

บทที่ 1

บทบาทของข้อมูลการบัญชีต้นทุนในการบริหารจัดการ

ในปัจจุบัน สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจและสังคมมีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว ความก้าวหน้าทางเทคโนโลยี และกระแสโลกาภิวัตน์ ทำให้โลกพัฒนาเข้าสู่ยุคไร้พรมแดน และส่งผลให้เกิดแนวคิดใหม่ๆ ในเชิงธุรกิจเพิ่มขึ้นมากมาย เช่น การเปิดเสรีทางการค้า การรวมกลุ่มทางการค้า การทำธุรกิจผ่านระบบ Internet ในรูปแบบ E-Commerce และการเปิดประเทศและการเข้าสู่ตลาดของกลุ่มประเทศที่มีความได้เปรียบด้านต้นทุนราคาถูก เช่น จีนและเวียดนาม การเปลี่ยนแปลงทางโครงสร้างประชากรที่เกิดจากจำนวนประชากรที่เพิ่มมากขึ้น และพฤติกรรมผู้บริโภคที่อำนาจซื้อและความพึงพอใจของผู้บริโภคมีผลต่อการกำหนดลักษณะ ราคาและคุณภาพของสินค้า ซึ่งปัจจัยแวดล้อมต่างๆ ดังที่กล่าวมาข้างต้นล้วนมีผลต่อการกำหนดทิศทางในการดำเนินนโยบายของธุรกิจในปัจจุบัน เนื่องจากทั้งหมดได้ส่งผลให้ธุรกิจต่างๆ ทั่วโลก รวมทั้งธุรกิจในประเทศไทยต้องประสบกับปัญหาและภาวะกดดันจากการแข่งขันทางธุรกิจที่ซับซ้อนและรุนแรงมากขึ้นทั้งในระดับประเทศและระดับนานาชาติ ดังนั้นการสร้างความปลอดภัยหรือการเพิ่มการเติบโตให้กิจการในยุคปัจจุบันและในอนาคตจึงนับเป็นเรื่องที่ทำได้ยากกว่าในยุคก่อน

จากสภาพการณ์ในปัจจุบันดังที่ได้กล่าวมาแล้วนั้น นับเป็นความจำเป็นอย่างยิ่งที่กิจการต่างๆ จะต้องเร่งดำเนินการปรับเปลี่ยนกลยุทธ์ในการบริหารงานและนโยบายในการดำเนินงาน เพื่อยกระดับขีดความสามารถในการแข่งขัน สร้างความเข้มแข็ง สร้างความปลอดภัย และสร้างภูมิคุ้มกันที่ดีในการรับมือกับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจและสังคมที่เกิดขึ้นตามกระแสโลกใหม่ให้ได้ แต่อย่างไรก็ตาม การจะบริหารธุรกิจให้ประสบผลสำเร็จและเติบโตได้ในสถานการณ์ที่มีการแข่งขันกันสูงเช่นในปัจจุบันนั้น การจัดการกับปัจจัยภายนอกกิจการ เช่น การแย่งชิงตลาดหรือลูกค้า โดยเฉพาะอย่างยิ่งภายใต้ภาวะเศรษฐกิจปัจจุบันที่ผู้บริโภคหรือลูกค้ามีกำลังซื้อต่ำ เป็นสิ่งที่ทำได้ยากหรือควบคุมไม่ได้ ดังนั้นผู้บริหารยุคใหม่ที่จะสามารถนำพาธุรกิจให้อยู่รอดและบรรลุผลสำเร็จตามเป้าหมายที่วางไว้ได้นั้น ต้องมีความรู้เกี่ยวกับการบริหารจัดการอย่างเป็นระบบ ต้องทำการตัดสินใจอย่างมีขั้นตอน มีระเบียบ และอย่างมีเหตุผลด้วยข้อมูลที่เพียงพอ เพื่อให้การบริหารจัดการภายในธุรกิจมีประสิทธิภาพมากที่สุด

ในการทำหน้าที่ทางการบริหารจัดการของผู้บริหารกิจการนั้น ความสำเร็จของการบริหารจะขึ้นอยู่กับความสามารถในการทำหน้าที่หลัก 4 ด้าน คือ การวางแผน (Planning) การสั่งการ (Directing) การควบคุม (Controlling) และการตัดสินใจ (Decision making) ซึ่งการตัดสินใจนับเป็นหน้าที่สำคัญที่ไม่อาจแยกออกจากหน้าที่อื่น ๆ ได้ เนื่องจากในทุกขั้นตอนของการบริหารจัดการต้องเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้บริหารอยู่เสมอ เช่น การตัดสินใจกำหนดราคาขาย การตัดสินใจซื้อหรือผลิตสินค้าเอง ทั้งนี้ความสำเร็จและประสิทธิภาพของการตัดสินใจจะขึ้นอยู่กับความพร้อมและความสามารถในการจัดหาและใช้ประโยชน์จากข่าวสารและข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevant Information)

แหล่งของข้อมูลเพื่อการตัดสินใจ

ในการทำหน้าที่ทางการบริหารและตัดสินใจในกิจการนั้น ผู้บริหารต้องอาศัยข้อมูลที่ดี ซึ่งมีความถูกต้อง เชื่อถือได้ และทันต่อความต้องการ โดยข้อมูลเหล่านี้ต้องมีเพียงพอและตรงประเด็นกับวัตถุประสงค์ของความต้องการใช้ข้อมูล ดังนั้นจึงต้องอาศัยข้อมูลจากแหล่งต่าง ๆ มาประกอบกัน ซึ่งโดยทั่วไปจะมาจาก 2 แหล่งใหญ่ ดังนี้

1. ข้อมูลภายในกิจการ (Internal Information)คือ ข้อมูลที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมของกิจการ ที่สามารถจัดหา สร้างขึ้น และรวบรวมได้จากภายในกิจการด้วยตนเองตามความต้องการ เช่น ข้อมูลทางการเงินและการบัญชี การผลิต บุคลากร

2. ข้อมูลภายนอกกิจการ (External Information)คือ ข้อมูลที่เกิดจากกิจกรรมภายนอกกิจการ เป็นข้อมูลที่กิจการไม่สามารถกำหนดและควบคุมได้ เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับคู่แข่ง ภาวะเศรษฐกิจ การเมือง

ประเภทของข้อมูลทางการบัญชีเพื่อการตัดสินใจ

เนื่องจากการตัดสินใจของผู้บริหารต้องก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อกิจการ ดังนั้นจึงต้องมีข้อมูลต่าง ๆ มาใช้ประกอบการพิจารณาตัดสินใจ โดยเฉพาะข้อมูลทางการบัญชี ที่นับว่าสำคัญและจำเป็น เพราะเป็นข้อมูลที่กำหนดมูลค่าเป็นตัวเงินได้ชัดเจน จึงมักถูกนำมาใช้ในการวิเคราะห์และพยากรณ์ เพื่อให้ได้ข้อมูลผลลัพธ์ที่เหมาะสมและเป็นประโยชน์ต่อการที่ผู้บริหารจะนำไปใช้ในการตัดสินใจ เช่น ข้อมูลต้นทุนและผลตอบแทน สามารถนำมาใช้วิเคราะห์และประเมินทางเลือก เพื่อให้ผู้บริหารสามารถทำการตัดสินใจเลือกทางเลือกที่ให้ผลประโยชน์ดีที่สุดแต่มีความเสี่ยงน้อยที่สุดได้อย่างถูกต้องมากยิ่งขึ้น กล่าวกันว่า กิจการใดรู้จักใช้ข้อมูลทางการบัญชีให้เป็นประโยชน์ โอกาสที่จะนำมาซึ่งความสำเร็จก็จะมีมากกว่ากิจการที่ไม่ได้ใช้

สำหรับข้อมูลทางการบัญชีที่มีความสำคัญและจำเป็นต่อการทำหน้าที่ทางการบริหารจัดการของผู้บริหารนั้นจำแนกออกเป็น 2 ประเภท คือ

1. **ข้อมูลทางการบัญชีการเงิน (Financial Accounting Information)** เป็นข้อมูลทางการบัญชีที่จัดทำขึ้นเพื่อเสนอต่อบุคคลภายนอก ซึ่งวิธีการจัดทำต้องเป็นไปตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles) เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับรายได้ ต้นทุนสินค้า ลูกหนี้ เจ้าหนี้

2. **ข้อมูลทางการบัญชีเพื่อการจัดการ (Management Accounting Information)** เป็นข้อมูลทางการบัญชีที่จัดทำขึ้นตามวัตถุประสงค์ของผู้บริหาร เพื่อเสนอให้แก่ผู้บริหารเพื่อใช้ในการตัดสินใจ โดยข้อมูลประเภทนี้จะได้มาจากการประยุกต์ข้อมูลทางการบัญชีการเงินเข้ากับข้อมูลอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องและตรงกับเป้าหมายในการตัดสินใจ

หน้าที่ทางการบริหารกับการใช้ข้อมูลทางการบัญชี

ในการดำเนินกิจการขององค์กรธุรกิจนั้น ผู้บริหารจะต้องทำหน้าที่หลักทางการบริหารจัดการให้ลุล่วงไปตามวัตถุประสงค์ขององค์กร ซึ่งการที่จะสามารถทำหน้าที่ดังกล่าวได้อย่างมีประสิทธิภาพและบรรลุประสิทธิผลตามเป้าหมายได้มากยิ่งขึ้นนั้น จำเป็นต้องใช้ข้อมูลทางการบัญชีให้เป็นประโยชน์ในการทำหน้าที่ทางการบริหารจัดการทั้ง 4 หน้าที่ ดังนี้

1. **การวางแผน (Planning)** จะเป็นการกำหนดแนวทางการดำเนินงานในอนาคตของกิจการ ซึ่งจะต้องใช้ข้อมูลทางการบัญชีหลายประเภท เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับรายได้ ค่าขายสินค้า ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ในการทำ “งบประมาณ” เพื่อกำหนดแผนงานการดำเนินกิจกรรมและการใช้ทรัพยากรของกิจการในอนาคต

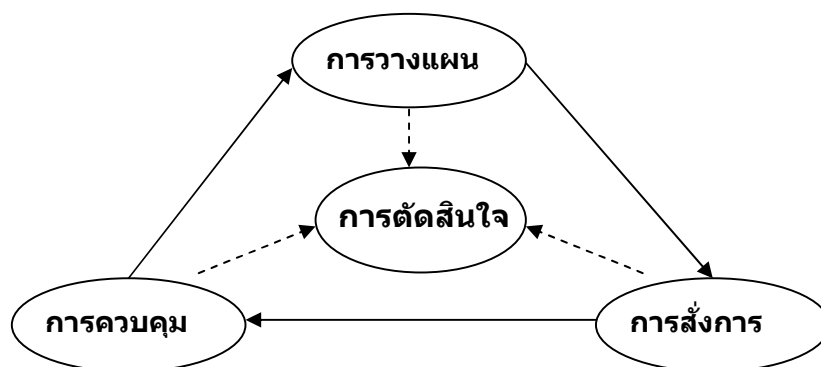
2. **การสั่งการ (Directing)** มีความจำเป็นต้องใช้ข้อมูลทางการบัญชี เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับการขายสินค้า ปรมาณสินค้าคงเหลือ เพื่อใช้ในการประสานการปฏิบัติงานและเป็นข้อมูลพื้นฐานในการสั่งการสำหรับการดำเนินงานประจำวัน

3. **การควบคุม (Controlling)** ในกระบวนการวัดและประเมินผลหรือประสิทธิภาพของการดำเนินงานเพื่อควบคุมและรักษากิจกรรมของกิจการให้เป็นไปตามแนวทางที่ได้วางแผนหรือกำหนดไว้นั้น จะต้องใช้ข้อมูลทางการบัญชีที่เกิดขึ้นจริงของกิจการมาจัดทำรายงานผลการดำเนินงาน เพื่อนำมาเปรียบเทียบกับข้อมูลประมาณการในแผนงานหรืองบประมาณที่กำหนดไว้ล่วงหน้า

4. **ด้านการตัดสินใจ (Decision making)** จะพบว่าข้อมูลทางการบัญชี เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุน (Cost) และผลตอบแทน (Benefits) จะเกี่ยวข้องกับการวิเคราะห์และประเมินทางเลือก เพื่อให้ผู้บริหารสามารถทำการตัดสินใจเลือกทางเลือกที่เหมาะสมที่สุดที่กิจการจะสามารถบรรลุเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ตามที่กิจการได้วางแผนไว้

อย่างไรก็ตาม ในหน้าที่ทางการบริหารทั้ง 4 ด้านนั้น กระบวนการตัดสินใจจะเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องกับทุกบทบาทอยู่ตลอดเวลาว่าผู้บริหารจะตัดสินใจกำหนดการปฏิบัติงานในแต่ละด้านอย่างไร ซึ่งการ

ตัดสินใจต่าง ๆ ก็จะต้องใช้ข้อมูลที่ถูกต้อง เหมาะสม และเพียงพอ มาพิจารณาประกอบ ซึ่งความสัมพันธ์ของหน้าที่ทางการบริหารจะแสดงได้ดังในรูป 1.1



รูป 1.1 แสดงความสัมพันธ์ของหน้าที่ทางการบริหาร

ลักษณะของข้อมูลทางการบัญชีที่ดี

แม้ว่าข้อมูลทางการบัญชีจะมีความสำคัญและจำเป็นต่อการทำหน้าที่ทางการบริหารตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้น แต่ความสมบูรณ์และประสิทธิภาพของการทำหน้าที่จะขึ้นอยู่กับข้อมูลที่ดีและเหมาะสม ซึ่งลักษณะของข้อมูลทางการบัญชีที่ดีและมีประโยชน์มีดังต่อไปนี้

1. มีความถูกต้อง (Accuracy) หมายถึง ข้อมูลที่ดีต้องมีความถูกต้อง มีหลักฐานอ้างอิง มีแหล่งที่มาชัดเจน จึงจะถือว่าเป็นข้อมูลที่เชื่อถือได้ (Reliable) ซึ่งจะสามารถช่วยให้การตัดสินใจหรือการดำเนินงานที่ในบริหารถูกต้องและมีประสิทธิภาพมากที่สุดด้วย

2. ทันเวลา (Timeliness) หมายถึง ข้อมูลที่ดีจะต้องเป็นปัจจุบัน ทันต่อเหตุการณ์ และพร้อมใช้ รวมทั้งเป็นข้อมูลที่จัดหาได้อย่างรวดเร็ว เพื่อให้สามารถนำมาใช้สำหรับการตัดสินใจได้ทันต่อเวลา และทันต่อความต้องการใช้ข้อมูล

3. เกี่ยวข้อง (Relevant) หมายถึง ข้อมูลที่ดีต้องตรงประเด็น และเกี่ยวข้องโดยตรงกับเรื่องที่จะทำการบริหารจัดการหรือตัดสินใจ นอกจากนี้ข้อมูลจะต้องกะทัดรัด กระชับ และมีจำนวนเพียงพอ แต่ไม่มากเกินไปจนความจำเป็น เพราะข้อมูลปริมาณมาก ๆ อาจเป็นเหตุให้เกิดความสับสนในประเด็นที่กำลังพิจารณาได้

4. สม่่าเสมอ (Consistency) หมายถึง ข้อมูลทางการบัญชีที่ดีที่เป็นประโยชน์ต่อการนำไปเปรียบเทียบกัน เพื่อตัดสินใจวิเคราะห์และประเมินทางเลือก ต้องเป็นข้อมูลที่ได้มาจากจัดทำด้วยหลักการบัญชีเดียวกันอย่างสม่ำเสมอ

5. ค่าหนึ่งถึงต้นทุน (Cost) และผลตอบแทน (Benefit) หมายถึง ข้อมูลที่ดีต้องมี ความคุ้มค่ากับการได้มาซึ่งข้อมูล เมื่อมีการจัดหาข้อมูลมาใช้ควรต้องได้รับผลประโยชน์จากข้อมูลนั้นๆ ให้ คุ้มค่าต้นทุนในการจัดหา

ข้อมูลทางการบัญชีต้นทุน

ในการทำหน้าที่ทางการบริหารและการตัดสินใจของผู้บริหารนั้น ข้อมูลทางการบัญชีที่ถูกนำมาใช้ ประโยชน์ในการทำหน้าที่ดังกล่าว ที่ได้มาจากการจดบันทึก (Recording) การจัดหมวดหมู่ (Classifying) การสรุปผล (Summarizing) การวิเคราะห์ (Analysis) และการตีความ (Interpretation) นั้น แบ่งเป็นข้อมูล ทางการบัญชีตามวิธีการหรือหลักการบัญชี 2 ประเภท คือ

1. ข้อมูลทางการบัญชีที่มาจากวิธีการบัญชีต้นทุน (Cost Accounting)

ข้อมูลทางบัญชีต้นทุน เป็นข้อมูลที่ได้มาจากการสะสมข้อมูลตามหลักการบัญชีต้นทุน ตามลักษณะของธุรกิจ เช่น ธุรกิจผลิตสินค้าตามระบบการผลิตแบบกระบวนการ (Process costing) หรือ ตามระบบงานสั่งทำ (Job order costing)

2. ข้อมูลทางการบัญชีที่มาจากวิธีการบัญชีทั่วไป (General Accounting)

ข้อมูลทางการบัญชีทั่วไป คือ ข้อมูลทางบัญชีอื่นๆ นอกเหนือจากข้อมูลทางบัญชีต้นทุน ซึ่งได้มาจากการจดบันทึก จัดหมวดหมู่ และสรุปผลตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป เช่น ข้อมูล เกี่ยวกับรายได้ ค่าขาย ลูกหนี้ เจ้าหนี้

วัตถุประสงค์ของข้อมูลทางบัญชีต้นทุนเพื่อการตัดสินใจ

ปัจจุบันข้อมูลทางบัญชีต้นทุนมีความสำคัญในองค์กรธุรกิจเป็นอย่างมาก เพราะได้ถูกนำมาใช้ ประกอบการทำหน้าที่ทางการบริหารและการตัดสินใจต่างๆ ในการดำเนินงานของกิจการหลากหลาย ประเภท ทั้งในธุรกิจประเภทอุตสาหกรรมการผลิตสินค้าและในธุรกิจประเภทอื่นๆ เช่น มหาวิทยาลัย โรงพยาบาล ธนาคาร โรงแรม ซึ่งวัตถุประสงค์ในการนำข้อมูลทางบัญชีต้นทุนมาใช้ มีดังนี้

1. เพื่อบริหารต้นทุนผลิตภัณฑ์และต้นทุนสำหรับงวด (Product and Period Costs) ซึ่งจะได้ข้อมูลที่เป็นรายการต้นทุนที่จะช่วยให้สามารถตัดสินใจได้ว่าต้นทุนใดบ้างที่จะคิดเข้าเป็น ต้นทุนผลิตภัณฑ์ และต้นทุนใดบ้างที่จะคิดเข้างวดบัญชีปัจจุบันนำไปหักจากรายได้ในงบกำไรขาดทุน หาผล การดำเนินงานที่ทำให้ทราบผลกำไรหรือขาดทุนของกิจการและแสดงฐานะการเงินในงบดุลได้ถูกต้อง

2. เพื่อตีราคาสินค้าคงเหลือ (Inventory Evaluation) โดยวิธีการบัญชีต้นทุนจะ ช่วยในการคำนวณราคาของสินค้าคงเหลือในงบดุล เพื่อให้แสดงมูลค่าสินค้าคงเหลือได้อย่างถูกต้อง โดยเฉพาะรายการสินค้าคงเหลือของธุรกิจผลิตสินค้าที่ต้องประกอบไปด้วย วัตถุดิบ งานระหว่างทำ สินค้า สำเร็จรูป

3. เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับการตัดสินใจวางแผนและควบคุม (Planning and Controlling) โดยข้อมูลทางบัญชีต้นทุนจะช่วยให้ผู้บริหารดำเนินงานได้อย่างมีแนวทางมากยิ่งขึ้น ซึ่งจะนำไปสู่การบรรลุเป้าหมายตามความต้องการของธุรกิจได้ในที่สุด เช่น รายการต้นทุนที่มีมูลค่าสูงกว่าปกติ จะช่วยชี้ให้ผู้บริหารเห็นความเป็นไปได้ที่อาจเป็นจุดบกพร่องหรือความผิดพลาดในการดำเนินงาน ทำให้มีโอกาสกำหนดวิธีการปฏิบัติงานซึ่งจะแก้ไขเหตุการณ์ไม่พึงประสงค์ได้ทันเวลา

4. เพื่อใช้ประกอบการวิเคราะห์ปัญหาเพื่อการตัดสินใจ (Decision Making) เนื่องจากข้อมูลทางบัญชีต้นทุนจะถูกใช้ในการวิเคราะห์ เพื่อเปรียบเทียบและประเมินทางเลือก ซึ่งจะช่วยผู้บริหารสามารถตัดสินใจเลือกทางเลือกที่ให้ผลประโยชน์ดีที่สุดในกิจการได้อย่างถูกต้องและเหมาะสมมากยิ่งขึ้น เช่น การตัดสินใจจะผลิตสินค้าเองหรือสั่งซื้อจากภายนอก การตัดสินใจรับไปสั่งซื้อพิเศษ

ข้อมูลทางบัญชีต้นทุนในการวางแผน ควบคุม และวัดผลการดำเนินงาน

โดยทั่วไปการดำเนินธุรกิจของกิจการจะต้องมีการวางแผนการดำเนินงาน ซึ่งกิจการจะต้องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเครื่องมือที่ต้องใช้ในการปฏิบัติงานและบริหารงาน จากนั้นก็ควบคุมการดำเนินงานให้เป็นไปตามแผนที่วางไว้ และเมื่อการดำเนินงานผ่านไปได้ช่วงหนึ่ง เช่น หนึ่งรอบบัญชี กิจการก็จะทำการวัดผลการดำเนินงานของรอบบัญชีนั้นๆ เพื่อให้ทราบกำไร หรือขาดทุน และฐานะการเงินของกิจการ

จากการดำเนินงานดังที่กล่าวมาแล้วนั้น ข้อมูลทางบัญชีต้นทุนจะถูกนำมาใช้ประโยชน์อยู่ตลอดเวลา เช่น ในขั้นตอนการวางแผน กิจการจะใช้ข้อมูลทางบัญชีต้นทุนในลักษณะของการวิเคราะห์และวางแผนด้านกำไร (Profit Planning) ซึ่งเป็นการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณ และกำไร (Cost-Volume-Profit Analysis) นอกจากนี้ข้อมูลทางบัญชีต้นทุนยังถูกใช้ในการวางแผนการดำเนินงาน (Operating Planning) ด้วยการจัดทำงบประมาณ (Budgeting) ในด้านการควบคุมต้นทุนและการดำเนินงานนั้น ข้อมูลทางบัญชีต้นทุนจะถูกนำมาใช้ในลักษณะของการกำหนดมาตรฐานการปฏิบัติงาน เช่น เวลาในการผลิต ต้นทุนการผลิตต่อหน่วย ซึ่งจะใช้สำหรับพิจารณาว่ามีต้นทุนใดสูงเกินไปเมื่อเปรียบเทียบกับวัตถุประสงค์และแผนงานที่กำหนดไว้ และทำให้สามารถควบคุมต้นทุนได้ ส่วนการใช้ข้อมูลทางบัญชีต้นทุนในการวัดและประเมินผลการดำเนินงานนั้น จะเป็นไปในลักษณะของการจัดทำรายงานเพื่อการวัดผลการดำเนินงาน และการกำหนดราคาโอน

สำหรับวิธีและหลักการใช้ข้อมูลทางการบัญชีต้นทุนในการวางแผน ควบคุม และวัดผลการดำเนินงาน จะได้ศึกษาอย่างละเอียดในบทต่อไป