การบัญชีเพื่อการจัดการ
MANAGERIAL ACCOUNTING

2026

ผศ.วันฤดี สุขสงวน
รศ.ดร.คณิตศร เทอดเผ่าพงศ์
ผศ.ดร.ภัทรณัชชา โชติคุณากิตติ

การบัญชีเพื่อการจัดการ

MANAGERIAL ACCOUNTING

ผศ.วันฤดี สุขสงวน
รศ.ดร.คณิตศร เทอดเผ่าพงศ์
ผศ.ดร.ภัทรณัชชา โชติคุณากิตติ

การบัญชีเพื่อการจัดการ

(MANAGERIAL ACCOUNTING)

ผู้แต่ง ผศ.วันฤดี สุขสงวน
เขียนบทที่ 1 4 7 และ10
รศ.ดร.คณิตศร เทอดเผ่าพงศ์
เขียนบทที่ 2 3 และ 5
ผศ.ดร.ภัทรณัชชา โชติคุณากิตติ
เขียนบทที่ 6 8 และ 9

ข้อมูลทางบรรณานุกรมของหอสมุดแห่งชาติ
วันฤดี สุขสงวน.
การบัญชีเพื่อการจัดการ = MANAGERIAL ACCOUNTING. – ปทุมธานี : คณะบัญชี มหาวิทยาลัยรังสิต
449 หน้า
1. การบัญชี. I. คณิตศร เทอดเผ่าพงศ์, ผู้แต่งร่วม. II. ภัทรณัชชา โชติคุณากิตติ, ผู้แต่งร่วม. III. ชื่อเรื่อง.
657
ISBN (e-book) 978-616-604-177-4

พิมพ์ครั้งที่ 5 รูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ 2569
ราคา 200 บาท
จัดทำโดย ผศ.วันฤดี สุขสงวน คณะบัญชี มหาวิทยาลัยรังสิต
มีเฉลยแบบฝึกหัด และPower Point สำหรับผู้สอน ติดต่อ โทร. 062-947-4915
สงวนลิขสิทธิ์ ห้ามลอกเลียนแบบไม่ว่าส่วนใดส่วนหนึ่งของหนังสือนอกจากได้รับอนุญาต

คำนำ

หนังสือการบัญชีเพื่อการจัดการเล่มนี้เขียนขึ้นมาเพื่อ ใช้ประกอบการเรียนการสอนในวิชาการบัญชีเพื่อการจัดการ ตามหลักสูตรปริญญาตรี และนอกจากนี้ยังเป็นการเผยแพร่ความรู้ไปสู่สาธารณชนทั่วไปอีกด้วย

ในหนังสือเล่มนี้ได้อธิบายหลักการที่สำคัญเกี่ยวกับการใช้ประโยชน์จากข้อมูลทางการบัญชีเพื่อการจัดการอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล เนื้อหาในแต่ละบทประกอบด้วย วัตถุประสงค์ของการศึกษา บทนำ เนื้อหา สรุป และแบบฝึกหัดท้ายบท ภายหลังการศึกษาหนังสือเล่มนี้ ท่านจะตระหนักถึงคุณค่าของข้อมูล และความสำคัญของการตัดสินใจภายใต้ข้อมูลที่เหมาะสมตลอดจน ท่านสามารถปฏิบัติงานในหน้าที่การวางแผน การควบคุมและการตัดสินใจได้อย่างถูกต้องและรวดเร็ว อันจะส่งผลให้ท่านประสบความสำเร็จในการบริหารงาน

คณะผู้เขียนหวังว่าหนังสือเล่มนี้จะเป็นประโยชน์ต่อนิสิต นักศึกษาและผู้ที่สนใจทั่วไป หากมีความดีที่เกิดขึ้นจากหนังสือเล่มนี้ คณะผู้เขียนขอมอบให้แด่ บิดา มารดา ครูบาอาจารย์ หากมีสิ่งใดขาดตกบกพร่องหรือผิดพลาดไปคณะผู้เขียนขอน้อมรับผิด และยินดีรับฟังความคิดเห็นจากทุกท่าน เพื่อนำไปปรับปรุงแก้ไขในโอกาสต่อไป

คณะผู้เขียน

ตุลาคม 2569

สารบัญ

บทที่ 1 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการบัญชีบริหาร

วัตถุประสงค์ของการศึกษา 1
บทนำ 2
พื้นฐานการบัญชีบริหาร 2
แนวคิดต้นทุนการบริหาร 13
ต้นทุนการผลิตในงบการเงิน 18
พัฒนาการปัจจุบันในการบัญชีบริหาร 23
สรุป 24
แบบฝึกหัดท้ายบท 28

บทที่ 2 แนวความคิดต้นทุนและการประมาณต้นทุน

วัตถุประสงค์ของการศึกษา 40
บทนำ 41
ความสัมพันธ์ระหว่างพฤติกรรมต้นทุนและการประมาณต้นทุน 41
ต้นทุนคงที่ 42
ต้นทุนคงที่เป็นช่วง 44
ต้นทุนผันแปร 46
ต้นทุนผันแปรเป็นช่วง 48
ต้นทุนผสม 49
การประมาณต้นทุน 50
วิธีสูง – ต่ำ 52
สรุป 63
แบบฝึกหัดท้ายบท 64

บทที่ 3 การบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ

วัตถุประสงค์ของการศึกษา 75
บทนำ 76
ระบบการบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ 77
ความจำเป็นในการใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรล่วงหน้า 79
เกณฑ์ที่ใช้ในการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรล่วงหน้า 80
การจัดการกับค่าใช้จ่ายการผลิตที่สูงไปหรือต่ำไป 82
การบันทึกบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ 84
อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรล่วงหน้าหลายอัตรา 92
บทสรุป 92
แบบฝึกหัดท้ายบท 93

บทที่ 4 การบัญชีต้นทุนช่วงการผลิต

วัตถุประสงค์ของการศึกษา 112
บทนำ 113
ลักษณะของระบบต้นทุนช่วงการผลิต 113
หน่วยเทียบสำเร็จรูป 121
ตัวอย่างซับซ้อนของการต้นทุนช่วงการผลิต 126
สรุป 132
แบบฝึกหัดท้ายบท 135

บทที่ 5 การปันส่วนต้นทุนและต้นทุนฐานกิจกรรม

วัตถุประสงค์ของการศึกษา 144
บทนำ 145
การปันส่วนต้นทุน 146
องค์ประกอบของการปันส่วนต้นทุน 147
วิธีการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต 149
ขั้นตอนการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม 159
ตัวอย่างการคำนวณต้นทุนการผลิตตามวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม 161
ปัญหาที่พบและข้อจำกัดของการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม 165
บทสรุป 166
แบบฝึกหัดท้ายบท 167

บทที่ 6 งบประมาณ

วัตถุประสงค์ของการศึกษา 183
บทนำ 184
ความหมายของงบประมาณ 184
วัตถุประสงค์ของงบประมาณ 184
ประโยชน์ของงบประมาณ 185
ช่วงเวลาของงบประมาณ 185
งบประมาณหลัก 186
งบประมาณหลักของธุรกิจอุตสาหกรรม 186
การจัดทำงบประมาณดำเนินงาน 188
การจัดทำงบประมาณการเงิน 201
งบประมาณการดำเนินงานของธุรกิจพาณิชยกรรม 213
บทสรุป 214
แบบฝึกหัดท้ายบท 214

บทที่ 7 ต้นทุนมาตรฐานและงบประมาณยืดหยุ่น

วัตถุประสงค์ของการศึกษา 233
บทนำ 234
แนวคิดพื้นฐานและการกำหนดต้นทุนมาตรฐาน 235
งบประมาณยืดหยุ่น 242
การวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนทางตรง 251
การวิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิต 267
งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง 278
สรุป 280
แบบฝึกหัดท้ายบท 281

บทที่ 8 การบัญชีต้นทุนผันแปร

วัตถุประสงค์ของการศึกษา 308
บทนำ 309
การคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ 309
การรายงานต้นทุนในงบกำไรขาดทุนภายใต้วิธีคิดเข้างานและผันแปร 309
การแสดงงบกำไรขาดทุนภายใต้วิธีผันแปรและคิดเข้างาน 311
การกระทบยอดกำไรวิธีต้นทุนผันแปร และวิธีคิดเข้างาน 313
การเปรียบเทียบต้นทุนขาย สินค้าคงเหลือ และค่าใช้จ่ายงวดเวลา ระหว่างวิธีต้นทุนผันแปร และวิธีคิดเข้างาน 314
ความสำพันธ์ระหว่างหน่วยผลิต หน่วยขาย และความแตกต่างของกำไร 315
ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงของหน่วยผลิต 321
ข้อดีของวิธีต้นทุนผันแปร 325
บทสรุป 326
แบบฝึกหัดท้ายบท 327

บทที่ 9 การวิเคราะห์ต้นทุน จำนวน กำไร

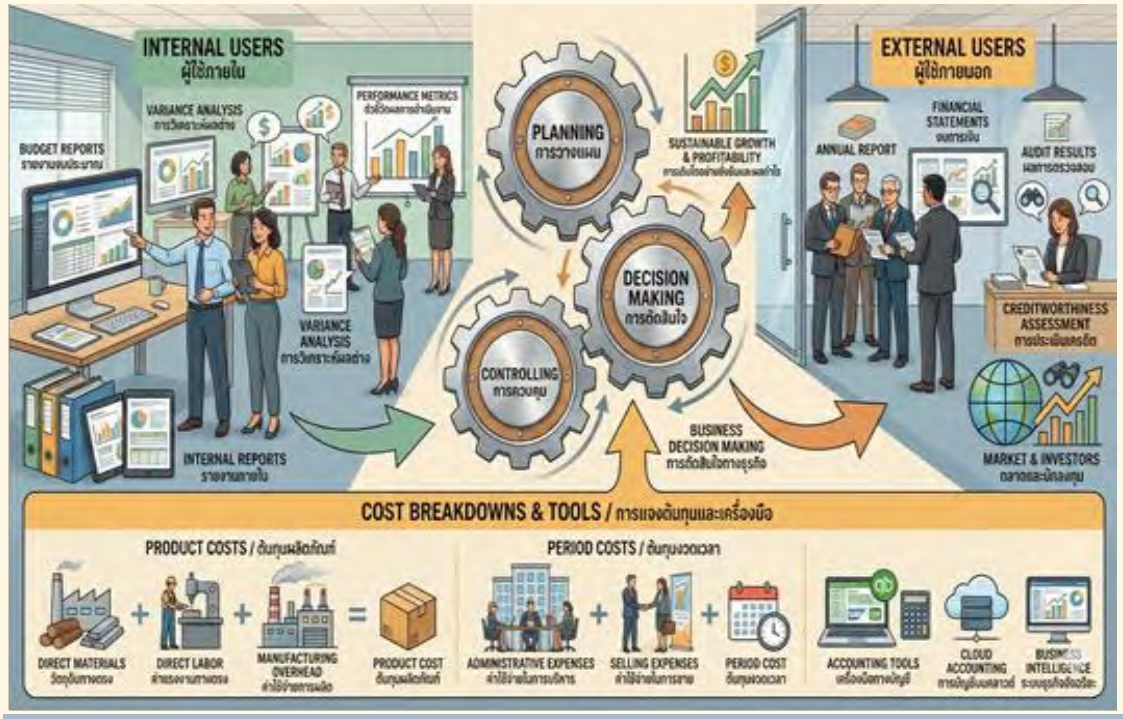
วัตถุประสงค์ของการศึกษา 334
บทนำ 335
การวิเคราะห์ต้นทุน จำนวน กำไร 335
ข้อสมมติฐานในการวิเคราะห์ต้นทุน จำนวน กำไร 335
กำไรส่วนเกิน 336
การวิเคราะห์จุดคุ้มทุน 338
ผลของการเปลี่ยนแปลงของปัจจัยที่มีต่อจุดคุ้มทุน 342
การวิเคราะห์กำไรตามเป้าหมาย 345
ส่วนที่เกินความปลอดภัย 348
การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนของสินค้าหลายชนิด 350
ความเสี่ยงการดำเนินงาน 351
บทสรุป 354
แบบฝึกหัดท้ายบท 335

บทที่ 10 การใช้ข้อมูลในการตัดสินใจระยะสั้น

วัตถุประสงค์ของการศึกษา 366
บทนำ 367
แนวคิดพื้นฐานและประเภทข้อมูลเพื่อการตัดสินใจ 368
แนวคิดต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ 368
ข้อมูลที่ใช้ในการตัดสินใจ 344
กระบวนการตัดสินใจทางธุรกิจ 377
เทคนิคและวิธีการวิเคราะห์เพื่อการตัดสินใจ 379
ประเภทการตัดสินใจในปัญหาระยะสั้น 380
สรุป 412
แบบฝึกหัดท้ายบท 413

บรรณานุกรม

บทที่ 1
ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับการบัญชีบริหาร
(Introduction to Managerial Accounting)



1.1 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. อธิบายความแตกต่างระหว่าง การบัญชีบริหารกับการบัญชีการเงินได้
2. อธิบายความหมาย และจำแนกต้นทุนการผลิตทั้ง 3 ประเภท ได้แก่ วัตถุทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิตได้
3. เปรียบเทียบความแตกต่าง ระหว่างต้นทุนผลิตภัณฑ์กับต้นทุนสำหรับงวดเวลาได้
4. อธิบายลักษณะและองค์ประกอบของงบกำไรขาดทุนของกิจการพาณิชยกรรม กิจการบริการ และกิจการอุตสาหกรรมได้
5. วิเคราะห์ความแตกต่างของงบกำไรขาดทุนสำหรับกิจการพาณิชยกรรม กิจการบริการ และกิจการอุตสาหกรรม ได้
6. ประยุกต์ใช้ข้อมูลทางบัญชีในการจัดทำ งบต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ และงบกำไรขาดทุนของกิจการอุตสาหกรรมได้อย่างถูกต้อง
7. เปรียบเทียบองค์ประกอบงบการเงินของกิจการพาณิชยกรรม กิจการบริการ และกิจการอุตสาหกรรมได้

1.2 บทนำ

บทนี้มุ่งเน้นความรู้ความเข้าใจในกิจการอุตสาหกรรมที่ผลิตสินค้าขึ้นมาจำหน่าย ต้นทุนการผลิตได้แก่ต้นทุนวัตถุดิบ ค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายการผลิต ตลอดจนการคำนวณหาผลกำไรขาดทุน

ในวิชาการบัญชีการเงินหรือการบัญชีภายนอก (External accounting) ได้ศึกษารูปแบบและเนื้อหาของงบการเงินเช่น งบฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน และงบกระแสเงินสด ที่นำเสนอต่อผู้ใช้ภายนอก เช่น ผู้ลงทุน เจ้าของและเจ้าหนี้ **งบการเงินเป็นผลผลิตหลักของการบัญชีการเงิน**

ในหนังสือเล่มนี้เป็นวิชาการบัญชีบริหาร หรือการบัญชีภายใน (Internal accounting) จึงศึกษาถึง ความหมายของการบัญชีบริหาร การเปรียบเทียบกับบัญชีการเงิน จรรยาบรรณของนักบัญชีบริหาร แนวคิดต้นทุนบริหาร ต้นทุนการผลิต การพัฒนาการปัจจุบันในการบัญชีบริหาร และการจัดทำงบการเงิน ซึ่งเป็นผลผลิตหลักของการบัญชีบริหาร เพื่อเสนอต่อผู้ใช้ภายในคือ ผู้บริหาร ผู้จัดการ พนักงาน และเจ้าหน้าที่

ท่านเคยคิด และตั้งคำถามกับตัวเองมั้ยว่า ตัวเลขในงบต้นทุนสินค้าที่ผลิตสำเร็จ และกำไรขาดทุน ทำอย่างไร จัดทำจากข้อมูลใดบ้าง และกำลังเล่าเรื่องอะไรให้ผู้บริหารฟังอยู่ หากได้ทำการศึกษาในหัวข้อต่อไป จะพบว่าการบัญชีบริหารไม่ใช่เรื่องของการบันทึกตัวเลขเท่านั้น แต่เป็นเรื่องของการใช้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการวางแผน และตัดสินใจ หัวข้อต่อจากนี้ไปจะตอบคำถามที่ท่านสงสัยได้อย่างชัดเจน โปรดอ่านหัวข้อถัดไป

1.3 พื้นฐานการบัญชีบริหาร (Managerial accounting basics)

การบัญชีบริหาร (Managerial accounting) หรือการบัญชีการจัดการ (Management accounting) เป็นสาขาหนึ่งของการบัญชีซึ่งให้ข้อมูลหรือข่าวสารหรือสารสนเทศทางการเงินและเศรษฐกิจ แก่ผู้บริหาร และผู้ใช้อื่นภายในของกิจการ เป็นระบบข้อมูลภายในที่สนับสนุนการตัดสินใจของผู้บริหาร โดยเน้นการวางแผน ควบคุม และวัดผลเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการปฏิบัติงานภายในองค์กร

ความหมายของการบัญชีบริหาร

การบัญชีบริหาร หมายถึง หน้าที่และระบบที่จัดเตรียมข้อมูลทางการเงินและไม่ใช่การเงินเพื่อสนับสนุนการตัดสินใจภายในองค์กร ซึ่งแตกต่างจากบัญชีการเงินที่มุ่งรายงานต่อผู้ใช้นอกองค์กร การบัญชีบริหารเป็น “เครื่องมือสนับสนุนการตัดสินใจที่หลากหลาย” สำหรับองค์กรทั้งในเชิงกลยุทธ์ และปฏิบัติการ (Pedroso และ Gomes, 2024)

สมาคมนักบัญชีบริหารของประเทศสหรัฐอเมริกาได้ให้คำจำกัดความของการบัญชีบริหารไว้ดังนี้

“การบัญชีบริหาร เป็นกระบวนการของการระบุ การวัดมูลค่า การสะสม การวิเคราะห์ การจัดทำ การแปลความ และการติดต่อสื่อสารข้อมูลทางการเงิน (และไม่ใช่ทางการเงิน) ซึ่งใช้โดยผู้บริหารเพื่อวางแผน ประเมินและควบคุมภายในองค์การ และเพื่อให้มั่นใจว่าทรัพยากรขององค์การได้นำไปใช้และเก็บรักษาไว้อย่างเหมาะสม”

ต่อไปจะอธิบายความหมายของแต่ละคำในคำจำกัดความข้างต้นดังนี้

- **การระบุ (Identification)** หมายถึง การรับรู้และการประเมินรายการทางธุรกิจและเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจอื่นสำหรับการปฏิบัติทางการบัญชีที่เหมาะสม
- **การวัดมูลค่า (Measurement)** หมายถึง การวัดหรือระบุออกมาเป็นจำนวนเชิงปริมาณ รวมทั้งการกะประมาณรายการทางธุรกิจและเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจอื่นซึ่งได้เกิดขึ้น หรือพยากรณ์ว่าจะเกิดขึ้น
- **การสะสม (Accumulation)** หมายถึง แนวทางที่เป็นระเบียบและสม่ำเสมอในการจดบันทึกและจัดประเภทรายการทางธุรกิจและเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจอื่นอย่างเหมาะสม
- **การวิเคราะห์ (Analysis)** หมายถึงการค้นหาเหตุผลสำหรับกิจกรรมที่รายงานและความสัมพันธ์ระหว่างเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจกับสถานการณ์ต่างๆ
- **การจัดทำและการแปลความ (Preparation and Interpretation)** หมายถึงการประสานกันอย่างมีความหมายของการบัญชีและ/หรือข้อมูลการวางแผนเพื่อให้ข้อมูล นำเสนออย่างเป็นขั้นตอน รวมทั้งข้อสรุปที่ได้จากข้อมูลเหล่านี้
- **การติดต่อสื่อสาร (Communication)** หมายถึงการรายงานข้อมูลที่เกี่ยวข้องแก่ผู้บริหารและบุคคลอื่นเพื่อการใช้ภายในและภายนอก
- **การวางแผน (Planning)** หมายถึง การระบุจำนวน และการแปลความผลกระทบจากรายการและเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจที่ได้วางแผนไว้ภายในองค์การ การวางแผนครอบคลุมถึงหน้าที่เกี่ยวกับกลยุทธ์ เทคนิค และการปฏิบัติงาน นักบัญชีบริหารต้องใช้ข้อมูลอดีตเชิงปริมาณและข้อมูลกะประมาณในอนาคตเพื่อช่วยในการวางแผน
- **การประเมิน (Evaluating)** หมายถึงการใช้ดุลยพินิจกับเหตุการณ์ที่คาดหมายและที่เกิดขึ้นจริงในอดีต และช่วยให้เลือกทางเลือกที่ดีที่สุดได้ การประเมินรวมถึงการแปลงข้อมูลไปสู่แนวโน้มและความสัมพันธ์ นักบัญชีบริหารต้องติดต่อสื่อสารอย่างมีประสิทธิผลและทันทีเกี่ยวกับข้อสรุปที่ได้จากการวิเคราะห์
- **การควบคุม (Controlling)** หมายถึงการทำให้มั่นใจข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมและทรัพยากรขององค์การนั้นถูกต้องและสุจริต การติดตามและการวัดผลการปฏิบัติงานและการกระตุ้นให้เกิดการปรับปรุงแก้ไขเพื่อปรับกิจกรรมไปสู่สิ่งที่ต้องการ นักบัญชีบริหารให้

ข้อมูลแก่ผู้บริหารระดับสูงที่ปฏิบัติงานในแต่ละหน้าที่ซึ่งเป็นผู้ใช้ข้อมูลเพื่อให้บรรลุผลการปฏิบัติงานที่ต้องการ

ดังนั้นการบัญชีบริหารประกอบด้วยเทคนิคและขั้นตอนทางการบัญชีเพื่อรวบรวมและรายงานข้อมูลเกี่ยวกับการเงิน การผลิต และการตลาดให้ตอบสนองความต้องการของผู้บริหารภายใน

กิจกรรมซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการบัญชีบริหารประกอบด้วย

- การอธิบายต้นทุนการผลิตและต้นทุนที่ไม่ใช่การผลิต ตลอดจนการแสดงรายการต้นทุนดังกล่าวในงบการเงิน
- การกำหนดพฤติกรรมของต้นทุนและค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดการเปลี่ยนแปลงระดับกิจกรรม และการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของต้นทุน-ปริมาณ-กำไร ภายในกิจการ
- การคำนวณหาต้นทุนการผลิตผลิตภัณฑ์หรือต้นทุนการให้บริการ
- การช่วยการบริหารในการวางแผนกำไรและการจัดทำและใช้แผนในรูปของงบประมาณ
- การให้หลักเกณฑ์เพื่อการควบคุมต้นทุนและค่าใช้จ่ายโดยการเปรียบเทียบผลงานจริงกับวัตถุประสงค์ที่ได้วางแผนไว้และต้นทุนมาตรฐาน
- การวัดผลการปฏิบัติงานของกิจการโดยรวมและจำแนกตามส่วนงาน
- การสะสมและการใช้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องเพื่อการตัดสินใจของฝ่ายบริหารทั้งระยะสั้นและระยะยาว
- การจัดทำและการแปลความข้อมูลเกี่ยวกับความสามารถในการก่อให้เกิดเงินสด

การบัญชีบริหารสามารถนำไปประยุกต์ใช้ได้กับธุรกิจทุกประเภท ไม่ว่าจะเป็นธุรกิจหรือกิจการให้บริการ กิจการพาณิชยกรรม (ซื้อสินค้ามาและขายสินค้าไป) และกิจการอุตสาหกรรม(ผลิตสินค้าขึ้นมาและขายสินค้าไป) และใช้ได้กับธุรกิจทุกรูปแบบ ไม่ว่าร้านค้าเจ้าของคนเดียว ห้างหุ้นส่วนและบริษัท นอกจากนี้การบัญชีบริหารยังเป็นที่ต้องการของกิจการที่ไม่ได้แสวงหากำไร รวมทั้งกิจการที่แสวงหากำไร (หรือธุรกิจ) ด้วย

ประวัติโดยสรุปของการบัญชีบริหาร

การคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product costing) และการบัญชีบริหารที่ใช้ในศตวรรษที่ 20 ส่วนใหญ่พัฒนาขึ้นในปี ค.ศ. 1880 ถึง ปี ค.ศ. 1925 การพัฒนาเริ่มแรก (ปี ค.ศ. 1914) จะเริ่มจากการคิดคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ เพื่อติดตามกำไรของผลิตภัณฑ์แต่ละรายการและใช้ข้อมูลนี้เป็นการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ ในปี ค.ศ. 1925 ต้นทุนผลิตภัณฑ์ลดความสำคัญลงไป แต่หันไปสนใจต้นทุนสินค้าคงเหลือ (Inventory costing) โดยการคิดต้นทุนการผลิตเข้าไปในผลิตภัณฑ์เพื่อเสนอรายงานต่อบุคคลภายนอก

การรายงานทางการเงินมีอิทธิผลอย่างมากต่อการออกแบบระบบการบัญชีต้นทุน ผู้บริหารและกิจการต้องยอมรับข้อมูลต้นทุนเฉลี่ยของผลิตภัณฑ์แต่ละรายการ โดยไม่มีข้อมูลต้นทุนที่ถูกต้องและรายละเอียดของผลิตภัณฑ์แต่ละรายการ ถ้ากิจการมีผลิตภัณฑ์ที่คล้ายคลึงกันซึ่งใช้ทรัพยากรในอัตราเดียวกันแล้วการใช้ข้อมูลต้นทุนเฉลี่ยเป็นการเหมะสม แต่ถ้ากิจการมีผลิตภัณฑ์ที่แตกต่างกันความต้องการใช้ข้อมูลต้นทุนที่ถูกต้องมากขึ้นอาจต้องเสียค่าใช้จ่ายในการประมวลผลที่สูงขึ้นซึ่งกิจการส่วนใหญ่จะมีระบบต้นทุนที่ละเอียดมากขึ้นซึ่งเสียค่าใช้จ่ายสูงกว่าผลประโยชน์ที่ได้รับ

ความพยายามในการใช้ประโยชน์ของระบบต้นทุนดั้งเดิมเริ่มต้นในปี ค.ศ. 1950 ถึง 1960 โดยพยายามปรับปรุงระบบเพื่อให้ข้อมูลทางการบัญชีการเงินมากกว่าการจัดทำข้อมูลชุดใหม่ซึ่งแยกต่างหากจากระบบการรายงานภายนอก

ในปี ค.ศ. 1980 ถึง 1990 คนส่วนใหญ่ตระหนักดีว่าการบัญชีบริหารดั้งเดิมไม่สามารถตอบสนองความต้องการของฝ่ายบริหารได้ บางคนกล่าวว่าการบัญชีบริหารที่เป็นอยู่ล้าสมัยและไร้ประโยชน์ ต้นทุนผลิตภัณฑ์และข้อมูลที่มีรายละเอียดและประโยชน์มากขึ้นจะช่วยให้ผู้บริหารปรับปรุงคุณภาพ ความสามารถในการผลิต และลดต้นทุน การพัฒนาระบบการบัญชีบริหารเกิดจากความต้องการของสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจปัจจุบันที่เปลี่ยนแปลงไป

การเปรียบเทียบการบัญชีบริหารกับการบัญชีการเงิน (Comparison of managerial and financial accounting)

เมื่อเปรียบเทียบการบัญชีบริหารกับการบัญชีการเงินแล้ว พบว่ามีทั้งลักษณะที่คล้ายกันและแตกต่างกัน

ลักษณะที่**คล้ายกัน**ที่สำคัญคือ ทั้งการบัญชีบริหารและการบัญชีการเงินต่างเป็นสาขาหนึ่งการบัญชี ซึ่งเกี่ยวข้องกับเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจของกิจการ ดังนั้นกลุ่มผู้ใช้มีความสนใจในข้อมูลที่เหลื่อมทับกันหรือใช้ข้อมูลจากระบบข้อมูลร่วมกัน **ตัวอย่างเช่น** การคำนวณหาต้นทุนการผลิตของผลิตภัณฑ์ต่อหน่วยเป็นส่วนหนึ่งของการบัญชีบริหาร ตรงกันข้าม การรายงานต้นทุนการผลิตของผลิตภัณฑ์รวมและต้นทุนขายรวมเป็นส่วนหนึ่งของการบัญชีการเงิน นอกจากนี้ทั้งการบัญชีบริหารและการบัญชีการเงินต้องให้สารสนเทศซึ่งเป็นผลลัพธ์ของกิจกรรมทางเศรษฐกิจของกิจการที่สามารถวัดมูลค่าออกมาได้เป็นตัวเลขและสื่อสารสารสนเทศนั้นไปยังผู้ใช้ที่สนใจเพื่อวิเคราะห์และตัดสินใจ ความต้องการใช้ข้อมูลหรือสารสนเทศที่หลากหลายของผู้ใช้ที่หลากหลายเป็นความรับผิดชอบของการบัญชีทั้งสองสาขานี้ที่จะต้องตอบสนอง หรือกล่าวสั้นๆ ได้ว่า **ข้อมูลที่แตกต่างกันสำหรับวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกัน** (Different information for different purposes)

ลักษณะที่**แตกต่าง**ที่สำคัญของการบัญชีบริหารกับการบัญชีการเงินสรุปได้ดังนี้

Financial Accounting

Managerial Accounting

รายการ	การบัญชีบริหาร	การบัญชีการเงิน
1. ผู้ใช้งบการเงิน	ผู้ใช้ภายใน เช่น พนักงาน หัวหน้าแผนก ผู้จัดการและผู้บริหารระดับสูงภายในกิจการ ผู้ใช้กลุ่มเล็กเฉพาะเจาะจง และเป็นที่รู้จัก	ผู้ใช้ภายนอกเช่น เจ้าของ เจ้าหนี้ และหน่วยงานกำกับดูแล ผู้ใช้กลุ่มใหญ่ เป็นการทั่วไป และไม่เป็นที่รู้จัก รวมทั้งผู้ใช้ภายใน
2.ประเภทและความถี่	รายงานภายใน จัดทำขึ้นตามความต้องการใช้รายงาน ส่วนใหญ่เป็นรายสัปดาห์ หรือรายเดือน และรายงานทันทีเมื่อสิ้นงวดเวลา	งบการเงิน จัดทำขึ้นเป็นรายไตรมาสหรือรายปี และใช้เวลาในการจัดทำและรายงานภายหลังสิ้นงวดเวลาเป็นสัปดาห์ หรือเป็นเดือน
3.วัตถุประสงค์	เพื่อให้สารสนเทศที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะสำหรับผู้ใช้โดยเฉพาะภายในสำหรับการตัดสินใจเฉพาะเรื่อง ส่วนใหญ่เป็นเรื่องการวางแผนและควบคุม	เพื่อให้สารสนเทศที่มีวัตถุประสงค์ทั่วไปสำหรับผู้ใช้ทั้งหมดสำหรับการตัดสินใจหลายเรื่อง
4. เนื้อหา	แสดงข้อมูลรายละเอียดแต่ละส่วนงานของกิจการและมีรายละเอียดมาก อาจจะรวมถึงสารสนเทศทุกประเภทที่เกี่ยวข้องนอกเหนือจากระบบบัญชีคู่	แสดงข้อมูลสรุปของกิจการโดยรวมและมีรายละเอียดน้อย จำกัดเฉพาะสารสนเทศจากระบบบัญชีคู่เท่านั้น
5. มาตรฐานการรายงาน	สัมพันธ์กับเรื่องที่กำลังตัดสินใจและรูปแบบยืดหยุ่นไม่มีกฎเกณฑ์แน่นอน	เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (ที่มีกฎเกณฑ์แน่นอนตายตัว)
6. การตรวจสอบ	ไม่มีการตรวจสอบอิสระ	มีการตรวจสอบอิสระประจำปีโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
7.หน่วยวัด	จำนวนเงินในอดีตหรืออนาคต จำนวนหน่วยทางกายภาพ เช่น จำนวนชั่วโมง	จำนวนเงินในอดีต

รายการ	การบัญชีบริหาร	การบัญชีการเงิน
8.ลักษณะของข้อมูล	เป็นข้อมูลทางการเงินและไม่ใช่การเงิน ซึ่งมุ่งเน้นอนาคต วัตถุประสงค์เพื่อการตัดสินใจ ใช้ดุลยพินิจเพื่อการวางแผน ใช้การกะประมาณ	เป็นข้อมูลทางการเงินซึ่งมุ่งเน้นอดีต เกิดขึ้นจริงแล้ว ไม่ใช้ดุลยพินิจ (เพื่อให้เกิดความเที่ยงธรรม)
9.ความจำเป็น	เป็นทางเลือกที่จะมีหรือไม่มีก็ได้	เป็นการบังคับต้องมีตามกฎหมาย
10. โครงสร้างพื้นฐาน	เปลี่ยนไปตามวัตถุประ สงค์ของการใช้ข้อมูล	สมการบัญชี : สินทรัพย์ = หนี้สิน + ทุน
11.ภาระผูกพันธ์ต่อบุคคลภายนอก	แทบจะไม่มีเลย	มีมาก

การบัญชีบริหารกับการบัญชีต้นทุน(Management accounting and cost accounting)

การบัญชีการเงินให้ข้อมูลเชิงปริมาณเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปในรูปของงบการเงิน ในงบการเงินจะมีข้อมูลต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์อยู่ 2 รายการคือ สินค้าคงเหลือในงบฐานะการเงิน และต้นทุนขายในงบกำไรขาดทุน ต้นทุนของผลิตภัณฑ์จะมีการคำนวณหาขึ้นมาโดยนักบัญชีต้นทุน (Cost accountant) เรียกว่า **การคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์** (Product costing)

นักบัญชีต้นทุนมีหน้าที่คำนวณหาต้นทุนผลิตภัณฑ์ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการบัญชีการเงิน แล้วยังมีหน้าที่ช่วยผู้บริหารในการวางแผนและควบคุมซึ่งเป็นทั้งหมดของการบัญชีบริหารด้วย

แสดงความสัมพันธ์ของการบัญชีการเงิน การบัญชีบริหารและการบัญชีต้นทุนได้ดังนี้

รูปที่ 1.1 ความสัมพันธ์ของบัญชีการเงิน บัญชีบริหาร และบัญชีต้นทุน

มาตรฐานจรรยาบรรณสำหรับนักบัญชีบริหาร (Ethical standards for managerial accountants)

นักบัญชีบริหาร (Management accountant) ควรตระหนักดีว่า เขามีพันธะผูกพันทางจรรยาบรรณต่อกิจการและสาธารณะชน สมาคมนักบัญชีบริหารของประเทศสหรัฐอเมริกา (The institute of management accountants หรือเรียกย่อๆ ว่า IMA) ได้พัฒนามาตรฐานจรรยาบรรณขึ้น เรียกว่า**มาตรฐานของจรรยาบรรณที่พึงปฏิบัติสำหรับนักบัญชีบริหาร** (Standards of ethical conduct of management accountants) เพื่อให้แนวทางแก่นักบัญชีบริหารรับอนุญาต (Certified management accountant = CMA) ในการปฏิบัติงานตามหน้าที่ของตน

มาตรฐานจรรยาบรรณนี้ได้แบ่งความรับผิดชอบของนักบัญชีบริหารไว้เป็น 4 ด้านคือ (1) ความรู้ความสามารถและความชำนาญงาน (Competence) (2) ความลับ (Confidentiality) (3) ความซื่อสัตย์สุจริต (Integrity) และ (4) ความเที่ยงธรรม (Objectivity) มาตรฐานจรรยาบรรณนี้ได้กำหนดให้นักบัญชีบริหารห้ามปฏิบัติฝ่าฝืนหรือสมรู้ร่วมคิดหรือยินยอมให้ผู้อื่นภายในกิจการปฏิบัติฝ่าฝืนมาตรฐานจรรยาบรรณนี้

มาตรฐานของจรรยาบรรณของนักบัญชีบริหารประกอบด้วย

1. ความรู้ความสามารถและความชำนาญงาน

นักบัญชีบริหารมีความรับผิดชอบต่อการ

- รักษาระดับของความรู้ความสามารถและความชำนาญงานทางวิชาชีพไว้อย่างเหมาะสม โดยการพัฒนาความรู้และทักษะอย่างต่อเนื่องสม่ำเสมอ
- ปฏิบัติหน้าที่วิชาชีพตามกฎหมาย ข้อบังคับและมาตรฐานทางการปฏิบัติงาน
- จัดทำรายงานที่สมบูรณ์และชัดเจน และให้ข้อเสนอแนะภายหลังการวิเคราะห์อย่างเหมาะสมในข้อมูลที่เกี่ยวข้องและน่าเชื่อถือ

2. ความลับ

นักบัญชีบริหารมีความรับผิดชอบต่อการ

- ละเว้นจากการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับที่ได้รับมาจากการปฏิบัติงาน เว้นแต่จะได้รับอนุญาต หรือกฎหมายกำหนดไว้
- แจ้งผู้ใต้บังคับบัญชาให้คำนึงถึงความลับของข้อมูลที่ได้รับมาจากการปฏิบัติงานและกำกับดูแลกิจกรรมของผู้ใต้บังคับบัญชาเพื่อให้มั่นใจว่าสามารถรักษาความลับได้
- ละเว้นจากการใช้หรือปรากฏว่าได้ใช้ข้อมูลที่เป็นความลับที่ได้รับมาจากการปฏิบัติงานอย่างไร้จรรยาบรรณหรือผิดกฎหมายไม่ว่าจะเป็นประโยชน์ต่อตนเองหรือผู้อื่น

3. ความซื่อสัตย์สุจริต

นักบัญชีบริหารมีความรับผิดชอบต่อการ

- หลีกเลี่ยงความขัดแย้งทางผลประโยชน์ที่เกิดขึ้นจริงหรือปรากฏ และแนะนำบุคคลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดซึ่งอาจก่อให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ได้
- ละเว้นจากการเข้าร่วมกิจกรรมใดๆ ซึ่งอาจก่อให้เกิดอคติต่อความสามารถในการปฏิบัติหน้าที่อย่างมีจรรยาบรรณ
- ปฏิเสธของขวัญ ของรางวัลหรือของกำนัลใดๆ ซึ่งอาจมีสิทธิหรือปรากฏว่ามีอิทธิผลต่อการปฏิบัติงาน
- หลีกเลี่ยงจากการกระทำใดๆ ทั้งทางตรงและทางอ้อมที่จะเป็นปฏิปักษ์ต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์การอย่างถูกต้องตามกฎหมายและธรรมนองคลองธรรม
- รับรู้และแจ้งข้อจำกัดทางวิชาชีพหรือข้อจำกัดอื่นซึ่งอาจมีผลกระทบต่อดุลยพินิจหรือการปฏิบัติงานให้สำเร็จ
- แจ้งข้อมูล ดุลยพินิจและความเห็นทางวิชาชีพทั้งที่ดีและไม่ดี
- หลีกเลี่ยงจากการเข้าไปเกี่ยวข้องหรือสนับสนุนกิจกรรมใดๆ ที่นำมาซึ่งความเสื่อมเสียต่อเกียรติศักดิ์วิชาชีพ

4. ความเที่ยงธรรม

นักบัญชีบริหารมีความรับผิดชอบต่อการ

- แจ้งข้อมูลอย่างถูกต้องและเที่ยงธรรม
- เปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดอย่างเต็มที่ ซึ่งมีอิทธิพลต่อผู้ใช้และทำให้ผู้ใช้เข้าใจรายงาน ข้อสังเกตและข้อแนะนำที่นำเสนอได้

หน้าที่ของการบริหาร (Management function)

ผู้บริหารของกิจการปฏิบัติหน้าที่หลัก 3 ประการคือ

1. การวางแผน (Planning)
2. การสั่งการและการจูงใจ (Directing and motivating)
3. การควบคุม (Controlling)

ในการปฏิบัติหน้าที่ทั้งสามประการดังกล่าว ผู้บริหารต้องตัดสินใจ(Decision making) ซึ่งจะมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการ

การวางแผน กำหนดให้ผู้บริหารมองไปข้างหน้าและกำหนดวัตถุประสงค์ซึ่งแตกต่างกันไป เช่น กำไรระยะสั้นสูงสุด อัตราส่วนแบ่งครองตลาดสูงสุด การรักษาคำมั่นในการป้องกันสิ่งแวดล้อมเป็นพิษ และโครงการตอบแทนสังคม วัตถุประสงค์ที่สำคัญของผู้บริหารคือ การเพิ่มมูลค่าให้แก่

กิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมดูแล มูลค่าของกิจการมักวัดโดยใช้ราคาตลาดของหุ้นสามัญของบริษัท และโดยใช้ราคาขายกิจการ จากวัตถุประสงค์จะช่วยให้กำหนดกิจกรรมที่จะกระทำในอนาคตได้

การสั่งการและการจูงใจ เกี่ยวข้องกับการประสานกิจกรรมหลากหลายของกิจการและทรัพยากรมนุษย์เพื่อให้เกิดการปฏิบัติงานเป็นไปอย่างราบรื่น หน้าที่สัมพันธ์กับการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์และแผนงานที่ได้ไว้แล้ว กิจการส่วนใหญ่จัดทำผังการจัดองค์กร (Organization charts) เพื่อแสดงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมและการมอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบภายในกิจการ

การควบคุมเป็นขบวนการติดตามและประเมินผลเพื่อรักษากิจกรรมของกิจการที่เกิดขึ้นจริงให้อยู่ในแนวทางที่ได้กำหนดไว้ ในการควบคุมการปฏิบัติงาน ผู้บริหารจะพิจารณาว่าวัตถุประสงค์ที่ได้วางแผนไว้แล้วสามารถบรรลุได้หรือไม่ และการเปลี่ยนแปลงอะไรที่จำเป็นเมื่อพบความแตกต่างไปจากวัตถุประสงค์ที่ได้วางไว้

รูปที่ 1.2 แสดงหน้าที่ของการบริหาร

บทบาทของนักบัญชีบริหารกับบทบาทของผู้บริหารในหน้าที่ของการบริหารมีดังนี้

หน้าที่ของการบริหาร	บทบาทของนักบัญชีบริหาร	บทบาทของผู้บริหาร
1. การวางแผน	1. จัดทำแผนงานและผลลัพธ์ที่พยากรณ์ไว้	1. เลือกทางเลือกที่ดีที่สุดใช้เป็นแผนงาน
2. การสั่งการและจูงใจ	2. บันทึกผลลัพธ์จริง	2. ดำเนินการตามแผนงาน
3. การควบคุม	3. เปรียบเทียบผลลัพธ์จริงกับผลลัพธ์ที่พยากรณ์ไว้ วิเคราะห์ผลต่าง หาสาเหตุ เสนอแนวทางปรับปรุงแก้ไข	3. ประเมินประสิทธิผลและประสิทธิภาพของการดำเนินงาน สั่งการแก้ไขแผนงาน หรือการดำเนินงาน

รูปที่ 1.3 กระบวนการบริหารจัดการ

การจัดทำรายงานการบัญชีบริหาร (Management accounting report preparation)

นักบัญชีบริหารต้องจัดทำรายงานการบัญชีบริหารเพื่อนำเสนอต่อผู้บริหาร ในรายงานดังกล่าวควรให้ข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร

การจัดทำรายงานการบัญชีบริหารที่ประสบความสำเร็จประกอบด้วย 4 ประเด็นคือ **ทำไม (Why) ใคร (Who) อะไร (Who) และเมื่อใด(When) เรียกรวมว่า 4 w's**

- **ทำไม** นักบัญชีบริหารควรทราบถึงวัตถุประสงค์ของรายงานและควรเขียนไว้ให้ชัดเจนในรายงาน ตลอดจนการมุ่งเน้นวัตถุประสงค์ดังกล่าว
- **ใคร** นักบัญชีบริหารควรระบุถึงผู้รับรายงาน ใช้การสื่อสารในระดับที่เหมาะสมกับความรู้ความเข้าใจในประเด็นและข้อมูลทางบัญชีของผู้รับรายงาน รายงานที่มีข้อมูลรายละเอียดมากอาจเหมาะสมกับหัวหน้าแผนก แต่รายงานที่มีข้อมูลสรุปสั้นกระทัดรัดอาจเหมาะสมกับกรรมการผู้จัดการหรือประธานบริษัท
- **อะไร** - ข้อมูลอะไรที่ต้องการ นักบัญชีบริหารควรเลือกข้อมูลที่เกี่ยวข้องและรู้จักแหล่งของข้อมูลซึ่งอาจมาจากเอกสารหรือการสัมภาษณ์ผู้บริหารและลูกจ้างที่เกี่ยวข้อง

  - วิธีการนำเสนออะไรที่ดีที่สุด นักบัญชีบริหารควรพัฒนาวิธีการนำเสนอที่มีประสิทธิภาพที่สุด ข้อมูลควรเกี่ยวข้องและง่ายต่อการอ่านและเข้าใจ เช่น การใช้แผนภาพ แผนภูมิ กราฟ เพื่อแสดงข้อมูลทางบัญชี
- **เมื่อใด** นักบัญชีบริหารควรทราบวันและเวลาที่ใช้รายงาน ต้องพยายามเสนอรายงานให้ทันเวลา ถึงแม้ว่าข้อมูลอาจจะไม่ถูกต้องสมบูรณ์ เพราะว่าความเร่งด่วนของความต้องการใช้รายงานอาจลดความถูกต้องของข้อมูลลงไป

ข้อสังเกตทั่วไปของการบัญชีบริหาร (General observation on management accounting)

ก่อนที่เราจะศึกษาลงไปในรายละเอียด เราควรทราบถึงข้อสังเกตทั่วไปบางประการเกี่ยวกับลักษณะและการใช้ข้อมูลการบัญชีบริหารดังนี้

- **ตัวเลขที่แตกต่างสำหรับวัตถุประสงค์ที่แตกต่าง (Different numbers for different purposes)** ในสถานการณ์ที่แตกต่างกัน ตัวเลขที่คำนวณขึ้นภายใต้วิชาคณิตศาสตร์จะมีเพียงตัวเลขเดียว แต่ภายใต้วิชาการบัญชีจะมีตัวเลขหลายตัวเปลี่ยนไปตามวัตถุประสงค์ในการใช้ข้อมูล

ตัวอย่างเช่น คำว่าต้นทุน มีหลากหลายความหมาย ขึ้นอยู่กับว่าเป็นต้นทุนอะไรเช่นต้นทุนอดีต ต้นทุนมาตรฐาน ต้นทุนผันแปร ต้นทุนที่แตกต่าง ต้นทุนโอกาสที่เสียไป ต้นทุนเต็มที่หรืออื่นๆ ต้นทุนแต่ละตัวมีความหมายที่แตกต่างกันและมีตัวเลขจำนวนเงินที่แตกต่างกัน เพื่อนำไปใช้ในวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกัน

- **ตัวเลขทางการบัญชีเป็นเพียงการกะประมาณ (Accounting number are approximations)** ในการวัดมูลค่าทางการบัญชี ตัวเลขที่วัดได้เป็นเพียงการกะประมาณขึ้นไม่ใช่จำนวนเงินที่ถูกต้องเที่ยงตรงแน่นอน ระดับของการกะประมาณจะเพิ่มสูงขึ้นเมื่อตัวเลขดังกล่าวใช้เพื่อการวางแผน เพราะว่าจำเป็นต้องพยากรณ์ว่าอะไรจะเกิดขึ้นในอนาคต
- **ทำงานกับข้อมูลที่ไม่สมบูรณ์ (Working with incomplete data)** ในการตัดสินใจเพื่อแก้ปัญหาทางการบริหาร ไม่มีผู้บริหารคนใดได้รับข้อมูลที่ครบถ้วนและสมบูรณ์ 100% ก่อนการตัดสินใจ เนื่องจากข้อมูลไม่มีหรือมีข้อมูลแต่ต้องใช้เวลาและเสียค่าใช้จ่ายจำนวนมากในการให้ได้มาซึ่งข้อมูลนั้น ดังนี้การตัดสินใจแต่ละครั้งจึงกระทำบนข้อมูลที่ไม่สมบูรณ์นั้น ดังคำกล่าวที่ว่า **“ศิลปะของธุรกิจคือ ศิลปะของการตัดสินใจที่ไม่สามารถเปลี่ยนแปลงภายใต้ข้อมูลที่ไม่เพียงพอ”**
- **หลักฐานทางการบัญชีเป็นเพียงส่วนหนึ่งของหลักฐานเท่านั้น (Accounting evidence is only partial evidence)** ปัญหาทางการบริหารสามารถแก้ไขได้ด้วยข้อมูลที่เป็นตัวเลข(เชิงปริมาณ) และข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเลข(เชิงคุณภาพ) ดังนั้นข้อมูลทางการบัญชีซึ่งส่วนใหญ่ให้แต่ข้อมูลที่เป็นตัวเลข จึงเป็นเพียงส่วนหนึ่งของข้อมูลทั้งหมด
- **คน (ไม่ใช่ตัวเลข) ที่ทำงานให้ (People, not numbers, get thing done)** องค์การประกอบด้วยกลุ่มคนที่มารวมตัวกันเพื่อวัตถุประสงค์ร่วมกัน งานขององค์การที่สำเร็จลุล่วงไปด้วยคนทั้งสิ้น ตัวเลขสามารถช่วยคนในองค์การได้หลายวิธี แต่ตัวเลขไม่ได้ทำงานแทนคน

1.4 แนวคิดต้นทุนบริหาร (Managerial cost concepts)

ในการปฏิบัติหน้าที่ของการบริหารทั้งสามประการข้างต้น ผู้บริหารต้องการสารสนเทศประเภทของสารสนเทศที่สำคัญอย่างมากคือต้นทุน ตัวอย่างเช่น คำถามที่ต้องการคำตอบ

- ต้นทุนในการผลิตผลิตภัณฑ์เป็นเท่าใด
- ถ้าปริมาณการผลิตลดลงแล้ว ต้นทุนลดลงหรือไม่
- การใช้ระบบอัตโนมัติจะมีผลกระทบต่อต้นทุนรวมอย่างไร
- การควบคุมต้นทุนที่ดีที่สุดทำอย่างไร

ในการตอบคำถามเหล่านี้ ผู้บริหารต้องการใช้สารสนเทศต้นทุนที่เชื่อถือได้และเกี่ยวข้อง ต่อไปจะกล่าวถึงต้นทุนที่ผู้บริหารนิยมใช้

ต้นทุนการผลิต (Manufacturing cost)

อุตสาหกรรมหรือการผลิตประกอบด้วยกิจกรรมและขบวนการของการแปลงหรือแปรสภาพวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป ตรงกันข้ามกับพาณิชยกรรมซึ่งขายสินค้าในรูปแบบที่ซื้อมา ต้นทุนการผลิตประกอบด้วย 3 ประเภทคือ

1. ค่าวัตถุทางตรง (Direct material cost) หรือ วัตถุทางตรงใช้ไป (Direct raw material used) หรือวัตถุทางตรง (Direct material)
2. ค่าแรงงานทางตรง (Direct labor cost)
3. ค่าใช้จ่ายการผลิต (Manufacturing overhead cost) หรือต้นทุนโรงงาน (Factory overhead cost) หรือโสหุ้ยการผลิต

ค่าวัตถุทางตรง

ผู้บริหารซื้อวัตถุดิบ (Raw materials) ซึ่งเป็นวัตถุพื้นฐานหรือชิ้นส่วนที่ใช้ในการผลิตผลิตภัณฑ์ เช่น เหล็ก พลาสติก และยางเป็นวัตถุที่ใช้ในการผลิตรถยนต์

วัตถุที่สามารถระบุได้ทางกายภาพและติดตามคิดต้นทุนเข้าไปในผลิตภัณฑ์ได้ง่ายเรียกว่า **วัตถุทางตรง** เช่น แป้งในการผลิตขนมปัง หรือ น้ำเชื่อมในการผลิตเครื่องดื่มน้ำอัดลม หรือเหล็กในการผลิตรถยนต์ วัตถุทางตรงเป็นส่วนประกอบหลักที่สำคัญของผลิตภัณฑ์และมีมูลค่าสูง

ในทางตรงข้าม วัตถุบางอย่างซึ่งไม่สามารถระบุได้ทางกายภาพหรือไม่สามารถติดตามคิดต้นทุนเข้าไปในผลิตภัณฑ์ได้ง่ายเรียกว่า **วัตถุทางอ้อม** เช่น สี น้ำยาขัดเงา วัตถุทางอ้อมจะบันทึกเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายการผลิต วัตถุทางอ้อมบางอย่างคิดเป็นต้นทุนได้ง่าย เช่น กระดุมในโรงงานผลิตเสื้อผ้าสำเร็จรูป ทราบจำนวนที่ใช้แน่นอนแต่วัตถุทางอ้อมมีมูลค่าต่ำเมื่อเทียบกับมูลค่าผ้าที่เป็นวัตถุทางตรง

ค่าแรงทางตรง

ค่าจ้างหรือค่าแรงงานที่จ่ายให้แก่คนงานซึ่งสามารถระบุได้ทางกายภาพและติดตามคิดต้นทุนเข้าไปในการแปรสภาพวัตถุดิบให้เป็นผลิตถัณฑ์ได้ง่าย เรียกว่า **ค่าแรงงานทางตรง** เช่น ค่าแรงของคนงานผลิตขนมปัง ค่าแรงของคนงานในการผสมและบรรจุเครื่องดื่มน้ำอัดลม ค่าแรงของคนงานประกอบรถยนต์

ในทางตรงข้าม ค่าแรงงานที่จ่ายให้แก่คนงานซึ่งไม่สามารถระบุได้ทางกายภาพและไม่สามารถติดตามต้นทุนเข้าไปในการแปรสภาพวัตถุดิบให้เป็นผลิตภัณฑ์ได้ง่ายเรียก**ว่าค่าแรงงานทางอ้อม** เช่น ค่าแรงของคนงานซ่อมบำรุงรักษาเครื่องจักร ค่าแรงของคนงานจดบันทึกข้อมูลเวลา ค่าแรงของหัวหน้าคนงาน ส่วนค่าแรงงานทางอ้อมจะบันทึกเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายการผลิต

ค่าใช้จ่ายการผลิต

ค่าใช้จ่ายการผลิตประกอบด้วยต้นทุนทางอ้อมที่เกี่ยวข้องกับการผลิตผลิตภัณฑ์ หรือหมายถึงต้นทุนการผลิตทั้งหมดยกเว้นวัตถุทางตรงและค่าแรงงานทางตรง ค่าใช้จ่ายการผลิต เช่น วัตถุทางอ้อม ค่าแรงงานทางอ้อม ค่าเสื่อมราคาอาคารโรงงานและเครื่องจักร ค่าเบี้ยประกันภัยโรงงาน ค่าภาษีทรัพย์สินโรงงาน ค่าบำรุงรักษาสิ่งอำนวยความสะดวกโรงงาน

สัดส่วนขององค์ประกอบต้นทุนการผลิตแต่ละส่วนจะแตกต่างกันแต่ละอุตสาหกรรม เช่น

ประเภทอุตสาหกรรม	**อัตราร้อยละของต้นทุนการผลิต**		
	ค่าวัตถุทางตรง	ค่าแรงงานทางตรง	ค่าใช้จ่ายการผลิต
1.เครื่องบิน	72	19	29
2.คอมพิวเตอร์	70	8	22
3.อิเล็กทรอนิกส์	49	15	36
4.อุปกรณ์อุตสาหกรรมการเกษตร	46	13	41
5.ผลิตภัณฑ์โลหะ	52	16	32
6.ยานพาหนะ ชิ้นส่วนยานยนต์	64	8	28
7.อุปกรณ์วิทยาศาสตร์	52	11	37

จากสัดส่วนองค์ประกอบต้นทุนการผลิตข้างต้น สรุปได้ว่าค่าวัตถุทางตรงมีอัตราร้อยละ 45 – 70 ค่าแรงงานทางตรงมีอัตราร้อยละ 5 – 20 และค่าใช้จ่ายการผลิตมีอัตราร้อยละ 20 – 40 ดังนั้น ค่าแรงงานทางตรงจึงมีสัดส่วนต่ำที่สุด เนื่องจากปัจจุบันการผลิตเป็นแบบอัตโนมัติโดยใช้เครื่องจักรและคอมพิวเตอร์มากขึ้น

ต้นทุนผลิตภัณฑ์กับต้นทุนสำหรับงวด (Product cost versus period cost)

แต่ละองค์ประกอบต้นทุนการผลิต (วัตถุทางตรง ค่าแรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายการผลิต) **เป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product costs)** หรือต้นทุนที่อาจเป็นสินค้าคงเหลือได้ ตามความหมายของรูปศัพท์ “ต้นทุนผลิตภัณฑ์” คือต้นทุนที่จำเป็นและเป็นส่วนหนึ่งของการผลิตผลิตภัณฑ์ ต้นทุนนี้จะถือเป็นสินทรัพย์ซึ่งปรากฏอยู่ในงบฐานะการเงินจนกว่าสินค้าสำเร็จรูปจะจำหน่ายหรือขายออกไป จึงจะถือเป็นค่าใช้จ่ายที่เรียกว่าต้นทุนขายปรากฏอยู่ในงบกำไรขาดทุน

ค่าวัตถุทางตรงและค่าแรงงานทางตรงรวมกันเรียกว่า ต้นทุนขั้นต้น (Prime costs) หรือต้นทุนทางตรง (Direct costs) เพราะว่าเป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องและสัมพันธ์โดยตรงกับการผลิตสินค้าสำเร็จรูป

ค่าแรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายการผลิตรวมกันเรียกว่าต้นทุนแปรสภาพหรือต้นทุนเปลี่ยนสภาพ(Conversion costs) เพราะเปลี่ยนวัตถุทางตรงให้กลายเป็นสินค้าสำเร็จรูป

ต้นทุนสำหรับงวด (Period costs) คือต้นทุนที่กำหนดขึ้นตามงวดระยะเวลาบัญชีโดยเฉพาะมากกว่าสินค้าที่ขายไป ต้นทุนนี้จะเกี่ยวข้องกับต้นทุนที่ไม่ใช่การผลิต (Nonmanufacturing cost) และต้นทุนที่ไม่อาจเป็นสินค้าคงเหลือได้ ต้นทุนสำหรับงวดรวมถึงค่าใช้จ่ายการขายและค่าใช้จ่ายการบริหาร ซึ่งจะนำไปหักจากรายได้ในงวดบัญชีที่เกิดต้นทุนนี้ขึ้นปรากฏอยู่ในงบกำไรขาดทุน

1.5 ต้นทุนการผลิตในงบการเงิน (Manufacturing costs in financial statements)

งบการเงินของกิจการอุตสาหกรรม (manufacturing company) จะคล้ายกับงบการเงินของกิจการพาณิชยกรรม (merchandising company) ส่วนแตกต่างที่สำคัญ คือ **ต้นทุนขาย**ในงบกำไรขาดทุนและ**สินค้าคงเหลือ**ในงบฐานะการเงิน

งบกำไรขาดทุน (Income statement)

ภายใต้ระบบการบันทึกบัญชีสินค้าแบบสิ้นงวด (Periodic inventory system) งบกำไรขาดทุนของกิจการพาณิชยกรรมและของกิจการอุตสาหกรรมแตกต่างกันในส่วนของต้นทุนขาย (Cost of goods sold)

สำหรับกิจการ**พาณิชยกรรม** ต้นทุนขายคำนวณขึ้นจาก สินค้าคงเหลือต้นงวดบวกซื้อสุทธิหักสินค้าคงเหลือสิ้นงวด แต่สำหรับกิจการ**อุตสาหกรรม** ต้นทุนขายคำนวณขึ้นจากสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือต้นงวดบวก ต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ หักสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือสิ้นงวดเราในทางตรงกันข้ามหากเป็น**กิจการบริการ** เช่น โรงแรม โรงพยาบาล โรงภาพยนตร์ และโรงเรียน จะเรียนว่าต้นทุนบริการ ซึ่งเป็นธุรกิจที่ไม่มีสินค้าคงเหลือ สามารถแสดง**งบกำไรขาดทุน**ของทั้ง 3กิจการเฉพาะส่วนของ**ต้นทุนขาย**ได้ดังนี้

กิจกรรมพาณิชยกรรม **งบกำไรขาดทุน (บางส่วน)** **สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1**	
ต้นทุนขาย :	
สินค้าคงเหลือต้นงวด	70,000
บวก ซื้อสุทธิ	650,000
สินค้าที่มีไว้เพื่อขาย	720,000
หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด	(400,000)
ต้นทุนขาย	320,000

กิจกรรมอุตสาหกรรม **งบกำไรขาดทุน (บางส่วน)** **สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1**	
ต้นทุนขาย :	
สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือต้นงวด	90,000
บวก ต้นทุนสินค้าที่ผลิตสำเร็จ	370,000
สินค้าสำเร็จรูปที่มีไว้เพื่อขาย	460,000
หักสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือปลายงวด	(80,000)
ต้นทุนขาย	380,000

กิจการโรงแรม

งบกำไรขาดทุน (บางส่วน)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1

ต้นทุนบริการ :	
ต้นทุนการผลิต (ต้นทุนอาหาร)	80,000
ต้นทุนบริการห้องพัก	950,000
เงินเดือนพนักงานบริการ	720,000
ต้นทุนบริการ	1,750,000

สำหรับกิจการอุตสาหกรรม แตกต่างจากธุรกิจพาณิชยกรรม และธุรกิจบริการ ตรงที่เป็นธุรกิจที่ผลิตสินค้า ดังนี้จึงมีการคำนวณต้นทุนสินค้าที่ผลิต ด้วยการจัดทำงบต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ (Costs of goods manufactured) มีรายละเอียดมากจึงนิยมที่จะแยกแสดงรายละเอียดไว้ในงบต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จแสดงได้ดังนี้

บริษัท อุตสาหกรรมไทย จำกัด

งบต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ

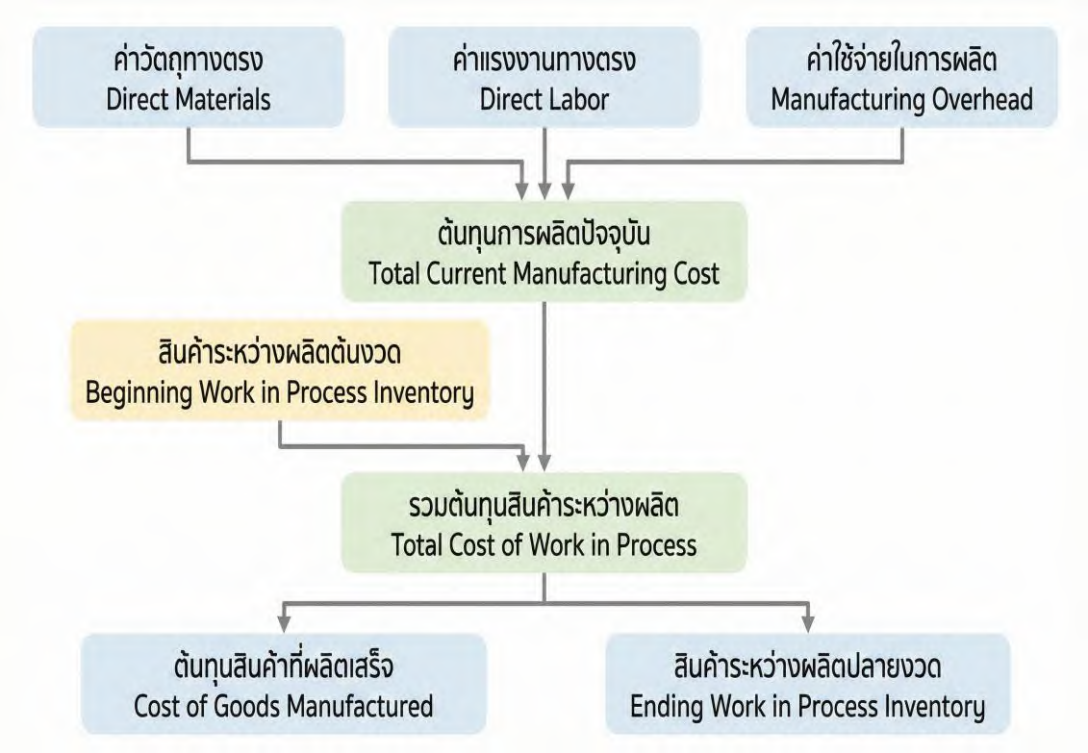
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1

ค่าวัตถุทางตรง :		
วัตถุทางตรงคงเหลือต้นงวด	16,700	
บวก ซื้อวัตถุทางตรง	152,500	
วัตถุทางตรงที่มีไว้ใช้ในการผลิต	169,200	
หัก วัตถุทางตรงคงเหลือปลายงวด	(22,800)	
วัตถุทางตรงใช้ไป		146,400
ค่าแรงงานทางตรง		175,600
ค่าใช้จ่ายการผลิต :		
ค่าแรงงานทางอ้อม	14,300	
ค่าซ่อมแซมโรงงาน	12,600	
ค่าสาธารณูปโภคโรงงาน	10,100	
ค่าเสื่อมราคา-อาคารโรงงาน	9,440	
ค่าเบี้ยประกันโรงงาน	8,360	
รวมค่าใช้จ่ายการผลิต		54,800
รวมต้นทุนการผลิต		376,800

บริษัท อุตสาหกรรมไทย จำกัด
งบต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1

บวก สินค้าระหว่างผลิตต้นงวด	18,400
รวมต้นทุนสินค้าระหว่างผลิต	395,200
หัก สินค้าระหว่างผลิตปลายงวด	(25,200)
ต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ	370,000

แผนภาพแสดงการคำนวณหาต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จเป็นดังนี้



โดยทั่วไปงบต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จเป็นรายงานทางการเงินสำหรับผู้บริหารเพื่อการรายงานภายใน ไม่ได้เปิดเผยต่อบุคคลภายนอก

งบฐานะการเงิน (Statement of Financial Position)

สินค้าคงเหลือสำหรับกิจการพาณิชยกรรมมีเพียงประเภทเดียว คือสินค้าสำเร็จรูปที่ซื้อมาเพื่อขายไป แต่สินค้าคงเหลือสำหรับกิจการอุตสาหกรรมมี 3 ประเภทคือ

1. **สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ** (Finished Goods Inventory) เป็นสินค้าที่ผลิตขึ้นมาเพื่อขายไป แสดงต้นทุนของสินค้าที่ผลิตเสร็จแล้วคงเหลืออยู่ในมือเก็บไว้ในคลังสินค้า