

ชื่อหนังสือ : การบัญชีบริหาร Managerial Accounting



ชื่อผู้เขียน:

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์

Assistant Professor Dr. Pornsri Laurujisawat

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์

Assistant Professor Dr. Pornsri Laurujisaat

Email: pornsri.la@kmitl.ac.th, Pornsri.lau@gmail.ac.th

Tel 668-5-801-7744 Line 668-1-826-1800

สงวนลิขสิทธิ์: จัดพิมพ์โดย:

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์

(Assistant Professor Dr. Pornsri Laurujisawat)

คณะบริหารธุรกิจ, KMITL

e book online:

<https://opac.lib.kmitl.ac.th/catalog/BibItem.aspx?BibID=b00277764>

ISBN: 978-616-590-076-8

ข้อมูลทางบรรณานุกรมสำนักหอสมุดแห่งชาติ:

พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์ (2565) หนังสือ การบัญชีบริหาร MANAGERIAL ACCOUNTING.

KMITL e book. ISBN 978-616-590-076-8. ค้นหาจาก

<https://opac.lib.kmitl.ac.th/catalog/BibItem.aspx?BibID=b00277764>

หนังสือ“การบัญชีบริหาร” เล่มนี้

เหมาะสำหรับผู้ศึกษาวิชา “การบัญชีบริหาร” และวิชาอื่นที่เกี่ยวข้อง

รวมถึงผู้สนใจทั่วไป

คำนำ

การบัญชีบริหาร

Managerial Accounting

เนื้อหาในหนังสือเล่มนี้ต้องการชี้ให้เห็นถึงการนำแนวความรู้เรื่อง “การบัญชี” เชื่อมโยงกับ “แนวคิดการบริหารจัดการ” บูรณาการเป็นความรู้ที่สามารถนำไปประยุกต์ใช้ได้จริง สู่ถึงคุณค่า หน้าที่ของงาน “การบัญชีบริหาร” แสดงรายละเอียดถึงการจัดการและบริหาร ด้วยมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และ ผลผลิตภาพ ข้อมูลสนับสนุนการจัดการ-บริหาร องค์กรอย่างยั่งยืน

เนื้อหาในหนังสือแบ่งออกเป็น 3 ตอน 8 บท เนื้อหาเชื่อมโยงกัน โดย **ตอนที่หนึ่ง** จะประกอบด้วยบทที่หนึ่ง และบทที่สอง เนื้อหาในบทที่หนึ่งเป็นบทนำแสดง แนวคิดเกี่ยวกับบัญชีบริหาร บทที่สองอธิบาย แนวความคิดเกี่ยวกับต้นทุน **ตอนที่สอง** ประกอบด้วย บทที่สาม สี่ และ ห้า โดยเนื้อหาในบทที่สามกล่าวถึง การบัญชีต้นทุน และการคำนวณต้นทุนการผลิต บทที่สี่ให้มุมมองเกี่ยวกับ ระบบต้นทุน 3 ระบบ (ต้นทุนจริง ต้นทุนปกติ ต้นทุนมาตรฐาน) ต้นทุนแบบดั้งเดิม และต้นทุนฐานกิจกรรม และ บทที่ห้าแสดงถึง ต้นทุนบัญชีมาตรฐาน และการวิเคราะห์ผลต่างเพื่อการบริหาร **ตอนที่สาม** การควบคุม และประเมินผลการบริหาร ประกอบด้วย บทที่หก เจ็ด และ แปด โดยเนื้อหาในบทที่หกอธิบายถึง งบประมาณ บทที่เจ็ดกล่าวถึง การจัดการสินค้าคงเหลือ กับการเพิ่มประสิทธิภาพ การดำเนินงาน และ บทที่แปดบทสุดท้ายแสดงถึง การวิเคราะห์ ต้นทุน ปริมาณ กำไรและ ตัวชี้วัดเชิงดุลยภาพ โดยหนังสือเล่มนี้ เหมาะสำหรับผู้ศึกษาวิชา “การบัญชีบริหาร” และวิชาอื่นที่เกี่ยวข้อง รวมถึงผู้สนใจทั่วไป

สุดท้ายหากมีสิ่งใดบกพร่อง ข้าพเจ้าขอน้อมรับในเรื่องดังกล่าวแต่เพียงผู้เดียว และหากมีคำแนะนำใดๆ เพื่อการพัฒนาปรับปรุง ข้าพเจ้าขอคำชี้แนะด้วยจะเป็นพระคุณยิ่ง โดยใครขอขอบคุณทุกๆท่านล่วงหน้ามา ณ โอกาสนี้

ขอขอบพระคุณ

หนังสือ การบัญชีบริหาร Managerial Accounting

ผศ.ดร. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์ (มกราคม 2564)

คณะบริหารธุรกิจ สถาบันเทคโนโลยีพระจอมเกล้าเจ้าคุณทหารลาดกระบัง (KIMTL)

Email: pornsri.lau@gmail.com, และ

Pornsri.la@kmitl.ac.th

Tel 668-5-801-7744

Line 668-1-826-1800

กิติกรรมประกาศ

ขอขอบคุณ บิดามารดา และพี่น้อง ที่ให้โอกาสแก่ข้าพเจ้าในการศึกษาที่มีคุณค่าต่อชีวิต รวมทั้ง
กัลยาณมิตรทุกท่านจากทุกหนแห่งที่ให้การสนับสนุนแก่ข้าพเจ้าในทุกๆด้าน จนทำให้ข้าพเจ้ามีโอกาสดำเนินชีวิต
ในวิชาชีพที่รัก ด้วยบทบาทผู้สอนหนังสือ รับผิดชอบงาน จากความรู้ที่ได้รับโอกาสการสนับสนุนจากทุกท่าน

อีกทั้ง ใคร่ขอขอบคุณ ทางคณะกรรมการธุรกิจ สถาบันเทคโนโลยีพระจอมเกล้าเจ้าคุณทหารลาดกระบัง
(KIMTL) ที่เปิดโอกาสให้ข้าพเจ้าสอนในวิชาต่างๆ เกี่ยวกับหมวด การจัดการ อาทิเช่น การจัดการพื้นฐาน การ
จัดการองค์การ การบัญชีบริหาร การจัดการห่วงโซ่อุปทาน การจัดการเชิงกลยุทธ์ การจัดการกลยุทธ์ธุรกิจระหว่าง
ประเทศ ศิลปะการจัดการและผู้นำยุคใหม่ เป็นต้น จากความรู้ต่างๆ จึงบูรณาการนำความรู้ดังกล่าว มาเชื่อมโยง
กับ “การบัญชีบริหาร” บูรณาการศาสตร์ต่างๆกับความรู้ทางด้านบัญชี เพื่อการนำไปใช้ประโยชน์ ให้ความรู้ของ
บัญชีบริหาร สามารถสร้างบทบาท เป็นข้อมูลเพื่อสนับสนุนการจัดการ-บริหาร อย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ
และผลผลิตภาพ พัฒนางานการสู่ความยั่งยืน ดังตัวหนังสือที่ปรากฏในหนังสือเล่มนี้

รวมทั้งใคร่ขอขอบคุณท่านผู้ทรงคุณวุฒิผู้ประเมินหนังสือทั้งสามท่าน (รองศาสตราจารย์ ดร. พนารัตน์
ปานมณี รองศาสตราจารย์ ดร. กิตติมา จึงสุวดี รองศาสตราจารย์ ดร. ทิฆัมพร ทวีเดช) ที่กรุณาให้คำชี้แนะต่างๆ
เพื่อการแก้ไขหนังสือเล่มนี้ ได้อย่างดียิ่ง

สุดท้ายหากมีสิ่งใดบกพร่องข้าพเจ้าขอน้อมรับในเรื่องดังกล่าวแต่เพียงผู้เดียว และหากมีคำแนะนำใดๆ
เพื่อพัฒนาปรับปรุง ข้าพเจ้าขอคำชี้แนะด้วยจะเป็นพระคุณยิ่ง โดยใคร่ขอขอบคุณทุกท่านล่วงหน้ามา ณ โอกาสนี้

ผศ. ดร. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์

มกราคม 2565

Email: pornsri.la@kmitl.ac.th และ pornsri.lau@gmail.com

Tel 085-801-7744 และ Line 081-8261800

กิตติกรรมประกาศ

ขอขอบพระคุณ ผู้ทรงคุณวุฒิผู้ประเมินหนังสือ
การบัญชีบริหาร Managerial Accounting

1. รองศาสตราจารย์ ดร. พนารัตน์ ปานมณี
2. รองศาสตราจารย์ ดร. กิตติมา จิงสุวดี
3. รองศาสตราจารย์ ดร. ทิฆัมพร ทวีเดช

สารบัญสรุป

| | | |
|----------|---|-----|
| ตอนที่ 1 | หลักการและแนวคิดเบื้องต้นการบัญชีบริหาร | |
| บทที่ 1 | แนวความคิดเกี่ยวกับบัญชีบริหาร | 1 |
| บทที่ 2 | แนวความคิดเกี่ยวกับต้นทุน | 35 |
| ตอนที่ 2 | การวางแผนเพื่อการตัดสินใจ | |
| บทที่ 3 | การบัญชีต้นทุน และการระคำนวณต้นทุนการผลิต | 75 |
| บทที่ 4 | ระบบต้นทุน 3 ระบบ ต้นทุนแบบดั้งเดิม และต้นทุนฐานกิจกรรม | 95 |
| บทที่ 5 | ต้นทุนบัญชีมาตรฐาน และการวิเคราะห์ผลต่างเพื่อการบริหาร | 126 |
| ตอนที่ 3 | การควบคุม และ การประเมินผลการบริหาร | |
| บทที่ 6 | งบประมาณ | 148 |
| บทที่ 7 | การจัดการสินค้าคงเหลือ กับการเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงาน | 168 |
| บทที่ 8 | การวิเคราะห์ ต้นทุน ปริมาณ กำไร และตัวชี้วัดเชิงดุลยภาพ | 192 |

สารบัญละเอียด

| | |
|-----------------|--------|
| คำนำ | (1) |
| กิตติกรรมประกาศ | (2) |
| สารบัญสรุป | (4) |
| สารบัญละเอียด | (5) |
| สารบัญภาพ | (9) |
| สารบัญตาราง | (13) |

ตอนที่ 1 หลักการและแนวคิดเบื้องต้นการบัญชีบริหาร

| | |
|--|-----------|
| บทที่ 1 แนวความคิดเกี่ยวกับบัญชีบริหาร | 1 |
| 1.1. บทนำ | 2 |
| 1.2. ความหมาย “การบัญชี” และ หลักการของ “การบัญชีบริหาร” | 2 |
| 1.2.1. ความหมาย “การบัญชี” | 2 |
| 1.2.2. หลักการของ “การบัญชีบริหาร” | 5 |
| 1.2.3. บทบาทของการบัญชีในการบริหาร-จัดการ | 8 |
| 1.3. ความแตกต่าง บัญชีการเงิน และบัญชีบริหาร | 9 |
| 1.4. ผู้ใช้ข้อมูลบัญชีและการเงินเพื่อการตัดสินใจ | 10 |
| 1.5. สมการบัญชี | 15 |
| 1.6. งบการเงินประเภทต่าง ๆ | 24 |
| 1.7. บทสรุป | 31 |
| 1.8. คำถามท้ายบท | 32 |
| | |
| บทที่ 2 แนวความคิดเกี่ยวกับต้นทุน | 35 |
| 2.1. บทนำ | 36 |
| 2.2. การจำแนกต้นทุนในลักษณะต่างๆ | 38 |
| 2.2.1. จำแนกต้นทุนตามหน้าที่การทำงาน | 39 |
| 2.2.2. จำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมต้นทุน | 49 |
| 2.2.3. จำแนกต้นทุนตามสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน | 63 |
| 2.2.4. จำแนกต้นทุนเพื่อการควบคุมต้นทุน | 65 |
| 2.2.5. จำแนกตามความสำคัญและลักษณะของต้นทุนการผลิต | 66 |
| 2.2.6. จำแนกต้นทุนเพื่อการตัดสินใจ | 67 |

| | | |
|------|---|----|
| 2.3. | ตัวอย่างภาพเพื่อให้เข้าใจภาพการแบ่งประเภทต้นทุน | 69 |
| 2.4. | บทสรุป | 71 |
| 2.5. | คำถามท้ายบท | 72 |

ตอนที่ 2 การวางแผนเพื่อการตัดสินใจ

| | | |
|----------------|--|-----------|
| บทที่ 3 | การบัญชีต้นทุน และการคำนวณต้นทุนการผลิต | 75 |
| 3.1. | บทนำ | 76 |
| 3.1.1. | ความหมายการบัญชีต้นทุน | 76 |
| 3.1.2. | ลักษณะธุรกิจที่แตกต่างกัน กับ การบันทึกบัญชี | 76 |
| 3.2. | ระบบต้นทุน | 84 |
| 3.2.1. | ระบบต้นทุนงานสั่งทำ | 84 |
| 3.2.2. | ระบบต้นทุนช่วงที่ต่อเนื่อง | 84 |
| 3.3. | การคำนวณต้นทุนการผลิต | 87 |
| 3.3.1. | การคำนวณต้นทุนการผลิต | 87 |
| 3.3.2. | งบต้นทุนการผลิต | 88 |
| 3.4. | บทสรุป | 91 |
| 3.5. | คำถามท้ายบท | 92 |
| บทที่ 4 | ระบบต้นทุน 3 ระบบ และต้นทุนแบบดั้งเดิมและต้นทุนฐานกิจกรรม | 95 |
| 4.1. | บทนำ | 96 |
| 4.2. | ระบบต้นทุน 3 ระบบ | 96 |
| 4.2.1. | ระบบต้นทุนจริงและตัวอย่างการบันทึกบัญชี | 96 |
| 4.2.2. | ระบบต้นทุนปกติ และตัวอย่างการบันทึกบัญชี | 101 |
| 4.2.3. | ระบบต้นทุนมาตรฐาน | 112 |
| 4.3. | ระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม และต้นทุนฐานกิจกรรม | 113 |
| 4.3.1. | ระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม | 113 |
| | 1) การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเพียงอัตราเดียว | 113 |
| | 2) การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตอัตราประจำแผนก | 115 |
| 4.3.2. | ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมและตัวอย่างการคำนวณ | 117 |
| 4.4. | บทสรุป | 120 |
| 4.5. | คำถามท้ายบท | 121 |

| | | |
|----------------|--|------------|
| บทที่ 5 | ต้นทุนบัญชีมาตรฐานและการวิเคราะห์ผลต่างเพื่อการบริหาร | 126 |
| 5.1. | บทนำ | 127 |
| 5.2. | ความหมายของต้นทุนมาตรฐาน | 127 |
| 5.3. | ปัจจัยกำหนดต้นทุนมาตรฐาน | 128 |
| 5.4. | หลักการการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐาน | 133 |
| 5.4.1. | การวิเคราะห์ผลต่างของวัตถุดิบทางตรง | 135 |
| 5.4.2. | การวิเคราะห์ผลต่างของแรงงานทางตรง | 138 |
| 5.4.3. | การวิเคราะห์ผลต่างของค่าใช้จ่ายการผลิต | 140 |
| 5.5. | การประยุกต์เพื่อนำแนวคิดต้นทุนมาตรฐานไปใช้ประโยชน์ | 142 |
| 5.6. | บทสรุป | 143 |
| 5.7. | คำถามท้ายบท | 144 |

ตอนที่ 3 การควบคุมและการประเมินผลการบริหาร

| | | |
|----------------|--|------------|
| บทที่ 6 | งบประมาณ | 148 |
| 6.1. | บทนำ | 149 |
| 6.2. | การวางแผนและควบคุมกำไรโดยงบประมาณ | 150 |
| 6.3. | ส่วนร่วมของผู้บริหารในการวางแผนและควบคุม | 151 |
| 6.4. | การเชื่อมโยงระหว่างการวางแผนและงบประมาณ | 151 |
| 6.5. | ประเภทของงบประมาณ | 154 |
| 6.6. | รูปแบบการเสนองบประมาณ | 156 |
| 6.7. | ตัวอย่างงบประมาณต่างๆ | 158 |
| 6.8. | กรณีศึกษา แนวคิดงบประมาณและการนำไปประยุกต์ | 163 |
| 6.9. | บทสรุป | 164 |
| 6.10. | คำถามท้ายบท | 165 |

| | | |
|----------------|--|------------|
| บทที่ 7 | การจัดการสินค้าคงเหลือ กับการเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงาน | 168 |
| 7.1. | บทนำ | 169 |
| 7.2. | การวางแผนการผลิตกับการบริหารสินค้า | 169 |
| 7.3. | ความรับผิดชอบในการวางแผนการผลิต | 170 |
| 7.4. | ตัวอย่างการคำนวณปริมาณการผลิตสินค้า และ วิธีกำหนดสินค้าคงเหลือ | 172 |
| 7.5. | การวางแผนงบประมาณสินค้าคงคลัง | 175 |
| 7.6. | รูปแบบของแผนการผลิต | 175 |

| | |
|--|------------|
| 7.7. ลักษณะของการวางแผนการผลิตที่ดี | 180 |
| 7.8. นโยบายสินค้าคงคลัง | 180 |
| 7.9. บทสรุป | 188 |
| 7.10. คำถามท้ายบท | 189 |
| บทที่ 8 การวิเคราะห์ ต้นทุน ปริมาณ กำไรและตัวชี้วัดเชิงดุลยภาพ | 192 |
| 8.1. บทนำ | 193 |
| 8.2. สมการแสดงรูปแบบความสัมพันธ์ของต้นทุน ปริมาณ กำไร | 194 |
| 8.3. กำไรส่วนเกินและการวิเคราะห์กำไร ปริมาณ ต้นทุน | 194 |
| 8.3.1. กำไรส่วนเกิน | 194 |
| 8.3.2. อัตรากำไรส่วนเกิน | 196 |
| 8.3.3. งบแสดงกำไรส่วนเกิน | 197 |
| 8.4. การวิเคราะห์ จุดคุ้มทุนและการนำไปใช้ | 198 |
| 8.5. การวิเคราะห์ ส่วนผสมการขาย และ ผลกระทบจากความแตกต่าง ในโครงสร้างต้นทุน | 207 |
| 8.5.1. การกำหนดกำไรที่ต้องการ | 207 |
| 8.5.2. การวิเคราะห์ ส่วนผสมการขาย | 208 |
| 8.5.3. ผลกระทบจากความแตกต่างในโครงสร้างต้นทุน | 209 |
| 8.6. การวิเคราะห์ การวิเคราะห์ อัตราส่วนระหว่างต้นทุน คงที่รวมต่อต้นทุนผันแปรรวม | 210 |
| 8.6.1. อัตราส่วนระหว่างต้นทุน คงที่รวมต่อต้นทุนผันแปรรวม คืออะไร | 211 |
| 8.6.2. อัตราส่วนระหว่างต้นทุนคงที่รวมต่อต้นทุนผันแปรรวมกับการวิเคราะห์ จุดคุ้มทุน | 212 |
| 8.7. การวัดผลเชิงดุลยภาพ | 213 |
| 8.8. บทสรุป | 216 |
| 8.9. คำถามท้ายบท | 218 |
| เฉลยแบบฝึกหัดท้ายบท | 221 |
| บรรณานุกรม | 226 |
| ดรรรชนี | 229 |
| ประวัติผู้เขียน | 231 |

สารบัญรูปลูกภาพ

| | | |
|-------------|---|----|
| ภาพที่ 1-1 | กิจกรรมเพื่อการดำเนินการจัดทำบัญชี | 2 |
| ภาพที่ 1-2 | ขั้นตอนการลงบัญชี | 4 |
| ภาพที่ 1-3 | คุณค่า และ หลักการบัญชีบริหาร | 6 |
| ภาพที่ 1-4 | หลักการ ของการบัญชีบริหาร | 7 |
| ภาพที่ 1-5 | ประเภทของข้อมูล | 8 |
| ภาพที่ 1-6 | ความสัมพันธ์ระหว่างการวางแผนและการควบคุม | 9 |
| ภาพที่ 1-7 | การเปรียบเทียบ การบัญชีการเงิน และ การบัญชีบริหาร | 10 |
| ภาพที่ 1-8 | ผู้ใช้บริการภายในและภายนอกของบัญชีบริหาร | 14 |
| ภาพที่ 1-9 | กรอบแนวคิดสำหรับรายงานทางการเงิน | 15 |
| ภาพที่ 1-10 | รายได้และค่าใช้จ่าย สู่ กำไรสะสมและส่วนของผู้ถือหุ้น | 18 |
| ภาพที่ 1-11 | ภาพจำลอง ส่วนของผู้ถือหุ้น (Equity) | 19 |
| ภาพที่ 1-12 | การเชื่อมโยงรายได้ | 20 |
| ภาพที่ 1-13 | ประเภทของค่าใช้จ่าย | 21 |
| ภาพที่ 1-14 | การเชื่อมโยงส่วนของรายได้และค่าใช้จ่ายสู่สมการบัญชี | 23 |
| ภาพที่ 1-15 | การเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น | 24 |
| ภาพที่ 1-16 | สมการบัญชี | 24 |
| ภาพที่ 1-17 | ตัวอย่างงบการเงิน | 25 |
| ภาพที่ 1-18 | ตัวอย่างงบแสดงฐานะการเงิน | 26 |
| ภาพที่ 1-19 | ตัวอย่างงบกำไร-ขาดทุน | 27 |
| ภาพที่ 1-20 | การเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น | 28 |
| ภาพที่ 1-21 | งบแสดงการเปลี่ยนแปลงของส่วนของผู้ถือหุ้น | 29 |
| ภาพที่ 1-22 | งบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน | 30 |
| ภาพที่ 1-23 | ประเภทของรายงานการเงิน | 30 |
| ภาพที่ 2-1 | จากต้นทุนการผลิต สู่ต้นทุนขาย | 36 |
| ภาพที่ 2-2 | จากต้นทุนการผลิต (บัญชีเพื่อการจัดการ) สู่ ต้นทุนขาย (บัญชีการเงิน) | 37 |
| ภาพที่ 2-3 | การคำนวณ ผลิตภาพ | 39 |
| ภาพที่ 2-4 | ประสิทธิภาพ | 40 |
| ภาพที่ 2-5 | ประสิทธิภาพ- ใช้ ปัจจัย ลดลง | 40 |
| ภาพที่ 2-6 | การเชื่อมโยงแนวคิดประสิทธิภาพ | 41 |
| ภาพที่ 2-7 | ผลิตภาพ ได้ ผลผลิต เพิ่มขึ้น | 42 |

| | |
|--|----|
| ภาพที่ 2-8 แนวคิดผลิตภาพ | 42 |
| ภาพที่ 2-9 แนวคิดผลิตภาพภาพกับการนำไปใช้ | 43 |
| ภาพที่ 2-10 ประสิทธิภาพทางการเงิน | 43 |
| ภาพที่ 2-11 อัตราผลตอบแทน | 44 |
| ภาพที่ 2-12 อัตราผลตอบแทนทางการเงิน | 44 |
| ภาพที่ 2-13 แสดงรายละเอียดของต้นทุนการผลิต | 46 |
| ภาพที่ 2-14 เครื่องตรวจลายนิ้วมือ | 47 |
| ภาพที่ 2-15 แสดงต้นทุนรวม | 49 |
| ภาพที่ 2-16 กราฟต้นทุนผันแปร | 51 |
| ภาพที่ 2-17 ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย และต้นทุนผันแปรรวม | 52 |
| ภาพที่ 2-18 ต้นทุนผลิตภณัฑ์วิธีต้นทุนผันแปร | 53 |
| ภาพที่ 2-19 ต้นทุนคงที่รวม และ ต้นทุนคงที่ต่อหน่วย | 55 |
| ภาพที่ 2-20 ภาพกราฟต้นทุนผันแปร-ต้นทุนคงที่ | 56 |
| ภาพที่ 2-21 ตัวอย่างการจ่ายค่าใช้จ่ายค่าแรง หมอนวดแผนไทย | 58 |
| ภาพที่ 2-22 การจัดการ ที่ Henry L. Gantt ผู้คิดเรื่องระบบการจ่ายเงินแบบการ ประกันราคาขั้นต่ำไว้ | 58 |
| ภาพที่ 2-23 ต้นทุนผันแปรรวม และ ต้นทุนต่อหน่วยต่อหน่วย | 60 |
| ภาพที่ 2-24 ต้นทุนคงที่รวม และ ช่วงการตัดสินใจ | 60 |
| ภาพที่ 2-25 ต้นทุนตามขั้น กับ การจ่ายค่าแรงเย็บเสื้อ | 61 |
| ภาพที่ 2-26 แสดงต้นทุนรวมตัวอย่างค่าแรงเย็บเสื้อ | 61 |
| ภาพที่ 2-27 ต้นทุนขั้น & แนวคิดการจ่ายเงิน เพื่อสร้างแรงจูงใจ | 62 |
| ภาพที่ 2-28 ต้นทุนเป็นขั้น | 63 |
| ภาพที่ 2-29 ต้นทุนทางตรง และ ต้นทุนทางอ้อม | 64 |
| ภาพที่ 2-30 แสดงรายละเอียดของต้นทุนการผลิต | 65 |
| ภาพที่ 2-31 ต้นทุนที่ควบคุมได้ และ ควบคุมไม่ได้ | 66 |
| ภาพที่ 2-32 การจำแนกตามความสำคัญและ ลักษณะของต้นทุนการผลิต (ต้นทุนขั้นต้น และ ต้นทุนแปรสภาพ) | 67 |
| ภาพที่ 2-33 ต้นทุนส่วนต่าง | 68 |
| ภาพที่ 2-34 ต้นทุนจม | 69 |
| ภาพที่ 2-35 ตัวอย่างต้นทุนจม | 69 |

| | | |
|-------------|---|-----|
| ภาพที่ 3-1 | ลักษณะธุรกิจกับความเกี่ยวข้องกับบัญชี | 77 |
| ภาพที่ 3-2 | แผนภูมิวงจรรบัญชีธุรกิจการให้บริการ | 79 |
| ภาพที่ 3-3 | ตัวอย่างงบการเงินแสดงราคาต้นทุนสินค้าที่ซื้อของธุรกิจซื้อขายสินค้า | 81 |
| ภาพที่ 3-4 | แนวคิดสินค้าคงเหลือ-ต้นทุนสินค้าที่ขายกับธุรกิจซื้อมาขายไป | 81 |
| ภาพที่ 3-5 | แนวคิดงบกำไรขาดทุน กับ ธุรกิจซื้อมาขายไป | 82 |
| ภาพที่ 3-6 | ตัวอย่างแสดงแนวคิดต้นทุนสินค้าที่ขาย-ธุรกิจซื้อขายสินค้า | 83 |
| ภาพที่ 3-7 | การแสดงรายการต้นทุนในงบการเงิน-กิจการที่ผลิตสินค้า | 84 |
| ภาพที่ 3-8 | การเปรียบเทียบระหว่าง “Job Order Costing และ Processing Costing” | 85 |
| ภาพที่ 3-9 | แนวคิด “Process Costing” 2 | 85 |
| ภาพที่ 3-10 | ตัวอย่างที่แสดงให้เห็นถึงการแสดง Work sheet หรือ ใบกำกับการทำงาน | 86 |
| ภาพที่ 3-11 | Guitar Making Operations of Legend Guitars ตัวอย่างแสดง “Process Costing” | 86 |
| ภาพที่ 3-12 | งบทันทุนผลิต ส่วนที่ 1 เกี่ยวกับวัตถุดิบทางตรง | 88 |
| ภาพที่ 3-13 | งบทันทุนผลิต ส่วนที่ 2 เกี่ยวกับค่าแรงทางตรง | 89 |
| ภาพที่ 3-14 | งบทันทุนผลิต ส่วนที่ 3 เกี่ยวกับสัทธิย์ค่าใช้จ่ายการผลิต | 89 |
| ภาพที่ 3-15 | การเคลื่อนไหวของต้นทุนการผลิต | 91 |
| | | |
| ภาพที่ 4-1 | แสดงต้นทุนการผลิตตามระบบต้นทุนจริง | 96 |
| ภาพที่ 4-2 | งบทันทุนการผลิต | 100 |
| ภาพที่ 4-3 | งบกำไรขาดทุน | 101 |
| ภาพที่ 4-4 | แนวคิดการบันทึกต้นทุนผลิต ตาม “ระบบบัญชีต้นทุนปกติ” | 102 |
| ภาพที่ 4-5 | ต้นทุนจริงเปรียบเทียบกับต้นทุนปกติ | 102 |
| ภาพที่ 4-6 | แนวคิดการปันค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าต้นทุนปกติ | 103 |
| ภาพที่ 4-7 | แสดงต้นทุนการผลิตตามระบบต้นทุนมาตรฐาน | 112 |
| ภาพที่ 4-8 | ระบบต้นทุน 3 ระบบ | 113 |
| ภาพที่ 4-9 | แสดงขั้นตอนการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตด้วยอัตราประจำแผนก | 115 |
| ภาพที่ 4-10 | การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม | 118 |
| | | |
| ภาพที่ 5-1 | แสดงรูปแบบทั่วไปที่ใช้ในการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนการผลิตผันแปร | 134 |
| ภาพที่ 5-2 | การเปรียบเทียบราคาจริง และ ราคามาตรฐาน | 135 |
| ภาพที่ 5-3 | การเปรียบเทียบปริมาณจริงและปริมาณมาตรฐาน | 135 |
| ภาพที่ 5-4 | ผลการวิเคราะห์ ผลต่างต้นทุนจริง และ ต้นทุนมาตรฐาน | 136 |
| ภาพที่ 5-5 | ผลการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนจริงและต้นทุนมาตรฐาน (ใช้การคำนวณ) | 137 |
| ภาพที่ 5-6 | การวิเคราะห์ ผลต่าง การเบี่ยงใช้จริงกับ ต้นทุนมาตรฐาน | 138 |

| | |
|--|-----|
| ภาพที่ 5-7 การวิเคราะห์ผลต่างแรงงานทางตรง | 138 |
| ภาพที่ 5-8 การวิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร | 140 |
| ภาพที่ 5-9 การวิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตแบบ 3 ผลต่าง | 142 |
| ภาพที่ 6-1 สรุปเทคนิคในการวางแผนและควบคุมกำไร | 150 |
| ภาพที่ 6-2 แผนผังแสดงความสัมพันธ์เชื่อมโยงของงบประมาณประเภทต่างๆ | 152 |
| ภาพที่ 7-1 จากแผนการขาย ย้อนกลับสู่ แผนการผลิตสินค้า | 172 |
| ภาพที่ 8-1 สมการแสดงรูปแบบความสัมพันธ์ของต้นทุน ปริมาณ กำไร | 194 |
| ภาพที่ 8-2 กราฟแสดงต้นทุนและปริมาณกำไรในการค้นหาจุดคุ้มทุน | 201 |
| ภาพที่ 8-3 การจัดการเชิงปริมาณกับการวิเคราะห์จุดคุ้มทุน | 203 |
| ภาพที่ 8-4 การเชื่อมโยง 4 มิติ Balanced Scorecard | 215 |

สารบัญตาราง

| | | |
|--------------|---|-----|
| ตารางที่ 1-1 | แสดงประโยชน์ของผู้ใช้ภายใน | 12 |
| ตารางที่ 1-2 | แสดงประโยชน์ของผู้ใช้ภายนอก | 13 |
| ตารางที่ 2-1 | การจำแนกต้นทุนในลักษณะต่างๆ | 38 |
| ตารางที่ 2-2 | ตัวอย่างต้นทุนผันแปร | 50 |
| ตารางที่ 2-3 | ต้นทุนผันแปร | 51 |
| ตารางที่ 2-4 | การวิเคราะห์ต้นทุนคงที่ต่อหน่วย | 54 |
| ตารางที่ 2-5 | การคำนวณต้นทุนรวม | 56 |
| ตารางที่ 2-6 | ตารางต้นทุนกึ่งผันแปร | 57 |
| ตารางที่ 2-7 | การวิเคราะห์ต้นทุนคงที่ต่อหน่วย | 59 |
| ตารางที่ 5-1 | ต้นทุนมาตรฐานกับความแตกต่าง | 134 |
| ตารางที่ 6-1 | ประมาณการเงินสดรับจากการขาย | 158 |
| ตารางที่ 6-2 | ประมาณการจ่ายเงินค่าวัสดุดิบ | 159 |
| ตารางที่ 8-1 | การวิเคราะห์ | 196 |
| ตารางที่ 8-2 | การเปรียบเทียบงบกำไรขาดทุน | 197 |
| ตารางที่ 8-3 | กำไรส่วนเกินผันแปรตามยอดขาย | 198 |
| ตารางที่ 8-4 | การจัดการสินค้าคงคลังสำหรับธุรกิจบริการอาหารแช่แข็งนำเข้า-1 | 205 |
| ตารางที่ 8-5 | การจัดการสินค้าคงคลังสำหรับธุรกิจบริการอาหารแช่แข็งต้นทุนต่ำสุด | 206 |
| ตารางที่ 8-6 | การวิเคราะห์ ส่วนผสมการขาย | 209 |
| ตารางที่ 8-7 | แสดงการวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุน | 210 |
| ตารางที่ 8-8 | กรณีที่1 เมื่อยอดขายเพิ่มขึ้น 50% | 211 |
| ตารางที่ 8-9 | กรณีที่2 ยอดขายลดลง 50% | 212 |

ตอนที่ 1 หลักการและแนวคิดเบื้องต้นการบัญชีบริหาร

| | |
|--|----|
| บทที่ 1 แนวความคิดเกี่ยวกับบัญชีบริหาร | 1 |
| บทที่ 2 แนวความคิดเกี่ยวกับต้นทุน | 35 |

บทที่ 1

บทนำและแนวคิดเกี่ยวกับบัญชีบริหาร

- 1.1. บทนำ
- 1.2. ความหมาย “การบัญชี” และ หลักการของ “การบัญชีบริหาร”
 - 1.2.1. ความหมาย “การบัญชี”
 - 1.2.2. หลักการของ “การบัญชีบริหาร”
 - 1.2.3. บทบาทของการบัญชีในการบริหาร-จัดการ
- 1.3. ความแตกต่าง บัญชีการเงิน และบัญชีบริหาร
- 1.4. ผู้ใช้ข้อมูลบัญชีและการเงินเพื่อการตัดสินใจ
- 1.5. สมการบัญชี
- 1.6. งบการเงินประเภทต่าง ๆ
- 1.7. บทสรุป
- 1.8. คำถามท้ายบท

วัตถุประสงค์ของบทเรียน:

1. เพื่อเข้าใจความหมายของการบัญชีกับ กิจกรรมเพื่อการดำเนินการจัดทำบัญชี
2. เพื่อเข้าใจความหมายของ การบัญชี และหลักการบัญชีบริหาร
3. เพื่อเข้าใจความหมายที่แตกต่างของบัญชีการเงินและบัญชีบริหาร
4. เพื่อทราบถึงผู้ใช้ข้อมูลบัญชีเพื่อการตัดสินใจ
5. เพื่อเข้าใจสมการบัญชี
6. เพื่อให้ทราบถึงการใช้อยู่ข้อมูลบัญชีเพื่อการตัดสินใจ และ การนำไปประยุกต์ใช้
7. เพื่อให้ทราบถึงงบการเงินประเภทต่างๆ

1.1. บทนำ

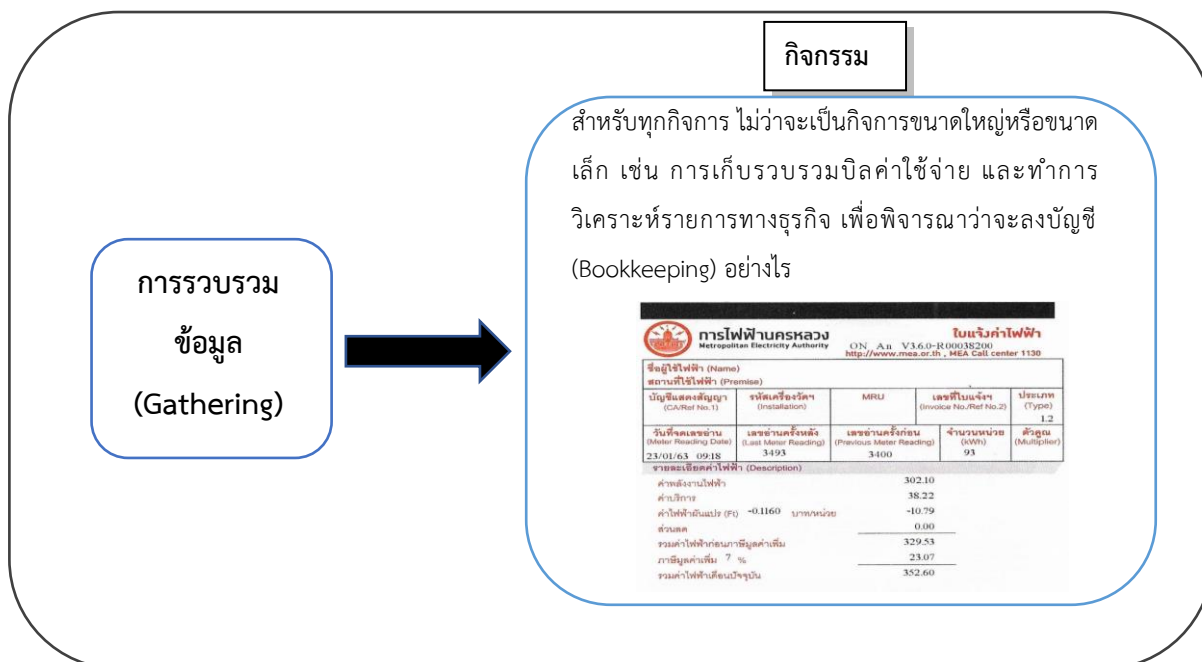
จากการแข่งขันที่รุนแรง ทำให้การดำเนินธุรกิจในปัจจุบันที่ต้องพ่วงครึร์ให้อยู่รอดยั่งยืนไม่หยุดชะงัก หรือ ต้องออกจากระบบ (Disruption) ทุกธุรกิจจึงจำเป็นต้องปรับตัว มีระบบการจัดการและบริหารที่ดี เพื่อให้ได้กำไรตามที่ตั้งเป้าหมายไว้ ดังนั้นองค์กรดำเนินการได้ 2 แนวทางคือ (1) การเพิ่มรายได้ และ(2) หาแนวทางลดต้นทุน ให้ได้สินค้าที่มีต้นทุนต่ำ รวมทั้งการผลิตสินค้าที่มีคุณภาพ (ทั้งจากการทำงานที่มีระบบที่ดี ร่วมมือร่วมใจของทุกฝ่ายไม่มุ่งมั่นรักษาคุณภาพทั้งองค์กร หรือ TQM) ผู้ซื้อเกิดความพึงพอใจมาซื้อซ้ำ (พอใจต่อการจัดการทั้งด้านการผลิตที่สินค้ามีคุณภาพและราคาสินค้าต่ำ) มีการตลาด (4Ps) การบริการ (บุคลากรมีคุณภาพ) อย่างไรก็ตามการจัดการที่กล่าวถึงจะไม่เกิดขึ้นเลย หากไม่มีข้อมูลที่เหมาะสมสนับสนุนผู้บริหาร ใช้เป็นแนวทางในการตัดสินใจที่ถูกต้อง ลดความเสี่ยงที่อาจสร้างความเสียหายต่อองค์กร ซึ่งอาจทำให้องค์กรไม่สามารถดำรงอยู่ได้ และถูก Disruption ได้ในที่สุด

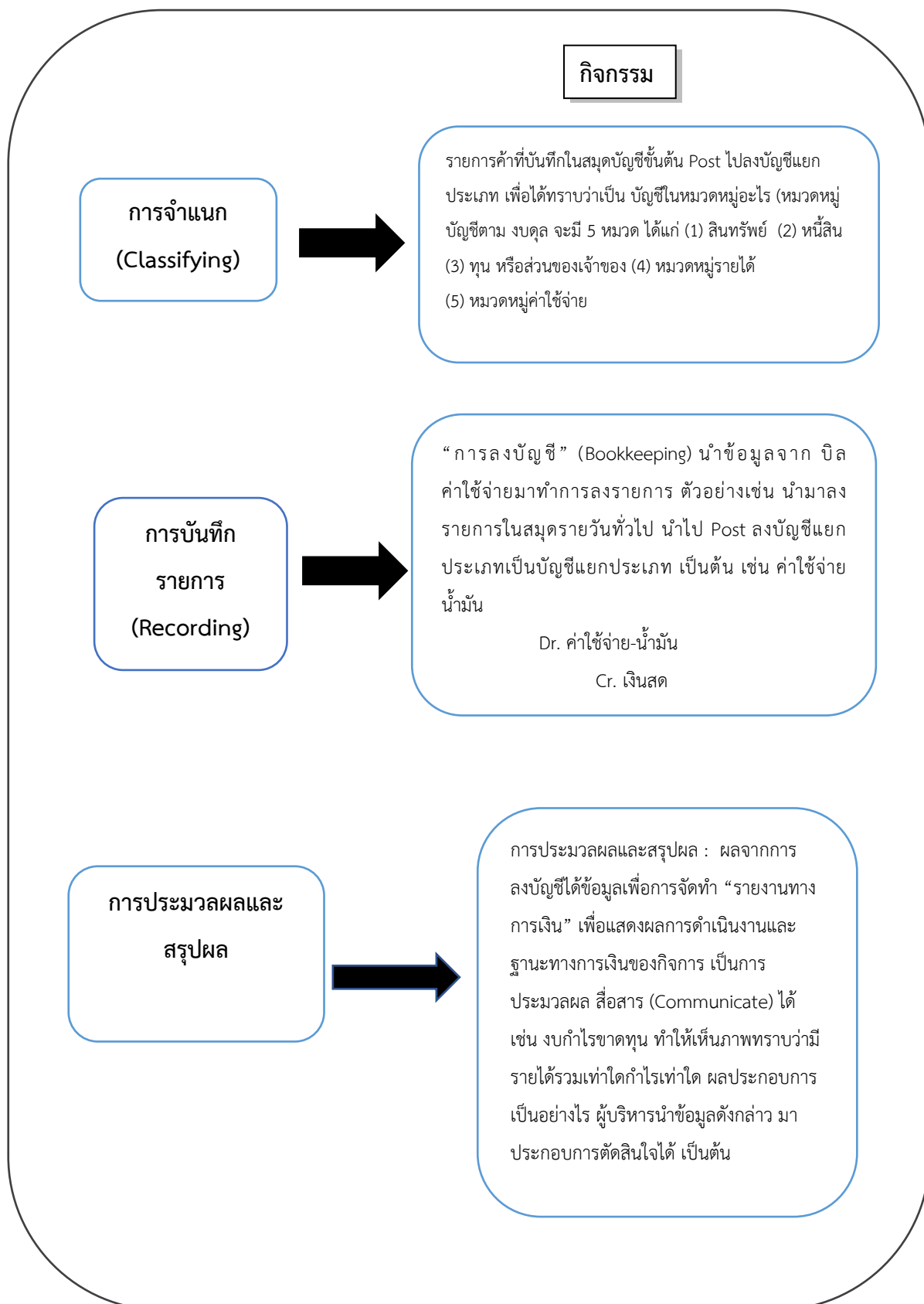
บทบาทของการบัญชีบริหารมีความสำคัญมาก ต่อทุกองค์กรทั้งขนาดใหญ่หรือเล็ก เพราะในการพัฒนาการจัดการ-บริหาร ของทุกองค์กร ข้อมูลที่เหมาะสมถูกต้อง ทันเวลา สามารถนำมาวิเคราะห์ ตีความ การจัดบันทึกข้อมูล จำแนกประเภทรายการ การสรุปผล การประมวลผล และตีความหมายของเหตุการณ์นั้น เป็นเครื่องมือสนับสนุนผู้บริหารประเมินความสำเร็จของการตัดสินใจได้

1.2. ความหมาย “การบัญชี” และ หลักการของ “การบัญชีบริหาร”

1.2.1. ความหมาย “การบัญชี” กับ กิจกรรมเพื่อการดำเนินการจัดทำบัญชี

“การบัญชี” (Accounting) หมายถึง “ระบบสารสนเทศ” ซึ่งทำหน้าที่ “วัดมูลค่า” (Measure) กิจกรรมทางธุรกิจเพื่อ “ประมวลผล” (Process) ข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมทางธุรกิจที่เกิดขึ้นในองค์กร หรือ หน่วยงานนั้นๆ โดยมีกิจกรรม “การลงบัญชี” (Bookkeeping) หรือการบันทึกรายการรับ-จ่ายเงินจัดทำเป็น รายงานทางการเงินเพื่อ “สื่อสาร” (Communicate) ผลของ “ระบบสารสนเทศ” หรือ “การบัญชี” (Accounting)





ภาพที่ 1-1 กิจกรรมเพื่อการดำเนินการจัดทำบัญชี

ที่มา จากการบูรณาการของผู้เขียน

สรุปใน “การบัญชี” (Accounting)” จะมีการดำเนินงานอยู่ 4 ขั้นตอนใหญ่ ได้แก่ (1) การรวบรวมข้อมูล (2) การจำแนก และการบันทึกรายการ (3) การสรุปผล ประมวลผล และการจัดทำรายงาน (4) การวิเคราะห์และแปลความเพื่อนำมาประยุกต์ใช้ในการบริหาร-จัดการทำงาน ดังภาพที่ 1-2



ภาพที่ 1-2 ขั้นตอนการลงบัญชี

ที่มา จากการบูรณาการของผู้เขียน

ระบบบัญชี (Accounting System) เป็นระบบสารสนเทศที่ออกแบบมาเพื่อให้ข้อมูลที่จำเป็นแก่ธุรกิจ ระบบบัญชีจะรวมถึง การสั่งการ การควบคุม และติดตามการจัดการทรัพยากรของกิจการ

ตัวอย่างเช่น ยอดขายของผลิตภัณฑ์ใหม่เป็นเท่าไร

กิจการได้ลงทุนไปกับโครงการก่อสร้างโรงงานเท่าไร

คำว่า “การบัญชี” จึงครอบคลุมตั้งแต่การวิเคราะห์กิจกรรมทางธุรกิจต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น ดังภาพที่ 1-2 ที่แสดงถึงขั้นตอนการจัดทำบัญชี แสดงถึงการดำเนินการจัดทำบัญชี กิจการจะทำการรวบรวมข้อมูล สำหรับกิจการ และพิจารณาว่ากิจกรรมทางธุรกิจหนึ่งๆ ควรบันทึกเข้าสู่ระบบสารสนเทศหรือไม่ อย่างไร เช่นควรมีการวิเคราะห์รายการบัญชีหรือรายการค้า คือ การวิเคราะห์ รายการที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานก่อนการ

บันทึกบัญชี ทำการจำแนกรายการบัญชี โดยทำการพิจารณาว่ารายการที่เกิดขึ้นนั้นมีผลกระทบต่อสมการบัญชีอย่างไร โดยรายการที่สามารถบันทึกเข้าระบบสารสนเทศต้องเป็นรายการที่สามารถวัดมูลค่าเป็นตัวเงินได้ จึงเป็นคำที่มีความหมายกว้างกว่า “การลงบัญชี” (Bookkeeping) หรือการบันทึกรายการรับเงิน-จ่ายเงิน และ กระบวนการบันทึกข้อมูลเข้าสู่ระบบสารสนเทศ หรือ การบันทึกบัญชี เท่านั้น

การบัญชีบริหาร จะเป็นเรื่องทีกล่าวถึง 2 เรื่อง ใหญ่ๆ ที่นำมาผสมผสานกัน ทำให้เกิดข้อมูลที่สามารถสื่อสารได้ และสามารถนำข้อมูลนั้นมาประกอบการตัดสินใจ เพื่อให้การจัดการและบริหาร มีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และ ผลิตภาพสูงสุด บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์การ

- (1) การบัญชีต้นทุน ที่มีการกล่าวถึงข้อมูลต้นทุนนี้เป็นสารสนเทศที่สำคัญที่ใช้ในกระบวนการบริหารจัดการ
- (2) แนวความคิดเกี่ยวกับ การวางแผน การจัดสรรทรัพยากร การกำกับการดำเนินการ รวมถึง การติดตามและประเมินผล

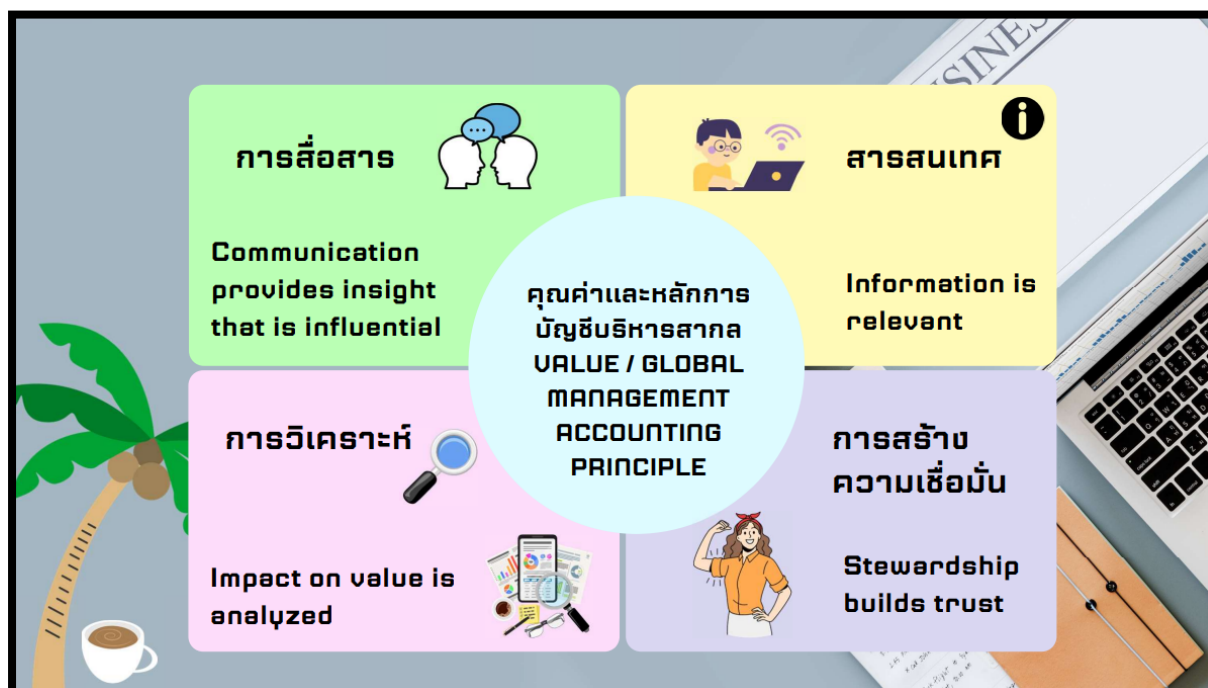
ดังนั้นกล่าวได้ว่า การบัญชีต้นทุนนั้นจะเป็นส่วนหนึ่งของการบัญชีบริหาร สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2563) ซึ่งเป็นแนวคิดที่เอาข้อมูลตัวเลขที่เก็บรวบรวมไว้ (ระบบสารสนเทศ) มาจัดการให้เป็นระบบ เพื่อให้ อ่าน เข้าใจ วิเคราะห์ สื่อสาร นำมาประกอบการบริหารจัดการได้ เนื่องจากองค์การมีหลากหลายรูปแบบ และมีแนวคิดการจัดการ-บริหารแตกต่างกัน ดังนั้นจึงทำให้การบัญชีบริหารนั้นมีขอบเขตกว้างขวางมาก ยกตัวอย่างเช่น พนักงานฝ่ายขนส่ง ได้อาศัยระบบการกำหนดเส้นทางเพื่อให้เกิดความรวดเร็ว และถูกต้องแม่นยำ ระบบดังกล่าวได้มีการคำนวณและจัดทำรายงานวิเคราะห์เส้นทางมาให้แก่พนักงานใช้เป็นตารางเส้นทางและเวลาการขนส่ง แสดงให้เห็นว่าพนักงานขนส่ง กำลังใช้การบัญชีบริหาร ช่วยในการวางแผน และตัดสินใจเกี่ยวกับเส้นทางและเวลาที่จะใช้ในการปฏิบัติงานขนส่งสินค้าดังกล่าว สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2563) เนื่องจากพนักงานขนส่งได้ใช้ข้อมูลในการคำนวณเส้นทางที่จะทำให้ประหยัดที่สุด (ใช้เวลาและต้นทุนที่ประหยัดที่สุด)

1.2.2. หลักการของ “การบัญชีบริหาร”

Association of International Certified Professional Accountants (AICPA) ร่วมกับ Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) จึงได้ออกหลักการของ “การบัญชีบริหาร” เพื่อเป็นหลักการที่สามารถตอบสนองต่อสถานการณ์ จากการสะท้อนมุมมองของผู้บริหารระดับสูงขององค์กร นักการศึกษา ผู้กำกับดูแล หน่วยงานรัฐบาล รวมถึงผู้ประกอบการวิชาชีพต่าง ๆ มากกว่า 20 ประเทศ ครอบคลุม 5 ทวีป

Chartered Institute of Management Accountants รายงานว่า วัตถุประสงค์ของหลักการของบัญชีบริหาร คือ เพื่อปรับปรุงการตัดสินใจในองค์กรผ่านสารสนเทศที่มีคุณภาพสูง โดยการบัญชีบริหารนั้น ประกอบด้วย 4 หลักการ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563) ซึ่งจะทำให้เกิดคุณค่าแก่องค์กร คือ

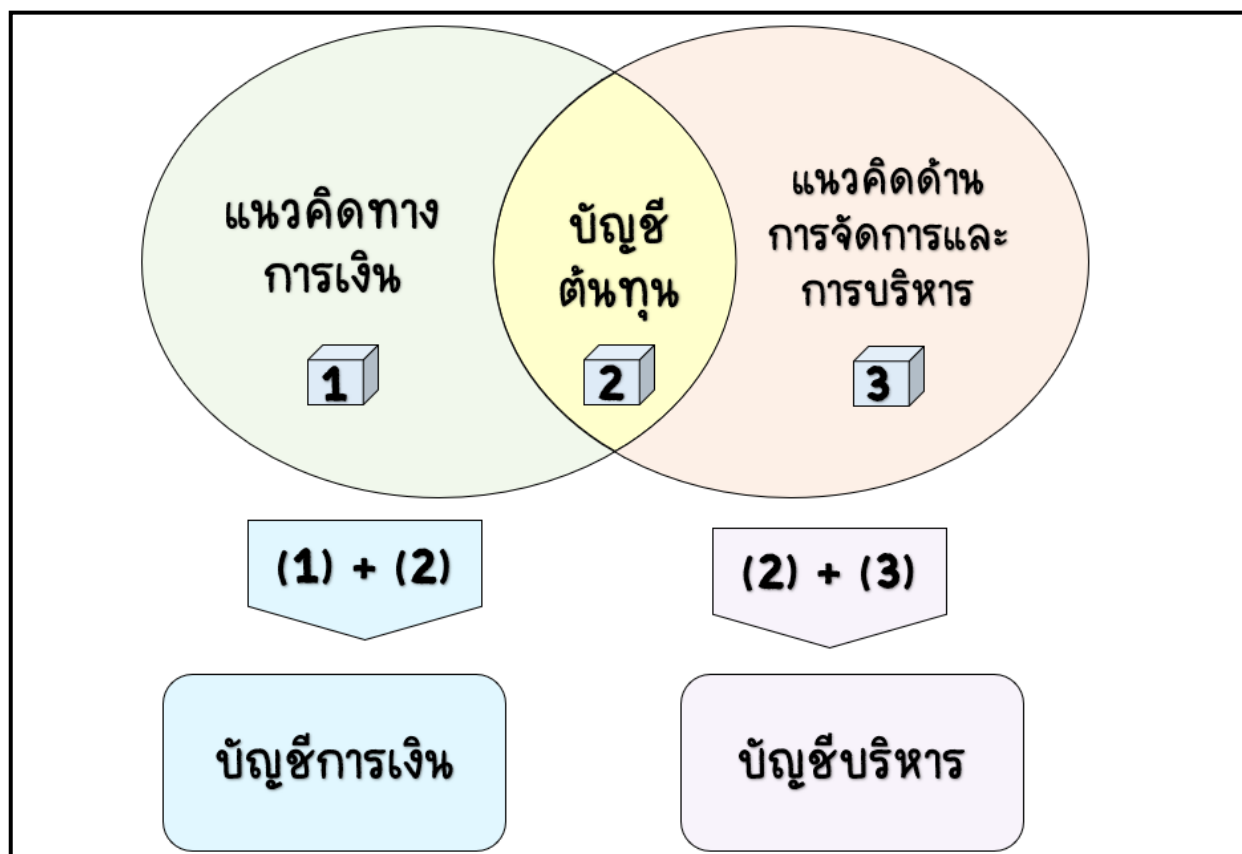
- 1) การสื่อสาร การสื่อสารที่ให้ข้อมูลอย่างลึกซึ้งที่มีอิทธิพลอย่างทรงพลัง (Communication provides insight that is influential)
- 2) สารสนเทศ สารสนเทศที่มีความเกี่ยวข้องและตรงประเด็น (Information is relevant)
- 3) การวิเคราะห์ การวิเคราะห์ถึงผลกระทบต่อคุณค่า (Impact on value is analyzed)
- 4) การสร้างความเชื่อมั่น การสร้างความเชื่อมั่นของผู้บริหารต่อผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง (Stewardship builds trust) ดังแสดงในภาพที่ 1-3



ภาพที่ 1-3 คุณค่าและหลักการบัญชีบริหารสากล

ที่มา สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2563)

ยกตัวอย่างเช่น ในการบริหารงานด้วย LEAN ที่ต้องการลดการสูญเสีย หากสื่อสารที่ให้ข้อมูลผู้บริหารได้ว่า ก่อนการนำแนวความคิดเรื่อง LEAN มาปรับปรุงการทำงาน มีต้นทุนค่าวัสดุดิบ 10 บาท/หน่วย แต่พอหลังจากที่นำเอาแนวความคิด LEAN มาใช้ มีการบริหารสินค้าจัดการได้ดี ทำให้ต้นทุนค่าวัสดุดิบต่อหน่วยลดลงเหลือเพียง 5 บาท/หน่วย เมื่อสามารถทำได้ชัดเจนเช่นนี้ รวมทั้งสามารถชี้ได้ตรงประเด็นว่าเป็นเพราะการจัดการแบบไหนทำให้ต้นทุนลดลง จึงทำให้ผู้บริหารเห็นถึง “คุณค่า” (Impact) สามารถสร้างความเชื่อมั่นแก่ผู้บริหารได้ ดังนั้น หน่วยงานจะได้รับการยอมรับ เป็นต้น

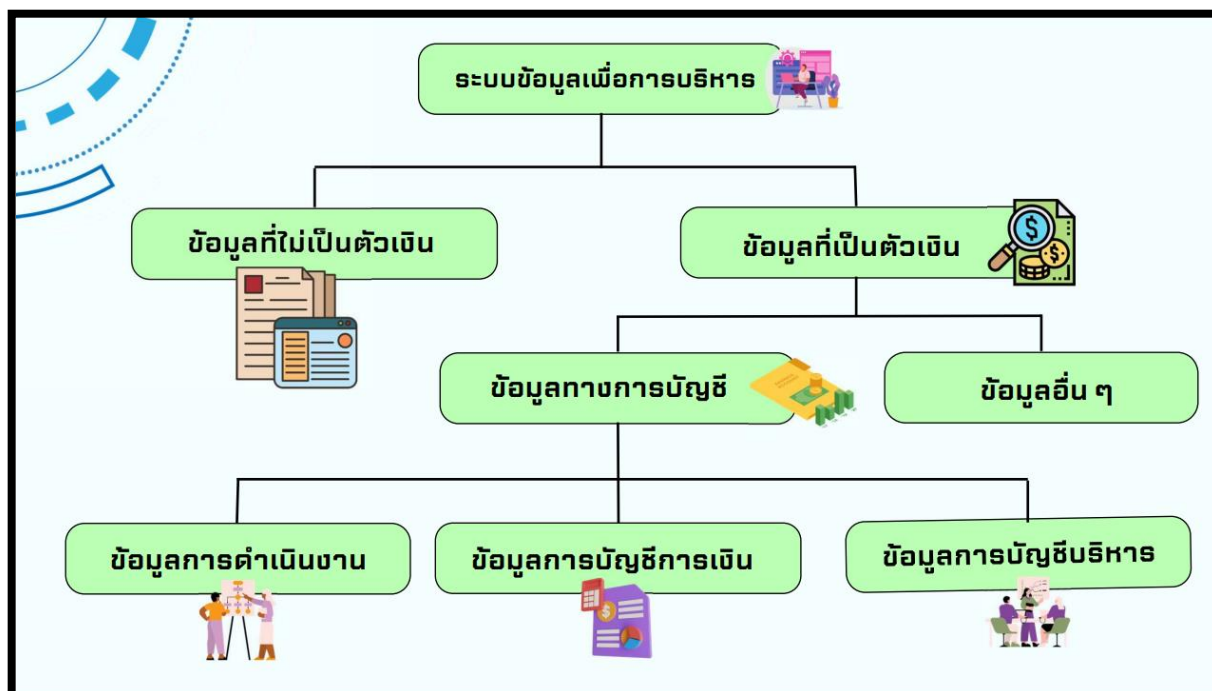


ภาพที่ 1-4 หลักการของการบัญชีบริหาร

ที่มา จากการบูรณาการข้อมูลของผู้เขียน

การบัญชีบริหารจะเน้นเรื่องการใช้ข้อมูลสารสนเทศเพื่อมาประกอบการตัดสินใจ ดังนั้นจึงใคร่ฉายภาพถึงแหล่งที่มาของข้อมูลดังกล่าว ดังที่กล่าวเบื้องต้นว่าบัญชีบริหารจะประกอบด้วยเนื้อหาสำคัญ 2 ส่วนคือ (1) บัญชีต้นทุน และ (2) แนวคิดเรื่องการจัดการและบริหาร ดังนั้นข้อมูลที่กล่าวถึง จึงมีทั้งข้อมูลที่เป็นตัวเลขและข้อมูลที่ไม่ใช่ตัวเลข เช่น กฎหมายแรงงานกับการกำหนดอัตราค่าแรงขั้นต่ำ เป็นต้น ส่วนข้อมูลทางบัญชี ยังแบ่งออกเป็น อีก 3 ส่วนย่อย ได้แก่

- (1) ข้อมูลการดำเนินงาน เช่น จำนวนหน่วยการผลิต และต้นทุนที่เกิดขึ้น
- (2) ข้อมูลการบัญชีการเงิน เช่น งบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน งบกระแสเงินสด งบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน
- (3) ข้อมูลทางการบัญชีบริหาร เช่น การเปรียบเทียบต้นทุนจริงที่เกิดขึ้นกับงบประมาณที่ได้วางแผนไว้ เป็นต้น

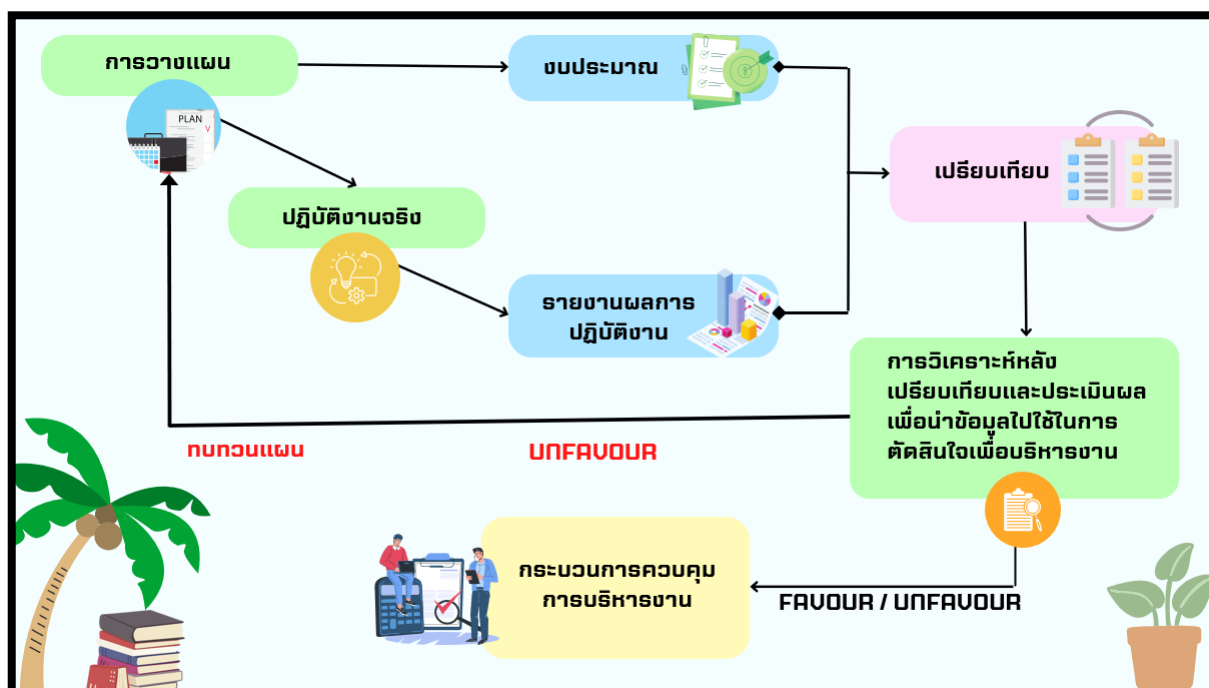


ภาพที่ 1-5 ประเภทของข้อมูล

ที่มา ประยุกต์จากสุปราณี ศุกระเศรณี, ศุภาพิน สุริยะ, อำนาจ รัตนสุวรรณ,และ อรรถพล ตริตินนท์, (2012)

1.2.3. บทบาท ของการบัญชีในการบริหาร-จัดการ

- การบริหาร-จัดการ → PO3Cs (Planning การวางแผน Organizing การจัดการองค์การ Commanding การสั่งการ Cooperation ความร่วมมือ Controlling การควบคุม)
- ตัวอย่างตามรูป เป็นการแสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์และการวางแผน ซึ่งจะได้กล่าวละเอียดต่อไปถึงการใช้บัญชีบริหารมาสนับสนุนการบริหารอย่างไร



ภาพที่ 1-6 ความสัมพันธ์ระหว่างการวางแผนและการควบคุม

ที่มา จากการบูรณาการข้อมูลของผู้เขียน

ดังนั้นจึงกล่าวได้ว่า พนักงานในองค์กรหรือแม้แต่บุคคลทั่วไปมีการใช้การบัญชีบริหาร แต่ยังไม่ทราบว่าสิ่งที่เราปฏิบัติอยู่นั้นคือการบัญชีบริหาร การบัญชีบริหาร จึงมีความสำคัญต่อการบริหารงานในยุคปัจจุบันมาก เพราะจะทำให้มีข้อมูลประกอบการตัดสินใจชัดเจนมากขึ้น

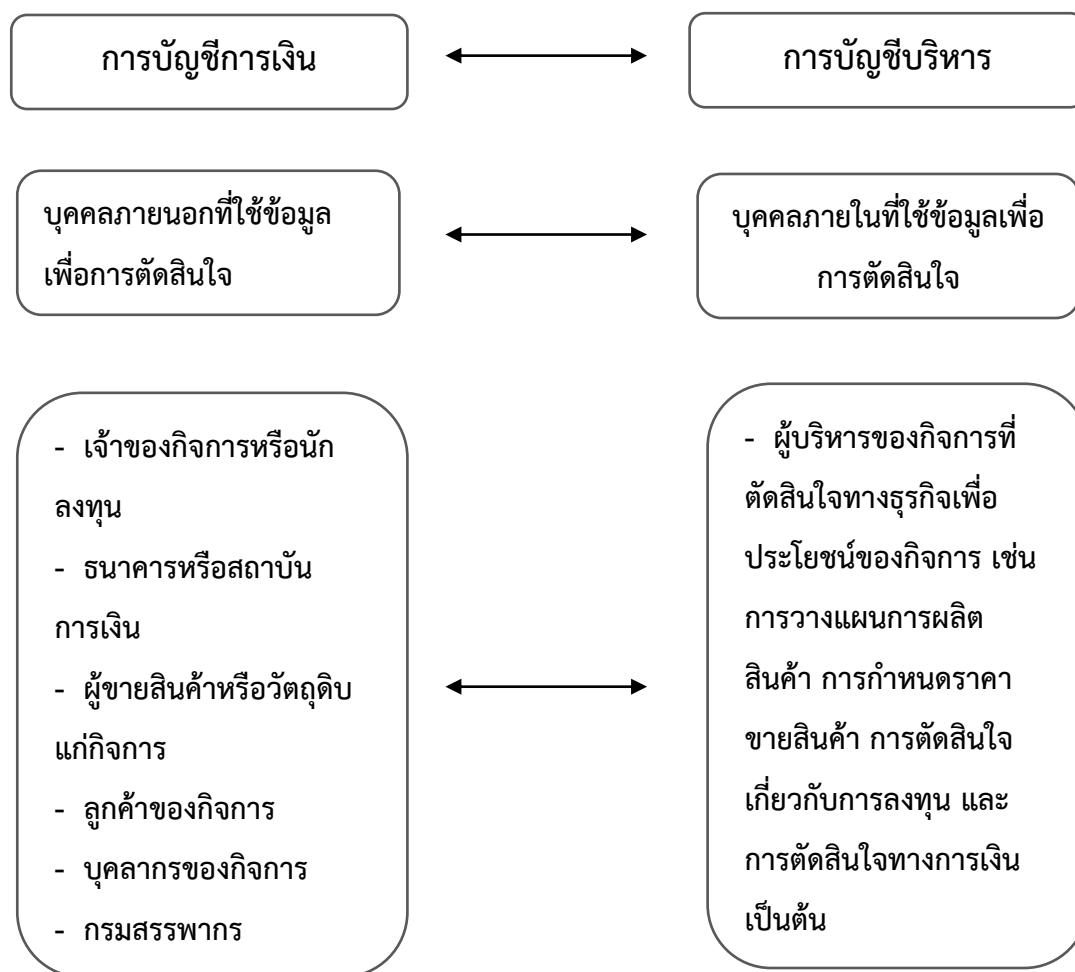
1.3. ความแตกต่าง บัญชีการเงินและบัญชีบริหาร (โดยย่อ)

การบัญชีการเงินและการบัญชีบริหาร

ขอบเขตของหลักการบัญชีได้ถูกแบ่งออกเป็น 2 ส่วนใหญ่ ๆ คือ การบัญชีการเงิน (Financial accounting) และ การบัญชีบริหาร (Managerial Accounting)

การบัญชีการเงิน คือ การบัญชีที่เกี่ยวกับการจัดเก็บรวบรวม จำแนก และรายงานข้อมูลทางการเงินของกิจการที่เกิดขึ้นในอดีตให้กับบุคคลภายนอกที่ต้องการข้อมูลทางการเงิน

การบัญชีบริหาร จะมีหลักการเกี่ยวกับการให้ข้อมูลทางการเงินแก่ผู้บริหารภายในกิจการใช้ในการวางแผน ควบคุม และการตัดสินใจในการดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการ



ภาพที่ 1-7 การเปรียบเทียบ การบัญชีการเงินและการบัญชีบริหาร

ที่มา สมชาย สุภัทรกุล และ มนวิกา ผดุงสิทธิ์, (2559)

1.4. ผู้ใช้ข้อมูลบัญชีและการเงินเพื่อการตัดสินใจ

“สารสนเทศทางการบัญชี” กลายเป็นภาษาของธุรกิจและเป็นเครื่องมือสำคัญที่นำไปสู่ความมั่งคั่ง หากเจ้าของธุรกิจสามารถเข้าใจตัวเลขทางการเงิน สิ่งนี้จะนำไปสู่การวางแผนและตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล “Accounting is money management” (สมชาย สุภัทรกุล และมนวิกา ผดุงสิทธิ์ (2559))

ระบบบัญชีจะออกสารสนเทศ (Information) มีผู้ที่ต้องการใช้ข้อมูลบัญชีและการเงินเพื่อการตัดสินใจ หลายกลุ่ม อาทิเช่น

คนกลุ่มแรก ได้แก่ เจ้าของกิจการหรือนักลงทุน โดยคนกลุ่มนี้ต้องการข้อมูลบัญชีและการเงินเพื่อใช้ในการประเมินความสำเร็จของธุรกิจของตนเอง และการตัดสินใจในอนาคตต่อไป เช่น จะลงทุนในกิจการต่อไปหรือไม่ อย่างไร เป็นต้น

- ผู้บริหารของกิจการ ซึ่งต้องการข้อมูลบัญชีและการเงินเพื่อใช้ในการวางแผนและการตัดสินใจทางธุรกิจเพื่อประโยชน์ของกิจการ ไม่ว่าจะเป็นการวางแผนการซื้อวัตถุดิบ การวางแผนการผลิตสินค้า การกำหนดราคาขายสินค้า การตัดสินใจเกี่ยวกับการลงทุนต่าง ๆ เช่น การสร้างโรงงาน การสร้างโกดังเก็บสินค้า การซื้อเครื่องจักร การขยายสาขา เป็นต้น และการตัดสินใจทางการเงิน เช่น การกู้ยืมเงินจากธนาคารหรือสถาบันการเงิน การเพิ่มทุนจากเจ้าของ เป็นต้น

- ธนาคารหรือสถาบันการเงิน เป็นอีกกลุ่มหนึ่งที่ต้องการข้อมูลบัญชีและการเงินของธุรกิจเพื่อใช้ในการประเมินความสามารถในการจ่ายชำระดอกเบี้ย และการชำระคืนเงินกู้ยืม เป็นต้น

- ผู้ที่ทำธุรกิจกับกิจการ เช่น ผู้ที่ขายสินค้าหรือวัตถุดิบให้แก่กิจการ (Supplier) และลูกค้าที่ซื้อสินค้าจากกิจการ (Customers) เป็นต้น ต้องการข้อมูลบัญชีและการเงินของกิจการเพื่อใช้ในการประเมินความสามารถในการจ่ายชำระค่าสินค้าหรือวัตถุดิบที่ขายให้แก่กิจการ ในขณะที่ลูกค้าที่ซื้อสินค้าจากกิจการต้องการข้อมูลบัญชีและการเงินเพื่อใช้ในการประเมินความมั่นคงทางการเงินของกิจการ เช่น เพื่อให้มั่นใจว่าทางบริษัทจะมีบริการหลังการขายหรือสินค้าที่มีการรับประกันคุณภาพ เป็นต้น

- บุคคลต่างๆที่เกี่ยวข้องกับองค์กร เพื่อใช้ในการประเมินความมั่นคงของกิจการ เช่น พนักงาน ผู้สนใจสมัครงาน (ยิ่งบริษัทที่มีความมั่นคงยิ่งง่ายต่อการชักชวนบุคคลที่มีความรู้ความสามารถให้เข้ามาร่วมงานได้ หรือมีอุปสรรคในการรักษาบุคลากรให้ร่วมงานกับกิจการต่อไป เป็นต้น)

- กรมสรรพากร ซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่เรียกเก็บภาษีอากร ก็เป็นอีกผู้หนึ่งที่ต้องการข้อมูลบัญชีและการเงิน เพื่อใช้ในการคำนวณภาษีที่เรียกเก็บจากกิจการ

จากข้อมูลข้างต้น เพื่อผู้ใช้ 2 กลุ่ม ได้แก่ ผู้ใช้ภายใน และผู้ใช้ภายนอกกิจการ

- บุคคลภายในองค์กร ใช้ข้อมูลบัญชีและการเงินเพื่อการตัดสินใจ (Internal Decision Makers) โดยเป็นการตัดสินใจทางธุรกิจเพื่อประโยชน์ของกิจการ รายงานที่กิจการจัดทำขึ้นเพื่อการตัดสินใจทางธุรกิจของผู้บริหาร รูปแบบ ควรเป็นรายงานที่ขึ้นอยู่กับความต้องการของผู้บริหาร และ วัตถุประสงค์ในการตัดสินใจของผู้บริหาร กิจการมักจัดทำรายงานดังกล่าวอย่างต่อเนื่อง ไม่ได้กำหนดความถี่ในการจัดทำรายงานอย่างตายตัว ระบบสารสนเทศที่ใช้ในการจัดทำรายงานสำหรับผู้บริหารของกิจการ เพื่อการตัดสินใจทางธุรกิจ เรียกว่า การบัญชีบริหาร (Managerial Accounting)

- บุคคลภายนอกองค์กร (ที่ใช้ข้อมูลบัญชี และการเงินเพื่อการตัดสินใจ (External Decision Makers) โดยเป็นการตัดสินใจเพื่อประโยชน์ของตนเอง) ในการเสนอรายงานทางบัญชีต่อบุคคลภายนอกควรเป็นรายงานที่เป็นรูปแบบที่เป็นมาตรฐานเดียวกันสำหรับทุกกิจการ (ตามข้อกำหนดของภาครัฐ) และจัดทำรายงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (Financial Reporting Standards) มีความถี่ในการจัดทำรายงานที่สม่ำเสมอ (เช่น รายไตรมาส รายปี เป็นต้น) ได้แก่ งบการเงิน (Financial Statements) ระบบสารสนเทศที่ใช้ในการจัดทำรายงานทางการเงินนี้ เรียกว่า การบัญชีการเงิน (Financial Accounting)

สรุป ประโยชน์ของการบัญชีสามารถแบ่งตามกลุ่มผู้ใช้ได้ 2 กลุ่ม

1. ผู้ใช้ซึ่งเป็นบุคคลภายในกิจการ ได้แก่ เจ้าของ ฝ่ายบริหาร และพนักงาน เป็นต้น
ประโยชน์ต่อผู้ใช้ภายในกิจการ อาจสรุปดังตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 1-1 แสดงประโยชน์ของผู้ใช้ภายใน

| ผู้ภายในกิจการ | ประโยชน์ | ตัวอย่างคำถาม |
|--|---|--|
| 1. ฝ่ายบริหารหรือเจ้าของที่เป็นผู้บริหารด้วย | <ul style="list-style-type: none"> - เพื่อการกำหนดทิศทางและกลยุทธ์ทางธุรกิจ - เพื่อใช้ในการตัดสินใจ วางแผน สิ่งการและควบคุม เพื่อให้องค์กรบริหารงานอย่างมีประสิทธิภาพ | <ul style="list-style-type: none"> - ผลิตรัณฑ์ใดทำกำไรมากที่สุด - มีสายการผลิตที่ควรยกเลิกบ้างไหม - ผลการดำเนินงานและฐานะการเงินเป็นอย่างไร |
| 2. ฝ่ายการเงิน | <ul style="list-style-type: none"> - เพื่อการบริหารจัดการเงินให้เพียงพอและลงทุนเพื่อให้เกิดประโยชน์แก่ธุรกิจ | <ul style="list-style-type: none"> - มีเงินพอเพียงที่จะจ่ายเงินปันผลหรือไม่ - มีเงินสดเหลือมากควรจะไปบริหารอย่างไร |
| 3. ฝ่ายการตลาด | <ul style="list-style-type: none"> - เพื่อการวางแผนจัดการตลาดและประเมินผลงาน - เพื่อประโยชน์ในการตั้งราคาสินค้าที่เหมาะสม | <ul style="list-style-type: none"> - ควรตั้งราคาสินค้าเท่าไรจึงจะมีกำไรสูงสุด |
| 4. ฝ่ายทรัพยากรบุคคล | <ul style="list-style-type: none"> - ฝ่ายบุคคลใช้เพื่อบริหารจัดการโครงสร้าง ตั้งแต่การว่าจ้าง อัตราเงินเดือน การปรับเงินเดือน และจำนวนเงินที่จะต้องจ่าย | <ul style="list-style-type: none"> - ปีนี้ควรขึ้นเงินเดือนพนักงานเท่าไรดี มีเงินพอจ่ายไหม |

ที่มา สมชาย สุภัทรกุล และมนวิภา ผดุงสิทธิ์ (2559)

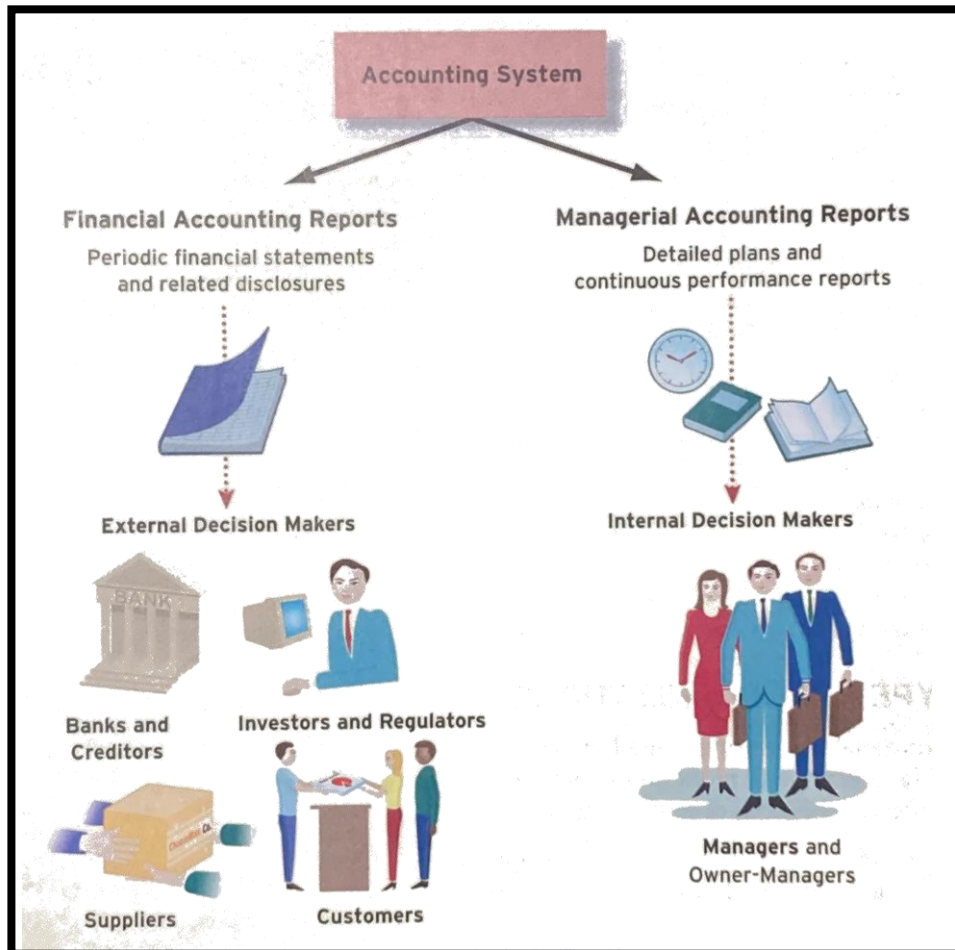
2. ผู้ใช้ซึ่งเป็นบุคคลภายนอกกิจการ ได้แก่ เจ้าหนี้ ผู้ลงทุน ลูกค้า หน่วยงานของรัฐ และสาธารณชนอื่น ๆ

ตารางที่ 1-2 แสดงประโยชน์ของผู้ใช้ภายนอก

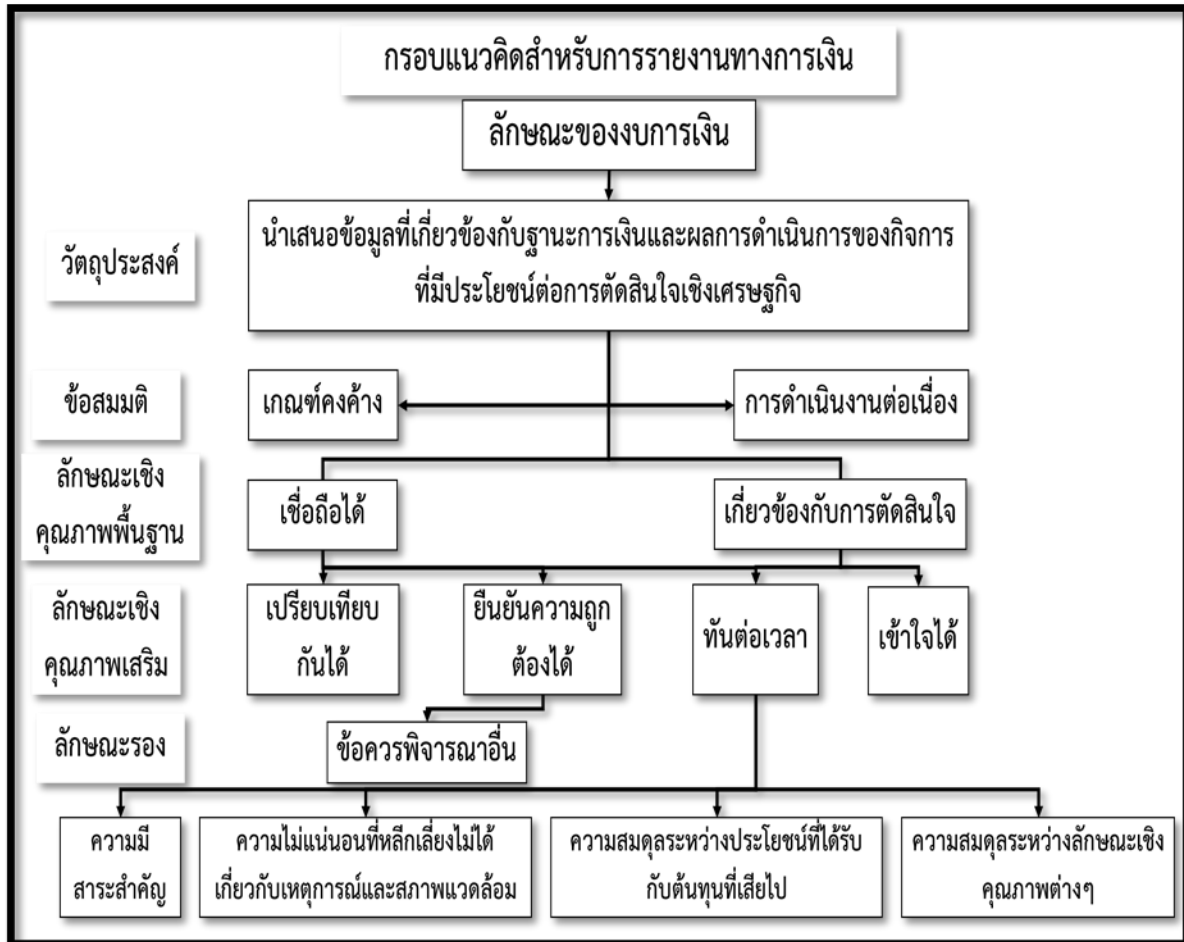
| ผู้ใช้นอกกิจการ | ประโยชน์ | ตัวอย่างคำถาม |
|--|--|--|
| 1. นักลงทุน (Investor) | <ul style="list-style-type: none"> - เพื่อใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการลงทุนในกิจการและประเมินผลการบริหารงานของฝ่ายบริหาร - ความเสี่ยงและผลตอบแทนจากการลงทุน - ความสามารถของกิจการในการจ่ายเงินปันผล | <ul style="list-style-type: none"> - ปีนี้บริษัทไหนมีอัตราการเติบโตของกำไรที่สูง - บริษัทไหนมีอัตราการจ่ายเงินปันผลที่สูง - บริษัทไหนมีแนวโน้มที่ธุรกิจจะเติบโตอย่างก้าวกระโดด - หากสนใจจะลงทุนในธุรกิจสื่อสารบริษัทไหนดีกว่ากัน |
| 2. เจ้าหนี้ (Creditor) <ul style="list-style-type: none"> - ผู้ขายสินค้า - ผู้ให้เงินกู้ | <ul style="list-style-type: none"> - เพื่อพิจารณาการตัดสินใจเกี่ยวกับการให้สินเชื่อแก่ลูกค้า - เพื่อพิจารณาวงเงินการให้กู้ยืมและดอกเบี้ยที่จะเกิดขึ้น | <ul style="list-style-type: none"> - ควรขายสินค้าให้ลูกค้ารายนี้เป็นเงินสดหรือเป็นเงินเชื่อดี และควรจะให้ระยะเวลาการชำระหนี้กี่วัน - บริษัทจะได้เงินคืนครบตามกำหนดไหม หากให้กิจการนี้กู้ |
| 3. ลูกค้า (Customer) | <ul style="list-style-type: none"> - ใช้ข้อมูลเพื่อพิจารณาความมั่นคงและความน่าเชื่อถือของกิจการ - ประเมินการดำเนินงานต่อเนื่อง - ประเมินสถานะการติดต่อทางธุรกิจ | <ul style="list-style-type: none"> - ควรจะซื้อเครื่องจักรจากบริษัทนี้ดีไหม หากซื้อแล้วในอนาคตต้องซ่อมจะมีอะไหล่เปลี่ยนแทนไหม |
| 4. หน่วยงานของรัฐบาล (Government Office) | | |
| - กรมสรรพากร | - เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี | <ul style="list-style-type: none"> - กิจการมีการเสียภาษีที่ครบถ้วนหรือยัง - มีค่าใช้จ่ายอะไรบ้างที่ไม่ควรเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษี |
| - กรมพัฒนาธุรกิจการค้า | - เพื่อประโยชน์ในการกำกับดูแลกิจการ และเผยแพร่ข้อมูลสู่สาธารณชน | <ul style="list-style-type: none"> - กิจการนี้มีการจัดหางบการเงินถูกต้องตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดหรือไม่ |

ที่มา สมชาย สุภัทรกุล และมนวิภา ผดุงสิทธิ์ (2559)

โดยจากภาพที่ 1-8 การบัญชีบริหารผู้ใช้งักเป็นผู้บริหารภายใน เพื่อนำข้อมูลมาพัฒนาบริหารจัดการ การดำเนินงาน ส่วนบัญชีการเงิน จะมีผู้ใช้ทั้งจากผู้บริหารภายใน และ ภายนอก



ภาพที่ 1-8 ผู้ใช้บริการภายในและภายนอกของบัญชีบริหาร
ที่มา Stacey Whitecotton, Robert Libby, and Fred Phillips (2012).



ภาพที่ 1-9 กรอบแนวคิดสำหรับรายงานทางการเงิน

ที่มา <https://busit.rmutto.ac.th/UserData/MainPortal/News/News/Data/20200731.0001/1> (2563)

1.5. สมการบัญชี

งบการเงิน ในการดำเนินงานของกิจการโดยทั่วไปเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีต้องมีการเสนอข้อมูลทางการเงินเพื่อประเมินผลการดำเนินงานที่ผ่านมาในรูปของงบการเงิน ซึ่งงบการเงินจะเป็นรายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อเสนอข้อมูลทางการเงิน โดยอาศัยข้อมูลทางการเงินบัญชีในการจัดทำงบการเงินที่จัดทำขึ้นจะเป็นประโยชน์ต่อบุคคลหลายฝ่าย เช่น เจ้าของกิจการหรือผู้ถือหุ้น ต้องการทราบผลการดำเนินงานและฐานะของกิจการเพื่อประโยชน์ในการประเมินประสิทธิภาพของผู้บริหาร เจ้าหน้าที่ของกิจการต้องการทราบข้อมูลทางการเงินเพื่อพิจารณาความสามารถในการชำระหนี้ของกิจการ รัฐบาลต้องการใช้ข้อมูลทางการเงินเพื่อประเมินภาษี พนักงานสนใจข้อมูลทางการเงินเพื่อประโยชน์ในการเรียกร้องค่าตอบแทนที่สูงขึ้น และผู้สนใจทั่วไปต้องการข้อมูลทางการเงินเพื่อนำไปใช้วิเคราะห์ วิจัยหรืออื่น ๆ ตามวัตถุประสงค์ที่ต้องการ

เพื่อเข้าใจพื้นฐานของงบการเงินประเภทต่าง ๆ ใคร่ขอกล่าวถึงพื้นฐานของ “สมการบัญชี” (Accounting Equation) คือ สมการที่แสดง สัดส่วนความสัมพันธ์ระหว่าง สินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น (ทุน) จากเหตุการณ์ที่ส่งผลกระทบต่องบการเงินของกิจการ แสดงเป็นสมการ ได้ดังนี้

สินทรัพย์ = หนี้สิน + ส่วนของเจ้าของ

“สมการบัญชี” มาจากแนวคิดที่ว่า จำนวนเงินที่กิจการลงทุนไปกับสิ่งต่าง ๆ ที่กิจการเป็นเจ้าของสินทรัพย์ (A: Assets) จะเท่ากับ จำนวนเงินที่เจ้าหนี้ (เจ้าหนี้ (L: Liabilities)) และเจ้าของกิจการนำมาลงทุนในกิจการ (ส่วนของเจ้าของ Owners ‘Equity หรือ L) หรือ ทุน

สินทรัพย์ (Assets) สินทรัพย์ หมายถึง ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ มีลักษณะสำคัญคือ กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้นในอนาคต เช่น กิจการอาจใช้สินทรัพย์หรือนำสินทรัพย์มาใช้ร่วมกับสินทรัพย์อื่น เพื่อผลิตสินค้าหรือให้บริการ กิจการอาจนำสินทรัพย์ที่มีอยู่ไปแลกกับสินทรัพย์อื่น กิจการอาจนำสินทรัพย์ไปชำระหนี้สิน หรือกิจการอาจนำสินทรัพย์มาจ่ายให้กับเจ้าของ ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ หรือลดกระแสเงินสดจ่ายในอนาคต เป็นสิ่งที่มีมูลค่าเป็นตัวเงิน ที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ บุคคลหรือกิจการเป็นเจ้าของ มีทั้งสิ่งที่มีตัวตน และไม่มีตัวตน เช่น สิ่งที่มีตัวตน ได้แก่ เงินสด สินค้า เครื่องจักร อาคาร ที่ดิน สิ่งที่ไม่มีตัวตน ได้แก่ เครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร สัมปทาน ค่านิยม สัญญาเช่า เป็นต้น ในการแสดงจะเรียงตามความคล่องตัว ต่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ แบ่งออกเป็น 5 ประเภท คือ รายการในงบแสดงฐานะการเงินจะจัดประเภทรายการได้ดังนี้

สินทรัพย์ (Assets)

1. สินทรัพย์หมุนเวียน
2. เงินลงทุน
3. ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (สินทรัพย์ถาวร)
4. สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
5. สินทรัพย์อื่น

เงินสดและเงินฝากธนาคารของกิจการ เงินสดและเงินฝากธนาคารของกิจการเป็นประโยชน์ เชิงเศรษฐกิจที่ชัดเจนมีความคล่องตัวมากที่สุด

ลูกหนี้การค้า เป็นสิทธิตามกฎหมายที่กิจการสามารถเรียกร้องให้ลูกค้า ที่เกิดจากการขายสินค้าเป็นเงินเชื่อชำระเงินค่าสินค้าที่ค้างชำระ กิจการจะได้รับชำระเงินจากลูกค้าในอนาคต กล่าวคือ เมื่อลูกหนี้การค้าชำระเงินที่ค้างชำระ กิจการจะเปลี่ยนจากลูกหนี้การค้าเป็นเงินสด ลูกหนี้การค้าจึงเป็นรายการที่จะก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับในอนาคต ดังนั้น ลูกหนี้การค้าจึงถือเป็น สินทรัพย์

สินค้าคงเหลือ กิจการขายสินค้าให้แก่ลูกค้า และรับชำระเงิน ค่าสินค้าคงเหลือของกิจการจึงเป็นรายการที่จะก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับในอนาคต คือเมื่อกิจการขายสินค้าเป็นเงินสด กิจการเปลี่ยนจากสินค้าคงเหลือเป็นเงินสด หรือเมื่อกิจการขายสินค้าเป็นเงินเชื่อกิจการเปลี่ยนจากสินค้าคงเหลือเป็นลูกหนี้การค้า และในที่สุดกิจการจะเปลี่ยนจากลูกหนี้การค้าเป็นเงินสด ดังนั้น สินค้าคงเหลือจึงถือเป็นสินทรัพย์

ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์นั้น กิจการใช้เพื่อการดำเนินงานของกิจการ เช่น อาคาร โรงงานและเครื่องจักร เป็นสิ่งจำเป็นสำหรับกระบวนการผลิตสินค้า เป็นทรัพยากรที่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการ

หนี้สิน (Liabilities) หนี้สิน หมายถึง ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ของเหตุการณ์ในอดีต การชำระภาระผูกพันนั้น คาดว่าจะส่งผลให้กิจการสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ทำให้ลักษณะสำคัญของหนี้สินคือ การเป็น “ภาระผูกพัน” ของกิจการ โดย “ภาระผูกพัน” หมายถึงหน้าที่ หรือ ความรับผิดชอบที่ต้องปฏิบัติด้วยวิธีใดวิธีหนึ่ง และการชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ เช่น เมื่อกิจการซื้อสินค้าเป็นเงินเชื่อ กิจการมีหน้าที่ (ภาระผูกพัน) ที่จะต้องจ่ายชำระค่าสินค้าที่ค้างชำระ จำนวนเงินค้างชำระจึงถือเป็นหนี้สินของกิจการ ซึ่ง เรียกว่า เจ้าหนี้การค้า หรือเมื่อกิจการได้รับเงินกู้ยืมเงินจากธนาคาร กิจการมีหน้าที่ (ภาระผูกพัน) ที่จะต้องจ่ายชำระคืนเงินกู้ยืม ยอดค้างชำระของเงินกู้ยืมจึงถือเป็นหนี้สินของกิจการ เป็นต้น

ในส่วนของภาระผูกพัน ยังมี ภาระผูกพัน “ในปัจจุบัน” และ “ในอนาคต” เช่น กิจการสั่งซื้อเครื่องจักร โดยที่ยังไม่ได้รับเครื่องจักร รายการนี้ถือเป็นภาระผูกพันในอนาคต ยังไม่ถือเป็นภาระผูกพันในปัจจุบัน รายการดังกล่าวจึงไม่ถือเป็นหนี้สินของกิจการ ทั้งนี้ รายการนี้จะถือเป็นหนี้สินของกิจการ เมื่อกิจการได้รับเครื่อง

ส่วนกิจกรรมที่กิจการขายสินค้าที่รับประกันคุณภาพของสินค้า กิจการจึงมีหน้าที่ (ภาระผูกพัน) ที่จะแก้ไขข้อบกพร่องของสินค้าที่ขายในช่วงระยะเวลาประกัน ดังนั้น จำนวนเงินที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อการแก้ไขข้อบกพร่องของสินค้าที่ขายจึงถือเป็นหนี้สินของกิจการ เช่นกัน

หนี้สิน (liabilities) ควรรับรู้ในงบแสดงฐานะทางการเงินเมื่อ มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของทรัพยากรจะจ่ายออกจากกิจการเพื่อชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ด้วยมูลค่าของภาระผูกพันที่ต้องชำระนั้นสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ แบ่งเป็น หนี้สินหมุนเวียน (Current liabilities) และ หนี้สินระยะยาว Long-term liabilities)

- หนี้สินหมุนเวียน (Current liabilities) เช่น เจ้าหนี้การค้า ตัวเงินจ่าย เงินปันผลค้างจ่าย เงินกู้ยืมระยะยาวที่ถึงกำหนดใน 1 ปี เงินมัดจำ เงินเบิกเกินบัญชี ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย รายได้รับล่วงหน้า เป็นต้น
- หนี้สินระยะยาว (Long-term liabilities) เช่น ตัวเงินจ่าย เงินกู้ หนี้กู้ยืมระยะยาว เจ้าหนี้จำนอง รายได้รอการตัดบัญชี เป็นต้น

ส่วนของผู้ถือหุ้น (Equity) ส่วนของผู้ถือหุ้น หมายถึง ส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการ หลังจากหักหนี้สินทั้งสิ้นออกแล้ว (สินทรัพย์ - หนี้สิน) โดยส่วนของผู้ถือหุ้น ยังแบ่งเป็น เงินทุนที่ได้จากผู้ถือหุ้น และกำไรสะสม (จากกำไรในแต่ละปี) และเนื่องจากส่วนของผู้ถือหุ้น คือส่วนต่างระหว่างสินทรัพย์และหนี้สิน มูลค่าของส่วนของผู้ถือหุ้นจึงขึ้นอยู่กับเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สิน



ภาพที่ 1-10 รายได้และค่าใช้จ่าย สู่ กำไรสะสมและส่วนของผู้ถือหุ้น

ที่มา จากการบูรณาการข้อมูลของผู้เขียน

ตัวอย่าง มูลค่าตามบัญชีของส่วนของผู้ถือหุ้นมักแตกต่างจากมูลค่าตลาดของหุ้น เช่น มูลค่าตามบัญชีของส่วนของผู้ถือหุ้น เท่ากับ 10.00 บาท (มูลค่าตามบัญชีของส่วนของผู้ถือหุ้น) แต่ราคาตลาดหุ้นละ 11.00 บาท เป็นต้น บริษัทส่วนใหญ่มักมีมูลค่าตลาดของหุ้นโดยรวมสูงกว่ามูลค่าตามบัญชี เพราะผลประกอบการดี ได้ผลกำไร ผู้ซื้อหุ้นยอมรับ ยินดีที่จะจ่ายมูลค่าหุ้นสูงกว่า เป็นต้น

ตัวอย่างเช่น บริษัท ห้างสรรพสินค้าโรบินสัน จำกัด (มหาชน) ซึ่งมีชื่อย่อหลักทรัพย์ว่า ROBINS นั้น ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4 มีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เท่ากับ 14,264.69 ล้านบาท มูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน 5,195.15 ล้านบาท และมูลค่าตามบัญชีของส่วนของผู้ถือหุ้น 8,738.98 ล้านบาท ในขณะที่มูลค่าของตลาดของหุ้นของบริษัทเท่ากับ 47,203.10 ล้านบาท (ราคาตลาดหุ้นละ 42.50 บาท) ซึ่งสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของส่วนของผู้ถือหุ้น 5.4 เท่า (สมชาย สุภัทรกุล และ มนวิภา ผดุงสิทธิ์, 2559)

| ส่วนของผู้ถือหุ้นตามประเภทกิจการ | | |
|----------------------------------|---|--------------|
| 1 | ส่วนของผู้ถือหุ้น (Owner's Equity) | |
| | ทุน-นาย ก | xxxx |
| 2 | ส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน (Partner's Equity) | |
| | ทุน-นาย ก | xxxx |
| | ทุน-นาย ข | xxxx xxxx |
| | เดินสะพัด นาย ก | xxx |
| | เดินสะพัด นาย ข | xxx xxx |
| 3 | ส่วนของผู้ถือหุ้น (Shareholder's Equity) | |
| | ทุนเรือนหุ้น | |
| | ทุนจดทะเบียน | xxxx |
| | ทุนที่ออกและชำระแล้ว | xxxx |
| | ส่วนเกินมูลค่าหุ้น | xxx |
| | กำไร (ขาดทุน) สะสม | |
| | จัดสรรแล้ว | |
| | สำรองตามกฎหมาย | xx |
| | สำรองอื่น | xx |
| | ยังไม่ได้จัดสรร | xx |
| | รวมส่วนของผู้ถือหุ้น | xxxx |

ภาพที่ 1-11 ภาพจำลอง ส่วนของผู้ถือหุ้น (Equity)

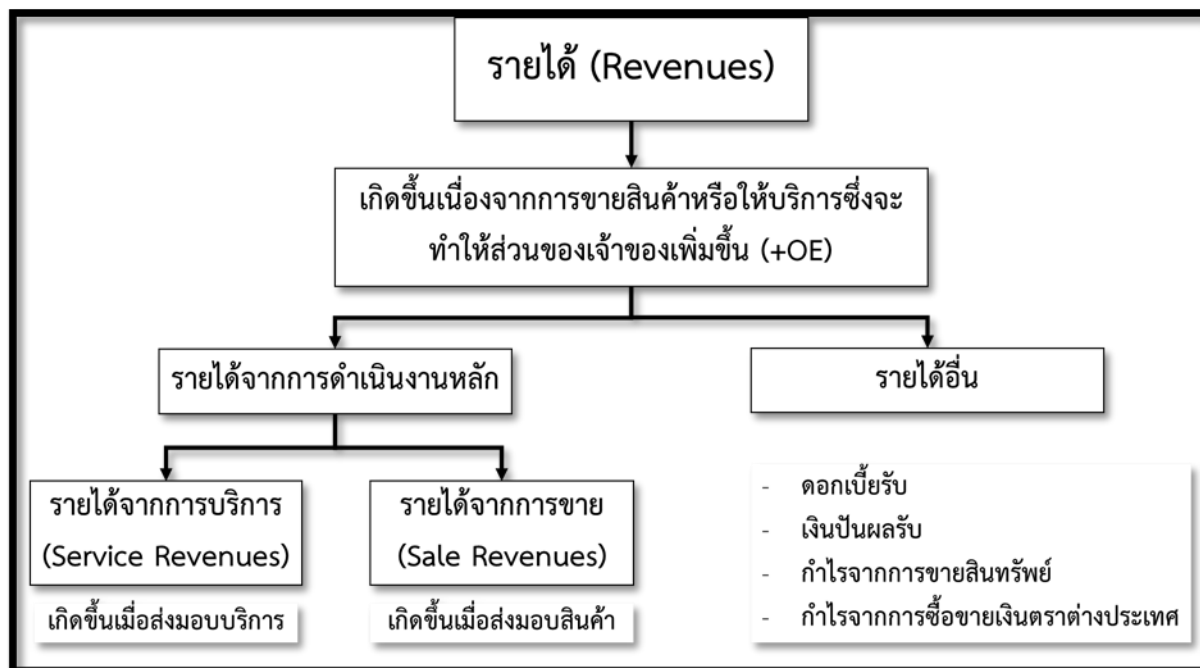
ที่มา [https://busit.rmutto.ac.th/UserData/MainPortal/News/News/Data/20200731.0001/1 \(2563\)](https://busit.rmutto.ac.th/UserData/MainPortal/News/News/Data/20200731.0001/1 (2563))

รายได้ (Revenues) และ ค่าใช้จ่าย (Expenses)

รายได้ (Income or Revenues) หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชี (เช่น 1 ปี 6 เดือน เป็นต้น) เกิดจากเพิ่มค่าของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น ตัวอย่างของรายได้ ได้แก่ รายได้จากการขายสินค้า รายได้จากการให้บริการ รายได้ค่าธรรมเนียมน ดอกเบี้ยรับ รายได้ค่าเช่า เป็นต้น ทั้งนี้ กิจการสามารถรับรู้การขายสินค้าเป็นรายได้ของกิจการได้ โดยไม่จำเป็นต้องเป็นการขายสินค้า เป็นเงินสดเท่านั้น ดังนั้นการรับรู้รายได้ของกิจการมีผลให้สินทรัพย์เพิ่มขึ้นหรือหนี้สินลดลง ซึ่งจะส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น

รายได้ (Income or Revenues) หมายถึง ผลตอบแทนจากการที่กิจการได้รับการประกอบการโดยปกติของกิจการอันเนื่องมาจากการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ รวมถึงการลงทุนในสินทรัพย์ ซึ่งเป็นผลทำให้สินทรัพย์และส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น หรือหนี้สินลดลง

รายได้ แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ (1) รายได้จากการขาย (Sale) หรือรายได้จากการดำเนินงาน (Operating Revenues) หมายถึง รายได้จากการขายสินค้าหรือบริการ ซึ่งเป็นรายได้ที่เกิดจากการดำเนินงานปกติ และ (2) รายได้อื่น ๆ (Other Revenues) หมายถึง รายได้ที่ไม่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานปกติ ตามข้อ (1) ได้แก่ ดอกเบี้ยรับ กำไรจากการขายสินทรัพย์ถาวร เงินปันผลรับ เป็นต้น



ภาพที่ 1-12 การเชื่อมโยงรายได้

ที่มา จากการบูรณาการข้อมูลของผู้เขียน

ค่าใช้จ่าย (Expenses) หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชี (เช่น 1 ปี 6 เดือน เป็นต้น) ในรูปการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของลดลง ตัวอย่างของค่าใช้จ่าย ได้แก่ ต้นทุนของสินค้าที่ขาย ต้นทุนการให้บริการ ค่าจ้างเงินเดือน โบนัส ค่าสาธารณูปโภค ค่าเช่า ค่าโฆษณา ดอกเบี้ยจ่าย เป็นต้น ทั้งนี้ หากกิจการรับเงินล่วงหน้าค่าสินค้าจากลูกค้า โดยยังไม่ได้ส่งสินค้าให้แก่ลูกค้า ถึงแม้ว่ากิจการจะได้รับเงินมาแล้วก็ตาม กิจการจึงยังไม่สามารถรับรู้รายได้จากการขาย จนกระทั่งกิจการได้ส่งมอบสินค้าให้แก่ลูกค้าแล้ว ดังนั้น การรับรู้ค่าใช้จ่ายของกิจการมีผลให้สินทรัพย์ลดลงหรือหนี้สินเพิ่มขึ้น ซึ่งจะส่งผลให้ส่วนของเจ้าของลดลง

ค่าใช้จ่าย (Expenses) หมายถึง สินทรัพย์ของกิจการที่ลดลงหรือหนี้สินที่เพิ่มขึ้นอันเนื่องมาจากการผลิต การจัดหาสินค้าและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เพื่อการจำหน่ายสินค้าและบริการ ค่าใช้จ่ายสามารถแบ่งตามประเภทของธุรกิจได้ดังนี้

- 1) กิจการให้บริการจะมีค่าใช้จ่ายที่แสดงในงบกำไรขาดทุน 2 ประเภท
 - 1.1) ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (Operating Expenses) ได้แก่ ค่าพาหนะ ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าโทรศัพท์
 - 1.2) ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ (Other Expenses) เช่น ดอกเบี้ยจ่าย ขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ถาวร เป็นต้น

- 2) กิจการขายสินค้าจะมีค่าใช้จ่ายที่แสดงในงบกำไรขาดทุน 3 ประเภท คือ
- 2.1) ต้นทุนขาย (Cost of Goods Sold) หมายถึง ต้นทุนสินค้าที่ขายในระหว่างงวด
 - 2.2) ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน (Operating Expenses) แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ
 - ค่าใช้จ่ายในการขาย (Selling Expenses) เช่น เงินเดือนพนักงานขาย เป็นต้น
 - ค่าใช้จ่ายในการบริหารและทั่วไป (Administrative and General Expenses) ได้แก่ เงินเดือนฝ่ายบริหาร ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าเสื่อมราคา เป็นต้น
 - 2.3) ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ (Other Expenses) ได้แก่ ดอกเบี้ยจ่าย เป็นต้น

ค่าใช้จ่าย (Expenses) หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้จ่าย จะแบ่งตามประเภทการใช้จ่าย ออกเป็น 4 ประเภทใหญ่ ๆ ได้แก่

- (1) ต้นทุนการผลิต หรือต้นทุนผลิตภัณฑ์ และ
- (2) ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวกับการผลิต - ค่าใช้จ่ายในการขาย
- (3) ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวกับการผลิต - ค่าใช้จ่ายในการบริหาร
- (4) ต้นทุนการเงิน



ภาพที่ 1-13 ประเภทของค่าใช้จ่าย

ที่มา จากการบูรณาการข้อมูลของผู้เขียน

ในเรื่องการรับรู้รายได้ และค่าใช้จ่ายนี้ มีรายละเอียดที่ควรต้องคำนึงถึงหลายประการ เช่น

- วัน เวลา การชำระเงิน การรับรู้ชำระเงิน ไม่ใช่เงื่อนไขสำคัญในการรับรู้รายได้โดยปกติสำหรับธุรกิจขายสินค้า กิจกรรมสามารถรับรู้รายได้ เมื่อส่งสินค้าให้แก่ลูกค้าแล้ว

ตัวอย่างเช่น วันที่ 1 มีนาคม เกิดการขายล่วงหน้า และ วันที่ 10 เมษายน ได้รับการชำระค่าสินค้า เป็นเงินสด

1 มีนาคม --- Dr. ลูกหนี้การค้า Cr. ขายสินค้า

10 เมษายน --- Dr. เงินสด Cr. ลูกหนี้การค้า

จากตัวอย่างแสดงให้เห็นว่า กิจกรรมรับรู้รายได้สำหรับการขายสินค้าเป็นเงินเชื่อได้ด้วยการขายสินค้าเป็นเงินเชื่อ ทำให้ ลูกหนี้การค้า (สินทรัพย์) ของกิจการเพิ่มขึ้น
- กิจกรรมการขาย ทำให้ สินทรัพย์เพิ่มขึ้น

การขายสินค้าเป็นเงินสด ทำให้เงินสด (สินทรัพย์) ของกิจการเพิ่มขึ้น

การขายสินค้าเป็นเงินเชื่อทำให้ ลูกหนี้การค้า (สินทรัพย์) ของกิจการเพิ่มขึ้น
- การส่งมอบสินค้า กับการรับรู้รายได้ --- สำหรับธุรกิจบริการ กิจกรรมสามารถรับรู้รายได้เมื่อให้บริการแก่ลูกค้าแล้ว ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่กิจการให้เช่าโกดังเก็บสินค้า โดยผู้เช่าจ่ายค่าเช่าล่วงหน้า 6 เดือน (เป็นมูลค่า 60,000 บาท) สำหรับการเช่า เดือนมกราคม ถึง มิถุนายน การรับเงินค่าเช่าล่วงหน้าดังกล่าว ไม่ได้เป็นเงื่อนไขที่ทำให้กิจการสามารถรับรู้เงินที่ได้รับทั้งจำนวนเป็นรายได้ เมื่อได้รับชำระเงิน แต่กิจการควรทยอยรับรู้รายได้ค่าเช่าเป็นรายได้ แต่เดือนเท่ากับ 1 ส่วนใน 6 ส่วนของเงินค่าเช่าที่รับล่วงหน้า

| | | | |
|--------------|-----------------------------------|------------|-----------------|
| 1 มกราคม | Dr. เงินสด | 60,000 บาท | → บ/ช-สินทรัพย์ |
| | Cr. รายได้ค่าเช่า | 10,000 บาท | → บ/ช-รายได้ |
| | Cr. รายได้ค่าเช่าโกดังรับล่วงหน้า | 50,000 บาท | → บ/ช-หนี้สิน |
| 1 กุมภาพันธ์ | Dr. รายได้ค่าเช่าโกดังรับล่วงหน้า | 10,000 บาท | → บ/ช-หนี้สิน |
| | Cr. รายได้ค่าเช่า | 10,000 บาท | → บ/ช-รายได้ |

มีการทยอยตัดจ่าย รายได้รับล่วงหน้าเป็นรายได้ในแต่ละเดือน ตั้งแต่ ก.พ.- มิ.ย.
- การรับรู้ค่าใช้จ่าย กิจกรรมสามารถรับรู้ค่าใช้จ่ายได้ โดยยังไม่จำเป็นต้องจ่ายชำระเงินก็ได้ เช่น ค่าจ้างเงินเดือนของพนักงานสำหรับการทำงานในเดือนมกราคม กิจการต้องรับรู้ค่าจ้างเงินเดือน เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับเดือนมกราคม ถึงแม้ว่ากิจการจะจ่ายเงินให้กับพนักงานในเดือนกุมภาพันธ์ก็ตาม การจ่ายเงินจึงไม่ใช่ เงื่อนไขสำคัญในการรับรู้ค่าใช้จ่าย แต่กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่าย เมื่อค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้นแล้ว

| | | | |
|--------------|------------------------------|--|------------------|
| 31 มกราคม | Dr. เงินเดือนพนักงาน | | → บ/ช-ค่าใช้จ่าย |
| | Cr. เงินเดือนพนักงานค้างจ่าย | | → บ/ช-หนี้สิน |
| 1 กุมภาพันธ์ | Dr. เงินเดือนพนักงานค้างจ่าย | | → บ/ช-หนี้สิน |
| | Cr. เงินสด | | → บ/ช-สินทรัพย์ |

ในทางตรงข้าม กิจการอาจยังไม่สามารถรับรู้ค่าใช้จ่ายได้ ถึงแม้ว่ากิจการจะจ่ายชำระเงินแล้วก็ตาม เช่น การที่กิจการจ่ายค่าเช่าล่วงหน้า 3 เดือน (30,000 บาท) เมื่อเซ็นสัญญาเช่า สำหรับการเช่าอาคาร ไม่ได้เป็นเหตุให้กิจการสามารถรับรู้การจ่ายเงินทั้งหมดเป็นค่าใช้จ่ายได้ทันทีที่จ่ายเงิน

กิจการต้องรับรู้ค่าเช่าเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละเดือนเท่ากับ 1 ส่วนใน 3 ส่วนของเงินค่าเช่าที่จ่ายล่วงหน้า

| | | | |
|----------|-------------------------|------------|------------------|
| 1 มกราคม | Dr. ค่าเช่าจ่ายล่วงหน้า | 20,000 บาท | → บ/ช-สินทรัพย์ |
| | Dr. ค่าเช่า | 10,000 บาท | → บ/ช-ค่าใช้จ่าย |
| | Cr. เงินสด | 30,000 บาท | → บ/ช-สินทรัพย์ |

จากกรณีศึกษาข้างต้น แสดงให้เห็นว่า เกณฑ์ในการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายข้างต้น เรียกว่าเกณฑ์สิทธิหรือเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) ซึ่งเป็นเกณฑ์ที่เป็นที่ยอมรับกันทั่วไป และเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินของประเทศไทย โดยกิจการไม่สามารถรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์เงินสด (Cash Basis) ซึ่งใช้การรับเงินและจ่ายเงินเป็นเงื่อนไขสำคัญในการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย

เมื่อกิจการดำเนินการ มีกำไร (Profit) จากการสร้างรายได้ (Revenue) มากกว่าค่าใช้จ่าย (Expense) กำไรนั้นจะกลับคืนสู่เจ้าของ ทำให้มูลค่าของส่วนของผู้ถือหุ้นจะเพิ่มสูงขึ้น

ในทำนองตรงข้าม เมื่อรายได้น้อยกว่าค่าใช้จ่าย กิจการจะประสบผลขาดทุน (Loss) ส่งผลให้มูลค่าของส่วนของผู้ถือหุ้นลดลง

นอกจากนี้ ส่วนของผู้ถือหุ้นจะเพิ่มขึ้นจากการที่เจ้าของลงทุนเพิ่มในกิจการและจะลดลงจากการจ่ายส่วนแบ่งกำไรให้แก่เจ้าของ ซึ่งในกรณีของบริษัท เรียกว่า เงินปันผล (Dividend)

$$\begin{aligned} \text{สินทรัพย์} &= \text{หนี้สิน} + \text{ส่วนของผู้ถือหุ้น} \\ \text{สินทรัพย์} &= \text{หนี้สิน} + \text{ทุน} + \text{รายได้} - \text{ค่าใช้จ่าย} \\ \text{สินทรัพย์} + \text{ค่าใช้จ่าย} &= \text{หนี้สิน} + \text{ทุน} + \text{รายได้} \end{aligned}$$

ภาพที่ 1-14 การเชื่อมโยงส่วนของผู้ถือหุ้นและค่าใช้จ่ายสู่สมการบัญชี

ดังนั้น สามารถขยายสมการบัญชีให้ครอบคลุมรายได้และค่าใช้จ่าย ดังนี้

$$\text{สินทรัพย์} = \text{หนี้สิน} + \text{ส่วนของผู้ถือหุ้น}$$



+ การลงทุนเพิ่มจากผู้ถือหุ้น

- การจ่ายส่วนแบ่งกำไรให้ผู้ถือหุ้น

ภาพที่ 1-15 การเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น

ที่มา สมชาย สุภัทรกุล และ มนวิภา ผดุงสิทธิ์, 2559

จากสมการบัญชี จะมีความสอดคล้องกับการวิเคราะห์เพื่อการลงบัญชีเสมอ

ตัวอย่าง บริษัทขายหุ้นสามัญของบริษัทแก่ผู้ถือหุ้นทั้ง 4 คน ได้รับเงิน 400,000 บาท

บริษัทได้รับเงินจากการขายหุ้นสามัญให้แก่เจ้าของทั้งสิ้นคนละ 100,000 บาท รวมเป็นเงินทั้งสิ้น 400,000 บาท ดังนั้น รายการนี้มีผลให้เงินสด (Cash) ซึ่งถือเป็นสินทรัพย์ (Assets โดยย่อว่า A) ของบริษัทเพิ่มขึ้น 400,000 บาท ในเวลาเดียวกัน ทุนเรือนหุ้น (Capital Stock) ซึ่งถือเป็นส่วนของผู้ถือหุ้น (Shareholders' Equity โดยย่อว่า SE) ของบริษัทเพิ่มขึ้นด้วยจำนวนเงินเท่ากัน รายการนี้เป็นตัวอย่างที่ดี ที่แสดงให้เห็นว่าบริษัทเป็นหน่วยงานแยกต่างหากจากเจ้าของ และสมการบัญชี (สินทรัพย์ = หนี้สิน + ส่วนของผู้ถือหุ้น) ต้องเป็นจริงเสมอสำหรับทุกรายการทางธุรกิจ โดยไม่มีข้อยกเว้น

| | | | | | | |
|-------------|-----------|---|---------|---|--------------------|---------|
| | สินทรัพย์ | = | หนี้สิน | + | ส่วนของผู้ถือหุ้น | |
| เงินสด (A+) | 400,000 | | | | ทุนเรือนหุ้น (SE+) | 400,000 |

ภาพที่ 1-16 สมการบัญชี

ที่มา สมชาย สุภัทรกุล และ มนวิภา ผดุงสิทธิ์ (2559)

1.6. งบการเงินประเภทต่างๆ

งบการเงิน (Financial Statement) หมายถึง รายงานทางการเงิน ในหนังสือเล่มนี้ใคร่ขอยกตัวอย่างประเภทของงบการเงิน 4 ประเภท เพื่อการใช้เป็นข้อมูลเชื่อมโยงประกอบการวิเคราะห์เพื่อการตัดสินใจทางการบริหาร ดังนี้

1) **งบแสดงฐานะการเงิน (Statement of Financial Position)** งบที่แสดงฐานะทางการเงิน ณ วันสิ้นงวดบัญชีวันใดวันหนึ่งประกอบด้วยรายละเอียดของสินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น (ทุน)

| ร้าน..... | | | |
|-----------------------|--|-----------------------------|--|
| งบแสดงฐานะทางการเงิน | | | |
| ณ วันที่..... | | | |
| สินทรัพย์ | | หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น | |
| สินทรัพย์หมุนเวียน | | หนี้สินหมุนเวียน | |
| | | | |
| | | | |
| | | หนี้สินไม่หมุนเวียน | |
| | | | |
| สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน | | ส่วนของผู้ถือหุ้น | |
| | | ทุน -..... | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |

ภาพที่ 1-17 ตัวอย่างงบการเงิน

มีตัวอย่างของ งบแสดงฐานะการเงิน และ งบกำไรขาดทุน โดยแสดงรายละเอียดดังนี้

บริษัท พชร ตั้งใจเรียน จำกัด

งบแสดงฐานะการเงิน

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25xx

หน่วย:บาท

| สินทรัพย์ | | |
|---|----------------|-------------------------|
| สินทรัพย์หมุนเวียน | | |
| เงินสดและเงินฝากธนาคาร | 120,000 | |
| เงินลงทุนระยะสั้น | 250,000 | |
| ลูกหนี้การค้า | 80,000 | |
| สินค้าคงเหลือ | <u>50,000</u> | |
| รวมสินทรัพย์หมุนเวียน | | 500,000 |
| ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ | | |
| ที่ดิน | 500,000 | |
| อาคาร | 700,000 | |
| อุปกรณ์สำนักงาน | <u>97,000</u> | |
| รวมที่ดินอาคารและอุปกรณ์ | | <u>1,297,000</u> |
| รวมสินทรัพย์ | | <u>1,797,000</u> |
| หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น | | |
| หนี้สินหมุนเวียน | | |
| เงินเบิกเกินบัญชีและเงินกู้ยืมเงินฝากธนาคาร | 180,000 | |
| เจ้าหนี้การค้า | <u>120,000</u> | |
| รวมหนี้สินหมุนเวียน | | 300,000 |
| หนี้สินระยะยาว | | |
| เงินกู้ยืมระยะยาว | 450,000 | |
| รวมหนี้สินระยะยาว | | <u>450,000</u> |
| รวมหนี้สิน | | 750,000 |
| ส่วนของผู้ถือหุ้น | | |
| ทุน | 767,500 | |
| บวก กำไรสุทธิ | <u>279,500</u> | |
| รวมส่วนของผู้ถือหุ้น | | <u>1,047,000</u> |
| รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น | | <u>1,797,000</u> |

ภาพที่ 1-18 ตัวอย่างงบแสดงฐานะการเงิน

2) งบกำไรขาดทุน (Profit and Loss Statement) งบที่แสดงผลการดำเนินงานของกิจการว่ามีผลกำไร หรือ ขาดทุนสุทธิเท่าใด (ประกอบด้วยรายละเอียดของรายได้และค่าใช้จ่าย) ในระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง (อาจจะเป็นระยะเวลา 3 เดือน 6 เดือนหรือ 1 ปี เป็นต้น)

| ตัวอย่าง บริษัท พรี ตั้งใจเรียน จำกัด งบกำไรขาดทุน รอบระยะเวลา 1 ปี 1 มกราคม - 31 ธันวาคม 25xx | | |
|---|-----------|-----------|
| | | หน่วย:บาท |
| รายได้จากการดำเนินงาน: | | |
| ขายสุทธิ | 1,200,000 | |
| หัก ต้นทุนขาย | 750,000 | |
| กำไรขั้นต้น | 450,000 | 450,000 |
| หัก ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร | | |
| เงินเดือนพนักงาน | 120,000 | |
| ค่าสาธารณูปโภค | 72,000 | |
| ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด | 8,500 | 200,500 |
| กำไร (ขาดทุน) จากการขาย | 249,500 | 249,500 |
| รายได้จากการดำเนินงานอื่น | | |
| ดอกเบี้ยรับ | | 30,000 |
| กำไร (ขาดทุน) สุทธิ | 279,500 | 279,500 |

ภาพที่ 1-19 ตัวอย่างงบกำไร-ขาดทุน

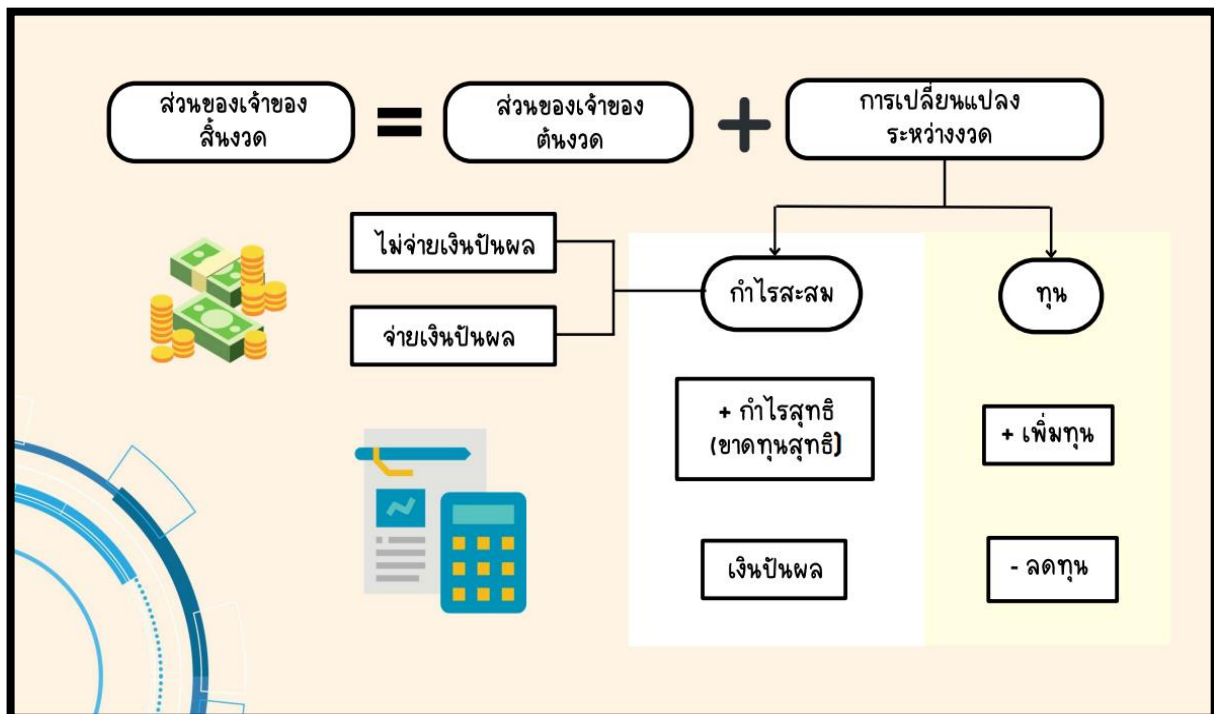
ที่มา จากการบูรณาการของผู้เขียน

3) งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ (Statement of changes in owner's equity) ในส่วนของงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น จะแสดงให้เห็นถึงที่มาของตัวเลขในองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น จากต้นงวดบัญชีไปจนถึงสิ้นงวดบัญชี โดยแยกแสดงแต่ละรายการตามประเภทของรายการ การแสดงรายการในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน กำหนดไว้ว่ากิจการต้องนำเสนองบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น (<https://www.mindphp.com>, 2020) ตามรายการดังต่อไปนี้

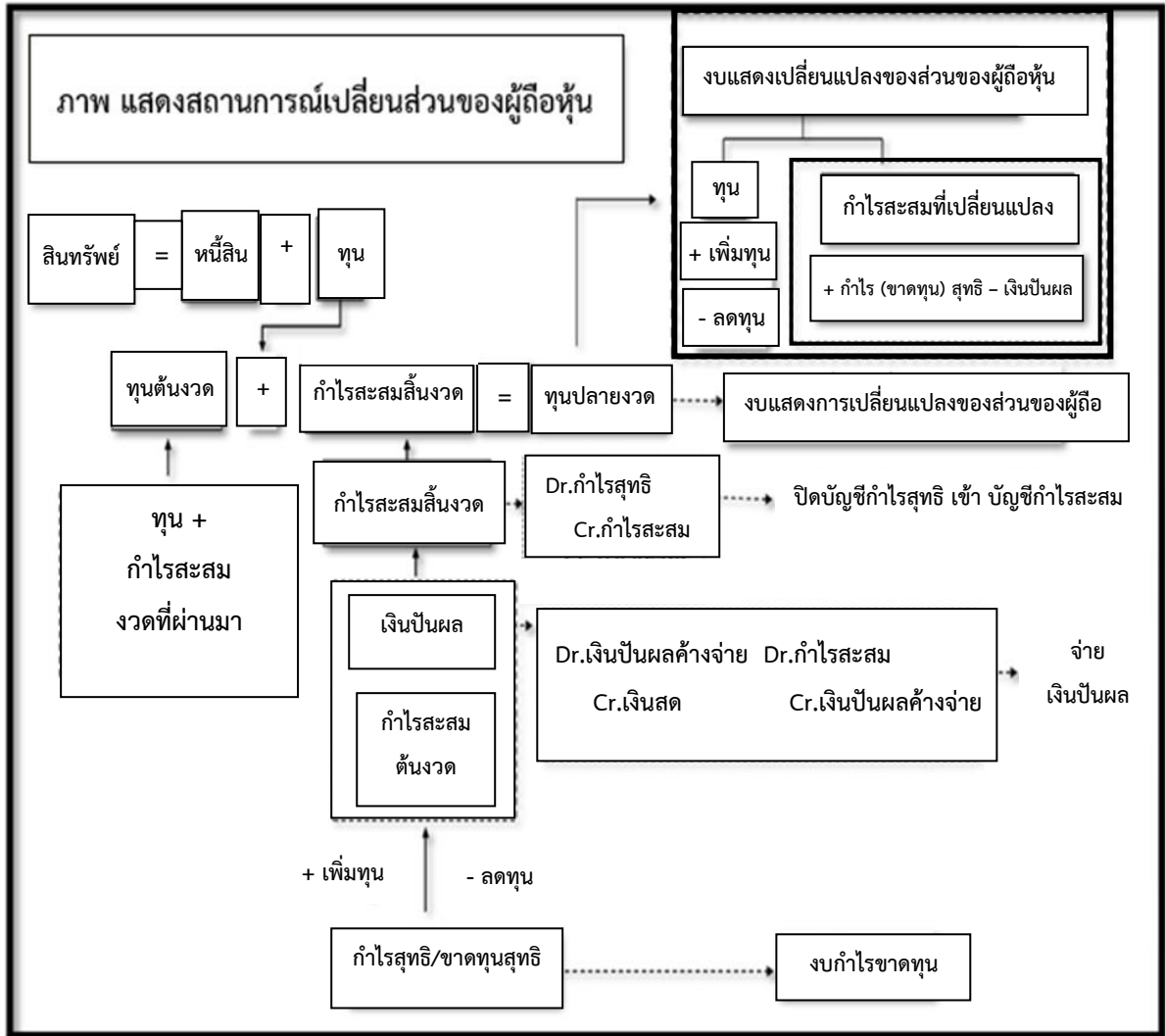
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับงวด ซึ่งแสดงจำนวนรวมที่จัดสรรให้แก่ส่วนของผู้เป็นเจ้าของซึ่งเป็นบริษัทใหญ่ และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมแยกออกจากกัน

(1) สำหรับแต่ละองค์ประกอบของส่วนของผู้เจ้าของ ผลกระทบของการนำนโยบายการบัญชีมาปรับปรุงย้อนหลังหรือแก้ไขงบการเงินย้อนหลัง

(2) สำหรับองค์ประกอบแต่ละรายการของส่วนของผู้เจ้าของ การกระทบยอดระหว่างยอดยกมา ณ วันต้นงวดและวันสิ้นงวด ให้เปิดเผยการเปลี่ยนแปลงซึ่งเป็นผลจากกำไรหรือขาดทุน แต่ละรายการของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น รายการกับผู้เป็นเจ้าของในฐานะที่เป็นเจ้าของ ซึ่งแสดงเงินทุนที่ได้รับจากผู้เป็นเจ้าของและการจัดสรรส่วนทุนให้ผู้เป็นเจ้าของ และการเปลี่ยนแปลงในส่วนได้เสียของความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อยที่ไม่ได้ส่งผลให้สูญเสียการควบคุม

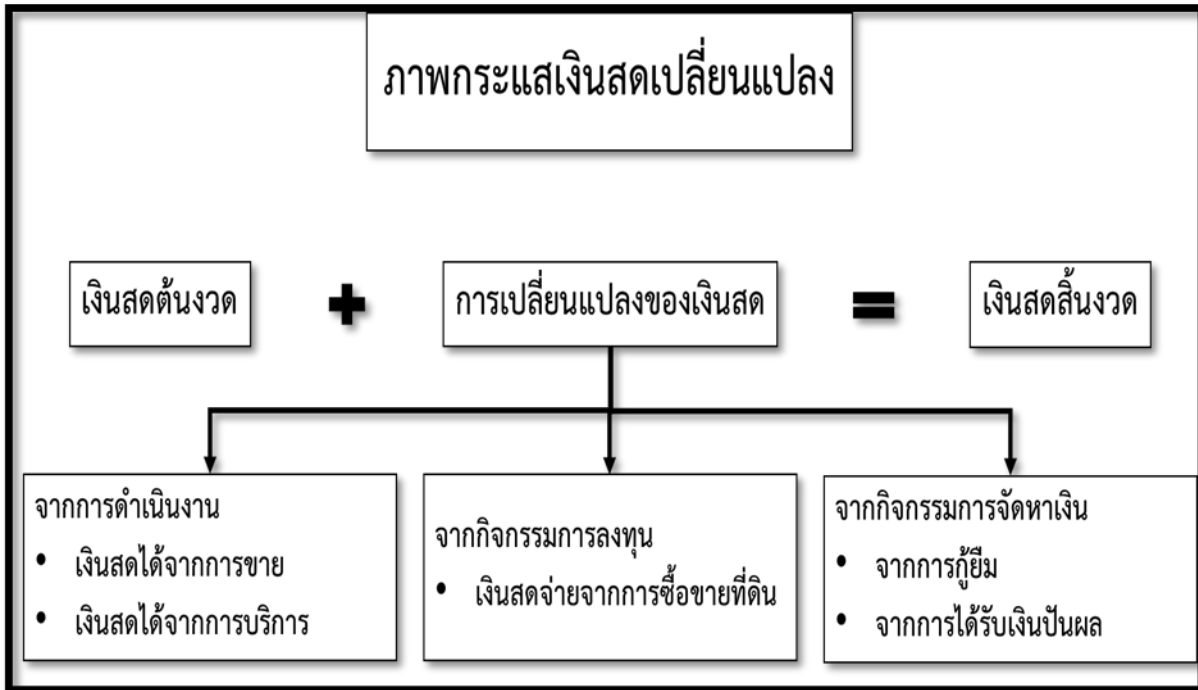


ภาพที่ 1-20 การเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้เจ้าของ
ที่มา จากการบูรณาการของผู้เขียน

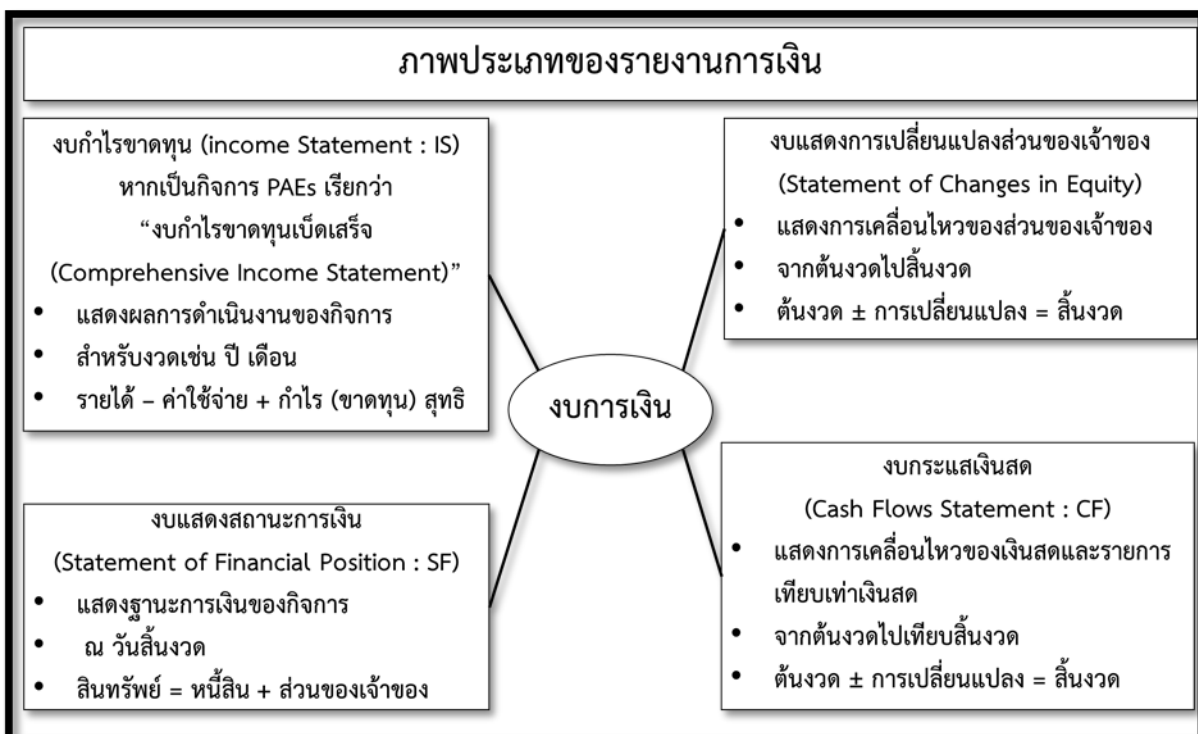


ภาพที่ 1-21 งบแสดงการเปลี่ยนแปลงของส่วนของผู้ถือหุ้น
ที่มา จากการบูรณาการของผู้เขียน

4) งบกระแสเงินสด (Cash Flow statement) งบกระแสเงินสด แสดงถึงการได้มาและการใช้ไปของเงินสด ทำให้ทราบถึงสภาพคล่องของกิจการและกระแสเงินสดที่ไหลเวียนในกิจการ (https://www.mrlikestock.com, 2018) แบ่งเป็น 3 กิจกรรม ได้แก่ (1) กระแสเงินสดกิจกรรมดำเนินงาน (Operating Activities) จาก กิจกรรมหลักที่ก่อให้เกิดรายได้และค่าใช้จ่ายของกิจการ (2) กระแสเงินสดกิจกรรมลงทุน (Investing Activities) จาก การได้มาและจำหน่ายสินทรัพย์ระยะยาวและเงินลงทุนอื่น ๆ ที่ไม่กระทบการดำเนินงาน (3) กระแสเงินสดกิจกรรมการจัดหา (Financing Activities) จาก กิจกรรมที่เกิดการเปลี่ยนแปลงรายการในส่วนของผู้ถือหุ้นและผู้ถือหุ้น



ภาพที่ 1-22 งบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน
ที่มา จากการบูรณาการของผู้เขียน



ภาพที่ 1-23 ประเภทของรายงานการเงิน
ที่มา จากการบูรณาการของผู้เขียน

1.7. บทสรุป

ในบทที่ 1 เสมือนเป็นบทนำ แสดงให้เห็น แนวคิดเกี่ยวกับบัญชีบริหาร ซึ่งให้เห็นถึง ความหมายของการบัญชี และ หลักการของ “การบัญชีบริหาร” ความแตกต่างของบัญชีการเงิน และบัญชีบริหาร รวมทั้งการนำข้อมูลบัญชีและการเงินเพื่อการตัดสินใจ รวมทั้งงบการเงินประเภทต่างๆ เพื่อการนำไปใช้ประโยชน์

บทบาทของการบัญชีบริหารมีความสำคัญมาก เพราะข้อมูลที่เหมาะสม ถูกต้อง ทันเวลา และสามารถนำมาวิเคราะห์เพื่อการตีความ และวางแผนนำข้อมูลนั้นไปใช้ประโยชน์เพื่อการปรับปรุงการทำงานอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และ ผลិតภาพ เพื่อเป็นเครื่องมือสนับสนุนผู้บริหารประเมินความสำเร็จของการตัดสินใจได้ทุกองค์การทั้งขนาดใหญ่หรือเล็ก

1.8. คำถามท้ายบท-บทที่-1

- 1) ข้อใดถูกต้องเกี่ยวกับ ความแตกต่างของ “การลงบัญชี” (Bookkeeping) และ “การบัญชี” (Accounting)
 - ก. “การลงบัญชี” (Bookkeeping) จะเกี่ยวข้องกับ การบันทึกรายการรับเงิน-จ่ายเงิน และ กระบวนการบันทึกข้อมูลเข้าสู่ระบบสารสนเทศ หรือ การบันทึกบัญชี เท่านั้น
 - ข. ส่วนการ “การบัญชี” (Accounting) จะมีกิจกรรม ของ รายงานทางการเงินเพื่อ “สื่อสาร” (Communicate) และ การแปลความหมาย ด้วยการวิเคราะห์ เพื่อให้ผู้บริหารตัดสินใจได้ถูกต้องมากขึ้น
 - ค. ถูกทั้งข้อ ก. และ ข.
 - ง. ไม่ถูกทั้ง ข้อ ก. และ ข.

- 2) ในหลักการบัญชี ข้อใดไม่ได้มีความหมายใกล้เคียงกับคำที่ขีดเส้นใต้ “จัดทำเป็นรายงานทางการเงินเพื่อ “สื่อสาร” (Communicate) ได้อย่างไร?”
 - ก. งบดุล
 - ข. งบกำไรขาดทุน
 - ค. งบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน
 - ง. งบสารสนเทศ

- 3) “โดยรายการที่สามารถบันทึกเข้าระบบสารสนเทศต้องเป็นรายการที่สามารถวัดมูลค่าเป็นตัวเงินได้” จากที่ขีดเส้นใต้หมายความว่าอย่างไร? ข้อใดถูก
 - ก. การบันทึกบัญชี ถ้ามีการประกาศจากกระทรวงพาณิชย์ว่า ว่า ปีนี้ ข้าวสาร 1 กิโลกรัม ราคา 50 บาท บันทึกเป็นรายการ เดรบิต ข้าวสาร 1 กิโลกรัมได้ เพราะรับทราบจากคำประกาศตีความเป็นมูลค่าอยู่แล้ว
 - ข. การบันทึกบัญชี ใช้หน่วย เป็นเงินบาท เท่านั้น
 - ค. การบันทึกบัญชี ควรระบุเป็นมูลค่า ควรจะเป็นสกุลเงินใด ขึ้นอยู่วัตถุประสงค์ของผู้จัดทำบัญชี
 - ง. ถูกทุกข้อ

4) ข้อใดต่อไปนี้เป็นถูกต้อง

- ก. ระบบบัญชี (Accounting System) เป็นระบบสารสนเทศที่ออกแบบมาเพื่อให้ข้อมูลที่จำเป็นแก่ธุรกิจ ระบบบัญชีจะรวมถึง การสั่งการ การควบคุม และติดตามการจัดการทรัพยากรของกิจการ
- ข. ในการบันทึกบัญชี จำเป็นต้องมีการพิจารณาว่าข้อมูลจากกิจกรรมทางธุรกิจหนึ่งๆ ควรบันทึกเข้าสู่ระบบสารสนเทศหรือไม่ อย่างไร?
- ค. การบัญชีต้นทุนนั้นจะเป็นส่วนหนึ่งของการบัญชีบริหาร
- ง. ถูกทุกข้อ

5) จากข้อมูล “ซึ่งเป็นแนวคิดที่เอาข้อมูลตัวเลขที่เก็บรวบรวมไว้ (ระบบสารสนเทศ) มาจัดการให้เป็นระบบ เพื่อให้อ่าน เข้าใจ วิเคราะห์ สื่อสาร นำมาประกอบการบริหารจัดการได้” เกี่ยวข้องกับข้อใด

- ก. การบัญชีการเงิน
- ข. การบัญชีต้นทุน
- ค. การบัญชีบริหาร
- ง. ไม่เกี่ยวข้องกับข้อใดเลย

6) หลักการใด ไม่เกี่ยวข้องกับ 4 หลักการของ “หลักการบัญชีบริหาร”

- ก. การสื่อสาร
- ข. การวิเคราะห์
- ค. การเปรียบเทียบ
- ง. การสร้างความเชื่อมั่น

7) ข้อใดไม่ถูกต้อง

- ก. พนักงานฝ่ายขนส่ง ได้อาศัยระบบการกำหนดเส้นทางเพื่อให้เกิดความรวดเร็วและถูกต้องแม่นยำ เกี่ยวข้องกับ “บัญชีบริหาร” เนื่องจากพนักงานขนส่งได้ใช้ข้อมูลในการคำนวณเส้นทางที่จะทำให้ประหยัดที่สุด (ใช้เวลาและต้นทุนที่ประหยัดที่สุด)
- ข. ในการบริหารงานด้วย LEAN ที่ต้องการลดการสูญเสีย การประยุกต์ใช้บัญชีบริหารสามารถทำให้การทำกิจกรรม LEAN ดำเนินการได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น
- ค. วัตถุประสงค์ของหลักการของบัญชีบริหาร คือ เพื่อปรับปรุงการตัดสินใจในองค์กรผ่านสารสนเทศที่มีคุณภาพสูง โดยการบัญชีบริหาร
- ง. “การบัญชีบริหาร” เป็นบัญชีคนละประเภทกับ “การบัญชีเพื่อการจัดการและบริหาร”

8) คนกลุ่มใดไม่เกี่ยวข้องโดยตรง กับกลุ่มผู้ใช้สารสนเทศทางบัญชี

- ก. เจ้าของกิจการ หรือ นักลงทุน
- ข. ผู้บริหารของกิจการ
- ค. ธนาคารหรือสถาบันการเงิน ผู้ให้เงินกู้กับธุรกิจนี้
- ง. ผู้ต้องการรับเงินบริจาคจากธุรกิจนี้

9) ผู้บริหารมักถามคำถามใด และ ข้อใดถูกต้อง กับการประยุกต์ใช้ บัญชีบริหาร

- ก. “ผลิตภัณฑ์ใดทำกำไรมากที่สุด” เพื่อต้องการทราบว่า ตัวใดควรขยายการผลิต หรือ ลดกำลังการผลิตลง
- ข. “ผลการดำเนินงานและฐานะการเงินเป็นอย่างไร?” เพื่อต้องการทราบผลการดำเนินงานในภาพรวม เช่น มิใช่ ขายได้ แต่ ต้นทุนสูง ตั้งราคาขายผิด ทำให้ไม่มีกำไร หรือไม่ เป็นต้น
- ค. “ปีนี้ควรขึ้นเงินเดือนพนักงานเท่าไรดี มีเงินพอจ่ายไหม?” หลังจากที่เราทราบต้นทุนการผลิตรวมทั้งทราบประสิทธิภาพการทำงานของคนงานแล้ว ทำให้พิจารณาได้ถึงควรปรับเงินเดือนเท่าไร เพื่อสร้างขวัญและ กำลังใจ ในขณะที่ธุรกิจยังมีกำไรด้วย
- ง. ถูกทุกข้อ

10) จากข้อมูลที่ว่า “กิจการขายสินค้าจะมีค่าใช้จ่ายที่แสดงในงบกำไรขาดทุน 3 ประเภท” สำหรับกิจการให้บริการ ค่าใช้จ่ายใด ไม่เกี่ยวข้อง กับ ค่าใช้จ่าย 3 ประเภทนี้

- ก. ต้นทุนขาย (Cost of Goods Sold)
- ข. ต้นทุนการผลิต (Production Cost)
- ค. ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน (Operating Expenses)
- ง. ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ (Other Expenses)

บทที่ 2

แนวความคิดเกี่ยวกับต้นทุน

- 2.1. บทนำ
- 2.2. การจำแนกต้นทุนในลักษณะต่างๆ
 - 2.2.1. จำแนกต้นทุนตามหน้าที่การทำงาน
 - 2.2.2. จำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมต้นทุน
 - 2.2.3. จำแนกต้นทุนตามสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน
 - 2.2.4. จำแนกต้นทุนเพื่อการควบคุมต้นทุน
 - 2.2.5. จำแนกตามความสำคัญและลักษณะของต้นทุนการผลิต
 - 2.2.6. จำแนกต้นทุนเพื่อการตัดสินใจ
- 2.3. ตัวอย่างภาพเพื่อให้เข้าใจภาพการแบ่งประเภทต้นทุน
- 2.4. บทสรุป
- 2.5. คำถามท้ายบท

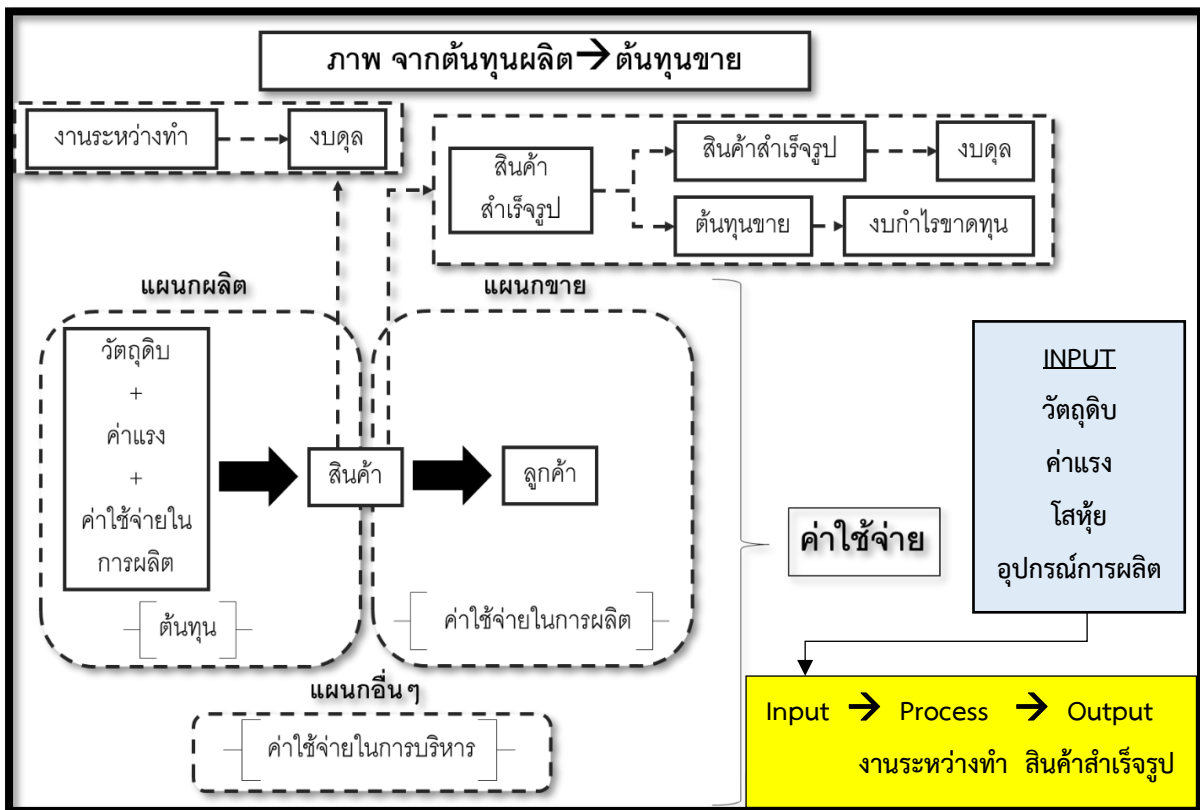
วัตถุประสงค์ของบทเรียน:

1. เพื่อให้เข้าใจแนวคิดและความหมายเกี่ยวกับบัญชีต้นทุนในลักษณะต่างๆ
2. เพื่อได้ทราบถึง ต้นทุนตามหน้าที่การทำงาน และ ต้นทุนตามสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน
3. เพื่อศึกษาประเภทของต้นทุนการผลิต
4. เพื่อศึกษาความสำคัญและลักษณะของต้นทุนการผลิต
5. เพื่อศึกษาต้นทุนเพื่อการตัดสินใจ และ แนวคิดในการนำไปประยุกต์ใช้

2.1. บทนำ

ต้นทุน (Cost) คือ ค่าใช้จ่าย (Expense) ที่จ่ายไปในการดำเนินกิจกรรมต่างๆ เมื่อต้นทุนใดที่เกิดขึ้นแล้วและกิจการได้ใช้ประโยชน์ไปทั้งสิ้นแล้ว ต้นทุนนั้นก็จะถือเป็น “ค่าใช้จ่าย” (Expenses)

ต้นทุนการผลิต (Cost of Production) โดยในโรงงานการผลิตจะมีการบันทึกรายการที่เกิดขึ้นเป็นต้นทุนการผลิต แล้วโอนต้นทุนการผลิต เป็นสินค้าสำเร็จรูป และจากสินค้าสำเร็จรูป เมื่อกิจการได้ขายสินค้าสำเร็จรูป ขายไปให้ลูกค้าแล้ว สินค้าสำเร็จรูปนั้นจะเปลี่ยนเป็น “ต้นทุนขาย” (Cost of Goods Sold) เมื่อกิจการได้ขายสินค้าไปให้ลูกค้าแล้ว ตามภาพที่ 2-1



ภาพที่ 2-1 จากต้นทุนการผลิต สู่ ต้นทุนขาย

ที่มา จากการบูรณาการของผู้เขียน

จากข้อมูลข้างต้น จึงเป็นภาพฉายที่แสดงให้เห็นว่า ต้นทุน (ต้นทุนการผลิต) คือ ค่าใช้จ่ายที่ได้ให้ประโยชน์ และกิจการได้ใช้ประโยชน์ทั้งหมดไปแล้ว (อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์, 2563) แสดงการเชื่อมต่อจาก “ต้นทุนการผลิต” มาเป็น “สินค้าสำเร็จรูป” โดยแบ่งรูปแบบของสินค้าสำเร็จรูป ออกเป็นสองส่วน ได้ดังนี้ สินค้าสำเร็จรูปพร้อมที่จะขาย ในตอนจะขายจะโอนสินค้าสำเร็จรูปนี้เป็นต้นทุนขาย และต้นทุนขายนี้ จะแสดงในงบกำไรขาดทุน โดยรายการในงบกำไรขาดทุน จะแสดงรายได้จากการขาย หัก ต้นทุนขาย แสดง “ต้นทุนขาย” เป็นค่าใช้จ่ายที่ใช้หักจากรายได้จากการขาย ในงบกำไรขาดทุน เป็นต้น

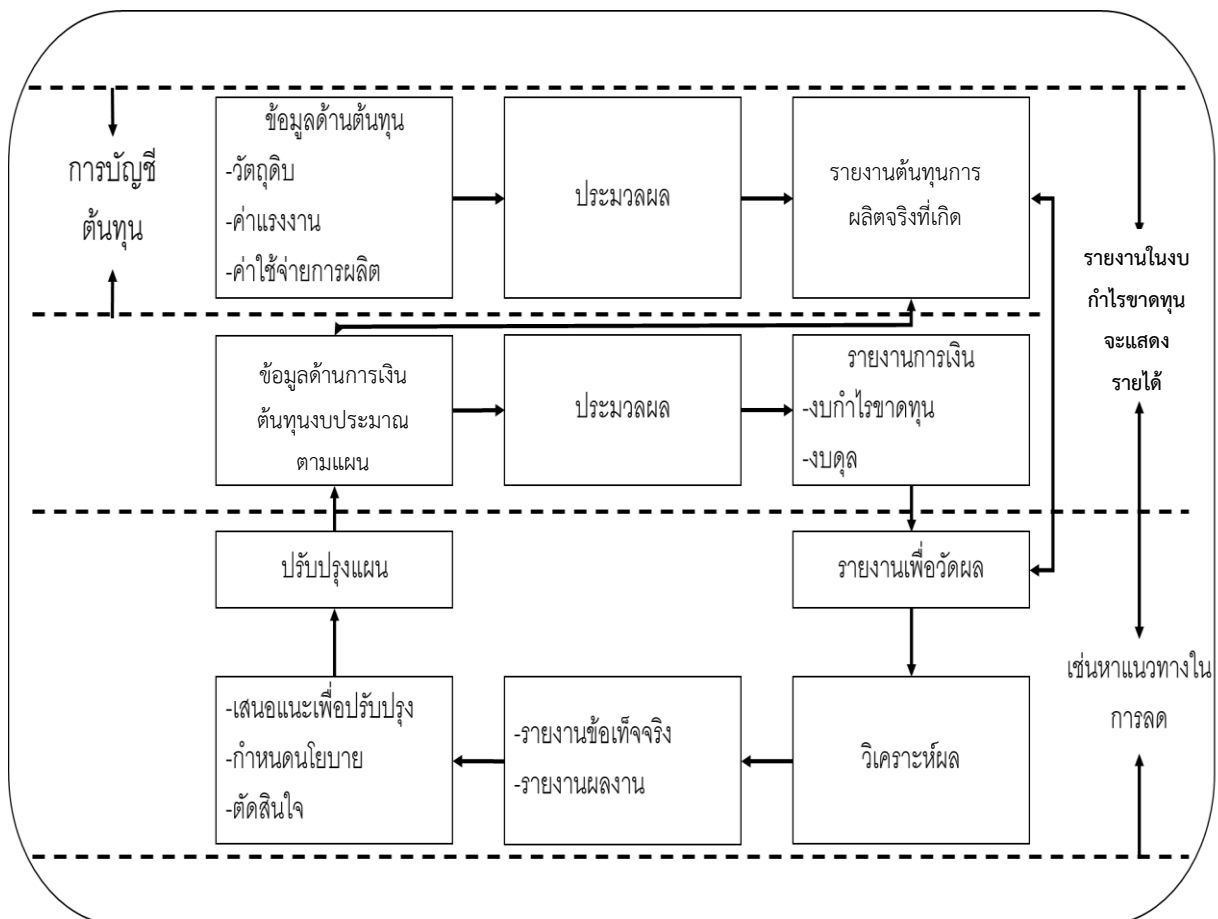
(1) ส่วนสินค้าสำเร็จรูปที่ยังไม่ได้ขาย จะเป็นสินค้าสำเร็จรูป ที่ปรากฏเป็น รายการสินทรัพย์ อยู่ในงบแสดงฐานะการเงิน ซึ่งในอนาคตเมื่อจะขายสินค้าสำเร็จรูปนี้จะโอนมาเป็นต้นทุนขายต่อไปเช่นกัน

ต้นทุน ต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วบางอย่างถือเป็นสินทรัพย์ได้ เช่น วัตถุดิบคงคลัง งานระหว่างทำ และสินค้าสำเร็จรูป เป็นต้น

ต้นทุนงานระหว่างทำ จะแสดงในงบต้นทุนผลิต แล้วงบต้นทุนการผลิต ในส่วนนี้จะนำไปแสดงในงบแสดงฐานะการเงิน ต่อไป

ต้นทุน เป็นส่วนสำคัญในการตัดสินใจทางธุรกิจต่าง ๆ เพราะเป็นตัวสะท้อนถึงการวัดค่าเป็นหน่วยเงินตราของทรัพยากรที่ใช้ (วัดได้ในเชิงเศรษฐศาสตร์ของทรัพยากรที่ใช้) เพื่อความสำเร็จของการดำเนินงานตามวัตถุประสงค์อย่างใดอย่างหนึ่ง เช่น ถ้าหากองค์การต้องการกำไร ผลตอบแทนเกิดจากรายได้ ที่มากกว่าต้นทุนที่ลงไป เป็นต้น

สำหรับภาพการเคลื่อนไหว จาก “ต้นทุนการผลิต” สู่ “ต้นทุนขาย” ขอแสดงเป็นรายละเอียดดังนี้



ภาพที่ 2-2 จากต้นทุนการผลิต (บัญชีเพื่อการจัดการ) สู่ ต้นทุนขาย (บัญชีการเงิน)

ที่มา ปรับปรุงจาก อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์ (2563)

ต้นทุน มีการจำแนกต้นทุนออกเป็นต้นทุนหลายประเภท โดยขอแสดงการจำแนกต้นทุนในลักษณะต่างๆ ดังนี้

2.2. การจำแนกต้นทุนในลักษณะต่างๆ

การจำแนกต้นทุนสามารถจำแนกได้หลากหลายลักษณะ เพื่อให้เข้าใจง่ายขอสรุปเป็นตารางแสดงการจำแนกต้นทุนตามลักษณะ ดังตารางสรุปเบื้องต้นดังนี้

ตารางที่ 2-1 การจำแนกต้นทุนในลักษณะต่างๆ

| การจำแนกต้นทุนในลักษณะต่าง ๆ | |
|---|--|
| 1. จำแนกต้นทุนตามหน้าที่การทำงาน | (1) ต้นทุนการผลิต หรือ ต้นทุนผลิตภัณฑ์ (2) ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวกับการผลิต หรือ ค่าใช้จ่ายในการขาย – บริหาร (3) ต้นทุนรวม |
| 2. จำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมต้นทุน | (1) ต้นทุนผันแปร (2) ต้นทุนคงที่ (3) ต้นทุนผสม (3.1) ต้นทุนกึ่งผันแปร (3.2) ต้นทุนเชิงขั้นหรือต้นทุนกึ่งคงที่ |
| 3. จำแนกต้นทุนตามสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน | (1) ต้นทุนทางตรง (2) ต้นทุนทางอ้อม |
| 4. จำแนกต้นทุนเพื่อการควบคุม | (1) ต้นทุนที่ควบคุมได้ (2) ต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ |
| 5. จำแนกตามความสำคัญและลักษณะของต้นทุนการผลิต | (1) ต้นทุนขั้นต้น (2) ต้นทุนแปรสภาพ |
| 6. จำแนกต้นทุนเพื่อการตัดสินใจ | (1) ต้นทุนส่วนต่าง (2) ต้นทุนค่าเสียโอกาส (3) ต้นทุนจม |

ที่มา จากการประมวลความรู้ของผู้เขียน

2.2.1. จำแนกต้นทุนตามหน้าที่การทำงาน

การจำแนกต้นทุนตามหน้าที่การทำงาน แบ่งออกเป็นรายละเอียด 3 ประเภท ได้แก่

- (1) ต้นทุนการผลิตหรือต้นทุนผลิตภัณฑ์ (2) ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวกับการผลิตหรือค่าใช้จ่ายในการขาย-บริหาร
- (3) ต้นทุนรวม

(1) **ต้นทุนการผลิต (Production Cost) หรือ ต้นทุนผลิตภัณฑ์** หมายถึง ค่าใช้จ่ายในการดำเนินกิจกรรมทางการผลิตเพื่อให้ได้มาซึ่งผลิตภัณฑ์ที่มีคุณภาพ เป็นส่วนที่เรียกว่ามูลค่าของปัจจัยเข้า (Input Value) เพื่อการผลิต บางครั้งจึงเรียกต้นทุนการผลิตว่า ต้นทุนผลิตภัณฑ์ เพื่อให้เข้าใจต้นทุนการผลิตกับ บัญชีเพื่อการจัดการ หรือ บัญชีบริหาร ขอชี้แจงรายละเอียดที่เกี่ยวข้อง 2 ประเด็นใหญ่ ได้แก่ ก) การวิเคราะห์ผลผลิตภาพ ประสิทธิภาพ ประสิทธิผล เพื่อให้เข้าใจ บัญชีเพื่อการจัดการ หรือ บัญชีบริหาร มากยิ่งขึ้น และ ข) ต้นทุนย่อยที่เกี่ยวข้องกับ ต้นทุนการผลิตหรือ ต้นทุนผลิตภัณฑ์

ก) การวิเคราะห์ ผลผลิตภาพ(Productivity)/ประสิทธิภาพ (Efficiency)/ประสิทธิผล (Effectiveness) เพื่อให้เข้าใจ บัญชีเพื่อการจัดการ หรือ บัญชีบริหาร มากยิ่งขึ้น

ประโยชน์ที่สำคัญประเด็นหนึ่งของการบัญชีบริหาร คือการแปลงข้อมูลเพื่อมาใช้ในการวิเคราะห์ต้นทุนการผลิต เพื่อได้ทราบจุดที่มีต้นทุนการผลิตที่สูง-ต่ำ รวมถึงสาเหตุที่ทำให้ต้นทุนการผลิตที่สูง นั้นเกิดจากอะไร แล้วใช้เป็นแนวทางในการควบคุมการบริหาร ในขณะที่ “ต้นทุนการผลิต” และ-หรือ ต้นทุนผลิตภัณฑ์ เป็นต้นทุนที่นิยม อัตราผลผลิตภาพ หรือ ผลผลิตภาพ (Productivity) เป็นเลขชี้วัดว่าองค์กรทำงานได้มีประสิทธิภาพมากแค่ไหน ดังนั้นจึงเป็นเรื่องที่สำคัญมาก ที่ผู้บริหารควรทำความเข้าใจถึงความหมายของผลผลิตภาพ (Productivity)/ประสิทธิภาพ (Efficiency) / ประสิทธิผล (Effectiveness)

โดยเบื้องต้นแล้วผลผลิตภาพ คือ หน่วยวัดที่ถูกนิยามขึ้นเพื่อเปรียบเทียบว่าแต่ละองค์กรแต่ละกระบวนการทำงานมีประสิทธิภาพมากแค่ไหน ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับผลผลิตภาพ มีอยู่สามอย่างด้วยกัน คือ (1) ปัจจัยนำเข้า (Input) (2) ผลผลิต (Output) และ (3) ผลผลิตภาพ (Productivity)

ตัวอย่างเช่น หากเราให้พนักงานสิบคนทำงานทั้งอาทิตย์ (Input) (เวลาทำงานรวม 400 ชั่วโมง) เพื่อผลิตสินค้ารวมกัน (Output) ได้มูลค่า 100,000 บาท ผลผลิตภาพ (Productivity) ของเราก็จะอยู่ที่ 100,000 บาท/400 ชั่วโมง หรือ 250 บาทต่อชั่วโมง

| | |
|--|--|
| ต้นทุนการผลิต (Production Cost) บ่งบอกได้ถึง | |
| ผลผลิตภาพ (Productivity) = | $\frac{\text{ผลผลิต (Output)}}{\text{ปัจจัยนำเข้า (Input)}}$ |
| 250 บาท/ ชั่วโมง | $= \frac{100,000 \text{ บาท}}{400 \text{ ชั่วโมง}}$ |

ภาพที่ 2-3 การคำนวณ ผลผลิตภาพ (Productivity)

ที่มา จากการคำนวณ

ประสิทธิผล (Effectiveness) หมายถึง การทำได้สำเร็จตามเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ เช่น ในโรงงานปลากระป๋องแห่งหนึ่ง ตั้งเป้าไว้ว่าในหนึ่งวันต้องผลิตปลากระป๋องได้ 1,000 ชิ้น เมื่อจบวันก็สามารถผลิตได้ 1,000 ชิ้นพอดี แบบนี้เรียกว่า กระบวนการผลิตของโรงงานนี้มีประสิทธิผล

ประสิทธิภาพ (Efficiency) คือ การทำงานที่สามารถใช้ทรัพยากรได้คุ้มค่า เช่น เวลา วัสดุ หรือ กล่าวได้ว่า การวัดกันในเรื่องของประสิทธิภาพ (efficiency) จะศึกษาเกี่ยวกับการใช้วัสดุหรือพลังงานให้ได้ประโยชน์สูงสุด (ชุมพล ศฤงคารศิริ (2521)) ดังนั้น จากตัวอย่าง โรงงานปลากระป๋องเมื่อสักครู่ ก็คือ โรงงานตั้งเป้าไว้ว่าในหนึ่งวันต้องผลิตปลากระป๋องได้ 1,000 ชิ้น (Output) ถึงเวลาผลิตจริง ๆ สามารถผลิตได้ 1,000 ชิ้น แต่ใช้เวลาเพียงครึ่งวันก็เสร็จ (ลด Input) แบบนี้เรียกว่า การผลิตครั้งนี้มี ประสิทธิภาพ (ได้ผลผลิตเท่าเดิมแต่ใช้เวลาลดลง)

การจะวัดว่าใครมีประสิทธิภาพ (Efficiency) หรือมีการผลิตที่มากกว่ากันต้องทำการเปรียบเทียบผลผลิตที่ผลิตได้ภายในช่วงเวลาเดียวกันกล่าวคือ

ถาม หาก A ผลิตได้ 10 หน่วย B ผลิตได้ 15 หน่วย กล่าวว่า B ผลิตได้มีประสิทธิภาพมากกว่า A หรือไม่ → การจะกล่าวได้ว่า B จะมีประสิทธิภาพ มากกว่า A หรือไม่ โดยการจะกล่าวได้ว่า B จะมีประสิทธิภาพมากกว่า A หรือไม่ ต้องทำการเปรียบเทียบเทียบภายในช่วงเวลาเดียวกัน

ตอบ คือต้องวิเคราะห์เปรียบเทียบกันในช่วงเวลาเดียวกัน เช่นในช่วงเวลา 1 ชั่วโมงที่เท่ากัน เป็นต้น

$$\text{ประสิทธิภาพ} = \frac{\text{ผลลัพธ์ที่ได้ (output)}}{\text{จำนวน (input) ที่ใส่เข้าไป}} \text{----- (1)}$$

ภาพที่ 2-4 ประสิทธิภาพ

ที่มา ชุมพล ศฤงคารศิริ (2521)

จากความสัมพันธ์ที่เกี่ยวข้อง ประสิทธิภาพที่ได้จะต้องไม่เกิน 100 เปอร์เซ็นต์

ประสิทธิภาพ (Efficiency) สามารถลดเวลาการทำงาน หรือ ลดทรัพยากร หรือ ลดต้นทุนในการดำเนินการลงไปได้ ขออธิบายด้วยรูปได้ดังนี้

$$\text{Efficiency} = \frac{\text{Output}}{\text{Input}} \downarrow$$

ภาพที่ 2-5 ประสิทธิภาพ- ใช้ input ลดลง

ที่มา <https://www.appreciativesystem.com/> (2017)

การวัดว่าใครมีประสิทธิภาพ (Efficiency) หรือมีการผลิตที่มากกว่ากันต้องทำการเปรียบเทียบผลผลิตที่ผลิตได้ภายในช่วงเวลาเดียวกันกล่าวคือ

หาก A ผลิตได้ 10 หน่วย B ผลิตได้ 15 หน่วย จะกล่าวได้ว่า A ผลิตได้มีประสิทธิภาพมากกว่า B หรือไม่นั้น ต้องวิเคราะห์จากการผลิตในช่วงเวลาเดียวกัน เช่น ในช่วงเวลา 1 ชั่วโมงเท่ากัน เป็นต้น

$$\text{ประสิทธิภาพ} = \frac{\text{ผลลัพธ์ที่ได้ (Output)}}{\text{จำนวน (Input) ที่ใส่เข้าไป}} \text{-----(1)}$$

จากความสัมพันธ์ที่เกี่ยวข้อง ประสิทธิภาพที่ได้จะต้องไม่เกิน 100 เปอร์เซ็นต์

ประสิทธิภาพ (Efficiency) สามารถลดเวลาการทำงานหรือลดทรัพยากร หรือลดต้นทุนในการดำเนินงานลงไปได้

$$\text{Efficiency} = \frac{\text{Output}}{\text{Input}} \downarrow$$

ภาพที่ 2-6 การเชื่อมโยงแนวคิดประสิทธิภาพ

ที่มา จากการบูรณาการของผู้เขียน

ผลิตภาพ (Productivity) จะใช้สูตรคำนวณเดียวกับ Efficiency

ผลิตภาพ คือ การที่ทำงานได้ตามเป้าหมายแล้ว (คือมี Effectiveness) แล้วก็ทำได้อย่างมีประสิทธิภาพ (Efficiency) คือสามารถลดของเสีย ลดเวลา ลดจำนวนคน ลด Cost ในการทำงานในขณะที่ยังได้เป้าหมายเท่าเดิมแล้ว จนลดอะไรไม่ได้แล้ว แต่ผลผลิตก็ยังเพิ่มขึ้น แบบนี้เรียกว่าผลิตภาพ

ตัวอย่าง โรงงานปลากะปองเดิม ผลิตได้ 1,000 ชิ้น ตามเป้าหมาย เรียกว่าผลิตได้ อย่างมีประสิทธิภาพ (Effectiveness) จากนั้นได้ทำการปรับปรุงประสิทธิภาพ (Efficiency) โดยสามารถผลิตปลากะปอง 1,000 ชิ้นได้ในครึ่งวันเท่านั้น หลังจากนั้นก็ได้พัฒนาต่อจนทำให้ ในเวลาครึ่งวัน สามารถผลิตปลากะปองได้ 1,500 ชิ้น (เพิ่ม Output) ได้การผลิตอยู่ในระดับมีผลิตภาพ (Productivity)

เช่น เดิม นาย ก. ผลิตได้ Input \rightarrow 100 ได้ output \rightarrow 95 เรียกว่า ได้ Yield 95

ต่อมา นาย ก. มีความสามารถในการผลิตดีขึ้น เช่น สามารถทำให้ได้ Yield 98 โดยใช้ Input เท่าเดิม เช่นนี้ เรียกว่า นาย ก. มี Productivity

ผลิตภาพ (Productivity) จะใช้สูตรคำนวณเดียวกับ Efficiency โดยขอฉายภาพ เพื่อความเข้าใจง่ายขึ้น
ดังนี้

$$\text{Productivity} = \frac{\text{Output} \uparrow}{\text{Input}}$$

ภาพที่ 2-7 ผลิตภาพ Productivity ได้ Output เพิ่มขึ้น

ที่มา <https://www.appreciativesystem.com/> (2017)

ดังนั้นแม้ว่าผลิตภาพ (Productivity) จะใช้สูตรคำนวณเดียวกับ ประสิทธิภาพ Efficiency ส่วนใหญ่
ในการดำเนินงาน การปรับปรุงประสิทธิภาพ (Efficiency) จะเกิดก่อนการดำเนินงาน ที่จะก่อให้เกิด
“ผลิตภาพ” (Productivity) คนปฏิบัติมักจะพุ่งที่การลดต้นทุน หลังจากที่ได้ข้อมูลมา เพราะการทำงานต้อง
ลดต้นทุนทรัพยากรต่างๆ จนถึงที่สุด แต่อย่างไรก็ตาม มีความเป็นไปได้ที่เราจะปรับไปสู่ชั้นผลิตภาพ
(Productivity) เพราะมีประสบการณ์ มองข้ามบางขั้นตอนได้ เป็นต้น เช่นจากข้อมูลการย่างเปิด ว่าอาจจะไม่
ต้องลดต้นทุน ว่าต้นทุนย่างเปิดต่อตัวเป็นอย่างไร แต่คิดว่าสามารถทำเตาย่างเปิดได้ 2 ชั้น ย่างเปิดได้ทีละ
จำนวนมากขึ้นเป็น 2 เท่า ต่อการย่าง 1 ครั้ง เป็นต้น

| | |
|---|--|
| $\text{Productivity} = \frac{\text{Output} \uparrow}{\text{Input}}$ | <p>ผลิตภาพ (Productivity) จะใช้สูตรคำนวณเดียวกับ Efficiency</p> <p>ผลิตภาพ คือ การที่ทำงานได้ตามเป้าหมาย แล้ว (คือมี Effectiveness) แล้วก็ทำได้อย่างมีประสิทธิภาพ (Efficiency) คือสามารถลดของเสีย ลดเวลา ลดจำนวนคน ลด Cost ในการทำงานในขณะที่ยังได้เป้าหมายเท่าเดิมแล้ว จนลดอะไรไม่ได้แล้ว แต่ผลผลิตก็ยังเพิ่มขึ้น แบบนี้เรียกว่าผลิตภาพ</p> <p>https://www.appreciativesystem.com/ (2017)</p> |
|---|--|

ภาพที่ 2-8 แนวคิดผลิตภาพ

ที่มา จากการบูรณาการของผู้เขียน

| | |
|---|--|
| $\text{Productivity} = \frac{\text{Output} \uparrow}{\text{Input}}$ | <p>ผลิตภาพ (Productivity) จะใช้สูตรคำนวณเดียวกับ Efficiency</p> <p>จากตัวอย่าง โรงงานปลากะปองเดิม ผลิตได้ 1,000 ชิ้น ตามเป้าหมาย เรียกว่าผลิตได้ อย่างมีประสิทธิภาพ (Efficiency) โดยสามารถผลิตกะปอง 1,000 ชิ้น (เพิ่ม Output) ได้ในการผลิตอยู่ในระดับมีผลิตภาพ (Productivity) เช่น</p> <p>- เดิม นาย ก. ผลิตได้ Input → 100 ได้ Output → 95 เรียกได้ว่า ได้ Yield 95 → ต่อมา นาย ก. มีความสามารถในการผลิตดีขึ้น เช่น สามารถทำให้ได้ Yield 98 โดยใช้ Input เท่าเดิม เช่นนี้ เรียกว่า นาย ก. มี Productivity</p> |
|---|--|

ภาพที่ 2-9 แนวคิดผลิตภาพกับการนำไปใช้

ที่มา จากการบูรณาการของผู้เขียน

| |
|--|
| <p>ถ้าแทนวัสดุด้วยเงินลงทุนจะได้ค่าที่แตกต่างออกไป คือ</p> $\text{ประสิทธิภาพทางการเงิน} = \frac{\text{ค่าตอบแทนที่ได้รับ (income)}}{\text{ค่าใช้จ่าย (spent) -----} (2)}$ |
|--|

ภาพที่ 2-10 ประสิทธิภาพทางการเงิน

ที่มา ชุมพล ศฤงคารศิริ (2521)

ปกติการวัดประสิทธิภาพของ หน่วยงาน จะวัดทั้งประสิทธิภาพทางการผลิต และ ประสิทธิภาพทางการเงิน เพราะจะต้องวิเคราะห์ถึงค่าตอบแทนที่ได้รับด้วยว่าผลจากการผลิตดังกล่าว เมื่อวัดเป็นตัวเงินแล้วผลของเงินที่ได้รับจะเป็นสัดส่วนเท่าไรจากเงินที่จ่ายไปเนื่องจากการผลิตนั้น

บางองค์การวัดรายละเอียดถึงกำไรที่ได้ต่อเงินลงทุนที่ใช้ในกิจกรรมของการจัดการ

$$\text{อัตราผลตอบแทน} = \frac{\text{กำไรสุทธิต่อปี (annual net profit)}}{\text{เงินลงทุน (invested capital)}} \quad \text{-----} \quad (3)$$

ภาพที่ 2-11 อัตราผลตอบแทนการลงทุน

ที่มา ชุมพล ศฤงคารศิริ (2521)

แต่อย่างไรก็ตาม ในการวัดความสามารถในการจัดการยุคปัจจุบัน “การทำงานให้มากขึ้น หรือมีประสิทธิภาพ มี “ผลิตภาพ” (Productivity) อาจไม่ใช่ความหมายที่แท้จริง ของคำว่า “ผลิตภาพ” ที่ยั่งยืน การที่จะยั่งยืนได้ คือ ค่า “ผลิตภาพ” นั้น ต้องมี “ความเสมอต้นเสมอปลาย” หรือ มีค่าเฉลี่ย ของผลผลิต ที่ทำให้ “ผลิตภาพ” เฉลี่ยสูง หรือ มีการใช้ปัจจัยนำเข้า (Input) ต่ำจนถึงที่สุด จนสามารถ มีผลผลิตเพิ่มขึ้นได้ ในระยะเวลาต่างๆ นั้นเอง

ปกการวัดประสิทธิภาพของหน่วยงาน

จะวัดทั้งประสิทธิภาพทางการผลิตและประสิทธิภาพทางการเงิน

เพราะจะต้องวิเคราะห์ถึงค่าตอบแทนที่จะได้รับด้วยว่าผลจากการผลิตดังกล่าว เมื่อวัดเป็นตัวเงินแล้ว ผลของเงินที่ได้รับจะเป็นสัดส่วนเท่าไรจากเงินที่จ่ายไปจากการผลิตครั้งนั้น

$$\text{อัตราผลตอบแทน} = \frac{\text{กำไรสุทธิต่อปี (Annual net profit)}}{\text{เงินลงทุน (Invested Capital)}} \quad \text{-----} \quad (3)$$

แต่อย่างไรก็ตามในการวัด ความสามารถในการจัดการยุคปัจจุบัน “การทำงานให้มากขึ้น หรือมี ประสิทธิภาพ” มี “ผลิตภาพ Productivity” อาจไม่ใช่ความหมายที่แท้จริงของคำว่า “ผลิตภาพ” ที่ยั่งยืน การที่จะยั่งยืนได้ คือค่า “ผลิตภาพ” นั้นต้องมี “ความสม่ำเสมอตลอดต่อเนื่อง” หรือมีค่าเฉลี่ยของผลผลิตที่ ทำให้ “ผลิตภาพ” เฉลี่ยสูงหรือมีการใช้ปัจจัยนำเข้า (Input) ต่ำจนถึงที่สุดจนสามารถมีผลผลิตเพิ่มขึ้นได้ใน ระยะเวลา นั้นเอง

ภาพที่ 2-12 อัตราผลตอบแทนทางการเงิน

ที่มา จากการบูรณาการของผู้เขียน

ข) ต้นทุนย่อยที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนการผลิต (Production Cost) หรือ ต้นทุนผลิตภัณฑ์

ต้นทุนการผลิต ประกอบด้วย ต้นทุนย่อยอีก 3 ประเภท ได้แก่

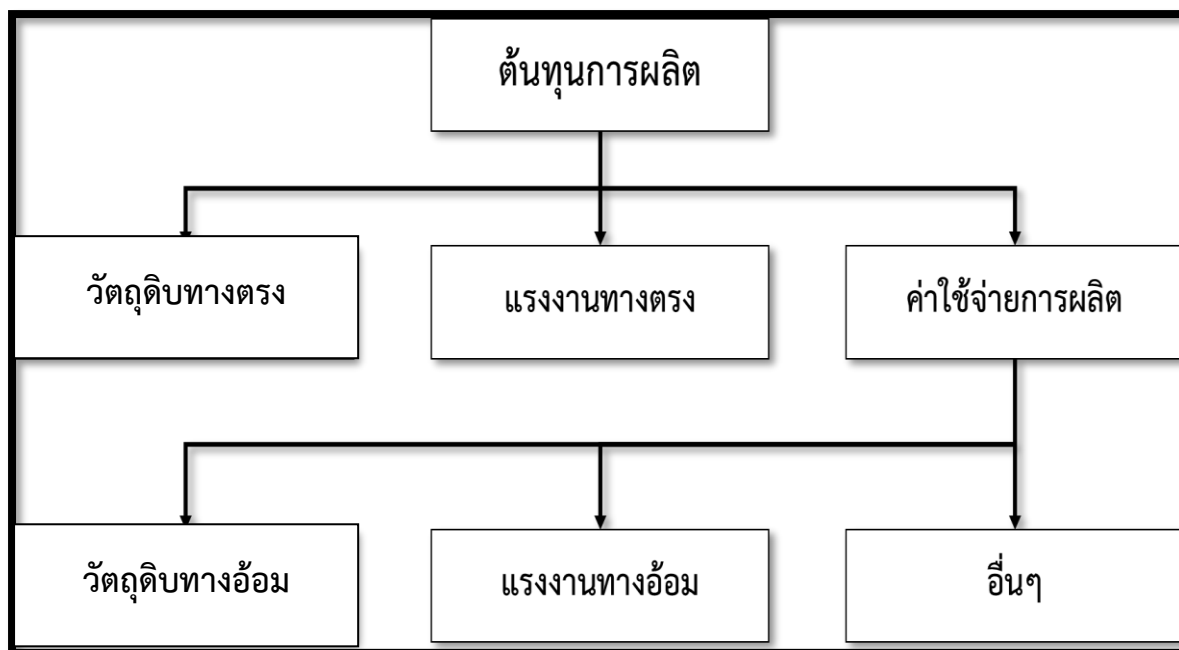
(ข-1) ต้นทุนวัตถุดิบ (Material Cost) ยังแบ่งออกเป็น อีก 2 ประเภท คือ

(ข-1-1) วัตถุดิบทางตรง (Direct Material Cost) คือ วัตถุดิบที่ใช้เพื่อการผลิตโดยตรง โดยส่วนมากมักจะเป็นส่วนประกอบหนึ่งของผลิตภัณฑ์ เช่น ยางรถยนต์มียางเป็นวัตถุดิบทางตรง การผลิตเสื้อผ้า มีผ้าเป็นวัตถุดิบทางตรง ปากกามีพลาสติกและหมึกเป็นวัตถุดิบทางตรง เป็นปริมาณวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต วัตถุดิบทางตรงนี้จะแปรผันกับหน่วยในการผลิตโดยตรง

(ข-1-2) วัตถุดิบทางอ้อม (Indirect Material Cost) วัตถุดิบทางอ้อม คือ วัตถุดิบ ที่ใช้สนับสนุนในการผลิต ไม่ใช่วัตถุดิบทางตรง หรือ วัตถุดิบหลัก หรือ ต้นทุนหลักในการผลิตสินค้าประเภทนั้นๆ เช่น ในการผลิตเสื้อผ้า “ด้าย” ที่ใช้เย็บถือเป็นวัตถุดิบทางอ้อม เพราะ เป็นทุนส่วนน้อยของต้นทุนทั้งหมดในการผลิตเสื้อผ้า และการวัดจำนวน หลา หรือ เมตร ของด้ายที่ใช้ไปในการเย็บเสื้อแต่ละตัว ทำไม่ได้ง่าย มีความยุ่งยาก และ ผลที่ได้เพื่อการตัดสินใจจากการจับตัวเลขต้นทุนดังกล่าวไม่คุ้มกับค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียไปกับการติดตามวัดข้อมูลต้นทุนดังกล่าว ทำให้ต้นทุนค่าด้ายไม่สามารถวัดการแปรผันกับจำนวนเสื้อที่ผลิตได้โดยตรง ดังนั้น “ด้าย” จึงจัดว่าเป็นต้นทุนทางอ้อมในการผลิตเสื้อ 1 ตัว เป็นต้น

จึงอาจกล่าวได้ว่า วัตถุดิบทางอ้อม ส่วนมาก จะไม่แปรผันกับปริมาณการผลิตโดยตรง เช่น กระดาษทราย กาว ตะปู ในการผลิตเฟอร์นิเจอร์ เป็นต้น อย่างไรก็ตามในการจะระบุว่า วัตถุดิบอะไรเป็นวัตถุดิบทางตรง หรือ ทางอ้อม บางครั้ง ต้องศึกษาจากนโยบายทางการบัญชี ขององค์กรนั้นๆ ประกอบด้วย เช่น ชิป ในการผลิตกางเกงขององค์กรหนึ่ง กำหนดเป็นวัตถุดิบทางตรง เนื่องจากกางเกง 1 ตัว ใช้ชิป 1 เส้น ทำให้ต้นทุนการใช้ชิปผันแปรไปตามจำนวนกางเกงที่ผลิต แต่เนื่องจากต้นทุนค่าชิปต่อหน่วยมูลค่าต้นทุนไม่สูงมาก เมื่อเทียบกับต้นทุนทางตรงอื่นๆ บางองค์กรจะจัดให้ “ชิป” เป็นวัตถุดิบทางอ้อม เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม วัตถุดิบทางอ้อมของการผลิตของหน่วยงานหนึ่ง หรือ สินค้าหนึ่ง อาจถูกจัดให้อยู่ในหมวดหมู่ของวัตถุดิบทางตรง แต่อาจจัดเป็นวัตถุดิบทางอ้อมของอีกหน่วยงาน หรือ สินค้าหนึ่งได้ เช่น มีดกลึงสำหรับเครื่องจักรซีเอ็นซี ซึ่งเป็นวัตถุดิบทางอ้อม สามารถถูกจัดให้อยู่ในกลุ่มของวัตถุดิบทางตรงของหน่วยงานอื่นได้ เนื่องจากเหตุผลด้านราคาที่สูง และสามารถคำนวณอายุการใช้งานต่อจำนวนชิ้นงานที่ทำการผลิตได้ (Tool Life) เป็นต้น (กรมส่งเสริมอุตสาหกรรม, 2563)



ภาพที่ 2-13 แสดงรายละเอียดของต้นทุนการผลิต

ที่มา ศรีสุตา อาชวานันทกุล (2563)

(ข-2) ต้นทุนด้านแรงงาน (Labor Cost)

ต้นทุนด้านแรงงาน เป็นค่าใช้จ่ายด้านแรงงานในการทำงานและผลิตสินสินค้าเพื่อให้เกิดผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป ค่าตอบแทนที่กิจการอุตสาหกรรมจ่ายให้แก่ผู้ทำงานเกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้า อาจจ่ายเป็นรายชั่วโมง รายวัน รายสัปดาห์ รายเดือน หรือรายชิ้นของสินค้าที่ผลิต ค่าแรงงาน เนื่องจากพนักงานของกิจการอุตสาหกรรมมีจำนวนมาก ในการหามูลค่าค่าแรงงาน ตอนที่คิดค่าแรงให้พนักงานฝ่ายผลิต จะมีระบบจัดการด้วยการให้พนักงาน ทำการ “บันทึกเวลาการทำงาน” โดยรายละเอียด ในบัตร “บันทึกเวลาการทำงาน” อาจกำหนดให้พนักงาน บันทึกเวลาเริ่มและสิ้นสุดเวลาทำงาน การพัก Break การทำงานล่วงเวลา จำนวนวันหยุด เป็นต้น ในบัตร “บันทึกเวลาการทำงาน” ก่อน ในบางองค์การกำหนดให้พนักงานฝ่ายผลิตต้องทำหน้าที่ลงเวลาต่างๆ ใน “บัตรลงเวลาการทำงาน” ซึ่งมีรายละเอียดหลากหลาย อาทิ เช่น เวลาเริ่มต้นเข้าทำงานและสิ้นสุดเวลาทำงาน จำนวนชั่วโมงทำงาน เวลาพัก จำนวนชั่วโมงทำงาน ล่วงเวลา จำนวนชั่วโมงทำงานตอนดึก จำนวนชั่วโมงทำงานในช่วงวันหยุด จำนวนวันที่เข้าทำงาน จำนวนวันที่ขาดงาน การจ่ายเงินวันหยุด เป็นต้น โดยรายละเอียดของ “บัตรลงเวลาการทำงาน” ทางฝ่ายผลิต-ฝ่ายบุคคล และฝ่ายบัญชีจะร่วมกันออกแบบ ในแต่ละวันเมื่อพนักงาน ลงเวลาเรียบร้อยใน “บัตรลงเวลามาตรฐาน” แล้ว ฝ่ายผลิตจะเก็บเวลารวบรวมเวลาทำงานของพนักงาน เพื่อส่งเรื่องต่อให้ฝ่ายบัญชี ทำการลงเวลาต่อไป เพื่อให้ฝ่ายผลิตได้ทราบถึง จำนวนชั่วโมงการทำงานของพนักงานคนๆนั้น เมื่อทราบชั่วโมงการทำงานแล้ว หัวหน้าฝ่ายผลิต จะรวบรวมข้อมูลจาก “บันทึกเวลาการทำงาน” เพื่อจัดทำ “ทะเบียนค่าแรงงาน” เพื่อสรุปจำนวน ชั่วโมงการทำงาน และ ส่งข้อมูลให้ฝ่ายบัญชี นำข้อมูลจำนวนชั่วโมงการทำงาน มาคำนวณเป็นมูลค่าจำนวนเงินที่ต้องจ่าย ด้วยการนำจำนวนชั่วโมง มาคูณกับ อัตราค่าจ้างตาม Rate ของพนักงานคนนั้น ซึ่งจะต้อง

คำนี้ถึงว่า Rate อัตราชั่วโมงที่นำมาคุณนั้น เป็น Rate ตามอัตราค่าจ้างตามปกติ หรืออัตรา rate ตามชั่วโมง OT ตามที่กฎหมายแรงงานได้ระบุไว้ใน “พระราชบัญญัติคุ้มครองแรงงาน” เพื่อเป็นการจ่ายเงินที่เหมาะสมให้กับพนักงาน ตามพื้นฐานในการคำนวณเงินเดือนของพนักงาน ภายใต้การจัดการชั่วโมงการทำงานที่ถูกต้องตามกฎหมายแรงงานด้วย

บัตรลงเวลา



บัตรตอกบัตร



ภาพที่ 2-14 เครื่อง Scan นิ้ว -บัตรลงเวลา

ที่มา ของภาพ <http://www.jobcan.in.th/?gclid>

ปัจจุบัน บัตรลงเวลาดังกล่าว (ใบตอกบัตร) มีการออกแบบและพิมพ์เป็น “บัตรลงเวลามาตรฐาน” แบบฟอร์มมาตรฐาน จำหน่ายตามร้านขายแบบพิมพ์ที่ใช้ในสำนักงาน โรงงานต่างๆ

ระบบบัญชี ในปัจจุบัน ที่ใช้ระบบบัญชี Digital มักให้พนักงาน scan นิ้ว หรือ รูด card บัตรเข้างาน เพื่อให้ได้เวลาการทำงานที่แท้จริงในช่วงเวลาใด มาจัดทำ “ทะเบียนค่าแรงงาน” ดำเนินการผ่านระบบ Digital คำนวณรายได้โดยอัตโนมัติ ทำให้ทราบผลของข้อมูลได้อย่าง Real Time ลดความผิดพลาดที่อาจจะเกิดขึ้นในการบันทึกบัญชีได้

ผลของค่าใช้จ่ายค่าแรง เป็นข้อมูลที่สามารถนำไปดำเนินการจัดการบริหารงานบุคคล และวางแผนการควบคุมการจ่ายเงินให้ถูกต้อง

ค่าใช้จ่ายด้านแรงงาน แบ่งเป็น 2 ประเภท ได้แก่ ค่าแรงงานทางตรง

(ข-2-1) ค่าใช้จ่ายด้านแรงงานทางตรง (Direct Labor Cost) เป็นค่าใช้จ่ายที่แปรผันกับปริมาณการผลิตโดยตรง เช่น ค่าจ้างรายวัน เงินเดือนของพนักงานฝ่ายผลิต เป็นต้น

(ข-2-2) ค่าใช้จ่ายด้านแรงงานทางอ้อม (Indirect Labor Cost) ค่าใช้จ่ายเหล่านี้จะไม่แปรผันกับปริมาณในการผลิตโดยตรง แต่เป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการใช้แรงงาน หรือ ความสามารถในการผลิต เช่น เงินเดือนของพนักงานขาย เงินเดือนของผู้จัดการ เงินเดือนของวิศวกร เป็นต้น

(ข-3) ค่าใช้จ่ายในการผลิต หรือ โสฬัยการผลิต (Overhead Cost) หรือเรียกง่ายๆ ว่าค่าใช้จ่ายโรงงาน โดยค่าใช้จ่ายทางการผลิต แบ่งตามค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น มี 3 ชนิด คือ

(ข-3-1) วัตถุดิบทางอ้อม ได้แก่ พวกน้ำมันหล่อลื่น วัสดุทำความสะอาดโรงงาน หรือ เครื่องจักร วัสดุที่ใช้ในโรงงานที่จำเป็นต่อการผลิต แต่มิได้ใช้ให้เห็นเด่นชัด หรือเป็นวัตถุดิบ การใช้ในปริมาณน้อย ต้นทุนต่ำ ถ้าแยกบันทึกเป็นต้นทุนทางตรงแล้วไม่คุ้มค่ากับ ผลประโยชน์ที่จะได้รับจากการแยกนั้นๆ

(ข-3-2) ค่าแรงงานทางอ้อม ได้แก่ ค่าจ้าง หรือค่าแรงของพนักงานหรือคนงานที่ให้บริการแก่ฝ่ายต่างๆ ทั้งโรงงาน และช่วยให้การผลิตนั้นสำเร็จได้ แต่ไม่สามารถแยกให้เห็นเด่นชัดว่าเป็นของผลิตภัณฑ์ไหน จำนวนเท่าใด

(ข-3-3) ค่าใช้จ่ายทั่วไปในโรงงาน ค่าใช้จ่ายเหล่านี้ได้แก่ ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ถาวรต่างๆ ในโรงงาน ค่าเช่า ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าภาษี ค่าประกันภัย ค่าโทรศัพท์ ฯลฯ

(2) ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวกับการผลิต (หรือ ต้นทุนผลิตภัณฑ์) หรือ ค่าใช้จ่ายในการขาย-บริหาร

ต้นทุน ที่ไม่เกี่ยวกับการผลิต หรือ ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร

ค่าใช้จ่ายในการขาย

- ค่าใช้จ่ายในการขนส่ง จากโกดังมาแหล่งจัดจำหน่าย
- ค่าใช้จ่ายทางการตลาด เช่น ค่าใช้จ่ายในการทำการส่งเสริมการขาย (promotion)

ค่าใช้จ่ายในพนักงานขาย ค่านายหน้าพนักงานขาย ค่าแรงพนักงานขายหน้าร้าน ค่าใช้จ่ายการตลาด (โฆษณา แผ่นพับ) ค่าใช้จ่ายในค่าสถานที่จัดจำหน่าย เป็นต้น

ค่าใช้จ่ายในการบริหาร

เงินเดือนผู้บริหารป็นส่วน (หากมีสินค้าหลายผลิตภัณฑ์แล้วใช้ผู้บริหารคนเดียวกัน) ค่าเช่าสำนักงานและร้าน ค่าไฟฟ้าน้ำประปา ค่าโทรศัพท์ ค่าน้ำมันรถ ดอกเบี้ย ค่าเช่ารถ ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด ฯลฯ

(3) ต้นทุนรวม คือ ผลรวมของต้นทุนการผลิต + ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร

- ต้นทุนการผลิต จะประกอบไปด้วยวัตถุดิบ + ค่าแรงงาน + ค่าใช้จ่ายการผลิต
- หากเราจะคิดต้นทุนรวมของสินค้า เราจำเป็นต้องนำค่าใช้จ่ายในการขายและดำเนินการมารวมด้วย
- หากเราคำนวณต้นทุนไม่ครบ เช่น คำนวณเพียงแค่ต้นทุนการผลิตเท่านั้น ก็อาจทำให้เราได้ต้นทุนสินค้าที่น้อยกว่าความเป็นจริงและมีผลทำให้ตั้งราคาขายที่ต่ำไปและอาจขาดทุนได้

ตารางที่ 2-2 ตัวอย่างต้นทุนผันแปร

| ค่าแรงเย็บเสื้อ | |
|-------------------------|--------------------|
| จำนวนเสื้อที่เย็บ (ตัว) | ต้นทุนค่าแรง (บาท) |
| 10 | 300 |
| 20 | 600 |
| 30 | 900 |

ที่มา จากการคำนวณ

จากรูป เป็นตัวอย่างการแสดงภาพต้นทุนผันแปร แสดงความสัมพันธ์ ผันแปรตามจำนวนเสื้อที่ผลิตได้ (ตัว) กับ ค่าแรงต่อหน่วย (บาท/ตัว) มีความสัมพันธ์กัน แสดงถึง ต้นทุนค่าแรง (บาท) หรือรายได้ที่คนงานเย็บเสื้อได้รับ (บาท)

ต้นทุนของกิจกรรม เนื่องจากต้นทุนแปรผันเปลี่ยนแปลงเป็นสัดส่วนกับกิจกรรมในแผนกหรือหน่วยงานย่อย (ศูนย์ต้นทุน) อื่น ๆ ดังนั้น การเลือกกิจกรรมของแต่ละแผนกที่ใช้เป็นฐานในการคิดต้นทุนจึงเป็นสิ่งสำคัญ ดังเช่น การผลิตผลิตภัณฑ์หลายชนิดอย่างต่อเนื่องในแผนกผลิต จะเกิดผลของการใช้ร่วมกันของเครื่องจักรโดยตรง หรือแรงงาน-ชั่วโมงรวม เมื่อต้นทุนแปรผันสัมพันธ์กับจำนวนหน่วยของกิจกรรมและจะมีค่าคงที่ต่อหน่วย เช่น ต้นทุนแปรผัน 1,000 บาท-การผลิต 1,000หน่วย จะได้ต้นทุนแปรผันต่อหน่วยเท่ากับ 1 บาท อย่างไรก็ตาม ถ้าผลิต 500 หน่วย (ลดลง 50 เปอร์เซ็นต์) ต้นทุนแปรผันรวมทั้งหมดจะเท่ากับ 500 บาท (ลดลง 50 เปอร์เซ็นต์) โดยที่ต้นทุนต่อหน่วยยังคงเท่ากับ 1 บาท ผลของต้นทุนคงที่และแปรผันสำหรับต้นทุน 1 หน่วย ความสำคัญในการวิเคราะห์ ซึ่งฝ่ายบริหารสูงสุดจะเป็นผู้ทำการตัดสินใจ

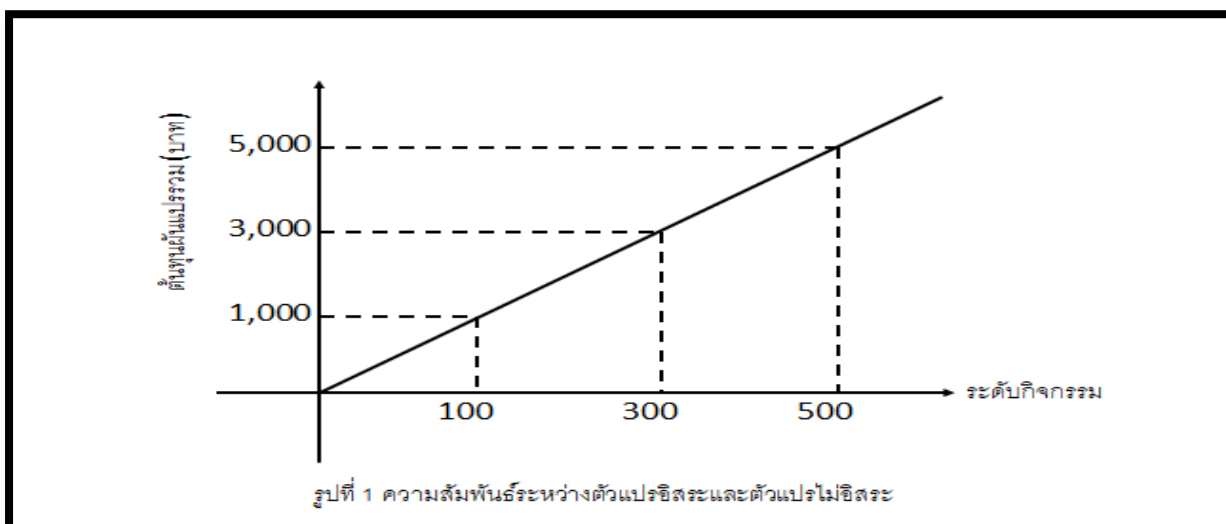
ต้นทุนผันแปร มีความสำคัญใช้ในการบริหาร-จัดการ ด้านการวางแผน การควบคุม (ทั้งด้านการประเมิน และการวัดผลการดำเนินงาน) ยกตัวอย่างเช่น ธุรกิจน้ำดื่ม ต้นทุนผันแปร คือ ต้นทุนค่าขวด ฉลาก และน้ำดื่มที่บรรจุอยู่ข้างในขวด จะผันแปรตามต้นทุนที่ผลิต ถ้าผลิตน้อยต้นทุนผันแปรรวมจะน้อย ถ้าผลิตมาก ต้นทุนผันแปรรวมจะเพิ่มสูงขึ้น เรียกว่า ต้นทุนผันแปรไปตามระดับ การผลิต หรือ กิจกรรม หรือ ตามพฤติกรรม ซึ่งในที่นี้ คือ จำนวนการผลิตนั่นเอง

ตารางที่ 2-3 ต้นทุนผันแปร

| ต้นทุนผันแปร | | |
|------------------------------|-------------------------------------|--------------------------|
| จำนวนหน่วยที่ผลิต (หน่วย) | ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย (บาท/หน่วย) | ต้นทุนผันแปรรวม (บาท) |
| 10,000 | 10 | 100,000 |
| 20,000 | 10 | 200,000 |
| 30,000 | 10 | 300,000 |

หมายเหตุ: ต้นทุนผันแปรต่อหน่วยจะคงที่ไม่ว่าจะผลิตจำนวนเท่าไรก็ตาม ส่วนต้นทุนผันแปรรวมจะเพิ่มขึ้น
สัมพันธ์กับจำนวนหน่วยที่ผลิตเพิ่มขึ้น

ที่มา จากการคำนวณ



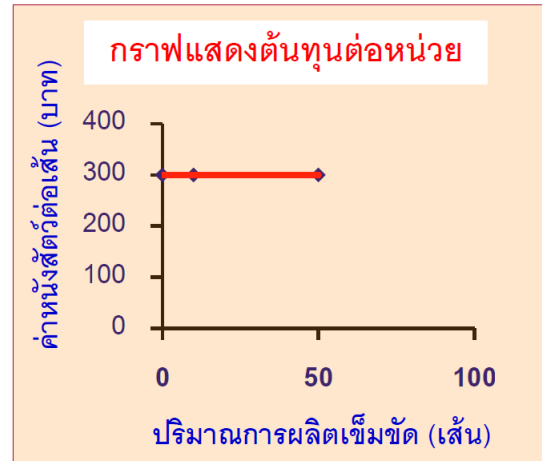
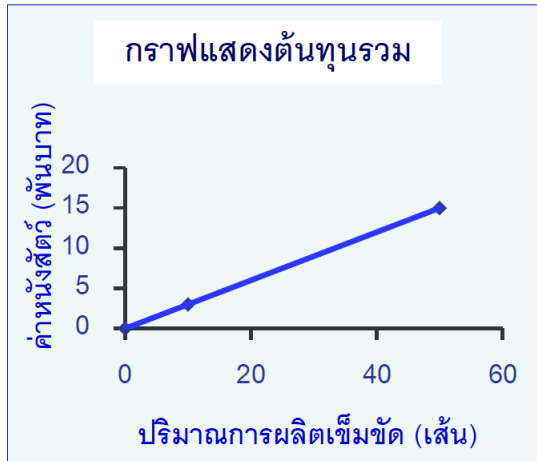
ภาพที่ 2-16 กราฟต้นทุนผันแปร

ที่มา จากการนำข้อมูลจริงมาร่างกราฟ

จากกราฟแสดงให้เห็นว่า เมื่อมีการผลิตเพิ่มขึ้น ต้นทุนผันแปรรวมจะเพิ่มขึ้นด้วย

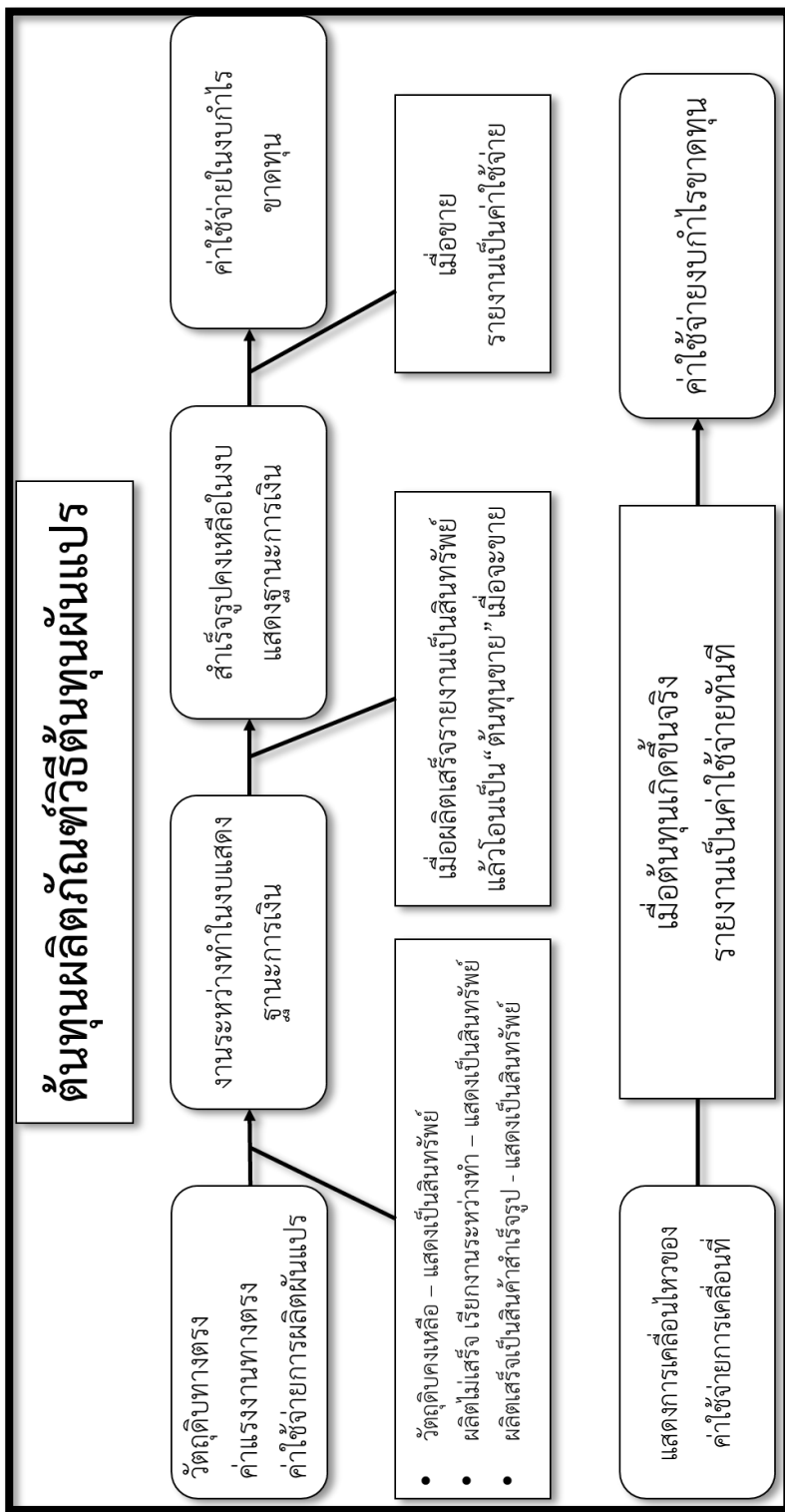
ต้นทุนผันแปร (variable Costs) - กราฟ

Ex ผลิตเข็มขัด 1 เส้นจะต้องใช้หนังสัตว์คิดเป็นเงิน 300 บาท



ภาพที่ 2-17 ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย และต้นทุนผันแปรรวม

ที่มา สุปราณี ศุกระเศรณี, ศุภาพิน สุริยะ, อำนาจ รัตนสุวรรณ, และ อรรถพล ตริตนนท์, (2012)



ภาพที่ 2-18 ต้นทุนผลิตภัณฑ์วิธีต้นทุนผันแปร
ที่มา จากการบูรณาการของผู้เขียน

(2) **ต้นทุนคงที่ (Fixed Cost)** คือ ต้นทุนที่ไม่เปลี่ยนแปลงไปตามสัดส่วนของระดับกิจกรรมในช่วงระดับใด ระดับหนึ่ง หรือ เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นไม่ว่ากิจการจะได้ขายสินค้าหรือไม่ ต้นทุนคงที่รวมนี้จะไม่เปลี่ยนแปลงตามจำนวนหน่วยที่ผลิต-ขาย เช่น ค่าเสื่อมราคาจาก ที่เกิดจากเครื่องจักรในการผลิต(ซื้อมาแล้ว) ค่าเช่าร้าน เงินเดือนพนักงานหน้าร้าน เงินเดือนผู้จัดการ ค่าประกันภัย เป็นต้น

ยกตัวอย่างเช่น ตราบไต้ที่โรงงานยังเปิดทำการอยู่ ค่าเสื่อมราคาโรงงาน และค่าเสื่อมราคาจากที่เกิดจากเครื่องจักรในการผลิต (ซื้อมาแล้ว) จะเกิดต้นทุนแบบคงที่ไปทุกปี ไม่ว่าจะผลิตมากหรือผลิตน้อยจะมีมูลค่าเท่ากัน เช่น ค่าเสื่อมราคาของโรงงานเครื่องตี๋ ต้นทุนคงที่ที่จะเท่ากัน คือ 15,000 บาท ไม่ว่าจะผลิตมากหรือน้อย

แต่อย่างไรก็ตาม ต้นทุนนี้จะคงที่รวมอยู่ที่ช่วงระดับกิจกรรมหนึ่งเท่านั้น เช่น เครื่องจักรเครื่องหนึ่งมีกำลังการผลิตเต็มประสิทธิภาพได้ 30,000 หน่วย แสดงว่าไม่ว่าจะผลิตเท่าใดก็ตามที่น้อยกว่าหรือเท่ากับ 30,000 หน่วย กิจการจะเสียค่าเสื่อมราคาของโรงงานเท่ากัน คือ 15,000 บาท

โดยหากพิจารณาแยกเป็นต้นทุนคงที่ต่อหน่วยต้นทุนจะไม่คงที่ โดยถ้าผลิตน้อยต้นทุนคงที่ต่อหน่วยจะมาก ถ้าผลิตมากต้นทุนคงที่ต่อหน่วยจะลดลง เป็นต้น

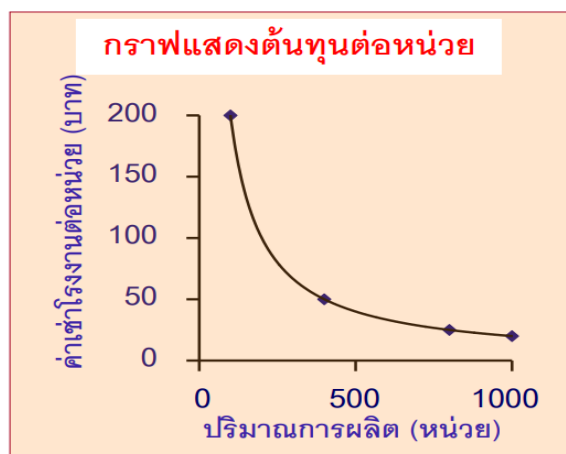
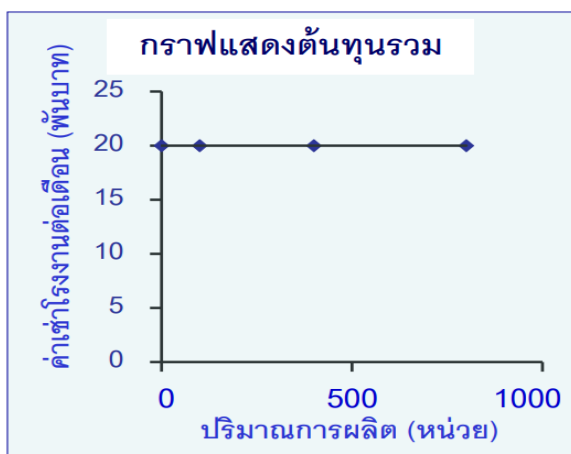
ตารางที่ 2-4 การวิเคราะห์ต้นทุนคงที่ต่อหน่วย

| ต้นทุนคงที่ (ในช่วงกิจกรรม 30,000 หน่วย) (บาท) | จำนวนหน่วยที่ผลิต (หน่วย) | ต้นทุนคงที่ต่อหน่วย (บาท/หน่วย) |
|---|---------------------------|---------------------------------|
| 15,000 | 10,000 | 1.50 |
| 15,000 | 20,000 | 0.75 |
| 15,000 | 30,000 | 0.50 |
| หมายเหตุ: ต้นทุนคงที่มูลค่า 15,000 บาท (จะคงที่ตลอดช่วงระดับกิจกรรม-ในตัวอย่างคือ 30,000 หน่วย) | | |

ที่มา จากการคำนวณ

ต้นทุนคงที่ (Fixed Costs) - กราฟ

Ex ค่าเช่าโรงงานเดือนละ 20,000 บาท ผลิตสินค้าได้สูงสุด 1,000 หน่วย



ภาพที่ 2-19 ต้นทุนคงที่รวม และ ต้นทุนคงที่ต่อหน่วย

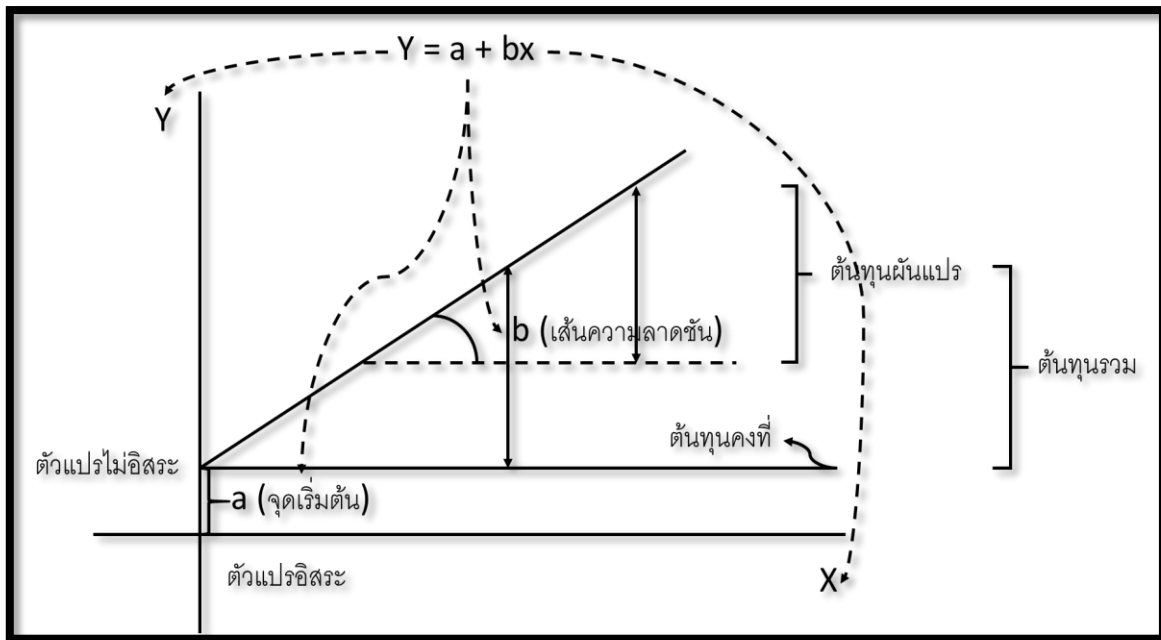
ทีมา สุปราณี ศุกระเศรณี, ศุภาพิน สุริยะ, อำนาจ รัตนสุวรรณ และอรรพพล ตริตินนท์ (2012)

จากกราฟจะเห็นว่า ต้นทุนคงที่ต่อหน่วย จะคงที่ไม่่ว่าจะผลิตกี่หน่วย และต้นทุนคงที่ต่อหน่วย จะค่อยๆ ลดต่ำลง ดังรูป

ต้นทุนคงที่ยังแบ่งออกเป็นอีก 2 ประเภท ได้แก่

(1) ต้นทุนคงที่ระยะยาว (Committed Fixed Cost) เป็นต้นทุนคงที่ที่ไม่สามารถเปลี่ยนแปลงได้ในระยะสั้น เช่น สัญญาเช่าระยะยาว ค่าเสื่อมราคา เป็นต้น

(2) ต้นทุนคงที่ระยะสั้น (Discretionary Fixed Cost) จัดเป็นต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นเป็นครั้งคราวจากการประชุมหรือตัดสินใจของผู้บริหาร เช่น ค่าโฆษณา ค่าใช้จ่ายในการค้นคว้าและวิจัย ต้นทุนคงที่ในช่วงระดับกิจกรรม (เช่นกรณี 30,000 หน่วย ตามตัวอย่าง) เป็นต้น โดยต้นทุนคงที่ระยะสั้นนี้ บางครั้ง อาจเรียกว่า “ต้นทุนเพื่อการตัดสินใจ”



ภาพที่ 2-20 ภาพกราฟต้นทุนผันแปร-ต้นทุนคงที่

ทีมา ชุมพล ศฤงคารศิริ, (2521)

กราฟต้นทุนผันแปร- และ ต้นทุนคงที่ $\rightarrow Y = a + bX$

$Y \rightarrow$ คือ เส้นกราฟที่แสดงถึงต้นทุนผันแปร + ต้นทุนคงที่ \rightarrow ต้นทุนรวม

a คือ ต้นทุนคงที่ และ

b จะแสดงถึงต้นทุนแปรผันต่อชั่วโมงจากการทำงานของเครื่องจักรโดยตรง(ความชัน)

ตารางที่ 2-5 การคำนวณต้นทุนรวม

| จำนวนหน่วยที่ผลิต (หน่วย) | ต้นทุนคงที่รวม (บาท) | ต้นทุนผันแปรรวม (บาท) | ต้นทุนรวม (บาท) | ต้นทุนรวมต่อหน่วย (บาท) |
|------------------------------|-------------------------|--------------------------|--------------------|----------------------------|
| 10,000 | 15,000 | 100,000 | 115,000 | 11.50 |
| 20,000 | 15,000 | 200,000 | 215,000 | 10.75 |
| 30,000 | 15,000 | 300,000 | 315,000 | 10.50 |

ทีมา จากการคำนวณ

(3) **ต้นทุนผสม (Mixed Costs)** หรือ ค่าใช้จ่ายผสม (Mixed overhead) หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่มีทั้งค่าใช้จ่ายคงที่และผันแปรรวมอยู่ด้วยกัน นั่นหมายถึง ค่าใช้จ่ายประเภทนี้จะมีส่วนหนึ่งที่คงเดิม ต้นทุนผสมมีลักษณะของต้นทุนคงที่ และ ต้นทุนผันแปรรวมอยู่ด้วยกัน กล่าวคือ ไม่ว่าจะผลิตมาก ผลิตน้อย หรือไม่ผลิตเลย ก็ต้องจ่ายค่าใช้จ่ายบวกกับส่วนของผันแปรที่จะเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ โดยต้นทุนผสมนี้จะแบ่งออกเป็น 2 ชนิด คือ (3.1) ต้นทุนกึ่งผันแปร และ (3.2) ต้นทุนเชิงขั้นหรือต้นทุนกึ่งคงที่

(3.1) **ต้นทุนกึ่งผันแปร (Semi variable cost)** หมายถึง ต้นทุนที่จะมีต้นทุนส่วนหนึ่งคงที่ทุกระดับของกิจกรรม และมีต้นทุนอีกส่วนหนึ่งจะผันแปรไปตามระดับของกิจกรรม เช่น ค่าโทรศัพท์ เป็นต้น ตัวอย่างเช่นค่าโทรศัพท์

- จะมีกำหนด ระบุรายเดือน ที่ต้องจ่าย ส่วนนี้เป็นส่วนคงที่
- ถ้ากิจการมีการขายสินค้ามากขึ้น จะมีการโทรศัพท์เพิ่มขึ้น ส่วนนี้เป็นส่วนผันแปร
- ดังนั้น ถึงแม้ว่ากิจการไม่มีการผลิตสินค้า แต่กิจการก็ต้องจ่ายค่าใช้จ่าย โทรศัพท์ตามที่ตกลงเป็นส่วนค่าใช้จ่ายคงที่ หากกิจการมีการค้า และ มีการผลิตสินค้าเพิ่มขึ้น จะมีค่าใช้จ่ายผันแปรเพิ่มขึ้น แต่ไม่ได้เพิ่มขึ้นในสัดส่วนที่คงที่ เพราะค่าใช้จ่ายการผลิตผสมต่อหน่วยเปลี่ยนแปลงไป

ตารางที่ 2-6 ตารางต้นทุนกึ่งผันแปร (Semi variable cost)

| ค่าโทรศัพท์รายเดือน (บาท) | ต่อนาที (บาท) | จำนวนนาทีที่โทรเกิน (นาที) | มูลค่าโทรเกิน (บาท) | ต้นทุนผสม (บาท) |
|------------------------------|------------------|-------------------------------|------------------------|--------------------|
| 500 | 1.5 | 20 | 30 | 530 |
| 500 | 1.5 | 50 | 75 | 575 |
| 500 | 1.5 | 100 | 150 | 650 |

ที่มา จากการคำนวณ


ซึ่งต้นทุนในลักษณะนี้ เช่น การจ่ายค่าไฟ ไฟฟ้า ที่ใช้ในกระบวนการผลิต เป็นต้นทุนผันแปร ส่วนค่าไฟฟ้าที่ใช้ในสำนักงานเป็นต้นทุนคงที่ หลักการจะคล้ายกับพวกกลุ่มค่าโทรศัพท์ เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม ในบางครั้งก็เป็นการยากที่จะระบุได้ว่าต้นทุนส่วนใดเป็นต้นทุนผันแปร ดังนั้นจึงจำเป็นต้องใช้เทคนิคในการประมาณต้นทุนเข้ามาช่วยในการวิเคราะห์ ซึ่งเทคนิคในการประมาณต้นทุนจะได้ศึกษาต่อไปในส่วนของบัญชีต้นทุนที่เกี่ยวกับการใช้ข้อมูลเพื่อการตัดสินใจ

ตัวอย่างการจ่ายค่าใช้จ่ายค่าแรง หมอนวดแผนไทย เป็นอีกตัวอย่างหนึ่งของการจ่ายค่าใช้จ่ายแบบผสม แบบกึ่งผันแปร กล่าวคือ มีการประกันรายได้ขั้นต่ำ (ในเรื่องของการจัดการ Henry L. Gantt ได้คิดเรื่องระบบการจ่ายเงินแบบการประกันราคาขั้นต่ำไว้) ของต้นทุนค่าแรงหมอนวดของกิจการ ด้วยการประกันรายได้ขั้นต่ำ เพื่อเป็นแรงจูงใจ ให้หมอนวด (โดยเฉพาะหมอนวดที่มีศักยภาพสูง ซึ่งบุคลากรกลุ่มนี้มีภักดี แคลน ดังนั้นเพื่อรักษาคนมีฝีมือ ทางร้านจึงได้จัดระบบให้มีการประกันรายได้ขั้นต่ำไว้)

| ต้นทุนผสม แบบกึ่งผันแปร | | | |
|------------------------------------|----------------------------|---------------------|------------------|
| รายได้ของหมอนวดแผนไทย 1 คนใน 1 วัน | | | |
| จำนวนลูกค้านวดแผนไทย (คน) | ได้เงินแบ่งรายได้/คน (บาท) | ค่าแรงขั้นต่ำ (บาท) | รายได้สะสม (บาท) |
| 0 | | 200 | 200 |
| 1 | 50 | | 250 |
| 2 | 50 | | 300 |
| 3 | 50 | | 350 |
| 4 | 50 | | 400 |
| 5 | 50 | | 450 |

ภาพที่ 2-21 ตัวอย่างการจ่ายค่าใช้จ่ายค่าแรง หมอนวดแผนไทย
ที่มา จากการคำนวณ

| ยุคการจัดการแบบวิทยาศาสตร์โดย Henry L.Gantt | |
|--|--|
|  <p>Henry L.Gantt</p> | <p>เฮนรี แอล แกนต์ (Henry L.Gantt) (ปี 1861-1919) เป็นผู้บุกเบิกทางด้านวิศวกรรมอุตสาหกรรมการจัดการ เคยเป็นผู้ช่วย Taylor ในโรงงานเหล็กเบ็ทเลเอ็่ม ได้พัฒนาเทคนิคพิเศษขึ้นมา 2 ประการ เพื่อปรับปรุงงานของฝ่ายผลิต ได้แก่</p> <ol style="list-style-type: none"> นำเอากราฟ “Gantt Chart” มาเป็นสื่อในการอธิบายแผนการวางแผน การจัดการ และการควบคุมองค์กร คิดวิธีจ่ายค่าตอบแทนในการทำงานแบบใหม่โดยใช้วิธีให้สิ่งจูงใจ เป็นระบบที่ประกันค่าจ้างต่ำสุดที่คนงานจะได้รับ ไม่ว่าจะทำงานถึงมาตรฐานหรือไม่ก็ตาม |
| <p>เป็นระบบที่ประกันค่าจ้างต่ำสุดที่คนงานจะได้รับ</p> | |

ภาพที่ 2-22 การจัดการ Henry L. Gantt ผู้คิดเรื่องระบบการจ่ายเงินแบบการประกันราคาขั้นต่ำไว้
ที่มา พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์ (2562)

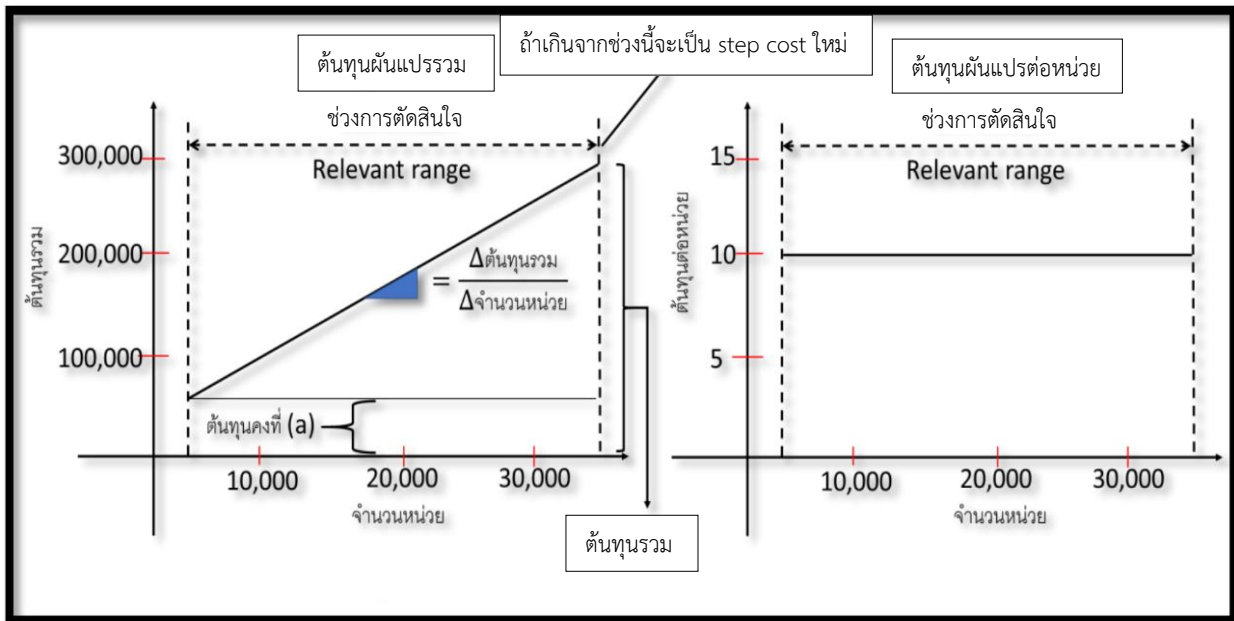
(3.2) ต้นทุนเชิงขั้น หรือต้นทุนตามขั้น (Step cost) หรือต้นทุนกึ่งคงที่ (Semi fixed cost) หมายถึง ต้นทุนที่จะมีจำนวนคงที่ ณ ระดับกิจกรรมหนึ่งและจะเปลี่ยนไปคงที่ในอีกระดับ โดยต้นทุนรวม ไม่เปลี่ยนแปลงภายในช่วงระดับกิจกรรมหนึ่ง แต่เมื่อช่วงระดับกิจกรรมเปลี่ยนไปที่อีกช่วงกิจกรรมหนึ่ง ต้นทุนรวมจะเปลี่ยนไปด้วย แต่จะคงอยู่ในช่วงกิจกรรมนี้ เช่น จากตัวอย่างข้างต้น แม้ว่าต้นทุนคงที่รวม จะคงที่ตลอดช่วงระดับกิจกรรม (ในตัวอย่างคือ อยู่ที่ระดับ 30,000 หน่วย) ทำมากหรือทำน้อยต้นทุนก็เท่าเดิม ตลอดช่วงระดับกิจกรรม 30,000 หน่วย จะต้องจ่ายค่าเสื่อมตลอดช่วงกิจกรรม 15,000 บาท แต่หากผลิตเกินกว่า 30,000 หน่วย จำเป็นต้องซื้อเครื่องจักรเพิ่ม เพราะเครื่องจักรเดิมมีกำลังการผลิตเต็มประสิทธิภาพที่ 30,000 หน่วย ดังนั้นจึงกล่าวว่า ต้นทุนนี้จะคงที่อยู่ที่ช่วงระดับกิจกรรมหนึ่งเท่านั้น เรียกว่า ช่วงระดับกิจกรรม ในเหตุการณ์นี้อยู่ที่ 30,000 หน่วย เป็นต้น พอผลิตเกิน 30,000 หน่วย ต้นทุนคงที่จะเพิ่มขึ้น

ตารางที่ 2-7 การวิเคราะห์ต้นทุนคงที่ต่อหน่วย

| ต้นทุนคงที่ในระยะสั้น (บาท) | | จำนวนหน่วยที่ผลิต (หน่วย) | ต้นทุนคงที่ต่อหน่วย (บาท/หน่วย) |
|---|--------|---------------------------|---------------------------------|
| ช่วงการผลิต | 15,000 | 10,000 | 1.50 |
| ที่แตกต่างกัน | 15,000 | 30,000 | 0.50 |
| | 30,000 | 50,000 | 0.60 |
| | 30,000 | 60,000 | 0.50 |
| หมายเหตุ: ต้นทุนคงที่มูลค่า 15,000 บาท จะคงที่ตลอดช่วงระดับกิจกรรม (ในตัวอย่างคือ 30,000 หน่วย) พอเพิ่มยอดการผลิตต้องซื้อเครื่องจักรเพิ่มทำให้ต้นทุนคงที่เกินกว่าช่วงกิจกรรม ต้องชำระต้นทุนคงที่เพิ่ม | | | |

ที่มา มาจากคำนวณ

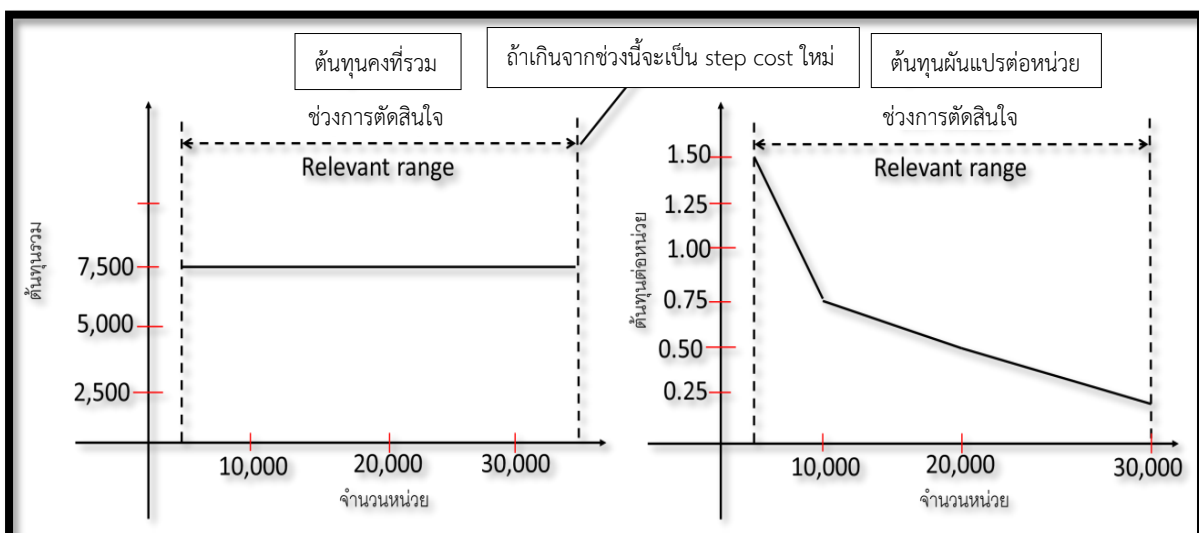
ในบางที่เรียก ต้นทุนเชิงขั้น (Step cost) หรือต้นทุนกึ่งคงที่ (Semi fixed cost) เป็นต้นทุนของช่วงการตัดสินใจ จากตัวอย่าง ในช่วงการผลิต 30,000 หน่วยนี้ เรียกว่า ช่วงต้นทุนที่มีความหมายต่อการตัดสินใจ (Relevant range) นั่นก็คือ เป็นช่วงที่ต้นทุนคงที่รวม และต้นทุนผันแปรต่อหน่วย ยังมีลักษณะคงที่หรือไม่เปลี่ยนแปลง



ภาพที่ 2-23 ต้นทุนผันแปรรวม และ ต้นทุนต่อหน่วย

ทีมา อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์ (2563)

จากกราฟ ตามภาพที่ 2-24 แสดงให้เห็นว่าเส้นต้นทุนผันแปรรวมจะค่อยๆ สูงขึ้นเป็นเส้นตรงสัมพันธ์กับจำนวนหน่วยที่เพิ่มขึ้นอย่างเป็นสัดส่วน ต้นทุนแปรผัน เป็นต้นทุนที่แปรผันอย่างเป็นสัดส่วนโดยตรงกับจำนวนการผลิตหรือกิจกรรมในแผนก หรือหน่วยงานย่อยอื่นๆ ของธุรกิจ ซึ่งจะมีค่าเป็นศูนย์เมื่อไม่มีการผลิต เมื่อเริ่มการผลิต ต้นทุนผันแปรต่อหน่วยไม่ว่าจำนวนหน่วยผลิตจะมีจำนวนเท่าใด ตามภาพที่ 2-24 ต้นทุนผันแปรต่อหน่วยจะเท่ากันทุกหน่วยคือหน่วยละ 10 บาท



ภาพที่ 2-24 ต้นทุนคงที่รวม และ ช่วงการตัดสินใจ

ทีมา อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์ (2563)

เมื่อผลิตในช่วงการตัดสินใจ ส่วนของต้นทุนคงที่ต่อหน่วยจะลดลง แต่เมื่อผลิตเกินกว่าช่วงการผลิตนี้ ต้นทุนคงที่ต่อหน่วยจะเพิ่มขึ้น

อีกตัวอย่างหนึ่งเป็นเรื่องของการจ่ายค่าแรงคนเย็บเสื้อผ้า

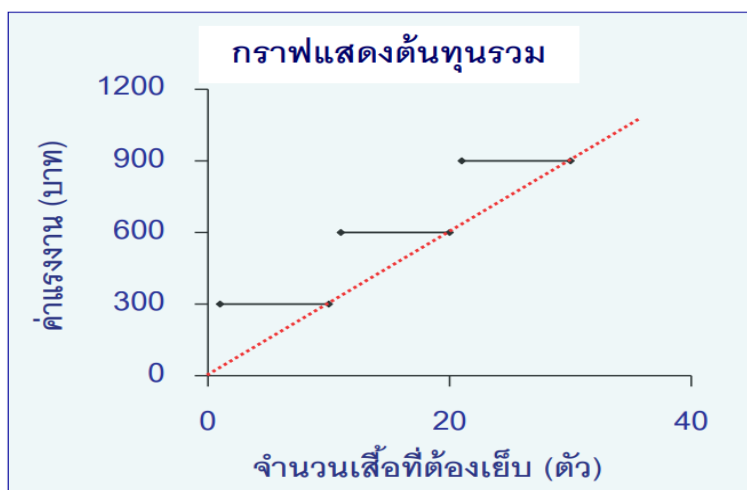
Ex ค่าแรงงานช่างเย็บเสื้อวันละ 300 บาท ช่างแต่ละคนจะเย็บเสื้อได้วันละ 10 ตัว

| จำนวนเสื้อที่ต้องเย็บ (ตัว) Units | ค่าแรงงาน (บาท) Total Costs |
|--------------------------------------|--------------------------------|
| 1 -10 | 300 |
| 11 - 20 | 600 |
| 21 - 30 | 900 |

ภาพที่ 2-25 ต้นทุนตามขั้น กับ การจ่ายค่าแรงเย็บเสื้อ

ที่มา สุปราณี ศุกระเศรณี, ศุภาพิน สุริยะ, อำนาจ รัตนสุวรรณ,และ อรรถพล ตริตนนท์, (2012)

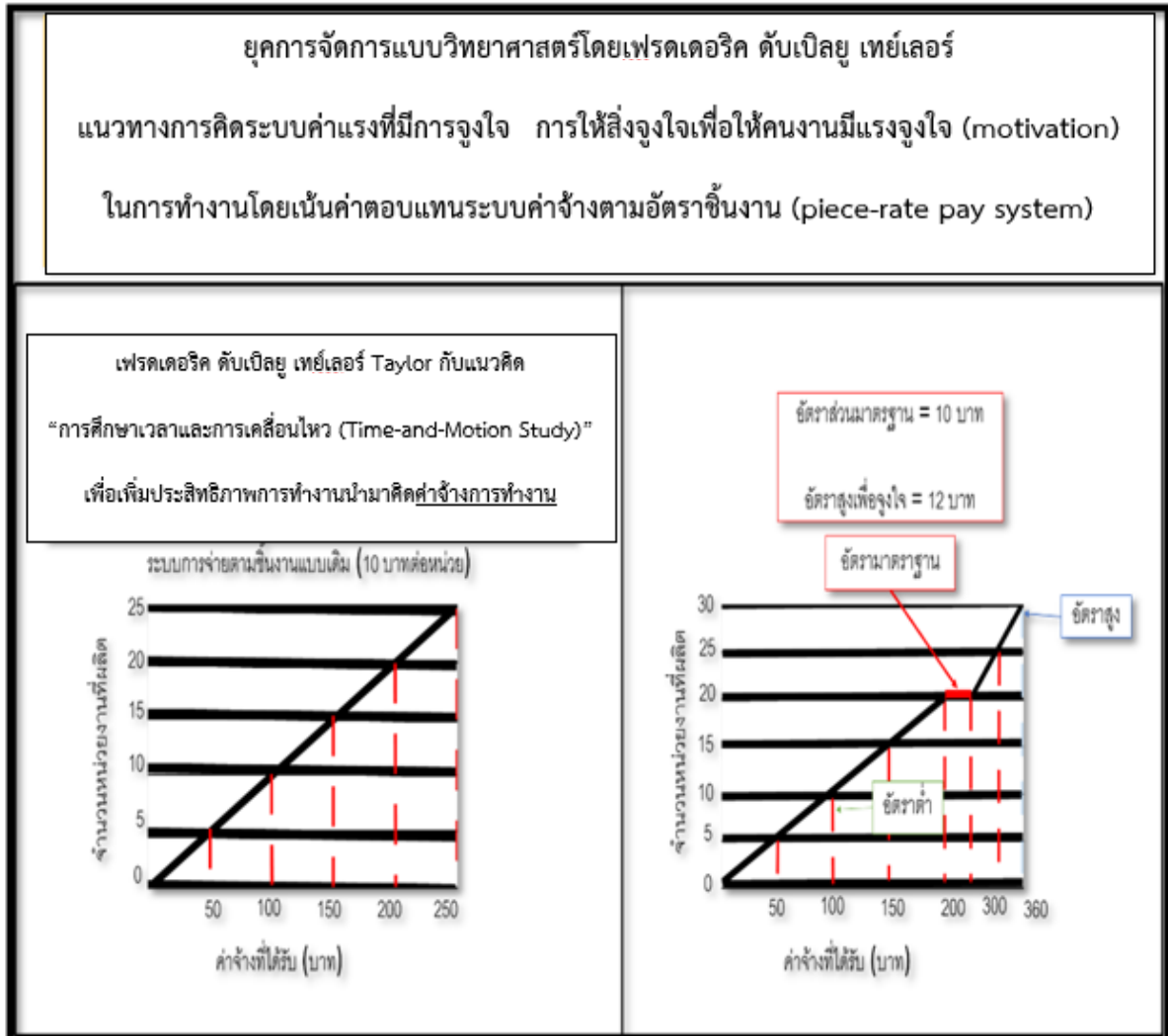
Ex ค่าแรงงานช่างเย็บเสื้อวันละ 300 บาท ช่างแต่ละคนจะเย็บเสื้อได้วันละ 10 ตัว



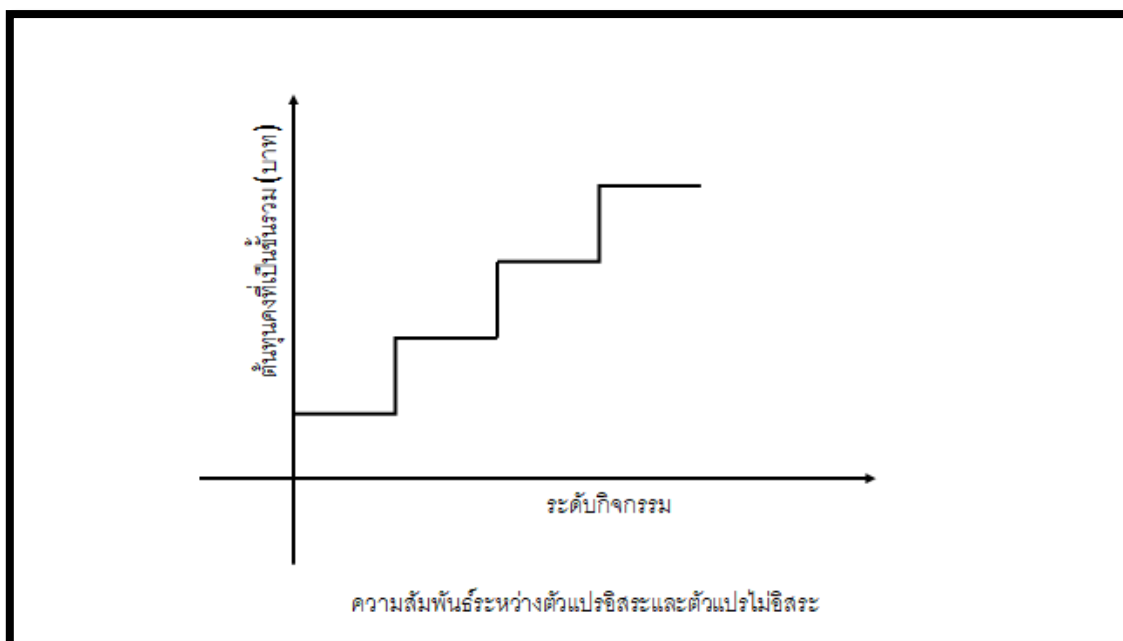
ภาพที่ 2-26 แสดงต้นทุนรวมค่าแรงเย็บเสื้อ

ที่มา สุปราณี ศุกระเศรณี, ศุภาพิน สุริยะ, อำนาจ รัตนสุวรรณ,และ อรรถพล ตริตนนท์, (2012)

ในเรื่องของการจ่ายค่าแรงคนเย็บเสื้อผ้าจะจ่ายตามชิ้นเพื่อสร้างแรงจูงใจให้คนงาน พยายามทำงานให้ถึงอีกชิ้นหนึ่งเพื่อให้ได้การจ่ายค่าแรงตามอัตราที่สูงขึ้น โดยหลักการนี้จะสอดคล้องกับหลักแนวคิดการจ่ายเงินเพื่อสร้างแรงจูงใจให้กับคนงานในการทำงาน



ภาพที่ 2-27 ต้นทุนขั้น & แนวคิดการจ่ายเงิน เพื่อสร้างแรงจูงใจ
ที่มา พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์ (2562)



ภาพที่ 2-28 ต้นทุนเป็นขั้น

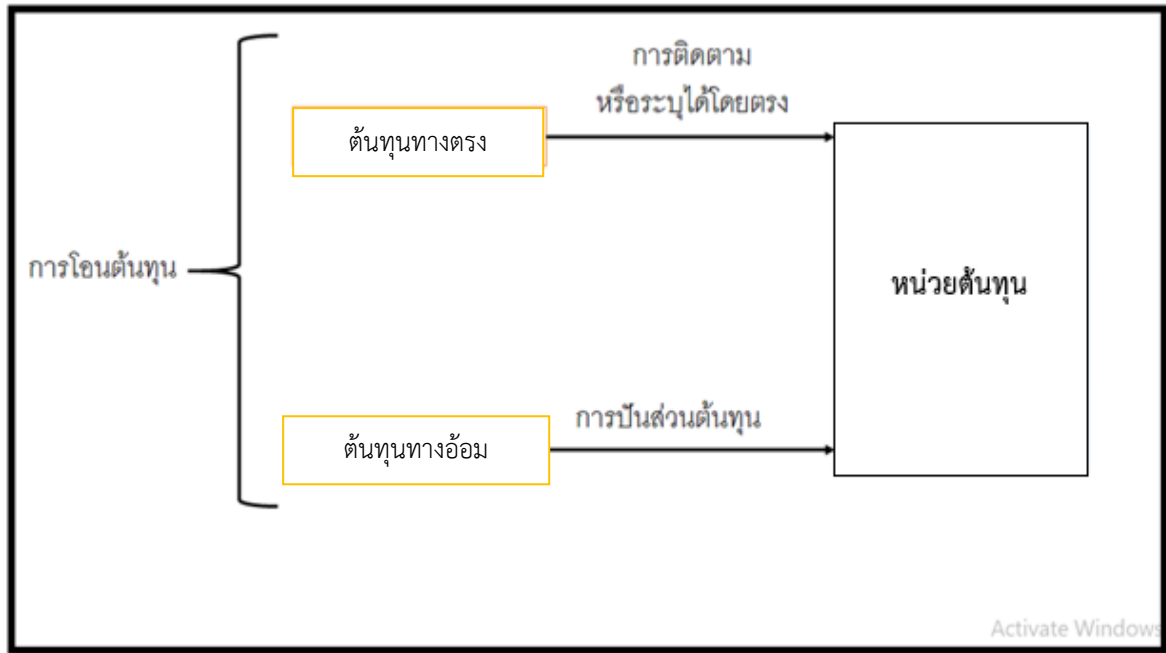
ทีมา เบญจมาศ อภิสทธิภิญโญ (2558)

2.2.3. จำแนกต้นทุนตามสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน

ต้นทุนตามสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน แบ่งเป็น 2 ส่วน คือ (1) ต้นทุนทางตรง (Direct Costs) และ (2) ต้นทุนทางอ้อม (Indirect Costs)

(1) **ต้นทุนทางตรง (Direct Costs)** ต้นทุนทางตรง หมายถึง เป็นวัตถุดิบหลักที่ใช้ในการผลิต ต้นทุนที่มีความเกี่ยวข้องกับหน่วยต้นทุนนั้นโดยเฉพาะ และมีความเป็นไปได้ที่สามารถจะระบุหรือติดตาม ต้นทุนที่เกิดขึ้นเข้าสู่หน่วยต้นทุนได้โดยตรง ด้วยวิธีการอย่างง่ายและได้ข้อมูลต้นทุนที่มีความถูกต้องชัดเจน เช่น การมีเอกสารการเบิกใช้ทรัพยากรที่นำไปใช้ในงานหรือผลิตภัณฑ์อย่างใดอย่างหนึ่ง การจดบันทึกเวลาการทำงานที่ใช้ไปกับงานหนึ่ง ๆ ใช้ผ้าจำนวนกี่หลาในการผลิตเสื้อ เป็นต้น วัตถุดิบทางตรง (Direct Materials) โดยสามารถระบุได้ว่า วัตถุดิบที่ใช้เป็นปริมาณเท่าใด และคำนวณต้นทุนที่ใช้ในการผลิตได้อย่างชัดเจน

(2) **ต้นทุนทางอ้อม (Indirect Costs)** ต้นทุนทางอ้อม หมายถึง ต้นทุนที่มีความเกี่ยวข้องกับหน่วยต้นทุนกลุ่มหนึ่ง หรือจำนวนหนึ่ง แต่ไม่สามารถจะระบุหรือติดตามต้นทุนที่เกิดขึ้นเข้าสู่หน่วยต้นทุนอย่างใดอย่างหนึ่ง ด้วยวิธีการอย่างง่าย เช่น ต้องใช้วิธีการปันส่วนเพื่อถัวเฉลี่ยต้นทุน มากกว่าการติดตามเพื่อระบุโดยตรง เช่น ใช้วัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตสินค้า แต่ใช้ในปริมาณไม่มาก และคำนวณต้นทุนได้ยาก เช่น ค่าใช้จ่ายในการผลิตเสื้อ และ ตะปูในการผลิตเฟอร์นิเจอร์ เป็นต้น



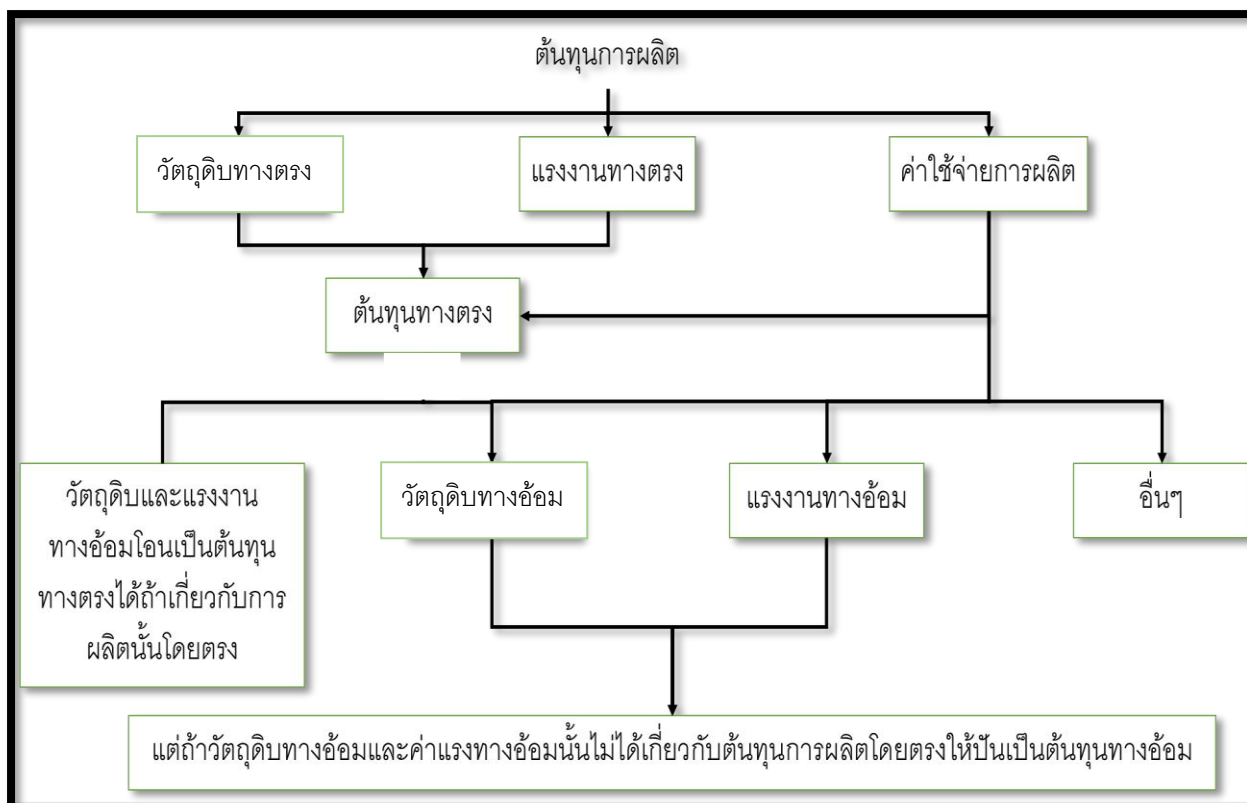
ภาพที่ 2-29 ต้นทุนทางตรง และ ต้นทุนทางอ้อม

ทิมา อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์ (2563)

ตัวอย่างต้นทุนทางอ้อม

เงินเดือนของผู้จัดการฝ่ายการผลิต บางองค์การจะคิดเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนผลิตภัณฑ์ด้วย เพราะถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในโรงงานและถ้าไม่มีผู้จัดการโรงงานดูแลประสิทธิภาพการทำงาน อาจทำให้ต้นทุนของผลิตภัณฑ์สูงกว่านี้มาก ซึ่งจะเป็นผลเสียขององค์การได้ แต่ไม่นับเป็นต้นทุนทางตรงเพราะต้นทุนนี้ไม่ได้ติดไปในตัวสินค้า เป็นต้น หากองค์การมีผลิตหลายสินค้า ต้นทุนผู้จัดการฝ่ายการผลิต อาจจะมีการโอนปันส่วนเพื่อถัวเฉลี่ยต้นทุน ให้กับหลากหลายผลิตภัณฑ์นั้น (จะมีคำอธิบายรายละเอียดในการปันส่วนต่อไป)

โดยในส่วนของ วัตถุดิบทางตรงและค่าแรงทางตรง เป็นต้นทุนทางตรง ส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต หรือ ค่าใช้จ่ายสหุ้ยการผลิตบางส่วน อาจจะเป็นค่าใช้จ่ายทางตรง เช่น ชิบ-กระดุม เป็น ค่าอุปกรณ์สหุ้ยการผลิตที่เป็นต้นทุนทางตรงของการผลิตเสื้อผ้า แต่เงินเดือนผู้บริหารปันส่วนถือเป็นต้นทุนทางอ้อม (เพราะไม่ใช่ต้นทุนที่เกิดขึ้นและแสดงให้เห็นชัดว่าในตัวสินค้านั้นโดยตรง)



ภาพที่ 2-30 แสดงรายละเอียดของต้นทุนการผลิต

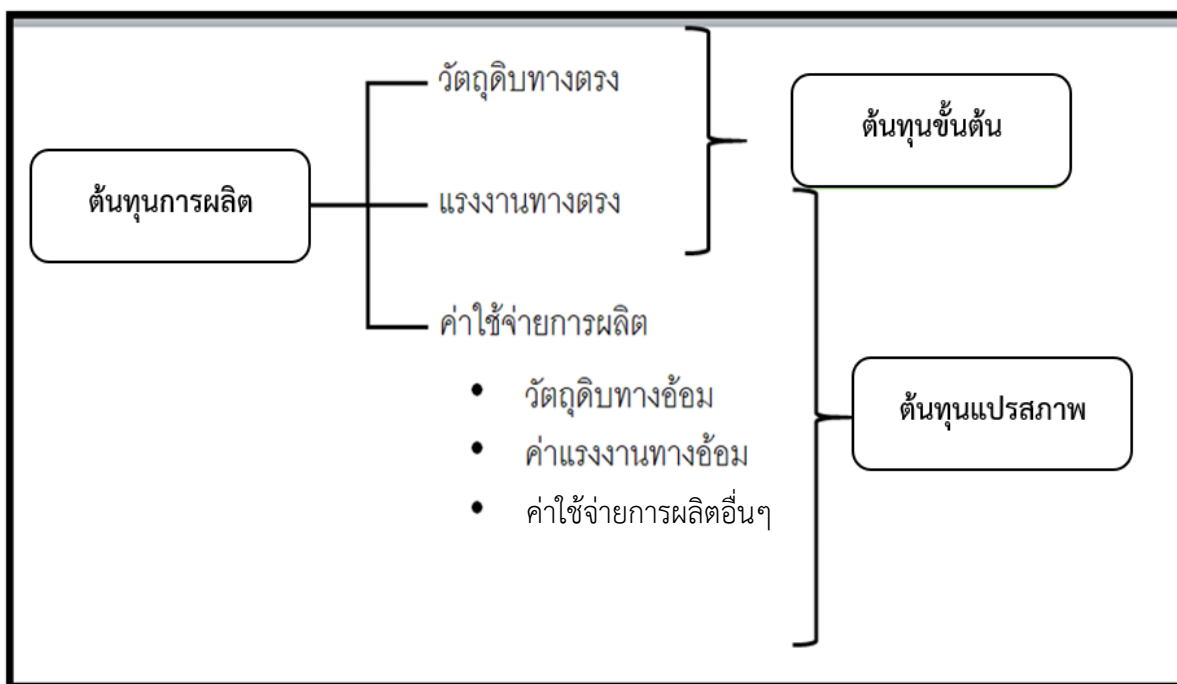
ที่มา ประยุกต์จาก ศรีสุดา อาชวานันทกุล (2563)

2.2.4. จำแนกต้นทุนเพื่อการควบคุมต้นทุน

ต้นทุนเพื่อการควบคุมต้นทุน จะแบ่งออกเป็น สองส่วน คือ (1) ต้นทุนที่ควบคุมได้ และ (2) ต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้

(1) **ต้นทุนที่ควบคุมได้ (Controllable cost)** หมายถึง ต้นทุน หรือ ค่าใช้จ่ายที่สามารถระบุหรือกำหนดได้ว่า หน่วยงานใดหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นผู้รับผิดชอบโดยตรง กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ มีอำนาจหน้าที่ หรือมีความสามารถที่จะทำให้ต้นทุนจำนวนนั้นเพิ่มขึ้น หรือลดลงจากการตัดสินใจของตน ซึ่งถ้าจะพิจารณาให้มากขึ้นก็พอที่จะสรุปได้ว่า ต้นทุนที่ควบคุมได้ในหน่วยงานหรือผู้บริหารคนใดคนหนึ่ง ก็อาจจะเป็น ต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ในอีกหน่วยงานหรือผู้บริหารอีกคนหนึ่งก็ได้ (อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์, 2563)

(2) **ต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ (Uncontrollable Cost)** หมายถึง ต้นทุน หรือค่าใช้จ่ายที่ไม่อยู่ภายใต้อำนาจหน้าที่ ที่หน่วยงานหรือผู้บริหารในระดับนั้น ๆ จะควบคุมไว้ได้ นั่นคือ ไม่สามารถที่จะกำหนดต้นทุนประเภทนี้ให้เพิ่มขึ้นหรือลดลงได้ โดยปกติต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ของผู้บริหารระดับล่างก็มักจะเกิดจากการตัดสินใจของผู้บริหารระดับสูงนั่นเอง (อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์, 2563)



ภาพที่ 2-32 การจำแนกตามความสำคัญและลักษณะของต้นทุนการผลิต
(ต้นทุนขั้นต้น และ ต้นทุนแปรสภาพ)
ที่มา เบญจมาศ อภิลิทธิ์ภิญโญ (2558)

2.2.6. จำแนกต้นทุนเพื่อการตัดสินใจ

ต้นทุนเพื่อการตัดสินใจ คือ การเลือกทางเลือกที่ดีที่สุดเพื่อการตัดสินใจ เป็นหน้าที่ที่สำคัญสำหรับนักบริหาร แต่อย่างไรก็ตาม การที่นักบริหารจะตัดสินใจได้ดี ต้องมีข้อมูลที่ถูกต้องรวดเร็ว ประกอบการตัดสินใจ ข้อมูลทางด้านต้นทุนที่เข้ามามีบทบาทในการตัดสินใจ ยังมีข้อมูลประเภทย่อย ๆ ได้อีกหลายประเภท ได้แก่ (1) ต้นทุนส่วนที่แตกต่าง (2) ต้นทุนเสียโอกาส และ (3) ต้นทุนจม

(1) **ต้นทุนส่วนที่ต่าง (Differential Cost)** หมายถึง ต้นทุนที่เกิดการเปลี่ยนแปลงไปจากการตัดสินใจเลือกกระทำอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งอาจจะเปลี่ยนแปลงในทางเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ได้ (Incremental Cost or Decremental Cost) โดยปกติต้นทุนประเภทนี้จะเกิดก็ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการปฏิบัติแบบเดิม มาเป็นวิธีการปฏิบัติแบบใหม่ เช่น ถ้าผู้บริหารกำลังทำการตัดสินใจว่าควรที่จะซื้อเครื่องจักรรุ่นใหม่เข้ามาทำการผลิตแทนเครื่องจักรเก่าที่มีอยู่หรือไม่ ทั้งนี้เครื่องจักรใหม่อาจจะต้องลงทุนสูง แต่ก็สามารถที่จะประหยัดต้นทุนผันแปรต่อหน่วยลงไปได้ ซึ่งผู้บริหารจะต้องทำการตัดสินใจโดยพิจารณาจากต้นทุนส่วนที่แตกต่างรวมสุทธิ (Net Total Differential Cost)

ต้นทุนส่วนต่าง (Differential Costs)

Ex บริษัทผลิตขวดพลาสติกเองเพื่อใช้บรรจุน้ำมันพืช ผู้บริหารกำลังจะตัดสินใจว่า ควรจะซื้อขวดจากผู้ผลิตภายนอกหรือควรผลิตเอง แผนกบัญชีได้ประมาณต้นทุนของ 2 ทางเลือกไว้ดังนี้

| รายการ | ผลิตเอง | ซื้อจากภายนอก |
|-----------------------|-----------|---------------|
| ค่าขวดพลาสติกที่ซื้อ | | 2,900,000 |
| ต้นทุนการผลิตผันแปร | 1,900,000 | |
| ต้นทุนรวมการผลิตคงที่ | 1,400,000 | 500,000 |
| รวม | 3,300,000 | 3,400,000 |

ภาพที่ 2-33 ต้นทุนส่วนต่าง

ที่มา สุปราณี ศุกระเศรณี, ศุภาพิน สุริยะ, อำนาจ รัตนสุวรรณ, และ อรรถพล ตริตนนท์, (2012)

(2) **ต้นทุนค่าเสียโอกาส (Opportunity Cost)** คือ ผลประโยชน์หรือผลตอบแทนที่กิจการจะได้รับจากการตัดสินใจเลือกทางเลือกหนึ่ง แต่จะไม่ได้รับจากอีกทางหนึ่งจากการตัดสินใจที่เลือกอีกทาง เช่น ถ้ากิจการมีเงินจำนวนหนึ่ง และต้องการนำเงินที่มีอยู่นั้นไปลงทุนทำธุรกิจ ก็จะมีโอกาสนำไปฝากธนาคาร ได้รับดอกเบี้ยปีละ 20,000 บาท ดังนั้นจึงกล่าวได้ว่าดอกเบี้ยรับปีละ 20,000 บาท คือต้นทุนค่าเสียโอกาส และมีความเสี่ยงของการประสบความสำเร็จหรือไม่สำเร็จ โดยปกติต้นทุนเสียโอกาสจะไม่มีงบบันทึกบัญชีของกิจการเพราะมิได้เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง แต่เป็นต้นทุนที่ถูกสมมติเพื่อการตัดสินใจ

(3) **ต้นทุนจม (Sunk Cost)** หมายถึง ต้นทุนจมจึงเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการตัดสินใจในอดีตเป็นต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ (Unavoidable Cost) เช่น ซื้อเครื่องจักร ทำให้มีแต่ค่าเสื่อมราคา แต่ปรากฏว่าเครื่องจักรใช้งานได้ไม่เต็มที่ จึงถือเป็นต้นทุนจม อย่างไรก็ตามไม่ว่าผู้บริหารจะทำการตัดสินใจอย่างไร ไม่มีผลกระทบต่อตัดสินใจในปัจจุบัน ต้นทุนจม เช่น ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ประจำ ค่าเช่าที่เป็นสัญญาเช่าระยะยาว เป็นต้น อย่างไรก็ตาม เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อองค์การ ผู้บริหารสามารถที่จะหาทางเลือกที่จะตัดสินใจเลือกทางเลือกที่สามารถใช้ประโยชน์จากต้นทุนจมให้ได้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้

ต้นทุนจม (Sunk Costs)

Ex บริษัทมีสินค้าที่ด้อยคุณภาพอยู่จำนวนหนึ่งซึ่งมีต้นทุนการผลิต เท่ากับ 10,000 บาท ทางเลือกในการจัดการสินค้าจำนวนนี้คือ ทางเลือกที่ 1 ขายตามสภาพที่เป็นอยู่ในราคา 6,000 บาท ทางเลือกที่ 2 เสียค่าซ่อม 5,000 บาท แล้วขายในราคา 14,000 บาท

| | ทางเลือกที่ 1 | ทางเลือกที่ 2 |
|---------------|---------------|---------------|
| ค่าขาย | 6,000 | 14,000 |
| ต้นทุนสินค้า | (10,000) | (10,000) |
| ค่าซ่อมแซม | - 0 - | (5,000) |
| กำไร (ขาดทุน) | (4,000) | (1,000) |

ภาพที่ 2-34 ต้นทุนจม

ที่มา สุปราณี ศุกระเศรณี, ศุภาพิน สุริยะ, อำนาจ รัตนสุวรรณ, และ อรรถพล ตริตนนท์, (2012)

2.3. ตัวอย่างภาพเพื่อให้เข้าใจภาพการแบ่งประเภทต้นทุน

เพื่อให้เข้าใจในการแบ่งแยกต้นทุนที่มีหลากหลายประเภทได้ดียิ่งขึ้น จึงใคร่ขอยกตัวอย่างภาพที่ 2-42 มาประกอบการอธิบาย ประเภทของต้นทุนการผลิตดังนี้

| | QUESTION 1 | | QUESTION 2 | | | | QUESTION 3 | |
|---|-------------|---------------|------------------|--------------|---------------|------------------|---------------|------------|
| | Direct Cost | Indirect Cost | PRODUCT COSTS | | | PERIOD COSTS | COST BEHAVIOR | |
| | | | Direct Materials | Direct Labor | Mfg. Overhead | Nonmfg. Expenses | Variable Cost | Fixed Cost |
| Alloy tubing used to make the bicycle frames | X | | X | | | | X | |
| Wages paid to employees who cut and weld the alloy tubing | X | | | X | | | X | |
| Factory rent | | X | | | X | | | X |
| Bicycle wheels and tires | X | | X | | | | X | |
| Miscellaneous bicycle components | | X | | | X | | X | |
| Insurance on the factory | | X | | | X | | | X |
| Insurance on the president's company car | | X | | | | X | | X |

ภาพที่ 2-35 ตัวอย่างต้นทุนจม

ที่มา Whitecotton, Libby, Phillips. (2012).

- Alloy Tubing เป็นวัตถุดิบใช้ในการผลิตโดยตรง จัดเป็น ต้นทุนทางตรง และเป็นวัตถุดิบทางตรงด้วย ดังนั้นจึงจัดเป็น ต้นทุนผันแปร เพราะ ไม่ได้ผลิตจากรยานจะไม่มีการใช้วัตถุดิบนี้
- การจ่ายเงินค่าแรงพนักงานที่จัดทำ Alloy Tubing เป็นแรงงานในการผลิตโดยตรง จัดเป็น ต้นทุนทางตรง และเป็นแรงงานทางตรงด้วย ดังนั้นจึงจัดเป็น ต้นทุนผันแปร เพราะหากไม่ได้ผลิตจากรยานจะไม่มีการใช้แรงงานพนักงานงานนี้
- การเช่าโรงงาน เป็นจัดหาสถานที่การผลิต ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกับการผลิตโดยตรง จึงถูกจัดเป็น ต้นทุนคงที่ เพราะถึงแม้จะไม่มีการผลิตแต่ค่าใช้จ่ายส่วนนี้ยังคงมีการจ่ายเป็นค่าใช้จ่ายที่ต้องจ่ายชำระอยู่ตามข้อตกลงด้านเวลาเช่น รายวัน รายเดือน หรือรายปี เป็นต้น และเป็น ต้นทุนทางอ้อม และเป็นค่าใช้จ่ายการผลิต (Manufacturing Overhead Cost) ดังนั้นจึงจัดเป็น
- ล้อและยางจากรยาน เป็นวัตถุดิบใช้ในการผลิตสินค้าโดยตรง จัดเป็น ต้นทุนทางตรง และเป็นวัตถุดิบทางตรงด้วย ดังนั้นจึงจัดเป็น ต้นทุนผันแปร เพราะไม่ได้ผลิตจากรยานจะไม่มีการใช้วัตถุดิบนี้
- ส่วนประกอบเบ็ดเตล็ดอื่น ๆ ของจากรยาน เป็นวัตถุดิบใช้ในการผลิตทางอ้อมที่จะนำมาใช้ในการผลิตตามความเหมาะสมของผู้ผลิต เช่น อุปกรณ์ตกแต่งจากรยาน ไฟหน้า ตะกร้าหนักรถและอื่น ๆ ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายการผลิต (Manufacturing Overhead Cost) และจัดเป็น ต้นทุนผันแปร เพราะวัตถุดิบนี้หากไม่มีการผลิตก็ไม่มีความจำเป็นต้องใช้วัตถุดิบนี้ในการประกอบจากรยานด้วยเช่นกัน
- ค่าประกันโรงงาน เป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตทางอ้อม ที่ไม่ได้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการผลิตโดยตรง จึงจัดเป็น ต้นทุนทางอ้อม และเป็นค่าใช้จ่ายการผลิต (Manufacturing Overhead Cost) ดังนั้นจึงจัดเป็น ต้นทุนคงที่ เพราะถึงแม้จะไม่มีการผลิตแต่ค่าใช้จ่ายส่วนนี้ยังคงมีค่าใช้จ่ายที่ต้องจ่ายชำระอยู่ตามข้อตกลงด้านเวลา เช่น รายเดือน หรือรายปี เป็นต้น
- ค่าประกันรถยนต์ประธานบริษัท เป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อม ที่ไม่ได้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการผลิต จึงจัดเป็น ต้นทุนทางอ้อม ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายอื่น ที่ไม่ได้อยู่ในค่าใช้จ่ายการผลิต (Manufacturing Overhead Cost) ดังนั้นจึงจัดเป็น ต้นทุนคงที่ เพราะถึงแม้จะไม่มีการผลิตแต่ค่าใช้จ่ายส่วนนี้ยังคงมีค่าใช้จ่ายที่ต้องจ่ายชำระอยู่ตามข้อตกลงด้านเวลา เช่น รายเดือน หรือรายปี เป็นต้น

2.4. บทสรุป

ในบทที่ 2 กล่าวถึง แนวความคิดเกี่ยวกับต้นทุน แสดงถึงแนวคิด ความหมายของ ต้นทุน(Cost) จำแนกต้นทุนในลักษณะต่างๆ 6 ลักษณะ ได้แก่ (1) ต้นทุนตามหน้าที่การทำงาน (2) ต้นทุนตามพฤติกรรม ต้นทุน (3) ต้นทุนตามสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน (4) ต้นทุนเพื่อการควบคุมต้นทุน (5) ต้นทุนตามความสำคัญ-ลักษณะของต้นทุนการผลิต และ (6) ต้นทุนเพื่อการตัดสินใจ

เป็นการจำแนกต้นทุนเพื่อการตัดสินใจ ในบทจะแสดงให้เห็นการเคลื่อนไหวของต้นทุน เช่น ภาพฉายที่แสดงให้เห็นว่า ต้นทุน (ต้นทุนการผลิต) คือ ค่าใช้จ่ายที่ได้ให้ประโยชน์ และกิจการได้ใช้ประโยชน์ หลังจากเชื่อมต่อกับ “ต้นทุนการผลิต” จะเป็น สินค้าสำเร็จรูป จากสินค้าสำเร็จรูปพร้อมที่จะขาย ในตอนจะขายจะโอนสินค้าสำเร็จรูปนี้เป็นต้นทุนขาย และต้นทุนขายนี้ จะแสดงในงบกำไรขาดทุน โดยรายการในงบกำไรขาดทุน จะแสดงรายได้จากการขาย หัก ต้นทุนขาย เป็นค่าใช้จ่ายที่ใช้หักจากรายได้จากการขาย ในงบกำไรขาดทุน ส่วนสินค้าสำเร็จรูปที่ยังไม่ได้ขาย จะเป็นสินค้าสำเร็จรูป ที่ปรากฏเป็น รายการสินทรัพย์ อยู่ในงบแสดงฐานะการเงิน ซึ่งในอนาคตเมื่อจะขายสินค้าสำเร็จรูปนี้จะโอนมาเป็นต้นทุนขายต่อไปเช่นกัน ทั้งนี้ การอธิบายได้ฉายภาพผ่านรูป เพื่อให้เข้าใจวงจรการเคลื่อนไหวได้ดียิ่งขึ้น

2.5. คำถามท้ายบท-บทที่-2

1) หากเราให้พนักงานสิบคนทำงานทั้งอาทิตย์ (Input) (เวลาทำงานรวม 400 ชั่วโมง) เพื่อผลิตสินค้ารวมกัน (Output) ได้มูลค่า 100,000 บาท ผลิตภาพ (Productivity) จะอยู่ที่เท่าไร

- ก. 250 บาท/ชั่วโมง
- ข. 250บาท/ นาที
- ค. 250 บาท /1 วัน
- ง. ถูกทุกข้อ

2) ข้อใดไม่ถูกต้อง

- ก. เมื่อ a คือ ต้นทุนคงที่ คือ ต้นทุนผันแปร X คือจำนวนหน่วย สมการรายได้ คือ $Y = a + bX$
- ข. ต้นทุน (Cost) คือ ค่าใช้จ่าย (Expense) ที่จ่ายไปในการดำเนินกิจกรรมต่างๆ และกิจการได้ใช้ประโยชน์ไปทั้งสิ้นแล้ว ต้นทุนนั้นก็จะถือเป็น “ค่าใช้จ่าย” (Expenses)
- ค. ต้นทุนงานระหว่างทำ จะแสดงในงบต้นทุนผลิต แล้ว “งานระหว่างทำ” จะแสดงเป็น ค่าใช้จ่ายในการขาย
- ง. สินค้าสำเร็จรูป เมื่อกิจการได้ขายสินค้าสำเร็จรูป ขายไปให้ลูกค้าแล้ว สินค้าสำเร็จรูปนั้นจะเปลี่ยนเป็น “ต้นทุนขาย” (Cost of Goods Sold)

3) ข้อใดต่อไปนี เกี่ยวข้องกับ “ต้นทุนตามหน้าที่การทำงาน” น้อยที่สุด

- ก. ต้นทุนการผลิต หรือ ต้นทุนผลิตภัณฑ์
- ข. ต้นทุนการเงิน
- ค. ค่าใช้จ่ายในการขาย
- ง. ค่าใช้จ่ายในการบริหาร

4) ข้อใดต่อไปนี เกี่ยวข้องกับ “ต้นทุนเพื่อการตัดสินใจ” น้อยที่สุด

- ก. ต้นทุนทางอ้อม
- ข. ต้นทุนส่วนต่าง
- ค. ต้นทุนค่าเสียโอกาส
- ง. ต้นทุนจม

5) จากรูป แสดงภาพถึง “ต้นทุน” ประเภทไหน

| ค่าแรงการผลิตกระเป๋า | |
|------------------------------|--------------------|
| จำนวนกระเป๋าที่ผลิตได้ (ตัว) | ต้นทุนค่าแรง (บาท) |
| 10 | 300 |
| 30 | 600 |
| 60 | 900 |

- ก. ต้นทุนคงที่
- ข. ต้นทุนผันแปร
- ค. ต้นทุนผสม
- ง. ต้นทุนทางอ้อม

6) ต่อไปนี้คืออะไรคือ ต้นทุนคงที่ของการผลิต คุกกี้ 1 กล่อง

- ก. ต้นทุนค่า กล่อง
- ข. ต้นทุนฉลาก
- ค. เครื่องอบคุกกี้
- ง. ต้นทุน ค่าแป้ง และ น้ำตาล

7) ข้อใดต่อไปนี้เป็นถูกต้อง

- ก. ต้นทุนค่าไฟฟ้า เป็นต้นทุนคงที่ทุกกรณี
- ข. ต้นทุนค่าไฟฟ้า เป็นต้นทุนผันแปรทุกกรณี
- ค. ถูกทั้งข้อ ก. และ ข.
- ง. ไม่มีข้อใดถูก

8) การจ่ายค่าแรงรายวันขั้นต่ำ และมีจ่ายค่าแรงจูงใจ เป็นรายชิ้นเมื่อคนงานผลิตได้เกิน 50 ชิ้น/วัน เป็นต้นทุนประเภทไหน และมีประโยชน์อย่างไร

- ก. ต้นทุนคงที่ (โรงงาน ทราบดีว่าจ่ายประจำของตนเอง ทำให้ควบคุมต้นทุนได้ง่าย)
- ข. ต้นทุนผันแปร (แม้ว่าจะมีบางส่วนจ่ายประจำ แต่ในส่วนของแรงจูงใจ จะผันแปร ทำให้โดยรวมเป็นต้นทุนผันแปร มีประโยชน์ คือจูงใจ ให้คนงาน มีกำลังใจที่มีรายได้ในส่วนหนึ่งของแรงจูงใจด้วย)
- ค. ต้นทุนผสม หรือ ค่าใช้จ่ายแบบผสม (เพื่อให้คนงานมั่นใจว่า ต่อวัน จะได้รับรายได้ขั้นต่ำเท่านี้)
- ง. ถูกทุกข้อ

9) ข้อใดไม่ถูกต้อง

- ก. สินค้าสำเร็จรูปพร้อมที่จะขาย ในตอนจะขายจะโอนสินค้าสำเร็จรูปนี้เป็นต้นทุนขาย และต้นทุนขายนี้ จะแสดงในงบกำไรขาดทุน
- ข. สินค้าสำเร็จรูป เมื่อกิจการยังไม่ได้ขาย จะแสดงรายการเป็นสินค้าสำเร็จรูป แสดงใน งบกำไรขาดทุน
- ค. ธุรกิจแบบซื้อมาขายไป ต้นทุนสินค้าที่ซื้อมาเพื่อขาย บวกค่าขนส่ง ถือเป็น ต้นทุนขาย จะแสดงในงบกำไรขาดทุน
- ง. ค่าใช้จ่ายในการขาย ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการผลิต

10) ข้อใดไม่ถูกต้อง

- ก. ต้นทุนการผลิต เรียกอีกชื่อว่า ต้นทุนผลิตภัณฑ์ เพราะในกระบวนการผลิต ต้นทุนที่เป็นต้นทุนการผลิตจะเป็นส่วนของผลิตภัณฑ์นั้นๆ
- ข. งานระหว่างทำ แสดงเป็น ต้นทุนขาย ในงบกำไรขาดทุน
- ค. ถูก ทั้งข้อ ก และ ข้อ ข
- ง. ไม่ถูกทั้งข้อ ก และ ข้อ ข

ตอนที่ 2 การวางแผนเพื่อการตัดสินใจ

| | |
|---|-----|
| บทที่ 3 การบัญชีต้นทุน และการคำนวณต้นทุนการผลิต | 75 |
| บทที่ 4 ระบบต้นทุน 3 ระบบ และต้นทุนแบบดั้งเดิมและต้นทุนฐานกิจกรรม | 95 |
| บทที่ 5 ต้นทุนบัญชีมาตรฐานและการวิเคราะห์ผลต่างเพื่อการบริหาร | 126 |

บทที่ 3

การบัญชีต้นทุน และการคำนวณต้นทุนการผลิต

- 3.1. บทนำ
 - 3.1.1. ความหมายการบัญชีต้นทุน
 - 3.1.2. ลักษณะธุรกิจที่แตกต่างกัน กับ การบันทึกบัญชี
- 3.2. ระบบต้นทุน
 - 3.2.1. ระบบต้นทุนงานสั่งทำ
 - 3.2.2. ระบบต้นทุนช่วงที่ต่อเนื่อง
- 3.3. การคำนวณต้นทุนการผลิต
 - 3.3.1. การคำนวณต้นทุนการผลิต
 - 3.3.2. งบต้นทุนการผลิต
- 3.4. บทสรุป
- 3.5. คำถามท้ายบท

วัตถุประสงค์ของบทเรียน:

1. เพื่ออธิบายความหมายของการบัญชีต้นทุน
2. เพื่อศึกษาถึงการบันทึกบัญชีต้นทุนของลักษณะธุรกิจที่แตกต่างกัน
3. เพื่อศึกษาระบบต้นทุนการผลิต
4. เพื่อศึกษาการคำนวณต้นทุนการผลิต
5. เพื่อสามารถจัดทำงบต้นทุนการผลิต

3.1. บทนำ

3.1.1. ความหมายการบัญชีต้นทุน

การบัญชีต้นทุน (Cost Accounting) จัดเป็นวิธีการทางบัญชีที่ทำหน้าที่รวบรวมข้อมูลทางด้านต้นทุนของธุรกิจทั้งประเภทงานผลิตและงานบริการ (เช่น โรงแรม โรงพยาบาล โรงเรียน มหาวิทยาลัย ธนาคารฯ) ที่ปัจจุบันนำเรื่องบัญชีต้นทุนมาประยุกต์ใช้มากขึ้น มีวัตถุประสงค์พื้นฐานในการจัดทำรายงานทางการเงินตลอดจนวิเคราะห์และจำแนกข้อมูลเพื่อใช้ในการบริหารต้นทุน (Cost Management) ตามความต้องการของผู้บริหาร (อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์, 2563)

บัญชีต้นทุน ทำให้ผู้บริหารมีข้อมูลที่จำเป็นสำหรับดำเนินธุรกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ เพราะบัญชีต้นทุนทำให้เข้าใจโครงสร้างของต้นทุน ดังนั้นจึงสามารถใช้หลักการของบัญชีต้นทุนในการวิเคราะห์ผลการดำเนินงานเพื่อหาแนวทางการลดต้นทุนได้ เช่นจากการรวบรวมทำให้วิเคราะห์หาปัญหาของต้นทุนสูง โดยไม่ว่าต้นทุนเหล่านั้นจะเกิดขึ้นอย่างไร และใครเป็นผู้ทำให้เกิดขึ้น นอกจากนี้ข้อมูลทางบัญชีต้นทุนยังช่วยให้ผู้บริหารได้ทราบถึงความผิดพลาดหรือจุดบกพร่องในการดำเนินธุรกิจ เพื่อหาทางกำหนดวิธีการปฏิบัติเพื่อแก้ไขเหตุการณ์ที่ไม่พึงประสงค์ได้อย่างทันที่ ตัวอย่างเช่น การประมาณการต้นทุน ทำการคาดการณ์ค่าใช้จ่ายสำหรับการดำเนินงานในอนาคต รวมทั้งหาเทคนิคการควบคุมปริมาณต้นทุนรายจ่าย ทำให้สามารถควบคุมต้นทุนต่างๆได้ ตามแนวทางการจัดการ หรือที่เรียกว่า “Cost Management” และผลของการมีฐานข้อมูลต้นทุนที่มีประสิทธิภาพจะทำให้ผู้บริหารระดับสูง ใช้ฐานข้อมูลเป็นเครื่องมือในการ วิเคราะห์ปัญหาเพื่อตัดสินใจ (Decision Making) ได้

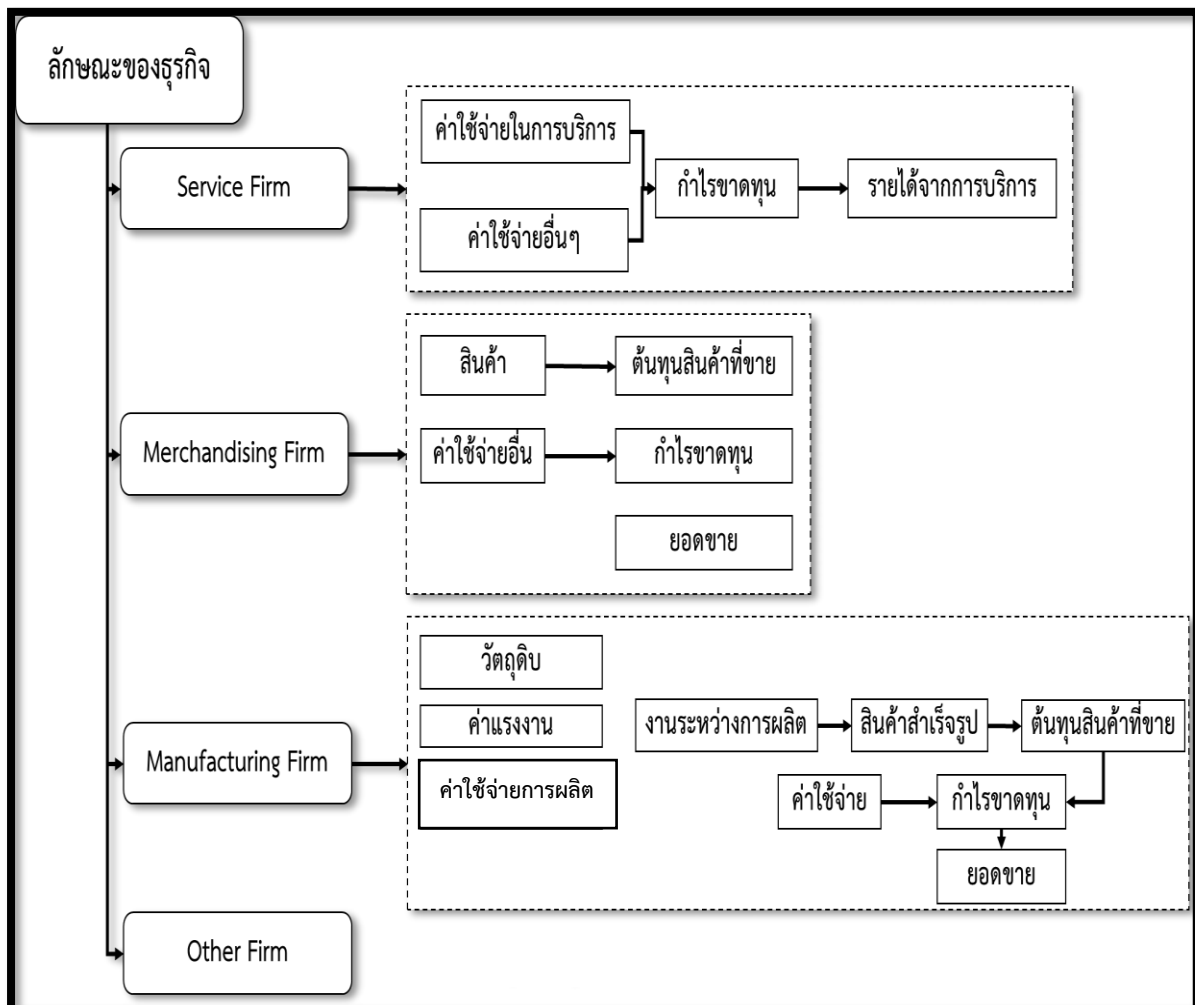
วัตถุประสงค์ที่สำคัญของข้อมูลทางบัญชีต้นทุน อาทิเช่น

1. เพื่อให้ทราบถึงต้นทุนการผลิต ตลอดจนต้นทุนขาย (Cost of goods sold) ที่จะนำไปหักออกจากรายได้ในงบกำไรขาดทุน เพื่อช่วยให้ผู้บริหารทราบผลการดำเนินงานของกิจการว่ามีผลกำไรหรือขาดทุน
2. เพื่อใช้ในการตีราคาสินค้าคงเหลือ (Inventory Evaluation) ในธุรกิจอุตสาหกรรม สินค้าคงเหลือที่จะปรากฏในงบแสดงฐานะการเงินจะประกอบด้วย วัตถุดิบ งานระหว่างผลิต และสินค้าสำเร็จรูป ทำให้งบการเงินมีความถูกต้อง
3. เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับการตัดสินใจวางแผนและควบคุม (Planning and Control) ซึ่งจะช่วยให้ผู้บริหารสามารถดำเนินธุรกิจไปอย่างมีแบบแผน และบรรลุเป้าหมายตามความต้องการของธุรกิจ
4. ใช้ข้อมูลจากฐานต้นทุนการผลิต เป็นเครื่องมือในการวิเคราะห์ปัญหาที่ต้องการแก้ไขอยู่ตลอดเวลา และนำข้อมูลดังกล่าวมาประกอบเพื่อการตัดสินใจ (Decision Making) เช่น การตัดสินใจว่าจะเพิ่มกำลังการผลิต หรือ จ่ายงานผลิตภายนอก เป็นต้น

3.1.2. ลักษณะธุรกิจที่แตกต่างกัน กับ การบันทึกบัญชี

ธุรกิจการค้า หมายถึง หน่วยงานที่ตั้งขึ้นมาเพื่อประกอบกิจกรรมทางธุรกิจ โดยใช้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดให้เกิดประโยชน์มากที่สุด แบ่งออกตามกิจกรรมในการประกอบธุรกิจ มีลักษณะการดำเนินการ 3 ประเภท คือ

- (1) ธุรกิจให้บริการ
- (2) ธุรกิจซื้อขายสินค้า
- (3) ธุรกิจผลิตสินค้าเพื่อจำหน่าย



ภาพที่ 3-1 ลักษณะธุรกิจกับความเกี่ยวข้องกับบัญชี

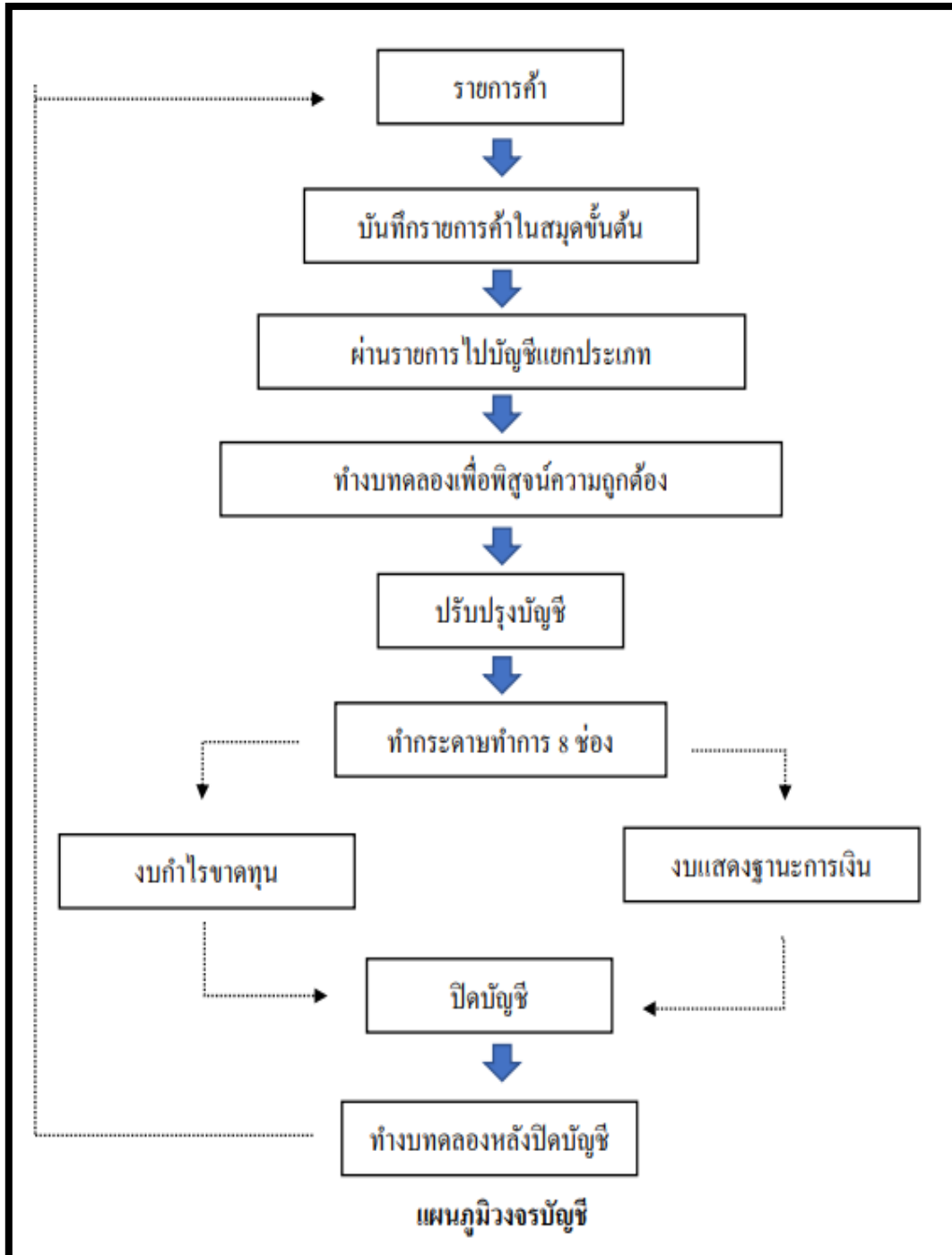
ที่มา ประยุกต์จาก อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์ (2563)

(1) ธุรกิจให้บริการ (Service Business) ธุรกิจประเภทนี้เน้นการให้บริการ ไม่ได้จำหน่ายสินค้า เป็นธุรกิจที่ดำเนินกิจกรรมในลักษณะที่ให้ผลประโยชน์ หรือเป็นการสร้างความพึงพอใจ เพื่อตอบสนองความต้องการของลูกค้า เช่น กิจการธนาคาร ธุรกิจโรงแรม ร้านอาหาร ร้านเสริมสวย กิจการประกันภัย ร้านซักรีด สำนักงานจัดหางาน กิจการรับทำบัญชี เป็นต้น ธุรกิจบริการมีหน้าที่ให้บริการแก่ลูกค้า ส่วนลูกค้าได้ใช้ประโยชน์จากบริการ รายได้ของกิจการคือรายได้จากการให้บริการ ส่วนค่าใช้จ่ายคือต้นทุนในการให้บริการ และค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน สำหรับด้านผู้ซื้อบริการสามารถจ่ายชำระเงินค่าบริการ หรือหากยังไม่ชำระเงินอาจจะขอสินเชื่อได้ โดยลูกค้าจะมีฐานะเป็นลูกหนี้ของกิจการ กระบวนการจัดทำบัญชีของธุรกิจบริการไม่ยุ่งยากซับซ้อน เนื่องจากไม่มีรายการเกี่ยวกับสินค้าเข้ามาเกี่ยวข้อง วงจรบัญชีของธุรกิจบริการ คือขั้นตอนของ

การทำบัญชีทั้งหมด ซึ่งประกอบไปด้วย การวิเคราะห์รายการค้า ซึ่งเป็นขั้นตอนแรกและเป็นขั้นตอนที่สำคัญมาก คือการวิเคราะห์รายการค้าที่เกิดขึ้นในกิจการ ที่ว่ารายการค้าที่เกิดขึ้นนั้นจะส่งผลให้ สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้เจ้าของกิจการเปลี่ยนแปลงอย่างไร รวมถึงการบันทึกรายการลงในสมุดบัญชีขั้นต้น หรือ สมุดรายวัน จากนั้นจึงนำผลการวิเคราะห์รายการค้ามาทำการบันทึกลงในสมุดบัญชีขั้นต้นหรือสมุดรายวันอีกครั้ง ขั้นตอนการจัดการวงจรบัญชีขั้นต้น เป็นการจดผ่านรายการจากสมุดบัญชีขั้นต้นหรือสมุดรายวันไปยังสมุดบัญชีขั้นปลายหรือสมุดบัญชีแยกประเภท รวมถึงการปรับปรุงบัญชีในวันสิ้นงวดและเมื่อถึงวันสิ้นงวดบัญชีของกิจการ ทั้งนี้กระบวนการตั้งแต่การดำเนินการทำให้บริการจนถึงการรับชำระเงินจากการให้บริการนั้น จากลูกค้า เรียกว่า วงจรการดำเนินงาน (Operating Cycle) (สมชาย สุภัทรกุล และมนวิภา ผดุงสิทธิ์, 2559)

ลำดับขั้นตอนการปฏิบัติงานบัญชีตามวงจรบัญชีมีดังนี้

1. การวิเคราะห์รายการค้า (Business Transaction Analysis)
2. การบันทึกรายการในสมุดบัญชีขั้นต้น (Book of Original Entry)
3. การผ่านรายการจากสมุดบัญชีขั้นต้นไปยังสมุดบัญชีขั้นปลาย (Ledger)
4. การปรับปรุงรายการ (Adjusting Entry)
5. การจัดทำงบการเงิน (Preparing Financial Statement)
6. การปิดบัญชี (Closing Entry)



ภาพที่ 3-2 แผนภูมิมิวจรบัญชีธุรกิจการให้บริการ

ที่มา สมชาย สุภัทรกุล และมนวิภา ผดุงสิทธิ์, 2559

(2) ธุรกิจซื้อขายสินค้าหรือธุรกิจซื้อมาขายไปหรือธุรกิจพาณิชย์กรรม (Merchandising Business)

ธุรกิจประเภทนี้ จะซื้อสินค้าสำเร็จรูปจากผู้ผลิต หรือโรงงานอุตสาหกรรมเพื่อจัดจำหน่าย ทำให้โดยทั่วไปมักเรียกว่า ธุรกิจซื้อมาขายไป ได้แก่

- ธุรกิจค้าปลีกประเภทห้างสรรพสินค้าขนาดใหญ่ เช่น “โรบินสัน” (Robinson)
- ห้างค้าส่งขนาดใหญ่ที่ขายสินค้าอุปโภคบริโภค เช่น บริษัท สยามแม็คโคร จำกัด (มหาชน) ซึ่งดำเนินธุรกิจศูนย์จำหน่ายสินค้าระบบสมาชิก แบบชำระเงินสดและบริการตนเองภายใต้ชื่อ “แม็คโคร” (Makro)
- ธุรกิจค้าปลีกในรูปแบบไฮเปอร์มาร์เก็ต หรือซูเปอร์เซ็นเตอร์ หรือธุรกิจค้าปลีกสมัยใหม่ ภายใต้ชื่อ “เทสโก้โลตัส” (Tesco Lotus) บริษัท บิ๊กซี ซูเปอร์เซ็นเตอร์ จำกัด (มหาชน) “บิ๊กซี” (Big C)
- ประเภทร้านค้าสะดวกซื้อภายใต้ชื่อ “เซเว่น อีเลฟเว่น” (7-Eleven) แฟมิลีมาร์ท Lotus Express เป็นต้น
- ห้างที่ขายสินค้าเฉพาะกลุ่มเป้าหมาย เช่น บริษัท โฮม โปรดักส์ เซ็นเตอร์ จำกัด (มหาชน) ก็เป็นอีกตัวอย่างหนึ่งของธุรกิจขายสินค้า โดยจำหน่ายสินค้าหลากหลายที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้าง ต่อเติม ซ่อมแซม อาคาร บ้านและที่อยู่อาศัยแบบครบวงจรภายใต้ชื่อ “โฮมโปร” (HomePro) บริษัท ออฟฟิศเมท จำกัด (มหาชน) ซึ่งประกอบธุรกิจหลักในการจำหน่ายเครื่องเขียน อุปกรณ์สำนักงานและเฟอร์นิเจอร์สำนักงานผ่านระบบแค็ตตาล็อก
- ตัวแทนจำหน่ายสินค้าอุปโภคบริโภคต่างๆ เช่น บริษัท สหพัฒนพิบูลย์ จำกัด (มหาชน) (เครือสหพัฒน์) ซึ่งดำเนินธุรกิจขายสินค้า โดยเป็นหลากหลายแบรนด์ อาทิ บะหมี่ เส้นหมี่ โจ๊ก และข้าวต้มกึ่งสำเร็จรูป “มามา” (Mama) ผงซักฟอก “เปา” (Pao) ผลิตภัณฑ์สำหรับเด็ก “โคโดโม” (Kodomo) ยาสีฟัน “ซิสเต็มมา” (Systema) เป็นต้น
- ร้านค้าจำหน่ายสินค้าต่างๆ เช่น ร้านขายเสื้อผ้าสำเร็จรูป ร้านขายของชำ ร้านขายเฟอร์นิเจอร์ ร้านขายหนังสือ เป็นต้น

ธุรกิจซื้อมาขายไป จะมีกระบวนการเริ่มจากซื้อสินค้าจากผู้ผลิตมาขาย อาจจะเป็นการซื้อสินค้าเป็นเงินสดหรือซื้อสินค้าเป็นเงินเชื่อ หากซื้อสินค้าเป็นเงินเชื่อ จะมีเจ้าหนี้การค้าเกิดขึ้น ซึ่งต้องจ่ายชำระหนี้ในอนาคต และบ่อยครั้งการซื้อขายอาจมีข้อตกลงว่า หากชำระหนี้ภายในระยะเวลาที่กำหนดจะได้รับส่วนลดจากการซื้อ และในการซื้อสินค้า หากภายหลังสินค้าชำรุดหรือคุณภาพไม่ตรงกับที่สั่งซื้อ ผู้ซื้อสามารถส่งคืนสินค้าให้ผู้ผลิตได้

ในขั้นตอนของสินค้าคงเหลือ ประกอบด้วยเฉพาะสินค้าสำเร็จรูปเป็นสำคัญ ต้นทุนของสินค้าสำเร็จรูปจึงรวมต้นทุนในการซื้อซึ่งประกอบด้วยราคาซื้อ อากรขาเข้า และภาษีอื่น รวมทั้งค่าขนส่ง เป็นต้น ต้นทุนอื่น ๆ เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาซึ่งสินค้าสำเร็จรูป กล่าวคือ ราคาทุนของสินค้าสำเร็จรูปรวมต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นจนทำให้สินค้าสำเร็จรูปอยู่ในสถานที่และในสภาพที่พร้อมจะขายให้แก่ลูกค้า

ตัวอย่าง บริษัท แป๊ะ คำขาย จำกัด เป็นร้านขายเสื้อผ้านำเข้าจากอังกฤษ ซื้อเสื้อผ้าจากบริษัทผู้ผลิต เมื่อวันที่ 9 เมษายน 25XX จำนวน 200 ตัว ราคาตัวละ 3,000 บาท รวมเป็นเงิน 600,000 บาท โดยได้รับส่วนลดการค้า (Trade Discount) เท่ากับ 20,000 บาท แต่บริษัทต้องจ่ายค่าขนส่งเข้า (Freight-in) เท่ากับ 6,000 บาทและค่าอากรนำเข้า 24,000 บาท

ราคาทุนของสินค้าที่ซื้อและต้นทุนในการซื้อคำนวณได้ดังนี้

| | | |
|-------------------------|-----------------|-----|
| ราคาซื้อ | 600,000 | บาท |
| หัก ส่วนลดการค้า | <u>(20,000)</u> | บาท |
| ราคาซื้อสุทธิ | 580,000 | บาท |
| ค่าขนส่งเข้า | 6,000 | บาท |
| ค่าอากรนำเข้า | <u>24,000</u> | บาท |
| ราคาทุนของสินค้าที่ซื้อ | <u>610,000</u> | บาท |

ภาพที่ 3-3 ตัวอย่างงบการเงินแสดงราคาต้นทุนสินค้าที่ซื้อของธุรกิจซื้อขายสินค้า
ที่มา ประยุกต์ข้อมูลจากเนื้อหาเพื่อความเข้าใจ

| | |
|--|--------------|
| ซื้อระหว่างงวด (Purchases) | XXX |
| ค่าขนส่งเข้า (Freight-in) | XXX |
| ค่าอากรนำเข้า | XXX |
| ส่งคืน (Purchase Return) | (XXX) |
| ส่วนลดการค้าซื้อ (Purchase Discount) | <u>(XXX)</u> |
| ซื้อสุทธิ (Net Purchases) | <u>XXX</u> |
| สินค้าที่มีไว้เพื่อขาย (Goods Available for Sales) | XXX |
| หัก สินค้าคงเหลือสิ้นงวด (Ending Inventory) | <u>(XXX)</u> |
| ต้นทุนสินค้าที่ขาย (Cost of Goods Sold) | <u>XXX</u> |

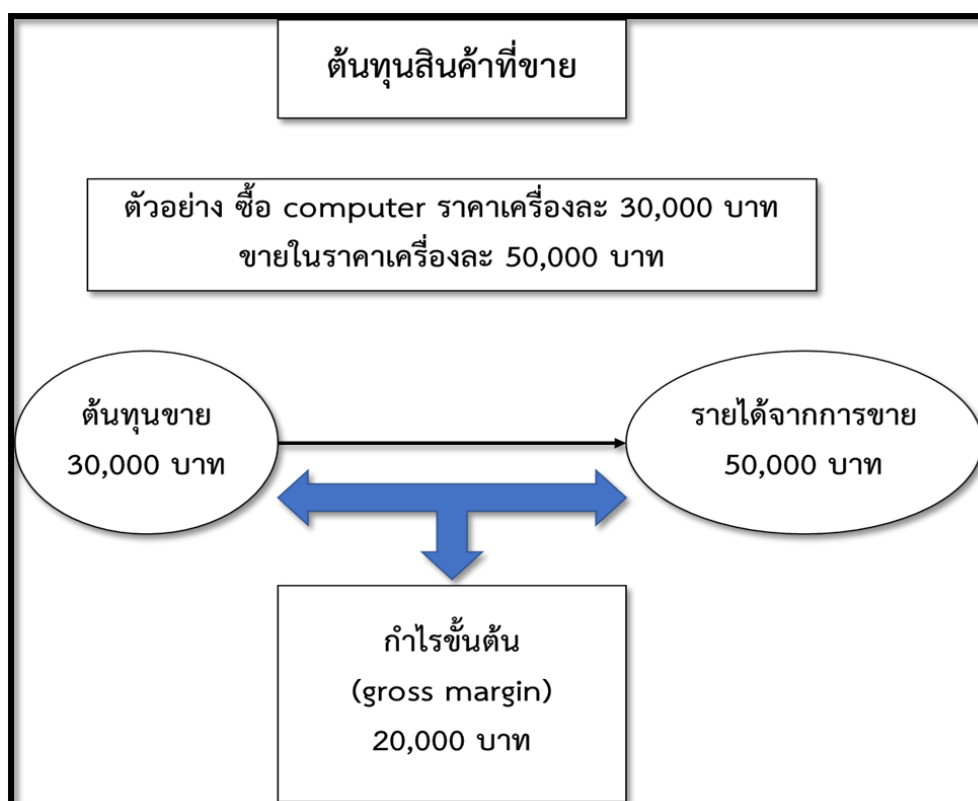
ภาพที่ 3-4 แนวคิดสินค้าคงเหลือ-ต้นทุนสินค้าที่ขายกับธุรกิจซื้อมาขายไป
ที่มา ประยุกต์ข้อมูลจากเนื้อหาเพื่อความเข้าใจ

| บริษัท แป๊ะ คำขาย จำกัด งบกำไรขาดทุน สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25XX | |
|--|------------|
| หน่วย : บาท | |
| ยอดขาย | 600 |
| หัก ต้นทุนขาย | 460 |
| สินค้าสำเร็จรูปต้นงวด | 80 |
| ซื้อสุทธิ | 500 |
| สินค้าที่มีเพื่อขาย | 580 |
| สินค้าสำเร็จรูปปลายงวด | 120 |
| ต้นทุนขาย | 460 |
| กำไรขั้นต้น | <u>140</u> |
| ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร | 80 |
| กำไรจากการดำเนินงาน | <u>60</u> |

ภาพที่ 3-5 แนวคิดงบกำไรขาดทุน กับ ธุรกิจซื้อมาขายไป

ที่มา ประยุกต์ข้อมูลจากเนื้อหาเพื่อความเข้าใจ

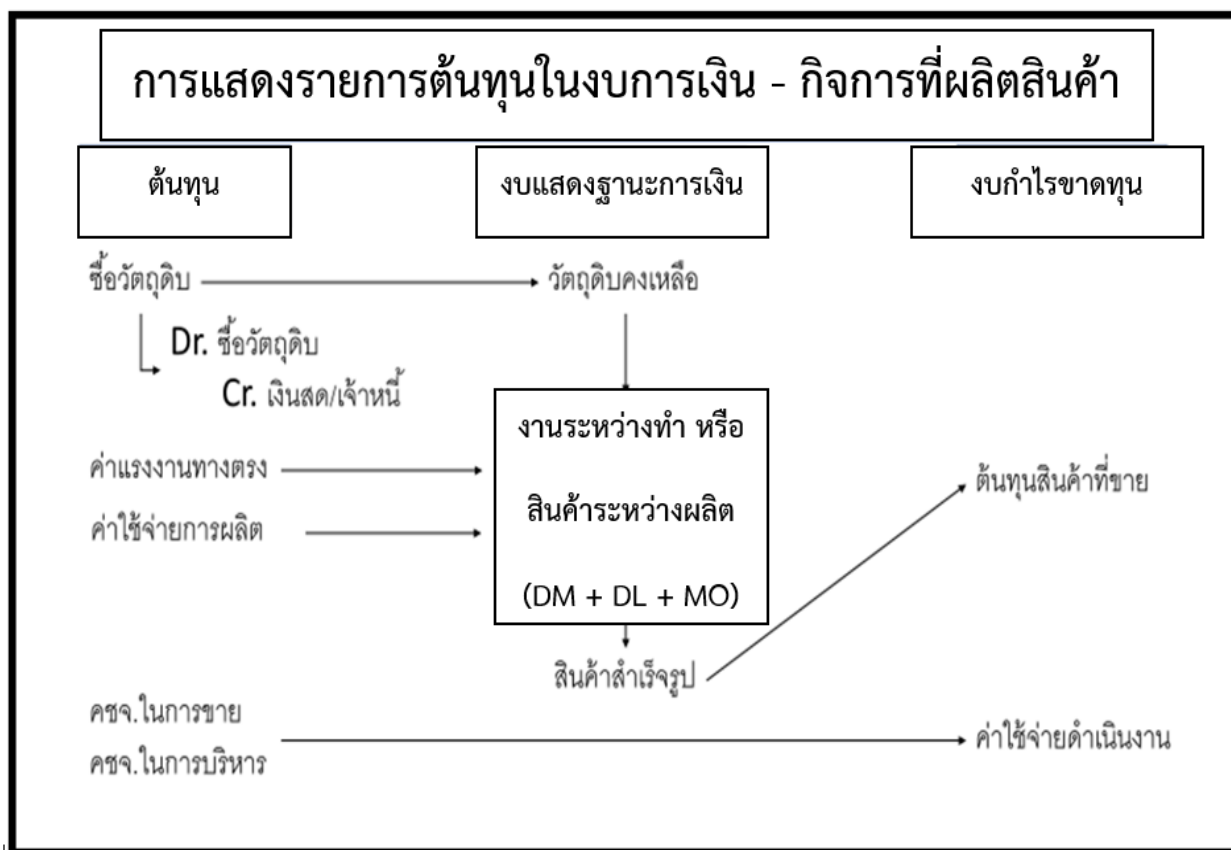
สำหรับการขายสินค้าให้กับลูกค้า ผู้ขายจะได้รายได้ของกิจการเป็นรายได้จากการขายสินค้า และมีค่าใช้จ่าย คือ ต้นทุนสินค้าที่ขาย และค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน โดยวิธีการขาย มีขายได้ทั้งเป็นการขายสินค้าเป็นเงินสด หรือขายสินค้าเป็นเงินเชื่อ การขายสินค้าเป็นเงินเชื่อจะมีลูกหนี้การค้าเกิดขึ้น และต้องชำระหนี้ในภายหลัง ผู้ขายมักจะกำหนดเงื่อนไขในการชำระหนี้โดยการให้ส่วนลดจากการขาย และหากสินค้าชำรุดหรือคุณภาพไม่ตรงกับที่ซื้อ ลูกค้าจะส่งคืนสินค้าให้ผู้ขาย ผู้ขายเรียกว่าการรับคืนสินค้า



ภาพที่ 3-6 ตัวอย่างแสดงแนวคิดต้นทุนสินค้าที่ขาย-ธุรกิจซื้อขายสินค้า
ที่มา [https://www.thailandaccount.com/\(2564\)](https://www.thailandaccount.com/(2564))

(3) **ธุรกิจอุตสาหกรรม (Manufacturing Business)** เป็นกิจการที่ทำการผลิตสินค้าสำเร็จรูปเพื่อจำหน่าย ได้แก่ โรงงานผลิตรถยนต์ โรงงานผลิตคอมพิวเตอร์ โรงงานผลิตอาหารสำเร็จรูป โรงงานโรงงานผลิตเสื้อผ้า โรงงานผลิตน้ำตาล เป็นต้น

กิจการอุตสาหกรรม คือ กิจการที่ซื้อวัตถุดิบแล้วนำมาผลิตตามกรรมวิธีหรือกระบวนการผลิตออกมาเป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อจัดจำหน่าย กิจการที่ผลิตเพื่อขายหรือรับจ้างผลิต จำเป็นต้องมีการจัดทำบัญชี “งบต้นทุนการผลิต” ที่สามารถคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์ เพื่อนำข้อมูลไปใช้ในวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ซึ่งวิธีการบัญชี ในการคำนวณหาต้นทุนผลิตภัณฑ์ จะต้องมีความสัมพันธ์กันกับบัญชีการเงิน เริ่มต้นจากผู้ผลิตซื้อวัตถุดิบ จากผู้จำหน่ายวัตถุดิบนำมาผ่านกระบวนการผลิต มีการจ้างแรงงานเข้ามาในกระบวนการผลิต และใช้วัสดุ/ค่าใช้จ่ายในการผลิตป้อนเข้าสู่กระบวนการผลิตจนเป็นสินค้าสำเร็จรูป แล้วนำไปจำหน่ายให้แก่ลูกค้าต่อไป รายได้ของธุรกิจอุตสาหกรรม คือ รายได้จากการขายสินค้า และค่าใช้จ่าย คือ ต้นทุนขาย ซึ่งมาจากต้นทุนการผลิตสินค้าสำเร็จรูป กระบวนการตั้งแต่ การซื้อวัตถุดิบ ดำเนินการผลิตโดยใช้แรงงานและค่าใช้จ่ายในการผลิต สำหรับธุรกิจผลิตสินค้า จนเป็นสินค้าสำเร็จรูป และมีการจำหน่ายสินค้านั้น รวมถึงมีการรับชำระเงินจากการขายสินค้าจากลูกค้า เรียกว่า วงจรการดำเนินงาน (Operating Cycle) (สมชาย สุภัทรกุล และมนวิภา ผดุงสิทธิ์, 2559)



ภาพที่ 3-7 การแสดงรายการต้นทุนในงบการเงิน-กิจการที่ผลิตสินค้า

ที่มา <https://www.thailandaccount.com/>

3.2. ระบบต้นทุน

การบัญชีต้นทุนเป็นระบบบัญชีที่รวบรวม บันทึกรายงาน ต้นทุนของสินค้าและผลิตภัณฑ์ รวมทั้งบริการ ในการดำเนินงานจะมีการสะสมต้นทุนที่เกิดขึ้น ซึ่งขึ้นอยู่กับรูปแบบการผลิตที่มีอยู่ 2 ลักษณะใหญ่ๆ คือ ระบบต้นทุนงานสั่งทำ และ ระบบบัญชีต้นทุนช่วง

3.2.1. ระบบบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ (Job Order Costing System)



เป็นระบบบัญชีที่สะสมต้นทุนการผลิตที่เกิดขึ้นตามงาน (Job) เฉพาะอย่าง หรือ ตามงานที่ถูกคำสั่งทำ โดยเฉพาะการบันทึกต้นทุน จะเป็นเฉพาะงาน และสรุปต้นทุนเมื่องานนั้นๆผลิตเสร็จ ธุรกิจที่เหมาะสมกับการใช้ระบบบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ ได้แก่ ธุรกิจรับเหมาก่อสร้าง ธุรกิจตกแต่งภายใน ธุรกิจรับทำของชำร่วย ธุรกิจตัดเสื้อผ้า ธุรกิจโฆษณา เป็นต้น

3.2.2. ระบบต้นทุนช่วงที่ต่อเนื่อง (Process Costing System)

ระบบต้นทุนช่วงการผลิต หรือระบบต้นทุนทุกตอน หรือระบบต้นทุนช่วง เป็นระบบบัญชีที่สะสมต้นทุน ที่เกิดขึ้นตามกระบวนการผลิต (Process)

จากกระบวนการการผลิต (Process) จึงทำให้ บางครั้ง เรียก บัญชีต้นทุนผลิต ว่า “Process Costing” (Whitecotton, Libby, Phillips. (2012)) ซึ่งมักจะใช้ในโรงงาน ที่มีระบบการผลิตเป็นมาตรฐาน หรือระบบการผลิตที่มีความมีความต่อเนื่อง ผลผลิตมีความเหมือนกัน เช่น บริษัท Coca-Cola เป็นต้น

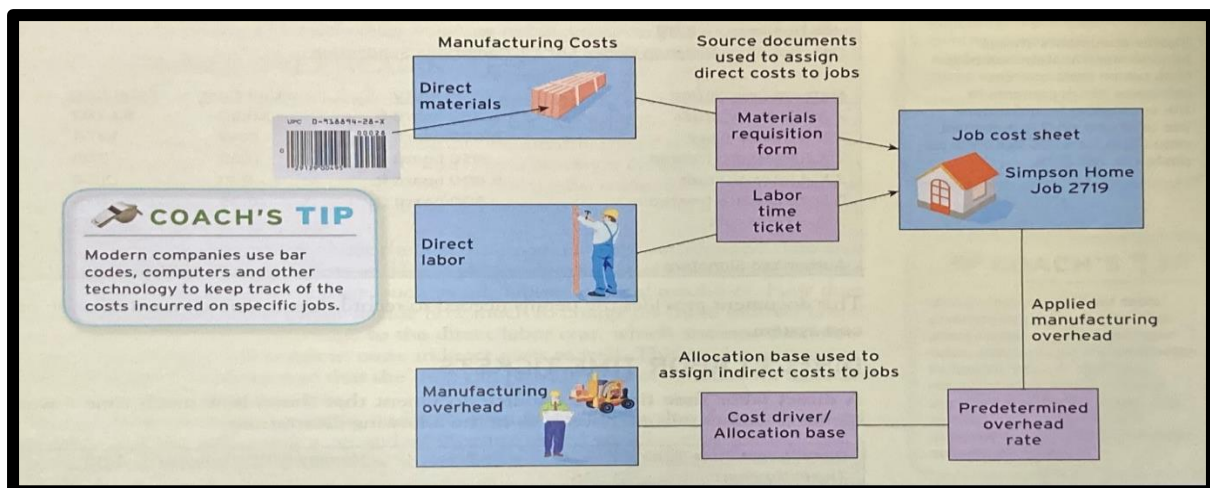
เพื่อให้เข้าใจง่ายขึ้น จึงขอแนะนำแนวคิด “Process Costing”
ด้วยภาพที่ 3-8 3-9 3-10 และ 3-11

| | Job Order Costing | Process Costing |
|------------------------|--|---|
| Type of product | Unique products and services, such as a custom-built ship  | Homogeneous products and services, such as cans of soft drinks.  |
| Manufacturing approach | Customized to the needs of the customer or client | Mass-produced using a series of standardized processes |
| Cost accumulation | Costs accumulated by job or customer | Costs accumulated by process |
| Major cost report | Job cost sheet for each unique unit, customer, or job | Production report for each major production process |

ภาพที่ 3-8 การเปรียบเทียบระหว่าง “Job Order Costing และ Processing Costing”

ที่มา Whitecotton, Libby, Phillips (2012)

ภาพที่ 3-8 กล่าวถึง การเปรียบเทียบระหว่าง Job Order Costing และ Processing Costing โดยต้นทุนสะสมของ Job Order Costing จะสะสมเป็นงานๆ และ ส่วน Process Costing เป็นการผลิตสินค้าที่มีรูปแบบเหมือนกัน และต้นทุนจะสะสมไปตามกระบวนการผลิตแต่ละขั้นตอน



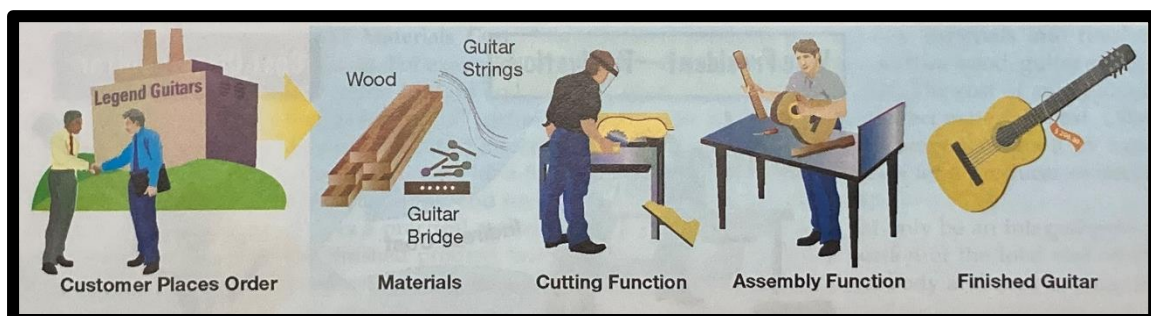
ภาพที่ 3-9 แนวคิด “Process Costing” 2

ที่มา Whitecotton, Libby, Phillips (2012)

ภาพที่ 3-9 กล่าวถึง ต้นทุนการผลิต จะประกอบด้วย ต้นทุน 3 ส่วนใหญ่ได้แก่ ต้นทุนวัตถุดิบ ต้นทุนแรงงาน และ ค่าใช้จ่ายการผลิต ในส่วนของค่าใช้จ่ายการผลิตจะมีระบบการปันส่วนต้นทุน

| Job Cost Sheet | | | | | | | |
|---|-----------------|--------------|-------|-----------------|--------------------------------|------|-----------------|
| Job Number <u>2719</u> | | | | | | | |
| Date Started: 8/11/2010 | | | | | | | |
| Date Completed: | | | | | | | |
| Description: <u>Simpson Home, Lot 79, Cambridge Subdivision</u> | | | | | | | |
| Direct Materials | | Direct Labor | | | Applied Manufacturing Overhead | | |
| Req. No | Amount | Ticket | Hours | Amount | Hours | Rate | Amount |
| MR 3345 | \$ 8,000 | TT 335 | 28 | \$ 700 | 28 | \$75 | \$ 2,100 |
| MR 3372 | 6,000 | TT 340 | 90 | 2,250 | 90 | 75 | 6,750 |
| MR 4251 | 4,500 | TT 385 | 90 | 2,250 | 90 | 75 | 6,750 |
| MR 4827 | 5,500 | TT 425 | 52 | 1,300 | 52 | 75 | 3,900 |
| MR 5236 | 6,000 | TT 445 | 40 | 1,000 | 40 | 75 | 3,000 |
| | <u>\$30,000</u> | | 300 | <u>\$7,500</u> | 300 | \$75 | <u>\$22,500</u> |
| Cost Summary | | | | | | | |
| Direct Materials Cost | | | | \$30,000 | | | |
| Direct Labor Cost | | | | 7,500 | | | |
| Applied Manufacturing Overhead | | | | <u>22,500</u> | | | |
| Total Cost | | | | <u>\$60,000</u> | | | |

ภาพที่ 3-10 ตัวอย่างที่แสดงให้เห็นถึงการแสดง Work sheet หรือ ใบกำกับการทำงาน
ที่มา Whitecotton, Libby, Phillips (2012)



ภาพที่ 3-11 Guitar Making Operations of Legend Guitars ตัวอย่างแสดง “Process Costing”
ที่มา Reeve and Warren (2008)

ภาพที่ 3-11 จะแสดงขั้นตอนการผลิตและ ต้นทุนจะสะสมไปตามกระบวนการผลิต

ต้นทุนในกระบวนการผลิตทุกขั้นตอน จะมีต้นทุนเฉลี่ย คำนวณ เป็นสูตร ได้ดังนี้

$$\text{ต้นทุนการผลิตเฉลี่ย} = \frac{\text{ต้นทุนการผลิตรวม}}{\text{จำนวนผลผลิตรวม}}$$

ดังที่กล่าวก่อนหน้านี ในกระบวนการผลิตสินค้าสำเร็จรูป ต้นทุนผลิตภัณฑ์ทั้ง 3 ชนิด ที่ปรากฏ เป็น ต้นทุนที่สำคัญ 3 ส่วน ได้แก่ (1) ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง (2) ต้นทุนค่าแรงทางตรง (3) ต้นทุน โส้หุ่ยอุปกรณ์การผลิต หรือบางครั้งเรียกว่า ค่าใช้จ่ายการผลิต

- วัตถุดิบ และ ค่าแรง จะเป็น “ต้นทุนขั้นต้น” (Gross Cost) ปรากฏใน
- ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต จะถือว่าเป็น “ต้นทุนแปลงสภาพ” (Conversion Cost) ซึ่ง ต้นทุนแปลงสภาพ หมายถึง ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิต เพื่อเปลี่ยนสภาพของวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป

3.3. การคำนวณต้นทุนการผลิต

3.3.1. การคำนวณต้นทุนการผลิต

การคำนวณต้นทุนการผลิตเป็นส่วนหนึ่งเพื่อให้ได้มูลค่า (Value) ของค่าใช้จ่าย เพื่อนำมาบันทึกในระบบบัญชี ระบบการผลิต และระบบการเงินของกิจการ เป็นการบันทึกการวัดผลและรายงานข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนของสินค้าของกิจการ แนวทางการคำนวณต้นทุนสามารถนำไปใช้ได้กับทุกกิจการ เช่น กิจการที่ผลิตสินค้า กิจการขายส่ง ขายปลีก ร้านอาหาร หรือบริการต่าง ๆ เป็นต้น โดยการคำนวณต้นทุน มีความสำคัญต่อการบริหารจัดการของธุรกิจต่าง ๆ โดยต้นทุนผลิตและต้นทุนขาย มีความสัมพันธ์เชื่อมโยงกับบัญชีบริหาร และบัญชีการเงิน ซึ่งจะได้อธิบายภาพการเชื่อมโยงต่อไป

สำหรับธุรกิจผลิตสินค้า (Manufacturing Companies) กิจการดำเนินงานนั้น เริ่มตั้งแต่การซื้อวัตถุดิบเพื่อใช้ในการผลิตสินค้าเพื่อขายให้แก่ลูกค้า การผลิตสินค้า การขายสินค้า การจ่ายค่าวัตถุดิบที่ซื้อ ค่าแรงงานและต้นทุนการผลิตอื่น รวมทั้งค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการขายและบริหารของกิจการ จนถึง การรับชำระเงินค่าสินค้าจากลูกค้า เรียกว่า วงจรการดำเนินงาน (Operating Cycle) (สมชาย สุภัทรกุล และ มนวิภา ผดุงสิทธิ์, 2559)

ต้นทุนผลิตภัณฑ์ (COST OF GOODS MANUFACTURED) ในงบต้นทุนการผลิต มาจากต้นทุน 3 ประเภทใหญ่ๆ คือ

- | | | |
|--|---|----|
| (1) วัตถุดิบทางตรง (DIRECT MATERIALS) | → | DM |
| (2) แรงงานทางตรง (DIRECT LABOR) | → | DL |
| (3) ค่าใช้จ่ายการผลิต/โสหุ้ยการผลิต (OVERHEAD) | → | OH |

(1) **วัตถุดิบทางตรง (DIRECT MATERIALS)** หมายถึง สิ่งที่นำมาประกอบ เพื่อการเปลี่ยนแปลงให้เป็นผลิตภัณฑ์ที่สำเร็จรูป เพื่อนำออกจำหน่าย เช่น ผ้า ผลิตเส้นหรือกางเกง น้ำตาลและแป้ง ผลิตขนมเค้ก วัตถุดิบทางตรง จึงถือเป็นวัตถุดิบหลักในกระบวนการผลิตเพื่อทำให้ได้เป็นผลิตภัณฑ์สินค้านั้น ๆ โดยสามารถตีราคาเป็นมูลค่าได้ มีอัตราส่วนต่อต้นทุนในการผลิตที่แน่นอน

(2) **แรงงานทางตรง (DIRECT LABOR)** หมายถึง ค่าจ้างแรงงานที่จ่ายให้คนงานหรือพนักงานที่ทำหน้าที่ในการประกอบหรือเปลี่ยนสภาพจากวัตถุดิบมาเป็นสินค้าสำเร็จรูปโดยตรง เป็นต้นทุนค่าแรงงานที่เป็นส่วนสำคัญต่อกระบวนการผลิตสินค้าสำเร็จรูปนั้น ๆ

(3) ค่าใช้จ่ายการผลิต/โสหุ้ยการผลิต (OVERHEAD) หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่กิจการได้จ่ายไปในกระบวนการผลิตสินค้าสำเร็จรูป นอกเหนือจากค่าวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง เช่น วัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงงานทางอ้อม วัสดุโรงงานใช้ไป ค่าไฟฟ้าโรงงาน ค่าเช่าโรงงาน ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร ค่าสิทธิบัตรตัดบัญชี

ดังที่กล่าวก่อนหน้านี ในกระบวนการผลิตสินค้าสำเร็จรูป ต้นทุนผลิตภัณฑ์ทั้ง 3 ชนิดนั้นในกรณีของ

- วัตถุดิบ และ ค่าแรง จะเป็น”ต้นทุนขั้นต้น” (Gross Cost)
- ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต จะถือว่าเป็น “ต้นทุนแปลงสภาพ” (Conversion Cost) → ต้นทุนแปลงสภาพ หมายถึง ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิต เพื่อเปลี่ยนสภาพของวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป

3.3.2. งบต้นทุนการผลิต (STATEMENT OF COST OF GOODS MANUFACTURED)

งบต้นทุนการผลิต เป็นงบที่แสดงถึง ต้นทุนในการผลิต

โดยในงบต้นทุนการผลิตจะแสดงออกเป็นต้นทุนสามส่วน

ส่วนที่ 1 จะแสดงถึง

| |
|---|
| <p>ต้นทุนวัตถุดิบทางตรงที่ใช้ไป = วัตถุดิบคงเหลือต้นงวด + ซื้อวัตถุดิบ+ค่าขนส่งเข้า หัก (-) ส่งคืน และ ส่วนลด หัก (-) ส่วนลดรับ</p> |
|---|

| บริษัท บอม มั่งคั่ง จำกัด | | | |
|---|---------|-------------------------|---------|
| งบต้นทุนการผลิต | | | |
| สำหรับช่วงเวลา 1 มกราคม สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25XX (หน่วย:บาท) | | | |
| วัตถุดิบทางตรง: | | | |
| วัตถุดิบคงเหลือต้นงวด | (1) xxx | | |
| <u>บวก</u> ซื้อวัตถุดิบ | (2) xxx | | |
| ค่าขนส่งเข้า | (3) xxx | xxx = (1)+(2)+(3) = (4) | |
| <u>หัก</u> ส่งคืนและส่วนลด | (5) xxx | | |
| ส่วนลดรับ | (6) xxx | (7) xxx = (5)+(6) | (8) xxx |
| วัตถุดิบที่มีไว้เพื่อใช้ในการผลิต | = | (1)+(2)+(3)+(5)+(6) | (9) xxx |
| <u>หัก</u> วัตถุดิบคงเหลือปลายงวด | | (10) xxx | |
| วัตถุดิบใช้ไปเพื่อการผลิต | | (11) xxx = (9) - (10) | |

ภาพที่ 3-12 งบต้นทุนการผลิต ส่วนที่ 1 เกี่ยวกับวัตถุดิบทางตรง

ที่มา บูรณาการแสดงให้เห็นการคำนวณ

ส่วนที่ 2 จะแสดงถึงค่าแรงทางตรงที่ใช้ไป

| บริษัท บอม มั่งคั่ง จำกัด | | | |
|---|---------|----------------------------|----------|
| งบต้นทุนการผลิต | | | |
| สำหรับช่วงเวลา 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 25XX (หน่วย:บาท) | | | |
| วัตถุดิบทางตรง: | | | |
| วัตถุดิบคงเหลือต้นงวด | (1) xxx | | |
| วัตถุดิบที่มีไว้เพื่อใช้ในการผลิต | = | (1)+(2)+(3)+(5)+(6) | (9) xxx |
| หัก วัตถุดิบคงเหลือปลายงวด | | (10) xxx | |
| วัตถุดิบใช้ไปเพื่อการผลิต | | (11) xxx = (9) – (10) | |
| ค่าแรงงานทางตรง: | | | (12) xxx |
| ค่าใช้จ่ายในการผลิต: | | (14)+(15)+(16)+(17)+(18)+= | (13) xxx |

ภาพที่ 3-13 งบต้นทุนการผลิต ส่วนที่ 2 เกี่ยวกับค่าแรงทางตรง

ส่วนที่ 2 จากรูป ได้แสดงถึง ต้นทุนทางตรง และ ต้นทุนขั้นต้น

ต้นทุนขั้นต้น = ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง+ ค่าแรงทางตรง

ส่วนที่ 3 จะแสดงถึงค่าใช้จ่ายในการผลิตที่ใช้ไป

| บริษัท บอม มั่งคั่ง จำกัด | | | |
|---|--------------------------------|--|----------|
| งบต้นทุนการผลิต | | | |
| สำหรับช่วงเวลา 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 25XX (หน่วย:บาท) | | | |
| วัตถุดิบทางตรง: | | | |
| วัตถุดิบใช้ไปเพื่อการผลิต | (11) xxx = (9) – (10) | | |
| ค่าแรงงานทางตรง: | | | (12) xxx |
| ค่าใช้จ่ายการผลิต: | (14)=(15)+(16)+(17)+(18)+(19)= | | (13) xxx |
| ค่าแรงทางอ้อม | (14) xxx | | |
| วัตถุดิบทางอ้อมและวัสดุโรงงาน | (15) xxx | | |
| ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์โรงงาน | (16) xxx | | |
| ค่าสาธารณูปโภค-โรงงาน | (17) xxx | | |
| ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา | (18) xxx | | |
| ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดในโรงงาน | (19) xxx | | |
| วัตถุดิบใช้ไปเพื่อการผลิต | (20) xxx = (11)+(12)+(13) | | |

ภาพที่ 3-14 งบต้นทุนการผลิต ส่วนที่ 3 เกี่ยวกับ ค่าใช้จ่ายการผลิต หรือสอยุ่ค่าใช้จ่ายการผลิต

สรุป รวมต้นทุนการผลิต = ต้นทุนวัตถุดิบทางตรงที่ใช้ไป+ค่าแรงทางตรง+ค่าใช้จ่ายการผลิต = (20)

ตัวอย่างงบต้นทุนการผลิต

บริษัท บอม มั่งคั่ง จำกัด

งบต้นทุนการผลิต

สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25XX

วัตถุดิบ :

| | |
|---------------------------------------|------------------|
| วัตถุดิบคงเหลือ 1 ม.ค. xx | 860,000 |
| <u>บวก</u> ซื้อวัตถุดิบ | <u>2,625,500</u> |
| ต้นทุนวัตถุดิบที่มีไว้เพื่อใช้ | 3,485,500 |
| <u>หัก</u> วัตถุดิบคงเหลือ 31 ธ.ค. xx | <u>500,000</u> |
| ต้นทุนวัตถุดิบใช้ไป | 2,985,500 |

ค่าแรงทางตรง

3,000,000

ค่าใช้จ่ายการผลิต :

| | |
|-------------------------------|---------------|
| ค่าแรงทางอ้อม | 750,000 |
| วัตถุดิบทางอ้อมและวัสดุโรงงาน | 486,000 |
| ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์โรงงาน | 400,000 |
| ค่าเสื่อมราคา-อาคารโรงงาน | 300,000 |
| ค่าสาธารณูปโภค | 289,000 |
| ภาษีเงินได้-ค่าแรงงาน | 244,000 |
| ค่าประกันภัย | 120,000 |
| ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา | 118,000 |
| ภาษีโรงเรือน-อาคารโรงงาน | 100,000 |
| ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดในโรงงาน | <u>90,000</u> |

รวมค่าใช้จ่ายการผลิต

2,897,000

รวมต้นทุนการผลิต

8,882,500

บวก งานระหว่างทำต้นงวด 1 ม.ค. xx670,000

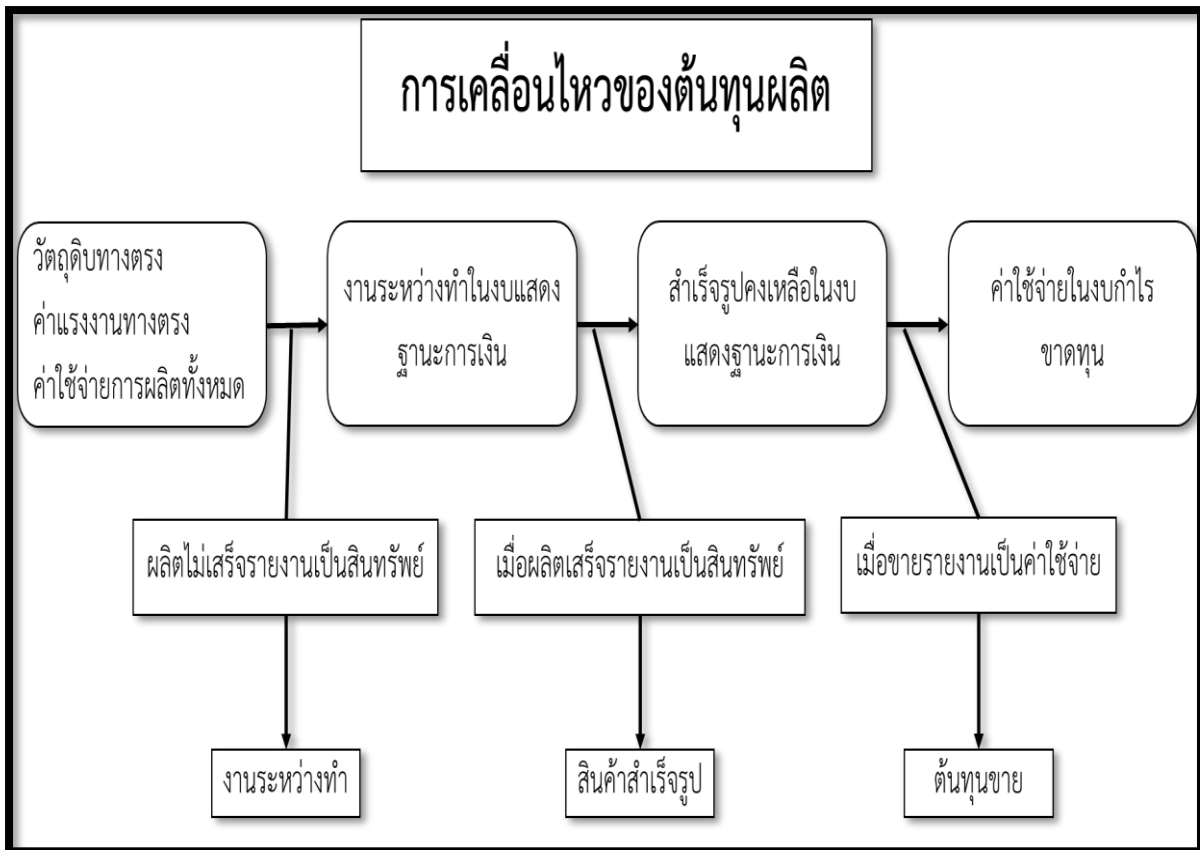
ต้นทุนการผลิตทั้งหมด

9,552,500

หัก งานระหว่างทำ 31 ธ.ค. xx642,000

ต้นทุนสินค้าสำเร็จรูป

8,910,500



ภาพที่ 3-15 การเคลื่อนไหวของต้นทุนการผลิต

ที่มา จากการบูรณาการของผู้เขียน

3.4. บทสรุป

ในบทที่ 3 กล่าวถึง การบัญชีต้นทุน และการคำนวณต้นทุนการผลิต มุมมองของการบัญชีต้นทุน (Cost Accounting) ตามลักษณะธุรกิจที่แตกต่างกัน การคำนวณต้นทุนการผลิต และ งบต้นทุนการผลิต รวมทั้งการจัดทำงบต้นทุนผลิต

บัญชีต้นทุน ทำให้ผู้บริหารมีข้อมูลที่จำเป็นสำหรับดำเนินธุรกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ เพราะทำให้เข้าใจโครงสร้างของต้นทุน และหาแนวทางการลดต้นทุนได้ เช่นจากการรวบรวมทำให้วิเคราะห์หาปัญหาของต้นทุนสูง โดยไม่ว่าต้นทุนเหล่านั้นจะเกิดขึ้นอย่างไรและใครเป็นผู้ทำให้เกิดขึ้น นอกจากนี้ข้อมูลทางบัญชีต้นทุนยังช่วยให้ผู้บริหารได้ทราบถึงความผิดพลาดหรือจุดบกพร่องในการดำเนินธุรกิจ เพื่อหาทางกำหนดวิธีการปฏิบัติเพื่อแก้ไขเหตุการณ์ที่ไม่พึงประสงค์ได้ทันทั่วทั้งที่ รวมทั้งการประมาณการต้นทุน ทำให้คาดการณ์ค่าใช้จ่าย สำหรับการดำเนินงานในอนาคต รวมทั้งหาเทคนิคการควบคุมปริมาณต้นทุนรายจ่าย ทำให้สามารถควบคุมต้นทุนต่างๆได้ ตามแนวทางการจัดการ หรือที่เรียกว่า “Cost Management” และผลของการมีฐานข้อมูลต้นทุนที่มีประสิทธิภาพจะทำให้ผู้บริหารระดับสูง ใช้ฐานข้อมูลเป็นเครื่องมือในการ วิเคราะห์ปัญหา เพื่อตัดสินใจ (Decision Making) ได้

3.5. คำถามท้าย-บทที่-3

1) จากข้อมูลดังต่อไปนี้ การ ข้อใด ลำดับงาน แสดงขั้นตอนถูกต้อง จากข้อมูล

- (1) การบันทึกรายการในสมุดบัญชีขั้นต้น (Book of Original Entry)
- (2) การผ่านรายการจากสมุดบัญชีขั้นต้นไปยังสมุดบัญชีขั้นปลาย (Ledger)
- (3) การวิเคราะห์รายการค้า (Business Transaction Analysis)
- (4) การจัดทำงบการเงิน (Preparing Financial Statement)
- (5) การปรับปรุงรายการ (Adjusting Entry)
- (6) การปิดบัญชี (Closing Entry)

ก. (1) (2) (3) (4) (5) (6)

ข. (6) (5) (4) (3) (2) (1)

ค. (3) (1) (2) (5) (4) (6)

ง. (1) (2) (5) (4) (3) (6)

2) ข้อใดต่อไปนี้ ไม่ถูกต้อง

- ก. “ระบบกิจการอุตสาหกรรม” มักมีงานในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำ “งบต้นทุนผลิต”
- ข. วิธีการบัญชี ในการคำนวณหาต้นทุนผลิตภัณฑ์ จะต้องมีความสัมพันธ์กันกับบัญชีการเงิน
- ค. “ระบบกิจการอุตสาหกรรม” มักไม่มีความสัมพันธ์ใดๆเลย เกี่ยวกับการ การนำสินค้าไปจำหน่ายให้แก่ลูกค้า
- ง. ต้นทุนขาย มาจาก ต้นทุนการผลิต และ สินค้าสำเร็จรูป

3) ข้อใด เป็นตัวอย่างที่ไม่เกี่ยวข้องกับ ระบบบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ (Job Order Costing System)

- ก. ธุรกิจรับเหมาก่อสร้าง
- ข. การผลิตข้าวผัดกระเพาะ 10,000 กล่อง เหมือนกัน
- ค. ธุรกิจตกแต่งภายใน
- ง. ธุรกิจรับทำของชำร่วย ธุรกิจตัดเสื้อผ้า ธุรกิจโฆษณา เป็นต้น

4) ข้อใด ไม่ถูกต้อง

- ก. บางครั้ง เรียก บัญชีต้นทุนผลิต ว่า “Process Costing” เพราะแสดงถึง กระบวนการการผลิต (Process) มักใช้ในระบบอุตสาหกรรมขนาดใหญ่ ที่มีการผลิตเหมือนกัน
- ข. “Process Costing” เป็นระบบบัญชีที่สะสมต้นทุนการผลิตที่เกิดขึ้นตามงาน และสรุปต้นทุนเมื่องานนั้นๆผลิตเสร็จ
- ค. งานที่ลูกค้าสั่งทำ การบันทึกบัญชีต้นทุน มักจะแบ่งการบันทึกเป็นเฉพาะงาน
- ง. ระบบการผลิตเป็นมาตรฐาน หรือระบบการผลิต ที่มีความมีความต่อเนื่อง ผลผลิตมีความเหมือนกัน เป็นส่วนหนึ่งของ ต้นทุนงานสั่งทำ

5) ข้อใด ไม่ถูกต้อง

- ก. การผลิตสินค้า (Manufacturing Companies) มักมีกระบวนการที่ต่อเนื่อง เช่น เริ่มตั้งแต่การซื้อวัตถุดิบเพื่อใช้ในการผลิตสินค้าเพื่อขายให้แก่ลูกค้า การผลิตสินค้า การขายสินค้า การจ่ายค่าวัตถุดิบที่ซื้อ ค่าแรงงานและต้นทุนการผลิตอื่น รวมทั้งค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการขายและบริหารของกิจการ จนถึงการรับชำระสินค้าจากลูกค้า เรียกว่า วงจรการดำเนินงาน (Operating Cycle)
- ข. วัตถุดิบทางตรง (DIRECT MATERIALS) หมายถึง สิ่งที่นำมาประกอบ เพื่อการเปลี่ยนแปลงให้เป็นผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป เพื่อนำออกจำหน่าย เช่น ผ้า ผลิตเส้นหรือกางเกง น้ำตาลและแป้ง ผลิตขนมเค้ก วัตถุดิบทางตรง จึงถือเป็นวัตถุดิบหลักในกระบวนการผลิตเพื่อทำให้ได้เป็นผลิตภัณฑ์สินค้านั้น ๆ โดยสามารถตีราคาเป็นมูลค่าได้ มีอัตราส่วนต่อต้นทุนในการผลิตที่แน่นอน
- ค. แรงงานทางตรง (DIRECT LABOR) หมายถึง ค่าจ้างแรงงานที่จ่ายให้คนงานหรือพนักงานที่ทำหน้าที่ในการประกอบหรือเปลี่ยนสภาพจากวัตถุดิบมาเป็นสินค้าสำเร็จรูปโดยตรง เป็นต้นทุนค่าแรงงานที่เป็นส่วนสำคัญต่อกระบวนการผลิตสินค้าสำเร็จรูปนั้น ๆ
- ง. ค่าใช้จ่ายในการผลิต/ค่าใช้จ่ายการผลิต (OVERHEAD) หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่กิจการได้จ่ายไปในกระบวนการผลิตสินค้าสำเร็จรูป นับเป็นค่าใช้จ่ายส่วนใหญ่ของต้นทุนการผลิตรวม

6) ต้นทุนผลิตภัณฑ์ (COST OF GOODS MANUFACTURED) ในงบต้นทุนการผลิตมาจาก ต้นทุน 3 ประเภทใหญ่ๆ ข้อใดไม่เกี่ยวข้อง

- ก. วัตถุดิบทางตรง (DIRECT MATERIALS)
- ข. แรงงานทางตรง (DIRECT LABOR)
- ค. ค่าใช้จ่ายในการผลิต/ค่าใช้จ่ายการผลิต (OVERHEAD)
- ง. ต้นทุนค่าเสียโอกาส (Opportunity Cost)

7) ข้อใด ไม่ถูกต้อง

- ก. วัตถุดิบ และ ค่าแรง จะเป็น "ต้นทุนขั้นต้น" (Gross Cost)
- ข. ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต จะถือว่าเป็น "ต้นทุนแปลงสภาพ" (Conversion Cost)
- ค. ต้นทุนแปลงสภาพ หมายถึง ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิต เพื่อเปลี่ยนสภาพของวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป
- ง. ถูกต้องทุกข้อ ไม่มีข้อใดไม่ถูก

8) ข้อใด ไม่ถูกต้อง

- ก. การส่งคืน ไม่ต้องนำมาใช้ในการคำนวณ งบต้นทุนผลิต
- ข. วัตถุดิบคงเหลือปลายงวด เป็นส่วนหนึ่งที่ต้องมา ประกอบการพิจารณา "ต้นทุนวัตถุดิบที่ใช้ไป" ด้วย
- ค. ค่าแรงทางอ้อม เป็นส่วนหนึ่งของ ค่าใช้จ่ายในการผลิต
- ง. ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์โรงงาน ต้องนำมาใช้ประกอบการคำนวณ ต้นทุนการผลิตด้วย

9) ข้อใด ไม่ถูกต้อง

- ก. เทคนิคการควบคุมปริมาณต้นทุนรายจ่าย คือส่วนหนึ่งของ "Cost Management"
- ข. สามารถนำแนวความรู้ของ บัญชีบริหาร เช่น การควบคุมต้นทุนต่างๆดำเนินการได้
- ค. ผลของการวิเคราะห์ บัญชีบริหาร ทำให้ผู้บริหารมีข้อมูล ประกอบการตัดสินใจ (Decision Making) ได้
- ง. ถูกทุกข้อ ไม่มีข้อใดไม่ถูกต้อง

10) ข้อใด ไม่ถูกต้อง

- ก. การคำนวณต้นทุนการผลิตเป็นส่วนหนึ่งเพื่อให้ได้มูลค่า (Value) ของค่าใช้จ่าย เพื่อนำมาบันทึกในระบบบัญชี ระบบการผลิต และระบบการเงินของกิจการ
- ข. ค่าแรงทางตรง และ ค่าแรงทางอ้อม อยู่ในบัญชีแยกประเภทเดียวกัน
- ค. ต้นทุนผลิตและต้นทุนขาย มีความสัมพันธ์เชื่อมโยงกับบัญชีบริหาร และ บัญชีการเงิน
- ง. ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต จะถือว่าเป็น "ต้นทุนแปลงสภาพ" (Conversion Cost) คือแปลง จากวัตถุดิบ และ ค่าแรง เป็นงานระหว่างทำ และ สินค้าสำเร็จรูป ในขั้นตอนต่อไป

บทที่ 4

ระบบต้นทุน 3 ระบบ และต้นทุนแบบดั้งเดิมและต้นทุนฐานกิจกรรม

- 4.1. บทนำ
- 4.2. ระบบต้นทุน 3 ระบบ
 - 4.2.1. ระบบต้นทุนจริง และตัวอย่างการบันทึกบัญชี
 - 4.2.2. ระบบต้นทุนปกติ และตัวอย่างการบันทึกบัญชี
 - 4.2.3. ระบบต้นทุนมาตรฐาน
- 4.3. ระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม และต้นทุนฐานกิจกรรม
 - 4.3.1. ระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม
 - 1) การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเพียงอัตราเดียว
 - 2) การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตอัตราประจำแผนก
 - 4.3.2. ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม และตัวอย่างการคำนวณ
- 4.4. บทสรุป
- 4.5. คำถามท้ายบท

วัตถุประสงค์ของบทเรียน:

1. เพื่อศึกษาถึงการเชื่อมโยงแนวคิดของต้นทุน 3 ระบบ ได้แก่ (1) ระบบต้นทุนจริง (2) ระบบต้นทุนปกติและ (3) ระบบต้นทุนมาตรฐาน
2. เพื่อศึกษาการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตระบบต้นทุนแบบดั้งเดิมและระบบต้นทุนฐานกิจกรรม
3. เพื่อศึกษารายละเอียดของการกำหนดการผลิตอัตราเดียว หรืออัตราประจำแผนก
4. เพื่อศึกษารายละเอียดของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

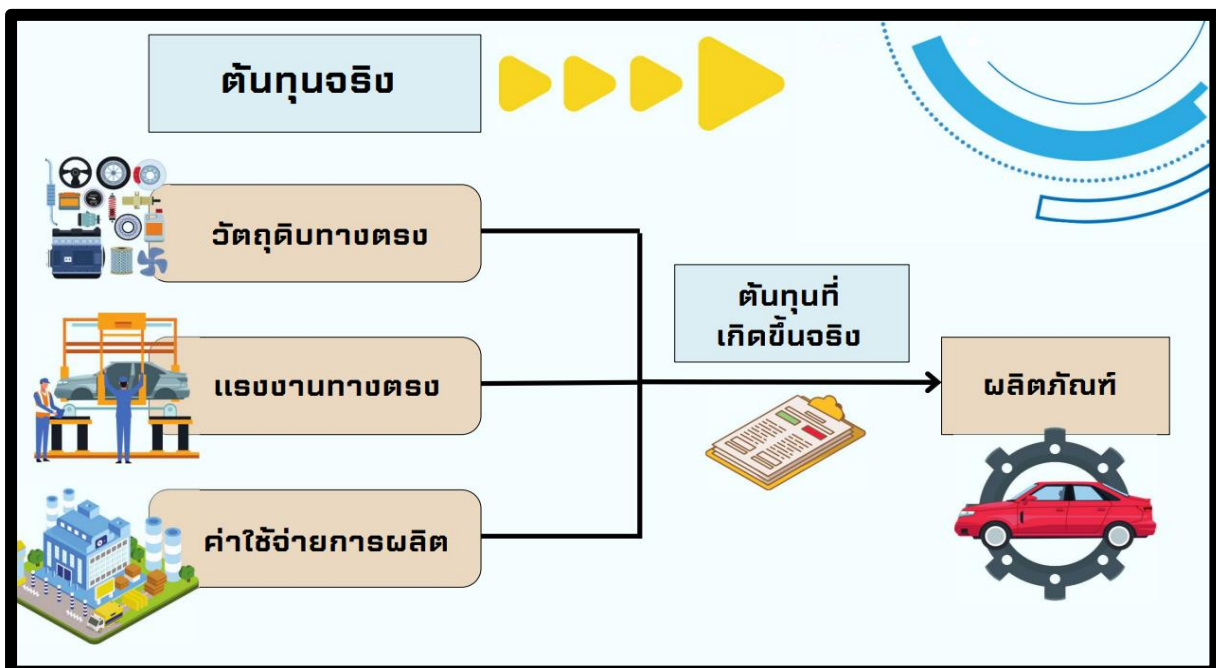
4.1. บทนำ

ในบทนี้ จะกล่าวถึง แนวความคิดของระบบต้นทุนการผลิต 3 ระบบ ในระบบบัญชีต้นทุนที่บันทึกต้นทุนการผลิตตามประเภท ได้แก่ (1) ระบบต้นทุนจริง (Actual Cost System) (2) ระบบต้นทุนปกติ (Normal Cost System) และ (3) ระบบต้นทุนมาตรฐาน (Standard Cost System) ในบทนี้แสดงแนวทางเพื่อให้เข้าใจ ถึงการปันส่วนต้นทุนของกิจกรรมต่างๆ ตามระบบบัญชีทั้ง 3 โดยมีเป้าหมายเพื่อให้ได้ข้อมูลในการตัดสินใจ เพื่อเพิ่มในการใช้ทรัพยากรร่วมกัน เพื่อทำให้เกิดการประเมินผลงานได้ดีขึ้น เพื่อให้สามารถคำนวณตามวิธีต้นทุนเต็มได้ เป็นต้น ที่ผ่านมา กิจกรรมใช้การบันทึกบัญชี ต้นทุนตามระบบต้นทุนเดิม กล่าวคือ มีการการจัดสรรค่าใช้จ่ายตามการผลิตตามฐาน กิจกรรมเพียงฐานเดียว เช่น จำนวนชั่วโมงเครื่องจักร จำนวนชั่วโมงแรงงาน เป็นต้น ซึ่งพบว่า มีข้อจำกัดหลายอย่าง ดังนั้นในหลายๆกิจกรรมจึงพยายามที่จะสรรหาวิธีการบันทึกต้นทุนผลิตภัณฑ์ให้มีความถูกต้องมากขึ้นจึงเป็นเหตุให้เกิดการพัฒนา ระบบต้นทุนแบบใหม่ เรียกว่า ต้นทุนตามกิจกรรม (Activity Base Costing) หรือเรียกย่อๆว่า ABC

4.2. ระบบต้นทุน 3 ระบบ

4.2.1. ระบบต้นทุนจริงและตัวอย่างการบันทึกบัญชี

ระบบต้นทุนจริง เป็นระบบที่บันทึกข้อมูลต้นทุนการผลิตต่างๆ ด้วยจำนวนจริงที่เกิดขึ้น และสามารถคำนวณหาต้นทุนของสินค้าที่ผลิตเสร็จ หรือที่เรียกว่า “งบต้นทุนการผลิต” หลังจากสิ้นงวดบัญชี ตามที่ได้กล่าวถึงแล้วในบทก่อนหน้า และดังที่กล่าวเรื่องต้นทุนจริงไว้ในงบต้นทุนการผลิตว่ารายการใน “งบต้นทุนการผลิต” จะประกอบด้วยต้นทุน 3 ประเภทใหญ่คือ (1) วัตถุดิบทางตรง (2) แรงงานทางตรง และ (3) ค่าใช้จ่ายการผลิต หรือ บางครั้งเรียกว่า โสหุ่ยอุปกรณ์การผลิต



ภาพที่ 4-1 แสดงต้นทุนการผลิตตามระบบต้นทุนจริง

ที่มา จากการวิเคราะห์

ตัวอย่าง การบันทึกบัญชีและคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามระบบต้นทุนจริง

บริษัท ANT ตั้งใจทำงาน จำกัด ใช้ต้นทุนจริงในการบันทึกรายการและจัดการทางการเงิน บริษัทผลิตและจำหน่ายสินค้าเพียงชนิดเดียว ข้อมูลเกิดขึ้นในระหว่างงวดแรกของการดำเนินงานมีดังนี้

- (1) ซื้อวัตถุดิบเพื่อใช้ในการผลิตเป็นวัตถุดิบทางตรงและวัตถุดิบทางอ้อม จำนวน 60,000 บาท และ 10,000 บาท ตามลำดับ ผู้ขายให้เครดิต 30 วัน
- (2) เบิกวัตถุดิบไปใช้เป็นวัตถุดิบทางตรง 50,000 บาท และวัตถุดิบทางอ้อม 10,000 บาท
- (3) คำนวณค่าแรงงานเกิดขึ้นในงวดเป็นเงิน 40,000 บาท ในจำนวนนี้จำแนกได้เป็นแรงงานทางตรงและแรงงานทางอ้อม 30,000 บาท และ 10,000 บาท ตามลำดับ
- (4) จ่ายค่าแรงงานเมื่อวันสิ้นงวด
- (5) จ่ายค่าใช้จ่ายการผลิตอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นในงวด ได้แก่
 - ค่าสาธารณูปโภค 5,500 บาท
 - ค่าเบี้ยประกันภัย 1,500 บาท
 - ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด 2,000 บาท
- (6) บันทึกค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรอุปกรณ์สำหรับงวดจำนวน 4,000 บาท
- (7) โอนค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นจริงเข้าเป็นต้นทุนการผลิต
- (8) สามารถผลิตสินค้าสำเร็จรูปได้ทั้งสิ้น 113,000 หน่วย โดยไม่มีงานระหว่างทำปลายงวด
- (9) จำหน่ายสินค้าไปได้ทั้งสิ้น 8,000 หน่วย ในราคาหน่วยละ 35 บาท
- (10) จ่ายค่าใช้จ่ายการดำเนินงาน ซึ่งประกอบด้วยค่าใช้จ่ายการขาย 85,000 บาท และค่าใช้จ่ายการบริหาร 45,000 บาท

บริษัท ANT ตั้งใจทำงาน จำกัด ใช้บัญชีคุมยอดวัตถุดิบเพื่อบันทึกรายการที่เกี่ยวข้องกับทั้งวัตถุดิบทางตรงและวัตถุดิบทางอ้อม และใช้บัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายการผลิต เพื่อบันทึกรายการที่เกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่ายการผลิตต่าง ๆ โดยมีบัญชีย่อยประกอบบัญชีคุมยอด การบันทึกรายการบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปบัญชีแยกประเภท และการแสดงรายการในงบการเงินตามระบบต้นทุนจริงจะเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

| | | | | | |
|-----|--|--------|---|--------|---|
| (1) | <p>คุมวัดถุดิบ เจ้าหนี้</p> <p>ซื้อวัดถุดิบทางตรง 60,000 บาท และวัดถุดิบทางอ้อม 10,000 บาท เครดิต 30 วัน</p> | 70,000 | - | 70,000 | - |
| (2) | <p>งานระหว่างทำ</p> <p>คุมค่าใช้จ่ายการผลิต คุมวัดถุดิบ</p> <p>เบิกวัดถุดิบใช้ในการผลิตเป็นวัดถุดิบทางตรง 50,000 บาท และวัดถุดิบทางอ้อม 10,000 บาท</p> | 50,000 | - | 60,000 | - |
| (3) | <p>ค่าแรงงาน</p> <p> ค่าแรงงานค้างจ่าย</p> <p>บันทึกค่าแรงงานที่เกิดขึ้นในงวด</p> | 40,000 | | 40,000 | - |
| | <p>งานระหว่างทำ</p> <p>คุมค่าใช้จ่ายการผลิต ค่าแรงงาน</p> <p>จำแนกค่าแรงงานทางตรงและแรงงานทางอ้อม ที่เกิดขึ้นในงวดจำนวน 30,000 บาท และ 10,000 บาท ตามลำดับ</p> | 30,000 | - | 40,000 | - |
| (4) | <p>ค่าแรงงานค้างจ่าย</p> <p> เงินสด</p> <p>จ่ายค่าแรงงานสำหรับงวด</p> | 40,000 | - | 40,000 | - |
| (5) | <p>คุมค่าใช้จ่ายการผลิต</p> <p> เงินสด</p> <p>จ่ายค่าสาธารณูปโภค ค่าเบี้ยประกัน และ ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดในโรงงาน จำนวน 5,500 บาท 1,500 บาท และ 2,000 บาท</p> | 9,000 | - | 9,000 | - |
| (6) | <p>คุมค่าใช้จ่ายการผลิต</p> <p> ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักรอุปกรณ์</p> <p>บันทึกค่าเสื่อมราคาประจำงวด</p> | 4,000 | - | 4,000 | - |

สมุดรายวันทั่วไป

| | | | | | | |
|------|--|------------------|--------|--|---------|---|
| (7) | งานระหว่างทำ คุมค่าใช้จ่ายการผลิต โอนค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าเป็นต้นทุนการผลิต | 33,000 | - | | 33,000 | - |
| (8) | สินค้าสำเร็จรูป งานระหว่างทำ โอนต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จไปยังบัญชีสินค้าสำเร็จรูป ต้นทุนหน่วยละ 10 บาท (113,000÷11,300) | 113,000 | - | | 113,000 | - |
| (9) | เงินสด ขาย ขายสินค้า 8,000 หน่วย @ 35 บาท | 280,000 | - | | 280,000 | - |
| | ต้นทุนขาย สินค้าสำเร็จรูป บันทึกต้นทุนสินค้าที่ขายไป 8,000 หน่วย @10 บาท | 80,000 | - | | 80,000 | |
| (10) | ค่าใช้จ่ายการขาย ค่าใช้จ่ายการบริหาร เงินสด จ่ายค่าใช้จ่ายการดำเนินงานเป็นเงินสด | 85,000 45,000 | - - | | 130,000 | - |

บัญชีแยกประเภท (เฉพาะที่เกี่ยวข้องกับสินค้า)

| คุมวัตถุดิบ | | งานระหว่างทำ | |
|----------------------|--------|-----------------|---------|
| (1) | 70,000 | (2) | 50,000 |
| (2) | 60,000 | (8) | 113,000 |
| | | (3) | 30,000 |
| | | (7) | 33,000 |
| คุมค่าใช้จ่ายการผลิต | | สินค้าสำเร็จรูป | |
| (2) | 10,000 | (8) | 113,000 |
| (7) | 38,000 | (9) | 80,000 |
| (3) | 10,000 | | |
| (5) | 9,000 | ต้นทุนขาย | |
| (6) | 4,000 | (9) | 80,000 |

| บริษัท ANT ตั้งใจทำงาน จำกัด | | |
|---|---------------|----------------|
| งบต้นทุนการผลิต | | |
| สำหรับงวด สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25XX | | |
| (หน่วย : บาท) | | |
| วัตถุดิบ : | | |
| วัตถุดิบต้นงวด | 0 | |
| บวก ซื้อ | <u>70,000</u> | |
| วัตถุดิบที่มีเพื่อใช้ | 70,000 | |
| หัก วัตถุดิบปลายงวด | <u>10,000</u> | |
| วัตถุดิบที่เบิกใช้ | 60,000 | |
| หัก วัตถุดิบทางอ้อมใช้ในการผลิต | <u>10,000</u> | 50,000 |
| แรงงานทางตรง | | 30,000 |
| ค่าใช้จ่ายการผลิต : | | |
| วัตถุดิบทางอ้อม | 10,000 | |
| แรงงานทางอ้อม | 10,000 | |
| ค่าสาธารณูปโภค | 5,500 | |
| ค่าเบี้ยประกันภัย | 1,500 | |
| ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด | 2,000 | |
| ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรอุปกรณ์ | <u>4,000</u> | <u>33,000</u> |
| ต้นทุนการผลิตทั้งสิ้น | | 113,000 |
| บวก งานระหว่างทำต้นงวด | | <u>0</u> |
| | | 113,000 |
| หัก งานระหว่างปลายงวด | | <u>0</u> |
| ต้นทุนการผลิตสินค้าสำเร็จรูป | | <u>113,000</u> |

ภาพที่ 4-2 งบต้นทุนการผลิต

| บริษัท ANT ตั้งใจทำงาน จำกัด | | |
|--|----------------|----------------|
| งบกำไรขาดทุน | | |
| สำหรับงวด สิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 25XX | | |
| (หน่วย : บาท) | | |
| รายได้จากการขาย | | 280,000 |
| ต้นทุนขาย : | | |
| สินค้าสำเร็จรูปต้นงวด | 0 | |
| บวก ต้นทุนการผลิตสินค้าสำเร็จรูป | <u>113,000</u> | |
| สินค้าที่มีเพื่อขาย | 113,000 | |
| หัก สินค้าสำเร็จรูปปลายงวด | <u>33,000</u> | <u>80,000</u> |
| กำไรขั้นต้น | | 200,000 |
| ค่าใช้จ่ายการดำเนินงาน | | |
| ค่าใช้จ่ายการขาย | 85,000 | |
| ค่าใช้จ่ายการบริหาร | <u>45,000</u> | |
| ค่าใช้จ่ายการขาย และ บริหาร | | <u>130,000</u> |
| กำไรสุทธิ | | <u>70,000</u> |

ภาพที่ 4-3 งบกำไรขาดทุน

4.2.2. ระบบต้นทุนปกติและตัวอย่างการบันทึกบัญชี

ระบบต้นทุนปกติ เป็นระบบที่บันทึกข้อมูลต้นทุนการผลิตที่เกิดขึ้นจริงร่วมกับต้นทุนที่ประมาณไว้ล่วงหน้า

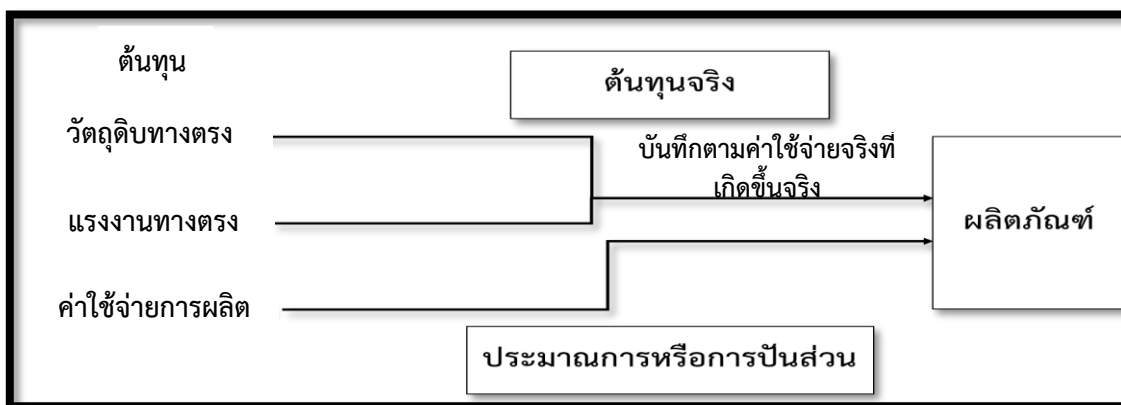
เนื่องจากค่าใช้จ่ายการผลิตมีหลายรายการ ซึ่งบางรายการจะทราบจำนวนได้ต่อเมื่อสิ้นงวด เช่น ค่าสาธารณูปโภค ซึ่งกว่าจะได้รับบิลค่าใช้จ่ายจะต้องรอหลังจากงวดไปแล้ว เป็นต้น ดังนั้นการบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายการผลิตจึงไม่ทันในการบันทึกบัญชีในงวดการผลิตนั้น

ดังนั้น เพื่อแก้ปัญหาจึงมีแนวคิดเรื่องการบันทึกบัญชีแบบ “ระบบบัญชีต้นทุนปกติ” เพื่อใช้ในการคิด ค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าสู่งานหรือผลิตภัณฑ์ ทำให้สามารถประมาณต้นทุนการผลิตได้เร็ว ไม่ต้องรอค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นจริงทั้งหมด

การบันทึกต้นทุนปกติ ตาม “ระบบบัญชีต้นทุนปกติ” จึงดำเนินการได้ดังนี้

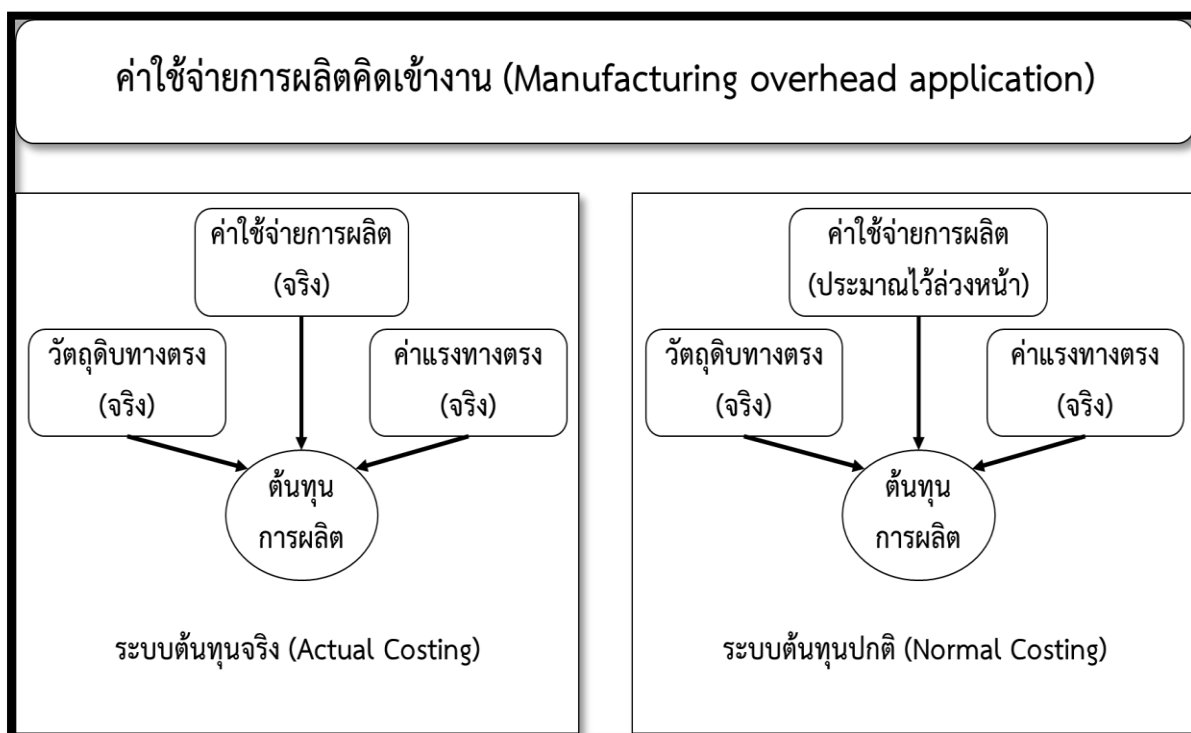
วัตถุดิบทางตรง บันทึกตามค่าใช้จ่ายจริงที่เกิดขึ้น แรงงานทางตรง บันทึกตามค่าใช้จ่ายจริงที่เกิดขึ้น ค่าใช้จ่ายการผลิต จะมีการประมาณการล่วงหน้าโดยกำหนดเป็นอัตราที่กำหนดขึ้นล่วงหน้า (Predetermined Overhead Rate) เป็นการประมาณการจำนวนค่าใช้จ่ายการผลิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นทั้งสิ้นสำหรับปี ทารด้วยเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เหมาะสมเพื่อนำไปใช้คิดค่าใช้จ่ายการผลิตเข้างานหรือคิดเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Applied Overhead) ตามปริมาณงานที่ใช้เป็นเกณฑ์ที่เกิดขึ้นจริง

แนวคิด “ระบบบัญชีต้นทุนปกติ” อธิบายได้โดยแสดงไว้ในภาพได้ดังนี้



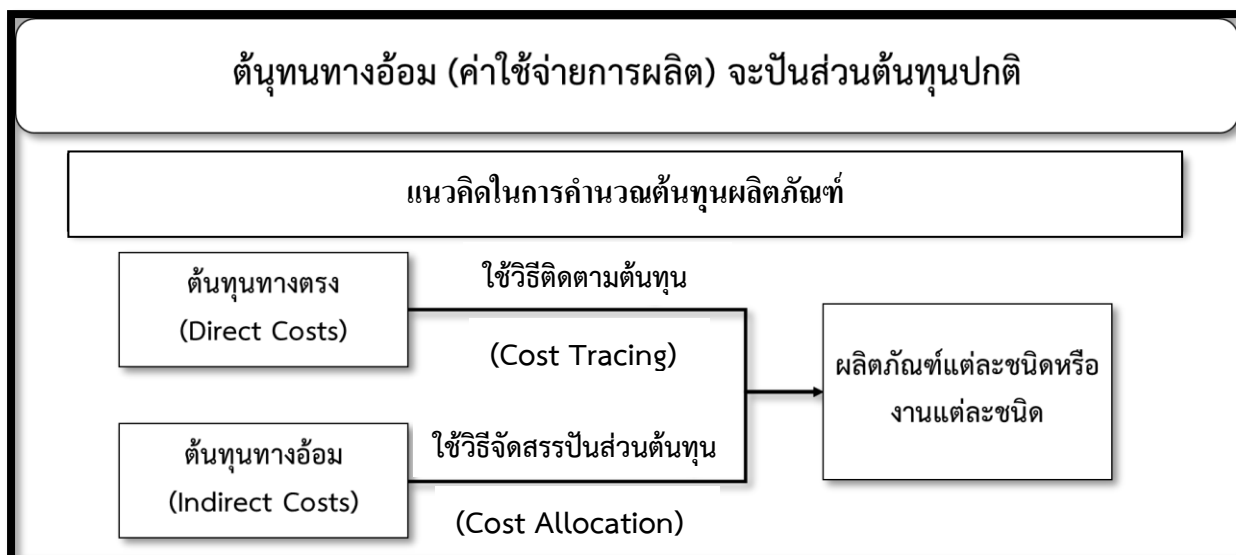
ภาพที่ 4-4 แนวคิดการบันทึกต้นทุนผลิต ตาม “ระบบบัญชีต้นทุนปกติ”

ที่มา ศรีสุตา อาชวานันทกุล. (2563)



ภาพที่ 4-5 ต้นทุนจริงเปรียบเทียบกับต้นทุนปกติ

ที่มา <http://www.pakho.ac.th/images/FILE/Unit%204.pdf>.(2564)



ภาพที่ 4-6 แนวคิดการปันค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าต้นทุนปกติ

ที่มา สุปราณี ศุกระเศรณี, ศุภาพิน สุริยะ, อำนวย รัตนสุวรรณ,และ อรรถพล ตริตนนท์, (2012)

ในการประมาณการ ปันค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าต้นทุนปกติ เรียกว่าการปันส่วนต้นทุนคิดเข้างาน มี 2 ขั้นตอนการดำเนินงาน ได้แก่

- (1) เกณฑ์การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต
- (2) คิดค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน

(1) **เกณฑ์ในการประมาณการณค่าใช้จ่ายการผลิต** มีสูตรในการคำนวณดังนี้
 ประมาณการจำนวนค่าใช้จ่ายการผลิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นทั้งสิ้นสำหรับปี หารด้วยเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เหมาะสม (ปริมาณงานตามเกณฑ์ที่กำหนดล่วงหน้าในการปันส่วนที่เกิดขึ้นจริง) จะได้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่กำหนดล่วงหน้า ผลที่ได้เรียกว่า ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน เพื่อคิดเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ ตามปริมาณงานที่ใช้เป็นเกณฑ์ที่เกิดขึ้นจริง

การประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิตคำนวณ ได้ดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่กำหนดล่วงหน้า} &= \frac{\text{ประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิต}}{\text{เกณฑ์ในการปันส่วน}} \\
 \text{ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน} &= \frac{\text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต}}{\text{ที่กำหนดล่วงหน้า}} \times \frac{\text{ปริมาณงานตามเกณฑ์}}{\text{ในการปันส่วนที่เกิดขึ้นจริง}}
 \end{aligned}$$

ดังนั้นเพื่อให้เข้าใจความเป็นมาของ สูตรการคำนวณ “การประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิต” หรือ ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน จึงใคร่ขออธิบายรายละเอียดของที่มาของสูตร ดังนี้

เกณฑ์การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต

การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานที่กำหนดล่วงหน้าตามระบบต้นทุนแบบเดิมนั้น มักใช้ฐานตามปริมาณ ซึ่งโดยทั่วไปฐานตามปริมาณจะกำหนดโดยอาศัยเกณฑ์ใดเกณฑ์หนึ่งต่อไปนี้ คือ

- การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตต่อ 1 หน่วยผลผลิต
- การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นร้อยละของวัตถุดิบทางตรง
- การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นร้อยละของค่าแรงงานทางตรง
- การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง
- การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตต่อชั่วโมงเครื่องจักร

(a) การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตต่อ 1 หน่วยผลผลิต มีสูตรคำนวณ ดังนี้

$$\text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต} = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายการผลิตโดยประมาณ}}{\text{จำนวนหน่วยผลผลิตโดยประมาณ}}$$

ตัวอย่าง ค่าใช้จ่ายการผลิตโดยประมาณเป็น 200,000 บาท ผลผลิตโดยประมาณ 16,000 หน่วย

$$\text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต} = \frac{200,000}{16,000} = 12.50 \text{ บาท / หน่วย}$$

(b) การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นร้อยละของวัตถุดิบทางตรง เมื่อการผลิตมีความสัมพันธ์กับวัตถุดิบทางตรง กล่าวคือค่าใช้จ่ายการผลิตแปรเปลี่ยนตามปริมาณวัตถุดิบทางตรงที่ใช้ในการผลิต

สูตรการคำนวณเป็นดังนี้

$$\text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต} = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายการผลิตโดยประมาณ} \times 100}{\text{วัตถุดิบทางตรงโดยประมาณ}}$$

ตัวอย่าง ประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตเป็น 200,000 บาท วัตถุดิบทางตรงโดยประมาณเป็น 800,000 บาท

$$\begin{aligned} \text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต} &= \frac{200,000 \times 100}{800,000} \\ &= 25\% \text{ ของวัตถุดิบทางตรง} \end{aligned}$$

(C) การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นร้อยละของค่าแรงงานทางตรง
 สูตรการคำนวณ เกี่ยวกับค่าแรงงานทางตรงที่ใช้ในแต่ละงาน เป็นดังนี้

$$\text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต} = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายการผลิตโดยประมาณ} \times 100}{\text{ค่าแรงงานทางตรงโดยประมาณ}}$$

ตัวอย่าง ประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตเป็น 200,000 บาท ค่าแรงงานทางตรงโดยประมาณ 800,000 บาท

$$\begin{aligned} \text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต} &= \frac{200,000}{800,000} \times 100 \\ &= 25\% \text{ ของค่าแรงงานทางตรง} \end{aligned}$$

(d) การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง คิดต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตตามชั่วโมงทำงาน โดยไม่คำนึงถึงอัตราค่าแรงของคนงานแต่ละคนที่แตกต่างกัน สูตรการคำนวณเป็นดังนี้

$$\text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต} = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายการผลิตโดยประมาณ}}{\text{ชั่วโมงแรงงานทางตรงโดยประมาณ}}$$

ตัวอย่าง ประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตเป็น 20,000 บาท ชั่วโมงแรงงานทางตรงโดยประมาณ 8,000 ชั่วโมง

$$\begin{aligned} \text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต} &= \frac{20,000}{8,000} \\ &= 2.5 \text{ บาท/ชั่วโมงแรงงานทางตรง} \end{aligned}$$

(e) การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตต่อชั่วโมงเครื่องจักร เหมาะกับธุรกิจที่มีเครื่องจักรเป็นจำนวนมากและค่าใช้จ่ายการผลิตส่วนใหญ่สัมพันธ์กับเครื่องจักรมากกว่าแรงงานหรือวัตถุดิบทางตรง สูตรการคำนวณเป็นดังนี้

$$\text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต} = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายการผลิตโดยประมาณ}}{\text{ชั่วโมงทำงานของเครื่องจักรโดยประมาณ}}$$

ตัวอย่าง ธุรกิจประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตเป็น 100,000 บาท ชั่วโมงทำงานของเครื่องจักร 2,500 ชั่วโมง

$$\begin{aligned} \text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต} &= \frac{100,000}{2,500} \\ &= 40 \text{ บาท/ชั่วโมงเครื่องจักร} \end{aligned}$$

(2) คัดค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน

เมื่อธุรกิจได้กำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตตาม (1) เกณฑ์การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตตั้งแต่ต้นงวดแล้ว จะใช้อัตรานี้ในการคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตเข้างานสำหรับงานผลิตต่างๆ ตลอดทั้งงวด ตามสูตรการคำนวณต่อไปนี้

$$\text{ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน} = \frac{\text{ปริมาณกิจกรรมที่ใช้เป็น}}{\text{เกณฑ์ตามที่เกิดขึ้นจริงสำหรับงาน}} \times \frac{\text{อัตราค่าใช้จ่าย}}{\text{การผลิต}}$$

ตัวอย่าง ธุรกิจกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานเป็น 3 บาท/ชั่วโมงแรงงานทางตรง สมมติในระหว่างงวดมีการใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงจำนวน 3,000 ชั่วโมง ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานสำหรับงวดจะคำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน} &= \text{จำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรง} \times \text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต} \\ &= 3,000 \times 3 \\ &= 9,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$

ระบบต้นทุนปกติ จะมีการคิดค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ โดยการประมาณขึ้น เกณฑ์การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตตาม ((1) เกณฑ์การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต) หลังจากนั้นคำนวณด้วยอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน ตาม (2) ทำให้ได้ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน

การคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน สำหรับงานผลิตต่างๆ ตลอดทั้งงวด จะตามสูตรการคำนวณล่วงหน้าตามเกณฑ์ต่างๆตาม ((1) เกณฑ์การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต) หลังจากนั้นคำนวณด้วยอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน และตาม (2) ดังกล่าว

ตัวอย่าง การบันทึกบัญชีและคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามระบบต้นทุนปกติ

จากข้อมูลของ บริษัท ANT ตั้งใจทำงาน จำกัด และสมมติเพิ่มเติมว่าบริษัทใช้ระบบต้นทุนปกติในการบันทึกการขายและจัดหางบการเงิน โดยประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตที่ตั้งงบประมาณไว้ เท่ากับ 60,000 บาท และคาดว่าจะสามารถผลิตสินค้าได้ 12,000 หน่วย ดังนั้นอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่กำหนดล่วงหน้า และค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานสำหรับงวดที่สามารถผลิตสินค้าได้ 10,000 หน่วย จะคำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่กำหนดล่วงหน้า} &= \frac{60,000}{12,000} \\ &= 5 \text{ บาท/หน่วย} \\ \text{ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน} &= 5 \times 10,000 \\ &= 50,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$

เมื่อค่าใช้จ่ายการผลิตเกิดขึ้นจริงมีจำนวนเพียง 40,000 บาท จึงเกิดค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานสูงไปจำนวน 10,000 บาท ซึ่งต้องปรับปรุงกับบัญชีที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ บัญชีงานระหว่างทำ บัญชีสินค้าสำเร็จรูป และบัญชีต้นทุนขาย ซึ่งมีค่าใช้จ่ายการผลิตบันทึกอยู่ด้วย หรือปรับปรุงกับบัญชีต้นทุนขายเพียงบัญชีเดียว ในที่นี้จะใช้วิธีปรับปรุงกับบัญชีต้นทุนขายเพียงบัญชีเดียว

จากกรณีของ บริษัท ANT ตั้งใจทำงาน จำกัด ที่ระบุไว้เป็นการบันทึกบัญชี แบบต้นทุนจริงก่อนหน้านี้ เมื่อกำหนด ให้บันทึกบัญชีแบบต้นทุนปกติ ได้แนวทางการบันทึกบัญชี ดังนี้

การบันทึกบัญชีรายการบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป บัญชีแยกประเภท และการแสดงรายการในงบการเงินตามระบบต้นทุนปกติ จะเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

| | | | | | |
|-----|---|------------------|--------|--------|---|
| (1) | <p>คุมวัตถุดิบ เจ้าหนี้</p> <p>ซื้อวัตถุดิบทางตรง 50,000 บาท และวัตถุดิบทางอ้อม 5,000 บาท เครดิต 30 วัน</p> | 55,000 | - | 55,000 | - |
| (2) | <p>งานระหว่างทำ</p> <p>คุมค่าใช้จ่ายการผลิต คุมวัตถุดิบ</p> <p>เบิกวัตถุดิบใช้ในการผลิตเป็นวัตถุดิบทางตรง 45,000 บาท และวัตถุดิบทางอ้อม 5,000 บาท</p> | 45,000 5,000 | - - | 50,000 | - |
| (3) | <p>ค่าแรงงาน</p> <p>ค่าแรงงานค้างจ่าย</p> <p>บันทึกค่าแรงงานที่เกิดขึ้นในงวด</p> | 55,000 | - | 55,000 | - |
| | <p>งานระหว่างทำ</p> <p>คุมค่าใช้จ่ายการผลิต</p> <p>ค่าแรงงาน</p> | 40,000 15,000 | - - | 55,000 | - |
| (4) | <p>ค่าแรงงานค้างจ่าย</p> <p>เงินสด</p> <p>จ่ายค่าแรงงานสำหรับงวด</p> | 55,000 | - | 55,000 | - |
| (5) | <p>คุมค่าใช้จ่ายการผลิต</p> <p>เงินสด</p> <p>จ่ายค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดในโรงงาน</p> | 10,000 | - | 10,000 | - |

| | | | | | |
|------|---|---------|---|---------|---|
| (6) | <p>คุมค่าใช้จ่ายการผลิต</p> <p> ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักรอุปกรณ์</p> <p>บันทึกค่าเสื่อมราคาประจำงวด</p> | 5,000 | - | 5,000 | - |
| (7) | <p>งานระหว่างทำ</p> <p> ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน</p> <p> คิดค่าใช้จ่ายการผลิตเข้างานตามอัตราค่าใช้จ่าย</p> <p> การผลิตที่กำหนดล่วงหน้า @ 5 x 10,000 หน่วย</p> | 50,000 | - | 50,000 | - |
| (8) | <p>สินค้าสำเร็จรูป (135,000÷10,000)</p> <p> งานระหว่างทำ</p> <p> โอนต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จไปยังบัญชีสินค้า</p> <p> สำเร็จรูปต้นทุนหน่วยละ 13.5 บาท</p> | 135,000 | - | 135,000 | - |
| (9) | <p>เงินสด</p> <p> ขาย</p> <p> ขายสินค้า 9,000 หน่วย @ 30 บาท</p> | 270,000 | - | 270,000 | - |
| | <p>ต้นทุนขาย (9,000 x 13.50)</p> <p> สินค้าสำเร็จรูป</p> <p> บันทึกต้นทุนสินค้าที่ขายไป</p> | 121,500 | - | 121,500 | - |
| (10) | <p>ค่าใช้จ่ายการขาย</p> <p> ค่าใช้จ่ายการดำเนินงาน</p> <p> เงินสด</p> <p> จ่ายค่าใช้จ่ายการดำเนินงานเป็นเงินสด</p> | 70,000 | - | 70,000 | - |
| | | 50,000 | - | 120,000 | - |
| (11) | <p>ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน</p> <p> คุมค่าใช้จ่ายการผลิต</p> <p> ต้นทุนขาย</p> <p> ปรับปรุงค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานสูงไป</p> | 50,000 | - | 35,000 | - |
| | | | | 15,000 | - |

บัญชีแยกประเภท (เฉพาะที่เกี่ยวข้องกับสินค้า)

| คุมวัตถุดิบ | | งานระหว่างทำ | |
|-------------|--------|--------------|---------|
| (1) | 55,000 | (2) | 50,000 |
| | | (2) | 45,000 |
| | | (3) | 40,000 |
| | | (7) | 50,000 |
| | | (8) | 135,000 |

| คุมค่าใช้จ่ายการผลิต | | สินค้าสำเร็จรูป | |
|----------------------|--------|-----------------|---------|
| (2) | 5,000 | (8) | 135,000 |
| (3) | 15,000 | (9) | 121,500 |
| (5) | 10,000 | | |
| (6) | 5,000 | | |
| | | | |

| ต้นทุนขาย | |
|-----------|---------|
| (9) | 121,500 |
| (11) | 15,000 |

| ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน | |
|-----------------------------|--------|
| (11) | 50,000 |
| (7) | 50,000 |

บริษัท ANT ตั้งใจทำงาน จำกัด
งบต้นทุนการผลิต
สำหรับงวด สิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 25XX

(หน่วย : บาท)

วัตถุดิบ:

| | | |
|---|---------------|----------------|
| วัตถุดิบต้นงวด | 0 | |
| <u>บวก</u> ซื้อ | <u>55,000</u> | |
| วัตถุดิบที่มีเพื่อใช้ | 55,000 | |
| <u>หัก</u> วัตถุดิบปลายงวด | <u>5,000</u> | |
| วัตถุดิบที่เบิกใช้ | 50,000 | |
| <u>หัก</u> วัตถุดิบทางอ้อมใช้ในการผลิต | <u>5,000</u> | 45,000 |
| แรงงานทางตรง | | 40,000 |
| ค่าใช้จ่ายการผลิต: | | |
| วัตถุดิบทางอ้อม | 5,000 | |
| แรงงานทางอ้อม | 15,000 | |
| ค่าสาธารณูปโภค | 5,000 | |
| ค่าเบี้ยประกันภัย | 2,000 | |
| ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด | 3,000 | |
| ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรอุปกรณ์ | <u>5,000</u> | |
| รวมค่าใช้จ่ายการผลิตเกิดจริง | 35,000 | |
| <u>บวก</u> ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานสูงไป | <u>15,000</u> | <u>50,000</u> |
| ต้นทุนการผลิตทั้งสิ้น | | 135,000 |
| <u>บวก</u> งานระหว่างทำต้นงวด | | <u>0</u> |
| | | 135,000 |
| <u>หัก</u> งานระหว่างทำปลายงวด | | <u>0</u> |
| ต้นทุนการผลิตสินค้าสำเร็จรูป | | <u>135,000</u> |

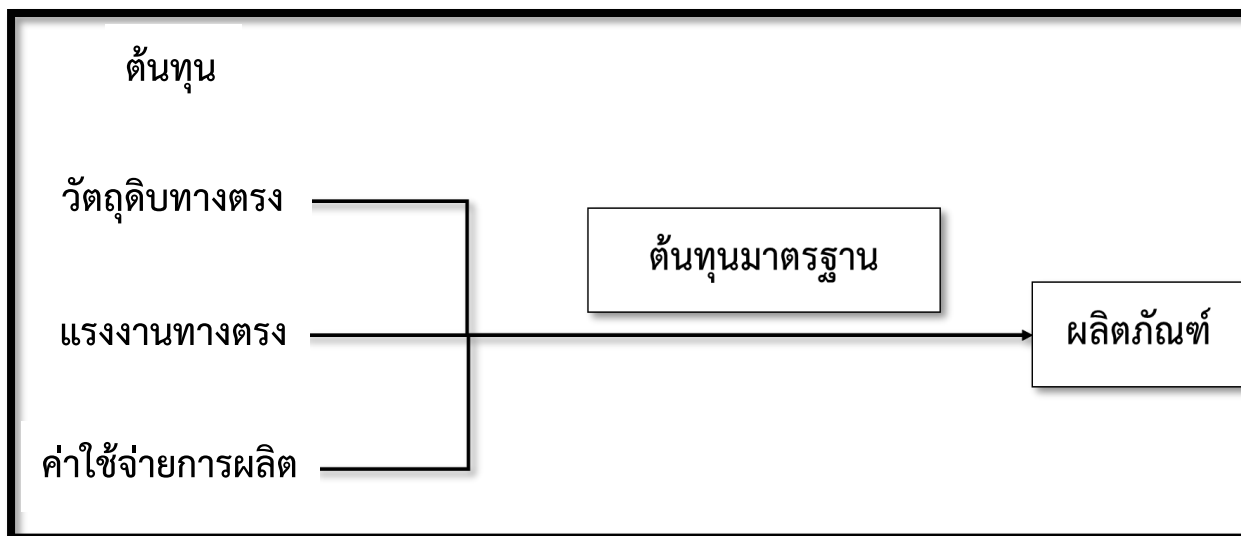
บริษัท ANT ตั้งใจทำงาน จำกัด
งบกำไรขาดทุน
สำหรับงวด สิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 25XX

| | (หน่วย : บาท) | |
|---|-----------------|----------------|
| รายได้จากการขาย | 270,000 | |
| ต้นทุนขาย : | | |
| สินค้าสำเร็จรูปต้นงวด | 0 | |
| <u>บวก</u> ต้นทุนการผลิตสินค้าสำเร็จรูป | <u>135,000</u> | |
| สินค้าที่มีเพื่อขาย | 135,000 | |
| <u>หัก</u> สินค้าสำเร็จรูปปลายงวด | <u>13,500</u> * | |
| ต้นทุนขายก่อนปรับปรุง | 121,500 | |
| <u>หัก</u> ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานสูงไป | <u>15,000</u> | |
| ต้นทุนขายหลังการปรับปรุง | <u>106,500</u> | |
| กำไรขั้นต้น | 163,500 | |
| ค่าใช้จ่ายการดำเนินงาน : | | |
| ค่าใช้จ่ายการขาย | 70,000 | |
| ค่าใช้จ่ายการบริหาร | <u>50,000</u> | <u>120,000</u> |
| กำไรสุทธิ | | <u>43,500</u> |

* สินค้าสำเร็จรูปปลายงวด ในกรณีนี้ยังมีค่าใช้จ่ายการผลิตสูงไปหน่วยละ 1.5 บาท × 1,000 หน่วย
 ต้นทุนขายตามระบบต้นทุนปกติในนี้ต่ำกว่าต้นทุนขายในระบบต้นทุนจริง เนื่องจากค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานสูงไป 15,000 บาท นั้น ควรเป็นของต้นทุนขายเพียง 9,000 บาท (9,000 หน่วย @ 1.5 บาท) และสินค้าสำเร็จรูปปลายงวดอีก 1,500 บาท (1,000 หน่วย @ 1.5 บาท) จึงจะทำให้ต้นทุนขายเท่ากันทั้ง 2 ระบบตามที่เป็นจริง 43,500 บาท - 42,000 บาท = 1,500 บาท แต่ในที่นี้ปรับปรุงค่าใช้จ่ายการผลิตที่คิดเข้างานสูงไปทั้งหมดหักจากต้นทุนขายเพียงบัญชีเดียว ซึ่งเป็นวิธีที่นิยมปฏิบัติกันโดยทั่วไป จึงทำให้ต้นทุนขายต่ำกว่าระบบต้นทุนจริงเล็กน้อย

4.2.3. ระบบต้นทุนมาตรฐาน (Standard Cost System)

ระบบต้นทุนมาตรฐาน เป็นระบบที่บันทึกข้อมูลต้นทุนการผลิตของสินค้าตามต้นทุนมาตรฐานที่กำหนดไว้ล่วงหน้า ภายใต้การผลิตที่มีประสิทธิภาพ แต่ต้นทุนการผลิตจริงที่เกิดขึ้นก็ต้องมีการบันทึกไว้ด้วยเช่นกัน โดยมีการเปรียบเทียบผลต่างระหว่างต้นทุนจริงที่เกิดขึ้นกับต้นทุนมาตรฐานที่กำหนดไว้และบันทึกผลต่างนั้นไว้ในบัญชีผลต่าง การบันทึกต้นทุนการผลิตตามระบบต้นทุนมาตรฐาน แสดงไว้ในภาพที่ 4-7 ดังนี้

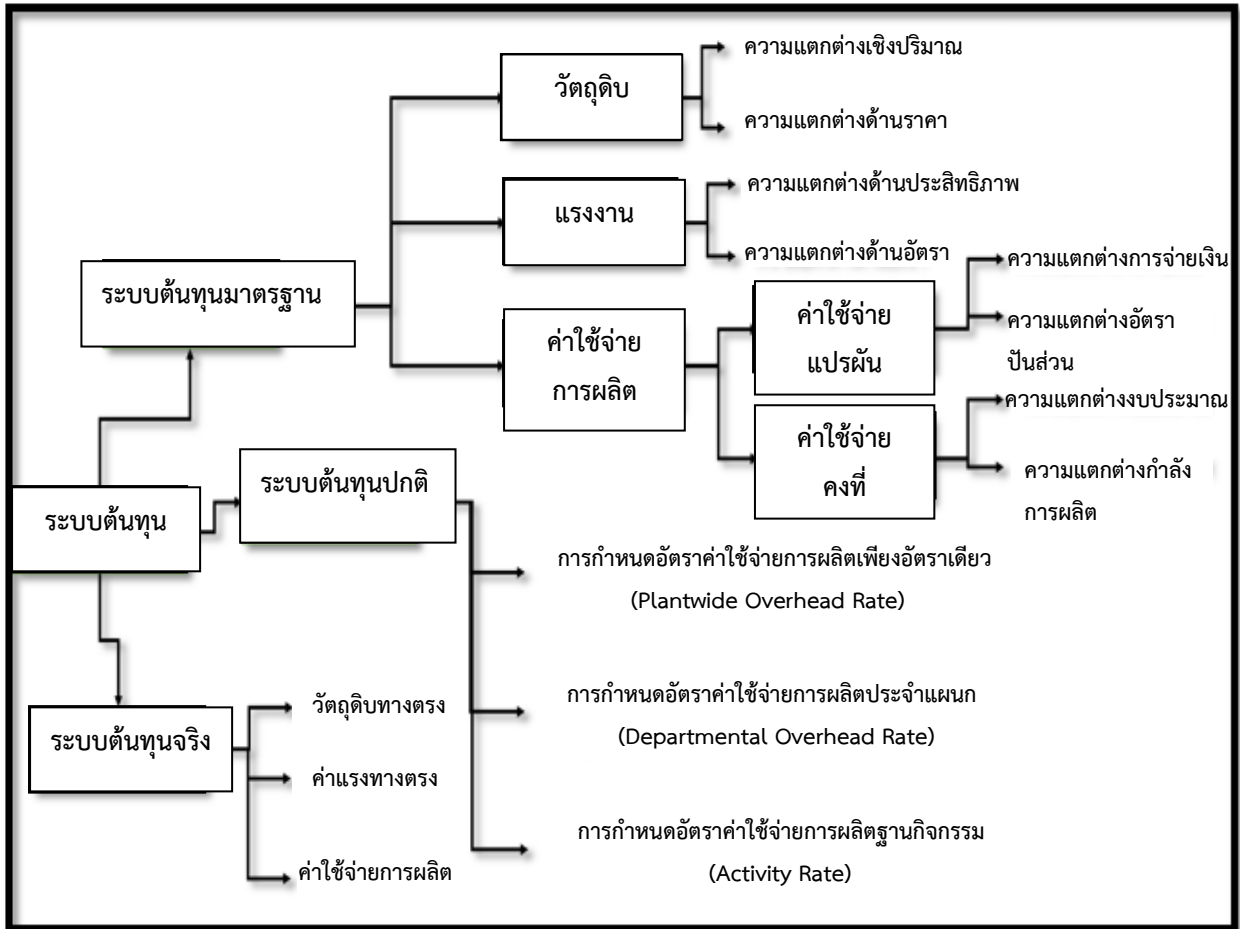


ภาพที่ 4-7 แสดงต้นทุนการผลิตตามระบบต้นทุนมาตรฐาน
ที่มา จากการบูรณาการของผู้เขียน

หลักการบันทึกต้นทุนผลิตภัณฑ์ทั้ง 3 ระบบที่กล่าวมาแล้ว สามารถสรุปได้ดังนี้

| ระบบต้นทุนจริง | ระบบต้นทุนปกติ | ระบบต้นทุนมาตรฐาน |
|------------------------------|--|--------------------------|
| วัตถุดิบทางตรงที่เกิดจริง | วัตถุดิบทางตรงที่เกิดจริง | วัตถุดิบทางตรงมาตรฐาน |
| แรงงานทางตรงที่เกิดจริง | แรงงานทางตรงที่เกิดจริง | แรงงานทางตรงมาตรฐาน |
| ค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดจริง | ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานตามประมาณการที่กำหนดไว้ล่วงหน้า | ค่าใช้จ่ายการผลิตมาตรฐาน |

โดยรายละเอียดในต้นทุนมาตรฐาน จะอธิบายในรายละเอียดบทต่อไป



ภาพที่ 4-8 ระบบต้นทุน 3 ระบบ

ที่มา จากประมวลข้อมูลของผู้เขียน

4.3. ระบบต้นทุนแบบดั้งเดิมและต้นทุนฐานกิจกรรม

4.3.1. ระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม การปันส่วนเข้าระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม มี 2 วิธี

- 1) การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเพียงอัตราเดียว (Plant wide Overhead Rate)
- 2) การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตอัตราประจำแผนก (Departmental Overhead Rate)

1) การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเพียงอัตราเดียว

การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเพียงอัตราเดียว (Plant wide Overhead Rate) เป็นการประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตทั้งสิ้นที่คาดว่าจะเกิดจากทุกแผนกผลิตแล้วหารด้วยฐานหรือเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตเพียงฐานหรือเกณฑ์เดียว

โดยส่วนใหญ่มักนิยมใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงหรือปริมาณหน่วยเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต

การอธิบายวิธีการคำนวณจะใช้ข้อมูลของ บริษัท นาเดีย มุ่งมั่นผลิตสินค้า จำกัด ซึ่งผลิตและจำหน่ายสินค้า 2 ชนิด ผ่านแผนกผลิต 2 แผนก เป็นตัวอย่างตามรายละเอียดดังนี้

| | สินค้า ก. | สินค้า ข. |
|--|--------------------|-----------|
| ปริมาณผลิตต่อปี (หน่วย) | 10,000 | 2,000 |
| วัตถุดิบทางตรงต่อหน่วย (บาท) | 120 | 120 |
| แรงงานทางตรงต่อหน่วยที่ใช้ในแผนกผลิต (ชั่วโมง) : | | |
| - แผนกเครื่องจักร | 1 | 4 |
| - แผนกตักแต่ง | 4 | 1 |
| อัตราค่าแรงชั่วโมงละ 10 บาท ในทุกแผนกผลิต | | |
| ชั่วโมงเครื่องจักรที่ใช้ต่อหน่วยในแผนก (ชั่วโมง) | 1 | 4 |
| งบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตต่อปี : | | |
| - แผนกเครื่องจักร | 360,000 บาท | |
| - แผนกตักแต่ง | <u>240,000</u> บาท | |
| รวม | <u>600,000</u> บาท | |

บริษัท นาเดีย มุ่งมั่นผลิตสินค้า จำกัด ใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงเป็นเกณฑ์ในการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเพียงอัตราเดียวในการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าสู่สินค้าทั้ง 2 ชนิด และบริษัทตั้งราคาขายโดยบวกกำไรอีก 50% ของต้นทุนการผลิต

$$\text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่กำหนดล่วงหน้า} = \frac{\text{งบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตทั้งสิ้น}}{\text{ชั่วโมงแรงงานทางตรงทั้งสิ้น}}$$

ชั่วโมงแรงงานทางตรงที่ใช้ในการผลิต:

| | | | |
|--------------------------------|-------------------|------------------------|-------------------------|
| สินค้า ก. : | - แผนกเครื่องจักร | 10,000 หน่วย@1 ชั่วโมง | = 10,000 ชั่วโมง |
| | - แผนกตักแต่ง | 10,000 หน่วย@4 ชั่วโมง | = <u>40,000</u> ชั่วโมง |
| | รวม | | = <u>50,000</u> ชั่วโมง |
| สินค้า ข. : | - แผนกเครื่องจักร | 2,000 หน่วย@4 ชั่วโมง | = 8,000 ชั่วโมง |
| | - แผนกตักแต่ง | 2,000 หน่วย@1 ชั่วโมง | = <u>2,000</u> ชั่วโมง |
| | รวม | | = <u>10,000</u> ชั่วโมง |
| รวมชั่วโมงแรงงานทางตรงทั้งสิ้น | | | = <u>60,000</u> ชั่วโมง |

$$\text{ดังนั้น อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่กำหนดล่วงหน้า} = \frac{600,000}{60,000} = 10 \text{ บาท/ชั่วโมงแรงงานทางตรง}$$

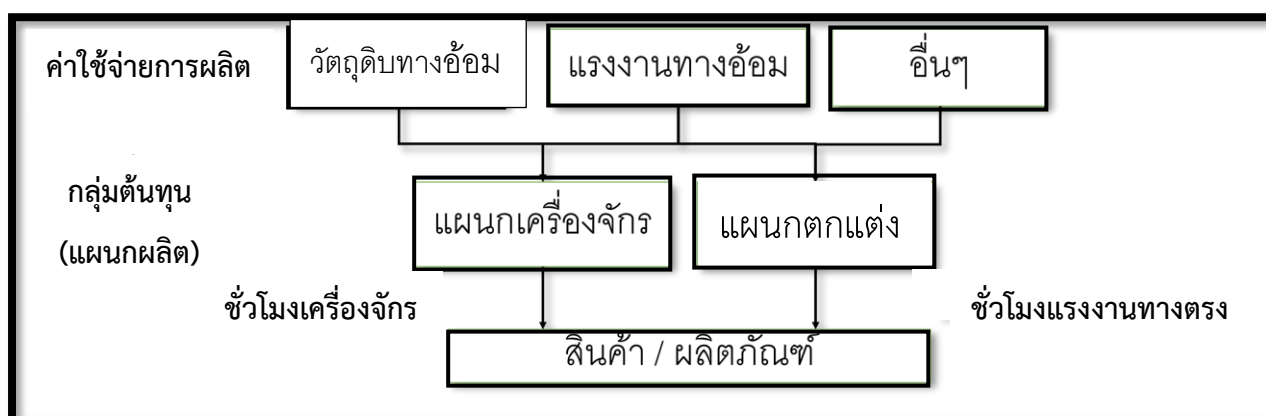
ต้นทุนการผลิตและราคาขายต่อหน่วยของสินค้าแต่ละชนิดจะเป็นดังนี้ (หน่วย : บาท)

| | <u>สินค้า ก.</u> | <u>สินค้า ข.</u> |
|---|------------------|------------------|
| วัตถุดิบทางตรง | 120 | 120 |
| แรงงานทางตรง (5 ชั่วโมง @ 10 บาท) | 50 | 50 |
| ค่าใช้จ่ายการผลิต (5 ชั่วโมง @ 10.00 บาท) | <u>50</u> | <u>50</u> |
| รวม | <u>220</u> | <u>220</u> |
| ราคาขาย (220 x 150%) | <u>330</u> | <u>330</u> |

การใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเพียงอัตราเดียวเหมาะกับธุรกิจที่มีการผลิตสินค้าที่ผ่านกระบวนการผลิตคล้าย ๆ กัน ไม่ยุ่งยากซับซ้อน แรงงานทางตรงหรือเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตนั้นเป็นต้นทุนที่มีจำนวนสูงและสำคัญในการผลิต ที่สำคัญแรงงานทางตรงหรือเกณฑ์ที่ใช้ นั้นมีความสัมพันธ์โดยตรงในการทำให้เกิดค่าใช้จ่ายการผลิตในแผนกผลิตต่าง ๆ

2) การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตอัตราประจำแผนก

ธุรกิจที่มีการผลิตสินค้าโดยผ่านกระบวนการผลิตในแต่ละแผนกในเวลาที่แตกต่างกัน บางแผนกผลิตมีค่าใช้จ่ายการผลิตมากกว่าแผนกอื่น และการเกิดค่าใช้จ่ายการผลิตในแต่ละแผนกมีความสัมพันธ์กับเกณฑ์ที่ทำให้เกิด ค่าใช้จ่ายการผลิตต่างกัน ธุรกิจควรใช้การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต โดยกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตประจำแผนก (Departmental Overhead Rates) นั่นคือ แทนที่จะคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตรวมทั้งโรงงานแล้วหารด้วยเกณฑ์เพียงเกณฑ์เดียว แต่จะแยกคำนวณอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่กำหนดล่วงหน้าของแต่ละแผนก โดยใช้งบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตของแผนกนั้น ๆ หารด้วยเกณฑ์ที่เหมาะสมของแต่ละแผนก



ภาพที่ 4-9 แสดงขั้นตอนการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตด้วยอัตราประจำแผนก

ที่มา จากการประมวลผลตามคำอธิบาย

จากตัวอย่างของ บริษัท นาเดีย มุ่งมั่นผลิตสินค้า จำกัด การเกิดค่าใช้จ่ายการผลิตจึงมีความสัมพันธ์โดยตรงกับชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักร จากแผนกผลิตสองแผนกคือ แผนกเครื่องจักรซึ่งมีค่าใช้จ่ายการผลิตมากกว่าแผนกตอกแต่ง โดยการผลิต สินค้า ก. และสินค้า ข. ใช้เวลาในการผลิตแตกต่างกันในแต่ละแผนกผลิต กล่าวคือ สินค้า ข. ใช้เวลาในการผลิตที่แผนกเครื่องจักรซึ่งมีค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นจำนวนมากเป็นเวลานานกว่าสินค้า ก. และค่าใช้จ่ายการผลิตพบว่าค่าใช้จ่ายการผลิตส่วนใหญ่ในแผนกเครื่องจักรเกิดจากการทำงานของเครื่องจักร เช่น ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร เป็นต้น การเกิดค่าใช้จ่ายการผลิตจึงมีความสัมพันธ์โดยตรงกับชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักร ส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตส่วนใหญ่ในแผนกตอกแต่งเกิดจากการทำงานของแรงงานทางตรง ได้แก่ วัสดุดิบทางอ้อม แรงงานทางอ้อม เป็นต้น การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตประจำแผนกจึงเป็นดังนี้

| | | |
|---|---|--|
| อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่กำหนดล่วงหน้า | = | $\frac{\text{งบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตของแผนกผลิต}}{\text{เกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่าย}}$ |
|---|---|--|

ชั่วโมงเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิตในแผนกเครื่องจักร :

| | | | |
|-----------|--------------------------|---|----------------------------------|
| สินค้า ก. | 10,000 หน่วย @ 1 ชั่วโมง | = | 10,000 ชั่วโมงเครื่องจักร |
| สินค้า ข. | 2,000 หน่วย @ 4 ชั่วโมง | = | <u>8,000</u> ชั่วโมงเครื่องจักร |
| รวม | | = | <u>18,000</u> ชั่วโมงเครื่องจักร |

ชั่วโมงแรงงานทางตรงที่ใช้ในการผลิตในแผนกตอกแต่ง :

| | | | |
|-----------|--------------------------|---|-----------------------------------|
| สินค้า ก. | 10,000 หน่วย @ 4 ชั่วโมง | = | 40,000 ชั่วโมงแรงงานทางตรง |
| สินค้า ข. | 2,000 หน่วย @ 1 ชั่วโมง | = | <u>2,000</u> ชั่วโมงแรงงานทางตรง |
| รวม | | = | <u>42,000</u> ชั่วโมงแรงงานทางตรง |

ดังนั้น อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตของแต่ละแผนกจะคำนวณได้ดังต่อไปนี้

| | | |
|--|---|------------------------------|
| อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต-แผนกเครื่องจักร | = | $\frac{360,000}{18,000}$ |
| | = | 20 บาท/ชั่วโมงเครื่องจักร |
| อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต-แผนกตอกแต่ง | = | $\frac{240,000}{42,000}$ |
| | = | 5.71 บาท/ชั่วโมงแรงงานทางตรง |

ต้นทุนการผลิตและราคาขายต่อหน่วยของสินค้าแต่ละชนิดจะเป็นดังนี้

| | (หน่วย : บาท) | |
|-----------------------------------|------------------|------------------|
| | <u>สินค้า ก.</u> | <u>สินค้า ข.</u> |
| วัตถุดิบทางตรง | 120.00 | 120.00 |
| แรงงานทางตรง (5 ชั่วโมง @ 10 บาท) | 50.00 | 50.00 |
| ค่าใช้จ่ายการผลิต : | | |
| - แผนกเครื่องจักร | | |
| 1 ชั่วโมง @ 20 บาท | 20.00 | |
| 4 ชั่วโมง @ 20 บาท | | 80.00 |
| - แผนกตกแต่ง | | |
| 4 ชั่วโมง @ 5.71 บาท | 22.84 | |
| 1 ชั่วโมง @ 5.71 บาท | — | 5.71 |
| รวม | <u>212.84</u> | <u>255.71</u> |
| ราคาขาย (150% ของต้นทุน) | <u>319.26</u> | <u>383.57</u> |

จะเห็นได้ว่า สินค้า ข. ที่ใช้เวลาผลิตในแผนกเครื่องจักรซึ่งมีค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นจำนวนมากนั้นมากกว่า สินค้า ข. จะมีต้นทุนเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายการผลิตมากกว่า สินค้า ก. ต้นทุนของสินค้าทั้งสองชนิดจึงถูกต้องมากกว่ากรณีที่ใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเพียงอัตราเดียว

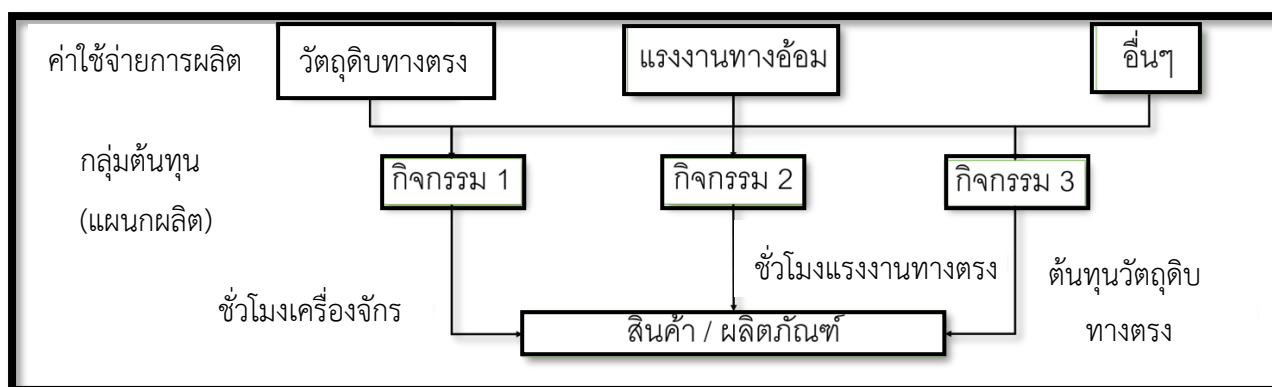
4.3.2. ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม เป็นการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตฐานกิจกรรม (Activity Base Costing : ABC)

ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม นั้น เป็นการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต ส่วนการกำหนดอัตราฐานกิจกรรม ซึ่งเป็นวิธีที่สามข้างต้นถือเป็นการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตตามระบบต้นทุนสมัยใหม่ที่เรียกว่า Activity-Based Costing : ABC ซึ่งถือว่าเป็นวิธีการปันส่วนที่ละเอียดและซับซ้อนกว่าระบบต้นทุนแบบเดิม

การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตฐานกิจกรรม

การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตฐานกิจกรรมหรือระบบต้นทุนฐานกิจกรรมนั้น จะมีการปันส่วนคล้ายกับการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตด้วยอัตราประจำแผนก ต่างกันตรงที่การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรมนั้น กลุ่มต้นทุนจะเป็นกิจกรรมแทนที่จะเป็นแผนกผลิต และเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนมีหลายเกณฑ์ขึ้นกับความสัมพันธ์ของการเกิดค่าใช้จ่ายการผลิตกับกิจกรรม ไม่ถูกจำกัดด้วยจำนวนแผนกผลิต



ภาพที่ 4-10 การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ที่มา จากการบูรณาการของผู้เขียน

ตัวอย่าง การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตฐานกิจกรรม

จากตัวอย่างของ บริษัท นาเดีย มุ่งมั่นผลิตสินค้า จำกัด สมมติว่าบริษัทใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม บริษัทกำหนดกิจกรรมและปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตให้กับแต่ละกิจกรรม กำหนดเกณฑ์หรือเรียกว่า ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน และปริมาณการใช้ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนของสินค้า ก. และสินค้า ข. ได้ดังนี้

| กิจกรรม | ต้นทุน (บาท) | ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน | ปริมาณการใช้ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน | |
|----------------------|----------------|-------------------------|--------------------------------|-----------|
| | | | สินค้า ก. | สินค้า ข. |
| การจัดการวัตถุดิบ | 120,000 | น้ำหนักวัตถุดิบ (กรัม) | 40,000 | 20,000 |
| การเตรียมเครื่องจักร | 120,000 | จำนวนครั้งที่เตรียม | 10 | 40 |
| การใช้เครื่องจักร | <u>360,000</u> | จำนวนชั่วโมงเครื่องจักร | 10,000 | 8,000 |
| | <u>600,000</u> | | | |

การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตสำหรับแต่ละกิจกรรมสามารถทำได้ ดังนี้

| | | |
|---|---|---------------------------------|
| อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต : - การจัดการวัตถุดิบ | = | $\frac{120,000}{40,000+20,000}$ |
| | = | 2 บาท/กรัม |
| อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต : - การเตรียมเครื่องจักร | = | $\frac{120,000}{10+40}$ |
| | = | 2,400 บาท/ครั้ง |
| อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต : - การใช้เครื่องจักร | = | $\frac{360,000}{10,000+8,000}$ |
| | = | 20 บาท/ชั่วโมงเครื่องจักร |

เมื่อกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตของแต่ละกิจกรรมแล้ว จะปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ทั้งสินค้า ก. และสินค้า ข. ตามปริมาณกิจกรรมที่แต่ละสินค้าได้ใช้ทรัพยากรไป ดังนี้

| กิจกรรม | อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต | สินค้า ก. | สินค้า ข. |
|-----------------------------|--------------------------|---------------------------------|--------------------------------|
| การจัดการวัตถุดิบ | 2 บาท/กรัม | 80,000 บาท (40,000 กรัม) | 40,000 บาท (20,000 กรัม) |
| การเตรียมเครื่องจักร | 2,400 บาท/ครั้ง | 24,000 บาท (10 ครั้ง) | 96,000 บาท (40 ครั้ง) |
| การใช้เครื่องจักร | 20 บาท/ชั่วโมง | <u>200,000 บาท</u> (10,000 ชม.) | <u>160,000 บาท</u> (8,000 ชม.) |
| รวม | | <u>304,000 บาท</u> | <u>296,000 บาท</u> |
| จำนวนหน่วยที่ผลิต | | = 10,000 หน่วย | = 2,000 หน่วย |
| ค่าใช้จ่ายการผลิตต่อหน่วย = | $\frac{304,000}{10,000}$ | = | $\frac{296,000}{2,000}$ |
| | = 30.40 บาท | = | 148 บาท |

ต้นทุนการผลิตและราคาขายต่อหน่วยของสินค้าแต่ละชนิดจะเป็นดังนี้

หน่วย : บาท

| | สินค้า ก. | สินค้า ข. |
|-----------------------------------|---------------|---------------|
| วัตถุดิบทางตรง | 120.00 | 120.00 |
| แรงงานทางตรง (5 ชั่วโมง @ 10 บาท) | 50.00 | 50.00 |
| ค่าใช้จ่ายการผลิต | <u>30.40</u> | <u>148.00</u> |
| รวม | <u>200.40</u> | <u>318.00</u> |
| ราคาขาย (150% ของต้นทุน) | 300.60 | 477.00 |

จะเห็นได้ว่าสินค้า ข. ได้ใช้ทรัพยากรในหลายด้านมากกว่าสินค้า ก. ทั้งที่ผลิตสินค้าเป็นปริมาณน้อยกว่า จึงควรมีค่าใช้จ่ายการผลิตมากกว่าสินค้า ก. ตัวอย่างเช่น การเตรียมเครื่องจักรและการใช้เครื่องจักร ส่วนการจัดการวัตถุดิบเป็นไปตามสัดส่วนน้ำหนักของวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตซึ่งสอดคล้องกับปริมาณหน่วยผลิต

เมื่อเปรียบเทียบต้นทุนการผลิตและราคาขายต่อหน่วยของสินค้าทั้งสองชนิดจากที่คำนวณผ่านมา 3 วิธีนั้น จะเห็นได้ว่าระบบต้นทุนแบบเดิมนั้นทำให้สินค้าที่ผลิตครั้งละมากๆ ได้รับค่าใช้จ่ายการผลิตมากเกินไป ส่วนระบบต้นทุนฐานกิจกรรมจะให้ต้นทุนที่ใกล้เคียงกับสภาพการผลิตและการใช้ทรัพยากรมากที่สุด ซึ่งส่งผลต่อการตั้งราคาขายที่เหมาะสมต่อไปด้วย ดังนี้

หน่วย : บาท

| | สินค้า ก. | สินค้า ข. |
|-------------------|-----------|-----------|
| ต้นทุนการผลิต : | | |
| - อัตราเดี่ยวน | 220.00 | 220.00 |
| - อัตราประจำแผนก | 212.84 | 255.71 |
| - อัตราฐานกิจกรรม | 200.40 | 318.00 |
| ราคาขาย : | | |
| - อัตราเดี่ยวน | 330.00 | 330.00 |
| - อัตราประจำแผนก | 319.26 | 383.57 |
| - อัตราฐานกิจกรรม | 300.60 | 477.00 |

4.4. บทสรุป

ในบทที่ 4 กล่าวถึง ระบบต้นทุน 3 ระบบ (ต้นทุนจริง ต้นทุนปกติ ต้นทุนมาตรฐาน) แสดงให้เห็นถึงระบบบัญชี และการปันส่วนความรับผิดชอบของค่าใช้จ่าย เป็นการการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตระบบต้นทุนแบบดั้งเดิมและระบบต้นทุนฐานกิจกรรม เชื่อมโยงกับ ระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม และ ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม พร้อมทั้งการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต โดยในระบบต้นทุนดั้งเดิม จะแสดงถึงการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายเพียงอัตราเดียว และการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตอัตราประจำแผนก และระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

4.5. คำถามท้าย-บทที่-4

1) ข้อใดต่อไปนี้เป็นข้อที่ไม่ถูกต้อง

- ก. ระบบต้นทุนจริง เป็นระบบที่บันทึกข้อมูลต้นทุนการผลิตต่างๆ ด้วยจำนวนจริงที่เกิดขึ้น
- ข. ต้นทุนของสินค้าที่ผลิตเสร็จ เรียกว่า “งบต้นทุนการผลิต งานระหว่างทำ”
- ค. ต้นทุนงานระหว่างทำ ประกอบด้วยต้นทุน 3 ประเภทใหญ่คือ (1) วัตถุดิบทางตรง (2) แรงงานทางตรง และ (3) โสหุ้ยอุปกรณ์การผลิต
- ง. ค่าใช้จ่ายในการผลิต หรือ บางครั้งเรียกว่า โสหุ้ยอุปกรณ์การผลิต

2) ข้อใดถูกต้องเกี่ยวกับการบันทึกบัญชี

จากโจทย์ ชื่อวัตถุดิบเพื่อใช้ในการผลิตเป็นวัตถุดิบทางตรงและวัตถุดิบทางอ้อม จำนวน 90,000 บาท และ 10,000 บาท ตามลำดับ ผู้ขายให้เครดิต 30 วัน

- ก. Dr. คุมวัตถุดิบ 90,000 บาท
 ค่าใช้จ่ายในการผลิต 10,000 บาท
 Cr. เจ้าหนี้ 100, 000 บาท
- ข. Dr. คุมวัตถุดิบ 90,000 บาท
 Cr. เจ้าหนี้ 90, 000 บาท
- ค. Dr. คุมวัตถุดิบ 100,000 บาท
 Cr. เจ้าหนี้ 100, 000 บาท
- ง. Dr. คุมวัตถุดิบ 90,000 บาท
 ค่าใช้จ่ายในการผลิต 10,000 บาท
 Cr. เจ้าหนี้ 90, 000 บาท
 เงินสด 10,000 บาท

3) ข้อใดถูกต้องเกี่ยวกับการบันทึกบัญชี

จากโจทย์ เบิกวัตถุดิบไปใช้เป็นวัตถุดิบทางตรง 60,000 บาท และวัตถุดิบทางอ้อม 5,000 บาท

- ก. Dr. งานระหว่างทำ 65,000 บาท
 Cr. คุมวัตถุดิบ 65,000 บาท
- ข. Dr. งานระหว่างทำ 60,000 บาท
 คุมค่าใช้จ่ายการผลิต 5,000 บาท
 Cr. คุมวัตถุดิบ 65,000 บาท
- ค. Dr. คุมค่าใช้จ่ายการผลิต 65,000 บาท
 Cr. คุมวัตถุดิบ 65,000 บาท
- ง. Dr. คุมค่าใช้จ่ายการผลิต 60,000 บาท
 Cr. คุมวัตถุดิบ 60,000 บาท

4) ข้อใดถูกต้องเกี่ยวกับการบันทึกบัญชี

จากโจทย์คำนวณค่าแรงงานเกิดขึ้นในงวดเป็นเงิน 30,000 บาท ในจำนวนนี้จำแนกได้เป็น
 แรงงานทางตรงและแรงงานทางอ้อม 20,000 บาท และ 10,000 บาท ตามลำดับ

- ก. Dr. ค่าแรงงานทางตรง 20, 000 บาท
 ค่าแรงงานทางตรง 10, 000 บาท
 Cr. ค่าแรงงานค้างจ่าย 30,000 บาท
- ข. Dr. ค่าแรงงาน 30, 000 บาท
 Cr. ค่าแรงงานค้างจ่าย 30,000 บาท
- ค. Dr. ค่าแรงงานทางตรง 20, 000 บาท
 คุมค่าใช้จ่ายการผลิต 10, 000 บาท
 Cr. ค่าแรงงานค้างจ่าย 30,000 บาท
- ง. Dr. ค่าแรงงานทางตรง 20, 000 บาท
 คุมสัหุ่ยอุปกรณ์การผลิต 10, 000 บาท
 Cr. ค่าแรงงานค้างจ่าย 30,000 บาท

5) ข้อใดต่อไปนี้เป็นข้อที่ไม่ถูกต้อง

- ก. การบันทึกบัญชีระบบปกติ มีข้อจำกัด เนื่องจากค่าใช้จ่ายการผลิตมีหลายรายการ ซึ่งบางรายการจะทราบจำนวนได้ต่อเมื่อสิ้นงวด เช่น ค่าสาธารณูปโภค ซึ่งกว่าจะได้รับบิลค่าใช้จ่ายจะต้องรอหลังจากงวดไปแล้ว เป็นต้น ดังนั้นการบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายการผลิตจึงไม่ทันในการบันทึกบัญชีในงวดการผลิตนั้น
- ข. การบันทึกบัญชีระบบปกติ วัตถุประสงค์โดยตรง บันทึกตามค่าใช้จ่ายจริงที่เกิดขึ้น
- ค. การบันทึกบัญชีระบบปกติ แรงงานทางตรง บันทึกตามค่าใช้จ่าย โดยกำหนดเป็นอัตราที่กำหนดขึ้นล่วงหน้า
- ง. การบันทึกบัญชีระบบปกติ ค่าใช้จ่ายการผลิต บันทึกตามค่าใช้จ่าย โดยกำหนดเป็นอัตราที่กำหนดขึ้นล่วงหน้า

6) สูตรการคำนวณ “การประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิต” หรือ ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานมาจาก “เกณฑ์การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต” ยกเว้นเกณฑ์ใด ไม่ใช่

- ก. การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นร้อยละของวัตถุประสงค์โดยตรง
- ข. การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง
- ค. การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต ตามอัตราประสิทธิภาพที่วัดได้จริง
- ง. การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นร้อยละของค่าแรงงานทางตรง

7) อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต เป็นเท่าใด เมื่อค่าใช้จ่ายการผลิตโดยประมาณเป็น 400,000 บาท ผลผลิตโดยประมาณ 16,000 หน่วย

- ก. 20
- ข. 25
- ค. 30
- ง. 35

8) จะลงรายการบัญชีอย่างไร เมื่อ ขายสินค้า 15,000หน่วยๆ 30บาท เป็นเงินเชื่อ
จากต้นทุนขาย หน่วยละ 15 บาท

| | |
|--------------------------------------|-------------|
| ก. Dr. เงินสด (15,000* 30) | 450,000 บาท |
| Cr. ขาย | 450,000 บาท |
| เมื่อขายสินค้า | |
| Dr. ต้นทุนขาย (15,000 หน่วย@ 15 บาท) | 225,000 บาท |
| Cr. สินค้าสำเร็จรูป | 225,000 บาท |
| เมื่อบันทึกต้นทุนสินค้าที่ขายไป | |
| ข. Dr. ลูกหนี้ | 450,000 บาท |
| Cr. ขาย | 450,000 บาท |
| เมื่อขายสินค้า | |
| Dr. ต้นทุนขาย | 225,000 บาท |
| Cr. สินค้าสำเร็จรูป | 225,000 บาท |
| เมื่อบันทึกต้นทุนสินค้าที่ขายไป | |
| ค. Dr. เงินสด | 450,000 บาท |
| Cr. ขาย | 450,000 บาท |
| เมื่อขายสินค้า | |
| Dr. ต้นทุนขาย | 225,000 บาท |
| Cr. งานระหว่างทำ | 225,000 บาท |
| เมื่อบันทึกต้นทุนสินค้าที่ขายไป | |
| ง. Dr. ลูกหนี้ | 450,000 บาท |
| Cr. ต้นทุนขาย | 450,000 บาท |
| เมื่อขายสินค้า | |
| Dr. ขาย | 225,000 บาท |
| Cr. สินค้าสำเร็จรูป | 225,000 บาท |
| เมื่อบันทึกต้นทุนสินค้าที่ขายไป | |

9) ให้คำนวณหา วัตถุดิบคงเหลือปลายงวด

จากข้อมูลดังนี้ (1) วัตถุดิบต้นงวด เป็น 0 บาท (2) ซื้อ 55,000 บาท (3) วัตถุดิบที่ใช้ไปจริง 45,000 บาท (4) มีการเก็บวัตถุดิบ เป็นวัตถุดิบทางอ้อม ไปใช้ในการผลิต 5,000

- ก. 500 บาท
- ข. 1,500 บาท
- ค. 2,500 บาท
- ง. 5,000 บาท

10) ให้คำนวณหา “ต้นทุนการผลิตรวม” จากระบบบัญชีต้นทุนจริง

จาก ข้อมูลดังนี้ (1) วัตถุดิบต้นงวด 0 บาท (2) ซื้อ 55,000 บาท (3) วัตถุดิบปลายงวด 5,000 บาท (4) วัตถุดิบที่เบิกใช้ 50,000 บาท (5) ใช้วัตถุดิบทางอ้อมใช้ในการผลิต 5,000 บาท (6) มี แรงงานทางตรง 40,000 บาท (7) ค่าใช้จ่ายในการผลิต ประกอบด้วย วัตถุดิบทางอ้อม 5,000 บาท แรงงานทางอ้อม 5,000 บาท ค่าสาธารณูปโภค 5,000 บาท ค่าใช้จ่ายอื่นๆ 5,000 บาท ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรอุปกรณ์ 5,000 บาท

- ก. 115,000 บาท
- ข. 120,000 บาท
- ค. 135,000 บาท
- ง. 145,000 บาท

บทที่ 5

ต้นทุนบัญชีมาตรฐานและการวิเคราะห์ผลต่างเพื่อการบริหาร

- 5.1. บทนำ
- 5.2. ความหมายของต้นทุนมาตรฐาน
- 5.3. ปัจจัยกำหนดต้นทุนมาตรฐาน
- 5.4. หลักการการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐาน
 - 5.4.1. การวิเคราะห์ผลต่างของวัตถุดิบทางตรง
 - 5.4.2. การวิเคราะห์ผลต่างของแรงงานทางตรง
 - 5.4.3. การวิเคราะห์ผลต่างของค่าใช้จ่ายการผลิต
- 5.5. การประยุกต์เพื่อนำแนวคิดต้นทุนมาตรฐานไปใช้ประโยชน์
- 5.6. บทสรุป
- 5.7. คำถามท้ายบท

วัตถุประสงค์ของบทเรียน:

1. เพื่อศึกษาแนวคิดและความหมายต้นทุนมาตรฐาน
2. เพื่อศึกษาปัจจัยกำหนดต้นทุนมาตรฐาน
3. เพื่อศึกษาหลักการการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐาน
4. เพื่อทำความเข้าใจ ต้นทุนมาตรฐาน 3 ประเภท ต้นทุนวัตถุดิบ แรงงาน และค่าใช้จ่ายในการผลิต
5. เพื่อศึกษาประโยชน์ที่ได้รับจากการนำแนวคิดต้นทุนมาตรฐานไปประยุกต์ใช้

5.1. บทนำ

ดังที่กล่าวแล้วว่า ระบบบัญชีต้นทุนมี 3 ระบบ ได้แก่ ระบบบัญชีต้นทุนจริง ระบบบัญชีต้นทุนปกติ และระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน

การบันทึกต้นทุนการผลิตด้วยระบบต้นทุนมาตรฐาน ซึ่งเป็นข้อมูลที่ใช้ในการควบคุมต้นทุนและง่ายต่อการบันทึกรายการบัญชี จากแนวคิดเกี่ยวกับระบบต้นทุนมาตรฐาน โดยผู้บริหารธุรกิจมักวางแผนการดำเนินงานผ่านการจัดทำงบประมาณ ในการดำเนินงานเพื่อให้มีประสิทธิภาพ และบรรลุผลตามเป้าหมาย มีกระบวนการวิเคราะห์ โดยงบประมาณ ให้เป็นเครื่องมือในการวัดผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริงว่าเป็นไปตามแผนงานที่กำหนดไว้หรือไม่และมีประสิทธิภาพเพียงใด การกำหนดต้นทุนในงบประมาณจึงควรเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นภายใต้การดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพที่สุด โดยเฉพาะการควบคุมต้นทุนการผลิตสินค้า

ในการดำเนินการตามระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน และ งบประมาณนี้ ผู้บริหารจะกำหนดปริมาณและราคาของปัจจัยการผลิตที่ควรเป็นเท่าใด เพื่อผลิตสินค้าที่มีคุณภาพตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ของธุรกิจ จึงเกิดระบบการควบคุมต้นทุนการผลิต โดยกำหนดต้นทุนการผลิตตามมาตรฐานขึ้น เพื่อใช้เสมือนเป็นสิ่งที่เปรียบเทียบการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพ และเป็นไปตามหลักการบริหารตามข้อยกเว้น (Management by Exception) กล่าวคือใช้ “ต้นทุนมาตรฐาน” เป็นเกณฑ์การเปรียบเทียบกับผลการดำเนินงานจริงที่เกิดขึ้น หากมีผลต่างในรายการใดที่มีนัยสำคัญหรือเกินขอบเขตที่ธุรกิจกำหนดไว้ ผู้บริหารจึงให้ความสนใจที่จะพิจารณาหาสาเหตุและแก้ไขในรายการนั้น โดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาต้นทุนทุกรายการ

การประยุกต์ใช้ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานนี้ เพื่อนำมาประเมินประสิทธิภาพในการจัดการแบบเทียบสมรรถนะ (Benchmarking) โดยเทียบต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตที่เกิด จากผลผลิตตามมาตรฐานขององค์กรเปรียบเทียบกับคู่แข่ง ทำให้ผู้บริหารสามารถกำหนดเป้าหมายในการปรับปรุงการทำงานและสามารถลดต้นทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพ

5.2. ความหมายของต้นทุนมาตรฐาน

ต้นทุนมาตรฐาน (Standard Cost) หมายถึง ต้นทุนที่กำหนดขึ้นล่วงหน้าอย่างมีหลักเกณฑ์สำหรับการผลิตสินค้าหรือบริการภายใต้การดำเนินงานผลิตที่มีประสิทธิภาพ ด้วยการนำต้นทุนตามงบประมาณที่จัดทำมาจากต้นทุนมาตรฐานมาเปรียบเทียบกับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงในตอนสิ้นงวดแล้วหาผลต่าง (Cost Variance) เพื่อหาแนวทางดำเนินการปรับปรุงแก้ไขความไม่มีประสิทธิภาพจาก “ผลต่าง” ที่วิเคราะห์ได้นั้น

ตัวอย่าง เช่น ต้นทุนมาตรฐานสำหรับแรงงานทางตรงในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยเท่ากับ 20 บาท เมื่อประมาณว่าจะผลิตสินค้าทั้งสิ้น 1,000 หน่วย ดังนั้น งบประมาณสำหรับแรงงานทางตรงจะเท่ากับต้นทุนมาตรฐานต่อหน่วยคูณด้วยปริมาณผลผลิตตามงบประมาณเท่ากับ $20 \times 1,000$ หรือ 2,000 บาท เมื่อผลการดำเนินงานเกิดขึ้นจริง จะนำมาเปรียบเทียบกับงบประมาณที่จัดเตรียมมาจากต้นทุนมาตรฐาน **ผลต่าง (Cost Variance)** ที่เกิดขึ้นจะเป็นประโยชน์ต่อการควบคุมต้นทุนต่อไป เพราะการใช้ต้นทุนที่มากหรือน้อย

กว่ามาตรฐานที่กำหนดไว้แสดงให้เห็นได้ว่าการผลิต มี หรือ ไม่มี ประสิทธิภาพ ตามที่ควรจะเป็น ซึ่งผู้บริหารต้องหาสาเหตุของผลต่างและหาแนวทางปรับปรุงแก้ไขปัญหาต่อไป

โดยระดับของ การกำหนดมาตรฐาน มีหลายระดับโดยผู้บริหารต้องตัดสินใจว่าจะกำหนดมาตรฐาน ณ ระดับใด เพราะสามารถกำหนดมาตรฐานได้ทั้งที่เป็นมาตรฐานตามอุดมคติ (Perfection or Ideal Standards) และมาตรฐานที่พอปฏิบัติได้ (Practical Standard)

มาตรฐานตามอุดมคติ (Ideal Standards) หมายถึง ระดับมาตรฐานสูงสุดที่ธุรกิจจะบรรลุได้ต่อเมื่อสภาพการดำเนินงานแทบจะสมบูรณ์แบบทุกประการ การกำหนดมาตรฐานระดับนี้จะสมมติว่าการผลิตเป็นไปเต็มประสิทธิภาพสูงสุด สามารถซื้อวัตถุดิบในราคาต่ำที่สุด และมีคุณภาพสูงที่สุดที่เป็นไปได้ เป็นต้น เช่น หากจะกำหนด “มาตรฐาน” แบบ Zero Defect หรือ Yield 100% หรือ Yield Lose เป็น 0 นั้น เป็นระดับตามอุดมคติ เป็นต้น เป็นการกระตุ้นให้พนักงานพยายามที่จะเข้าใกล้การผลิตที่มีต้นทุนต่ำที่สุดเท่าที่จะทำได้ แต่อย่างไรก็ตามผู้บริหารบางส่วนไม่เห็นด้วยกับการกำหนดมาตรฐานตามอุดมคติ เพราะมาตรฐานตามอุดมคติเป็นสิ่งที่ยากจะบรรลุมาตรฐานตามอุดมคตินั้นได้ และ บ่อยครั้งที่พนักงานอาจต้องการให้บรรลุเป้าหมายต้นทุนที่ต่ำที่สุด โดยละเลยคุณภาพของสินค้าไป ซึ่งอาจเกิดผลเสียในด้านอื่น เช่น มีของเสียหรือสินค้ามีตำหนิที่ต้องรับคืนจากลูกค้าเป็นจำนวนมาก เป็นต้น

ส่วน **มาตรฐานที่พอปฏิบัติได้ (Practical Standards)** หมายถึง ระดับมาตรฐานที่ต้องใช้ความพยายามเพื่อให้บรรลุได้ภายใต้การผลิตที่มีประสิทธิภาพตามปกติที่ยอมรับเพื่อให้เกิดการสิ้นเปลืองของวัตถุดิบตามปกติ เช่น เมื่อเวลาที่กระบวนการผลิตอาจหยุดชะงักเนื่องจากเครื่องจักรเสียหรือกระแสไฟฟ้าขัดข้องได้บ้าง เป็นต้น มาตรฐานที่พอปฏิบัติได้นั้นเป็นมาตรฐานที่นิยมใช้ในการกำหนดต้นทุนมาตรฐาน เพราะผู้บริหารส่วนใหญ่เชื่อว่ามาตรฐานที่พอปฏิบัติได้เป็นสิ่งกระตุ้นให้พนักงานพยายามทำการผลิตอย่างมีประสิทธิภาพได้ดีกว่ามาตรฐานตามอุดมคติ การกำหนดต้นทุนมาตรฐานของต้นทุนการผลิตประเภทต่าง ๆ ของบริษัทจะเป็นไปตามมาตรฐานที่พอปฏิบัติได้

5.3. การกำหนดต้นทุนมาตรฐาน

ต้นทุนการผลิตประกอบด้วย วัตถุดิบทางตรง แรงงานทางตรง ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร และ ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ การกำหนดต้นทุนมาตรฐาน จะกำหนดมาตรฐานของต้นทุนการผลิตทั้ง 3 ประเภทดังกล่าวนี้ โดยต้นทุนการผลิตแต่ละประเภท ยังมีสองปัจจัยที่เกี่ยวข้อง คือ (1) ปริมาณ และ (2) ราคา ดังนั้นจึงต้องกำหนดทั้งมาตรฐานด้านปริมาณ และ มาตรฐานด้านราคา ของต้นทุนการผลิตแต่ละประเภท

มาตรฐานวัตถุดิบทางตรง

มาตรฐานด้านปริมาณ หมายถึง จำนวนหน่วยที่นับได้ที่กำหนดให้ เช่น ปริมาณของวัตถุดิบทางตรงเป็น กิโลกรัม หรือ แกลลอน ชั่วโมงทำงานของแรงงานทางตรง เป็นต้น

มาตรฐานด้านราคา หมายถึง จำนวนเงินที่กำหนดให้สำหรับต้นทุนการผลิตแต่ละหน่วย เช่น ราคาต่อกิโลกรัมของวัตถุดิบทางตรง อัตราค่าจ้างหรือค่าแรงของแรงงานทางตรงต่อชั่วโมง เป็นต้น

ตัวอย่าง การกำหนดต้นทุนมาตรฐานวัตถุดิบทางตรง เช่น ต้นทุนมาตรฐานวัตถุดิบทางตรงต่อหน่วยเท่ากับ 20 บาท นั่นคือ การผลิตสินค้าต้องใช้วัตถุดิบทางตรง 2 กรัม ราคากรัมละ 10 บาท ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนวัตถุดิบทางตรง จึงมี 2 ปัจจัย คือ (1) ปริมาณ และ (2) ราคา ตามที่กล่าวมาแล้วการกำหนดมาตรฐานวัตถุดิบทางตรง (Direct-Materials Standards) จึงต้องกำหนดมาตรฐาน ทั้งด้านปริมาณ และด้านราคา

ปริมาณมาตรฐานวัตถุดิบทางตรง (Standard Direct-Materials Quantity) ปริมาณมาตรฐานวัตถุดิบทางตรง หมายถึง ปริมาณวัตถุดิบทางตรงที่ต้องใช้ในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยอย่างมีประสิทธิภาพ และได้คุณภาพตามที่กำหนด ปริมาณมาตรฐาน จะกำหนดเป็นหน่วยของวัตถุดิบทางตรงนั้น เช่น กรัม กิโลกรัม ลิตร ปอนด์ เป็นต้น ปริมาณมาตรฐานที่กำหนดให้ นั้นไม่เฉพาะที่ต้องใช้ในการผลิตสินค้าเท่านั้น แต่ยังคงคำนึงถึงมาตรฐานวัตถุดิบทางตรงในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยของบริษัท ชั้น มีความสุข จำกัด อาจเป็นดังนี้

| | | |
|---|---|-----------------|
| วัตถุดิบทางตรงที่ต้องใช้เป็นส่วนประกอบของสินค้า | = | 1.8 กรัม |
| <u>บวก</u> เพื่อความสิ้นเปลืองตามปกติ | = | <u>0.2</u> กรัม |
| ปริมาณมาตรฐานต่อหน่วย | = | <u>2.0</u> กรัม |

ราคามาตรฐานวัตถุดิบทางตรง (Standard Direct-Materials Price) ราคามาตรฐานวัตถุดิบทางตรง หมายถึง ราคาซื้อสุทธิของวัตถุดิบทางตรงต่อหน่วย ซึ่งรวมค่าซื้อวัตถุดิบทางตรง และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น ค่าขนส่ง ค่าประกันภัยระหว่างขนส่ง ค่าใช้จ่ายในการจัดหา และ ตรวจสอบคุณภาพ เป็นต้น หักด้วยส่วนลดจากผู้ขาย (ถ้ามี) ตัวอย่างราคามาตรฐานวัตถุดิบทางตรงต่อหน่วยของ บริษัท ชั้น มีความสุข จำกัด อาจเป็นดังนี้

| | |
|--------------------------------|------------------|
| ราคาซื้อต่อกรัม | 8.0 บาท |
| <u>บวก</u> ค่าขนส่งเข้า | 1.0 บาท |
| ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง | 2.0 บาท |
| <u>หัก</u> ส่วนลดรับ | <u>(1.0)</u> บาท |
| ราคามาตรฐานต่อกรัม | <u>10.0</u> บาท |

เมื่อกำหนดปริมาณมาตรฐาน และ ราคามาตรฐานของวัตถุดิบทางตรงได้แล้ว สามารถคำนวณหาต้นทุนมาตรฐานวัตถุดิบทางตรงต่อหน่วยได้ดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{ต้นทุนมาตรฐานวัตถุดิบทางตรง} &= \text{ปริมาณมาตรฐาน} \times \text{ราคามาตรฐาน} \\
 &= 2 \text{ กรัมต่อหน่วย} \times 10 \text{ บาทต่อกรัม} \\
 &= 20 \text{ บาทต่อหน่วย}
 \end{aligned}$$

มาตรฐานค่าแรงงานทางตรง

ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนแรงงานทางตรงมี 2 ปัจจัยคือ (1) เวลา และ (2) อัตราค่าแรง การกำหนดมาตรฐานแรงงานทางตรง (Direct-Labor Standards) จึงต้องกำหนดมาตรฐานทั้ง ด้านเวลา และ ด้านอัตรา

ตัวอย่าง ต้นทุนแรงงานทางตรงต่อหน่วยเท่ากับ 20 บาท การผลิตสินค้าต้องใช้แรงงานทางตรง 1 ชั่วโมง อัตราค่าแรงชั่วโมงละ 20 บาท ดังนี้

เวลามาตรฐานแรงงานทางตรง (Standard Direct-Labor Hours) เวลามาตรฐานแรงงานทางตรง หมายถึง จำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรงที่ต้องใช้ในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยอย่างมีประสิทธิภาพ จำนวนชั่วโมงนั้นไม่เฉพาะเวลาที่ใช้ในการผลิตสินค้าเท่านั้น แต่ควรคำนึงถึงเวลาที่จำเป็นต้องเกิดขึ้นด้วย เช่น เวลาในการเตรียมเครื่องจักร เวลาในการซ่อมบำรุงรักษาตามปกติ และเมื่อเวลาหยุดพักของพนักงานด้วย ตัวอย่างเวลามาตรฐานแรงงานทางตรง ในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยของ บริษัท ชัน มีความสุข จำกัด เป็นดังนี้

| | | |
|---|---|--------------------|
| เวลาที่ใช้ในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วย | = | 1.2 ชั่วโมง |
| <u>บวก</u> เมื่อเวลาหยุดพักของพนักงาน | = | 0.1 ชั่วโมง |
| เมื่อเวลาเตรียมและบำรุงรักษาเครื่องจักร | = | 0.2 ชั่วโมง |
| เวลามาตรฐานต่อหน่วย | = | <u>1.5</u> ชั่วโมง |

อัตราค่าแรงมาตรฐานแรงงานทางตรง (Standard Direct-Labor Rate) อัตราค่าแรงมาตรฐานแรงงานทางตรง หมายถึง อัตราค่าแรงตามปกติของพนักงานรวมถึงผลประโยชน์หรือสวัสดิการต่าง ๆ ที่ธุรกิจจ่ายให้พนักงาน เช่น ค่ารักษาพยาบาล ค่าอาหาร ค่าเครื่องแบบ เป็นต้น ตัวอย่างอัตราค่าแรงมาตรฐานต่อชั่วโมงของบริษัท ชัน มีความสุข จำกัด อาจเป็นดังนี้

| | | |
|--|---|-----------------|
| อัตราค่าแรงต่อชั่วโมง | = | 18.0 บาท |
| <u>บวก</u> ผลประโยชน์อื่น ๆ ต่อชั่วโมง | = | <u>2.0</u> บาท |
| อัตราค่าแรงมาตรฐานต่อชั่วโมง | = | <u>20.0</u> บาท |

เมื่อกำหนดเวลามาตรฐานและอัตราค่าแรงมาตรฐานของแรงงานทางตรงได้แล้ว สามารถคำนวณหาต้นทุนมาตรฐานแรงงานทางตรงต่อหน่วย ได้ดังนี้

| | | |
|---------------------------|---|--|
| ต้นทุนมาตรฐานแรงงานทางตรง | = | เวลามาตรฐาน x อัตราค่าแรงมาตรฐาน |
| | = | 1.5 ชั่วโมงต่อหน่วย x 20 บาทต่อชั่วโมง |
| | = | 30 บาทต่อหน่วย |

ต้นทุนมาตรฐานค่าใช้จ่ายการผลิต

ตามระบบต้นทุนปกติ (Normal Costing) นั้น จะมีการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตล่วงหน้า (Predetermined Overhead Rate) เพื่อใช้ในการคิดค่าใช้จ่ายการผลิตเข้างาน (Applied Overhead) ในแต่ละงวด โดยประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นทั้งปี หาร ด้วยเกณฑ์ หรือระดับกิจกรรมที่เหมาะสม เช่น จำนวนหน่วย ชั่วโมงแรงงานทางตรง ชั่วโมงเครื่องจักร เป็นต้น เมื่อเกิดการปฏิบัติงานจริง จะนำจำนวนกิจกรรมที่เกิดขึ้นจริงคูณด้วยอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่กำหนดล่วงหน้านั้นเป็นจำนวนของค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน ในเรื่องต้นทุนปกติ วัตถุประสงค์ทางตรง ค่าแรงทางตรง จะบันทึกตามต้นทุนจริงที่เกิดขึ้น ส่วนค่าใช้จ่ายการบริหารจะประเมินล่วงหน้า

สำหรับระบบต้นทุนมาตรฐาน (Standard Cost) นั้น มีแนวปฏิบัติที่คล้ายคลึงกันต้นทุนปกติ คือ มีการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตขึ้นล่วงหน้าจากการประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตที่ควรเกิดขึ้นภายใต้การผลิตอย่างมีประสิทธิภาพ ทาร ด้วยเกณฑ์หรือระดับกิจกรรมที่เหมาะสม ซึ่งมักเป็นกำลังการผลิตปกติ เมื่อเกิดการปฏิบัติงานจริงจะนำจำนวนกิจกรรมที่กำหนดล่วงหน้า มาคูณด้วยอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่กำหนดล่วงหน้าเป็นจำนวนค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานมาตรฐาน เพื่อใช้เปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นจริงต่อไป (ประเมินขึ้นล่วงหน้าทั้ง วัตถุประสงค์ทางตรง ค่าแรงทางตรง)

ค่าใช้จ่ายการผลิตประกอบด้วยต้นทุนหลากหลายประเภทและมีพฤติกรรมแตกต่างกัน กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายการผลิตบางรายการผันแปรไปตามปริมาณที่ผลิต ในขณะที่ค่าใช้จ่ายการผลิตบางส่วนคงที่ ตลอดทุกระดับการผลิตภายในช่วงที่มีความหมาย ค่าใช้จ่ายการผลิตส่วนใหญ่เป็นต้นทุนทางอ้อมที่ไม่สามารถระบุได้ชัดเจนว่าเกิดจากผลิตสินค้าหน่วยใดหน่วยหนึ่ง จึงต้องใช้การปันส่วนเข้าเป็นต้นทุนของสินค้าที่ผลิต การกำหนดต้นทุนมาตรฐานสำหรับค่าใช้จ่ายการผลิต โดยแบ่งเป็นมาตรฐานด้านปริมาณและมาตรฐานด้านราคานั้น จึงกำหนดต่ำกว่ากำหนดต้นทุนมาตรฐานของวัตถุประสงค์ทางตรง และ แรงงานตรง

อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตมาตรฐาน (Manufacturing Overhead Standards) ตามเกณฑ์ที่สัมพันธ์หรือเหมาะสม โดยแยกเป็นอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร และอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่

การกำหนดต้นทุนมาตรฐานค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร (Variable Overhead Standards) อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร ที่กำหนดล่วงหน้าเกิดจากการประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรทั้งหมดที่คาดว่าจะเกิดขึ้นภายใต้การผลิตอย่างมีประสิทธิภาพ ทาร ด้วยเกณฑ์หรือระดับกิจกรรมที่เหมาะสม ซึ่งอาจเป็น ชั่วโมงแรงงานทางตรง ช.ม.เครื่องจักร เป็นต้น สมมติให้ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร โดยประมาณของบริษัท ชั้น มีความสุข จำกัด ณ ระดับการผลิต 7,500 ชั่วโมงแรงงานทางตรง มีจำนวน 22,500 บาท อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรที่กำหนดล่วงหน้าและต้นทุนมาตรฐานค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรตามเกณฑ์ช.ม.แรงงานทางตรง ได้

$$\begin{aligned}
 \text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร} &= \frac{\text{ประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร}}{\text{ระดับกิจกรรมตามแผนกที่กำหนดไว้}} \\
 &= \frac{22,500}{7,500 \text{ ชั่วโมงแรงงานทางตรง}} \\
 &= 3 \text{ บาทต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{ต้นทุนมาตรฐานค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร} &= \frac{\text{เวลามาตรฐาน ณ}}{\text{ระดับการผลิตจริง}} \times \frac{\text{อัตราค่าใช้จ่าย}}{\text{การผลิตผันแปร}} \\
 &= 1.5 \text{ ชั่วโมงต่อหน่วย} \times 3 \text{ บาทต่อชั่วโมง} \\
 &= 4.50 \text{ บาทต่อหน่วย}
 \end{aligned}$$

เวลามาตรฐานที่ยอมให้ ณ ระดับการผลิตหนึ่งหน่วยของบริษัท ชัน มีความสุข จำกัด จะเท่ากับ 1.5 ชั่วโมงแรงงานทางตรง ดังนั้น ต้นทุนมาตรฐานค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรจะเท่ากับ 4.50 บาท ต่อหน่วย (1.5 ชั่วโมงแรงงานทางตรง x 3 บาทต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง)

การกำหนดต้นทุนมาตรฐานค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ (Fixed Overhead Standards) อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่กำหนดล่วงหน้า เกิดจากการประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ทั้งหมดที่คาดว่าจะเกิดขึ้นภายใต้การผลิตอย่างมีประสิทธิภาพ หารด้วยเกณฑ์หรือระดับกิจกรรมที่เหมาะสม ซึ่งเป็นเกณฑ์เดียวกันกับที่ใช้กับค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่จะมีจำนวนแน่นอนในช่วงที่มีความหมาย (Relevant Range) ไม่เปลี่ยนแปลงตามระดับการผลิตหรือระดับกิจกรรมในช่วงหนึ่ง ๆ สมมติให้ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่โดยประมาณของบริษัท ปิ่นเกล้า จำกัด ณ ระดับการผลิต 6,000 ชั่วโมงแรงงานทางตรง จำนวน 60,000 บาท อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่กำหนดล่วงหน้า และต้นทุนมาตรฐานค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่จะคำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่} &= \frac{\text{ประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่}}{\text{ระดับกิจกรรมตามแผนที่กำหนดไว้}} \\ &= \frac{60,000}{6,000 \text{ ชั่วโมงแรงงานทางตรง}} \\ &= 10 \text{ บาทต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ต้นทุนมาตรฐานค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่} &= \text{เวลามาตรฐานที่ยอมให้ ณ ระดับการผลิตจริง} \times \text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่} \\ &= 1.5 \text{ ชั่วโมงต่อหน่วย} \times 10 \text{ บาทต่อชั่วโมง} \\ &= 15 \text{ บาท} \end{aligned}$$

เวลามาตรฐานที่ยอมให้ ณ ระดับการผลิตหนึ่งหน่วยของ บริษัท ชัน มีความสุข จำกัด จะเท่ากับ 1.5 ชั่วโมงแรงงานทางตรง ดังนั้น ต้นทุนมาตรฐานค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่จะเท่ากับ 15 บาทต่อหน่วย (1.5 ชั่วโมงแรงงานทางตรง x 10 บาทต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง)

เมื่อธุรกิจกำหนดต้นทุนการผลิตมาตรฐานครบทุกประเภทแล้ว จะบันทึกข้อมูลในบัตรต้นทุนมาตรฐานดังต่อไปนี้ ซึ่งต้นทุนมาตรฐานเหล่านี้จะช่วยผู้บริหารในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ จัดเตรียมงบประมาณ และการควบคุมต้นทุนต่อไป

บัตรต้นทุนมาตรฐานต่อหน่วย

| | |
|---|------------------|
| วัตถุดิบทางตรง (2 กรัม x 10 บาท/กรัม) | 20.00 บาท |
| แรงงานทางตรง (1.5 ชั่วโมง x 20 บาท) | 30.00 บาท |
| ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร (1.5 ชั่วโมง x 3 บาท) | 4.50 บาท |
| ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ ณ ระดับการผลิต 6,000 ชั่วโมง (1.5 ชั่วโมง x 10 บาทต่อชั่วโมง) | <u>15.00</u> บาท |
| รวมต้นทุนมาตรฐาน | <u>69.50</u> บาท |

5.4. หลักการการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐาน

ธุรกิจควรรหาสาเหตุที่ทำให้เกิดผลต่าง (Variance) ระหว่างต้นทุนมาตรฐานกับต้นทุนจริงที่เกิดขึ้น สาเหตุของการเกิดผลต่างมีได้ 2 ด้าน คือ สาเหตุ (1) ด้านราคาหรืออัตรา และสาเหตุ (2) ด้านปริมาณหรือเวลา แล้วแต่เป็นต้นทุนการผลิตประเภทใด ตัวอย่างเช่น อาจมีการซื้อวัตถุดิบในราคาที่สูงหรือต่ำกว่าราคามาตรฐาน หรือ มีการใช้ปริมาณวัตถุดิบมากกว่าหรือน้อยกว่าปริมาณมาตรฐาน หรือทั้งสองด้านพร้อมกัน การวิเคราะห์ผลต่างจึงมีผลต่างด้านราคาและผลต่างด้านปริมาณ เมื่อทราบสาเหตุของผลต่างว่ามาจากด้านใดแล้ว ธุรกิจสามารถใช้ให้เป็นประโยชน์ในการควบคุมปัจจัยการผลิตเพื่อปรับปรุงแก้ไขผลการดำเนินงานให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

รูปแบบทั่วไปในการวิเคราะห์ผลต่างของต้นทุนการผลิตผันแปรทุกประเภท ได้แก่ วัตถุดิบทางตรง แรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร รูปแบบทั่วไปนี้สามารถวิเคราะห์ผลต่างรวมและรายละเอียดของผลต่างรวมที่เกิดจากผลต่างด้านราคาและผลต่างด้านปริมาณ

ผลต่างด้านราคา

วัตถุดิบ

ผลต่างด้านราคา สำหรับวัตถุดิบทางตรง ผลต่างด้านราคาจะเรียกว่าผลต่างราคา (Price Variance) เกิดจากราคาซื้อวัตถุดิบทางตรงแตกต่างไปจากราคามาตรฐานของวัตถุดิบทางตรง

แรงงานทางตรง

ผลต่างด้านราคา จะเรียกว่า **ผลต่างอัตรา (Rate Variance)** ซึ่งเกิดจากอัตราค่าแรงที่จ่ายจริงแตกต่างจากอัตรามาตรฐานของแรงงานทางตรง

ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร

ผลต่างด้านราคา เรียกว่า **ผลต่างการใช้จ่าย (Spending Variance)** ซึ่งเกิดจากอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นจริงแตกต่างจากอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่กำหนดล่วงหน้า

ผลต่างด้านปริมาณ

วัตถุดิบ

สำหรับวัตถุดิบทางตรง ผลต่างด้านปริมาณจะเรียกว่า **ผลต่างปริมาณ (Quantity Variance)** ซึ่งเกิดจากปริมาณวัตถุดิบทางตรงที่ใช้จริงแตกต่างจากปริมาณมาตรฐานของวัตถุดิบทางตรง

แรงงานทางตรง

ผลต่างด้านปริมาณ เรียกว่า **ผลต่างประสิทธิภาพ (Efficiency Variance)** ซึ่งเกิดจากเวลาที่ใช้ในการผลิตจริงแตกต่างจากเวลามาตรฐานของแรงงานทางตรง

ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร

ผลต่างด้านปริมาณ เรียกว่า **ผลต่างประสิทธิภาพ (Efficiency Variance)** เกิดจากเวลาที่ใช้ในการผลิตจริงแตกต่างจากเวลามาตรฐานที่ยอมให้ใช้ได้ ณ ระดับการผลิตจริง

ผลต่างด้านราคาและผลต่างปริมาณสำหรับต้นทุนการผลิตผันแปรตามที่กล่าวมาแล้วนั้นสามารถสรุปให้เห็นได้ชัดเจนดังนี้

ตารางที่ 5-1 ต้นทุนมาตรฐานกับความแตกต่าง

| สูตร ต้นทุนมาตรฐาน และความแตกต่าง | | |
|-----------------------------------|---|--|
| วัตถุดิบทางตรง | ผลต่างด้านราคา (Price Variance) | ผลต่างปริมาณ (Quantity Variance) |
| แรงงานทางตรง | ผลต่างอัตรา (Rate Variance) | ผลต่างประสิทธิภาพ (Efficiency Variance) |
| ค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปร | ผลต่างการใช้จ่าย (Spending Variance) | ผลต่างประสิทธิภาพ (Efficiency Variance) |

ผลต่างที่คำนวณได้นั้นมี 2 ชนิด คือ

(1) ผลต่างน่าพอใจ (Favorable Variance: F) ผลต่างน่าพอใจเกิดขึ้นเมื่อการใช้จ่ายต้นทุนจริงน้อยกว่าต้นทุนมาตรฐานหรือจำนวนที่ยอมให้ใช้ได้ และ

(2) ผลต่างไม่น่าพอใจ (Unfavorable Variance: U) ส่วนผลต่างไม่น่าพอใจนั้นเกิดขึ้นเมื่อการใช้จ่ายต้นทุนจริงมากกว่าต้นทุนมาตรฐานหรือจำนวนที่ยอมให้ใช้ได้



ภาพที่ 5-1 แสดงรูปแบบทั่วไปที่ใช้ในการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนการผลิตผันแปร

ที่มา จาการบูรณาการของผู้เขียน

5.4.1. การวิเคราะห์ผลต่างของวัตถุดิบทางตรง

การเปรียบเทียบ --- ราคาจริง และ ราคามาตรฐาน ของวัตถุดิบทางตรง

ผลต่างด้านราคา (Price Variance) → (ราคาจริง-ราคามาตรฐาน) คูณ ปริมาณจริง
 → U เมื่อ ราคาจริง > ราคามาตรฐาน
 → F เมื่อ ราคาจริง < ราคามาตรฐาน

ภาพที่ 5-2 การเปรียบเทียบราคาจริง และ ราคามาตรฐาน

ที่มา ประยุกต์จากแนวคิดตามเนื้อหา

การเปรียบเทียบราคาจริงและราคามาตรฐาน สามารถนำมาใช้วิเคราะห์ผลงานของฝ่ายจัดซื้อ

การเปรียบเทียบปริมาณการใช้จริงและปริมาณมาตรฐานของวัตถุดิบทางตรง

ผลต่างด้านปริมาณ (Quantity Variance) → (ปริมาณจริง-ปริมาณมาตรฐาน)คูณ*ราคามาตรฐาน
 → U เมื่อ ปริมาณจริง>ปริมาณมาตรฐาน
 → F เมื่อ ปริมาณจริง<ปริมาณมาตรฐาน

ภาพที่ 5-3 การเปรียบเทียบปริมาณจริงและปริมาณมาตรฐาน

ที่มา ประยุกต์จากแนวคิดตามเนื้อหา

การเปรียบเทียบปริมาณการใช้จริงและปริมาณการใช้มาตรฐานของวัตถุดิบ สามารถนำมาใช้วิเคราะห์ผลงานของฝ่ายผลิต

การวิเคราะห์ผลต่างวัตถุดิบทางตรง

ตัวอย่าง จากข้อมูลต้นทุนมาตรฐานของบริษัท ANT ตั้งใจทำงาน จำกัด ซึ่งกำหนดต้นทุนมาตรฐาน วัตถุดิบทางตรง หน่วยละ 20 บาท ซึ่งเกิดจากการใช้วัตถุดิบทางตรงหน่วยละ 2 กรัม ในราคากรัมละ 10 บาท ถ้าบริษัทและเบิกใช้วัตถุดิบทางตรงในการผลิตทั้งสิ้น 12,000 กรัม สามารถผลิตสินค้าได้ 4,000 หน่วย และซื้อวัตถุดิบทางตรงมาในราคาสุทธิกรัมละ 8.50 บาท เมื่อแทนค่าข้อมูลต่าง ๆ ในรูปแบบทั่วไปในการวิเคราะห์

| ผลการวิเคราะห์ ผลต่างต้นทุนจริง และ ต้นทุนมาตรฐาน | | |
|---|--------------------------|---------------|
| ต้นทุนจริง | ราคามาตรฐาน x ปริมาณจริง | ต้นทุนมาตรฐาน |
| 8.50 x 12,000 | 10 x 12,000 | 10 x 8,000 |
| 102,000 บาท | 120,000 บาท | 80,000 บาท |

ปริมาณมาตรฐาน = 4,000 หน่วย x หน่วยละ 2 กรัม = 8,000 หน่วย

ภาพที่ 5-4 ผลการวิเคราะห์ ผลต่างต้นทุนจริง และ ต้นทุนมาตรฐาน

ที่มา ประยุกต์จากแนวคิดตามเนื้อหา

จากการเปรียบเทียบ ได้ผลต่างรวมเกิดจากการเปรียบเทียบต้นทุนจริงกับต้นทุนมาตรฐาน (102,000 – 80,000) เกิดผลต่างไม่น่าพอใจจำนวน 22,000 บาท เพราะต้นทุนจริงเกิดขึ้นมากกว่าต้นทุนมาตรฐานที่ให้ใช้ได้ ณ ระดับการผลิตจริง 4,000 หน่วย เมื่อวิเคราะห์ในรายละเอียดจะพบว่าผลต่างรวมนั้นเกิดจากผลต่างราคาซึ่งเป็นผลต่างน่าพอใจถึงจำนวน 18,000 บาท (102,000 – 120,000) เพราะราคาซื้อสุทธิ (8.50 บาทต่อกรัม) ต่ำกว่าราคามาตรฐานที่กำหนดไว้ (10 บาทต่อกรัม) แต่ผลต่างรวมเป็นผลต่างไม่น่าพอใจ เพราะมีผลต่างปริมาณไม่น่าพอใจถึง 40,000 บาท (120,000 – 80,000) เพราะใช้วัตถุดิบตรงในการผลิต (12,000 กรัม) มากกว่าปริมาณมาตรฐานที่ยอมให้ใช้ได้ (4,000 x 2 = 8,000 กรัม) ถึง 40,000 กรัม

การวิเคราะห์ผลต่างวัตถุดิบตรงโดยใช้สูตรคำนวณ

นอกจากการวิเคราะห์ผลต่างโดยใช้รูปแบบทั่วไปแล้ว ยังสามารถใช้สูตรคำนวณได้ตามแนวคิดที่ว่า ผลต่างราคาเกิดขึ้น จากการเปรียบเทียบระหว่างราคาซื้อจริงกับราคามาตรฐาน ส่วนผลต่างปริมาณเกิดขึ้นจากการเปรียบเทียบระหว่างปริมาณที่ใช้จริงกับปริมาณมาตรฐาน เพื่อให้ง่ายในการเขียนสูตรคำนวณ ขอแทนตัวย่อดังต่อไปนี้

| | | | | |
|----|---|-------------------|---|-----------------------------------|
| AP | = | Actual Price | = | ราคาจริงต่อหน่วย |
| AQ | = | Actual Quantity | = | ปริมาณจริงที่ใช้ทั้งสิ้น |
| SP | = | Standard Price | = | ราคามาตรฐานต่อหน่วย |
| SQ | = | Standard Quantity | = | ปริมาณมาตรฐานที่ยอมให้ใช้ ณ ระดับ |

$$\begin{aligned}
 \text{ดังนั้น ผลต่างราคา} &= (AP - SP) \times AQ \\
 &= (8.50 - 10) * \times 12,000 = 18,000 \text{ บาท (ผลต่างน่าพอใจ)} \\
 \text{ผลต่างปริมาณ} &= (AQ - SQ) \times SP \\
 &= (12,000 - 8,000) \times 10 = 40,000 \text{ บาท (ไม่น่าพอใจ)} \\
 \text{ผลต่างรวม} &= \text{ผลต่างราคา} + \text{ผลต่างปริมาณ} \\
 &= 18,000 F^* + 40,000 U^* \\
 &= 22,000 U
 \end{aligned}$$

*เมื่อเป็นผลต่างคนละชนิดจะหักกลบลบกัน ผลลัพธ์จะเป็นผลต่างชนิดที่มีจำนวนมากกว่า หากเป็นผลต่างชนิดเดียวกันจะรวมกัน

| เปรียบเทียบผลต่าง | | | | | | |
|-------------------|------------|------------------------|-------------------|-----------------------------|-------------------|----------------------|
| ต้นทุนจริง | | ราคามาตรฐาน*ปริมาณจริง | | เปรียบเทียบด้านปริมาณ | | |
| ราคาจริง | ปริมาณจริง | ราคา มาตรฐาน | ปริมาณจริง | ราคามาตรฐาน x ปริมาณจริง | ปริมาณ มาตรฐาน | ต้นทุนมาตรฐาน |
| | | ราคา/กรัม | | | หน่วยละ 2g | |
| 8.5 | 12,000 | 10 | 12,000 | | 8,000 | |
| | 102,000 | | 120,000 | 120,000 | | 80,000 |
| ผลต่าง-ราคา | | | 18,000 | ผลต่าง-ปริมาณ | | 40,000 |
| | | F | ผลต่าง น่าพอใจ | | U | ผลต่าง ไม่น่าพอใจ |
| | | ผลต่างรวม | | 22,000 | U | |

ภาพที่ 5-5 ผลการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนจริงและต้นทุนมาตรฐาน (ใช้การคำนวณ)

ที่มา จากการวิเคราะห์ตามเนื้อหา

การวิเคราะห์ผลต่างวัตถุดิบตรงเมื่อปริมาณซื้อต่างจากปริมาณเบิกใช้ในการผลิต

เมื่อธุรกิจจัดซื้อวัตถุดิบตรงในจำนวนที่มากกว่าจำนวนวัตถุดิบตรงที่เบิกไปใช้ในการผลิต จึงเกิดปัญหาว่า การคำนวณผลต่างราคาควรคำนวณเมื่อใด เมื่อมีการจัดซื้อหรือเมื่อเบิกวัตถุดิบไปใช้ ในทางปฏิบัติมักจะ คำนวณผลต่างราคาเมื่อจัดซื้อ เพื่อให้ผู้บริหารทราบปัญหาและหาทางปรับปรุงได้เร็วที่สุดแทนที่จะทราบต่อเมื่อมีการเบิกวัตถุดิบตรงไปใช้ ในกรณีนี้ผลต่างรวมจะไม่เท่ากับผลต่างราคาและผลต่างปริมาณรวมกัน เนื่องจากมีวัตถุดิบตรงบางส่วนยังไม่ถูกนำไปใช้ในการผลิตจริง

ตัวอย่าง จากตัวอย่างข้อมูลของ บริษัท ANT ตั้งใจทำงาน จำกัด บริษัทสั่งซื้อวัตถุดิบตรงจำนวน 15,000 กรัม แต่เบิกไปใช้ในการผลิต 12,000 กรัม และสั่งซื้อมาในราคาสุทธิ 9.50 บาทต่อกรัม บริษัทผลิตสินค้าได้ 4,800 หน่วย การวิเคราะห์ผลต่างได้ผลเป็นดังภาพที่ 5-6

| | | |
|---------------------------------|-------------------------|------------------------------|
| ราคาจริง x ปริมาณซื้อจริง | | ราคามาตรฐาน x ปริมาณซื้อจริง |
| $9.5 \times 15,000$ | | $10 \times 15,000$ |
| 142,500 บาท ← | | → 150,000 บาท |
| | ส่วนต่างราคา 7,500 F | |
| ราคามาตรฐาน x ปริมาณเบิกใช้จริง | | ราคามาตรฐาน x ปริมาณมาตรฐาน |
| $10 \times 12,000$ | | $10 \times 9,600$ |
| 120,000 บาท ← | | → 96,000 บาท |
| | ส่วนต่างปริมาณ 24,000 U | |

ภาพที่ 5-6 การวิเคราะห์ ผลต่าง การเบิกใช้จริงกับ ต้นทุนมาตรฐาน

ที่มา จากการวิเคราะห์ตามตัวอย่าง

ความรับผิดชอบต่อผลต่างวัตถุประสงค์ที่เกิดขึ้น เมื่อวิเคราะห์ผลต่างที่เกิดขึ้นและทราบว่าเป็นผลต่างทางด้านใด จำเป็นต้องทราบว่าผลต่างนั้นอยู่ในความรับผิดชอบของผู้ใดหรือหน่วยงานใด เพื่อช่วยกันประสานงานในการแก้ไข เช่น ผลต่างราคาสูงกว่าราคามาตรฐาน ควรให้ฝ่ายจัดซื้อรับผิดชอบ เป็นต้น

5.4.2. วิเคราะห์ผลต่างแรงงานทางตรง

การวิเคราะห์ผลต่างแรงงานทางตรงโดยใช้รูปแบบทั่วไป

จากข้อมูลต้นทุนมาตรฐานของ บริษัท ANT ตั้งใจทำงาน จำกัด ซึ่งกำหนดต้นทุนมาตรฐานแรงงานทางตรงไว้หน่วยละ 30 บาท ซึ่งเกิดจากการใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรง 1.5 ชั่วโมงต่อการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วย ในอัตราค่าแรง 20 บาทต่อชั่วโมง ในงวดที่ผ่านมา บริษัทผลิตสินค้าได้ 4,800 หน่วย โดยใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงไป 7,000 ชั่วโมง และจ่ายค่าตอบแทนไปในอัตรา 21 บาทต่อชั่วโมง เมื่อแทนค่าข้อมูลต่าง ๆ ในรูปแบบทั่วไปในการวิเคราะห์ผลต่างได้ดังภาพที่ 5-7

| ต้นทุนจริง | | ต้นทุนมาตรฐาน |
|---------------------------------|-----------------------|---------------------------------|
| (อัตราจริง x เวลาจริง) | | (อัตรามาตรฐาน x เวลามาตรฐาน) |
| $21 \times 7,000 = 147,000$ บาท | | $20 \times 7,200 = 144,000$ บาท |
| | ↑ ผลต่างอัตรา 7,000 U | |
| | | ↑ ผลต่างประสิทธิภาพ 4,000 F |
| | | ↑ |
| | ↑ ผลต่างรวม 3,000 U | |

ภาพที่ 5-7 การวิเคราะห์ผลต่างแรงงานทางตรง

ที่มา จากการวิเคราะห์ตามเนื้อหา

จะเห็นว่าผลต่างรวมเกิดจากการเปรียบเทียบต้นทุนจริงกับต้นทุนมาตรฐาน (147,000-144,000) เกิดผลต่างไม่น่าพอใจ 3,000 บาท เพราะต้นทุนจริงเกิดขึ้นมากกว่าต้นทุนมาตรฐานที่ให้ใช้ได้ ณ ระดับการผลิตจริง 4,800 หน่วย เมื่อวิเคราะห์ในรายละเอียดพบว่าผลต่างรวมนั้นเกิดจากผลต่างอัตรา ซึ่งเป็นผลต่างไม่น่าพอใจถึง 7,000 บาท (147,000-140,000) เพราะจ่ายอัตราค่าแรงจริง (21 บาทต่อชั่วโมง) สูงกว่าอัตรามาตรฐาน (20 บาทต่อชั่วโมง) ชั่วโมงละ 1 บาท และมีผลต่างประสิทธิภาพเป็นผลต่างน่าพอใจ 4,000 บาท (140,000-144,000) เพราะใช้เวลาในการทำงานจริง (7,000 ชั่วโมง) น้อยกว่าเวลามาตรฐานที่ยอมให้ใช้ได้ (7,200 ชั่วโมง)

การวิเคราะห์ผลต่างแรงงานทางตรงโดยใช้สูตรคำนวณ

นอกจากการวิเคราะห์ผลต่างโดยใช้รูปแบบทั่วไปแล้ว ยังสามารถใช้สูตรคำนวณได้ตามแนวคิดที่ว่าผลต่างอัตราเกิดขึ้นจากการเปรียบเทียบระหว่างอัตราค่าแรงจริงกับอัตราค่าแรงมาตรฐาน ส่วนผลต่างประสิทธิภาพเกิดขึ้นจากการเปรียบเทียบระหว่างเวลาที่ใช้ในการผลิตจริงกับเวลามาตรฐานที่ยอมให้ใช้ได้ ณ ระดับการผลิตจริง เพื่อให้ง่ายในการเขียนสูตรคำนวณ ขอแทนตัวย่อดังต่อไปนี้

| | | | | |
|---------------------|---|---------------------------------|---|---|
| AR | = | Actual Rate | = | อัตรารายจริงต่อชั่วโมง |
| AH | = | Actual Hours Used | = | เวลาจริงที่ใช้ในการผลิต |
| SR | = | Standard Rate | = | อัตรามาตรฐานต่อชั่วโมง |
| SH | = | Standard Hours Allowed | = | เวลามาตรฐานที่ให้ใช้ได้ระดับการผลิตจริง |
| ดังนั้น ผลต่างอัตรา | = | (AR – SR) × AH | | |
| | = | (21 – 20) × 7,000 | | |
| | = | 7,000 บาท (ไม่น่าพอใจ) | | |
| ผลต่างประสิทธิภาพ | = | (AH – SH) × SR | | |
| | = | (7,000 – 7,200) × 20 | | |
| | = | 4,000 บาท (ไม่น่าพอใจ) | | |
| ผลต่างรวม | = | ผลต่างอัตรา + ผลต่างประสิทธิภาพ | | |
| | = | 7,000 U + 4,000 F | | |
| | = | 3,000 U | | |

ความรับผิดชอบต่อผลต่างแรงงานทางตรงที่เกิดขึ้น ปกติผลต่างอัตรา อยู่ในความรับผิดชอบของฝ่ายบุคคลเพราะเป็นผู้จัดหาพนักงาน และผลต่างประสิทธิภาพอยู่ในความรับผิดชอบของฝ่ายผลิต เพราะเป็นฝ่ายควบคุมการทำงานของแรงงานทางตรง อย่างไรก็ตามการเกิดผลต่างเหล่านี้ อาจมีปัจจัยหลายประการเกี่ยวข้อง เช่น การขาดแคลนพนักงานที่มีความชำนาญในการผลิต หรือวัตถุดิบด้อยคุณภาพ จึงทำให้เกิดผลต่างประสิทธิภาพ ฝ่ายบุคคลหรือฝ่ายจัดซื้อจึงควรรับผิดชอบในผลต่างประสิทธิภาพด้วย หรือฝ่ายผลิตเป็นผู้กำหนดคุณสมบัติของพนักงานให้สูงกว่าความจำเป็นกับงานที่ต้องทำ ทำให้ต้องจ่ายค่าแรงในอัตราที่สูงกว่าอัตรามาตรฐาน ดังนั้นฝ่ายผลิตควรรับผิดชอบในผลต่างอัตรา ผลต่างเมื่อใช้แรงงานทางตรงมากกว่าหนึ่งประเภท

5.4.3. การวิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร

การวิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรสามารถวิเคราะห์เช่นเดียวกับการวิเคราะห์ผลต่างแรงงานทางตรง เพราะกิจกรรมที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่กำหนดล่วงหน้าตาม ชั่วโมงแรงงานทางตรงหรือชั่วโมงเครื่องจักร เป็นต้น

ตัวอย่าง จากข้อมูลต้นทุนมาตรฐานของบริษัท ANT ตั้งใจทำงาน จำกัด ซึ่งกำหนดต้นทุนมาตรฐาน ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรไว้หน่วยละ 4.50 บาท ซึ่งเกิดจาก 1.5 ชั่วโมงแรงงานทางตรง ในอัตรา 3.0 บาทต่อ ชั่วโมง ในงวดที่ผ่านมา บริษัทผลิตสินค้าได้ 4,800 หน่วย โดยใช้แรงงานทางตรงไป 7,000 ชั่วโมง ค่าใช้จ่าย การผลิตผันแปรเกิดขึ้นจริงเป็นจำนวน 21,350 บาท เมื่อแทนค่าข้อมูลต่าง ๆ ในรูปแบบทั่วไปในการ วิเคราะห์ผลต่างจะได้ผลลัพธ์นี้ ดังภาพที่ 5-10

| ต้นทุนจริง (อัตราจริง × เวลาจริง) | งบประมาณค่าใช้จ่ายการ ผลิต ณ ชั่วโมงจริง (อัตรามาตรฐาน × เวลามาตรฐาน) | ต้นทุนมาตรฐาน (อัตรามาตรฐาน × เวลาจริง) |
|--------------------------------------|---|--|
| $3.05 \times 7,000 = 21,350$ บาท | $3.0 \times 7,000 = 21,000$ บาท | $3.0 \times 7,200 = 21,600$ บาท |
| ↑ | ↑ | ↑ |
| ผลต่างอัตรา 350 U | ผลต่างประสิทธิภาพ 600 F | |
| | ผลต่างรวม 250 F | |

ภาพที่ 5-8 การวิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร

ที่มา จากการวิเคราะห์ตามตัวอย่าง

จะเห็นว่าผลต่างรวมเกิดขึ้นจากการเปรียบเทียบต้นทุนจริงกับต้นทุนมาตรฐาน (21,350-21,600) เกิดผลต่างน่าพอใจ 250 บาท เพราะต้นทุนจริงต่ำกว่าต้นทุนมาตรฐานที่ให้ใช้ได้ ณ ระดับการผลิต 4,800 หน่วย เมื่อวิเคราะห์ในรายละเอียดพบว่าผลต่างรวมนั้นเกิดจากผลต่างการใช้จ่ายซึ่งเป็นผลต่างไม่น่าพอใจ 350 บาท (21,350-21,000) เพราะอัตราค่าใช้จ่ายจริง (3.05 บาทต่อชั่วโมง) สูงกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดล่วงหน้า (3.0 บาทต่อชั่วโมง) และมีผลต่างประสิทธิภาพเป็นผลต่างน่าพอใจจำนวน 600 บาท เพราะใช้เวลาในการผลิตจริง (7,000 ชั่วโมง) น้อยกว่าเวลามาตรฐานที่ยอมให้ใช้ได้ (7,200 ชั่วโมง)

การวิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรโดยใช้สูตรคำนวณ

การใช้สูตรคำนวณผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร จะเป็นดังนี้

$$\begin{aligned} \text{ผลต่างการใช้จ่าย} &= (AR - SR) \times AH \\ &= (3.05 - 3.0) \times 7,000 \\ &= 350 \text{ บาท (ไม่น่าพอใจ)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ผลต่างประสิทธิภาพ} &= (AH - SH) \times SR \\ &= (7,000 - 7,200) \times 3.0 \\ &= 600 \text{ บาท (น่าพอใจ)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ผลต่างรวม} &= \text{ผลต่างการใช้จ่าย} + \text{ผลต่างประสิทธิภาพ} \\ &= 350 U + 600 F \\ &= 250 F \end{aligned}$$

ความรับผิดชอบต่อผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรที่เกิดขึ้น ผลต่างการใช้จ่ายที่เกิดขึ้นนั้นอาจเกิดจากการใช้ค่าใช้จ่ายการผลิตในอัตราและหรือปริมาณที่สูงกว่ามาตรฐาน การวิเคราะห์ผลต่างการใช้จ่ายมีประโยชน์ต่อผู้บริหารและฝ่ายผลิตในการควบคุมต้นทุนให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ส่วนผลต่างประสิทธิภาพนั้นใช้เกณฑ์จากแรงงานทางตรง จึงหมายถึงบริษัทได้ใช้เวลามากหรือน้อยกว่าเกณฑ์ที่ใช้เป็นมาตรฐานไม่เกี่ยวข้องกับการใช้จ่ายต้นทุนไปจริงสูงหรือต่ำกว่ามาตรฐาน ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรประกอบด้วยหลายรายการ

การวิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตโดยแยกค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นผันแปรและคงที่ตามที่อธิบายผ่านมาแล้วนั้น จะได้ผลต่างแบบ 4 ผลต่าง คือ ผลต่างการใช้จ่าย ผลต่างประสิทธิภาพ ผลต่างงบประมาณ และผลต่างกำลังการผลิต ในบางครั้งอาจไม่สามารถแยกค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นผันแปรและคงที่ได้ จึงวิเคราะห์ผลต่างโดยรวมผลต่างการใช้จ่ายและผลต่างงบประมาณเข้าด้วยกันเนื่องจากเป็นผลต่างที่เกิดจากการใช้จ่ายจริงเทียบกับงบประมาณที่ยอมให้ ณ ระดับการผลิตจริง จึงวิเคราะห์เหลือเพียง 3 ผลต่าง ดังภาพที่ 5-11

4. การกำหนดราคาขาย การกำหนดราคาขายจากต้นทุนมาตรฐาน เป็นวิธีที่ดีกว่าการกำหนดราคาขายจากต้นทุนจริง เพราะต้นทุนจริงอาจไม่ใช่ต้นทุนที่เกิดจากการผลิตที่มีประสิทธิภาพ จึงทำให้ราคาขายไม่เหมาะสมหรือไม่สามารถแข่งขันในตลาดได้ ต้นทุนมาตรฐานได้ถูกกำหนดอย่างมีหลักเกณฑ์ภายใต้การผลิตที่มีประสิทธิภาพจึงทำให้ราคาขายที่กำหนดขึ้นนั้น มีความเหมาะสมมากกว่า

5. การบันทึกบัญชี ต้นทุนมาตรฐานช่วยประหยัดเวลาและบันทึกบัญชีได้ง่ายกว่าการใช้ต้นทุนจริง เพราะสามารถทราบราคาของสินค้าคงเหลือปลายงวดได้โดยไม่ต้องตีราคา การบันทึกบัญชีรายการต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนการผลิตสามารถใช้ตัวเลขตามต้นทุนมาตรฐาน และทราบต้นทุนของสินค้าที่ผลิตเสร็จทันทีโดยไม่ต้องรอรอบรวมต้นทุนจริงที่เกิดขึ้น

5.6. บทสรุป

ในบทที่ 5 กล่าวถึง ความหมายต้นทุนมาตรฐาน ปัจจัยกำหนดต้นทุนมาตรฐาน และ การวิเคราะห์ผลต่างเพื่อการบริหาร รวมทั้งการนำไปประยุกต์ใช้ เพื่อเป็นประโยชน์ การกำหนด การวิเคราะห์ผลต่าง (วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงทางตรง และ ค่าใช้จ่ายการผลิต) ของระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน ให้เป็นเครื่องมือในการวัดผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริงว่าเป็นไปตามแผนงานที่กำหนดไว้หรือไม่และมีประสิทธิภาพเพียงใด การกำหนดต้นทุนในงบประมาณจึงควรเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นภายใต้การดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพที่สุด โดยเฉพาะการควบคุมต้นทุนการผลิตสินค้า รวมทั้งการประยุกต์ใช้ระบบบัญชีต้นทุนฐานนี้ เพื่อนำมาประเมินประสิทธิภาพในการจัดการแบบเทียบสมรรถนะ (Benchmarking) โดยเทียบต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตที่เกิด จากผลผลิตตามมาตรฐานขององค์กรเปรียบเทียบกับคู่แข่งกัน ทำให้ผู้บริหารสามารถกำหนดเป้าหมายในการปรับปรุงการทำงานและสามารถลดต้นทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพ

5.7. คำถามท้ายบท-บทที่-5

- 1) ข้อใด ไม่ใช่ ระบบบัญชี ที่กล่าวถึงในหนังสือเล่มนี้
 - ก. ระบบบัญชีต้นทุนจริง
 - ข. ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน
 - ค. ระบบบัญชีงานรับช่วง
 - ง. ระบบบัญชีต้นทุนปกติ

- 2) ข้อใดต่อไปนี้ เป็นการเรียงขั้นตอน การจัดทำบัญชี บริหารที่ถูกต้อง
 - (1) ผู้บริหารธุรกิจวางแผนการจัดทำงบประมาณ
 - (2) ผู้บริหารมีการกำหนดต้นทุนมาตรฐาน ของปัจจัยนำเข้าแต่ละรายการ เช่น ต้นทุนมาตรฐานของกระเบื้อง อยู่ที่แผ่นละ 35 บาท
 - (3) รวบรวมข้อมูล ต้นทุนจริง
 - (4) มีกระบวนการผลิตจริง
 - (5) มีการบันทึกบัญชีจริง
 - (6) มีการบันทึกบัญชีต้นทุนมาตรฐาน

คำตอบข้อใดถูกต้อง

- ก. ควรเรียงขั้นตอน ตามลำดับ ดังนี้ (6), (5), (4), (3), (2), (1)
 - ข. ควรเรียงขั้นตอน ตามลำดับ ดังนี้ (1), (2), (3), (4), (5), (6)
 - ค. ควรเรียงขั้นตอน ตามลำดับ ดังนี้ (2), (1), (4), (6), (3), (5)
 - ง. ควรเรียงขั้นตอน ตามลำดับ ดังนี้ (6), (5), (3), (1), (2), (4)
-
- 3) ข้อใดต่อไปนี้ เป็นการเรียงขั้นตอนการนำบัญชี แนวคิด "บัญชีบริหาร" ที่ถูกต้อง
 - (a) มีการบันทึกบัญชีจริง
 - (b) มีการบันทึกบัญชีต้นทุนมาตรฐาน
 - (c) หาแนวทางการแก้ไขปัญหา เมื่อผลการวิเคราะห์ที่ออกมาเป็น U
 - (d) หาแนวทางการพัฒนางานให้ดียิ่งขึ้น เมื่อผลการวิเคราะห์ ออกมาเป็น F
 - (e) วิเคราะห์ทำการเปรียบเทียบ บัญชีจริง กับ บัญชีต้นทุนมาตรฐาน
 - ก. เรียงขั้นตอน ตามลำดับ ดังนี้ (d), (c), (e), (a), (b)
 - ข. เรียงขั้นตอน ตามลำดับ ดังนี้ (b), (a), (e), (c), (d)
 - ค. เรียงขั้นตอน ตามลำดับ ดังนี้ (d), (c), (b), (a), (e)
 - ง. เรียงขั้นตอน ตามลำดับ ดังนี้ (e), (a), (d), (c), (b)

4) ข้อใดต่อไปนี้เป็นข้อที่ไม่ถูกต้อง

- ก. สำหรับระบบต้นทุนมาตรฐาน (Standard Cost) นั้น มีแนวปฏิบัติที่คล้ายคลึงกันต้นทุนปกติ คือ มีการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตขึ้นล่วงหน้าจากการประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตที่ควรจะเกิดขึ้นภายใต้การผลิตอย่างมีประสิทธิภาพ หากด้วยเกณฑ์หรือระดับกิจกรรมที่เหมาะสม ซึ่งมักเป็นกำลังการผลิตปกติ เมื่อเกิดการปฏิบัติงานจริงจะนำจำนวนกิจกรรมที่กำหนดล่วงหน้ามาคูณด้วยอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่กำหนดล่วงหน้าเป็นจำนวนค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานมาตรฐาน
- ข. ค่าใช้จ่ายการผลิตส่วนใหญ่เป็นต้นทุนทางอ้อมที่ไม่สามารถระบุได้ชัดเจนว่าเกิดจากผลิตสินค้าหน่วยใดหน่วยหนึ่ง จึงต้องใช้การปันส่วนเข้าเป็นต้นทุนของสินค้าที่ผลิต จึงทำให้การกำหนดต้นทุนมาตรฐานสำหรับค่าใช้จ่ายการผลิตทำได้ค่อนข้างลำบาก
- ค. อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร ที่กำหนดล่วงหน้าเกิดจากการประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรทั้งหมดที่คาดว่าจะเกิดขึ้นภายใต้การผลิตอย่างมีประสิทธิภาพ หากด้วยเกณฑ์หรือระดับกิจกรรมที่เหมาะสม ซึ่งอาจเป็นชั่วโมงแรงงานทางตรง ชั่วโมงเครื่องจักร เป็นต้น
- ง. เวลามาตรฐานที่ยอมรับให้ ณ ระดับการผลิตหนึ่งหน่วยของ บริษัท ชัน มีความสุข จำกัด จะเท่ากับ 1.5 ชั่วโมงแรงงานทางตรง ดังนั้น ต้นทุนมาตรฐานค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่จะเท่ากับ 200 บาทต่อหน่วย ($20 \text{ ชั่วโมงแรงงานทางตรง} \times 10 \text{ บาทต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง}$)

5) ข้อใดถูกต้อง

- ก. มาตรฐานวัตถุดิบทางตรง จะศึกษา 2 ด้าน คือ มาตรฐานด้านปริมาณ และ มาตรฐานด้านต้นทุน
- ข. มาตรฐานด้านปริมาณ หมายถึง จำนวนหน่วยที่นับได้ที่กำหนดให้ เช่น ปริมาณของวัตถุดิบทางอ้อมที่ใช้ประกอบในการผลิตสินค้า 1 หน่วย ใช้ 2 แกลลอน
- ค. ต้นทุนมาตรฐานวัตถุดิบทางตรง เช่น ต้นทุนมาตรฐานวัตถุดิบทางตรงต่อหน่วยเท่ากับ 20 บาท นั่นคือ การผลิตสินค้าต้องใช้วัตถุดิบทางตรง 2 กรัม ราคากรัมละ 10 บาท
- ง. มาตรฐานต้นทุน หมายถึง จำนวนเงินที่กำหนดให้สำหรับต้นทุนการผลิต ของสินค้าแต่ละชิ้น

6) ข้อใด ถูกต้อง

- ก. การตั้งมาตรฐาน ควรตั้งในระดับ มาตรฐานตามอุดมคติ (Perfection or Ideal Standards) เพื่อให้ ผู้ปฏิบัติงานทุกคนมีความหวังที่เราจะลดต้นทุนได้ ต่ำสุด
- ข. การตั้งมาตรฐาน ควรตั้งในระดับ มาตรฐานตามอุดมคติ (Perfection or Ideal Standards) เป็นการตั้งเป้าสูง เพื่อให้เจ้าหน้าที่ เกิดความมั่นใจว่า ต้นทุนต่ำ มีรายได้มาชำระหนี้ ได้เร็ว และหนี้ไม่สูญ แน่
- ค. การตั้งมาตรฐาน ควรตั้งในระดับ มาตรฐานตามอุดมคติ (Perfection or Ideal Standards) คือ จะกำหนด “มาตรฐาน” แบบ Zero Defect หรือ Yield 99 % มี Yield Lose ไม่เกิน 1%
- ง. การตั้งมาตรฐาน ควรตั้งในระดับ มาตรฐานที่พอปฏิบัติได้ (Practical Standard) เพื่อให้เกิดการดำเนินงานได้จริง

7) บริษัท ANT ทำขนมขาย กำลังจะตั้งต้นทุนมาตรฐาน ปรากฏ ข้อมูลต่อไปนี้

| | | |
|---|---|-----------------|
| วัตถุดิบทางตรงที่ต้องใช้เป็นส่วนประกอบของสินค้า | = | 1.8 กรัม |
| <u>บวก</u> เพื่อความสิ้นเปลืองตามปกติ | = | <u>0.2</u> กรัม |
| ปริมาณมาตรฐานต่อหน่วย | = | <u>2.0</u> กรัม |

นาย Ant ควรตั้งต้นทุนมาตรฐานที่เท่าไร เพราะ อะไร?

- ก. 1.8 กรัม ต่อการผลิตสินค้า 1 หน่วย เพราะการตั้งมาตรฐาน คือ การตั้งปริมาณจากการใช้จริงเท่านั้น
- ข. 2.0 กรัม ต่อการผลิตสินค้า 1 หน่วย เพราะความสูญเสียที่เกิดขึ้น เป็นความสูญเสียน้อยที่สุดแล้ว
- ค. ถูกทั้ง ข้อ ก. และ ข้อ ข. อยู่ที่ว่า จะตั้งต้นทุนมาตรฐาน ตาม(Perfection or Ideal Standards) หรือ (Practical Standard)
- ง. ไม่มีข้อใดถูกต้อง

8) กำหนดให้ สมมติให้ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรโดยประมาณของบริษัท ชัน มีความสุข จำกัด ณ ระดับการผลิต 8,000 ชั่วโมงแรงงานทางตรงมีจำนวน 10,000 บาท กำหนดให้ เวลามาตรฐานเท่ากับ 1.5 ชั่วโมงต่อหน่วย ต้นทุนมาตรฐานค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร ควรเป็นเท่าใด

- ก. 3.75
- ข. 3.85
- ค. 4.85
- ง. 4.75

9) จากข้อมูล ราคาซื้อต่อกรัม 10 บาท ค่าขนส่ง 0.5 บาท/ กรัม ค่าช่วยถ่วง ที่ต้องซื้อแยก 2 บาท (ถ่วง 1 ใบ ใส่ได้ 5 กิโลกรัม) ส่วนลดรับ ซื้อ 1 กิโลกรัม ลด ให้ 1 บาท
คำถามคือ ราคา มาตรฐาน ต่อกรัม เป็นเท่าไร

- ก. 12 บาท/ กรัม
- ข. 11.5 บาท/ กรัม
- ค. 10.5 บาท/ กรัม
- ง. 12.5 บาท/ กรัม

10) ข้อใดต่อไปนี้ ถูกต้อง

- ก. ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนแรงงานทางตรงมี 2 ปัจจัยคือ (1) เวลา และ (2) อัตราค่าแรง
- ข. การกำหนดมาตรฐานแรงงานทางตรง (Direct-Labor Standards) จึงต้องกำหนดมาตรฐาน ทั้งด้านเวลา และ ด้านอัตรา
- ค. จำนวนชั่วโมงนั้นไม่เฉพาะเวลาที่ใช้ในการผลิตสินค้าเท่านั้น แต่ควรคำนึงถึงเวลาที่เป็นต้องเกิดขึ้นด้วย เช่น เวลาในการเตรียมเครื่องจักร เวลาในการซ่อมบำรุงรักษาตามปกติ และเพื่อเวลาหยุดพักของพนักงานด้วย
- ง. ถูกทุกข้อ

ตอนที่ 3 การควบคุมและการประเมินผลการบริหาร

| | | |
|---------|---|-----|
| บทที่ 6 | งบประมาณ | 148 |
| บทที่ 7 | การจัดการสินค้าคงเหลือ กับการเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงาน | 168 |
| บทที่ 8 | การวิเคราะห์ ต้นทุน ปริมาณ กำไรและตัวชี้วัดเชิงดุลยภาพ | 192 |

บทที่ 6

งบประมาณ

- 6.1. บทนำ
- 6.2. การวางแผนและควบคุมกำไรโดยงบประมาณ
- 6.3. ส่วนร่วมของผู้บริหารในการวางแผนและควบคุม
- 6.4. การเชื่อมโยงระหว่างการวางแผนและงบประมาณ
- 6.5. ประเภทของงบประมาณ
- 6.6. รูปแบบการเสนองบประมาณ
- 6.7. ตัวอย่างงบประมาณต่างๆ
- 6.8. กรณีศึกษา แนวคิดงบประมาณและการนำไปประยุกต์
- 6.9. บทสรุป
- 6.10. คำถามท้ายบท

วัตถุประสงค์ของบทเรียน:

1. เพื่อให้เข้าใจงบประมาณและการนำไปใช้ เพื่อการวางแผนและการการควบคุม
2. เพื่อศึกษาการเชื่อมโยงระหว่างการวางแผน และงบประมาณ พร้อมทั้งอธิบายรายละเอียดประเภทและรูปแบบของงบประมาณ
3. เพื่อศึกษาประเภท และรูปแบบ งบประมาณ
4. เพื่อศึกษาการนำแนวคิด “งบประมาณ” ไปประยุกต์ใช้

6.1. บทนำ

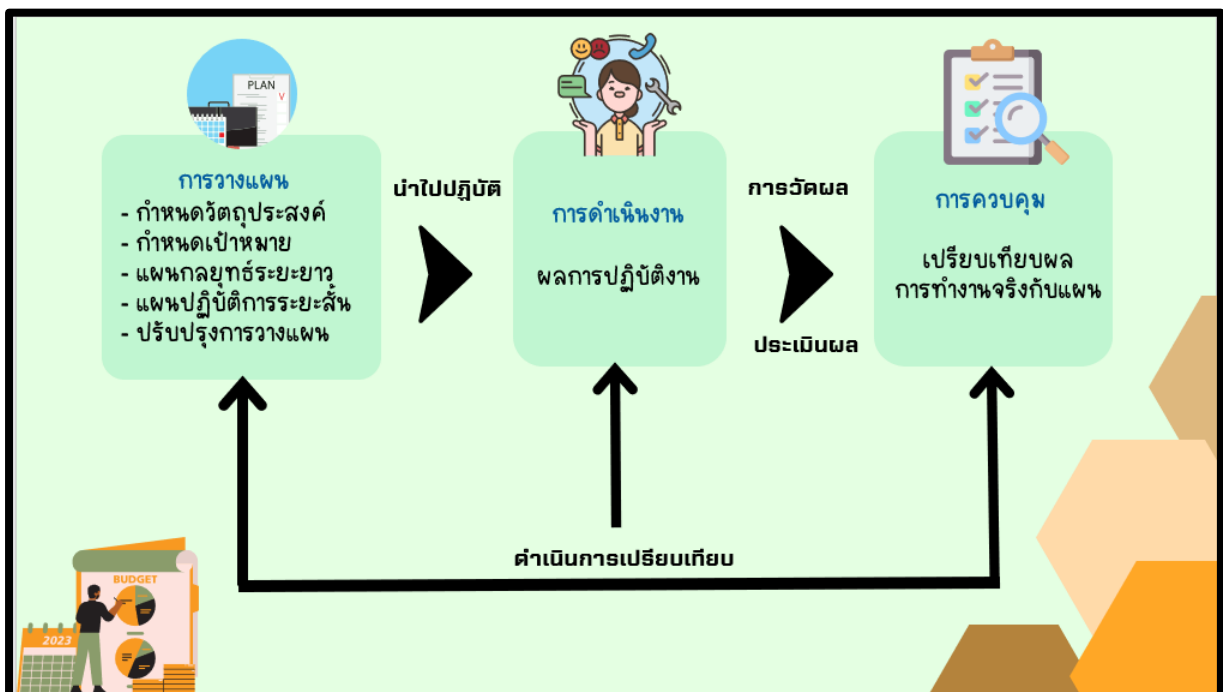
ในปัจจุบันที่ปัญหาการแข่งขันของคู่แข่งในธุรกิจเดียวกันที่รุนแรงมากขึ้น และทุกองค์กรมีเป้าหมายที่ต้องการจะประคองธุรกิจให้สามารถยืนหยัดอยู่ได้ ไม่ถูก Disruption ทำให้การบริหารจัดการต้องทำอย่างรอบคอบ รัดกุม รวดเร็วและทันต่อเวลา จึงมีผลสืบเนื่องว่าหลายองค์กรให้ความสนใจกับการประยุกต์ใช้แนวคิด “การจัดการ” มาใช้ในการบริหารจัดการองค์กร เช่น ให้ความสำคัญกับการ มีวิสัยทัศน์ที่กว้างไกล มีประสบการณ์สูงในการบริหารงาน มีทีมงานที่ดีมีจิตวิญญาณของความเป็นผู้ประกอบการ การมีข้อมูลข่าวสารที่ดีมีความทันสมัยสามารถเรียกใช้ประโยชน์ได้อย่างรวดเร็วทันต่อเวลา จึงทำให้ผู้บริหารต้องทำการวางแผนการดำเนินงานไว้ล่วงหน้า เพื่อให้การบริหารงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากกว่าการปฏิบัติงานประจำวัน โดยเฉพาะข้อมูลทางด้านงบประมาณ ทั้งงบประมาณดำเนินงาน อันประกอบด้วย งบประมาณขาย งบประมาณการผลิต งบประมาณวัตถุดิบทางตรง งบประมาณค่าแรงงานทางตรง งบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิต งบประมาณต้นทุนการผลิต งบประมาณต้นทุนขาย งบประมาณค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร งบประมาณการกำไร-ขาดทุน งบประมาณเงินสด โดยงบประมาณเหล่านี้จะเป็นเครื่องมือที่ผู้บริหารใช้ในการวางแผนการดำเนินงานไว้ล่วงหน้า เพื่อให้การบริหารงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากกว่าการปฏิบัติงานประจำวัน มีการวัดผลการดำเนินงานและการควบคุม ซึ่งจะช่วยให้การบริหารงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและสามารถนำพองค์กรสู่อนาคตได้อย่างยั่งยืน

งบประมาณ (Budgeting) เป็นแผนงานในรูปแบบตัวเลข-จำนวนหน่วย และจำนวนเงินตามแผนการดำเนินงานของกิจการ สำหรับระยะเวลาใด ระยะเวลาหนึ่งในอนาคต การจัดทำงบประมาณเป็นการวางแผนอย่างมีหลักเกณฑ์ เพื่อให้หน่วยงาน สามารถดำเนินงานได้ผลสำเร็จตามเป้าหมาย เช่น ในการพิจารณาดำเนินโครงการผู้บริหารโครงการจะต้องคาดคะเนรายได้ที่จะได้รับของแต่ละโครงการ และกำหนดงบประมาณต้นทุนที่ต้องใช้จ่าย รวมทั้งการลงทุนในโครงการที่เหมาะสม นอกจากนั้นงบประมาณยังเป็นการประมาณการงบการเงินของกิจการคาดการณ์ไว้ล่วงหน้า สำหรับระยะเวลาใดระยะเวลาหนึ่ง โดยการจัด ทำงบประมาณนั้นต้องสอดคล้องกับเป้าหมายขององค์กรที่ได้วางไว้

งบประมาณมีบทบาทและเป็นเครื่องมือ ที่นิยมอย่างกว้างขวางนับแต่ปี ค.ศ. 1960 เป็นต้นมา สามารถทำให้การดำเนินธุรกิจรักษาเสถียรภาพในการแข่งขัน เพราะเป็นเครื่องมือที่ทำให้มีการวางแผนล่วงหน้า และ ใช้เทคนิคอย่างเหมาะสมเพื่อที่จะให้เป็นที่น่าสนใจในเรื่องการควบคุมและการติดตาม สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ขององค์กร เช่น เมื่อผลปรากฏว่ากำไรไม่เป็นไปตามเป้าหมายของงบประมาณที่ได้กำหนดไว้ฝ่ายบริหารจะต้องค้นหาสาเหตุและหาทางปรับปรุงแก้ไขฉะนั้นงบประมาณจึงเป็นเครื่องมือของธุรกิจ และการวางแผนและควบคุมกำไร เป็นต้น งบประมาณจึงเป็นสิ่งจำเป็นและมีส่วนส่งเสริมธุรกิจให้พัฒนาและเจริญก้าวหน้าได้เป็นอย่างดี

6.2. การวางแผนและควบคุมกำไรโดยงบประมาณ

การควบคุมกำไรโดยงบประมาณหมายถึงการวัดและการประเมินผลการดำเนินงานโดยเปรียบเทียบผลงานที่ปฏิบัติได้จริงกับแผนงบประมาณที่จัดทำขึ้น เช่น เปรียบเทียบงบประมาณค่าใช้จ่าย งบประมาณรายได้ กับรายได้/ค่าใช้จ่ายจริง ในการควบคุมผู้บริหารต้องกำหนดมาตรการในการควบคุม เช่น จัดระบบให้มีการรายงานผลการดำเนินงานทั้งด้านรายได้ ด้านต้นทุนการผลิต ด้านการจ่ายค่าใช้จ่ายต่าง ๆ โดยกำหนดตัวเลขที่เป็นมาตรฐานวัดผลการปฏิบัติงานด้านต่างๆ เพื่อเป็นเครื่องมือวัดซึ่งจะทำให้ผู้บริหารทราบถึงข้อบกพร่องของงาน ทำให้ได้ประโยชน์ ในการที่จะได้ทราบถึงปัญหาและจะได้เตรียมหาทางเลือกในการแก้ไขปัญหา เป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นอย่างทันท่วงที หรือใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาองค์กรในอนาคตต่อไป



ภาพที่ 6-1 สรุปเทคนิคในการวางแผนและควบคุมกำไร

ที่มา ประยุกต์จากพรพรรณ เอกเผ่าพันธุ์ (2557)

วิธีการควบคุมกำไรโดยงบประมาณมีขั้นตอนโดยสรุป (พรพรรณ เอกเผ่าพันธุ์, 2557) ดังนี้

1. เปรียบเทียบผลการดำเนินงานเป็นระยะ ๆ กับเป้าหมายตามแผนและมาตรฐานที่กำหนดไว้สำหรับการดำเนินงานด้านต่าง ๆ เช่น รายได้ ค่าใช้จ่าย กำไร และฐานะทางการเงินของกิจการ
2. จัดทำรายงานผลการดำเนินงานประจำงวด เพื่อแสดงให้เห็นถึงผลการดำเนินงานจริงกับมาตรฐานตามแผน และแสดงผลแตกต่าง ทั้งในทางดีกว่า หรือ ต่ำกว่าแผนงบประมาณด้วย
3. วิเคราะห์ผลแตกต่างจากงบประมาณ และการดำเนินงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อประกอบการพิจารณาหาสาเหตุที่ทำให้เกิดผลแตกต่างจากงบประมาณ

4. กำหนดทางเลือกเพื่อปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาดหรือข้อบกพร่องซึ่งทำให้เกิดผลแตกต่างจากงบประมาณ
5. เลือกทางเลือกที่ดีที่สุดเพื่อนำไปแก้ไขการปฏิบัติงานในส่วนที่บกพร่อง
6. ติดตามอย่างใกล้ชิดในการนำทางเลือกนั้น ๆ ไปแก้ไขการปฏิบัติงานและนำผลที่ได้รับมาปรับปรุงแผนงานในอนาคต

6.3. ส่วนร่วมของผู้บริหารในการวางแผนและควบคุม

งบประมาณเป็นสิ่งทุกฝ่ายต้องมีส่วนร่วมในการจัดทำ การวางแผนประสานงานและควบคุม โดยมีความรับผิดชอบและเวลาที่ใช้ในการวางแผนควบคุมแตกต่างกันตามตำแหน่งงาน ผู้บริหารระดับสูงต้องใช้เวลาในการวางแผนมากกว่าผู้บริหารระดับอื่นเนื่องจากรับผิดชอบในการกำหนดทิศทางของกิจการกว้างกว่าผู้บริหารระดับกลางหรือต่ำ ผู้บริหารระดับกลางมีส่วนร่วมในการวางแผนและต้องรับรู้วัตถุประสงค์และเป้าหมายรวมของกิจการด้วยเพื่อวางแผนระดับฝ่ายให้สอดคล้องกันและมีการติดตามควบคุมการปฏิบัติงานมากกว่าผู้บริหารระดับสูงส่วนผู้บริหารในระดับต่ำใกล้ชิดกับผู้ปฏิบัติงานจริงมากกว่าผู้บริหารระดับกลางและได้สัมผัสกับการปฏิบัติงานจริง ทำให้ควบคุมการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามแผนมากกว่า โดยควรมีส่วนร่วมในการวางแผนด้วยเพราะเป็นผู้ที่ทราบข้อเท็จจริงในการปฏิบัติงานมากกว่าผู้บริหารระดับอื่น

สรุปผู้บริหารทุกระดับควรมีส่วนร่วมในการวางแผนแต่สัดส่วนความรับผิดชอบและเวลาที่ใช้ในการวางแผนและควบคุมแตกต่างกันไปตามตำแหน่งหน้าที่งานที่ได้รับมอบหมายตามสายบังคับบัญชา สัดส่วนเวลาใช้ในการวางแผนมากน้อยตามตำแหน่ง

โดยเมื่อนำงบประมาณจากฝ่ายต่างๆมารวมกันจะได้เป็น งบประมาณของทั้งองค์กรซึ่งจะมีความสอดคล้องกับวิสัยทัศน์และ แผนงานงบประมาณจึงเป็นเสมือนเครื่องมือที่ฝ่ายบริหารใช้ในการ วางแผนการ จัดหาทรัพยากรและการใช้ทรัพยากรที่องค์กรมีอยู่ และยังใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมการปฏิบัติงาน ดังกล่าวข้างต้น

ระยะเวลาในการจัด ท่างบประมาณขึ้นอยู่กับนโยบายของฝ่ายบริหารและวัตถุประสงค์ของการใช้ เช่น เพื่อการวางแผนการลงทุนระยะเวลา 5 ปี เรียกว่างบประมาณการลงทุน แต่ถ้าเป็นแผนดำเนินงานตามปกติจะเป็นการวางแผนระยะสั้น อาจจัดทำเป็นรายเดือน รายไตรมาส ราย 6 เดือน หรือ รายปี เป็นต้น อย่างไรก็ตามการจัดท่างบประมาณในปัจจุบัน อาจไม่จำเป็นต้องผูกอยู่กับระยะเวลาเหมือนเช่นแต่ก่อน เพราะอาจเกี่ยวกับโครงการใดโครงการหนึ่งจนกว่าโครงการนั้นจะสำเร็จแทนได้

6.4. การเชื่อมโยงระหว่างการวางแผนและงบประมาณ

ความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงระหว่างการวางแผนและงบประมาณ ปกติกระบวนการจัดเตรียมงบประมาณจะถูกเตรียมการจากเจ้าหน้าที่ระดับสูงและรวบรวมข้อมูลต่างๆในการเตรียมจากระดับอื่นๆ ด้วย โดยมีขั้นตอนในการเตรียมงบประมาณประจำปี ควรวิเคราะห์ถึงทรัพยากรต่าง ๆ เช่น เงินทุน เครื่องจักร อุปกรณ์ กำลังคน ที่กิจการมีอยู่รวมทั้งสภาพแวดล้อม ตลอดจนตัวผลิตภัณฑ์และตลาด ประกอบการวางแผน จากนั้น

การวิเคราะห์การเชื่อมโยงรายงานผลและแนวทางการจัดการ

ตัวอย่าง สมมติบริษัท แห่งหนึ่งได้รายงานผลการดำเนินงานบางส่วนดังนี้

รายงานผลการปฏิบัติงานงวดประจำ เดือนมิถุนายน 25XX

| | |
|---------------------------|-------------|
| ยอดขาย | 800,000 บาท |
| ต้นทุนผลิตสินค้าสำเร็จรูป | 500,000 บาท |

รายงานผลการปฏิบัติงานตามตัวอย่างไม่ได้ให้ข้อมูลเพื่อเป็นประโยชน์แก่การบริหารงานมากนัก เพราะยอดขายและต้นทุนการผลิตไม่ได้รายงานผลว่าเป็นไปตามแผนที่ตั้งไว้หรือไม่และผลเป็นอย่างไร?

ตัวอย่าง เป็นรายงานที่แสดงผลการเปรียบเทียบผลการดำเนินงานของปีปัจจุบันกับงวดก่อน ดังนี้

รายงานผลการปฏิบัติงานประจำ เดือนมิถุนายน 25XX หน่วย : บาท

| | งวดปัจจุบัน | ปีก่อน |
|---------------------------|-------------|---------|
| ยอดขาย | 500,000 | 450,000 |
| ต้นทุนผลิตสินค้าสำเร็จรูป | 200,000 | 320,000 |

รายงานตามตัวอย่างแสดงให้เห็นถึงการเปรียบเทียบผลการดำเนินงานในงวดเดียวกันกับปีก่อน เช่น ยอดขายปีปัจจุบันสูงกว่าปีก่อน 50,000 บาท ต้นทุนผลิตปีปัจจุบันต่ำกว่าปีก่อนในงวดเดียวกัน 120,000 บาท กิจกรรมียอดขายสูงขึ้นและต้นทุนขายต่ำลงในงวดเดียวกันเมื่อเทียบกับปีก่อนข้อมูลเพียงเท่านี้แสดงว่าปีปัจจุบันดำเนินงานได้ผลดีกว่าปีก่อน แต่อย่างไรควรเปรียบเทียบกับแผนงานหรือเป้าหมาย เพราะผลที่ดีขึ้น อาจจะไม่ใช่ผลการดำเนินงานแต่เป็นเพราะเศรษฐกิจดีกว่าปีก่อน

ตัวอย่าง เป็นรายงานที่แสดงผลการเปรียบเทียบผลการดำเนินงานกับแผนงบประมาณและผลต่าง

รายงานผลการปฏิบัติงาน เดือนมิถุนายน 25XX หน่วย : บาท

| | ผลการดำเนินงาน | แผนงบประมาณ | ผลต่าง |
|---------------------------|----------------|-------------|-------------|
| ยอดขาย | 500,000 | 450,000 | (150,000) F |
| ต้นทุนผลิตสินค้าสำเร็จรูป | 200,000 | 280,000 | (80,000) F |

ผลแตกต่างตามรายงานเป็นผลแตกต่างที่น่าพอใจทั้ง 2 รายการยอดขายขายได้สูงกว่าแผนงบประมาณ ต้นทุนผลิตต่ำกว่าแผนงบประมาณที่วางไว้ แต่อย่างไรก็ตามถ้าผู้บริหารไม่มีแผนดำเนินงานหรือแผนงบประมาณเป็นตัววัดแล้วก็อาจเข้าใจผิดว่าผลการดำเนินงานปัจจุบันได้ผลดี เนื่องจากได้ผลดีกว่าปีก่อน ดังนั้นการเปรียบเทียบผลการดำเนินงานกับงวดก่อนเป็นเพียงให้ทราบแนวโน้มของการดำเนินงานแต่ไม่เพียงพอที่จะใช้ในการควบคุมการปฏิบัติงานให้ได้ผลดี

6.5. ประเภทของงบประมาณ

งบประมาณมีหลายลักษณะและหลายวัตถุประสงค์ในการจัดทำ โดยหากแบ่งตามหน้าที่ของงบประมาณ มี 2 ประเภทหลักๆ คือ

1) **งบประมาณดำเนินการ** เป็นงบประมาณที่แสดงการ คาดการณ์เกี่ยวกับการดำเนินงานขององค์กร แสดงถึงรายได้ที่คาดว่าจะได้รับและแสดงถึงค่าใช้จ่ายที่คาดว่าจะต้องจ่าย งบประมาณดำเนินงาน จึงช่วยในการวางแผนกำไรขององค์กรได้เป็นอย่างดี งบประมาณดำเนินการ ได้แก่ งบประมาณขาย งบประมาณการผลิต งบประมาณวัตถุดิบทางตรง งบประมาณค่าแรงงานทางตรง งบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิต งบประมาณต้นทุนการผลิต งบประมาณต้นทุนขาย งบประมาณค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร และงบกำไรขาดทุนโดยประมาณ

งบประมาณดำเนินการ ทำให้กิจการทราบว่า มีรายการที่เป็นค่าใช้จ่ายเป็นเงินจำนวนเท่าไร การจัดทำงบประมาณเกี่ยวกับงบดำเนินการ เป็นการวางแผนการเงินในอนาคต กล่าวคือ กิจการต้องมีการวางแผนจัดสรรเงินที่กิจการมีอยู่เพื่อใช้จ่ายในรายการต่างๆ ให้เกิดประโยชน์สูงสุดเมื่อจัดทำงบประมาณเกี่ยวกับรายได้และงบประมาณ เกี่ยวกับค่าใช้จ่ายแล้วจะทำให้สามารถจัดทำกำไรขาดทุนโดยประมาณได้ ซึ่ง จะช่วยให้กิจการทราบว่า กิจการจะมีกำไรหรือขาดทุนมากน้อยเพียงใด ถ้ากิจการมีการตั้งเป้าหมาย กำไรไว้แล้วล่วงหน้า กิจการก็สามารถย้อนกลับไปทบทวนงบประมาณขาย หรืองบประมาณที่เกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่าย-ต้นทุนการผลิต เพื่อให้ได้กำไรตามที่กิจการตั้งเป้าหมายไว้ได้ จึงกล่าวได้ว่า งบประมาณเป็นเครื่องมือที่สำคัญในการวางแผนกำไร ทำให้องค์กรสามารถใช้เครื่องมือดังกล่าว เป็นตัวช่วยให้การบริหารงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

2) **งบประมาณการเงิน** เป็นงบแสดงถึงการเปลี่ยนแปลง ฐานะการเงินขององค์กร ส่วนประกอบของงบประมาณการเงิน ได้แก่ งบประมาณการลงทุน งบประมาณเงินสด และงบแสดงฐานะการเงิน โดยประมาณ แต่ละงบประมาณมีความสัมพันธ์กัน

ส่วน **งบประมาณการเงิน** มีประโยชน์ในการบริหารงาน แต่ในองค์กรมักพบปัญหาว่า ในการจัดทำข้อมูลทางการบัญชีเพื่อการบริหารนั้น มีปัญหาได้ เช่น พนักงานบัญชีมีจำนวนน้อยและมีความรู้ความสามารถไม่เพียงพอข้อมูลมีความล่าช้า ทำให้ข้อมูลที่ได้ไม่ทันต่อเวลาสำหรับการตัดสินใจ เป็นต้น (กานดาวรรณ แก้วผาบ, 2564)

งบประมาณดำเนินการ (งบประมาณหลัก Master Budget) และงบประมาณการเงิน

1. งบประมาณดำเนินการ (Operating budget) ประกอบด้วย

- 1.1 งบประมาณขาย (Sale budget)
- 1.2 งบประมาณสินค้าคงเหลือ (Budget of ending inventory)
- 1.3 งบประมาณการผลิต (Production budget)
 - 1.3.1 งบประมาณวัตถุดิบ (Direct material budget)
 - 1.3.2 งบประมาณแรงงานทางตรง (Direct labor budget)
 - 1.3.3 งบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิต (Manufacturing overhead budget)

- 1.4 งบประมาณต้นทุนขาย (Budgeted cost of goods sold)
- 1.5 งบประมาณค่าใช้จ่ายในการบริหาร (Administrative expense budget)
- 1.6 งบประมาณค่าใช้จ่ายในการขาย (Sale expense budget)
- 1.7 งบประมาณกำไรขาดทุนจากการดำเนินงาน (Budgeted net income from operating)
- 1.8 งบประมาณค่าใช้จ่ายอื่น ๆ (Budgeted non-operating items)
- 1.9 งบประมาณกำไรขาดทุนประจำปี (Budgeted income statement)

2. งบประมาณการเงิน (Financial budget) ประกอบด้วย

- 2.1 งบประมาณการลงทุน (Capital expenditure budget)
- 2.2 งบประมาณเงินสด (Cash budget)
- 2.3 งบแสดงฐานะการเงินโดยประมาณ (Budgeted statement of financial position)
- 2.4 งบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน (Budgeted statement of changes in financial

position)

การจัดทำงบประมาณหลักต้องจัดทำงบประมาณแต่ละชนิดตามลำดับก่อนหลัง แต่งบประมาณบางชนิดทำพร้อมกันได้ในระยะเวลาดียวกัน เช่น งบประมาณค่าใช้จ่ายในการขายค่าใช้จ่ายในการบริหาร เป็นต้น หากแบ่งงบประมาณโดยใช้หน้าที่ของงบประมาณเป็นเกณฑ์อาจแบ่งได้ 3 ประเภทคือ

1. ระบบงบประมาณเน้นการควบคุม (Control Oriented) เป็นงบประมาณที่เน้นการควบคุมค่าใช้จ่าย เช่น ค่าใช้จ่ายในการผลิต ค่าใช้จ่ายในการจัดจำหน่าย ค่าใช้จ่ายในการบริหาร โดยฝ่ายบริหารส่วนกลางของธุรกิจจะทำหน้าที่ควบคุมการใช้จ่ายให้เป็นไปตามประเภทของค่าใช้จ่ายที่จำแนกไว้ โดยการควบคุมมิให้เบิกจ่ายรายจ่ายเกินกว่าจำนวนที่กำหนดไว้ในงบประมาณแต่มีข้อเสียบ้างคืออาจเกิดผลเสียได้ถ้ามีรายจ่ายที่จำเป็นเกิดขึ้น

2. งบประมาณเน้นการจัดการ (Management Oriented) เรียกอีกชื่อหนึ่งว่างบประมาณแบบผลงาน (Performance Budgeting) สหรัฐอเมริกาเป็นประเทศแรกที่ได้นำเอาเทคนิคการจัดการ (Management techniques) มาประยุกต์กับระบบงบประมาณ งบประมาณแบบนี้แสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างค่าใช้จ่าย (cost) กับผลสำเร็จของงาน (Performance) โดยเน้นในเรื่องการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างประหยัดและมีประสิทธิภาพมากที่สุด งบประมาณแบบนี้เหมาะสำหรับธุรกิจที่กำลังขยายตัวและมีการตั้งเป้าหมายในการดำเนินงาน เช่น แผนก ก. จะรับผิดชอบในการผลิตสินค้าประเภทหนึ่ง แผนก ก. จะรับผิดชอบทั้งในเรื่องคุณภาพและต้นทุนของสินค้า ส่วนเมื่อผลิตแล้วจะขายได้หรือไม่ ไม่ได้ขึ้นอยู่กับความรับผิดชอบของแผนก ก.

3. งบประมาณเน้นการวางแผน (Planning Oriented) งบประมาณแบบนี้เรียกอีกชื่อหนึ่งว่า งบประมาณแบบแสดงแผนงาน (Planning Programming Budgeting System) PPBS งบประมาณแบบนี้ เพื่อให้มีการจัดสรรทรัพยากรได้อย่างสมเหตุสมผลและเชื่อมโยงกับการวางแผนระยะยาวจุดเด่นของงบประมาณเน้นการวางแผนอยู่ที่มีการเชื่อมโยงการวางแผนงบประมาณประจำปีกับนโยบายและแผนงานใน

ระยะยาวให้สอดคล้องกัน โดยมีการกำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาขอตั้งงบประมาณในหน่วยงานต่าง ๆ เพื่อให้การพิจารณาตัดทอนงบประมาณเป็นไปอย่างยุติธรรมและมีเหตุผล

6.6. รูปแบบการเสนองบประมาณ

รูปแบบการเสนองบประมาณ อาจเสนอในรูปแบบของงบประมาณได้ 2 แบบคือ

1. งบประมาณโครงการ (Program Budget)
2. งบประมาณตามความรับผิดชอบ (Responsibility Budget)

งบประมาณโครงการ จะแสดงถึงทรัพยากรที่ต้องใช้ไปสำหรับโครงการจนกว่าโครงการจะเสร็จ เช่น ต้นทุน วัสดุอุปกรณ์ และแสดงถึงรายได้โดยประมาณที่จะเกิดขึ้นจากโครงการ ซึ่งจะช่วยให้ฝ่ายบริหารสามารถประเมินโครงการว่าให้ผลตอบแทนเป็นที่น่าพอใจหรือไม่และจะช่วยให้การตัดสินใจอนุมัติโครงการได้

งบประมาณตามความรับผิดชอบ เป็นงบประมาณที่จัดทำขึ้นควบคู่กับแผนงานที่ใช้ในการควบคุมการทำงานของเจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบให้ปฏิบัติไปตามแผนที่กำหนดไว้งบประมาณตามความรับผิดชอบจึงเป็นเครื่องมือในการควบคุมการปฏิบัติงานของหน่วยงานหรือศูนย์ที่รับผิดชอบนั้นๆ โดยการนำเอางบประมาณนี้ไปเปรียบเทียบกับผลการปฏิบัติงานจริงผลแตกต่างที่เกิดขึ้นถ้าเป็นไปในทางไม่ดี จะแสดงถึงความบกพร่องหรือไม่มีประสิทธิภาพในการดำเนินงานของหน่วยงานหรือศูนย์ที่รับผิดชอบนั้น ๆ ซึ่งหน่วยงานหรือศูนย์นั้นจะเป็นผู้รับผิดชอบโดยตรงในความบกพร่อง โดยไม่สามารถปิดความรับผิดชอบไปได้ เช่น งบประมาณของฝ่ายผลิตจัดขึ้นตามความรับผิดชอบของแต่ละแผนก โดยแยกให้เห็นถึงต้นทุนที่หัวหน้าแผนกควบคุมได้ ในแต่ละแผนกความรับผิดชอบ

งบประมาณตามความรับผิดชอบ

งบประมาณฝ่ายผลิต

| ต้นทุนที่ควบคุมได้ | แผนกที่ 1 | | แผนกที่ 2 | รวม |
|--------------------|----------------|-------------|----------------|----------------|
| ผลิตภัณฑ์ ก. | | | | |
| วัสดุดิบ | 100,000 | ต้นทุนโอนมา | 230,000 | |
| ค่าแรงงาน | 80,000 | | 50,000 | |
| ค่าใช้จ่ายการผลิต | <u>50,000</u> | | <u>30,000</u> | |
| | <u>230,000</u> | | <u>310,000</u> | 310,000 |
| ผลิตภัณฑ์ ข. | | | | |
| วัสดุดิบ | 200,000 | ต้นทุนโอนมา | 285,000 | |
| ค่าแรงงาน | 70,000 | | 50,000 | |
| ค่าใช้จ่ายการผลิต | <u>15,000</u> | | <u>25,000</u> | |
| | <u>285,000</u> | | <u>360,000</u> | 360,000 |
| | | | | <u>670,000</u> |

งบประมาณของฝ่ายผลิตนี้จะแสดงถึงความรับผิดชอบของหัวหน้าหรือผู้จัดการฝ่ายผลิตทั้งหมด 670,000 บาท ซึ่งต้องรับผิดชอบต่อต้นทุนที่ควบคุมได้ทั้งผลิตภัณฑ์ ก. และ ข. อีกทั้งยังระบุความรับผิดชอบในส่วนย่อยได้ทั้งระดับแผนกผลิตที่ 1 และที่ 2 ถ้าเกิดผลแตกต่างที่ไม่ดีจากการประเมินผล การปฏิบัติงานจริงกับงบประมาณก็สามารถระบุความรับผิดชอบได้ว่าเป็นของแผนกที่ 1 หรือแผนกที่ 2 แต่อย่างไรก็ตามก็อยู่ในความรับผิดชอบรวมของฝ่ายผลิตนั่นเอง

6.7. ตัวอย่างงบประมาณต่างๆ

บริษัท ไทยวิจิตร Uniform จำกัด

งบประมาณการขาย

สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25XX

หน่วย : บาท

| | ไตรมาส 1 | ไตรมาส 2 | ไตรมาส 3 | ไตรมาส 4 | รวม |
|----------------------|----------|----------|----------|----------|---------|
| หน่วยขาย (ประมาณการ) | 5,000 | 6,000 | 5,500 | 7,000 | 23,500 |
| คูณ ราคาขายต่อหน่วย | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 |
| ยอดขาย | 100,000 | 120,000 | 110,000 | 140,000 | 470,000 |

ตารางที่ 6-1 ประมาณการเงินสดรับจากการขาย

หน่วย : บาท

| | ไตรมาส 1 | ไตรมาส 2 | ไตรมาส 3 | ไตรมาส 4 | รวม |
|-----------------------------|----------|----------|----------|----------|---------|
| ยอดขาย | 100,000 | 120,000 | 110,000 | 140,000 | 470,000 |
| ขายเป็นเงินสด 40% | 40,000 | 48,000 | 44,000 | 56,000 | 188,000 |
| ขายเป็นเงินเชื่อ 60% | 60,000 | 72,000 | 66,000 | 84,000 | 282,000 |
| 70% เก็บเงินได้ไตรมาสที่ขาย | 42,000 | 50,400 | 46,200 | 58,800 | 197,400 |
| 30% เก็บเงินได้ไตรมาสถัดไป | *4,000 | 18,000 | 21,600 | 19,800 | 63,400 |
| รวมเงินสดรับ | 86,000 | 116,400 | 111,800 | 134,600 | 448,800 |

หมายเหตุ *4,000 บาท สมมติเป็นยอดลูกหนี้ต้นงวด

บริษัท ไทยวิจิตร Uniform จำกัด

งบประมาณการผลิต

สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25XX

| | ไตรมาส 1 | ไตรมาส 2 | ไตรมาส 3 | ไตรมาส 4 | รวม |
|------------------------------|----------|----------|----------|----------|--------|
| หน่วยขาย (ประมาณการ) | 5,000 | 6,000 | 5,500 | 7,000 | 23,500 |
| บวก สินค้าสำเร็จรูปปลายงวด * | 500 | 600 | 550 | **700 | 700 |
| หน่วยสินค้าที่ต้องการทั้งหมด | 5,500 | 6,600 | 6,050 | 7,700 | 25,850 |
| หัก สินค้าสำเร็จรูปต้นงวด | ***200 | 500 | 600 | 550 | 550 |
| หน่วยผลิต | 5,300 | 6,100 | 5,450 | 7,150 | 24,000 |

หมายเหตุ* สมมติกิจการกำหนดนโยบายให้มีสินค้าสำเร็จรูปปลายงวด 10% ของหน่วยขายไตรมาสปัจจุบัน

หมายเหตุ** 700 บาท สมมติเป็นยอดสินค้าคงเหลือปลายงวด

หมายเหตุ*** 200 บาท สมมติเป็นยอดสินค้าคงเหลือต้นงวด

บริษัท ไทยวิจิตร Uniform จำกัด
งบประมาณวัตถุดิบทางตรง
สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25XX หน่วย : บาท

| | ไตรมาส 1 | ไตรมาส 2 | ไตรมาส 3 | ไตรมาส 4 | รวม |
|-----------------------------------|----------|----------|----------|----------|---------|
| หน่วยผลิต | 5,300 | 6,100 | 5,450 | 7,150 | 24,000 |
| คูณ ปริมาณการใช้วัตถุดิบต่อหน่วย | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 |
| ปริมาณวัตถุดิบที่ต้องใช้ในการผลิต | 53,000 | 61,000 | 54,500 | 71,500 | 240,000 |
| บวก วัตถุดิบปลายงวด * | 5,300.0 | 6,100.0 | 5,450.0 | 7,150.0 | 7,150 |
| ปริมาณวัตถุดิบที่ต้องการ | 58,300 | 67,100 | 59,950 | 78,650 | 264,000 |
| หัก วัตถุดิบต้นงวด | **5,000 | 5,300 | 6,100 | 5,450 | 5,450 |
| ปริมาณวัตถุดิบที่ซื้อ | 53,300 | 61,800 | 53,850 | 73,200 | 242,150 |
| คูณ ราคาวัตถุดิบต่อหน่วย | 0.1 | 0.1 | 0.1 | 0.1 | 0.1 |
| ต้นทุนการซื้อวัตถุดิบ | 5,330 | 6,180 | 5,385 | 7,320 | 24,215 |

หมายเหตุ* สมมติกิจการกำหนดนโยบายให้มีสินค้าสำเร็จรูปปลายงวด 10% ของหน่วยขายไตรมาสปัจจุบัน

หมายเหตุ** 5,000 บาท สมมติเป็นยอดวัตถุดิบคงเหลือต้น

ตารางที่ 6-2 ประมาณการจ่ายเงินค่าวัตถุดิบ

| | ไตรมาส 1 | ไตรมาส 2 | ไตรมาส 3 | ไตรมาส 4 | รวม |
|--------------------------|----------|----------|----------|----------|--------|
| ต้นทุนการซื้อวัตถุดิบ | 5,330 | 6,180 | 5,385 | 7,320 | 24,215 |
| 40% ชำระไตรมาสที่ซื้อ | 2,132 | 2,472 | 2,154 | 2,928 | 9,686 |
| 60% ชำระไตรมาสถัดไป | *3,200 | 3,198 | 3,708 | 3,231 | 13,337 |
| รวมเงินสดจ่ายค่าวัตถุดิบ | 5,332 | 5,670 | 5,862 | 6,159 | 23,023 |

หมายเหตุ* 3,200 บาท สมมติเป็นยอดเจ้าหนี้ต้นงวด

บริษัท ไทยวิจิตร Uniform จำกัด
งบประมาณค่าแรงงานทางตรง
สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25XX

| | ไตรมาส 1 | ไตรมาส 2 | ไตรมาส 3 | ไตรมาส 4 | รวม |
|---------------------------------|----------|----------|----------|----------|--------|
| หน่วยผลิต | 5,300 | 6,100 | 5,450 | 7,150 | 24,000 |
| คุณ การใช้ชั่วโมงแรงงานต่อหน่วย | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| จำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรง | 530 | 610 | 545 | 715 | 2,400 |
| คุณ อัตราค่าแรงงานต่อชั่วโมง | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 |
| ต้นทุนค่าแรงงานทางตรง | 15,900 | 18,300 | 16,350 | 21,450 | 72,000 |

บริษัท ไทยวิจิตร Uniform จำกัด
งบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิต
สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25XX

| | ไตรมาส 1 | ไตรมาส 2 | ไตรมาส 3 | ไตรมาส 4 | รวม |
|--|----------|----------|----------|----------|--------|
| จำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรง | 530 | 610 | 545 | 715 | 2,400 |
| คุณ อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรต่อหน่วย | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 |
| ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร | 5,300 | 6,100 | 5,450 | 7,150 | 24,000 |
| ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ | 5,000 | 5,000 | 5,000 | 5,000 | 20,000 |
| ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตรวม | 10,300 | 11,100 | 10,450 | 12,150 | 44,000 |
| หัก ค่าเสื่อมราคา | 2,000 | 2,000 | 2,000 | 2,000 | 8,000 |
| ค่าใช้จ่ายการผลิตที่ต้องจ่ายเป็นเงินสด | 8,300 | 9,100 | 8,450 | 10,150 | 36,000 |

บริษัท ไทยวิจิตร Uniform จำกัด
งบประมาณต้นทุนการผลิต
สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25XX

หน่วย : บาท

| | ไตรมาส 1 | ไตรมาส 2 | ไตรมาส 3 | ไตรมาส 4 | รวม |
|--------------------------------|----------|----------|----------|----------|---------|
| ต้นทุนวัตถุดิบทางตรงใช้ไป * | 530 | 610 | 545 | 715 | 2,400 |
| ต้นทุนค่าแรงงานทางตรง | 15,900 | 18,300 | 16,350 | 21,450 | 72,000 |
| ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิต | 10,300 | 11,100 | 10,450 | 12,150 | 44,000 |
| ต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ | 26,730 | 30,010 | 27,345 | 34,315 | 118,400 |
| หาร หน่วยผลิต | 5,300 | 6,100 | 5,450 | 7,150 | 24,000 |
| ต้นทุนสินค้าที่ผลิตต่อหน่วย ** | 5.04 | 4.92 | 5.02 | 4.80 | 4.94 |

หมายเหตุ* ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง คำนวณจาก ปริมาณวัตถุดิบที่ต้องใช้ในการผลิต x ราคาวัตถุดิบต่อหน่วย

หมายเหตุ** เป็นตัวเลขโดยประมาณ เนื่องจากคงทนนิยมไว้ 2 ตำแหน่ง

บริษัท ไทยวิจิตร Uniform จำกัด
งบประมาณต้นทุนขาย
สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25XX

หน่วย : บาท

| | ไตรมาส 1 | ไตรมาส 2 | ไตรมาส 3 | ไตรมาส 4 | รวม |
|---|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|
| ต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ | 26,730.00 | 30,010.00 | 27,345.00 | 34,315.00 | 118,400.00 |
| บวก ต้นทุนสินค้าสำเร็จรูปต้นงวด (ปิดทศนิยม) | 1,008.68 | 2,459.84 | 3,010.46 | 2,639.62 | 9,118.59 |
| สินค้าที่มีไว้เพื่อขาย | 27,738.68 | 32,469.84 | 30,355.46 | 36,954.62 | 127,518.59 |
| หัก ต้นทุนสินค้าสำเร็จรูปปลายงวด | 2,521.70 | 2,951.80 | 2,759.59 | 3,359.51 | 11,592.60 |
| ต้นทุนสินค้าที่ขาย (ปิดทศนิยม) | 25,216.98 | 29,518.03 | 27,595.87 | 33,595.10 | 115,925.99 |

หมายเหตุ* ต้นทุนสินค้าสำเร็จรูปต้นงวด คำนวณจาก หน่วยสินค้าสำเร็จรูปต้นงวด x ต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จต่อหน่วย

หมายเหตุ** ต้นทุนสินค้าสำเร็จรูปปลายงวด คำนวณจาก หน่วยสินค้าสำเร็จรูปปลายงวด x ต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จต่อหน่วย

บริษัท ไทยวิจิตร Uniform จำกัด
งบประมาณค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร
สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25XX

| | ไตรมาส 1 | ไตรมาส 2 | ไตรมาส 3 | ไตรมาส 4 | รวม |
|--|----------|----------|----------|----------|---------|
| หน่วยขาย | 5,000 | 6,000 | 5,500 | 7,000 | 23,500 |
| คูณ อัตราค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารผันแปรต่อหน่วย | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 |
| ต้นทุนค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารผันแปร | 50,000 | 60,000 | 55,000 | 70,000 | 235,000 |
| ต้นทุนค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารคงที่ | 10,000 | 10,000 | 10,000 | 10,000 | 40,000 |
| ต้นทุนค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารรวม | 60,000 | 70,000 | 65,000 | 80,000 | 275,000 |
| หัก ค่าเสื่อมราคา | 5,000 | 5,000 | 5,000 | 5,000 | 20,000 |
| ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารที่ต้องจ่ายเป็นเงินสด | 55,000 | 65,000 | 60,000 | 75,000 | 255,000 |

บริษัท ไทยวิจิตร Uniform จำกัด
งบประมาณเงินสด
สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25XX หน่วย : บาท

| | ไตรมาส 1 | ไตรมาส 2 | ไตรมาส 3 | ไตรมาส 4 | รวม |
|---------------------------------|----------|----------|----------|----------|---------|
| เงินสดคงเหลือต้นงวด | *200,000 | 194,468 | 205,798 | 219,936 | 200,000 |
| บวก เงินสดรับ:- | | | | | |
| รับจากการขายสินค้า | 86,000 | 116,400 | 111,800 | 134,600 | 448,800 |
| เงินสดที่กิจการมีทั้งสิ้น | 286,000 | 310,868 | 317,598 | 354,536 | 648,800 |
| หัก เงินสดจ่าย:- | | | | | |
| จ่ายค่าวัตถุดิบ | 5,332 | 5,670 | 5,862 | 6,159 | 23,023 |
| จ่ายค่าแรงงานทางตรง | 15,900 | 18,300 | 16,350 | 21,450 | 72,000 |
| จ่ายค่าใช้จ่ายการผลิต | 10,300 | 11,100 | 10,450 | 12,150 | 44,000 |
| จ่ายค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร | 60,000 | 70,000 | 65,000 | 80,000 | 275,000 |
| รวมเงินสดจ่าย | 91,532 | 105,070 | 97,662 | 119,759 | 414,023 |
| เงินสดเกิน (ขาด) | 194,468 | 205,798 | 219,936 | 234,777 | 234,777 |
| การบริหารเงินสด:- | | | | | |
| กั๊ยืมเงิน | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| ชำระคืนเงินกู้ | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| จ่ายดอกเบี้ยเงินกู้ | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| เงินสดคงเหลือปลายงวด | 194,468 | 205,798 | 219,936 | 234,777 | 234,777 |

6.8. กรณีศึกษา แนวคิดงบประมาณและการนำไปประยุกต์

กรณีศึกษา-1 การบริหารงานของผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลาง และขนาดย่อมกลุ่มอุตสาหกรรมในจังหวัดเชียงใหม่ ผลการศึกษาพบว่าผู้ประกอบการให้ความสำคัญกับการใช้ข้อมูลทางการบัญชีเกี่ยวกับเรื่องต้นทุนสินค้า และ ข้อมูลเกี่ยวกับงบการเงินมากกว่าข้อมูลด้านอื่น ผู้ประกอบการส่วนใหญ่ต้องการเพิ่มเติมความรู้ทางด้าน การคำนวณต้นทุน การจัดทำงบการเงิน การจัดทำงบประมาณ การวิเคราะห์ทางการเงิน และการเสียภาษี ในระดับค่อนข้างมาก ผู้ประกอบการเล็งเห็นถึงความสำคัญและประโยชน์ในการนำข้อมูลทางการบัญชีมาใช้ในการบริหารงาน ในส่วนของงบประมาณ ผู้ประกอบการใช้งบประมาณค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน งบกำไรขาดทุนโดยประมาณ และงบประมาณค่าใช้จ่ายอื่นๆ เพื่อการวางแผนและบริหารงาน ผู้ประกอบการต้องการเพิ่มเติมความรู้ในเรื่องการจัดทำงบประมาณดำเนินงาน และการจัดทำงบประมาณการเงิน แสดงว่าผู้ประกอบการ ให้ความสำคัญกับงบประมาณและเห็นว่างบประมาณเป็นสิ่งที่จำเป็นต่อการบริหารองค์กร (พิกุล พงษ์กลาง, 2553)

กรณีศึกษา-2 หลายบริษัท ใช้แนวคิดเรื่อง การจัดทำงบประมาณการผลิต (Production budget) ทำให้องค์กร สามารถประมาณการยอดการผลิตให้เพียงพอต่อการขาย โดยมีการการคำนวณจำนวนสินค้าที่ต้องผลิต กำหนดสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือปลายงวดก่อนเพื่อรักษาระดับสินค้าปลายงวดให้เพียงพอกับการขยายตัวของยอดการขายในอนาคต ทำให้เกิดสมรรถภาพในการสร้างกำไรได้ เพราะถ้าเก็บสินค้าไว้มากต้องเสียต้นทุนในการเก็บรักษา ค่าประกันภัย และเกิดต้นทุนค่าเสียโอกาสที่เงินลงทุน จมในสินค้าไม่ได้ใช้เงินทุนไปลงทุนในโครงการลงทุนอื่นที่สร้างกำไรได้มากกว่า แต่ถ้าเก็บสินค้าสำเร็จรูปไว้น้อย ในขณะที่ภาวะตลาดขณะนั้นมีความต้องการสินค้าสูงกว่าที่คาดคะเนไว้ เกิดสินค้าขาดตลาด และไม่เพียงพอต่อการส่งมอบสินค้าแก่ลูกค้าได้ในเวลาที่กำหนดลูกค้าจะไม่พอใจ และหากเร่งการผลิต จะมีผลกระทบต่อตาราง การผลิต การกำหนดจำนวนสินค้าคงเหลือในระดับที่เหมาะสม

กรณีศึกษา-3 งบประมาณ จะมีผลในกรณีที่กิจการมีการลงทุนจำนวนมากและอาจมีการกู้ยืมระยะยาวเพื่อการลงทุน ซึ่งระยะเวลามากกว่า 1 ปี งบประมาณจ่ายลงทุนจะแสดงรายการการลงทุนด้านต่างๆ ของกิจการ โดยทั่วไปจะเป็นการลงทุนในสินทรัพย์ระยะยาว ดังนั้น หากมีการจ่ายลงทุนต้องคำนึงถึงแหล่งที่มาของเงินทุน รวมถึงภาระดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นอันมีผลกระทบต่องบประมาณเงินสด และงบกระแสเงินสดด้วย ดังนั้น การมี งบประมาณ จะทำให้บริหารจัดการทางธุรกิจได้อย่างถูกต้องมากขึ้น

6.9. บทสรุป

ในบทที่ 6 กล่าวถึง งบประมาณ การแสดงการวางแผน และ ควบคุมกำไรโดยงบประมาณ การเชื่อมโยงระหว่างการวางแผนและงบประมาณ พร้อมทั้งอธิบายรายละเอียดประเภทและรูปแบบของงบประมาณ ประเภทและรูปแบบของระบบงบประมาณ รวมทั้งงบประมาณหลักและงบประมาณการเงิน

การควบคุมกำไรโดยงบประมาณ หมายถึง การวัดและการประเมินผลการดำเนินงานโดยเปรียบเทียบผลงานที่ปฏิบัติได้จริงกับแผนงบประมาณที่จัดทำขึ้น ทั้งงบประมาณขาย งบประมาณการผลิต งบประมาณวัตถุดิบทางตรง งบประมาณค่าแรงงานทางตรง งบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิต งบประมาณต้นทุนการผลิต งบประมาณต้นทุนขาย งบประมาณค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร งบประมาณกำไร-ขาดทุน งบประมาณเงินสด เพื่อเป็นเครื่องมือที่ผู้บริหารใช้ในการวางแผนการดำเนินงานไว้ล่วงหน้า เพื่อให้การบริหารงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากกว่าการปฏิบัติงานประจำวัน สามารถนำพองค์กรสู่อนาคตได้อย่างยั่งยืน

6.10. คำถามท้ายบท-บทที่-6

1) งบประมาณใด ที่ต้องจัดทำเป็นอันดับแรก

- ก. งบประมาณขาย
- ข. งบประมาณการผลิต
- ค. งบประมาณวัตถุดิบทางตรง
- ง. งบประมาณค่าแรงงานทางตรง

2) ข้อใดต่อไปนี้ ถูกต้อง

- ก. งบประมาณจะเป็นเครื่องมือที่ผู้บริหารใช้ในการวางแผนการดำเนินงานไว้ล่วงหน้า เพื่อให้การบริหารงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ
- ข. การดำเนินการจริง ควรมีการวัดผลการดำเนินงานและการควบคุม
- ค. งบประมาณเป็นเครื่องมือ ที่สามารถนำไปใช้ เพื่อให้การทงานมีประสิทธิภาพและสามารถนำพาองค์กรสู่อนาคตได้อย่างยั่งยืน
- ง. ถูกทุกข้อ

3) ข้อใดต่อไปนี้ ไม่ถูกต้อง

- ก. งบประมาณ (Budgeting) เป็นแผนงานการดำเนินงาน ของกิจการ สำหรับระยะเวลาใดเวลาหนึ่งในอนาคต
- ข. การจัดทำงบประมาณเป็นการวางแผนอย่างมีหลักเกณฑ์ เพื่อให้หน่วยงาน สามารถดำเนินงานได้ผลสำเร็จตามเป้าหมาย โดยผู้บริหารโครงการจะต้องคาดคะเนรายได้ที่จะได้รับของแต่ละโครงการ
- ค. งบประมาณ (Budgeting) เป็นแผนงานในรูปตัวเลข ที่เป็นจำนวนเงิน เท่านั้น
- ง. งบประมาณ ประเภทหนึ่ง เป็นการประมาณการ งบการเงินของกิจการคาดการณ์ไว้ล่วงหน้า สำหรับระยะเวลาใดระยะเวลาหนึ่ง

4) ข้อใดต่อไปนี้ ไม่ถูกต้องต่อ หลักการของการประยุกต์ใช้ “งบประมาณ” เพื่องานบริหาร

- ก. การควบคุมกำไรโดยงบประมาณ หมายถึง การวัด และ การประเมินผลการดำเนินงานโดยเปรียบเทียบ ผลงานที่ปฏิบัติ ได้จริงกับแผนงบประมาณที่จัดทำขึ้น
- ข. การดำเนินการใช้งบประมาณ คือ การเปรียบเทียบงบประมาณ กับ ค่าใช้จ่ายจริงที่เกิดขึ้น
- ค. การดำเนินการใช้งบประมาณ คือ การเปรียบเทียบ รายได้จริง กับ ค่าใช้จ่ายจริง
- ง. ข้อ ก. และ ข้อ ข. ถูกต้อง

5) ข้อใดต่อไปนี้ ไม่ถูกต้อง ต่อหลักการของการประยุกต์ใช้

- ก. หลังจากทำการวิเคราะห์แล้วนักบัญชีบริหารควรทำการเสนอผลการวิเคราะห์ต่อผู้บริหารเพื่อกำหนดทางเลือกเพื่อปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาดหรือข้อบกพร่องซึ่งทำให้เกิดผลต่างจากงบประมาณ
- ข. หลักของการวิเคราะห์ นักบัญชีบริหารจะสนใจต่อ ผลต่างที่ต่ำกว่ามาตรฐานเท่านั้นเพื่อนำมาปรับปรุงแก้ไข
- ค. อีกขั้นตอนหนึ่ง ในการนำผลต่างที่วิเคราะห์ได้ไปใช้ประโยชน์ คือ นักบัญชีควรทำการติดตามข้อมูล อย่างใกล้ชิดในการนำทางเลือกนั้นๆ แก้ไขและนำผลที่ได้รับมาปรับปรุงแผนงานในอนาคต
- ง. หลังจากที่นักบัญชีบริหารวิเคราะห์ผลแตกต่างจากงบประมาณและการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องได้แล้ว ต้องนำข้อมูลเสนอผู้บริหาร เพื่อกำกับให้ผู้มีหน้าที่เกี่ยวข้อง หาสาเหตุที่ทำให้เกิดผลต่างจากงบประมาณ

6) ข้อใดต่อไปนี้ ไม่ถูกต้อง ต่อหลักการของการประยุกต์ใช้

- ก. งบประมาณเป็นสิ่งทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องต้องมีส่วนร่วมในการจัดทำ
- ข. การวางแผน ผู้ปฏิบัติงานที่มีหน้าที่โดยตรง ต้องใช้เวลา ในการวางแผนงบประมาณ มากกว่าผู้บริหารระดับอื่นเพราะเป็นความรับผิดชอบโดยตรง
- ค. ผู้บริหารระดับสูงจะรับผิดชอบการกำหนดทิศทางของกิจการกว้างกว่าผู้บริหารระดับกลางหรือต่ำ
- ง. ในการนำผลของการเปรียบเทียบไปใช้ได้จริง ต้องทำการวิเคราะห์ว่าผลที่เกิดขึ้น ผู้รับผิดชอบคือใคร และผู้รับผิดชอบควรดำเนินการอย่างไร

7) จากข้อมูล

รายงานผลการปฏิบัติงาน เดือน กันยายน 25XX

| | ผลการดำเนิน | แผนงบประมาณ | ผลต่าง |
|---------------------------|-------------|-------------|------------|
| ยอดขาย | 500,000 | 550,000 | 50,000 U |
| ต้นทุนผลิตสินค้าสำเร็จรูป | 200,000 | 280,000 | (80,000) F |

ข้อใดถูกต้อง

- ก. พนักงานฝ่ายขาย มีความสามารถ ในการปฏิบัติงานในปีนี้ดีมาก
- ข. พนักงานฝ่ายการผลิต แสดงผลงาน ได้ไม่ดี่นัก ต้องพิจารณาว่า ทำไมต้นทุนการผลิตถึงสูงกว่าที่ควรเป็น
- ค. ในไตรมาสสุดท้ายของปี 25XX บริษัทอาจจะต้องหาทางเพิ่มงบประมาณเพื่อส่งเสริมการขายมากขึ้น เพื่อสนับสนุนยอดขาย
- ง. บริษัท ควรจะพิจารณา งดจ่ายโบนัส ให้แก่พนักงานฝ่ายการผลิต เพราะผลงานไม่ดี

8) ข้อใด ไม่ถูกต้อง

- ก. งบประมาณดำเนินการ ทำให้กิจการทราบว่ามีการใช้จ่ายเป็นเงินจำนวนเท่าไร การจัดทำงบประมาณเกี่ยวกับงบดำเนินการเป็นการวางแผนการเงินในอนาคต
- ข. งบประมาณการเงิน เป็นงบแสดงถึงการเปลี่ยนแปลง ฐานะการเงินขององค์กร
- ค. ส่วน งบประมาณการเงิน ไม่มี ประโยชน์ในการบริหารงาน
- ง. ส่วนประกอบของงบประมาณการเงิน ได้แก่ งบดุลโดยประมาณ (Budgeted balance sheet)

9) ข้อใด ไม่ใช่ “งบประมาณดำเนินการ (Operating budget)”

- ก. งบประมาณขาย (Sale budget)
- ข. งบประมาณสินค้าคงเหลือ (Budget of ending inventory)
- ค. งบประมาณการลงทุน (Capital expenditure budget)
- ง. งบประมาณการผลิต (Production budget)

10) ข้อใด ไม่ใช่ “งบประมาณการเงิน (Financial budget)”

- ก. งบประมาณเงินสด (Cash budget)
- ข. งบประมาณการลงทุน (Capital expenditure budget)
- ค. งบประมาณค่าใช้จ่ายในการบริหาร (Administrative expense budget)
- ง. งบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน (Budgeted statement of changes in financial position)

บทที่ 7

การจัดการสินค้าคงเหลือ กับการเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงาน

- 7.1. บทนำ
- 7.2. การวางแผนการผลิตกับการบริหารสินค้า
- 7.3. ความรับผิดชอบในการวางแผนการผลิต
- 7.4. ตัวอย่างการคำนวณปริมาณการผลิตสินค้า และ วิธีกำหนดสินค้าคงเหลือ
- 7.5. การวางแผนงบประมาณสินค้าคงคลัง
- 7.6. รูปแบบของแผนการผลิต
- 7.7. ลักษณะของการวางแผนการผลิตที่ดี
- 7.8. นโยบายสินค้าคงคลัง
- 7.9. บทสรุป
- 7.10. คำถามท้ายบท

วัตถุประสงค์ของบทเรียน

1. เพื่อให้เข้าใจบทบาทของสินค้าคงเหลือ
2. เพื่อศึกษาระบบการจัดการสินค้าคงเหลือเพื่อการบริหาร-จัดการอย่างมีประสิทธิภาพ
3. ศึกษาการวางแผน งบประมาณ สินค้าคงคลัง
4. ศึกษารูปแบบของการวางแผน และ ลักษณะของการวางแผนที่ดี
5. เพื่อศึกษานโยบายสินค้าคงคลัง

7.1. บทนำ

ในเชิงการจัดการการบริหารงานทุกองค์การธุรกิจมีความต้องการกำไรจากการดำเนินงาน ทำให้องค์การต้องตระหนักถึงแนวทาง สองแนวทางคือ การหาแนวทางการเพิ่มรายได้ และ แนวทางการลดต้นทุน

ในการลดต้นทุนนั้น ขอยกตัวอย่างแนวคิด มีแนวคิดการบริหารจัดการรูปแบบใหม่ที่นำแนวคิดเรื่อง LEAN มาใช้ โดยแนวคิด LEAN เป็นการมุ่งเน้นการสร้างคุณค่า ขจัดความสิ้นเปลือง และ ความสูญเปล่า ของกระบวนการดำเนินงานที่ไม่ได้ก่อให้เกิดมูลค่าเพื่อทำให้ต้นทุนต่ำลง โดยการใช้ทรัพยากรอย่างจำกัดสร้างคุณค่า (Value) ให้กับผลิตภัณฑ์อย่างมีประสิทธิภาพ (พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, 2564)

ขอฉายภาพการเชื่อมโยง แนวคิด LEAN กับ 8 Wastes และแนวคิดการบัญชีบริหารโดยเชื่อมโยงกับการจัดการสินค้าคงคลัง กล่าวคือเชื่อมโยง ตั้งแต่ต้นทุนการผลิต จากวัตถุดิบสู่สินค้าสำเร็จรูป และสินค้าสำเร็จรูปเป็นต้นทุนขาย จากบทที่ 2 ที่ได้กล่าวถึงแล้ว ดังนั้นถ้าหากมีแนวทางการจัดการสินค้าสำเร็จรูปได้อย่างมีประสิทธิภาพ ย่อมทำให้ต้นทุนการผลิตและต้นทุนขายลดลงมีผลต่อโอกาสของเพิ่มกำไรในงบการเงิน

แนวคิด LEAN กับ 8 Wastes เป็นแนวความคิดตามวิถี The Toyota Way เพื่อให้เข้าใจและจำได้ง่ายขึ้นเป็นตัวย่อของ 8 Wastes เป็น DOWNTIME (พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, 2564) ได้แก่ (1) Defect (D) – มีของเสีย ต้นทุนสูญเปล่าและเกิดการซ่อมแซมแก้ไข (2) Over Production (O) – ผลิตสินค้ามากเกินไป เปลืองที่จัดเก็บและงบประมาณ (3) Waiting (W) – รอานเกินไป ทำให้กระบวนการทำงานหยุดชะงัก (ได้กล่าวไว้ใน JIT) (4) None Utilized talent (N) – ไม่รับฟังความเห็นพนักงาน ใช้คนไม่เป็น (5) Transportation (T) – ขนย้ายบ่อย ต้องใช้กำลังคนและเวลา (6) Inventory (I) – สินค้าคงคลังมากเกินไป (7) Motion (M) – การเคลื่อนไหวมากเกินไป และ (8) ความเสียหาย Excess processing (E) เป็นขั้นตอนการทำงานมากเกินไป ความสูญเสียนื่องจากกระบวนการผลิต (Process) จะเห็นว่า ทั้ง 8 ปัจจัย ล้วนมีการเชื่อมโยง กับการบริหารสินค้าคงคลัง โดยเฉพาะ เรื่อง ผลิตสินค้ามากเกินไป และ สินค้าคงคลังมากเกินไป ดังนั้น ในบทนี้จึงใคร่อธิบายถึง “การจัดการค้าคงเหลือ กับการเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงาน”

7.2. การวางแผนการผลิตกับการบริหารสินค้า

หลังจากจัดทำงบประมาณการขายแล้วจะทำให้ได้ข้อมูลจากงบประมาณขาย งบประมาณขายเป็นหัวใจสำคัญในการกำหนดปริมาณการผลิตของฝ่ายผลิต อีกทั้งข้อมูลเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือในงวดก่อน มาวางแผนการผลิตสำหรับธุรกิจผลิตเพื่อจำหน่าย หรือวางแผนการซื้อสินค้าสำหรับธุรกิจซื้อไปขายไป รวมทั้งการวางแผนปริมาณและเวลา ความต้องการวัตถุดิบควรจะมีผลิตสินค้าออกมาจำนวนเท่าใด ควบคู่กับนโยบายสินค้าคงเหลือ (ชุมพล ศฤงคารศิริ, 2521) จึงจะเพียงพอกับการขายและเหลือเก็บไว้ตามนโยบายสินค้าคงคลัง แผนการจ่ายค่าใช้จ่ายต่างๆ ตลอดจนแผนการใช้จ่ายเงินสดและแผนการลงทุน

การวางแผนการผลิต (Production Planning) คือ เทคนิคที่ใช้ในการคาดคะเนล่วงหน้าถึงขั้นตอนในการผลิตตั้งแต่ต้นจนถึงสิ้นสุดการผลิต โดยคาดหวังที่จะให้ได้ผลผลิตที่ต้องการตามกำหนดเวลาที่ไว้วางไว้ด้วยประสิทธิภาพการทำงานที่สูงสุด (Maximum-Efficiency) เพื่อให้ได้ผลผลิตเพียงพอกับความต้องการของตลาด ต้นทุนต่ำที่สุด ในเรื่องการวางแผนการผลิต นอกจากงบประมาณการขายยังมีปัจจัยที่ต้องคำนึงถึงคือนโยบายสินค้าคงคลัง ที่ผู้บริหารระดับสูง จะเป็นผู้กำหนดปริมาณสินค้าคงเหลือปลายงวดไม่ให้มีมากเกินไป มีปัญหาเกี่ยวกับเงินทุนจมในสินค้า เป็นต้น

ตัวอย่างเช่น ปริมาณสินค้าคงคลังปลายงวด มีจำนวนน้อยกว่าต้นงวด 2,000 หน่วย ปริมาณผลผลิตก็จะน้อยกว่าปริมาณขาย 2,000 หน่วย ในทางตรงกันข้าม ถ้านโยบายสินค้าคงคลังปลายงวด มีจำนวนเพิ่มจาก ปริมาณต้นงวดเป็นการปรับปริมาณสินค้าให้เพิ่มขึ้น ดังนั้นการวางแผนการผลิตก็จะมากกว่าแผนการขายด้วยจำนวนสินค้าเพิ่มขึ้น เช่น ผู้บริหารมีนโยบายให้สินค้าคงเหลือมีปริมาณเพิ่มขึ้นจากสินค้าคงเหลือต้นงวด 500 หน่วย ปริมาณการผลิตก็จะผลิตมากกว่าแผนการขาย 500 หน่วย เช่นกัน การคำนวณปริมาณสินค้าที่ผลิตจะทำได้ตามสูตรดังนี้

$$\begin{aligned} \text{ปริมาณการผลิต} &= \text{ปริมาณการขาย} + \text{สินค้าคงเหลือปลายงวด} - \text{สินค้าคงเหลือต้นงวด} \\ \text{หรือ} \quad \text{ปริมาณการผลิต} &= \text{ปริมาณการขาย} + \text{สินค้าคงเหลือปลายงวดที่เพิ่มขึ้น} \\ \text{หรือ} \quad \text{ปริมาณการผลิต} &= \text{ปริมาณการขาย} - \text{สินค้าคงเหลือปลายงวดที่ลดลง} \end{aligned}$$

โดยสินค้าระหว่างผลิตต้นงวดและปลายงวด จะต้องประมาณว่าสินค้าระหว่างผลิตนั้นผลิตเสร็จแล้วเทียบเป็นหน่วยสำเร็จรูปได้กี่หน่วย แล้วจึงค่อยนำมาคำนวณรวมกับสินค้าคงเหลือต้นงวดและปลายงวด

7.3. ความรับผิดชอบในการวางแผนการผลิต

การจัดทำแผนงบประมาณการผลิต เกี่ยวข้อง 3 ฝ่ายได้แก่ (1) ผู้บริหารระดับสูง (2) ผู้จัดการฝ่ายผลิต (3) หัวหน้าฝ่ายงบประมาณ

(1) **ผู้บริหารระดับสูง** เป็นผู้รับผิดชอบการวางแผนทุกด้าน ผู้บริหารต้องเป็นผู้ให้ข้อมูลต่างๆ เพื่อประกอบการวางแผน เช่น วัตถุประสงค์ เป้าหมาย นโยบาย สภาพการแข่งขัน สภาพแวดล้อมทั้งภายในและภายนอกกิจการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับฝ่ายผลิต ผู้บริหารต้องให้ข้อมูลชัดเจน (พรศรี เหล่ารุจิ สวัสดิ์, 2564) เช่น ข้อมูลการวิจัยค้นคว้าผลิตภัณฑ์ใหม่ ควรให้ข้อมูลถูกต้องชัดเจนอย่างเพียงพอจะช่วยให้ฝ่ายการผลิตวางแผนการผลิตสอดคล้องกับเป้าหมายที่ตั้งไว้ และเมื่อฝ่ายผลิตวางแผนงบประมาณการผลิตแล้ว ผู้จัดการฝ่ายผลิตหรือผู้บริหารฝ่ายผลิตจะเสนอขออนุมัติแผนการผลิตนี้ต่อผู้บริหารระดับสูงซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบในการพิจารณาอนุมัติ แผนการผลิตที่สอดคล้องกับแผนการขายและนโยบายสินค้าคงคลังตลอดจนนโยบายเกี่ยวกับ

ต้นทุนในการผลิต การวางแผนการผลิตที่สมควรใช้นโยบายการผลิตคงที่หรือผลิตสม่ำเสมอในแต่ละเดือน เพราะจะทำให้ต้นทุนการผลิตต่ำที่สุดด้วย

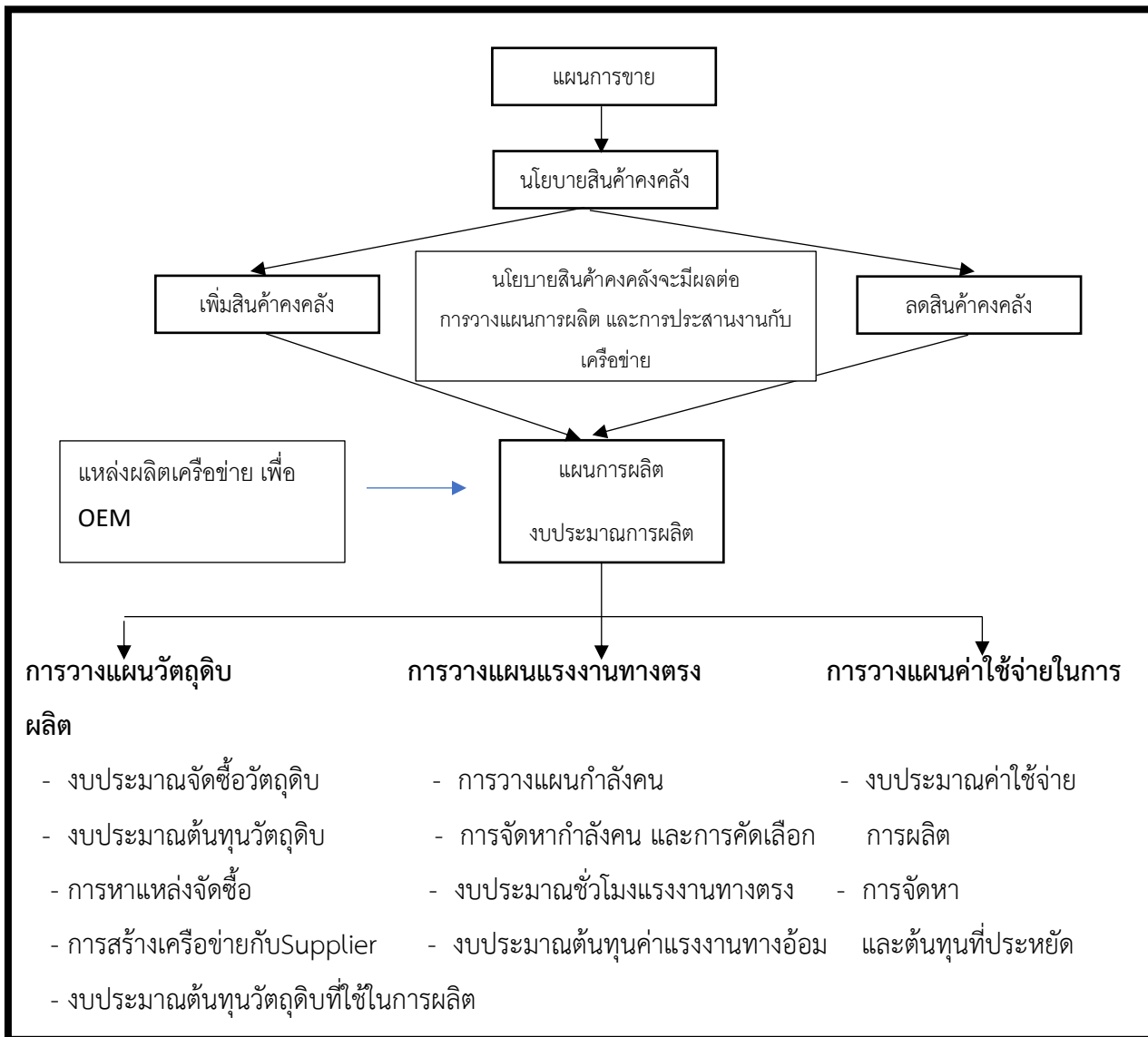
นอกจากนี้ผู้บริหารระดับสูงต้องรับผิดชอบ ในเรื่องการอนุมัติค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับงบประมาณการผลิต เพื่อสนับสนุนให้การปฏิบัติงานด้านการผลิตสัมฤทธิ์ผล เช่นงบประมาณค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมบำรุงรักษาเครื่องจักรอุปกรณ์ แผนการลงทุนในสินทรัพย์ถาวรและเมื่ออนุมัติ แผนงบประมาณการผลิต และงบประมาณค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการผลิตแล้วผู้บริหารต้องรับผิดชอบต่อผลการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามแผนที่อนุมัติ หากเกิดข้อขัดข้องหรือปัญหาหรืออุปสรรค ผู้บริหารระดับสูงก็ต้องเป็นผู้รับผิดชอบในการแก้ไข หรือรับผิดชอบต่อในการเลือกวิธีการแก้ไขเหตุการณ์ต่าง ๆ ตามแต่กรณี

(2) ผู้จัดการฝ่ายผลิตหรือหัวหน้าฝ่ายผลิต

หัวหน้าฝ่ายผลิตต้องรับผิดชอบในการตรวจสอบสภาพในแผนการผลิตให้ละเอียด เช่น กำลังการผลิต กำลังคนในฝ่ายผลิต วัสดุุดิบที่ต้องการใช้ ตลอดจนตรวจสอบขั้นตอนในการผลิตต่าง ๆ ให้ครบทุกขั้นตอน เพื่อนำข้อมูลมาใช้ในการวางแผนการผลิตรวมทั้งต้องพิจารณาข้อจำกัดหรือขีดความสามารถของฝ่ายผลิตด้วย เพื่อที่จะได้วางแผนการผลิตให้สอดคล้องกับข้อเท็จจริงและความสามารถที่จะดำเนินการได้ตามที่วางแผนไว้โดยราบรื่น เมื่อได้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องจากผู้บริหารระดับสูง ข้อมูลในอดีตเกี่ยวกับการผลิตจากฝ่ายงบประมาณ ตลอดจนข้อมูลจากภายในฝ่ายผลิตเองแล้ว หัวหน้าฝ่ายผลิตหรือผู้จัดการฝ่ายผลิต ก็นำมาประมวลกับข้อมูลแผนการขายและนโยบายของผู้บริหาร เพื่อนำมาวางแผนการผลิต สิ่งสำคัญอีกประการ คือ จะต้องคำนึงถึงความสมดุลระหว่างปริมาณการขาย สินค้าคงเหลือและระดับการผลิต นอกจากนี้ฝ่ายผลิตต้องรับผิดชอบในการวางแผนงบประมาณการผลิตและต้นทุนการผลิตแล้ว ยังต้องวางแผนค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตด้วย เช่น งบประมาณการลงทุนในสินทรัพย์ถาวร งบประมาณค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา เป็นต้น

เมื่อจัดทำแผนงบประมาณการผลิตและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เกี่ยวกับการผลิตเรียบร้อยแล้ว ก็เสนอขออนุมัติจากผู้บริหารระดับสูงต่อไป เมื่อได้รับการอนุมัติแล้ว หัวหน้าฝ่ายผลิตก็ต้องรับผิดชอบต่อในการควบคุมดูแลการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามแผนที่วางไว้ และเป็นผู้แก้ไขข้อผิดพลาดหรืออุปสรรคในการผลิต แต่ถ้าเป็นเรื่องสำคัญเกินขอบเขตที่หัวหน้าฝ่ายผลิตแก้ไขได้ ก็ต้องเสนอต่อผู้บริหารระดับสูง เพื่อขอคำแนะนำหรือแนวทางในการแก้ไขปัญหาอื่นๆ ต่อไป

(3) ความรับผิดชอบของหัวหน้าฝ่ายงบประมาณ หัวหน้าฝ่ายงบประมาณมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการให้ข้อมูลในอดีตที่ใช้ในการวางแผนของฝ่ายต่าง ๆ หัวหน้าหน่วยงานงบประมาณจะเป็นผู้ให้ข้อมูลแผนการผลิตในอดีตที่ผ่านมา เพื่อให้เป็นแนวทางในการวางแผนการผลิตของฝ่ายต่าง ๆ เช่น จะวางแผนงบประมาณการผลิต หน่วยงานงบประมาณ จะต้องหารือกับฝ่ายผลิตในเรื่องข้อมูลในรายงานผลการปฏิบัติงาน งวดเวลาการเสนอรายงานรูปแบบ การเสนอข้อมูลให้แก่ฝ่ายบริหารระดับต่าง ๆ เพื่อให้รายงานผลการปฏิบัติงานมีข้อมูลครบถ้วนเข้าใจง่าย เป็นเครื่องมือในการควบคุมการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพ



ภาพที่ 7-1 จากแผนการขาย ย้อนกลับสู่ แผนการผลิตสินค้า

ที่มา บุรณาการของผู้เขียน

7.4. ตัวอย่างการคำนวณปริมาณการผลิตสินค้า

การคำนวณปริมาณการผลิตสินค้า

โจทย์ จากงบประมาณขายคาดว่าจะมีปริมาณการขาย 10,000 หน่วย มีสินค้าปลายงวด 2,000 หน่วย สินค้าระหว่างผลิตปลายงวด 3,000 หน่วย ผลิตเสร็จ 1/3 ต้องผลิตต่อ 2/3 จึงจะสำเร็จเป็นสินค้าสำเร็จรูปและสินค้าระหว่างผลิตต้นงวด 2,000 หน่วย ผลิตเสร็จ 30% ต้องผลิตต่ออีก 70% สินค้าระหว่างผลิตต้นงวดคิดเป็นหน่วยเทียบสำเร็จ

| | |
|---|---------------------|
| ปริมาณขายจากงบประมาณขาย | 10,000 หน่วย |
| บวก สิ้นค้าคงเหลือปลายงวด (ตามนโยบายบริษัท) | <u>2,000</u> หน่วย |
| | 12,000 หน่วย |
| บวก สิ้นค้าระหว่างผลิตปลายงวดคิดเป็นหน่วยเทียบสำเร็จ | <u>1,000</u> หน่วย* |
| | 13,000 หน่วย |
| หัก สิ้นค้าคงเหลือต้นงวด (ประมาณการปีปัจจุบัน) | <u>1,500</u> หน่วย |
| | 11,500 หน่วย |
| สิ้นค้าระหว่างผลิตต้นงวดคิดเป็นหน่วยเทียบสำเร็จ | <u>600</u> หน่วย** |
| ปริมาณการผลิตประจำปี | <u>10,900</u> หน่วย |

*สิ้นค้าระหว่างผลิตปลายงวดคิดเป็นหน่วยเทียบสำเร็จ = $3,000 \times 1/3 = 1,000$ หน่วย

**สิ้นค้าระหว่างผลิตต้นงวด 2,000 หน่วย ผลิตเสร็จ 30%

ต้องผลิตต่ออีก 70% สิ้นค้าระหว่างผลิตต้นงวดคิดเป็นหน่วยเทียบสำเร็จ = $2,000 \times 30/100 = 600$ หน่วย

วิธีกำหนดสินค้าคงเหลือ

ในการกำหนดนโยบายสินค้าคงคลัง สามารถเลือกใช้วิธีกำหนดสินค้าคงเหลือได้หลายวิธี ดังต่อไปนี้

(1) กำหนดสินค้าคงเหลือโดยเปรียบเทียบกับยอดขาย เช่น

ก. สินค้าคงเหลือเป็น 2 เท่าของยอดขายถัวเฉลี่ย 1 เดือน

ข. สินค้าคงเหลือเป็น 2 เท่าของยอดขายถัวเฉลี่ย 3 เดือน

ตัวอย่าง สมมติยอดขายตลอดปี 48,000 หน่วย นโยบายสินค้าคงเหลือปลายงวดเท่ากับ 2 เท่าของยอดขาย ถัวเฉลี่ย 1 เดือน

$$\text{สินค้าคงเหลือ} = \frac{48,000 \times 2}{12} = 8,000 \text{ หน่วย}$$

ตัวอย่าง สมมติยอดขายรายเดือนปรากฏดังต่อไปนี้ กำหนดสินค้าคงเหลือปลายงวดเท่ากับ 2 เท่าของยอดขาย ถัวเฉลี่ยเคลื่อนที่ 3 เดือน

| เดือน | ปริมาณขาย | ถัวเฉลี่ยเคลื่อนที่ 3 เดือน | สินค้าคงเหลือ 2 เท่าของขาย ถัวเฉลี่ยเคลื่อนที่ 3 เดือน |
|------------|-----------|--------------------------------|---|
| ธันวาคม | 8,000 | | |
| มกราคม | 9,000 | 9,000 | 18,000 |
| กุมภาพันธ์ | 10,000 | 10,000 | 20,000 |
| มีนาคม | 11,000 | | |

(2) วิธีการกำหนดสินค้าคงเหลือ โดยระบุระดับสูงสุดของปริมาณสินค้าคงเหลือ เช่น สินค้าคงเหลือปลายงวดไม่เกิน 10,000 หน่วย ดังนั้นกิจการสามารถเก็บปริมาณสินค้าคงเหลือยืดหยุ่นได้ คือ จำนวนเท่าไรไม่ระบุชัดเจน เพียงแต่ไม่ให้เกิน 10,000 หน่วยเท่านั้น

(3) ระบุปริมาณสินค้าคงเหลืออยู่ในช่วงระหว่างปริมาณที่กำหนดระดับสูงสุดและระดับต่ำสุด เช่น สินค้าคงเหลือของกิจการไม่เกิน 10,000 หน่วย และไม่ต่ำกว่า 5,000 หน่วย แสดงว่ากิจการมีความยืดหยุ่นในการเก็บสินค้าคงเหลือไว้ได้ตั้งแต่ 5,000 หน่วย จนถึง 10,000 หน่วย

(4) ระบุปริมาณสินค้าคงเหลือจำนวนที่แน่นอน เช่น สินค้าคงเหลือสิ้นงวดเป็น 2 เท่าของยอดขายเดือนถัดไป ตัวอย่างเช่น

| เดือน | ปริมาณขาย | สินค้าคงเหลือสิ้นงวด |
|------------|-----------|----------------------|
| ธันวาคม | 10,000 | 30,000 |
| มกราคม | 15,000 | 24,000 |
| กุมภาพันธ์ | 12,000 | 25,000 |

(5) กำหนดอัตราหมุนเวียนสินค้าคงคลังต่อปี โดยคำนวณได้จากยอดขายรายปีหรือรายเดือน ดังนี้

ก. ระบุอัตราหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือ กิจการอาจกำหนดจำนวนครั้งที่สินค้าคงเหลือสามารถหมุนเวียนไปขายได้ในระยะเวลา 1 ปี อัตราหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือคำนวณได้โดยใช้ยอดขายหารด้วยสินค้าคงเหลือ หากอัตราการหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือคำนวณได้เท่ากับ 4 ครั้ง ก็หมายความว่ากิจการมีสินค้าคงเหลือโดยเฉลี่ยแล้วเป็นจำนวน 3 เดือนในระหว่างปี ถ้าอัตราการหมุนเวียนสินค้าคงเหลือลดลง แสดงว่าสินค้าคงเหลือที่กิจการมีอยู่อาจจะมากเกินความจำเป็น

ตัวอย่าง สมมติยอดขายรายปีเท่ากับ 40,000 หน่วย อัตราหมุนเวียนสินค้าเท่ากับ 10 ครั้งต่อปี

$$\begin{aligned} \text{สูตรอัตราหมุนเวียนสินค้าคงเหลือ} &= \frac{\text{ขาย}}{\text{สินค้าคงเหลือ}} \\ 10 &= \frac{40,000}{\text{สินค้าคงเหลือ}} \\ \therefore \text{สินค้าคงเหลือ} &= \frac{40,000}{10} = 4,000 \text{ หน่วย} \end{aligned}$$

ข. อัตราหมุนเวียนสินค้าคงเหลือต่อปีอาจคำนวณจากยอดขายรายเดือน ก็สามารถหาสินค้าคงเหลือต้นเดือนของแต่ละเดือนได้ ดังนี้

ตัวอย่าง ถ้ากำหนดให้สินค้าคงเหลือต้นงวดหมุนเวียนในอัตรา 6 ครั้งต่อปี โดยคำนวณจากยอดขายรายเดือน สินค้าคงเหลือต้นเดือนแต่ละเดือนจะเป็น ดังนี้

| เดือน | ยอดขาย | การคำนวณ | สินค้าคงเหลือต้นงวด |
|------------|--------|----------------------|---------------------|
| มกราคม | 15,000 | $15,000 \times 12/6$ | 30,000 |
| กุมภาพันธ์ | 20,000 | $20,000 \times 12/6$ | 40,000 |
| มีนาคม | 25,000 | $25,000 \times 12/6$ | 50,000 |

7.5. การวางแผนงบประมาณสินค้าคงคลัง

เมื่อคำนวณปริมาณการผลิตตามตัวอย่างการคำนวณปริมาณที่ต้องผลิตตลอดปีแล้ว ฝ่ายผลิตจะวางแผนกระจายการผลิตออกตามงวดเวลาที่จัดทำงบประมาณเป็นรายไตรมาสหรือรายเดือน เพื่อให้ทราบว่าแต่ละเดือนแต่ละไตรมาสฝ่ายการผลิตจะต้องผลิตเท่าใด จึงจะเพียงพอกับการขายและมีสินค้าคงเหลือตามนโยบายของกิจการ ฝ่ายผลิตจะต้องวางแผนให้ต้นทุนการผลิตต่อหน่วยต่ำ ดังนั้นในการกระจายการผลิต นอกจากคำนึงถึงให้เพียงพอกับการขายและนโยบายสินค้าคงคลังแล้วก็ต้องให้การผลิตมีประสิทธิภาพด้วย ฝ่ายผลิตต้องคำนึงถึงระดับการผลิตที่เหมาะสมและเป็นประโยชน์ต่อกิจการ ที่ต้องคำนึงถึงปริมาณการผลิตที่เหมาะสมเพราะถ้าระดับการผลิตในแต่ละเดือนไม่สม่ำเสมอ-สูงบ้าง-ต่ำบ้าง กิจการอาจต้องรับภาระต้นทุนสูงเกินไปได้ เช่น ถ้าเดือนใดผลิตสูงกว่าปกติจะทำให้ต้องขยายกำลังการผลิตมากกว่าเดิม ทำให้ต้องจ่ายค่าแรงล่วงเวลาต้นทุนค่าแรงสูงกว่าปกติหรือจำเป็นต้องจัดหาวัตถุดิบมาเพิ่มเติมในราคาสูงกว่าปกติหรือเดือนใดทำการผลิตต่ำกว่าระดับปกติจะทำให้เกิดกำลังการผลิตว่างเปล่า การใช้เครื่องจักรและแรงงานไม่เต็มที่ ต้นทุนการผลิตคงที่ต่อหน่วยสูงขึ้นกว่าปกติ ดังนั้นฝ่ายการผลิตจะต้องคำนึงถึงระดับการผลิตในแต่ละเดือนด้วย ถ้าสามารถรักษาระดับการผลิตสม่ำเสมอใกล้เคียงกันอยู่ในระดับการผลิตปกติจะช่วยให้ต้นทุนการผลิตต่อหน่วยต่ำกว่าการผลิตที่ไม่มีความสม่ำเสมอ เป็นต้น

7.6. รูปแบบของแผนการผลิต

การวางแผนการผลิตแบ่งได้เป็น 3 รูปแบบ (พรพรรณ เอกเผ่าพันธุ์, 2557) คือ 1) นโยบายการผลิตคงที่ 2) นโยบายสินค้าคงที่ 3) นโยบายการผลิตและสินค้าคงเหลือยืดหยุ่นได้

1) นโยบายการผลิตคงที่ เป็นแผนการผลิตที่กำหนดให้มีการผลิตในแต่ละงวดหรือแต่ละเดือนสม่ำเสมอตลอดปี ดังนั้นจำนวนที่ผลิตในแต่ละงวดหรือแต่ละเดือนจะเท่ากันหรือใกล้เคียงกัน วิธีการหาจำนวนหน่วยผลิตรายเดือนหาได้โดยเอาจำนวนหน่วยผลิตทั้งปีที่วางแผนไว้มาเฉลี่ยตามงวดเวลาที่ผลิตเช่น 12 เดือน จะได้ยอดผลิตแต่ละเดือนหรือแต่ละงวดเป็นจำนวนเท่า ๆ กัน

ตัวอย่าง โรงงาน ก ผลิตสินค้าออกจำหน่าย มีแผนการขายตามที่ระบุ วางแผนการผลิตไว้ตลอดปีงบประมาณเท่ากับ 60,000 หน่วย สินค้าคงเหลือต้นงวด 2,000 หน่วย แผนการผลิตรายเดือนคำนวณได้ ดังนี้

$$\text{แผนการผลิตรายเดือน} = 60,000/12 = 5,000 \text{ หน่วย}$$

เมื่อได้แผนการผลิตรายเดือนแล้ว จะคำนวณหาสินค้าคงเหลือปลายงวดของแต่ละเดือนดังนี้

$$\text{ยอดผลิตรายเดือน} + \text{สินค้าต้นงวด} - \text{ขายรายเดือน} = \text{สินค้าคงเหลือปลายงวด}$$

ตัวอย่าง แผนการผลิตของโรงงาน ก. เดือน มกราคม- เมษายน ปี 25XX

| เดือน | แผนการขาย | สินค้าคงเหลือต้นงวด | สินค้าคงเหลือปลายงวด | ผลิต |
|-------|-----------|---------------------|----------------------|-------|
| ม.ค. | 5,500 | 2,000 | 1,200 | 5,000 |
| ก.พ. | 4,200 | 1,200 | 2,000 | 5,000 |
| มี.ค. | 3,600 | 2,000 | 3,400 | 5,000 |
| เม.ย. | 4,400 | 3,400 | 2,600 | |

2) นโยบายสินค้าคงที่ เป็นแผนการผลิตที่กำหนดให้จำนวนสินค้าคงเหลือมีปริมาณคงที่คือสินค้าคงเหลือต้นงวดจะเท่ากับสินค้าคงเหลือปลายงวด จะมีผลทำให้แผนการผลิตสินค้าเท่ากับแผนการขาย ทุกงวด เนื่องจากจำนวนสินค้าคงเหลือไม่มีการเปลี่ยนแปลง เช่นสินค้าต้นงวดมีอยู่ 1,000 หน่วย ซึ่งมีจำนวนเท่ากับสินค้าปลายงวด แผนการขายประจำงวดมีอยู่ 60,000 หน่วย

$$\begin{aligned} \text{แผนการผลิตประจำงวด} &= \text{ขาย} + \text{สินค้าปลายงวด} - \text{สินค้าต้นงวด} \\ &= 60,000 + 1,000 - 1,000 \end{aligned}$$

$$\text{ปริมาณการผลิต} = 60,000 \text{ หน่วย}$$

จากตัวอย่างแผนการขายรายเดือนของโรงงาน ก. ข้างต้น ถ้ากิจการมีนโยบายสินค้าคงคลังคงที่โดยโรงงานมีสินค้าคงเหลือต้นงวด 1,000 หน่วย แผนการผลิตรายเดือนจะเท่ากับแผนการขายรายเดือน

3) นโยบายการผลิตและสินค้าคงเหลือยืดหยุ่นได้ วิธีการวางแผนการผลิตวิธีนี้ขึ้นอยู่กับนโยบายของผู้บริหารโรงงาน และปัจจัยอื่น ๆ ที่มีผลกระทบต่อการผลิต ดังนี้

3.1) วัตถุประสงค์ที่นำมาใช้ในการผลิต ถ้าเป็นวัตถุประสงค์ที่มีตามฤดูกาล วัตถุประสงค์นี้ก็จะเป็นตัวกำหนดรูปแบบการผลิตให้ยืดหยุ่นตามวัตถุประสงค์ที่มีอยู่ เช่น โรงงานลำไยผลิตผลไม้กระป๋อง มีผลไม้ลำไยเป็นวัตถุดิบ แผนการผลิตของโรงงานก็จะมีในช่วงฤดู เมื่อผลไม้ลำไยหมดแล้วโรงงานไม่มีวัตถุดิบมาป้อนโรงงานก็จะปิดชั่วคราวรอจนฤดูกาลใหม่มีวัตถุดิบเข้ามาจึงเริ่มผลิตใหม่

3.2) คำสั่งซื้อของลูกค้า เป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่มีผลต่อการผลิต ถ้าในช่วงที่มีคำสั่งซื้อของลูกค้ามาก การผลิตก็ต้องผลิตให้เพียงพอและทันกับความต้องการของลูกค้าถ้าช่วงใดคำสั่งซื้อน้อยก็อาจจะลดปริมาณการผลิตลง หรือถ้าไม่ลดปริมาณการผลิตก็ต้องเพิ่มปริมาณสินค้าคงคลังมากขึ้น

3.3) แรงงานที่ใช้ในการผลิต กิจกรรมที่ต้องอาศัยแรงงานคนช่วงฤดูเก็บเกี่ยวคนงานบางส่วนอาจจะลาออกเพื่อไปเก็บเกี่ยวพืชผลโรงงานก็จะมีคนงานน้อยลงแผนการผลิตในช่วงนี้ก็ต้องให้สอดคล้องกับปริมาณคนงานที่มีอยู่ถ้าไม่ลดปริมาณการผลิตก็อาจใช้วิธีลดปริมาณสินค้าคงคลังลง

3.4) กำลังการผลิตที่กิจการใช้อยู่ กำลังการผลิตเป็นปัจจัยที่มีผลต่อการวางแผนการผลิต กิจการไม่สามารถวางแผนการผลิตเกินกว่ากำลังการผลิตที่มีอยู่ได้ ดังนั้นถ้าช่วงใดมียอดขายสูง ต้องวางแผนขยายกำลังการผลิตกิจการอาจว่าจ้างให้บุคคลภายนอกผลิตส่วนที่เกินกำลังการผลิตได้ (OEM) ถ้าในกรณีที่แผนการขายต่ำความต้องการสินค้าลดลงกิจการอาจต้องเก็บสินค้าคงเหลือในปริมาณที่เพิ่มขึ้นหรือลดกำลังการผลิตลง ซึ่งผู้บริหารต้องพิจารณาว่าอย่างไรจึงจะให้ประโยชน์ต่อกิจการมากกว่า

4) นโยบายการผลิตและสินค้าคงเหลือกรณีที่กำลังการผลิตมีจำกัด: ถ้ากิจการมีกำลังการผลิตจำกัด ไม่เพียงพอที่จะผลิตสินค้าตามแผนการผลิตได้ทุกเดือนกิจการต้องวางแผนผลิตเพิ่มในเดือนที่มีกำลังการผลิตเหลืออยู่เพื่อชดเชยในเดือนที่กำลังการผลิตมีไม่เพียงพอที่จะผลิตได้ตามแผน การวางแผนการผลิตในสถานการณ์ที่กำลังการผลิตมีจำกัดนี้จะต้องทำตามขั้นตอน ดังนี้

1. วางแผนการผลิตโดยยังไม่คำนึงถึงข้อจำกัดในเรื่องกำลังการผลิต เพื่อใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงให้สอดคล้องกับกำลังการผลิตต่อไป โดยคำนวณปริมาณการผลิต ได้ดังนี้

$$\text{ปริมาณการผลิต} = \text{ปริมาณขาย} + \text{สินค้าคงเหลือปลายงวด} - \text{สินค้าคงเหลือต้นงวด}$$

2. คำนวณกำลังการผลิตสูงสุดที่ผลิตได้รายเดือนเพื่อตรวจสอบว่าเดือนใดมีกำลังการผลิตเพียงพอกับปริมาณการผลิต หรือเดือนใดมีกำลังการผลิตว่างเปล่า เดือนใดกำลังการผลิตที่มีอยู่ไม่เพียงพอกับปริมาณการผลิต

3. พิจารณานโยบายสินค้าคงคลังยืดหยุ่นได้หรือไม่ถ้าสามารถเปลี่ยนแปลงได้ให้ปรับปรุงแผนการผลิตตามกำลังการผลิตที่มีอยู่โดยยืดหยุ่นระดับสินค้าคงเหลือแทน แต่ถ้านโยบายสินค้าคงเหลือไม่สามารถยืดหยุ่นได้ให้ปรับปรุงแผนการผลิตเดิมให้เป็นไปตามกำลังการผลิตที่มีอยู่ เดือนใดที่กำลังการผลิตมีไม่เพียงพอก็ให้ไปผลิตในเดือนใกล้เคียงที่มีกำลังการผลิตเหลืออยู่หรือวางแผนซื้อส่วนที่ขาดจากบุคคลภายนอก

ตัวอย่าง บริษัท ANT ร่ำรวย จำกัด ได้กำหนดนโยบายสินค้าสำเร็จรูปคงคลัง ณ ระดับ 30% ของยอดขายเดือนถัดไป ข้อมูลงบประมาณขาย สำหรับปี 25xx มีดังนี้

| | | | | | | |
|-------|------------|-------|-------|-------------|--------|-------|
| เดือน | มกราคม | 9,000 | หน่วย | กรกฎาคม | 6,000 | หน่วย |
| | กุมภาพันธ์ | 6,000 | หน่วย | สิงหาคม | 8,000 | หน่วย |
| | มีนาคม | 7,000 | หน่วย | กันยายน | 9,000 | หน่วย |
| | เมษายน | 8,000 | หน่วย | ตุลาคม | 5,000 | หน่วย |
| | พฤษภาคม | 7,000 | หน่วย | พฤศจิกายน | 6,000 | หน่วย |
| | มิถุนายน | 8,000 | หน่วย | ธันวาคม | 10,000 | หน่วย |
| | | | | มกราคม 25x1 | 12,000 | หน่วย |

แผนการผลิตของบริษัทมี 2 แผนก คือ แผนกผลิตที่ 1 ใช้เวลาในการผลิตสินค้าสำเร็จรูป 1 หน่วย ใช้ 1 ชั่วโมง และแผนกผลิตที่ 2 ใช้เวลาในการผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป 1 หน่วย ต่อ 3 ชั่วโมง

กำลังการผลิตปกติต่อเดือนของแผนกผลิตที่ 1 เท่ากับ 100,000 ชั่วโมง และแผนกผลิตที่ 2 เท่ากับ 210,000 ชั่วโมง บริษัทไม่สามารถผลิตสินค้าเกินกว่ากำลังการผลิตปกติที่มีได้ หากมีความจำเป็นบริษัทสามารถเปลี่ยนแปลงนโยบายสินค้าคงคลังให้สอดคล้องกับกำลังการผลิตที่มีอยู่ การวางแผนการผลิตจัดทำได้ ดังนี้

1. การวางแผนการผลิตโดยไม่คำนึงถึงข้อจำกัด ดังนี้

| เดือน | งบประมาณขาย | สินค้าคงเหลือปลายเดือน | สินค้าคงเหลือนต้นงวด | แผนการผลิต |
|-------|-------------|------------------------|----------------------|------------|
| ม.ค. | 9,000 | 1,800** | 1,000* | 10,500 |
| ก.พ. | 6,000 | 2,100 | 1,800 | 6,300 |
| มี.ค. | 7,000 | 2,400 | 2,100 | 7,600 |
| เม.ย. | 8,000 | 2,100 | 2,400 | 7,800 |
| พ.ค. | 7,000 | 2,400 | 2,100 | 7,200 |
| มิ.ย. | 8,000 | 1,800 | 2,400 | 7,600 |
| ก.ค. | 6,000 | 2,400 | 1,800 | 6,400 |
| ส.ค. | 8,000 | 2,700 | 2,400 | 8,200 |
| ก.ย. | 9,000 | 1,500 | 2,700 | 8,300 |
| ต.ค. | 5,000 | 1,800 | 1,500 | 5,600 |
| พ.ย. | 6,000 | 3,000 | 1,800 | 6,800 |
| ธ.ค. | 10,000 | 3,600 | 3,000 | 10,400 |
| รวม | 89,000 | 24,000 | 18,000 | 96,200 |

* สินค้าคงเหลือนต้นงวด = 30% ของขายเดือนถัดไป

* สิ้นค้าคงเหลือปลายเดือน ธ.ค. = $30\% \times \text{ขาย ม.ค. } 12,000 = 3,600 = \text{สิ้นค้าต้นงวด ม.ค.}$

* สิ้นค้าคงเหลือปลายเดือน ม.ค. = $30\% \times \text{ขาย ก.พ. } 6,000 = 1,800$

2. คำนวณหากำลังการผลิตสูงสุดที่ผลิตได้รายเดือน

| | แผนกผลิตที่ 1 | แผนกผลิตที่ 2 |
|------------------------|-------------------------|---------------------------|
| กำลังการผลิต | 9,000 ชั่วโมง | 33,000 ชั่วโมง |
| เวลาผลิตที่ใช้ต่อหน่วย | 1 ชั่วโมง | 3 ชั่วโมง |
| จำนวนที่ผลิตได้ | $9,000/1 = 9,000$ หน่วย | $33,000/3 = 11,000$ หน่วย |

กำลังการผลิตสูงสุดที่จะผลิตได้ของแผนกที่ 1 = 9,000 หน่วย แผนกผลิตที่ 2 = 11,000 หน่วย แต่กระบวนการผลิตต้องผ่านแผนกที่ 1 แล้วจึงผ่านไปแผนกผลิตที่ 2 ดังนั้นกำลังการผลิตสูงสุดของแต่ละแผนกไม่เกินเดือนละ 9,000 หน่วย

เดือนที่แผนการผลิตเดิมวางไว้เกินกว่ากำลังการผลิตสูงสุดที่มีอยู่คือ เดือน ม.ค. และ ธ.ค.

3. ในกรณีนโยบายสิ้นค้าคงเหลือของกิจการเปลี่ยนแปลงได้ ให้ปรับปรุงแผนการผลิตเดือน ม.ค. ผลิตเท่าที่กำลังการผลิต มีอยู่ 9,000 หน่วย ลดลง 1,500 หน่วย ไปเพิ่มในเดือน ก.พ. ส่วนเดือน ธ.ค. ให้ลดลงรวม 1,400 หน่วย ไปเพิ่มเดือน พ.ย. แทน

ผลการปรับปรุงแผนการผลิต จะทำให้ระดับสิ้นค้าคงเหลือเปลี่ยนไป แผนการผลิตหลังปรับปรุงตามกำลังการผลิตที่มีอยู่ จะปรากฏดังนี้

| เดือน | งบประมาณขาย | สิ้นค้าคงเหลือปลายงวด | สิ้นค้าคงเหลือต้นงวด | แผนการผลิต |
|-------|-------------|-----------------------|----------------------|------------|
| ม.ค. | 9,000 | 1,800** | 1,000* | 9,000 |
| ก.พ. | 6,000 | 2,100 | 1,800 | 7,800 |
| มี.ค. | 7,000 | 2,400 | 2,100 | 7,600 |
| เม.ย. | 8,000 | 2,100 | 2,400 | 7,800 |
| พ.ค. | 7,000 | 2,400 | 2,100 | 7,200 |
| มิ.ย. | 8,000 | 1,800 | 2,400 | 7,600 |
| ก.ค. | 6,000 | 2,400 | 1,800 | 6,400 |
| ส.ค. | 8,000 | 2,700 | 2,400 | 8,200 |
| ก.ย. | 9,000 | 1,500 | 2,700 | 8,300 |
| ต.ค. | 5,000 | 1,800 | 1,500 | 5,600 |
| พ.ย. | 6,000 | 3,000 | 1,800 | 8,200 |
| ธ.ค. | 10,000 | 3,600 | 3,000 | 9,000 |
| รวม | 89,000 | 24,000 | 18,000 | 96,200 |

เมื่อปรับปรุงแผนการผลิตตามกำลังการผลิตที่มีอยู่ จะเห็นได้ว่าแผนการผลิตทุกเดือนจะไม่มีเดือนไหนผลิตเกินกำลังการผลิตเลย แต่จะมีผลทำให้สินค้าคงเหลือบางเดือนต้องเปลี่ยนแปลงไป (เทียบกับแผนการผลิตเดิม) เนื่องจากเปลี่ยนแปลงแผนการผลิตใหม่ ไม่ให้เกินกำลังการผลิตที่มี

7.7. ลักษณะของการวางแผนการผลิตที่ดี

การวางแผนการผลิตที่ดี ประกอบด้วยหลักการสำคัญ ๆ ดังต่อไปนี้

1. **ต้องมีความยืดหยุ่น (Flexible)** สามารถดัดแปลง (Modification) ระบบการวางแผนให้สอดคล้องกับสภาพการณ์ภายนอกที่เปลี่ยนแปลง และข้อจำกัดต่าง ๆ (Conditions & Restrictions)
2. **ต้องง่ายต่อความเข้าใจและการนำไปปฏิบัติงาน (Simple and Understandable)** การวางแผนการผลิตที่ดีจะต้องให้ทุกคนที่เกี่ยวข้องในขั้นตอนการผลิตต่าง ๆ ที่รับผิดชอบ มีความเข้าใจในส่วนนั้น ๆ
3. **ต้องมีความประหยัด (Economical)** ระบบการวางแผนการผลิตควรจะคำนึงถึงความประหยัดเป็นสิ่งสำคัญเพื่อให้การผลิตเสียต้นทุนที่ต่ำที่สุด
4. **ต้องมีการเตรียมแผนงานและการแก้ไขที่มีประสิทธิภาพ (Effective Pre-Planning & Corrective Action)** การเตรียมแผนงานเป็นช่วงเวลาที่รวบรวมข้อมูลต่างๆ ที่ต้องการใช้ในขั้นการวางแผน ส่วนการแก้ไขนั้นอยู่ในช่วงการปฏิบัติและติดตามผลงาน ซึ่งจะต้องเป็นไปอย่างใกล้ชิด
5. **ต้องมีระบบการรายงานที่มีความคล่องตัว รวดเร็ว และทันต่อเหตุการณ์อยู่เสมอ** เพื่อให้ระบบการผลิตดำเนินไปตามแผนอย่างมีประสิทธิภาพ
6. **ให้ข้อมูลที่ถูกต้องเพียงพอและตรงตามเวลาที่ต้องการ** ข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องที่จะนำมาประกอบการวางแผนการผลิต ต้องเป็นข้อมูลที่ถูกต้อง มีปริมาณที่เพียงพอ เพื่อจะนำมาใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ และตามเวลาที่ต้องการ

7.8. นโยบายสินค้าคงคลัง

สินค้าคงเหลือ (Inventory) เป็นข้อมูลที่มีความสำคัญในการสร้างรายได้ให้กับกิจการได้ เพราะการทราบถึงปริมาณสินค้าคงเหลือช่วยในการตัดสินใจเกี่ยวกับเวลาและปริมาณของสินค้าที่ต้องผลิตและสั่งซื้อ เพื่อให้มีปริมาณสินค้าเพียงพอสำหรับการขายให้แก่ลูกค้า และเมื่อทราบถึงต้นทุนของสินค้าทำให้กำหนดราคาขายสินค้าได้อย่างเหมาะสม รวมทั้งกำไรที่คาดว่าจะได้จากการขายสินค้าช่วยในการประเมินความสำเร็จในการดำเนินงาน

เมื่อสะสมข้อมูลต้นทุนตามระบบบัญชีที่กล่าวมาแล้ว ธุรกิจจึงต้องพิจารณาถึงระบบการสะสมต้นทุนเพื่อบันทึกสินค้าคงเหลือหรือของคงคลังว่าควรเป็นอย่างไร? ระบบสินค้าคงเหลือ (Inventory Systems) หมายถึงระบบการบันทึกข้อมูลการเคลื่อนไหวของสินค้าคงเหลือของกิจการ ซึ่งแบ่งออกได้เป็น 2 ระบบ ได้แก่ ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง (Perpetual Inventory System) และระบบสินค้าคงเหลือแบบงวดเวลา (Periodic

Inventory System) หรือระบบการสะสมต้นทุนแบบสิ้นงวด (Periodic Cost Accumulation System) บันทึกสินค้าเมื่อสิ้นงวด (Periodic Inventory System) เช่นเดียวกับธุรกิจพาณิชย์กรรมที่มีการซื้อสินค้าสำเร็จรูปมาจำหน่าย

ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง (Perpetual Inventory System) จะทำการบันทึกรายการเคลื่อนไหวของสินค้าคงเหลือในบัญชีสินค้าคงเหลืออย่างต่อเนื่องตลอดทั้งปี กล่าวคือ การสะสมต้นทุนแบบต่อเนื่อง (Perpetual Cost Accumulation System) หรือระบบบันทึกสินค้าแบบต่อเนื่อง (Perpetual Inventory System) เพื่อแสดงการเคลื่อนไหวของต้นทุนโดยเปิดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับของคงเหลือ ได้แก่ วัตถุดิบ งานระหว่างทำ และสินค้าสำเร็จรูป เป็นระบบที่บันทึกข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนต่าง ๆ อย่างต่อเนื่องตลอดเวลา เมื่อมีการจำหน่ายสินค้าสำเร็จรูปไปจะบันทึกต้นทุนขายของสินค้าควบคู่ไปด้วย ดังนั้น ธุรกิจจะสามารถทราบยอดคงเหลือของบัญชีต่างๆ ได้ทุกเวลาที่ต้องการ ไม่จำเป็นต้องตรวจนับของคงเหลือเพื่อคำนวณหาต้นทุนขาย อย่างไรก็ตาม ธุรกิจมักมีการตรวจนับของคงเหลือเป็นครั้งคราวเพื่อสอบยันกับยอดคงเหลือในบัญชีว่าถูกต้องตรงกันหรือไม่ ระบบบัญชีต้นทุนนิยมใช้ระบบบันทึกสินค้าแบบต่อเนื่อง เพราะเป็นระบบต้นทุนที่ดีต่อการควบคุมภายใน เมื่อกิจการผลิตและซื้อสินค้า บัญชีสินค้าคงเหลือจะเพิ่มขึ้น และเมื่อกิจการขายสินค้า บัญชีสินค้าคงเหลือจะลดลง ดังนั้นกิจการสามารถทราบยอดคงเหลือของสินค้าคงเหลือได้อย่างต่อเนื่องตลอดเวลาเช่นกัน โดยไม่จำเป็นต้องรอจนกระทั่งสิ้นงวดเวลา ไม่ว่าจะเป็นสิ้นเดือน สิ้นไตรมาส หรือสิ้นปี

กิจการที่เลือกใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบงวดเวลา (Periodic Inventory System) จะไม่บันทึกรายการเคลื่อนไหวของสินค้าคงเหลือในบัญชีสินค้าคงเหลือโดยตรง ระบบบันทึกสินค้าเมื่อสิ้นงวด เป็นระบบที่ต้องมีการตรวจนับของคงเหลือเมื่อสิ้นงวด เพื่อนำข้อมูลมาคำนวณหาต้นทุนขาย เนื่องจากไม่ได้เปิดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับของคงเหลือประเภทต่าง ๆ แต่จะเปิดบัญชีแต่ละบัญชี เช่น บัญชีซื้อวัตถุดิบ บัญชีค่าใช้จ่ายตามรายการที่เกิด เช่น บัญชีค่าน้ำ บัญชีค่าเบี้ยประกัน เป็นต้น เมื่อสิ้นงวดจะมีการตรวจนับวัตถุดิบปลายงวด งานระหว่างทำปลายงวด และสินค้าสำเร็จ รูปปลายงวด แล้วจึงจะคำนวณต้นทุนการผลิตสินค้าและต้นทุนขายของงวดได้ กล่าวคือ เมื่อกิจการผลิต และซื้อสินค้า กิจการจะไม่บันทึกการเพิ่มขึ้นของสินค้าในบัญชีสินค้าคงเหลือ แต่จะบันทึกผ่านบัญชีงานระหว่างทำและซื้อ ในทางตรงข้าม เมื่อกิจการขายสินค้า กิจการจะไม่บันทึกการลดลงของสินค้าคงเหลือในบัญชีสินค้าคงเหลือในทันทีดังนั้น กิจการจึงจำเป็นต้องรอจนกระทั่งสิ้นงวดเวลา (เช่น สิ้นเดือน สิ้นไตรมาส หรือสิ้นปี) จึงจะทราบข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนสินค้าที่ขายและสินค้าคงเหลือสิ้นงวด กิจการที่เลือกใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบงวดเวลาสามารถคำนวณต้นทุนสินค้าที่ขายในแต่ละงวดเวลาได้ดังนี้

| | |
|--|-------------------|
| สินค้าคงเหลือต้นงวด (Beginning Inventory) | XXXX บาท |
| <u>บวก</u> ซื้อระหว่างงวด (Purchases) | <u>XXXX</u> บาท |
| สินค้าที่มีไว้เพื่อขาย (Goods Available for Sales) | XXXX บาท |
| <u>หัก</u> สินค้าคงเหลือสิ้นงวด (Ending Inventory) | <u>(XXXX)</u> บาท |
| ต้นทุนสินค้าที่ขาย (Cost of Goods Sold) | <u>XXXX</u> บาท |

กิจการที่เลือกใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบงวดเวลาจำเป็นต้องมีการตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ สิ้นงวด เนื่องจากข้อมูลราคาทุนของสินค้าคงเหลือ ณ สิ้นงวด เป็นสิ่งจำเป็นในการคำนวณต้นทุนของสินค้าที่ขาย อย่างไรก็ตาม เนื่องจากตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ สิ้นงวด ถือเป็นสิ่งที่ควรดำเนินการเพื่อการควบคุมภายใน (Internal Controls) ที่ดีของกิจการ ดังนั้น กิจการที่เลือกใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่องก็ควรมีการตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ สิ้นงวด เพื่อสร้างความมั่นใจว่ายอดคงเหลือในบัญชีสินค้าคงเหลือมีความถูกต้องเท่ากับสินค้าคงเหลือที่มีอยู่จริง

ความแตกต่างการบันทึกบัญชี
ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง และ ระบบสินค้าคงเหลือแบบงวดเวลา

| รายการที่ | ระบบบันทึกสินค้าแบบต่อเนื่อง | | | | ระบบบันทึกสินค้าเมื่อสิ้นงวด | | | | | |
|-----------|---|--------|---|--------|------------------------------|---|--------|-------------|--------|---|
| (1) | <p>คุมวัตถุดิบ เจ้าหนี้</p> <p>ซื้อวัตถุดิบทางตรง 10,000 บาท และ วัตถุดิบทางอ้อม 5,000 บาท เครดิต 45 วัน</p> | 15,000 | - | 15,000 | - | <p>ซื้อวัตถุดิบ เจ้าหนี้</p> <p>ซื้อวัตถุดิบทางตรง 10,000 บาท และ วัตถุดิบทางอ้อม 5,000 บาท เครดิต 45 วัน</p> | 15,000 | - | 15,000 | - |
| (2) | <p>งานระหว่างทำ</p> <p>คุมค่าใช้จ่ายการผลิต</p> <p> คุมวัตถุดิบ</p> <p>เบิกวัตถุดิบเป็นวัตถุดิบทางตรง 12,000 บาท วัตถุดิบทางอ้อม 10,000 บาทใช้ใน การผลิต</p> | 12,000 | - | 10,000 | - | 22,000 | - | ไม่มีรายการ | | |
| (3) | <p>ค่าแรงงาน</p> <p> ค่าแรงงานค้างจ่าย</p> <p>บันทึกค่าแรงงานที่เกิดขึ้นในงวด</p> | 6,000 | - | 6,000 | - | <p>ค่าแรงงาน</p> <p> ค่าแรงงานค้างจ่าย</p> <p>บันทึกค่าแรงงานที่เกิดขึ้นในงวด</p> | 6,000 | - | 6,000 | - |

| | | | | | | | | | |
|-----|---|-----------------------------------|-----------------|----------|---|--|----------------------|---------|---|
| | งานระหว่างทำ คุ่มค่าใช้จ่ายการผลิต ค่าแรงงาน จำแนกค่าแรงงานทางตรงและ แรงงานทางอ้อม | 4,500 - 1,500 - 6,000 - | - - - | | ค่าแรงงานทางตรง ค่าแรงงานทางอ้อม ค่าแรงงาน จำแนกค่าแรงงานทางตรงและ แรงงานทางอ้อม | 4,500 - 1,500 - 6,000 - | - - - | | |
| (4) | ค่าแรงงานค้างจ่าย เงินสด จ่ายค่าแรงงานสำหรับงวด | 6,000 - | - | 6,000 - | ค่าแรงงานค้างจ่าย เงินสด จ่ายค่าแรงงานสำหรับงวด | 6,000 - | - | 6,000 - | - |
| (5) | คุ่มค่าใช้จ่ายการผลิต เงินสด จ่ายค่าสาธารณูปโภค ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด ในโรงงานเป็นเงินสด | 22,000 - | - | 22,000 - | ค่าสาธารณูปโภค ค่าเบี้ยประกันภัย ค่าใช้จ่ายในโรงงาน เงินสด จ่ายค่าสาธารณูปโภค ค่าใช้จ่าย เบ็ดเตล็ดในโรงงานเป็นเงินสด | 5,000 - 7,000 - 10,000 - 22,000 - | - - - - | | |
| (6) | คุ่มค่าใช้จ่ายการผลิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร บันทึกค่าเสื่อมราคาประจำงวด | 5,000 - | - | 5,000 - | ค่าเสื่อมราคา-เครื่องจักร ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร บันทึกค่าเสื่อมราคาประจำงวด | 5,000 - | - | 5,000 - | - |

| รายการที่ | ระบบบันทึกสินค้าแบบต่อเนื่อง | | | | ระบบบันทึกสินค้าเมื่อสิ้นงวด | | | | | |
|-----------|--|---------|---|--|------------------------------|---|--|---------|---|---------|
| (7) | งานระหว่างทำ คุมค่าใช้จ่ายการผลิต โอนค่าใช้จ่ายการผลิตเข้างานผลิต | 27,000 | - | | 27,000 | - | ไม่มีรายการ | | | |
| (8) | สินค้าสำเร็จรูป งานระหว่างทำ โอนต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ | 40,000 | - | | 40,000 | - | ไม่มีรายการ | | | |
| (9) | เงินสด ขาย ขายสินค้าเป็นเงินสด | 100,000 | - | | 100,000 | - | เงินสด ขาย ขายสินค้าเป็นเงินสด | 100,000 | - | 100,000 |
| | ต้นทุนขาย สินค้าสำเร็จรูป บันทึกต้นทุนสินค้าที่ขายไป | 30,000 | - | | 30,000 | - | ไม่มีรายการ | | | |
| (10) | ค่าใช้จ่ายการขาย ค่าใช้จ่ายการดำเนินงาน เงินสด จ่ายค่าใช้จ่ายเป็นเงินสด | 20,000 | - | | 5,000 | - | ค่าใช้จ่ายการขาย ค่าใช้จ่ายการดำเนินงาน เงินสด จ่ายค่าใช้จ่ายเป็นเงินสด | 20,000 | - | 25,000 |
| | | | | | 25,000 | - | | | | |

| รายการที่ | ระบบบันทึกสินค้าแบบต่อเนื่อง | | | | ระบบบันทึกสินค้าเมื่อสิ้นงวด | | | | |
|-----------|---------------------------------------|--|--|--|---------------------------------------|--------|---|--------|---|
| (11) | ไม่มีรายการ | | | | ต้นทุนการผลิต | 48,000 | - | | |
| | | | | | งานระหว่างทำ (ต้นงวด) | | | 0 | |
| | ไม่มีรายการ | | | | วัตถุดิบ (ต้นงวด) | | | 0 | |
| | | | | | ซื้อวัตถุดิบ | | | 15,000 | - |
| | ไม่มีรายการ | | | | ค่าแรงงานทางตรง | | | 4,500 | - |
| | | | | | ค่าแรงงานทางอ้อม | | | 1,500 | - |
| | ไม่มีรายการ | | | | ค่าสาธารณูปโภค | | | 5,000 | - |
| | | | | | ค่าเบี้ยประกันภัย | | | 7,000 | - |
| | ไม่มีรายการ | | | | ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด | | | 10,000 | - |
| | | | | | ค่าเสื่อมราคา-เครื่องจักร | | | 5,000 | - |
| | ปิดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนการผลิต | | | | | | | | |
| | (12) | | | | งานระหว่างทำ (ปลายงวด) | 0 | - | | |
| | ไม่มีรายการ | | | | วัตถุดิบ (ปลายงวด) | 8,000 | - | | |
| | ไม่มีรายการ | | | | ต้นทุนการผลิต | | | 8,000 | - |
| | ไม่มีรายการ | | | | ปิดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนการผลิต | | | | |
| | (13) | | | | ต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ | 40,000 | - | | |
| | ไม่มีรายการ | | | | ต้นทุนการผลิต | | | 40,000 | - |

| | | | | | บันทึกต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ | | | |
|-----------|--|---------|---|---------------------------|--|---------|---|--------------------------------|
| รายการที่ | ระบบบันทึกสินค้าแบบต่อเนื่อง | | | | ระบบบันทึกสินค้าเมื่อสิ้นงวด | | | |
| (14) | ขาย กำไรขาดทุน ปิดบัญชีขายเมื่อสิ้นงวด | 100,000 | - | | ขาย กำไรขาดทุน ปิดบัญชีขายเมื่อสิ้นงวด | 100,000 | - | 100,000 |
| (15) | กำไรขาดทุน ต้นทุนขาย ค่าใช้จ่ายการขาย ค่าใช้จ่ายการบริหาร ปิดบัญชีต้นทุนขายและค่าใช้จ่าย | 55,000 | - | 30,000 20,000 5,000 | กำไรขาดทุน ต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ สินค้าสำเร็จรูป (ต้นงวด) ค่าใช้จ่ายการขาย ค่าใช้จ่ายการบริหาร ปิดบัญชีต้นทุนสินค้าและค่าใช้จ่าย | 65,000 | - | 40,000 0 20,000 5,000 |
| (16) | ไม่มีรายการ | | | | สินค้าสำเร็จรูป (ปลายงวด) กำไรขาดทุน บันทึกสินค้าสำเร็จรูปปลายงวด | 10,000 | - | 10,000 |
| (17) | กำไรสะสม กำไรขาดทุน ปิดกำไรขาดทุนเข้ากำไรสะสม | 45,000 | - | 45,000 | กำไรสะสม กำไรขาดทุน ปิดกำไรขาดทุนเข้ากำไรสะสม | 45,000 | - | 45,000 |

7.9. บทสรุป

ในบทที่ 7 กล่าวถึงระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่องเป็นระบบที่สามารถให้ข้อมูลเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือและต้นทุนสินค้าที่ขายได้อย่างต่อเนื่องตลอดเวลา ในขณะที่ระบบสินค้าคงเหลือแบบงวดเวลา กิจกรรมต้องรอจนกระทั่งสิ้นงวด จึงจะทราบข้อมูลดังกล่าว ดังนั้นระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่องจึงน่าจะเป็นประโยชน์ต่อกิจการมากกว่า แต่อย่างไรก็ตาม กิจการที่เลือกใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่องต้องคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ขายสำหรับการขายสินค้าทุกครั้ง ในขณะที่กิจการที่เลือกใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบงวดเวลาจะคำนวณต้นทุนของสินค้าที่ขายเมื่อสิ้นงวดเท่านั้น ดังนั้น กิจการที่เลือกใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่องจึงต้องรับภาระต้นทุน (ทั้งที่เป็นจำนวนเงินและเวลา) ในการจัดทำและบันทึกข้อมูลที่สูงกว่า บริษัทจึงต้องตัดสินใจเลือกระบบสินค้าคงเหลือที่เหมาะสมกับกิจการ โดยคำนึงถึงความทันเวลาของข้อมูลและต้นทุนในการจัดทำข้อมูล เช่น กิจการที่มีปริมาณการซื้อขายสินค้าจำนวนมากและความถี่สูง อาจเลือกใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบงวดเวลา เป็นต้น แต่อย่างไรก็ตาม เทคโนโลยีในปัจจุบันที่ทันสมัยทำให้กิจการสามารถจัดทำและบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับสินค้าในปริมาณมากโดยใช้เวลาน้อยมากกิจการจำนวนมาก โดยเฉพาะกิจการที่มีขนาดใหญ่ จึงหันมาใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่องมากขึ้น

7.10. คำถามท้ายบท-บทที่7-

1) ข้อใดต่อไปนี้ ไม่ถูกต้อง

- ก. งบประมาณขายเป็นหัวใจสำคัญ ในการกำหนดปริมาณการผลิตของฝ่ายผลิต
- ข. การวางแผนการผลิต (Production Planning) ไม่จำเป็นต้องเอาข้อมูลเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือในงวดก่อน มาพิจารณา
- ค. การวางแผนการผลิต (Production Planning) ควรต้องคำนึงถึง ปริมาณวัตถุดิบคงเหลือด้วย
- ง. ผู้บริหาร จะเป็นผู้กำหนดปริมาณสินค้าคงเหลือปลายงวด เพราะสินค้าคงเหลือปลายงวดมีผลต่อเงินทุนจม ขององค์กร

2) จากโจทย์ ปัจจุบันมีสินค้าต้นงวด 1,000 หน่วย ปริมาณการขายที่คาดว่าจะได้ 3,000 หน่วย และต้องการมีสินค้าสำเร็จรูปปลายงวด คงเหลือ 2,000 หน่วย มีคำถามว่า ปริมาณสินค้าที่ควรผลิต ควรมีกี่หน่วย

- ก. 2,000 หน่วย
- ข. 3,000 หน่วย
- ค. 4,000 หน่วย
- ง. 5,000 หน่วย

3) จากโจทย์ จากงบประมาณขายคาดว่าจะมีปริมาณการขาย 10,000 หน่วย มีสินค้าปลายงวด 2,000 หน่วย สินค้าต้นงวด 3,000 หน่วย จะต้องผลิตอย่างน้อยกี่หน่วย ถึงพอขาย

- ก. 7,000 หน่วย
- ข. 8,000 หน่วย
- ค. 9,000 หน่วย
- ง. 10, 000 หน่วย

4) **สินค้าต้นงวด ในที่นี้หมายความว่าอย่างไร “สินค้าระหว่างผลิตต้นงวด 2,000 หน่วย ผลิตเสร็จ 30%”**

- ก. “สินค้าระหว่างผลิตต้นงวด 2,000 หน่วย ผลิตเสร็จ 30%” ต้องผลิตต่ออีก70% แสดงว่ามีสินค้าต้นงวด ในปริมาณที่สำเร็จ = 600 หน่วย
- ข. “สินค้าระหว่างผลิตต้นงวด 2,000 หน่วย ผลิตเสร็จ 30%” ต้องผลิตต่ออีก70% แสดงว่ามีสินค้าต้นงวด ในปริมาณที่สำเร็จ = 700 หน่วย
- ค. “สินค้าระหว่างผลิตต้นงวด 2,000 หน่วย ผลิตเสร็จ 30%” ต้องผลิตต่ออีก70% แสดงว่ามีสินค้าต้นงวด ในปริมาณที่สำเร็จ = 800 หน่วย
- ง. “สินค้าระหว่างผลิตต้นงวด 2,000 หน่วย ผลิตเสร็จ 30%” ต้องผลิตต่ออีก70% แสดงว่ามีสินค้าต้นงวด ในปริมาณที่สำเร็จ = 900 หน่วย

5) **สินค้าระหว่างผลิตปลายงวด 3,000 หน่วย ผลิต ได้สำเร็จ 1/ 3 หมายความว่าอย่างไร**

- ก. คิดเป็นหน่วยเทียบสำเร็จของสินค้าสำเร็จรูปปลายงวด = 800 หน่วย
- ข. คิดเป็นหน่วยเทียบสำเร็จของสินค้าสำเร็จรูปปลายงวด = 900 หน่วย
- ค. คิดเป็นหน่วยเทียบสำเร็จของสินค้าสำเร็จรูปปลายงวด = 1,000 หน่วย
- ง. คิดเป็นหน่วยเทียบสำเร็จของสินค้าสำเร็จรูปปลายงวด = 1,200 หน่วย

6) **สมมติยอดขายตลอดปี 60,000 หน่วย นโยบายสินค้าคงเหลือปลายงวดเท่ากับ 2 เท่าของยอดขาย ถัวเฉลี่ย 1 เดือน ดังนั้นสินค้าคงเหลือ ควรมีจำนวน เท่าไหร่**

- ก. 8,000 หน่วย
- ข. 10,000 หน่วย
- ค. 12,000 หน่วย
- ง. 15,000 หน่วย

- 7) ถ้าหากนโยบายการผลิตกำหนด ระดับสูงสุดของปริมาณสินค้าคงเหลือ ควรเป็น 2,000 หน่วย หมายความว่าอย่างไร
- ก. ต้องมีสินค้าคงเหลือ เก็บไว้ไม่เกิน 2,000 หน่วย
 - ข. ต้องมีสินค้าคงเหลือ เก็บไว้ไม่น้อยกว่า 2,000 หน่วย
 - ค. ข้อ ก. และ ข ถูกต้อง
 - ง. ยืดหยุ่นพอได้ขึ้นอยู่กับ ปริมาณการขายในแต่ละเดือน
- 8) ถ้ากำหนดให้สินค้าคงเหลือต้นงวดหมุนเวียนในอัตรา 6 ครั้งต่อปี สินค้าคงเหลือต้นเดือน ควรจะเป็นเท่าไร หากกำหนดให้ มียอดขาย 18,000 หน่วย
- ก. 30,000 หน่วย
 - ข. 36,000 หน่วย
 - ค. 40,000 หน่วย
 - ง. 42,000 หน่วย
- 9) ถ้ากำหนดให้สินค้าคงเหลือต้นงวดหมุนเวียนในอัตรา 8 ครั้งต่อปี สินค้าคงเหลือต้นเดือน ควรจะเป็นเท่าไร หากกำหนดให้ มียอดขาย 20,000 หน่วย
- ก. 20,000 หน่วย
 - ข. 30,000 หน่วย
 - ค. 40,000 หน่วย
 - ง. 50,000 หน่วย
- 10) ข้อใดไม่ใช่ลักษณะการวางแผนที่ดี
- ก. ต้องสามารถนำไปปฏิบัติได้
 - ข. ต้อง ไม่มีความยืดหยุ่น (Flexible)
 - ค. ต้องมีระบบการรายงานที่มีความคล่องตัว รวดเร็ว
 - ง. ต้องมีความประหยัด (Economical)

บทที่ 8

การวิเคราะห์ ต้นทุน ปริมาณ กำไร และ ตัวชี้วัดเชิงดุลยภาพ

- 8.1. บทนำ
- 8.2. สมการแสดงรูปแบบความสัมพันธ์ของต้นทุน ปริมาณ กำไร
- 8.3. กำไรส่วนเกินและการวิเคราะห์กำไร ปริมาณ ต้นทุน
 - 8.3.1. กำไรส่วนเกิน
 - 8.3.2. อัตรากำไรส่วนเกิน
 - 8.3.3. งบแสดงกำไรส่วนเกิน
- 8.4. การวิเคราะห์ จุดคุ้มทุน และการนำไปใช้
- 8.5. การวิเคราะห์ ส่วนผสมการขาย และ ผลกระทบจากความแตกต่างในโครงสร้างต้นทุน
 - 8.5.1. การกำหนดกำไรที่ต้องการ
 - 8.5.2. การวิเคราะห์ ส่วนผสมการขาย
 - 8.5.3. ผลกระทบ จากความแตกต่างในโครงสร้างต้นทุน
- 8.6. การวิเคราะห์ อัตราส่วนระหว่างต้นทุนคงที่รวม ต่อต้นทุนผันแปรรวม
 - 8.6.1. อัตราส่วนระหว่างต้นทุนคงที่รวม ต่อต้นทุนผันแปรรวม คืออะไร
 - 8.6.2. อัตราส่วนระหว่างต้นทุนคงที่รวม ต่อต้นทุนผันแปรรวม กับการวิเคราะห์จุดคุ้มทุน
- 8.7. การวัดผลเชิงดุลยภาพ
- 8.8. บทสรุป
- 8.9. คำถามท้ายบท

วัตถุประสงค์ของบทเรียน

1. เพื่อเพิ่มความเข้าใจเกี่ยวกับ การวิเคราะห์ต้นทุน ปริมาณ กำไร
2. เพื่อวิเคราะห์ตัวแปรหลัก 3 ตัว ได้แก่ ราคา ปริมาณ และกำไร
3. เพื่อศึกษาความหมาย และความสำคัญของ กำไรส่วนเกิน
4. เพื่อศึกษา กำไร ปริมาณ ต้นทุน ต้นทุนผันแปร และต้นทุนคงที่รวม ทั้งมุมมองของการวิเคราะห์จุดคุ้มทุน การนำไปใช้ และแนวทางในการตัดสินใจ
5. เพื่อศึกษาการวิเคราะห์ส่วนผสมการขาย และผลกระทบความแตกต่างในโครงสร้างต้นทุน
6. เพื่อศึกษา อัตราส่วนระหว่างต้นทุนคงที่รวม ต่อต้นทุนผันแปรรวม
7. เพื่อศึกษาการวัดผลเชิงดุลยภาพ กับการบัญชีบริหาร

8.1. บทนำ

แนวคิดการวิเคราะห์กำไร ปริมาณ ต้นทุน สำคัญมาก โดยเฉพาะในเรื่องการวางแผน และการตัดสินใจทางธุรกิจ ธุรกิจโดยส่วนใหญ่มักจะกำหนดวัตถุประสงค์ด้วยการดำเนินธุรกิจให้เกิดผลกำไรสูงสุด ดังนั้นผู้บริหารจึงมักต้องคำนึงถึงปัจจัยต่างๆ ที่จะกระทบต่อกำไรของธุรกิจ โดยการวางแผนงานและการตัดสินใจทางธุรกิจ สามารถประยุกต์ใช้แนวคิดของ “ต้นทุน ปริมาณ กำไร” เพื่อวิเคราะห์ถึงความสัมพันธ์ระหว่าง ปริมาณของผลผลิต ต้นทุน และผลกำไร อันจะนำไปสู่ผลสำเร็จตามเป้าหมาย ที่วางไว้ของโครงการต่างๆ ดังนั้นจึงเป็นเรื่องน่าสนใจที่จะทำการศึกษา แนวคิด “ต้นทุน (จากทั้งต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่) ปริมาณ กำไร” (Cost Volume Profit Analysis : CVP) เพราะการวิเคราะห์ตัวแปรหลัก 3 ตัว คือ ต้นทุน ปริมาณ และ กำไร จะช่วยให้สามารถเข้าใจปัญหาที่สำคัญ เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ทางธุรกิจ ทำให้สามารถเห็นการเชื่อมโยงในการทำกำไรของโครงการ ตัวอย่างเช่น เมื่อราคาขายของผลิตภัณฑ์เพิ่มขึ้นจะมีผลกระทบต่อผลกำไรอย่างไร และข้อมูลเพื่อการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร ต่อการกำหนดนโยบายอื่นๆ ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่า การวิเคราะห์ ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณ กำไร (Cost Volume Profit Analysis : CVP) เป็นเครื่องมือที่ผู้บริหารใช้ประกอบการวิเคราะห์ เพื่อการตัดสินใจ โดยใช้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับพฤติกรรม ต้นทุน และผลจากการวิเคราะห์ สามารถทำให้ผู้บริหารนำไปใช้ เพื่อการวางแผนและควบคุมการดำเนินงานได้

ดังนั้นความหมายและความสำคัญ ของการวิเคราะห์ แนวคิดของ “ต้นทุน ปริมาณ กำไร” CVP จึงหมายถึง การวิเคราะห์โดยใช้ข้อมูลพื้นฐานที่เกี่ยวกับความเข้าใจถึงระดับของผลผลิต ราคาขายต่อหน่วย ปริมาณการขาย โดยศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน (ต้นทุนผันแปร และ ต้นทุนคงที่) ปริมาณ กำไร เกี่ยวกับการวางแผนด้านกำไร (Profit Planning) เป็น “แนวคิด” สำหรับการวิเคราะห์ว่าองค์กรควรจะทำ การตัดสินใจในการดำเนินงานอย่างไร? เช่น เพื่อให้ผู้บริหารมีข้อมูลว่า กำไรและยอดขายจะเปลี่ยนแปลงไปอย่างไร ถ้าบริษัทมีค่าใช้จ่ายในการส่งเสริมการขายมากขึ้น หรือ ผู้บริหารต้องคำนวณว่า จะต้องขายผลิตภัณฑ์ ให้ได้กี่หน่วยจึงจะเกิดกำไรที่ต้องการ กิจกรรมควรขายสินค้าจำนวนเท่าไร ที่จะทำให้กิจการไม่ขาดทุน หรือ ถ้า กิจกรรมต้องการกำไรจำนวนหนึ่งที่ต้องการ กิจกรรมควรจะขายสินค้าให้ได้ปริมาณเท่าไร ภายใต้ต้นทุน และ ราคาขายคงเดิม รวมทั้งการกำหนดราคาขายของกิจการว่าควรใช้นโยบายอย่างไร หรือ การตัดสินใจ ดำเนินการอย่างนั้นจะส่งผลกระทบต่อผลกำไรของกิจการอย่างไร? หรือ องค์กรสามารถนำข้อมูล ไปวิเคราะห์ได้ว่า เมื่อหลังจากองค์การคาดการณ์ ได้ว่าเมื่อมีเหตุการณ์อย่างใดอย่างหนึ่งเกิดขึ้นในอนาคตแล้ว จะมีผลกระทบต่อกิจการอย่างไร หรือ กิจกรรมควรวางแผนกลยุทธ์ในการดำเนินงานอย่างไรต่อไป การตั้งราคาขาย ให้กับสินค้าหรือการบริการอย่างไร การตัดสินใจว่าควรจะมีการผลิต ซื้อผลิตภัณฑ์ ควรซื้อเครื่องจักรใหม่ หรือทดแทนอุปกรณ์ในการดำเนินงาน เป็นต้น

กล่าวได้ว่า การวิเคราะห์ แนวคิดของ “ต้นทุน ปริมาณ กำไร” สามารถนำไปประยุกต์ใช้ประโยชน์ได้ ในหลากหลายแนวทาง ทำให้กิจการสามารถทำการตัดสินใจได้อย่างถูกต้อง ถึงผลกระทบที่จะมีต่อต้นทุนของ สินค้า ปริมาณ หรือจำนวนของสินค้าที่จะกระทบต่อการผลิต และจำหน่าย ตลอดจนเป้าหมาย ทางด้านกำไร (Profit Target) ที่กิจการต้องการ เป็นต้น

8.2. สมการแสดงรูปแบบความสัมพันธ์ของต้นทุน ปริมาณ กำไร

$$\begin{aligned} \text{กำไร} &= \text{รายได้} - \text{ต้นทุนรวม} \\ \text{รายได้} &= \text{จำนวนหน่วยขาย} \times \text{ราคาขายต่อหน่วย} \\ \text{ต้นทุนผันแปร} &= \text{จำนวนหน่วยขาย} \times \text{ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย} \\ \text{กำไร} &= \text{ต้นทุนผันแปร} + \text{ต้นทุนคงที่} + \text{กำไร} \end{aligned}$$

ภาพที่ 8-1 สมการแสดงรูปแบบความสัมพันธ์ของต้นทุน ปริมาณ กำไร

ที่มา นำเนื้อหาจากบูรณาการเป็นสมการเพื่อความเข้าใจมากขึ้น โดยผู้เขียน

8.3. กำไรส่วนเกินและการวิเคราะห์กำไร ปริมาณ ต้นทุน

การวิเคราะห์ต้นทุน ปริมาณ กำไร (Cost-Volume-Profit Analysis) เป็นการวิเคราะห์บนฐานข้อมูลที่แสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัย 3 ประการคือ ต้นทุน ปริมาณ และกำไร ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างไรเมื่อระดับกิจกรรมที่มีความเกี่ยวข้องกันมีการเปลี่ยนแปลงไป มีสมการแสดงรูปแบบของความสัมพันธ์ จากแนวคิด 3 ประการ 1) กำไรส่วนเกิน (Contribution Margin) 2) อัตรากำไรส่วนเกิน (Contribution Margin Ratio) และ 3) งบแสดงกำไรส่วนเกิน (Contribution Income Statement)

8.3.1. กำไรส่วนเกิน (Contribution Margin: CM)

กำไรส่วนเกิน คือรายได้ส่วนที่เหลือหลังจากหัก ต้นทุนผันแปร หรือ คือ กำไรในส่วนที่จะไปชดเชย ต้นทุนคงที่ ซึ่งสามารถแสดงที่มา ของกำไรส่วนเกิน ในรูปสมการเพื่อความเข้าใจง่ายดังนี้

$$\text{จากสมการ } \text{รายได้} = \text{ต้นทุนผันแปร} + \text{ต้นทุนคงที่} + \text{กำไร}$$

กำไรส่วนเกิน (Contribution Margin: CM) คือ รายได้ส่วนที่เหลือหลังจากหักต้นทุนผันแปร

ถ้ากำไรส่วนเกิน มากกว่า ต้นทุนคงที่ แสดงว่า กิจกรรมมีกำไรจากการดำเนินงาน แต่ถ้ากำไรส่วนเกินน้อยกว่าต้นทุนคงที่ แสดงว่า กิจกรรมมีผลขาดทุนจากการดำเนินงาน

สมการ “กำไรส่วนเกิน” เขียนเป็นสมการได้ดังนี้

$$\text{กำไรส่วนเกิน (Contribution Margin)} = \text{รายได้ (Revenue)} - \text{ต้นทุนผันแปร (Variable costs)}$$

$$CM = R - VC$$

$$CM \text{ (Contribution Margin)} = \text{Revenue} - VC \text{ (Variable Cost)}$$

แนวคิดเกี่ยวกับกำไรส่วนเกิน (CM) เป็นจุดที่สำคัญต่อกิจการที่จะนำไปใช้ในการวิเคราะห์ CVP และจุดคุ้มทุน ต่อไป

ตัวอย่าง บริษัท พรทิพย์ มีความสุข จำกัด ทำการผลิตและขายเสื้อ ในเดือนเมษายน 25XX มียอดการจำหน่ายเสื้อจำนวน 1,000 ตัว ราคาขายตัวละ 300 บาท ต้นทุนผันแปรต่อหน่วยเท่ากับ 150 บาท ต้นทุนคงที่เท่ากับ 100,000 บาท จงหาค่าไรส่วนเกิน อัตราค่าไรส่วนเกิน และค่าไรส่วนเกินต่อหน่วย

$$\begin{aligned}\text{ค่าไรส่วนเกิน} &= \text{รายได้} - \text{ต้นทุนผันแปร} \\ &= (1,000 \times 300) - (1,000 \times 150) \\ &= 300,000 - 150,000 \text{ บาท} = 150,000 \text{ บาท}\end{aligned}$$

$$\text{ค่าไรส่วนเกิน/ หน่วย} = 150,000 \text{ บาท} / 1,000 \text{ ตัว} = 150 \text{ บาท/ตัว}$$

ค่าไรส่วนเกินนั้นบางครั้งก็ แสดงในรูป ค่าไรส่วนเกินต่อหน่วย (Contribution Margin per Unit)

$$\text{ค่าไรส่วนเกินต่อหน่วย} = \text{ราคาขายต่อหน่วย} - \text{ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย}$$

$$\begin{aligned}\text{ค่าไรส่วนเกินต่อหน่วยเป็นผลต่างระหว่างราคาขายต่อหน่วย หักด้วย ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย} \\ &= 300 - 150 = 150 \text{ บาท}\end{aligned}$$

$$\text{ค่าไรส่วนเกินต่อหน่วย} = 150 \text{ บาท}$$

ค่าไรส่วนเกินต่อหน่วยบอกให้ทราบว่า การขายสินค้าได้ 1 หน่วย จะมีค่าไรส่วนเกินเท่าใด

$$\begin{aligned}\text{มีกำไรจากการดำเนินงาน จำนวน 50,000 บาท} &= (\text{ค่าไรส่วนเกินรวม หักด้วย ต้นทุนคงที่}) \\ &= (150,000 - 100,000)\end{aligned}$$

ค่าไรส่วนเกินรวม

ค่าไรส่วนเกินรวมเป็น การนำค่าไรส่วนเกินต่อหน่วย คูณกับ จำนวนหน่วยสินค้าที่ขาย

$$\begin{aligned}\text{ค่าไรส่วนเกินต่อหน่วย} &= \text{ราคาขายต่อหน่วย} - \text{ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย} \\ \text{ค่าไรส่วนเกินรวม} &= 50,000 \text{ บาท}\end{aligned}$$

อัตราค่าไรส่วนเกิน อัตราค่าไรส่วนเกิน (Contribution Margin Ratio = CMR) เป็นการกำหนดค่าไรส่วนเกินในรูปของสัดส่วน หรืออัตราร้อยละที่มีต่อยอดขาย ดังนั้น การคำนวณหาอัตราค่าไรส่วนเกินสามารถคำนวณหาได้จาก

$$\text{อัตราค่าไรส่วนเกิน} = \frac{\text{ค่าไรส่วนเกินต่อหน่วย (UCM)}}{\text{ราคาขายต่อหน่วย}}$$

หรือ

$$\frac{\text{ราคาขายต่อหน่วย} - \text{ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย}}{\text{ราคาขายต่อหน่วย}}$$

$$\text{อัตราค่าไรส่วนเกิน} = 150/300 = 0.5$$

ตัวอย่าง กิจการ บริษัท ธเนศ ผู้มุ่งมั่น จำกัด ได้พัฒนาผลิตภัณฑ์ชนิดหนึ่ง โดยจะตั้งราคาขายสินค้าเท่ากับ 150 บาท ต่อหน่วย ต้นทุนผันแปรประมาณ 60 บาท เงินลงทุนในส่วนที่เป็นต้นทุนคงที่เท่ากับ 9,750 บาทต่อเดือน ฝ่ายขายคาดว่าจะขายได้ในปีแรก 2,500 หน่วย ปีที่ 2 ปริมาณขายจะเพิ่มขึ้น 20% จากปีแรก

ตารางที่ 8-1 การวิเคราะห์

| ตารางการวิเคราะห์ | | | |
|----------------------|----------------|-----------------------|---------|
| รายการ | ข้อมูลต่อหน่วย | ปีที่ 1 | ปีที่ 2 |
| ต้นทุนคงที่ | | 117,000 (9,750*12) | 117,000 |
| ราคาขายต่อหน่วย | 150 | | |
| ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย | 60 | | |
| จำนวนหน่วยที่ผลิต | | 2,500 | 3,000 |
| จำนวนหน่วยที่ขาย | | 2,500 | 3,000 |

ที่มา จากการวิเคราะห์ตามโจทย์

กำไรส่วนเกินต่อหน่วย = ราคาขายต่อหน่วย - ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย

$$= 150 - 60$$

$$= 90 \text{ บาท}$$

กำไรส่วนเกินปีที่ 1 = กำไรส่วนเกินต่อหน่วยปีที่ 1 * จำนวนหน่วยที่ขายปีที่ 1

$$= 90 \text{ บาท} * 2,500 \text{ หน่วย}$$

$$= 225,000 \text{ บาท}$$

กำไรส่วนเกินปีที่ 2 = กำไรส่วนเกินต่อหน่วยปีที่ 2 * จำนวนหน่วยที่ขายปีที่ 2

$$= 90 \text{ บาท} * 3,000 \text{ หน่วย}$$

$$= 270,000 \text{ บาท}$$

กำไรส่วนเกินที่เพิ่มขึ้น = กำไรส่วนเกินต่อหน่วย * หน่วยขายที่เพิ่มขึ้น

$$= 90 \text{ บาท} * 500 \text{ หน่วย}$$

$$= 45,000 \text{ บาท}$$

8.3.2. อัตรากำไรส่วนเกิน (Contribution Margin Ratio)

อัตรากำไรส่วนเกิน คือการนำกำไรส่วนเกินรวม เปรียบเทียบกับมูลค่าขาย เป็นการกำหนดกำไรส่วนเกินในรูป ของสัดส่วนหรือร้อยละที่มีต่อยอดขาย ดังนั้น การคำนวณหาอัตรากำไรส่วนเกิน จึงเขียนเป็นสูตรได้ว่า

$$\begin{aligned} \text{อัตรากำไรส่วนเกิน} &= \frac{\text{กำไรส่วนเกินรวม}}{\text{ยอดขาย}} \\ &= \frac{\text{กำไรส่วนเกินต่อหน่วย}}{\text{ราคาขายต่อหน่วย}} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{จากข้อมูลของ บริษัท บริษัท ธเนศ ผู้มุ่งมั่น จำกัด หาอัตรากำไรส่วนเกินได้ดังนี้} \\ & = \frac{150 - 60}{150} \\ & = 60\% \end{aligned}$$

จะสังเกตได้ว่า อัตรากำไรส่วนเกิน คือ 1 ลบ (-) อัตรา ต้นทุนผันแปร เช่น อัตราต้นทุนผันแปร เท่ากับ 70% ของราคาขาย อัตรากำไรส่วนเกินเท่ากับ 30% ของราคาขาย ซึ่งคำนวณได้จาก $(1 - 0.7) = 0.3$ หรือ 30%

8.3.3. งบแสดงกำไรส่วนเกิน (Contribution Income Statement)

อีกประโยชน์หนึ่งของการนำแนวคิด “ต้นทุน ปริมาณ กำไร (Cost Volume Profit Analysis: CVP)” ไปใช้ประโยชน์ คือการจัดทำงบกำไรขาดทุนแสดงกำไรส่วนเกิน โดยแสดง ยอดขาย หักด้วย ต้นทุนผันแปร คือ กำไรส่วนเกิน ต้นทุนคงที่ มาหักออกจาก กำไรส่วนเกิน คือ ผลลัพธ์จากการดำเนินงาน ทำให้วิเคราะห์ได้ว่า กิจกรรมมีผลการดำเนินงานเป็นอย่างไร เช่นหากรายได้มากกว่าต้นทุนผันแปรหรือไม่ กำไรส่วนเกินต่อหน่วย เป็นอย่างไร จากกำไรส่วนเกินที่ได้มากกว่าต้นทุนคงที่หรือไม่ และกิจกรรมมี กำไรจากการดำเนินการ อย่างเป็นต้น

ตารางที่ 8-2 การเปรียบเทียบงบกำไรขาดทุน

| เปรียบเทียบงบกำไรขาดทุนแสดงกำไรส่วนเกินและงบกำไรขาดทุนแสดงกำไรขั้นต้น | | | |
|---|------|----------------------------------|------|
| งบกำไรขาดทุนแสดงกำไรส่วนเกิน | | งบกำไรขาดทุนแสดงกำไรขั้นต้น | |
| รายการ | บาท | รายการ | บาท |
| ยอดขาย (หน่วยขาย * ราคาขาย) | xxxx | ยอดขาย (หน่วยขาย * ราคาขาย) | xxxx |
| หัก ต้นทุนผันแปร | xxxx | หัก ต้นทุนขาย | xxxx |
| (หน่วยขาย * ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย) | | (หน่วยขาย * ต้นทุนขายต่อหน่วย) | |
| กำไรส่วนเกิน (ยอดขาย - ต้นทุนผันแปร) | xxxx | กำไรขั้นต้น (ยอดขาย - ต้นทุนขาย) | xxxx |
| หัก ต้นทุนคงที่ | xxxx | หัก ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร | xxxx |
| กำไรจากการดำเนินการ | xxxx | กำไรจากการดำเนินการ | xxxx |

ที่มา เบญจมาศ อภิสิริภิญโญ (2558)

ข้อมูลตามตารางที่ 8-3 แสดงการวิเคราะห์ต้นทุน ปริมาณ กำไร (Cost-Volume-Profit Analysis) โดยชี้ให้เห็นว่า กำไรส่วนเกิน หรือ CM (Contribution Margin) เมื่อนำมาวิเคราะห์ที่เปรียบเทียบ เมื่อมีจำนวนขายที่แตกต่างกัน ตารางจะแสดง งบกำไรส่วนเกิน ความสัมพันธ์ ต้นทุน ปริมาณ และ กำไร เมื่อจำนวนหน่วยขายที่ขาย ยังมีจำนวนน้อยเกินไป จน ทำให้กำไรส่วนเกิน ยังน้อยกว่าต้นทุนคงที่ จะทำกำไรจากการดำเนินงานติดลบ หรือขาดทุน เป็นต้น ดังนั้นถ้าหากกิจกรรมประสงค์จะมีกำไรจากการดำเนินการต้องคำนึงถึง

ต้นทุนทั่วไป แต่ในบางครั้งที่เศรษฐกิจไม่ดี และการต่อรองขอลดราคาขายจากลูกค้า ในขณะที่ผู้ประกอบการต้องการเงินทุนหมุนเวียน ดังนั้นจุดตัดสินใจผู้ประกอบการ อาจยินยอม ขายในราคาที่มีรายได้มากกว่าต้นทุนแปรได้ แม้ว่าจะขาดทุนต้นทุนคงที่ได้ เพราะถือว่า ต้นทุนคงที่ เป็นสิ่งที่ได้จ่ายไปก่อนหน้านี้แล้ว และถ้าหากไม่ยอมลดราคา อาจจะไม่ขายได้เลย ทำให้ไม่ได้เงินทุนหมุนเวียน ซึ่งจะทำให้ขาดทุน และไม่มีเงินมาชดเชยต้นทุนผันแปร ที่เสียไปด้วย เป็นต้น

ตารางที่ 8-3 กำไรส่วนเกินผันแปรตามยอดขาย

| | Per | จำนวนที่ขาย (หน่วย) | | |
|------------------------------------|------|---------------------|--------|--------|
| | Unit | | | |
| | (\$) | 5,000 | 10,000 | 15,000 |
| รายได้(ขาย) (Sales Revenue) | 2.5 | 12,500 | 25,000 | 37,500 |
| ต้นทุนผันแปร (Variable Costs) | 1.0 | 5,000 | 10,000 | 15,000 |
| กำไรส่วนเกิน (Contribution Margin) | 1.5 | 7,500 | 15,000 | 22,500 |
| ต้นทุนคงที่ (Fix Costs) | | 12,000 | 12,000 | 12,000 |
| กำไรดำเนินการ (Operation Profit) | | (4,500) | 3,000 | 10,500 |

ที่มา Whitecotton, Libby, Phillips (2012)

8.4. การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนและการนำไปใช้

การวิเคราะห์จุดคุ้มทุน (Break – Even Point Analysis) เป็นหัวข้อหนึ่งในการศึกษาเรื่องการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของ ต้นทุน ปริมาณ และ กำไร โดยนำความสัมพันธ์นั้นมาคำนวณหาจุดคุ้มทุน (Break – Even Point) ซึ่ง จุดคุ้มทุนเป็นสิ่งที่แสดงระดับกิจกรรมที่ทำให้ รายได้รวม เท่ากับ ต้นทุนรวม หรือ เป็นระดับการผลิตหรือการขายระดับใดระดับหนึ่งที่ก่อให้เกิดรายได้รวม (Total revenues) เท่ากับ ต้นทุนรวม (Total cost) นั่นคือจุดที่ยอดขาย เท่ากับ ต้นทุนรวมพอดี หรือ เป็นจุดที่แสดงระดับกิจกรรมที่ทำให้กำไรของธุรกิจเป็นศูนย์ หรือ ไม่ก่อให้เกิดผลกำไรจากการดำเนินธุรกิจ

ผลจากการวิเคราะห์จุดคุ้มทุนสามารถทำให้ผู้บริหารนำไปใช้เพื่อการจัดการ ทั้งการวางแผน (Planning) การประสานงาน (Coordinating) การสั่งการ (Commanding) และ การควบคุม (Controlling) การดำเนินงานได้เป็นอย่างดี ในเรื่องของการเปลี่ยนแปลงในต้นทุนและการเปลี่ยนแปลงในปริมาณ เพื่อในการตัดสินใจเกี่ยวกับการกำหนดราคาขาย ปริมาณขาย ใช้ในการวิเคราะห์การเปลี่ยนแปลงล่วงหน้าเพื่อจะได้จัดเตรียมทรัพยากรและใช้ทรัพยากรที่หามาได้น้อยอย่างเหมาะสม

ในการคำนวณสามารถคำนวณให้อยู่ในรูปของยอดขายเป็นจำนวนเงิน หรือจำนวนหน่วย โดยมีวิธีการคำนวณ 3 วิธี คือ (1) การใช้สมการ (2) การใช้กำไรส่วนเกิน (3) การใช้กราฟ

(1) การใช้สมการ เป็นการใช้สมการขั้นพื้นฐานของการคำนวณ กำไรสุทธิมาทำการประยุกต์

โดยหลักการคำนวณจุดคุ้มทุน (Break Even Point: B.E.P)

จุดคุ้มทุน คือ รายรับ = รายจ่าย

รายรับ คือ ปริมาณขาย (Q) × ราคา (P)

รายจ่าย คือ รายจ่ายคงที่ + รายจ่ายแปรผันต่อชิ้น × จำนวนชิ้นสินค้าที่ผลิต

คุ้มทุนเมื่อ รายรับ = รายจ่าย → ดังนั้น $QP = \text{รายจ่ายคงที่} + \text{รายจ่ายผันแปร}$

จากโจทย์ คุณพรทิพย์ ทำเสื้อผ้าโดยมีค่าเช่าสถานที่ วันละ 400 บาท มีค่าเดินทางวันละ 80 บาท ค่าไฟวันละ 20 บาท ค่าวัสดุในการผลิตเสื้อตัวละ 40 บาท คุณพรทิพย์ จะขายเสื้อ ตัวละ 80 บาท อยากทราบว่าต้องขายเสื้อกี่ตัวจึงจะคุ้มทุน

คำถามที่ 1 ต้องขายเสื้อกี่ตัว ถึงจะคุ้มทุน

วิธีการคำนวณ รายจ่ายคงที่ คือ ค่าเช่าสถานที่ ค่าเดินทาง ค่าไฟ = $(400+80+20) = 500$ บาท

รายจ่ายแปรผัน คือ ค่าวัสดุในการผลิต = 40 บาทต่อชิ้น

ราคาขาย (P) คือ 80 บาทต่อชิ้น

จากสมการ $QP = \text{รายจ่ายคงที่} + \text{รายจ่ายผันแปรต่อชิ้น}$

สามารถแทนค่าลงไปเพื่อหาจำนวนชิ้นที่จะคุ้มทุนได้เลย แทนค่าจะได้ดังนี้

$$80Q = 500 + 40 Q(\text{จำนวนชิ้น})$$

Q หรือ จำนวนที่จุดคุ้มทุน คือ 12.5 ตัว (มีเศษให้เราปัดขึ้น) เพราะฉะนั้น คุณพรทิพย์จะ

คุ้มทุนเมื่อขายเสื้อ 13 ตัว ที่ราคา 80 บาทต่อชิ้น

คำถามที่ 2 ต้องขายในราคาเท่าใด จึงจะคุ้มทุน

วิธีการคำนวณ จากคำถามที่ 2 แสดงว่า กำลังหา “ราคา” P

รายจ่ายคงที่ คือ ค่าเช่าสถานที่ ค่าเดินทาง ค่าไฟ = $(400 + 80 + 20) = 500$ บาท

รายจ่ายแปรผัน คือ ค่าวัสดุในการผลิต = 40 บาทต่อตัว

จำนวนสินค้าที่ต้องการขาย (Q) = 100 ตัว

จากสมการ ราคาขาย × จำนวนชิ้นสินค้า = รายจ่ายคงที่ + รายจ่ายผันแปรต่อชิ้น

สามารถแทนค่าลงไปเพื่อหาจำนวนชิ้นที่จะคุ้มทุนได้เลย แทนค่าจะได้ดังนี้

$$P(100) = 500 + 40(100)$$

$$P = \{\text{รายจ่ายคงที่} + (\text{รายจ่ายผันแปร} \times Q)\} / Q$$

แทนค่าจะได้ $P = \{500 + 40(100)\} / 100$

คำนวณออกมาจะได้ 45 บาท

ดังนั้น คุณพรทิพย์ จะคุ้มทุนเมื่อขายเสื้อราคาตัวละ 45 บาทจำนวน 100 ตัว

คำถามที่ 3 เมื่อทราบจุดคุ้มทุนแล้ว จะประเมินความน่าลงทุนในธุรกิจได้อย่างไร

วิธีการวิเคราะห์ เช่น เริ่มต้นควรวิเคราะห์หาว่าจุดคุ้มทุน เป็นเพียงจุดที่เท่าทุนหรือเสมอตัว ดังนั้น เมื่อทราบจุดคุ้มทุนแล้ว ต้องขายสินค้าให้ได้มากกว่าหรือตั้งราคาให้สูงกว่าที่คำนวณได้เพื่อให้เกิดกำไร หรือ หากต้องขายจำนวนมากขึ้นหรือเป็นสินค้าที่ต้องใช้เวลาานกว่าจะขายได้สักชิ้นหรือมีรายจ่ายที่สูงมากในการดำเนินการขายหรือต้องผลิตที่ละมากๆ จึงจะได้กำไร เมื่อสถานการณ์เป็นเช่นนี้ อาจจะไม่น่าลงทุน

(2) การใช้กำไรส่วนเกิน

ตามหลักการของกำไรส่วนเกิน คือ ส่วนที่เหลือของรายได้ หลังหักต้นทุนผันแปร ดังนั้นการคำนวณจุดคุ้มทุนในรูปของกำไรส่วนเกินนั้น จะใช้หลักที่ว่ากำไรส่วนเกินต้องเท่ากับต้นทุนคงที่รวมโดยการคำนวณจุดคุ้มทุนนั้นสามารถใช้ทั้งกำไรส่วนเกินต่อหน่วยหรืออัตราส่วนกำไรส่วนเกินตามสูตรการการคำนวณ

$$\text{จุดคุ้มทุนเป็นหน่วย} = \frac{\text{ต้นทุนคงที่รวม}}{\text{กำไรส่วนเกินต่อหน่วย}}$$

$$\text{จุดคุ้มทุน เป็นบาท} = \frac{\text{ต้นทุนคงที่รวม}}{\text{อัตรากำไรส่วนเกิน}}$$

การวิเคราะห์จุดคุ้มทุน โดยใช้กำไรส่วนเกิน ใคร่ขออธิบายโดยยกตัวอย่าง ดังนี้

จากโจทย์ ร้านขายข้าวจานละ 40 บาท มีต้นทุนค่าผลิตหรือต้นทุนผันแปร ได้แก่ ข้าว 3 บาท หมู 5 บาท ผัก 2 บาท (รวมเป็นต้นทุนผันแปรคือ 10 บาท) คิดเป็นอัตรากำไรส่วนเกินกี่ %

วิธีการคำนวณ อัตรากำไรส่วนเกิน = (รายได้ - ต้นทุนผันแปร) / รายได้
อัตรากำไรส่วนเกิน = (40 - 10)/40 คิดเป็นอัตรากำไรส่วนเกิน 75%

วิธีการคำนวณ จุดคุ้มทุน

จากโจทย์ หากร้านขายข้าว มีต้นทุนคงที่เท่ากับ 5,000 บาท/เดือน จะมีจุดคุ้มทุนเท่าใด

$$\begin{aligned} \text{จุดคุ้มทุน} &= \text{ยอดขายที่กิจการจะไม่ขาดทุน} \\ &= \text{ต้นทุนคงที่} / \text{อัตรากำไรส่วนเกิน} \\ &= 5,000 / 75\% \end{aligned}$$

จุดคุ้มทุน คือจุดที่ขายได้ 3,750 บาท หรือ 93.75 จาน หรือ ประมาณ 94 จาน/เดือน

จากโจทย์ ร้านขายจักรยายน โดยบวกกำไร 20% จากราคาจักรยายน ถ้าร้านนี้มีต้นทุนคงที่ (ค่าแรง ค่าเช่าตึก ค่าน้ำค่าไฟ) 50,000 บาทต่อเดือน ร้านขายจักรยายน นี้ต้องตั้งเป้ายอดขายเท่าใด จึงจะไม่ขาดทุน และหากต้องการกำไร 20,000 บาทต่อเดือน ร้านนี้ต้องตั้งเป้ายอดขายเท่าใด

วิธีการคำนวณ ร้านนี้ต้องตั้งเป้ายอดขายเท่าใด จึงจะไม่ขาดทุน ก็คือการหาจุดคุ้มทุน

$$\begin{aligned} \text{จุดคุ้มทุน} &= \text{ยอดขายที่กิจการจะไม่ขาดทุน} = \text{ต้นทุนคงที่} / \text{อัตรากำไรส่วนเกิน} \\ \text{จุดคุ้มทุน} &= 50,000 \text{ บาทต่อเดือน (ต้นทุนคงที่)} / 20/120 (16.67\%)(\text{อัตรากำไรส่วนเกิน}) \\ &= 299,940 \text{ บาท/เดือน หรือประมาณ } 10,000 \text{ บาทต่อวัน} \end{aligned}$$

จากโจทย์ ถ้าอยากได้กำไร 20,000 บาทต่อเดือนคิดอย่างไร

วิธีการคำนวณ ให้ใส่กำไรที่อยากได้ลงไปเป็นต้นทุนคงที่และแทนสมการ

$$\text{รายได้} + \text{กำไรที่ต้องการ} = \text{ต้นทุนคงที่} + \text{ต้นทุนผันแปร}$$

$$PX + \text{กำไรที่ต้องการ} = \text{ต้นทุนคงที่} + VX$$

$$(P-V)X + \text{กำไรที่ต้องการ} = 50,000$$

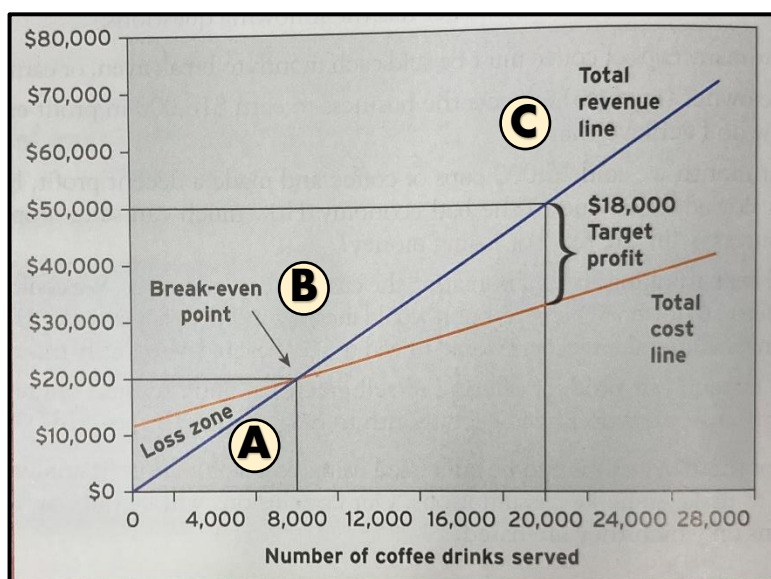
$$(P-V)X = 50,000 - 20,000$$

$$(P-V)X = 30,000$$

ดังนั้น กรณีร้านขายชาจกรยาน นี้จะมีต้นทุนคงที่เพิ่มเป็น 70,000 บาท ยอดขายที่ต้องตั้งเป้าจะเพิ่มเป็น 419,916 บาทต่อเดือนหรือ 14,000 บาทต่อวัน ซึ่งคำนวณมาจาก 70,000 หารด้วย 0.1667

(3) การใช้การวาดกราฟ

ในการคำนวณหาจุดคุ้มทุน โดยการวาดกราฟ ต้นทุน ปริมาณและ กำไรนั้น ยอดขายเป็นบาท ต้นทุนผันแปร ต้นทุนคงที่รวมและต้นทุนรวม จะแสดงในแนวตั้ง (แกน Y) สำหรับแนวนอน (แกน X) ในกราฟ จะแสดงปริมาณขาย เป็นหน่วย โดยจุดคุ้มทุนจะเป็นจุดที่ยอดขายเป็นบาท ตัดกับเส้นต้นทุนรวม Whitecotton, Libby, Phillips (2012)



ภาพที่ 8-2 กราฟแสดงต้นทุนและปริมาณกำไรในการค้นหาจุดคุ้มทุน

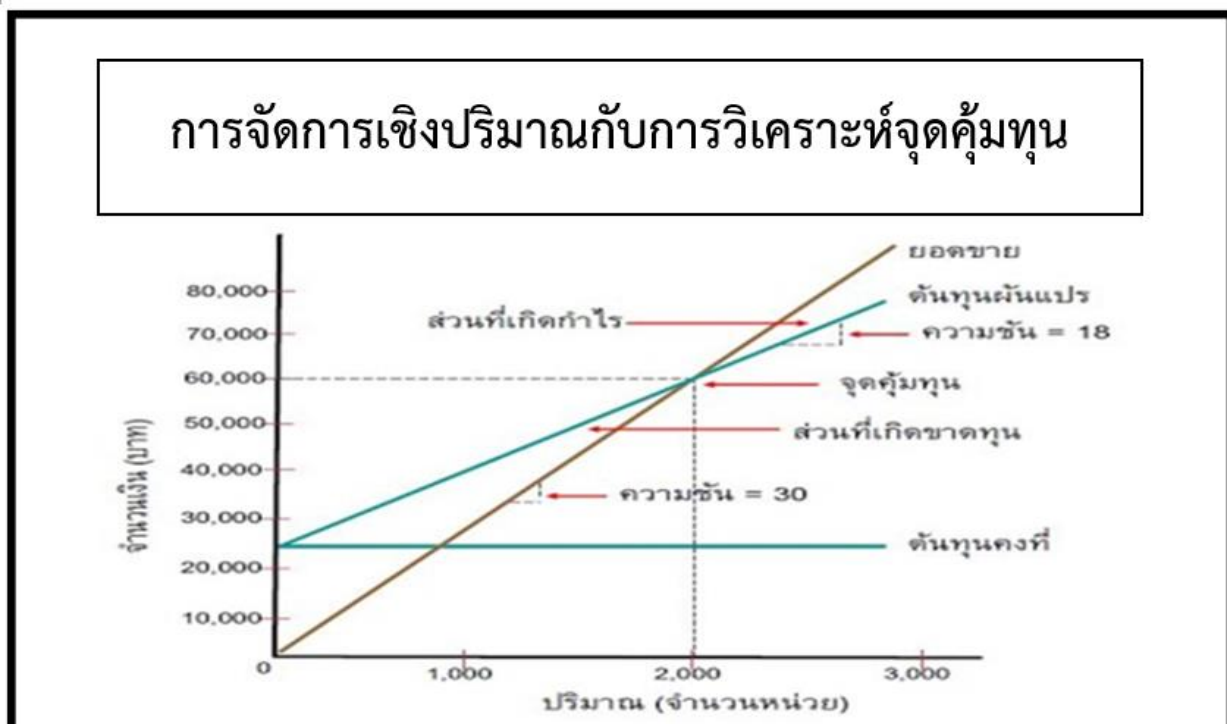
ที่มา Whitecotton, Libby, Phillips (2012)

จากภาพที่ 8-2 จะแสดงให้เห็นว่าจุดคุ้มทุน จะเป็นจุดที่เส้นกำไรตัดกับแกน x และส่วนกำไร หรือขาดทุน จะแสดงตามจำนวนระยะห่างระหว่างเส้นกำไร กับแกน x ณ. ปริมาณการขายระดับต่างๆ โดยจากภาพสามารถอธิบายความหมายได้ ดังนี้

- A คือ เส้นรายได้สุทธิ < เส้นต้นทุนสุทธิ จะแสดงให้เห็นว่าการผลิตอยู่ในเขต Loss Zone หรือเขตที่สูญเสียกำไร หรือเขตที่ขาดทุน
- B คือ เส้นรายได้สุทธิ = เส้นต้นทุนสุทธิ จะแสดงให้เห็นว่าการผลิตของธุรกิจอยู่ในจุดคุ้มทุน หรือ Break-even-Point
- C คือ เส้นรายได้สุทธิ > เส้นต้นทุนสุทธิ จะแสดงให้เห็นว่าการผลิตอยู่ในส่วนที่ได้ผลกำไร และสามารถไปถึงบริเวณที่องค์กรตั้งเป้าหมายกำไรไว้ (Target Profit)

การวิเคราะห์จุดคุ้มทุน นำไปประยุกต์ใช้ในการจัดการเชิงปริมาณ (Quantitative Management) ซึ่งเป็นองค์ความรู้ทางการจัดการที่นำหลักเกณฑ์ของ Taylor ในยุค Classic ของแนวคิดทางวิทยาศาสตร์ มาเป็นแนวความคิด ต่อมานักคณิตศาสตร์ นักฟิสิกส์ วิศวกร ในยุค Classic ร่วมกันใช้วิธีการทาง วิทยาศาสตร์ แก้ปัญหาและคิดค้นยุทธวิธีให้สหรัฐอเมริกาในสงครามโลกครั้งที่ 2 (สัญญา เคนาภูมิ, 2559) นับเป็นการจัดการเชิงปริมาณ (Quantitative Approach) ที่ใช้ "เทคนิคคณิตศาสตร์และหลักสถิติ" มาประยุกต์ใช้กับหลักเหตุผลช่วยผู้บริหารเพิ่มประสิทธิภาพในการตัดสินใจ เช่น โปรแกรมเชิงเส้นตรงและไม่ใช่เส้นตรง (linear and nonlinear programming) ตัวแบบ(Modeling) แบบจำลองสถานการณ์ (Simulation) ทฤษฎีแถวคอย (Queuing theory) ความน่าจะเป็น (Probability) การวางแผนและควบคุมโครงการ (PERT/ CPM) การบริหารสินค้าคงเหลือ โปรแกรมพลวัต การขนส่ง และการพยากรณ์ (Forecasting) เป็นต้น โมเดลเชิงปริมาณ (Quantitative models) ช่วยในการตัดสินใจ เป็นโมเดลทางวิทยาการจัดการที่ง่าย และ เป็นเครื่องมือของผู้บริหาร ต่อมาเอกชนนำไปพัฒนาสร้างเครื่องมือ และเทคนิคต่างๆ พัฒนาตัวแบบเพื่อการวางแผนสำหรับผู้บริหาร เช่น ใช้โปรแกรมเชิงเส้นตรง เพื่อการวิเคราะห์จุดคุ้มทุน การวิเคราะห์ลักษณะระบบการผลิตขององค์กรเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพ (พีระวัฒน์ ขาดิพฤษพันธ์, 2012) แบบจำลองสินค้าคงคลัง (inventory model) เป็นวิธีการบริหารจัดการเชิงปริมาณซึ่งช่วยในการตัดสินใจของผู้บริหาร นับเป็นการบริหารในทางบริหารศาสตร์ (Management Science: MS) (กัลยาณี สูงสมบัติ, 2555) ลักษณะการจัดการเชิงปริมาณเป็นการใช้หลักการอย่างมีหลักเกณฑ์ โดยการพิจารณาเป้าหมายอย่าง มีวัตถุประสงค์ ตระหนักถึงตัวแปรต่างๆ เน้นการบรรลุสิ่งที่ดีที่สุด ผลการวิเคราะห์สามารถพิสูจน์ได้ (สัญญา เคนาภูมิ, 2559)

เครื่องมือเชิงปริมาณที่นำมาใช้ในการแก้ปัญหาทางด้านการบริหารจัดการ จะประกอบไปด้วย โปรแกรมเชิงเส้นตรง ตารางการผลิต การจัดแถวคอย การถดถอย การจำลองสถานการณ์โปรแกรมเป้าหมาย การบริหารสินค้าคงเหลือ โปรแกรมพลวัต การขนส่ง การจัดโครงการ และการมอบหมายงาน ซึ่งโปรแกรมเหล่านี้ ผู้บริหารสามารถนำมาใช้ ในการแก้ปัญหาทางด้านการบริหารจัดการได้ถูกต้องและชัดเจน ในการวิเคราะห์โดยมากต้องใช้คอมพิวเตอร์ในการคำนวณเมื่อเกิดปัญหายุ่งยาก



ภาพที่ 8-3 การจัดการเชิงปริมาณกับการวิเคราะห์จุดคุ้มทุน

ที่มา สุดารัตน์ พิมลรัตนกานต์ และประสพชัย พสุนนท์ (2561)

การนำไปประยุกต์การจัดการเชิงปริมาณนั้นพบว่าก่อให้เกิดประโยชน์มากยิ่งขึ้นด้วยการนำคอมพิวเตอร์มาช่วยในงานคำนวณที่ซับซ้อนทำให้นำผลมาวิเคราะห์การแก้ปัญหาได้อย่างรวดเร็วและแม่นยำมากขึ้น (สุดารัตน์ พิมลรัตนกานต์ และ ประสพชัย พสุนนท์, 2561)

โดยมีรูปแบบของข้อมูลที่มีการเก็บรวบรวมข้อมูลแน่นอน มีการจัดเก็บข้อมูลโดยเป็นการเฉพาะ และที่สำคัญมีการวิเคราะห์บทบาทโดยใช้หลักการของหลักคณิตศาสตร์ โดยมีขั้นตอนการวิเคราะห์ เป็นขั้นๆ มีขั้นตอน 5 ขั้นตอน (สุดารัตน์ พิมลรัตนกานต์ และประสพชัย พสุนนท์, 2561) ดังนี้

(1) การวิเคราะห์ปัญหา (Problem analysis) โดยเป็นการพิจารณาว่าสิ่งที่จะนำมาวิเคราะห์ด้วยเครื่องมือเชิงปริมาณเข้ามาแก้ปัญหาได้หรือไม่ และคุ้มค่าที่จะใช้เครื่องมือเชิงปริมาณหรือไม่ เพราะเนื่องจากปัญหาที่เกิดขึ้นนั้นมีความซับซ้อนและมีความยากง่ายต่างกันตลอดจนหาข้อจำกัดของปัญหาไว้ก่อนล่วงหน้า

(2) การวางรูปปัญหา (Define Problem) เป็นการกำหนดตัวแปรที่ต้องใช้ในการวิเคราะห์กำหนดความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรต่างๆ ว่ามีความสอดคล้องกัน โดยที่มีตัวแปรต่างๆ เหล่านี้จะนำไปสร้างแบบจำลองได้

(3) การสร้างแบบจำลอง (Model development) เพื่อเป็นที่มาของผลลัพธ์ที่นำไปใช้ในการแก้ปัญหา

(4) การวิเคราะห์แบบจำลอง (Model analysis) มีลักษณะของการหาผลลัพธ์ที่ได้จากแบบจำลองที่กำหนดขึ้น เพื่อใช้ในการหาคำตอบที่เป็นทางเลือกให้เหมาะสมที่สุด

(5) การดำเนินการ (Implementation) โดยที่ผู้บริหารจะต้องนำผลลัพธ์ที่ได้จากการวิเคราะห์มาเปรียบเทียบข้อดี-ข้อเสีย ก่อนที่จะนำไปปฏิบัติจริง

นับว่าโมเดลเชิงปริมาณ (Quantitative models) โมเดลเชิงปริมาณนี้ ช่วยในการตัดสินใจ หรือ Decision models (สุตารัตน์ พิมลรัตนกานต์ และประสพชัย พสุนนท์, 2561) ถูกนำมาใช้ให้เกิดประโยชน์กับการจัดการได้ โดยในกรณีนี้ ใคร่ขอยกตัวอย่างเพื่อเป็นกรณีศึกษาดังต่อไปนี้

กรณีศึกษา เพื่อให้เข้าใจถึงการจัดการเชิงปริมาณ (Quantitative management) ในการประยุกต์ในการบริหารจัดการในการดำเนินธุรกิจจริงมากขึ้น ใคร่ขอยกตัวอย่างงานวิจัยเรื่อง “การจัดการสินค้าคงคลังสำหรับธุรกิจบริการอาหารแช่แข็งนำเข้าจากต่างประเทศ” โดยมี สุพรพันธ์ จิตธรรม และ ปวีณา เชาวลิทวงศ์ เป็นนักวิจัย ชำทำการศึกษาเมื่อปี 2550 เป็นกรณีศึกษา (สุพรพันธ์ จิตธรรม และปวีณา เชาวลิทวงศ์, 2017) ตัวอย่างหนึ่งในการวิเคราะห์

งานวิจัยฉบับนี้เป็นการศึกษาเกี่ยวกับการจัดการสินค้าคงคลังอาหารแช่แข็งนำเข้าจากต่างประเทศ (Food Services) ซึ่งสาเหตุของการศึกษาเกิดเนื่องจาก ลักษณะของธุรกิจอาหาร มีปัญหาเพราะ มีปริมาณสินค้าคงคลังจัดเก็บไว้เป็นจำนวนมากเกินความจำเป็นในขณะที่สินค้าส่วนใหญ่เป็นสินค้าอาหารแช่แข็งที่ผ่านกระบวนการแปรรูป และจะต้องเก็บรักษาไว้ใน อุณหภูมิ -18 องศาเซลเซียส ซึ่งเป็นการให้ความเย็นระดับเยือกแข็งโดยใช้วิธีการทำให้ส่วนที่เป็นน้ำกลายเป็นน้ำแข็งที่ระดับอุณหภูมิ 18 องศาเซลเซียส (H. Douglas Goff, 2003) วิธีการสั่งซื้อจากต่างประเทศ ปริมาณในการสั่งซื้อสินค้าจะต้องเป็นการสั่งซื้อสินค้าแบบเต็มตู้คอนเทนเนอร์เนื่องจากการกำหนดไว้โดยผู้ผลิตสินค้า ตัวอย่างทั้ง 3 ชนิดจะมีระยะเวลาในการขนส่งสินค้าแตกต่างกัน โดยบริษัทกรณีศึกษามียอดขายในแต่ละปี ของสินค้าทั้ง 3 ชนิดมากกว่า 4 ล้านกิโลกรัม ซึ่งคิดเป็นเงิน มากกว่า 800 ล้านบาท ในขณะที่มีปริมาณและมูลค่าสินค้าคงคลัง สิ้นปีในปีที่ทำการศึกษาในแต่ละปีมีแนวโน้มสูงขึ้นเรื่อยๆอย่างต่อเนื่อง จึงส่งผลให้คลังสินค้าของบริษัทกรณีศึกษาที่มีพื้นที่ในการจัดเก็บสินค้าอยู่อย่างจำกัด โดยสามารถจัดเก็บสินค้าคงคลังได้จำนวน 384,000 กิโลกรัม มีพื้นที่ไม่เพียงพอต่อการ จัดเก็บสินค้าคงคลัง จึงต้องใช้บริการคลังเช่าสาธารณะในการ จัดเก็บสินค้าคงคลังนอกจากนั้นปริมาณสินค้าคงเหลือในแต่ละวันยังมี ปริมาณสูงกว่าความสามารถในการจัดเก็บสินค้าของคลังสินค้า ทำให้บริษัทกรณีศึกษาไม่มีประสิทธิภาพ มีการจัดเก็บสินค้าคงคลังที่ไม่เหมาะสม มีปริมาณสินค้าคงคลังมากเกินความจำเป็น ส่งผลให้เกิดต้นทุนในการจัดเก็บสินค้าคงคลังที่สูงขึ้น

ดังนั้นผู้วิจัยได้รวบรวมข้อมูลปริมาณ ยอดขายรายวันของสินค้าตัวอย่างทั้ง 3 ชนิด ตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนธันวาคมของปีที่ทำการศึกษา 2 ปี เพื่อนำมาวิเคราะห์ดูปริมาณและแนวโน้มของความต้องการสินค้า พร้อมทั้งรวบรวม ข้อมูลปริมาณยอดขายรายวันในปีที่ทำการทดสอบหรือปีถัดไปจากปีที่ทำการศึกษาเพื่อนำมาเปรียบเทียบผลการดำเนินงานเมื่อมีการปรับปรุงระบบบริหารสินค้าคงคลังใหม่ โดยจะเปรียบเทียบ ปริมาณและแนวโน้มของยอดขายรายเดือน ที่เกิดขึ้นภายในเดือน เดียวกันของทั้ง 2 ปีในช่วงระยะเวลา 12 เดือน เพื่อนำมาพิจารณากำหนดปริมาณความต้องการสินค้าล่วงหน้าในปีที่ทำการทดสอบ

จากตัวอย่างของกรณีศึกษา เป็นตัวอย่างที่ชี้ให้เห็นว่านักวิจัยได้ใช้ แนวคิดทางวิชาคณิตศาสตร์ และหลักสถิติ มาวิเคราะห์ ข้อมูลและหารูปแบบในการจัดการสินค้าคงคลังที่เหมาะสม คำถามคือสินค้าตัวไหน ควรมีการสั่งซื้อน้อยลง? เพราะเหตุผลอะไร?

ตารางที่ 8-4 การจัดการสินค้าคงคลังสำหรับธุรกิจบริการอาหารแช่แข็งนำเข้า-1

| กรณีศึกษา “การจัดการสินค้าคงคลังสำหรับธุรกิจบริการอาหารแช่แข็งนำเข้าต่างประเทศ” | | | |
|---|--|----------------|----------------|
| ปัจจัย | การคาดการณ์การเปลี่ยนแปลงยอดขายในปีที่ทดสอบ (Kg) | | |
| | สินค้า 101 | สินค้า 102 | สินค้า 103 |
| ข้อมูลเชิงปริมาณ | | | |
| การเปลี่ยนแปลงปริมาณยอดขาย | ลดลง | เพิ่มขึ้น | เพิ่มขึ้น |
| ข้อมูลเชิงคุณภาพ | | | |
| อัตราเติบโตของยอดขายกำหนดโดยนโยบายของบริษัทฯ | เพิ่มขึ้น 5% | เพิ่มขึ้น 5% | เพิ่มขึ้น 5% |
| อัตราเติบโตของปริมาณนักท่องเที่ยวที่เข้ามาเที่ยวในประเทศไทย | เพิ่มขึ้น 2.7% | เพิ่มขึ้น 2.7% | เพิ่มขึ้น 2.7% |
| แนวโน้มการซื้อสินค้าของลูกค้าโดยข้อมูลจากพนักงานขาย | ลดลง | เพิ่มขึ้น | เพิ่มขึ้น |

ที่มา สุพรพันธ์ จิตธรรมและปวีณา เขวลิดวงค์ (2017)

อธิบายเนื้อหาเกี่ยวกับการจัดการ ในตารางข้างต้น สินค้า 101 มีปริมาณยอดขายที่ลดลง ในขณะที่นโยบายของบริษัท กำหนดให้มีอัตราเติบโต เพิ่มขึ้น 5% เท่ากัน ส่วนอัตราการเติบโตของปริมาณนักท่องเที่ยว เป็นตัวชี้วัดในระดับประเทศ จึงมีอัตราการเติบโตเหมือนกันทั้งประเทศ ประกอบกับแนวโน้มการซื้อสินค้าของลูกค้าโดยข้อมูลจากพนักงานขาย สำหรับสินค้า 101 ลดลง และ สินค้า 102 และ สินค้า 103 เพิ่มขึ้น ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าในเชิงการจัดการ การบริหารงาน สินค้า 101 ต้องระมัดระวัง ไม่ให้มีการสั่งซื้อที่มากขึ้นไป เพราะถ้ายอดขายสินค้า 101 มีแนวโน้มลดลงต่อเนื่องในอนาคต จะก่อให้เกิดทุนจมได้ในระยะยาวได้ ดังนั้นควรนำข้อมูลมาวิเคราะห์เพิ่มเติมว่าจุดคุ้มทุนในการสั่งซื้อสินค้า 101 อยู่ที่ใด เพื่อนำตัวเลขดังกล่าว มาประกอบการตัดสินใจต่อไป เป็นต้น

ตารางที่ 8-5 การจัดการสินค้าคงคลังสำหรับธุรกิจบริการอาหารแช่แข็งต้นทุนต่ำสุด

| กรณีศึกษา “การจัดการสินค้าคงคลังสำหรับธุรกิจบริการอาหารแช่แข็ง นำเข้าจากต่างประเทศ” | | | |
|---|----------------|----------------|----------------|
| นโยบายที่ 1 ของสินค้า 101 | EOQ | 40' 4 ตู | 40' 5 ตู |
| ต้นทุนการสั่งซื้อสินค้า (P) | 17,146.39 | 17,146.39 | 17,146.39 |
| ปริมาณความต้องการเฉลี่ยรายวันของนโยบายที่1 | 12,321 | 12,321 | 12,321 |
| ต้นทุนสินค้า | 79.63 | 79.63 | 79.63 |
| ต้นทุนการจัดเก็บสินค้าต่อวัน | 0.0004 | 0.0004 | 0.0004 |
| ผลลัพธ์ | | | |
| ปริมาณการสั่งซื้อแบบประหยัด (บาท) | 108,847 | 92,000 | 115,000 |
| รอบเวลาในการสั่งซื้อสินค้าต่อวัน | 8.83 | 7.47 | 9.33 |
| จำนวนสั่งสินค้าต่อวัน | 0.11 | 0.11 | 0.11 |
| ค่าใช้จ่าย | | | |
| ค่าใช้จ่ายในการสั่งซื้อสินค้าต่อวัน | 1,941 | 2,296 | 1,837 |
| ค่าใช้จ่ายในการเก็บรักษาสินค้าต่อวัน | 1,941 | 1,640 | 2,051 |
| ค่าใช้จ่ายสั่งซื้อสินค้า + ค่าใช้จ่ายเก็บรักษาสินค้า | 3,882 | 3,937 | 3,888 |
| ค่าใช้จ่ายในการซื้อสินค้า | 981,110 | 981,110 | 981,110 |
| ค่าใช้จ่ายรวมทั้งหมด | 984,992 | 985,047 | 984,997 |

ที่มา สุพรพันธ์ จิตธรรมและปวีณา เขาวลิตวงศ์ (2017)

อธิบายเนื้อหาจากตารางที่ 8-5 เรื่องแนวคิดเรื่อง EOQ (Economic Order Quantity) ประกอบการอธิบาย การจัดการสินค้าคงคลัง โดย EOQ หมายถึง ปริมาณ หรือจำนวนการสั่งซื้อสินค้าที่เหมาะสม คุ่มค่า หรือประหยัดที่สุด เพื่อไม่ให้เกิดต้นทุนจม จากการจัดเก็บ สินค้าในคลังสินค้า การเคลื่อนย้าย การจัดเก็บ ต้นทุนเสื่อมสภาพ เป็นต้น การคำนวณหา EOQ จะช่วยให้ธุรกิจ รู้ว่าควรสั่งของมาจำนวนหรือปริมาณมากเท่าไร โดยคำนวณจากความต้องการสินค้า (Demand) ก่อนที่จะผลิต สั่งซื้อ หรือนำสินค้าเข้ามาสต็อกไว้

จากตัวอย่างตามตารางที่ 8-5 เมื่อมีแนวโน้มผู้ซื้อสินค้า 101 ลดลง และ ค่าใช้จ่ายรวมทั้งหมด ณ จุด EOQ ไม่แตกต่างจาก ค่าใช้จ่ายรวมของการสั่งซื้อจำนวน 5 ตู่มากนัก ดังนั้น กิจการควรสั่งซื้อที่จุด ณ.จุด EOQ จะเหมาะสมกว่า ถึงแม้ว่าค่าใช้จ่ายในการสั่งซื้อสินค้าต่อวัน ณ.จุดEOQ จะสูงกว่าณ.จุด 5 ตูก็ตาม

เพราะจะได้ลดความเสี่ยงจาก ค่าใช้จ่ายในการเก็บรักษาสินค้าต่อวัน ที่มีจำนวนเงินค่อนข้างสูง เมื่อจะส่งสินค้า 5 ตู้ ดังนั้นกิจการควรพิจารณาหาแนวทางการลดความเสี่ยงก่อน หรือ จนกว่าในอนาคต ทางกิจการมีกลยุทธ์การตลาดที่ดี สามารถเพิ่มยอดขายสินค้า 101 ได้เพิ่ม ค่อยมาพิจารณาการส่งสินค้าเพิ่มขึ้นได้

8.5. การกำหนดกำไรที่ต้องการ และการวิเคราะห์ ส่วนผสมการขาย และ ผลกระทบจากความแตกต่างในโครงสร้างต้นทุน

8.5.1. การกำหนดกำไรที่ต้องการ

ในการคำนวณจุดคุ้มทุน เป็นการหาปริมาณการขายเป็นหน่วย หรือยอดขายเป็นบาทที่รายได้รวม เท่ากับต้นทุนรวม หรือเป็นจุดที่กิจการไม่เกิดกำไรหรือขาดทุน การทำบัญชีบริหารสามารถนำการวิเคราะห์ CVP มาประยุกต์เพื่อคำนวณหายอดขายทั้งจำนวนเงิน และปริมาณหน่วยของสินค้าที่จะขายทำให้กิจการได้รับผลกำไรตามเป้าหมายที่ต้องการ เป็นการวิเคราะห์จุดคุ้มทุนพยากรณ์ปริมาณการขาย หรือยอดขาย

โดยในที่นี้ จะให้ การใช้สมการ เป็นการอธิบาย

กรณีที่-1 ระบุ กำไรที่ต้องการ

ยอดขาย (บาท) = ต้นทุนผันแปร + ต้นทุนคงที่ + กำไรที่ต้องการ

$$PX = VX + FC + \text{กำไรที่ต้องการ}$$

โดยสามารถแก้สมการ ค่า X หรือปริมาณหน่วยที่ขาย

$$X = \frac{FC + \text{กำไรที่ต้องการ}}$$

$$P - V$$

โดย X = จำนวน หรือ ปริมาณหน่วยที่ขาย และ ได้กำไรที่ต้องการ

หรือ สมการเขียน ได้อีกสูตร ว่า

$$X = \frac{FC + \text{กำไรที่ต้องการ}}$$

กำไรส่วนเกินต่อหน่วย

ตัวอย่างโจทย์ บริษัทต้องการกำไรจากการดำเนินงานในแต่ละเดือน ต้องการกำไร 15,000 บาท

โดยมี ข้อมูลจากการดำเนินงานในแต่ละเดือนของบริษัท ดังนี้

| | ต่อหน่วย (บาท) | ยอดรวม (บาท) | อัตราร้อยละ |
|--------------------|----------------|--------------|-------------|
| ขาย (1, 500 หน่วย) | 25 | 37,500 | 100% |
| หัก ต้นทุนผันแปร | 10 | 15,000 | 40% |
| กำไรส่วนเกิน | 15 | 22, 500 | 60% |
| หัก ต้นทุนคงที่ | | 15,000 | |
| กำไรสุทธิ | | 7,500 | |

จากสูตร

$$X = \frac{FC + \text{กำไรที่ต้องการ}}$$

$$P - V = 2,000 \text{ หน่วย}$$

$$X = \frac{15,000 + 15,000}{25 - 10}$$

$$25 - 10$$

กรณีที่-2 การกำหนดกำไรเป็นอัตราเปอร์เซ็นต์ต่อยอดขาย

ยอดขาย = ต้นทุนผันแปร + ต้นทุนคงที่ + กำไรที่ต้องการ

$$PX = VX + FC + \% (PX)$$

จากสมการ สามารถแก้ สมการเพื่อหาค่า X (ปริมาณขายที่ให้กำไรตามที่ต้องการ) ได้ดังนี้

$$X = \frac{FC}{P - V - \% \text{ กำไรที่ต้องการ}}$$

ตัวอย่างโจทย์ จากข้อมูลของ โจทย์ก่อนหน้านี้ หากต้องการกำไร 20% ของยอดขาย สามารถแก้สมการได้ ดังนี้

$$\begin{aligned} X &= \frac{15,000}{25-10-20\% (25)} \\ &= 1,500 \text{ หน่วย} \end{aligned}$$

เมื่อนำตัวเลขที่คำนวณได้ มาแสดงเป็นรายละเอียดได้ดังนี้

| | ต่อหน่วย (บาท) | จำนวนเงิน (บาท) | อัตราร้อยละ |
|--------------------|----------------|-----------------|-------------|
| ขาย (1, 500 หน่วย) | 25 | 37,500 | 100% |
| หัก ต้นทุนผันแปร | 10 | 15,000 | 40% |
| กำไรส่วนเกิน | 15 | 22,500 | 60% |
| หัก ต้นทุนคงที่ | | 15,000 | 40% |
| กำไรสุทธิ | | 7,500 | 20% |

8.5.2. การวิเคราะห์ ส่วนผสมการขาย

เนื้อหาที่กล่าวถึงมาแล้ว ในการวิเคราะห์จุดคุ้มทุนและความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน-ปริมาณ-กำไร มักเป็นการวิเคราะห์กรณีที่กิจการจำหน่ายสินค้าเพียงชนิดเดียว การประยุกต์การวิเคราะห์ CVP สามารถประยุกต์ใช้กับการวิเคราะห์กิจการที่มีการผลิต และการจำหน่าย สินค้ามากกว่า 1 ชนิดได้เช่นกัน กล่าวคือ สินค้าชนิดต่างๆอาจมีราคาขาย ต้นทุนผันแปร กำไรส่วนเกิน และอัตรากำไรส่วนเกิน แตกต่างกัน ทำให้การวิเคราะห์ จุดคุ้มทุน และ CVP กรณีที่กิจการมีสินค้าหลายสินค้า จะต้องมียุทธศาสตร์ในเรื่องการผสมการขาย (Sales Mix) สัดส่วนการผลิต และ สัดส่วนการขาย สูตรการคำนวณจุดคุ้มทุน มี ลักษณะดังนี้

$$\text{จุดคุ้มทุนรวม (หน่วย)} = \frac{\text{ต้นทุนคงที่รวม}}{\text{กำไรส่วนเกินต่อหน่วยเฉลี่ย}}$$

$$\text{หรือ จุดคุ้มทุนรวม (บาท)} = \frac{\text{ต้นทุนคงที่รวม}}{\text{อัตรากำไรส่วนเกินเฉลี่ย}}$$

ตัวอย่าง บริษัท Ant มุ่งมั่นพัฒนา จำกัด ได้ทำการผลิต และ จำหน่ายสินค้า 3 ชนิด โดยมีข้อมูลต่างๆดังนี้

ตารางที่ 8-6 การวิเคราะห์ ส่วนผสมการขาย

| รายการ/ บาท | สินค้า A (บาท) | สินค้า B (บาท) | สินค้า C (บาท) | รวม (บาท) |
|---|----------------|----------------|----------------|-----------|
| ขาย | 30,000 | 60,000 | 10,000 | 100,000 |
| สัดส่วนการขาย | 30% | 60% | 10% | 100% |
| ต้นทุนผันแปร | 24,000 | 40,000 | 5,000 | 69,000 |
| กำไรส่วนเกิน | 6,000 | 20,000 | 5,000 | 31,000 |
| อัตรากำไรส่วนเกิน | 20% | 33% | 50% | 31% |
| ต้นทุนคงที่รวม | | | | 18,600 |
| อัตรากำไรส่วนเกินรวม = $31,000/100,000$ 31% | | | | |

ที่มา แสดงข้อมูลจากโจทย์เป็นตารางเพื่อประกอบการวิเคราะห์ได้ง่าย

$$\begin{aligned} \text{ดังนั้น จุดคุ้มทุนรวม (บาท)} &= \frac{18,600}{0.31} \\ &= 60,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$

จากโจทย์ สามารถคำนวณ จุดคุ้มทุน ให้แต่ละสินค้า ได้ดังนี้

$$\text{สินค้า A} = 60,000 * 30\% = 18,000 \text{ บาท}$$

$$\text{สินค้า B} = 60,000 * 60\% = 36,000 \text{ บาท}$$

$$\text{สินค้า C} = 60,000 * 10\% = 6,000 \text{ บาท}$$

$$\underline{\hspace{1.5cm}} \\ 60,000 \text{ บาท}$$

กรณีมีสินค้าหลายชนิด ความสำคัญต่อการวิเคราะห์ CVP คือ สัดส่วนการขายจะต้องคงที่ หรือ ไม่เปลี่ยนแปลง ในช่วงเวลาทำการวิเคราะห์ CVP (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์, 2555)

8.5.3. ผลกระทบจากความแตกต่างในโครงสร้างต้นทุน

เพื่อให้การกำหนดนโยบายในการวางแผนกำไรประสบความสำเร็จ ควรให้ความสำคัญกับความสามารถในการขาย คุณภาพของผลิตภัณฑ์ นโยบายการกำหนดราคา การควบคุมต้นทุน และอีกสิ่งหนึ่ง ที่ควรให้ความสำคัญอย่างยิ่ง คือ การศึกษาโครงสร้างต้นทุน (Cost Structure) เพื่อมาใช้ในการวางแผนการผลิตได้ดียิ่งขึ้น โดยลักษณะโครงสร้างต้นทุน ที่สำคัญมีอยู่ 2 อย่างคือ ต้นทุนคงที่ และ ต้นทุนผันแปร โดยข้อมูลจากตารางด้านล่าง (ตารางที่ 8-7) จะชี้ให้เห็นว่าแม้ว่ากิจการ 2 แห่ง จะมียอดขายและผลกำไรเท่ากัน แต่มีโครงสร้างต้นทุนที่แตกต่างกัน

จากตาราง 8-7 มีข้อน่าสังเกตว่า ทั้ง 2 บริษัทข้างต้น มีระดับยอดขาย ต้นทุนรวม และผลกำไรที่เท่ากัน แต่เมื่อพิจารณาโครงสร้างต้นทุน จะพบว่า บริษัท Ant มุ่งมั่น จำกัด จะมีต้นทุนผันแปรน้อยกว่าของ บริษัท Ant ผู้สำเร็จ จำกัด ในขณะที่มีต้นทุนคงที่ มากกว่า ความแตกต่างในโครงสร้างต้นทุนเช่นนี้จะทำให้มี

ผลกระทบต่อการวางแผนกำไรของทั้ง 2 บริษัท และ โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อดู ในช่อง % จะพบความแตกต่างของ% มีสัดส่วนที่แตกต่างกันยิ่งขึ้น

ตาราง 8-7 แสดงการวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุน

| ตาราง แสดง การวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุน | | | | |
|--|---------------------------|------------|----------------------------|------------|
| | บริษัท Ant มุ่งมั่น จำกัด | | บริษัท Ant ผู้สำเร็จ จำกัด | |
| | หน่วย/บาท | % | หน่วย/บาท | % |
| จำนวนหน่วยที่ขาย (หน่วย) | 10,000 | | 10,000 | |
| ยอดขาย (บาท) | 200,000 | 100% | 200,000 | 100% |
| ต้นทุนผันแปร (บาท) | 80,000 | 40% | 150,000 | 75% |
| ต้นทุนคงที่ | 100,000 | 50% | 30,000 | 15% |
| รวมต้นทุน | 180,000 | 90% | 180,000 | 90% |
| กำไรสุทธิ | 20,000 | 10% | 20,000 | 10% |

ที่มา บูรณาการจากโจทย์ เพื่อประกอบการวิเคราะห์

นอกจากนี้ ยังมี Operating Leverage อนาส่งเกตอีกว่า แม้ว่า กิจกรรมทั้งสองแห่ง จะมียอดขาย ต้นทุนรวม กำไรสุทธิเท่ากัน แต่ จุดคุ้มทุนของ บริษัท Ant มุ่งมั่น จำกัด เท่ากับ 8,333 หน่วย และ จุดคุ้มทุน บริษัท Ant ผู้สำเร็จ จำกัด เท่ากับ 6,000 หน่วย เป็นสาเหตุที่เกิดจากการแตกต่างในโครงสร้างของต้นทุน ที่ทำให้จุดแข็งของทั้ง 2 โครงการ ไม่เท่ากัน หรือมีความเสี่ยงในการได้กำไรแตกต่างกัน ดังนั้นในจุดนี้จึงใคร่ชี้ให้เห็นถึงการนำข้อมูล CVP ไปประยุกต์ใช้ ผู้บริหารควรให้ความสำคัญ กับข้อมูล “โครงสร้างต้นทุน” มาประกอบด้วย

8.6. การวิเคราะห์ อัตราส่วนระหว่างต้นทุน คงที่รวมต่อต้นทุนผันแปรรวม (Operating Leverage)

เนื่องจากในบทนี้ มีวัตถุประสงค์หนึ่ง คือศึกษาความสัมพันธ์ ระหว่างรายได้จากการขาย กับกำไรจากการดำเนินงาน ดังนั้นในบทนี้ จึงขอกล่าวเพิ่มเติมถึงการวิเคราะห์ อัตราส่วนระหว่างต้นทุนคงที่รวม ต่อ ต้นทุนผันแปรรวม (Operating Leverage) เนื่องจากมีความสัมพันธ์ กับการวิเคราะห์ ต้นทุน-ปริมาณ-กำไร ด้วย

8.6.1. อัตราส่วนระหว่างต้นทุน คงที่รวมต่อต้นทุนผันแปรรวม หมายถึงอะไร

เราสามารถนำ อัตราส่วนระหว่างต้นทุนคงที่รวม ต่อต้นทุนผันแปรรวม (Operating Leverage) มาอธิบายการวิเคราะห์ การผลิตที่ขนาดโรงงานแตกต่างกัน หรือใช้เทคนิคการผลิตได้หลายรูปแบบได้ โดยใช้

ข้อมูล อัตรา (Operating Leverage) ประกอบการวิเคราะห์ กล่าวคือ เมื่อใช้ตัวเลขวิเคราะห์ จะได้ว่า ถ้าหาก อัตรา (Operating Leverage) มีค่ามาก 1 แสดงว่าธุรกิจใช้ต้นทุนคงที่ มากกว่าต้นทุนผันแปร ซึ่งจะทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในปริมาณสินค้า และส่งผลต่อกำไรของธุรกิจที่เพิ่มขึ้น ดังนั้นค่าที่ใช้วัดการเปลี่ยนแปลงของกำไรทั้งหมดต่อการเปลี่ยนแปลงของปริมาณขาย เรียกว่าค่าระดับของการดำเนินงาน (Degree of Leverage : DOL) หรือค่าความยืดหยุ่นของกำไรต่อปริมาณ หรือ จุดคุ้มทุนที่สามารถนำมาใช้เพื่อประกอบการตัดสินใจได้

คำว่า Leverage มีอีกความหมายหนึ่ง หมายถึง ความสามารถในการใช้ สินทรัพย์ หรือเงินทุน ซึ่งจะต้องเสียค่าใช้จ่าย คงที่ (Fixed Costs) Leverage จะมีผล 2 ประการคือ 1) ทำให้เจ้าของกิจการมีโอกาสเพิ่มผลตอบแทนเพิ่มขึ้น และ 2) ผลตอบแทนมีความไม่แน่นอนเพิ่มขึ้น หรือ มีอัตราความเสี่ยงเพิ่มขึ้นด้วย ในขณะที่ Leverage แบ่งออกได้เป็น 2 ประเภทคือ 1) Operating Leverage และ 2) Financial Leverage แต่ในที่นี้เนื่องจากหนังสือเล่มนี้กำลังศึกษา การบัญชีบริหาร ดังนั้นจึงขอวิเคราะห์เจาะลึกเฉพาะ Operating Leverage

Operating Leverage เป็นผลมาจากการดำเนินงานของกิจการ ซึ่งมีต้นทุนคงที่ (หรือ ค่าใช้จ่ายคงที่) เกิดขึ้น Operating Leverage จะมีหลักการคำนวณ ดังนี้

Operating Leverage

รายได้จากการขาย

หัก ต้นทุนขาย

กำไรขั้นต้น

หัก ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน

กำไรก่อนหักดอกเบี้ยและภาษี (EBIT)

ตัวอย่าง

ตารางที่ 8-8 กรณีที่ 1 เมื่อยอดขายเพิ่มขึ้น 50%

| | | บวก 50% |
|--------------------------------------|---------|---------|
| ยอดขาย (หน่วย) | 1,000 | 1,500 |
| รายได้จากการขาย (100บาท/หน่วย) | 100,000 | 150,000 |
| หัก ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน -ผันแปร | 50,000 | 75,000 |
| หัก ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน -คงที่ | 25,000 | 25,000 |
| กำไรก่อนภาษี และ ดอกเบี้ย (บาท) | 25,000 | 50,000 |

จากกรณีที่ 1 แม้ว่ายอดขายจะเพิ่มขึ้นเพียง 50% (จาก 1,000 หน่วย เป็น 1,500 หน่วย) แต่ผลให้กำไรก่อนหักดอกเบี้ยและภาษี กลับเพิ่มขึ้นถึง 100%

ตารางที่ 8-9 กรณีที่ 2 ยอดขายลดลง 50%

| | | ลดลง 50% |
|--------------------------------------|---------|-------------|
| ยอดขาย (หน่วย) | 1,000 | 500 |
| รายได้จากการขาย (100บาท/หน่วย) | 100,000 | 50,000 |
| หัก ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน -ผันแปร | 50,000 | 25,000 |
| หัก ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน -คงที่ | 25,000 | 25,000 |
| กำไรก่อนภาษี และ ดอกเบี้ย (บาท) | 25,000 | - |

จากกรณีที่ 2 แม้ว่ายอดขายจะลดลงเพียง 50% (จาก 1,000 หน่วย เป็น 500 หน่วย) แต่ผลให้กำไรก่อนหักดอกเบี้ยและภาษี (กำไรจากการดำเนินการ) กลับลดลงถึง 100%

Operating Leverage สามารถเขียนเป็นสมการได้ดังนี้

$$\text{Operating Leverage} = \frac{\text{อัตราเปอร์เซ็นต์การเปลี่ยนแปลงใน EBIT}}{\text{อัตราเปอร์เซ็นต์การเปลี่ยนแปลงในยอดขาย}}$$

Operating Leverage จะเกิดขึ้นได้เสมอ เมื่อกิจการมีค่าใช้จ่ายคงที่ และจากการที่ยอดขายเพิ่มขึ้นหรือลดลงนั้น จะส่งผลกระทบต่อกำไรก่อนหักดอกเบี้ย และภาษี เพิ่มขึ้นหรือลดลงในอัตราที่มากกว่า 1

$$\text{ตามตัวอย่างกรณีที่ 1} \quad \frac{+100\%}{+50\%} = 2$$

$$\text{ตามตัวอย่างกรณีที่ 2} \quad \frac{+100\%}{+50\%} = 2$$

จากตัวอย่างทั้ง 2 กรณีข้างต้น แสดงให้เห็นว่า Operating Leverage จะเกิดขึ้นได้ทั้งสองด้าน คือ ด้านบวก และ ด้านลบ อันเป็นผลมาจากการเพิ่มขึ้น และ ลดลงของยอดขาย ถ้าระดับของ Operating Leverage ยิ่งสูงมากเท่าใด ก็ยิ่งจะมีความเสี่ยงมากขึ้น และผลลัพธ์ที่ได้นั้น เท่ากับ 2 ซึ่งมากกว่า 1 แสดงว่ามีความเสี่ยงใน Operating Leverage เกิดขึ้น

8.6.2. Operating Leverage กับการวิเคราะห์ จุดคุ้มทุน

ในส่วนนี้จะกล่าวถึง การวิเคราะห์จุดคุ้มทุน หรือ การวิเคราะห์ต้นทุน-ปริมาณ-กำไร กับความสัมพันธ์ Operating Leverage ดังที่กล่าวก่อนหน้านี้นี้ว่า การวิเคราะห์จุดคุ้มทุน จะช่วยให้ธุรกิจสามารถกำหนด ระดับของกิจกรรมของกิจกรรมได้ว่า ณ.ระดับการผลิตใดกิจการถึงจะคุ้มทุน (คือ จุดที่ไม่ได้กำไรไม่ขาดทุน) และ ยังสามารถคำนวณผลกำไรหรือขาดทุนได้อีกว่าจะเกิดขึ้นเท่าไร ณ. ระดับราคาขายต่างๆกัน ซึ่งอาจคำนวณได้โดยใช้วิธีการทางพีชคณิต

$$X = \text{ปริมาณขายสินค้า (หน่วย)}$$

$$P = \text{ราคาขายต่อหน่วย}$$

$$F = \text{ต้นทุนคงที่}$$

$$V = \text{ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย}$$

จากการคำนวณ EBIT จะได้

$$\begin{aligned} \text{EBIT} &= P \cdot X - V \cdot X - F \\ &= X(P - V) - F \end{aligned}$$

ณ จุดคุ้มทุน EBIT = 0

$$0 = X(P - V) - F$$

$$X = \frac{F}{P - V}$$

ตัวอย่าง กำหนดให้ บริษัท ANT มุ่งมั่น ตั้งใจ จำกัด มีต้นทุนคงที่เท่ากับ 100,000 บาท มีต้นทุนผันแปร เท่ากับ 4 บาท ต่อหน่วย ของสินค้า บริษัทขายได้หน่วยละ 6 บาท ถ้าบริษัทต้องการกำไร 20,000 บาท บริษัทควรต้องขายได้จำนวนเท่าใด

$$X = \frac{F - \text{กำไร}}{P - V}$$

$$\text{ปริมาณการขาย} = \frac{100,000 - 20,000 \text{ บาท}}{6 - 4 \text{ (บาท/หน่วย)}}$$

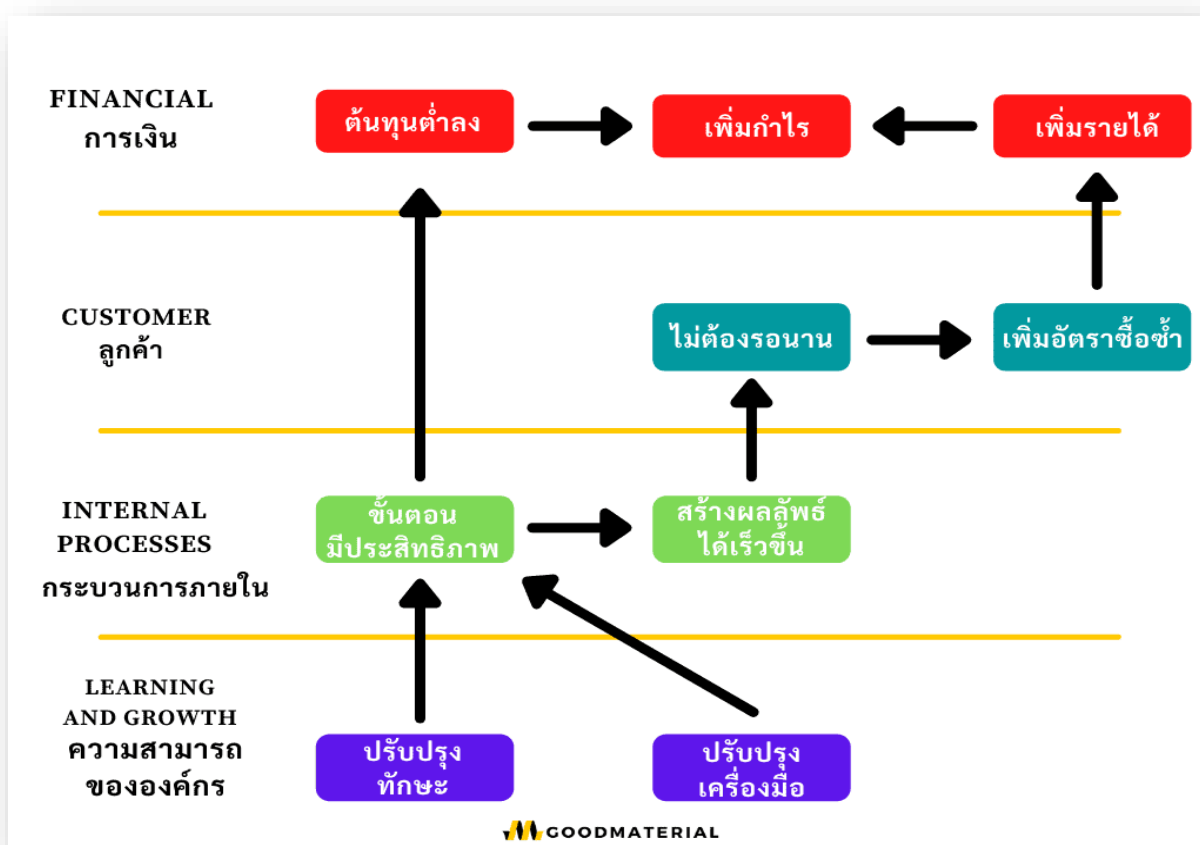
$$\text{ปริมาณการขาย} = 40,000 \text{ หน่วย}$$

8.7. การวัดผลเชิงคุณภาพ

ในหนังสือ “การบัญชีบริหาร” เล่มนี้ กล่าวถึงรายละเอียดของการบัญชีเพื่อการตัดสินใจและการเพิ่มประสิทธิภาพการทำงานโดยการเชื่อมโยงข้อมูลทาง การบัญชีบริหาร เพื่อการตัดสินใจ สื่อถึงคุณค่า หน้าที่ของงานการบัญชีบริหาร แสดงรายละเอียดถึงข้อมูลสนับสนุนการจัดการและบริหาร มีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และ ผลลัพธ์ องค์การอย่างยั่งยืน อย่างไรก็ตาม แม้ว่าการวัดผลด้วยตัวเลขจากข้อมูล “มิติด้านการเงินและบัญชี” จะส่งผลดีต่อการผลิตในยุคอุตสาหกรรม แต่การมองข้อมูล “มิติด้านการเงินและบัญชี” เพียงด้านเดียว อาจจะไม่เพียงพอกับยุคปัจจุบัน เพราะแม้ว่า มุมมองด้านการเงิน จะเป็นปัจจัยที่หลายๆคนสามารถเห็นประโยชน์ได้ง่ายที่สุด แต่ผลลัพธ์ทางการเงิน ที่เกิดขึ้นจะบอกถึงสิ่งที่เกิดขึ้นกับองค์กรในช่วงที่ผ่านมา แต่มักไม่ได้บอกถึงความสำเร็จขององค์กรในระยะยาว อีกทั้งองค์กรที่มีกำไรมาก รายได้มากขึ้นเรื่อยๆ ก็คือองค์กรที่สามารถอยู่ได้นาน แต่อาจทำให้ผู้บริหารมองข้ามจุดบอดเล็กๆน้อยๆ (ที่ไม่ใช่รายได้หรือกำไร) ซึ่งอาจจะส่งผลลบในระยะยาวได้ ตัวอย่างที่สะท้อนข้อคิดดังกล่าว เช่น พฤติกรรมของผู้จัดการและพนักงาน อาจส่งผลต่อการปรับปรุงและสร้างสรรค์สิ่งใหม่ ๆ ขององค์กร โดยเฉพาะสภาพแวดล้อมการแข่งขันในปัจจุบันได้ ดังนั้นผู้บริหารระดับสูงในยุคการบริหารจัดการองค์กรยุคใหม่ จึงเข้าใจดีว่าระบบวัดผลองค์กร (KPI) ที่มีผลต่อผลการดำเนินงานควรมีมุมมอง มากกว่ามิติทางการเงินมิติเดียว

ในปี 1990 David P. Norton (ประธานของบริษัทให้คำปรึกษาทางธุรกิจ) และ Robert S. Kaplan (ศาสตราจารย์จาก Harvard Business School) ได้รับการสนับสนุนจาก KPMG (หนึ่งในบริษัทตรวจสอบบัญชี 4 แห่งที่ใหญ่ที่สุดในโลก) เพื่อทำการศึกษาว่า ปัญหาเกี่ยวกับดัชนีชี้วัดผลการดำเนินงานที่ล้าหลัง ในขณะที่บริษัทต่างๆ ในยุคนั้น มักรับรายงานผลการดำเนินงานด้วยตัวชี้วัด ผลการดำเนินงานด้วยตัวเลข “มิติด้านการเงินและบัญชี” เพียงด้านเดียว ผลการศึกษาของ พบว่าการบริหารยุคใหม่ ที่ต้องการขับเคลื่อนองค์กรอย่างมีประสิทธิภาพองค์กร ควรจะมีเครื่องมือการวัดผล ที่ไม่ควรมองการบริหารเฉพาะในมิติทางด้านผลประกอบการจากตัวเลขทางการเงินและบัญชีเพียงอย่างเดียว เพราะอาจก่อให้เกิดความไม่ยั่งยืนได้ จึงได้นำเสนอแนวคิดใหม่ ให้มองความสมดุล ผ่านเครื่องมือที่ชื่อว่า **BSC หรือ Balanced Scorecard หรือ การวัดผลเชิงดุลยภาพ** ด้วยการพิจารณาองค์ประกอบของธุรกิจ 4 ด้านสมดุลกัน ในมิติของ 1) การเงิน 2) ลูกค้า 3) กระบวนการภายใน และ 4) การพัฒนาเติบโต เพื่อให้การทำงานเกิดการดำเนินงานเป็นกระบวนการต่อเนื่อง

จากที่กล่าวถึงในหนังสือ จากเนื้อหาก่อนหน้านี้ ตามรายงานการเงิน เมื่อองค์กรต้องการ “กำไร” มีสองแนวทาง คือ เพิ่มรายได้ หรือ หาท่างลดต้นทุน เป็นมุมมอง “**มิติด้านการเงิน (Financial)**” โดยเมื่อวิเคราะห์รายละเอียดต่อเนื่อง การหาทางเพิ่มรายได้ เชื่อมโยงกับความพอใจของลูกค้า เกิดการซื้อซ้ำเพื่อให้เกิดรายได้อย่างต่อเนื่อง ของ “**มิติมุมมองด้านลูกค้า (Customer)**” เช่น ความพึงพอใจของลูกค้า ภาพลักษณ์ กระบวนการด้านการตลาด และการจัดการด้านลูกค้าสัมพันธ์ เป็นต้น ส่วนการหาทางลดต้นทุน เกิดจากการทำงานที่มีประสิทธิภาพ จาก “**มิติกระบวนการภายใน (Internal Processes)**” การทำงานภายในองค์กร ต้องมีความสามารถ หรือมีความสามารถขององค์กร (Learning and Growth) เช่น การพัฒนาความรู้ ความสามารถของพนักงาน ความพึงพอใจของพนักงาน การพัฒนาระบบอำนวยความสะดวกในการทำงาน เป็นต้น และผลจากการทำงานที่มีประสิทธิภาพ ไม่เพียงแต่ทำให้ต้นทุนต่ำลง แต่ยังมีผลต่อการสร้างความพอใจให้ลูกค้าเช่นทำให้ลูกค้าไม่ต้องรอนาน โดยการทำงานที่มีประสิทธิภาพได้ เป็นต้น แสดงความสัมพันธ์การเชื่อมโยง ตามภาพด้านล่าง



ภาพที่ 8-4 การเชื่อมโยง 4 มิติ Balanced Scorecard

ที่มา <https://www.goodmaterial.co/balanced-scorecard/> (2021)

การวัดผลเชิงดุลยภาพ (Balanced Scorecard: BSC) ยังคงคำนึงถึงมุมมองของการวัดผลทางการเงิน (Financial Measures) อยู่เหมือนเดิม แต่หน้าที่ของ Balanced Scorecard มีไว้เพื่อบังคับให้ผู้บริหารดูองค์กรจากหลายๆ มุมมอง คือ ควรจะมีการมองถึงการตีค่าของผลการประกอบการขององค์กร ใช้เป็นข้อมูลที่จะเพิ่มมูลค่าขององค์กรในอนาคต Balance Scorecard จะทำให้เราได้เห็นภาพขององค์กรทั้ง 4 มิติมุมมอง และสร้างแนวทาง สำหรับผู้เกี่ยวข้องที่มีส่วนได้เสีย เช่น ลูกค้า (customers) ผู้ขายวัตถุดิบหรือสินค้า (suppliers) ลูกจ้าง (employees) รวมทั้งปัจจัยต่างๆ ในการปฏิบัติงาน (processes) เทคโนโลยี (technology) และการคิดค้นนวัตกรรมใหม่ๆ ด้วย เป็นต้น

แต่อย่างไรก็ตาม การใช้เครื่องมือ การวัดผลเชิงดุลยภาพ หรือ Balanced Scorecard : BSC อาจจะต้องใช้เวลานาน เพราะต้องใช้ข้อมูลจำนวนมาก ที่ต้องการข้อมูลจากหลายฝ่ายเข้ามารวมกัน Balanced Scorecard คือระบบการบริหารงานและประเมินผลทั่วทั้งองค์กร และไม่ใช่เฉพาะเป็นระบบการวัดผลเพียงอย่างเดียว แต่จะเป็นการกำหนดวิสัยทัศน์ (vision) และแผนกลยุทธ์ (strategic plan) แล้วแปลผลลงไปสู่ทุกจุดขององค์กรเพื่อใช้เป็นแนวทางในการดำเนินงานของแต่ละฝ่ายงานและแต่ละคน โดยระบบของ

Balanced Scorecard จะเป็นการจัดหาแนวทางแก้ไขและปรับปรุงการดำเนินงาน โดยพิจารณาจากผลที่เกิดขึ้นของกระบวนการทำงานภายในองค์กร และผลกระทบจากลูกค้าภายนอกองค์กร มานำมาปรับปรุงสร้างกลยุทธ์ให้มีประสิทธิภาพดีและประสิทธิผลดียิ่งขึ้น เพื่อใช้ในการสร้างความสมดุลในการบริหารองค์กร โดยความสมดุลนี้ควรระลึกไว้อยู่เสมอในขณะพัฒนา ว่าความสมดุลตามความคําหมายของ BSC คือ ความสมดุล (Balance) ระหว่างจุดมุ่งหมาย (Objective) ระยะสั้นและระยะยาว (Short and Long Term) การวัดผล (Measure) ทางด้านการเงินและไม่ใช้การเงิน (Financial and Non-Financial) ดัชนีชี้วัด (Indicator) เพื่อการติดตามและการผลักดัน (lagging and Leading) มุมมอง (Perspective) ภายใน และ ภายนอก (Internal and External) ดังนั้นในการนำข้อมูลมาใช้ต้องปรับให้เข้ากับองค์กรและการปรับแต่ง ต้องให้เหมาะสมกับพนักงานทุกระดับเป็นการร่วมมือกันตั้งแต่พนักงานระดับล่างสุดไปจนถึงผู้บริหารระดับสูงสุด ดังนั้นผู้บริหารต้องเป็นผู้นำการเปลี่ยนแปลง เพื่อให้เมื่อองค์กรได้ปรับเปลี่ยนเข้าสู่ระบบ Balanced Scorecard เต็มระบบแล้ว Balanced Scorecard จะช่วยปรับเปลี่ยนแผนกลยุทธ์ขององค์กรจากระบบ “การทำงานตามคำสั่งหรือสิ่งที่ได้เรียนรู้สืบทอดกันมา (academic exercise)” ไปสู่ระบบ “การร่วมมือใจเป็นหนึ่งเดียวขององค์กร (nerve center of an enterprise)”

ดังนั้นในส่วนท้ายของหนังสือเล่มนี้ จึงใคร่ขอเพิ่มเติมเนื้อหา BSC (Balanced Scorecard) เพื่อสนับสนุนแนวคิด “การบัญชีบริหาร” เพิ่มขึ้น ชี้ให้เห็นว่าในการดำเนินงานในยุคปัจจุบันที่มีการแข่งขันสูงและมีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว การวัดผลการดำเนินงาน นอกจาก “มุมมองมิติด้านการเงิน” ควรมีมุมมองที่หลากหลายเพิ่มเติม เพื่อให้สามารถนำผลการวิเคราะห์นั้น ไปประยุกต์ใช้ได้ เพื่อผลการดำเนินงานอย่างยั่งยืนต่อไป อย่างไรก็ตาม การวิเคราะห์ BSC (Balanced Scorecard) ยังมีข้อควรระวังคือ เป็นการวิเคราะห์ปัจจัยภายใน โดยไม่สนใจปัจจัยภายนอก กล่าวคือทั้ง 4 มุมมองของ BSC คือ มุมมองทางการเงิน ลูกค้าชั้นตอนภายใน และ ความสามารถองค์กร ไม่ได้มีการวิเคราะห์ปัจจัยการแข่งขันภายนอก หรือแง่มุมทางเศรษฐศาสตร์ประกอบ ซึ่งอาจจะทำให้ขาดมิติการพิจารณาธุรกิจด้านอื่นๆได้ ดังนั้นในความเป็นจริง เพื่อการประยุกต์ใช้ ในเชิงการบริหารจึงควรใช้ความรู้ที่หลากหลาย ความรู้ทางบัญชีบริหาร เป็นส่วนหนึ่งและความรู้ที่หลากหลายเป็นสหวิทยาการบูรณาการร่วมกัน เพื่อเป็นการสนับสนุนการทำงานในด้านต่างๆ อย่างครบถ้วน และ เป็นประโยชน์ที่ยั่งยืนขององค์กร

8.8. บทสรุป

ในบทที่ 8 นี้กล่าวถึง การวิเคราะห์ ต้นทุน ปริมาณ กำไร แสดงการวิเคราะห์ตัวแปรหลัก 3 ตัว คือ ราคา ปริมาณและกำไร (Cost Volume Profit Analysis : CVP) การวิเคราะห์ CVP ช่วยให้สามารถเข้าใจปัญหาที่สำคัญ เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ทางธุรกิจ ทำให้สามารถเห็นการเชื่อมโยงในการทำกำไรของโครงการ ตัวอย่างเช่น เมื่อราคาขายของผลิตภัณฑ์เพิ่มขึ้นจะมีผลกระทบต่อผลกำไรอย่างไรและข้อมูลเพื่อการตัดสินใจของฝ่ายบริหารต่อการกำหนดนโยบายอื่นๆ รวมทั้งมุมมองของการวิเคราะห์จุดคุ้มทุนและการนำไปใช้ การประยุกต์การวิเคราะห์ CVP สามารถประยุกต์ใช้กับการวิเคราะห์กิจการที่มีการผลิต และการ

จำหน่าย สินค้ามากกว่า รวมทั้ง ในตอนท้ายของบทได้กล่าวถึง การวิเคราะห์ ส่วนผสมการขาย CVP สามารถประยุกต์ใช้กับการวิเคราะห์กิจการที่มีการผลิต และการจำหน่าย สินค้ามากกว่า 1 ชนิดได้เช่นกัน และผลกระทบจากความแตกต่างในโครงสร้างต้นทุน ซึ่งนอกจากชี้ให้เห็นว่า การประยุกต์การวิเคราะห์ จึงใคร่ชี้ให้เห็นถึง การนำข้อมูล CVP ไปประยุกต์ใช้ ผู้บริหารควรให้ความสำคัญกับ ข้อมูลโครงสร้างต้นทุน ประกอบด้วย อันจะนำไปสู่ การประยุกต์ใช้บัญชีบริหารเพื่อ ผลสำเร็จตามเป้าหมายที่วางไว้ของโครงการ และกิจการต่างๆ โดยในตอนท้ายของบทที่ 8 ได้เพิ่ม แนวคิด การวัดผลเชิงดุลยภาพ หรือ Balanced Scorecard เพื่อเสริมกับการนำแนวคิด “การบัญชีบริหาร” มาประยุกต์ใช้กับการบริหารสู่ความยั่งยืนมากยิ่งขึ้น

8.9. คำถามท้ายบทที่- 8-

1) ข้อใดต่อไปนี้ ไม่ถูกต้อง

- ก. CVP เป็นเครื่องมือที่ผู้บริหารใช้ประกอบการวิเคราะห์ เพื่อการตัดสินใจ โดยใช้ข้อมูลที่เกี่ยวข้อง พฤติกรรมกำไร
- ข. การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณ กำไร เพื่อนำมาใช้ในการวางแผนด้านกำไร (Profit Planning)
- ค. การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณ กำไร เพื่อให้ผู้บริหาร ใช้เป็นแนวทางในการตัดสินใจ เช่น ธุรกิจจะต้องขายผลิตภัณฑ์ให้ได้กี่หน่วยจึงจะเกิดกำไรที่ต้องการ
- ง. การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณ กำไร ทำให้ผู้บริหารสามารถ วิเคราะห์ ได้ว่า กำไรและยอดขายจะเปลี่ยนแปลงไปอย่างไร

2) ข้อใดต่อไปนี้ ไม่ถูกต้อง

- ก. กำไรส่วนเกิน คือรายได้ส่วนที่เหลือหลังจากหักต้นทุนผันแปร
- ข. กำไรส่วนเกิน คือ กำไรในส่วนที่จะไปชดเชยต้นทุนคงที่
- ค. ถูกทั้ง ข้อ ก และ ข้อ ข
- ง. ไม่ถูก ทั้ง ข้อ ก และ ข้อ ข

3) ข้อใดต่อไปนี้ ไม่ถูกต้อง

- ก. ถ้า กำไรส่วนเกิน มากกว่า ต้นทุนคงที่ แสดงว่า กิจกรรมมีผลกำไรจากการดำเนินงาน
- ข. ถ้า กำไรส่วนเกิน น้อยกว่า ต้นทุนคงที่ แสดงว่า กิจกรรมมีผลขาดทุนจากการดำเนินงาน
- ค. ถูกทั้ง ข้อ ก และ ข้อ ข
- ง. ไม่ถูก ทั้ง ข้อ ก และ ข้อ ข

4) จากโจทย์ บริษัท Ant มุ่งมัน พัฒนา จำกัด ทำการผลิตและขายลูกฟุตบอล ในปี 25XX มี ยอดการจำหน่ายลูกฟุตบอล จำนวน 1,000 ลูก ราคาลูกละ 120 บาท ต้นทุนผันแปรต่อหน่วยเท่ากับ 50 บาท ต้นทุนคงที่เท่ากับ 100,000 บาท จงหาคำไรส่วนเกิน

- ก. 50,000 บาท
- ข. 70,000 บาท
- ค. 80,000 บาท
- ง. 90,000 บาท

5) จากโจทย์ บริษัท Ant มุ่งมั่น พัฒนา จำกัด ให้หา กำไรส่วนเกินต่อหน่วย

- ก. 5 บาท / หน่วย
- ข. 7 บาท / หน่วย
- ค. 8 บาท / หน่วย
- ง. 9 บาท / หน่วย

6) จากโจทย์ บริษัท Ant มุ่งมั่น พัฒนา จำกัด ให้หา จุดคุ้มทุนอยู่ที่กี่หน่วย

- ก. 1,229 หน่วย
- ข. 1,329 หน่วย
- ค. 1,429 หน่วย
- ง. 1,529 หน่วย

7) ข้อใดไม่ถูกต้อง

- ก. กำไรส่วนเกิน ผันแปรตามยอดขาย
- ข. ต้นทุนคงที่จะไม่มีการเปลี่ยนแปลงตลอด
- ค. การผลิตเมื่อถึงจุดๆ หนึ่ง ต้นทุนคงที่ สามารถเปลี่ยนแปลงได้
- ง. กำไร จะขึ้นอยู่กับรายได้และ ค่าใช้จ่าย

8) ร้านขายข้าว จานละ 50 บาท มีต้นทุนค่าผลิตหรือต้นทุนผันแปร ได้แก่ ข้าว 3 บาท หมู 5 บาท ผัก 2 บาท (รวมเป็นต้นทุนผันแปรคือ 10 บาท) คิดเป็นอัตรากำไรส่วนเกินกี่ %

- ก. 50%
- ข. 60%
- ค. 70%
- ง. 80%

9) จากโจทย์ เรื่องร้านขายข้าว หากมีต้นทุนคงที่ เท่า 10,000 บาท/เดือน จะมีจุดคุ้มทุนอยู่ที่เท่าใด

- ก. 20,000 จาน
- ข. 15,500 จาน
- ค. 12,500 จาน
- ง. 10,000 จาน

10) จากรูป หากเป็นบริษัทที่ต้องมียอดการผลิต 20,000 หน่วย (เป็นจุดที่ยังไม่ขเกินกำลังผลิตของเครื่องจักร) ท่านคิดว่า โครงสร้างต้นทุนของบริษัทใดตามตาราง เหมาะสมต่อการผลิตของบริษัทตามโจทย์มากกว่ากัน

| ตาราง แสดง การวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุน | | | | |
|--|---------------------------|------------|----------------------------|------------|
| | บริษัท Ant มุ่งมั่น จำกัด | | บริษัท Ant ผู้สำเร็จ จำกัด | |
| | หน่วย/บาท | % | หน่วย/บาท | % |
| จำนวนหน่วยที่ขาย (หน่วย) | 10,000 | | 10,000 | |
| ยอดขาย (บาท) | 200,000 | 100% | 200,000 | 100% |
| ต้นทุนผันแปร (บาท) | 80,000 | 40% | 150,000 | 75% |
| ต้นทุนคงที่ | 100,000 | 50% | 30,000 | 15% |
| รวมต้นทุน | 180,000 | 90% | 180,000 | 90% |
| กำไรสุทธิ | 20,000 | 10% | 20,000 | 10% |

- ก. บริษัท Ant มุ่งมั่น จำกัด ดีกว่า
 ข. บริษัท Ant ผู้สำเร็จ จำกัด ดีกว่า
 ค. ทั้งสองบริษัทพอกัน
 ง. ไม่ดีทั้ง 2 บริษัท

เฉลยแบบฝึกหัดท้ายบท

เฉลยคำถามท้ายบท- บทที่-1

- ข้อที่ 1 ตอบ ค
- ข้อที่ 2 ตอบ ง
- ข้อที่ 3 ตอบ ค
- ข้อที่ 4 ตอบ ค
- ข้อที่ 5 ตอบ ง
- ข้อที่ 6 ตอบ ค
- ข้อที่ 7 ตอบ ง
- ข้อที่ 8 ตอบ ง
- ข้อที่ 9 ตอบ ง
- ข้อที่ 10 ตอบ ข

เฉลยคำถามท้ายบท- บทที่-2

- ข้อที่ 1 ตอบ ก
- ข้อที่ 2 ตอบ ค
- ข้อที่ 3 ตอบ ข
- ข้อที่ 4 ตอบ ก
- ข้อที่ 5 ตอบ ข
- ข้อที่ 6 ตอบ ค
- ข้อที่ 7 ตอบ ง เพราะ ในบางครั้งต้นทุนค่าไฟฟ้าถือเป็นต้นทุนผันแปร และ บางครั้งถือเป็นต้นทุนคงที่ เช่น การจ่ายค่าไฟ ไฟฟ้า ที่ใช้ในกระบวนการผลิต เป็นต้นทุนผันแปรส่วนค่าไฟฟ้าที่ใช้ในสำนักงาน เป็นต้นทุนคงที่ หลักการจะคล้ายกับพวกกลุ่มค่าโทรศัพท์ เป็นต้น
- ข้อที่ 8 ตอบ ค หมายเหตุ การจ่ายค่าใช้จ่ายแบบผสม แบบกึ่งผันแปร กล่าวคือ มีการประกันรายได้ขั้นต่ำ (ในเรื่องของการจัดการ Henry L. Gantt ได้คิดเรื่องระบบการจ่ายเงินแบบการประกันราคาขั้นต่ำไว้) ของค่าแรง หมอนวด ด้วยการประกันรายได้ขั้นต่ำ เพื่อเป็นแรงจูงใจ ให้คนงาน เช่น หมอนวดแผนไทย ที่ต้องมีทักษะสูง (โดยเฉพาะหมอนวดที่มีศักยภาพสูง บุคคลากรกลุ่มนี้มักขาดแคลน ดังนั้นเพื่อรักษาคนมีฝีมือ ทางร้านจึงได้จัดระบบให้มีการประกันรายได้ขั้นต่ำไว้)
- ข้อที่ 9 ตอบ ข ส่วนสินค้าสำเร็จรูปที่ยังไม่ได้ขาย จะเป็นสินค้าสำเร็จรูป ที่ปรากฏเป็น รายการสินทรัพย์ ในงบแสดงฐานะการเงิน
- ข้อที่ 10 ตอบ ข

เฉลยคำถามท้ายบท- บทที่-3

ข้อที่ 1 ตอบ ค

ข้อที่ 2 ตอบ ค

ข้อที่ 3 ตอบ ข

ข้อที่ 4 ตอบ ง คำอธิบายเพิ่มเติม ระบบการผลิตเป็นมาตรฐาน หรือระบบการผลิต ที่มีความมีความต่อเนื่อง ผลผลิตมีความเหมือนกัน เป็นบัญชีต้นทุนผลิต ว่า “Process Costing”

ข้อที่ 5 ตอบ ง คำอธิบายเพิ่มเติม ค่าใช้จ่ายในการผลิต/ใส่หุ้ยการผลิต มักเป็นค่าใช้จ่ายในสัดส่วน ส่วนน้อย ของ ต้นทุนการผลิตรวม

ข้อที่ 6 ตอบ ง

ข้อที่ 7 ตอบ ง

ข้อที่ 8 ตอบ ก

ข้อที่ 9 ตอบ ง

ข้อที่ 10 ตอบ ข

เฉลยคำถามท้ายบท- บทที่-4

ข้อที่ 1 ตอบ ข

ข้อที่ 2 ตอบ ค

ข้อที่ 3 ตอบ ข

ข้อที่ 4 ตอบ ข

ข้อที่ 5 ตอบ ค

ข้อที่ 6 ตอบ ค

ข้อที่ 7 ตอบ ข

ข้อที่ 8 ตอบ ข

ข้อที่ 9 ตอบ ง

ข้อที่ 10 ตอบ ข

เฉลยคำถามท้ายบท- บทที่-5

ข้อที่ 1 ตอบ ค

ข้อที่ 2 ตอบ ค

ข้อที่ 3 ตอบ ข

ข้อที่ 4 ตอบ ง เนื่องจาก เวลามาตรฐาน คือ 1.5 ชั่วโมง ดังนั้น ต้นทุนมาตรฐานค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่จะเท่ากับ
15 บาทต่อหน่วย (เกิดจาก 1.5 ชั่วโมงแรงงานทางตรง x 10 บาทต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง

ข้อที่ 5 ตอบ ค

ข้อที่ 6 ตอบ ง

ข้อที่ 7 ตอบ ค

ข้อที่ 8 ตอบ ก

ข้อที่ 9 ตอบ ค

ข้อที่ 10 ตอบ ง

เฉลยคำถามท้ายบท- บทที่-6

ข้อที่ 1 ตอบ ก

ข้อที่ 2 ตอบ ง

ข้อที่ 3 ตอบ ค

ข้อที่ 4 ตอบ ค

ข้อที่ 5 ตอบ ข

ข้อที่ 6 ตอบ ข

ข้อที่ 7 ตอบ ค

ข้อที่ 8 ตอบ ค

ข้อที่ 9 ตอบ ค

ข้อที่ 10 ตอบ ค

เฉลยคำถามท้ายบท- บทที่-7

ข้อที่ 1 ตอบ ข

ข้อที่ 2 ตอบ ค

ข้อที่ 3 ตอบ ค

ข้อที่ 4 ตอบ ก คำอธิบาย “สินค้าระหว่างผลิตต้นงวด 2,000 หน่วย ผลิตเสร็จ 30%” ต้องผลิตต่ออีก 70%

แสดงว่า สินค้าระหว่างผลิตต้นงวดคิดเป็นหน่วยเทียบสำเร็จ = $2,000 \times 30/100 = 600$ หน่วย

ข้อที่ 5 ตอบ ค คำอธิบาย สินค้าระหว่างผลิตปลายงวด 3,000 หน่วย ผลิต ได้สำเร็จ $1/3$ คิดเป็นหน่วยเทียบ

สำเร็จ = $3,000 \times 1/3 = 1,000$ หน่วย

ข้อที่ 6 ตอบ ข

ข้อที่ 7 ตอบ ค

ข้อที่ 8 ตอบ ข

ข้อที่ 9 ตอบ ข

ข้อที่ 10 ตอบ ข

เฉลยคำถามท้ายบท- บทที่-8

- ข้อที่ 1 ตอบ ก ข้อความที่ถูกต้องคือ CVP เป็นเครื่องมือที่ผู้บริหารใช้ประกอบการวิเคราะห์ เพื่อการตัดสินใจ โดยใช้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับพฤติกรรมต้นทุน
- ข้อที่ 2 ตอบ ค
- ข้อที่ 3 ตอบ ค
- ข้อที่ 4 ตอบ ข $\text{กำไรส่วนเกิน} = \text{รายได้} - \text{ต้นทุนผันแปร}$
 $= \text{รายได้} (1,000 * 120 = 120,000 \text{ บาท}) - \text{ต้นทุนผันแปร} (1,000 * 50 = 50,000 \text{ บาท})$
 $= 70,000 \text{ บาท}$
- ข้อที่ 5 ตอบ ข $\text{กำไรส่วนเกินต่อหน่วย} = 70,000 \text{ บาท} / 1,000 \text{ หน่วย} = 7 \text{ บาท} / \text{หน่วย}$
- ข้อที่ 6 ตอบ ค จุดคุ้มทุน คือจุดที่รายได้ = ค่าใช้จ่าย
 $120 * X = 100,000 + 50 * X$
 $X = 1,429 \text{ หน่วย}$
- ข้อที่ 7 ตอบ ข
- ข้อที่ 8 ตอบ ง อัตรากำไรส่วนเกิน = $(\text{รายได้} - \text{ต้นทุนผันแปร}) / \text{รายได้}$
 อัตรากำไรส่วนเกิน = $(50 - 10) / 50$ คิดเป็นอัตรากำไรส่วนเกิน 80%
- ข้อที่ 9 ตอบ ค จากโจทย์ หากร้านขายข้าว มีต้นทุนคงที่เท่ากับ 10,000 บาท/เดือน จะมีจุดคุ้มทุนเท่าใด
 จุดคุ้มทุน = ยอดขายที่กิจการจะไม่ขาดทุน
 $= \text{ต้นทุนคงที่} / \text{อัตรากำไรส่วนเกิน}$
 $= 10,000 / 80\%$
 $= 12,500 \text{ จาน}$
- ข้อที่ 10 ตอบ ก บริษัท Ant มุ่งมั่น จำกัด ดีกว่า เพราะ มีต้นทุนผันแปรน้อย เมื่อบริษัทจำนวนมากขึ้น ต้นทุนรวมจะต่ำกว่า (ในกรณีของต้นทุนคงที่ อย่างไรก็ตาม)

บรรณานุกรม

- กรมส่งเสริมอุตสาหกรรม. (2564). *SMEs Case Study: บริษัท ผลิตภัณฑ์อาหารสุนัข จำกัด #ลดความสูญเสียในส่วนของการผลิต*. เข้าถึงได้จาก <https://bsc.dip.go.th/th/category/case-all/sm-smecaststudy06-1>
- กานดาวรรณ แก้วผาบ. (2564). การทำงานประมาณเพื่อวางแผนกำไรในอนาคต. *Executive Journal*, หน้า 136-144. เข้าถึงได้จาก https://www.bu.ac.th/knowledgecenter/executive_journal/oct_dec_11/pdf/aw022.pdf
- การบัญชีเบื้องต้น Basic Accounting. (2563). เข้าถึงได้จาก <https://busit.rmutto.ac.th/UserData/MainPortal/News/News/Data/20200731.0001/1- - ความรู้เบื้องต้นทางการบัญชีpdf.pdf>
- การบัญชีสำหรับกิจการซื้อขายสินค้า. (2564), เข้าถึงได้จาก <https://www.thailandaccount.com/>
- กัลยาณี สูงสมบัติ. (2555). *สื่อการเรียนรู้ออนไลน์ วิชาเทคนิคการจัดการสมัยใหม่*. เข้าถึงได้จาก <http://uhost.rmutp.ac.th/kanlayanee.so/index.htm>.
- จุฬาลักษณ์ ภูประไพ. (2563). *แผนภาพต้นทุนประเภทต่างๆ*. เข้าถึงได้จาก <https://coggle.it/diagram/XLXDs9ceSj6cCq8E/t/%E0%B8%95%E0%B9%89%E0%B8%99%E0%B8%97%E0%B8%B8%E0%B8%99>
- ชุมพล ศฤงคารศิริ. (2521). *การวิเคราะห์และตัดสินใจเพื่อการลงทุน*. กรุงเทพฯ: เอช-เอน การพิมพ์
- เบญจมาศ อภิลิทธิภิญโญ. (2558). *การบัญชีต้นทุน 2*. กรุงเทพฯ: ส.เอเชียเพรส (1898).
- ประสิทธิ์ภาพ. (2017). เข้าถึงได้จาก <https://www.appreciativesystem.com/>
- พรพรรณ เอกเผ่าพันธุ์. (2557). *การวางแผนและควบคุมโดยงบประมาณ*. กรุงเทพฯ: ฟิสิกส์เซ็นเตอร์.
- พรศรี เหล่าจุลิสวัสดิ์. (2564). *ศิลปะการจัดการ*. นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.
- พิกุล พงษ์กลาง. (2553). การสำรวจการใช้ข้อมูลทางการบัญชี ในการบริหารงานของผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมกลุ่มอุตสาหกรรม ในจังหวัดเชียงใหม่. *วารสารวิทยาการจัดการและสารสนเทศศาสตร์*, 5, 23-3.
- พีระวัฒน์ ขาดิพฤกษ์พันธุ์. (2012). *การจัดการเชิงประมาณ (Quantitative management)*. เข้าถึงได้จาก <http://adisony.blogspot.com/2012/10/robert-e-wood.html>
- ศรีสุดา อาชวานันทกุล. (2563). *การบัญชีต้นทุน (พิมพ์ครั้งที่ 6)*. กรุงเทพฯ: จามจุรี โปรดิวส์.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2563). *หลักการของบัญชีบริหาร (Management Accounting Principles)*. เข้าถึงได้จาก <https://www.tfac.or.th/Article/Detail/126276>

- สมชาย สุภัทรกุล และมนวิกา ผดุงสิทธิ์. (2559). *การบัญชีสำหรับผู้บริหารและผู้ประกอบการ*. กรุงเทพฯ: ฟิสิกส์เซ็นเตอร์.
- สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์. (2008). *หลักการบัญชีบริหาร (แนวคิดพื้นฐานและการประยุกต์สำหรับผู้บริหาร)*. สำนักพิมพ์แมคกรอ-ฮิล. จัดจำหน่ายโดย ศูนย์หนังสือจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. ISBN 13 978-974-9965-74-0.
- สัญญา เคนาภูมิ. (2559, พฤษภาคม – สิงหาคม). *วิวัฒนาการของการบริหารจัดการภาคเอกชน: ทฤษฎีองค์การและการจัดการ*. *รมยสาร*, 14(2), เข้าถึงได้จาก <http://dspace.bru.ac.th/>
- สุดารัตน์ พิมพ์รัตนกานต์ และประสพชัย พสุนนท์. (2561, กันยายน-ธันวาคม). *ทฤษฎีแห่งวิทยาการการจัดการในการประยุกต์ใช้ เพื่อประสิทธิภาพขององค์การ*. *วารสารวิชาการมหาวิทยาลัยธนบุรี*, 12(29),
- สุปราณี ศุกระเศรณี, ศุภาพิน สุริยะ, อำนาจ รัตนสุวรรณ, และอรพรพล ตรีตนนท์. (2012). *การบัญชีบริหาร*. เข้าถึงได้จาก <https://accthai.wordpress.com/2012/12/07/powerpoint-presentation-ma/>
- สุพรพันธ์ จิตธรรม และปวีณา เชาวลิตวงศ์. (2560). *การจัดการสินค้าคงคลังสำหรับธุรกิจบริการอาหารแช่แข็งนำเข้าจากต่างประเทศ*. *WMS Journal of Management Walailak University*, 6(1), 54-72.
- สุวรรณ หวังเจริญเดช. (2557, มกราคม-มิถุนายน). *กลยุทธ์การบริหารต้นทุนในยุคโลกาภิวัตน์ Strategic Cost Management in the Globalization*. *วารสารนักบริหาร*, 34(1), 60-68.
- อนุรักษ์ ทองสุขวงศ์. (2563). *ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุน*. เข้าถึงได้จาก <https://home.kku.ac.th/anuton/cost%20accounting/introduction%20of%20cost.htm>
- เอกสารประกอบการเรียนการสอน วิชาบัญชีต้นทุนเบื้องต้น รหัส 2201-2004” หน่วยที่ 4 การบัญชีเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายการผลิต. (2564). เข้าถึงได้จาก <http://www.pakho.ac.th/images/FILE/Unit%204.pdf>
- Flowaccount. (2022). *FlowPay บริการรับชำระเงิน ผ่าน QR Code และบัตรเครดิตพร้อมลงบัญชีออนไลน์อัตโนมัติ*. เข้าถึงได้จาก <https://flowaccount.com/blog/>
- Goff, H. Douglas. (2003). *Low-temperature Stability and the Glassy State in Frozen Foods*. *Food Research International*. 25(4) 317-325.
- Jobcan. (ม.ป.ป.). *ระบบทำงาน และตอกบัตรออนไลน์ ผ่าน Cloud System*. เข้าถึงได้จาก <http://www.jobcan.in.th/?gclid>
- Murphy, C. B. (2022). *Understanding the Cash Flow Statement*. Retrieved from <https://www.investopedia.com/investing/what-is-a-cash-flow-statement/>
- Reeve James M. and Warren Carl S. (2008). *Principle of Managerial Accounting*. Thomson South- Western. Ninth Edition. ISBN 13:978-0-324-64062-5.

Robert S. Kaplan and David P. Norton (1992). The Balanced Scorecard—Measures that Drive Performance. Harvard Business Review January–February 1992.

Statement of changes in owner's equity. (2020). Retrieved from <https://www.mindphp.com>

BSC : Balanced Scorecard คือ แนะนำระบบการวัดผลที่ขับเคลื่อนประสิทธิภาพองค์กร. (2021).

Retrieved from <https://www.goodmaterial.co/balanced-scorecard/>

Weygandt Jerry J., Kimmel Paul D. and Kieso Donald E. (2008). *Managerial*

Accounting. John Wiley & Sons, Inc. ISBN -13: 978-0470-23400-6.

Whitecotton, Libby, Phillips. (2012). *Managerial Accounting*. McGraw-Hill Irwin. ISBN

978-07-122121-4.

ดรรชนี (Index)

คำศัพท์

การจัดการ, 125, 147
 การบริหาร, 1
 การบริหารสินค้า, 146
 การบัญชี, 1
 การบัญชีต้นทุน, 65
 การบัญชีบริหาร, 1
 การผลิตสินค้า, 146
 การวางแผนการผลิต, 146
 กิจกรรมอุตสาหกรรม, 66
 งบการเงิน, 1, 68
 งบประมาณ, 125, 150
 งบประมาณการเงิน, 132
 งบประมาณดำเนินการ, 131
 ต้นทุน, 168, 30, 41, 65, 80
 ต้นทุนการผลิต, 30, 44, 65, 74, 80
 ต้นทุนคงที่, 45
 ต้นทุนบัญชี, 106
 ต้นทุนผสม, 45
 ต้นทุนผันแปร, 45
 ต้นทุนมาตรฐาน, 106
 ตัวชี้วัดเชิงคุณภาพ, 168
 ธุรกิจ, 69
 ธุรกิจการค้า, 66
 ธุรกิจซื้อขายสินค้า, 66
 ธุรกิจให้บริการ, 66
 บัญชี, 68, 80
 บัญชีการเงิน, 1, 9
 บัญชีต้นทุน, 65, 87
 บัญชีบริหาร, 1, 9, 34
 ประสิทธิภาพ, 35
 ประสิทธิภาพ, 35

ผลิตภาพ, 36
ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม, 102
ระบบต้นทุนผลิตแบบดั้งเดิม, 98
ระบบบัญชีต้นทุนจริง, 106
ระบบบัญชีต้นทุนปกติ, 106
ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน, 106
Accounting, 2
Balanced Scorecard, 215
Budgeting, 126
Efficiency, 35
Effectiveness, 35
Financial Accounting, 9
Financial Budget, 132
Managerial Accounting, 9
Operating Budget, 132
Operating Leverage, 212
Production Cost, 34
Production Planning, 147
Productivity, 36

ประวัติ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์

Dr. Pornsri Laurujisawat (15 06 2022)

ชื่อภาษาไทย: ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์

ชื่อภาษาอังกฤษ: Assistant Professor Dr. Pornsri Laurujisawat

ตำแหน่งงาน: อาจารย์ คณะบริหารธุรกิจ, KMITL

สถานที่ติดต่อ: คณะบริหารธุรกิจ สถาบันเทคโนโลยีพระจอมเกล้าเจ้าคุณทหารลาดกระบัง

เลขที่1 ซอยฉลองกรุง1 แขวงลาดกระบัง เขตลาดกระบัง กรุงเทพมหานคร 10520 Tel 081-826-1800

Tel 668-5-801-7744 Email: pornsri.la@kmitl.ac.th, pornsri.lau@gmail.com, pornsri@yahoo.com

ประวัติการศึกษา

2007: ปริญญาเอก Doctor of Business Administration, University of South Australia

2535: ปริญญาโท เศรษฐศาสตร์ มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง (ศศม.)

2528: ปริญญาตรี บัญชีบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ (บช.บ.)

ประกาศนียบัตร Certificated

2019: Certificated from “2019 CCU International Workshop on Intelligent Systems, Advanced Manufacturing, and Assistive Technology” to be held during July 22 ~ 31, 2019, in National Chung Cheng University (CCU), Taiwan. Studied in Taiwan

2016: Certificated from ASEAN Productivity Organization for the Forum on Labor-Management Relations for Policymakers, Labor Unions, and Top. Studied in Japan

2011: สถาบันพระปกเกล้าหลักสูตรการบริหารเศรษฐกิจสาธารณะสำหรับนักบริหารระดับสูงรุ่นที่ ๙

1999: EU Commission Scholarship (International Trade), Studied in Belgium

1989: JICA Scholarship (SMEs Development), Studied in Japan

ผลงานหนังสือ

1. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์ (2565). หนังสือ จริยธรรมทางธุรกิจ BUSINESS ETHICS. ISBN : 978-616-590-801-6. KMITL e book. ค้นหาจาก <https://opac.lib.kmitl.ac.th/catalog/BibItem.aspx?BibID=b00284653>.
2. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์ (2564) หนังสือ การบัญชีบริหาร MANAGERIAL ACCOUNTING.. KMITL e book. ISBN 978-616-590-076-8. ค้นหาจาก <https://opac.lib.kmitl.ac.th/catalog/BibItem.aspx?BibID=b00277764>
3. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์ (2564) หนังสือ ศิลปะการจัดการ Modern Management & Leadership. ISBN 978-616-588-764-9. ศูนย์หนังสือจุฬา e book. <https://www.chulabook.com/th/product-details/133203>.

4. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์ (2564) หนังสือ ศิลปะการจัดการ Modern Management & Leadership. ISBN 978-616-582-184-1. โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช ปากเกร็ด นนทบุรี.

ผลงานทางวิจัย

1. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์ (2565) กลยุทธ์เพื่อส่งเสริมการบริโภคผักและผลไม้ในยุคโควิด-19 กรณีศึกษาผู้บริโภคเยาวชนคนรุ่นใหม่. วารสารพัฒนาเทคนิคศึกษา โดยมีรหัส DOI: 10.14416/ted 2022.06.015. ซึ่งจะ Online ในวันที่ 26 ตุลาคม 2565. (งบประมาณสนับสนุน จาก สำนักบริหารงานวิจัยและนวัตกรรมพระจอมเกล้าลาดกระบัง)
2. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์ (2564). รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ เรื่อง “กลยุทธ์การขับเคลื่อน ธุรกิจยางพาราไทยในพื้นที่ EEC สู่ความยั่งยืน”. ทุนวิจัยเงินรายได้ ปีงบประมาณ2563 ของ คณะบริหารธุรกิจ สถาบันเทคโนโลยีพระจอมเกล้าเจ้าคุณทหารลาดกระบัง
3. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์ (2563). งานวิจัยเรื่อง ผัก “การศึกษาห่วงโซ่อุปทาน ผักปลอดภัย เพื่อหาแนวทางการขับเคลื่อนกลยุทธ์การส่งเสริมการบริโภคผักเสริมสร้าง เศรษฐกิจ สุขภาพที่ดีและการลดค่าใช้จ่ายในการรักษาพยาบาล” ทุนวิจัยเงินรายได้ ปีงบประมาณ2562 ของ คณะบริหารธุรกิจ สถาบันเทคโนโลยีพระจอมเกล้าเจ้าคุณทหารลาดกระบัง
4. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์ (2563). “ความยั่งยืนจากความมั่นคงทางอาหาร จากการจัดการห่วงโซ่อุปทาน (SCM): กรณีศึกษาผักปลอดภัย” การประชุมระดับชาติ คณะศิลปศาสตร์ สถาบันเทคโนโลยีพระจอมเกล้าเจ้าคุณทหารลาดกระบัง NCAA KMITL เมื่อ 18 พฤษภาคม 2563
5. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2562), “โอกาสและความท้าทายของ”, ธุรกิจยางพาราไทยในEEC” และด้วยการจัดการเชิงกลยุทธ์ด้านแรงงานผ่านการวิเคราะห์ ห่วงโซ่อุปทาน”, งานประชุมวิชาการระดับชาติ ระดับชาติภาคธุรกิจและอุตสาหกรรม ในเขตพัฒนาพิเศษภาคตะวันออก ครั้งที่ ๗ (The 7th National Conference on Business and Industrial in Eastern Economic Corridors) ในหัวข้อ “ธุรกิจแห่งอนาคต กับ ๑๐ กลุ่มอุตสาหกรรมเป้าหมาย เพื่อมุ่งสู่ประเทศไทย 5.0 (Future Business and 10 S-Curve Industries towards Thailand 5.0)”, ในวันเสาร์ที่ 30 พฤศจิกายน พ.ศ. 2562
6. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2562), “การศึกษาปัจจัยที่เหมาะสม เพื่อเป็นพื้นฐานของการค้นหา และการพัฒนารถเข็นจำหน่ายอาหารริมบาทวิถี 4.0 โดยใช้เทคโนโลยีและนวัตกรรม”, กองทุนวิจัย สถาบันเทคโนโลยีพระจอมเกล้าเจ้าคุณทหารลาดกระบัง (ทุนพัฒนางานวิจัยประยุกต์), 26 กันยายน 2562 (หมายเหตุ: เป็นโครงการวิจัยย่อยที่1 ภายใต้วิจัย ชุดโครงการงานวิจัยบูรณาการ “การพัฒนารถเข็นจำหน่ายอาหารริมบาทวิถี 4.0 โดยใช้เทคโนโลยีและนวัตกรรม” ที่มี ผศ.ดร. นภัสรพี เหลืองสกุล เป็นหัวหน้าชุดโครงการบูรณาการ)

7. Pornsri Laurujisawat, (2019), “Apply Supply Chain Management to analyze Thai Para Rubber and Climate Change Crisis”, The 34th AUAP Annual Conference 2019 for which the main theme is driven towards “Climate Change Adaptation- The Challenging Role of Higher Education Institutions”, 10-14 November 2019
8. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2562), การจัดการ“อารยสถาปัตยกรรมกับการขับเคลื่อนโอกาสสู่ความยั่งยืนการจ้างงานผู้พิการ” กรณีศึกษา: ยุทธศาสตร์ โครงการพัฒนาระเบียงเศรษฐกิจพิเศษภาคตะวันออกของรัฐบาลไทย,ในงานสัมมนาวิชาการระดับชาติด้านคนพิการ ครั้งที่ 11 ประจำปี 2562, Mung Thong Thani Conversion Hall, Bangkok Thailand, 5 July 2019.
9. Pornsri Laurujisawat, (2019), “Analyse the Zoning Strategies on Supply and Demand Chain Management to enhance Sustainable Agriculture in Thailand”, 3rd ISAT 2019 and 17th ISBB 2019, 1-5 July 2019
10. Pornsri Laurujisawat and Chirawan Chansuwan, (2018), “Knowledge Management How to Build and Manage City Brand?: The Case Study of Tokachi –Obihiro Brand”, Conference Program: ISEPSS, (ISEPSS-0203, page145), Fukuoka, Japan, September 10-13, 2018
11. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2559), “งานวิจัยเพื่อถอดบทเรียน Tokachi / Obihiro Branding”, โครงการความร่วมมือ ระหว่าง ญี่ปุ่น Japan International Cooperation Agency (JICA) และ Obihiro Chamber of Commerce and Industry (OCCI) และ หน่วยงานจังหวัดเชียงใหม่, สิงหาคม- กันยายน , 2559
12. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2559), “ผลกระทบต่อธุรกิจเกษตรไทย ความท้าทาย และแนวทางการปรับตัว กรณีศึกษาของธุรกิจลำไยในจังหวัดลำพูน”, การประชุมวิชาการระดับชาติของนักเศรษฐศาสตร์ ครั้งที่ 10, วันที่ 27 เมษายน 2559
13. ศูนย์นวัตกรรมจัดการ คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่, (2559), “รายงานฉบับสมบูรณ์ กิจกรรมสร้างโอกาสสำหรับผลิตภัณฑ์อาหารมูลค่าสูงเพื่อส่งออกไปยัง AEC โครงการพัฒนาอุตสาหกรรมอาหารแปรรูป”, 10 กันยายน 2559. (พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์ เป็นทีมนักวิจัยร่วม)
14. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2558), “แนวทางการลดความเจ็บป่วยจากการ ทำงานของพนักงานด้านการผลิตให้มีประสิทธิภาพการทำงาน และคุณภาพของชิ้นเนื้อที่ตีเท่าเดิมหรือดีขึ้น เพื่อสร้างศักยภาพทางการแข่งขันของอุตสาหกรรมไก่ไทยอย่างยั่งยืน”, สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.)

15. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2550), “การตรวจสอบการรับรู้และพฤติกรรมในการเลือกบริโภคเนื้อไก่ภายใต้มาตรฐานความปลอดภัยของกรมปศุสัตว์”, สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.) ตามสัญญาเลขที่ PDG4820004, (<http://research.trf.or.th/node/3270>)

เอกสารทางวิชาการ

1. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์. 2565. จริยธรรมกับการบริหาร-จัดการทรัพยากรมนุษย์. (กำลังรอตอบรับจากวารสาร)
2. Pornsri Laurjisawat. 2022. Universal Design for a Sustainable Society through the Concept of Supply Chain Management Case Study: The Eastern Economic Corridor (EEC) Thai Government Development Plan. (กำลังรอตอบรับจากวารสาร)
3. Pornsri Laurjisawat. 2022. Using supply chain analysis to promote vegetable consumption health and the economy in Thailand (กำลังรอตอบรับจากวารสาร)
4. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์. 2565. กลยุทธ์การส่งเสริมธุรกิจข้าว: กรณีศึกษาอาหารไทย. (กำลังรอตอบรับจากวารสาร)
5. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2561), “เอกสารประกอบการบรรยาย “Consumer Behavior in AEC” บรรยายให้ นักศึกษา ปริญญาโท หลักสูตรMBA (การตลาด) มหาวิทยาลัยเชียงใหม่, 9 ธันวาคม 2561
6. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2561), “เอกสารประกอบการบรรยาย “กลยุทธ์ธุรกิจ สู่ความยั่งยืน กรณีศึกษา: ธุรกิจการเกษตร”, บรรยายให้ วท.บ. ธุรกิจการเกษตร และ วท.บ.สัตวศาสตร์ และ เทคโนโลยีการเกษตร คณะสัตวศาสตร์และเทคโนโลยีการเกษตร มหาวิทยาลัย ศิลปากร, 10 พ.ย. 2561
7. Pornsri Larujisawat, (2018), “How to manage Changes in Agribusiness in the context of future world: In the case of Livestock?”, Visiting Professor at National Chung Hsing University (NCHU) and National Pingtung University of Science and Technology (NPUST) from Taiwan, presented at Faculty of Animal Sciences and Agricultural Technology, Silpakorn University, 10 July 2018
8. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2561), “แนวทางการพัฒนาหลักสูตรยุค 4.0 : ทำหลักสูตรอย่างไรให้ตอบโจทย์สังคม” กรณีศึกษา”คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏจันทรเกษม”, บรรยายให้ คณาจารย์ คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏจันทรเกษม จำนวนประมาณ 60 คน เพื่อนำข้อมูลไปพัฒนาหลักสูตรของคณะฯให้มีความทันสมัยและตอบโจทย์สังคมตลาดแรงงาน และ กลุ่มเป้าหมาย ในวันที่จันทร์ที่ 25 มิถุนายน 2561 เวลา 13.30 - 16.30
9. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2561), “โอกาสของนักศึกษา”คอมพิวเตอร์ธุรกิจ กับ Thailand 4.0”, คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏจันทรเกษม ในวันที่ 19 กุมภาพันธ์ 2561
10. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2561), “โอกาสของนักศึกษา”คอมพิวเตอร์ธุรกิจ กับ Thailand 4.0”, คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏจันทรเกษม ในวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2562

11. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2555), “พัฒนาการของการบริหาร. เอกสารการสอนชุดวิชาหลักการบริหารการส่งเสริมการเกษตร (Principles of administration in Agricultural Extension)”, พิมพ์ครั้งที่ 2 พ.ศ. เล่ม 1(หน่วยที่ 1-7) ISBN 9786165055895 เล่ม 2(หน่วยที่ 8-15) ISBN9786165055925, สืบค้นได้ที่ <http://www.stoubook.com/product/668/91310>
12. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, ญัฐกานต์ พันชัย และ สุปรีย์ เบ้าสิงห์หา, (2555), “การบริหารการส่งเสริมการเกษตรภาคเอกชน”, เอกสารการสอน ชุดวิชาหลักการบริหารการส่งเสริมการเกษตร (Principles of administration in Agricultural Extension) พิมพ์ครั้งที่ 2 พ.ศ. 2555 ISBN 9786165056007, สืบค้นได้ที่ <http://www.stoubook.com/product/2477/91310>
13. อีร์ศักดิ์ อูรูนานนท์, ศิริลักษณ์ วงศ์พิเชษฐ และ พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2555), “การตลาดสินค้าปศุสัตว์ในเอกสารการสอนชุดวิชาประสบการณ์วิชาชีพการจัดการการผลิตสัตว์ (Professional Experience in Animal Production Management) นนทบุรี มหาวิทยาลัย สุโขทัยธรรมาธิราช 2544 ปรับปรุงครั้งที่ 1 พ.ศ. 2555 พิมพ์ครั้งที่ 1 พ.ศ. ISBN 9786165057967”, สืบค้นได้ที่ <http://www.stoubook.com/product/2507/93448>
14. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์ และ อ.ปิ่นธนา แป้นปลื้ม, (2552), “การวิเคราะห์การแข่งขันทางการตลาดสินค้าเกษตร”, เอกสารการสอนชุดวิชาการจัดการการตลาดสินค้าเกษตร (Agricultural Marketing Management) ปรับปรุงครั้งที่ 1 พ.ศ. พิมพ์ครั้งที่ 4 พ.ศ. 2555 ISBN 9786165050067, สืบค้นได้ที่ <http://www.stoubook.com/product/2559/94431>
15. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, วิบูลย์ลักษณ์ ร่วมรักษ์ และ มณฑิชา พุทชาคำ, (2544), “การค้าเสรีสินค้าปศุสัตว์ของประเทศไทย”, เอกสารการสอน ชุดวิชาการจัดการการผลิตสุกรและสัตว์ปีก นนทบุรี มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, สืบค้นได้ที่ <http://www.stoubook.com/product/2012/93446>
16. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2537), “การตัดสินใจเลือกตลาดระหว่างประเทศ”, เอกสารการสอนชุดวิชาการตลาดระหว่างประเทศ. หน่วย 1-7 = International marketing /นนทบุรี มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช พิมพ์ครั้งที่ 1 พ.ศ. 2555 ISBN 9746141929, สืบค้นได้ที่ <http://lib.neu.ac.th/ULIB/dublin.php?ID=4709>

งานที่ได้รับการตีพิมพ์ในวารสารและสิ่งตีพิมพ์ต่างประเทศ และ Internet

14. Pornsri Laurujisawat, (2015), “How Supply Chain Management and AEC’s impacts drive Thailand’s Agriculture and Food Industry excellence and growth with sustainability?”, SCM& Logistics World 2015, Suntec Convention Center Singapore, 23-25 June 2015
15. Pornsri laurujisawat, (2015), “Successful Contract Farming Models in Thailand”, GMS-Lecture in Regional Workshop cum SLV (International conference), Mekong Institute 123

- Khon Kaen University, Mittraphap Rd. Khon Kaen 40002 Thailand, Online Available:
http://intranet.mekonginstitute.org/2010/3.Transboundary_agribusiness_development_and_management_in_the_GMS_22mar_2apr2010/documents/About_Programme/Modules/Module5/MEKONG%20FINAL%20Dr%20Pornsrir%20M5.pdf, 18 May 2015
16. P. Laurjisawat, (2015), “How Supply Chain Management and AEC’s impacts drive Thailand’s agriculture and Food Industry excellence and growth with sustainability?”, SCM Logistics World (INNOVATING YOUR SUPPLY CHAIN & MANUFACTURING STRATEGIES) at Suntec Convention Centre, Singapore, 25 June 2015.
 17. P. Laurjisawat, (2015), “Successful Contract Farming Models in Thailand”, GMS-Lecture in Regional Workshop cum SLV (International conference), Mekong Institute 123 Khon Kaen University, Mittraphap Rd. Khon Kaen 40002 Thailand, 18 May 2015.
 18. P. Laurjisawat. (2013), “Agriculture for today and tomorrow How to enhance Food Security and Sustainability for the world, during the climate change situation?” , The 2nd International Conference on Southeast Asian Weather and Climate, Online Available:
http://www.researchgate.net/publication/259046900_Agriculturefortodayandtomorrow_HowtoenhanceFoodSecurityand_Sustainabilityfortheworld_duringtheclimatechangesituation, 28 November 2013.
 19. P. Laurjisawat, (2012), “Innovation of Management Strategy” will be the future for Thailand & AEC Food & Agricultural Sustainable Development, Singapore Expo, Online Available:
http://www.researchgate.net/publication/236859426_Innovation_of_Management_Strategy_will_be_the_future_for_Thailand__AEC_Food__Agricultural_Sustainable_Development, 16 November 2012
 20. P. Laurjisawat, (2012), “CPF: a case study of the best Practice Contract Farming drives Thai, AEC and World Agricultural development”, Mekong Institute 123 Khon Kaen University, Mittraphap Rd. Khon Kaen 40002 Thailand, Online Available:
http://www.researchgate.net/publication/236859359_CPF_a_case_study_of_the_best_Practice_Contract_Farming_drives_Thai_AEC_and_World_Agricultural_development, 26 Oct 2012

21. P. Laurjisawat, (2011), "Thailand Flood Situation: Case Study: "The challenge to the country's food security management" and How can "innovation of management" innovate the sustainable? present to the Asia Pacific Food Tech Innovation & Safety Conference & Exhibition 2011 on 18 November 2011. Online Available:
http://www.researchgate.net/publication/216187456_Thai_Flood_Situation__Case_Study_The_challenge_to_the_country's_food_security_management_and_How_can_innovation_of_management_innovate_the_sustainable
22. P. Laurjisawat, (2011), "Supply Chain Management: Enhancing World Food Security and trade facility. Case study of Thai Poultry Industry, CP Food and FAPP present to ESCAP, Online Available
http://www.researchgate.net/publication/216223435_Supply_Chain_Management_Enhancing_World_Food_Security_and_trade_facility_Case_study_of_the_Thai_poultry_Industry_and_CP_Food_Co._ltd, Korea on 4-6 October 2011
23. P. Laurjisawat, (2011), "INNOVATIVE BUSINESS PRACTICES FOR AGRICULTURAL SUSTAINABILITY AND FOOD SECURITY present to Asia Pacific Business Forum 2011 on 25-26 July 2011, Online Available:
http://www.researchgate.net/publication/236859186_INNOVATIVE_BUSINESS_PRACTICES_FOR_AGRICULTURAL_SUSTAINABILITY_AND_FOOD_SECURITY
24. P. Laurjisawat, (2011), "Integrated Contract Poultry Farming" present to USAID, Philippine on 19 July 2011.
25. P. Laurjisawat, (2010), "Agriculture for Today and Tomorrow", presented to FAO participants at Myanmar, Online Available:
http://www.researchgate.net/publication/236858866Agriculture_for_Today_andTomorrow, 14 October 2010.
26. P. Laurjisawat, (2010), "Transboundary Agribusiness Development and Management in the Greater Mekong Subregion present to Mekong Institute Development and Cooperation", 24 March 2010
27. P. Laurjisawat, (2010), "CPF and a Case Study of The Best Practice Contract Farm", present to IFAD at Rome, Italy on 9-10 February 2010

บทความทางวิชาการ อื่นๆ ในประเทศ

- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2558), “การเตรียมความพร้อมธุรกิจอาหารสู่ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน AEC” , ห้องประชุม 148 อาคารสัมพันธ์ 2 โอกาสวันสถาปนามหาวิทยาลัย ครอบรอบ 37 ปี มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2 กันยายน 2558
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2557), “การปรับตัวเพื่อการแข่งขัน ก้าวให้ทันผู้บริโภค”,การประชุมวิชาการ วิทยาศาสตร์ และ เทคโนโลยีเนื้อสัตว์ ครั้งที่ 5 ประจำปี 2557 ประสานงานการจัดโดย สถาบันเทคโนโลยี พระจอมเกล้าเจ้าคุณทหารลาดกระบัง (สจล.), 25 กรกฎาคม 2557
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2557), “แอบดู เกาหลีได้กับการขยายเส้นทางพัฒนาวิทยาศาสตร์สู่การพัฒนา “ธุรกิจอาหาร”, MBA at Nation University, สืบค้นออนไลน์ที่ http://www.researchgate.net/publication/260249592___new_version, 25 มกราคม 2557
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2556), “ธุรกิจเกษตรศาสตร์สู่ AEC แลกเปลี่ยนเรียนรู้ ธุรกิจด้านอาหาร” เสนอ คณะเกษตรศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, สืบค้นออนไลน์ที่ http://www.researchgate.net/publication/259047735__AEC_2557, 29 พฤศจิกายน 2556
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2556), “เกษตรกรจะประกอบอาชีพการเกษตรให้สำเร็จ อย่างยั่งยืนได้อย่างไร” นำเสนอสภาเกษตรกรจังหวัดฉะเชิงเทรา เมื่อวันที่ 23, 25 เม.ย. 2556. สืบค้นออนไลน์ที่ http://www.researchgate.net/publication/236859572___
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2556), “การเกษตรไทย กับ การเข้าสู่ประชาคมอาเซียน”, กรมชลประทาน, สืบค้นออนไลน์ที่ http://www.researchgate.net/publication/235919422__, 8 มี.ค. 2556
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2556), “การเตรียมความพร้อมเพื่อประกอบอาชีพ นิสิต คณะศิลปกรรมศาสตร์”, คณะศิลปกรรมศาสตร์ มหาวิทยาลัยบูรพา, สืบค้นออนไลน์ที่ http://www.researchgate.net/publication/236859513_Food_Stylist___, 21 ก.พ. 2556
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2556), “อาหารเพื่อสุขภาพ (Healthy Food), ประชุมวิชาการเกษตร ครั้งที่ 14 คณะเกษตรศาสตร์ มหาวิทยาลัยขอนแก่น, 29 ม.ค. 2556
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2556), “บทบาทการจัดการโซ่อุปทาน กรณีศึกษา สินค้าเกษตร และ อาหาร” , สาขาวิชาการจัดการโลจิสติกส์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 10 ม.ค. 2556 (เอกสารประกอบการสอน)
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2555), “ทิศทางการพัฒนาสินค้าปศุสัตว์ พัทลุง สู่ มาตรฐานสากล สามารถแข่งขัน ในท้องตลาดและ มีการเติบโตอย่างยั่งยืนในระยะยาว นำเสนอพัทลุง, มหาวิทยาลัยทักษิณ วิทยาเขต พัทลุง, 24 ส.ค. 2555

- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2555), “วิกฤตน้ำ กับนวัตกรรมการจัดการ สู่ออกาสใหม่ ของการพัฒนาความมั่นคงทางอาหาร และ การยกระดับในการพัฒนาศักยภาพการเกษตรของไทย และอาเซียน”, กรมทรัพยากรน้ำกระทรวง ทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม, สืบค้นออนไลน์ที่
<http://www.researchgate.net/publication/236859237> _____, 26-27 ก.ค. 2555
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2555), “กลยุทธ์การสร้างเครือข่าย สู่การปฏิบัติ เพื่อพัฒนา ธุรกิจ SMEs สู่เวทีASEAN และการค้าโลก,สถาบันความร่วมมือเพื่อพัฒนาเศรษฐกิจ ลุ่มน้ำโขง (MI) จ. ขอนแก่น, 9-10 ก.ค. 2555
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2555), “ภาพรวม ของปศุสัตว์ โอกาสและการปรับตัวในยุคโลกาภิวัตน์”, มหาวิทยาลัยสุรนารี, 6 กรกฎาคม 2555
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2555), “ความมั่นคงทางอาหาร จาก สถานการณ์ และ มุมมองที่หลากหลายกับบทบาทของ 5Ps เพื่อ สังคมที่ยั่งยืนของไทย ภายใต้ประชาคมเศรษฐกิจ ASEAN”, สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.), 16 มีนาคม 2555
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2555), “กิจการฮาลาลของประเทศไทยอดีต, ปัจจุบัน, อนาคต, คณะกรรมการอิสลามศึกษา คุณธรรม จริยธรรม ศิลปะ และ วัฒนธรรม วุฒิสภา”, สืบค้นออนไลน์ที่
<http://www.researchgate.net/publication/236859230> _____, 20 ก.พ. 2555
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2555), “แนวโน้มของอุตสาหกรรมอาหารกับการพัฒนาที่ยั่งยืน นำเสนอรอมปศุสัตว์ และ ILDEX Bangkok 2012, 8 ก.พ. 2555
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2555), “สถานการณ์ และทิศทางการพัฒนาการเกษตรและ สหกรณ์”, มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 20 ม.ค. 2555
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2554), “พลิกวิกฤติเศรษฐกิจหลังน้ำลด, หนังสือพิมพ์ คม ชัด ลึก”, 26 ธ.ค. 2554
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2554), “BLUE OCEAN STRATEGY”, เอกสารประกอบการสอน MBA, มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ วิทยาเขต จังหวัดสกลนคร.สืบค้นออนไลน์ที่
http://www.researchgate.net/publication/236859195_BLUE_OCEAN_STRATEGY, ส.ค. 2554
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2554), “FOOD AND AGRICULTURE FOR THE WORLD”, งาน ASEAN Food Conference 2011 เสนอสมาคมสภาวิชาการอุตสาหกรรมเกษตร (AIAC) สมาคมวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีทาง อาหารแห่งประเทศไทย (FosTAT) และมหาวิทยาลัยขอนแก่น ร่วมเป็น เจ้าภาพจัดงาน, สืบค้นออนไลน์ที่
http://www.researchgate.net/publication/216521053_FOOD_AND_AGRICULTURE_FOR_TH

E_WORLD_Thailand_and_ASEANs_future_greater_today_than_ever_before!, 16 มิ.ย. 2554 (2011)

- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2554), “การลงทุนไทยในต่างประเทศ โอกาสและก้าวสู่ ความสำเร็จ” , สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (BOI), สืบค้นออนไลน์ที่ http://www.researchgate.net/publication/236859169__, 8 มิ.ย. 2554.
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2554), “แนวโน้มสินค้าอาหารในอนาคต , สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ (สวทช.), สืบค้นออนไลน์ที่ http://www.researchgate.net/publication/236859157_, 25 มี.ค. 2554.
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2554), “อุตสาหกรรมอาหารแปรรูปก้าวสู่ตลาดโลก , มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคล รัตนโกสินทร์, สืบค้นออนไลน์ที่ http://www.researchgate.net/publication/236859140_, 8 ก.พ. 2554
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2554), “ทางเลือกในการก้าวสู่โลกอาชีพ และประสบการณ์ ทำงาน”, มหาวิทยาลัยแม่โจ้, ม.ค. 2554
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์ “โอกาสของอุตสาหกรรมอาหารไทยสู่ความยั่งยืน ด้วยบทบาทความร่วมมือกับสถาบันการศึกษา” นำเสนอมหาวิทยาลัยราชภัฏราชนครินทร์, ธ.ค. 2553
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2553), “ปี 2554 ปี ทองของสินค้าเกษตรไทยจริงหรือ...” , สำนักงานเศรษฐกิจการเกษตร, ธ.ค. 2553
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2553), “ศักยภาพและขีดความสามารถในการแข่งขันสินค้า เกษตรไทยในตลาดต่างประเทศ”,มหาวิทยาลัยเชียงใหม่, สืบค้นออนไลน์ที่ http://www.researchgate.net/publication/236858928_, 3 ธ.ค. 2553
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2553), “Doing Business in Multicultural Environment นำเสนอมหาวิทยาลัยบูรพา พัทยา เมื่อวันที่ 15 ต.ค. 2553. สืบค้นออนไลน์ที่ http://www.researchgate.net/publication/236858912_Doing_Business_in_Multicultural_Environment
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2552), “ภาพรวมและทิศทางแนวโน้มอุตสาหกรรมอาหาร ไทยในปัจจุบันและอนาคต”, ธ.ค. 2552
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2552), “อาหารไทยกับการแข่งขันในเวทีโลก”, สำนักงานเศรษฐกิจการเกษตร กระทรวงเกษตร และ สหกรณ์, 10 ธ.ค.2552

เครื่องราชอิสริยาภรณ์ที่ได้รับ

- เครื่องราชอิสริยาภรณ์ช้างเผือก ชั้นที่ ๕ ชื่อ เบญจมาภรณ์ เมื่อวันที่ ๕ ธันวาคม ๒๕๔๗
- เครื่องราชอิสริยาภรณ์มงกุฎไทย ชั้นที่ ๔ ชื่อ จัตุรดาภรณ์ เมื่อวันที่ ๕ ธันวาคม ๒๕๕๓

กิจกรรมทางสังคม

- สมาชิกสมคม JICA ประเทศไทย
- สมาชิก Asian Productivity (APO) ประจำประเทศไทย
- สมาชิกสมคมเศรษฐศาสตร์