

บทที่ 2

แนวความคิดและประเภทของต้นทุน

ความต้องการข้อมูลของผู้บริหารทุกระดับในองค์กรเพื่อใช้ในกระบวนการบริหารตามหน้าที่และความรับผิดชอบมีลักษณะต่างๆ กัน เช่น ฝ่ายผลิตต้องการข้อมูลเพื่อการสั่งซื้อวัตถุดิบ และการบริหารจัดการเกี่ยวกับวัตถุดิบ ฝ่ายขายต้องการข้อมูลเพื่อช่วยในการตัดสินใจเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนาทางการตลาด ฝ่ายบัญชีและการเงินต้องการข้อมูลเพื่อตัดสินใจเกี่ยวกับการจัดการเงินทุน นโยบายทางด้านบัญชีและการเลือกวิธีปฏิบัติทางด้านรายการทางบัญชี หรือฝ่ายทรัพยากรบุคคลต้องการข้อมูลเพื่อการตัดสินใจและวางแผนเกี่ยวกับการบริหารค่าจ้างแรงงาน เป็นต้น การศึกษาแนวความคิดและการจัดประเภทของต้นทุนจึงเป็นสิ่งสำคัญในการได้มาของข้อมูลเพื่อตอบสนองความต้องการของผู้ใช้ได้อย่างมีคุณภาพ เนื่องจากข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนเป็นข้อมูลที่ผู้บริหารทุกระดับในองค์กรจะนำไปใช้ในกิจกรรมต่างๆ กัน

ความหมายของต้นทุน

ข้อมูลต้นทุนมีความสำคัญกับกิจการ เนื่องจากจะส่งผลกระทบต่อจำนวนกำไรขาดทุนของกิจการในช่วงระยะเวลาที่วัดผลการดำเนินงานนั้นๆ ซึ่งได้มีการให้ความหมายไว้ ดังนี้ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (2538, หน้า 36) ต้นทุน (cost) หมายถึงรายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ ซึ่งอาจจ่ายเป็นเงินสดสินทรัพย์อื่นๆ หุ่นยนต์ หรือการให้บริการ หรือการก่อหนี้รวมถึงผลขาดทุนที่วัดค่าเป็นต้นทุนได้ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ

ดวงมณี โกมารทัต (2548, หน้า 26) กล่าวว่า ต้นทุน หมายถึง มูลค่าที่วัดได้เป็นจำนวนเงินของสินทรัพย์ หรือความเสียหายที่กิจการได้ลงทุนไปเพื่อให้ได้สินค้า สินทรัพย์หรือบริการต่างๆ ซึ่งกิจการคาดว่าจะนำไปใช้เพื่อให้เกิดประโยชน์ในภายหลัง

ต้นทุน หมายถึง การวัดค่าของทรัพยากรที่ใช้ไปเพื่อวัตถุประสงค์บางอย่าง โดยวัดค่าออกมาในรูปของหน่วยเงินตรา ความหมายของต้นทุนประกอบด้วย แนวความคิด 3 ประการ ดังนี้ (Robert & Glenn, 1981, p. 26)

1. การวัดค่าของปริมาณทรัพยากรที่ใช้ไป ได้แก่ ปริมาณของวัตถุดิบ ปริมาณของแรงงาน และปริมาณของบริการอื่นๆ ว่ามีจำนวนทั้งสิ้นเท่าใด
2. การวัดค่าออกมาในรูปของหน่วยเงินตรา ด้วยเหตุที่ทรัพยากรแต่ละชนิดที่ใช้ไปในหน่วยที่ใช้วัดค่าของทรัพยากรแต่ละชนิดไม่เหมือนกัน การแปลงหน่วยวัดค่าของแต่ละชนิดให้อยู่ในรูปของหน่วยเงินตราทำให้สามารถรวมมูลค่าทรัพยากรทุกชนิดเข้าด้วยกันได้
3. การวัดค่าต้องสัมพันธ์กับวัตถุประสงค์เสมอ

กิจการที่ผลิตสินค้า ต้นทุนการผลิต (cost of production) หมายถึง ค่าใช้จ่ายหรือรายจ่ายในปัจจัยการผลิตที่ใช้ในกระบวนการผลิต เนื่องจากปัจจัยการผลิตแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ ปัจจัยคงที่กับปัจจัยผันแปร นอกจากนี้ ยังอาจแบ่งต้นทุนการผลิตออกเป็นต้นทุนทางบัญชี และต้นทุนทางเศรษฐศาสตร์ ซึ่งทั้ง 2 ประเภทมีความแตกต่างกัน ดังนี้

ต้นทุนทางบัญชีหรือต้นทุนทางธุรกิจ (accounting cost or business cost) หมายถึง ค่าใช้จ่ายต่างๆที่เกิดขึ้นเนื่องจากการผลิตซึ่งคิดเฉพาะรายจ่ายที่เห็นชัดเจนมีการจ่ายเกิดขึ้นจริงๆ (explicit cost) รายจ่ายที่เห็นชัดเจนว่ามีการจ่ายจริงได้แก่ ค่าใช้จ่ายต่างๆที่จ่ายออกไปเป็นตัวเงิน เช่น เงินเดือน ค่าจ้างแรงงาน ค่าดอกเบี้ย ค่าวัสดุดิบ ค่าเช่า ค่าขนส่ง เป็นต้น

ต้นทุนทางเศรษฐศาสตร์ (economic cost) หมายถึง ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นเนื่องจากการผลิต ทั้งรายจ่ายที่เห็นชัดเจนว่ามีการจ่ายจริงและรายจ่ายที่มองไม่เห็นชัดเจนหรือไม่ต้องจ่ายจริง (implicit cost) รายจ่ายที่มองไม่เห็นชัดเจนว่ามีการจ่ายจริง เป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่ได้จ่ายออกไปเป็นตัวเงิน แต่ผู้ผลิตหรือผู้ประกอบการจะต้องประเมินขึ้นมาและถือเป็นต้นทุนการผลิตส่วนหนึ่ง ได้แก่ ราคา หรือผลตอบแทนของปัจจัยการผลิต ในส่วนที่ผู้ผลิตเป็นเจ้าของและได้นำปัจจัยนั้นมาใช้ในการผลิตด้วย เช่น นายกรรชัยเปิดร้านขายของที่บ้านของตนเองและนำบ้านมาใช้ในการประกอบกิจการดังกล่าว ซึ่งถ้านายกรรชัยนำบ้านไปให้ผู้อื่นเช่าเพื่อดำเนินกิจการเขาจะต้องได้รับค่าเช่า ดังนั้น ค่าเช่าบ้านที่ควรจะได้แต่กลับไม่ได้ถือว่าเป็นต้นทุนของค่าเสียโอกาส (opportunity cost) ซึ่งต้นทุนนี้จะนำมารวมอยู่ในต้นทุนทางเศรษฐศาสตร์ นอกจากนี้ ค่าจ้างของเจ้าของที่ควรจะได้รับหากไปรับจ้างทำงานให้ผู้อื่นแต่กลับไม่ได้รับ เพราะต้องดำเนินกิจการเอง เงินค่าจ้างนี้ก็ควรนำมารวมในต้นทุนทางเศรษฐศาสตร์ด้วยเช่นกัน ต้นทุนที่มองไม่เห็นเหล่านี้จะถูกนับรวมเข้าไปด้วย ทำให้ต้นทุนทางเศรษฐศาสตร์สูงกว่าต้นทุนทางบัญชี ดังนั้นกำไรในทางเศรษฐศาสตร์จึงน้อยกว่ากำไรในทางบัญชี

จากที่กล่าวมาข้างต้น สรุปได้ว่า ต้นทุนหมายถึงทรัพยากรต่างๆที่ใช้เพื่อให้ได้สินค้าหรือบริการมา ทรัพยากรที่ใช้อาจวัดได้ในรูปของเงินสดที่จ่ายไป มูลค่าของทรัพย์สินที่เอาไปแลกเปลี่ยน บริการที่ให้และอื่นๆ สำหรับความหมายของต้นทุนเพื่อการจัดการ มีความหมายต่างกันทั้งนี้เพราะต้นทุนมีหลายประเภทแตกต่างกันตามความต้องการของฝ่ายบริหาร

ความสำคัญของต้นทุน

การคำนวณต้นทุนสินค้าหรือบริการ ซึ่งจะไปคำนวณต้นทุนขายในงบกำไรขาดทุน และราคาสินค้าต้นทุนของคงเหลือในงบดุล ทั้งงบกำไรขาดทุนและงบดุลเป็นงบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นเพื่อเสนอต่อบุคคลและหน่วยงานภายนอก แต่ปรากฏว่าข้อมูลดังกล่าวไม่เพียงพอสำหรับผู้บริหารภายในซึ่งต้องการต้นทุนไปเพื่อวางแผน ควบคุมและตัดสินใจ ข้อมูลต้นทุนจึงมีความสำคัญ ดังนี้

1. ใช้ในการคำนวณต้นทุนในการผลิตสินค้าหรือบริการ ในกรณีที่เป็นการผลิตสินค้าก็จะนำต้นทุนที่คำนวณได้ไปตีราคาต้นทุนของคงเหลือ ได้แก่ งานระหว่างทำ และสินค้าคงเหลือเพื่อแสดงในงบดุล
2. ใช้ในการวัดผลกำไรขาดทุนประจำงวด การวัดผลกำไรจะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อทราบต้นทุนสินค้าขาย ซึ่งต้นทุนขายจะเป็นเท่าไรก็จะขึ้นอยู่กับต้นทุนในการผลิต
3. ใช้ในการวางแผนและควบคุม ในการดำเนินงานของกิจการฝ่ายบริหารอาจวางแผนงานล่วงหน้าโดยการจัดทำงบประมาณทั้งกิจการหรือแผนกใดแผนกหนึ่ง เมื่อสิ้นงวดก็จะมี การนำข้อมูลที่เกิดขึ้นจริงมาเปรียบเทียบกับงบประมาณที่กำหนดไว้ หากมีผลแตกต่างที่ไม่น่าพอใจหรือพบข้อบกพร่องในการดำเนินงาน ฝ่ายบริหารจะได้แก้ไขโดยทันที
4. ใช้ในการกำหนดราคาขายของสินค้าและบริการ ซึ่งธุรกิจบางประเภท จำเป็นต้องประมาณต้นทุนขึ้นมาก่อนการผลิตจริง ทั้งนี้เพื่อใช้เป็นฐานในการกำหนดราคาขายเสนอต่อลูกค้า หรือใช้ในการประมูลงานต่างๆ ปกติผู้ที่ประมูลงานได้มักเป็นผู้ที่เสนอราคาต่ำสุด ในกรณีที่กิจการไม่ทราบต้นทุนการผลิตก็อาจประมูลงานนั้นไม่ได้เพราะเสนอราคาสูงเกินไป หรือถ้าได้ก็อาจประสบการขาดทุนในเวลาต่อมา เนื่องจากเสนอราคาต่ำกว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง
5. ใช้เป็นเครื่องมือในการตัดสินใจ ผู้บริหารต้องเผชิญกับการตัดสินใจทั้งในปัญหาที่เกิดขึ้นเป็นประจำหรือปัญหาเฉพาะหน้า ทั้งที่เป็นปัญหาระยะสั้นหรือปัญหาระยะยาว เช่น การตัดสินใจรับคำสั่งพิเศษ การปิดโรงงาน การเพิ่มหรือลดสายการผลิต เป็นต้น
6. ใช้ในการประเมินผลการดำเนินงานของทรัพยากรต่างๆที่ใช้ในการดำเนินงาน ทั้งนี้เพื่อพิจารณาประสิทธิผล และประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของทรัพยากรเหล่านั้น

ประเภทของต้นทุน

แนวความคิดของต้นทุนได้มีการนำมาประยุกต์ใช้ในองค์กรธุรกิจหลายๆ ลักษณะไม่เฉพาะในองค์กรที่ผลิตสินค้าเท่านั้น ตัวอย่างเช่น ธุรกิจอาหารจานด่วนเคเอฟซี (Kentucky Fried Chicken : KFC) พิซซ่าฮัท (Pizza Hut) และทาโคเบลล์ (Taco Bell) ธุรกิจโรงถ่ายทำภาพยนตร์ เช่น ดิสนีย์ (Disney) พาราเมท (Paramount) และยูไนเต็ดอาร์ติสต์ (United Artists) เป็นต้น ต้นทุนที่เกิดขึ้นในธุรกิจดังกล่าวบางอย่างอาจเหมือนหรือไม่เหมือนกับต้นทุนที่เกิดขึ้นในกิจการ ผลิตสินค้า เนื่องจากการดำเนินงานที่แตกต่างกัน ดังนั้นชื่อที่ใช้เรียกต้นทุนจึงมีความแตกต่างกัน อย่างไรก็ตามแนวคิดต้นทุนของทุกองค์กรทุกลักษณะจะมาจากพื้นฐานเดียวกัน (ดวงมณี โกมารทัต, 2548, หน้า 26)

นอกจากนี้ ต้นทุนอาจจะจำแนกเป็นต้นทุนที่ยังไม่ได้ใช้ (unexpired costs) และต้นทุนที่ใช้ไปแล้ว (expired costs) ต้นทุนที่ยังไม่ได้ใช้ หมายถึง ต้นทุนในส่วนที่จะได้รับประโยชน์ในรอบบัญชีหน้าแสดงรายการเป็นสินทรัพย์ในงบดุล ส่วนต้นทุนที่ใช้ไปแล้ว หมายถึง ต้นทุนในส่วนที่ได้ใช้ในการหารายได้ในรอบบัญชีปัจจุบันเป็นค่าใช้จ่าย (expenses) นำไปแสดงในงบกำไรขาดทุน

ในที่นี้จะจำแนกต้นทุนในลักษณะต่างๆ เพราะการจำแนกประเภทของต้นทุนในลักษณะต่างๆกัน มีเป้าหมายหรือมีวัตถุประสงค์ของการนำไปใช้เพื่อการจัดการต้นทุนหรือตัดสินใจที่แตกต่างกันไป ดังนั้นเพื่อการใช้ข้อมูลทางด้านต้นทุนของผู้บริหารเป็นไปอย่างถูกต้องควรที่จะทำความเข้าใจเกี่ยวกับการจำแนกประเภทของต้นทุนในลักษณะต่างๆ ดังต่อไปนี้

1. การจำแนกต้นทุนตามลักษณะส่วนประกอบของผลิตภัณฑ์

ส่วนประกอบของต้นทุนที่ใช้ในการผลิตสินค้าหรือผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด (cost of a manufactured product) ก็จะประกอบด้วยวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต ซึ่งถ้าพิจารณาในด้านทรัพยากรที่เป็นส่วนประกอบของสินค้าแล้วก็จะประกอบด้วย

1.1 วัตถุดิบ (material) ซึ่งวัตถุดิบนับว่าเป็นส่วนประกอบสำคัญของการผลิตสินค้าหรือผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปโดยทั่วไป และต้นทุนที่เกี่ยวกับการใช้วัตถุดิบในการผลิตสินค้าอาจจะแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะคือ

1.1.1 วัตถุดิบทางตรง (direct material) หมายถึง วัตถุดิบหลักที่ใช้ในการผลิตและสามารถระบุได้อย่างชัดเจนว่าใช้ในการผลิตสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่งในปริมาณและต้นทุนเท่าใด รวมทั้งจัดเป็นวัตถุดิบส่วนใหญ่ที่ใช้ในการผลิตสินค้าชนิดนั้นๆ เช่นกระดาษที่ใช้ในธุรกิจสิ่งพิมพ์ ผ้าที่ใช้ในอุตสาหกรรมเสื้อผ้า ยางดิบที่ใช้ในการจัดผลิตรถยนต์ เป็นต้น

1.1.2 วัตถุดิบทางอ้อม (indirect material) หมายถึง วัตถุดิบต่างๆ ที่เกี่ยวข้องโดยทางอ้อมกับการผลิตสินค้า แต่ไม่ใช่วัตถุดิบหลักหรือวัตถุดิบส่วนใหญ่ เช่น ตะปู กาว กระดาษทรายที่ใช้เป็นส่วนประกอบของการทำเฟอร์นิเจอร์ น้ำมันหล่อลื่นเครื่องจักร เส้นด้ายที่ใช้ในการตัดเย็บเสื้อผ้า เป็นต้น วัตถุดิบทางอ้อมซึ่งจะถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายการผลิตชนิดหนึ่ง โดยปกติแล้วอาจเรียกว่า วัสดุโรงงาน

1.2 ค่าแรงงาน (labor) ค่าแรงงาน หมายถึง ค่าจ้างหรือผลตอบแทนที่จ่ายให้แก่ลูกจ้างหรือคนงานที่ทำหน้าที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้า โดยปกติแล้วค่าแรงงานจะแบ่งออกเป็น 2 ชนิดคือ ค่าแรงงานทางตรง (direct labor) และค่าแรงงานทางอ้อม (indirect labor)

1.2.1 ค่าแรงงานทางตรง (direct labor) หมายถึง ค่าแรงงานต่างๆ ที่จ่ายให้แก่คนงานหรือลูกจ้างที่ทำหน้าที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าสำเร็จรูปโดยตรง รวมทั้งเป็นค่าแรงงานที่มีจำนวนมากเมื่อเทียบกับค่าแรงงานทางอ้อมในการผลิตสินค้าหน่วยหนึ่งๆ และจัดเป็นค่าแรงงานส่วนสำคัญในการแปรรูปวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป

1.2.2 ค่าแรงงานทางอ้อม (Indirect labor) หมายถึง ค่าแรงงานที่ไม่เกี่ยวข้องกับค่าแรงงานทางตรงที่ใช้ในการผลิตสินค้า เช่น เงินเดือนผู้ควบคุมโรงงาน เงินเดือนพนักงานทำความสะอาดเครื่องจักรและโรงงาน พนักงานตรวจสอบคุณภาพ ช่างซ่อมบำรุง ตลอดจนต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับคนงาน อาทิ ค่าภาษีที่ออกให้ลูกจ้าง สวัสดิการต่างๆ เป็นต้น ซึ่งค่าแรงงานทางอ้อมเหล่านี้จะถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายการผลิต

1.3 ค่าใช้จ่ายการผลิต (manufacturing overhead) ค่าใช้จ่ายการผลิต หมายถึง แหล่งรวบรวมค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าซึ่งนอกเหนือจากวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง เช่น วัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงงานทางอ้อม ค่าใช้จ่ายในการผลิตทางอ้อม อื่นๆ ได้แก่ ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าเช่า ค่าเสื่อมราคา ค่าประกันภัย ค่าภาษี เป็นต้น ซึ่งเป็น ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการผลิตเท่านั้น ไม่รวมถึงเงินเดือน ค่าเช่า ค่าไฟฟ้า ค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานในสำนักงาน และในบางกรณีก็มีการเรียกค่าใช้จ่ายการผลิตในชื่ออื่น ๆ เช่น ค่าใช้จ่ายโรงงาน (factory overhead) โสหุ่ยการผลิต (manufacturing burden) ต้นทุนผลิตทางอ้อม (indirect cost) เป็นต้น

2. การจำแนกต้นทุนตามความสำคัญและลักษณะของต้นทุนการผลิต

การจำแนกต้นทุนตามความสำคัญและลักษณะของต้นทุนการผลิตนั้นจะมี ลักษณะที่คล้ายคลึงกับการจำแนกต้นทุนตามส่วนประกอบของการผลิต ซึ่งวัตถุประสงค์ของการจำแนกต้นทุนในลักษณะนี้ก็เพื่อใช้ในการวางแผนและควบคุมมากกว่าที่จะจำแนกเพื่อการคำนวณต้นทุนของสินค้าหรือบริการ การจำแนกต้นทุนตามความสำคัญและลักษณะของต้นทุนการผลิตจำแนกได้ 2 ชนิดคือ

2.1 ต้นทุนขั้นต้น (prime cost) หมายถึง ต้นทุนรวมระหว่างวัตถุดิบทางตรง และค่าแรงทางตรง ซึ่งตามปกติเราจะถือว่าต้นทุนขั้นต้นจะมีความสัมพันธ์โดยตรงกับต้นทุนการผลิตทั้งหมด แต่ในยุคปัจจุบัน การผลิตในธุรกิจบางแห่งมีการใช้เครื่องจักรหรือเทคโนโลยีขั้นสูงมากขึ้นทำให้ต้นทุนค่าแรงงานทางตรงลดลง ในลักษณะเช่นนี้ต้นทุนขั้นต้นก็มีความสำคัญลดลงเมื่อเทียบกับต้นทุนแปรสภาพ

2.2 ต้นทุนแปรสภาพ (conversion cost) หมายถึง ต้นทุนที่เกี่ยวกับการแปรสภาพและเปลี่ยนรูปแบบจากวัตถุดิบทางตรงให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป ต้นทุนแปรสภาพจะประกอบด้วยค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต จากที่กล่าวแล้วก็คือ เมื่อกิจการมีการลงทุนในเครื่องจักรมากขึ้น ค่าเสื่อมราคา ค่าซ่อมบำรุง ซึ่งจัดเป็นค่าใช้จ่ายการผลิตก็จะมี การจำนวนมากขึ้นตามไปด้วย ดังนั้นในปัจจุบันนี้สำหรับธุรกิจที่มีการใช้เทคโนโลยีขั้นสูงก็จะให้ ความสำคัญกับต้นทุนแปรสภาพมากกว่าต้นทุนขั้นต้น

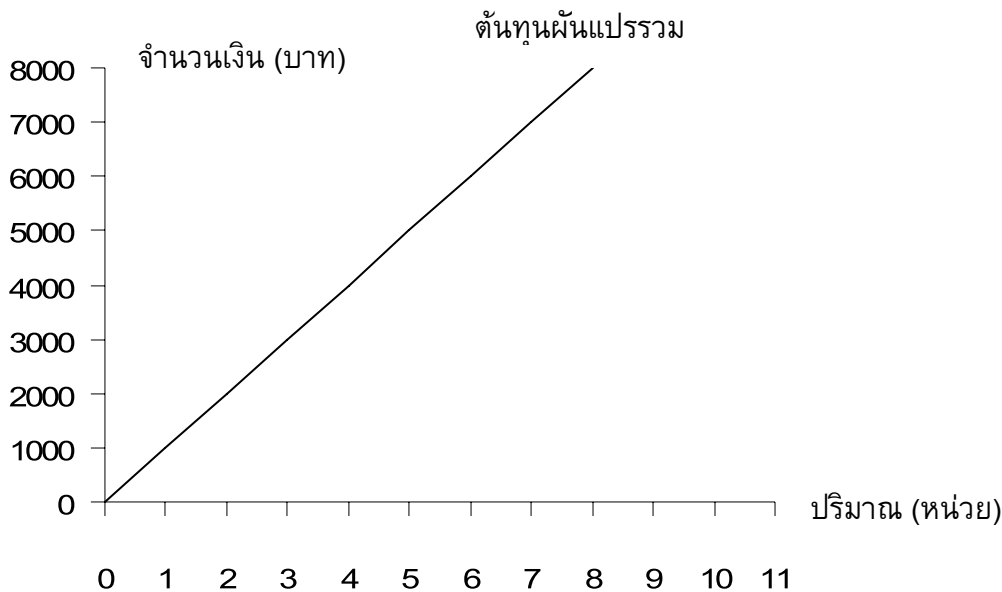
ด้วยเหตุนี้ต้นทุนการผลิตสินค้าของกิจการที่มีการใช้เทคโนโลยีการผลิตขั้นสูงจึง ประกอบด้วยต้นทุน 2 ส่วน คือ วัตถุดิบทางตรงและต้นทุนแปรสภาพ

3. การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับระดับของกิจกรรม

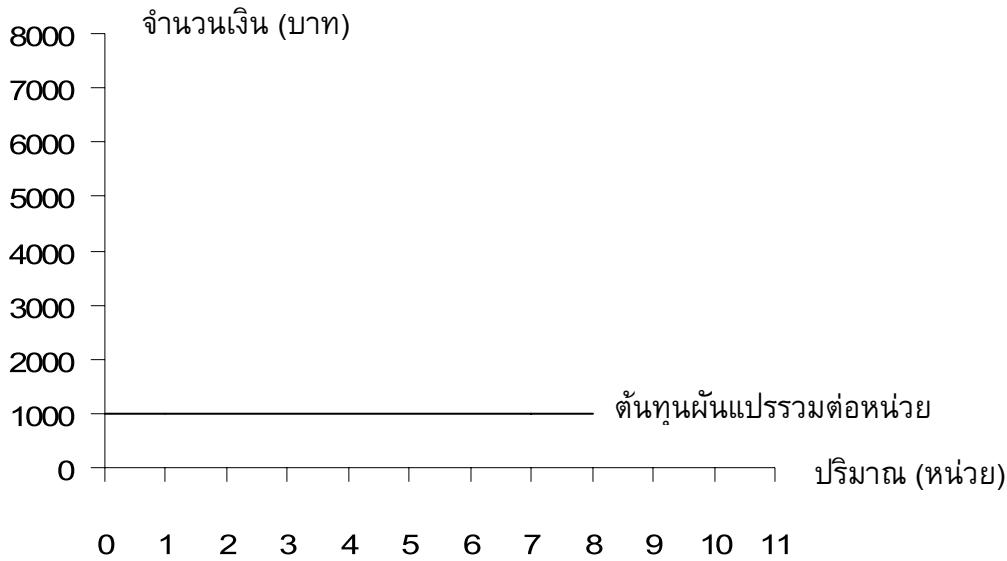
การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับระดับของกิจกรรมหรือ การจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมของต้นทุน (cost behavior) ซึ่งมีลักษณะที่สำคัญคือเป็นการวิเคราะห์จำนวนของต้นทุนที่จะมีการเปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิต หรือระดับของกิจกรรมที่เป็นตัว ผลักดันให้เกิดต้นทุน (cost driver) ในการผลิตทั้งที่เกี่ยวกับการวางแผน การควบคุม การ

ประเมินและวัดผลการดำเนินงาน การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับระดับของกิจกรรม เราสามารถที่จะจำแนกต้นทุนได้ 3 ชนิด คือ ต้นทุนผันแปร ต้นทุนคงที่ ต้นทุนผสม อย่างไรก็ตามแนวคิดในการจำแนกต้นทุนนี้ เป็นการจำแนกต้นทุนที่อยู่ในช่วงของต้นทุนที่มีความหมายต่อการตัดสินใจ (relevant range) ซึ่งก็คือ เป็นช่วงที่ต้นทุนคงที่รวมและต้นทุนผันแปรต่อหน่วยยังมีลักษณะคงที่หรือไม่เปลี่ยนแปลง

3.1 ต้นทุนผันแปร (variable cost) หมายถึง ต้นทุนที่จะมีต้นทุนรวมเปลี่ยนแปลงไปตามสัดส่วนของการเปลี่ยนแปลงในระดับกิจกรรมหรือปริมาณการผลิต ในขณะที่ต้นทุนต่อหน่วยจะคงที่เท่ากันทุก ๆ หน่วย โดยทั่วไปแล้วต้นทุนผันแปรนี้สามารถที่จะควบคุมได้โดยแผนกหรือหน่วยงานที่ทำให้เกิดต้นทุนผันแปรนั้น ในการบริหารต้นทุนผันแปรจะเข้ามามีบทบาทอย่างมากต่อการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร เช่น การกำหนดราคาสินค้าก็จะต้องกำหนดให้ครอบคลุมทั้งส่วนที่เป็นต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่ทั้งหมด ในกรณีที่กิจการจะทำการผลิตและจำหน่ายสินค้าในส่วนที่นอกเหนือจากกำลังการผลิตปกติแต่ไม่เกินกำลังการผลิตสูงสุดของกิจการ การตัดสินใจกำหนดราคาสินค้าในใบสั่งซื้อพิเศษก็ไม่ควรที่จะต่ำกว่าต้นทุนผันแปร ต่อหน่วย เป็นต้น



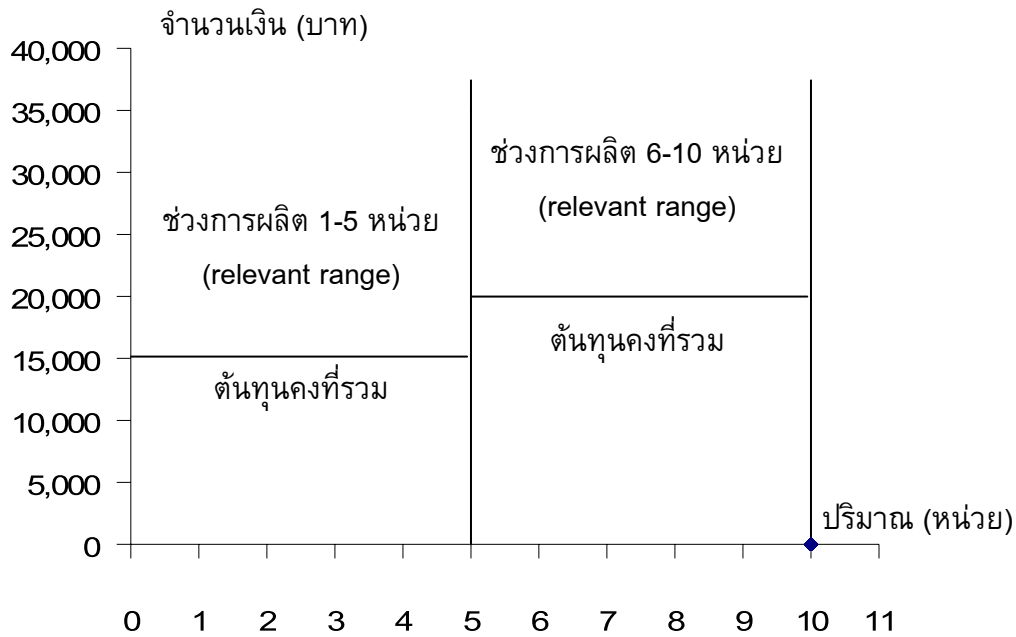
ภาพที่ 2.1 แสดงพฤติกรรมของต้นทุนผันแปรรวม



ภาพที่ 2.2 แสดงพฤติกรรมของต้นทุนผันแปรต่อหน่วย

3.2 ต้นทุนคงที่ (fixed cost) หมายถึง ต้นทุนรวมที่มีได้เปลี่ยนแปลงไปตามระดับของการผลิตในช่วงของการผลิตระดับหนึ่ง แต่ต้นทุนคงที่ต่อหน่วยก็จะเปลี่ยนแปลงในทางลดลงถ้าปริมาณการผลิตเพิ่มมากขึ้น นอกจากนี้ต้นทุนคงที่ยังแบ่งออกเป็นต้นทุนคงที่ระยะยาว (committed fixed cost) เป็นต้นทุนคงที่ที่ไม่สามารถเปลี่ยนแปลงได้ในระยะสั้น เช่น สัญญาระยะยาว ค่าเสื่อมราคา และต้นทุนคงที่ระยะสั้น (discretionary fixed cost) เป็นต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นเป็นครั้งคราวจากการตัดสินใจของผู้บริหาร เช่น ค่าโฆษณา ค่าใช้จ่ายในการค้นคว้าและวิจัย เป็นต้น ในการบริหารแล้วต้นทุนคงที่ส่วนใหญ่มักจะควบคุมได้ด้วยผู้บริหารระดับสูงเท่านั้น

สมมติว่ากิจการแห่งหนึ่งมีต้นทุนคงที่รวมเท่ากับ 20,000 บาทต่อปี ถ้ากิจการทำการผลิตในระดับ 5-10 หน่วย แต่ถ้ากิจการทำการผลิตน้อยกว่า 5 หน่วย ต้นทุนคงที่รวมก็จะสามารถลดลงเหลือเพียง 15,000 บาท กล่าวคือ ในลักษณะช่วงของระดับกิจกรรมที่มีความหมายต่อการตัดสินใจจะมีอยู่ 2 ช่วง ในขณะที่ลักษณะของต้นทุนคงที่ต่อหน่วยจะลดลง ถ้ากิจการยังทำการผลิตมากขึ้น เช่น ถ้าต้นทุนคงที่รวมเท่ากับ 20,000 บาท และกิจการทำการผลิต 5 หน่วย ก็จะมีต้นทุนคงที่ต่อหน่วยเท่ากับ 4,000 บาท (20,000หาร 5) หรือถ้ากิจการทำการผลิต 10 หน่วย ก็จะมีต้นทุนคงที่ต่อหน่วยเท่ากับ 2,000 บาท (20,000หาร 10) ดังจะเห็นลักษณะของต้นทุนคงที่ในแต่ละช่วงการผลิต ดังภาพที่ 2.3



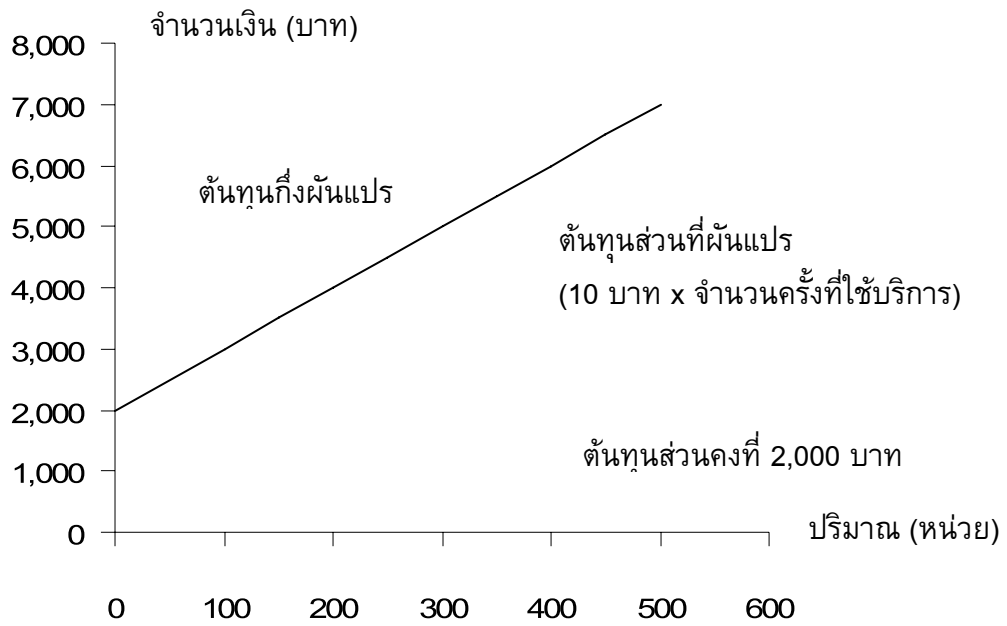
ภาพที่ 2.3 แสดงพฤติกรรมของต้นทุนคงที่รวม

3.3 ต้นทุนผสม (mixed cost) หมายถึง ต้นทุนที่มีลักษณะของต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรรวมอยู่ด้วยกัน ในช่วงของการดำเนินกิจกรรมที่มีความหมายต่อการตัดสินใจโดยต้นทุนผสมนี้จะแบ่งออกเป็น 2 ชนิด คือ ต้นทุนกึ่งผันแปรและต้นทุนกึ่งคงที่

3.4 ต้นทุนกึ่งผันแปร (semi variable cost) หมายถึง ต้นทุนที่จะมีต้นทุนส่วนหนึ่งคงที่ทุกระดับของกิจกรรม และมีต้นทุนอีกส่วนหนึ่งจะผันแปรไปตามระดับของกิจกรรม เช่น ค่าโทรศัพท์ ค่าโทรสาร เป็นต้น ในบางครั้งก็เป็นการยากที่จะระบุได้ว่าต้นทุนส่วนใดเป็นต้นทุนผันแปร ดังนั้น จึงจำเป็นต้องใช้เทคนิคในการประมาณต้นทุนเข้ามาช่วยในการวิเคราะห์

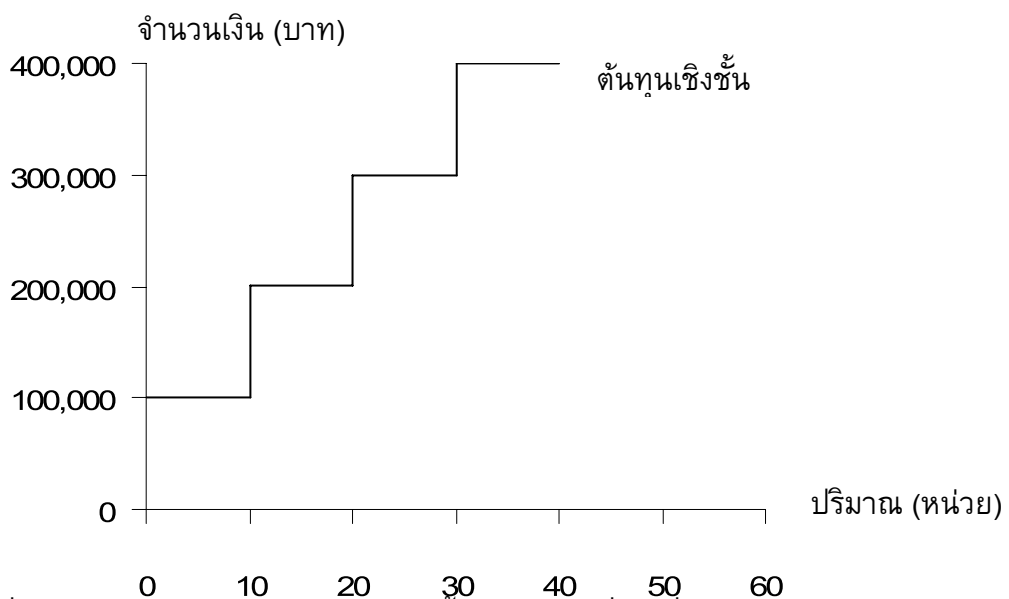
ตัวอย่างเช่น บริษัทแห่งหนึ่งได้ใช้เครื่องโทรสาร โดยจะต้องเสียค่าบำรุงปีละ 4,000 บาท และจะเสียค่าบริการอีกครั้งละ 10 บาท ต่อแผ่น ถ้าสมมติว่าในปีนั้นบริษัทได้ใช้บริการเครื่องโทรสารเท่ากับ 600 ครั้ง เราสามารถที่จะแสดงการคำนวณต้นทุนทั้งสิ้นได้ดังนี้

ค่าบำรุง	4,000 บาท
ค่าบริการ (600x10)	<u>6,000</u> บาท
รวม	<u>10,000</u> บาท



ภาพที่ 2.4 แสดงพฤติกรรมของต้นทุนกึ่งผันแปร

3.5 ต้นทุนเชิงขั้น (step cost) หรือต้นทุนกึ่งคงที่ (semi fixed cost) หมายถึง ต้นทุนที่จะมีจำนวนคงที่ ณ ระดับกิจกรรมหนึ่งและจะเปลี่ยนแปลงไปคงที่ในอีกระดับกิจกรรมหนึ่ง เช่น เงินเดือนผู้ควบคุมคนงาน ถ้าผู้ควบคุมคนงาน 1 คน สามารถที่จะดูแลและควบคุมการทำงานของคนงานได้ 10 คน และถ้าผู้ควบคุมคนงาน 2 คน ก็จะสามารถควบคุมคนงานได้ 20 คน ถ้าสมมติว่าเงินเดือนผู้ควบคุมคนงาน 1 คน เท่ากับ 100,000 บาทต่อปี ดังนั้นก็จะแสดงให้เห็นถึงพฤติกรรมของต้นทุนกึ่งคงที่ ดังภาพที่ 2.5



ภาพที่ 2.5 แสดงพฤติกรรมของต้นทุนเชิงขั้นหรือต้นทุนกึ่งคงที่

4. การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับหน่วยต้นทุน

การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับหน่วยต้นทุนเราสามารถที่จะจำแนกได้ 2 ชนิด คือ ต้นทุนทางตรง (direct cost) และต้นทุนทางอ้อม (indirect cost) โดยพิจารณาตามความสามารถที่จะระบุได้ว่าต้นทุนใดเป็นต้นทุนของงานใด แผนกใด

4.1 ต้นทุนทางตรง หมายถึง ต้นทุนที่ฝ่ายบริหารสามารถที่จะระบุได้ว่าต้นทุนใดเป็นของหน่วยต้นทุนใดนั่นเอง เช่น วัสดุดิบทางตรง และค่าแรงงานทางตรงที่ใช้ในการผลิตงานผลิตชิ้นใดชิ้นหนึ่ง หรือค่ากำลังไฟฟ้าที่ใช้เดินเครื่องจักรในแผนกประกอบก็คือ ต้นทุนทางตรงของแผนกประกอบนั่นเอง

4.2 ต้นทุนทางอ้อม หมายถึง ต้นทุนร่วม (common cost) ที่เกิดขึ้นโดยไม่สามารถระบุได้ว่าเกิดจากหน่วยต้นทุนใด โดยปกติแล้วต้นทุนทางอ้อมนี้จะถูกแบ่งสรรให้แก่หน่วยต้นทุนต่าง ๆ ด้วยเทคนิควิธีในการจัดสรรต้นทุน (allocation techniques) ซึ่งโดยทั่วไปต้นทุนเกี่ยวกับการผลิตนั้น ต้นทุนทางอ้อมก็หมายถึงค่าใช้จ่ายการผลิตของสินค้า

กล่าวโดยสรุป ต้นทุนชนิดใดชนิดหนึ่งอาจจะมีความเป็นทั้งต้นทุนทางตรง หรือ ต้นทุนทางอ้อมก็ได้ขึ้นอยู่กับพิจารณาความสัมพันธ์ของต้นทุนชนิดนั้นกับหน่วยต้นทุนใดนั่นเอง

5. การจำแนกต้นทุนตามหน้าที่งานในสายการผลิต

การดำเนินงานของธุรกิจอุตสาหกรรมต่าง ๆ มักจะประกอบไปด้วยแผนกต่าง ๆ จำนวนมากในสายการผลิตสินค้าและแต่ละแผนกก็ทำหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายสำหรับกิจการที่ทำการผลิตสินค้าเราสามารถที่จะจำแนกแผนกต่าง ๆ ออกเป็น 2 ลักษณะใหญ่ๆ คือ

5.1 ต้นทุนแผนกผลิต (cost of production departments) หมายถึง ต้นทุนต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการทำงานของเครื่องจักร คนงานและค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกิดขึ้นในแผนกผลิตสินค้าของกิจการ เช่น แผนกตัด แผนกเชื่อม แผนกประกอบ แผนกบรรจุ เป็นต้น

5.2 ต้นทุนแผนกบริการ (cost of service departments) หมายถึง ต้นทุนต่าง ๆ ที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตโดยตรง โดยแผนกต่างๆ เหล่านี้จะทำหน้าที่ในด้านบริการให้แก่แผนกอื่นๆ เช่น แผนกเงินเดือนและค่าจ้าง แผนกบุคคล แผนกซ่อมบำรุง แผนกธุรการโรงงาน เป็นต้น และการจัดสรรต้นทุนจากแผนกบริการให้แก่แผนกผลิตก็จะต้องคำนึงถึงการที่แผนกผลิตได้ใช้ประโยชน์จากแผนกบริการนั้นๆ

สมมติว่าบริษัทแห่งหนึ่งมีแผนกผลิตอยู่เพียงแผนกเดียว และมีแผนกบริการอยู่อีกหลายแผนก เช่น แผนกซ่อมบำรุง แผนกบุคคล แผนกบัญชี เป็นต้น ในกรณีนี้สมมติว่าถ้ากิจการต้องการที่จะจัดสรรต้นทุนที่เกิดขึ้นในแผนกซ่อมบำรุงให้แก่แผนกผลิตและแผนกอื่นๆ ดังนั้นเราก็จะพิจารณาว่าต้นทุนในแผนกซ่อมบำรุงสัดส่วนเท่าไร ที่ควรที่จะจัดสรรให้แก่แผนกผลิต และส่วนใดที่ไม่เกี่ยวกับแผนกอื่นๆ ที่ไม่ใช่แผนกที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับการผลิต เช่น

แผนกขาย แผนกขนส่ง เป็นต้น ซึ่งต้นทุนต่างๆ ที่เกิดขึ้นในแผนกต่างๆ ที่ไม่เกี่ยวกับแผนกผลิตก็จะถูกนำไปเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน ส่วนต้นทุนในแผนกผลิตซึ่งรวมทั้งส่วนที่ได้รับจัดสรรจากแผนกซ่อมบำรุงก็จะถูกนำไปคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์

6. การจำแนกต้นทุนตามหน้าที่งานในกิจการ

การจำแนกต้นทุนตามหน้าที่งานเป็นการพิจารณาต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานหรือปฏิบัติงานของหน้าที่งานต่างๆ โดยปกติแล้วจะสามารถแบ่งหน้าที่งานในกิจการต่างๆ ออกเป็น 4 หน้าที่งานคือ การผลิต การตลาด การบริหาร การเงิน ดังนั้นต้นทุนที่จะเกิดขึ้นในหน้าที่งานต่างๆ ก็คือ

6.1 ต้นทุนเกี่ยวกับการผลิต (manufacturing cost) ได้แก่ ต้นทุนที่มีความสัมพันธ์กับการผลิต คือ วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายการผลิต

6.2 ต้นทุนที่เกี่ยวกับการตลาด (marketing cost) หมายถึง ต้นทุนต่างๆ ที่เกี่ยวกับการส่งเสริมการขายสินค้าหรือบริการ ค่าโฆษณา ค่านายหน้าพนักงานขาย

6.3 ต้นทุนที่เกี่ยวกับการบริหาร (administrative cost) ได้แก่ ต้นทุนที่เกิดขึ้นในลักษณะที่เกี่ยวกับการสั่งการ การควบคุมและการดำเนินงานของกิจการ รวมถึงเงินเดือนของผู้บริหารและพนักงานในแผนกต่างๆ ที่ไม่เกี่ยวกับแผนกผลิตและแผนกขาย

7. การจำแนกต้นทุนโดยพิจารณาจากช่วงเวลาในการคำนวณกำไร

การจำแนกต้นทุนในลักษณะนี้ เป็นการพิจารณาตามหลักของการจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย ทั้งนี้เพราะต้นทุนบางอย่างจะมีลักษณะเป็นสินทรัพย์และจะเปลี่ยนเป็นค่าใช้จ่ายในภายหลังเมื่อได้ถูกใช้ประโยชน์หมดสิ้นไปแล้วในงวดที่มีการคำนวณหารายได้ที่เกิดขึ้นนั้น ดังนั้นการจำแนกต้นทุนในลักษณะนี้จึงแบ่งออกเป็น 2 ชนิดคือ ต้นทุนผลิตภัณฑ์และต้นทุนงวดเวลา

7.1 ต้นทุนผลิตภัณฑ์ (product cost) ได้แก่ ต้นทุนที่เกิดขึ้นโดยตรงหรือโดยอ้อมในการผลิตสินค้า เช่น วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง ค่าใช้จ่ายการผลิต ต้นทุนเหล่านี้จะถือเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ไม่ว่าการผลิตสินค้านั้นจะผลิตสำเร็จ (finished goods) หรือยังผลิตไม่เสร็จ (work in process) จนกว่าสินค้านั้นจะถูกจำหน่ายออกไป ต้นทุนในการผลิตสินค้าที่ถูกจำหน่ายออกไปนั้นก็จะกลายเป็นต้นทุนงวดเวลาซึ่งอยู่ในรูปของต้นทุนขาย

7.2 ต้นทุนงวดเวลา (period cost) ได้แก่ ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตซึ่งต้นทุนงวดเวลานั้นโดยปกติจะเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นและได้ให้ประโยชน์แก่กิจการสิ้นสุดลงในงวดบัญชีนั้นๆ เช่น เงินเดือนพนักงานบัญชี เงินเดือนพนักงานในสำนักงาน ค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์สำนักงาน ดอกเบี้ยจ่าย ค่าเช่าสำนักงาน ค่าโฆษณา เป็นต้น ซึ่งต้นทุนงวดเวลานั้นจะถูกนำมาเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน ในขณะที่ต้นทุนผลิตภัณฑ์จะถูกนำไปแสดงเป็นสินทรัพย์ในงบดุล

8. การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับเวลา

การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับเวลาเป็นการจำแนกต้นทุนเพื่อการศึกษาถึงจำนวนของต้นทุนที่เกิดขึ้น ณ เวลาต่างๆ

8.1 ต้นทุนในอดีต (historical cost) หมายถึง ต้นทุนที่กิจการได้จ่ายไปจริงตามหลักฐานอันเที่ยงธรรมที่ปรากฏ จำนวนเงินที่กิจการได้จ่ายไปนั้นจึงถือเป็นมูลค่าหรือต้นทุนของสินค้าหรือสินทรัพย์ของกิจการในอดีต แต่ต้นทุนในอดีตนี้อาจจะไม่มี ความเหมาะสมในการนำมาใช้เพื่อการตัดสินใจของฝ่ายบริหารในปัจจุบัน ทั้งนี้เพราะค่าของเงินในอดีตกับปัจจุบันย่อมมีความแตกต่างกันเนื่องมาจากภาวะเงินเฟ้อและความเจริญทางด้านเศรษฐกิจ

8.2 ต้นทุนทดแทน (replacement cost) หมายถึง มูลค่าหรือราคาตลาดปัจจุบันของสินทรัพย์ประเภทเดียวกันกับที่กิจการใช้อยู่ หรือเป็นสินทรัพย์ที่กิจการเคยซื้อ มาในอดีต ถ้าต้องการที่จะซื้อใหม่ในขณะนี้จะต้องจ่ายเงินจำนวนเท่าไร ซึ่งโดยปกติมูลค่าหรือราคา ต้นทุนทดแทนย่อมมีมูลค่าสูงกว่าต้นทุนในอดีต เพราะภาวะเงินเฟ้อส่วนหนึ่งและจากการเปลี่ยนแปลงในเทคโนโลยีของสินทรัพย์เพื่อให้มีประสิทธิภาพการทำงานที่สูงขึ้นส่วนหนึ่ง

8.3 ต้นทุนในอนาคต (future cost) หมายถึง ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่กิจการ คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตจากการตัดสินใจเรื่องใดเรื่องหนึ่งของผู้บริหาร ซึ่งต้นทุนในอนาคต นั้นอาจจะได้มาจากการประมาณการหรือการพยากรณ์ก็ได้ การประมาณต้นทุนในอนาคตจึง ต้องทำด้วยความระมัดระวังและรอบคอบ เพราะบางครั้งที่ต้นทุนในอนาคตจะถูกนำมาใช้ในการวางแผน

9. การจำแนกต้นทุนตามลักษณะของความรับผิดชอบ

การดำเนินกิจกรรมต่างๆในองค์กรจะมีการแบ่งหน้าที่และความรับผิดชอบตามโครงสร้างการบริหารงาน ซึ่งผู้บริหารในแต่ละหน่วยงานจะต้องควบคุมต้นทุนที่เกิดขึ้น

9.1 ต้นทุนที่ควบคุมได้ (controllable cost) หมายถึง ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่สามารถระบุหรือกำหนดไว้ว่า หน่วยงานใดหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นผู้รับผิดชอบโดยตรง ซึ่งมีอำนาจหน้าที่หรือมีความสามารถที่จะทำให้ต้นทุนจำนวนนั้นเพิ่มขึ้นหรือลดลงจากการตัดสินใจของตน ซึ่งถ้าจะพิจารณาให้มากขึ้นก็พอที่จะสรุปได้ว่า ต้นทุนที่ควบคุมได้ในหน่วยงาน หรือผู้บริหารคนใดคนหนึ่ง ก็อาจจะเป็นต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ในอีกหน่วยงานหรือผู้บริหารอีก คนหนึ่งก็ได้

9.2 ต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ (uncontrollable cost) หมายถึง ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่ไม่อยู่ภายใต้อำนาจหน้าที่ที่หน่วยงานหรือผู้บริหารในระดับนั้นๆจะควบคุมไว้ได้ คือไม่สามารถกำหนดต้นทุนประเภทนี้ให้เพิ่มขึ้นหรือให้ลดลงได้ โดยปกติต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ของผู้บริหารระดับล่างก็มักจะเกิดการตัดสินใจของผู้บริหารระดับสูง

10. การจำแนกต้นทุนตามลักษณะของการวิเคราะห์ปัญหาเพื่อตัดสินใจ

การดำเนินธุรกิจผู้บริหารมักจะต้องประสบปัญหาต่างๆ มากมายและที่สำคัญก็คือผู้บริหารจะต้องพยายามทำการตัดสินใจแก้ไขปัญหา หรือเลือกทางเลือกที่ดีที่สุดข้อมูลทางด้านต้นทุนที่เข้ามามีบทบาทในการตัดสินใจจึงมักจะถูกจำแนกเป็น

10.1 ต้นทุนจม (sunk cost) หมายถึง ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ (unavoidable) หรือไม่สามารที่จะทำการเปลี่ยนแปลงได้ไม่ว่าผู้บริหารจะทำการตัดสินใจอย่างไร ดังนั้นต้นทุนจมจึงเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการตัดสินใจในอดีต ซึ่งจะไม่มีผลกระทบต่อตัดสินใจในปัจจุบัน เช่น ค่าเช่าที่เป็นสัญญาเช่าระยะยาว ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวร เป็นต้น ถึงแม้ว่าต้นทุนจมจะไม่มีผลต่อการตัดสินใจในปัจจุบัน แต่ผู้บริหารก็ควรที่จะทำการตัดสินใจเลือกทางเลือกที่สามารถใช้ประโยชน์จากต้นทุนจมให้ได้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้

10.2 ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ (avoidable cost) หมายถึง ต้นทุนที่สามารถประหยัดได้จากการตัดสินใจเลือกทางใดทางหนึ่ง ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้มักจะมีบทบาทที่สำคัญต่อการตัดสินใจของผู้บริหารเสมอ

10.3 ต้นทุนเสียโอกาส (opportunity cost) คือผลประโยชน์หรือผลตอบแทนที่กิจการจะได้รับจากการตัดสินใจเลือกทางเลือกหนึ่ง แต่กลับต้องสูญเสียไปจากการที่เลือกตัดสินใจในอีกทางเลือกหนึ่ง เช่น ถ้ากิจการมีเงินจำนวนหนึ่งและสามารถนำไปฝากธนาคารได้ดอกเบี้ยปีละ 80,000 บาท แต่ถ้ากิจการต้องการนำเงินที่มีอยู่นั้นไปลงทุนทำธุรกิจ ก็จะได้ว่าการที่กิจการลงทุนทำธุรกิจจึงทำให้สูญเสียดอกเบี้ยที่จะได้รับ 80,000 บาท จึงถือว่ากิจการเลือกทำธุรกิจก็จะมีต้นทุนเสียโอกาสเกิดขึ้น 80,000 บาท โดยปกติต้นทุนเสียโอกาสจะไม่มี การบันทึกลงในบัญชีของกิจการเพราะมิได้เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง แต่เป็นต้นทุนที่ถูกสมมติเพื่อการตัดสินใจ

10.4 ต้นทุนส่วนที่แตกต่าง (differential cost) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดการเปลี่ยนแปลงไปจากการตัดสินใจเลือกกระทำอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งอาจจะเปลี่ยนแปลงในทางเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ได้ (incremental cost or decremented cost) โดยปกติต้นทุนประเภทนี้จะเกิดก็ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการปฏิบัติแบบเดิมมาเป็นวิธีการปฏิบัติแบบใหม่ เช่น ถ้าผู้บริหารกำลังทำการตัดสินใจว่าควรที่จะซื้อเครื่องจักรรุ่นใหม่เข้ามาทำการผลิตแทนเครื่องจักรเก่าที่มีอยู่หรือไม่ ทั้งนี้เครื่องจักรใหม่อาจจะต้องลงทุนสูง แต่ก็สามารถที่จะประหยัดต้นทุนผันแปรต่อหน่วยลงไปได้ ซึ่งผู้บริหารจะต้องทำการตัดสินใจโดยพิจารณาจากต้นทุนส่วนที่แตกต่างรวมสุทธิ (net total differential cost)

10.5 ต้นทุนส่วนเพิ่มต่อหน่วย (marginal cost) หมายถึง ต้นทุนที่จะเพิ่มขึ้นจากการผลิตเพิ่มขึ้นหนึ่งหน่วย ซึ่งมีลักษณะคล้ายคลึงกับต้นทุนส่วนเพิ่ม (incremental cost) แต่ต้นทุนส่วนเพิ่มต่อหน่วยเป็นการพิจารณาส่วนที่เพิ่มจากการเพิ่มของการผลิตเพียง 1 หน่วย ตามที่กล่าวแล้วต้นทุนเพิ่มต่อหน่วยนี้เป็นแนวความคิดของต้นทุนในทางเศรษฐศาสตร์ แต่ก็สามารถนำมาช่วยผู้บริหารเพื่อการตัดสินใจได้เช่นกัน

การกะประมาณต้นทุน

การผลิตจะมีต้นทุนแตกต่างกันหลายอย่าง เช่น ค่าวัสดุดิบ ค่าจ้างแรงงาน ค่าภาษี และค่าประกันภัย เป็นต้น ซึ่งแต่ละชนิดต่างก็มีคุณลักษณะเฉพาะตัว เพราะฉะนั้น ความรู้เรื่องต้นทุนต่าง ๆ ว่าต้นทุนเหล่านั้นมีผลต่อการดำเนินงานของกิจการอย่างไรก็จะเป็นหลักการขั้นต้นในการศึกษาเรื่องการจัดทำงบประมาณและการควบคุมต้นทุนต่อไป

1. วิธีการประมาณต้นทุน

การศึกษาเรื่องต้นทุนนั้นจะเปลี่ยนแปลงไปพร้อมกับพฤติกรรมของต้นทุนซึ่งจะเปลี่ยนแปลงไปตามกาลเวลา และสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไป ในเรื่องการจัดทำงบประมาณฝ่ายบริหารจะศึกษาถึงพฤติกรรมต่าง ๆ ของต้นทุนเพื่อใช้เป็นประโยชน์ในการทำงานงบประมาณให้ถูกต้องแน่นอนและใกล้เคียงกับข้อเท็จจริงที่จะเกิดขึ้นมากที่สุด

นโยบายเรื่องต้นทุนของแผนกงานต่าง ๆ อาจจะทำการกะประมาณหรือคาดคะเนขึ้นโดยการนำสิ่งสองสิ่งต่อไปนี้มาใช้ประกอบการพิจารณาในการกระทำการนี้คือ การคาดคะเนทางวิศวกรของต้นทุนวัสดุดิบ งานที่ต้องการและการทดสอบพฤติกรรมของต้นทุนในอดีต วิศวกรเป็นบุคคลที่มีความรู้เกี่ยวกับเทคนิคต่าง ๆ ที่สามารถนำมาใช้ในการกะประมาณจำนวนวัสดุดิบที่ต้องใช้ในการผลิตภัณฑ์และแรงงานหรือชั่วโมงเครื่องจักรที่ต้องการใช้สำหรับผลิตภัณฑ์ชนิดต่าง ๆ ราคาและอัตราการใช้เป็นเครื่องวัดทางกายภาพในการคิดประมาณต้นทุน

ในการจัดทำงบประมาณควรคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในปัจจุบันต่าง ๆ ที่ใช้ในการพิจารณาตัดสินใจ เช่น ราคาวัสดุดิบ อัตราค่าจ้างแรงงาน ชั่วโมงเครื่องจักรที่ใช้ในการดำเนินงานต้องนำพิจารณาในช่วงการผลิต และการควบคุมภายในเกี่ยวกับผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริง นอกจากนี้ควรศึกษาพฤติกรรมของต้นทุนในอดีตเพื่อใช้ทำนายยอดต้นทุนที่จะเกิดขึ้นในอนาคตโดยประมาณ ทั้งนี้เพราะโดยปกติแล้วต้นทุนในอดีตคือต้นทุนการผลิตของผลิตภัณฑ์ชนิดต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจริงในช่วงเวลาการผลิตในอดีต ดังนั้นการศึกษาเรื่องพฤติกรรมของต้นทุนในอดีตจะช่วยให้เราสามารถทำนายต้นทุนทั้งหมดที่จะเกิดขึ้นได้ ตัวอย่างเช่น ต้นทุนในการซ่อมแซม 50,000 บาท เมื่อกิจการดำเนินงาน 10 ชั่วโมง และ 70,000 บาท ในช่วงระยะเวลาต่อไป ซึ่งใช้เวลาทำงานเท่ากัน อัตราของต้นทุนผันแปรต่อชั่วโมงไม่อาจจะคาดคะเนจำนวนที่แน่นอนถูกต้องได้ แต่ตามหลักการโดยทั่วไปแล้ว ปัญหาเรื่องพฤติกรรมของต้นทุนที่กะประมาณ คือการคาดคะเนอัตราต้นทุนผันแปรโดยถ่วงเฉลี่ย

การจำแนกต้นทุน (cost segregation) ต่าง ๆ ออกมาเพื่อจุดมุ่งหมายในการคาดคะเนอัตราของต้นทุนผันแปรในอดีต หลังจากทำการคาดคะเนต้นทุนผันแปรได้ก็สามารถทำการกะประมาณต้นทุนคงที่ได้ มีวิธีการดังนี้

1.1 วิธีระดับสูงสุด-ต่ำสุด (high-low point method) เป็นวิธีพื้นฐานที่ใช้ในการวิเคราะห์ซึ่งนิยมใช้ปฏิบัติกันต้นทุนที่ได้จากการสังเกตหรือการคาดคะเนในระดับต่าง ๆ ของงาน

จะบันทึกจากงานระดับสูงสุดมายังระดับต่ำสุด และนำเอาความแตกต่างของชั่วโมงทำงานหรือเปอร์เซ็นต์ระหว่างระดับสูงสุดกับต่ำสุดมาแยกให้เห็นต้นทุนที่ต่างกันสำหรับระดับของงานที่รับผิดชอบเพื่อให้ได้อัตราความผันแปรต่อชั่วโมงหรือเปอร์เซ็นต์ ตัวอย่างเช่น ค่าซ่อมแซมสำหรับชั่วโมงทำงานต่าง ๆ กันอาจจะเกิดขึ้นได้ดังนี้

	ชั่วโมงทำงาน	ต้นทุนค่าซ่อมแซม (บาท)
(สูง)	7,000	150,000
	6,000	130,000
	5,000	110,000
	4,000	90,000
	3,000	70,000
(ต่ำ)	2,000	50,000

ชั่วโมงทำงานที่ต่างกันอยู่ระหว่างระดับสูงสุด และต่ำสุดเท่ากับ 5,000 ชั่วโมง (7,000 – 2,000 ชั่วโมง) และต้นทุนรวมต่างกันอยู่ 100,000 บาท (150,000 – 50,000 บาท) ดังนั้น ต้นทุนค่าซ่อมแซมผันแปร คำนวณหาได้จากสูตรดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{ต้นทุนค่าซ่อมแซมผันแปรต่อชั่วโมง} &= \frac{\text{ผลต่างของต้นทุนรวม}}{\text{ผลต่างของชั่วโมงทำงาน}} \\
 &= \frac{100,000 \text{ บาท}}{5,000 \text{ ชม.}} \\
 &= 20 \text{ บาทต่อชั่วโมง}
 \end{aligned}$$

เมื่อทราบต้นทุนผันแปรต่อหน่วยก็นำไปใช้หาต้นทุนผันแปรทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นของงานนี้ ณ ระดับใดระดับหนึ่งที่ต้องการคำนวณหาได้โดยการหาว่างานนั้นมีต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรเท่ากับเท่าใด ถ้าทำงาน ณ ระดับ 7,000 ชั่วโมง ต้นทุนผันแปรเท่ากับ 140,000 บาท (20 x 7,000)

$$\begin{aligned}
 \text{ต้นทุนคงที่} &= \text{ต้นทุนรวม} - \text{ต้นทุนผันแปร} \\
 &= 150,000 - 140,000 \\
 &= 10,000 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

จากตัวอย่างนี้ สมมติว่าอัตราต้นทุนผันแปรต่อหน่วยคงที่ ดังนั้น สำหรับทุก ๆ 1,000 ชั่วโมงที่เพิ่มขึ้นต้นทุนจะเพิ่มขึ้น 20,000 บาท

ในบางกรณี อัตราต้นทุนผันแปรจะเปลี่ยนไปซึ่งเป็นสิ่งที่เป็นไปได้และต้องทำการพิจารณาตัดสินใจในการวิเคราะห์ต้นทุนนั้น ๆ

ตัวอย่างเช่น โรงงานอุตสาหกรรมแห่งหนึ่ง ได้บันทึกข้อมูลชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักรและค่าซ่อมแซมที่เกิดขึ้นเป็นรายเดือน ดังนี้

เดือน	ชั่วโมงการทำงาน	ต้นทุนค่าซ่อมแซม
มกราคม	200	1,500
กุมภาพันธ์	170	1,350
มีนาคม	150	1,250
เมษายน	195	1,400
พฤษภาคม	300	1,650
มิถุนายน	175	1,400
กรกฎาคม	145	1,150
สิงหาคม	150	1,200
กันยายน	210	1,600
ตุลาคม	180	1,400
พฤศจิกายน	155	1,300
ธันวาคม	205	1,500

การคำนวณหาต้นทุนค่าซ่อมแซมส่วนที่ผันแปรต่อชั่วโมง และต้นทุนค่าซ่อมแซม ส่วนคงที่ตามวิธีสูงสุด - ต่ำสุด (high-low point method) มีดังนี้

	ชั่วโมงการทำงาน	ต้นทุนค่าซ่อมแซม (บาท)
สูงสุด	300	1,650
ต่ำสุด	<u>145</u>	<u>1,150</u>
ผลต่าง	<u>155</u>	<u>500</u>

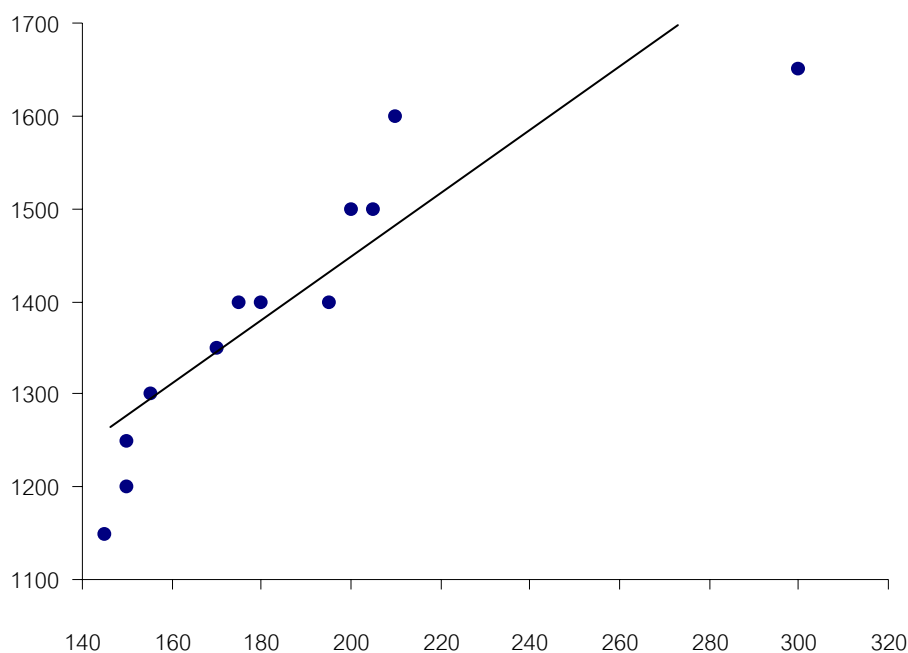
$$\begin{aligned}
 \text{อัตราต้นทุนผันแปรต่อชั่วโมง} &= \frac{500}{155} \\
 &= 3.23 \text{ บาท ต่อชั่วโมง} \\
 \text{ต้นทุนคงที่คำนวณได้ดังนี้} \\
 \text{ณ จุดต่ำสุด ต้นทุนผันแปร} &= 145 \text{ ช.ม.} \times 3.23 \text{ บาท} \\
 &= 468.35 \text{ บาท} \\
 \text{ต้นทุนคงที่} &= \text{ต้นทุนรวม} - \text{ต้นทุนแปร} \\
 &= 1,150 - 468.35 \\
 &= 681.65 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

1.2 การแบ่งแยกต้นทุนโดยเส้นถดถอย (line of regression) ในทางปฏิบัติพบว่า การจำแนกต้นทุนการผลิตเป็นเรื่องยาก ดังตัวอย่างที่แล้ว ต้นทุนอาจจะผันแปรไปตาม ชั่วโมงทำงาน แต่ต้นทุนก็ไม่จำเป็นที่จะต้องผันแปรเป็นจำนวนแน่นอนสัมพันธ์กับการเปลี่ยนแปลงในชั่วโมงทำงาน

อย่างไรก็ตาม อัตราถัวเฉลี่ยของความผันแปรของต้นทุนสามารถคำนวณหาได้ ซึ่งโดยปกติต้นทุนของชั่วโมงทำงานนี้แตกต่างกัน ซึ่งอาจจะกำหนดจุดลงในกราฟเส้นที่แสดงต้นทุนถัวเฉลี่ยสามารที่จะทำให้เหมาะสมกับข้อมูลโดยแสดงให้เห็นได้ เส้นต้นทุนถัวเฉลี่ย เรียกว่า เส้นถดถอย (line of regression) อัตราของต้นทุนผันแปรต่อชั่วโมงจะชี้ให้เห็นโดยความชัน (slope) ของเส้น และต้นทุนคงที่จะแสดงให้เห็นที่จุดเริ่มต้นของเส้นเมื่อยังไม่มีชั่วโมงทำงานต่าง ๆ กัน ดังต่อไปนี้

เดือน	ชั่วโมงการทำงาน	ต้นทุนค่าซ่อมแซม
มกราคม	200	1,500
กุมภาพันธ์	170	1,350
มีนาคม	150	1,250
เมษายน	195	1,400
พฤษภาคม	300	1,650
มิถุนายน	175	1,400
กรกฎาคม	145	1,150
สิงหาคม	150	1,200
กันยายน	210	1,600
ตุลาคม	180	1,400
พฤศจิกายน	155	1,300
ธันวาคม	205	1,500

จุดที่แสดงถึงชั่วโมงการทำงานเปรียบเทียบกับค่าซ่อมแซมบำรุงรักษาปรากฏในภาพที่ 2.6 และปรับเส้นถดถอย (line of regression) ให้เท่ากับข้อมูลตามหลักวิชาการ เส้นจะถูกลากขึ้นเพื่อว่าระยะตั้งจากเส้นกับจุดซึ่งอยู่เหนือจะเท่ากับระยะตั้งจากเส้นกับจุดซึ่งอยู่ใต้เส้น เรียกได้อีกอย่างหนึ่งว่าจำนวนของความแปรปรวนเหนือเส้นเฉลี่ยเท่ากับความแปรปรวนใต้เส้นเฉลี่ย



ภาพที่ 2.6 เส้นถดถอย แสดงค่าบำรุงรักษากับชั่วโมงการทำงาน

จากสมการประมาณการต้นทุน

$$y = a + bx$$

$$y = \text{ต้นทุนค่าบำรุงรักษา}$$

$$a = \text{ต้นทุนคงที่}$$

$$b = \text{ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย}$$

$$x = \text{ระดับของกิจกรรม}$$

การคำนวณเพื่อหาค่า a หรือต้นทุนคงที่ และ b คือ อัตราต้นทุนผันแปรต่อหน่วย จากโปรแกรมสำเร็จรูป SPSS จะได้ค่า $a = 797.214$ และค่า $b = 3.192$ นั่นคืออัตราต้นทุนผันแปรต่อหน่วยจะเท่ากับ 3.192 บาท ถ้ากิจการคาดว่า ในเดือนมกราคม ปีหน้า จะมีการใช้ ชั่วโมงเครื่องจักร ทำงานประมาณ 550 ชั่วโมง ต้นทุนค่าบำรุงรักษามีดังนี้

$$\text{ต้นทุนค่าบำรุงรักษาผันแปร (3.192x 550)} = 1,755.60$$

$$\text{ต้นทุนคงที่} = 797.214$$

$$\text{ต้นทุนรวม} = 2,552.814$$

1.3 เทคนิคสมการถดถอยเชิงซ้อน (multiple regression) เป็นเทคนิคในการประมาณต้นทุนอีกลักษณะหนึ่งที่จะขอกกล่าวถึงก็คือ เทคนิคสมการถดถอยเชิงซ้อนโดยเครื่องคอมพิวเตอร์เข้ามาช่วยในการคำนวณ ซึ่งจะให้ผลการวิเคราะห์ที่มีความรวดเร็วและถูกต้องด้วยความซับซ้อนในการคำนวณก็คือ เทคนิคสมการถดถอยเชิงเส้นตรงอย่างง่ายจะทำการประมาณต้นทุน โดยพิจารณาจากตัวแปรอิสระ (x) เพียงตัวเดียว ในขณะที่เทคนิคสมการถดถอยเชิงซ้อน จะทำการประมาณต้นทุนโดยมีการพิจารณาถึงปัจจัย หรือตัวแปรอิสระที่จะมีผลต่อการเปลี่ยนแปลงในต้นทุนที่เกิดขึ้นตั้งแต่ 2 ตัวขึ้นไป ($x_1, x_2, x_3 \dots x_n$)

การวิเคราะห์ หรือประมาณต้นทุนด้วยเทคนิคสมการถดถอยเชิงซ้อนนี้จะให้ผลของการวิเคราะห์ที่มีความถูกต้อง และใกล้เคียงความจริงมากยิ่งขึ้น แต่อย่างไรก็ตามการคำนวณตามเทคนิคสมการถดถอยเชิงซ้อนไม่ใช่เรื่องง่ายที่จะทำการคำนวณด้วยมือ จึงทำให้มีการนำเครื่องคอมพิวเตอร์เข้ามาช่วยในการคำนวณ จึงจะให้ผลการวิเคราะห์ที่มีความรวดเร็วและถูกต้อง ด้วยเหตุนี้เอง ถ้าการประมาณต้นทุนนั้นๆ ไม่ใช่สาระสำคัญ หรือมีความจำเป็นที่จะต้องให้ได้ข้อมูลที่รวดเร็วและถูกต้องมากที่สุดแล้ว ก็ไม่จำเป็นที่จะต้องใช้เทคนิคสมการถดถอยเชิงซ้อนที่มีความยุ่งยากเช่นนี้ เพราะจะทำให้เกิดการสูญเสียเวลาและค่าใช้จ่ายโดยไม่จำเป็น

จากลักษณะของเทคนิคสมการถดถอยเชิงซ้อนดังกล่าว จึงทำให้สูตรในการประมาณต้นทุนสามารถที่จะกำหนดได้ดังนี้

$$y = a + b_1 x_1 + b_2 x_2 + b_3 x_3 + \dots + b_n x_n$$

โดยกำหนดให้

$$y = \text{ต้นทุนรวมโดยประมาณ}$$

$$a = \text{ต้นทุนส่วนที่คงที่}$$

$$b_{1,2,3,\dots,n} = \text{อัตราการผันแปรของต้นทุนที่มีต่อตัวแปรอิสระแต่ละตัว}$$

$$x_{1,2,\dots,n} = \text{ระดับกิจกรรมหรือตัวแปรอิสระที่คาดว่าจะมีผลต่อการเปลี่ยนแปลงของต้นทุนนั้นๆ}$$

ตัวอย่างเช่น กิจการกำลังพิจารณาที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ในการประมาณต้นทุนเกี่ยวกับพัสดุ ค่าแรงงานต่างๆ ที่จะใช้ในแผนกจัดจำหน่าย โดยได้มีการเก็บรวบรวมข้อมูลในรอบปีที่ผ่านมาดังนี้

เดือน	จำนวนหน่วยที่ขาย (หน่วย)	จำนวนใบสั่งซื้อ (ใบ)	ต้นทุนรวม (บาท)
มกราคม	25,000	18	9,100
กุมภาพันธ์	32,000	20	11,300
มีนาคม	27,000	22	10,500
เมษายน	39,000	30	13,750
พฤษภาคม	18,000	7	5,000
มิถุนายน	24,000	16	8,400
กรกฎาคม	41,000	31	14,000
สิงหาคม	36,000	28	12,900
กันยายน	35,000	30	14,200
ตุลาคม	56,000	42	18,750
พฤศจิกายน	52,000	40	17,800
ธันวาคม	28,000	21	10,000

จากข้อมูลข้างต้น เราสามารถที่จะกำหนดสมการในการประมาณต้นทุน ดังนี้

$$y = a + b_1 x_1 + b_2 x_2$$

โดยกำหนดให้

$$y = \text{ต้นทุนรวมโดยประมาณ}$$

$$a = \text{ต้นทุนส่วนที่คงที่}$$

$$x_1 = \text{จำนวนหน่วยที่ขาย}$$

$$b_1 = \text{อัตราต้นทุนผันแปรที่จะเกิดจากจำนวนหน่วยที่ขาย}$$

$$x_2 = \text{จำนวนใบสั่งซื้อ}$$

$$b_2 = \text{อัตราต้นทุนผันแปรที่จะเกิดจากจำนวนใบสั่งซื้อ}$$

โดยสมการที่จะใช้สมการต่อไปนี้จะใช้ในการคำนวณเพื่อหาค่า a , b_1 และ b_2

จากข้อมูลตามตัวอย่างเมื่อแทนค่าลงในสูตร และทำการคำนวณ ซึ่งอาจจะใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ในการคำนวณเพื่อให้ผลลัพธ์ที่รวดเร็ว ถูกต้องยิ่งขึ้นก็ได้ ซึ่งจะทำให้ได้ค่า $a = 1,797.55$ ซึ่งหมายถึงต้นทุนส่วนที่คงที่ $b_1 = .08$ และค่า $b_2 = 304$ ซึ่งหมายถึงอัตราต้นทุนผันแปรที่เปลี่ยนแปลงไปตามจำนวนหน่วยที่ขาย และต่อจำนวนใบสั่งซื้อตามลำดับ ดังนั้น

จากค่าของต้นทุนดังกล่าวจึงสามารถนำมากำหนดเป็นสมการทางบัญชี ในการประมาณต้นทุนเกี่ยวกับต้นทุนวัสดุและค่าแรงงานในแผนกจัดจำหน่าย ได้คือ

$$y = a + b_1 x_1 + b_2 x_2$$

$$\text{แทนค่า } y = 1,797.55 + .08x_1 + 304x_2$$

ถ้าผู้บริหารต้องการที่จะประมาณต้นทุนที่จะเกิดขึ้นในแผนกจำหน่าย สำหรับในเดือนถัดไป โดยประมาณว่าจะมีจำนวนหน่วยของสินค้าที่ขายเท่ากับ 37,000 หน่วย และจำนวนใบสั่งซื้อเท่ากับ 25 ใบ ดังนั้นต้นทุนโดยประมาณก็จะเท่ากับ

$$\begin{aligned} \text{จาก } y &= a + b_1 x_1 + b_2 x_2 \\ &= 1,797.55 + .08x_1 + 304x_2 \\ \text{ดังนั้น } y &= 1,797.55 + .08(37,000) + 304(25) \\ y &= 12,357.55 \text{ บาท} \end{aligned}$$

ในการประมาณต้นทุนด้วยเทคนิคสมการถดถอยเชิงซ้อน ก่อนข้างที่จะมีความยุ่งยาก ซับซ้อนกว่าการประมาณต้นทุนด้วยเทคนิคอื่น ด้วยเหตุนี้เอง ในกรณีที่กิจกรรมที่มีความสัมพันธ์กับต้นทุนหรือตัวแปรอิสระมีมากกว่า 2 ตัวขึ้นไป การคำนวณด้วยมือจึงกระทำได้ยาก การนำเครื่องคอมพิวเตอร์เข้ามาช่วยในการประมาณจะทำให้มีความรวดเร็วและได้ข้อมูลที่มีความถูกต้องเชื่อถือได้มากยิ่งขึ้น นอกจากนี้สำหรับการประมาณต้นทุนที่มีลักษณะเป็นช่วง (range) ก็จะมีลักษณะการคำนวณเช่นเดียวกับที่ได้กล่าวและอธิบายไว้แล้วข้างต้น

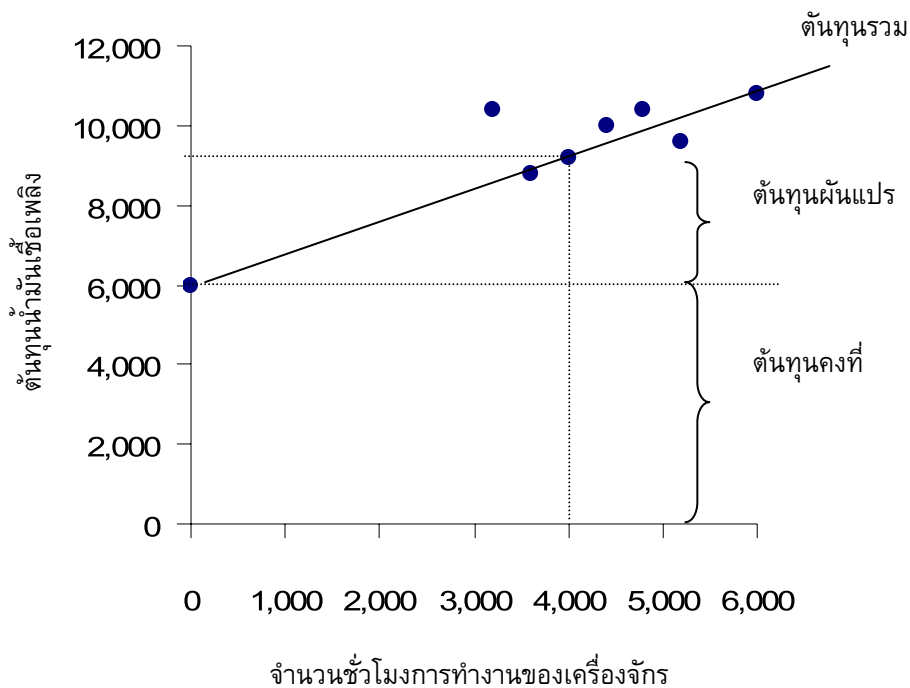
1.4 เทคนิคการประมาณจากกราฟ (the scatter graph method) เป็นเทคนิคในการประมาณต้นทุนอีกวิธีหนึ่งที่จะกล่าวถึงก็คือ เทคนิคการประมาณต้นทุนจากกราฟกระจาย ซึ่งทำได้โดยการนำข้อมูลต้นทุนชนิดนั้นๆ ที่ได้มีการเก็บรวบรวมมาจากในอดีตมาทำการกำหนดจุดลงในแผนภูมิ หรือกราฟ เพื่อแสดงให้เห็นลักษณะของการเกิดต้นทุนนั้นๆ ว่ามีพฤติกรรมหรือแนวโน้มไปในทางใด จากนั้นนักวิเคราะห์ก็จะทำการพิจารณา และกะประมาณด้วยสายตา เพื่อลากเส้นใดเส้นหนึ่งให้ผ่านหรือใกล้เคียงกับทุกๆ จุดที่อยู่ในกราฟให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ ซึ่งโดยวิธีนี้บางครั้งเราเรียกว่า การประมาณด้วยสายตา (visual curve fitting method)

ด้วยเหตุนี้ เทคนิคในการประมาณต้นทุนจากกราฟจึงเป็นเทคนิคที่ง่าย เพราะไม่ต้องอาศัยวิธีการคำนวณแต่อย่างใด แต่ในขณะที่เดียวกัน ถ้าข้อมูลที่นำมากำหนดจุดลงในกราฟมีจำนวนน้อยเกินไป ก็จะทำให้นักวิเคราะห์ที่ไม่สามารถมองเห็นแนวโน้มของการเกิดต้นทุนได้อย่างชัดเจน รวมทั้งการพิจารณาลากเส้นตรงให้ผ่าน ก็อาจจะมีความแตกต่างกันในการวิเคราะห์ของนักวิเคราะห์แต่ละคน ทั้งๆ ที่เป็นข้อมูลชุดเดียวกันที่เป็นเช่นนี้เพราะดุลพินิจและความคิดในเชิงวิเคราะห์ของนักวิเคราะห์แต่ละคนย่อมมีความแตกต่างกันออกไป

ตัวอย่างเช่น กิจการกำลังพิจารณาที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ในการประมาณต้นทุนเกี่ยวกับ ค่าน้ำมันเชื้อเพลิงที่จะเกิดขึ้นในงวดต่อไป เพื่อเป็นแนวทางในการจัดทำงบประมาณและวางแผนการผลิตต่อไป ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนค่าน้ำมันเชื้อเพลิงที่เกิดขึ้น มีดังนี้

เดือน	ชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักร (ชั่วโมง)	ต้นทุนค่าน้ำมันเชื้อเพลิง (บาท)
1	4,800	10,400
2	6,000	10,800
3	4,000	9,200
4	3,600	8,800
5	4,400	10,000
6	5,200	9,600
7	3,200	8,800
8	5,600	10,400

จากข้อมูลที่เก็บรวบรวมมา สามารถนำมาวิเคราะห์ด้วยกราฟ เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ในการประมาณต้นทุนค่าน้ำมันเชื้อเพลิง ดังนี้



ภาพที่ 2.7 การประมาณต้นทุนด้วยสายตา

จากภาพที่ 2.7 การประมาณต้นทุนค่าน้ำมันเชื้อเพลิงด้วยสายตา พบว่า ต้นทุนในส่วนที่คงที่จะเท่ากับ 6,000 บาท และต้นทุนในส่วนที่ผันแปรจะสามารถคำนวณได้จาก

ต้นทุนรวม (ณ ระดับกิจกรรม 4,000 ชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักร)	=	9,200 บาท
หัก : ต้นทุนในส่วนที่คงที่		<u>6,000 บาท</u>
ต้นทุนผันแปรรวม		<u>3,200 บาท</u>

$$\begin{aligned} \text{ดังนั้น อัตราต้นทุนผันแปรต่อหน่วย} &= \frac{\text{ต้นทุนผันแปรรวม}}{\text{ระบบของกิจกรรมที่เกิดต้นทุน}} \\ &= \frac{3,200}{4,000} \\ &= 80 \text{ บาท/ชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักร} \end{aligned}$$

ถ้าในเดือนที่ 9 ผู้บริหารต้องการที่จะประมาณต้นทุนค่าน้ำมันเชื้อเพลิง โดยคาดว่าจะมีการใช้ชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักร 5,500 ชั่วโมง การประมาณต้นทุนสามารถที่จะคำนวณโดยสมการดังนี้

$$\begin{aligned} y &= a + bx \\ &= 3,200 + .8x \\ &= 3,200 + .8(5,500) \\ &= 7,600 \text{ บาท} \end{aligned}$$

ต้นทุนค่าน้ำมันเชื้อเพลิง ที่ประมาณว่าจะเกิดขึ้นในเดือนที่ 9 ณ ระดับการผลิตที่มีการใช้ชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักร 5,500 ชั่วโมง ก็จะเท่ากับ 7,600 บาท

เมื่อการตัดสินใจของผู้บริหารเป็นเรื่องที่มีส่วนเกี่ยวข้องและส่งผลกระทบต่อภาระดำเนินงานของกิจการในอนาคต ดังนั้นความสำเร็จหรือการบรรลุเป้าหมายในการดำเนินกิจการจึงขึ้นอยู่กับ การตัดสินใจของผู้บริหารที่มีประสิทธิภาพ และด้วยหลักการในทำนองเดียวกันก็คือ การตัดสินใจของผู้บริหารจะถือได้ว่ามีประสิทธิภาพก็ต่อเมื่อการตัดสินใจนั้น เป็นการตัดสินใจโดยใช้ข้อมูลที่เชื่อถือได้หรือเป็นข้อมูลที่มีความถูกต้องแม่นยำที่สุดผู้บริหารหลายคนยอมที่จะลงทุนด้วยเงินจำนวนมาก เพื่อซื้อเทคโนโลยีหรือข้อมูลข่าวสารต่างๆ โดยหวังว่าจะได้รับข้อมูลที่เชื่อถือได้และมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจ

ประโยชน์ของข้อมูลต้นทุน

ผู้บริหารจะนำข้อมูลต้นทุนมาใช้ในการวางแผน สั่งการและควบคุม ดังนั้น จึงควรจำแนกประเภทต้นทุนเป็น 1. ต้นทุนเพื่อการวางแผน 2. ต้นทุนเพื่อการสั่งการ และ 3. ต้นทุนเพื่อการควบคุม

1. ต้นทุนเพื่อการวางแผน

การบริหารจัดการทรัพยากรขององค์กร ให้บรรลุเป้าหมายและวัตถุประสงค์ได้ ผู้บริหารต้องทำการวางแผนซึ่งเป็นกิจกรรมสำคัญในหน้าที่การบริหารของผู้บริหารองค์กร กระบวนการกำหนดวัตถุประสงค์ และการกำหนดกิจกรรมหรือวิธีปฏิบัติการวางแผนจะช่วยให้ผู้บริหารมีข้อมูลในการใช้เป็นแนวทางในการตัดสินใจเลือกทางเลือกที่จะปฏิบัติรวมทั้งมีแนวทางที่จะแก้ไขปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคต เนื่องจากการเกิดปัญหาและการแก้ไขปัญหาเฉพาะหน้า อาจเกิดโอกาสความผิดพลาดได้มากกว่า ดังนั้น ผู้บริหารจึงจำเป็นต้องมีข้อมูลที่ทันเหตุการณ์ ครบถ้วน และถูกต้อง เพื่อนำมาประกอบการตัดสินใจในการบริหารกิจกรรมต่างๆ

การวางแผนจะช่วยให้บุคลากรได้ทราบแนวทางของหน่วยงานเพื่อการปฏิบัติในทิศทางเดียวกันให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ที่ได้กำหนดไว้ การวางแผนจึงเป็นกระบวนการกำหนดวัตถุประสงค์ของกิจกรรมของฝ่ายต่างๆ ขององค์กร รวมทั้งกำหนดวิธีการที่จะให้บรรลุถึงวัตถุประสงค์เหล่านั้นอย่างเป็นขั้นตอน การวางแผนในองค์กรมีหลายประเภทขึ้นกับระดับของการบริหารในองค์กร ได้แก่

การวางแผนเชิงกลยุทธ์ เป็นการวางแผนที่กำหนดทิศทางในอนาคตขององค์กร และกำหนดวิธีการและกลยุทธ์ต่าง ๆ เพื่อให้องค์กรสามารถบรรลุเป้าหมาย การวางแผนเชิงกลยุทธ์เป็นความรับผิดชอบของผู้บริหารระดับสูงที่มีวิสัยทัศน์กว้างไกล

การวางแผนด้านยุทธวิธี เป็นการวางแผนอีกประเภทหนึ่ง โดยการใช้เทคโนโลยีเพื่อช่วยในการประสานกิจกรรมต่างๆ ภายในองค์กรเพื่อให้องค์กรสามารถบรรลุถึงเป้าหมายตามแผนเชิงกลยุทธ์ที่กำหนดไว้ ผู้บริหารระดับกลางจะเป็นผู้รับผิดชอบ วางแผนด้านยุทธวิธีนี้

การวางแผนปฏิบัติการ เป็นการจัดตารางปฏิบัติงานตามความจำเป็นในแต่ละวันขององค์กร รวมทั้งการออกแบบวิธีการทำงาน เพื่อให้งานในแต่ละส่วนประสบความสำเร็จ โดยผู้บริหารระดับต้นจะเป็นผู้รับผิดชอบวางแผนปฏิบัติการ

นอกจากนี้ การบริหารจะมีการกำหนดวัตถุประสงค์ขององค์กร ซึ่งการดำเนินธุรกิจมักจะมีวัตถุประสงค์ 3 ด้าน คือ

ด้านการทำกำไร เป็นวัตถุประสงค์ของกิจการในรูปของการสร้างกำไรเป็นการวัดความสามารถในการใช้ทรัพยากร

ด้านการแข่งขัน เป็นวัตถุประสงค์ที่แสดงให้เห็นถึงการเพิ่มขึ้นของอัตรายอดขายและอัตรากำไรเพิ่มขึ้นของส่วนแบ่งตลาด

ด้านประสิทธิภาพ เป็นวัตถุประสงค์ด้านความสามารถในการใช้ทรัพยากร แต่ละด้าน เช่น ด้านบริหารการผลิต จะคำนึงถึงการประหยัดต้นทุน จำนวนของสินค้าที่ไม่ได้มาตรฐาน เป็นต้น

ข้อมูลต้นทุนเพื่อการวางแผน จากวัตถุประสงค์ขององค์การ ข้อมูลต้นทุนจะนำมาใช้เพื่อการวางแผน ดังนี้

1.1 วางแผนกำไร การทำกำไรจากการใช้ทรัพยากรเป็นวัตถุประสงค์ของกิจการ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์กิจการจะมีกระบวนการวางแผน โดยอาศัยข้อมูลต้นทุนวางแผนกำไร ซึ่งข้อมูลที่นำมาใช้ เช่น ต้นทุนผลิตภัณฑ์และต้นทุนประจำงวดตามที่กล่าวแล้วข้างต้น ต้นทุนผลิตภัณฑ์ ประกอบด้วยต้นทุนวัตถุดิบใช้ไป ค่าแรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายในการผลิต ซึ่งจะทำให้ผู้บริหารสามารถทราบกำไรขั้นต้นได้จากรายได้จากการขาย หักด้วยต้นทุนสินค้าที่ขายไป และต้นทุนประจำงวดจะทำให้ผู้บริหารประมาณการกำไรจากการดำเนินงานได้ ดังนั้น การรวบรวมต้นทุนเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์และต้นทุนประจำงวดจะเป็นข้อมูลสนับสนุนการตัดสินใจของผู้บริหาร ในการวางแผนกำไรได้

1.2 วางแผนด้านการแข่งขัน วัตถุประสงค์ของกิจการด้านการแข่งขันกับคู่แข่ง เพื่อส่วนแบ่งตลาด เพื่อให้กิจการมียอดขายเพิ่มขึ้นเมื่อเทียบกับคู่แข่งในตลาดอุตสาหกรรมประเภทเดียวกัน ซึ่งในการวางแผน ผู้บริหารต้องการข้อมูลต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการตลาด ซึ่งต้องมีการรวบรวมตามหน้าที่การขายและการบริการ ตัวอย่างเช่น ต้นทุนการในการประชาสัมพันธ์ ต้นทุนการวิจัยตลาด เป็นต้น นอกจากนี้ข้อมูลต้นทุนจะทำให้สามารถกำหนดราคาสินค้าแต่ละชนิดได้เหมาะสม เพื่อการแข่งขัน

1.3 วางแผนด้านประสิทธิภาพ เป็นการวางแผนการใช้ทรัพยากรของกิจการให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด รวมทั้งวัดประสิทธิภาพการทำงานของแต่ละแผนก ซึ่งข้อมูลต้นทุนเป็นส่วนหลักที่ผู้บริหารสามารถนำมาวางแผนด้านประสิทธิภาพได้ เช่น แผนกผลิตมีหน้าที่รับผิดชอบผลิตสินค้าให้มีปริมาณ และคุณภาพตามที่กำหนดและภายในเวลาที่ต้องการ และเพื่อให้การผลิตเกิดประสิทธิภาพผู้บริหารจะใช้ข้อมูลต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงในแผนกผลิตเป็นเครื่องมือกำหนดประสิทธิภาพ

แผนกบุคลากร เป็นแผนกที่มีหน้าที่ในการจัดทำให้เหมาะสมกับงานต่างๆ รวมทั้งรวบรวมประวัติการทำงานของบุคลากรเพื่อการเก็บรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการทำงาน และนำข้อมูลมากำหนดค่าตอบแทน รางวัล โบนัส และสวัสดิการต่าง ๆ

2. ต้นทุนเพื่อใช้ในการสั่งการ

การสั่งการเป็นองค์ประกอบการบริหารเพื่อให้ผู้ใต้บังคับบัญชาปฏิบัติงานบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ขององค์การ ปัจจัยสำคัญที่จะช่วยให้ผู้บริหารสามารถทำหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ผู้บริหารต้องมีภาวะผู้นำซึ่งเป็นความสามารถชักจูงใจให้ผู้ใต้บังคับบัญชาทำงานได้ตามความมุ่งหมาย โดยทั้งนี้จะขึ้นอยู่กับความรู้ ความสามารถ และ

ลักษณะของบุคคลที่เป็นผู้นำ ในการสั่งการผู้บริหารจะนำข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนมาเป็นเครื่องมือประกอบการสั่งการ หรือเป็นกรอบให้พนักงานได้ปฏิบัติงานตามที่ได้กำหนดไว้

3. ต้นทุนเพื่อการควบคุม

การรวบรวมข้อมูลต้นทุนเพื่อให้เป็นเครื่องมือในการควบคุม เป็นการนำข้อมูลต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง เปรียบเทียบกับประมาณการที่ได้กำหนดไว้ จะทำให้เกิดผลต่างที่น่าพอใจหรือไม่พอใจ จะนำผลต่างนี้ไปแก้ไขข้อบกพร่องต่อไป

กิจการที่มีการผลิตสินค้าเพื่อขาย มักจะมีการกำหนดต้นทุนมาตรฐานของสินค้าเพื่อใช้ควบคุม ซึ่งต้นทุนมาตรฐาน (standard cost) หมายถึง ต้นทุนที่กำหนดขึ้นล่วงหน้าอย่างมีหลักเกณฑ์ ณ ระดับการผลิตหนึ่งภายใต้ภาวะการผลิตที่มีประสิทธิภาพ (สุริยพร จารุวัตร, 2542, หน้า 11 – 1)

ในการกำหนดมาตรฐานจะมี 2 ลักษณะ คือ มาตรฐานตามอุดมคติหรือมาตรฐานตามทฤษฎี และมาตรฐานที่สามารถปฏิบัติได้ในปัจจุบัน

มาตรฐานตามอุดมคติ หรือมาตรฐานตามทฤษฎีเป็นต้นทุนการผลิตสินค้าที่ต่ำที่สุด เป็นการกำหนดต้นทุนภายใต้การใช้ทรัพยากร หรือปัจจัยการผลิตที่มีประสิทธิภาพสูงสุด เช่น การทำงานของเครื่องจักรตลอดเวลาโดยไม่ทำให้ผลผลิตเสียหายหรือมีตำหนิ

สำหรับมาตรฐานที่สามารถปฏิบัติได้ในปัจจุบัน เป็นต้นทุนมาตรฐานที่กำหนดขึ้นแล้วสามารถปฏิบัติได้จริง เนื่องจากในการกำหนดจะคำนึงถึงประสิทธิภาพการทำงานของพนักงาน เครื่องจักร และเหตุการณ์ที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ ดังนั้น ต้นทุนมาตรฐานจะสูงกว่าต้นทุนอุดมคติ ซึ่งผู้บริหารจะกำหนดมาตรฐานไว้ไม่สูงหรือต่ำเกินไป และเป็นที่ยอมรับในสภาพการณ์ปกติ ต้นทุนมาตรฐาน จึงสามารถนำข้อมูลมาเทียบกับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง จึงจะเกิดประโยชน์กับองค์กร

3.1 การกำหนดต้นทุนมาตรฐาน ต้นทุนผลิตภัณฑ์จะประกอบด้วย วัตถุดิบทางตรงใช้ไป ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต ดังนั้นการกำหนดมาตรฐานของต้นทุนสินค้าที่ผลิต จึงเป็นการกำหนดต้นทุนมาตรฐานวัตถุดิบทางตรง ต้นทุนมาตรฐานค่าแรงทางตรง และต้นทุนมาตรฐานค่าใช้จ่ายในการผลิต

3.1.1 ต้นทุนมาตรฐานวัตถุดิบทางตรงเป็นส่วนประกอบหลักของต้นทุนสินค้า การกำหนดมาตรฐานวัตถุดิบจึงเป็นการกำหนดปริมาณของวัตถุดิบทางตรงที่ใช้ในการผลิตสินค้าต่อหน่วยภายใต้ภาวะการผลิตที่กำหนด ในการกำหนดจำนวนมาตรฐานของวัตถุดิบอาจได้ข้อมูลมาจากการทดลองผลิตสินค้าต้นแบบ การวิจัย และการพัฒนาหรืออาจมาจากวิศวกรรมการผลิต ซึ่งมีความรู้ ความสามารถ และมีความชำนาญ

3.1.2 ต้นทุนมาตรฐานค่าแรงงานทางตรง การจ่ายค่าตอบแทนพนักงานที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าโดยตรง อาจจ่ายเป็นรายเดือน รายสัปดาห์ หรือรายวัน การสะสมต้นทุนค่าแรงงานทางตรงสำหรับการผลิตจะเกี่ยวข้องเวลาการทำงานของพนักงาน และ

อัตราค่าตอบแทนการกำหนดค่าแรงงานมาตรฐานต่อหน่วยของกิจการผลิตสินค้าจึงกำหนดเป็น ชั่วโมงการทำงานและอัตราค่าตอบแทนต่อชั่วโมง เช่น ต้นทุนมาตรฐานค่าแรงงานทางตรง สินค้า 1 หน่วย คือ 3 ชั่วโมง ๆ ละ 30 บาท เป็นต้น ในการกำหนดอัตราค่าตอบแทนองค์การ ต้องคำนึงถึงความเป็นไปได้เนื่องจากอัตราค่าแรงงานของพนักงานจะถูกกำหนดด้วย กฎหมาย แรงงาน ตลาดแรงงาน

3.1.3 ต้นทุนมาตรฐานค่าใช้จ่ายในการผลิต ค่าใช้จ่ายในการผลิตเป็นส่วนประกอบของต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ประกอบด้วยหลายประเภท บางประเภทมีพฤติกรรมผันแปรไปตามจำนวนการผลิต บางประเภทมีพฤติกรรมที่คงที่ การกำหนดมาตรฐานค่าใช้จ่ายในการผลิตจึงมี 2 ส่วน คือ ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ และค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร ดังนี้

$$\text{ค่าใช้จ่ายในการผลิตต่อหน่วย} = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่} + \text{ค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปร}}{\text{จำนวนหน่วย}}$$

$$\text{ค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปร} = \text{ค่าใช้จ่ายผันแปรต่อหน่วย} \times \text{จำนวนผลิต}$$

เช่น ค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปรในการผลิตสินค้า 1 หน่วย 1 ชั่วโมง ๆ ละ 10 บาท และค่าใช้จ่ายคงที่ ณ ระดับการผลิตปกติ จำนวน 10,000 บาท เป็นต้น นอกจากการกำหนดค่าใช้จ่ายในการผลิตในลักษณะที่กล่าวแล้วสามารถกำหนดเป็นอัตราร้อยละของต้นทุน เช่น ค่าใช้จ่ายในการผลิตเป็นอัตราร้อยละ 10 ของต้นทุนวัตถุดิบทางตรง

3.2 การวิเคราะห์ผลแตกต่างเพื่อการควบคุม การนำข้อมูลต้นทุนมาใช้ควบคุม จะต้องทำการหาผลแตกต่างระหว่างต้นทุนมาตรฐานกับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง เนื่องจากต้นทุนมาตรฐานเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นภายใต้เงื่อนไขการดำเนินกิจกรรมการผลิตอย่างมีประสิทธิภาพ สำหรับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงจากการดำเนินกิจกรรมการผลิต ซึ่งผลแตกต่างจะมีทั้งน่าพอใจ และผลต่างที่ไม่น่าพอใจ

ตามที่กล่าวแล้วว่ามาตรฐานของต้นทุนประกอบด้วยมาตรฐานต้นทุนวัตถุดิบทางตรง มาตรฐานต้นทุนค่าแรงงานทางตรง และมาตรฐานต้นทุนค่าใช้จ่ายในการผลิต ดังนั้นการวิเคราะห์ผลแตกต่างจึงมี 3 ประเด็น ดังนี้

3.2.1 การวิเคราะห์ผลแตกต่างของวัตถุดิบทางตรง เป็นผลแตกต่างระหว่างต้นทุนวัตถุดิบทางตรงมาตรฐานกับต้นทุนวัตถุดิบที่เกิดขึ้นจริง คำนวณได้ดังนี้

$$\text{ต้นทุนวัตถุดิบทางตรงมาตรฐาน} = \text{จำนวนมาตรฐาน} \times \text{ราคามาตรฐาน}$$

$$\text{ต้นทุนวัตถุดิบทางตรงที่เกิดขึ้นจริง} = \text{จำนวนที่ใช้จริง} \times \text{ราคา}$$

ในการวิเคราะห์ผลแตกต่างวัตถุดิบทางตรงมี 2 ชนิด คือผลแตกต่างเนื่องจากราคาวัตถุดิบและผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณ

1) ผลแตกต่างเนื่องจากราคาวัตถุดิบ ในการวัดราคาวัตถุดิบ มาใช้ในการผลิต อาจมีราคาสูงกว่า หรือต่ำกว่า ราคาที่กำหนดไว้เป็นมาตรฐาน เนื่องจากสภาพแวดล้อมภายนอกในขณะนั้นเปลี่ยนแปลงไป ซึ่งผลต่างจากราคามาตรฐานนี้ผู้บริหารสามารถนำไปใช้ในการควบคุมการผลิตต่อไป

2) ผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณในกิจกรรมการผลิตสินค้า 1 หน่วย จะกำหนดปริมาณการใช้วัตถุดิบไว้เป็นมาตรฐานและเมื่อมีการผลิตจริงแผนกผลิตได้มีการเบิกใช้วัตถุดิบไปเพื่อใช้ในการผลิต ดังนั้น จะเกิดผลแตกต่างระหว่างปริมาณที่กำหนดไว้เป็นมาตรฐานกับปริมาณที่มีการเบิกไปใช้ของวัตถุดิบ ซึ่งผู้บริหารสามารถนำข้อมูลนี้ไปตรวจสอบและควบคุมการใช้วัตถุดิบได้

3.2.2 วิเคราะห์ผลแตกต่างของค่าแรงงานทางตรง ผลแตกต่างระหว่างค่าแรงงานทางตรง เกิดจากจำนวนค่าแรงงานทางตรงมาตรฐานเปรียบเทียบกับจำนวนค่าแรงงานทางตรงที่เกิดขึ้นจริง โดยผลแตกต่างเกิดขึ้น เนื่องจากผลแตกต่างของจำนวนชั่วโมงการทำงาน และผลแตกต่างของอัตราค่าแรงงาน

1) ผลแตกต่างของจำนวนชั่วโมงการทำงาน เกิดจากการแตกต่างระหว่างจำนวนชั่วโมงที่กำหนดไว้เป็นมาตรฐาน กับจำนวนชั่วโมงการทำงานที่เกิดขึ้นจริงในการผลิตซึ่งโดยปกติชั่วโมงการทำงานมาตรฐานจะกำหนดเป็นอัตราต่อหน่วยการผลิต เมื่อนำมาเปรียบเทียบกับที่เกิดขึ้นจริง จะสามารถแก้ไขและปรับปรุงให้การทำงานมีประสิทธิภาพต่อไปได้

2) ผลแตกต่างของอัตราค่าแรงงานเกิดจากการแตกต่างระหว่างอัตราค่าแรงงานที่กำหนดไว้เป็นมาตรฐาน กับอัตราค่าแรงงานที่จ่ายจริงเมื่อผู้บริหารได้รับข้อมูลไว้อาจต้องนำมาทบทวนเพื่อกำหนดอัตราค่าแรงงาน เนื่องจากอัตราค่าแรงงานบางประเภทไม่สามารถควบคุมหรือกำหนดได้ เพราะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมาย

จากการวิเคราะห์ผลแตกต่างของค่าแรงงานทางตรงโดยแยกเป็นผลแตกต่างของเวลาการทำงาน และอัตราค่าแรงงานทำให้ผู้บริหารได้ข้อมูลที่ชัดเจนมากขึ้น ทำให้ควบคุมการผลิตให้มีประสิทธิภาพ

3.2.3 วิเคราะห์ผลแตกต่างของค่าใช้จ่ายในการผลิต ค่าใช้จ่ายในการผลิตประกอบด้วยค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่ และค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปร การวิเคราะห์ผลแตกต่างของค่าใช้จ่ายในการผลิตจึงมี 2 ส่วนคือ

1) ผลแตกต่างของค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปร ซึ่งเป็นผลแตกต่างระหว่างค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปรมาตรฐานกับค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปรที่เกิดขึ้นจริงในการวิเคราะห์หาผลต่างจะทำให้ทราบถึงประสิทธิภาพการทำงาน

2) ผลแตกต่างของค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่ ในการกำหนดมาตรฐานของค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่อาจกำหนดโดยการ จัดทำเป็นงบประมาณ การวิเคราะห์ข้อมูลต้นทุนเพื่อใช้ในการควบคุมจึงเป็นการเปรียบเทียบระหว่างค่าใช้จ่ายคงที่ตามงบประมาณกับค่าใช้จ่ายคงที่ที่เกิดขึ้นจริง

สรุป

ข้อมูลต้นทุนที่มีความสำคัญต่อกิจการและผู้บริหารต้องการข้อมูลต้นทุนไปใช้ในการบริหารจัดการ โดยที่ต้นทุน หมายถึง รายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ ซึ่งอาจจ่ายเป็นเงินสด สินทรัพย์อื่นๆ หนี้สิน หรือการให้บริการหรือการก่อหนี้ รวมถึงผลขาดทุนที่วัดค่าเป็นตัวเงินได้ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ

สำหรับการผลิตสินค้าต้องใช้ปัจจัยการผลิตประเภทคงที่และผันแปร ต้นทุนการผลิตจึงแบ่งออกเป็นต้นทุนคงที่ และต้นทุนผันแปร โดยที่ต้นทุนคงที่ หมายถึง ค่าใช้จ่ายหรือรายจ่ายในการผลิตที่เกิดจากการใช้ปัจจัยคงที่ ส่วนต้นทุนผันแปรเป็นค่าใช้จ่ายหรือรายจ่ายที่ขึ้นอยู่กับปริมาณการผลิต การจัดประเภทของต้นทุนมีได้หลายลักษณะตามการนำไปใช้ โดยทั่วไปจะจัดประเภทเป็น ต้นทุนผลิตภัณฑ์และต้นทุนสำหรับงวด ต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปร ต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อม ต้นทุนควบคุมได้และต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ ต้นทุนส่วนเพิ่มหรือต้นทุนส่วนแตกต่าง ต้นทุนจวม และต้นทุนของโอกาสที่เสียไป อย่างไรก็ตาม การจำแนกต้นทุนอาจจำแนกตามลักษณะและวัตถุประสงค์ในการนำไปใช้

ผู้บริหารได้นำข้อมูลต้นทุนไปใช้หลายๆ ลักษณะตามหน้าที่ เช่น การวางแผนกำไร การกำหนดกลยุทธ์ด้านการแข่งขัน และวางแผนด้านประสิทธิภาพ นอกจากนี้ ยังใช้เพื่อการสั่งการและเพื่อการควบคุม โดยการใช้มาตรฐานเป็นตัวชี้วัดนำข้อมูลต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง เปรียบเทียบกับประมาณการหรือมาตรฐานที่ได้มีการกำหนดไว้ ทำให้เกิดผลแตกต่างผลต่างที่เกิดขึ้นสามารถนำมาวิเคราะห์ เพื่อเป็นหลักในการกะประมาณต้นทุนในอนาคตได้ และช่วยให้ผู้บริหารตัดสินใจเลือกทางเลือกจากหลายๆ ทางเลือกที่มีอยู่โดยการเปรียบเทียบต้นทุนที่เปลี่ยนแปลงหรือต้นทุนส่วนเพิ่ม ซึ่งเกิดจากการเปลี่ยนแปลงการดำเนินงาน และจากการที่ต้นทุนมีความสำคัญต่อการบริหารจัดการ และการผลิตสินค้าประกอบด้วย ต้นทุนวัตถุดิบ ค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายในการผลิต ดังนั้น จึงมีการบริหารจัดการส่วนประกอบของต้นทุนเพื่อให้การสะสมต้นทุนมีประสิทธิภาพ