

BUDGET

COSTS

QUALITY

SPEED



EFFICIENCY

COST

CVP

Cost

Volume

Profit

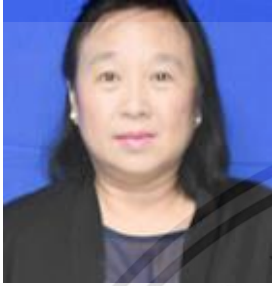
การบัญชีบริหาร

MANAGERIAL ACCOUNTING

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์
Assistant Professor Dr. Pornsri Laurujisawat

บัญชีเพื่อการจัดการและบริหารอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และ ผลิตภาพ
ข้อมูลสนับสนุนการจัดการ-บริหารองค์การอย่างยั่งยืน

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

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

สำนักหอสมุดแห่งชาติ

ถนนสามเสน ดุสิต กรุงเทพฯ 10300

โทรศัพท์: 02-2809846

โทรสาร: 02-2809846

วันที่อนุมัติ 21 กุมภาพันธ์ 2565

ข้อมูลทางบรรณานุกรมของหอสมุดแห่งชาติ

สงวนลิขสิทธิ์: จัดพิมพ์โดย:

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์

(Assistant Professor Dr. Pornsri Laurujisawat)

คณะบริหารธุรกิจ, KMITL

จัดพิมพ์โดย

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์

พิมพ์ที่: ระบบ Online

ISBN : 978-616-590-076-8

ข้อมูลทางบรรณานุกรมสำนักหอสมุดแห่งชาติ

พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์. 2565. การบัญชีบริหาร MANAGERIAL ACCOUNTING.

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

คำนำ

การบัญชีบริหาร

Managerial Accounting

เนื้อหาในหนังสือเล่มนี้ต้องการชี้ให้เห็นถึงการนำแนวความรู้เรื่อง “การบัญชี” เชื่อมโยงกับ “แนวคิดการบริหารจัดการ” บูรณาการเป็นความรู้ ที่สามารถนำไปประยุกต์ใช้ได้จริง สู่ถึงคุณค่า หน้าที่ของงาน-การบัญชีบริหาร แสดงรายละเอียดถึง การจัดการและบริหาร มีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และ ผลิตภาพ ข้อมูลสนับสนุนการจัดการ-บริหารองค์การ อย่างยั่งยืน

เนื้อหาในหนังสือแบ่งออกเป็น 8 บท เนื้อหาเชื่อมโยงกัน บทที่หนึ่ง เป็นบทนำแสดงถึง แนวคิดเกี่ยวกับบัญชีบริหาร บทที่สอง อธิบายแนวความคิดเกี่ยวกับต้นทุน บทที่สาม กล่าวถึงการบัญชีต้นทุน และการคำนวณต้นทุนการผลิต บทที่สี่ ให้มุมมองเกี่ยวกับ ระบบต้นทุนผลิต 3 ระบบ (ต้นทุนจริง ต้นทุนปกติ ต้นทุนมาตรฐาน) บทที่ห้า แสดงถึง ต้นทุนมาตรฐานและการวิเคราะห์ผลต่างเพื่อการบริหาร บทที่หก อธิบายถึง งบประมาณ บทที่เจ็ด อธิบายถึง การจัดการสินค้าคงเหลือ กับการเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงาน และ บทสุดท้าย บทที่แปด แสดงถึง การวิเคราะห์ ต้นทุน ปริมาณ กำไร

สุดท้ายหากมีสิ่งใดบกพร่อง ข้าพเจ้าขออน้อมรับในเรื่องดังกล่าวแต่เพียงผู้เดียว และหากมีคำแนะนำใดๆ เพื่อการพัฒนาปรับปรุง ข้าพเจ้าขอคำชี้แนะ ด้วยจักเป็นพระคุณยิ่ง โดยใคร่ขอขอบคุณทุกท่านล่วงหน้ามา 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

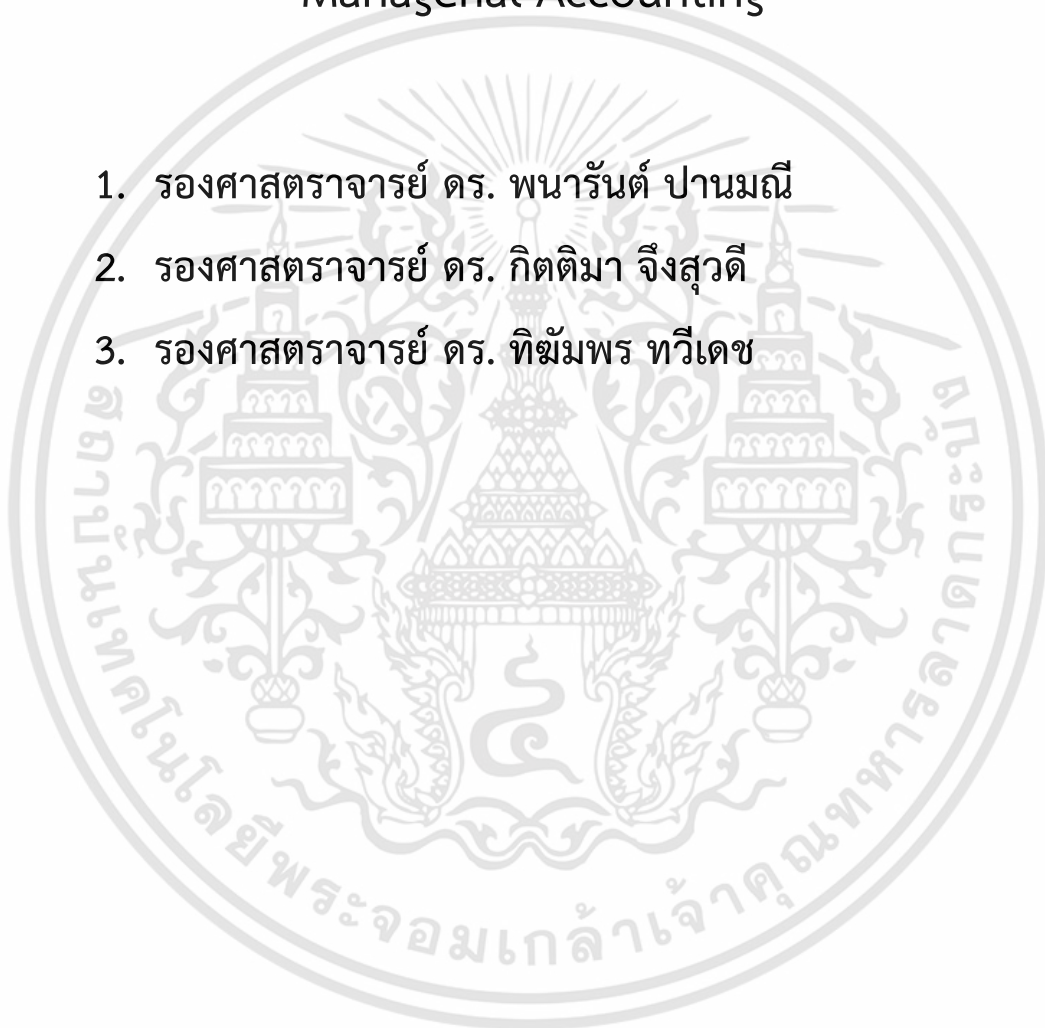
Tel 668-5-801-7744

Line 668-1-826-1800

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

ขอขอบพระคุณ
ผู้ทรงคุณวุฒิผู้ประเมินหนังสือ
การบัญชีบริหาร
Managerial Accounting

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



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 พัฒนาองค์การสู่ความยั่งยืน ดังตัวหนังสือที่ปรากฏในหนังสือเล่มนี้

รวมทั้งใคร่ขอขอบคุณท่านผู้ทรงคุณวุฒิผู้ประเมินหนังสือทั้งสามท่าน ที่กรุณาให้คำชี้แนะต่างๆ เพื่อการ
แก้ไขหนังสือเล่มนี้ ได้อย่างดียิ่ง

สุดท้ายหากมีสิ่งใดบกพร่องข้าพเจ้าขอน้อมรับในเรื่องดังกล่าวแต่เพียงผู้เดียว และหากมีคำแนะนำใดๆ
เพื่อพัฒนาปรับปรุง ข้าพเจ้าขอคำชี้แนะด้วยจักเป็นพระคุณยิ่ง 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

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ตัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

สารบัญ

บทที่ 1 การเปลี่ยนแปลงกับแนวคิดเกี่ยวกับบัญชีบริหาร

1 บทนำ: การเปลี่ยนแปลงกับแนวคิดเกี่ยวกับบัญชีบริหาร.....	1-34
1.1. ความสำคัญของบัญชี.....	2-34
1.2. ความหมาย “การบัญชี” และ หลักการของ “การบัญชีบริหาร”.....	2-34
1.2.1 ความหมาย “การบัญชี” กับ กิจกรรมเพื่อการดำเนินการจัดทำบัญชี.....	2-34
1.2.2 หลักการของ “การบัญชีบริหาร”	6-34
1.2.3 บทบาท ของการบัญชีในการบริหาร-จัดการ.....	9-34
1.3. ความแตกต่าง บัญชีการเงิน และบัญชีบริหาร (โดยย่อ).....	10-34
1.4. ผู้ใช้ข้อมูลบัญชีและการเงินเพื่อการตัดสินใจ.....	11-34
1.5. งบการเงินประเภทต่าง ๆ.....	15-34
บรรณานุกรมบทที่ 1.....	34-34

บทที่ 2 แนวความคิดเกี่ยวกับต้นทุนการผลิต

2 แนวความคิดเกี่ยวกับต้นทุนการผลิต.....	1-38
2.1. แนวคิด และ ความหมายของ ต้นทุน (Cost).....	2-38
2.2. การจำแนกต้นทุนในลักษณะต่างๆ.....	4-38
2.2.1 จำแนกต้นทุนตามหน้าที่การทำงาน.....	5-38
2.2.2 จำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมต้นทุน.....	17-38
2.2.3 จำแนกต้นทุนตามสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน.....	31-38
2.2.4 จำแนกต้นทุนเพื่อการควบคุมต้นทุน.....	33-38
2.2.5 จำแนกตามความสำคัญและ ลักษณะของต้นทุนการผลิต.....	34-38
2.2.6 จำแนกต้นทุนเพื่อการตัดสินใจ.....	35-38
บรรณานุกรมบทที่ 2.....	38-38

บทที่ 3 การบัญชีต้นทุน และการคำนวณต้นทุนการผลิต

3 การบัญชีต้นทุน และ การคำนวณต้นทุนการผลิต.....	1-17
3.1. การบัญชีต้นทุน (Cost Accounting).....	2-17
3.1.1 ความหมายการบัญชีต้นทุน.....	2-17
3.1.2 ลักษณะธุรกิจที่แตกต่างกัน กับ การลงบัญชี.....	3-17
3.2. การคำนวณต้นทุนการผลิต.....	10-17
3.2.1 การคำนวณต้นทุนการผลิต.....	10-17
3.2.2 งบต้นทุนการผลิต.....	12-17
บรรณานุกรมบทที่ 3.....	17-17

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ทางการค้า

ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

บทที่ 4 ระบบต้นทุนผลิต 3 ระบบต้นทุนจริง ต้นทุนปกติ ต้นทุนฐานกิจกรรม

4 ระบบต้นทุนผลิต 3 ระบบต้นทุนจริง ต้นทุนปกติ ต้นทุนฐานกิจกรรม.....	1-29
4.1. แนวความคิดระบบต้นทุน 3 ระบบ.....	2-29
4.1.1 ระบบต้นทุนจริง และ ตัวอย่างการบันทึกบัญชีต้นทุนจริง.....	2-29
4.2. ระบบต้นทุนปกติ และ ตัวอย่างการบันทึกบัญชีต้นทุนปกติ.....	9-29
4.2.1 ระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม.....	14-29
4.2.2 การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตต่ออัตราระบบต้นทุนฐานกิจกรรม.....	15-29
4.3. ระบบต้นทุนมาตรฐาน.....	27-29
บรรณานุกรมบทที่ 4.....	29-29

บทที่ 5 ต้นทุนบัญชีมาตรฐาน และการวิเคราะห์ผลต่างเพื่อการบริหาร

5 ต้นทุนบัญชีมาตรฐาน และการวิเคราะห์ผลต่างเพื่อการบริหาร.....	1-21
5.1. การบัญชีต้นทุนต้นทุนมาตรฐาน.....	2-21
5.2. ความหมายของต้นทุนมาตรฐาน.....	2-21
5.3. การกำหนดต้นทุนมาตรฐาน.....	3-21
5.4. หลักการการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐาน.....	8-21
5.4.1 การวิเคราะห์ผลต่างของวัตถุดิบทางตรง.....	11-21
5.4.2 วิเคราะห์ผลต่างแรงงานทางตรง.....	15-21
5.4.3 การวิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร.....	17-21
5.5. การประยุกต์เพื่อแนวแนวคิดต้นทุนมาตรฐานไปใช้ประโยชน์.....	20-21
บรรณานุกรมบทที่ 5.....	21-21

บทที่ 6 งบประมาณ

6.1. การวางแผนและควบคุมกำไรโดยงบประมาณ.....	2-22
6.2. ส่วนร่วมของผู้บริหารในการวางแผนและควบคุม.....	3-22
6.3. เชื่อมโยงระหว่างการวางแผนและงบประมาณ.....	4-22
6.4. ประเภทของระบบงบประมาณ.....	5-22
6.5. รูปแบบการเสนองบประมาณ.....	8-22
6.6. งบประมาณหลักและงบประมาณการเงิน.....	10-22
6.7. ตัวอย่างงบประมาณต่างๆ.....	12/22
6.8. การศึกษา: แนวคิดงบประมาณและการนำไปประยุกต์ใช้.....	21-22
บรรณานุกรมบทที่ 6.....	22-22

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

บทที่ 7 : ต้นทุนมาตรฐานและการวิเคราะห์ผลต่างเพื่อการบริหาร

.....	1-26
7.1. การบัญชีต้นทุนต้นทุนมาตรฐาน.....	2-26
7.2. ความหมายของต้นทุนมาตรฐาน.....	3-26
7.3. ประโยชน์ของต้นทุนมาตรฐาน.....	6-26
7.4. การกำหนดต้นทุนมาตรฐาน.....	8-26
7.5. การวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐาน.....	9-26
7.6. ลักษณะของการวางแผนที่ดี.....	14-26
7.7. นโยบายสินค้าคงคลัง.....	14-26
บรรณานุกรมบทที่ 7.....	26-26
บทที่ 8 : การวิเคราะห์ ต้นทุน ปริมาณ กำไร	
8 การวิเคราะห์ ต้นทุน ปริมาณ กำไร.....	1-14
8.1. ความหมาย และความสำคัญ.....	2-14
8.2. สมการแสดงรูปแบบความสัมพันธ์ของต้นทุน ปริมาณ กำไร.....	2-14
8.3. กำไรส่วนเกิน และการวิเคราะห์กำไร ปริมาณ ต้นทุน.....	3-14
8.3.1. กำไรส่วนเกิน (Contribution Margin).....	3-14
8.3.2. อัตรากำไรส่วนเกิน (Contribution Margin Ratio)	5-14
8.3.3. งบแสดงกำไรส่วนเกิน (Contribution Income Statement)	5-14
8.4. การวิเคราะห์ จุดคุ้มทุนและการนำไปใช้.....	6-14
บรรณานุกรมบทที่ 8.....	14-14

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

สารบัญภาพ

บทที่ 1

ภาพที่ 1-1: กิจกรรมเพื่อการดำเนินการจัดทำบัญชี.....	3-34
ภาพที่ 1-2: การดำเนินการจัดทำบัญชี.....	5-34
ภาพที่ 1-3: ขั้นตอนการจัดทำบัญชี.....	5-34
ภาพที่ 1-4: คุณค่า และ หลักการบัญชีบริหาร.....	7-34
ภาพที่ 1-5: หลักการ ของการบัญชีบริหาร.....	8-34
ภาพที่ 1-6: ประเภทของข้อมูล.....	9-34
ภาพที่ 1-7: ความสัมพันธ์ระหว่างการวางแผนและการควบคุม.....	10-34
ภาพที่ 1-8: การเปรียบเทียบ การบัญชีการเงิน และ การบัญชีบริหาร.....	11-34
ภาพที่ 1-9: ตาราง แสดงประโยชน์ของผู้ใช้ภายใน.....	13-34
ภาพที่ 1-10: ตาราง แสดงประโยชน์ของผู้ใช้ภายนอก.....	14-34
ภาพที่ 1-11: กรอบแนวคิดสำหรับรายงานทางการเงิน.....	15-34
ภาพที่ 1-12: สมการบัญชี.....	16-34
ภาพที่ 1-13: แนวคิดสมการบัญชี.....	16-34
ภาพที่ 1-14: รายได้และค่าใช้จ่าย สู่ กำไรสะสม และ ส่วนของเจ้าของ.....	18-34
ภาพที่ 1-15: ภาพจำลอง ส่วนของเจ้าของ (Equity)	19-34
ภาพที่ 1-16: การเชื่อมโยงรายได้.....	20-34
ภาพที่ 1-17: ประเภทของค่าใช้จ่าย.....	22-34
ภาพที่ 1-18: การเชื่อมโยง ส่วนของรายได้และ ค่าใช้จ่ายสู่ สมการบัญชี.....	25-34
ภาพที่ 1-19: การเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ.....	25-34
ภาพที่ 1-20: สมการบัญชี.....	26-34
ภาพที่ 1-21: ตัวอย่างงบการเงิน.....	27-34
ภาพที่ 1-22: ตัวอย่างงบการเงิน (งบดุล).....	28-34
ภาพที่ 1-23: ตัวอย่างงบการเงิน (งบกำไรขาดทุน).....	29-34
ภาพที่ 1-24: การเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ.....	31-34
ภาพที่ 1-25: แสดงงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน.....	32-34
ภาพที่ 1-26: แสดงงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน.....	33-34
ภาพที่ 1-27: ประเภทของรายงานการเงิน.....	33-34

บทที่ 2

ภาพที่ 2-1: จากต้นทุนการผลิต สู่ ต้นทุนขาย.....	2-38
ภาพที่ 2-2: จากต้นทุนการผลิต (บัญชีเพื่อการจัดการ) สู่ ต้นทุนขาย (บัญชีการเงิน).....	3-38
ภาพที่ 2-3: การจำแนกต้นทุนในลักษณะต่างๆ.....	4-38
ภาพที่ 2-4: การคำนวณ ผลิตภาพ (Productivity).....	6-38
ภาพที่ 2-5: ประสิทธิภาพ.....	7-38
ภาพที่ 2-6: ประสิทธิภาพ- ใช้input ลดลง.....	7-38
ภาพที่ 2-7: การเชื่อมโยงแนวคิดประสิทธิภาพ.....	7-38
ภาพที่ 2-8: ผลิตภาพ Productivity ได้ Output เพิ่มขึ้น.....	8-38
ภาพที่ 2-9: แนวคิดผลิตภาพ.....	9-38
ภาพที่ 2-10: แนวคิดผลิตภาพกับการนำไปใช้.....	9-38
ภาพที่ 2-11: ประสิทธิภาพทางการเงิน.....	10-38
ภาพที่ 2-12: อัตราผลตอบแทน.....	10-38
ภาพที่ 2-13: อัตราผลตอบแทนทางการเงิน.....	11-38
ภาพที่ 2-14: แสดงรายละเอียดของต้นทุนการผลิต.....	12-38
ภาพที่ 2-15: เครื่องScan นิ้ว -บัตรลงเวลา.....	14-38
ภาพที่ 2-16: แสดงต้นทุนรวม.....	16-38
ภาพที่ 2-17: ตัวอย่างต้นทุนผันแปร.....	17-38
ภาพที่ 2-18: ต้นทุนผันแปร.....	18-38
ภาพที่ 2-19: กราฟต้นทุนผันแปร.....	19-38
ภาพที่ 2-20: ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย และต้นทุนผันแปรรวม.....	19-38
ภาพที่ 2-21: ต้นทุนผลิตภัณ์วิธีต้นทุนผันแปร.....	20-38
ภาพที่ 2-22: การวิเคราะห์ต้นทุนคงที่ต่อหน่วย.....	21-38
ภาพที่ 2-23: ต้นทุนคงที่รวม และ ต้นทุนคงที่ต่อหน่วย.....	22-38
ภาพที่ 2-24: ภาพกราฟต้นทุนผันแปร-ต้นทุนคงที่.....	23-38
ภาพที่ 2-25: การคำนวณต้นทุนรวม.....	24-38
ภาพที่ 2-26: ตารางต้นทุนกึ่งผันแปร (Semi variable cost).....	25-38
ภาพที่ 2-27: ตัวอย่างการจ่ายค่าใช้จ่ายค่าแรง หมอนวดแผนไทย.....	25-38
ภาพที่ 2-28: การจัดการ Henry L. Gantt ผู้คิดเรื่องระบบการจ่ายเงินแบบ	

การประกันราคาขั้นต่ำไว้.....	26-38
ภาพที่ 2-29: การวิเคราะห์ต้นทุนคงที่ต่อหน่วย.....	27-38
ภาพที่ 2-30: ต้นทุนผันแปรรวม และ ต้นทุนต่อหน่วย.....	27-38
ภาพที่ 2-31: ต้นทุนคงที่ร่วม และ ช่วงการตัดสินใจ.....	28-38
ภาพที่ 2-32: ต้นทุนตามขั้น กับ การจ่ายค่าแรงเย็บเสื้อ.....	29-38
ภาพที่ 2-33: แสดงต้นทุนรวมตัวอย่างค่าแรงเย็บเสื้อ.....	29-38
ภาพที่ 2-34: ต้นทุนขั้น & แนวคิดการจ่ายเงิน เพื่อสร้างแรงจูงใจ	30-38
ภาพที่ 2-35: ต้นทุนเป็นขั้น.....	31-38
ภาพที่ 2-36: ต้นทุนทางตรง และ ต้นทุนทางอ้อม.....	32-38
ภาพที่ 2-37: แสดงรายละเอียดของต้นทุนการผลิต.....	33-38
ภาพที่ 2-38: ต้นทุนที่ควบคุมได้ และ ควบคุมไม่ได้.....	34-38
ภาพที่ 2-39: การจำแนกตามความสำคัญและ ลักษณะของต้นทุนการผลิต (ต้นทุนขั้นต้น และ ต้นทุนแปรสภาพ).....	35-38
ภาพที่ 2-40: ต้นทุนส่วนต่าง.....	36-38
ภาพที่ 2-41: ต้นทุนจม.....	37-38
 บทที่ 3	
ภาพที่ 3-1: ลักษณะธุรกิจ กับความเกี่ยวข้องกับบัญชี.....	3-17
ภาพที่ 3-2: แผนภูมิวงจรบัญชีธุรกิจการให้บริการ.....	5-17
ภาพที่ 3-3: ตัวอย่างงบการเงินแสดงราคาต้นทุนสินค้าที่ซื้อของธุรกิจซื้อขายสินค้า.....	7-17
ภาพที่ 3-4: แนวคิดสินค้าคงเหลือ-ต้นทุนสินค้าที่ขายกับธุรกิจซื้อขายไป.....	7-17
ภาพที่ 3-5: แนวคิดงบกำไรขาดทุน กับ ธุรกิจซื้อขายไป.....	8-17
ภาพที่ 3-6: ตัวอย่างแสดงแนวคิดต้นทุนสินค้าที่ขาย-ธุรกิจซื้อขายสินค้า	9-17
ภาพที่ 3-7: การแสดงรายการต้นทุนในงบการเงิน-กิจการที่ผลิตสินค้า.....	10-17
ภาพที่ 3-8: งบต้นทุนผลิต ส่วนที่ 1—เกี่ยวกับวัตถุดิบทางตรง.....	12-17
ภาพที่ 3-9: งบต้นทุนผลิต ส่วนที่ 2—เกี่ยวกับค่าแรงทางตรง.....	13-17
ภาพที่ 3-10: งบต้นทุนผลิต ส่วนที่ 3—เกี่ยวกับค่าใช้จ่ายการผลิต.....	14-17
ภาพที่ 3-11: การเคลื่อนไหวของต้นทุนการผลิต.....	16-17

บทที่ 4

ภาพที่ 4-1: แสดงต้นทุนการผลิตตามระบบต้นทุนจริง.....	2-29
ภาพที่ 4-2: สมุดรายวันทั่วไป.....	4-29
ภาพที่ 4-3: บัญชีแยกประเภท.....	6-29
ภาพที่ 4-4: งบต้นทุนการผลิต.....	7-29
ภาพที่ 4-5: งบกำไรขาดทุน.....	8-29
ภาพที่ 4-6: แนวคิดการบันทึกต้นทุนผลิต ตาม”ระบบบัญชีต้นทุนปกติ”.....	9-29
ภาพที่ 4-7: ต้นทุนจริง เปรียบเทียบกับ ต้นทุนปกติ.....	10-29
ภาพที่ 4-8: แนวคิด การปันค่าใช้จ่ายการผลิต เข้าต้นทุนปกติ.....	10-29
ภาพที่ 4-9: บัญชีแยกประเภท.....	18-29
ภาพที่ 4-10: แสดงขั้นตอนการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตด้วยอัตราประจำแผนก.....	23-29
ภาพที่ 4-11: การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม.....	25-29
ภาพที่ 4-12: แสดงต้นทุนการผลิตตามระบบต้นทุนมาตรฐาน.....	27-29
ภาพที่ 4-13: ระบบต้นทุน 3 ระบบ.....	28-29

บทที่ 5

ภาพที่ 5-1: บัตรต้นทุนมาตรฐานต่อหน่วย.....	8-21
ภาพที่ 5-2: ต้นทุนมาตรฐานกับความแตกต่าง.....	10-21
ภาพที่ 5-3: แสดงรูปแบบทั่วไปที่ใช้ในการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนการผลิตผันแปร.....	11-21
ภาพที่ 5-4: การเปรียบเทียบราคาจริง และ ราคามาตรฐาน.....	11-21
ภาพที่ 5-5: การเปรียบเทียบราคาจริง และ ราคามาตรฐาน.....	12-21
ภาพที่ 5-6: ผลการวิเคราะห์ ผลต่างต้นทุนจริง และ ต้นทุนมาตรฐาน.....	12-21
ภาพที่ 5-7: ผลการวิเคราะห์ ผลต่างต้นทุนจริง และ ต้นทุนมาตรฐาน (ใช้การคำนวณ).....	14-21
ภาพที่ 5-8: การวิเคราะห์ ผลต่าง การเบิกใช้จริงกับ ต้นทุนมาตรฐาน.....	15-21
ภาพที่ 5-9: การวิเคราะห์ผลต่างแรงงานทางตรง.....	16-21
ภาพที่ 5-10: การวิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร.....	18-21
ภาพที่ 5-11: การวิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตแบบ 3 ผลต่าง.....	19-21

บทที่ 6	
ภาพที่ 6-1: แผนผังแสดงความสัมพันธ์เชื่อมโยงของงบประมาณประเภทต่างๆ.....	6-22
บทที่ 7	
ภาพที่ 7-1: จากแผนการขาย ย้อนกลับสู่ แผนการผลิตสินค้า.....	5-26
ภาพที่ 7-2: ความแตกต่างการบันทึกบัญชีระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง และ ระบบสินค้าคงเหลือแบบงวดเวลา.....	17-26
บทที่ 8	
ภาพที่ 8-1: สมการแสดงรูปแบบความสัมพันธ์ของต้นทุน ปริมาณ กำไร.....	2-14
ภาพที่ 8-2: กำไรส่วนเกินต่อหน่วย	3-14
ภาพที่ 8-3: กำไรส่วนเกินรวม.....	4-14
ภาพที่ 8-4: ตารางการวิเคราะห์.....	4-14
ภาพที่ 8-5: อัตรากำไรส่วนเกินรวม.....	5-14
ภาพที่ 8-6 : การเปรียบเทียบงบกำไรขาดทุนแสดงส่วนเกินและงบกำไรขาดทุนขั้นต้น.....	6-14
ภาพที่ 8-7: การจัดการเชิงปริมาณกับการวิเคราะห์จุดคุ้มทุน.....	10-14
ภาพที่ 8-8: การจัดการสินค้าคงคลังสำหรับธุรกิจบริการอาหารแช่แข็งนำเข้า-1.....	12-14
ภาพที่ 8-9: การจัดการสินค้าคงคลังสำหรับธุรกิจบริการอาหารแช่แข็งต้นทุนต่ำสุด.....	13-14

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. งบการเงินประเภทต่าง ๆ
- 1.6. บทสรุป

วัตถุประสงค์ของบทเรียน:

1. เพื่อเข้าใจความหมายของการบัญชี
2. เพื่อเข้าใจความหมายของบัญชี และหลักการบัญชี
3. เพื่อเข้าใจความหมายที่แตกต่างของบัญชีการเงินและบัญชีบริหาร
4. เพื่อทราบถึงผู้ใช้ข้อมูลบัญชีเพื่อการตัดสินใจ
5. เพื่อทราบงบการเงินประเภทต่างๆ

1.1. บทนำ

จากการแข่งขันที่รุนแรง ทำให้การดำเนินธุรกิจในปัจจุบัน พยายามพองค์กรให้อยู่รอดยั่งยืนไม่หยุดชะงัก หรือ ต้องออกจากระบบ (Disruption) ทุกธุรกิจจึงจำเป็นต้องปรับตัว มีระบบการจัดการ และบริหารที่ดี เพื่อให้ได้กำไรตามที่ตั้งเป้าหมายไว้ ดังนั้นองค์การสามารถดำเนินการได้ 2 แนวทางคือ (1) การเพิ่มรายได้ และ (2) การหาแนวทางในการลดต้นทุน ให้ได้สินค้าที่มีต้นทุนต่ำ (จากการบริหารที่มีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และ ผลผลิต) รวมทั้งการผลิตสินค้าที่มีคุณภาพ (ทั้งจากการทำงานที่มีระบบที่ดี มีความร่วมมือร่วมใจของทุกฝ่ายในการมุ่งมั่นรักษาคุณภาพทั้งองค์กร หรือ TQM) ผู้ซื้อเกิดความพึงพอใจกลับมาซื้อซ้ำ (พอใจต่อการจัดการทั้งด้านการผลิต ที่ทำให้สินค้ามีคุณภาพและราคาสินค้า) การตลาด (4Ps) การบริการ (บุคลากรมีคุณภาพ) อย่างไร ก็ตามการจัดการที่กล่าวถึงจะไม่เกิดขึ้นเลย หากไม่มีข้อมูลที่เหมาะสมสนับสนุนผู้บริหาร ใช้เป็นแนวทางในการตัดสินใจที่ถูกต้อง ลดความเสี่ยงที่อาจสร้างความเสียหายต่อองค์การ ซึ่งอาจทำให้องค์การไม่สามารถดำรง อยู่ได้ และถูก Disruption ได้ในที่สุด

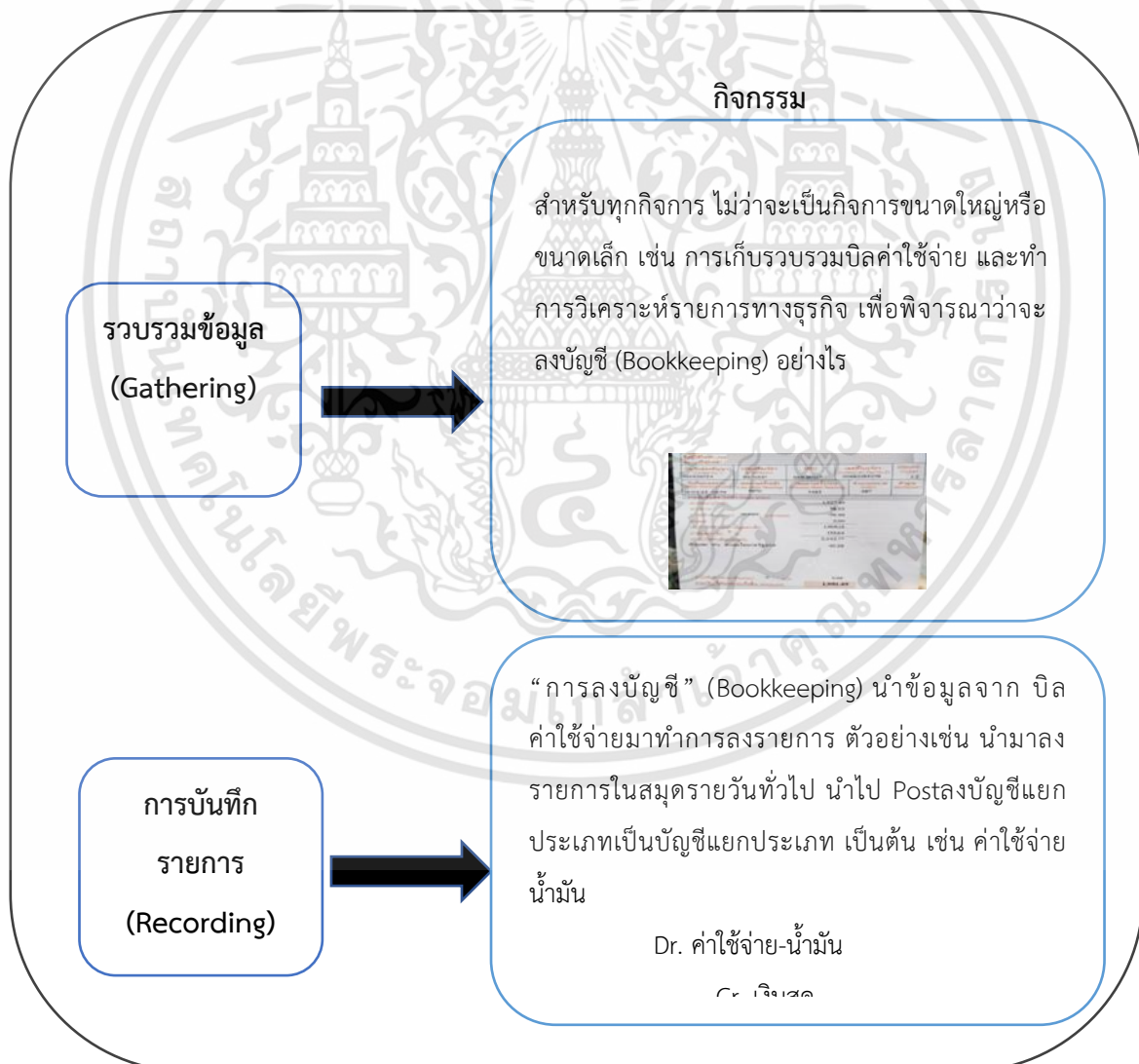
บทบาทของการบัญชีบริหารมีความสำคัญมาก เพราะในการพัฒนาการจัดการ-บริหาร ของทุกเอกสารนี้เป็นเอกสารที่ส่งมอบไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่นิยามให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

องค์การ ข้อมูลที่เหมาะสม ถูกต้อง ทันเวลา และสามารถนำมาวิเคราะห์ เพื่อการตีความ เสมือนเป็นศิลปะของการจัดบันทึกข้อมูล และจำแนกประเภทรายการตามสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการเงิน และสิ่งเทียบเท่าเงินสดในรูปแบบของหน่วยเงินตรา รวมถึงการสรุปผล การประมวลผล และตีความหมายของเหตุการณ์นั้น เพื่อเป็นเครื่องมือสนับสนุนผู้บริหารประเมินความสำเร็จของการตัดสินใจได้ทุกองค์การทั้งขนาดใหญ่หรือเล็ก

1.2. ความหมาย “การบัญชี” และ หลักการของ “การบัญชีบริหาร”

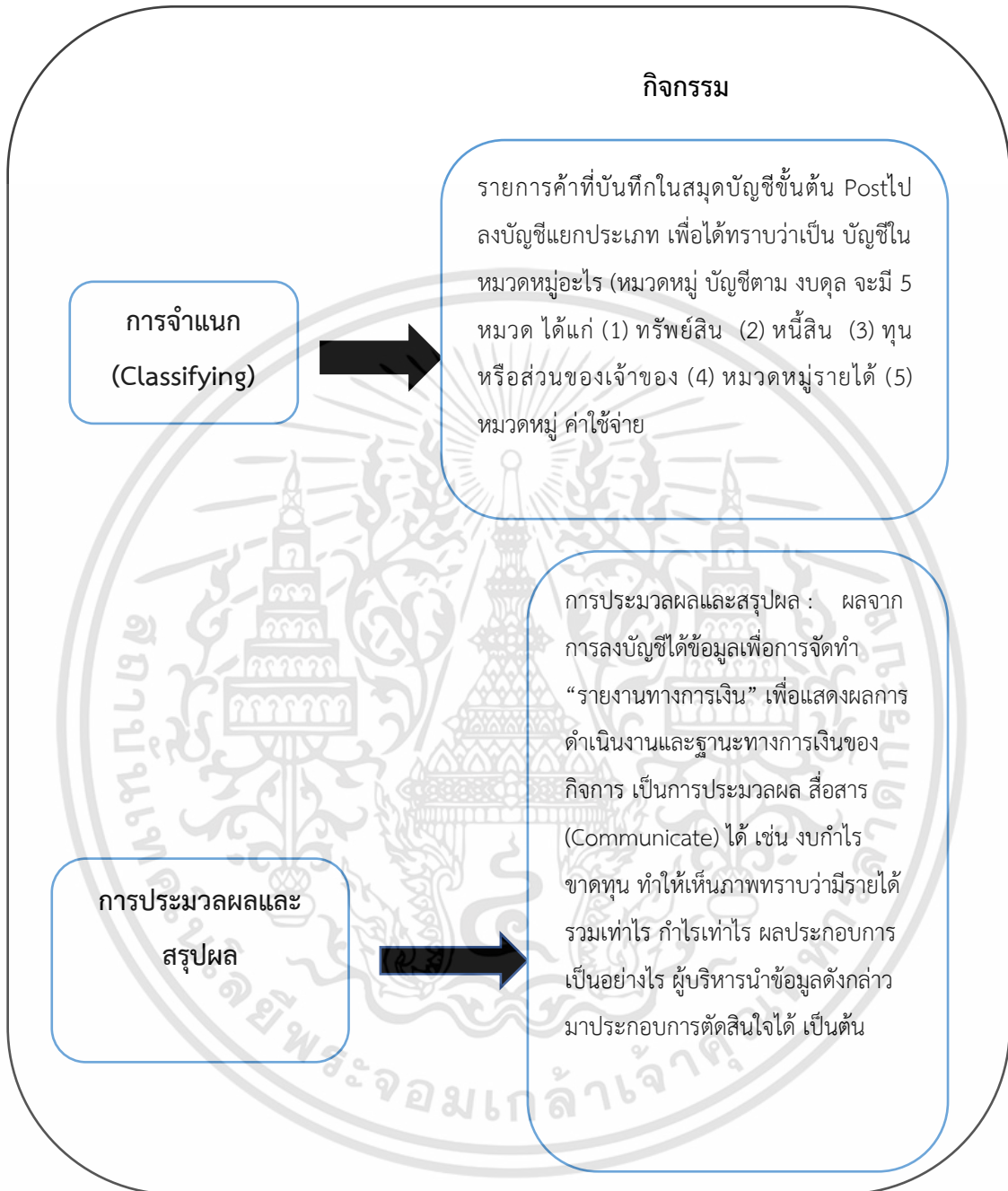
1.2.1 ความหมาย “การบัญชี” กับ กิจกรรมเพื่อการดำเนินการจัดทำบัญชี

“การบัญชี” (Accounting) คือ “ระบบสารสนเทศ” ซึ่งทำหน้าที่ “วัดมูลค่า” (Measure) กิจกรรมทางธุรกิจเพื่อ “ประมวลผล” (Process) ข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมทางธุรกิจที่เกิดขึ้นในองค์กร หรือ หน่วยงาน นั้นๆ โดยมีกิจกรรม “การลงบัญชี” (Bookkeeping) หรือการบันทึกรายการรับ-จ่ายเงิน จัดทำเป็นรายงานทางการเงินเพื่อ “สื่อสาร” (Communicate) ผลของ “ระบบสารสนเทศ” หรือ “การบัญชี” (Accounting)



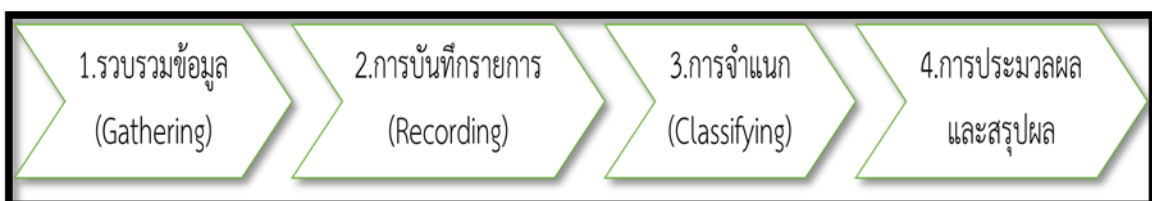
ภาพที่ 1-1 กิจกรรมเพื่อการดำเนินการจัดทำบัญชี

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้



ภาพที่ 1-1 กิจกรรมเพื่อการดำเนินการจัดทำบัญชี

ที่มา: จากการบูรณาการ



ภาพที่ 1-2 การดำเนินการจัดทำบัญชี

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

ที่มา: ประยุกต์ จาก เบญจมาศ อภิสทธิภิญโญ (2558)



ภาพที่ 1-3 ขั้นตอนการจัดทำบัญชี

ที่มา: สมชาย สุภัทรกุล และมนวิภา ผดุงสิทธิ์ (2559)

ระบบบัญชี (Accounting System) เป็นระบบสารสนเทศที่ออกแบบมาเพื่อให้ข้อมูลที่จำเป็นแก่ธุรกิจ ระบบบัญชีจะรวมถึง การสั่งการ การควบคุม และติดตามการจัดการทรัพยากรของกิจการ

ตัวอย่างเช่น ยอดขายของผลิตภัณฑ์ใหม่เป็นเท่าไร

กิจการได้ลงทุนไปกับโครงการก่อสร้างโรงงานเท่าไรแล้ว

คำว่า “การบัญชี” จึงครอบคลุมตั้งแต่การวิเคราะห์กิจกรรมทางธุรกิจต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น สำหรับกิจการ เพื่อพิจารณาว่ากิจกรรมทางธุรกิจหนึ่งๆ ควรบันทึกเข้าสู่ระบบสารสนเทศหรือไม่ อย่างไร เช่นควรมีการวิเคราะห์รายการบัญชีหรือรายการค้า คือ การวิเคราะห์ รายการที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานก่อนการบันทึกบัญชี ว่ารายการที่เกิดขึ้นนั้นมีผลกระทบต่อสมการบัญชีอย่างไร โดยรายการที่สามารถบันทึกเข้าระบบสารสนเทศต้องเป็นรายการที่สามารถวัดมูลค่าเป็นตัวเงินได้ จึงเป็นคำที่มีความหมายกว้างกว่า การลงบัญชี หรือการบันทึกรายการรับเงิน-จ่ายเงิน และ กระบวนการบันทึกข้อมูลเข้าสู่ระบบสารสนเทศ หรือ การบันทึกบัญชี เท่านั้น

การบัญชีบริหาร จะเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องถึง 2 เรื่อง ใหญ่ๆ ที่นำมาผสมผสานกัน ทำให้เกิดข้อมูลที่สามารถสื่อสารได้ และสามารถนำข้อมูลนั้นมาประกอบการตัดสินใจ เพื่อให้การจัดการและบริหารมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และ ผลิตภาพสูงสุด บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์การ

(1) การบัญชีต้นทุน ที่มีการกล่าวถึงข้อมูลต้นทุนนี้เป็นสารสนเทศที่สำคัญที่ใช้ในกระบวนการบริหารจัดการ

(2) แนวความคิดเกี่ยวกับ การวางแผน การจัดสรรทรัพยากร การกำกับการดำเนินการ รวมถึง การติดตามและประเมินผล

ดังนั้นกล่าวได้ว่า การบัญชีต้นทุนนั้นจะเป็นส่วนหนึ่งของการบัญชีบริหาร สาขาวิชาซีพบัญชี ใน พระบรมราชูปถัมภ์ (2563) ซึ่งเป็นแนวคิดที่เอาข้อมูลตัวเลขที่เก็บรวบรวมไว้ (ระบบสารสนเทศ) มาจัดการให้เป็นระบบ เพื่อให้อ่าน เข้าใจ วิเคราะห์ สื่อสาร นำมาประกอบการบริหารจัดการได้ เนื่องจากองค์การมี เอกสารเป็นเอกสารหลวงวินสสำหรับการทำงานเพื่อการศึกษาค้นคว้า เหม่อนุญาตนาไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

หลากหลายรูปแบบ และมีแนวคิดการจัดการ-บริหารแตกต่างกัน ดังนั้นจึงทำให้การบัญชีบริหารนั้นมีขอบเขตกว้างขวางมาก ยกตัวอย่างเช่น พนักงานฝ่ายขนส่ง ได้อาศัยระบบการกำหนดเส้นทางเพื่อให้เกิดความรวดเร็วและถูกต้องแม่นยำ ระบบดังกล่าวได้มีการคำนวณและจัดทำรายงานวิเคราะห์เส้นทางมาให้แก่พนักงานใช้เป็นตารางเส้นทางและเวลาการขนส่ง แสดงให้เห็นว่าพนักงานขนส่ง กำลังใช้การบัญชีบริหาร ช่วยในการวางแผนและตัดสินใจเกี่ยวกับเส้นทางและเวลาที่จะใช้ในการปฏิบัติงานขนส่งสินค้าดังกล่าว สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2563) เนื่องจากพนักงานขนส่งได้ใช้ข้อมูลในการคำนวณเส้นทางที่จะทำให้ประหยัดที่สุด (ใช้เวลาและต้นทุนที่ประหยัดที่สุด)

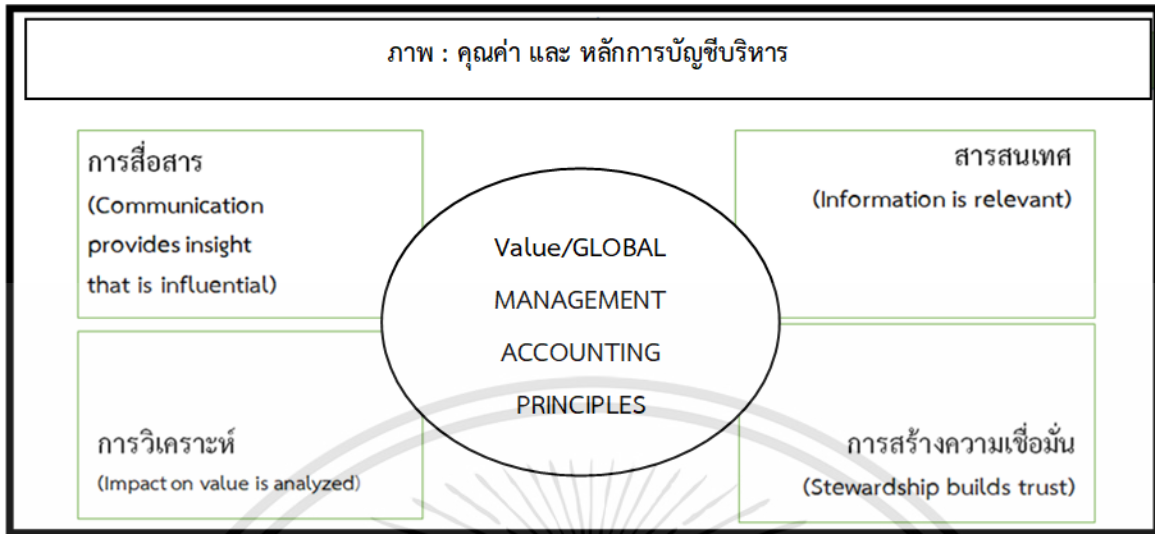
1.2.2 หลักการของ “การบัญชีบริหาร”

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) ซึ่งจะก่อให้เกิดคุณค่าแก่องค์กร 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 1-4

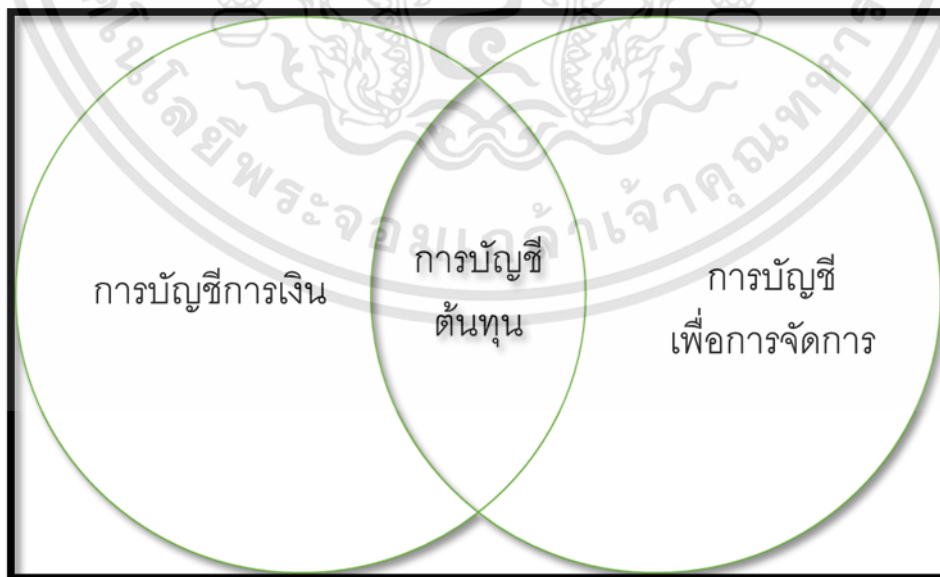
เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้



ภาพที่ 1-4 คุณค่า และ หลักการบัญชีบริหาร

ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2563)

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



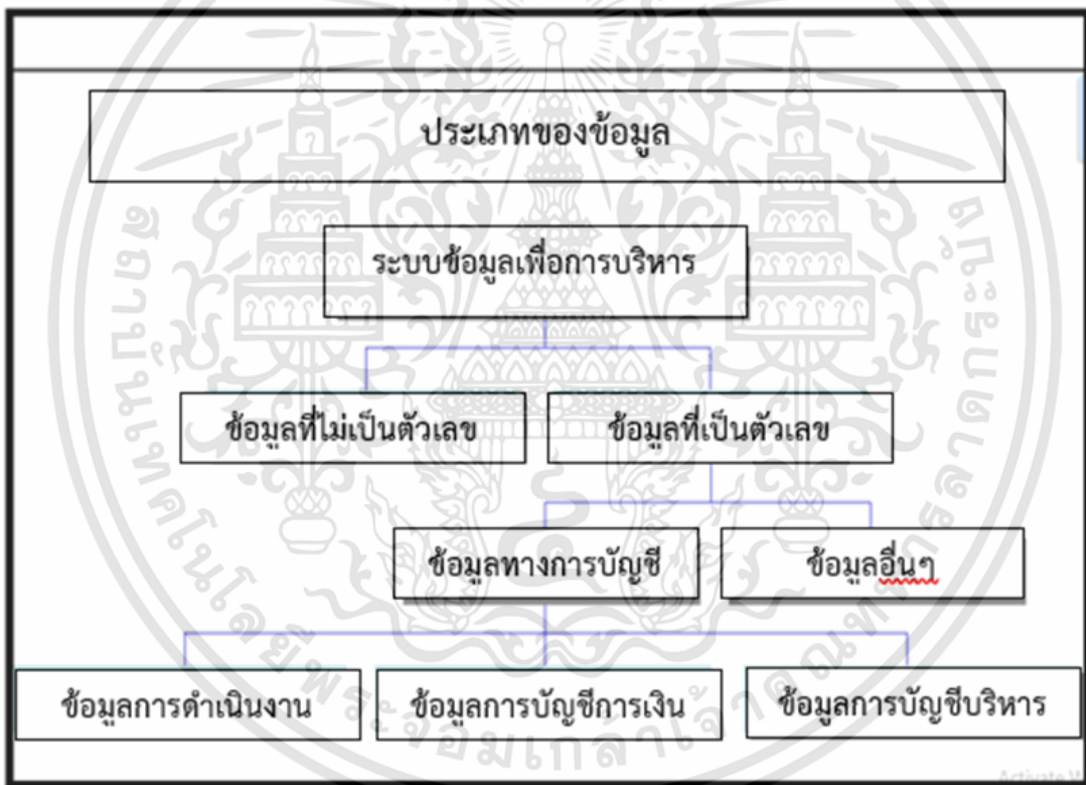
ภาพที่ 1-5 หลักการของการบัญชีบริหาร

ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2563) และ ศรีสุตา อาชวานันทกุล (2563)

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

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 งบดุล งบกำไรขาดทุน งบกระแสเงินสด งบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน
- (3) ข้อมูลทางการบัญชีบริหาร เช่น การเปรียบเทียบต้นทุนจริงที่เกิดขึ้นกับงบประมาณที่ได้วางแผนไว้ เป็นต้น



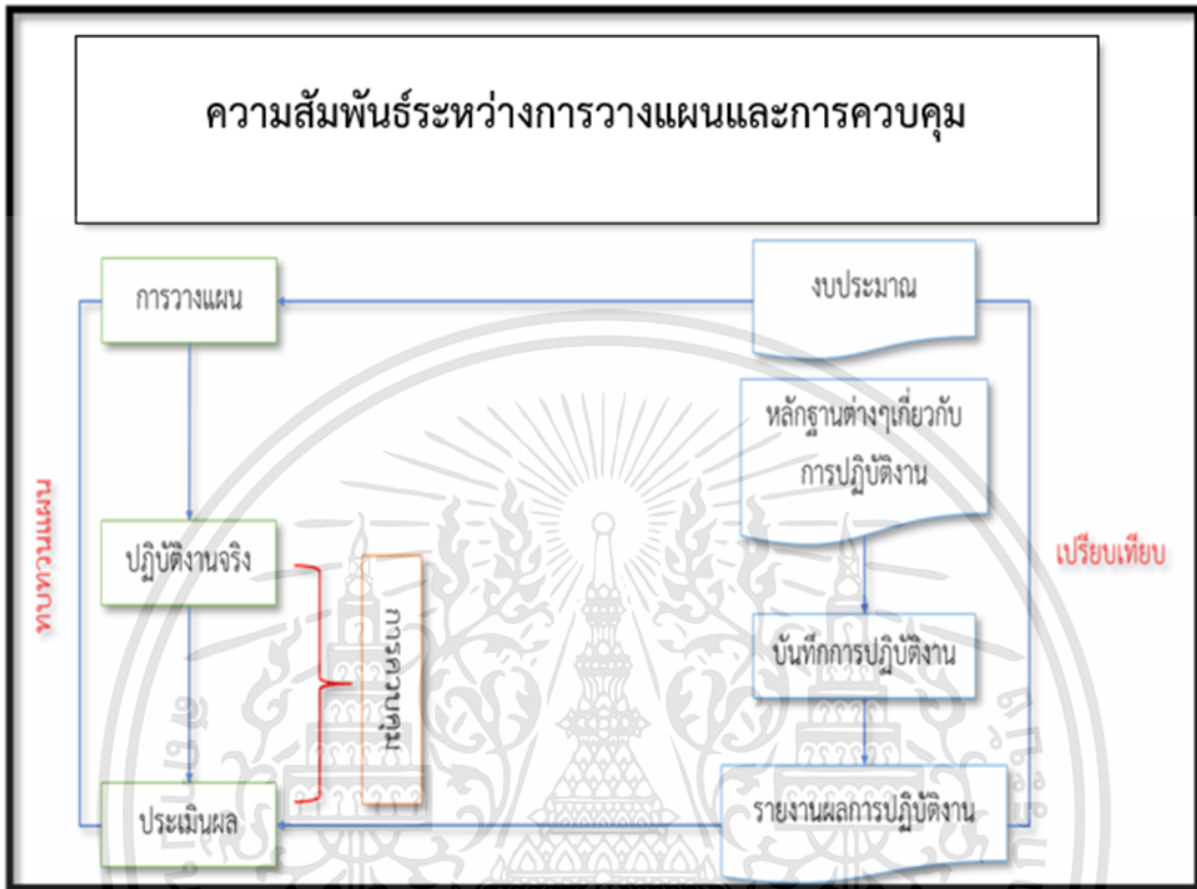
ภาพที่ 1-6 ประเภทของข้อมูล

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

1.2.3 บทบาท ของการบัญชีในการบริหาร-จัดการ

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

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้



ภาพที่ 1-7 ความสัมพันธ์ระหว่างการวางแผนและการควบคุม

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

ดังนั้นจึงกล่าวได้ว่า พนักงานในองค์กรหรือแม้แต่บุคคลทั่วไปมีการใช้การบัญชีบริหาร แต่ยังไม่ทราบว่ามีสิ่งที่เราปฏิบัติอยู่นั้นคือการบัญชีบริหาร การบัญชีบริหาร จึงมีความสำคัญต่อการบริหารงานในยุคปัจจุบันมาก เพราะจะทำให้มีข้อมูลประกอบการตัดสินใจชัดเจนมากขึ้น

1.3. ความแตกต่าง บัญชีการเงินและบัญชีบริหาร (โดยย่อ)

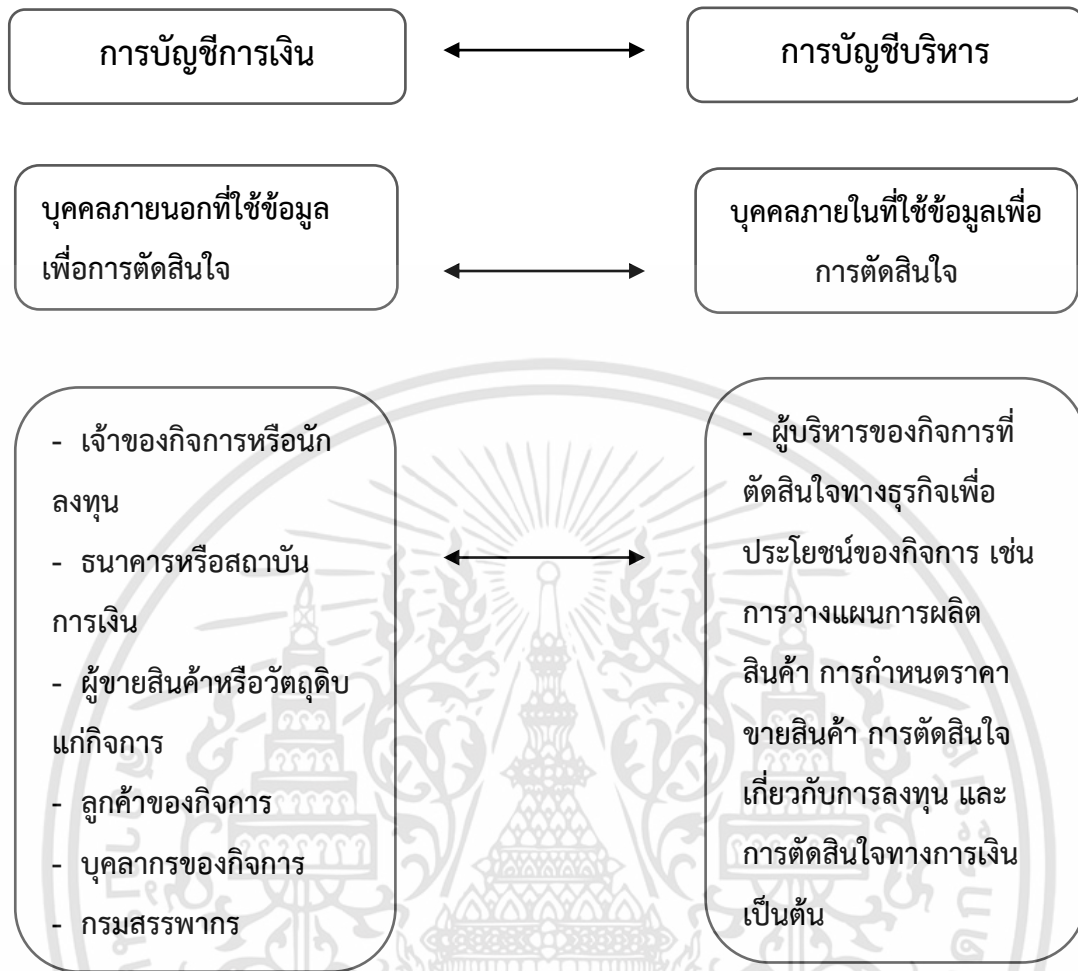
■ การบัญชีการเงินและการบัญชีบริหาร

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

การบัญชีการเงิน คือ การบัญชีที่เกี่ยวกับการจัดเก็บรวบรวม จำแนก และรายงานข้อมูลทางการเงินของกิจการที่เกิดขึ้นในอดีตให้กับบุคคลภายนอกที่ต้องการข้อมูลทางการเงิน

การบัญชีบริหาร จะมีหลักการเกี่ยวกับการให้ข้อมูลทางการเงินแก่ผู้บริหารภายในกิจการใช้ในการวางแผน ควบคุม และการตัดสินใจในการดำเนินกิจการต่าง ๆ ของกิจการ

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้



ภาพที่ 1-8 การเปรียบเทียบ การบัญชีการเงินและการบัญชีบริหาร

ที่มา: (สมชาย สุภัทรกุล และ มนวิภา ผดุงสิทธิ์, 2559)

1.4. ผู้ใช้ข้อมูลบัญชีและการเงินเพื่อการตัดสินใจ

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

ระบบบัญชีจะออกสารสนเทศ (Information) มีผู้ที่ต้องการใช้ข้อมูลบัญชีและการเงินเพื่อการตัดสินใจ หลายกลุ่ม อาทิเช่น

- คนกลุ่มแรก ได้แก่ เจ้าของกิจการหรือนักลงทุน โดยคนกลุ่มนี้ต้องการข้อมูลบัญชีและการเงินเพื่อใช้ในการประเมินความสำเร็จของธุรกิจของตนเอง และการตัดสินใจในอนาคตต่อไป เช่น จะลงทุนในกิจการต่อไปหรือไม่ อย่างไร เป็นต้น

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

- 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 และผู้ใช้ออกกิจการ
- 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)

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

สรุป ประโยชน์ของการบัญชีสามารถแบ่งตามกลุ่มผู้ใช้ได้ 2 กลุ่ม

1. ผู้ใช้ซึ่งเป็นบุคคลภายในกิจการ ได้แก่ เจ้าของ ฝ่ายบริหาร และพนักงาน เป็นต้น

ประโยชน์ต่อผู้ภายในกิจการ อาจสรุปดังตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 1-1 แสดงประโยชน์ของผู้ภายใน

ผู้ภายในกิจการ	ประโยชน์	ตัวอย่างคำถาม
1. ฝ่ายบริหารหรือเจ้าของที่เป็นผู้บริหารด้วย	<ul style="list-style-type: none"> - เพื่อกำหนดทิศทางและกลยุทธ์ทางธุรกิจ - เพื่อใช้ในการตัดสินใจวางแผน สั่งการและควบคุมเพื่อให้องค์กรบริหารงานอย่างมีประสิทธิภาพ 	<ul style="list-style-type: none"> - ผลผลิตที่ดีทำกำไรมากที่สุด - มีสายการผลิตที่ควรยกเลิกบ้างไหม - ผลการดำเนินงานและฐานะการเงินเป็นอย่างไร
2. ฝ่ายการเงิน	<ul style="list-style-type: none"> - เพื่อบริหารจัดการเงินให้เพียงพอและลงทุนเพื่อให้เกิดประโยชน์แก่ธุรกิจ 	<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)

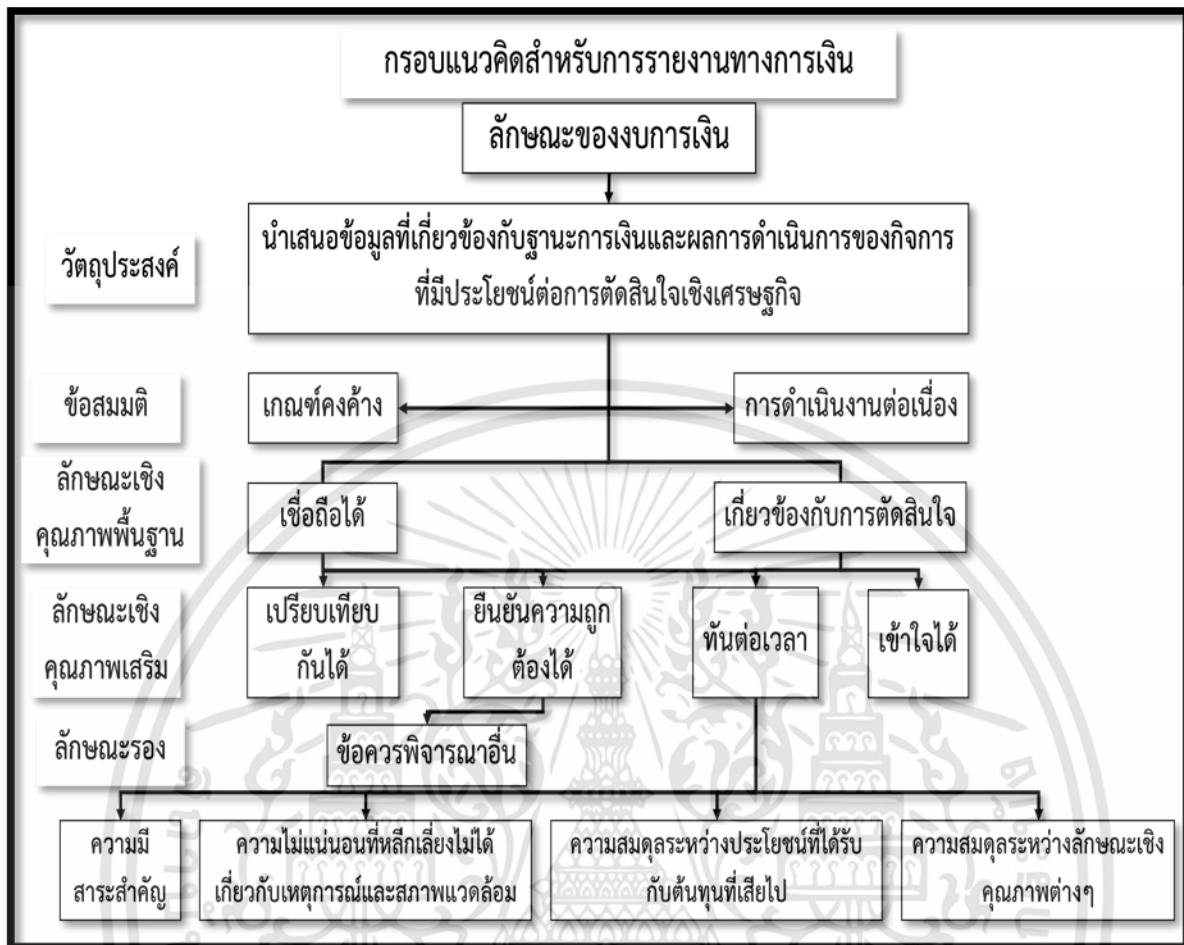
2. ผู้ใช้ซึ่งเป็นบุคคลภายนอกกิจการ ได้แก่ เจ้าหนี้ ผู้ลงทุน ลูกค้า หน่วยงานของรัฐ และ
 สาธารณชนอื่น ๆ

ตาราง 1-2 แสดงประโยชน์ของผู้ใช้ภายนอก

ผู้ใช้ภายนอกกิจการ	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) - 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	- กิจการนี้มีการจัดทำงบการเงินถูกต้องตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดหรือไม่

ที่มา: สมชาย สุภัทรกุล และมนวิภา ผดุงสิทธิ์ (2559)

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
 ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้



ภาพที่ 1-9 กรอบแนวคิดสำหรับรายงานทางการเงิน

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

1.5 งบการเงินประเภทต่าง ๆ

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

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

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

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 มีลักษณะสำคัญ คือ 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 คือรายการในงบแสดงฐานะการเงินจะจัดประเภทรายการได้ดังนี้

สินทรัพย์ (Assets)

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

● เงินสดและเงินฝากธนาคารของกิจการ เงินสดและเงินฝากธนาคารของกิจการเป็นประโยชน์ เชิงเศรษฐกิจที่ชัดเจนมีความคล่องตัวมากที่สุด

● ลูกหนี้การค้า เป็นสิทธิตามกฎหมายที่กิจการสามารถเรียกร้องให้ลูกค้า ที่เกิดจากการขายสินค้า เป็นเงินเชื่อชำระสินค้าที่ค้างชำระ กิจการจะได้รับชำระเงินจากลูกค้าในอนาคต กล่าวคือ เมื่อลูกหนี้การค้าชำระเงินที่ค้างชำระ กิจการจะเปลี่ยนจากลูกหนี้การค้าเป็นเงินสด ลูกหนี้การค้าจึงเป็นรายการที่จะก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับในอนาคต ดังนั้น ลูกหนี้การค้าจึงถือเป็น สินทรัพย์

● สินค้าคงเหลือ กิจการขายสินค้าให้แก่ลูกค้า และรับชำระเงิน ค่าสินค้าคงเหลือของกิจการจึงเป็นรายการที่จะก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับในอนาคต คือเมื่อกิจการขายสินค้าเป็นเงินสด กิจการเปลี่ยนจากสินค้าคงเหลือเป็นเงินสด หรือเมื่อกิจการขายสินค้าเป็นเงินเชื่อกิจการเปลี่ยนจากสินค้าคงเหลือเป็นลูกหนี้การค้า และในที่สุดกิจการจะเปลี่ยนจากลูกหนี้การค้าเป็นเงินสด ดังนั้น สินค้าคงเหลือจึงถือเป็นสินทรัพย์

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

● 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) ที่จะแก้ไขข้อบกพร่องของสินค้าที่ขายในช่วงระยะเวลารับประกัน ดังนั้น จำนวนเงินที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อการแก้ไขข้อบกพร่องของสินค้าที่ขายจึงถือเป็นหนี้สินของกิจการ เช่นกัน

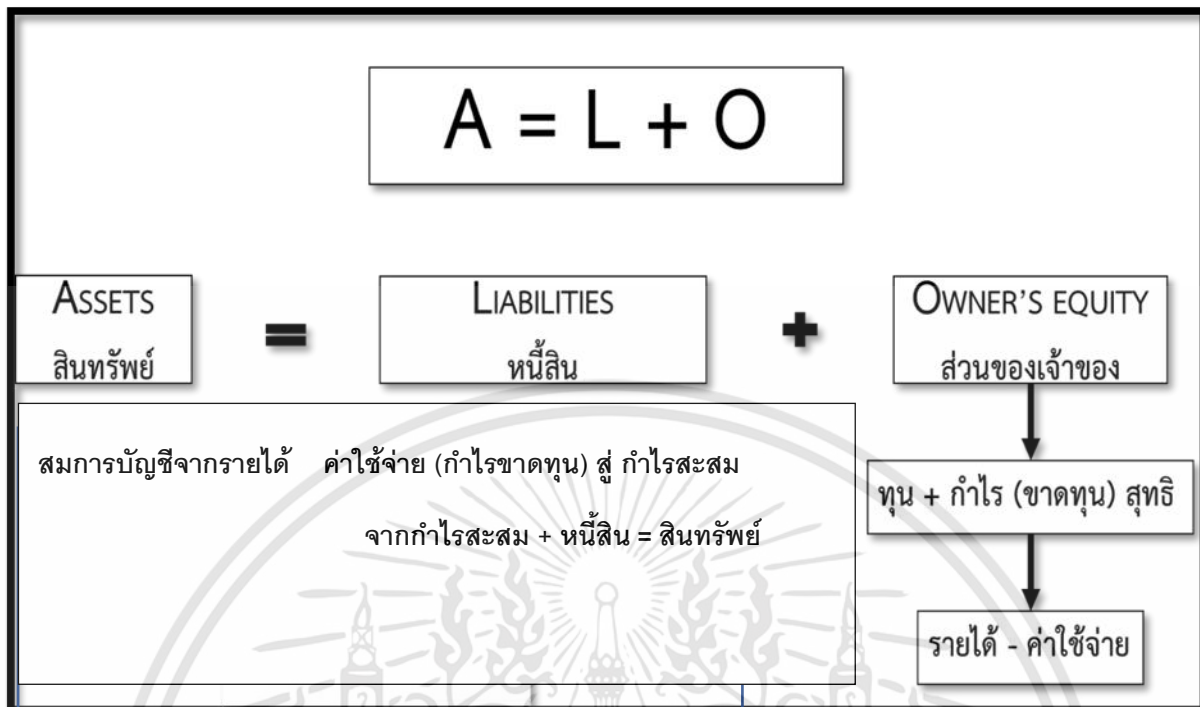
หนี้สิน (liabilities) ควรรับรู้ในงบแสดงฐานะทางการเงินเมื่อ มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของทรัพยากรจะจ่ายออกจากกิจการเพื่อชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ด้วยมูลค่าของภาระผูกพันที่ต้องชำระนั้นสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ แบ่งเป็น หนี้สินหมุนเวียน (Current liabilities) และ หนี้สินระยะยาว 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 หุ้นกู้ เงินกู้ยืมระยะยาว เจ้าหนี้จำนอง รายได้รอการตัดบัญชี เป็นต้น

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

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า

ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

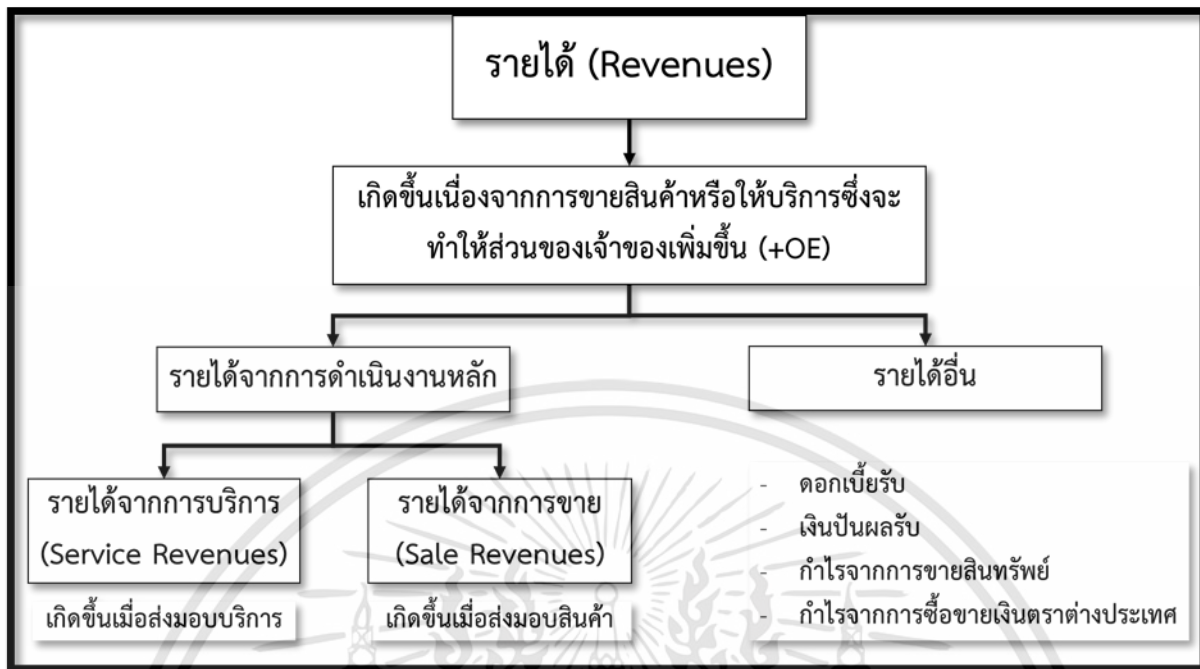


ภาพที่ 1-10 รายได้และค่าใช้จ่าย สู่ กำไรสะสมและส่วนของผู้ถือหุ้น

ที่มา: จากการบูรณาการ

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)



ภาพที่ 1-12 การเชื่อมโยงรายได้

ที่มา: จากการบูรณาการข้อมูล

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

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่ สงวนลิขสิทธิ์ สำหรับการเรียนการสอนเพื่อการศึกษาเท่านั้น เมื่ออนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

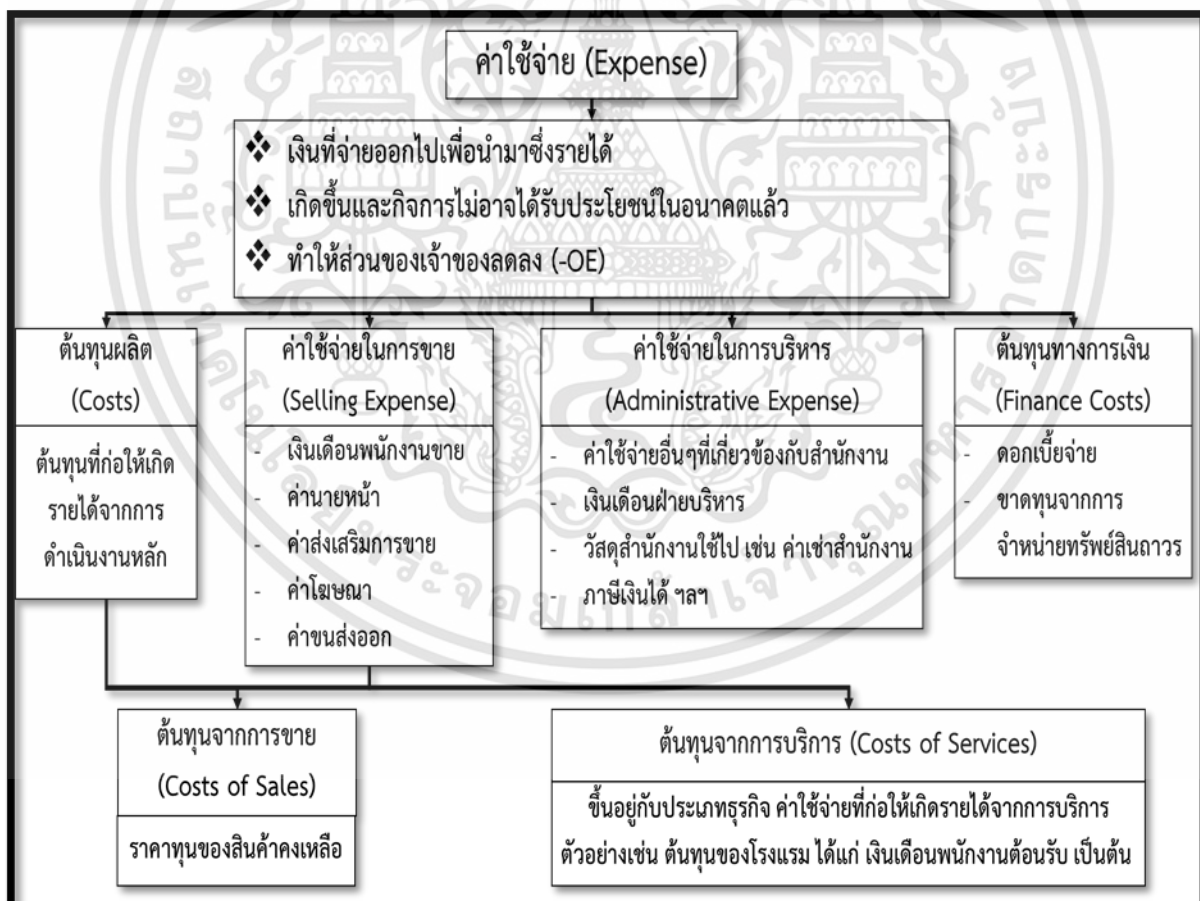
2.2) ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน (Operating Expenses) แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

- 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: จากการบูรณาการข้อมูล

ในเรื่องการรับรู้รายได้ และค่าใช้จ่ายนี้ มีรายละเอียดที่ควรต้องคำนึงถึงหลายประการ เช่น เอกสารนี้จะเป็นเอกสารที่ระบุถึงสิทธิการเป็นเจ้าของหรือการถือครองสินทรัพย์ของผู้ถือหุ้นหรือเจ้าของกิจการหรือไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

- วัน เวลา การชำระเงิน การรับชำระเงิน 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 กิจกรรมรับรู้รายได้สำหรับการขายสินค้าเป็นเงินเชื่อได้ด้วย

-- การขายสินค้าเป็นเงินเชื่อ 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 ไม่ได้เป็นเงื่อนไขที่ทำให้กิจการสามารถรับรู้เงินที่ได้รับทั้งหมดเป็นรายได้ เมื่อได้รับชำระเงิน แต่กิจการควรทยอยรับรู้รายได้ค่าเช่าเป็นรายได้ แต่ละเดือนเท่ากับ 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 ถึงแม้ว่ากิจการจะจ่ายเงินให้กับพนักงานในต้นเดือนกุมภาพันธ์ก็ตาม การจ่ายเงินจึงไม่ใช่ เงื่อนไขสำคัญในการรับรู้ค่าใช้จ่าย แต่กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่าย เมื่อค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้นแล้ว

31 มกราคม Dr. เงินเดือนพนักงาน → บ/ช-ค่าใช้จ่าย

Cr. เงินเดือนพนักงานค้างจ่าย → บ/ช-หนี้สิน

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า

ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

1 กุมภาพันธ์ Dr. เงินเดือนพนักงานค้ำจ่าย

→ 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 เรียกว่า เกณฑ์สิทธิหรือเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) ซึ่งเป็นเกณฑ์ที่เป็นที่ยอมรับกันทั่วไป และเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินของประเทศไทย โดยกิจการไม่สามารถรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายตาม เกณฑ์เงินสด (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 การเชื่อมโยงส่วนของรายได้และค่าใช้จ่ายสู่สมการบัญชี

ดังนั้น สามารถขยายสมการบัญชีให้ครอบคลุมรายได้และค่าใช้จ่าย ดังนี้

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

สินทรัพย์ = หนี้สิน + ส่วนของเจ้าของ



- + การลงทุนเพิ่มจากเจ้าของ
- การจ่ายส่วนแบ่งกำไรให้เจ้าของ

ภาพที่ 1-15 การเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ

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) ซึ่งถือเป็นส่วนเจ้าของ (Shareholders' Equity โดยย่อว่า SE) ของบริษัทเพิ่มขึ้นด้วยจำนวนเงินเท่ากัน รายการนี้เป็นตัวอย่างที่ดี ที่แสดงให้เห็นว่าบริษัทเป็นหน่วยงานแยกต่างหากจากเจ้าของ และสมการบัญชี (สินทรัพย์ = หนี้สิน + ส่วนของเจ้าของ) ต้องเป็นจริงเสมอสำหรับทุกรายการทางธุรกิจ โดยไม่มีข้อยกเว้น

สินทรัพย์	=	หนี้สิน	+	ส่วนของเจ้าของ
เงินสด (A+)				ทุนเรือนหุ้น (SE+)
400,000				400,000

ภาพที่ 1-16 สมการบัญชี

ที่มา: สมชาย สุภัทรกุล และ มนวิภา ผดุงสิทธิ์ (2559)

1.5. งบการเงินประเภทต่างๆ

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

- 1) งบแสดงฐานะการเงิน (Statement of Financial Position) งบที่แสดงฐานะทางการเงิน ณ วันสิ้นงวดบัญชีวันใดวันหนึ่งประกอบด้วยรายละเอียดของสินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของเจ้าของ (ทุน)

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้าไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

บ้าน.....				
งบแสดงฐานะทางการเงิน				
ณ วันที่.....				
สินทรัพย์			หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	
สินทรัพย์หมุนเวียน			หนี้สินหมุนเวียน	
.....			
.....			
.....			หนี้สินไม่หมุนเวียน	
			
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน			ส่วนของผู้ถือหุ้น	
.....			ทุน	
.....				
.....				

ภาพที่ 1-17 ตัวอย่างงบการเงิน

มีตัวอย่างของ งบแสดงฐานะการเงิน และ งบกำไรขาดทุน โดยแสดงรายละเอียดดังนี้

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

บริษัท พัชรี้ 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 1,797,000

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 1,797,000

ภาพที่ 1-18 ตัวอย่างงบแสดงฐานะการเงิน

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

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

ตัวอย่าง บริษัท พชร 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	
หัก ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร		
เงินเดือนพนักงาน	120,000	
ค่าสาธารณูปโภค	72,000	
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	8,500	200,500
กำไร (ขาดทุน) จากการขาย	249,500	
รายได้จากการดำเนินงานอื่น		
ดอกเบี้ยรับ	30,000	
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	279,500	

ภาพที่ 1-19 ตัวอย่างงบกำไรขาดทุน

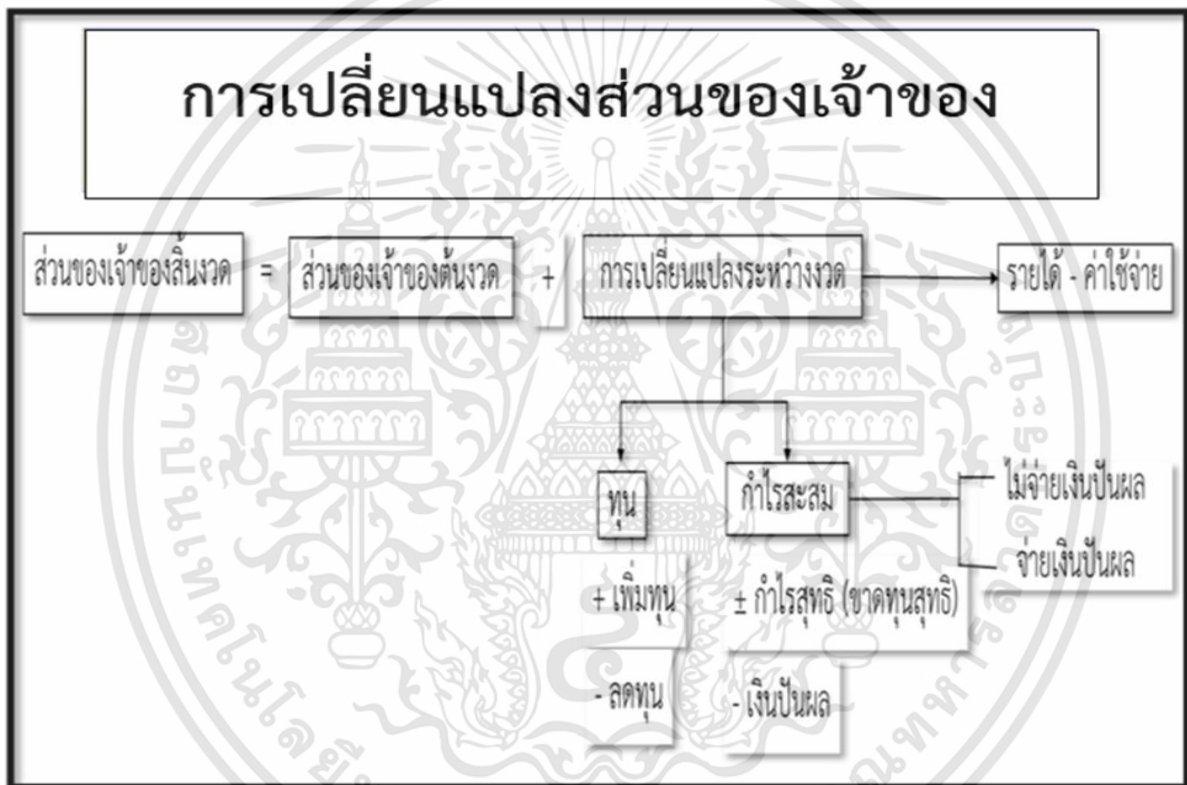
3) งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น (Statement of changes in owner's equity) ในส่วนของงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นนั้น จะแสดงให้เห็นถึงที่มาของตัวเลขในองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น จากต้นงวดบัญชีไปจนถึงสิ้นงวดบัญชี โดยแยกแสดงแต่ละรายการตามประเภทของรายการ การแสดงรายการในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้นมาตรฐานการบัญชีฉบับที่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

(1) กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับงวด ซึ่งแสดงจำนวนรวมที่จัดสรรให้แก่ส่วนของผู้ถือหุ้นเจ้าของซึ่งเป็นบริษัทใหญ่ และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมแยกออกจากกัน

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้าไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

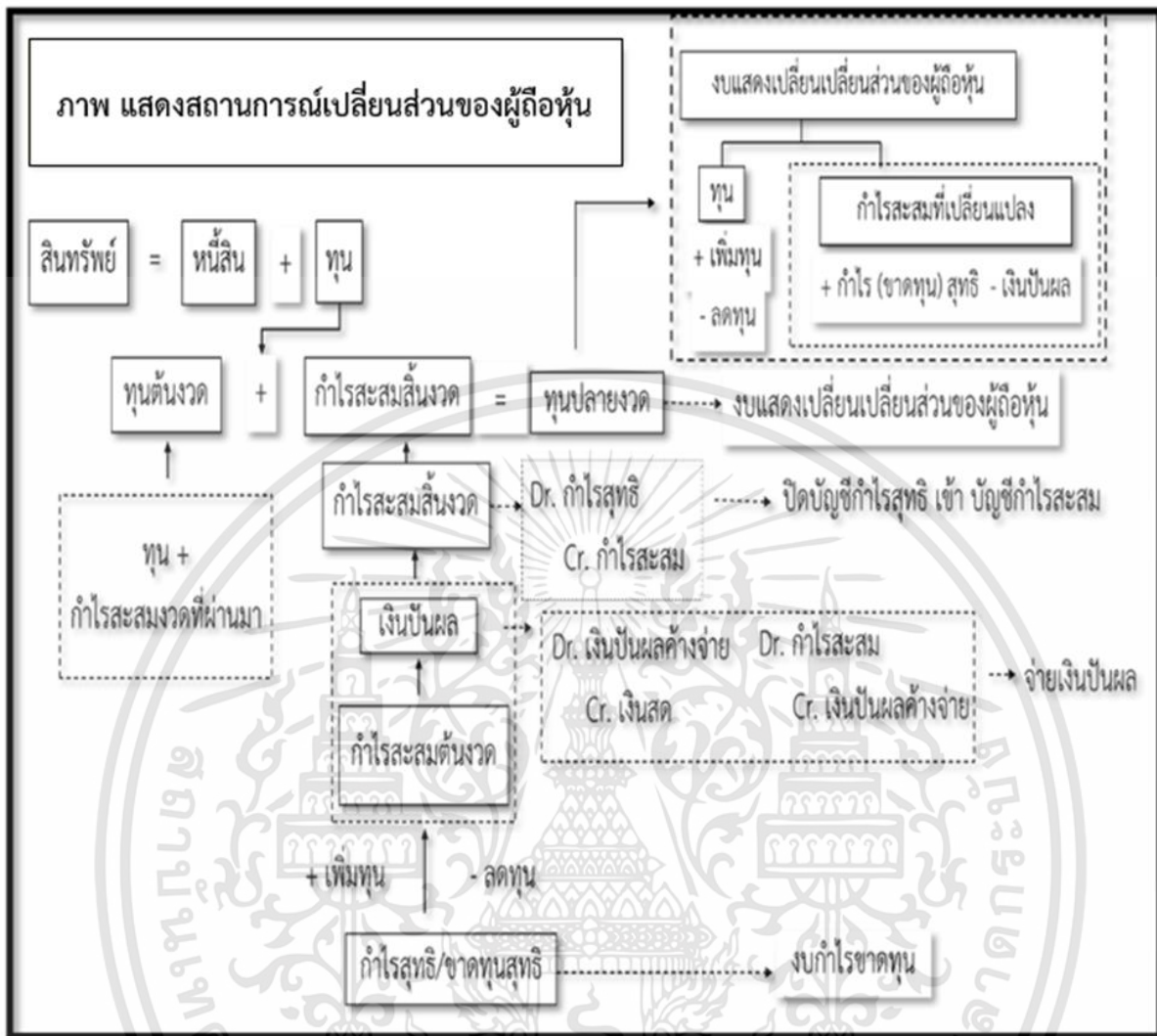
(2) สำหรับแต่ละองค์ประกอบของส่วนของผู้ถือหุ้น ผลกระทบของการนำนโยบายการบัญชีมาปรับปรุงย้อนหลังหรือแก้ไขงบการเงินย้อนหลัง

(3) สำหรับองค์ประกอบแต่ละรายการของส่วนของผู้ถือหุ้น การกระทบยอดระหว่างยอดยกมา ณ วันต้นงวดและวันสิ้นงวด ให้เปิดเผยการเปลี่ยนแปลงซึ่งเป็นผลจากกำไรหรือขาดทุน แต่ละรายการของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น รายการกับผู้เป็นเจ้าของในฐานะที่เป็นเจ้าของ ซึ่งแสดงเงินทุนที่ได้รับจากผู้เป็นเจ้าของและการจัดสรรส่วนทุนให้ผู้เป็นเจ้าของ และการเปลี่ยนแปลงในส่วนได้เสียของความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อยที่ไม่ได้ส่งผลให้สูญเสียการควบคุม



ภาพที่ 1-20 การเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น

ที่มา: จากการบูรณาการ

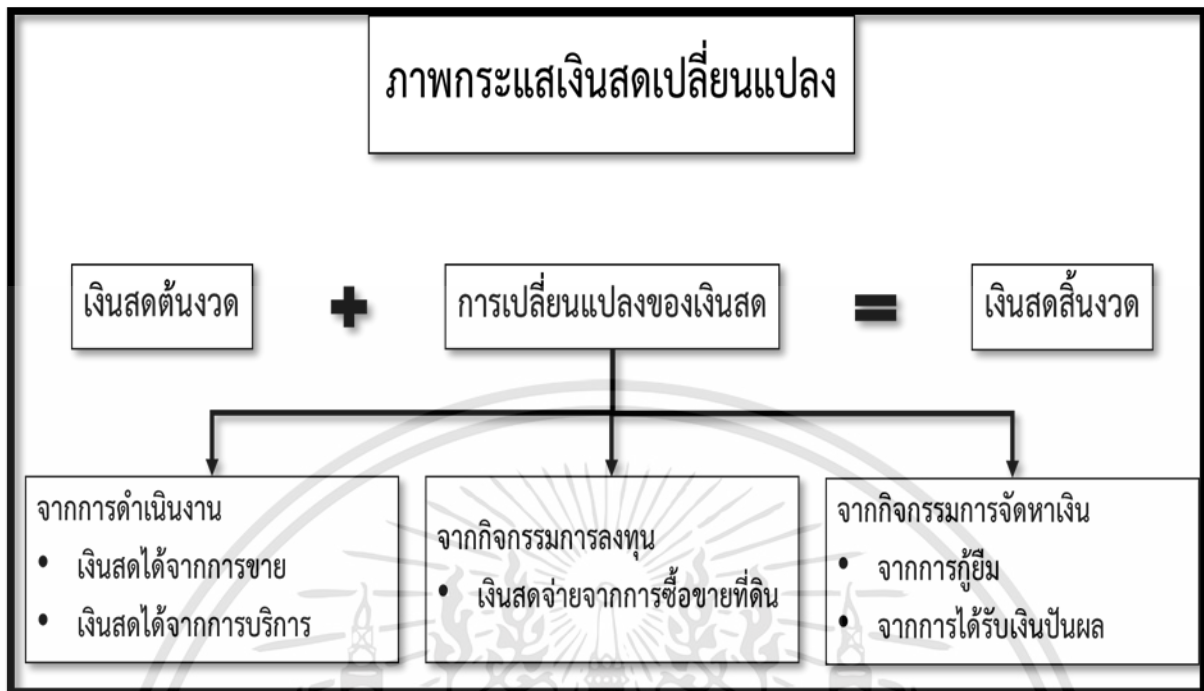


ภาพที่ 1-21 งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น

ที่มา: จากการบูรณาการ

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 กิจกรรมที่เกิดการเปลี่ยนแปลงรายการในส่วนของผู้ถือหุ้นและส่วนของการกู้ยืม

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้



ภาพที่ 1-22 งบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน



ภาพที่ 1-23 ประเภทของรายงานการเงิน

ที่มา: จากการบูรณาการ

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

1.6. บทสรุป

ในบทที่หนึ่ง เสมือนเป็นบทนำ แสดงให้เห็น แนวคิดเกี่ยวกับบัญชีบริหาร ซึ่งให้เห็นถึง ความหมายของการบัญชี และ หลักการของ “การบัญชีบริหาร” ความแตกต่างของบัญชีการเงิน และบัญชีบริหาร รวมทั้ง การนำข้อมูลบัญชีและการเงินเพื่อการตัดสินใจ รวมทั้งงบการเงินประเภทต่างๆ เพื่อนำไปใช้ประโยชน์

บทบาทของการบัญชีบริหารมีความสำคัญมาก เพราะข้อมูลที่เหมาะสม ถูกต้อง ทันเวลา และสามารถนำมาวิเคราะห์เพื่อการตีความ และวางแผนนำข้อมูลนั้นไปใช้ประโยชน์เพื่อการปรับปรุงการทำงานอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และ ผลผลิต เพื่อเป็นเครื่องมือสนับสนุนผู้บริหารประเมินความสำเร็จของการตัดสินใจได้ทุกองค์การทั้งขนาดใหญ่หรือเล็ก



บรรณานุกรม บทที่ 1

- เบญจมาศ อภิสิทธิ์ภิญโญ, 2558, การบัญชีต้นทุน 2, บริษัท ส.เอเชียเพรส (1898) จำกัด ศรีสุตา อาชวานันทกุล. (2563). การบัญชีต้นทุน. เลขที่ ISBN 978-616-394-172-5. พิมพ์ครั้งที่ 6. พิมพ์ที่ บริษัทจามจรี โปรดิวส์ จำกัด 26 ถ. พระรามสอง ซอย 83 แขวงสามตำ เขตบางขุนเทียน กรุงเทพฯ 10150. จัดจำหน่ายโดย ศูนย์หนังสือมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ถนนพระจันทร์ เขตพระนคร กรุงเทพฯ 10200
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2563), “หลักการของบัญชีบริหาร (Management Accounting Principles), ค้นหา เมื่อ มกราคม 2564 จาก <https://www.tfac.or.th/Article/Detail/126276>
- สุปราณี ศุกระเศรณี, ศุภาพิน สุริยะ, อำนาจ รัตนสุวรรณ, และ อรรถพล ตริตนนท์, (2012), “การบัญชีบริหาร”, ค้นหาจาก <https://accthai.wordpress.com/2012/12/07/powerpoint-presentation-ma/>, สมชาย สุภัทรกุล และมนวิภา ผดุงสิทธิ์, 2559, การบัญชีสำหรับผู้บริหารและผู้ประกอบการ, สำนักพิมพ์ฟิสิกส์เซ็นเตอร์ <https://www.mindphp.com>, (2020), “Statement of changes in owner’s equity”, ค้นหาเมื่อ มกราคม 2564 <https://www.mrlikestock.com>, 2018), “Cash Flow statement”, ค้นหาเมื่อ มกราคม 2564 <https://busit.rmutto.ac.th/UserData/MainPortal/News/News/Data/20200731.0001/1> (2563). “การบัญชีเบื้องต้น”. ค้นหาเมื่อ มีนาคม 2563

บทที่ 2

แนวความคิดเกี่ยวกับต้นทุนการผลิต

- 2.1. บทนำ
- 2.2. การจำแนกต้นทุนการผลิตในลักษณะต่างๆ
 - 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. บทสรุป

วัตถุประสงค์ของบทเรียน:

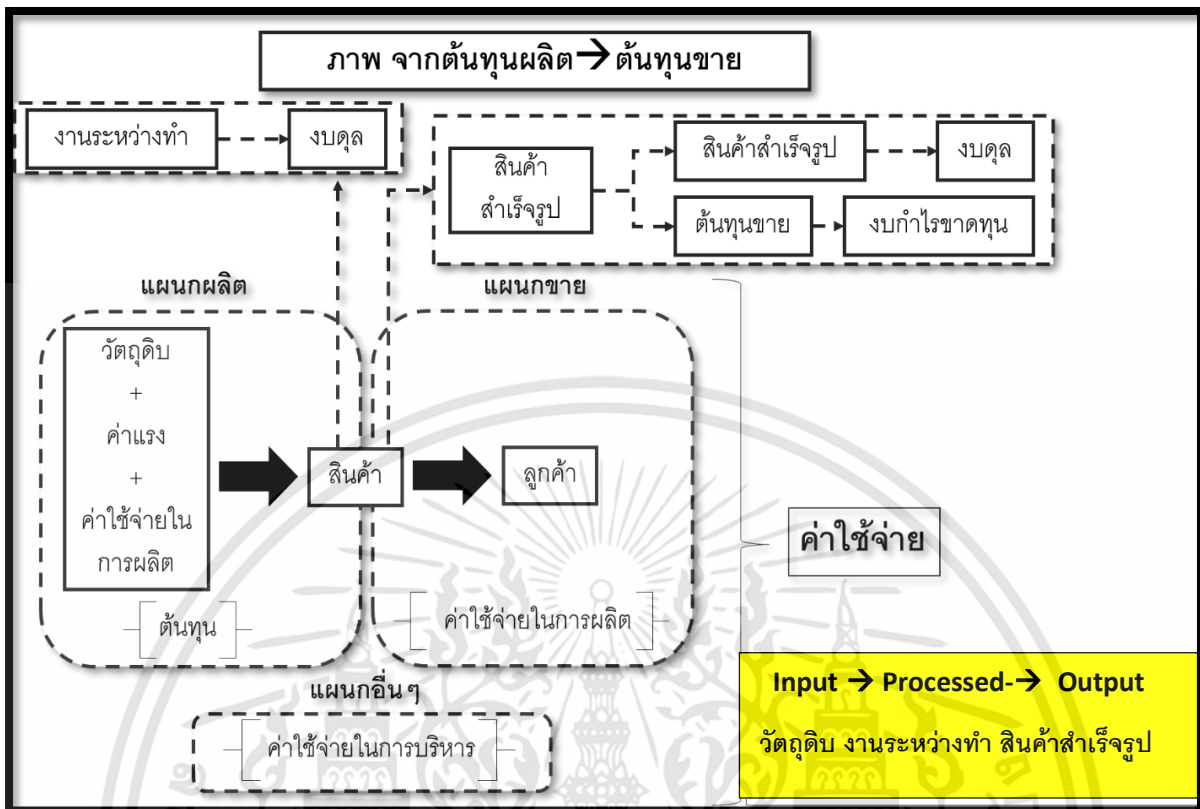
1. เพื่อให้เข้าใจแนวคิดและความหมายเกี่ยวกับต้นทุน
2. เพื่อศึกษาประเภทของต้นทุนการผลิต

2.1. บทนำ

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

ต้นทุนการผลิต (Cost of Production) โดยในโรงงานการผลิตจะมีการบันทึกรายการที่เกิดขึ้นเป็นต้นทุนการผลิต แล้วโอนต้นทุนการผลิต เป็นสินค้าสำเร็จรูป → จากสินค้าสำเร็จรูป เป็นต้นทุนขาย Cost of Goods Sold เมื่อกิจการได้ขายสินค้าไปให้ลูกค้าแล้ว (ตามภาพ)

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้



ภาพที่ 2-1 จากต้นทุนการผลิต สู่ ต้นทุนขาย

ที่มา: จากการบูรณาการ

จากข้อมูลข้างต้น จึงเป็นภาพฉายที่แสดงให้เห็นว่า ต้นทุน (ต้นทุนการผลิต) คือ ค่าใช้จ่ายที่ได้ให้ประโยชน์ และกิจการได้ใช้ประโยชน์ทั้งหมดไปแล้ว อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์ (2563) แสดงการเชื่อมต่อจาก “ต้นทุนการผลิต” มาเป็น สินค้าสำเร็จรูป → โดยสินค้าสำเร็จรูป ยังแบ่งเป็นสองส่วน

(1) สินค้าสำเร็จรูปพร้อมที่จะขาย ในตอนจะขายจะโอนสินค้าสำเร็จรูปนี้เป็นต้นทุนขาย และ ต้นทุนขายนี้ จะแสดงในงบกำไรขาดทุน โดยรายการในงบกำไรขาดทุน จะแสดงรายได้จากการขาย หัก ต้นทุนขาย → ต้นทุนขาย จึงเป็นค่าใช้จ่ายที่ใช้หักจากรายได้จากการขาย ในงบกำไรขาดทุน เป็นต้น

(2) ส่วนสินค้าสำเร็จรูปที่ยังไม่ได้ขาย จะเป็นสินค้าสำเร็จรูป ที่ปรากฏเป็น รายการสินทรัพย์ อยู่ในงบดุล ซึ่งในอนาคตเมื่อจะขายสินค้าสำเร็จรูปนี้จะโอนมาเป็นต้นทุนขายต่อไปเช่นกัน

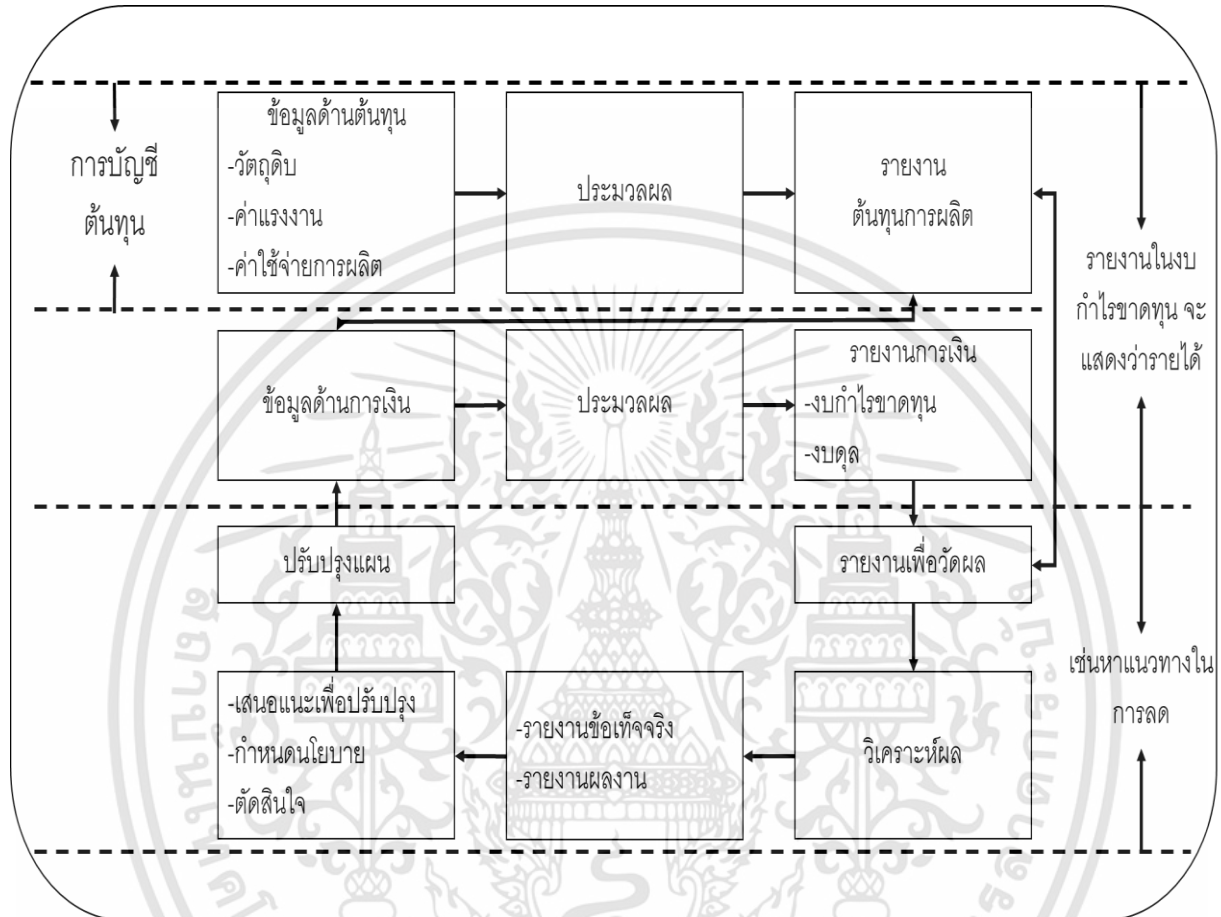
ต้นทุน ต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วบางอย่างถือเป็นสินทรัพย์ได้ เช่น วัตถุดิบคงคลัง งานระหว่างทำ และสินค้าสำเร็จรูป เป็นต้น

ต้นทุนงานระหว่างทำ จะแสดงในงบต้นทุนการผลิต แล้วงบต้นทุนการผลิต ในส่วนนี้จะนำไปแสดงใน งบดุล ต่อไป

ต้นทุน เป็นส่วนสำคัญในการตัดสินใจทางธุรกิจต่าง ๆ เพราะเป็นตัวสะท้อนถึงการวัดค่าเป็นหน่วยเงินตราของทรัพยากรที่ใช้ (วัดได้ในเชิงเศรษฐศาสตร์ของทรัพยากรที่ใช้) เพื่อความสำเร็จของการเอกสารนี้เป็นเอกสารที่ส่งมอบไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

ดำเนินงานตามวัตถุประสงค์อย่างใดอย่างหนึ่ง เช่น ถ้าหากองค์การต้องการกำไร ผลตอบแทนหรือรายได้ ต้องมากกว่าต้นทุนที่ลงไป เป็นต้น

สำหรับภาพการเคลื่อนไหว จาก”ต้นทุนการผลิต” สู่ “ต้นทุนขาย” ขอแสดงเป็นรายละเอียดดังนี้



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

ที่มา: 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) ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวกับการผลิตหรือค่าใช้จ่ายในการขาย - 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 (Prime Cost) (2) ต้นทุนแปรสภาพ
6. จำแนกต้นทุนเพื่อการตัดสินใจ	(1) ต้นทุนส่วนต่าง (2) ต้นทุนเสียโอกาส (3) ต้นทุนจม

ที่มา: จากการประมวลความรู้

2.2.1. จำแนกต้นทุนตามหน้าที่การทำงาน

การจำแนกต้นทุนตามหน้าที่การทำงาน แบ่งออกเป็นรายละเอียด 3 ประเภท ได้แก่

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

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้าไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

(1) **ต้นทุนการผลิต (Production Cost) หรือ ต้นทุนผลิตภัณฑ์** หมายถึง ค่าใช้จ่ายในการดำเนินกิจกรรมทางการผลิตเพื่อให้ได้มาซึ่งผลิตภัณฑ์ที่ดี มีคุณภาพ ตามความต้องการของลูกค้า เป็นส่วนที่เรียกว่ามูลค่าของปัจจัยเข้า (Input Value) เพื่อการผลิตได้ผลิตภัณฑ์ บางครั้งจึงเรียกต้นทุนการผลิตว่า ต้นทุนผลิตภัณฑ์ เพราะในกระบวนการผลิต ต้นทุนที่เป็นต้นทุนการผลิตจะเป็นส่วนของผลิตภัณฑ์นั้นๆ

เพื่อให้เข้าใจต้นทุนการผลิตกับ บัญชีเพื่อการจัดการ หรือ บัญชีบริหาร ในหนังสือเล่มนี้ จะขอชี้แจงรายละเอียดที่เกี่ยวข้อง 2 ประเด็นใหญ่ ได้แก่

1) การวิเคราะห์ ผลิตภาพ(Productivity)/ประสิทธิภาพ (Efficiency)/ประสิทธิผล (Effectiveness) เพื่อให้เข้าใจ บัญชีเพื่อการจัดการ หรือ บัญชีบริหาร มากยิ่งขึ้น

2) ต้นทุนย่อยที่เกี่ยวข้องกับ ต้นทุนการผลิต (Production Cost) หรือ ต้นทุนผลิตภัณฑ์

1) การวิเคราะห์ ผลิตภาพ(Productivity)/ประสิทธิภาพ (Efficiency)/ประสิทธิผล (Effectiveness) เพื่อให้เข้าใจ บัญชีเพื่อการจัดการ หรือ บัญชีบริหาร มากยิ่งขึ้น

ประโยชน์ที่สำคัญมากประเด็นหนึ่งของหลักการบัญชีบริหาร คือ การแปลงข้อมูลเพื่อมาใช้ในการวิเคราะห์ต้นทุนการผลิต เพื่อจะได้ทราบถึงจุดที่มีต้นทุนการผลิตที่สูง-ต่ำ รวมถึงสาเหตุที่ทำให้ต้นทุนการผลิตที่สูง นั้นว่าเกิดจากอะไร แล้วใช้ข้อมูลดังกล่าวมาเป็นแนวทางในการควบคุมการบริหาร-จัดการ ในขณะที่ “ต้นทุนการผลิต” และ-หรือ ต้นทุนผลิตภัณฑ์ เป็นต้นทุนที่นิยม **อัตราผลิตภาพ** หรือ **ผลิตภาพ (Productivity)** เป็นเลขชี้วัดว่าองค์กรทำงานได้มีประสิทธิภาพมากแค่ไหน → ดังนั้นจึงเป็นเรื่องที่สำคัญมาก ที่ผู้บริหารควรทำความเข้าใจถึงความหมายของ **ผลิตภาพ (Productivity)/ประสิทธิภาพ (Efficiency) / ประสิทธิผล (Effectiveness)**

โดยเบื้องต้นแล้วผลิตภาพ คือ หน่วยวัดที่ถูกนิยามขึ้นเพื่อเปรียบเทียบว่าแต่ละองค์กรแต่ละกระบวนการทำงานมีประสิทธิภาพมากแค่ไหน ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับผลิตภาพ มีอยู่สามอย่างด้วยกัน คือ

(1) ปัจจัยนำเข้า (Input) (2) ผลผลิต (Output) และ (3) ผลิตภาพ (Productivity)

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

ต้นทุนการผลิต (Production Cost) บ่งบอกได้ถึง

ผลิตภาพ (Productivity) = $\frac{\text{ผลผลิต (Output)}}{\text{ปัจจัยนำเข้า (Input)}}$

ปัจจัยนำเข้า (Input)

250 บาท/ ชั่วโมง

= $\frac{100,000 \text{ บาท}}{400 \text{ ชั่วโมง}}$

400 ชั่วโมง

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

ภาพที่ 2-4 การคำนวณ ผลิตภาพ (Productivity)

ที่มา: จากการคำนวณ

▪ **ประสิทธิผล (Effectiveness)** หมายถึง การทำได้สำเร็จตามเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ เช่น ในโรงงานปลากะปองแห่งหนึ่ง ตั้งเป้าไว้ว่าในหนึ่งวันต้องผลิตปลากะปองได้ 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 โรงงานปลากะปองเมื่อสักครู่นี้ ก็คือ โรงงานตั้งเป้าไว้ว่าในหนึ่งวันต้องผลิตปลากะปองได้ 1,000 ชิ้น (Output) ถึงเวลาผลิตจริง ๆ สามารถผลิตได้ 1,000 ชิ้น แต่ใช้เวลาเพียงครึ่งวันก็เสร็จ (ลด Input) แบบนี้เรียกว่า การผลิตครั้งนี้มี ประสิทธิภาพ (ได้ผลผลิตเท่าเดิมแต่ใช้เวลาลดลง)

▪ การจะวัดว่าใครมีประสิทธิภาพ (Efficiency) หรือมีการผลิตที่มากกว่ากันต้องทำการเปรียบเทียบ ผลผลิตที่ผลิตได้ภายในช่วงเวลาเดียวกันกล่าวคือ

ถาม: หาก A ผลิตได้ 10 หน่วย B ผลิตได้ 15 หน่วย กล่าวได้ว่า B ผลิตได้มีประสิทธิภาพมากกว่า A หรือไม่ → การจะกล่าวได้ว่า B จะมีประสิทธิภาพ มากกว่า A หรือไม่

ตอบ: คือต้องวิเคราะห์เปรียบเทียบกันในช่วงเวลาเดียวกัน เช่น ในช่วงเวลา 1 ชั่วโมงที่เท่ากัน เป็นต้น

ประสิทธิภาพ = $\frac{\text{ผลลัพธ์ที่ได้ (output)}}{\text{ปริมาณ (input) ที่ใส่เข้าไป}}$

(1)

ภาพที่ 2-5 ประสิทธิภาพ

ที่มา: ชุมพล ศฤงคารศิริ (2521)

▪ จากความสัมพันธ์ที่เกี่ยวข้อง ประสิทธิภาพที่ได้จะต้องไม่เกิน 100 เปอร์เซ็นต์

▪ **ประสิทธิภาพ (Efficiency)** สามารถลดเวลาการทำงาน หรือ ลดทรัพยากร หรือ ลดต้นทุน ในการดำเนินการลงไปได้ ขออธิบายด้วยรูปได้ดังนี้

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

$$\text{Efficiency} = \frac{\text{OUTPUT}}{\text{INPUT} \downarrow}$$

ภาพที่ 2-6 ประสิทธิภาพ- ใช้ input ลดลง

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

การจะวัดว่าใครมีประสิทธิภาพ(Efficiency) หรือมีการผลิตที่มากกว่ากันต้องทำการเปรียบเทียบผลผลิตที่ผลิตได้ภายในช่วงเวลาเดียวกัน กล่าวคือ

หาก A ผลิตได้ 10 หน่วย B ผลิตได้ 15 หน่วย
จะกล่าวได้ว่า B ผลิตได้มีประสิทธิภาพมากกว่า A หรือไม่
ต้องวิเคราะห์ในการผลิตช่วงเวลาเดียวกัน เช่นในระยะเวลา 1 ชั่วโมงที่เท่ากัน เป็นต้น

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

จากความสัมพันธ์ที่เกี่ยวข้อง ประสิทธิภาพที่ได้จะต้องไม่เกิน 100 เปอร์เซ็นต์
ประสิทธิภาพ (Efficiency) สามารถลดเวลาการทำงานหรือลดทรัพยากร หรือลดต้นทุนในการดำเนินงานไปได้

$$\text{Efficiency} = \frac{\text{OUTPUT}}{\text{INPUT} \downarrow}$$

ภาพที่ 2-7 การเชื่อมโยงแนวคิดประสิทธิภาพ

ที่มา: จากการบูรณาการ

■ **ผลิตภาพ (Productivity)** จะใช้สูตรคำนวณเดียวกับ Efficiency

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

● จากตัวอย่าง 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

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

- เดิม นาย ก. ผลิตได้ Input → 100 ได้ output → 95 เรียกว่า ได้ Yield 95
- ต่อมา นาย ก. มีความสามารถในการผลิตดีขึ้น เช่น สามารถทำได้ Yield 98 โดยใช้ Input เท่าเดิม เช่นนี้ เรียกว่า นายก. มี Productivity
- ผลิตภาพ (Productivity) จะใช้สูตรคำนวณเดียวกับ Efficiency โดยใครจะฉายภาพได้ เพื่อความเข้าใจง่ายได้ดังนี้

$$\text{Productivity} = \frac{\text{Output} \uparrow \text{(เพิ่ม)}}{\text{Input}}$$

ภาพที่ 2-8 ผลิตภาพ Productivity ได้ Output เพิ่มขึ้น

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

■ ดังนั้นแม้ว่าผลิตภาพ (Productivity) จะใช้สูตรคำนวณเดียวกับ ประสิทธิภาพ Efficiency ส่วนใหญ่ในการดำเนินงาน การปรับปรุงประสิทธิภาพ (Efficiency) จะเกิดก่อนการดำเนินงาน ที่จะก่อให้เกิด “ผลิตภาพ” (Productivity) คนปฏิบัติมักจะพุ่งที่การลดต้นทุน หลังจากที่ได้ข้อมูลมา เพราะการทำงานต้องลดต้นทุนทรัพยากรต่างๆ จนถึงที่สุด แต่อย่างไรก็ตาม มีความเป็นไปได้ที่เราจะปรับไปสู่ขั้นผลิตภาพ (Productivity) เพราะมีประสบการณ์ มองข้ามบางขั้นตอนได้ เป็นต้น เช่นจากข้อมูลการยางเปิด -> อาจจะไม่ต้องลดต้นทุน ว่าต้นทุนยางเปิดต่อตัวเป็นอย่างไร แต่คิดว่าสามารถทำเตายางเปิดได้ 2 ชั้น ยางเปิดได้ที่ละจำนวนมากขึ้น ต่อการยาง 1 ครั้ง เป็นต้น

$$\text{Productivity} = \frac{\text{Output} \uparrow \text{(เพิ่ม)}}{\text{Input}}$$

ผลิตภาพ (Productivity) จะใช้สูตรคำนวณเดียวกับ Efficiency

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

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

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

ภาพที่ 2-9 แนวคิดผลิตภาพ

ที่มา: จากการบูรณาการ

$$\text{Productivity} = \frac{\text{Output} \uparrow \text{(เพิ่ม)}}{\text{Input}}$$

ผลิตภาพ (Productivity) จะใช้สูตรคำนวณเดียวกับ Efficiency

จากตัวอย่าง โรงงานปลากระป๋องเดิม ผลิตได้ 1,000 ชิ้น ตามเป้าหมาย เรียกว่าผลิตได้ อย่างมีประสิทธิภาพ (Efficiency) โดยสามารถผลิตกระป๋อง 1,000 ชิ้นได้ภายในครึ่งวันเท่านั้น

หลังจากนั้นก็พัฒนาต่อจนทำให้ ในเวลาครึ่งวัน สามารถผลิตปลากระป๋องได้ 1,500 ชิ้น (เพิ่ม Output) ได้การผลิตอยู่ในระดับมีผลิตภาพ (Productivity) เช่น

- เดิม นาย ก. ผลิตได้ Input \rightarrow 100 ได้ Output \rightarrow 95 เรียกว่า ได้ Yield 95 \rightarrow ต่อมา นาย ก. มีความสามารถในการผลิตดีขึ้น เช่น สามารถทำให้ได้ Yield 98 โดยใช้ Input เท่าเดิม เช่นนี้ เรียกว่า นาย ก. มี Productivity

ภาพที่ 2-10 แนวคิดผลิตภาพกับการนำไปใช้

ที่มา: จากการบูรณาการ

ถ้าแทนวัสดุด้วยเงินลงทุนจะได้ค่าที่แตกต่างออกไป คือ

$$\text{ประสิทธิภาพทางการเงิน} = \frac{\text{ค่าตอบแทนที่ได้รับ (income)}}{\text{ค่าใช้จ่าย (spent)}} \quad \text{-----} \quad (2)$$

ภาพที่ 2-11 ประสิทธิภาพทางการเงิน

ที่มา: (ชุมพล ศฤงคารศิริ (2521)

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

- ปกติการวัดประสิทธิภาพของ หน่วยงาน จะวัดทั้งประสิทธิภาพทางการผลิต และ ประสิทธิภาพทางการเงิน เพราะจะต้องวิเคราะห์ถึงค่าตอบแทนที่ได้รับด้วยว่าผลจากการผลิตดังกล่าว เมื่อวัดเป็นตัวเงินแล้วผลของเงินที่ได้รับจะเป็นสัดส่วนเท่าไรจากเงินที่จ่ายไปเนื่องจากการผลิตนั้น
- บางองค์การวัดรายละเอียดถึงกำไรที่ได้ต่อเงินลงทุนที่ใช้ในกิจกรรมของการจัดการ

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

ภาพที่ 2-12 อัตราผลตอบแทน

ที่มา: (ชุมพล ศฤงคารศิริ (2521))

แต่อย่างไรก็ตาม ในการวัดความสามารถในการจัดการยุคปัจจุบัน “การทำงานให้มากขึ้น หรือมี ประสิทธิภาพ มี “ผลิตภาพ” (Productivity) อาจไม่ใช่ความหมายที่แท้จริง ของคำว่า “ผลิตภาพ” ที่ ยั่งยืน การที่จะยั่งยืนได้ คือ ค่า “ผลิตภาพ” นั้น ต้องมี “ความเสมอต้นเสมอปลาย” หรือ มีค่าเฉลี่ย ของ ผลผลิต ที่ทำให้ “ผลิตภาพ” เฉลี่ยสูง หรือ มีการใช้ปัจจัยนำเข้า (Input) ต่ำจนถึงที่สุด จนสามารถ มีผลผลิต เพิ่มขึ้นได้ในระยะเวลาต่างๆ นั่นเอง

ปกติการวัดประสิทธิภาพของหน่วยงาน

จะวัดทั้งประสิทธิภาพทางการผลิตและประสิทธิภาพทางการเงิน

เพราะจะต้องวิเคราะห์ถึงค่าตอบแทนที่ได้รับด้วยว่าผลจากการผลิตดังกล่าว เมื่อวัดเป็นตัวเงินแล้วผล
ของเงินที่ได้รับจะเป็นสัดส่วนเท่าไรจากเงินที่จ่ายไปเนื่องจากการผลิตนั้น

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

แต่อย่างไรก็ตามในการวัด ความสามารถในการจัดการยุคปัจจุบัน “การทำงานให้มากขึ้น หรือมี
ประสิทธิภาพ” มี “ผลิตภาพ Productivity” อาจไม่ใช่ความหมายที่แท้จริงของคำว่า “ผลิตภาพ” ที่ยั่งยืน การที่จะ
ยั่งยืนได้ คือค่า “ผลิตภาพ” นั้นต้องมี “ความเสมอต้นเสมอปลาย” หรือมีค่าเฉลี่ยของผลผลิตที่ทำให้ “ผลิตภาพ”
เฉลี่ยสูงหรือมีการใช้ปัจจัยนำเข้า (input) ต่ำจนถึงที่สุดจนสามารถมีผลผลิตเพิ่มขึ้นได้ในระยะเวลา นาน นั้นเอง

ภาพที่ 2-13 อัตราผลตอบแทนทางการเงิน

ที่มา: จากการบูรณาการ

2) ต้นทุนย่อยที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนการผลิต (Production Cost) หรือ ต้นทุนผลิตภัณฑ์

ต้นทุนการผลิต ประกอบด้วย ต้นทุนย่อยอีก 3 ประเภท ได้แก่

(ก) ต้นทุนวัตถุดิบ (Material Cost) ยังแบ่งออกเป็น อีก 2 ประเภท คือ

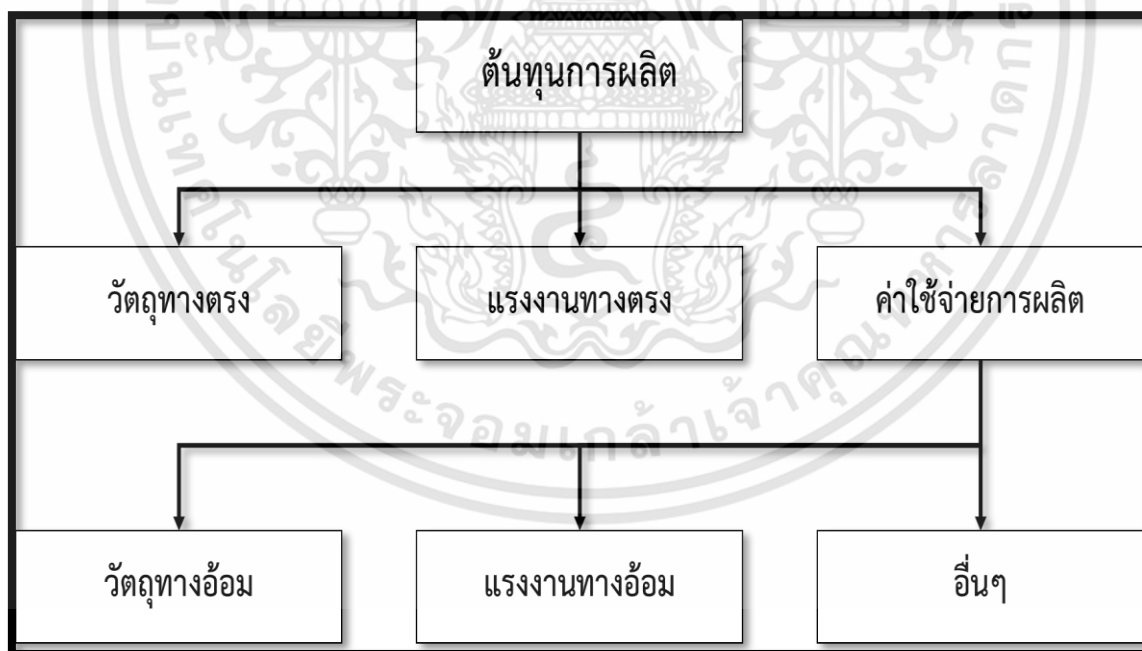
➢ วัตถุดิบทางตรง (Direct Material Cost) คือ วัตถุดิบที่ใช้เพื่อการผลิตโดยตรง โดย
ส่วนมากมักจะเป็นส่วนประกอบหนึ่งของผลิตภัณฑ์ เช่น ยางรถยนต์มียางเป็นวัตถุดิบทางตรง การผลิตเสื้อผ้า
มีผ้าเป็นวัตถุดิบทางตรง ปากกามีพลาสติกและหมึกเป็นวัตถุดิบทางตรง เป็นต้น จำนวนในการใช้งาน
วัตถุดิบทางตรงนี้จะแปรผันกับหน่วยในการผลิตโดยตรง

➢ วัตถุดิบทางอ้อม (Indirect Material Cost) วัตถุดิบทางอ้อม คือ วัตถุดิบ ที่ใช้
สนับสนุนในการผลิต ไม่ใช่วัตถุดิบทางตรง หรือ วัตถุดิบหลัก หรือ ต้นทุนหลักในการผลิตสินค้าประเภทนั้นๆ
เช่น ในการผลิตเสื้อผ้า “ด้าย” ที่ใช้เย็บถือเป็นวัตถุดิบทางอ้อม เพราะ เป็นทุนส่วนน้อยของต้นทุนทั้งหมดใน
เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

การผลิตเสื้อผ้า และการวัดจำนวน หลา หรือ เมตร ของด้ายที่ใช้ไปในการเย็บเสื้อแต่ละตัว ทำไม่ได้ง่าย มีความยุ่งยาก และ ผลที่ได้เพื่อการตัดสินใจจากการจับตัวเลขต้นทุนดังกล่าวไม่คุ้มกับค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียกับการติดตามวัดข้อมูลต้นทุนดังกล่าว ทำให้ต้นทุนค่าด้ายไม่สามารถวัดการแปรผันกับจำนวนเสื้อที่ผลิตได้ ดังนั้น “ด้าย” จึงจัดว่าเป็นต้นทุนทางอ้อมในการผลิตเสื้อ 1 ตัว เป็นต้น

จึงอาจกล่าวได้ว่า วัตถุดิบทางอ้อม ส่วนมาก จะไม่แปรผันกับปริมาณการผลิตโดยตรง เช่น กระดาษทราย กาว ตะปู ในการผลิตเฟอร์นิเจอร์ เป็นต้น อย่างไรก็ตามในการจะระบุว่า วัตถุดิบอะไร เป็น วัตถุดิบทางตรง หรือ ทางอ้อม บางครั้ง ต้องศึกษาจากนโยบายทางการบัญชี ขององค์การนั้นๆประกอบด้วย เช่น ชิป ในการผลิตกางเกงขององค์การหนึ่ง กำหนดเป็นวัตถุดิบทางตรง เนื่องจากกางเกง 1 ตัวใช้ชิป 1 เส้น ทำให้ต้นทุนการใช้ชิปผันแปรไปตามจำนวนกางเกงที่ผลิต แต่เนื่องจากต้นทุนค่าชิปต่อหน่วยมูลค่าต้นทุนไม่สูงมาก เมื่อเทียบกับต้นทุนทางตรงอื่นๆ บางองค์การจะจัดให้ “ชิป” เป็นวัตถุดิบทางอ้อม เป็นต้น

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



ภาพที่ 2-14 แสดงรายละเอียดของต้นทุนการผลิต

ที่มา: ศรีสุตา อาชวานันทกุล (2563)

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

(ข) ต้นทุนด้านแรงงาน (Labor Cost)

(ข) **ต้นทุนด้านแรงงาน** เป็นค่าใช้จ่ายด้านแรงงานในการทำงานและผลิตสินค้าเพื่อให้เกิดผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป ค่าตอบแทนที่กิจการอุตสาหกรรมจ่ายให้แก่ผู้ทำงานเกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้า อาจจ่ายเป็นรายชั่วโมง รายวัน รายสัปดาห์ รายเดือน หรือรายชิ้นของสินค้าที่ผลิต ค่าแรงงาน เนื่องจากพนักงานของกิจการอุตสาหกรรมมีจำนวนมาก ในการหามูลค่าค่าแรงงาน → ตอนที่คิดค่าแรงให้พนักงาน → ฝ่ายผลิตจะมีระบบจัดการด้วยการให้พนักงาน ทำการ “บันทึกเวลาการทำงาน” โดยรายละเอียด ในบัตร “บันทึกเวลาการทำงาน” อาจกำหนดให้พนักงาน บันทึกเวลาเริ่มและสิ้นสุดเวลาทำงาน การพัก Break การทำงานล่วงเวลา จำนวนวันหยุด เป็นต้น ในบัตร “บันทึกเวลาการทำงาน” ก่อน ในบางองค์การกำหนดให้พนักงานฝ่ายผลิตต้องทำหน้าที่ลงเวลาต่างๆ ใน “บัตรลงเวลาการทำงาน” ซึ่งมีรายละเอียดหลากหลาย อาทิเช่น เวลาเริ่มต้นเข้าทำงานและสิ้นสุดเวลาทำงาน จำนวนชั่วโมงทำงาน เวลาพัก จำนวนชั่วโมงทำงานล่วงเวลา จำนวนชั่วโมงทำงานตอนดึก จำนวนชั่วโมงทำงานในช่วงวันหยุด จำนวนวันที่เข้าทำงาน จำนวนวันที่ขาดงาน การจ่ายเงินวันหยุด เป็นต้น โดยรายละเอียดของ “บัตรลงเวลาการทำงาน” ทางฝ่ายผลิต-ฝ่ายบุคคล และฝ่ายบัญชี จะร่วมกันออกแบบ ในแต่ละวันเมื่อพนักงาน ลงเวลาเรียบร้อยใน “บัตรลงเวลามาตรฐาน” แล้ว ฝ่ายผลิต จะเก็บเวลารวบรวมเวลาทำงานของพนักงาน เพื่อส่งเรื่องต่อให้ฝ่ายบัญชี ทำการลงเวลาต่อไป เพื่อให้ฝ่ายผลิตได้ทราบถึง จำนวนชั่วโมงการทำงานของพนักงานคนๆนั้น เมื่อทราบชั่วโมงการทำงานแล้ว หัวหน้าฝ่ายผลิต จะรวบรวมข้อมูลจาก “บันทึกเวลาการทำงาน” เพื่อจัดทำ “ทะเบียนค่าแรงงาน” เพื่อสรุปจำนวนชั่วโมงการทำงาน และ ส่งข้อมูลให้ฝ่ายบัญชี นำข้อมูลจำนวนชั่วโมงการทำงาน มาคำนวณเป็นมูลค่าจำนวนเงินที่ต้องจ่าย ด้วยการนำจำนวนชั่วโมง มาคูณกับ อัตราค่าจ้างตาม Rate ของพนักงานคนนั้น ซึ่งจะต้องคำนึงถึงว่า Rate อัตราชั่วโมงที่นำมาคูณนั้น เป็น Rate ตามอัตราค่าจ้างตามปกติ หรืออัตรา rate ตามชั่วโมง OT ตามที่กฎหมายแรงงานได้ระบุไว้ใน “พระราชบัญญัติคุ้มครองแรงงาน” เพื่อเป็นการจ่ายเงินที่เหมาะสมให้กับพนักงาน ตามพื้นฐานในการคำนวณเงินเดือนของพนักงาน ภายใต้การจัดการชั่วโมงการทำงานที่ถูกต้องตามกฎหมายแรงงานด้วย

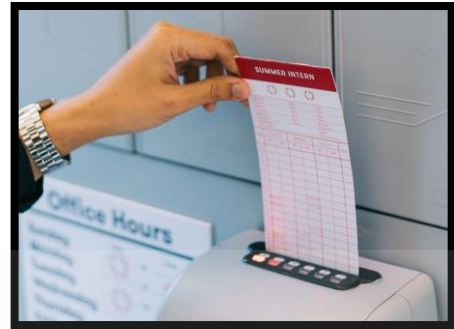
บัตรลงเวลา



บัตรตอกบัตร

บริษัท		ชื่อ	
ตำแหน่ง		สถานที่	
บัตรลงเวลา			
เดือน		พ.ศ.	
วัน	ชั่วโมง	ชั่วโมง	ชั่วโมง
ที่	ปกติ	ปกติ	ปกติ
1			
2			
3			
4			

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้



ภาพที่ 2-15 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 ลดความผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นในการบันทึกบัญชีได้

ผลของค่าใช้จ่ายค่าแรง เป็นข้อมูลที่สามารถนำไปดำเนินการจัดการบริหารงานบุคคลากร และวางแผนการควบคุมการจ่ายเงินให้ถูกต้อง

ค่าใช้จ่ายด้านแรงงาน แบ่งเป็น 2 ประเภท ได้แก่ ค่าแรงงานทางตรง และค่าแรงงานทางอ้อม

➤ **ค่าใช้จ่ายด้านแรงงานทางตรง (Direct Labor Cost)** เป็นค่าใช้จ่ายที่แปรผันกับปริมาณการผลิตโดยตรง เช่น ค่าจ้างรายวัน/เงินเดือนของพนักงานฝ่ายผลิต เป็นต้น

➤ **ค่าใช้จ่ายด้านแรงงานทางอ้อม (Indirect Labor Cost)** ค่าใช้จ่ายเหล่านี้จะไม่แปรผันกับปริมาณในการผลิตโดยตรง แต่เป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการใช้แรงงาน หรือ ความสามารถในการผลิต เช่น เงินเดือนของพนักงานขาย เงินเดือนของผู้จัดการ เงินเดือนของวิศวกร เป็นต้น

(ค) ค่าใช้จ่ายในการผลิต หรือ โสหุ้ยการผลิต (Overhead Cost) หรือเรียกง่ายๆ ว่า ค่าใช้จ่ายโรงงาน โดยค่าใช้จ่ายทางการผลิต แบ่งตามค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น มี 3 ชนิด คือ

1) วัตถุดิบทางอ้อม ได้แก่ พวบน้ำมันหล่อลื่น วัสดุทำความสะอาดโรงงาน หรือเครื่องจักร วัสดุที่ใช้ในโรงงานที่จำเป็นต่อการผลิต แต่มิได้ใช้ให้เห็นเด่นชัด หรือเป็นวัตถุดิบที่มี การใช้ในปริมาณน้อย ต้นทุนต่ำ ถ้าแยกบันทึกเป็นต้นทุนทางตรงแล้วไม่คุ้มค่ากับ ผลประโยชน์ที่จะได้รับจากการแยกนั้นๆ

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

2) ค่าแรงงานทางอ้อม ได้แก่ ค่าจ้าง หรือค่าแรงของพนักงานหรือคนงานที่ให้บริการแก่ฝ่ายต่างๆ ทั้งโรงงาน และช่วยให้การผลิตนั้นสำเร็จได้ แต่ไม่สามารถแยกให้เห็นเด่นชัดว่าเป็นของผลิตภัณฑ์ไหนจำนวนเท่าใด

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

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

➔ ต้นทุน ที่ไม่เกี่ยวกับการผลิต หรือ ค่าใช้จ่ายในการขาย และ บริหาร

○ ค่าใช้จ่ายในการขาย

✓ ค่าใช้จ่ายในการขนส่ง จากโกดังมาแหล่งจัดจำหน่าย

✓ ค่าใช้จ่ายทางการตลาด เช่น ค่าใช้จ่ายในการทำการส่งเสริมการขาย (promotion)

ค่าใช้จ่ายในพนักงานขาย ค่านายหน้าพนักงานขาย ค่าแรงพนักงานขายหน้าร้าน ค่าใช้จ่ายการตลาด (โฆษณา แผ่นพับ) ค่าใช้จ่ายในค่าสถานที่จัดจำหน่าย เป็นต้น

○ ค่าใช้จ่ายในการบริหาร

✓ เงินเดือนผู้บริหารป็นส่วน (หากมีสินค้าหลายผลิตภัณฑ์แล้วใช้ผู้บริหารคนเดียวกัน)

ค่าเช่าสำนักงานและร้าน ค่าไฟฟ้าและน้ำประปา ค่าโทรศัพท์ ค่าน้ำมันรถ ดอกเบี้ย ค่าเช่ารถ ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด ฯลฯ

(3) ต้นทุนรวม คือ ผลรวมของต้นทุนการผลิต + ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร

○ ต้นทุนการผลิต จะประกอบไปด้วยวัตถุดิบ + ค่าแรงงาน + ค่าใช้จ่ายการผลิต

○ หากเราจะคิดต้นทุนรวมของสินค้า เราจำเป็นต้องนำค่าใช้จ่ายในการขายและดำเนินการมารวมด้วย

○ หากเราคำนวณต้นทุนไม่ครบ เช่น คำนวณเพียงแค่ต้นทุนการผลิตเท่านั้น ก็อาจทำให้เราได้ต้นทุนสินค้าที่น้อยกว่าความเป็นจริงและมีผลทำให้ตั้งราคาขายที่ต่ำไปและอาจขาดทุนได้

ต้นทุนการผลิตรวม → ต้นทุนขาย สามารถคำนวณได้ดังนี้

(1) ต้นทุนการผลิต = ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง + ต้นทุนแรงงานทางตรง + ค่าใช้จ่ายการผลิต
(ต้นทุนวัตถุดิบทางอ้อม ต้นทุนค่าแรงทางอ้อม และ ค่าใช้จ่ายการผลิตอื่นๆ)

(2) ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร = ค่าใช้จ่ายขาย + ค่าใช้จ่ายการบริหาร

(3) ต้นทุนอื่นๆ เช่น ต้นทุนทางการเงิน (ค่าใช้จ่ายค่าดอกเบี้ย)

ต้นทุนรวม = ต้นทุนการผลิต + ค่าใช้จ่ายในการขาย และ บริหาร + ต้นทุนอื่นๆ
(1) (2) (3)

ภาพที่ 2-16 แสดงต้นทุนรวม

ที่มา: จากการนำข้อมูลมาสรุป

2.2.2. จำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมต้นทุน

การจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมต้นทุน (Cost Behavior) บางครั้งเรียกว่า เป็นการจัดประเภทต้นทุนตามระดับความสัมพันธ์ของกิจกรรม → การจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมต้นทุน แบ่งออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ (1) ต้นทุนผันแปร (2) ต้นทุนคงที่ (3) ต้นทุนผสม

(1) ต้นทุนผันแปร:

ต้นทุนผันแปร มีลักษณะที่สำคัญ คือ เป็นต้นทุนที่จะมีการเปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิต หรือ ตามจำนวนหน่วยที่ขาย หรือ เป็นต้นทุนตามระดับความสัมพันธ์ของกิจกรรม (กิจกรรมที่ว่านี้ก็หมายถึงการผลิต การบริการ หรืออะไรก็ตามที่ธุรกิจนั้นทำเพื่อหารายได้) กิจกรรมจะเป็นตัวผลักดันให้เกิดต้นทุน (Cost Driver → กล่าวคือ ไม่ผลิต หรือ ไม่ขาย ต้นทุนผันแปรจะไม่เกิดขึ้น)

การกำหนดลักษณะของต้นทุนแปรผันจะขึ้นอยู่กับหลักเกณฑ์ (ซุมพล ศฤงคารศิริ, 2521) ดังต่อไปนี้

- ต้นทุนผันแปร ประกอบด้วย วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงทางตรง ค่าใช้จ่ายในการผลิต
- ต้นทุนแปรผันจะแปรผันเป็นสัดส่วนกิจกรรม มีความสัมพันธ์อย่างเป็นสัดส่วนกับ

กิจกรรม โดยเส้นกราฟ จะมีลักษณะเป็นเส้นตรง แปรผันในจำนวนผลผลิต ยิ่งผลิตมากต้นทุนผันแปรรวมจะมากขึ้นตามสัดส่วนของผลผลิต จึงกล่าวได้ว่าต้นทุนแปรผันจะถูกกำหนดจากผลของกิจกรรมของต้นทุน

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

ภาพที่ 2-17 ตัวอย่างต้นทุนผันแปร

ที่มา: จากการคำนวณ

○ จากรูป เป็นตัวอย่างการแสดงภาพต้นทุนผันแปร แสดงความสัมพันธ์ ผันแปรตามจำนวนเสื้อที่ผลิตได้ (ตัว) กับ ค่าแรงต่อหน่วย (บาท/ตัว) มีความสัมพันธ์กัน แสดงถึงรายได้ที่ได้รับ (บาท)

○ ต้นทุนของกิจกรรม เนื่องจากต้นทุนแปรผันเปลี่ยนแปลงเป็นสัดส่วนกับกิจกรรมในแผนกหรือ หน่วยงานย่อย (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

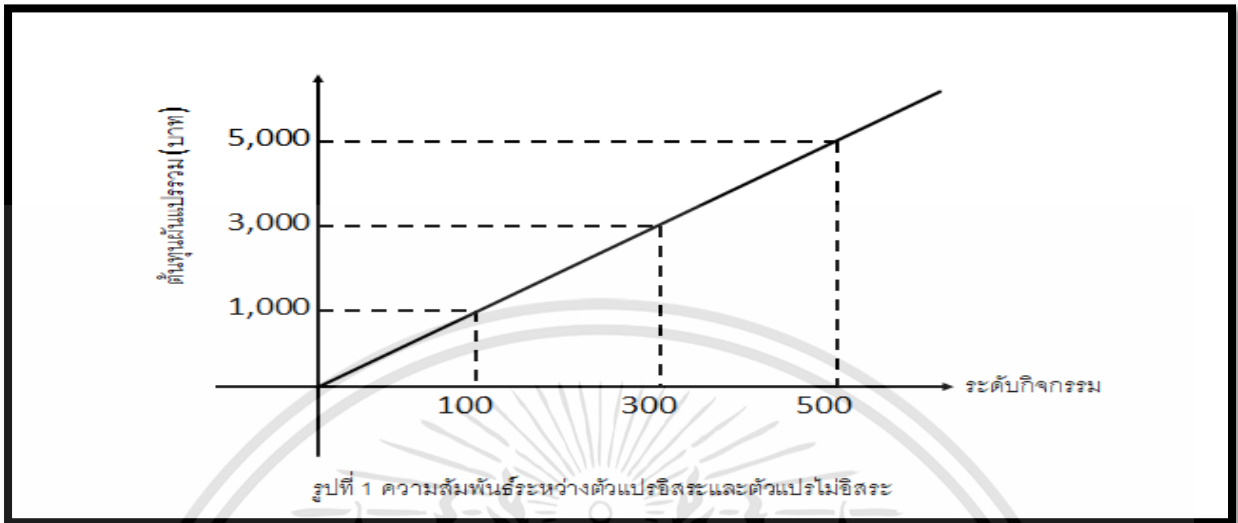
○ ต้นทุนผันแปร มีความสำคัญใช้ในการบริหาร-จัดการ ด้านการวางแผน การควบคุม (ทั้งด้านการประเมิน และการวัดผลการดำเนินงาน) ยกตัวอย่างเช่น ธุรกิจน้ำดื่ม ต้นทุนผันแปร คือ ต้นทุนค่าขวด ฉลาก และน้ำดื่มที่บรรจุอยู่ข้างในขวด จะผันแปรตามต้นทุนที่ผลิต ถ้าผลิตน้อยต้นทุนผันแปรรวมจะน้อย ถ้าผลิตมากต้นทุนผันแปรรวมจะเพิ่มสูงขึ้น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

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 ส่วนต้นทุนผันแปรรวมจะเพิ่มขึ้นสัมพันธ์กับจำนวนหน่วยที่ผลิตเพิ่มขึ้น

ภาพที่ 2-18 ต้นทุนผันแปร

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้าไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

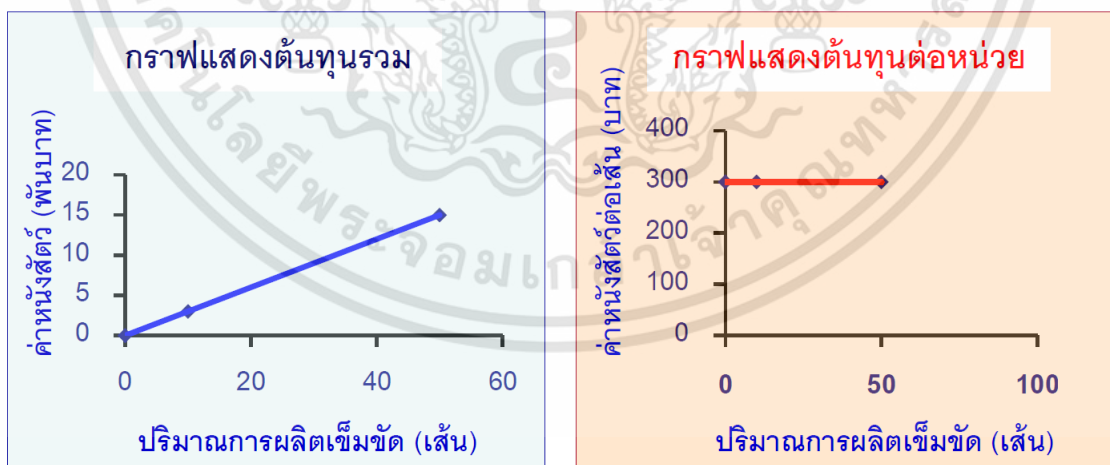


ที่มา: จากการนำข้อมูลจริงมาร่างกราฟ
ภาพที่ 2-19 กราฟต้นทุนผันแปร

จากกราฟแสดงให้เห็นว่า เมื่อมีการผลิตเพิ่มขึ้น ต้นทุนผันแปรรวมจะเพิ่มขึ้นด้วย

ต้นทุนผันแปร (variable Costs) - กราฟ

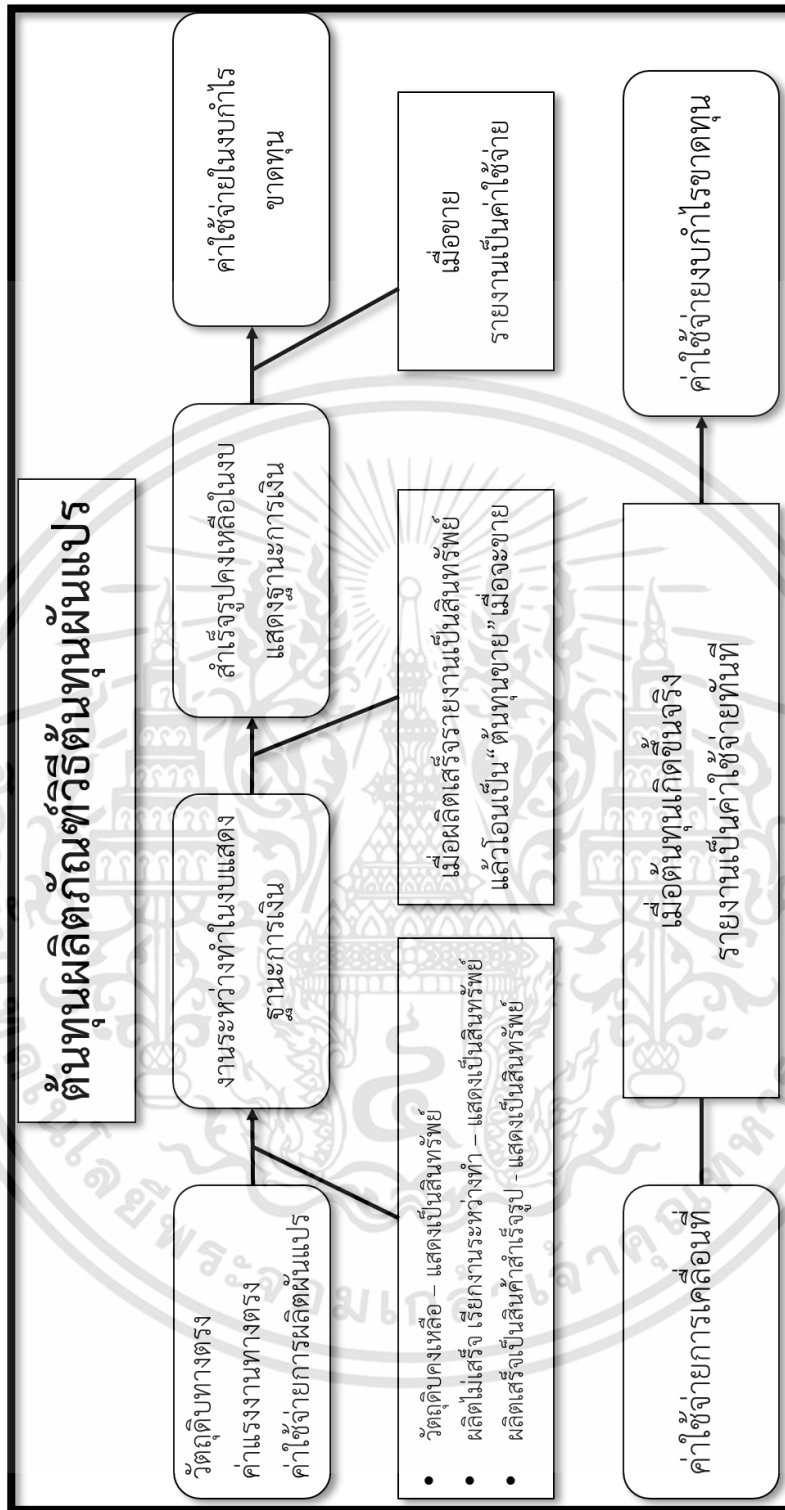
Ex ผลิตเพิ่มขึ้น 1 เส้นจะต้องใช้หนึ่งสัปดาห์คิดเป็นเงิน 300 บาท



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

ภาพที่ 2-20 ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย และต้นทุนผันแปรรวม

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้



ที่มา: จากการบูรณาการ

ภาพที่ 2-21 ต้นทุนผลิตภัณฑ์วิธีลงทุนผันแปร

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

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

ยกตัวอย่างเช่น トラบิตที่โรงงานยังเปิดทำการอยู่ ค่าเสื่อมราคาโรงงาน และ ค่าเสื่อมราคาจากที่เกิดจากเครื่องจักรในการผลิต (ซื้อมาแล้ว) จะเกิดต้นทุนแบบคงที่ไปทุกปี ไม่ว่าจะผลิตมากหรือผลิตน้อย จะมีมูลค่าเท่ากัน เช่น ค่าเสื่อมราคาของโรงงานเครื่องเดิม 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

ต้นทุนคงที่(ในช่วงกิจกรรม 30,000หน่วย) (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: ต้นทุนคงที่มีมูลค่า 15,000 บาท (จะคงที่ตลอดช่วงระดับกิจกรรม-ในตัวอย่างคือ 30,000 หน่วย)		

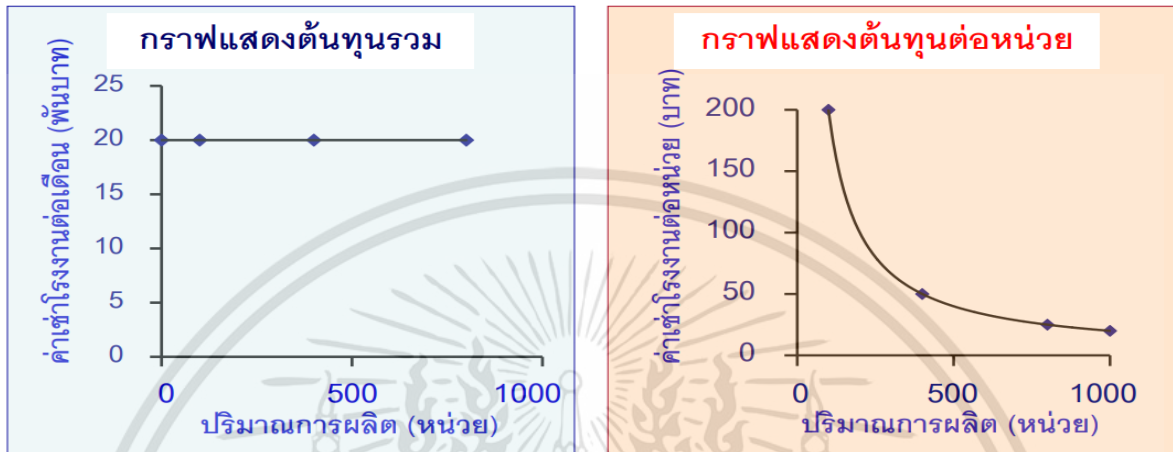
ที่มา: จากการคำนวณ

ภาพที่ 2-22 การวิเคราะห์ต้นทุนคงที่ต่อหน่วย

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้าไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

ต้นทุนคงที่ (Fixed Costs) - กราฟ

Ex ค่าเช่าโรงงานเดือนละ 20,000 บาท ผลิตสินค้าได้สูงสุด 1,000 หน่วย



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

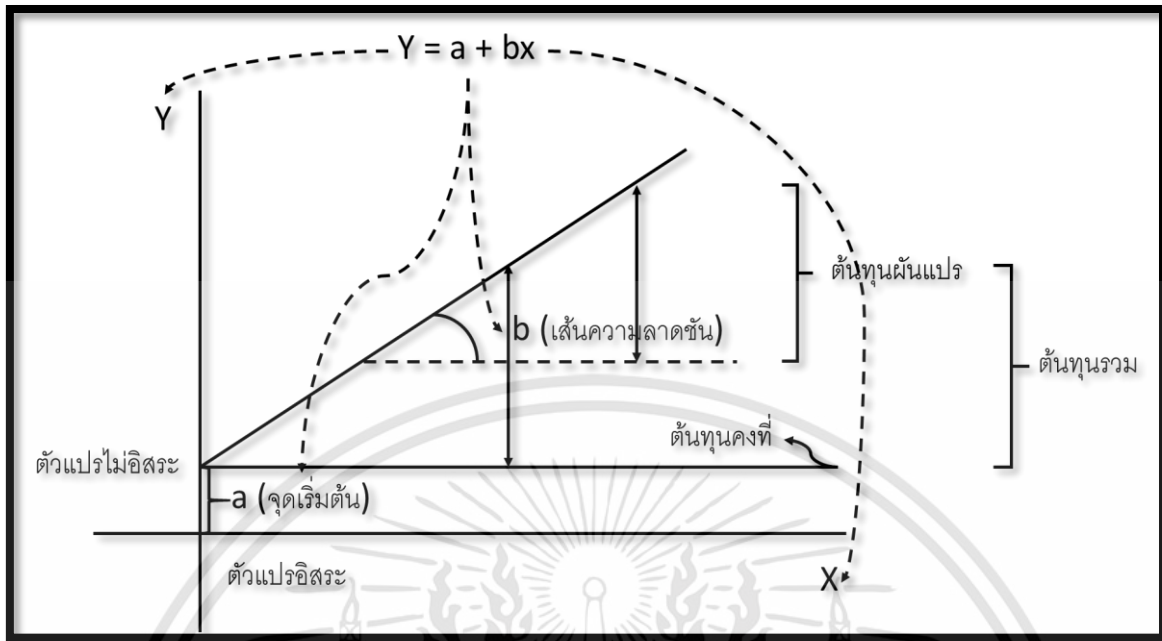
ภาพที่ 2-23 ต้นทุนคงที่รวม และ ต้นทุนคงที่ต่อหน่วย

จากกราฟจะเห็นว่า ต้นทุนคงที่ต่อหน่วย จะคงที่ไม่ว่าจะผลิตกี่หน่วย 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 บางครั้งอาจเรียกว่า “ต้นทุนช่วงการตัดสินใจ”

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้าไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้



ที่มา: ชุมพล ศฤงคารศิริ, (2521)

ภาพที่ 2-24 ภาพกราฟต้นทุนผันแปร-ต้นทุนคงที่

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

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

a คือ ต้นทุนคงที่ และ

b จะแสดงถึงต้นทุนแปรผันต่อชั่วโมงจากการทำงานของเครื่องจักรโดยตรง(ความชัน)

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

ที่มา: จากการคำนวณ

ภาพที่ 2-25 การคำนวณต้นทุนรวม

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

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

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

ตัวอย่างเช่นค่าโทรศัพท์

- จะมีการกำหนด ระดับรายเดือน ที่ต้องจ่าย → ส่วนนี้เป็นส่วนคงที่
- ถ้ากิจการมีการขายสินค้ามากขึ้น จะมีการโทรศัพท์เพิ่มขึ้น → ส่วนนี้ เป็นส่วนผันแปร
- ดังนั้น ถึงแม้ว่ากิจการไม่มีการผลิตสินค้า แต่กิจการก็ต้องจ่ายค่าใช้จ่าย โทรศัพท์ตามที่ตกลงเป็นส่วนค่าใช้จ่ายคงที่ หากกิจการมีการค้า และ มีการผลิตสินค้าเพิ่มขึ้น จะมีค่าใช้จ่ายผันแปรเพิ่มขึ้น แต่ไม่ได้เพิ่มขึ้นในสัดส่วนที่คงที่ เพราะค่าใช้จ่ายการผลิตผสมต่อหน่วยเปลี่ยนแปลงไป

ค่าโทรศัพท์รายเดือน (บาท)	ต่อนาที (บาท)	จำนวนนาที่ที่โทรเกิน (นาที่)	มูลค่าโทรเกิน (บาท)	ต้นทุนผสม (บาท)
500	1.5	20	30	530
500	1.5	50	75	575
500	1.5	100	150	650

ที่มา: จากการคำนวณ

ภาพที่ 2-26 ตารางต้นทุนกึ่งผันแปร (Semi variable cost)

○ ซึ่งต้นทุนในลักษณะนี้ เช่น การจ่ายค่าไฟ ไฟฟ้า ที่ใช้ในกระบวนการผลิต เป็นต้นทุนผันแปร ส่วนค่าไฟฟ้าที่ใช้ในสำนักงานเป็นต้นทุนคงที่ หลักการจะคล้ายกับพวกกลุ่มค่าโทรศัพท์ เป็นต้น

○ อย่างไรก็ตาม ในบางครั้งก็เป็นการยากที่จะระบุได้ว่าต้นทุนส่วนใดเป็นต้นทุนผันแปร ดังนั้นจึงจำเป็นต้องใช้เทคนิคในการประมาณต้นทุนเข้ามาช่วยในการวิเคราะห์ ซึ่งเทคนิคในการประมาณต้นทุนจะได้ศึกษาต่อไปในส่วนของการบัญชีต้นทุนที่เกี่ยวกับการใช้ข้อมูลเพื่อการตัดสินใจ

○ ตัวอย่างการจ่ายค่าใช้จ่ายค่าแรง หมอนวดแผนไทย เป็นอีกตัวอย่างหนึ่งของการจ่ายค่าใช้จ่ายแบบผสม แบบกึ่งผันแปร กล่าวคือ มีการประกันรายได้ขั้นต่ำ (ในเรื่องของการจัดการ Henry L. Gantt ได้คิดเรื่องระบบการจ่ายเงินแบบการประกันราคาขั้นต่ำไว้) ของค่าแรง หมอนวด ด้วยการประกันรายได้ขั้นต่ำ เพื่อเป็นแรงจูงใจ ให้หมอนวด (โดยเฉพาะหมอนวดที่มีศักยภาพสูง บุคคลากรกลุ่มนี้มักขาดแคลน ดังนั้นเพื่อรักษาคนที่มีฝีมือ ทางร้านจึงได้จัดระบบให้มีการประกันรายได้ขั้นต่ำไว้)


เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า

ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

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

ที่มา: จากการคำนวณ

ภาพที่ 2-27 ตัวอย่างการจ่ายค่าใช้จ่ายค่าแรง หมอนวดแผนไทย

ยุคการจัดการแบบวิทยาศาสตร์โดย Henry L.Gantt	
 <p>Henry L.Gantt</p>	<p>เฮนรี แอล แกนต์ (Henry L.Gantt) (ปี 1861-1919) เป็นผู้บุกเบิกทางด้านวิศวกรรมและการจัดการ 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>	

ที่มา: พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์ (2562)

ภาพที่ 2-28 การจัดการ Henry L. Gantt

ผู้คิดเรื่องระบบการจ่ายเงินแบบการประกันราคาขั้นต่ำไว้

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

(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 ดังนั้นจึงกล่าวได้ว่า ต้นทุนนี้จะคงที่อยู่ที่ช่วงระดับกิจกรรมหนึ่งเท่านั้น -> ช่วงระดับกิจกรรม ในเหตุการณ์นี้อยู่ที่ 30,000 หน่วย เป็นต้น พอผลิตเกิน 30,000 หน่วย ต้นทุนคงที่จะเพิ่มขึ้น

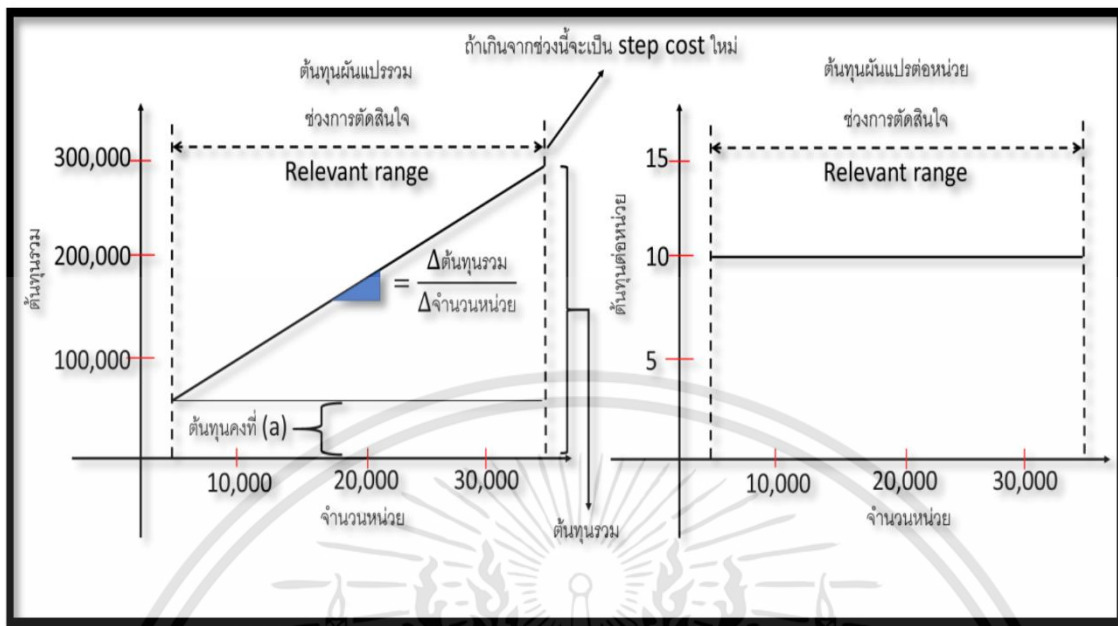
ต้นทุนคงที่ในระยะสั้น (บาท)	จำนวนหน่วยที่ผลิต (หน่วย)	ต้นทุนคงที่ต่อหน่วย (บาท/หน่วย)	
ช่วงการผลิต ที่แตกต่างกัน	15,000	10,000	1.50
	15,000	30,000	0.50
	30,000	50,000	0.60
	30,000	60,000	0.50

หมายเหตุ: ต้นทุนคงที่มูลค่า 15,000 บาท จะคงที่ตลอดช่วงระดับกิจกรรม (ในตัวอย่างคือ 30,000 หน่วย) พอเพิ่มยอดการผลิตต้องซื้อเครื่องจักรเพิ่มทำให้ต้นทุนคงที่เกินกว่าช่วงกิจกรรม ต้องชำระต้นทุนคงที่เพิ่ม

ที่มา : มาจากคำนวณ

ภาพที่ 2-29 การวิเคราะห์ต้นทุนคงที่ต่อหน่วย

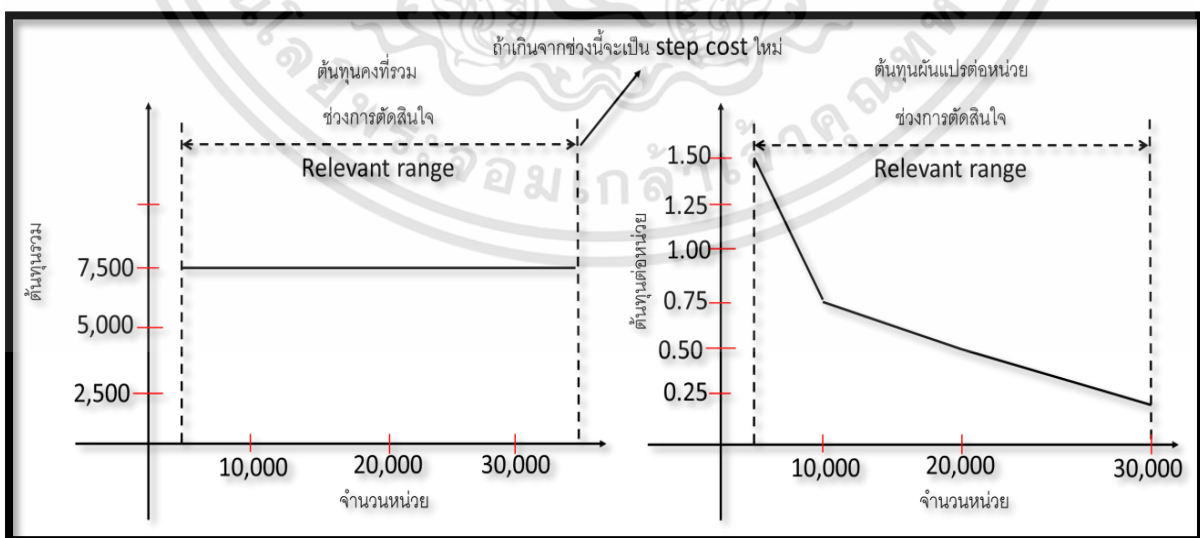
✓ ในบางที่เรียก ต้นทุนเชิงขั้น (Step cost) หรือต้นทุนกึ่งคงที่ (Semi fixed cost) เป็น ต้นทุนของช่วงการตัดสินใจ จากตัวอย่าง ในช่วงการผลิต 30,000 หน่วยนี้ เรียกว่า ช่วงต้นทุนที่มีความหมายต่อการตัดสินใจ (Relevant range) นั่นก็คือ เป็นช่วงที่ต้นทุนคงที่รวม และต้นทุนผันแปรต่อหน่วย ยังมีลักษณะคงที่หรือไม่เปลี่ยนแปลง



ที่มา: อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์ (2563)

ภาพที่ 2-30 ต้นทุนผันแปรรวม และ ต้นทุนต่อหน่วย

จากกราฟ ตามภาพ แสดงให้เห็นว่าเส้นต้นทุนผันแปรรวมจะค่อยๆ สูงขึ้นเป็นเส้นตรงสัมพันธ์กับจำนวนหน่วยที่เพิ่มขึ้นอย่างเป็นสัดส่วน ต้นทุนแปรผัน เป็นต้นทุนที่แปรผันอย่างเป็นสัดส่วนโดยตรงกับจำนวนการผลิตหรือกิจกรรมในแผนก หรือหน่วยงานย่อยอื่นๆ ของธุรกิจ ซึ่งจะมีค่าเป็นศูนย์เมื่อไม่มีการผลิต เมื่อเริ่มการผลิต ต้นทุนผันแปรต่อหน่วยไม่ว่าจำนวนหน่วยผลิตจะมีจำนวนเท่าใด ตามรูป ต้นทุนผันแปรต่อหน่วยจะเท่ากันทุกหน่วยคือหน่วยละ 10 บาท



ที่มา: อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์ (2563)

ภาพที่ 2-31 ต้นทุนคงที่รวม และ ช่วงการตัดสินใจ

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

เมื่อผลิตในช่วงการตัดสินใจ ส่วนของต้นทุนคงที่ต่อหน่วยจะลดลง แต่เมื่อผลิตเกินกว่าช่วงการผลิตนี้ ต้นทุนคงที่ต่อหน่วยจะเพิ่มขึ้น

อีกตัวอย่างหนึ่ง เป็นเรื่องของ การจ่ายค่าแรงคนเย็บเสื้อผ้า

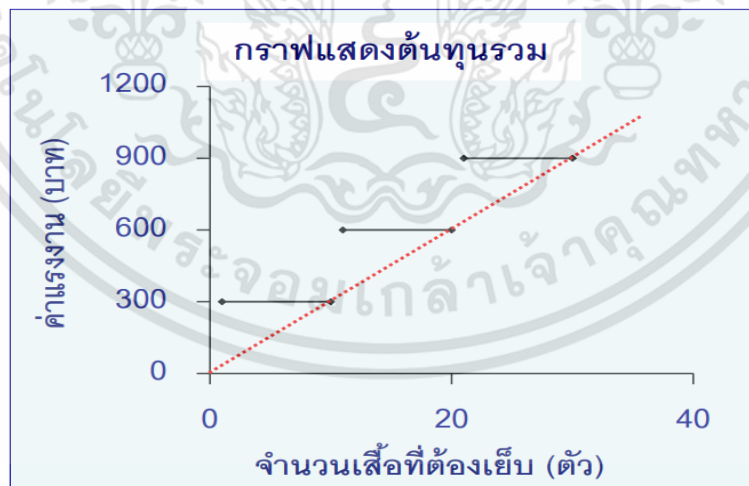
Ex ค่าแรงงานช่างเย็บเสื้อวันละ 300 บาท ช่างแต่ละคนจะเย็บเสื้อได้วันละ 10 ตัว

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

ภาพที่ 2-32 ต้นทุนตามขั้น กับ การจ่ายค่าแรงเย็บเสื้อ

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

Ex ค่าแรงงานช่างเย็บเสื้อวันละ 300 บาท ช่างแต่ละคนจะเย็บเสื้อได้วันละ 10 ตัว

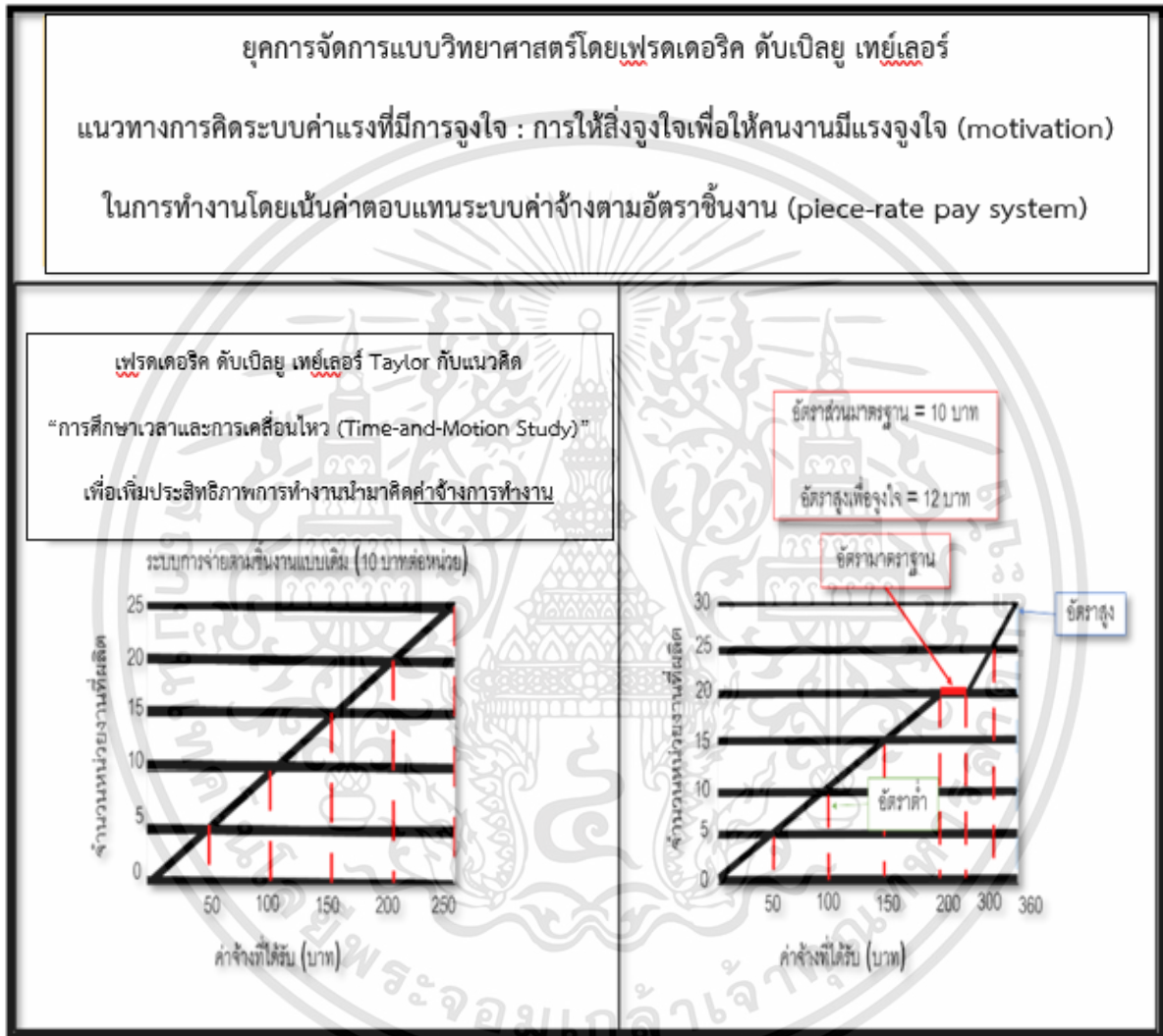


ภาพที่ 2-33 แสดงต้นทุนรวมตัวอย่างค่าแรงเย็บเสื้อ

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

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

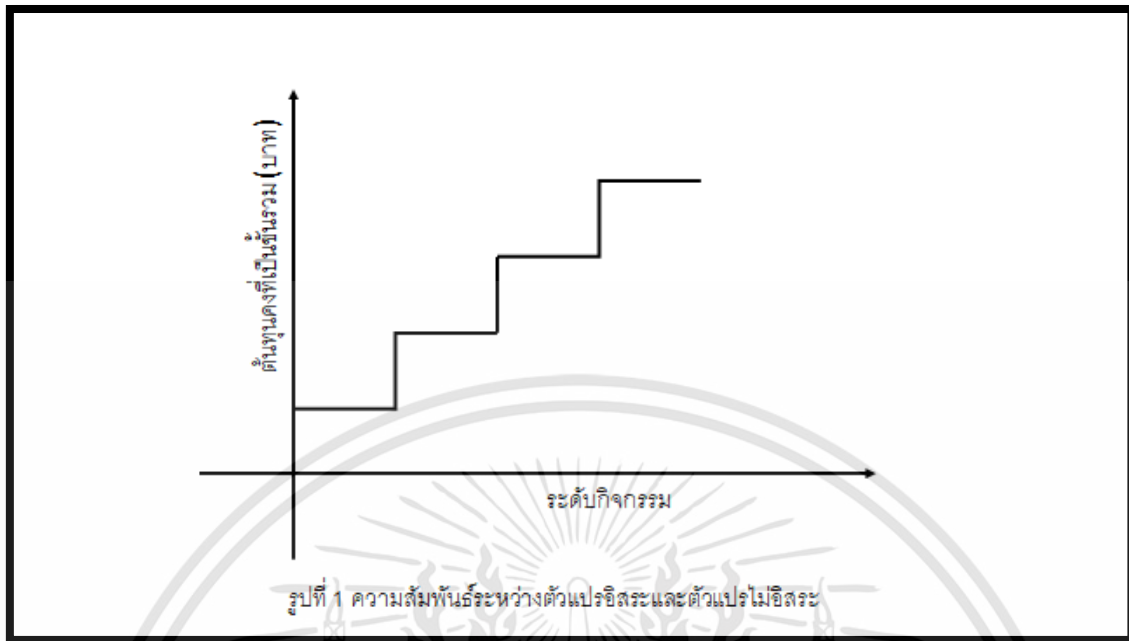
ในเรื่องของการจ่ายค่าแรงคนเย็บเสื้อผ้าจะจ่ายตามชิ้นเพื่อสร้างแรงจูงใจให้คนงาน พยายามทำงานให้ถึงอีกขั้นหนึ่งเพื่อให้ได้การจ่ายค่าแรงตามอัตราที่สูงขึ้น โดยหลักการนี้จะสอดคล้องกับหลักแนวคิดการจ่ายเงินเพื่อสร้างแรงจูงใจให้กับคนงานในการจ่ายเงิน



ภาพที่ 2-34 ต้นทุนขั้น & แนวคิดการจ่ายเงิน เพื่อสร้างแรงจูงใจ

ที่มา: พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์ (2562)

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้



ภาพที่ 2-35 ต้นทุนเป็นขั้น

ที่มา: เบญจมาศ อภิลิทธิ์ภิญโญ (2558)

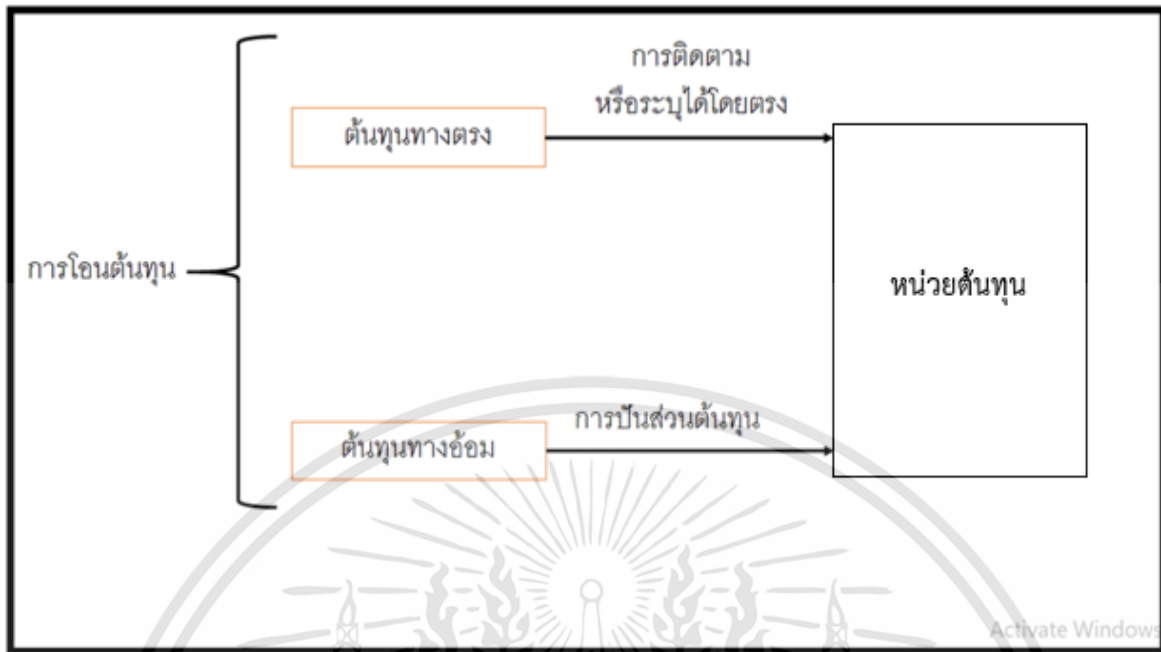
2.2.3. จำแนกต้นทุนตามสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน

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 ค่าไฟในการผลิตเสื้อ และ ตะปูในการผลิตเฟอร์นิเจอร์ เป็นต้น

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้



ภาพที่ 2-36 ต้นทุนทางตรง และ ต้นทุนทางอ้อม

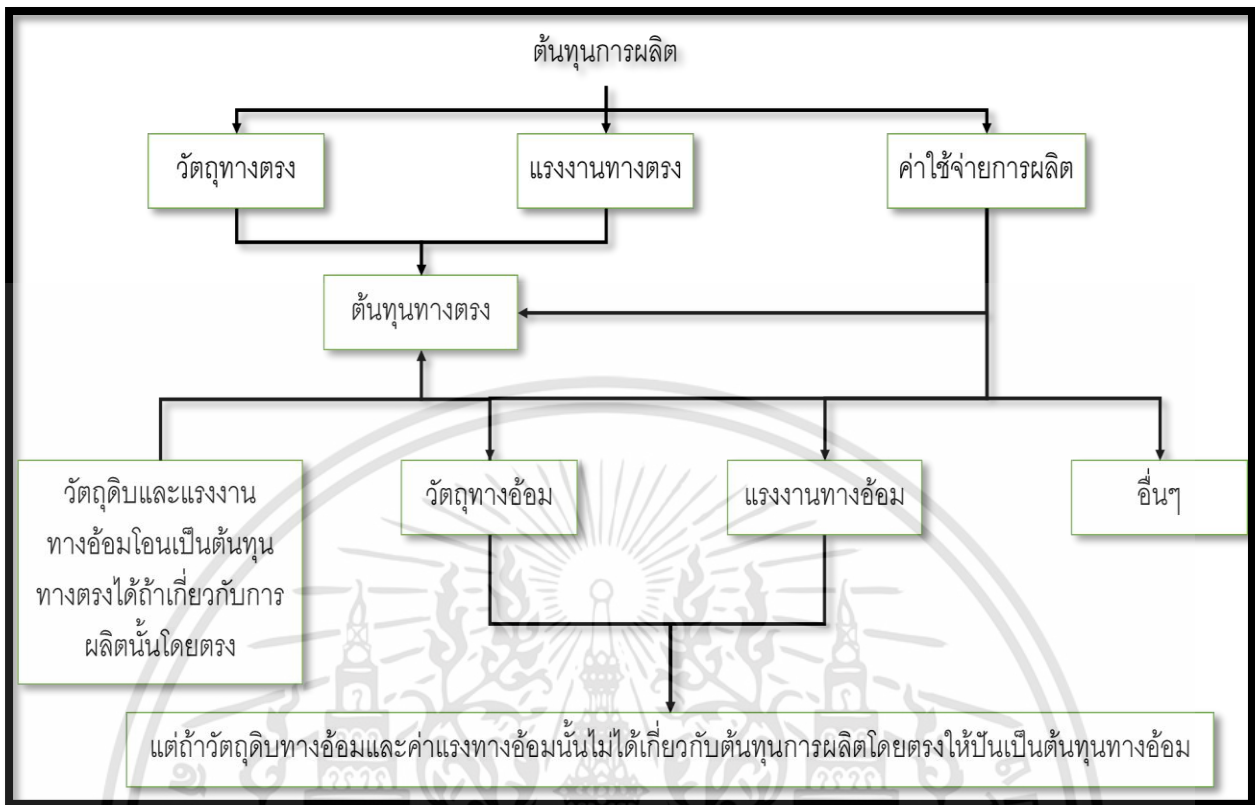
ที่มา:อนรรักษ์ ทองสุโขวงศ์ (2563)

ตัวอย่างเช่น

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

■ โดยในส่วนของ วัตถุดิบทางตรงและค่าแรงทางตรง เป็นต้นทุนทางตรง ส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต หรือ ค่าใช้จ่ายโสหุ่ยการผลิตบางส่วน อาจจะเป็นค่าใช้จ่ายทางตรง เช่น ซิป-กระดุม เป็น ค่าอุปกรณ์โสหุ่ยการผลิตที่เป็นต้นทุนทางตรงของการผลิตเสื้อผ้า แต่เงินเดือนผู้บริหารปันส่วนถือเป็นต้นทุนทางอ้อม (เพราะไม่ใช่ต้นทุนที่เกิดขึ้นและแสดงให้เห็นชัดว่าในตัวสินค้านั้นโดยตรง)

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้



ภาพที่ 2-37 แสดงรายละเอียดของต้นทุนการผลิต

ที่มา: ประยุกต์จาก ศรีสุตา อาชวานันทกุล (2563)

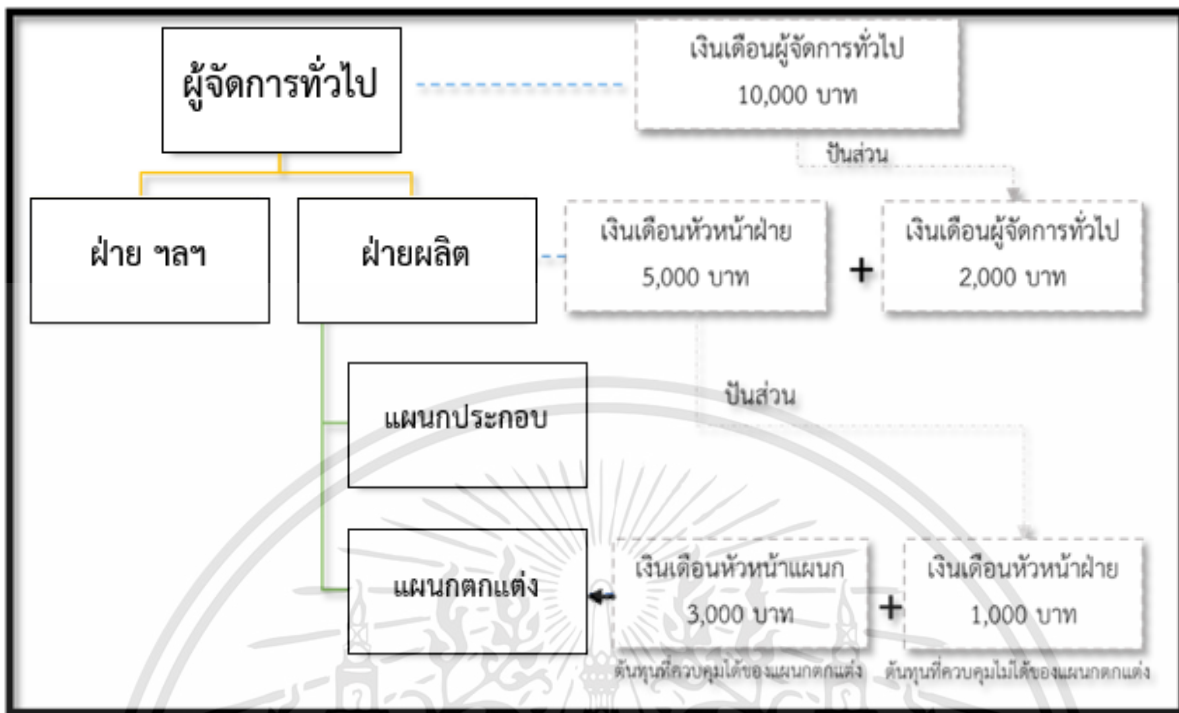
2.2.4. จำแนกต้นทุนเพื่อการควบคุมต้นทุน

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

(1) **ต้นทุนที่ควบคุมได้ (Controllable cost)** ต้นทุนที่ควบคุมได้ หมายถึง ต้นทุน หรือ ค่าใช้จ่ายที่สามารถระบุหรือกำหนดได้ว่า หน่วยงานใดหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นผู้รับผิดชอบโดยตรง กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ มีอำนาจ หน้าที่ หรือมีความสามารถที่จะทำให้ต้นทุนจำนวนนั้นเพิ่มขึ้น หรือลดลงจากการตัดสินใจของตน ซึ่งถ้าจะพิจารณาให้มากขึ้นก็พอที่จะสรุปได้ว่า ต้นทุนที่ควบคุมได้ในหน่วยงานหรือผู้บริหารคนใดคนหนึ่ง ก็อาจจะเป็นต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ในอีกหน่วยงานหรือผู้บริหารอีกคนหนึ่งก็ได้ (อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์ (2563))

(2) **ต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ (Uncontrollable Cost)** ต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ หมายถึง ต้นทุน หรือค่าใช้จ่ายที่ไม่อยู่ภายใต้อำนาจหน้าที่ ที่หน่วยงานหรือผู้บริหารในระดับนั้น ๆ จะควบคุมไว้ได้ นั่นคือไม่สามารถที่จะกำหนดต้นทุนประเภทนี้ให้เพิ่มขึ้นหรือลดลงได้ โดยปกติต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ของผู้บริหารระดับล่างก็มักเกิดจากการตัดสินใจของผู้บริหารระดับสูงนั่นเอง (อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์, 2563)

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้



ภาพที่ 2-38 ต้นทุนที่ควบคุมได้ และ ควบคุมไม่ได้

ที่มา: ประยุกต์จาก อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์ (2563)

จากรูปสามารถอธิบายถึงต้นทุนที่ควบคุมได้ และ ควบคุมไม่ได้ คือ ฝ่ายผลิตรับการปันส่วนจากเงินเดือนผู้จัดการทั่วไป จำนวน 2,000 บาท ถือเป็นต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ แต่ในส่วนเงินเดือนหัวหน้าฝ่ายผลิตเองเป็นต้นทุนที่ควบคุมได้ แผนกตกแต่งรับการปันส่วนเงินเดือนผู้จัดการหัวหน้าฝ่ายผลิต จำนวน 1,000 บาท ถือเป็นต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ แต่ในส่วนเงินเดือนหัวหน้าแผนกตกแต่งเองเป็นต้นทุนที่ควบคุมได้

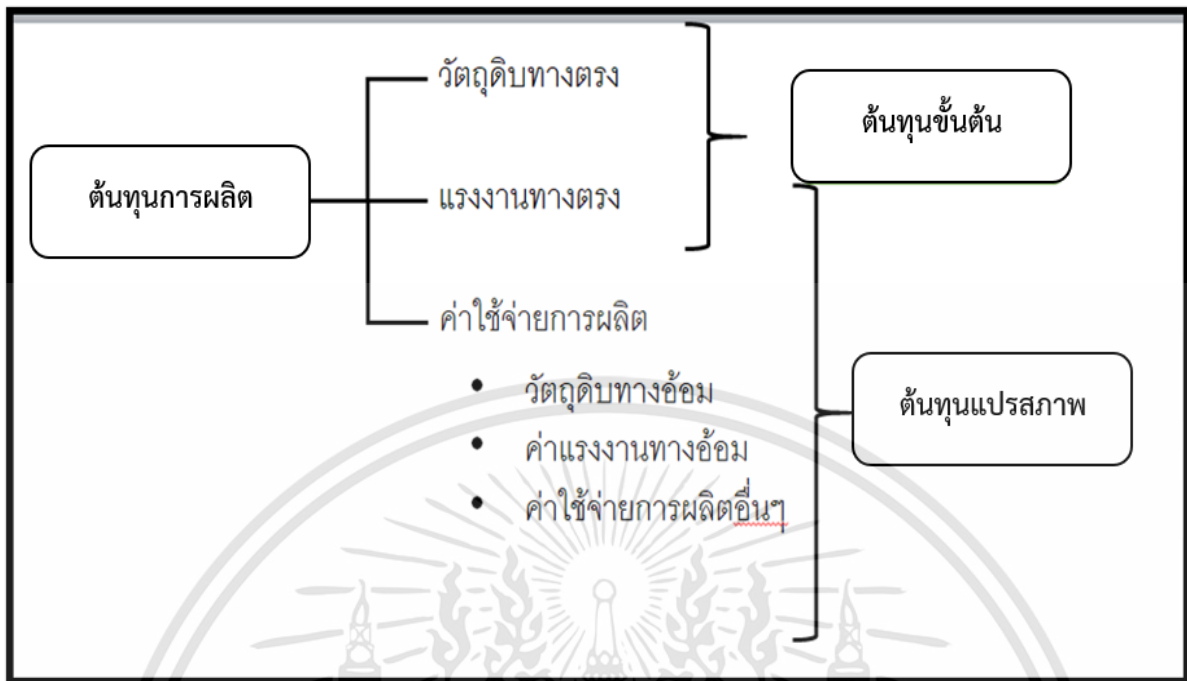
2.2.5. จำแนกตามความสำคัญและ ลักษณะของต้นทุนการผลิต

การจำแนกจำแนกตามความสำคัญและ ลักษณะของต้นทุนการผลิต เป็นการจำแนกต้นทุนที่นำมาใช้เพื่อการวางแผน และการควบคุม แบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท ได้แก่

1) **ต้นทุนขั้นต้น (Prime cost)** หมายถึง ต้นทุนรวมระหว่างวัตถุดิบ และค่าแรงทางตรงโดยปกติ ต้นทุนขั้นต้นมี ขั้นต้นจะมีความสัมพันธ์โดยตรงกับการผลิต รวมทั้งเป็นต้นทุนที่มีจำนวนมากเมื่อเทียบกับต้นทุนการผลิตทั้งหมด

2) **ต้นทุนแปรสภาพ (Conversion cost)** หมายถึง ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการแปรสภาพหรือเปลี่ยนแปลงรูปแบบจากวัตถุดิบทางตรงให้กลายเป็นสินค้าสำเร็จรูป ต้นทุนแปรสภาพจะประกอบด้วยค่าแรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายการผลิต

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้



ภาพที่ 2-39 การจำแนกตามความสำคัญและลักษณะของต้นทุนการผลิต
(ต้นทุนขั้นต้น และ ต้นทุนแปรสภาพ)

ที่มา: เบญจมาศ อภิลิทธิภิญโญ (2558)

2.2.6. จำแนกต้นทุนเพื่อการตัดสินใจ:

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

(1) ต้นทุนส่วนที่ต่าง (Differential Cost) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดการเปลี่ยนแปลงไปจากการตัดสินใจเลือกกระทำอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งอาจจะเปลี่ยนแปลงในทางเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ได้ (Incremental Cost or Decremental Cost) โดยปกติต้นทุนประเภทนี้จะเกิดขึ้นเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการปฏิบัติแบบเดิม 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 2-40 ต้นทุนส่วนต่าง

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

(2) **ต้นทุนเสียโอกาส (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 ต้นทุนจมจึงเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการตัดสินใจในอดีต เป็นต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ (Unavoidable Cost) เช่น ซื้อเครื่องจักร ทำให้มีแต่ค่าเสื่อมราคา แต่ปรากฏว่าเครื่องจักรใช้งานได้ไม่เต็มที่ จึงถือเป็นต้นทุนจม อย่างไรก็ตามไม่ว่าผู้บริหารจะทำการตัดสินใจอย่างไร ไม่มีผลกระทบต่อตัดสินใจในปัจจุบัน ต้นทุนจม เช่น ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ประจำ ค่าเช่าที่เป็นสัญญาเช่าระยะยาว เป็นต้น อย่างไรก็ตาม เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อองค์กร ผู้บริหารสามารถที่จะหาทางเลือกที่จะตัดสินใจเลือกทางเลือกที่สามารถใช้ประโยชน์จากต้นทุนจมให้ได้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

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 2-41 ต้นทุนจม

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

2.3 บทสรุป

ในบทที่สอง กล่าวถึงแนวความคิดเกี่ยวกับต้นทุน 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 ภาพฉายที่ แสดงให้เห็นว่า ต้นทุน (ต้นทุนการผลิต) คือ ค่าใช้จ่ายที่ได้ให้ประโยชน์ และกิจการได้ใช้ประโยชน์ หลังจากเชื่อมต่อจาก “ต้นทุนการผลิต” จะเป็น สินค้าสำเร็จรูป จากสินค้าสำเร็จรูปพร้อมที่จะขาย ในตอนจะขายจะ โอนสินค้าสำเร็จรูปนี้เป็นต้นทุนขาย และต้นทุนขายนี้ จะแสดงในงบกำไรขาดทุน โดยรายการในงบกำไรขาดทุน จะแสดงรายได้จากการขาย หัก ต้นทุนขาย เป็นค่าใช้จ่ายที่ใช้หักจากรายได้จากการขาย ในงบกำไรขาดทุน ส่วน สินค้าสำเร็จรูปที่ยังไม่ได้ขาย จะเป็นสินค้าสำเร็จรูป ที่ปรากฏเป็น รายการสินทรัพย์ อยู่ในงบดุล ซึ่งในอนาคต เมื่อจะขายสินค้าสำเร็จรูปนี้จะโอนมาเป็นต้นทุนขายต่อไปเช่นกัน ทั้งนี้ การอธิบายได้ฉายภาพผ่านรูป เพื่อให้ เข้าใจวงจรการเคลื่อนไหวได้ดียิ่งขึ้น

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

บรรณานุกรม บทที่ 2

- ชุมพล ศฤงคารศิริ, 2521, การวิเคราะห์และตัดสินใจเพื่อการลงทุน, หจก.เอช-เอน การพิมพ์
- เบญจมาศ อภิสัทธีภิญโญ, 2558, การบัญชีต้นทุน 2, บริษัท ส.เอเชียเพรส(1898)จำกัด
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์ (2564), ศิลปะการจัดการ. คณะบริหารธุรกิจ สถาบันเทคโนโลยีพระจอมเกล้าเจ้าคุณทหารลาดกระบัง. พิมพ์ครั้งที่ 1 โรงพิมพ์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. 2564
- ศรีสุตา อาชวานันทกุล. (2563). การบัญชีต้นทุน. เลขที่ ISBN 978-616-394-172-5. พิมพ์ครั้งที่ 6. พิมพ์ที่ บริษัทจามจุรี โปรตีวส์ จำกัด 26 ถ. พระรามสอง ซอย 83 แขวงสามยุค เขตบางขุนเทียน กรุงเทพฯ 10150. จัดจำหน่ายโดย ศูนย์หนังสือมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ถนนพระจันทร์ เขตพระนคร กรุงเทพฯ 10200
- สุปราณี ศุกระเศรณี, ศุภาพิน สุริยะ, อำนาจ รัตนสุวรรณ, และ อรรถพล ตริตนนท์, (2012), “การบัญชีบริหาร”, ค้นหาจาก <https://accthai.wordpress.com/2012/12/07/powerpoint-presentation-ma/>
- อนุรักษ์ ทองสุขโขวงศ์ (2563), “ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุน”, ค้นหาจาก <https://home.kku.ac.th/anuton/cost%20accounting>. เมื่อธันวาคม 2563
- <https://www.thailandaccount.com/>, (2564), “การบัญชีสำหรับกิจการซื้อขายสินค้า”, ค้นหาเมื่อ มกราคม 2564
- <https://www.appreciativesystem.com/> (2017). “ประสิทธิภาพ”, ค้นหาเมื่อ มีนาคม 2563
- <https://flowaccount.com/blog/> (April 30, 2020)
- <http://www.jobcan.in.th/?gclid>

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

บทที่ 3

การบัญชีต้นทุน และการคำนวณต้นทุนการผลิต

3.1. บทนำ

3.1.1. ความหมายการบัญชีต้นทุน

3.1.2. ลักษณะธุรกิจที่แตกต่างกัน กับ การบันทึกบัญชี

3.2. การคำนวณต้นทุนการผลิต

3.2.1. การคำนวณต้นทุนการผลิต

3.2.2. งบต้นทุนการผลิต

3.3. บทสรุป

วัตถุประสงค์ของบทเรียน:

1. เพื่ออธิบายความหมายของการบัญชีต้นทุน
2. เพื่อศึกษาถึงการบันทึกบัญชีต้นทุนของลักษณะธุรกิจที่แตกต่างกัน
3. เพื่อคำนวณต้นทุนการผลิต
4. เพื่อสามารถจัดทำงบต้นทุนการผลิต

3.1. บทนำ

3.1.1. ความหมายการบัญชีต้นทุน

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

บัญชีต้นทุน ทำให้ผู้บริหารมีข้อมูลที่จำเป็นสำหรับดำเนินธุรกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ เพราะบัญชีต้นทุนทำให้เข้าใจโครงสร้างของต้นทุน ดังนั้นจึงสามารถใช้หลักการของบัญชีต้นทุนในการวิเคราะห์ประสิทธิภาพของการดำเนินงาน และหาแนวทางการลดต้นทุนได้ เช่น จากการรวบรวมทำให้วิเคราะห์หาปัญหาของต้นทุนสูง โดยไม่ว่าต้นทุนเหล่านั้นจะเกิดขึ้นอย่างไรและใครเป็นผู้ทำให้เกิดขึ้น นอกจากนี้ข้อมูลทางบัญชีต้นทุนยังช่วยให้ผู้บริหารได้ทราบถึงความผิดพลาดหรือจุดบกพร่องในการดำเนินธุรกิจ เพื่อหาทางกำหนดเอกสารนี้เป็นเอกสารที่ส่งมอบไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

วิธีการปฏิบัติเพื่อแก้ไขเหตุการณ์ที่ไม่พึงประสงค์ได้อย่างทันท่วงที ตัวอย่างเช่น การประมาณการต้นทุน ทำการคาดการณ์ค่าใช้จ่ายสำหรับการดำเนินงานในอนาคต รวมทั้งหาเทคนิคการควบคุมปริมาณต้นทุน รายจ่าย ทำให้สามารถควบคุมต้นทุนต่างๆได้ ตามแนวทางการจัดการ หรือที่เรียกว่า “Cost Management” และผลของการมีฐานข้อมูลต้นทุนที่มีประสิทธิภาพจะทำให้ผู้บริหารระดับสูง ใช้ฐานข้อมูลเป็นเครื่องมือในการ วิเคราะห์ปัญหาเพื่อตัดสินใจ (Decision Making) ได้

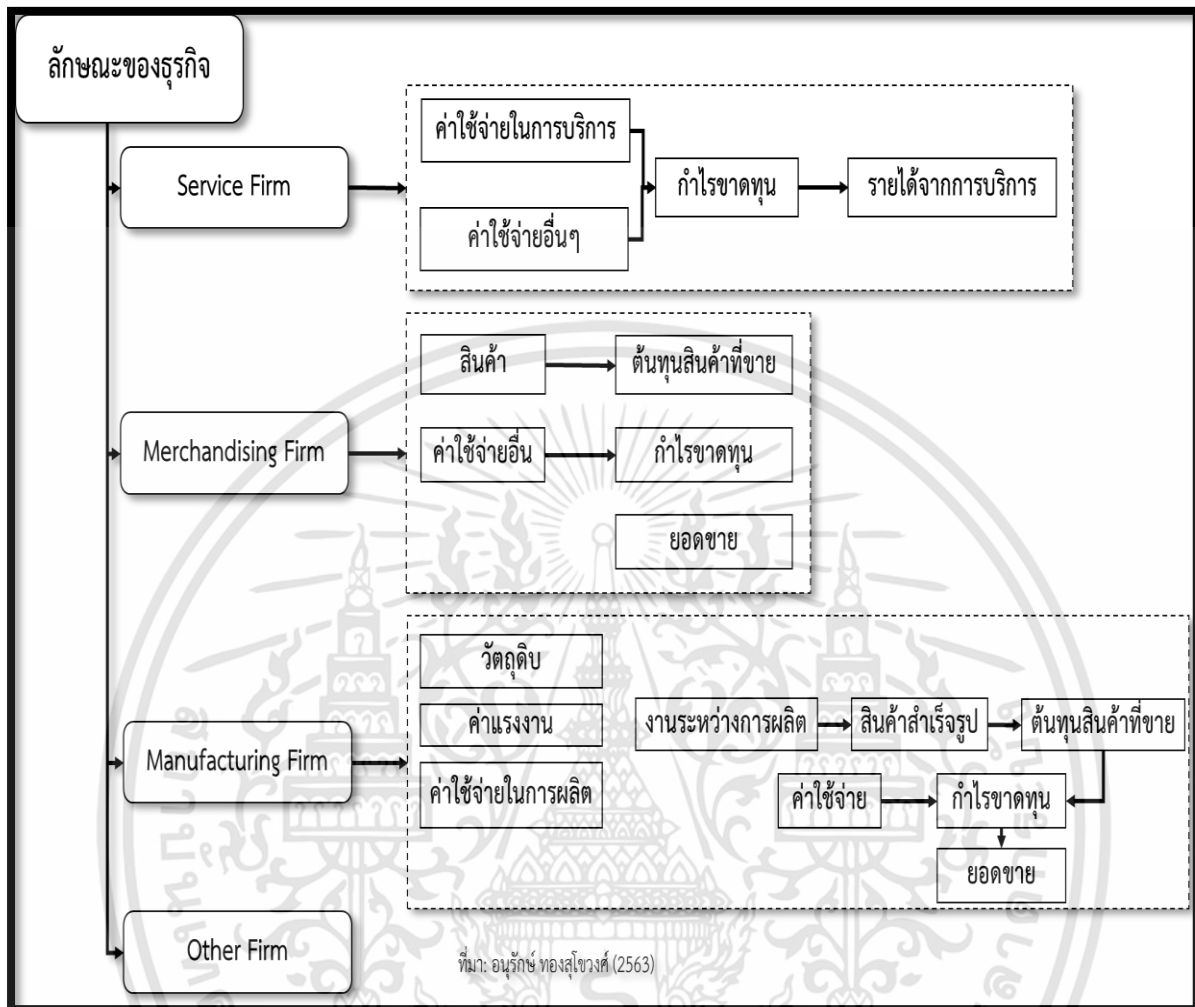
วัตถุประสงค์ที่สำคัญของข้อมูลทางบัญชีต้นทุน อาทิเช่น

1. เพื่อให้ทราบถึงต้นทุนการผลิต ตลอดจนต้นทุนขาย (Cost of goods sold) ที่จะนำไปหัก ออกจากรายได้ในงบกำไรขาดทุน เพื่อจะช่วยให้ผู้บริหารได้ทราบผลการดำเนินงานของกิจการว่ามีผลกำไรหรือ ขาดทุนอย่างไร
2. เพื่อใช้ในการตีราคาสินค้าคงเหลือ (Inventory Evaluation) ในธุรกิจอุตสาหกรรม สินค้า คงเหลือที่จะปรากฏในงบดุลจะประกอบด้วย วัตถุดิบ งานระหว่างผลิต และสินค้าสำเร็จรูป ทำให้งบการเงินมี ความถูกต้อง
3. เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับการตัดสินใจวางแผนและควบคุม (Planning and Control) ซึ่งจะช่วยให้ผู้บริหารสามารถดำเนินธุรกิจไปอย่างมีแบบแผน และบรรลุเป้าหมายตามความต้องการของธุรกิจ
4. ใช้ข้อมูลจากฐานต้นทุนการผลิต เป็นเครื่องมือในการวิเคราะห์ปัญหาที่ต้องการแก้ไขอยู่ ตลอดเวลา และนำข้อมูลดังกล่าวมาประกอบเพื่อการตัดสินใจ (Decision Making) เช่น การตัดสินใจว่าจะ เพิ่มกำลังการผลิต หรือ จำหน่ายผลิตภายนอก เป็นต้น

3.1.1. ลักษณะธุรกิจที่แตกต่างกัน กับ การบันทึกบัญชี

ธุรกิจการค้า หมายถึง หน่วยงานที่ตั้งขึ้นมาเพื่อประกอบกิจกรรมทางธุรกิจ โดยใช้ ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดให้เกิดประโยชน์มากที่สุด แบ่งออกตามกิจกรรมในการประกอบธุรกิจ มีลักษณะ การดำเนินการ 3 ประเภท คือ

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



ภาพที่ 3-1 ลักษณะธุรกิจกับความเกี่ยวข้องกับบัญชี

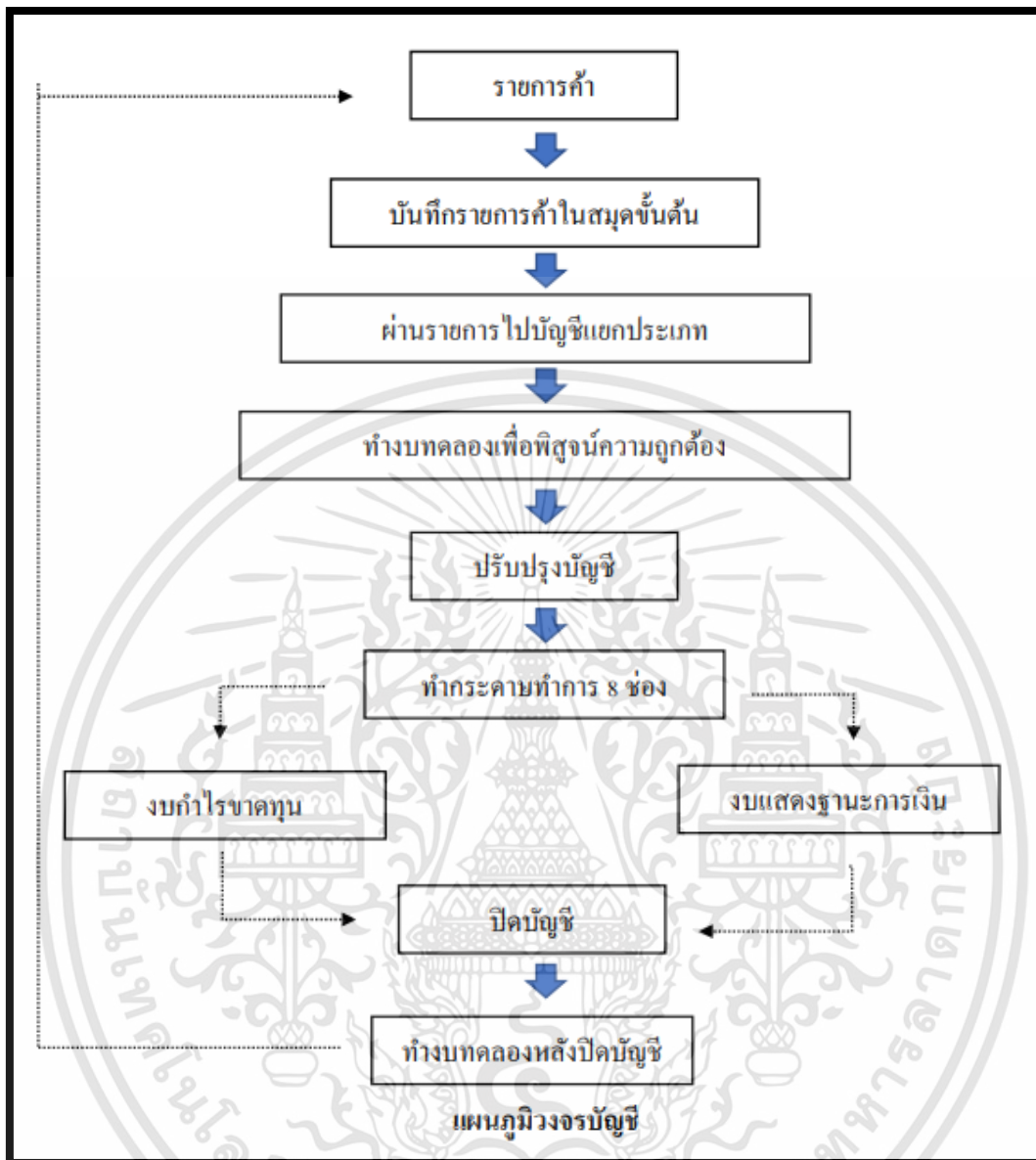
ที่มา: ประยุกต์จาก อนรรักษ์ ทองสุโขวงศ์ (2563)

(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 คือขั้นตอนของการทำบัญชีทั้งหมด ซึ่งประกอบไปด้วย การวิเคราะห์รายการค้า ซึ่งเป็นขั้นตอนแรกและเป็นขั้นตอนที่สำคัญมาก คือการวิเคราะห์รายการค้าที่เกิดขึ้นในกิจการ ที่ว่ารายการค้าที่เกิดขึ้นนั้นจะส่งผลให้ สินทรัพย์ หนี้สิน เอกสารนี้เป็นเอกสารที่ส่งมอบไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

และส่วนของเจ้าของของกิจการเปลี่ยนแปลงอย่างไร รวมถึงการบันทึกรายการลงในสมุดบัญชีขั้นต้น หรือสมุดรายวัน จากนั้นจึงนำผลการวิเคราะห์รายการค้ามาทำการบันทึกลงในสมุดบัญชีขั้นต้นหรือสมุดรายวันอีกครั้ง ขั้นตอนการจัดการวงจรบัญชีขั้นต้น เป็นการจดผ่านรายการจากสมุดบัญชีขั้นต้น หรือสมุดรายวัน ไปยังสมุดบัญชีขั้นปลาย หรือสมุดบัญชีแยกประเภท รวมถึงการปรับปรุงบัญชีในวันสิ้นงวด และเมื่อถึงวันสิ้นงวดบัญชีของกิจการ 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 แผนภูมิวงจบบัญชีธุรกิจการให้บริการ

(2) ธุรกิจซื้อขายสินค้าหรือธุรกิจซื้อมาขายไปหรือธุรกิจพาณิชย์กรรม (Merchandising Business)

ธุรกิจประเภทนี้ จะซื้อสินค้าสำเร็จรูปจากผู้ผลิต หรือโรงงานอุตสาหกรรมเพื่อจัดจำหน่าย ทำให้โดยทั่วไปมักเรียกว่า ธุรกิจซื้อมาขายไป ได้แก่

- ธุรกิจค้าปลีกประเภทห้างสรรพสินค้าขนาดใหญ่ เช่น “โรบินสัน” (Robinson)
- ห้างค้าส่งขนาดใหญ่ที่ขายสินค้าอุปโภคบริโภค เช่น บริษัท สยามแม็คโคร จำกัด (มหาชน) ซึ่งดำเนินธุรกิจศูนย์จำหน่ายสินค้าระบบสมาชิก แบบชำระเงินสดและบริการตนเองภายใต้ชื่อ “แม็คโคร” (Makro)

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

- 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 สหพัฒน์พิบูลย์ 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 ณ วันที่ 9 เมษายน 2563 จำนวน 200 ตัว ราคาตัวละ 3,000 บาท รวมเป็นเงิน 600,000 บาท โดยได้รับส่วนลดการค้า (Trade Discount) เท่ากับ 20,000 บาท แต่บริษัทต้องจ่ายค่าขนส่งเข้า (Freight-in) เท่ากับ 6,000 บาทและค่าอกรนำเข้า 24,000 บาท

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

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

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

ภาพที่ 3-4 แนวคิดสินค้าคงเหลือ-ต้นทุนสินค้าที่ขายกับธุรกิจซื้อขายไป

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

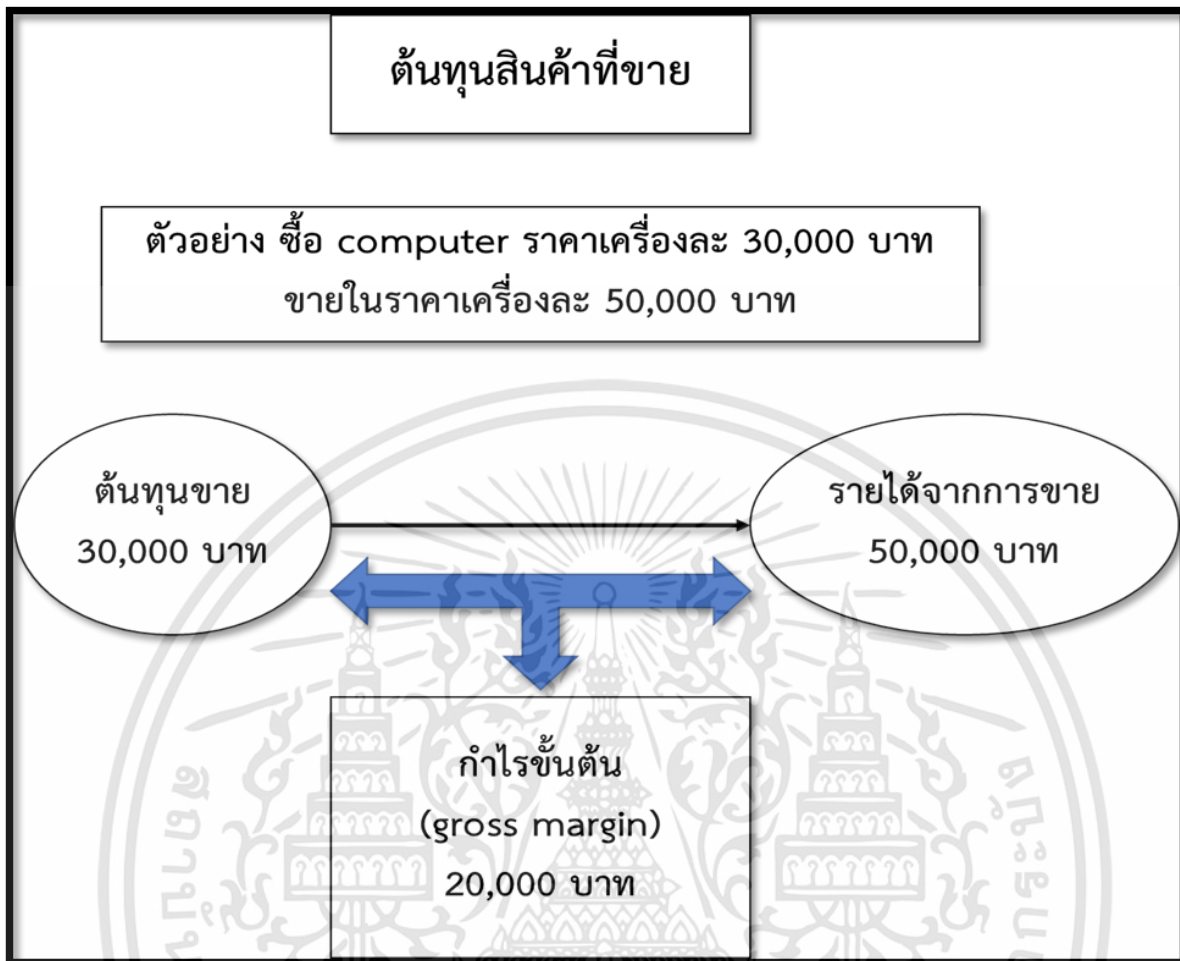
บริษัท แป๊ะ คำขาย จำกัด
งบกำไรขาดทุน
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2563

หน่วย : บาท

ยอดขาย	(A)	600
หัก ต้นทุนขาย	(B)	460
สินค้าสำเร็จรูปต้นงวด	(C)	80
ซื้อสุทธิ	(D)	500
สินค้าที่มีเพื่อขาย	(D+C)	580
สินค้าสำเร็จรูปปลายงวด	(E)	120
ต้นทุนขาย	(B)	460
กำไรขั้นต้น	(A-B)	<u>140</u>
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (F)		80
กำไรจากการดำเนินงาน	(A-B-F)	<u>60</u>

ภาพที่ 3-5 แนวคิดงบกำไรขาดทุน กับ ธุรกิจซื้อมาขายไป

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



ภาพที่ 3-6 ตัวอย่างแสดงแนวคิดต้นทุนสินค้าที่ขาย-ธุรกิจซื้อขายสินค้า

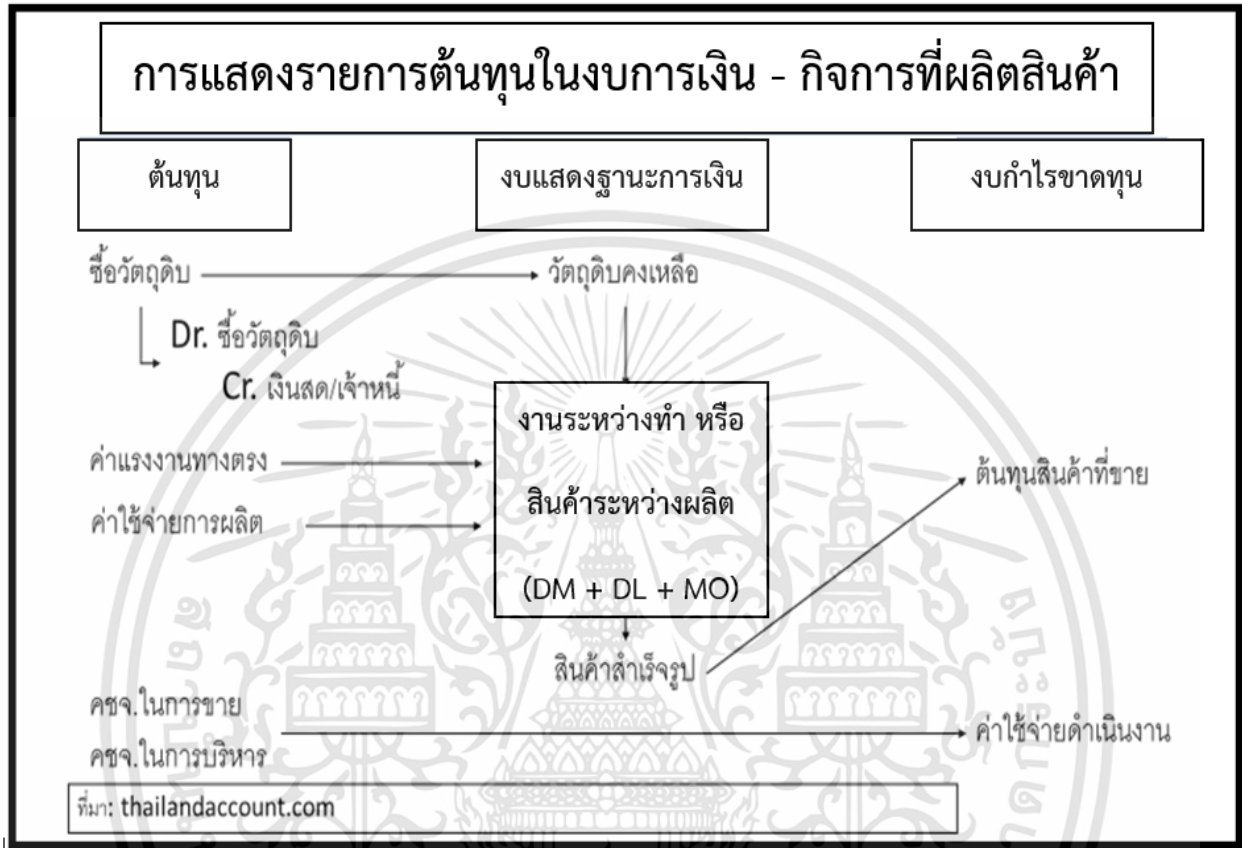
ที่มา: [https://www.thailandaccount.com/\(2564\)](https://www.thailandaccount.com/(2564))

(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 ดำเนินการผลิตโดยใช้แรงงานและค่าใช้จ่าย

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ตัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

ในการผลิต สำหรับธุรกิจผลิตสินค้า จนเป็นสินค้าสำเร็จรูป และมีการจำหน่ายสินค้านั้น รวมถึงมีการรับชำระเงินจากการขายสินค้าจากลูกค้า เรียกว่า วงจรการดำเนินงาน (Operating Cycle) (สมชาย สุภัทรกุล และมนวิกา ผดุงสิทธิ์, 2559)



ภาพที่ 3-7 การแสดงรายการต้นทุนในงบการเงิน-กิจการที่ผลิตสินค้า

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

3.2 การคำนวณต้นทุนการผลิต

3.2.1. 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) กิจกรรมดำเนินงานนั้น เริ่มตั้งแต่การซื้อวัตถุดิบเพื่อใช้ในการผลิตสินค้าเพื่อขายให้แก่ลูกค้า การผลิตสินค้า การขายสินค้า การจ่ายค่าวัตถุดิบที่ซื้อ

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

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) ค่าใช้จ่ายในการผลิต/ใส่หุ้ยการผลิต (OVERHEAD) | → OH |

(1) **วัตถุดิบทางตรง (DIRECT MATERIALS)** หมายถึง สิ่งที่น่ามาประกอบ เพื่อการเปลี่ยนแปลงให้เป็น ผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป เพื่อนำออกจำหน่าย เช่น ผ้า ผลิตเส้นหรือกางเกง น้ำตาลและแป้ง ผลิตขนมเค้ก วัตถุดิบ ทางตรง จึงถือเป็นวัตถุดิบหลักในกระบวนการผลิตเพื่อให้ได้เป็นผลิตภัณฑ์สินค้านั้น ๆ โดยสามารถตีราคา เป็นมูลค่าได้ มีอัตราส่วนต่อต้นทุนในการผลิตที่แน่นอน

(2) **แรงงานทางตรง (DIRECT LABOR)** หมายถึง ค่าจ้างแรงงานที่จ่ายให้คนงานหรือพนักงานที่ทำ หน้าที่ในการประกอบหรือเปลี่ยนสภาพจากวัตถุดิบมาเป็นสินค้าสำเร็จรูปโดยตรง เป็นต้นทุนค่าแรงงานที่เป็น ส่วนสำคัญต่อกระบวนการผลิตสินค้าสำเร็จรูปนั้น ๆ

(3) **ค่าใช้จ่ายในการผลิต/ใส่หุ้ยการผลิต (OVERHEAD)** หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่กิจการได้จ่ายไปใน กระบวนการผลิตสินค้าสำเร็จรูป นอกเหนือจากค่าวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง เช่น วัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงงานทางอ้อม วัสดุโรงงานใช้ไป ค่าไฟฟ้าโรงงาน ค่าเช่าโรงงาน ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร ค่าสิทธิบัตรตัด บัญชี

ดังที่กล่าวก่อนหน้าี้ ในกระบวนการผลิตสินค้าสำเร็จรูป ต้นทุนผลิตภัณฑ์ทั้ง 3 ชนิดนั้นในกรณีของ

- วัตถุดิบ และ ค่าแรง จะเป็น”ต้นทุนขั้นต้น” (Gross Cost)
- ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต จะถือว่าเป็น “ต้นทุนแปลงสภาพ” (Conversion Cost) -> ต้นทุนแปลงสภาพ หมายถึง ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นใน กระบวนการผลิต เพื่อเปลี่ยนสภาพของวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป

3.2.2. งบต้นทุนการผลิต (STATEMENT OF COST OF GOODS MANUFACTURED)

งบต้นทุนการผลิต เป็นงบที่แสดงถึง ต้นทุนในการผลิต

- โดยในงบต้นทุนการผลิตจะแสดงออกเป็นต้นทุนสามส่วน

➤ ส่วนที่ 1 จะแสดงถึง

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

✓ ต้นทุนวัตถุดิบทางตรงที่ใช้ไป = วัตถุดิบคงเหลือต้นงวด + ซื้อวัตถุดิบ+ค่าขนส่งเข้า
หัก (-) ส่งคืน และ ส่วนลด หัก (-) ส่วนลดรับ

บริษัท บอม มั่งคั่ง จำกัด				
งบต้นทุนการผลิต				
สำหรับช่วงเวลา 1 มกราคม ถึงสุดวันที่ 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 3-8 งบต้นทุนผลิต ส่วนที่ 1 เกี่ยวกับวัตถุดิบทางตรง

ที่มา: บูรณาการแสดงให้เห็นการคำนวณ

➤ ส่วนที่ 2 จะแสดงถึงค่าแรงทางตรงที่ใช้ไป

บริษัท บอม มั่งคั่ง จำกัด				
งบต้นทุนการผลิต				
สำหรับช่วงเวลา 1 มกราคม ถึงสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25xx (หน่วย:บาท)				
วัตถุดิบทางตรง:				
วัตถุดิบคงเหลือต้นงวด		(1) xxx		
วัตถุดิบที่มีไว้เพื่อใช้ในการผลิต		=	(1)+(2)+(3)+(5)+(6)	(9) xxx
<u>หัก</u> วัตถุดิบคงเหลือปลายงวด			(10) xxx	
วัตถุดิบใช้ไปเพื่อการผลิต			(11) xxx = (9) - (10)	
ค่าแรงงานทางตรง:				(12) xxx
ค่าใช้จ่ายในการผลิต:			(14)+(15)+(16)+(17)+ (18)+(19)=	(13) xxx

ภาพที่ 3-9 งบต้นทุนผลิต ส่วนที่ 2 เกี่ยวกับค่าแรงทางตรง

ที่มา: บูรณาการแสดงให้เห็นการคำนวณ

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

- ส่วนที่ 2 จากรูป ได้แสดงถึง ต้นทุนทางตรง และ ต้นทุนขั้นต้น
- ต้นทุนขั้นต้น = ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง+ ค่าแรงทางตรง

➤ ส่วนที่ 3 จะแสดงถึงค่าใช้จ่ายในการผลิตที่ใช้ไป

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

ภาพที่ 3-10 งบต้นทุนการผลิต ส่วนที่ 3 เกี่ยวกับสัหุ่ยค่าใช้จ่ายการผลิต

ที่มา: บูรณาการแสดงให้เห็นการคำนวณ

❖ รวมต้นทุนการผลิต = ต้นทุนวัตถุดิบทางตรงที่ใช้ไป+ค่าแรงทางตรง+ค่าใช้การผลิต= (20)

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

ตัวอย่างงบต้นทุนการผลิต

บริษัท บอม มั่งคั่ง จำกัด

งบต้นทุนการผลิต

สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25xx

วัตถุดิบ :

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

ค่าแรงทางตรง

3,000,000

ค่าใช้จ่ายในการผลิต :

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>

รวมค่าใช้จ่ายในการผลิต

2,897,000

รวมต้นทุนการผลิต

8,882,500

บวก งานระหว่างทำต้นงวด 1 ม.ค. xx

670,000

ต้นทุนการผลิตทั้งหมด

9,552,500

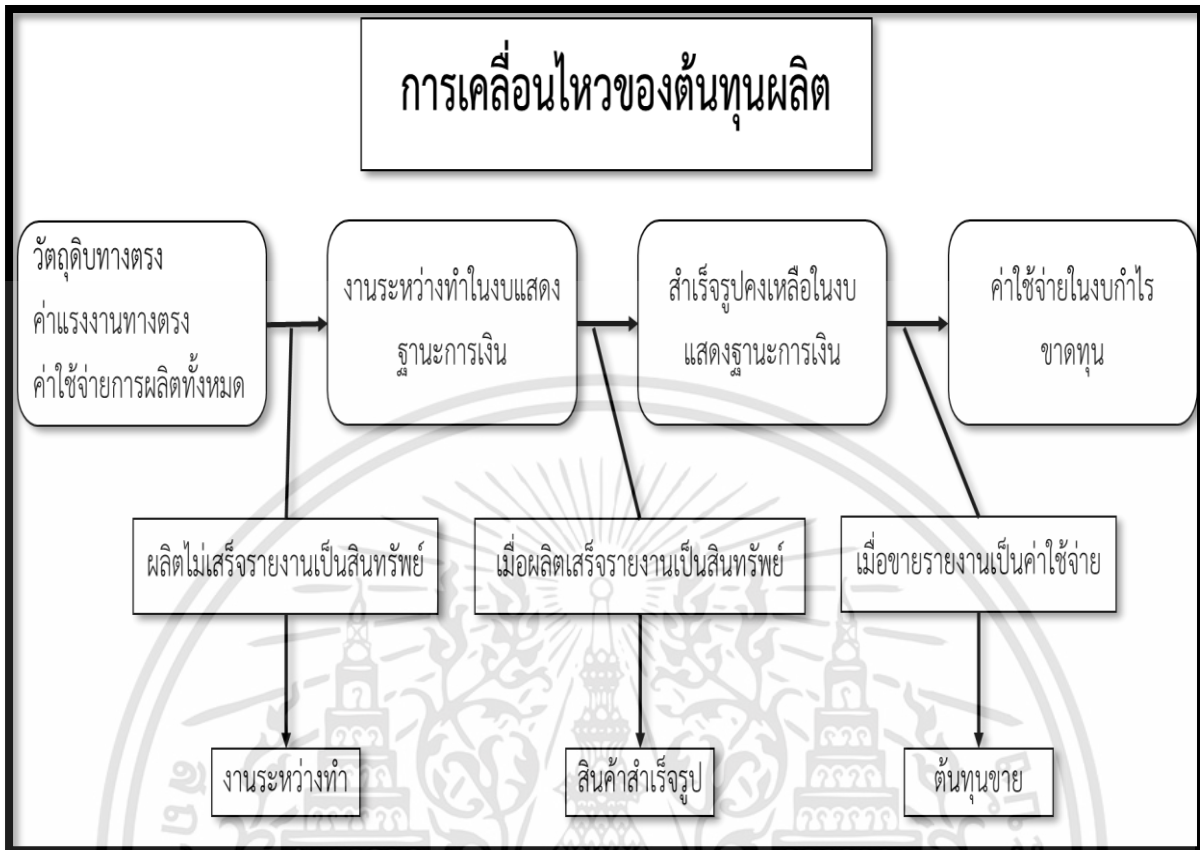
หัก งานระหว่างทำ 31 ธ.ค. xx

642,000

ต้นทุนสินค้าสำเร็จรูป

8,910,500

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้



ภาพที่ 3-11 การเคลื่อนไหวของต้นทุนการผลิต
ที่มา: จากการบูรณาการ

3.3. บทสรุป

ในส่วนที่สาม กล่าวถึง การบัญชีต้นทุน และการคำนวณต้นทุนการผลิต มุมมองของ การบัญชีต้นทุน (Cost Accounting) ตามลักษณะธุรกิจที่แตกต่างกัน การคำนวณต้นทุนการผลิต และ งบต้นทุนการผลิต รวมทั้งการจัดทำงบต้นทุนผลิต

บัญชีต้นทุน ทำให้ผู้บริหารมีข้อมูลที่จำเป็นสำหรับดำเนินธุรกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ เพราะทำให้เข้าใจโครงสร้างของต้นทุน และหาแนวทางการลดต้นทุนได้ เช่นจากการรวบรวมทำให้วิเคราะห์หาปัญหาของต้นทุนสูง โดยไม่ว่าต้นทุนเหล่านั้นจะเกิดขึ้นอย่างไรและใครเป็นผู้ทำให้เกิดขึ้น นอกจากนี้ข้อมูลทางบัญชีต้นทุนยังช่วยให้ผู้บริหารได้ทราบถึงความผิดพลาดหรือจุดบกพร่องในการดำเนินธุรกิจ เพื่อหาทางกำหนดวิธีการปฏิบัติเพื่อแก้ไขเหตุการณ์ที่ไม่พึงประสงค์ได้ทันทั่วทั้ง รวมทั้งการประมาณการต้นทุน ทำให้คาดการณ์ค่าใช้จ่ายสำหรับการดำเนินงานในอนาคต รวมทั้งหาเทคนิคการควบคุมปริมาณต้นทุนรายจ่าย ทำให้สามารถควบคุมต้นทุนต่างๆได้ ตามแนวทางการจัดการ หรือที่เรียกว่า “Cost Management” และผลของการมีฐานข้อมูลต้นทุนที่มีประสิทธิภาพจะทำให้ผู้บริหารระดับสูง ใช้ฐานข้อมูลเป็นเครื่องมือในการ วิเคราะห์ปัญหาเพื่อตัดสินใจ (Decision Making) ได้

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

บรรณานุกรม บทที่ 3

- กรมส่งเสริมอุตสาหกรรม(2564). “SMEs Case Study: บริษัท ผลิตภัณฑ์อาหารสุนัข จำกัด #ลดความสูญเสียในส่วนของการผลิต”, ค้นหาจาก <https://bsc.dip.go.th/th/category/case-all/sm-smecaststudy06-1>, ค้นหาเมื่อ เมษายน 2563
- ชุมพล ศฤงคารศิริ,2521,การวิเคราะห์และตัดสินใจเพื่อการลงทุน,หจก.เอช-เอน การพิมพ์
- เบญจมาศ อภิสิทธิ์ภิญโญ,2558,การบัญชีต้นทุน 2,บริษัท ส.เอเชียเพรส(1898)จำกัด
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์ (2564), ศิลปะการจัดการ. คณะบริหารธุรกิจ สถาบันเทคโนโลยีพระจอมเกล้า
- เจ้าคุณทหารลาดกระบัง. พิมพ์ครั้งที่ 1 โรงพิมพ์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช. 2564
- ศรีสุดา อาชวานันทกุล. (2563). การบัญชีต้นทุน. เลขที่ ISBN 978-616-394-172-5. พิมพ์ครั้งที่6.
- พิมพ์ที่ บริษัทจามจุรี โพรติวส์ จำกัด 26 ถ. พระรามสอง ซอย83 แขวงสามเต่า เขตบางขุนเทียน กรุงเทพฯ 10150.
- สมชาย สุภัทรกุล และมนวิภา ผดุงสิทธิ์ (2559),การบัญชีสำหรับผู้บริหารและผู้ประกอบการ, สำนักพิมพ์ฟิสส์เซ็นเตอร์
- สุปราณี ศุกระเศรณี, ศุภาพิน สุริยะ, อำนาจ รัตนสุวรรณ,และ อรรถพล ตริตนนท์, (2012), “การบัญชีบริหาร”, ค้นหาจาก <https://accthai.wordpress.com/2012/12/07/powerpoint-presentation-ma/>
- อนุรักษ์ ทองสุขวงศ์ (2563), “ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุน”, ค้นหาจาก <https://home.kku.ac.th/anuton/cost%20accounting>, เมื่อธันวาคม 2563
- <https://www.thailandaccount.com/>, (2564), “การบัญชีสำหรับกิจการซื้อขายสินค้า”, ค้นหาเมื่อ มกราคม 2564

บทที่ 4

ระบบต้นทุนผลิตแบบดั้งเดิมและต้นทุนฐานกิจกรรม

- 4.1 บทนำ
- 4.2 ระบบต้นทุนการผลิต 3 ระบบ
 - 4.2.1 ระบบต้นทุนจริงและตัวอย่างการบันทึกบัญชี
 - 4.2.2 ระบบต้นทุนปกติ และตัวอย่างการบันทึกบัญชี
 - 4.2.3 ระบบต้นทุนมาตรฐาน
- 4.3. ระบบต้นทุนผลิตแบบดั้งเดิม และต้นทุนฐานกิจกรรม
 - 4.3.1. ระบบต้นทุนผลิตแบบดั้งเดิม
 - 1) การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเพียงอัตราเดียว
 - 2) การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตอัตราประจำแผนก
 - 4.3.2 ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม
- 4.4 บทสรุป

วัตถุประสงค์ของบทเรียน:

1. เพื่อศึกษาถึงการเชื่อมโยงแนวคิดของต้นทุน 3 ระบบ ได้แก่ (1) ระบบต้นทุนจริง (2) ระบบต้นทุนปกติ และ (3) ระบบต้นทุนมาตรฐาน
2. เพื่อศึกษาการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตระบบต้นทุนแบบดั้งเดิมและระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

4.1. บทนำ

แนวความคิดของระบบต้นทุนการผลิต 3 ระบบ ในระบบบัญชีต้นทุนที่บันทึกต้นทุนการผลิตตามประเภทข้อมูลต้นทุนแบ่งออกเป็น 3 ระบบ ได้แก่

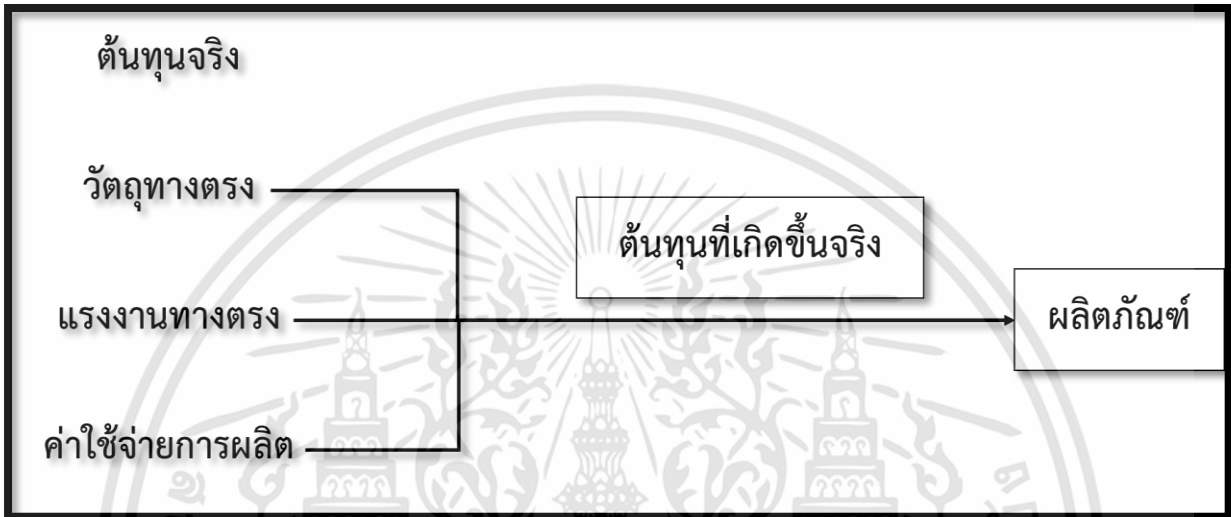
- (1) ระบบต้นทุนจริง (Actual Cost System)
- (2) ระบบต้นทุนปกติ (Normal Cost System)
- (3) ระบบต้นทุนมาตรฐาน (Standard Cost System)

4.2. ระบบต้นทุนการผลิต 3 ระบบ

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

4.2.1. ระบบต้นทุนจริงและตัวอย่างการบันทึกบัญชี

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



ภาพที่ 4-1 แสดงต้นทุนการผลิตตามระบบต้นทุนจริง

ที่มา: จากการวิเคราะห์

ตัวอย่าง การบันทึกบัญชีและคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามระบบต้นทุนจริง

บริษัท ANT ตั้งใจทำงาน จำกัด ใช้ต้นทุนจริงในการบันทึกการและจัดทำงบการเงิน บริษัทผลิตและจำหน่ายสินค้าเพียงชนิดเดียว ข้อมูลเกิดขึ้นในระหว่างงวดแรกของการดำเนินงานมีดังนี้

- (1) ซื้อวัตถุดิบเพื่อใช้ในการผลิตเป็นวัตถุดิบทางตรงและวัตถุดิบอ้อม จำนวน 60,000 บาท และ 10,000 บาท ตามลำดับ ผู้ขายให้เครดิต 30 วัน
- (2) เบิกวัตถุดิบไปใช้เป็นวัตถุดิบทางตรง 50,000 บาท และวัตถุดิบอ้อม 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

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

- (6) บันทึกค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรอุปกรณ์สำหรับงวดจำนวน 4,000 บาท
- (7) โอนค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นจริงเข้าเป็นต้นทุนการผลิต
- (8) สามารถผลิตสินค้าสำเร็จรูปได้ทั้งสิ้น 11,300 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 การบันทึกการบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป บัญชีแยกประเภท และการแสดงรายการในงบการเงินตามระบบต้นทุนจริงจะเป็นดังนี้



เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

สมุดรายวันทั่วไป

(1)	<p>คุมวัสดุ</p> <p> เจ้าหนี้</p> <p>ซื้อวัสดุทางตรง 60,000 บาท และวัสดุทางอ้อม 10,000 บาท เครดิต 30 วัน</p>	70,000	-	70,000	-
(2)	<p>งานระหว่างทำ</p> <p>คุมค่าใช้จ่ายการผลิต</p> <p> คุมวัสดุ</p> <p>เบิกวัสดุดิบใช้ในการผลิตเป็นวัสดุทางตรง 50,000 บาท และวัสดุทางอ้อม 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</p> <p> ค่าแรงงาน</p> <p>จำแนกค่าแรงงานทางตรงและแรงงานทางอ้อมที่เกิดขึ้นในงวดจำนวน 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 5,000 บาท 2,000 บาท และ 3,000 บาท</p>	9,000	-	9,000	-
(6)	<p>คุมค่าใช้จ่ายการผลิต</p> <p> ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักรอุปกรณ์</p> <p>บันทึกค่าเสื่อมราคาประจำงวด</p>	4,000	-	4,000	-

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

บริษัท ANT ตั้งใจทำงาน จำกัด		
งบต้นทุนการผลิต		
สำหรับงวด สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2564		
(หน่วย : บาท)		
วัตถุดิบ :		
วัตถุดิบต้นงวด	0	
บวก ซื้อ	<u>70,000</u>	
วัตถุดิบที่มีเพื่อใช้	70,000	
หัก วัตถุดิบปลายงวด	<u>10,000</u>	
วัตถุดิบที่เบิกใช้	60,000	
หัก วัตถุดิบอ้อมใช้ในการผลิต	<u>10,000</u>	50,000
แรงงานทางตรง		30,000
ค่าใช้จ่ายการผลิต :		
วัตถุดิบอ้อม	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

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

บริษัท ANT ตั้งใจทำงาน จำกัด
งบกำไรขาดทุน
สำหรับงวด สิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 2564

(หน่วย : บาท)

รายได้จากการขาย		280,000
ต้นทุนขาย :		
สินค้าสำเร็จรูปต้นงวด	0	
บวก ต้นทุนการผลิตสินค้าสำเร็จรูป	<u>113,000</u>	
สินค้าที่มีเพื่อขาย	113,000	
หัก สินค้าสำเร็จรูปปลายงวด	<u>20,000</u>	<u>93,000</u>
กำไรขั้นต้น		187,000
ค่าใช้จ่ายการดำเนินงาน		
ค่าใช้จ่ายการขาย	85,000	
ค่าใช้จ่ายการบริหาร	<u>45,000</u>	
ค่าใช้จ่ายการขาย และ บริหาร		<u>130,000</u>
กำไรสุทธิ		<u>57,000</u>

ภาพที่ 4-3 งบกำไรขาดทุน

4.2.2 ระบบต้นทุนปกติและตัวอย่างการบันทึกบัญชี

ระบบต้นทุนปกติ เป็นระบบที่บันทึกข้อมูลต้นทุนการผลิตที่เกิดขึ้นจริงร่วมกับต้นทุนที่ประมาณไว้ล่วงหน้า

เนื่องจากค่าใช้จ่ายการผลิตมีหลายรายการ ซึ่งบางรายการจะทราบจำนวนได้ต่อเมื่อสิ้นงวด เช่น ค่าสาธารณูปโภค ซึ่งกว่าจะได้รับบิลค่าใช้จ่ายจะต้องรอหลังจากงวดไปแล้ว เป็นต้น ดังนั้นการบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายการผลิตจึงไม่ทันในการบันทึกบัญชีในงวดการผลิตนั้น

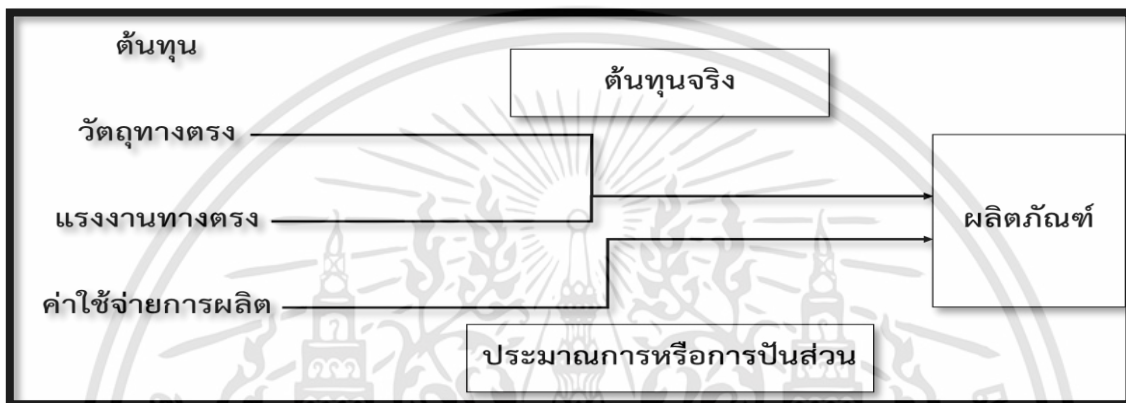
ดังนั้น เพื่อแก้ปัญหาจึงมีแนวคิดเรื่องการบันทึกบัญชีแบบ “ระบบบัญชีต้นทุนปกติ” เพื่อใช้ในการคิด ค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าสู่งานหรือผลิตภัณฑ์ ทำให้สามารถประมาณต้นทุนการผลิตได้เร็ว ไม่ต้องรอค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นจริงทั้งหมด

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

การบันทึกต้นทุนปกติ ตาม “ระบบบัญชีต้นทุนปกติ” จึงดำเนินการได้ดังนี้

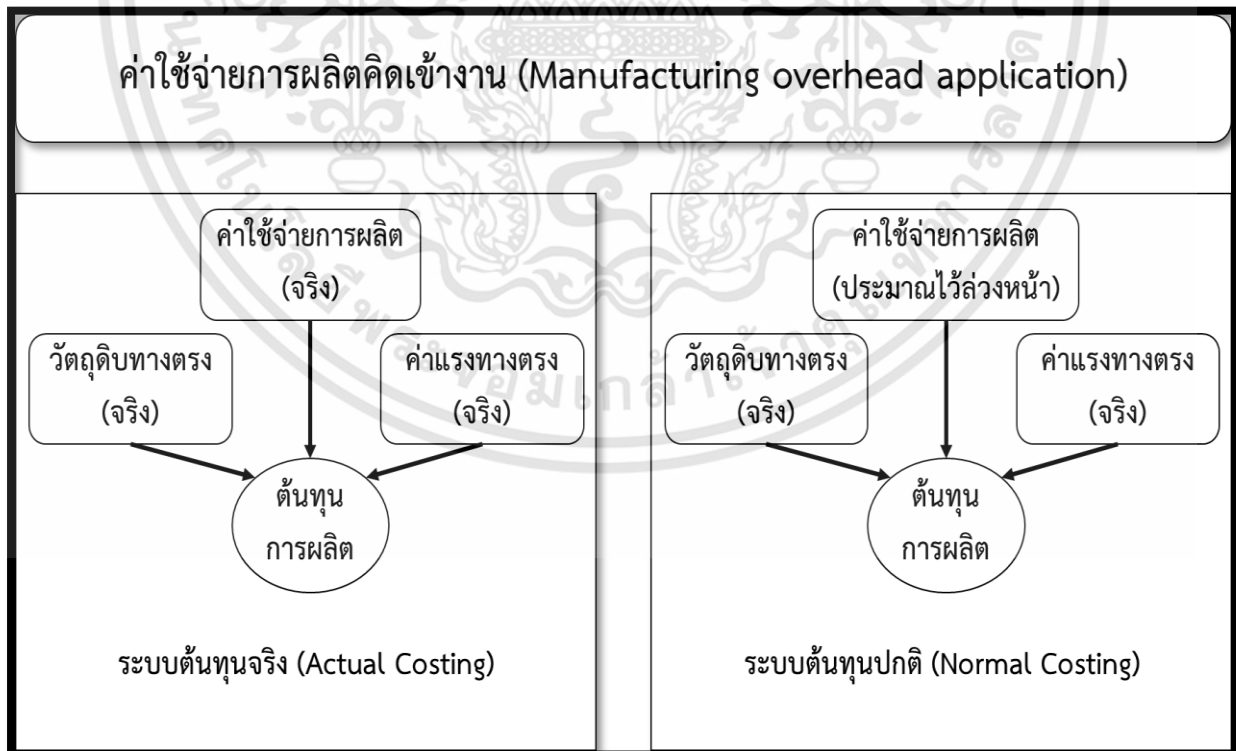
วัตถุดิบทางตรง บันทึกตามค่าใช้จ่ายจริงที่เกิดขึ้น แรงงานทางตรง บันทึกตามค่าใช้จ่ายจริงที่เกิดขึ้น ค่าใช้จ่ายการผลิต จะมีการประมาณการล่วงหน้าโดยกำหนดเป็นอัตราที่กำหนดขึ้นล่วงหน้า (Predetermined Overhead Rate) เป็นการประมาณการจำนวนค่าใช้จ่ายการผลิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นทั้งสิ้นสำหรับปี ทารด้วยเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เหมาะสมเพื่อนำไปใช้คิดค่าใช้จ่ายการผลิตเข้างา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

แนวคิด “ระบบบัญชีต้นทุนปกติ” อธิบายได้โดยแสดงไว้ในภาพได้ดังนี้



ภาพที่ 4-6 แนวคิดการบันทึกต้นทุนผลิต ตาม “ระบบบัญชีต้นทุนปกติ”

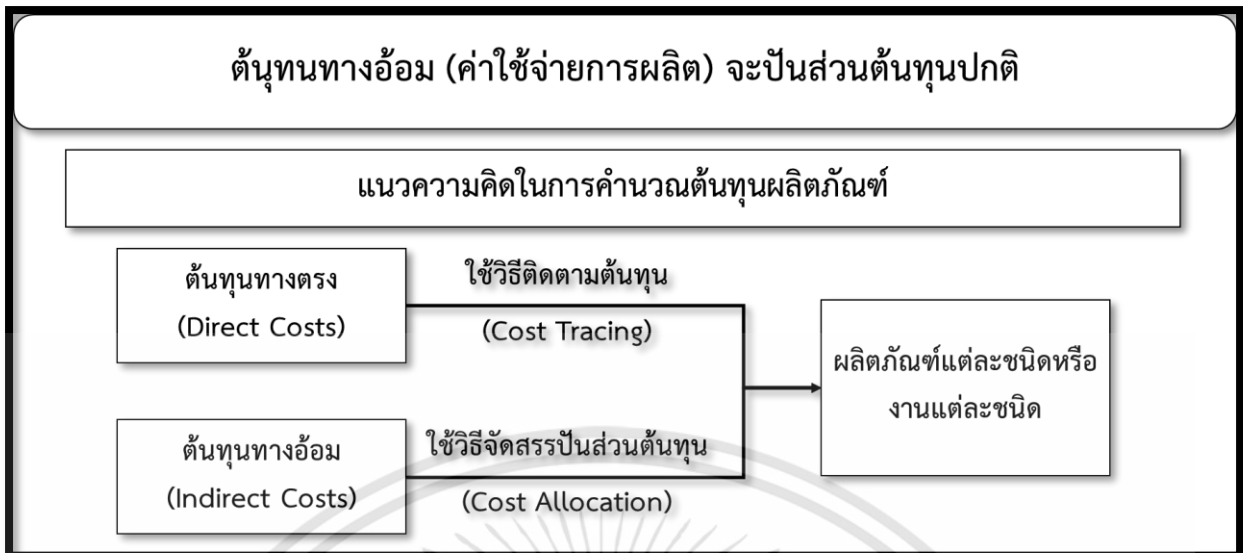
ที่มา: ศรีสุตา อาชวานันทกุล. (2563)



ภาพที่ 4-7 ต้นทุนจริงเปรียบเทียบกับต้นทุนปกติ

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

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้



ภาพที่ 4-8 แนวคิดการปันค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าต้นทุนปกติ

ที่มา: สุปราณี ศุกระเศรณี, ศุภาพิน สุริยะ, อำนวย รัตน์สุวรรณ,และ อรรถพล ตรีตนนท์, (2012)

ในการประมาณการ ปันค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าต้นทุนปกติ เรียกว่าการปันส่วนต้นทุนคิดเข้างาน มี 2 ขั้นตอนการดำเนินงาน ได้แก่

- (1) เกณฑ์การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต
- (2) คิดค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน

(1) **เกณฑ์ในการประมาณการณค่าใช้จ่ายการผลิต** มีสูตรในการคำนวณดังนี้

ประมาณการจำนวนค่าใช้จ่ายการผลิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นทั้งสิ้นสำหรับปี หารด้วยเกณฑ์ในการปันส่วน ค่าใช้จ่ายที่เหมาะสม (ปริมาณงานตามเกณฑ์ที่กำหนดล่วงหน้าในการปันส่วนที่เกิดขึ้นจริง) จะได้อัตรา ค่าใช้จ่ายการผลิตที่กำหนดล่วงหน้า ผลที่ได้เรียกว่า ค่าใช้จ่ายการผลิตเข้างาน เพื่อคิดเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามปริมาณงานที่ใช้เป็นเกณฑ์ที่เกิดขึ้นจริง

การประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิตคำนวณ ได้ดังนี้

อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่กำหนดล่วงหน้า	=	$\frac{\text{ประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิต}}{\text{เกณฑ์ในการปันส่วน}}$
ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน	=	$\text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต} \times \text{ปริมาณงานตามเกณฑ์}$ <p style="text-align: center;">ที่กำหนดล่วงหน้า ในการปันส่วนที่เกิดขึ้นจริง</p>

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

ดังนั้นเพื่อให้เข้าใจความเป็นมาของ สูตรการคำนวณ “การประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิต” หรือ ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน จึงใคร่ขออธิบายรายละเอียดของที่มาของสูตร ดังนี้

เกณฑ์การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต

การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานที่กำหนดล่วงหน้าตามระบบต้นทุนแบบเต็มนั้น มักใช้ฐานตามปริมาณ ซึ่งโดยทั่วไปฐานตามปริมาณจะกำหนดโดยอาศัยเกณฑ์ใดเกณฑ์หนึ่งต่อไปนี้ คือ

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

- การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตต่อ 1 หน่วยผลผลิต มีสูตรคำนวณ ดังนี้

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

ตัวอย่าง ค่าใช้จ่ายการผลิตโดยประมาณเป็น 200,000 บาท ผลผลิตโดยประมาณ 16,000 หน่วย

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

- การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นร้อยละของวัตถุดิบทางตรง เมื่อการผลิตมีความสัมพันธ์กับวัตถุดิบทางตรง กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายการผลิตแปรเปลี่ยนตามปริมาณวัตถุดิบทางตรงที่ใช้ในการผลิต 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 โดยไม่คำนึงถึงอัตราค่าแรงของคณงานแต่ละคนที่แตกต่างกัน 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

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

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้าไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

ตัวอย่าง ธุรกิจประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตเป็น 100,000 บาท ชั่วโมงทำงานของเครื่องจักร 2,500 ชั่วโมง

อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต	=	$\frac{100,000}{2,500}$
	=	40 บาท/ชั่วโมงเครื่องจักร

(2) คัดค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน

เมื่อธุรกิจได้กำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตตาม (1) เกณฑ์การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตตั้งแต่ต้นงวดแล้ว จะใช้อัตรานี้ในการคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานสำหรับงานผลิตต่างๆ ตลอดทั้งงวด ตามสูตรการคำนวณต่อไปนี้

ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน	=	ปริมาณกิจกรรมที่ใช้เป็น เกณฑ์ตามที่เกิดขึ้นจริงสำหรับงาน	×	อัตราค่าใช้จ่าย การผลิต
-----------------------------	---	---	---	----------------------------

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

ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน	=	จำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรง × อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต
	=	3,000 × 3
	=	9,000 บาท

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 และสมมติเพิ่มเติมว่าบริษัทใช้ระบบต้นทุนปกติในการบันทึกการขายและจัดทำงบการเงิน โดยประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตที่ตั้งงบประมาณไว้ เท่ากับ 60,000 บาท และคาดว่าจะสามารถผลิตสินค้าได้ 12,000 หน่วย ดังนั้นอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่กำหนดล่วงหน้า และค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานสำหรับงวดที่สามารถผลิตสินค้าได้ 10,000 หน่วย จะคำนวณได้ดังนี้

อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่กำหนดล่วงหน้า	=	$\frac{60,000}{12,000}$
	=	5 บาท/หน่วย
ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน	=	$5 \times 10,000$
	=	50,000 บาท

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

จากกรณีของ บริษัท ANT ตั้งใจทำงาน จำกัด ที่ระบุไว้เป็นการบันทึกบัญชี แบบต้นทุนจริงก่อนหน้านี้ เมื่อกำหนด ให้บันทึกบัญชีแบบต้นทุนปกติ ได้แนวทางการบันทึกบัญชี ดังนี้

การบันทึกบัญชีรายการบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป บัญชีแยกประเภท และการแสดงรายการในงบการเงินตามระบบต้นทุนปกติ จะเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

(1)	คุมวัสดุ เจ้าหนี้ ซื้อวัสดุทางตรง 50,000 บาท และวัสดุทางอ้อม 5,000 บาท เครดิต 30 วัน	55,000	-	55,000	-
(2)	งานระหว่างทำ คุมค่าใช้จ่ายการผลิต คุมวัสดุ เบิกวัสดุไปใช้ในการผลิตเป็นวัสดุทางตรง 45,000 บาท และวัสดุทางอ้อม 5,000 บาท	45,000 5,000	- -	50,000	-

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

(3)	ค่าแรงงาน ค่าแรงงานค้ำจ่าย บันทึกค่าแรงงานที่เกิดขึ้นในงวด	55,000	-		
	งานระหว่างทำ คุมค่าใช้จ่ายการผลิต ค่าแรงงาน	40,000 15,000	- -		55,000 -
(4)	ค่าแรงงานค้ำจ่าย เงินสด จ่ายค่าแรงงานสำหรับงวด	55,000	-		55,000 -
(5)	คุมค่าใช้จ่ายการผลิต เงินสด จ่ายค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดในโรงงาน	10,000	-		10,000 -
(6)	คุมค่าใช้จ่ายการผลิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักรอุปกรณ์ บันทึกค่าเสื่อมราคาประจำงวด	5,000	-		5,000 -
(7)	งานระหว่างทำ ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน คิดค่าใช้จ่ายการผลิตเข้างานตามอัตราค่าใช้จ่าย การผลิตที่กำหนดล่วงหน้า @ 5 x 10,000 หน่วย	50,000	-		50,000 -
(8)	สินค้าสำเร็จรูป (135,000÷10,000) งานระหว่างทำ โอนต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จไปยังบัญชีสินค้า สำเร็จรูปต้นทุนหน่วยละ 13.5 บาท	135,000	-		135,000 -
(9)	เงินสด ขาย ขายสินค้า 9,000 หน่วย @ 30 บาท	270,000	-		270,000 -
	ต้นทุนขาย (9,000 x 13.50) สินค้าสำเร็จรูป บันทึกต้นทุนสินค้าที่ขายไป	121,500	-		121,500 -
(10)	ค่าใช้จ่ายการขาย ค่าใช้จ่ายการดำเนินงาน เงินสด จ่ายค่าใช้จ่ายการดำเนินงานเป็นเงินสด	70,000 50,000	- -		120,000 -

เอกสารนี้เป็นเอกสารทงสวนวิชาหการใชงานเพอการศึกษาเท่านั้น ไมออนุญาตเนาไปไซะประโยชน์ด้านการค้า

ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

บริษัท ANT ตั้งใจทำงาน จำกัด
งบต้นทุนการผลิต
สำหรับงวด สิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 2563

(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> วัตถุดิบอ้อมใช้ในการผลิต	<u>5,000</u>	45,000
แรงงานทางตรง		40,000
ค่าใช้จ่ายการผลิต:		
วัตถุดิบอ้อม	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>

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

บริษัท ANT ตั้งใจทำงาน จำกัด
งบกำไรขาดทุน
สำหรับงวด สิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 2563

(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>

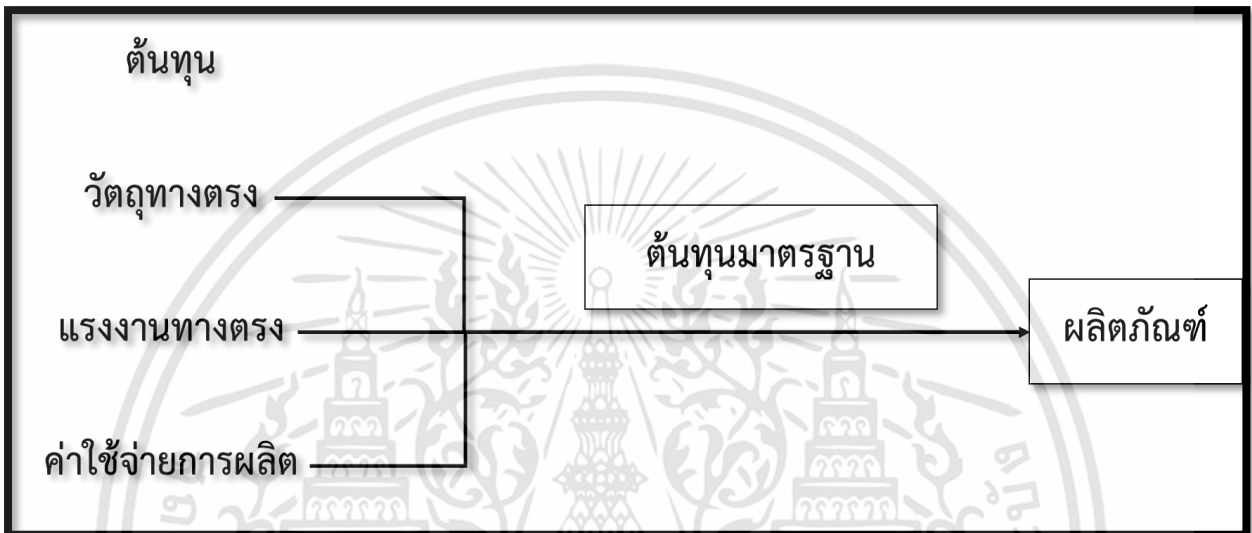
* สินค้าสำเร็จรูปปลายงวด ในกรณีนี้ยังมีค่าใช้จ่ายการผลิตสูงไปหน่วยละ 1.5 บาท x 1,000 หน่วย

ต้นทุนขายตามระบบต้นทุนปกติในที่นี้ต่ำกว่าต้นทุนขายในระบบต้นทุนจริง 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

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

4.2.3 ระบบต้นทุนมาตรฐาน (Standard Cost System)

ระบบต้นทุนมาตรฐาน เป็นระบบที่บันทึกข้อมูลต้นทุนการผลิตของสินค้าตามต้นทุนมาตรฐานที่กำหนดไว้ล่วงหน้า ภายใต้การผลิตที่มีประสิทธิภาพ แต่ต้นทุนการผลิตจริงที่เกิดขึ้นก็ต้องมีการบันทึกไว้ด้วยเช่นกัน โดยมีการเปรียบเทียบผลต่างระหว่างต้นทุนจริงที่เกิดขึ้นกับต้นทุนมาตรฐานที่กำหนดไว้และบันทึกผลต่างนั้นไว้ในบัญชีผลต่าง การบันทึกต้นทุนการผลิตตามระบบต้นทุนมาตรฐาน แสดงไว้ในภาพที่ 4-12 ดังนี้

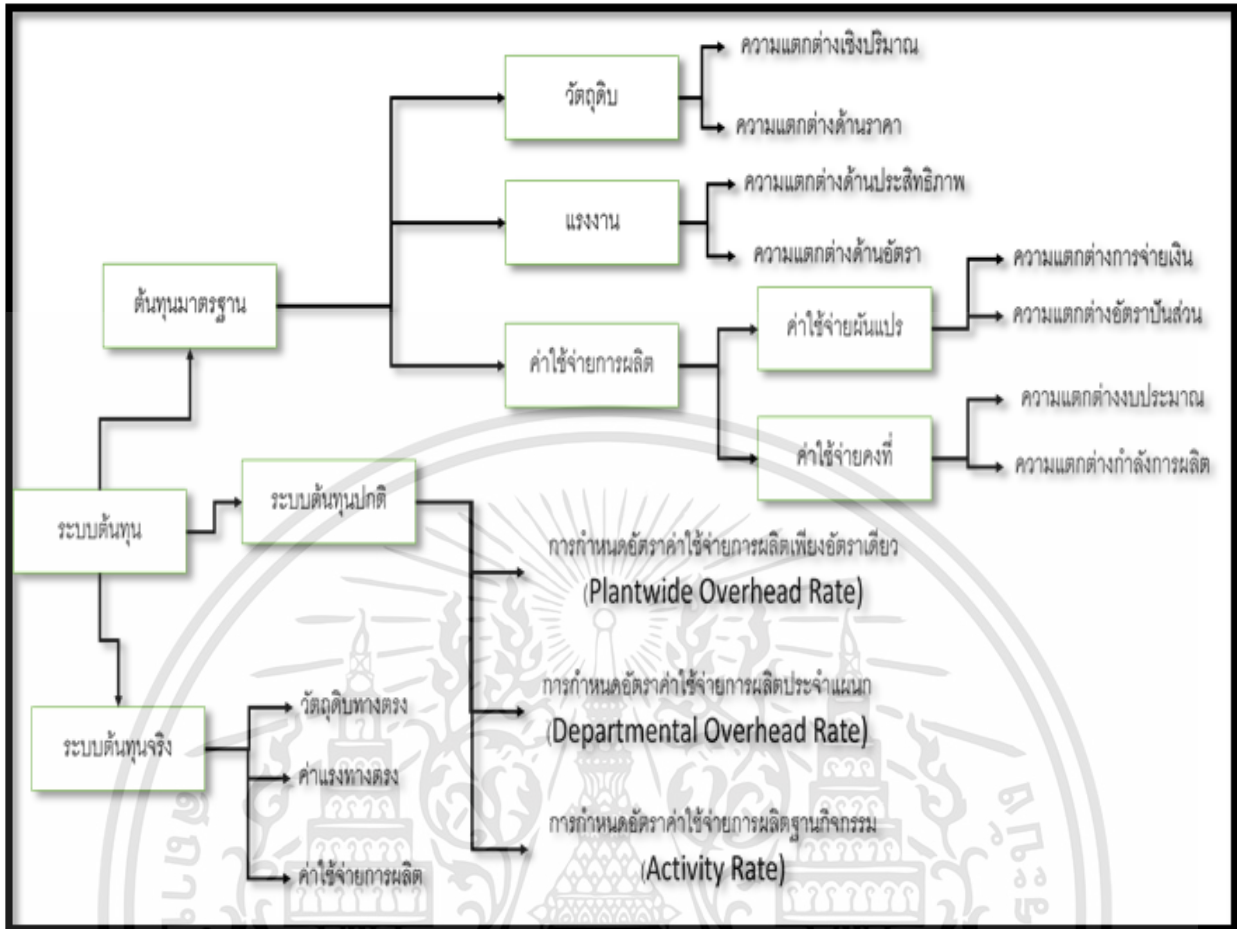


ภาพที่ 4-12 แสดงต้นทุนการผลิตตามระบบต้นทุนมาตรฐาน

หลักการบันทึกต้นทุนผลิตภัณฑ์ทั้ง 3 ระบบที่กล่าวมาแล้ว สามารถสรุปได้ดังนี้

<u>ระบบต้นทุนจริง</u>	<u>ระบบต้นทุนปกติ</u>	<u>ระบบต้นทุนมาตรฐาน</u>
วัตถุดิบทางตรงที่เกิดจริง	วัตถุดิบทางตรงที่เกิดจริง	วัตถุดิบทางตรงมาตรฐาน
แรงงานทางตรงที่เกิดจริง	แรงงานทางตรงที่เกิดจริง	แรงงานทางตรงมาตรฐาน
ค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดจริง	ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานตามประมาณการที่กำหนดไว้ล่วงหน้า	ค่าใช้จ่ายการผลิตมาตรฐาน

โดยรายละเอียดในต้นทุนมาตรฐาน จะอธิบายในรายละเอียดบทต่อไป



ภาพที่ 4-13 ระบบต้นทุน 3 ระบบ

ที่มา: จากประมวลข้อมูล

4.3. ระบบต้นทุนผลิตแบบดั้งเดิมและต้นทุนฐานกิจกรรม

4.3.1 ระบบต้นทุนผลิตแบบดั้งเดิม การปันส่วนเข้าระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม มี 2 วิธี

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

1.) การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเพียงอัตราเดียว

การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเพียงอัตราเดียว (Plant wide Overhead Rate) เป็นการประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตทั้งสิ้นที่คาดว่าจะเกิดจากทุกแผนกผลิตแล้วหารด้วยฐานหรือเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตเพียงฐานหรือเกณฑ์เดียว

โดยส่วนใหญ่มักนิยมใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงหรือปริมาณหน่วยเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้าไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

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

	สินค้า ก.	สินค้า ข.
ปริมาณผลิตต่อปี (หน่วย)	10,000	2,000
วัสดุทางตรงต่อหน่วย (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	240,000 บาท	
รวม	600,000 บาท	

บริษัท นาเดีย มุ่งมั่นผลิตสินค้า จำกัด ใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงเป็นเกณฑ์ในการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเพียงอัตราเดียวในการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าสู่สินค้าทั้ง 2 ชนิด และบริษัทตั้งราคาขายโดยบวกกำไรอีก 50% ของต้นทุนการผลิต

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

ชั่วโมงแรงงานทางตรงที่ใช้ในการผลิต:

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

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

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

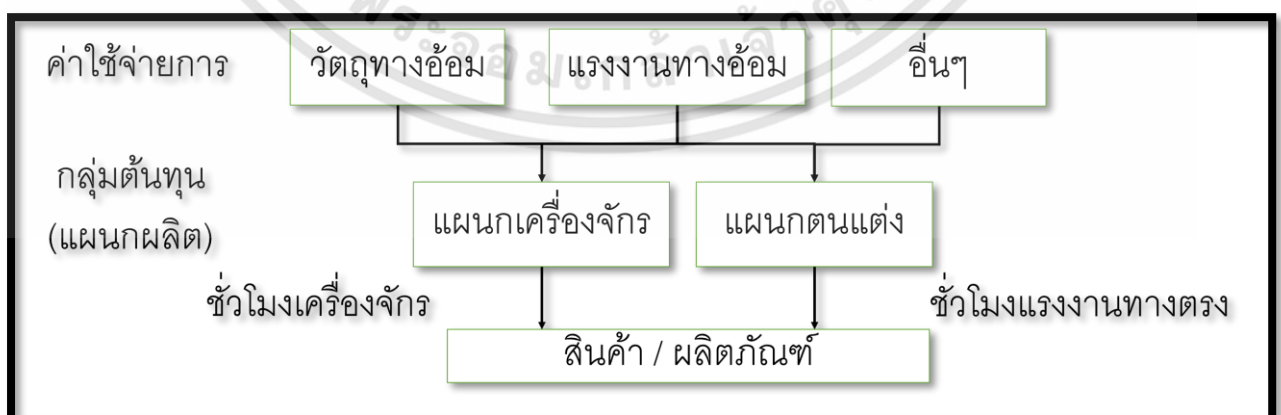
ต้นทุนการผลิตและราคาขายต่อหน่วยของสินค้าแต่ละชนิดจะเป็นดังนี้ (หน่วย : บาท)

	<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 4-10 แสดงขั้นตอนการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตด้วยอัตราประจำแผนก

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

จากตัวอย่างของ บริษัท นาเดีย มุ่งมั่นผลิตสินค้า จำกัด การเกิดค่าใช้จ่ายการผลิตจึงมีความสัมพันธ์โดยตรงกับชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักร จากแผนกผลิตสองแผนกคือ แผนกเครื่องจักรซึ่งมีค่าใช้จ่ายการผลิตมากกว่าแผนกตกแต่ง โดยการผลิต สินค้า ก. และสินค้า ข. ใช้เวลาในการผลิตแตกต่างกันในแต่ละแผนกผลิต กล่าวคือ สินค้า ข. ใช้เวลาในการผลิตที่แผนกเครื่องจักรซึ่งมีค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นจำนวนมากเป็นเวลานานกว่าสินค้า ก. และค่าใช้จ่ายการผลิตพบว่าค่าใช้จ่ายการผลิตส่วนใหญ่ในแผนกเครื่องจักรเกิดจากการทำงานของเครื่องจักร เช่น ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร เป็นต้น การเกิดค่าใช้จ่ายการผลิตจึงมีความสัมพันธ์โดยตรงกับชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักร ส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตส่วนใหญ่ในแผนกตกแต่งเกิดจากการทำงานของแรงงานทางตรง ได้แก่ วัสดุทางอ้อม 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	=	8,000 ชั่วโมงเครื่องจักร
รวม		=	<u>18,000</u> ชั่วโมงเครื่องจักร

ชั่วโมงแรงงานทางตรงที่ใช้ในการผลิตในแผนกตกแต่ง :

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	=	<u>360,000</u>	
	=	18,000	
	=	20 บาท/ชั่วโมงเครื่องจักร	
อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต-แผนกตกแต่ง	=	<u>240,000</u>	
	=	42,000	
	=	5.71 บาท/ชั่วโมงแรงงานทางตรง	

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

ต้นทุนการผลิตและราคาขายต่อหน่วยของสินค้าแต่ละชนิดจะเป็นดังนี้

	(หน่วย : บาท)	
	<u>สินค้า ก.</u>	<u>สินค้า ข.</u>
วัตถุดิบทางตรง	120	120
แรงงานทางตรง (5 ชั่วโมง @ 10 บาท)	50	50
ค่าใช้จ่ายการผลิต :		
- แผนกเครื่องจักร		
1 ชั่วโมง @ 20 บาท	20	
4 ชั่วโมง @ 20 บาท		80
- แผนกตกแต่ง		
4 ชั่วโมง @ 5.71 บาท	22.84	
1 ชั่วโมง @ 5.71 บาท	<u> </u>	<u>5.71</u>
รวม	<u>212.84</u>	<u>255.71</u>
ราคาขาย (150% ของต้นทุน)	<u>319.26</u>	<u>383.57</u>

จะเห็นได้ว่า สินค้า ข. ที่ใช้เวลาผลิตในแผนกเครื่องจักรซึ่งมีค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นจำนวนมากนั้น มากกว่า สินค้า ข. จะมีต้นทุนเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายการผลิตมากกว่า สินค้า ก. ต้นทุนของสินค้าทั้งสองชนิดจึง ถูกต้องมากกว่ากรณีที่ใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเพียงอัตราเดียว

4.3.2 ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

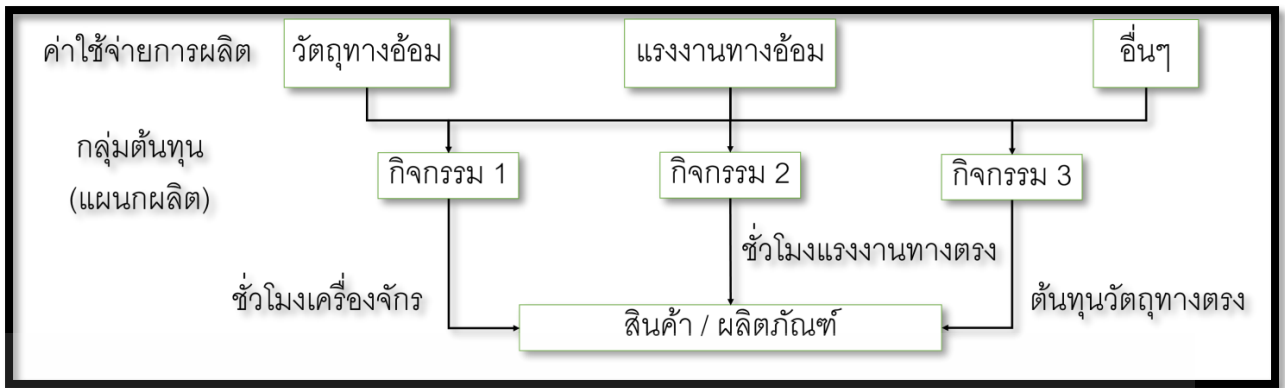
ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม เป็นการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตฐานกิจกรรม (Activity Base Costing : ABC)

ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม นั้น เป็นการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต ส่วนการกำหนดอัตราฐานกิจกรรมซึ่งเป็นวิธีที่สามข้างต้นถือเป็นการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตตามระบบต้นทุนสมัยใหม่ที่เรียกว่า Activity-Based Costing: ABC ซึ่งถือว่าเป็นวิธีการปันส่วนที่ละเอียดและซับซ้อนกว่าระบบต้นทุนแบบเดิม

การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตฐานกิจกรรม

การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตฐานกิจกรรมหรือระบบต้นทุนฐานกิจกรรมนั้น จะมีการปันส่วนคล้ายกับการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตด้วยอัตราประจำแผนก ต่างกันตรงที่การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรมนั้น กลุ่มต้นทุนจะเป็นกิจกรรมแทนที่จะเป็นแผนกผลิต และเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนมีหลายเกณฑ์ขึ้นกับความสัมพันธ์ของการเกิดค่าใช้จ่ายการผลิตกับกิจกรรม ไม่ถูกจำกัดด้วยจำนวนแผนกผลิต

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้



ภาพที่ 4-11 การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ตัวอย่าง: การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตฐานกิจกรรม

จากตัวอย่างของ บริษัท นาเดีย มุ่งมั่นผลิตสินค้า จำกัด สมมติว่าบริษัทใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม บริษัทกำหนดกิจกรรมและปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตให้กับแต่ละกิจกรรม กำหนดเกณฑ์หรือเรียกว่า **ตัวผลักดันต้นทุน** และปริมาณการใช้ตัวผลักดันต้นทุนของสินค้า ก. และสินค้า ข. ได้ดังนี้

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

การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตสำหรับแต่ละกิจกรรมสามารถกระทำได้ 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

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้าไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

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

	สินค้า ก.	สินค้า ข.
วัตถุดิบทางตรง	120	120
แรงงานทางตรง (5 ชั่วโมง @ 10 บาท)	50	50
ค่าใช้จ่ายการผลิต	<u>30.40</u>	<u>148</u>
รวม	<u>200.40</u>	<u>318</u>
ราคาขาย (150% ของต้นทุน)	300.60	477

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

เมื่อเปรียบเทียบต้นทุนการผลิตและราคาขายต่อหน่วยของสินค้าทั้งสองชนิดจากที่คำนวณผ่านมา 3 วิธีนั้น จะเห็นได้ว่าระบบต้นทุนแบบเดิมนั้นทำให้สินค้าที่ผลิตครั้งละมากๆ ได้รับค่าใช้จ่ายการผลิตมากเกินไป ส่วนระบบต้นทุนฐานกิจกรรมจะให้ต้นทุนที่ใกล้เคียงกับสภาพการผลิตและการใช้ทรัพยากรมากที่สุด ซึ่งส่งผลต่อการตั้งราคาขายที่เหมาะสมต่อไปด้วย ดังนี้

	สินค้า ก.	สินค้า ข.
ต้นทุนการผลิต :		
- อัตราเดี่ยวน	220	220
- อัตราประจำแผนก	212.84	255.71
- อัตราฐานกิจกรรม	200.4	318
ราคาขาย :		
- อัตราเดี่ยวน	330	330
- อัตราประจำแผนก	319.26	383.57
- อัตราฐานกิจกรรม	300.6	477.0

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

4.4 บทสรุป

ในส่วนที่สี่ กล่าวถึง ระบบต้นทุนผลิต 3 ระบบ (ต้นทุนจริง ต้นทุนปกติ ต้นทุนมาตรฐาน) แสดงให้เห็นถึงระบบบัญชี และการปันส่วนความรับผิดชอบของค่าใช้จ่าย เป็นการการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตระบบต้นทุนแบบดั้งเดิมและระบบต้นทุนฐานกิจกรรม เชื่อมโยงกับ ระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม และ ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม พร้อมทั้งการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต



เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

บรรณานุกรม บทที่ 4

ศรีสุดา อาชวานันทกุล. (2563). การบัญชีต้นทุน. เลขที่ ISBN 978-616-394-172-5. พิมพ์ครั้งที่ 6. พิมพ์ที่ บริษัท จามจุรี โปรดิวส์ จำกัด 26 ถ.พระรามสอง ซอย83 แขวงแสมดำ เขตบางขุนเทียน กรุงเทพฯ10150. จัดจำหน่ายโดย ศูนย์หนังสือมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ถนนพระจันทร์ เขตพระนคร กรุงเทพฯ 10200

สุปราณี ศุกระเศรณี, ศุภาพิน สุริยะ, อำนาจ รัตนสุวรรณ, และ อรรถพล ตริตนนท์, (2012), “การบัญชีบริหาร”, ค้นหาจาก <https://accthai.wordpress.com/2012/12/07/powerpoint-presentation-ma/>,

<http://www.pakho.ac.th/images/FILE/Unit%204.pdf>. (2564). “เอกสารประกอบการเรียนการสอน วิชาบัญชีต้นทุนเบื้องต้น รหัส 2201-2004” หน่วยที่ 4 การบัญชีเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายการผลิต. ค้นหาเมื่อ มกราคม 2564

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

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

วัตถุประสงค์ของบทเรียน:

1. เพื่อศึกษาแนวคิดและความหมายต้นทุนมาตรฐาน
2. เพื่อศึกษาปัจจัยกำหนดต้นทุนมาตรฐาน
3. เพื่อศึกษาหลักการการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐาน
4. เพื่อศึกษาประโยชน์ที่ได้รับจากการนำแนวคิดต้นทุนมาตรฐานไปประยุกต์ใช้

5.1. บทนำ

ดังที่กล่าวแล้วว่า ระบบบัญชีต้นทุนมี 3 ระบบ ได้แก่ ระบบบัญชีต้นทุนจริง ระบบบัญชีต้นทุนปกติ และระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน

การบันทึกต้นทุนการผลิตด้วยระบบต้นทุนมาตรฐาน ซึ่งเป็นข้อมูลที่ใช้ในการควบคุมต้นทุนและง่ายต่อการบันทึกรายการบัญชี จากแนวคิดเกี่ยวกับระบบต้นทุนมาตรฐาน โดยผู้บริหารธุรกิจมักวางแผนการดำเนินงานผ่านการจัดทำงบประมาณ ในการดำเนินงานเพื่อให้มีประสิทธิภาพ และบรรลุผลตามเป้าหมาย มีกระบวนการวิเคราะห์ โดยงบประมาณ ให้เป็นเครื่องมือในการวัดผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริงว่าเป็นไปตาม

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

แผนงานที่กำหนดไว้หรือไม่และมีประสิทธิภาพเพียงใด การกำหนดต้นทุนในงบประมาณจึงควรเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นภายใต้การดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพที่สุด โดยเฉพาะการควบคุมต้นทุนการผลิตสินค้า

ในการดำเนินการตามระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน และ งบประมาณนี้ ผู้บริหารจะกำหนดปริมาณและราคาของปัจจัยการผลิตว่าควรเป็นเท่าใดเพื่อผลิตสินค้าที่มีคุณภาพตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ของธุรกิจ จึงเกิดระบบการควบคุมต้นทุนการผลิต โดยกำหนดต้นทุนการผลิตตามมาตรฐานขึ้น เพื่อใช้เสมือนเป็นสิ่งเปรียบเทียบการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพ และเป็นไปตามหลักการบริหารตามข้อยกเว้น (Management by Exception) กล่าวคือใช้ “ต้นทุนมาตรฐาน” เป็นเกณฑ์การเปรียบเทียบกับผลการดำเนินงานจริงที่เกิดขึ้น หากมีผลต่างในรายการใดที่มีนัยสำคัญหรือเกินขอบเขตที่ธุรกิจกำหนดไว้ ผู้บริหารจึงให้ความสนใจที่จะพิจารณาหาสาเหตุและแก้ไขในรายการนั้น โดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาต้นทุนทุกรายการ

การประยุกต์ใช้ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานนี้ เพื่อนำมาประเมินประสิทธิภาพในการจัดการแบบเทียบสมรรถนะ (Benchmarking) โดยเทียบต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตที่เกิด จากผลผลิตตามมาตรฐานขององค์กร เปรียบเทียบกับคู่แข่ง 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 งบประมาณสำหรับแรงงานทางตรงจะเท่ากับต้นทุนมาตรฐานต่อหน่วยคูณด้วยปริมาณผลิตตามงบประมาณเท่ากับ $20 \times 1,000$ หรือ 2,000 บาท เมื่อผลการดำเนินงานเกิดขึ้นจริง จะนำมาเปรียบเทียบกับงบประมาณที่จัดเตรียมมาจากต้นทุนมาตรฐาน **ผลต่าง (Cost Variance)** ที่เกิดขึ้นจะเป็นประโยชน์ต่อการควบคุมต้นทุนต่อไป เพราะการใช้ต้นทุนที่มากหรือน้อยกว่ามาตรฐานที่กำหนดไว้แสดงให้เห็นได้ว่าการผลิตไม่มีประสิทธิภาพหรือคุณภาพตามที่ควรจะเป็น ซึ่งผู้บริหารต้องหาสาเหตุของผลต่างและหาแนวทางปรับปรุงแก้ไขปัญหาต่อไป

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

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

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

ส่วน **มาตรฐานที่พอปฏิบัติได้ (Practical Standards)** หมายถึง ระดับมาตรฐานที่ต้องใช้ความพยายามเพื่อให้บรรลุได้ภายใต้การผลิตที่มีประสิทธิภาพตามปกติที่ยอมรับให้เกิดการสิ้นเปลืองของวัตถุดิบตามปกติ 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 ปัจจัยที่เกี่ยวข้อง

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้าไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

กับต้นทุนวัตถุดิบทางตรง 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> เผื่อความสิ้นเปลืองตามปกติ	=	0.2 กรัม
ปริมาณมาตรฐานต่อหน่วย	=	2.0 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 บาท
<u>บวก</u> ค่าขนส่งเข้า	1 บาท
ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง	2 บาท
<u>หัก</u> ส่วนลดรับ	(1) บาท
ราคามาตรฐานต่อกรัม	10 บาท

เมื่อกำหนดปริมาณมาตรฐาน และ ราคามาตรฐานของวัตถุดิบทางตรงได้แล้ว สามารถคำนวณหาต้นทุนมาตรฐานวัตถุดิบทางตรงต่อหน่วยได้ดังนี้

ต้นทุนมาตรฐานวัตถุดิบทางตรง	=	ปริมาณมาตรฐาน × ราคามาตรฐาน
	=	2 กรัมต่อหน่วย × 10 บาทต่อกรัม
	=	20 บาทต่อหน่วย

มาตรฐานค่าแรงงานทางตรง

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

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้าไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

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 บาท
<u>บวก</u> ผลประโยชน์อื่น ๆ ต่อชั่วโมง	=	2 บาท
อัตราค่าแรงมาตรฐานต่อชั่วโมง	=	<u>20</u> บาท

เมื่อกำหนดเวลามาตรฐานและอัตราค่าแรงมาตรฐานของแรงงานทางตรงได้แล้ว สามารถคำนวณหาต้นทุนมาตรฐานแรงงานทางตรงต่อหน่วย ได้ดังนี้

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

ต้นทุนมาตรฐานค่าใช้จ่ายการผลิต

ตามระบบต้นทุนปกติ (Normal Costing) นั้น จะมีการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตขึ้นล่วงหน้า (Predetermined Overhead Rate) เพื่อใช้ในการคิดค่าใช้จ่ายการผลิตเข้างาน (Applied Overhead) ในแต่ละงวด โดยประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นทั้งปี หาร ด้วยเกณฑ์ หรือระดับกิจกรรมที่เหมาะสม

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

เช่น จำนวนหน่วย ชั่วโมงแรงงานทางตรง ชั่วโมงเครื่องจักร เป็นต้น เมื่อเกิดการปฏิบัติงานจริง จะนำจำนวนกิจกรรมที่เกิดขึ้นจริงคูณด้วยอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่กำหนดล่วงหน้าเป็นจำนวนของค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน ในเรื่องต้นทุนปกติ วัตถุประสงค์ทางตรง ค่าแรงทางตรง จะบันทึกตามต้นทุนจริงที่เกิดขึ้น ส่วนค่าใช้จ่ายการบริหารจะประเมินล่วงหน้า

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

ค่าใช้จ่ายการผลิตประกอบด้วยต้นทุนหลากหลายประเภทและมีพฤติกรรมแตกต่างกัน กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายการผลิตบางรายการผันแปรไปตามปริมาณที่ผลิต ในขณะที่ค่าใช้จ่ายการผลิตบางส่วนคงที่ ตลอดทุกระดับการผลิตภายในช่วงที่มีความหมาย ค่าใช้จ่ายการผลิตส่วนใหญ่เป็นต้นทุนทางอ้อมที่ไม่สามารถระบุได้ชัดว่าเกิดจากผลิตสินค้าหน่วยใดหน่วยหนึ่ง จึงต้องใช้การปันส่วนเข้าเป็นต้นทุนของสินค้าที่ผลิต การกำหนดต้นทุนมาตรฐานสำหรับค่าใช้จ่ายการผลิต โดยแบ่งเป็นมาตรฐานด้านปริมาณและมาตรฐานด้านราคานั้น จึงกำหนดลำบากกว่ากำหนดต้นทุนมาตรฐานของวัตถุประสงค์ทางตรง และ แรงงานตรง

อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตมาตรฐาน (Manufacturing Overhead Standards) ตามเกณฑ์ที่สัมพันธ์หรือเหมาะสม โดยแยกเป็นอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร และอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่

การกำหนดต้นทุนมาตรฐานค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร (Variable Overhead Standards) อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร ที่กำหนดล่วงหน้าเกิดจากการประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรทั้งหมดที่คาดว่าจะเกิดขึ้นภายใต้การผลิตอย่างมีประสิทธิภาพ หาร ด้วยเกณฑ์หรือระดับกิจกรรมที่เหมาะสม ซึ่งอาจเป็น ชั่วโมงแรงงานทางตรง ช.ม.เครื่องจักร เป็นต้น สมมติให้ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรโดยประมาณของบริษัท ชั้นมีความสุข จำกัด ณ ระดับการผลิต 7,500 ชั่วโมงแรงงานทางตรง มีจำนวน 22,500 บาท อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรที่กำหนดล่วงหน้าและต้นทุนมาตรฐานค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรตามเกณฑ์ช.ม.แรงงานทางตรง ได้

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

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

$$\begin{aligned} \text{ต้นทุนมาตรฐานค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร} &= \text{เวลามาตรฐาน} \cdot \text{ระดับการผลิตจริง} \times \text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร} \\ &= 1.5 \text{ ชั่วโมงต่อหน่วย} \times 3 \text{ บาทต่อชั่วโมง} \\ &= 4.50 \text{ บาทต่อหน่วย} \end{aligned}$$

เวลามาตรฐานที่ยอมให้ ณ ระดับการผลิตหนึ่งหน่วยของบริษัท ชัน มีความสุข จำกัด จะเท่ากับ 1.5 ชั่วโมงแรงงานทางตรง ดังนั้น ต้นทุนมาตรฐานค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรจะเท่ากับ 4.50 บาท ต่อหน่วย (1.5 ชั่วโมงแรงงานทางตรง \times 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

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

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

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

เมื่อธุรกิจกำหนดต้นทุนการผลิตมาตรฐานครบทุกประเภทแล้ว จะบันทึกข้อมูลในบัตรต้นทุนมาตรฐานดังต่อไปนี้ ซึ่งต้นทุนมาตรฐานเหล่านี้จะช่วยผู้บริหารในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ จัดเตรียมงบประมาณ และการควบคุมต้นทุนต่อไป

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

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 อาจมีการซื้อวัตถุดิบทางตรงในราคาที่สูงหรือต่ำกว่าราคาดมาตรฐาน หรือ มีการใช้ปริมาณวัตถุดิบทางตรงมากกว่าหรือน้อยกว่าปริมาณมาตรฐาน 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

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

ผลต่างด้านปริมาณ

วัตถุดิบ:

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

แรงงานทางตรง

ผลต่างด้านปริมาณเรียกว่า **ผลต่างประสิทธิภาพ (Efficiency Variance)** ซึ่งเกิดจากเวลาที่ใช้ในการผลิตจริงแตกต่างจากเวลามาตรฐานของแรงงานทางตรง

ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร

ผลต่างด้านปริมาณเรียกว่า **ผลต่างประสิทธิภาพ (Efficiency Variance)** เกิดจากเวลาที่ใช้ในการผลิตจริงแตกต่างจากเวลามาตรฐานที่ยอมให้ใช้ได้ ณ ระดับการผลิตจริง

ผลต่างด้านราคาและผลต่างปริมาณสำหรับต้นทุนการผลิตผันแปรตามที่กล่าวมาแล้วนั้นสามารถสรุปให้เห็นได้ชัดเจนดังนี้

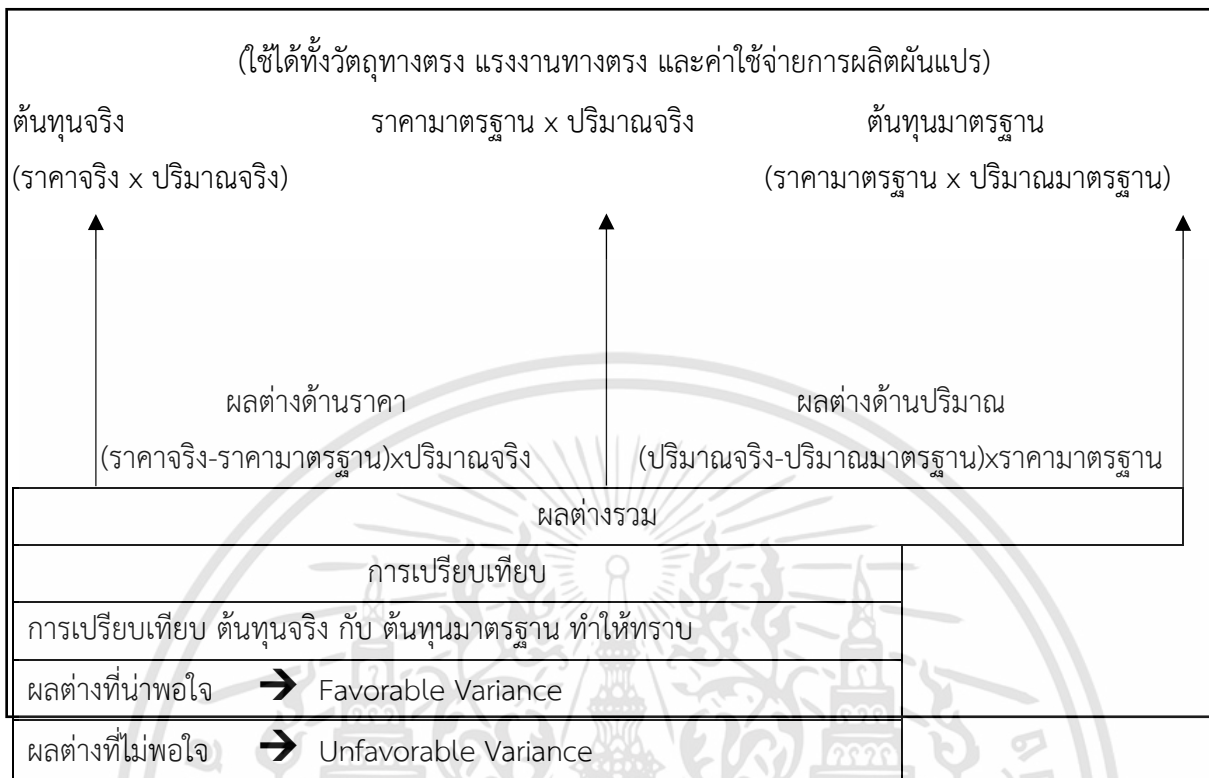
ตารางที่ 5-1 ต้นทุนมาตรฐานกับความแตกต่าง

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

ผลต่างที่คำนวณได้นั้นมี 2 ชนิด คือ

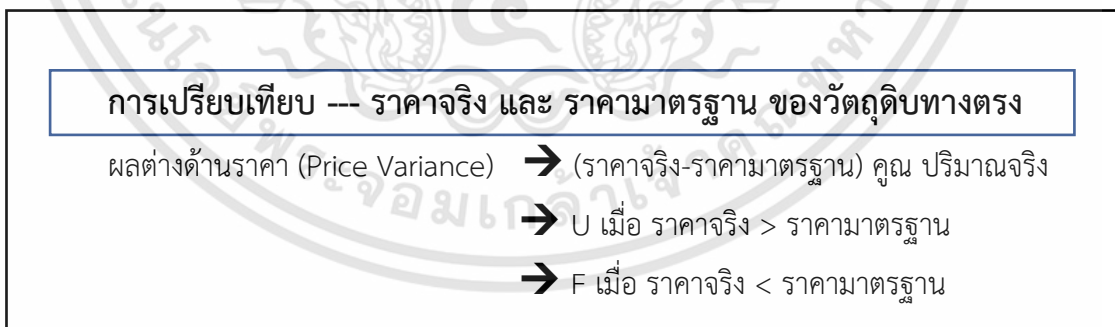
(1) ผลต่างน่าพอใจ (Favorable Variance: F) ผลต่างน่าพอใจเกิดขึ้นเมื่อการใช้จ่ายต้นทุนจริงน้อยกว่าต้นทุนมาตรฐานหรือจำนวนที่ยอมให้ใช้ได้ และ

(2) ผลต่างไม่น่าพอใจ (Unfavorable Variance: U) ส่วนผลต่างไม่น่าพอใจนั้นเกิดขึ้นเมื่อการใช้จ่ายต้นทุนจริงมากกว่าต้นทุนมาตรฐานหรือจำนวนที่ยอมให้ใช้ได้



ภาพ 5-3 : แสดงรูปแบบทั่วไปที่ใช้ในการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนการผลิตผันแปร

5.4.1. การวิเคราะห์ผลต่างของวัตถุดิบทางตรง



ภาพ 5-4 : การเปรียบเทียบราคาจริง และ ราคามาตรฐาน

การเปรียบเทียบราคาจริงและราคามาตรฐาน สามารถนำมาใช้วิเคราะห์ผลงานของฝ่ายจัดซื้อ

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

การเปรียบเทียบปริมาณการใช้จริงและปริมาณมาตรฐานของวัตถุดิบทางตรง

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

ภาพ 5-5 : การเปรียบเทียบปริมาณจริงและปริมาณมาตรฐาน

การเปรียบเทียบปริมาณการใช้จริงและปริมาณการใช้มาตรฐานของวัตถุดิบ: สามารถนำมาใช้วิเคราะห์ผลงานของฝ่ายผลิต

การวิเคราะห์ผลต่างวัตถุดิบทางตรง

ตัวอย่าง: จากข้อมูลต้นทุนมาตรฐานของบริษัท ANT ตั้งใจทำงาน จำกัด ซึ่งกำหนดต้นทุนมาตรฐานวัตถุดิบทางตรง 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
$8.50 \times 12,000$	$10 \times 12,000$	$10 \times 8,000$
102,000 บาท	120,000 บาท	80,000 บาท

ผลต่างราคา 18,000 F

ผลต่างปริมาณ 40,000 U

ผลต่างรวม 22,000 U

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

ภาพ 5-6 : ผลการวิเคราะห์ ผลต่างต้นทุนจริง และ ต้นทุนมาตรฐาน

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้าไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

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 × 2 = 8,000 กรัม) ถึง 40,000 กรัม

การวิเคราะห์ผลต่างวัตถุดิบตรงโดยใช้สูตรคำนวณ

นอกจากการวิเคราะห์ผลต่างโดยใช้รูปแบบทั่วไปแล้ว ยังสามารถใช้สูตรคำนวณได้ตามแนวคิดที่ว่าผลต่างราคาเกิดขึ้น จากการเปรียบเทียบระหว่างราคาซื้อจริงกับราคามาตรฐาน ส่วนผลต่างปริมาณเกิดขึ้นจากการเปรียบเทียบระหว่างปริมาณที่ใช้จริงกับปริมาณมาตรฐาน เพื่อให้ง่ายในการเขียนสูตรคำนวณ ขอแทนตัวย่อดังต่อไปนี้

AP	=	Actual Price	=	ราคาจริงต่อหน่วย
AQ	=	Actual Quantity	=	ปริมาณจริงที่ใช้ทั้งสิ้น
SP	=	Standard Price	=	ราคามาตรฐานต่อหน่วย
SQ	=	Standard Quantity	=	ปริมาณมาตรฐานที่ยอมให้ใช้ ณ ระดับ
ดังนั้น	ผลต่างราคา	=	(AP – SP) × AQ	
		=	(8.50 – 10)* × 12,000= 18,000 บาท (ผลต่างน่าพอใจ)	
	ผลต่างปริมาณ	=	(AQ – SQ) × SP	
		=	(12,000 – 8,000) × 10 =40,000 บาท (ไม่น่าพอใจ)	
	ผลต่างรวม	=	ผลต่างราคา + ผลต่างปริมาณ	
		=	18,000 F* + 40,000 U*	
		=	22,000 U	

*เมื่อเป็นผลต่างคนละชนิดจะหักกลบลบกัน ผลลัพธ์จะเป็นผลต่างชนิดที่มีจำนวนมากกว่า หากเป็นผลต่างชนิดเดียวกันจะรวมกัน

เปรียบเทียบผลต่าง						
ต้นทุนจริง		ราคามาตรฐาน*ปริมาณจริง		เปรียบเทียบด้านปริมาณ		
ราคาจริง	ปริมาณจริง	ราคามาตรฐาน	ปริมาณจริง	ราคามาตรฐาน x ปริมาณจริง	ปริมาณ มาตรฐาน	ต้นทุนมาตรฐาน
		ราคา/กรัม			หน่วยละ2กรัม	
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	

ภาพ 5-7 ผลการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนจริงและต้นทุนมาตรฐาน (ใช้การคำนวณ)

ที่มา: จากการวิเคราะห์

การวิเคราะห์ผลต่างวัตถุดิบตรงเมื่อปริมาณซื้อต่างจากปริมาณเบิกใช้ในการผลิต

เมื่อธุรกิจจัดซื้อวัตถุดิบตรงในจำนวนที่มากกว่าจำนวนวัตถุดิบตรงที่เบิกไปใช้ในการผลิต จึงเกิดประเด็นปัญหาว่า การคำนวณผลต่างราคาควรคำนวณเมื่อใด เมื่อมีการจัดซื้อหรือเมื่อเบิกวัตถุดิบไปใช้ ในทางปฏิบัตินิยมที่จะคำนวณผลต่างราคาเมื่อจัดซื้อ เพื่อให้ผู้บริหารได้ทราบปัญหาและหาทางแก้ไขปรับปรุงได้เร็วที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้แทนที่จะทราบต่อเมื่อมีการเบิกวัตถุดิบตรงไปใช้ ในกรณีนี้ผลต่างรวมจะไม่เท่ากับผลต่างราคาและผลต่างปริมาณรวมกันเนื่องจากมีวัตถุดิบตรงบางส่วนยังไม่ถูกนำไปใช้ในการผลิตจริง

ตัวอย่าง: จากตัวอย่างข้อมูลของบริษัท ANT ตั้งใจทำงาน จำกัด สมมติว่าบริษัทสั่งซื้อวัตถุดิบตรงจำนวน 15,000 กรัม แต่เบิกไปใช้ในการผลิต 12,000 กรัม และสั่งซื้อมาในราคาสุทธิ 9.50 บาทต่อกรัม บริษัทผลิตสินค้าได้ 4,800 หน่วย การวิเคราะห์ผลต่างได้ผลเป็นดังภาพ

ภาพ 5-8 : การวิเคราะห์ ผลต่าง การเบิกใช้จริงกับ ต้นทุนมาตรฐาน

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

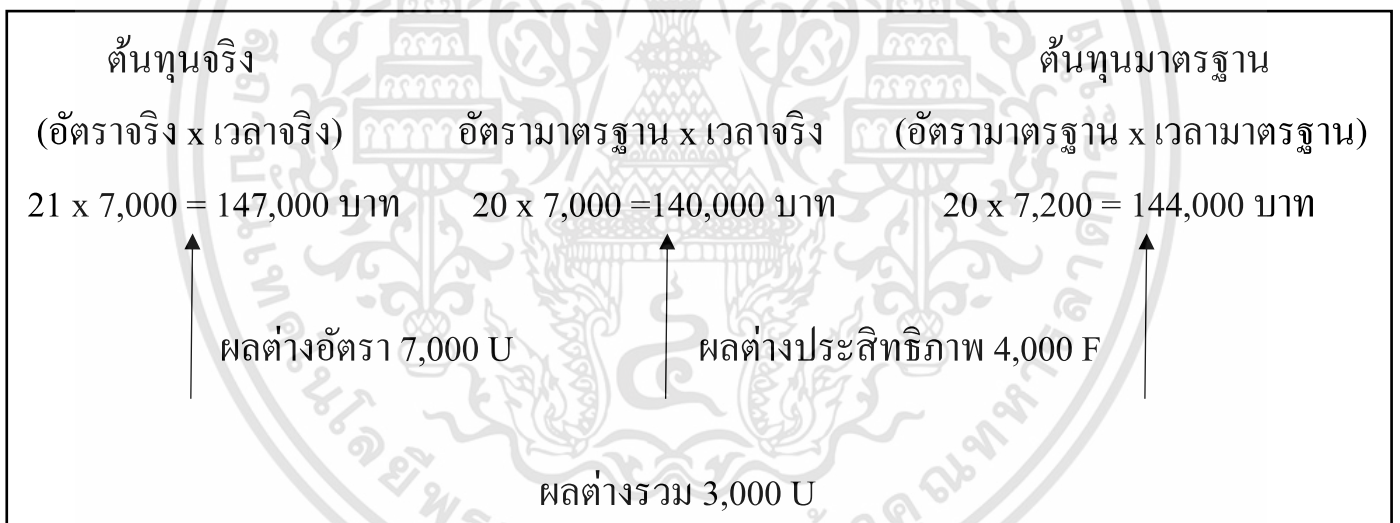
เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการศึกษาเท่านั้น ไม่ควรนำข้อมูลไปใช้ประโยชน์ด้านการค้าไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

ความรับผิดชอบต่อผลต่างวัตถุประสงค์ที่เกิดขึ้น เมื่อวิเคราะห์ผลต่างที่เกิดขึ้นและทราบว่าเป็นผลต่างทางด้านใด จำเป็นต้องทราบว่าผลต่างนั้นอยู่ในความรับผิดชอบของผู้ใดหรือหน่วยงานใด เพื่อช่วยกันประสานงานในการแก้ไข เช่น ผลต่างราคาสูงกว่าราคามาตรฐาน ควรให้ฝ่ายจัดซื้อรับผิดชอบ เป็นต้น

5.4.2. วิเคราะห์ผลต่างแรงงานทางตรง

การวิเคราะห์ผลต่างแรงงานทางตรงโดยใช้รูปแบบทั่วไป

จากข้อมูลต้นทุนมาตรฐานของบริษัท 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 ในรูปแบบทั่วไปในการวิเคราะห์ผลต่างได้



ภาพ 5-9 : การวิเคราะห์ผลต่างแรงงานทางตรง

จะเห็นว่าผลต่างรวมเกิดจากการเปรียบเทียบต้นทุนจริงกับต้นทุนมาตรฐาน (147,000-144,000) เกิดผลต่างไม่น่าพอใจ 3,000 บาท เพราะต้นทุนจริงเกิดขึ้นมากกว่าต้นทุนมาตรฐานที่ใช้ได้ 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)

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

การวิเคราะห์ผลต่างแรงงานทางตรงโดยใช้สูตรคำนวณ

นอกจากการวิเคราะห์ผลต่างโดยใช้รูปแบบทั่วไปแล้ว ยังสามารถใช้สูตรคำนวณได้ตามแนวคิดที่ว่า ผลต่างอัตราเกิดขึ้นจากการเปรียบเทียบระหว่างอัตราค่าแรงจริงกับอัตราค่าแรงมาตรฐาน ส่วนผลต่างประสิทธิภาพเกิดขึ้นจากการเปรียบเทียบระหว่างเวลาที่ใช้ในการผลิตจริงกับเวลามาตรฐานที่ยอมให้ใช้ได้ ณ ระดับการผลิตจริง เพื่อให้ง่ายในการเขียนสูตรคำนวณ ขอแทนตัวย่อดังต่อไปนี้

AR	=	Actual Rate	=	อัตราจริงต่อชั่วโมง
AH	=	Actual Hours Used	=	เวลาจริงที่ใช้ในการผลิต
SR	=	Standard Rate	=	อัตรามาตรฐานต่อชั่วโมง
SH	=	Standard Hours Allowed	=	เวลามาตรฐานที่ยอมให้ใช้ได้ ณ ระดับการผลิตจริง

ดังนั้น

ผลต่างอัตรา	=	(AR – SR) x AH
	=	(21 – 20) x 7,000
	=	7,000 บาท (ไม่น่าพอใจ)
ผลต่างประสิทธิภาพ	=	(AH – SH) x SR
	=	(7,000 – 7,200) x 20
	=	4,000 บาท (ไม่น่าพอใจ)
ผลต่างรวม	=	ผลต่างอัตรา + ผลต่างประสิทธิภาพ
	=	7,000 U + 4,000 F
	=	3,000 U

ความรับผิดชอบต่อผลต่างแรงงานทางตรงที่เกิดขึ้น โดยทั่วไปผลต่างอัตราอยู่ในความรับผิดชอบของฝ่ายบุคคลเพราะเป็นผู้จัดหาพนักงาน และผลต่างประสิทธิภาพอยู่ในความรับผิดชอบของฝ่ายผลิต เพราะเป็นฝ่ายควบคุมการทำงานของแรงงานทางตรง อย่างไรก็ตาม การเกิดผลต่างเหล่านี้นี้อาจมีปัจจัยหลายประการเข้ามาเกี่ยวข้อง เช่น การขาดแคลนพนักงานที่มีความชำนาญในการผลิต หรือวัตถุดิบด้อยคุณภาพ จึงทำให้เกิดผลต่างประสิทธิภาพ ฝ่ายบุคคลหรือฝ่ายจัดซื้อจึงควรรับผิดชอบในผลต่างประสิทธิภาพด้วย หรือฝ่ายผลิตเป็นผู้กำหนดคุณสมบัติของพนักงานให้สูงกว่าความจำเป็นกับงานที่ต้องทำ ทำให้ต้องจ่ายค่าแรงในอัตราที่สูงกว่าอัตรามาตรฐาน ดังนั้น ฝ่ายผลิตควรรับผิดชอบในผลต่างอัตรา ผลต่างเมื่อใช้แรงงานทางตรงมากกว่าหนึ่งประเภท

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

5.4.3. การวิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร

การวิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรสามารถวิเคราะห์เช่นเดียวกับการวิเคราะห์ผลต่างแรงงานทางตรง เพราะกิจกรรมที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่กำหนดล่วงหน้านั้น ตามชั่วโมงแรงงานทางตรงหรือชั่วโมงเครื่องจักร เป็นต้น

ตัวอย่างจากข้อมูลต้นทุนมาตรฐานของบริษัท ANT ตั้งใจทำงาน จำกัด ซึ่งกำหนดต้นทุนมาตรฐานค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรไว้หน่วยละ 4.50 บาท ซึ่งเกิดจาก 1.5 ชั่วโมงแรงงานทางตรง ในอัตรา 3 บาทต่อชั่วโมง ในงวดที่ผ่านมา บริษัทผลิตสินค้าได้ 4,800 หน่วย โดยใช้แรงงานทางตรงไป 7,000 ชั่วโมง ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรเกิดขึ้นจริงเป็นจำนวน 21,350 บาท เมื่อแทนค่าข้อมูลต่าง ๆ ในรูปแบบทั่วไปในการวิเคราะห์ผลต่างจะได้ผลลัพธ์นี้



ภาพ 5-10 : การวิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร

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 บาทต่อชั่วโมง) และมีผลต่างประสิทธิภาพเป็นผลต่างน่าพอใจจำนวน 600 บาท เพราะใช้เวลาในการผลิตจริง (7,000 ชั่วโมง) น้อยกว่าเวลามาตรฐานที่ยอมให้ใช้ได้ (7,200 ชั่วโมง)

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

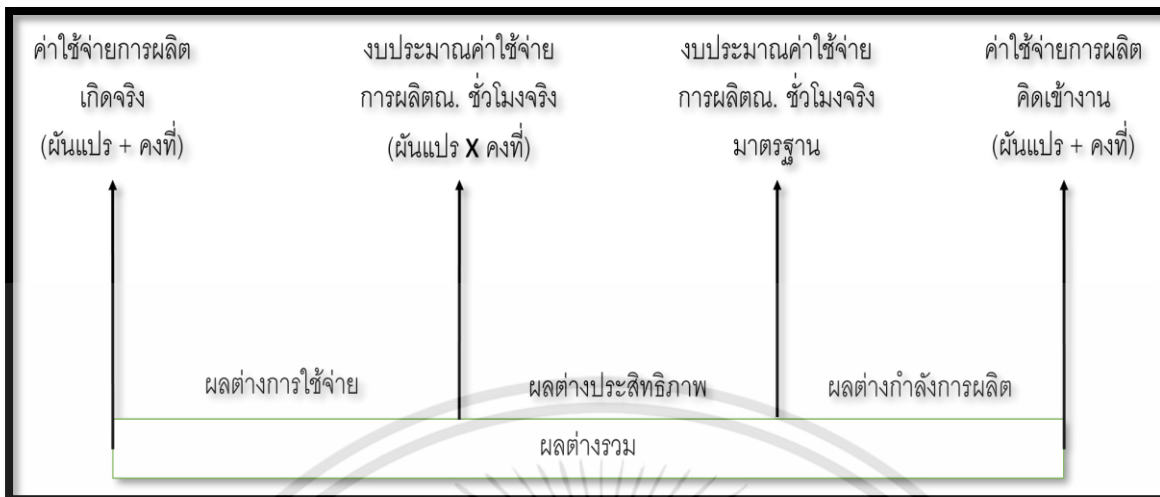
การวิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรโดยใช้สูตรคำนวณ

การใช้สูตรคำนวณผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร จะเป็นดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{ผลต่างค่าใช้จ่าย} &= (AR - SR) \times AH \\
 &= (3.05 - 3) \times 7,000 \\
 &= 350 \text{ บาท (ไม่น่าพอใจ)} \\
 \text{ผลต่างประสิทธิภาพ} &= (AH - SH) \times SR \\
 &= (7,000 - 7,200) \times 3 \\
 &= 600 \text{ บาท (น่าพอใจ)} \\
 \text{ผลต่างรวม} &= \text{ผลต่างค่าใช้จ่าย} + \text{ผลต่างประสิทธิภาพ} \\
 &= 350 \text{ U} + 600 \text{ F} \\
 &= 250 \text{ F}
 \end{aligned}$$

ความรับผิดชอบต่อผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรที่เกิดขึ้น ผลต่างค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นนั้นอาจเกิดจากการใช้ค่าใช้จ่ายการผลิตในอัตราและหรือปริมาณที่สูงกว่ามาตรฐาน การวิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายมีประโยชน์ต่อผู้บริหารและฝ่ายผลิตในการควบคุมต้นทุนให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ส่วนผลต่างประสิทธิภาพนั้นใช้เกณฑ์จากแรงงานทางตรง จึงหมายถึงบริษัทได้ใช้เวลามากหรือน้อยกว่าเกณฑ์ที่ใช้เป็นมาตรฐานไม่เกี่ยวข้องกับการใช้จ่ายต้นทุนไปจริงสูงหรือต่ำกว่ามาตรฐาน ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรประกอบด้วยหลายรายการ

การวิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตโดยแยกค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นผันแปรและคงที่ตามที่อธิบายผ่านมาแล้วนั้น จะได้ผลต่างแบบ 4 ผลต่าง คือ ผลต่างค่าใช้จ่าย ผลต่างประสิทธิภาพ ผลต่างงบประมาณ และผลต่างกำลังการผลิต ในบางครั้งอาจไม่สามารถแยกค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นผันแปรและคงที่ได้ จึงวิเคราะห์ผลต่างโดยรวมผลต่างค่าใช้จ่ายและผลต่างงบประมาณเข้าด้วยกันเนื่องจากเป็นผลต่างที่เกิดจากการใช้จ่ายจริงเทียบกับงบประมาณที่ยอมให้ ณ ระดับการผลิตจริง จึงวิเคราะห์เหลือเพียง 3 ผลต่าง



ภาพ 5-11 : การวิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตแบบ 3 ผลต่าง

การบันทึกบัญชีตามระบบต้นทุนมาตรฐาน จะบันทึกต้นทุนการผลิตเข้าบัญชีงานระหว่างทำ และโอนต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จเข้าบัญชีสินค้าสำเร็จรูปด้วยต้นทุนมาตรฐาน ส่วนผลต่างจะแยกบันทึกบัญชีไว้ในบัญชีผลต่างแต่ละประเภท เมื่อสิ้นงวดบัญชีผลต่างเหล่านั้นจะถูกปิดเข้าบัญชีกำไรขาดทุน หรือปันส่วนเข้าบัญชีที่เกี่ยวข้อง หรือปิดเข้าบัญชีต้นทุนขายเพียงบัญชีเดียวแล้วแต่วิธีที่ธุรกิจเลือกปฏิบัติ

5.5. การประยุกต์เพื่อนำแนวคิดต้นทุนมาตรฐานไปใช้ประโยชน์

การนำแนวคิดระบบบัญชีมาตรฐานมาใช้เพื่อประโยชน์หลายประการต่อธุรกิจ ได้แก่

1. **การวางแผน** ต้นทุนมาตรฐานช่วยในการจัดทำงานงบประมาณที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนการผลิตให้สะดวกยิ่งขึ้นโดยนำต้นทุนมาตรฐานที่กำหนดนั้นไปใช้คำนวณกับปริมาณที่คาดว่าจะผลิตแล้วกำหนดเป็นงบประมาณ ซึ่งให้ข้อมูลที่เป็ประโยชน์มากกว่าการวางแผนโดยใช้ตัวเลขจากต้นทุนที่เกิดขึ้นในอดีตเท่านั้น ดังนั้นสรุปได้ว่าต้นทุนมาตรฐาน มีประโยชน์ต่อการวางแผนการดำเนินงาน

2. **การควบคุมต้นทุน** ต้นทุนมาตรฐานเป็นเกณฑ์ในการพิจารณาต้นทุนที่เหมาะสม เมื่อใดก็ตามที่เกิดผลต่างจากมาตรฐาน จะเป็นสิ่งบอกเหตุให้ผู้บริหารได้ทราบ และ ให้ความสนใจรายการต้นทุนนั้นๆ เพื่อควบคุมต้นทุนให้อยู่ภายในมาตรฐานที่กำหนด เช่น การปรับปรุงกระบวนการผลิต การพิจารณาจัดซื้อวัสดุให้มีคุณภาพ หรือการฝึกอบรมฝีมือแรงงาน เป็นต้น

3. **การประเมินผลงาน** ผู้บริหารสามารถใช้ต้นทุนมาตรฐานเป็นแนวทางในการประเมินผลการดำเนินงานได้ หากสามารถดำเนินงานภายในกรอบต้นทุนมาตรฐานที่กำหนดย่อมแสดงได้ว่าการดำเนินงานนั้นมีประสิทธิภาพ

4. **การกำหนดราคาขาย** การกำหนดราคาขายจากต้นทุนมาตรฐาน เป็นวิธีที่ดีกว่าการกำหนดราคาเอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่นอนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

ขายจากต้นทุนจริง เพราะต้นทุนจริงอาจไม่ใช่ต้นทุนที่เกิดจากการผลิตที่มีประสิทธิภาพ จึงทำให้ราคาขายไม่เหมาะสมหรือไม่สามารถแข่งขันในตลาดได้ ต้นทุนมาตรฐานได้ถูกกำหนดอย่างมีหลักเกณฑ์ภายใต้การผลิตที่มีประสิทธิภาพจึงทำให้ราคาขายที่กำหนดขึ้นนั้น มีความเหมาะสมมากกว่า

5. การบันทึกบัญชี ต้นทุนมาตรฐานช่วยประหยัดเวลาและบันทึกบัญชีได้ง่ายกว่าการใช้ต้นทุนจริง เพราะสามารถทราบราคาของสินค้าคงเหลือปลายงวดได้โดยไม่ต้องตีราคา การบันทึกบัญชีรายการต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนการผลิตสามารถใช้ตัวเลขตามต้นทุนมาตรฐาน และทราบต้นทุนของสินค้าที่ผลิตเสร็จทันทีโดยไม่ต้องรอรวบรวมต้นทุนจริงที่เกิดขึ้น

5.6 บทสรุป

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

บรรณานุกรม บทที่ 5

จุฬาลักษณ์ ภูประไพ. (2563). “แผนภาพต้นทุนประเภทต่างๆ” ค้นหาเมื่อ ธันวาคม 2563

<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, หจก.เอช-เอน การพิมพ์
เบญจมาศ อภิสทธิภิญโญ, 2558, การบัญชีต้นทุน 2, บริษัท ส.เอเชียเพรส (1898) จำกัด
พรพรรณ เอกเผ่าพันธุ์. 2557 การวางแผนและควบคุมโดยงบประมาณ สำนักพิมพ์ฟิสกส์เซ็นเตอร์
ศรีสุดา อาชวานันทกุล. (2563). การบัญชีต้นทุน. เลขที่ ISBN 978-616-394-172-5.

พิมพ์ครั้งที่ 6. พิมพ์ที่ บริษัทจามจรี โปรดิวส์ จำกัด 26 ถ. พระรามสอง ซอย 83 แขวงสามตำ
เขตบางขุนเทียน กรุงเทพฯ 10150. จัดจำหน่ายโดย ศูนย์หนังสือมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
ถนนพระจันทร์ เขตพระนคร กรุงเทพฯ 10200

สุวรรณ หวังเจริญเดช (2557) (ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. suwan.w@acc.msu.ac.th)

กลยุทธ์การบริหารต้นทุนในยุคโลกาภิวัตน์ Strategic Cost Management in the
Globalization. มหาวิทยาลัยมหาสารคาม. วารสารนักบริหาร. หน้า 60-68. ปีที่ 34
ฉบับที่ 1 มกราคม-มิถุนายน 2557

สมชาย สุภัทรกุล และมนวิกา ผดุงสิทธิ์. 2559. การบัญชีสำหรับผู้บริหารและผู้ประกอบการ.
สำนักพิมพ์ฟิสกส์เซ็นเตอร์

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

วัตถุประสงค์ของบทเรียน:

1. เพื่อให้เข้าใจงบประมาณและการนำไปใช้เพื่อการวางแผนและการควบคุม
2. เพื่อศึกษาการเชื่อมโยงระหว่างการวางแผนและงบประมาณ พร้อมทั้งอธิบายรายละเอียดประเภทและรูปแบบของงบประมาณ

6.1. บทนำ

ในปัจจุบันที่ปัญหาการแข่งขันของคู่แข่งในธุรกิจเดียวกันที่รุนแรงมากขึ้น และทุกองค์กรมีเป้าหมายที่ต้องการจะประคองธุรกิจให้สามารถยืนหยัดอยู่ได้ ไม่ถูก Disruption ทำให้การบริหารจัดการต้องทำอย่างรอบคอบ รัดกุม รวดเร็วและทันต่อเวลา จึงมีผลสืบเนื่องว่าหลายองค์กรให้ความสนใจกับการประยุกต์ใช้แนวคิด "การจัดการ" มาใช้ในการบริหารจัดการองค์กร เช่น ให้ความสำคัญกับการ มีวิสัยทัศน์ที่กว้างไกล มีประสบการณ์สูงในการบริหารงาน มีทีมงานที่ดีมีจิตวิญญาณของความเป็นผู้ประกอบการ การมีข้อมูลข่าวสารที่ดีมีความทันสมัยสามารถเรียกใช้ประโยชน์ได้อย่างรวดเร็วทันต่อเวลา จึงทำให้ผู้บริหารต้องทำการวางแผนการดำเนินงานไว้ล่วงหน้า เพื่อให้การบริหารงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากกว่าการเอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

ปฏิบัติงานประจำวัน โดยเฉพาะข้อมูลทางด้านงบประมาณ ทั้งงบประมาณ ดำเนินงาน อันประกอบด้วย งบประมาณขาย งบประมาณการผลิต งบประมาณวัตถุดิบทางตรง งบประมาณค่าแรงงานทางตรง งบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิต งบประมาณต้นทุนการผลิต งบประมาณต้นทุนขาย งบประมาณค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร งบประมาณการกำไร-ขาดทุน งบประมาณเงินสด โดยงบประมาณเหล่านี้จะเป็นเครื่องมือที่ผู้บริหารใช้ในด้านการวางแผนการดำเนินงานไว้ล่วงหน้า เพื่อให้การบริหารงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากกว่าการปฏิบัติงานประจำวัน มีการวัดผลการดำเนินงานและการควบคุม ซึ่งจะช่วยให้การบริหารงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและสามารถนำพองค์กรสู่อนาคตได้อย่างยั่งยืน

งบประมาณ (Budgeting) เป็นแผนงานในรูปตัวเลข-จำนวนหน่วย และ จำนวนเงินตามแผนการดำเนินงานของกิจการ สำหรับระยะเวลาใดเวลาหนึ่งในอนาคต การจัดทำงบประมาณเป็นการวางแผนอย่างมีหลักเกณฑ์ เพื่อให้หน่วยงาน สามารถดำเนินงานได้ผลสำเร็จตามเป้าหมาย เช่น ในการพิจารณาดำเนินโครงการผู้บริหารโครงการจะต้องคาดคะเนรายได้ที่จะได้รับของแต่ละโครงการ และกำหนดงบประมาณต้นทุนที่ต้องใช้จ่าย รวมทั้งการลงทุนในโครงการที่เหมาะสม นอกจากนี้ยังเป็นการประมาณการ งบประมาณการเงินของกิจการคาดการณ์ไว้ล่วงหน้า สำหรับระยะเวลาใดระยะเวลาหนึ่ง โดยการจัด ทำงบประมาณนั้น ต้องสอดคล้องกับเป้าหมายขององค์กรที่ได้วางไว้

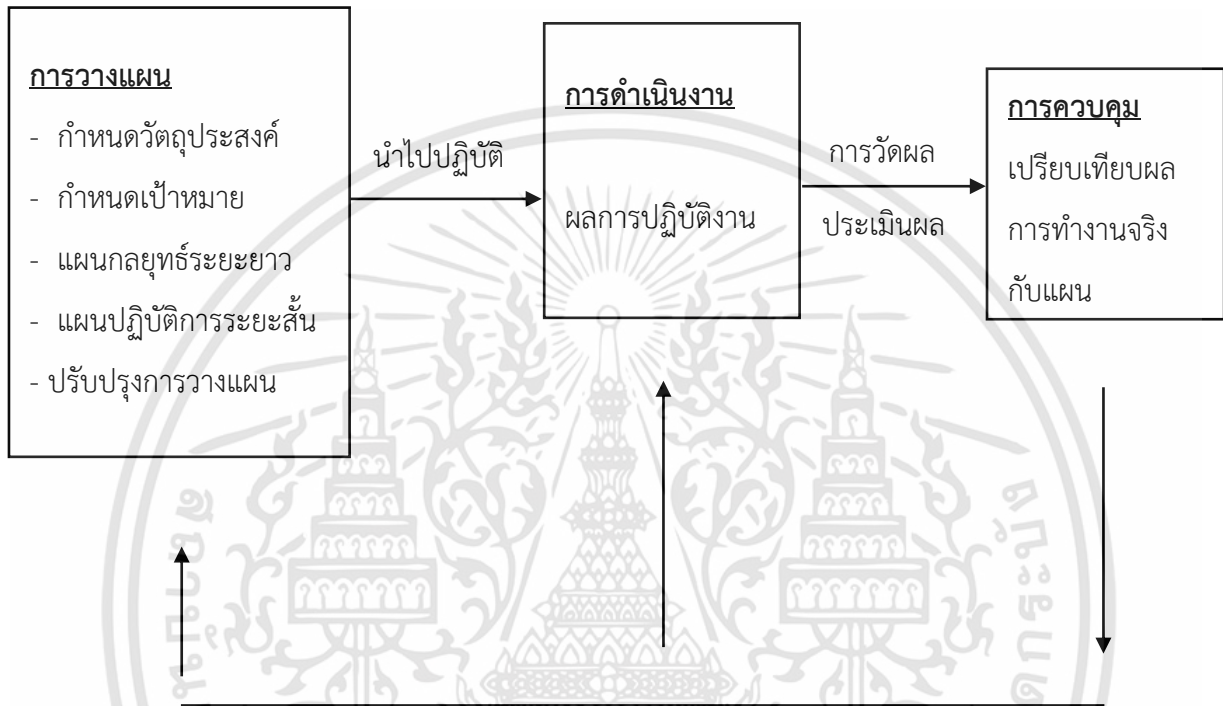
งบประมาณมีบทบาทและเป็นเครื่องมือ ที่นิยมอย่างกว้างขวางนับแต่ปี ค.ศ. 1960 เป็นต้นมา สามารถทำให้การดำเนินธุรกิจรักษาเสถียรภาพในการแข่งขัน เพราะเป็นเครื่องมือที่ทำให้มีการวางแผนล่วงหน้า และ ใช้เทคนิคอย่างเหมาะสมเพื่อที่จะให้เป็นที่น่าสนใจในเรื่องการควบคุมและการติดตาม สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ขององค์กรได้ เช่น เมื่อผลปรากฏว่ากำไรไม่เป็นไปตามเป้าหมายของงบประมาณที่ได้กำหนดไว้ ฝ่ายบริหารจะต้องค้นหาสาเหตุและหาทางปรับปรุงแก้ไขฉะนั้นงบประมาณจึงเป็นเครื่องมือของธุรกิจ และการวางแผนและควบคุมกำไร เป็นต้น งบประมาณจึงเป็นสิ่งจำเป็นและมีส่วนส่งเสริมธุรกิจให้พัฒนาและเจริญก้าวหน้าได้เป็นอย่างดี

6.2. การวางแผนและควบคุมกำไรโดยงบประมาณ

การควบคุมกำไรโดยงบประมาณหมายถึงการวัดและการประเมินผลการดำเนินงานโดยเปรียบเทียบผลงานที่ปฏิบัติได้จริงกับแผนงบประมาณที่จัดทำขึ้น เช่น เปรียบเทียบงบประมาณค่าใช้จ่าย งบประมาณรายได้ กับรายได้ค่าใช้จ่ายจริง ในการควบคุมผู้บริหารต้องกำหนดมาตรการในการควบคุม เช่น จัดระบบให้มีการรายงานผลการดำเนินงานทั้งด้านรายได้ ด้านต้นทุนการผลิต ด้านการจ่ายค่าใช้จ่ายต่าง ๆ โดยกำหนดตัวเลขที่เป็นมาตรฐานวัดผลการปฏิบัติงานด้านต่างๆ เพื่อเป็นเครื่องมือวัดซึ่งจะทำให้ผู้บริหารทราบถึงเอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

ข้อบกพร่องของงาน ทำให้ได้ประโยชน์ ในการที่จะได้ทราบถึงปัญหาและจะได้เตรียมหาทางเลือกในการแก้ไข ปัญหา เป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นอย่างทันท่วงที หรือใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาองค์กรในอนาคตต่อไป

สรุปเทคนิคในการวางแผนและควบคุมกำไร



ที่มา:พรพรรณ เอกเผ่าพันธุ์ (2557)

วิธีการควบคุมกำไรโดยงบประมาณมีขั้นตอนโดยสรุป (พรพรรณ เอกเผ่าพันธุ์, 2557) ดังนี้

1. เปรียบเทียบผลการดำเนินงานเป็นระยะ ๆ กับเป้าหมายตามแผนและมาตรฐานที่กำหนดไว้ สำหรับการดำเนินงานด้านต่าง ๆ เช่น รายได้ ค่าใช้จ่าย กำไร และฐานะทางการเงินของกิจการ
2. จัดทำรายงานผลการดำเนินงานประจำงวด เพื่อแสดงให้เห็นถึงผลการดำเนินงานจริงกับมาตรฐานตามแผนและแสดงผลแตกต่าง ทั้งในทางดีกว่าหรือต่ำกว่าแผนงบประมาณด้วย
3. วิเคราะห์ผลแตกต่างจากงบประมาณและการดำเนินงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อประกอบการพิจารณาหาสาเหตุที่ทำให้เกิดผลแตกต่างจากงบประมาณ
4. กำหนดทางเลือกเพื่อปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาดหรือข้อบกพร่องซึ่งทำให้เกิดผลแตกต่างจากงบประมาณ
5. เลือกทางเลือกที่ดีที่สุดเพื่อนำไปแก้ไขการปฏิบัติงานในส่วนที่บกพร่อง
6. ติดตามอย่างใกล้ชิดในการนำทางเลือกนั้น ๆ ไปแก้ไขการปฏิบัติงานและนำผลที่ได้รับมาปรับปรุงแผนงานในอนาคต

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

6.3. ส่วนร่วมของผู้บริหารในการวางแผนและควบคุม

งบประมาณเป็นสิ่งทุกฝ่ายต้องมีส่วนร่วมในการจัดทำ การวางแผนประสานงานและควบคุม โดยมีความรับผิดชอบและเวลาที่ใช้ในการวางแผนควบคุมแตกต่างกันตามตำแหน่งงาน ผู้บริหารระดับสูงต้องใช้เวลาในการวางแผนมากกว่าผู้บริหารระดับอื่นเนื่องจากรับผิดชอบในการกำหนดทิศทางของกิจการกว้างกว่าผู้บริหารระดับกลางหรือต่ำ ผู้บริหารระดับกลางมีส่วนร่วมในการวางแผนและต้องรับรู้วัตถุประสงค์และเป้าหมายรวมของกิจการด้วยเพื่อวางแผนระดับฝ่ายให้สอดคล้องกันและมีการติดตามควบคุมการปฏิบัติงานมากกว่าผู้บริหารระดับสูง ส่วนผู้บริหารในระดับต่ำใกล้ชิดกับผู้ปฏิบัติงานจริงมากกว่าผู้บริหารระดับกลางและได้สัมผัสกับการปฏิบัติงานจริง 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 เพราะอาจเกี่ยวกับโครงการใดโครงการหนึ่งจนกว่าโครงการนั้นจะสำเร็จแทน

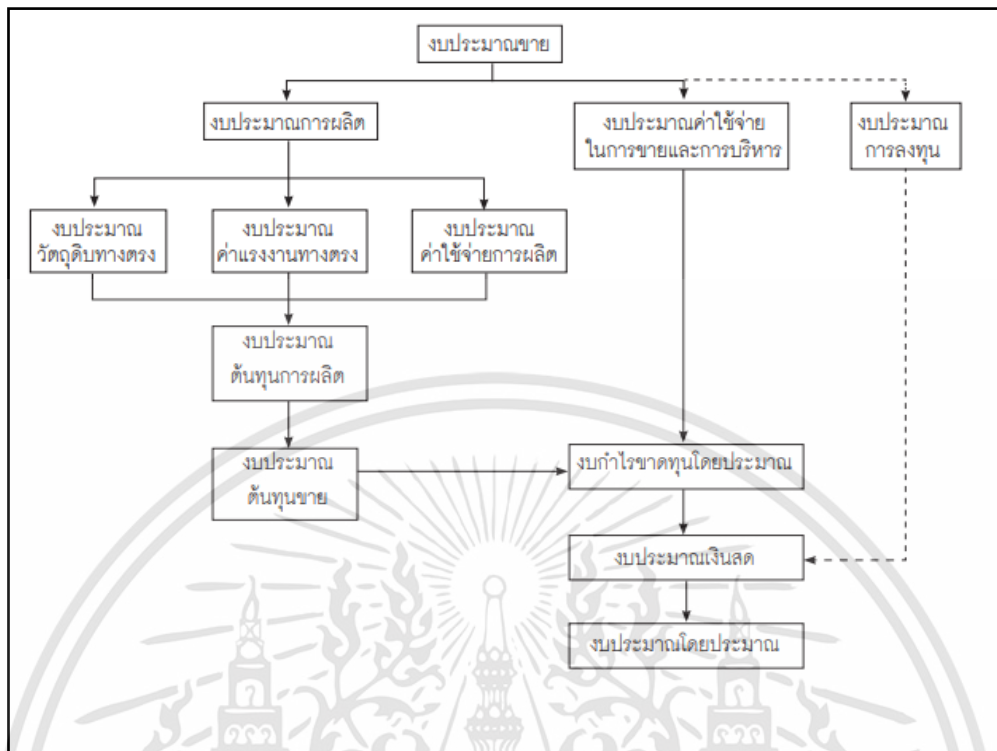
6.4. การเชื่อมโยงระหว่างการวางแผนและงบประมาณ

ความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงระหว่างการวางแผนและงบประมาณ ปกติกระบวนการจัดเตรียมงบประมาณ จะถูกเตรียมการณจากเจ้าหน้าที่ระดับสูงและรวบรวมข้อมูลต่างๆในการเตรียมจากระดับอื่นๆ ด้วย โดยมีขั้นตอนในการเตรียมงบประมาณประจำปี ควรวิเคราะห์ถึงทรัพยากรต่าง ๆ เช่น เงินทุน เครื่องจักร อุปกรณ์ กำลังคน ที่กิจการมีอยู่รวมทั้งสภาพแวดล้อม ตลอดจนตัวผลิตภัณฑ์และตลาด ประกอบการวางแผน จากนั้น เอกสารนี้เป็นเอกสารที่ส่งมอบไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

ให้คาดการณ์ถึงสิ่งแวดล้อมที่มีผลกระทบต่อกิจการทั้งข้อมูลจากปัจจัยภายในและภายนอก เช่น มีธุรกิจที่ผลิตสินค้าใหม่ประเภทเดียวกันบางกิจการมีผลกระทบอะไรเกิดขึ้นบ้าง แล้วนำข้อมูลมาวางแผนให้เหมาะสมและสอดคล้องกับเป้าหมายของธุรกิจ จากนั้นนำข้อมูลจากการดำเนินงานในอดีตและปัจจุบันมาพัฒนา แผนงานที่วางไว้เพื่อใช้ในงบประมาณหน้า โดยแผนงบประมาณดังกล่าวควรได้รับความเห็นชอบ จากผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่าย โดยเฉพาะผู้บริหารที่มีอำนาจอนุมัติ งบประมาณจะเป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริหารงานให้ได้ผลดี

ลำดับขั้นของการจัดทำงบประมาณ

- 1) งบประมาณที่จัดทำเป็นลำดับแรก คืองบประมาณขายโดยจัดทำทั้งจำนวนหน่วย และ จำนวนเงิน เมื่อได้ข้อมูลการขายสินค้าจากงบประมาณขายแล้ว
- 2) ผู้บริหารจะนำข้อมูลจากงบประมาณขายนี้ไป ใช้ในการจัดทำงบประมาณต่อไปคือ งบประมาณการผลิต ซึ่งจะช่วยให้ทราบปริมาณสินค้าที่จะผลิต
- 3) จากนั้น นำข้อมูลจากงบประมาณการผลิตไปจัดทำงบประมาณวัตถุดิบทางตรง งบ ประมาณค่าแรงงานทางตรง และงบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิต
- 4) เมื่อนำข้อมูลจากงบประมาณวัตถุดิบทางตรง งบประมาณค่าแรง งานทางตรง และงบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตมารวมกัน จะทำให้ได้งบประมาณต้นทุนการผลิต
- 5) หลังจากนั้นจึงจัดทำงบประมาณต้นทุนขาย
- 6) จากงบประมาณขายจะทำให้ได้ งบประมาณค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร
- 7) ถ้าองค์กรมีการวางแผนการขายในระยะยาว ก็จะสามารถนำข้อมูลทั้งหมดมาบูรณาการกันได้ งบประมาณการลงทุนได้อีกด้วย
- 8) ข้อมูลจากทั้งด้านรายรับและด้านรายจ่าย สามารถนำไปใช้ในการจัดทำกำไรขาดทุน โดยประมาณ สามารถนำข้อมูลจากงบประมาณขายไปจัดทำงบประมาณเงินสด และงบดุล



ภาพ 6-1 แผนผังแสดงความสัมพันธ์เชื่อมโยงของงบประมาณประเภทต่างๆ

ที่มา: กานดาวรรณ แก้วผาบ (2564)

การวิเคราะห์การเชื่อมโยงรายงานผลและแนวทางการจัดการ

ตัวอย่าง: สมมติบริษัท แห่งหนึ่งได้รายงานผลการดำเนินงานบางส่วนดังนี้

รายงานผลการปฏิบัติงานงวดประจำเดือนมิถุนายน 2563

ยอดขาย	800,000 บาท
ต้นทุนผลิตสินค้าสำเร็จรูป	500,000 บาท

รายงานผลการปฏิบัติงานตามตัวอย่างไม่ได้ให้ข้อมูลเพื่อเป็นประโยชน์แก่การบริหารงานมากนัก เพราะยอดขายและต้นทุนการผลิตไม่ได้รายงานผลว่าเป็นไปตามแผนที่ตั้งไว้หรือไม่และผลเป็นอย่างไร?

ตัวอย่าง: เป็นรายงานที่แสดงผลการเปรียบเทียบผลการดำเนินงานของปีปัจจุบันกับงวดก่อน ดังนี้

รายงานผลปฏิบัติงานประจำเดือนมิถุนายน 2563

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

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

รายงานตามตัวอย่างแสดงให้เห็นถึงการเปรียบเทียบผลการดำเนินงานในงวดเดียวกันกับปีก่อน เช่น ยอดขายปีปัจจุบันสูงกว่าปีก่อน 50,000 บาท ต้นทุนผลิตปีปัจจุบันต่ำกว่าปีก่อนในงวดเดียวกัน 120,000 บาท กิจกรรมียอดขายสูงขึ้นและต้นทุนขายต่ำลงในงวดเดียวกัน เมื่อเทียบกับปีก่อนข้อมูลเพียงเท่านี้แสดงว่าปีปัจจุบันดำเนินงานได้ผลดีกว่าปีก่อน แต่อย่างไรควรมีเปรียบเทียบกับแผนงานหรือเป้าหมาย เพราะผลที่ดีขึ้น อาจจะไม่ใช่ว่าผลการดำเนินงานแต่เป็นเพราะเศรษฐกิจดีกว่าปีก่อน

ตัวอย่าง: เป็นรายงานที่แสดงผลการเปรียบเทียบผลการดำเนินงานกับแผนงบประมาณและผลต่าง

รายงานผลการปฏิบัติงานเดือนมิถุนายน 2563

	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 และ งบกำไรขาดทุนโดยประมาณ

งบประมาณดำเนินการ ทำให้กิจการทราบว่ามีรายการที่เป็นค่าใช้จ่ายเป็นเงินจำนวนเท่าไร การจัดทำงบประมาณเกี่ยวกับงบดำเนินการ เป็นการวางแผนการเงินในอนาคต กล่าวคือ กิจการต้องมีการวางแผนจัดสรรเงินที่กิจการมีอยู่เพื่อใช้จ่ายในรายการต่างๆ ให้เกิดประโยชน์สูงสุดเมื่อจัดทำงบประมาณเกี่ยวกับรายได้ เอกสารนี้เป็นเอกสารที่ส่งมอบไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

และงบประมาณ เกี่ยวกับค่าใช้จ่ายแล้วจะทำให้สามารถจัดทำงบกำไรขาดทุนโดยประมาณได้ ซึ่งจะช่วยให้กิจการทราบได้ว่ากิจการจะมีกำไรหรือขาดทุนมากน้อยเพียงใด ถ้ากิจการมีการตั้งเป้าหมาย กำไรไว้แล้วล่วงหน้า กิจการก็สามารถย้อนกลับไปทบทวนงบประมาณขาย หรืองบประมาณที่เกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่าย-ต้นทุนการผลิต เพื่อให้ได้กำไรตามที่กิจการตั้งเป้าหมายไว้ได้ จึงกล่าวได้ว่า งบประมาณเป็นเครื่องมือที่สำคัญในการวางแผนกำไร ทำให้องค์กรสามารถใช้เครื่องมือดังกล่าว เป็นตัวช่วยให้การบริหารงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

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

ส่วน **งบประมาณการเงิน** มีประโยชน์ในการบริหารงาน แต่ในองค์กรมักพบปัญหาว่า ในการจัดทำข้อมูลทางการบัญชีเพื่อการบริหารนั้น มีปัญหา คือ พนักงานบัญชีมีจำนวนน้อยและมีความรู้ความสามารถไม่เพียงพอข้อมูลมีความล่าช้าทำให้ข้อมูลที่ได้ไม่ทันต่อเวลาสำหรับการตัดสินใจ (กานดาพรรณ 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 labor 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)

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้าไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

2. งบประมาณการเงิน (Financial budget) ประกอบด้วย

2.1 งบประมาณการลงทุน (Capital expenditure budget)

2.2 งบประมาณเงินสด (Cash budget)

2.3 งบดุลโดยประมาณ (Budgeted balance sheet)

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 ไม่ได้อยู่ในความรับผิดชอบของแผนก ก.

3. งบประมาณเน้นการวางแผน (Planning Oriented) งบประมาณแบบนี้เรียกอีกชื่อหนึ่งว่า งบประมาณแบบแสดงแผนงาน (Planning Programming Budgeting System) PPBS งบประมาณแบบนี้เพื่อให้มีการจัดสรรทรัพยากรได้อย่างสมเหตุสมผลและเชื่อมโยงกับการวางแผนระยะยาวจุดเด่นของงบประมาณเน้นการวางแผนอยู่ที่มีการเชื่อมโยงการวางแผนงบประมาณประจำปีกับนโยบายและแผนงานในระยะยาวให้สอดคล้องกัน โดยมีการกำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาขอตั้งงบประมาณในหน่วยงานต่าง ๆ เพื่อให้การพิจารณาตัดทอนงบประมาณเป็นไปอย่างยุติธรรมและมีเหตุผล

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

6.6. รูปแบบการเสนองบประมาณ

รูปแบบการเสนองบประมาณ อาจเสนอในรูปของงบประมาณได้ 2 แบบคือ

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

งบประมาณโครงการ: งบประมาณโครงการจะแสดงถึงทรัพยากรที่ต้องใช้ไปสำหรับโครงการจนกว่าโครงการจะเสร็จ เช่น ต้นทุน วัสดุดิบกำลังคน และแสดงถึงรายได้โดยประมาณที่จะเกิดขึ้นจากโครงการ ซึ่งจะช่วยให้ฝ่ายบริหารสามารถประเมินโครงการว่าให้ผลตอบแทนเป็นที่น่าพอใจหรือไม่และจะช่วยให้การตัดสินใจอนุมัติโครงการได้

งบประมาณตามความรับผิดชอบ: เป็นงบประมาณที่จัดทำขึ้นควบคู่กับแผนงานที่ใช้ในการควบคุมการทำงานของเจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบให้ปฏิบัติไปตามแผนที่กำหนดไว้งบประมาณตามความรับผิดชอบจึงเป็นเครื่องมือในการควบคุมการปฏิบัติงานของหน่วยงานหรือศูนย์ที่รับผิดชอบนั้นๆ โดยการนำเอางบประมาณนี้ไปเปรียบเทียบกับผลการปฏิบัติงานจริงผลแตกต่างที่เกิดขึ้นถ้าเป็นไปได้ไปในทางไม่ดี จะแสดงถึงความบกพร่องหรือไม่มีประสิทธิภาพในการดำเนินงานของหน่วยงานหรือศูนย์ที่รับผิดชอบนั้น ๆ ซึ่งหน่วยงานหรือศูนย์นั้นจะเป็นผู้รับผิดชอบโดยตรงในความบกพร่อง โดยไม่สามารถปิดความรับผิดชอบไปได้ เช่น งบประมาณของฝ่ายผลิตจัดขึ้นตามความรับผิดชอบของแต่ละแผนกโดยแยกให้เห็นถึงต้นทุนที่หัวหน้าแผนกควบคุมได้ ในการทำงบประมาณโครงการที่แสดงถึงต้นทุนผลิตนั้นไม่ได้แยกว่าส่วนไหนควบคุมได้ส่วนไหนควบคุมไม่ได้จึงไม่สามารถระบุความรับผิดชอบได้เหมือนกับงบประมาณตามความรับผิดชอบนี้

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>	<u>360,000</u>
			<u>670,000</u>

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

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

	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 6-2 ประมาณการเงินสดรับจากการขาย

	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
ขายเป็นเงินสด 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

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

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

	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 6-3 ประมาณการจ่ายเงินค่าวัสดุดิบ

	ไตรมาส 1	ไตรมาส 2	ไตรมาส 3	ไตรมาส 4	รวม
ต้นทุนการซื้อวัสดุดิบ	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
รวมเงินสดจ่ายค่าวัสดุดิบ	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

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

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
คูณ 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

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
 ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

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

	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 เนื่องจากคงทศนิยมไว้ 2 ตำแหน่ง

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

	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 (ปิด ทศนิยม)	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 (ปิด ทศนิยม)	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
คุณ 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

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
 ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

บริษัท ไทยวิจิตร Uniform จำกัด

งบประมาณเงินสด

สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25xx

	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:-					
กู้ยืมเงิน	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

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

6.8. กรณีศึกษา: แนวคิดงบประมาณและการนำไปประยุกต์

กรณีศึกษา-1: การบริหารงานของผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลาง และขนาดย่อมกลุ่มอุตสาหกรรมในจังหวัดเชียงใหม่ ผลการศึกษาพบว่าผู้ประกอบการให้ความสำคัญกับการใช้ข้อมูลทางการบัญชีเกี่ยวกับเรื่องต้นทุนสินค้า และ ข้อมูลเกี่ยวกับงบการเงินมากกว่าข้อมูลด้านอื่น ผู้ประกอบการส่วนใหญ่ต้องการเพิ่มความรุ้ทางด้าน การคำนวณต้นทุนการจัดทำงบการเงิน การจัดทำงบประมาณ การวิเคราะห์ทางการเงิน และการเสียภาษี ในระดับค่อนข้างมาก ผู้ประกอบการเล็งเห็นถึงความสำคัญและประโยชน์ในการนำข้อมูลทางการบัญชีมาใช้ในการบริหารงาน ในส่วนของงบประมาณ ผู้ประกอบการใช้งบประมาณค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน กำไรขาดทุนโดยประมาณ และงบประมาณค่าใช้จ่ายอื่นๆ เพื่อการวางแผนและบริหารงาน ผู้ประกอบการต้องการเพิ่มความรุ้ในเรื่องการจัดทำงบประมาณดำเนินงาน และการจัดทำงบประมาณการเงิน แสดงว่าผู้ประกอบการ ให้ความสำคัญกับงบประมาณและเห็นว่างบประมาณเป็นสิ่งที่จำเป็นต่อการบริหารองค์กร (พิบูล พงษ์กลาง, 2553)

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

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

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

6.9 บทสรุป

ในบทที่หก กล่าวถึง งบประมาณ การแสดงการวางแผน และ ควบคุมกำไรโดยงบประมาณ การเชื่อมโยงระหว่างการวางแผนและงบประมาณ พร้อมทั้งอธิบายรายละเอียดประเภทและรูปแบบของ งบประมาณ ประเภทและรูปแบบของระบบงบประมาณ รวมทั้งงบประมาณหลักและงบประมาณการเงิน

การควบคุมกำไรโดยงบประมาณหมายถึงการวัดและการประเมินผลการดำเนินงานโดยเปรียบเทียบ ผลงานที่ปฏิบัติได้จริงกับแผนงบประมาณที่จัดทำขึ้น ทั้งงบประมาณขาย งบประมาณการผลิต งบประมาณ วัตถุประสงค์ทางตรง งบประมาณค่าแรงงานทางตรง งบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิต งบประมาณต้นทุนการผลิต งบประมาณต้นทุนขาย งบประมาณค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร งบประมาณกำไร-ขาดทุน งบประมาณ เงินสด โดยงบประมาณเหล่านี้จะเป็นเครื่องมือที่ผู้บริหารใช้ในการวางแผนการดำเนินงานไว้ล่วงหน้า เพื่อให้การบริหารงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากกว่าการปฏิบัติงานประจำวัน มีการวัดผลการดำเนินงาน และการควบคุม ซึ่งจะช่วยให้การบริหารงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและสามารถนำพาองค์กรสู่อนาคตได้อย่างยั่งยืน

บรรณานุกรม บทที่6

กานดาวรรณ แก้วผาบ. (2564). “การทำงานประมาณเพื่อวางแผนกำไรในอนาคต”. Executive Journal มหาวิทยาลัยกรุงเทพ หน้า 136-144. ค้นหาเมื่อ มกราคม 2564. ค้นหาจาก https://www.bu.ac.th/knowledgecenter/executive_journal/oct_dec_11/pdf/aw022.pdf.

ชุมพล ศฤงคารศิริ. 2521. การวิเคราะห์และตัดสินใจเพื่อการลงทุน, หจก.เอช-เอน การพิมพ์
เบญจมาศ อภิสิทธิ์ภิญโญ. 2558. การบัญชีต้นทุน 2 บริษัท ส.เอเชียเพรส (1898) จำกัด
พรพรรณ เอกเผ่าพันธุ์. 2557. การวางแผนและควบคุมโดยงบประมาณ สำนักพิมพ์ฟิลิกส์เซ็นเตอร์
พิบูล พงษ์กลาง. (2553). การสำรวจการใช้ข้อมูลทางการบัญชี ในการบริหารงานของผู้ประกอบการวิสาหกิจ
ขนาดกลางและขนาดย่อมกลุ่มอุตสาหกรรม ในจังหวัดเชียงใหม่. วารสารวิทยาการจัดการและ
สารสนเทศศาสตร์. 5, 23-3

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

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

วัตถุประสงค์ของบทเรียน:

1. เพื่อให้เข้าใจบทบาทของสินค้าคงเหลือ
2. เพื่อศึกษาระบบการจัดการสินค้าคงเหลือเพื่อการบริหาร-จัดการอย่างมีประสิทธิภาพ

7.1 บทนำ

ในเชิงการจัดการการบริหารงานทุกองค์การธุรกิจมีความต้องการกำไรจากการดำเนินงาน ทำให้องค์การต้องตระหนักถึงแนวทาง สองแนวทางคือ การหาแนวทางการเพิ่มรายได้ และ แนวทางการลดต้นทุน

ในการลดต้นทุนนั้น มีแนวคิดการบริหารจัดการรูปแบบใหม่ที่น่าแนวคิดเรื่อง Lean มาใช้ โดยแนวคิด LEAN : เป็นการมุ่งเน้นการสร้างคุณค่า ขจัดความสิ้นเปลือง และ ความสูญเปล่า ของ กระบวนการดำเนินงานที่ไม่ได้ก่อให้เกิดมูลค่าเพื่อทำให้ต้นทุนต่ำลง โดยการใช้ทรัพยากรอย่างจำกัดสร้างคุณค่า (Value) ให้กับผลิตภัณฑ์อย่างมีประสิทธิภาพ (พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, 2564)

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ตัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

ใคร่ขอฉายภาพการเชื่อมโยง แนวคิด LEAN กับ 8 Wastes และแนวคิดการบัญชีบริหารโดยเชื่อมโยงกับการจัดการสินค้าคงคลัง กล่าวคือเชื่อมโยง ตั้งแต่ต้นทุนการผลิต จากวัตถุดิบสู่สินค้าสำเร็จรูป และสินค้าสำเร็จรูปเป็นต้นทุนขาย ดังนั้นถ้าหากมีแนวทางการจัดการสินค้าสำเร็จรูปได้อย่างมีประสิทธิภาพย่อมทำให้ต้นทุนการผลิตและต้นทุนขายลดลงมีผลต่อโอกาสของเพิ่มกำไรในงบการเงิน

แนวคิด LEAN กับ 8 Wastes เป็นแนวความคิดตามวิถี The Toyota Way เพื่อให้เข้าใจและจำได้ง่ายขึ้นเป็นตัวย่อของ 8 Wastes เป็น DOWNTIME (พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, 2564) ได้แก่ (1) Defect (D) – มีของเสีย ต้นทุนสูญเสียเปล่าและเกิดการซ่อมแซมแก้ไข (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 ความสูญเสียเนื่องจากกระบวนการผลิต (Processing) จะเห็นว่า ทั้ง 8 ปัจจัย ล้วนมีการเชื่อมโยง กับการบริหารสินค้าคงคลัง โดยเฉพาะ เรื่อง ผลิตสินค้ามากเกินไป และ สินค้าคงคลังมากเกินไป ดังนั้น ในบทนี้ จึงใคร่อธิบายถึง ”การจัดการค้าคงเหลือ กับการเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงาน”

7.2. การวางแผนการผลิตกับการบริหารสินค้า

หลังจากจัดทำงบประมาณการขายแล้วจะทำให้ได้ข้อมูลจากงบประมาณขาย งบประมาณขายเป็นหัวใจสำคัญในการกำหนดปริมาณการผลิตของฝ่ายผลิต อีกทั้งข้อมูลเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือในงวดก่อน มาวางแผนการผลิตสำหรับธุรกิจผลิตเพื่อจำหน่ายหรือวางแผนการซื้อสินค้าสำหรับธุรกิจซื้อไป รวมทั้งการวางแผนปริมาณและเวลา ความต้องการวัตถุดิบควรจะมีผลิตสินค้าออกมาจำนวนเท่าใด ควบคุมกับนโยบายสินค้าคงเหลือ (ซุมพล ศฤงคารศิริ, 2521) จึงจะเพียงพอกับการขายและเหลือเก็บไว้ตามนโยบายสินค้าคงคลัง แผนการจ่ายค่าใช้จ่ายต่างๆ ตลอดจนแผนการใช้จ่ายเงินสดและแผนการลงทุน

การวางแผนการผลิต (Production Planning) คือ เทคนิคที่ใช้ในการคาดคะเนล่วงหน้าถึงขั้นตอนในการผลิตตั้งแต่ต้นสิ้นสุดการผลิต โดยคาดหวังที่จะให้ได้ผลผลิตที่ต้องการตามกำหนดเวลาที่ได้วางไว้ด้วยประสิทธิภาพการทำงานที่สูงสุด (Maximum-Efficiency) เพื่อให้ได้ผลผลิตเพียงพอกับความต้องการของตลาด ณ ต้นทุนต่ำที่สุด ในเรื่องการวางแผนการผลิต นอกจากงบประมาณการขายยังมีปัจจัยที่ต้องคำนึงถึงคือนโยบายสินค้าคงคลังที่ผู้บริหารระดับสูง จะเป็นผู้กำหนดปริมาณสินค้าคงเหลือปลายงวดไม่ให้มีมากเกินไป มีปัญหาเกี่ยวกับเงินทุนจมในสินค้า เป็นต้น

ตัวอย่างเช่น ปริมาณสินค้าคงคลังปลายงวดมีจำนวนน้อยกว่าต้นงวด 2,000 หน่วย ปริมาณผลิตก็จะน้อยกว่าปริมาณขาย 2,000 หน่วย ในทางตรงกันข้ามถ้านโยบายสินค้าคงคลังปลายงวดมีจำนวนเพิ่มจากปริมาณต้นงวดเป็นการปรับปริมาณสินค้าให้เพิ่มขึ้น 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 แผนการผลิตที่สอดคล้องกับแผนการขายและนโยบายสินค้าคงคลังตลอดจนนโยบายเกี่ยวกับต้นทุนในการผลิต การวางแผนการผลิตที่ดีควรใช้นโยบายการผลิตคงที่หรือผลิตสม่ำเสมอในแต่ละเดือน เพราะจะทำให้ต้นทุนการผลิตต่ำที่สุดด้วย

นอกจากนี้ผู้บริหารระดับสูงต้องรับผิดชอบ ในเรื่องการอนุมัติค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับงบประมาณการผลิตเพื่อสนับสนุนให้การปฏิบัติงานด้านการผลิตสัมฤทธิ์ผล เช่นงบประมาณค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมบำรุงรักษาเครื่องจักรอุปกรณ์ แผนการลงทุนในสินทรัพย์ถาวรและเมื่ออนุมัติแผนงบประมาณการผลิต และงบประมาณค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการผลิตแล้วผู้บริหารต้องรับผิดชอบติดตามผลการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามแผนที่อนุมัติ หากเกิดข้อขัดข้องหรือปัญหาหรืออุปสรรค ผู้บริหารระดับสูงก็ต้องเป็นผู้รับผิดชอบในการแก้ไข หรือรับผิดชอบในการเลือกวิธีการแก้ไขเหตุการณ์ต่าง ๆ ตามแต่กรณี

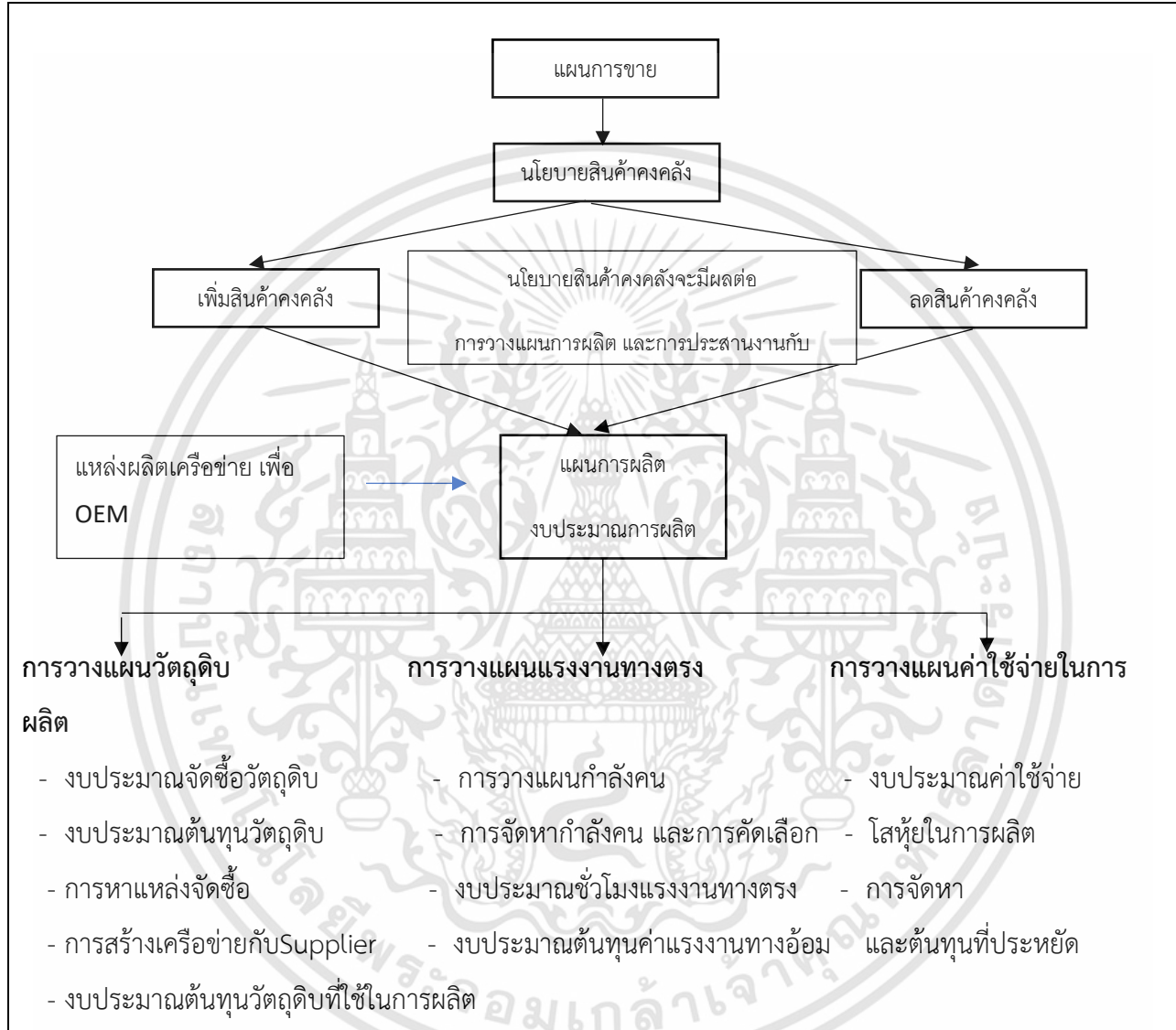
(2) ผู้จัดการฝ่ายผลิตหรือหัวหน้าฝ่ายผลิต

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

เมื่อจัดทำแผนงบประมาณการผลิตและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เกี่ยวกับการผลิตเรียบร้อยแล้ว ก็เสนอขออนุมัติจากผู้บริหารระดับสูงต่อไป เมื่อได้รับการอนุมัติแล้ว หัวหน้าฝ่ายผลิตก็ต้องรับผิดชอบในการควบคุมดูแลการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามแผนที่วางไว้ และเป็นผู้แก้ไขข้อผิดพลาดหรืออุปสรรคในการผลิต แต่ถ้าเป็นเรื่องสำคัญเกินขอบเขตที่หัวหน้าฝ่ายผลิตแก้ไขได้ ก็ต้องเสนอต่อผู้บริหารระดับสูง เพื่อขอคำแนะนำหรือแนวทางในการแก้ไขปัญหา นั้น ๆ ต่อไป

(3) ความรับผิดชอบของหัวหน้าฝ่ายงบประมาณ หัวหน้าฝ่ายงบประมาณมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการให้ข้อมูลในอดีตที่ใช้ในการวางแผนของฝ่ายต่าง ๆ หัวหน้าหน่วยงานงบประมาณจะเป็นผู้ให้ข้อมูลแผนการผลิตในอดีตที่ผ่านมา เพื่อให้เป็นแนวทางในการวางแผนการผลิตของฝ่ายต่าง ๆ เช่น จะวางแผนงบประมาณการผลิตหน่วยงานงบประมาณ จะต้องหารือกับฝ่ายผลิตในเรื่องข้อมูลในรายงานผลการปฏิบัติงาน งวดเวลาการเสนอรายงาน

รูปแบบ การเสนอข้อมูลให้แก่ฝ่ายบริหารระดับต่าง ๆ เพื่อให้รายงานผลการปฏิบัติงานมีข้อมูลครบถ้วนเข้าใจง่าย เป็นเครื่องมือในการควบคุมการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพ



ภาพ 7-1 : จากแผนการขาย ย้อนกลับสู่ แผนการผลิตสินค้า

ที่มา: บรูณาการ

7.4 ตัวอย่างการคำนวณปริมาณการผลิตสินค้า

การคำนวณปริมาณการผลิตสินค้า

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

ปริมาณขายจากงบประมาณขาย	10,000 หน่วย
บวก สินค้าคงเหลือปลายงวด (ตามนโยบายบริษัท)	<u>2,000</u> หน่วย
	12,000 หน่วย
บวก สินค้าระหว่างผลิตปลายงวดคิดเป็นหน่วยเทียบสำเร็จ	<u>1,000</u> หน่วย*
	13,000 หน่วย
หัก สินค้าคงเหลือต้นงวด (ประมาณการปัจจุบัน)	<u>1,500</u> หน่วย
	11,500 หน่วย
สินค้าระหว่างผลิตต้นงวดคิดเป็นหน่วยเทียบสำเร็จ	<u>600</u> หน่วย**
ปริมาณการผลิตประจำปี	<u>10,900</u> หน่วย

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

**สินค้าระหว่างผลิตต้นงวด 2,000 หน่วย ผลิตเสร็จ 30%

ต้องผลิตต่ออีก70% สินค้าระหว่างผลิตต้นงวดคิดเป็นหน่วยเทียบสำเร็จ = $2,000 \times 30/100 = 600$ 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 เท่า ของยอดขาย ถัวเฉลี่ย 1 เดือน

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

ตัวอย่าง สมมติยอดขายรายเดือนปรากฏดังต่อไปนี้ กำหนดสินค้าคงเหลือปลายงวดเท่ากับ 2 เท่า ของยอดขาย 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 สินค้าคงเหลือ ปลายงวดไม่เกิน 10,000 หน่วย ดังนั้นกิจการสามารถเก็บปริมาณสินค้าคงเหลือยืดหยุ่นได้ คือ จำนวนเท่าไร ไม่ระบุชัดเจน 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 เท่าของยอดขาย เดือนถัดไป 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 ก็หมายความว่ากิจการมีสินค้า

คงเหลือโดยเฉลี่ยแล้วเป็นจำนวน 3 เดือนในระหว่างปี ถ้าอัตราหมุนเวียนสินค้าคงเหลือลดลง แสดงว่าสินค้าคงเหลือที่กิจการมีอยู่อาจจะมากเกินไป

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 ฝ่ายผลิตจะวางแผนกระจายการผลิตออกตามเวลาที่จัดทำงบประมาณเป็นรายไตรมาสหรือรายเดือน เพื่อให้ทราบว่าแต่ละเดือนแต่ละไตรมาสฝ่ายการผลิตจะต้องผลิตเท่าใด จึงจะเพียงพอกับการขายและมีสินค้าคงเหลือตามนโยบายของกิจการ ฝ่ายผลิตจะต้องวางแผนให้ต้นทุนการผลิตต่อหน่วยต่ำ ดังนั้นในการกระจายการผลิตนอกจากคำนึงถึงให้เพียงพอกับการขายและนโยบายสินค้าคงคลังแล้วก็ต้องให้การผลิตมีประสิทธิภาพด้วย ฝ่ายผลิตต้องคำนึงถึงระดับการผลิตที่เหมาะสมและเป็นประโยชน์ต่อกิจการ ที่ต้องคำนึงถึงปริมาณการผลิตที่เหมาะสมเพราะถ้าระดับการผลิตในแต่ละเดือนไม่สม่ำเสมอ-สูงบ้าง-ต่ำบ้าง กิจการอาจต้องรับภาระต้นทุนสูงเกินไปได้ เช่น ถ้าเดือนใดผลิตสูงกว่าปกติจะทำให้ต้องขยายกำลังการผลิตมากกว่าเดิม ทำให้ต้องจ่ายค่าแรงล่วงเวลาต้นทุนค่าแรงสูงกว่าปกติหรือจำเป็นต้องจัดหาวัตถุดิบมาเพิ่มเติมในราคาสูงกว่าปกติหรือเดือนใดทำการผลิตต่ำกว่าระดับปกติจะทำให้เกิดกำลังการผลิต

ว่างเปล่า 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

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

$$\text{เมื่อได้แผนการผลิตรายเดือนแล้ว จะคำนวณหาสินค้าคงเหลือปลายงวดของแต่ละเดือนดังนี้}$$

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

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 จะมีผลทำให้แผนการผลิตสินค้าเท่ากับแผนการขายทุกงวด เนื่องจากจำนวนสินค้าคงเหลือไม่มีการเปลี่ยนแปลง เช่นสินค้าต้นงวดมีอยู่ 1,000 หน่วย ซึ่งมีจำนวนเท่ากับสินค้าปลายงวด แผนการขายประจำงวดมีอยู่ 60,000 หน่วย

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

จากตัวอย่างแผนการขายรายเดือนของโรงงาน ก. ข้างต้น ถ้ากิจการมีนโยบายสินค้าคงคลังคงที่โดยโรงงานมีสินค้าคงเหลือต้นงวด 1,000 หน่วย แผนการผลิตรายเดือนจะเท่ากับแผนการขายรายเดือน

(3). **นโยบายการผลิตและสินค้าคงเหลือยืดหยุ่นได้** วิธีการวางแผนการผลิตวิธีนี้ขึ้นอยู่กับนโยบายของผู้บริหารโรงงาน และปัจจัยอื่น ๆ ที่มีผลกระทบต่อการผลิต ดังนี้

(3.1) **วัตถุดิบที่นำมาใช้ในการผลิต** ถ้าเป็นวัตถุดิบที่มีตามฤดูกาล วัตถุดิบนี้ก็จะเป็นตัวกำหนดรูปแบบการผลิตให้ยืดหยุ่นตามวัตถุดิบที่มีอยู่ เช่น โรงงาลำไยผลิตผลไม้กระป๋อง มีผลไม้อื่นเป็นวัตถุดิบ แผนการผลิตของโรงงานก็จะมีในช่วงฤดู เมื่อผลไม้อื่นหมดแล้วโรงงานไม่มีวัตถุดิบมาป้อนโรงงานก็จะปิดชั่วคราวจนฤดูกาลใหม่มีวัตถุดิบเข้ามาจึงเริ่มผลิตใหม่

(3.2) **คำสั่งซื้อของลูกค้า** เป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่มีผลต่อการผลิต ถ้าในช่วงที่มีคำสั่งซื้อของลูกค้ามาก การผลิตก็ต้องผลิตให้เพียงพอและทันกับความต้องการของลูกค้าถ้าช่วงใดคำสั่งซื้อน้อยก็อาจจะลดปริมาณการผลิตลง หรือถ้าไม่ลดปริมาณการผลิตก็ต้องเพิ่มปริมาณสินค้าคงคลังมากขึ้น

(3.3) **แรงงานที่ใช้ในการผลิต** กิจการที่ต้องอาศัยแรงงานคนช่วงฤดูเก็บเกี่ยวคนงานบางส่วนอาจจะลาออกไปเก็บเกี่ยวพืชผลโรงงานก็จะมีคนงานน้อยลงแผนการผลิตในช่วงนี้ก็ต้องให้สอดคล้องกับปริมาณคนงานที่มีอยู่ถ้าไม่ลดปริมาณการผลิตก็อาจใช้วิธีลดปริมาณสินค้าคงคลังลง

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

(4) นโยบายการผลิตและสินค้าคงเหลือกรณีที่กำลังการผลิตมีจำกัด: ถ้ากิจการมีกำลังการผลิตจำกัด ไม่เพียงพอที่จะผลิตสินค้าตามแผนการผลิตได้ทุกเดือนกิจการต้องวางแผนการผลิตเพิ่มในเดือนที่มีกำลังการผลิตเหลืออยู่ เพื่อชดเชยในเดือนที่กำลังการผลิตมีไม่เพียงพอที่จะผลิตได้ตามแผน การวางแผนการผลิตในสถานการณ์ที่กำลังการผลิตมีจำกัดนี้จะทำตามขั้นตอน ดังนี้

1. วางแผนการผลิตโดยยังไม่คำนึงถึงข้อจำกัดในเรื่องกำลังการผลิต เพื่อใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงให้สอดคล้องกับกำลังการผลิตต่อไป โดยคำนวณปริมาณการผลิต ได้ดังนี้

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

2. คำนวณกำลังการผลิตสูงสุดที่ผลิตได้รายเดือนเพื่อตรวจสอบว่าเดือนใดมีกำลังการผลิตเพียงพอกับปริมาณการผลิต หรือเดือนใดมีกำลังการผลิตว่างเปล่า เดือนใดกำลังการผลิตที่มีอยู่ไม่เพียงพอกับปริมาณการผลิต

3. พิจารณานโยบายสินค้าคงคลังยืดหยุ่นได้หรือไม่ถ้าสามารถเปลี่ยนแปลงได้ให้ปรับปรุงแผนการผลิตตามกำลังการผลิตที่มีอยู่โดยยืดหยุ่นระดับสินค้าคงเหลือแทน แต่ถ้านโยบายสินค้าคงคลังไม่สามารถยืดหยุ่นได้ ให้ปรับปรุงแผนการผลิตเดิมให้เป็นไปตามกำลังการผลิตที่มีอยู่ 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

* สินค้าคงเหลือปลายเดือน ธ.ค. = 30% x ขาย ม.ค. 12,000 = 3,600 = สินค้าต้นงวด ม.ค.

* สินค้าคงเหลือปลายเดือน ม.ค. = 30% x ขาย ก.พ. 6,000 = 1,800

2. คำนวณหาค่าการผลิตสูงสุดที่ผลิตได้รายเดือน

	แผนการผลิตที่ 1	แผนการผลิตที่ 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 แล้วจึงผ่านไปยังแผนกผลิตที่ 2 ดังนั้นกำลังการผลิตสูงสุดของแต่ละแผนกไม่เกินเดือนละ 9,000 หน่วย

เดือนที่แผนกการผลิตเดิมวางไว้เกินกว่ากำลังการผลิตสูงสุดที่มีอยู่คือ เดือน ม.ค. และ ธ.ค.

3. ในกรณีนโยบายสินค้าคงเหลือของกิจการเปลี่ยนแปลงได้ 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 จะทำให้ระดับสินค้าคงเหลือเปลี่ยนไป แผนการผลิตหลังปรับปรุงตาม กำลังการผลิตที่มีอยู่ จะปรากฏดังนี้

เดือน	งบประมาณขาย	สินค้าคงเหลือปลายงวด	สินค้าคงเหลือต้นงวด	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)** การเตรียมแผนงานเป็นช่วงเวลาที่รวบรวมข้อมูลต่าง ๆ ที่ต้องการใช้ในขั้นการวางแผน ส่วนการแก้ไขขึ้นอยู่กับช่วงการปฏิบัติและติดตามผลงาน ซึ่งจะต้องเป็นไปอย่างใกล้ชิด
5. **ต้องมีระบบการรายงานที่มีความคล่องตัว รวดเร็ว และทันต่อเหตุการณ์อยู่เสมอ** เพื่อให้ระบบการผลิตดำเนินไปตามแผนอย่างมีประสิทธิภาพ
6. **ให้ข้อมูลที่ถูกต้องเพียงพอและตรงตามเวลาที่ต้องการ** ข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องที่จะนำมาประกอบการวางแผนการผลิต ต้องเป็นข้อมูลที่ถูกต้อง มีปริมาณที่เพียงพอ เพื่อจะนำมาใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ และตามเวลาที่ต้องการ

7.8 นโยบายสินค้าคงคลัง

สินค้าคงเหลือ (Inventory) เป็นข้อมูลที่มีความสำคัญ ในการสร้างรายได้ให้กับกิจการได้ เพราะการทราบถึงปริมาณสินค้าคงเหลือช่วยในการตัดสินใจเกี่ยวกับเวลาและปริมาณของสินค้าที่ต้องผลิตและสั่งซื้อ เพื่อให้มีปริมาณสินค้าเพียงพอสำหรับการขายให้แก่ลูกค้า และเมื่อทราบถึงต้นทุนของสินค้าทำให้กำหนดราคาขายสินค้าได้อย่างเหมาะสม รวมทั้งกำไรที่คาดว่าจะได้จากการขายสินค้าช่วยในการประเมินความสำเร็จในการดำเนินงาน

เมื่อสะสมข้อมูลต้นทุนตามระบบบัญชีที่กล่าวมาแล้ว ธุรกิจยังต้องพิจารณาถึงระบบการสะสมต้นทุนเพื่อบันทึกสินค้าคงเหลือหรือของคงคลังว่าควรเป็นอย่างไร? 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) จะทำการบันทึกรายการเคลื่อนไหวของสินค้าคงเหลือในบัญชีสินค้าคงเหลืออย่างต่อเนื่องตลอดทั้งปีคือ การสะสมต้นทุนแบบต่อเนื่อง (Perpetual Cost Accumulation System) หรือระบบบันทึกสินค้าแบบต่อเนื่อง (Perpetual Inventory

System) เพื่อแสดงการเคลื่อนไหวของต้นทุนโดยเปิดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับของคงเหลือได้แก่วัตถุดิบงานระหว่างทำ และสินค้าสำเร็จรูป เป็นระบบที่บันทึกข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนต่าง ๆ อย่างต่อเนื่องตลอดเวลา เมื่อมีการจำหน่ายสินค้าสำเร็จรูปไปจะบันทึกต้นทุนขายของสินค้าควบคู่ไปด้วย ดังนั้น ธุรกิจจะสามารถทราบยอดคงเหลือของบัญชีต่างๆ ได้ทุกเวลาที่ต้องการ ไม่จำเป็นต้องตรวจนับของคงเหลือเพื่อคำนวณหาต้นทุนขาย อย่างไรก็ตามธุรกิจมักมีการตรวจนับของคงเหลือเป็นครั้งคราวเพื่อสอบยันกับยอดคงเหลือในบัญชีว่าถูกต้องตรงกันหรือไม่ ระบบบัญชีต้นทุนนิยมใช้ระบบบันทึกสินค้าแบบต่อเนื่อง เพราะเป็นระบบต้นทุนที่ดีต่อการควบคุมภายใน เมื่อกิจการผลิตและซื้อสินค้า บัญชีสินค้าคงเหลือจะเพิ่มขึ้น และ เมื่อกิจการขายสินค้า บัญชีสินค้าคงเหลือจะลดลง ดังนั้น กิจการสามารถทราบยอดคงเหลือของสินค้าคงเหลือได้อย่างต่อเนื่องตลอดเวลาเช่นกัน โดยไม่จำเป็นต้องรอนจนกระทั่งสิ้นงวดเวลา 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 กิจการจึงจำเป็นต้องรอนจนกระทั่งสิ้นงวดเวลา (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



เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ตัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

ความแตกต่างการบันทึกบัญชี
ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง และ ระบบสินค้าคงเหลือแบบงวดเวลา

รายการที่	ระบบบันทึกสินค้าแบบต่อเนื่อง				ระบบบันทึกสินค้าเมื่อสิ้นงวด					
(1)	คุมวัสดุ เจ้าหนี้ ซื้อวัสดุทางตรง 10,000 บาท และ วัสดุทางอ้อม 5,000 บาท เครดิต 45 วัน	15,000	-	15,000	-	ซื้อวัสดุ เจ้าหนี้ ซื้อวัสดุทางตรง 10,000 บาท และ วัสดุทางอ้อม 5,000 บาท เครดิต 45 วัน	15,000	-	15,000	-
(2)	งานระหว่างทำ คุมค่าใช้จ่ายการผลิต คุมวัสดุ เบิกวัสดุเป็นวัสดุทางตรง 12,000 บาท วัสดุทางอ้อม 10,000 บาทใช้ในการผลิต	12,000	-	10,000	-	ไม่มีรายการ				
(3)	ค่าแรงงาน ค่าแรงงานค้างจ่าย บันทึกค่าแรงงานที่เกิดขึ้นในงวด	6,000	-	6,000	-	ค่าแรงงาน ค่าแรงงานค้างจ่าย บันทึกค่าแรงงานที่เกิดขึ้นในงวด	6,000	-	6,000	-
	งานระหว่างทำ คุมค่าใช้จ่ายการผลิต ค่าแรงงาน	4,500	-	1,500	-	ค่าแรงงานทางตรง ค่าแรงงานทางอ้อม ค่าแรงงาน	4,500	-	1,500	-
				6,000	-				6,000	-

	คุมค่าใช้จ่ายการผลิต			27,000	-				
	โอนค่าใช้จ่ายการผลิตเข้างานผลิต								
(8)	สินค้าสำเร็จรูป	40,000	-						
	งานระหว่างทำ			40,000	-				ไม่มีรายการ
	โอนต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ								

รายการที่	ระบบบันทึกสินค้าแบบต่อเนื่อง					ระบบบันทึกสินค้าเมื่อสิ้นงวด				
(9)	เงินสด	100,000	-			เงินสด		100,000	-	
	ขาย			100,000	-	ขาย				100,000
	ขายสินค้าเป็นเงินสด					ขายสินค้าเป็นเงินสด				
	ต้นทุนขาย	30,000	-							
	สินค้าสำเร็จรูป			30,000	-					ไม่มีรายการ
	บันทึกต้นทุนสินค้าที่ขายไป									
(10)	ค่าใช้จ่ายการขาย	20,000	-			ค่าใช้จ่ายการขาย		20,000	-	
	ค่าใช้จ่ายการดำเนินงาน	5,000	-			ค่าใช้จ่ายการดำเนินงาน		5,000	-	
	เงินสด			25,000	-	เงินสด				25,000
	จ่ายค่าใช้จ่ายเป็นเงินสด					จ่ายค่าใช้จ่ายเป็นเงินสด				

รายการที่	ระบบบันทึกสินค้าแบบต่อเนื่อง					ระบบบันทึกสินค้าเมื่อสิ้นงวด				
(11)	ไม่มีรายการ					ต้นทุนการผลิต	48,000	-		
					งานระหว่างทำ (ต้นงวด)				0	
					วัสดุ (ต้นงวด)				0	
					ซื้อวัสดุ				15,000	
					ค่าแรงงานทางตรง				4,500	
					ค่าแรงงานทางอ้อม				1,500	
					ค่าสาธารณูปโภค				5,000	
					ค่าเบี้ยประกันภัย				7,000	
					ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด				10,000	
					ค่าเสื่อมราคา-เครื่องจักร				5,000	

						ปิดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนการผลิต			
(12)	ไม่มีรายการ					งานระหว่างทำ (ปลายงวด)	0	-	
						วัสดุ (ปลายงวด)	8,000	-	
						ต้นทุนการผลิต			8,000
						ปิดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนการผลิต			
(13)	ไม่มีรายการ					ต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ	40,000	-	
						ต้นทุนการผลิต			40,000
						บันทึกต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ			

รายการที่	ระบบบันทึกสินค้าแบบต่อเนื่อง				ระบบบันทึกสินค้าเมื่อสิ้นงวด			
(14)	ขาย	100,000	-		ขาย	100,000	-	
	กำไรขาดทุน		100,000	-	กำไรขาดทุน			100,000
	ปิดบัญชีขายเมื่อสิ้นงวด				ปิดบัญชีขายเมื่อสิ้นงวด			
(15)	กำไรขาดทุน	55,000	-		กำไรขาดทุน	65,000	-	
	ต้นทุนขาย		30,000	-	ต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ			40,000
	ค่าใช้จ่ายการขาย		20,000	-	สินค้าสำเร็จรูป (ต้นงวด)			0

	ค่าใช้จ่ายการบริหาร ปิดบัญชีต้นทุนขายและค่าใช้จ่าย		5,000	-	ค่าใช้จ่ายการขาย ค่าใช้จ่ายการบริหาร ปิดบัญชีต้นทุนสินค้าและค่าใช้จ่าย			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

ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่องเป็นระบบที่สามารถให้ข้อมูลเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือและต้นทุนสินค้าที่ขายได้อย่างต่อเนื่องตลอดเวลา ในขณะที่ระบบสินค้าคงเหลือแบบงวดเวลา กิจกรรมต้องรอจนกระทั่งสิ้นงวดจึงจะทราบข้อมูลดังกล่าว ดังนั้นระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่องจึงน่าจะเป็นประโยชน์ต่อกิจการมากกว่า แต่อย่างไรก็ตาม กิจกรรมที่เลือกใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่องต้องคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ขายสำหรับการขายสินค้าทุกครั้ง ในขณะที่กิจกรรมที่เลือกใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบงวดเวลาจะคำนวณต้นทุนของสินค้าที่ขายเมื่อสิ้นงวดเท่านั้น ดังนั้น กิจกรรมที่เลือกใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่องจึงต้องรับภาระต้นทุน (ทั้งที่เป็นจำนวนเงินและเวลา) ในการจัดทำและบันทึกข้อมูลที่สูงกว่า บริษัทจึงต้องตัดสินใจเลือกระบบสินค้าคงเหลือที่เหมาะสมกับกิจการ โดยคำนึงถึงความทันเวลาของข้อมูลและต้นทุนในการจัดทำข้อมูล เช่น กิจกรรมที่มีปริมาณการซื้อขายสินค้าจำนวนมากและความถี่สูง อาจเลือกใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบงวดเวลา เป็นต้น แต่อย่างไรก็ตาม เทคโนโลยีในปัจจุบันที่ทันสมัยทำให้กิจการสามารถจัดทำและบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับสินค้าในปริมาณมากโดยใช้เวลาน้อยมากกิจกรรมจำนวนมาก โดยเฉพาะกิจกรรมที่มีขนาดใหญ่ จึงหันมาใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่องมากขึ้น

บรรณานุกรม บทที่ 7

ชุมพล ศฤงคารศิริ (2521). “การวิเคราะห์และตัดสินใจเพื่อการลงทุน”. หจก.เอช-เอน การพิมพ์
พรพรรณ เอกเผ่าพันธุ์ (2557). “การวางแผนและควบคุมโดยงบประมาณ” สำนักพิมพ์ฟิสิกส์เซ็นเตอร์
พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์ (2564). “ศิลปะการจัดการ”. พิมพ์ครั้งที่ 1 มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช.
ISBN เลขที่ 978-616-582-1184-1



เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

บทที่ 8

การวิเคราะห์ ต้นทุน ปริมาณ กำไรและตัวชี้วัดเชิงดุลยภาพ

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 จุดคุ้มทุนและการนำไปใช้

8.5 ตัวชี้วัดเชิงดุลยภาพ

8.6 บทสรุป

วัตถุประสงค์ของบทเรียน:

1. เพื่อเพิ่มความเข้าใจเกี่ยวกับ การวิเคราะห์ต้นทุน ปริมาณ กำไร
2. เพื่อวิเคราะห์ตัวแปรหลัก 3 ตัว คือ ราคา ปริมาณและกำไร
3. เพื่อศึกษาต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่ รวมทั้งมุมมองของการวิเคราะห์จุดคุ้มทุนและการนำไปใช้
4. เพื่อศึกษาตัวชี้วัดเชิงดุลยภาพ
5. เพื่อการนำตัวชี้วัดเชิงดุลยภาพไปประยุกต์

8.1 บทนำ

แนวคิดการวิเคราะห์กำไร ปริมาณ ต้นทุน สำคัญมาก โดยเฉพาะในเรื่องการวางแผนและการตัดสินใจทางธุรกิจ การวางแผนงานและการตัดสินใจทางธุรกิจ สามารถประยุกต์ใช้แนวคิดของ “ต้นทุน ปริมาณ กำไร” เพื่อวิเคราะห์ถึงความสัมพันธ์ระหว่าง ปริมาณของผลผลิต ต้นทุน และผลกำไร อันจะนำไปสู่ผลสำเร็จตามเป้าหมายที่วางไว้ของโครงการต่างๆ ดังนั้นจึงเป็นเรื่องน่าสนใจที่จะทำการศึกษา แนวคิด “ต้นทุน (จากทั้ง ต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่) ปริมาณ กำไร” (Cost Volume Profit Analysis : CVP) เพราะการวิเคราะห์ตัวแปรหลัก 3 ตัว คือ ต้นทุน ปริมาณ และ กำไร จะช่วยให้สามารถเข้าใจปัญหาที่สำคัญ เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ทางธุรกิจ ทำให้สามารถเห็นการเชื่อมโยงในการทำกำไรของโครงการ ตัวอย่างเช่น เมื่อราคาขายของผลิตภัณฑ์เพิ่มขึ้นจะมีผลกระทบต่อผลกำไรอย่างไรและข้อมูลเพื่อการตัดสินใจของฝ่ายบริหารต่อการกำหนดนโยบายอื่นๆ

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

ความหมายและความสำคัญ การวิเคราะห์โดยใช้ข้อมูลพื้นฐานที่เกี่ยวกับความเข้าใจถึง ราคาขายต่อหน่วย และระดับของผลผลิต โดยศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน (ต้นทุนผันแปร และ ต้นทุนคงที่) ปริมาณกำไร เป็น”แนวคิด”สำหรับการวิเคราะห์ว่าองค์กรควรจะทำการตัดสินใจในการดำเนินงานอย่างไร? และการตัดสินใจดำเนินการอย่างไรนั้นจะส่งผลกระทบต่อผลกำไรของกิจการอย่างไร?

การวิเคราะห์ แนวคิดของ”ต้นทุน ปริมาณ กำไร” สามารถนำไปประยุกต์ใช้ประโยชน์ได้ในหลากหลายแนวทาง เช่น เมื่อหลังจากองค์การคาดการณ์ได้ว่า เมื่อมีเหตุการณ์อย่างใดอย่างหนึ่งเกิดขึ้นในอนาคตแล้ว จะมีผลกระทบต่อกิจการอย่างไร หรือ กิจการควรวางแผนกลยุทธ์ในการดำเนินงานอย่างไรต่อไป เช่น การตั้งราคาขายให้กับสินค้าหรือการบริการอย่างไร การตัดสินใจว่าควรจะทำการผลิตหรือซื้อผลิตภัณฑ์ ควรซื้อเครื่องจักรใหม่หรือทดแทนอุปกรณ์ในการดำเนินงาน เป็นต้น

8.2. สมการแสดงรูปแบบความสัมพันธ์ของต้นทุน ปริมาณ กำไร

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

ภาพ 8-1 สมการแสดงรูปแบบความสัมพันธ์ของต้นทุน ปริมาณ กำไร

8.3. กำไรส่วนเกินและการวิเคราะห์กำไร ปริมาณ ต้นทุน

การวิเคราะห์ต้นทุน ปริมาณ กำไร 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)

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

8.3.1 กำไรส่วนเกิน (Contribution Margin)

กำไรส่วนเกินต่อหน่วย

จากสมการ รายได้ = ต้นทุนผันแปร + ต้นทุนคงที่ + กำไร

กำไรส่วนเกิน (Contribution Margin: CM) คือ รายได้ส่วนที่เหลือหลังจากหักต้นทุนผันแปร

ถ้ากำไรส่วนเกิน มากกว่า ต้นทุนคงที่ แสดงว่า กิจกรรมมีกำไรจากการดำเนินงาน แต่ถ้ากำไรส่วนเกิน น้อยกว่าต้นทุนคงที่ แสดงว่า กิจกรรมมีผลขาดทุนจากการดำเนินงาน

สมการ "กำไรส่วนเกิน" เขียนเป็นสมการได้ดังนี้

กำไรส่วนเกิน (Contribution Margin) = รายได้ (Revenue) - ต้นทุนผันแปร (Variable costs)

ตัวอย่าง บริษัท พรทิพย์ มีความสุข จำกัด ทำการผลิตและขายเสื้อ ในเดือนเมษายน 25xx มียอดการจำหน่ายเสื้อจำนวน 1,000 ตัว ราคาขายตัวละ 300 บาท ต้นทุนผันแปรต่อหน่วยเท่ากับ 150 บาท ต้นทุนคงที่เท่ากับ 100,000 บาท จงหกำไรส่วนเกิน อัตรากำไรส่วนเกิน และกำไรส่วนเกินต่อหน่วย

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

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

กำไรส่วนเกินต่อหน่วย = ราคาขายต่อหน่วย - ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย

$$\begin{aligned} \text{กำไรส่วนเกินต่อหน่วยเป็นผลต่างระหว่างราคาขายต่อหน่วยหักด้วยต้นทุนผันแปรต่อหน่วย} \\ &= 300 - 150 = 150 \text{ บาท} \end{aligned}$$

กำไรส่วนเกินต่อหน่วยบอกให้ทราบว่า การขายสินค้าได้ 1 หน่วย จะมีกำไรส่วนเกินเท่าใด

$$\begin{aligned} \text{มีกำไรจากการดำเนินงาน จำนวน 50,000 บาท} &= (\text{กำไรส่วนเกินรวม หัก ด้วยต้นทุนคงที่}) \\ &= (150,000 - 100,000) \end{aligned}$$

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

กำไรส่วนเกินรวม

กำไรส่วนเกินรวมเป็นการนำกำไรส่วนเกินต่อหน่วย คูณกับ จำนวนหน่วยสินค้าที่ขาย

$$\text{กำไรส่วนเกินรวม} = \text{กำไรส่วนเกินต่อหน่วย} * \text{จำนวนหน่วยขาย}$$

ตัวอย่าง กิจการ บริษัท ธเนศ ผู้มุ่งมั่น จำกัด ได้พัฒนาผลิตภัณฑ์ชนิดหนึ่ง โดยจะตั้งราคาขายสินค้าเท่ากับ 150 บาท ต่อหน่วย ต้นทุนผันแปรประมาณ 60 บาท เงินลงทุนในส่วนที่เป็นต้นทุนคงที่เท่ากับ 9,750 บาทต่อเดือน ฝ่ายขายคาดว่าจะขายได้ในปีแรก 2, 500 หน่วย ปีที่2 ปริมาณขาย จะเพิ่มขึ้น 20% จากปีแรก

ตารางที่ 8 - 1 การวิเคราะห์

ตารางการวิเคราะห์			
รายการ	ข้อมูลต่อหน่วย	ปีที่ 1	ปีที่ 2
ต้นทุนคงที่		120,000	130,000
ราคาขายต่อหน่วย	150		
ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย	60		
จำนวนหน่วยที่ผลิต		2,500	3,000
จำนวนหน่วยที่ขาย		3,500	3,000

$$\begin{aligned} \text{กำไรส่วนเกินต่อหน่วย} &= \text{ราคาขายต่อหน่วย} - \text{ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย} \\ &= 150 - 60 \\ &= 90 \text{ บาท} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{กำไรส่วนเกินปีที่ 1} &= \text{กำไรส่วนเกินต่อหน่วยปีที่1} * \text{จำนวนหน่วยที่ขายปีที่1} \\ &= 90 \text{ บาท} * 2,500 \text{ หน่วย} \\ &= 225,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{กำไรส่วนเกินปีที่2} &= \text{กำไรส่วนเกินต่อหน่วยปีที่2} * \text{จำนวนหน่วยที่ขายปีที่2} \\ &= 90 \text{ บาท} * 3,000 \text{ หน่วย} \\ &= 270,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{กำไรส่วนเกินที่เพิ่มขึ้น} &= \text{กำไรส่วนเกินต่อหน่วย} * \text{หน่วยขายที่เพิ่มขึ้น} \\ &= 90 \text{ บาท} * 500 \text{ หน่วย} \\ &= 45,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

8.3.2. อัตรากำไรส่วนเกิน (Contribution Margin Ratio)

อัตรากำไรส่วนเกิน คือการนำกำไรส่วนเกินรวม เปรียบเทียบกับมูลค่าขาย เขียนเป็นสูตรได้ว่า

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

จากข้อมูลของ บริษัท บริษัท ธเนศ ผู้มุ่งมั่น จำกัด หาอัตรากำไรส่วนเกินได้ดังนี้

$$\begin{aligned} &= \frac{(150 - 60)}{150} \\ &= 60\% \end{aligned}$$

8.3.3. งบแสดงกำไรส่วนเกิน (Contribution Income Statement)

ประโยชน์ของการนำแนวคิด “ต้นทุน ปริมาณ กำไร (Cost Volume Profit Analysis: CVP)” ไปใช้ประโยชน์คือ การจัดทำงบกำไรขาดทุนแสดงกำไรส่วนเกิน

ยอดขาย หักด้วย ต้นทุนผันแปร คือ กำไรส่วนเกิน

ต้นทุนคงที่ มาหักออกจาก กำไรส่วนเกิน คือ ผลลัพธ์จากการดำเนินงาน

งบกำไรขาดทุนแสดงกำไรส่วนเกิน

ตารางที่ 8 - 6 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 อภิลิทธิภิญโญ (2558)

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

จากการเปรียบเทียบงบกำไรขาดทุนแสดงกำไรส่วนเกิน และงบกำไรขาดทุนแสดงกำไรขั้นต้น คือการจัดรายการประเภทต้นทุน โดยในส่วนของงบกำไรขาดทุนแสดงกำไรส่วนเกิน จะจำแนกต้นทุนการดำเนินงานตามลักษณะต้นทุนลักษณะพฤติกรรมต้นทุน ได้แก่ ต้นทุนผันแปร และ ต้นทุนคงที่ ในขณะที่งบกำไรขั้นต้น จะจำแนกต้นทุนการดำเนินงานตามลักษณะหน้าที่การงาน ได้แก่ ต้นทุนการผลิต และ ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิต

8.4. การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนและการนำไปใช้

การวิเคราะห์จุดคุ้มทุน (Break – Even Analysis) จุดคุ้มทุน (Break Even Analysis) เป็นระดับการผลิตหรือการขายระดับใดระดับหนึ่งที่ทำให้เกิดรายได้รวม (Total revenues) เท่ากับต้นทุนรวม (Total cost) นั่นคือจุดที่ยอดขายเท่ากับต้นทุนรวมพอดี จุดที่ไม่มีผลกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงาน

ผลจากการวิเคราะห์จุดคุ้มทุนสามารถทำให้ผู้บริหารนำไปใช้เพื่อการวางแผนและควบคุมการดำเนินงานได้เป็นอย่างดี ในเรื่องของการเปลี่ยนแปลงในต้นทุนและการเปลี่ยนแปลงในปริมาณ เพื่อในการตัดสินใจเกี่ยวกับการกำหนดราคาขาย ปริมาณขาย ใช้ในการวิเคราะห์การเปลี่ยนแปลงล่วงหน้าเพื่อจะได้จัดเตรียมทรัพยากรและใช้ทรัพยากรที่หามาได้นั้นอย่างเหมาะสม

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

(1) การใช้สมการ

หลักการคำนวณจุดคุ้มทุน (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

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

Q หรือ จำนวนที่จุดคุ้มทุน คือ 12.5 ตัว (มีเศษให้เราปัดขึ้น) เพราะฉะนั้น คุณพรทิพย์จะคุ้มทุนเมื่อขายเสื้อ 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 \times จำนวนชิ้นสินค้า = รายจ่ายคงที่ + รายจ่ายผันแปรต่อชิ้น

สามารถแทนค่าลงไปเพื่อหาจำนวนชิ้นที่จะคุ้มทุนได้เลย แทนค่าจะได้ดังนี้

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

$$P = \{\text{รายจ่ายคงที่} + (\text{รายจ่ายผันแปร} \times Q)\} / Q \text{ แทนค่าจะได้ } P = \{500 + 40(100)\} / 100$$

คำนวณออกมาจะได้ 45 บาท

ดังนั้นคุณพรทิพย์ จะคุ้มทุนเมื่อขายเสื้อราคาตัวละ 45 บาทจำนวน 100 ตัว

คำถามที่ 3 เมื่อทราบจุดคุ้มทุนแล้ว จะประเมินความน่าลงทุนในธุรกิจได้อย่างไร

วิธีการวิเคราะห์ เช่น เริ่มต้นควรวิเคราะห์ว่าจุดคุ้มทุน เป็นเพียงจุดที่เท่าทุนหรือเสมอตัว ดังนั้นเมื่อทราบจุดคุ้มทุนแล้ว ต้องขายสินค้าให้ได้มากกว่าหรือตั้งราคาให้สูงกว่าที่คำนวณได้เพื่อให้เกิดกำไร หรือหากต้องขายจำนวนมากขึ้นหรือเป็นสินค้าที่ต้องใช้เวลานานกว่าจะขายได้สักชิ้นหรือมีรายจ่ายที่สูงมากในการดำเนินการขายหรือต้องผลิตที่ละมากๆ จึงจะได้กำไร เมื่อสถานการณ์เป็นเช่นนี้ อาจจะไม่น่าลงทุน

(2) การใช้กำไรส่วนเกิน

จากการวิเคราะห์ การวิเคราะห์จุดคุ้มทุน โดยใช้กำไรส่วนเกิน ใครขออธิบายโดยยกตัวอย่าง ดังนี้

จากโจทย์ ร้านขายข้าวจานละ 40 บาท มีต้นทุนค่าผลิตหรือต้นทุนผันแปร ได้แก่ ข้าว 3 บาท หมู 5 บาท

ผัก 2 บาท (รวมเป็นต้นทุนผันแปรคือ 10 บาท) คิดเป็นอัตรากำไรส่วนเกินกี่%

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า

ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

คำตอบ อัตรากำไรส่วนเกิน = (รายได้ - ต้นทุนผันแปร) / รายได้

อัตรากำไรส่วนเกิน = $(40 - 10)/40$ คิดเป็นอัตรากำไรส่วนเกิน 75%

วิธีการคำนวณ จุดคุ้มทุน

จากโจทย์ หากร้านขายข้าว มีต้นทุนคงที่เท่ากับ 5,000 บาท/เดือน จะมีจุดคุ้มทุนเท่าใด

จุดคุ้มทุน = ยอดขายที่กิจการจะไม่ขาดทุน

= ต้นทุนคงที่ / อัตรากำไรส่วนเกิน

= $5,000 / 75\%$

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

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

วิธีการคำนวณ ร้านนี้ต้องตั้งเป้ายอดขายเท่าใด จึงจะไม่ขาดทุน ก็คือการหาจุดคุ้มทุน

จุดคุ้มทุน = ยอดขายที่กิจการจะไม่ขาดทุน = ต้นทุนคงที่ / อัตรากำไรส่วนเกิน

จุดคุ้มทุน = $50,000$ บาทต่อเดือน (ต้นทุนคงที่) / $20/120$ (16.67%) (อัตรากำไรส่วนเกิน)

= 299, 940 บาท/เดือน หรือประมาณ 10,000 บาทต่อวัน

จากโจทย์: ถ้าอยากได้กำไร 20,000 บาทต่อเดือนคิดอย่างไร

วิธีการคำนวณ: ให้ใส่กำไรที่อยากได้ลงไปเป็นต้นทุนคงที่

ดังนั้น กรณีร้านขายจักรยาน นี้จะมีต้นทุนคงที่เพิ่มเป็น 70,000 บาท

ยอดขายที่ต้องตั้งเป้าจะเพิ่มเป็น 419,916 บาทต่อเดือนหรือ 14,000 บาทต่อวัน

ซึ่งคำนวณมาจาก 70,000 หารด้วย 0.1667

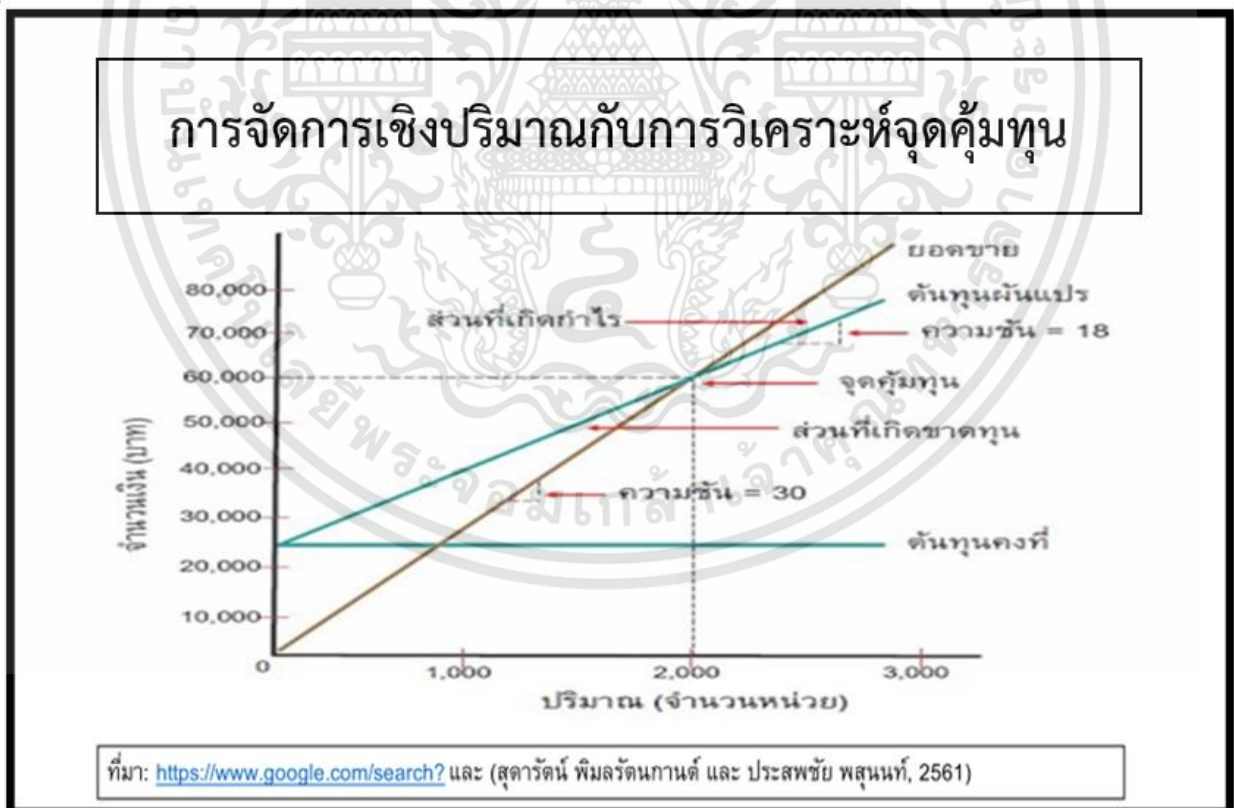
(3) การใช้การวาดกราฟ

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 โปรแกรมเชิงเส้นตรงและไม่เชิงเส้นตรง (linear and nonlinear programming) ตัวแบบ(Modeling) แบบจำลองสถานการณ์ (Simulation) ทฤษฎีแถวคอย (Queuing theory) ความน่าจะเป็น (Probability) การวางแผนและควบคุมโครงการ (PERT/ CPM) การ

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

บริหารสินค้าคงเหลือ โปรแกรมพลวัต การขนส่ง และ การพยากรณ์ (Forecasting) เป็นต้น โมเดลเชิงปริมาณ (Quantitative models) ช่วยในการตัดสินใจ เป็นโมเดลทางวิทยาการจัดการที่ง่าย และเป็นเครื่องมือของผู้บริหาร ต่อมาเอกชนนำไปพัฒนาสร้างเครื่องมือ และเทคนิคต่างๆ พัฒนาตัวแบบเพื่อการวางแผนสำหรับผู้บริหาร เช่น ใช้โปรแกรมเชิงเส้นตรง เพื่อการวิเคราะห์จุดคุ้มทุน การวิเคราะห์ลักษณะระบบการผลิตขององค์กรเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพ (พีระวัฒน์ ชาติพลฤษพันธุ์, 2012) แบบจำลองสินค้าคงคลัง (inventory model) เป็นวิธีการบริหารจัดการเชิงปริมาณซึ่งช่วยในการตัดสินใจของผู้บริหาร นับเป็นการบริหารในทางบริหารศาสตร์ (Management Science: MS) (กัลยาณี สูงสมบัติ, 2555) ลักษณะการจัดการเชิงปริมาณเป็นการใช้หลักการอย่างมีหลักเกณฑ์ โดยการพิจารณาเป้าหมายอย่าง มีวัตถุประสงค์ ตระหนักถึงตัวแปรต่างๆ เน้นการบรรลุสิ่งที่ดีที่สุดใน ผลการวิเคราะห์สามารถพิสูจน์ได้ (สัญญา เคนาภูมิ, 2559)

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



ภาพ 8-7: การจัดการเชิงปริมาณกับการวิเคราะห์จุดคุ้มทุน

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

การนำไปประยุกต์การจัดการเชิงปริมาณนั้นพบว่าก่อให้เกิดประโยชน์ 3 ด้าน (สุदारัตน์ พิมลรัตนกานต์ และ ประสพชัย พสุนนท์, 2561) คอมพิวเตอร์มาช่วยให้งานคำนวณที่ซับซ้อนทำให้นำผลมาวิเคราะห์การแก้ปัญหาได้อย่างรวดเร็วและแม่นยำมากขึ้น

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

(1) การวิเคราะห์ปัญหา (Problem analysis) โดยเป็นการพิจารณาว่าสิ่งที่จะนำมาวิเคราะห์ด้วยเครื่องมือเชิงปริมาณเข้ามาแก้ปัญหาได้หรือไม่ และคุ้มค่าที่จะใช้เครื่องมือเชิงปริมาณหรือไม่ เพราะเนื่องจากปัญหาที่เกิดขึ้นนั้นมีความซับซ้อนและมีความยากง่ายต่างกันตลอดจนหาข้อจำกัดของปัญหาไว้ก่อนล่วงหน้า

(2) การวางรูปปัญหา (Define Problem) เป็นการกำหนดตัวแปรที่ต้องใช้ในการวิเคราะห์ กำหนดความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรต่างๆ ว่ามีความสอดคล้องกัน โดยที่มีตัวแปรต่างๆ เหล่านี้จะนำไปสร้างแบบจำลองได้

(3) การสร้างแบบจำลอง (Model development) เพื่อเป็นที่มาของผลลัพธ์ที่นำไปใช้ในการแก้ปัญหา

(4) การวิเคราะห์แบบจำลอง (Model analysis) มีลักษณะของการหาผลลัพธ์ที่ได้จากแบบจำลองที่กำหนดขึ้น เพื่อใช้ในการหาคำตอบที่เป็นทางเลือกที่เหมาะสมที่สุด

(5) การดำเนินการ (Implementation) โดยที่ผู้บริหารจะต้องนำผลลัพธ์ที่ได้จากการวิเคราะห์มาเปรียบเทียบข้อดี-ข้อเสีย ก่อนที่จะนำไปปฏิบัติจริง

นับว่าโมเดลเชิงปริมาณ (Quantitative models) โมเดลเชิงปริมาณนี้ ช่วยในการตัดสินใจ หรือ Decision models (สุदारัตน์ 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 มีปริมาณเอกสารนี้เป็นเอกสารที่สแกนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่นอนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้คัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

สินค้าคงคลังจัดเก็บไว้เป็นจำนวนมากเกินความจำเป็นในขณะที่สินค้าส่วนใหญ่เป็นสินค้าอาหารแช่แข็งที่ผ่านกระบวนการแปรรูป และจะต้องเก็บรักษาไว้ใน อุณหภูมิต่ำ -18 องศาเซลเซียส ซึ่งเป็นการให้ความเย็นระดับเยือกแข็งโดยใช้วิธีการทำให้ส่วนที่เป็นน้ำกลายเป็นน้ำแข็งที่ระดับอุณหภูมิต่ำ 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 จัดเก็บสินค้าคงคลังนอกจากนี้ปริมาณสินค้าคงเหลือในแต่ละวันยังมี ปริมาณสูงกว่าความสามารถในการจัดเก็บสินค้าของคลังสินค้า ทำให้บริษัทกรณีศึกษาไม่มีประสิทธิภาพ มีการจัดเก็บสินค้าคงคลังที่ไม่เหมาะสม มีปริมาณสินค้าคงคลังมากเกินความจำเป็น ส่งผลให้เกิดต้นทุนในการจัดเก็บสินค้าคงคลังที่สูงขึ้น

ดังนั้นผู้วิจัยได้รวบรวมข้อมูลปริมาณ ยอดขายรายวันของสินค้าตัวอย่างทั้ง 3 ชนิด ตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนธันวาคมของปีทำการการศึกษา 2 ปี เพื่อนำมาวิเคราะห์หาค่าปริมาณและแนวโน้มของความต้องการสินค้า พร้อมทั้งรวบรวม ข้อมูลปริมาณยอดขายรายวันในปีทำการทดสอบหรือปีถัดไปจากปีทำการการศึกษาเพื่อนำมาเปรียบเทียบผลการดำเนินงานเมื่อมีการปรับปรุงระบบบริหารสินค้าคงคลังใหม่ โดยจะเปรียบเทียบ ปริมาณและแนวโน้มของยอดขายรายเดือน ที่เกิดขึ้นภายในเดือน เดียวกันของทั้ง 2 ปีในช่วงระยะเวลา 12 เดือน เพื่อนำมาพิจารณากำหนดปริมาณความต้องการสินค้าล่วงหน้าในปีทำการทดสอบ

จากตัวอย่างของกรณีศึกษา เป็นตัวอย่างที่ชี้ให้เห็นว่านักวิจัยได้ใช้ แนวคิดทางวิชาการคณิตศาสตร์ และหลักสถิติ มาวิเคราะห์ ข้อมูลและหารูปแบบในการจัดการสินค้าคงคลังที่เหมาะสม คำถามคือสินค้าตัวไหนควรมีการสั่งซื้อน้อยลง? เพราะเหตุผลอะไร?

กรณีศึกษา “การจัดการสินค้าคงคลังสำหรับธุรกิจบริการอาหารแช่แข็ง นำเข้าต่างประเทศ”

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

ปัจจัย	การคาดการณ์การเปลี่ยนแปลงของยอดขายในปีที่ทำการทดสอบ (กิโลกรัม)		
	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 เขวลิตวงศ์ (2017)			

ภาพ 8-8 : การจัดการสินค้าคงคลังสำหรับธุรกิจบริการอาหารแช่แข็งนำเข้า-1

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

กรณีศึกษา

“การจัดการสินค้าคงคลังสำหรับธุรกิจบริการอาหารแช่แข็ง

นำเข้าจากต่างประเทศ”

<u>นโยบายที่ 1 ของสินค้า 101</u>	EOQ	40' 4 ตู้	40' 5 ตู้
ต้นทุนการสั่งซื้อสินค้า: P	17,146.39	17,146.39	17,146.39
ปริมาณความต้องการเฉลี่ยรายวันของนโยบายที่1: D	12,321	12,321	12,321
ต้นทุนสินค้า: c	79.63	79.63	79.63
ต้นทุนการจัดเก็บสินค้าต่อวัน: I	0.0004	0.0004	0.0004
ผลลัพธ์			
ปริมาณการสั่งซื้อแบบประหยัด: Q*	108,847	92,000	115,000
รอบเวลาในการสั่งซื้อสินค้าต่อวัน: T	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)			

ภาพ 8-9 : การจัดการสินค้าคงคลังสำหรับธุรกิจบริการอาหารแช่แข็งต้นทุนต่ำสุด

8.5 ตัวชี้วัดเชิงดุลยภาพ (Balanced Scorecard)

ผลการดำเนินงาน (Performance) Kaplan และ Norton (1992) ได้เสนอแนวคิดพื้นฐานของการวัดผลการปฏิบัติงานแบบดุลยภาพ (Balanced Scorecard) ที่มีการพิจารณาวัตถุประสงค์ประกอบ 4 มุมมอง เพื่อประเมินระบบการบริหารงานขององค์กรทั่วทั้งองค์กร โดยพิจารณาจากผลที่เกิดขึ้นของกระบวนการทำงานภายในองค์กร และผลกระทบจากสภาพแวดล้อมภายนอกขององค์กร เป็นการจัดหาแนวทางในการแก้ไขและเอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่นอญตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

ปรับปรุงผลการดำเนินงาน นำไปสู่การสร้างกลยุทธ์ให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล องค์กรประกอบ 4 มุมมอง ได้แก่ (1) มุมมองทางการเงิน (Financial Perspective) (2) มุมมองทางด้านลูกค้า (Customer Perspective) (3) มุมมองทางด้านกระบวนการภายใน (Internal Business Perspective) (4) มุมมองทางการเรียนรู้และการเจริญเติบโต (Learning and Growth Perspective) โดยมีรายละเอียด ดังนี้

(1) มุมมองทางการเงิน (Financial Perspective) ปัจจัยที่ใช้วัดผลสำเร็จ ทางด้านการเงิน เช่น การเพิ่มของรายได้ การลดต้นทุนในการดำเนินงาน รวมถึงผลตอบแทนในรูปแบบต่างๆ จากการลงทุน ผลการดำเนินงานทางการเงินขององค์กรเป็นผลลัพธ์จากการดำเนินงานตามกลยุทธ์และแผนการดำเนินงานขององค์กร

(2) มุมมองทางด้านลูกค้า (Customer Perspective) ดัชนีที่ใช้ในการวัดหรือประเมินด้านลูกค้า ได้แก่ จำนวนลูกค้า ปริมาณสินค้า ที่ขายได้ รวมถึงการแสวงหาลูกค้ารายใหม่และการรักษาลูกค้ารายเก่า เป็นการพิจารณาถึงคุณค่าของลูกค้า ว่าสิ่งใดเป็นปัจจัยที่ลูกค้าต้องการ ทำให้ลูกค้าหันมาให้ความสนใจหรือใช้บริการกับองค์กร เช่น คุณภาพ ราคา การบริการ การตรงต่อเวลาในการส่งมอบ เป็นต้น

(3) มุมมองทางด้านกระบวนการภายใน (Internal Business Perspective) เป็นการพิจารณาว่ามีกระบวนการภายในอะไรบ้างที่ก่อให้เกิดคุณค่าแก่องค์กร ซึ่งมุมมองทางด้านการดำเนินงานภายในองค์กร และห่วงโซ่แห่งคุณค่า ด้วยกระบวนการทางธุรกิจที่สำคัญของการดำเนินงานภายใน ได้แก่ นวัตกรรม การดำเนินการ และการบริการหลังการขาย เป็นต้น

(4) มุมมองทางการเรียนรู้และการเจริญเติบโต (Learning and Growth Perspective) หมายถึง การพิจารณาในด้านที่เกี่ยวข้องกับบุคลากรหรือระบบซึ่งหากพบว่ายังมีจุดที่ไม่พร้อม องค์กรมีความจำเป็นที่จะต้องพัฒนา ซึ่งประกอบด้วย ความพึงพอใจของพนักงาน การธำรงรักษาพนักงาน และผลิตภาพและประสิทธิภาพของ พนักงาน เป็นต้น

8.6 บทสรุป

ในบทที่แปด กล่าวถึง การวิเคราะห์ ต้นทุน ปริมาณ กำไร แสดงการวิเคราะห์ตัวแปรหลัก 3 ตัว คือ ราคา ปริมาณและกำไร Cost Volume Profit Analysis : CVP) การวิเคราะห์ CVP ช่วยให้สามารถเข้าใจปัญหาที่สำคัญ เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ทางธุรกิจ ทำให้สามารถเห็นการเชื่อมโยงในการทำกำไรของโครงการ ตัวอย่างเช่น เมื่อราคาขายของผลิตภัณฑ์เพิ่มขึ้นจะมีผลกระทบต่อผลกำไรอย่างไรและข้อมูลเพื่อการตัดสินใจของฝ่ายบริหารต่อการกำหนดนโยบายอื่นๆ รวมทั้งมุมมองของการวิเคราะห์จุดคุ้มทุนและการนำไปใช้รวมทั้งตัวชี้วัดเชิงดุลยภาพ และการนำตัวชี้วัดเชิงดุลยภาพไปประยุกต์ใช้ เป็นประโยชน์อย่างมาก ในเรื่องการวางแผนและการตัดสินใจทางธุรกิจ จะทำการวิเคราะห์ถึงความสัมพันธ์ระหว่าง ปริมาณของผลผลิต ต้นทุน และผลกำไร อันจะนำไปสู่ผลสำเร็จตามเป้าหมายที่วางไว้ของโครงการต่างๆ

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

บรรณานุกรม บทที่ 8

- กัลยาณี สูงสมบัติ. (2555). *สื่อการเรียนรู้ออนไลน์ วิชาเทคนิคการจัดการสมัยใหม่*. ค้นคืนวันที่ 25 กันยายน 2555 จาก <http://uhost.rmutp.ac.th/kanlayanee.so/index.htm>.
- เบญจมาศ อภิสิทธิ์ภิญโญ, 2558, การบัญชีต้นทุน 2, บริษัท ส.เอเชียเพรส(1898)จำกัด
- พีระวัฒน์ ชาติพฤกษ์พันธ์. (2012). *การจัดการเชิงปริมาณ (Quantitative management)*. ค้นคืนวันที่ 7 October 2012 จาก <http://adisony.blogspot.com/2012/10/robert-e-wood.html>
- สัญญา เคนาภูมิ. (2559). *วิวัฒนาการของการบริหารจัดการภาคเอกชน: ทฤษฎีองค์การและการจัดการ*. รมยสาร ปีที่ 14 ฉบับที่ 2 (พฤษภาคม – สิงหาคม 2559). ค้นคืนจาก <http://dspace.bru.ac.th/>
- สุดารัตน์ พิมลรัตนกานต์ และประสพชัย พสุนนท์. (2561). ทฤษฎีแห่งวิทยาการการจัดการในยุคที่ใช้เพื่อประสิทธิภาพขององค์การ. *วารสารวิชาการมหาวิทยาลัยธนบุรี* ปีที่ 12 ฉบับที่ 29 เดือนกันยายน-ธันวาคม 2561.
- สุพรพันธ์ จิตธรรม และปวีณา เชาวลิตรวงศ์. (2017). การจัดการสินค้าคงคลังสำหรับธุรกิจบริการอาหารแช่แข็งนำเข้าจากต่างประเทศ. *WMS Journal of Management Walailak University* Vol.6 No.1 หน้า 54-72 (January– April 2017).
- Goff, H. Douglas. (2003). Low-temperature Stability and the Glassy State in Frozen Foods. *Food Research International*. Vol.25 Issue 4 pp. 317-325.

ชื่อหนังสือ : การบัญชีบริหาร Managerial Accounting



ชื่อผู้เขียน:

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์

Assistant Professor Dr. Pornsri Laurujisawat

คุณวุฒิ:

ปริญญาบัตร

- ❖ ปริญญาตรี บัญชีบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- ❖ ปริญญาโท เศรษฐศาสตร์ มหามบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง
- ❖ ปริญญาเอก Doctor of Business Administration, University of South Australia

ประกาศบัตร

- ❖ สถาบันพระปกเกล้า หลักสูตรการบริหารเศรษฐกิจสาธารณะสำหรับนักบริหารระดับสูงรุ่นที่๙
- ❖ JICA Scholarship (SMEs Development), Studied in Japan
- ❖ EU Commission Scholarship (International Trade), Studied in Belgium
- ❖ Certificated from ASEAN Productivity Organization for the Forum on Labor-Management Relations for Policymakers, Labor Unions, and Top



ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์

Assistant Professor Dr. Pornsri Laurujisawat

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

Tel 668-5-801-7744

Line 668-1-826-1800

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

บรรณานุกรม

บรรณานุกรม บทที่ 1

- เบญจมาศ อภิสิทธิ์ภิญโญ, 2558, การบัญชีต้นทุน 2, บริษัท ส.เอเชียเพรส (1898) จำกัด ศรีสุดา อาชวานันทกุล. (2563). การบัญชีต้นทุน. เลขที่ ISBN 978-616-394-172-5. พิมพ์ครั้งที่ 6. พิมพ์ที่ บริษัทจามจุรี โปรตีวส์ จำกัด 26 ถ. พระรามสอง ซอย 83 แขวงสามตำ เขตบางขุนเทียน กรุงเทพฯ 10150. จัดจำหน่ายโดย ศูนย์หนังสือมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ถนนพระจันทร์ เขตพระนคร กรุงเทพฯ 10200
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2563), “หลักการของบัญชีบริหาร (Management Accounting Principles), ค้นหา เมื่อ มกราคม 2564 จาก <https://www.tfac.or.th/Article/Detail/126276>
- สุปราณี ศุกระเศรณี, ศุภาพิน สุริยะ, อำนาจ รัตนสุวรรณ, และ อรรถพล ตรีตันทน์, (2012), “การบัญชีบริหาร”, ค้นหาจาก <https://accthai.wordpress.com/2012/12/07/powerpoint-presentation-ma/>, สมชาย สุภัทรกุล และมนวิภา ผดุงสิทธิ์, 2559, การบัญชีสำหรับผู้บริหารและผู้ประกอบการ, สำนักพิมพ์ฟิสิกส์เซ็นเตอร์ <https://www.mindphp.com>, (2020), “Statement of changes in owner’s equity”, ค้นหาเมื่อ มกราคม 2564 <https://www.mrlikestock.com>, 2018), “Cash Flow statement”, ค้นหาเมื่อ มกราคม 2564 <https://busit.rmutto.ac.th/UserData/MainPortal/News/News/Data/20200731.0001/1> (2563). “การบัญชีเบื้องต้น”. ค้นหาเมื่อ มีนาคม 2563

บรรณานุกรม บทที่ 2

- ชุมพล ศฤงคารศิริ, 2521, การวิเคราะห์และตัดสินใจเพื่อการลงทุน, หจก.เอช-เอน การพิมพ์
- เบญจมาศ อภิสัทธีภิญโญ, 2558, การบัญชีต้นทุน 2, บริษัท ส.เอเชียเพรส(1898)จำกัด
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์ (2564), ศิลปะการจัดการ. คณะบริหารธุรกิจ สถาบันเทคโนโลยีพระจอมเกล้าเจ้าคุณทหารลาดกระบัง. พิมพ์ครั้งที่ 1 โรงพิมพ์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. 2564
- ศรีสุดา อาชวานันทกุล. (2563). การบัญชีต้นทุน. เลขที่ ISBN 978-616-394-172-5. พิมพ์ครั้งที่6. พิมพ์ที่ บริษัทจามจุรี โปรดิวส์ จำกัด 26 ถ. พระรามสอง ซอย83 แขวงสามเตา เขตบางขุนเทียน กรุงเทพฯ 10150. จัดจำหน่ายโดย ศูนย์หนังสือมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ถนนพระจันทร์ เขตพระนคร กรุงเทพฯ 10200
- สุปราณี ศุกระเศรณี, ศุภาพิน สุริยะ, อำนาจ รัตนสุวรรณ, และ อรรถพล ตรีตนนท์, (2012), “การบัญชีบริหาร”, ค้นหมาจาก <https://accthai.wordpress.com/2012/12/07/powerpoint-presentation-ma/>
- อนุรักษ์ ทองสุขวงศ์ (2563), “ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุน”, ค้นหมาจาก <https://home.kku.ac.th/anuton/cost%20accounting>. เมื่อธันวาคม 2563
- <https://www.thailandaccount.com/>, (2564), “การบัญชีสำหรับกิจการซื้อขายสินค้า”, ค้นหาเมื่อ มกราคม 2564
- <https://www.appreciativesystem.com/> (2017). “ประสิทธิภาพ”, ค้นหาเมื่อมีนาคม 2563
- <https://flowaccount.com/blog/> (April 30, 2020)
- <http://www.jobcan.in.th/?gclid>

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

บรรณานุกรม บทที่ 3

- กรมส่งเสริมอุตสาหกรรม(2564). “SMEs Case Study: บริษัท ผลิตภัณฑ์อาหารสุณี จำกัด #ลดความสูญเสียในส่วนของการผลิต”, ค้นหาจาก (<https://bsc.dip.go.th/th/category/case-all/sm-smecaststudy06-1>), ค้นหาเมื่อ เมษายน 2563
- ชุมพล ศฤงคารศิริ,2521,การวิเคราะห์และตัดสินใจเพื่อการลงทุน,หจก.เอช-เอน การพิมพ์
- เบญจมาศ อภิสิทธิ์ภิญโญ,2558,การบัญชีต้นทุน 2,บริษัท ส.เอเชียเพรส(1898)จำกัด
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์ (2564), ศิลปะการจัดการ. คณะบริหารธุรกิจ สถาบันเทคโนโลยีพระจอมเกล้า
- เจ้าคุณทหารลาดกระบัง. พิมพ์ครั้งที่ 1 โรงพิมพ์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. 2564
- ศรีสุดา อาชวานันทกุล. (2563). การบัญชีต้นทุน. เลขที่ ISBN 978-616-394-172-5. พิมพ์ครั้งที่6.
- พิมพ์ที่ บริษัทจามจุรี โปรตีวส์ จำกัด 26 ถ. พระรามสอง ซอย83 แขวงสามตำ เขตบางขุนเทียน กรุงเทพฯ 10150.
- สมชาย สุภัทรกุล และমনวิภา ผดุงสิทธิ์ (2559),การบัญชีสำหรับผู้บริหารและผู้ประกอบการ, สำนักพิมพ์ฟิสิกส์เซ็นเตอร์
- สุปราณี ศุกระเศรณี, ศุภาพิน สุริยะ, อำนาจ รัตนสุวรรณ,และ อรรถพล ตริตนนท์, (2012), “การบัญชีบริหาร”, ค้นหาจาก <https://accthai.wordpress.com/2012/12/07/powerpoint-presentation-ma/>
- อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์ (2563), “ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุน”, ค้นหาจาก <https://home.kku.ac.th/anuton/cost%20accounting>. เมื่อธันวาคม 2563
- <https://www.thailandaccount.com/>, (2564), “การบัญชีสำหรับกิจการซื้อขายสินค้า”, ค้นหาเมื่อ มกราคม 2564

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

บรรณานุกรม บทที่ 4

ศรีสุดา อาชวานันทกุล. (2563). การบัญชีต้นทุน. เลขที่ ISBN 978-616-394-172-5. พิมพ์ครั้งที่ 6. พิมพ์ที่ บริษัท จามจุรี โปรดิวส์ จำกัด 26 ถ.พระรามสอง ซอย83 แขวงแสมดำ เขตบางขุนเทียน กรุงเทพฯ10150. จัดจำหน่ายโดย ศูนย์หนังสือมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ถนนพระจันทร์ เขตพระนคร กรุงเทพฯ 10200

สุปราณี ศุกระเศรณี, ศุภาพิน สุริยะ, อำนาจ รัตนสุวรรณ, และ อรรถพล ตริตนนท์, (2012), “การบัญชีบริหาร”, ค้นหาจาก <https://accthai.wordpress.com/2012/12/07/powerpoint-presentation-ma/>,

<http://www.pakho.ac.th/images/FILE/Unit%204.pdf>. (2564). “เอกสารประกอบการเรียนการสอน วิชาบัญชีต้นทุนเบื้องต้น รหัส 2201-2004” หน่วยที่ 4 การบัญชีเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายการผลิต. ค้นหาเมื่อ มกราคม 2564

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า ไม่ว่าจะกรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

บรรณานุกรม บทที่ 5

จุฬาลักษณ์ ภูประไพ. (2563). “แผนภาพต้นทุนประเภทต่างๆ” ค้นหาเมื่อ ธันวาคม 2563

<https://coggle.it/diagram/XLXD9ceSj6cCq8E/t/%E0%B8%95%E0%B9%89%E0%B8%99%E0%B8%97%E0%B8%B8%E0%B8%99>

ชุมพล ศฤงคารศิริ,2521,การวิเคราะห์และตัดสินใจเพื่อการลงทุน,หจก.เอช-เอน การพิมพ์
เบญจมาศ อภิสิตธิ์ภิญโญ,2558,การบัญชีต้นทุน 2,บริษัท ส.เอเชียเพรส (1898) จำกัด
พรพรรณ เอกเผ่าพันธุ์. 2557 การวางแผนและควบคุมโดยงบประมาณ สำนักพิมพ์ฟิสิกส์เซ็นเตอร์
ศรีสุตา อาชวานันทกุล. (2563). การบัญชีต้นทุน. เลขที่ ISBN 978-616-394-172-5.

พิมพ์ครั้งที่6. พิมพ์ที่ บริษัทจามจรี โปรดิวส์ จำกัด 26 ถ. พระรามสอง ซอย83 แขวงสามตำ
เขตบางขุนเทียน กรุงเทพฯ 10150. จัดจำหน่ายโดย ศูนย์หนังสือมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
ถนนพระจันทร์ เขตพระนคร กรุงเทพฯ 10200

สุวรรณ หวังเจริญเดช (2557) (ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. suwan.w@acc.msu.ac.th).

กลยุทธ์การบริหารต้นทุนในยุคโลกาภิวัตน์ Strategic Cost Management in the
Globalization. มหาวิทยาลัยมหาสารคาม. วารสารนักบริหาร. หน้า 60-68. ปีที่ 34
ฉบับที่1 มกราคม-มิถุนายน 2557

สมชาย สุภัทรกุล และมนวิภา ผดุงสิทธิ์. 2559. การบัญชีสำหรับผู้บริหารและผู้ประกอบการ.
สำนักพิมพ์ฟิสิกส์เซ็นเตอร์

บรรณานุกรม บทที่ 6

กานดาวรรณ แก้วผาบ. (2564). “การทำงานประมาณเพื่อวางแผนกำไรในอนาคต”. Executive Journal มหาวิทยาลัยกรุงเทพ หน้า 136-144. ค้นหาเมื่อ มกราคม 2564. ค้นหาจาก https://www.bu.ac.th/knowledgecenter/executive_journal/oct_dec_11/pdf/aw022.pdf.

ชุมพล ศฤงคารศิริ. 2521. การวิเคราะห์และตัดสินใจเพื่อการลงทุน, หจก.เอช-เอน การพิมพ์
เบญจมาศ อภิสิทธิ์ภิญโญ. 2558. การบัญชีต้นทุน 2 บริษัท ส.เอเชียเพรส (1898) จำกัด
พรพรรณ เอกเผ่าพันธุ์. 2557. การวางแผนและควบคุมโดยประมาณ สำนักพิมพ์ฟิลิกส์เซ็นเตอร์
พิบูล พงษ์กลาง. (2553). การสำรวจการใช้ข้อมูลทางการบัญชี ในการบริหารงานของผู้ประกอบการวิสาหกิจ
ขนาดกลางและขนาดย่อมกลุ่มอุตสาหกรรม ในจังหวัดเชียงใหม่. วารสารวิทยาการจัดการและ
สารสนเทศศาสตร์. 5, 23-3



เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

บรรณานุกรม บทที่ 7

ชุมพล ศฤงคารศิริ (2521). “การวิเคราะห์และตัดสินใจเพื่อการลงทุน”. หจก.เอช-เอน การพิมพ์
พรพรรณ เอกเผ่าพันธุ์ (2557). “การวางแผนและควบคุมโดยงบประมาณ” สำนักพิมพ์ฟิสิกส์เซ็นเตอร์
พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์ (2564). “ศิลปะการจัดการ”. พิมพ์ครั้งที่ 1 มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช.
ISBN เลขที่ 978-616-582-1184-1



เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

บรรณานุกรม บทที่ 8

- กัลยาณี สูงสมบัติ. (2555). *สื่อการเรียนรู้ออนไลน์ วิชาเทคนิคการจัดการสมัยใหม่*. ค้นคืนวันที่ 25 กันยายน 2555 จาก <http://uhost.rmutp.ac.th/kanlayanee.so/index.htm>.
- เบญจมาศ อภิสิทธิ์ภิญโญ, 2558, การบัญชีต้นทุน 2, บริษัท ส.เอเชียเพรส(1898)จำกัด
- พีระวัฒน์ ชาติพฤกษ์พันธุ์. (2012). *การจัดการเชิงปริมาณ (Quantitative management)*. ค้นคืนวันที่ 7 October 2012 จาก <http://adisony.blogspot.com/2012/10/robert-e-wood.html>
- สัณญา เคนาภูมิ. (2559). *วิวัฒนาการของการบริหารจัดการภาคเอกชน: ทฤษฎีองค์การและการจัดการ*. *รวมสาร* ปีที่ 14 ฉบับที่ 2 (พฤษภาคม – สิงหาคม 2559). ค้นคืนจาก <http://dspace.bru.ac.th/>
- สุดารัตน์ พิมลรัตนกานต์ และประสพชัย พสุนนท์. (2561). ทฤษฎีแห่งวิทยาการจัดการในการประยุกต์ใช้เพื่อประสิทธิภาพขององค์การ. *วารสารวิชาการมหาวิทยาลัยธนบุรี* ปีที่ 12 ฉบับที่ 29 เดือนกันยายน-ธันวาคม 2561.
- สุพรพันธ์ จิตธรรม และปวีณา เชาวลิตรวงศ์. (2017). การจัดการสินค้าคงคลังสำหรับธุรกิจบริการอาหารแช่แข็งนำเข้าจากต่างประเทศ. *WMS Journal of Management Walailak University* Vol.6 No.1 หน้า 54-72 (January– April 2017).
- Goff, H. Douglas. (2003). Low-temperature Stability and the Glassy State in Frozen Foods. *Food Research International*. Vol.25 Issue 4 pp. 317-325.

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ดัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

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 มหามบัณฑิต 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=b00284653>
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 สูความยั่งยืน”. 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 และ การพัฒนารถเข็นจำหน่ายอาหารริมบาทวิถี 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 สู่มความยั่งยืน 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 ในวันที่จันทร์ ที่ 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 อรุณานนท์, 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.ปัทมธนา 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%20Pornri%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 อาคารสัมมนา 2 โอกาสวันสถาปนามหาวิทยาลัย ครอบรอบ 37 ปี มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2 กันยายน 2558
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2557), “การปรับตัวเพื่อการแข่งขัน ก้าวให้ทันผู้บริโภค”,การประชุมวิชาการ วิทยาศาสตร์ และ เทคโนโลยีเพื่อสัตว์ ครั้งที่ 5 ประจำปี 2557 ประสานงานการจัดโดย สถาบันเทคโนโลยี พระจอมเกล้าเจ้าคุณทหารลาดกระบัง (สจล.), 25 กรกฎาคม 2557
- พรศรี เหล่ารุจิสวัสดิ์, (2557), “แอบดู เกาหลีได้กับการขยายเส้นทางการพัฒนาวิทยาศาสตร์สู่การพัฒนา “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 ทรัพยากรธรรมชาติ และสิ่งแวดล้อม, 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 โอกาสและการปรับตัวในยุคโลกาภิวัฒน์”, 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

ญ-ณ

เอกสารนี้เป็นเอกสารที่สงวนไว้สำหรับการใช้งานเพื่อการศึกษาเท่านั้น ไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ด้านการค้า
ไม่ว่ากรณีใดๆทั้งสิ้น อีกทั้งห้ามมิให้ตัดแปลงเนื้อหา และต้องอ้างอิงถึงเจ้าของเอกสารทุกครั้งที่มีการนำไปใช้

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

