

แนวคิดของการบัญชี บริหาร และประเภท ต้นทุน

ดร.ธนวรรณ แฉ่งชำโฉม

ลักษณะของข้อมูลทางการบัญชี

การบัญชี จัดบันทึก จัดหมวดหมู่ สรุปผล วิเคราะห์ และตีความ
ข้อมูลทางการเงิน นำเสนอต่อผู้ต้องการใช้ข้อมูลทางการเงิน แบ่งเป็น

การบัญชีการเงิน Financial Accounting

การบัญชีบริหาร Managerial Accounting

การบัญชีการเงิน FINANCIAL ACCOUNTING

- เป็นการจัดทำบัญชีโดยรวบรวมข้อมูลทางการเงิน ที่เกิดขึ้นแล้ว โดย
สิ้นที่ไปตามมาตรฐานการบัญชี หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป เพื่อ
รายงานต่อผู้ใช้ข้อมูลซึ่งเป็นบุคคลภายนอกกิจการ เสนอข้อมูลใน
รูปรายงานทางการเงิน ได้แก่.....

ลักษณะของข้อมูลทางการบัญชี (ต่อ)

การบัญชีบริหาร หรือ การบัญชีเพื่อการจัดการ จัดทำหรือ รวบรวมข้อมูลเพื่อ
เสนอต่อผู้ใช้ข้อมูลซึ่งเป็นบุคคลภายในกิจการ ได้แก่ผู้บริหารทุกระดับ เพื่อใช้ในการ
วางแผน การควบคุมการดำเนินงานให้เป็นไปอย่างมี **ประสิทธิภาพ และ บรรลุ**
เป้าหมายขององค์กร ข้อมูลส่วนหนึ่งมาจาก บัญชีการเงิน ข้อมูลที่เป็นตัวเงิน และ
ไม่เป็นตัวเงิน (ชม. การทำงาน)

รายงานมีหลาย รูปแบบ ใช้ประโยชน์ในการวางแผนกลยุทธ์เพื่อสร้างความ
ได้เปรียบในการแข่งขัน และเป็นเรื่องเกี่ยวข้องกับ “ต้นทุน” จึงเรียกว่า การบริหาร

ต้นทุน (Cost Management)

บทบาทหน้าที่ของผู้บริหาร กับ การใช้ข้อมูลทางการบัญชี

Planning

Directing

Controlling

Decision
Making

ความแตกต่างของ การบัญชีการเงิน และการบัญชีบริหาร

รายการ	Financial Accounting	Managerial Accounting
1. ผู้ใช้ข้อมูล	บุคคลภายนอก	บุคคลภายใน
2. กำหนดเวลาจัดทำและ การนำเสนอข้อมูล	ตามเวลาที่กฎหมายกำหนด	ตามความต้องการของผู้บริหาร
3. การปฏิบัติตามกฎ ข้อบังคับ	มาตรฐานการรายงานทาง การเงิน	ตามกฎเกณฑ์ที่ผู้บริหาร ต้องการ
4. รูปแบบรายงาน ข้อมูลที่นำเสนอ	ตามภาพรวมของทั้งองค์กร การเงิน เน้นความถูกต้อง	ตามหน่วยงานย่อย เป็นข้อมูลอดีตและอนาคต เป็น ตัวเงินและไม่เป็นตัวเงินเน้น ผู้บริหารต้องการและทันเวลา

ความหมายของต้นทุน

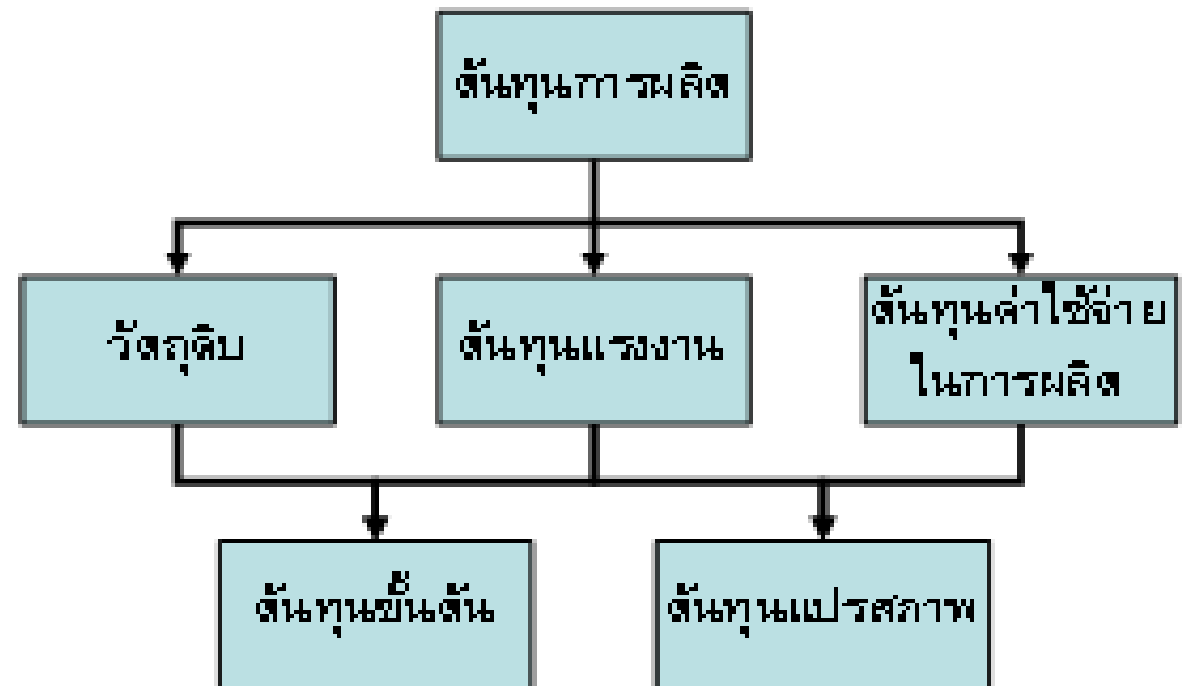
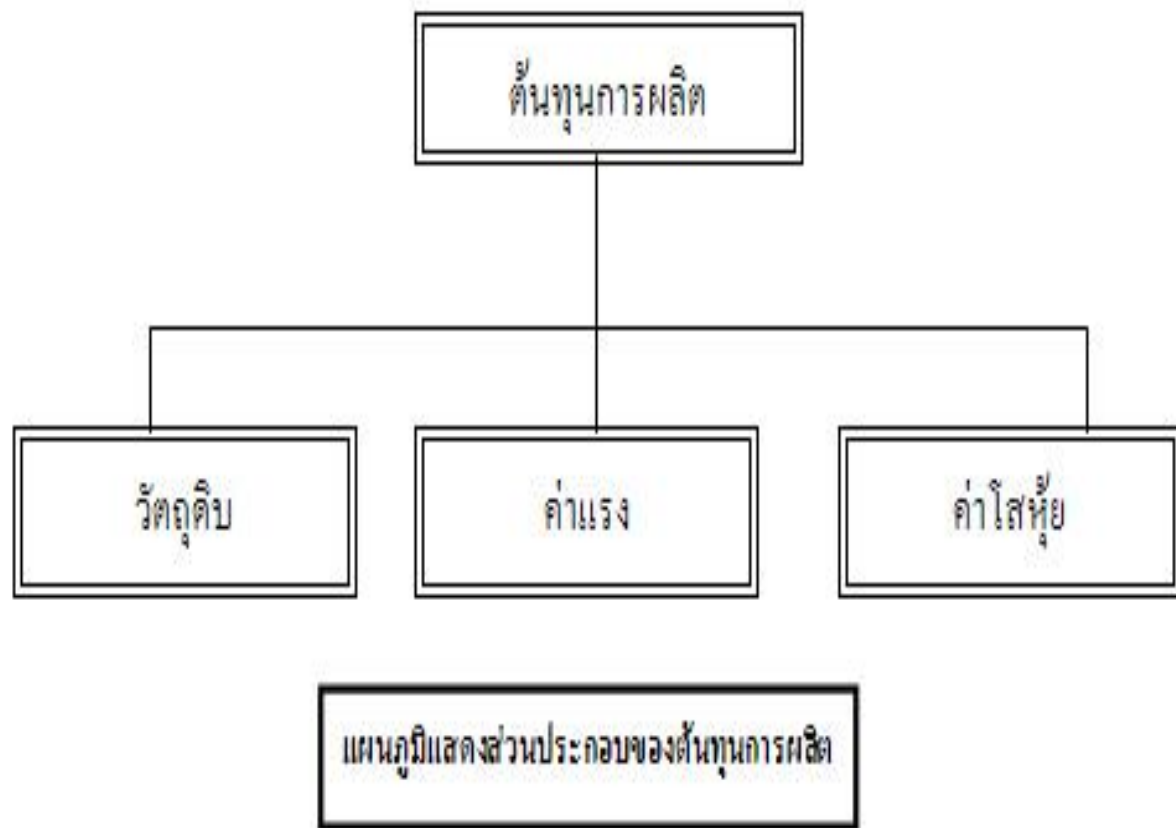
- รายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้า หรือบริการ ซึ่งอาจเป็นเงินสด หรือ สินทรัพย์อื่น
ต้นทุน การให้บริการ การก่อหนี้ ผลขาดทุนที่วัดค่าเป็นตัวเงินได้ ที่เกี่ยวข้องโดยตรง
กับการได้มาซึ่งสินค้า หรือ บริการ
- เงินสด หรือสิ่งเทียบเท่าเงินสดที่ได้จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่ง สินค้า หรือบริการที่เป็น
ประโยชน์ต่อธุรกิจทั้งในปัจจุบันและอนาคต
- เมื่อต้นทุนนำไปใช้ประโยชน์แล้ว ส่วนนั้นจะเปลี่ยนเป็น ค่าใช้จ่าย (Expense)

การจำแนกประเภทต้นทุน

1. การจำแนกต้นทุนการผลิต และต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิต	2. การจำแนกต้นทุนที่แสดงตามหน้าที่ในงบการเงิน
3. การจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรม	4. การจำแนกต้นทุนเพื่อการคำนวณต้นทุนให้สินค้า หรือบริการ
5. การจำแนกต้นทุนเพื่อการประเมินผลงาน	6. การจำแนกต้นทุนเพื่อการตัดสินใจ

การจำแนกต้นทุนการผลิต และต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิต

ต้นทุนการผลิต



MANUFACTURING COST

วัตถุดิบทางตรง
เป็นองค์ประกอบ
หลัก และ คิดเข้า
เป็นต้นทุนของ
ผลิตภัณฑ์ได้ง่าย

แรงงานทางตรง
เป็นแรงงานที่ใช้ผลิต
สินค้าโดยตรง
สามารถวัดปริมาณ
ชม.ที่ใช้ผลิตสินค้าได้
ไม่ยาก

ค่าใช้จ่ายการผลิต
เป็น คชจ.ที่เกี่ยวกับ
การผลิตที่ไม่ใช่
DM และ DL

วัตถุดิบทางอ้อม ไม่ใช่
ส่วนสำคัญของสินค้า
และคิดเข้าเป็นต้นทุน
ของสินค้าได้ยาก

แรงงานทางอ้อม
ค่าแรงที่ไม่ได้ใช้ผลิต
สินค้าโดยตรง และ
คิดเข้าเป็นต้นทุน
สินค้าได้ยาก

NON-MANUFACTURING COSTS

Selling
Expense

ต้นทุนเพื่อให้ได้มาซึ่งคำสั่งซื้อของลูกค้า
ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการขายสินค้าและ
ให้บริการ

Administrative
Expense

ค่าใช้จ่ายจากการบริหารงานโดยรวม เป็น
ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในสำนักงาน

การจำแนกต้นทุนที่แสดงตามหน้าที่ในงบการเงิน

Product
Costs

ต้นทุนผลิตสินค้า ประกอบด้วย DM DL และ MOH
สะสมในต้นทุนการผลิต เมื่อถูกจำหน่ายออกไป จะ
กลายเป็นค่าใช้จ่าย ในรูป ต้นทุนขาย Cost of Good
sold = CGS

Period
Costs

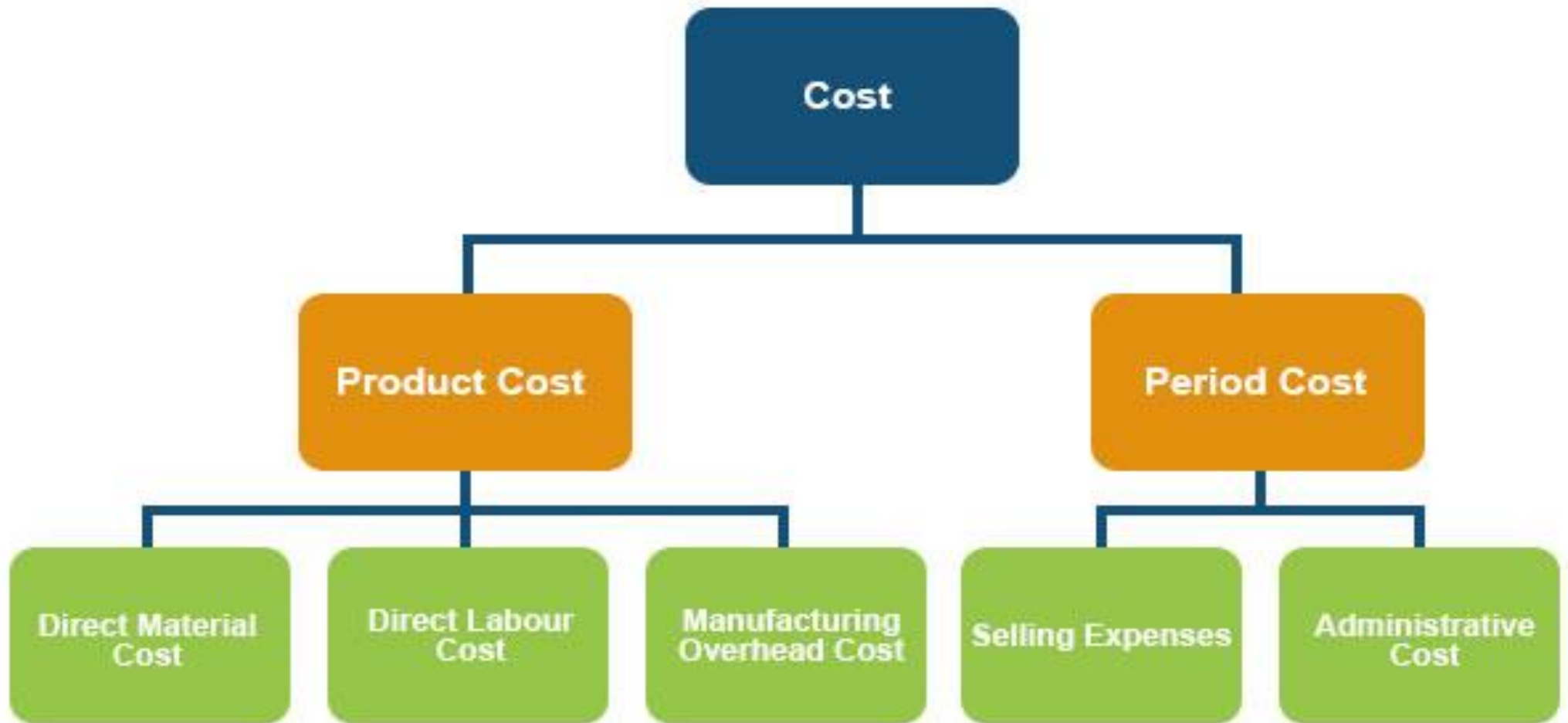
ต้นทุนที่เกิดตามงวดเวลา ไม่เกี่ยวกับ
ผลิตภัณฑ์ เกิดขึ้นในงวดเวลาใดเวลาหนึ่ง
จะบันทึกในรอบที่เกิดรายการ เพื่อนำไป
เปรียบเทียบกับรายได้ ในรอบเวลาเดียวกัน

การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ และต้นทุนขาย ของธุรกิจ อุตสาหกรรม

$$\text{ต้นทุนการผลิตระหว่างงวด} = \text{DM} + \text{DL} + \text{MOH}$$

$$\text{ต้นทุนการผลิตสินค้าสำเร็จรูป} = \text{Beginning WIP} + \text{ต้นทุนการผลิตระหว่างงวด} - \text{Ending WIP}$$

$$\text{ต้นทุนขาย} = \text{Beginning Inventory} + \text{ต้นทุนการผลิตสินค้าสำเร็จรูป} - \text{Ending Inventory}$$



ต้นทุน

งบแสดง ฐานะการเงิน

งบกำไรขาดทุน

ซื้อวัตถุดิบ

วัตถุดิบ

แรงงานทางตรง

งานระหว่างทำ

ค่าใช้จ่ายการผลิต

สินค้าสำเร็จรูป

ต้นทุนขาย

ค่าใช้จ่ายการขาย
ค่าใช้จ่ายการบริหาร

ค่าใช้จ่ายการขาย
ค่าใช้จ่ายการบริหาร

บริษัท นิทีกัณฑ์ธรรม จำกัด

งบต้นทุนการผลิต

สำหรับปี สิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 25xx

วัตถุดิบทางตรง		
วัตถุดิบต้นงวด	40,000	
บวก ชื้อ	<u>120,000</u>	
วัตถุดิบที่มีไว้ใช้ผลิต	180,000	
หัก วัตถุดิบปลายงวด	<u>(80,000)</u>	100,000
แรงงานทางตรง		50,000
ค่าใช้จ่ายการผลิต		
วัตถุดิบทางอ้อม	8,000	
แรงงานทางอ้อม	14,000	
ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร	20,000	
ค่าเสื่อมราคาอาคารโรงงาน	10,000	
ค่าเบี้ยประกันภัยโรงงาน	12,000	
ค่าสาธารณูปโภค	<u>8,000</u>	<u>70,000</u>
ต้นทุนการผลิตระหว่างงวด		220,000
บวก งานระหว่างทำต้นงวด		<u>25,000</u>
รวม		245,000
หัก งานระหว่างทำปลายงวด		<u>(45,000)</u>
ต้นทุนการผลิตสินค้าสำเร็จรูป		<u>200,000</u>

บริษัท นวัตกรรม จำกัด

งบกำไรขาดทุน

สำหรับปี สิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 25xx

ขาย		400,000
หัก ต้นทุนสินค้าที่ขาย		
สินค้าสำเร็จรูปต้นงวด	35,000	
บวก ต้นทุนการผลิตสินค้าสำเร็จรูป	<u>200,000</u>	
สินค้ามีไว้เพื่อขาย	235,000	
หัก สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือปลายงวด	<u>(30,000)</u>	<u>(205,000)</u>
กำไรขั้นต้น		195,000
หัก ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน		
ค่าใช้จ่ายการขาย	100,000	
ค่าใช้จ่ายการบริหาร	<u>80,000</u>	<u>(180,000)</u>
กำไรสุทธิ		<u>15,000</u>

บริษัท นวัตกรรม จำกัด

งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน)

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25xx

สินทรัพย์หมุนเวียน		
เงินสด		xxx
ลูกหนี้การค้า		xxx
สินค้าคงเหลือ		
วัตถุดิบ	60,000	
งานระหว่างทำ	45,000	
สินค้าสำเร็จรูป	<u>30,000</u>	135,000

บริษัท นิตภัตธรรม จำกัด

งบกำไรขาดทุน

สำหรับปี สิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 25xx

ขาย		400,000
หัก ต้นทุนสินค้าที่ขาย		
สินค้าสำเร็จรูปต้นงวด	35,000	
บวก ต้นทุนการผลิตสินค้า	<u>200,000</u>	
สำเร็จรูป		
สินค้ามีไว้เพื่อขาย	235,000	
หัก สินค้าสำเร็จรูป	<u>(30,000)</u>	<u>(205,000)</u>
คงเหลือปลายงวด		
กำไรขั้นต้น		195,000
หัก ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน		
ค่าใช้จ่ายการขาย	100,000	
ค่าใช้จ่ายการบริหาร	<u>80,000</u>	<u>(180,000)</u>
กำไรสุทธิ		15,000

บริษัท นิตภัตธรรม จำกัด

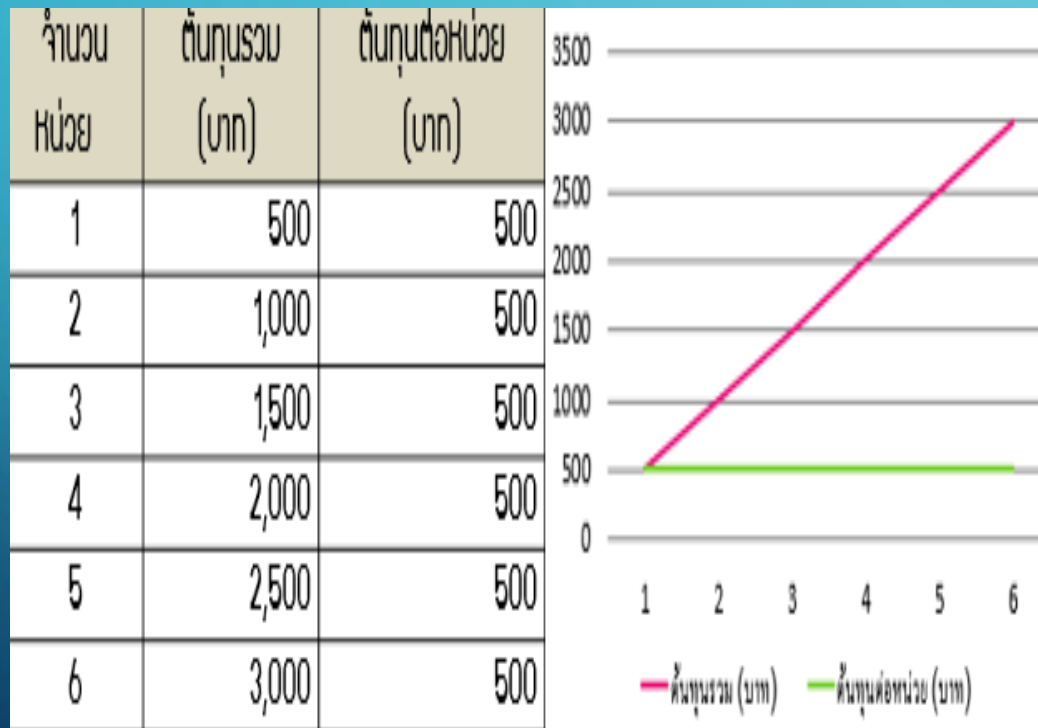
งบกำไรขาดทุน

สำหรับปี สิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 25xx

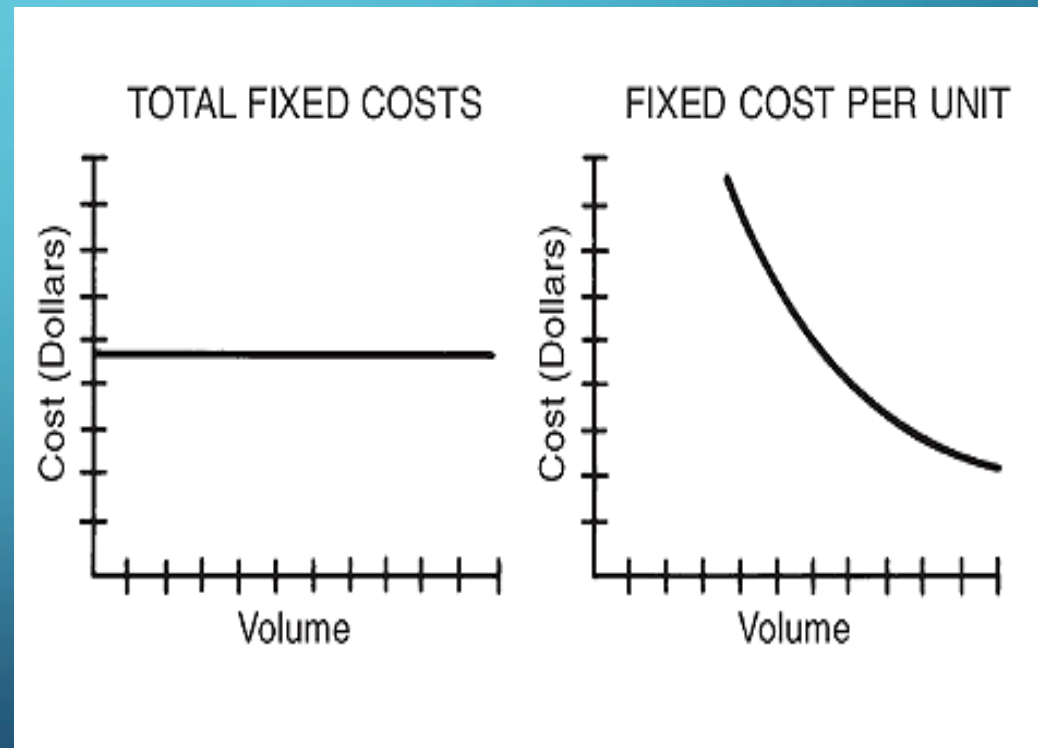
ขาย		400,000
หัก ต้นทุนสินค้าที่ขาย		
สินค้าสำเร็จรูปต้นงวด	35,000	
บวก ซื้อ	<u>200,000</u>	
สำเร็จรูป		
สินค้ามีไว้เพื่อขาย	235,000	
หัก สินค้าสำเร็จรูป	<u>(30,000)</u>	<u>(205,000)</u>
คงเหลือปลายงวด		
กำไรขั้นต้น		195,000
หัก ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน		
ค่าใช้จ่ายการขาย	100,000	
ค่าใช้จ่ายการบริหาร	<u>80,000</u>	<u>(180,000)</u>
กำไรสุทธิ		15,000

การจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรม

ต้นทุนผันแปร (VARIABLE COST)



ต้นทุนคงที่ (FIXED COST)



จำแนกต้นทุนตามพฤติกรรม

ต้นทุนผันแปร

- จำนวนรวมต้นทุนจะเปลี่ยนแปลงตามระดับกิจกรรม แต่ต้นทุนต่อหน่วยไม่เปลี่ยนแปลง (เท่ากัน) ได้แก่ จำนวนวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต ต่อหน่วย ชั่วโมงแรงงานที่ใช้ในการผลิต ต่อ 1 หน่วยผลิตภัณฑ์

ต้นทุนคงที่

- ต้นทุนที่จำนวนรวมไม่เปลี่ยนแปลงตามระดับกิจกรรม แต่ต้นทุนต่อหน่วย จะเปลี่ยนแปลง โดย ต้นทุนต่อหน่วยจะลดลง หาก ปริมาณกิจกรรมเพิ่ม และ ต้นทุนต่อหน่วย จะเพิ่มขึ้น เมื่อจำนวนกิจกรรมลดลง

การจำแนกต้นทุนเพื่อการคำนวณต้นทุนให้สินค้า หรือบริการ

ต้นทุนทางตรง (DIRECT COST)

เป็นต้นทุนที่สามารถระบุได้อย่างชัดเจน (Traceable) ว่าเป็นของสินค้าใด บริการใด เช่น วัตถุดิบทางตรง แรงงานทางตรง ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร เป็นต้นทุนทางตรงของโรงงาน เงินเดือนฝ่ายประชาสัมพันธ์ และเงินเดือนเลขาฝ่ายบริหาร ก็เป็นต้นทุนทางตรงของฝ่ายบริหาร หากยกเลิกการผลิต หรือยกเลิกแผนกดังกล่าว ต้นทุนนี้จะไม่เกิดขึ้น

ต้นทุนทางอ้อม (INDIRECT COST)

เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้ว ไม่สามารถระบุได้อย่างชัดเจนว่าเป็นของสินค้าใด บริการใด หรือเป็นต้นทุนของแผนกใดโดยเฉพาะ เช่น เงินเดือนของ CEO ต้นทุนทางอ้อมนี้จะต้องปันส่วน (Allocate) ไปยัง แผนกต่างๆ การยกเลิกแผนกใด แผนกหนึ่งไป ต้นทุนนี้จะไม่เปลี่ยนแปลงไป การปันส่วนก็ปันไปยังหน่วยงานที่เหลือ

การจำแนกต้นทุนเพื่อการประเมินผลงาน

ต้นทุนที่ควบคุมได้ (CONTROLLABLE COSTS)

เป็นต้นทุนที่ผู้บริหาร หรือ ผู้ควบคุมหน่วยงานสามารถควบคุม หรือ กำหนดให้เกิดขึ้นได้ หรือเปลี่ยนแปลงจำนวนต้นทุนนั้นได้ เพราะเกี่ยวข้องกับโดยตรง ได้แก่ วัตถุดิบ ค่าแรงงาน ในแผนการผลิต

ต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ UNCONTROLLABLE COSTS

เป็นต้นทุนที่ผู้บริหาร หรือ ผู้ควบคุมหน่วยงานไม่สามารถควบคุม หรือ ไม่สามารถกำหนดให้เกิดขึ้นได้ หรือไม่สามารถเปลี่ยนแปลงจำนวนต้นทุนนั้นได้ เพราะเกี่ยวข้องกับโดยตรง ได้แก่ ค่าเช่า

การจำแนกต้นทุนเพื่อการตัดสินใจ

ต้นทุนค่าเสีย
โอกาส

ต้นทุนจม

ต้นทุนและ
รายได้ส่วนต่าง

การจำแนกต้นทุนเพื่อการตัดสินใจ

ต้นทุนค่าเสียโอกาส คือ
ผลประโยชน์ที่สูญหายไป
ในการเลือกทางเลือกหนึ่ง
แทนที่จะเลือกอีกทางเลือก
หนึ่ง

ต้นทุนจม คือ ต้นทุน
ที่เกิดขึ้นแล้วในอดีตไม่
สามารถเปลี่ยนแปลงได้จาก
การตัดสินใจใดๆในปัจจุบัน
หรือในอนาคต

ต้นทุนและรายได้ส่วนต่าง หมายถึง
ต้นทุนที่แตกต่างกันระหว่าง 2
ทางเลือก ซึ่งความแตกต่างอาจมาก
หรือน้อยกว่า ซึ่งถ้ามากกว่าก็เรียกว่า
ต้นทุนส่วนเพิ่ม หรือรายได้ส่วนเพิ่ม
ซึ่งการพิจารณาตัดสินใจจะเลือก
ทางเลือกที่ต้นทุนน้อยกว่า หรือมี
รายได้ส่วนเพิ่มมากกว่า

	เงินเดือนประจำ	ค่านายหน้า	ส่วนต่าง
รายได้	200,000	240,000	40,000
ต้นทุนขาย	80,000	98,000	18,000
กำไรขั้นต้น	120,000	144,000	24,000
ค่าโฆษณา	30,000	30,000	
เงินเดือน	80,000		(80,000)
ค่านายหน้า 30% ของรายได้		72,000	72,000
ค่าเสื่อมราคาเครื่องใช้ สนน.	10,000	10,000	
รวม	100,000	112,000	12,000
กำไร (ขาดทุน)	20,000	32,000	12,000

ต้นทุนคุณภาพ

ต้นทุนเพื่อการป้องกัน

ต้นทุนเพื่อการประเมิน

ต้นทุนความล้มเหลวที่พบภายใน

ต้นทุนความล้มเหลวที่พบจากภายนอก

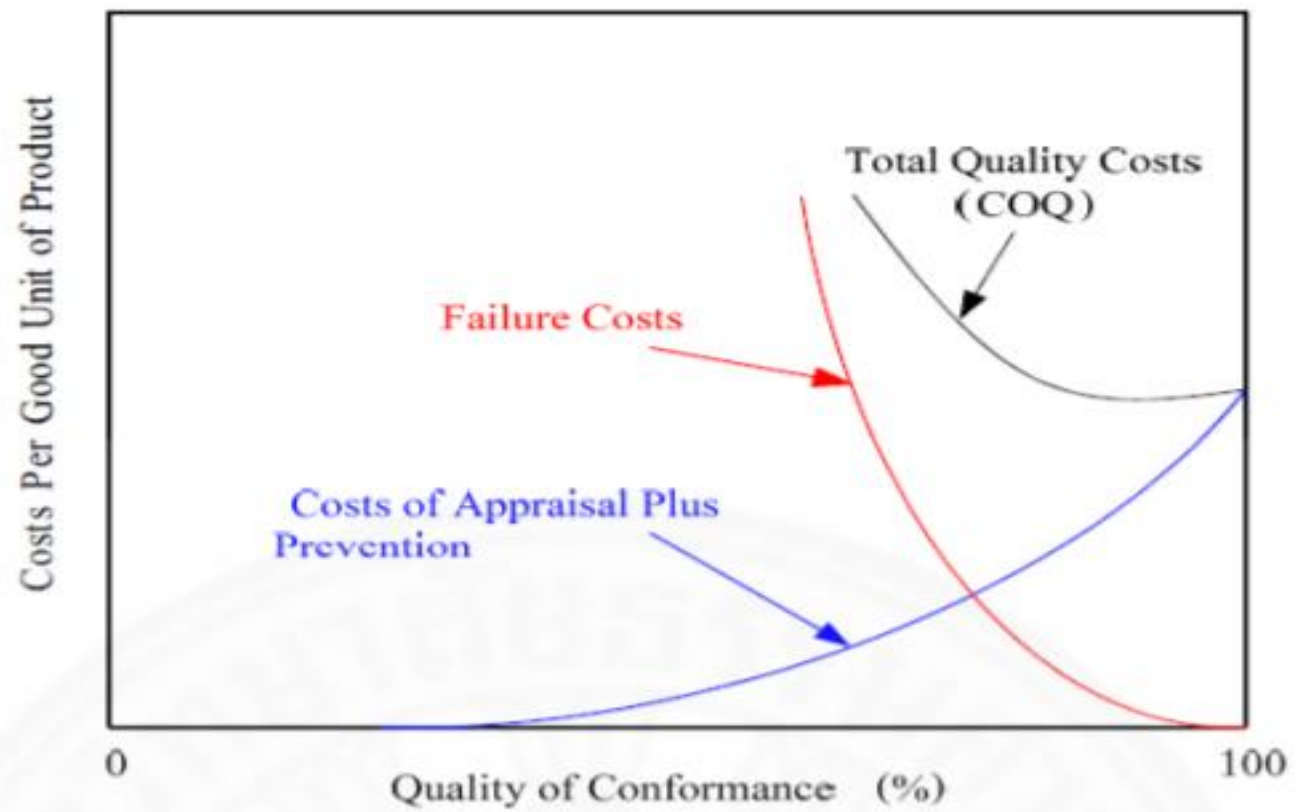
ต้นทุนคุณภาพ

ต้นทุนเพื่อการป้องกัน
เกิดขึ้นจากกิจกรรม
ต่างๆ โดยมี
วัตถุประสงค์เพื่อลด
จำนวนสินค้าที่ไม่ได้
คุณภาพลง เช่น
ฝึกอบรมพนักงานด้าน
คุณภาพ

ต้นทุนเพื่อการประเมิน
เกิดจากกิจกรรมเพื่อ
ประเมินว่าสินค้าไม่ได้
คุณภาพหรือไม่ เพื่อ
ค้นพบ แต่เนิ่นๆ ยิง
ค้นหาได้เร็วเท่าไรจะยิ่งลด
ต้นทุนการสูญเสียให้น้อย
ลงและป้องกันสินค้าไม่ได้
คุณภาพที่จะจัดส่งให้
ลูกค้า เช่นกิจกรรมการ
ตรวจสอบคุณภาพของ
สินค้า

ต้นทุนความล้มเหลวที่
พบภายใน เกิดจาก
สินค้าไม่ได้คุณภาพ ซึ่ง
พบก่อนจัดส่งให้ลูกค้า
กิจกรรมอาจนำมา
ปรับปรุง หรือกำจัดทิ้ง
ได้แก่ต้นทุน Rework
ต้นทุนของเสีย

ต้นทุนความล้มเหลวที่
พบภายนอก เกิดจาก
การจัดส่งสินค้าที่ไม่ได้
คุณภาพไปให้ลูกค้า ไม่
สามารถตรวจพบก่อน
การจัดส่ง เสียชื่อเสียง
และต้องมีต้นทุนการ
แก้ไข ซ่อมแซม เปลี่ยน
แทน ค่าชดเชยความ
เสียหาย ถูกฟ้องร้อง
สูญเสียยอดขาย



ภาพที่ 2.2 ความสัมพันธ์ของต้นทุนคุณภาพสมัยใหม่ ที่มา : Campanella (1999)