บทที่ 2
แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

ในบทนี้เป็นการศึกษาแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับระบบบัญชีต้นทุน เนื่องจากในปัจจุบันผู้บริหารจะใช้ข้อมูลต้นทุนของกิจการเป็นเครื่องช่วยในการตัดสินใจ วางแผนควบคุมและประเมินผลงานของฝ่ายต่างๆ ดังนั้นข้อมูลที่จะนำมาประกอบการตัดสินใจจะต้องถูกรวบรวมเข้าสู่ระบบบัญชีต้นทุนอย่างถูกต้องครบถ้วน เพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจ การวางแผน การควบคุม การลดต้นและการวัดผลการปฏิบัติงานขององค์กรได้อย่างบรรลุวัตถุประสงค์

แนวคิดและหลักการของระบบบัญชีต้นทุน

ระบบบัญชี คือ ระบบการจัดเก็บข้อมูลทางการเงิน อันประกอบไปด้วยแบบฟอร์ม หรือเอกสารต่างๆ บันทึกทางการบัญชี รายงาน ตลอดจนวิธีการและอุปกรณ์ต่างๆ ที่ได้นำมาใช้ในการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานและการเงินของกิจการ เพื่อให้สามารถปฏิบัติหน้าที่อันอยู่ในความรับผิดชอบให้ลุล่วงไปด้วยดี

ระบบบัญชีต้นทุน เป็นระบบการจัดเก็บข้อมูลและสารสนเทศต่างๆ ที่เกี่ยวกับต้นทุน ซึ่งประกอบด้วยกระบวนการดังต่อไปนี้

1. การรวบรวมและสะสมต้นทุนและข้อมูลที่เกี่ยวของจากหน่วยงานต่างๆ ที่อยู่ในกิจการ ข้อมูลดังกล่าวประกอบด้วยข้อมูลทั้งที่เป็นตัวเงิน ซึ่งได้แก่ ต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่ปรากฏในใบสำคัญ เช่น ใบเสร็จรับเงิน ใบส่งของ ฯลฯ ส่วนข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเงินจะได้แก่ปริมาณผลิต ชั่วโมงเครื่องจักร จำนวนวัตถุดิบเบิกใช้ จำนวนครั้งที่ให้บริการ เป็นต้น การเก็บข้อมูลทั้ง 2 ประเภทจะช่วยให้สามารถพิจารณาความสัมพันธ์เกี่ยวเนื่องระหว่างต้นทุนที่เป็นตัวเงินกับหน่วยวัดที่ไม่เป็นตัวเงินได้ชัดเจนมากขึ้น ซึ่งจะเป็นผลให้คำนวณต้นทุนเข้ากับสินค้าหรือบริการได้อย่างถูกต้องและเหมาะสม

2. การบันทึกต้นทุน เมื่อรวบรวมต้นทุนและข้อมูลที่เกี่ยวข้องจากแหล่งต่างๆได้ครบถ้วนแล้ว ก็จะบันทึกรายการเหล่านี้ไว้ในสมุดรายวันทั่วไปแล้วผ่านไปบัญชีแยกประเภทที่เกี่ยวข้อง

3. การวิเคราะห์ต้นทุน ในกรณีที่ผู้บริหารระดับต่างๆ ต้องการทราบต้นทุนเพื่อนำไปวางแผนงบประมาณ หรือวัดผลการปฏิบัติงานของแผนกต่างๆ หรือตัดสินใจปัญหาของธุรกิจจะต้องศึกษาและจัดหาวิธีการวิเคราะห์ต้นทุนให้ถูกต้องและเหมาะสมกับสภาพการณ์ในแต่ละกรณี

4. การจัดทำงบการเงินหรือการรายงานต้นทุน ถือว่าเป็นกิจกรรมที่สำคัญที่สุดของระบบบัญชีต้นทุน คุณค่าของระบบจะเกิดขึ้นเมื่อผู้บริหารสามารถรับรายงานที่ถูกต้องเหมาะสมและทันต่อเหตุการณ์

การบัญชีต้นทุน (Cost Accounting)[1] จัดเป็นวิธีการทางบัญชีที่จะทำหน้าที่รวบรวมข้อมูลทางด้านต้นทุนของธุรกิจ ตลอดจนจัดทำรายงานและวิเคราะห์ต้นทุนในลักษณะต่างๆ ตามความต้องการของผู้บริหาร วัตถุประสงค์ที่สำคัญของข้อมูลทางบัญชีต้นทุนสรุปได้ดังนี้

1. เพื่อให้ทราบถึงต้นทุนผลิตตลอดจนต้นทุนขายประจำงวดช่วยให้ผู้บริหารได้ทราบผลการดำเนินงานของกิจการว่ามีผลกำไรหรือขาดทุน

2. เพื่อใช้ในการตีราคาสินค้าคงเหลือสินค้าคงเหลือที่ปรากฏในงบดุลจะต้องประกอบด้วย วัตถุดิบงานระหว่างทำ และสินค้าสำเร็จรูป ซึ่งการแสดงมูลค่าของสินค้าคงเหลือเหล่านี้ได้อย่างถูกต้องหรือใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด จำเป็นต้องอาศัยวิธีการทางบัญชีต้นทุน

3. เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับการตัดสินใจวางแผนและควบคุมซึ่งจะช่วยให้ผู้บริหารสามารถดำเนินธุรกิจไปอย่างมีแบบแผนและบรรลุเป้าหมายตามความต้องการของธุรกิจ นอกจากนี้ข้อมูลทางบัญชีต้นทุนยังจะช่วยให้ผู้บริหารได้ทราบถึงความผิดพลาด หรือจุดบกพร่องในการดำเนินธุรกิจ และหาทางกำหนดวิธีการปฏิบัติเพื่อแก้ไขเหตุการณ์ที่ไม่พึงประสงค์ได้อย่างทันท่วงที

4. เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการวิเคราะห์ปัญหาเพื่อการตัดสินใจ ทำให้กิจการสามารถบรรลุตามเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ที่วางไว้

การจำแนกประเภทต้นทุน[2]

การจำแนกประเภทของต้นทุนในลักษณะต่างๆ มุ่งที่จะช่วยให้ผู้บริหารทำการตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพ ตลอดจนใช้วิเคราะห์ปัญหาที่เกิดขึ้นในการปฏิบัติงาน ซึ่งลักษณะของการจำแนกประเภทต้นทุนในวัตถุประสงค์ต่างๆ มีดังนี้

1. การจำแนกต้นทุนตามลักษณะของทรัพยากรที่ใช้ในการผลิต

- ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง หมายถึง วัตถุหรือสิ่งของที่ถูกนำมาเป็นส่วนประกอบที่สำคัญของผลิตภัณฑ์ ทั้งนี้ไม่รวมถึงวัสดุย่อยที่มีมูลค่าน้อยและใช้เป็นส่วนประกอบเสริมของผลิตภัณฑ์

---

[1] สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์, *การบัญชีต้นทุน* (กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยรังสิต, 2521), หน้า 6-7

[2] เรื่องเดียวกัน หน้า 9

- ต้นทุนแรงงานทางตรง หมายถึง ค่าจ้างหรือค่าแรงงานของพนักงานหรือลูกจ้างที่ทำหน้าที่เกี่ยวข้องกับการผลิตโดยตรง ซึ่งจะไม่รวมถึงค่าแรงทางอ้อมที่ถือว่าไม่ได้เกี่ยวข้องกับการผลิตโดยตรง

- ต้นทุนโสหุ้ยการผลิต หมายถึง ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกิดขึ้นภายในโรงงานการผลิต ที่นอกเหนือจากวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรง

2. การจำแนกต้นทุนตามหน้าที่ของการเกิดต้นทุน

- ต้นทุนการผลิต หมายถึง ต้นทุนต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการผลิตเพื่อให้ได้ผลิตภัณฑ์ออกมาจำหน่าย

- ค่าใช้จ่ายในการขาย หมายถึง ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการขายหรือจำหน่ายผลิตภัณฑ์โดยตรง

- ค่าใช้จ่ายในการบริหาร หมายถึง ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายทางด้านการดำเนินการ เพื่อให้ธุรกิจสามารถดำเนินต่อไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งจัดเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากแผนกหรือส่วนงานที่ทำหน้าที่สนับสนุน ส่งเสริม งานด้านการขาย

3. การจำแนกต้นทุนตามลักษณะของแหล่งต้นทุน

- ต้นทุนขั้นต้น หมายถึง ต้นทุนที่เป็นส่วนสำคัญของการผลิต ซึ่งประกอบด้วยต้นทุนวัตถุดิบทางตรงและต้นทุนแรงงานทางตรง

- ต้นทุนแปรสภาพ หมายถึง ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการแปรสภาพวัตถุดิบให้กลายเป็นสินค้าสำเร็จรูป ประกอบด้วยต้นทุนแรงงานทางตรง กับต้นทุนโสหุ้ยการผลิต

- ต้นทุนการปฏิบัติงาน เป็นต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตแต่เกี่ยวกับการดำเนินงานของกิจการซึ่งจะประกอบด้วย ค่าใช้จ่ายในการขายกับค่าใช้จ่ายในการบริหาร

4. การจำแนกต้นทุนตามลักษณะของการใช้ต้นทุน

- ต้นทุนสำหรับงวด หมายถึง ต้นทุนหรือค่าใช้จ่าย ที่มิได้เกิดขึ้นโดยตรงกับการผลิตสินค้า

- ต้นทุนผลิตภัณฑ์ หมายถึง ต้นทุนที่ใช้แล้วมิได้หมดไปแต่จะรวมอยู่ในต้นทุนของผลิตภัณฑ์

5. การจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมของต้นทุน

- ต้นทุนคงที่ คือ ต้นทุนที่มีพฤติกรรมคงที่ หมายถึง ต้นทุนรวมที่มิได้เปลี่ยนแปลงไปตามระดับของการผลิตในช่วงของการผลิตระดับหนึ่ง แต่ต้นทุนต่อหน่วยจะเปลี่ยนแปลงในทางลดลงตามปริมาณการผลิตที่มากขึ้น

- ต้นทุนผันแปร คือต้นทุนที่มีต้นทุนต่อหน่วยคงที่ ในขณะที่ต้นทุนรวมจะผันแปรไปตามปริมาณของการผลิต ซึ่งโดยปกติต้นทุนผันแปรจะเป็นต้นทุนที่มีความหมายมากต่อการตัดสินใจ

- ต้นทุนผสม เป็นต้นทุนที่มีพฤติกรรมผสมระหว่างต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปร

6. การจำแนกต้นทุนตามวัตถุประสงค์ของหน่วยต้นทุน

- ต้นทุนทางตรง หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการปฏิบัติงานหรือภายในหน้าที่ของหน่วยต้นทุนนั้นๆ

- ต้นทุนทางอ้อม หมายถึง ต้นทุนที่มิได้เกิดขึ้นโดยตรงจากหน่วยต้นทุนนั้นๆ

7. การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับเวลา

- ต้นทุนในอดีต หมายถึง ต้นทุนที่กิจการได้จ่ายไปจริงตามหลักฐานอันเที่ยงธรรมที่ปรากฏ จำนวนเงินที่กิจการได้จ่ายไปนั้น จึงถือเป็นมูลค่าหรือต้นทุนของสินค้าหรือสินทรัพย์ของกิจการในอดีต แต่ต้นทุนในอดีตนี้อาจจะไม่มีความเหมาะสมในการนำมาใช้เพื่อการตัดสินใจ

- ต้นทุนทดแทน หมายถึง มูลค่าหรือราคาตลาดปัจจุบันของสินทรัพย์ประเภทเดียวกันกับที่กิจการใช้อยู่

- ต้นทุนในอนาคต หมายถึง ต้นทุน หรือค่าใช้จ่ายที่กิจการคาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตจากการตัดสินใจเรื่องใดเรื่องหนึ่งของผู้บริหาร ซึ่งต้นทุนในอนาคตนั้นอาจได้มาจากการพยากรณ์หรือการประมาณการ

8. การจำแนกต้นทุนตามลักษณะความรับผิดชอบ

- ต้นทุนที่ควบคุมได้ หมายถึง ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่สามารถระบุหรือกำหนดได้ว่าหน่วยงานใดหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นผู้ที่รับผิดชอบโดยตรง

- ต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ หมายถึง ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่ไม่อยู่ภายใต้อำนาจหน้าที่ที่หน่วยงานใดหรือผู้บริหารในระดับนั้นๆ จะควบคุมไว้ได้ นั่นคือไม่สามารถที่จะกำหนดต้นทุนประเภทนี้ให้เพิ่มขึ้นหรือลดลงได้

9. การจำแนกต้นทุนตามลักษณะของการวิเคราะห์ปัญหาเพื่อการตัดสินใจ

- ต้นทุนจม หมายถึง ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ หรือไม่สามารถทำการเปลี่ยนแปลงได้ เป็นต้นทุนที่เกิดจากการตัดสินใจในอดีต ซึ่งจะไม่มีผลกระทบต่อการตัดสินใจในปัจจุบัน
- ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ หมายถึง ต้นทุนที่สามารถประหยัดได้จากการตัดสินใจเลือกทางเลือกใดทางเลือกหนึ่ง มักมีบทบาทที่สำคัญต่อการตัดสินใจของผู้บริหารเสมอ
- ต้นทุนเสียโอกาส คือ ผลประโยชน์หรือผลตอบแทนที่กิจการจะได้รับจากการตัดสินใจเลือกทางหนึ่งแต่กลับต้องสูญเสียไปจากการที่เลือกตัดสินใจในอีกทางหนึ่ง
- ต้นทุนส่วนที่แตกต่าง หมายถึง ต้นทุนที่เกิดการเปลี่ยนแปลงไปจากการตัดสินใจเลือกกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งอาจจะเปลี่ยนแปลงในทางเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ได้ โดยปกติต้นทุนประเภทนี้จะเกิดก็ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการปฏิบัติแบบเดิมมาเป็นวิธีการปฏิบัติแบบใหม่
- ต้นทุนส่วนเพิ่มต่อหน่วย หมายถึง ต้นทุนที่จะเพิ่มขึ้นจากการผลิตเพิ่มขึ้นหนึ่งหน่วย

การบัญชีและการรายงานตามความรับผิดชอบ

การบัญชีตามความรับผิดชอบ (Responsibility accounting)[3]**คือ ระบบการรวบรวมและรายงานข้อมูลเกี่ยวกับรายได้ ต้นทุนของหน่วยงานต่างๆ ที่มีความรับผิดชอบ ซึ่งมีหลักการโดยทั่วไปว่า ผู้บริหารระดับใดๆ ก็ตามควรที่จะมีความรับผิดชอบต่อผลงานของหน่วยงานที่ตนทำหน้าที่ในการบริหารอยู่อย่างชัดเจน ดังนั้นการประเมินผลงานของกิจกรรมต่างๆ ในหน่วยงานนั้นๆ จึงถูกกำหนดเป็นศูนย์ความรับผิดชอบ**

ประโยชน์ของการบัญชีตามความรับผิดชอบ[4]

การบัญชีตามความรับผิดชอบก่อให้เกิดประโยชน์ต่อกิจการดังนี้

1. ทำให้เกิดการกระจายอำนาจในการตัดสินใจ
2. ช่วยให้การบริหารงานเป็นไปตามแนวคิดของการบริหารงานโดยวัตถุประสงค์ (Management by objective) โดยในการบริหารงานตามแนวคิดนี้ ผู้บริหารจะต้องทำการกำหนดเป้าหมายใดเป้าหมายหนึ่ง และผลงานของผู้บริหารคนนั้นก็จะอยู่ที่การประเมินความสำเร็จของเป้าหมายที่กำหนดไว้

---

[3] ชิม แจ. เค.,*หฤษฎีและตัวอย่างโจทย์การบัญชีบริหาร*.(กรุงเทพฯ: แมคกรอ-ฮิล, 2539),หน้า 179

[4] เรื่องเดียวกัน หน้า 179

3. ช่วยกำหนดแนวทางในการวัดและประเมินผลงาน รวมทั้งช่วยในการกำหนดมาตรฐานของผลงาน ซึ่งจะใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินผลงาน

4. ช่วยสนับสนุนและก่อให้เกิดประสิทธิภาพในการใช้แนวคิดการบริหารงานโดยยกเว้น (Management by exception) ซึ่งหมายความว่า ความสนใจของผู้บริหารควรที่จะมุ่งเน้นไปในผลต่างที่มีนัยสำคัญ จากมาตรฐานหรืองบประมาณที่ตั้งไว้

สำหรับการใช้ระบบการบัญชีตามความรับผิดชอบให้เกิดประสิทธิภาพนั้น จะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขของหลักการพื้นฐาน 3 ประการดังต่อไปนี้

-การกำหนดโครงสร้างองค์การ (Organization structure) จะต้องมีลักษณะที่ดี กล่าวคือต้องมีความชัดเจนและทำความเข้าใจได้ง่ายในการกำหนดอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้บริหารในระดับต่างๆ

-การกำหนดมาตรฐานในการวัดผลงาน เกี่ยวกับรายได้ ต้นทุนและการลงทุน จะต้องมีการกำหนดให้ชัดเจนและมีความเหมาะสมตลอดจนความเป็นไปได้ในเชิงปฏิบัติ

-การรายงานผลตามระบบบัญชีตามความรับผิดชอบนั้น ควรจะพิจารณาเฉพาะรายการที่ผู้บริหารศูนย์ความรับผิดชอบนั้นสามารถที่จะควบคุมได้หรือมีอำนาจในการบริหารได้อย่างแท้จริง

ประเภทของศูนย์ความรับผิดชอบ

ศูนย์ความรับผิดชอบภายใต้รูปแบบขององค์การ คือหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งในองค์การที่ซึ่งมีส่วนเกี่ยวข้องในการควบคุมต้นทุน รายได้ และหรือเงินลงทุน ด้วยเหตุนี้ศูนย์ความรับผิดชอบจึงสามารถแบ่งได้เป็น

1. ศูนย์ต้นทุน (Cost center) หมายถึง หน่วยงานที่อยู่ในองค์การ ซึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบเฉพาะต้นทุน เช่น แผนกผลิต แผนกซ่อมบำรุง การวิเคราะห์ผลต่าง (Variance analysis) โดยใช้เกณฑ์ต้นทุนมาตรฐาน (Standard Costs) และงบประมาณยืดหยุ่น (Flexible budgets) ก็เป็นอีกวิธีหนึ่งที่ใช้ในการวัดผลงานของศูนย์ต้นทุน

2. ศูนย์กำไร (Profit center) หมายถึงหน่วยงานที่ซึ่งมีความรับผิดชอบในส่วนของรายได้และต้นทุนที่จะเกิดขึ้นในศูนย์นั้น เช่น แผนกขายสินค้าชนิดต่างๆในห้างสรรพสินค้า การวัดผลงานของศูนย์กำไรโดยทั่วไปก็จะวัดจากกำไรตามวิธีกำไรส่วนเกิน (The contribution approach) โดยให้ความสำคัญในเรื่องของการปันส่วนต้นทุน (Cost allocation)

3. ศูนย์ลงทุน (Investment center) หมายถึง หน่วยงานภายในองค์การซึ่งมีความรับผิดชอบในส่วนของรายได้ ต้นทุน และจำนวนเงินลงทุนที่ต้องใช้ในการลงทุนของศูนย์นั้นๆ ด้วย สำนักงานใหญ่ของบริษัทหรือส่วนงานใดๆ ของบริษัทที่มีลักษณะการกระจายอำนาจขนาดใหญ่ก็มักจะมีลักษณะเป็นศูนย์ลงทุน การวัดผลการดำเนินงานของศูนย์ลงทุนก็คือ การใช้อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน (Return on investment) และกำไรส่วนเกิน (Residual income)

การนำระบบบัญชีตามความรับผิดชอบมาใช้นั้น ผู้บริหารจะได้รับข้อมูลต่างๆ ที่จำเป็นต่อการดำเนินงานและการตัดสินใจเพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่วางไว้ แต่หากมีการนำระบบบัญชีตามความรับผิดชอบมาใช้อย่างไม่เหมาะสม ขาดการศึกษาระบบบัญชีให้ถี่ถ้วน ขาดการประสานงานที่สำคัญขาดการสนับสนุนจากผู้บริหารจะทำให้การนำระบบบัญชีตามความรับผิดชอบไปใช้ไม่ได้ผล และในส่วนของข้อมูลที่ได้รับหากข้อมูลไม่เพียงพอ จะทำให้การติดสินใจของผู้บริหารเกิดความยุ่งยากและอาจเกิดการตัดสินใจที่ผิดพลาดในที่สุด

มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ Chiang Mai University