสินค้าหรือบริการ คูณกับปริมาณหรือระดับของกิจกรรม นอกจากนี้โดยปกติเราจะพบว่า คำว่า ‘ค่าใช้จ่าย’ มักจะหมายถึงรายจ่ายที่สามารถให้ผลประโยชน์ทางภาษีได้ ด้วยเหตุนี้คำว่า ‘ค่าใช้จ่าย’ จึงนิยมแสดงในรายงานทางการเงินที่เสนอบุคคลภายนอก แต่อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติแล้วการใช้คำว่า ‘ต้นทุน’ และ ‘ค่าใช้จ่าย’ ก็มักจะมีการใช้ทดแทนกันอยู่เสมอ

➤ การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับระดับของกิจกรรม

การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับระดับของกิจกรรมนี้ บางครั้งเราก็เรียกว่า การจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมของต้นทุน (Cost Behavior) ซึ่งมีลักษณะที่สำคัญคือ เป็นการวิเคราะห์จำนวนของต้นทุนที่จะมีการเปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิต หรือระดับของกิจกรรมที่เป็นตัวผลักดันให้ต้นทุน (Cost Driver) ในการผลิต ทั้งที่เกี่ยวกับการวางแผน การควบคุม การประเมิน และวัดผลการดำเนินงาน การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับระดับของกิจกรรม เราสามารถที่จะจำแนกต้นทุนได้ 3 ชนิดคือ ต้นทุนผันแปร ต้นทุนคงที่ ต้นทุนผสม อย่างไรก็ตามแนวคิดในการจำแนกต้นทุนใน 3 ชนิดนี้ เป็นการจำแนกต้นทุนที่อยู่ในช่วงของต้นทุนที่มีความหมายต่อการตัดสินใจ (Relevant Range) นั่นคือเป็นช่วงที่ต้นทุนคงที่รวม และต้นทุนผันแปรต่อหน่วย ยังมีลักษณะคงที่หรือไม่เปลี่ยนแปลง

3.1 ต้นทุนผันแปร (Variable Costs) หมายถึง ต้นทุนที่จะมีต้นทุนรวมเปลี่ยนแปลงไปตามสัดส่วนของการเปลี่ยนแปลงในระดับกิจกรรมหรือปริมาณการผลิต ในขณะที่ต้นทุนต่อหน่วยจะคงที่เท่ากันทุก ๆ หน่วย โดยทั่วไปแล้วต้นทุนผันแปรนี้จะสามารถที่จะควบคุมได้โดยแผนกหรือหน่วยงานที่ทำให้เกิดต้นทุนผันแปรนั้น

3.2 ต้นทุนคงที่ (Fixed Costs) คือ ต้นทุนที่มีพฤติกรรมคงที่ หมายถึงต้นทุนรวมที่มีได้เปลี่ยนแปลงไปตามระดับของการผลิตในช่วงของการผลิตระดับหนึ่ง แต่ต้นทุนคงที่ต่อหน่วยก็จะเปลี่ยนแปลงในทางลดลงกับปริมาณการผลิตเพิ่มมากขึ้น นอกจากนี้ต้นทุนคงที่ยังแบ่งออกเป็นต้นทุนคงที่อีก 2 ลักษณะคือ ต้นทุนคงที่ระยะยาว (Committed Fixed Cost) เป็นต้นทุนคงที่ที่ไม่สามารถเปลี่ยนแปลงได้ในระยะสั้น เช่น สัญญาเช่าระยะยาว ค่าเสื่อมราคา เป็นต้น และต้นทุนคงที่ระยะสั้น (Discretionary Fixed Cost) จัดเป็นต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นเป็นครั้งคราวจากการประชุมหรือตัดสินใจของผู้บริหาร เช่น ค่าโฆษณา ค่าใช้จ่ายในการค้นคว้าและวิจัย เป็นต้น สำหรับในเชิงการบริหารแล้วต้นทุนคงที่ส่วนใหญ่มักจะควบคุมได้ด้วยผู้บริหารระดับสูงเท่านั้น

3.3 ต้นทุนผสม (Mixed Costs) หมายถึง ต้นทุนที่มีลักษณะของต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรรวมอยู่ด้วยกัน ในช่วงของการดำเนินกิจกรรมที่มีความหมายต่อการตัดสินใจ โดยต้นทุนผสมนี้จะแบ่งออกเป็น 2 ชนิด คือ ต้นทุนกึ่งผันแปร และต้นทุนกึ่งคงที่หรือต้นทุนเชิงขั้น

3.3.1 ต้นทุนกึ่งผันแปร (Semivariable Cost) หมายถึง ต้นทุนที่จะมีต้นทุนส่วนหนึ่งคงที่ทุกระดับของกิจกรรม และมีต้นทุนอีกส่วนหนึ่งจะผันแปรไปตามระดับของกิจกรรม เช่น ค่าโทรศัพท์ ค่าโทรสาร เป็นต้น อย่างไรก็ตาม ในบางครั้งก็เป็นการยากที่จะระบุได้ว่าต้นทุนส่วนใดเป็นต้นทุนผันแปร ดังนั้นจึงจำเป็นต้องใช้เทคนิคในการประมาณต้นทุนเข้ามาช่วยในการวิเคราะห์

3.3.2 ต้นทุนเชิงขั้น (Step Cost) หรือต้นทุนกึ่งคงที่ (Semifixed Cost) หมายถึง ต้นทุนที่จะมีจำนวนคงที่ ณ ระดับกิจกรรมหนึ่งและจะเปลี่ยนไปคงที่ในอีกระดับกิจกรรมหนึ่ง เช่น เงินเดือน ผู้ควบคุมคนงาน ค่าเช่าบางลักษณะ เป็นต้น

➤ การจำแนกต้นทุนตามลักษณะของการวิเคราะห์ปัญหาเพื่อการตัดสินใจ

ในการดำเนินธุรกิจผู้บริหารมักจะต้องประสบปัญหาต่าง ๆ มากมายและที่สำคัญก็คือ ผู้บริหารจะต้องพยายามทำการตัดสินใจแก้ไขปัญหา หรือเลือกทางเลือกที่ดีที่สุด ข้อมูลทางด้านต้นทุนที่เข้ามามีบทบาทในการตัดสินใจจึงมักจะถูกจำแนกเป็น

1. ต้นทุนจม (Sunk Cost) หมายถึง ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ (Unavoidable Cost) หรือไม่สามารถที่จะทำการเปลี่ยนแปลงได้ไม่ว่าผู้บริหารจะทำการตัดสินใจอย่างไร ดังนั้นต้นทุนจมจึงเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการตัดสินใจในอดีต ซึ่งจะไม่มีผลกระทบต่อตัดสินใจในปัจจุบัน เช่น ค่าเช่าที่เป็นสัญญาเช่าระยะยาว ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ประจำ เป็นต้น ถึงแม้ว่าต้นทุนจมจะไม่มีผลต่อการตัดสินใจในปัจจุบัน แต่ผู้บริหารก็ควรที่จะทำการตัดสินใจเลือกทางเลือกที่สามารถใช้ประโยชน์จากต้นทุนจมให้ได้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้

2. ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ (Avoidable Cost) หมายถึง ต้นทุนที่สามารถประหยัดได้จากการตัดสินใจเลือกทางใดทางหนึ่ง ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้มักจะมีบทบาทที่สำคัญต่อการตัดสินใจของผู้บริหารเสมอ

3. ต้นทุนเสียโอกาส (Opportunity Cost) คือ ผลประโยชน์หรือผลตอบแทนที่กิจการจะได้รับจากการตัดสินใจเลือกทางเลือกหนึ่งแต่กับต้องสูญเสียไป จากการที่เลือกตัดสินใจในอีกทางเลือกหนึ่ง เช่น ถ้ากิจการนำเงินที่มีอยู่นั้นไปลงทุนทำธุรกิจ ก็จะถือว่าการที่กิจการเลือกลงทุนทำธุรกิจจึงทำให้สูญเสียดอกเบี้ยที่จะได้รับ 20,000 บาท จึงถือว่าถ้ากิจการเลือกทำธุรกิจก็จะมีต้นทุนเสียโอกาสเกิดขึ้น 20,000 บาท โดยปกติต้นทุนเสียโอกาสจะไม่มีงบบันทึกลงในบัญชีของกิจการเพราะมิได้เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง แต่เป็นต้นทุนที่ถูกสมมติเพื่อการตัดสินใจ

4. ต้นทุนส่วนที่แตกต่าง (Differential Cost) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดการเปลี่ยนแปลงไปจากการตัดสินใจเลือกกระทำอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งอาจจะเปลี่ยนแปลงในทางเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ได้ (Incremental Cost or Decremental Cost) โดยปกติต้นทุนประเภทนี้จะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการปฏิบัติแบบเดิม มาเป็นวิธีการปฏิบัติแบบใหม่ เช่น ถ้าผู้บริหารกำลังทำการตัดสินใจว่าควรที่จะซื้อเครื่องจักรรุ่นใหม่ เข้ามาทำการผลิตแทนเครื่องจักรเก่าที่มีอยู่หรือไม่ ทั้งนี้เครื่องจักรใหม่อาจจะต้องลงทุนสูง แต่ก็สามารถที่จะประหยัดต้นทุนผันแปรต่อหน่วยลงไปได้ ซึ่งผู้บริหารจะต้องทำการตัดสินใจโดยพิจารณาจากต้นทุนส่วนที่แตกต่างรวมสุทธิ (Net Total Differential Cost)

5. ต้นทุนส่วนเพิ่มต่อหน่วย (Marginal Cost) หมายถึง ต้นทุนที่จะเพิ่มขึ้นจากการผลิตเพิ่มขึ้นหนึ่งหน่วย ซึ่งมีลักษณะคล้ายคลึงกับต้นทุนเฉลี่ย (Incremental Cost) แต่ต้นทุนส่วนเพิ่มต่อหน่วยเป็นการพิจารณาส่วนที่เพิ่มจากการเพิ่มของการผลิตเพียง 1 หน่วยตามที่กล่าวแล้ว ต้นทุนส่วนเพิ่มต่อหน่วยนี้เป็นแนวความคิดของต้นทุนในทางเศรษฐศาสตร์ โดยเฉพาะ แต่ก็สามารถนำมาช่วยผู้บริหารเพื่อการตัดสินใจได้เช่นกัน

➤ การบัญชีต้นทุนมาตรฐาน

การจำแนกต้นทุนการผลิตและกำหนดเป็นต้นทุนมาตรฐานได้ถูกแบ่งออกเป็น 3 ส่วนคือ

1. ต้นทุนวัตถุดิบทางตรงมาตรฐาน (Direct Material Standards)
2. ต้นทุนค่าแรงงานทางตรงมาตรฐาน (Direct Labor Standards)
3. ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตมาตรฐาน (Manufacturing Overhead Standards)

การกำหนดต้นทุนมาตรฐานทั้ง 3 ส่วน อาจจะถูกกำหนดภายใต้แนวความคิดที่การผลิตเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพสูงสุดซึ่งการกำหนดต้นทุนมาตรฐานในลักษณะนี้เรียกว่า “การกำหนดต้นทุนมาตรฐานตามอุดมคติ” การกำหนดต้นทุนมาตรฐานในลักษณะนี้จะไม่ยอมให้เกิดผลต่างที่ไม่น่าพอใจ การใช้ทรัพยากรทางการผลิตจะต้องเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ถึง 100% ด้วยเหตุนี้เองการกำหนดต้นทุนมาตรฐานในแนวความคิดนี้จึงจำเป็นต้องอาศัยวิธีการทางวิศวกรรมในการกำหนดต้นทุนมาตรฐาน และนับว่าเป็นแนวความคิดในการกำหนดต้นทุนมาตรฐานที่จะสร้างความท้อแท้ในการทำงานให้แก่พนักงานได้ง่าย

สำหรับอีกแนวความคิดหนึ่งที่จะนำมาใช้ในการกำหนดต้นทุนมาตรฐาน ก็คือ “การกำหนดต้นทุนมาตรฐานปกติ” ซึ่งเป็นการกำหนดต้นทุนมาตรฐานโดยคำนึงถึงความเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพบางส่วนที่จะเกิดขึ้นได้ในการปฏิบัติงาน ข้อมูลที่ถูกนำมาใช้ในการกำหนดต้นทุนมาตรฐานก็จะเป็นข้อมูลต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วในอดีต แต่ได้นำมาปรับปรุงและพิจารณาถึงจุดบกพร่องในการทำงาน เพื่อให้ข้อมูลต้นทุนมาตรฐานที่กำหนดขึ้น สามารถนำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินผลการดำเนินงานของพนักงานได้ว่ามีประสิทธิภาพหรือไม่ และเพื่อให้เกิดความเข้าใจมากยิ่งขึ้นเกี่ยวกับการกำหนดต้นทุนมาตรฐาน

➤ ต้นทุนวัตถุดิบทางตรงมาตรฐาน (Direct Material Standards)

การกำหนดต้นทุนมาตรฐานสำหรับวัตถุดิบทางตรง สามารถแบ่งออกได้ใน 2 ส่วน คือ การกำหนดราคามาตรฐานสำหรับวัตถุดิบทางตรง (Price Standards) และการกำหนด ปริมาณการใช้มาตรฐาน (Efficiency or Usage Standards)

➤ ราคาวัตถุดิบทางตรงมาตรฐาน (Direct Material Price Standards)

ราคาวัตถุดิบทางตรงมาตรฐาน จะเป็นราคาต่อหน่วยของวัตถุดิบทางตรง ที่กิจการควรที่จะซื้อมาทำการผลิต อย่างไรก็ตาม จุดสำคัญของการกำหนดราคามาตรฐานของวัตถุดิบทางตรงที่กิจการจะซื้อมาทำการผลิตนั้น จะขึ้นอยู่กับภาวะการณ์ยอดขายที่กิจการคาดว่าจะขายได้ในงวดหน้า หลังจากนั้นก็จะทำให้กิจการ ทราบถึงจำนวนสินค้าที่ควรผลิต ตลอดจนจำนวนวัตถุดิบที่ควรจะต้องซื้อเข้ามาใช้ในการผลิต และจากความต้องการในวัตถุดิบนี้เองก็จะทำให้กิจการได้ต่อรองกับผู้จำหน่ายภายนอก เพื่อให้ได้ราคาวัตถุดิบที่เหมาะสมและมีโอกาสเป็นไปได้มากที่สุด

ฝ่ายบริหารจะต้องกำหนดคุณภาพ และเงื่อนไขในการส่งมอบของวัตถุดิบทางตรงที่จะนำมาใช้ในการผลิต ก่อนที่จะกำหนดราคารามาตรฐานต่อหน่วย ซึ่งแผนกบัญชีต้นทุนและหรือแผนกจัดซื้อตามปกติแล้ว จะต้องรับผิดชอบหรือมีส่วนเกี่ยวข้องกับการกำหนดราคารามาตรฐานของวัตถุดิบทางตรงเสมอ ทั้งนี้เพราะแผนกบัญชี ต้นทุนจะต้องรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับราคาวัตถุดิบเพื่อจัดทำเป็นต้นทุนมาตรฐาน ในขณะที่แผนกจัดซื้อจะทำหน้าที่ ในการจัดหาข้อมูลเกี่ยวกับราคาวัตถุดิบจากผู้จำหน่ายภายนอกต่าง ๆ เพื่อให้ได้ราคาวัตถุดิบที่เหมาะสมที่สุดตาม ระดับคุณภาพและเงื่อนไขในการส่งมอบต่าง ๆ ที่กิจการต้องการ

นอกจากนี้สิ่งที่กิจการจะต้องพบปัญหาอยู่เสมอ ก็คือ การเปลี่ยนแปลงราคาของวัตถุดิบในทางที่สูงขึ้นใน ระหว่างงวดเวลาของการดำเนินงาน ซึ่งผลกระทบที่จะเกิดขึ้นก็คือ ต้นทุนการผลิตในระหว่างงวดก็จะสูงขึ้นด้วย ทางออกที่สามารถจะแก้ไขปัญหาเหล่านี้ได้ก็คือ ผู้บริหารของกิจการอาจจะต้องมีการทำสัญญาซื้อ-ขายวัตถุดิบ ใน ระยะยาว หรืออาจจะกำหนดต้นทุนมาตรฐานสำหรับราคาวัตถุดิบในจำนวนที่สูงกว่าราคาจริงในช่วงแรกแต่ อาจจะต่ำกว่าราคาวัตถุดิบที่ซื้อมาใช้ในการผลิตในช่วงปลายงวด ซึ่งถือว่าเป็นการกำหนดราคาราวัตถุดิบมาตรฐาน แบบถ่วงเฉลี่ย

➤ ปริมาณการใช้วัตถุดิบทางตรงมาตรฐาน

(Direct Materials Efficiency (Usage) Standards)

ปริมาณการใช้วัตถุดิบทางตรงมาตรฐานจะถูกกำหนดในลักษณะของวัตถุดิบทางตรงที่ควรจะใช้ในการ ผลิตสินค้าสำเร็จรูป 1 หน่วย ถ้าในการผลิตจะต้องใช้วัตถุดิบทางตรงมากกว่า 1 ชนิด การกำหนดปริมาณการใช้ วัตถุดิบทางตรงมาตรฐาน ก็จะแยกออกตามชนิดของวัตถุดิบทางตรงที่จะใช้ในการผลิต ส่วนสำหรับการกำหนด ปริมาณการใช้ วัตถุดิบทางตรงมาตรฐาน กิจการสามารถกำหนดได้โดยการใช้วิธีทาง วิศวกรรม หรือใช้การ วิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับใช้วัตถุดิบทางตรงในการผลิตจากอดีต

ตัวอย่างที่ 1

บริษัท เอ็มพิชการผลิต จำกัด เป็นธุรกิจที่ทำการผลิตเสื้อผ้าสำเร็จรูปเพื่อการส่งออก ได้ทำการวางแผนที่จะ ผลิตในปี 2560 จำนวน 2,000 ชุด โดยได้ประมาณราคาขายไว้เท่ากับชุดละ 500 บาท ซึ่งแผนกวิศวกรรมการผลิต ได้คำนวณและกำหนดจำนวนผ้าที่จะใช้ในการตัดต่อชุด เท่ากับ 3 หลา ดังนั้นแผนกจัดซื้อต้องวางแผนการจัดซื้อผ้า (วัตถุดิบทางตรง) ไร่ทั้งสิ้น 6,000 หลา (2,000 x 3) โดยราคาที่กำหนดไว้เท่ากับหลาละ 50 บาท จากข้อมูล ข้างต้นสามารถนำมากำหนดต้นทุนมาตรฐานเกี่ยวกับวัตถุดิบทางตรง สำหรับปี 2560 ดังนี้

ราคาราวัตถุดิบทางตรงมาตรฐาน	50 บาท/หลา
ปริมาณการใช้วัตถุดิบทางตรงมาตรฐาน	<u>3</u> หลา/ชุด
ต้นทุนวัตถุดิบทางตรงมาตรฐาน	<u>150</u> บาท/ชุด

➤ **ต้นทุนค่าแรงงานทางตรงมาตรฐาน (Direct Labor Standards)**

การกำหนดต้นทุนค่าแรงงานทางตรงมาตรฐาน สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ส่วน คือ การกำหนดอัตราค่าแรงงานทางตรงมาตรฐาน และการกำหนดจำนวนชั่วโมงที่ใช้มาตรฐาน

➤ **อัตราค่าแรงงานทางตรงมาตรฐาน (Direct Labor Price Standards)**

การกำหนดอัตราค่าแรงงานทางตรงมาตรฐานนับว่าเป็นส่วนสำคัญอีกประการหนึ่งสำหรับการกำหนดต้นทุนการผลิตมาตรฐานขึ้นเพื่อใช้ในการควบคุมการใช้ต้นทุนการผลิตอัตราค่าแรงงานทางตรงมาตรฐานจะถูกกำหนดในลักษณะต่อชั่วโมง ข้อมูลที่สำคัญในการพิจารณาและกำหนดอัตราค่าแรงงานทางตรงมาตรฐาน ก็คือ อัตราค่าจ้างขั้นต่ำ ซึ่งได้ถูกกำหนดโดยสภาพแรงงานต่าง ๆ และรัฐบาล และเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงทางภาวะเศรษฐกิจจะมีผลกระทบโดยตรงต่ออัตราค่าแรงงานโดยทั่วไป ดังนั้น อัตราค่าแรงงานที่จะเกิดขึ้นจริง ในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ย่อมที่จะมีโอกาสเปลี่ยนแปลงได้โดยง่าย ด้วยเหตุนี้การกำหนดอัตราค่าแรงงานทางตรงมาตรฐานของกิจการ จึงจำเป็นต้องคำนึงถึงปัจจัยต่าง ๆ ดังที่กล่าวมาแล้วนี้อย่างรอบคอบ และระมัดระวัง เพื่อให้อัตราค่าแรงงานทางตรงมาตรฐานที่กำหนดขึ้นจะสามารถนำไปใช้ในการควบคุม และประเมินผลการดำเนินงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ

➤ **จำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรงมาตรฐาน (Direct Labor Efficiency Standards)**

การกำหนดจำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรงมาตรฐานจะถูกกำหนดต่อการผลิตสินค้าสำเร็จรูป 1 หน่วย ในการกำหนดว่าถ้าจะผลิตสินค้าสำเร็จรูป 1 หน่วย จะต้องใช้จำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรงกี่ชั่วโมง จึงจะถือว่าเป็นมาตรฐานและเป็นการทำงานที่มีประสิทธิภาพ เรามักจะใช้วิธีที่เรียกว่า “การศึกษาการทำงาน” เป็นเครื่องมือในการกำหนดมาตรฐานการใช้ชั่วโมงแรงงานในการผลิตสินค้า แต่อย่างไรก็ตามจำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรงมาตรฐานที่กิจการได้กำหนดขึ้นนั้นจะสามารถเป็นตัววัดประสิทธิภาพในการทำงานของคนงานได้ดีมากน้อยเพียงไรก็ย่อมที่จะต้องขึ้นอยู่กับความสามารถ และความชำนาญในการปฏิบัติงานของแรงงานที่ใช้ด้วย

ตัวอย่าง

บริษัทเอ็มพียูการผลิต จำกัด ได้ใช้วิธีการศึกษาการทำงาน กำหนดชั่วโมงการทำงานของช่างตัดเสื้อผ้าสำเร็จรูปต่อ 1 ชุด เท่ากับ 3 ชั่วโมง พร้อมทั้งได้กำหนดอัตราค่าแรงงานชั่วโมงละ 20 บาท จากข้อมูลข้างต้นสามารถนำมากำหนดต้นทุนมาตรฐานเกี่ยวกับค่าแรงงานทางตรง สำหรับการผลิตในปี 2560 ได้ดังนี้

อัตราค่าแรงงานทางตรงมาตรฐาน	20 บาท/ชั่วโมง
จำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรงมาตรฐาน	<u>3</u> ชั่วโมง/ชุด
ต้นทุนค่าแรงงานทางตรงมาตรฐาน	<u>60</u> บาท/ชุด

ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตมาตรฐาน (Manufacturing Overhead Standards)

แนวคิดในการกำหนด ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตมาตรฐานก็จะมีลักษณะคล้ายคลึงกับการกำหนดต้นทุนมาตรฐานของวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรง อย่างไรก็ตามถึงแม้ว่าในแนวคิดขั้นพื้นฐานจะมีลักษณะคล้ายคลึงกัน แต่กระบวนการในการคำนวณและกำหนดต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตมาตรฐานกลับมีความแตกต่างกันมากทีเดียว

เหตุผลหนึ่งที่ทำให้กระบวนการกำหนดต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตมาตรฐาน มีความแตกต่างกับการกำหนดต้นทุนมาตรฐานของวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรง ก็คือค่าใช้จ่ายการผลิตนั้นมีลักษณะเป็นแหล่งรวมต้นทุน ซึ่งประกอบด้วยค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนผลิต ทางอ้อมต่าง ๆ จำนวนมาก อย่างเช่น วัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงงานทางอ้อม ค่าเช่าโรงงาน ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์โรงงาน ค่าเบี้ยประกันภัย เป็นต้น โดยต้นทุนต่าง ๆ เหล่านี้บางส่วนก็มีลักษณะผันแปรไปตามระดับของกิจกรรมการผลิต บางส่วนก็ไม่ผันแปรไปตามระดับของกิจกรรมการผลิต และบางส่วนก็มีลักษณะผันแปรและไม่ผันแปรอยู่ด้วยกัน ด้วยเหตุนี้การกำหนดต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตมาตรฐานจึงเกี่ยวข้องกับบุคคลหรือหน่วยงานต่าง ๆ ในกิจการ ตัวอย่างเช่น ผู้จัดการฝ่ายอาคารและสถานที่ที่ต้องรับผิดชอบเกี่ยวกับต้นทุนในการดูแลรักษา ผู้จัดการฝ่ายผลิตก็ต้องรับผิดชอบเกี่ยวกับต้นทุนวัตถุดิบทางอ้อม (วัสดุโรงงาน และผู้จัดการฝ่ายซ่อมบำรุงก็ต้องรับผิดชอบเกี่ยวกับต้นทุนในการซ่อมแซม นอกจากนี้ในส่วนของค่าเช่าโรงงาน ค่าเสื่อมราคา และค่าใช้จ่ายบางชนิดที่อาจจะขึ้นอยู่กับ การตัดสินใจของฝ่ายบริหารระดับสูง

การกำหนดต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตมาตรฐานก็จะเริ่มต้นที่การประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตประเภทต่าง ๆ ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในงวดการปฏิบัติงานหน้า โดยในการประมาณกิจการสามารถใช้เทคนิคในการประมาณต้นทุน รวมทั้งค่าใช้จ่ายการผลิตต่าง ๆ จะต้องพิจารณาถึงการเปลี่ยนแปลงทางภาวะเงินเพื่อการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี และการเปลี่ยนแปลงค่าใช้จ่ายการผลิต ณ ระดับการผลิตต่าง ๆ ที่คาดว่าจะเกิดขึ้น ซึ่งเราเรียกว่า “งบประมาณยืดหยุ่น”

การวิเคราะห์ผลต่างเกี่ยวกับวัตถุดิบทางตรง (Direct Materials Variances)

สำหรับการวิเคราะห์ผลต่างเกี่ยวกับวัตถุดิบทางตรง สามารถที่จะวิเคราะห์และประเมินความมีประสิทธิภาพใน 2 ลักษณะ คือ การวิเคราะห์ผลต่างทางด้านราคาวัตถุดิบที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนด ซึ่งในลักษณะแรกนี่จะเป็นการวิเคราะห์และประเมินประสิทธิภาพในการดำเนินงานของฝ่ายจัดซื้อได้ และการวิเคราะห์ซึ่งในลักษณะที่สอง เป็นการวิเคราะห์ผลต่างทางด้านการใช้วัตถุดิบทางตรงในการผลิตว่าเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่มากนักน้อยเพียงไร ซึ่งสามารถนำไปใช้ในการวัดและประเมินประสิทธิภาพการทำงานของฝ่ายผลิตที่เกี่ยวกับการใช้วัตถุดิบได้เป็นอย่างดี

ผลต่างทางด้านราคาวัตถุดิบทางตรง (Direct Materials Price Variance)

ผลต่างทางด้านราคาวัตถุดิบทางตรง หมายถึง ความแตกต่างระหว่างราคาวัตถุดิบทางตรงที่กิจการซื้อจริง กับราคามาตรฐานที่กิจการคาดว่าจะซื้อมาใช้ในการผลิต ดังนั้นถ้าเราจะพิจารณาผลต่างทางด้านราคาต่อหน่วย ก็จะคำนวณได้จากราคาวัตถุดิบทางตรงต่อหน่วยที่ซื้อมาเปรียบเทียบกับราคามาตรฐานต่อหน่วย และ ถ้าต้องการทราบผลต่างทางด้านราคาทั้งหมด ก็จะคำนวณได้โดยการนำผลต่างทางด้านราคาวัตถุดิบทางตรงต่อหน่วยคูณกับจำนวนวัตถุดิบทางตรงที่กิจการซื้อจริงทั้งหมด ซึ่งจากวิธีการข้างต้นนี้เป็นวิธีคำนวณหาผลต่างทางด้านราคาวัตถุดิบทางตรง โดยมีเงื่อนไขว่าปริมาณวัตถุดิบที่ซื้อก็จะเท่ากับปริมาณวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต แต่ถ้าในกรณีที่ปริมาณวัตถุดิบที่ใช้ไปในการผลิตไม่เท่ากับปริมาณวัตถุดิบที่ซื้อมา กล่าวคือ กิจการได้ซื้อวัตถุดิบ มาแล้วแต่ใช้ในการผลิตไม่หมดกรณีเช่นนี้การคำนวณหาผลต่างทางด้านราคาอาจจะคำนวณโดยแยกผลต่างทางด้านราคาออกเป็น 2 ส่วน คือ ผลต่างทางด้านราคาของวัตถุดิบที่ซื้อมาทั้งสิ้น และผลต่างทางด้านราคาของวัตถุดิบที่ใช้ไปในการผลิตทั้งหมด อย่างไรก็ตาม แนวความคิดที่ขอเสนอไว้ในที่นี้ก็คือ เนื่องจากผลต่างทางด้านราคาวัตถุดิบ จะเป็นสิ่งที่วัดและประเมินผลในส่วนของกาจัดหาวัตถุดิบให้ได้ในราคาทั้งตั้งมาตรฐาน ดังนั้น ตามที่กล่าวแล้วว่าฝ่ายจัดซื้อจะต้องมีหน้าที่และความรับผิดชอบในผลต่างนี้ซึ่งจะไม่เกี่ยวข้องกับการใช้วัตถุดิบว่าจะมีประสิทธิภาพหรือไม่ หรืออีกนัยหนึ่งก็คือวัตถุดิบที่กิจการได้ซื้อมาแล้วก็ยอมถือว่าได้เกิดต้นทุนแล้ว รวมทั้งราคาวัตถุดิบที่กิจการอาจจะซื้อได้ในราคาที่ต่ำกว่า หรือสูงกว่าราคาตามมาตรฐานที่กำหนด ก็จะต้องถือได้ว่ามีกาจ่ายเงินตามราคนั้นแล้ว ด้วยเหตุนี้การวิเคราะห์ผลต่างทางด้านราคาวัตถุดิบทางตรง จึงเน้นและใช้ปริมาณการซื้อวัตถุดิบที่เกิดขึ้นจริงในระหว่างงวดมาเป็นตัวในการคำนวณหาผลต่างทางด้านราคาวัตถุดิบทางตรง ซึ่งแสดงได้จากสูตรข้างล่างนี้

สูตร

$$\text{ผลต่างทางด้านราคาวัตถุดิบทางตรง} = (\text{ราคาจริงต่อหน่วย} - \text{ราคามาตรฐานต่อหน่วย}) \\ \times \text{ปริมาณที่ซื้อจริง}$$

ตัวอย่าง

จากข้อมูลของบริษัท เอ็มพียูการผลิต จำกัด สามารถนำมาทำการคำนวณหาผลต่างทางด้านราคาวัตถุดิบทางตรงที่ซื้อมาในระหว่างงวดได้ดังต่อไปนี้

$$\text{ผลต่างทางด้านราคาวัตถุดิบทางตรง} = (\text{ราคาจริงต่อหน่วย} - \text{ราคามาตรฐานต่อหน่วย}) \\ \times \text{ปริมาณที่ซื้อจริง}$$

$$= (49 - 50) \times 6,500$$

$$= 6,500 \text{ บาท (ผลต่างที่น่าพอใจ)}$$

จากการวิเคราะห์ผลต่างทางด้านราคาวัตถุดิบทางตรง พบว่ากิจการมีผลต่างในทางที่น่าพอใจ (Favorable) อยู่เท่ากับ 6,500 บาท นั้นหมายความว่า ในส่วนของหน่วยงานที่รับผิดชอบ อย่างเช่น ฝ่ายจัดซื้อ สามารถที่จะทำการจัดหาวัตถุดิบมาใช้ในการผลิตได้ในราคาที่ต่ำกว่ามาตรฐาน ซึ่งในลักษณะเช่นนี้ถือว่าเป็นการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพ อย่างไรก็ตาม การที่จะตีความและประเมินผลการดำเนินงานจากผลต่าง ผู้บริหารจะต้องคำนึงถึงปัจจัยและผลกระทบภายนอกเสมอ อย่างเช่น ภาวะเศรษฐกิจ ภาวะเงินเฟ้อ การปรับค่าเงิน คุณภาพของวัตถุดิบ เป็นต้น ก่อนที่จะสรุปและประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยงานที่รับผิดชอบในส่วนนี้ว่าจะมี ประสิทธิภาพในการทำงานหรือไม่

อย่างไรก็ตาม ถ้าบริษัทกำหนดให้ประเมินผลต่างทางด้านราคาวัตถุดิบทางตรงที่ใช้จริง แสดงว่า บริษัทจะถือว่าผลต่างทางด้านราคาจะยังไม่เกิดขึ้นจนกระทั่งมีการเบิกวัตถุดิบทางตรงไปใช้ในการผลิต ดังนั้นการ คำนวณผลต่างทางด้านราคาของวัตถุดิบทางตรงที่ใช้จริง ก็คือ

$$\begin{aligned} \text{ผลต่างทางด้านราคาวัตถุดิบทางตรง} &= (\text{ราคาจริงต่อหน่วย} - \text{ราคามาตรฐานต่อหน่วย}) \\ &\quad \times \text{ปริมาณการใช้จริง} \\ &= (49 - 50) \times 6,200 \\ &= 6,200 \text{ บาท (ผลต่างที่น่าพอใจ)} \end{aligned}$$

➤ ผลต่างทางด้านการใช้วัตถุดิบทางตรง

(Direct Material Efficiency Quantity or Usage Variance)

การคำนวณหาผลต่างทางด้านการใช้วัตถุดิบทางตรง ถือได้ว่าเป็นการหาผลต่างเพื่อที่จะวัดความ มีประสิทธิภาพในการทำงานของฝ่ายผลิตโดยตรงว่ามีประสิทธิภาพหรือไม่ ทั้งนี้เพราะถ้าปริมาณวัตถุดิบทางตรงที่ จะใช้ในการผลิตตามมาตรฐานที่กิจการได้กำหนดไว้มากกว่าปริมาณวัตถุดิบทางตรงที่ใช้ในการผลิตจริงในระดับ การผลิตที่เท่ากัน ก็ย่อมแสดงว่าฝ่ายผลิตมีการใช้วัตถุดิบทางตรงในการผลิตอย่างมีประสิทธิภาพ แต่ในทางตรงกัน ข้าม ถ้าปริมาณการใช้วัตถุดิบทางตรงมากกว่าปริมาณวัตถุดิบทางตรงตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ ณ ระดับการผลิตที่ เท่ากัน ก็จะถือว่าการดำเนินการผลิตอาจจะมีส่วนที่ยังไม่มีประสิทธิภาพ อย่างเช่น คนงานอาจจะขาดทักษะและ ความชำนาญในการผลิต หรือเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิตเสื่อมคุณภาพ หรือเกิดการสูญหายในวัตถุดิบที่ใช้ในการ ผลิต เป็นต้น สิ่งเหล่านี้ล้วนแต่ชี้ให้เห็นถึงความไม่มีประสิทธิภาพในการผลิตโดยแสดงออกมาในรูปของผลต่าง ทางด้านการใช้วัตถุดิบทางตรงหรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า “ผลต่างทางด้านประสิทธิภาพการใช้วัตถุดิบทางตรง”

เพื่อให้เกิดความเข้าใจมากยิ่งขึ้น เกี่ยวกับการคำนวณและวิเคราะห์ผลต่างทางด้านการใช้วัตถุดิบ สามารถ คำนวณและวิเคราะห์ได้จากสูตรและตัวอย่างดัง ต่อไปนี้

สูตร

$$\begin{aligned} \text{ผลต่างทางด้านการใช้วัตถุดิบทางตรง} &= (\text{ปริมาณใช้จริง} - \text{ปริมาณใช้ตามมาตรฐาน}) \\ &\quad \times \text{ราคามาตรฐานต่อหน่วย} \end{aligned}$$

ตัวอย่าง

จากข้อมูลบริษัทเอ็มพียูการผลิต จำกัด สามารถคำนวณหาผลต่างทางการใช้วัตถุดิบทางตรง ได้โดย

ผลต่างทางการใช้วัตถุดิบทางตรง = (ปริมาณใช้จริง – ปริมาณใช้ตามมาตรฐาน)

x ราคามาตรฐานต่อหน่วย

$$= (6,200 - 5,700) \times 50$$

$$= 25,000 \text{ บาท (ผลต่างที่ไม่น่าพอใจ)}$$

ปริมาณใช้ตามมาตรฐาน = หน่วยเทียบเท่าการผลิต x ปริมาณวัตถุดิบ

ต่อหน่วยตามมาตรฐาน

$$= (1,800 + (100 \times 100\%)) \times 3$$

$$= 1,900 \times 3$$

$$= 5,700 \text{ หลา}$$

➤ **การวิเคราะห์ผลต่างเกี่ยวกับค่าแรงงานทางตรง (Direct Labor Variances)**

การวิเคราะห์ผลต่างเกี่ยวกับค่าแรงงานทางตรงที่เกิดขึ้น สามารถที่จะทำการจำแนกออกเป็น 2 ด้าน คือ การวิเคราะห์ผลต่างทางด้านอัตราจ้าง และการวิเคราะห์ผลต่างทางด้านประสิทธิภาพการทำงาน

➤ **ผลต่างทางด้านอัตราค่าจ้างแรงงานทางตรง (Direct Labor Price (Rate) Variance)**

ผลต่างทางด้านอัตราค่าจ้างแรงงานทางตรง หมายถึง ความแตกต่างระหว่างอัตราค่าจ้างที่กิจการจ่ายจริงกับอัตราค่าจ้างที่กำหนดไว้เป็นมาตรฐานต่อชั่วโมง ส่วนสำหรับผลต่างทางด้านอัตราค่าจ้างแรงงานทางตรงทั้งหมดที่เกิดขึ้นในงวดเวลาหนึ่ง สามารถคำนวณได้โดย ผลต่างทางด้านอัตราค่าจ้างแรงงานทางตรงต่อชั่วโมง คูณกับจำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรงที่เกิดขึ้นในการผลิตระหว่างงวด โดยปกติแล้วผลต่างที่เกิดจากอัตราค่าจ้างแรงงานทางตรงมักจะไม่สามารถนำมาใช้วัดประสิทธิภาพในการดำเนินงานได้อย่างชัดเจนนัก ทั้งนี้เพราะการเปลี่ยนแปลงในอัตราค่าจ้างแรงงานมักจะเกิดจากปัจจัย ภายนอก เช่น สภาพแรงงานและรัฐบาล เป็นต้น สูตรในการคำนวณผลต่างทางด้านอัตราค่าจ้างแรงงานทางตรง สามารถคำนวณได้จากสูตร ดังนี้

สูตร

ผลต่างทางด้านอัตราค่าจ้างแรงงานทางตรง = (อัตราค่าจ้างต่อชั่วโมง-อัตราค่าจ้าง

มาตรฐานต่อชั่วโมง)

x จำนวนชั่วโมงแรงงานที่เกิดขึ้นจริง