

ต้นทุน : การประยุกต์และใช้ประโยชน์สำหรับผู้บริหารองค์การยุคใหม่

COST: APPLICATIONS AND USES FOR EXECUTIVE OFFICERS OF TE NEW ERA

รองศาสตราจารย์อรสา อร่ามรัตน์

คณะบัญชี มหาวิทยาลัยขอนแก่น

fbusosa@ku.ac.th

บทคัดย่อ

ต้นทุนเป็นสารสนเทศทางการบัญชีชนิดหนึ่งที่มีความสำคัญต่อผู้บริหารองค์การในการบริหารจัดการองค์การให้ประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ ทั้งในด้านการวางแผน การควบคุม และการตัดสินใจเลือกทางเลือกสารสนเทศด้านต้นทุนที่นำเสนอแก่บุคคลภายนอกองค์การและบุคคลภายในองค์การมีความแตกต่างกันตามความต้องการใช้ นักบัญชีผู้จัดทำสารสนเทศด้านต้นทุนควรให้ความสำคัญในประเด็นดังกล่าวนี้ โดยสามารถเลือกการจัดประเภทต้นทุนได้ ๕ ประเภท ได้แก่ การจัดประเภทเพื่อระบุความตรงต่อเป้าหมายต้นทุนที่กำหนดไว้ การจัดประเภทเพื่อคิดต้นทุนสินค้าหรือบริการ การจัดประเภทเพื่อการวางแผน การจัดประเภทต้นทุนเพื่อการควบคุมต้นทุนและคุณภาพ และการจัดประเภทต้นทุนเพื่อการตัดสินใจ อย่างไรก็ตาม ผู้ใช้สารสนเทศด้านต้นทุนจะได้รับประโยชน์สูงสุดจากต้นทุนที่ได้มีการจัดทำโดยการคำนึงถึงควมมีจริยธรรมในการจัดทำ ซึ่งครอบคลุมทั้งผู้มีหน้าที่จัดทำและผู้บริหารที่มีหน้าที่ในการกำกับให้มีการจัดทำด้วย ต้นทุนที่จัดทำเพื่อใช้ประโยชน์ภายในองค์การ ควรคำนึงถึงความเกี่ยวข้อง ความเหมาะสมยุติธรรม ความถูกต้อง ความสม่ำเสมอ และความทันเวลา

คำสำคัญ: ต้นทุน, การประยุกต์, การใช้ประโยชน์, ผู้บริหารยุคใหม่

ABSTRACT

Cost is one kind of important accounting information used in organization management to achieve its objectives including planning, controlling, and decision making. Cost information presented to outside stakeholders is different to that should be presented to the users inside the organization depending on their usage needs. Accountants who are responsible to provide cost information should be aware of this issue. There are about 5 categories of assigning cost: assigning costs to cost objects, assigning costs to product or service, assigning costs for planning, assigning costs for controlling, and assigning costs for decision making. However, costs that are processed with the ethical mind would provide maximum benefit to the users. Ethics should be stressed on people who use the cost information as well as ones who are responsible for providing them. The cost information that is provided for internal use should be covered the relevance, the fairness, the realistic, the consistency, and the timeliness.

Keyword: Cost, Application, Utilization, Modern executive

บทนำ

ผู้บริหารองค์การในยุคปัจจุบันอาจจะคิดว่าสามารถค้นหาสารสนเทศทางการบัญชีเพื่อการบริหารงานได้ง่ายและรวดเร็วเนื่องจากความก้าวหน้าทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ แต่ความจริงมิได้เป็นเช่นนั้น สารสนเทศทางการบัญชีสำหรับผู้บริหารองค์การในด้านการจัดการองค์การเป็นสารสนเทศภายในกิจการซึ่งไม่เปิดเผยสู่ภายนอกองค์การ โดยสารสนเทศสำหรับการตัดสินใจในแต่ละกรณีจะมีความแตกต่างกันและเป็นเอกลักษณ์เฉพาะเรื่อง ผู้ที่มีหน้าที่ในการประมวลผลสารสนเทศดังกล่าวย่อมต้องมีความเข้าใจในการใช้ประโยชน์สารสนเทศ เพื่อจะสามารถจัดหาและประมวลผลสารสนเทศให้สนองความต้องการใช้ของผู้บริหารได้ครบถ้วน โดยเฉพาะอย่างยิ่งสารสนเทศด้านต้นทุนซึ่งสามารถจัดแบ่งได้หลายประเภทขึ้นกับมุมมองในแต่ละประเด็นของการนำไปใช้ประโยชน์ในการบริหารงานขององค์การ โดยเฉพาะองค์การธุรกิจที่แสวงหากำไรและสิ่งที่สำคัญอีกประเด็นหนึ่ง คือ ความมีจริยธรรมของนักบัญชี ผู้รับผิดชอบในการประมวลผลสารสนเทศด้านต้นทุนสำหรับผู้บริหาร การนำหลักการและแนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนมาประยุกต์เพื่อใช้ประโยชน์สำหรับผู้บริหารองค์การในยุคใหม่ที่เป็นยุคของข้อมูลข่าวสารไม่ใช่สิ่งใหม่ แต่ประเด็นที่มีการพัฒนาและให้ความสำคัญมากขึ้นเป็นลำดับ คือ ความมีจริยธรรม (Ethic) ในการประมวลผลและนำเสนอสารสนเทศเกี่ยวกับต้นทุนสำหรับผู้บริหารทุกระดับในการบริหารองค์การ โดยเนื้อหาของบทความนี้เน้นการใช้ประโยชน์ภายในองค์การธุรกิจ ข้อมูลที่จะนำมาประมวลผลเป็นข้อมูลภายใน ซึ่งเน้นการรายงานตามส่วนงานมากกว่าการรายงานในภาพรวมขององค์การ ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าเป็นหลักการด้านการบัญชีบริหาร

หลักการและแนวคิดเกี่ยวกับต้นทุน

เป็นที่ทราบกันทั่วไปว่าหน้าที่งานของผู้บริหารองค์การประกอบด้วย การวางแผน การจัดการองค์การ การจัดการทรัพยากรมนุษย์ การอำนวยความสะดวก และการควบคุม ซึ่งในการทำงานตามหน้าที่งานดังกล่าวของผู้บริหาร

องค์การจำเป็นต้องใช้ประโยชน์สารสนเทศประกอบการตัดสินใจดำเนินการ โดยหน้าที่การวางแผนเป็นหน้าที่สำคัญหน้าที่แรกที่ต้องดำเนินการเพื่อให้ได้แผนงานสำหรับเป็นแนวทางในการดำเนินงานของส่วนงานต่าง ๆ ในองค์การ สารสนเทศเพื่อการบริหารงานจัดแบ่งเป็น 2 ประเภท คือ สารสนเทศภายใน ซึ่งให้ข้อมูลเกี่ยวกับจุดแข็งและจุดอ่อนของกิจการ และสารสนเทศภายนอก ซึ่งให้ข้อมูลเกี่ยวกับโอกาสและอุปสรรคที่กิจการจะได้รับ กล่าวคือ ในการวางแผนการดำเนินการของกิจการใด ๆ นั้น ต้องอาศัยหลักการของการ “รู้เรา” และ “รู้เขา” ก่อนที่จะกำหนดแผนการดำเนินงานเพื่อถือปฏิบัติต่อไป จุดแข็ง คือสิ่งภายในที่กิจการต้องรักษาไว้และใช้ประโยชน์ในการแข่งขัน จุดอ่อน คือสิ่งที่ภายในกิจการต้องแก้ไขและกำจัดออกให้มากที่สุด โอกาส คือสิ่งภายนอกอันเป็นช่องทางที่กิจการสามารถที่จะเข้าไปขยายงานและเก็บเกี่ยวผลประโยชน์ได้ อุปสรรค คือสิ่งภายนอกที่จะสกัดกั้นไม่ให้กิจการดำเนินไปด้วยความราบรื่น [1-2]

ได้มีนักวิชาการหลายกลุ่ม และสถาบันวิชาชีพหลายสถาบัน ให้ความหมายของคำว่า “ต้นทุน (Cost)” ไว้มาก โดยสรุปแล้วไม่มีความแตกต่างกันนัก สามารถสรุปได้ว่า ต้นทุน หมายถึง ทรัพยากรที่กิจการเสียไป หรือจะต้องเสียในอนาคต เพื่อให้ได้สินทรัพย์อันอาจหมายถึงสินค้าหรือบริการกลับมาเพื่อใช้ประโยชน์ต่อไป โดยทรัพยากรดังกล่าวจะต้องวัดมูลค่าออกมาเป็นตัวเงิน [3] โดยปกติจะวัดมูลค่า ณ วันที่เกิดเหตุการณ์ดังกล่าวข้างต้นนั้น และต้นทุนที่ถูกนำมาหักจากรายได้เพื่อวัดผลการดำเนินงานในงวดบัญชี เรียกว่า “ค่าใช้จ่าย (Expense)” อนึ่ง ห้วงเวลาของการเกิดขึ้นของต้นทุนและค่าใช้จ่ายอาจเป็นเวลาเดียวกัน หรือ ต่างเวลา กัน ขึ้นกับลักษณะของรายการหรือเหตุการณ์ทางการบัญชี (Accounting Transaction) ต้นทุนบางรายการเกิดขึ้นเป็นเวลาระยะหนึ่งในสภาพของสินทรัพย์แล้วจึงจะเปลี่ยนสภาพเป็นค่าใช้จ่าย ตัวอย่าง ต้นทุนการผลิตสินค้าเพื่อขาย จะรับรู้เป็นสินทรัพย์ คือ สินค้าสำเร็จรูป และเมื่อขายไปจะเปลี่ยนสภาพเป็นค่าใช้จ่าย เรียกว่า ต้นทุนสินค้าขาย ในขณะที่ต้นทุนบางรายการเกิดขึ้นแล้วเปลี่ยนสภาพเป็นค่าใช้จ่ายทันที ตัวอย่าง ต้นทุนทางการตลาดในการโฆษณา

และส่งเสริมการขาย จะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในการขายเมื่อเกิดรายการค้า เป็นต้น

การนำหลักการและแนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนมาประยุกต์เพื่อใช้ประโยชน์สำหรับผู้บริหารองค์การในยุคใหม่ที่เป็นยุคของข้อมูลข่าวสารไม่ใช่สิ่งใหม่ แต่มีการพัฒนามุมมองมากขึ้นเพื่อประโยชน์สูงสุดของผู้บริหารแม้ว่าการพัฒนาจะไม่เพิ่มขึ้นในอัตราก้าวหน้ามากนักแต่หลักการและแนวคิดพื้นฐานเปรียบเสมือนฐานรากของอาคารที่จะต้องมั่นคงเพื่อการต่อยอดการใช้ประโยชน์ในอนาคต ต้นทุนมีชื่อเรียกต่าง ๆ กันในการจัดประเภทต้นทุนตามเป้าหมาย (Cost Object) แต่ละอย่าง เพื่อการใช้ประโยชน์ โดยจัดในครั้งนี้นำเสนอ 5 ประเภทดังต่อไปนี้

1. การจัดประเภทเพื่อระบุความตรงต่อเป้าหมาย ต้นทุนที่กำหนดไว้ (Assigning costs to cost objects) หมายถึง การระบุความสัมพันธ์ของข้อมูลต้นทุนว่า เป็นต้นทุนทางตรง(Direct Cost) ที่สามารถระบุได้ของเป้าหมายที่ต้องการคิดต้นทุน หรือเป็นต้นทุนทางอ้อม (Indirect Cost) ที่ไม่สามารถระบุได้โดยตรงแต่เป็นต้นทุนที่มีต้องจัดสรรให้สิ่งที่เป็นเป้าหมายที่ต้องการคิดต้นทุนเพื่อความสมบูรณ์ของการคิดต้นทุนเนื่องจากเกิดขึ้นจากการให้ประโยชน์แก่สิ่งที่เป็นเป้าหมายที่ต้องการคิดต้นทุนนั้น ตัวอย่าง เงินเดือนผู้จัดการแผนกขายของเขตการขายภาคกลาง เป็นต้นทุนทางตรงของเขตการขายภาคกลางในการคิดต้นทุนของเขตการขายภาคกลางแต่เป็นต้นทุนทางอ้อมของจังหวัดนครสวรรค์ ซึ่งเป็นส่วนงานหนึ่งของเขตการขายภาคกลางและเป็นอีกเป้าหมายที่ต้องการคิดต้นทุนกรณีที่กำลังกล่าวมานี้เป็นการจัดประเภทต้นทุนด้านการบัญชีบริหารที่ผู้บริหารสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในการบริหารจัดการองค์การในด้านการคิดและควบคุมต้นทุน

2. การจัดประเภทเพื่อคิดต้นทุนสินค้าหรือบริการ (Assigning costs to product or service) หมายถึง การคิดต้นทุนการผลิต (Manufacturing Costs) ให้กับสินค้าหรือบริการที่กิจการผลิต ว่าเป็น ต้นทุนสินค้าสำเร็จรูป (Cost of Goods Manufactured / Finished Goods) และต้นทุนงานระหว่างทำ(Cost of Work in

Process) เท่าใดและส่วนของต้นทุนสินค้าสำเร็จรูปที่ขายออกไปถูกจัดเป็นต้นทุนสินค้าขายเท่าใด โดยส่วนประกอบของต้นทุนการผลิตตามหลักการบัญชีต้นทุนมี ๓ ส่วน ได้แก่ ค่าวัสดุทางตรง ค่าแรงทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิตกรณีที่กำลังกล่าวมานี้เป็นการจัดประเภทต้นทุนด้านการบัญชีการเงิน โดยใช้วิธีการคิดต้นทุนการผลิตแบบต้นทุนรวม (Absorption Costing) ที่ผู้บริหารสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในการจัดทำงบการเงินประกอบรายงานประจำปี โดยต้นทุนการผลิตจะรวมค่าใช้จ่ายการผลิตส่วนคงที่ด้วย หรือการจัดประเภทต้นทุนด้านการบัญชีบริหาร โดยใช้วิธีการคิดต้นทุนการผลิตแบบต้นทุนผันแปร (Variable Costing) ที่ผู้บริหารสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในด้านการจัดทำรายงานภายในเพื่อประกอบการบริหารจัดการองค์การทั้งในด้านการวางแผน ควบคุมและตัดสินใจเลือกทางเลือกที่จะทำกำไรสูงสุดแก่องค์การโดยต้นทุนการผลิตจะไม่รวมค่าใช้จ่ายการผลิตส่วนคงที่ แต่จะนำค่าใช้จ่ายการผลิตส่วนคงที่เป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดทั้งหมด

3. การจัดประเภทเพื่อการวางแผน (Assigning costs for planning) หมายถึง การจัดประเภทต้นทุนตามลักษณะความสัมพันธ์กับตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) แนวคิดนี้มองในประเด็นการเกิดขึ้นของต้นทุนโดยการจัดประเภทต้นทุนเป็น 2 กลุ่ม ต้นทุนกลุ่มหนึ่งเกิดขึ้นเนื่องจากเวลาเป็นตัวผลักดันให้ต้นทุนเกิดขึ้น ต้นทุนประเภทนี้ได้แก่ ต้นทุนที่มีกำหนดเวลาเป็นเกณฑ์ได้แก่ เงินเดือนค่าเช่าทรัพย์สิน เป็นต้น เรียกชื่อว่า ต้นทุนคงที่ (Fixed Cost) ต้นทุนอีกกลุ่มหนึ่งเกิดขึ้นเนื่องจากปริมาณงานหรือปริมาณกิจกรรมเป็นตัวผลักดันให้ต้นทุนเกิดขึ้น ต้นทุนประเภทนี้ได้แก่ต้นทุนที่มีกำหนดปริมาณกิจกรรมเป็นเกณฑ์ ได้แก่ ค่าไฟฟ้า ค่าโทรศัพท์ ค่าน้ำ เป็นต้น เฉพาะส่วนที่คิดจากจำนวนหน่วยที่ใช้เรียกชื่อว่า ต้นทุนผันแปร (Variable Cost) อนึ่ง ต้นทุนบางกลุ่มมีส่วนผสมของต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรอยู่ด้วยกัน เรียกชื่อว่า ต้นทุนกึ่งผันแปร (Semi-variable Cost) หรือ ต้นทุนผสม (Mixed Cost) ได้แก่ ค่าโทรศัพท์ ที่มีการคิดต้นทุน ๒ ส่วน ส่วนหนึ่งกำหนดเวลาเป็นเกณฑ์และอีกส่วนหนึ่งคิดจาก

จำนวนหน่วยที่ใช้ เป็นต้นนอกจากนี้ ต้นทุนคงที่บางชนิดมีการเปลี่ยนแปลงเป็นแบบขั้นบันไดเมื่อมีกิจกรรมเกิดขึ้นเลยกำหนดขั้นต่ำที่ระบุ เรียกว่า ต้นทุนคงที่เป็นขั้น (Step-Fixed Cost) หรือ ต้นทุนผันแปรที่มีการเปลี่ยนแปลงอัตราเป็นแบบขั้นบันไดเมื่อมีกิจกรรมเกิดขึ้นเลยกำหนดขั้นต่ำที่ระบุ เรียกว่า ต้นทุนผันแปรแบบขั้น (Step-Variable Cost) กรณีที่กล่าวมาเป็นการจัดประเภทต้นทุนด้านการบัญชีบริหารที่ผู้บริหารสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในการบริหารจัดการองค์การในด้านการวางแผน

4. การจัดประเภทเพื่อการควบคุม (Assigning costs for controlling) โดยแบ่งความหมายของการควบคุมเป็น ๒ ลักษณะ คือ การควบคุมต้นทุน และการควบคุมคุณภาพ

4.1 การจัดประเภทเพื่อการควบคุมต้นทุน (Cost Control) หมายถึงการจัดประเภทต้นทุนตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในการวัดผลและประเมินผลการปฏิบัติงานจริงเปรียบเทียบกับแผนงาน เพื่อการควบคุมต้นทุนให้อยู่ในกรอบแผนที่ได้รับอนุมัติของศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) โดยจัดประเภทเป็น ต้นทุนควบคุมได้ (Controllable Cost) เป็นต้นทุนที่หัวหน้าหน่วยงานสามารถควบคุมได้ ได้แก่ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง ค่าสาธารณูปโภค เงินเดือนและค่าจ้าง เป็นต้น ต้นทุนควบคุมไม่ได้ (Non-controllable Cost) เป็นต้นทุนที่หัวหน้าหน่วยงานไม่สามารถควบคุมได้ ได้แก่ ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่หัวหน้าหน่วยงานไม่มีอำนาจในการอนุมัติการจัดซื้อ เงินเดือนหัวหน้าหน่วยงาน เป็นต้นอนึ่ง ต้นทุนควบคุมได้ของหน่วยงานระดับหนึ่งอาจเป็นต้นทุนควบคุมไม่ได้ของหน่วยงานอีกระดับหนึ่ง ซึ่งแตกต่างกันในระดับของโครงสร้างการจัตองค์การ ดังนั้น การจัดประเภทจะต้องพิจารณาตามความสัมพันธ์ของต้นทุนและเป้าหมายที่ต้องการคิดต้นทุนกรณีดังกล่าวมาเป็นการจัดประเภทต้นทุนด้านการบัญชีบริหารที่ผู้บริหารสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในการบริหารจัดการองค์การในด้านการควบคุม ซึ่งต้องมีการวัดผลและประเมินผลการปฏิบัติงาน

4.2 การจัดประเภทเพื่อการควบคุมคุณภาพ ซึ่งเรียกว่าต้นทุนคุณภาพ (Quality Cost) หมายถึง การ

จัดประเภทต้นทุนในส่วนของต้นทุนที่เกิดจากการดำเนินการให้สินค้าหรือบริการที่ผลิตออกมามีคุณภาพตามที่ออกแบบไว้ ต้นทุนคุณภาพแบ่งเป็น ๔ ชนิด คือ (1) ต้นทุนในการป้องกัน (Prevention Cost) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อการเตรียมการในการป้องกันไม่ให้เกิดความเสียหายอันจะนำไปสู่การที่สินค้าไม่มีคุณภาพตามที่กำหนด ต้นทุนดังกล่าวนี้จะเกิดขึ้นเพื่อเป็นการป้องกันหรือ สร้างความพร้อมให้แก่ทรัพยากรการผลิตซึ่งประกอบด้วยสินทรัพย์มีตัวตน สินทรัพย์ไม่มีตัวตน และทรัพยากรบุคคล ตัวอย่าง ต้นทุนในการฝึกอบรมพนักงาน ต้นทุนในการพัฒนาระบบงาน ต้นทุนในการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับคุณภาพ เป็นต้น (2) ต้นทุนในการประเมิน (Appraisal Cost) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อเกิดขึ้นเพื่อการประเมินผลลัพธ์จากการผลิตว่ามีคุณภาพตามที่กำหนดไว้หรือไม่ ตัวอย่าง ต้นทุนเกี่ยวกับอุปกรณ์ทดสอบ ต้นทุนวัสดุที่ใช้ในการทดสอบ ต้นทุนในการตรวจสอบงานระหว่างผลิต เป็นต้น (3) ต้นทุนความเสียหายเกิดภายใน (Internal Failure Cost) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดจากความเสียหายเนื่องจากสินค้าที่ผลิตไม่มีคุณภาพตามที่กำหนดก่อนที่จะส่งให้ลูกค้า ทำให้ต้องทิ้ง หรือ เสียต้นทุนในการซ่อมแซม หรือ ทำใหม่ ตัวอย่าง ต้นทุนสินค้าเสีย ต้นทุนในการซ่อมสินค้ามีตำหนิ ต้นทุนในการตรวจซ้ำสินค้ามีตำหนิที่ซ่อมแล้ว และ (4) ต้นทุนความเสียหายเกิดภายนอก (External Failure Cost) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดจากความเสียหายเนื่องจากสินค้าที่ผลิตไม่มีคุณภาพตามที่กำหนดหลังจากส่งไปให้ลูกค้าแล้ว ทำให้ต้องรับคืนมาซ่อม หรือ รับคืนและส่งสินค้าใหม่ไปเปลี่ยนให้ หรือลูกค้าขอคืนโดยไม่รับสินค้าเปลี่ยนต้องคืนเงินให้ลูกค้า ตัวอย่าง ต้นทุนในการซ่อมสินค้า ต้นทุนในการเปลี่ยนสินค้าใหม่ให้ลูกค้า เป็นต้น อนึ่ง ต้นทุนคุณภาพที่นำเสนอในรายงานต้นทุนคุณภาพเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงในงวดของการรายงาน แต่มีต้นทุนคุณภาพที่ไม่ได้นำมารวมไว้ในรายงาน เนื่องจากเป็นต้นทุนที่ไม่ได้จ่ายเงินไปจริง แต่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่กิจการ โดยเป็นต้นทุนคุณภาพที่ซ่อนตัวเลขไว้ คือ ต้นทุนที่เกิดจากการที่กิจการขาดรายได้จากการขายเนื่องจากลูกค้าไม่มีความเชื่อถือในคุณภาพสินค้าของ

กิจการ จึงไม่ซื้อสินค้าของกิจการ การรายงานต้นทุนคุณภาพในลักษณะนี้จะเป็นการเปิดเผยในรายงานเพื่อให้ผู้บริหารได้รับทราบเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นแทนการรวมต้นทุนคุณภาพที่ไม่ได้เกิดจริงเข้ากับต้นทุนคุณภาพที่เกิดจริง กรณีที่กล่าวมาเป็นการจัดประเภทต้นทุนด้านการบัญชีบริหารที่ผู้บริหารสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในการบริหารจัดการสภาพลักษณะของกิจการและการเป็นที่ยอมรับของลูกค้า

5. การจัดประเภทเพื่อการตัดสินใจ (Assigning costs for decision making) หมายถึงการจัดประเภทต้นทุนเพื่อให้ผู้บริหารใช้ประกอบการตัดสินใจดำเนินการในแต่ละกรณีมีต้นทุนประเภทนี้ ๓ ชนิดที่มีผู้บริหารส่วนใหญ่นำมาประยุกต์ใช้ในการตัดสินใจเพื่อการดำเนินงานในระยะสั้นโดยเฉพาะในปีงวดดำเนินงาน ได้แก่ (1) ต้นทุนส่วนแตกต่าง (Differential Cost) หรือรู้จักกันในชื่อ ต้นทุนส่วนเพิ่ม (Incremental Cost) หมายถึง ต้นทุนที่แตกต่างกันในระหว่างทางเลือกหรือ ต้นทุนที่เพิ่มขึ้นของทางเลือกหนึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับทางเลือกอื่น โดยแนวคิดของต้นทุนส่วนแตกต่างของนักบัญชีจะสอดคล้องกับแนวคิดของนักเศรษฐศาสตร์ซึ่งเรียกชื่อว่า ต้นทุนส่วนเพิ่ม (Marginal Cost) ซึ่งนักเศรษฐศาสตร์มองกรณีที่ต้นทุนเพิ่มขึ้นเนื่องจากการผลิตหรือขายสินค้าเพิ่มขึ้นหนึ่งหน่วย การใช้ประโยชน์ต้นทุนดังกล่าวในการตัดสินใจจะนำต้นทุนส่วนเพิ่มไปเปรียบเทียบกับรายได้ส่วนแตกต่าง (Incremental Revenue) หรือ รายได้ส่วนเพิ่ม (ถ้ามี) อนึ่ง ต้นทุนส่วนแตกต่าง หรือ ต้นทุนส่วนเพิ่ม ที่ผู้บริหารจะนำมาใช้พิจารณาสำหรับแต่ละทางเลือกนั้นควรคำนึงถึงลักษณะการเปลี่ยนแปลงของต้นทุนโดยพิจารณาความสัมพันธ์ของช่วงเวลา ซึ่งการจัดประเภทต้นทุนที่กล่าวมาแล้วก่อนหน้านี้ได้จัดเป็นต้นทุนคงที่ และการพิจารณาความสัมพันธ์ของปริมาณกิจกรรม ซึ่งการจัดประเภทต้นทุนที่กล่าวมาแล้วก่อนหน้านี้ได้จัดเป็นต้นทุนผันแปรด้วย ต้นทุนในส่วนที่กล่าวถึงนี้เป็นต้นทุนที่จะต้องจ่ายสำหรับแต่ละทางเลือก (2) ต้นทุนค่าเสียโอกาส (Opportunity Cost) หมายถึง ผลประโยชน์ที่อาจเกิดขึ้นของทางเลือกที่ผู้บริหารไม่ได้เลือกคิดเป็นต้นทุน

ส่วนหนึ่งของทางเลือกที่ผู้บริหารเลือก ต้นทุนค่าเสียโอกาสดังกล่าวนี้เป็นต้นทุนแต่เพียงในนามไม่ได้ต้องจ่ายไปจริงซึ่งเป็นแนวคิดของนักเศรษฐศาสตร์ที่นักบัญชีได้ยอมรับและนำมาใช้ประโยชน์ในการนำเสนอสารสนเทศสำหรับผู้บริหารในการพิจารณาตัดสินใจเลือกทางเลือกในการปฏิบัติงานในงวดดำเนินงาน (3) ต้นทุนจม (Sunk Cost) หมายถึง ต้นทุนที่กิจการได้จ่ายไปแล้ว หรือ มีข้อผูกพันที่จะต้องจ่าย ไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้โดยจัดอยู่ในกลุ่ม ต้นทุนหลีกเลี่ยงไม่ได้ (Unavoidable Cost) ซึ่งเป็นต้นทุนที่ไม่ต้องนำมาพิจารณาในการตัดสินใจเลือกทางเลือก เนื่องจากต้นทุนดังกล่าวจะเกิดขึ้นก่อนการตัดสินใจไม่ว่าจะเลือกทางเลือกใดก็ตามตัวอย่าง ต้นทุนอุปกรณ์ที่ซื้อมาและใช้อยู่ในปัจจุบัน ดังนั้น ต้นทุนที่ต้องนำมาพิจารณาเปรียบเทียบสำหรับทางเลือกแต่ละทางเลือกจะเป็นต้นทุนที่จะเกิดในอนาคตเมื่อเลือกทางเลือกนั้น ๆ ต้นทุนดังกล่าวนี้จัดอยู่ในกลุ่ม ต้นทุนหลีกเลี่ยงได้ (Avoidable Cost) ตัวอย่าง ต้นทุนค่าวัสดุสิ้นเปลืองที่จะเกิดขึ้นจากการตัดสินใจซื้อและใช้อุปกรณ์ใหม่ ซึ่งถ้าไม่เลือกทางเลือกนี้จะไม่มีต้นทุนค่าวัสดุสิ้นเปลือง [1, 3]

ข้อควรคำนึงในการจัดทำและใช้ประโยชน์

สารสนเทศด้านต้นทุน

เป็นที่ทราบกันว่า นักบัญชีขององค์กรมีหน้าที่รับผิดชอบในการประมวลผลสารสนเทศด้านต้นทุนสำหรับการจัดทำงบการเงินประกอบรายงานประจำปี ตามแนวคิดของการบัญชีการเงิน และการประมวลผลสารสนเทศด้านต้นทุนสำหรับการจัดทำรายงานประกอบการบริหารจัดการ ตามแนวคิดของการบัญชีบริหาร โดยการประมวลผลสารสนเทศด้านต้นทุนเพื่อใช้ประโยชน์ทั้งภายนอก และ ภายในดังกล่าวมีสิ่งที่มีนักบัญชีจะต้องคำนึงถึงเหมือนกัน คือ ความมีจริยธรรมในการจัดทำ และ สำหรับผู้บริหารซึ่งเป็นผู้ใช้ประโยชน์สารสนเทศดังกล่าวจะต้องมีจริยธรรมในการกำกับการจัดทำด้วยตลอดจนการนำไปใช้ประโยชน์ตรงตามประเด็นที่นักบัญชีได้จัดทำให้ จึงขอเสนอโดยแบ่งเป็น 2 มุมมองดังนี้

ก. ข้อควรคำนึงด้านผู้จัดทำองค์การขนาดใหญ่ จะแบ่งส่วนงานด้านการบัญชีเป็นการบัญชีการเงินและการบัญชีบริหารอย่างชัดเจน และเนื่องจากหลักการเกี่ยวกับการคิดต้นทุนมีทางเลือกให้เลือกใช้ให้เหมาะสมกับลักษณะการดำเนินงานของกิจการ นักบัญชีผู้รับผิดชอบในการประมวลผลสารสนเทศสำหรับผู้บริหาร ควรจะได้พิจารณาและหารือผู้บริหารในการกำหนดนโยบายเกี่ยวกับการเลือกปฏิบัติในการจัดทำรายงานแสดงผลการปฏิบัติงานของศูนย์ความรับผิดชอบระดับต่าง ๆ โดยให้เป็นแนวปฏิบัติเดียวกันเพื่อความสามารถในการเปรียบเทียบสิ่งที่นักบัญชีบริหารต้องคำนึงถึงในด้านของผู้จัดทำสารสนเทศด้านต้นทุนเพื่อการบริหารจัดการด้านการวางแผนและการควบคุม ได้แก่ (1) ความเกี่ยวข้อง (Relevance) หมายถึง ต้นทุนที่นักบัญชีบริหารจะนำมารวมเพื่อวิเคราะห์ในแต่ละประเด็นเพื่อให้ผู้บริหารใช้ประโยชน์จะต้องเลือกเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่จะนำเสนอเท่านั้น ซึ่งรวมถึงการจัดความซ้ำซ้อนออกด้วย(2) ความเหมาะสมยุติธรรม (Fairness) หมายถึง วิธีการในการจัดสรรต้นทุนของส่วนงานให้บริการให้กับส่วนงานที่รับบริการควรคำนึงถึงผลประโยชน์ที่ส่วนงานที่รับบริการได้รับโดยเลือกใช้วิธีที่เหมาะสมยุติธรรม เพื่อนำไปสู่ข้อมูลต้นทุนที่ถูกต้องตามควร (3) ความถูกต้องเป็นจริง (Realistic) หมายถึง วิธีการประมาณการต้นทุนจะต้องคำนึงถึงพื้นฐานของความเป็นจริงที่จะเกิดขึ้น ไม่ลำเอียงเพื่อประโยชน์ของฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดซึ่งเป็นบ่อเกิดของการตบแต่ง (Pad) ข้อมูลให้ได้ยอดตามที่ต้องการ ซึ่งเป็นวิธีการที่อาจเกิดขึ้นในการจัดทำสารสนเทศเพื่อการวางแผน หรือการจัดทำงบประมาณ โดยใช้การตบแต่งงบประมาณ (Padding the Budget) ให้ได้ตัวเลขตามต้องการตัวเลขงบประมาณในลักษณะนี้จะขาดความถูกต้องและไม่เป็นจริงซึ่งไม่เป็นประโยชน์ต่อผู้บริหาร (4) ความสม่ำเสมอ (Consistency) หมายถึง ช่วงเวลาของการจัดทำสารสนเทศควรจะทำอย่างสม่ำเสมอ ระยะเวลาห่างเท่ากัน และหลักการที่เลือกใช้ควรจะเป็นไปในทิศทางเดียวกัน เพื่อสามารถเปรียบเทียบกันได้ในการวัดและประเมินผลการปฏิบัติงาน หากมีการเปลี่ยนแปลงควรจะมี

การวิเคราะห์ผลแตกต่างของวิธีการใหม่และวิธีการเดิมที่เคยถือปฏิบัติสักระยะหนึ่งก่อน (5) ความทันเวลา (Timeliness) หมายถึง การนำเสนอสารสนเทศทันเวลาในการใช้ประโยชน์ กล่าวคือ สารสนเทศเพื่อการวางแผนควรจัดทำเสร็จครบถ้วนก่อนการนำไปใช้ และสารสนเทศเพื่อการควบคุมควรจัดทำหลังจากการปฏิบัติเสร็จสิ้นไม่นานนัก เพื่อสามารถประเมินผลการปฏิบัติงานและแก้ไขได้ทันเวลา เพื่อการวางแผนครั้งต่อไป

ข. ข้อควรคำนึงด้านผู้ใช้ประโยชน์ผู้บริหารซึ่งเป็นผู้ใช้ประโยชน์สารสนเทศด้านต้นทุนที่จัดทำโดยนักบัญชีบริหาร (1) ความเป็นผู้นำ (Leadership) หมายถึง การที่ผู้บริหารกระตุ้นให้มีการจัดทำสารสนเทศด้านต้นทุนเพื่อใช้ประโยชน์ในการรายงานผลการดำเนินงาน และการใช้ประโยชน์ในการบริหารจัดการองค์การ ซึ่งผู้บริหารจะต้องมีความเป็นผู้นำที่เข้าใจถึงเทคนิคการบริหารงานแบบการกระตุ้นให้คนในองค์การทำงานแบบไม่มีการบังคับ ประกอบกับการมีสิ่งล่อใจให้ปฏิบัติงานให้ดีและมีรางวัล (2) การสร้างมูลค่า (Value Creation) แก่ผู้มีส่วนได้เสีย หมายถึง การที่ผู้บริหารมีแนวคิดในการสร้างมูลค่าให้แก่ผู้มีส่วนได้เสีย ซึ่งประกอบด้วย ลูกค้า ผู้ถือหุ้น และพนักงานในองค์การ อันนำไปสู่การนำสารสนเทศด้านต้นทุนมาใช้ประโยชน์ในการสร้างมูลค่าเพิ่ม ตัวอย่าง การตัดกิจกรรมไม่ก่อให้เกิดมูลค่าเพื่อลดต้นทุนการผลิต การนำเทคนิคด้านการผลิตเพื่อปรับปรุงคุณภาพสินค้า การผลิตตามคำสั่งผลิตเพื่อลดต้นทุนในการถือสินค้าคงเหลือ เป็นต้น (3) การกำกับดูแลกิจการ (Corporate Governance) หมายถึง การที่ผู้บริหารสร้างให้ผู้มีส่วนได้เสียมีความเชื่อมั่นว่าการบริหารจัดการขององค์การได้ดำเนินการเพื่อประโยชน์ของผู้มีส่วนได้เสียทุกกลุ่ม ไม่ใช่เพื่อผู้บริหารเท่านั้นซึ่งในประเด็นนี้การมีคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) เป็นสิ่งหนึ่งที่กิจการส่วนใหญ่ในปัจจุบันได้ใช้เพื่อสร้างความเชื่อมั่นดังกล่าว(4) การบริหารความเสี่ยง (Risk Management) หมายถึง การที่ผู้บริหารได้ใช้ประโยชน์สารสนเทศด้านต้นทุนและนำมาประเมินความเสี่ยงในด้านต่าง ๆ และจัดทำแผนเพื่อการควบคุมและลดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น โดยธุรกิจส่วนใหญ่

ในปัจจุบันได้ให้ความสำคัญในเรื่องนี้อย่างมาก ซึ่งความเสี่ยงในบางเรื่องควบคุมได้ยากและอยู่เหนือความควบคุมของกิจการ [1-2]

สรุป

วิธีการจัดทำและใช้ประโยชน์ต้นทุนขององค์กรธุรกิจ ส่งผลต่อบัญชีในการเลือกและใช้วิธีการคิดต้นทุนเพื่อจัดทำรายงานเพื่อนำเสนอทั้งภายนอกและภายในกิจการ โดยมีหลักการและวิธีการนำเสนอต่างกัน เนื่องจากการใช้ประโยชน์ต่างกัน ในสถานะของผู้มีส่วนได้เสียที่เป็นเจ้าของในลักษณะของผู้ถือหุ้นในปัจจุบัน ผู้ลงทุนในลักษณะของผู้ถือหุ้นในอนาคต เจ้าหนี้ และผู้กำกับดูแล ซึ่งจัดเป็นบุคคลภายนอกกิจการ และในสถานะของผู้บริหารองค์กรในลักษณะของผู้บริหารระดับต่าง ๆ มีสิ่งที่เป็นประเด็นที่ควรพิจารณา คือ การจัดประเภทต้นทุนเพื่อใช้ประโยชน์ในลักษณะต่าง ๆ กัน และข้อควรคำนึงในมุมมองที่เป็นผู้จัดทำ และผู้ใช้ประโยชน์สารสนเทศด้านต้นทุน ซึ่งมีความแตกต่างกัน แต่สิ่งที่เหมือนกันอย่างหนึ่ง คือ ความมีจริยธรรมในการจัดทำและการใช้ประโยชน์สารสนเทศด้านต้นทุน ที่จะต้องธำรงรักษาไว้

เอกสารอ้างอิง

- [1] Lawrence H. Hammer, William K. Carter, and Milton F. Ustry, **Cost Accounting**, 11th Edition, South-Western Publishing Co., 1991
- [2] Ray H. Garrison, Eric W. Noreen, Peter C. Brewer, Nam Sang Cheng, and Katherine C.K. Yuen, **Managerial Accounting: Asia Global Edition**, Second Edition, McGraw-Hill Edition, 2015.
- [3] Charles T. Horngren, Srikant M. Datar, and George Foster, **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, 11th Edition, Prentice Hall, Pearson Education International, 2003.