

### บทที่ 3

## แนวคิด ทฤษฎี และผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

### 3.1 แนวคิดที่ใช้ในการศึกษา

การศึกษาการบริหารต้นทุนของธุรกิจคอนกรีตผสมเสร็จ ผู้ศึกษาได้ศึกษาค้นคว้าเอกสาร ตำรา และงานวิจัยต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการบริหารต้นทุน เพื่อที่จะได้นำมาเป็นกรอบในการวิเคราะห์และสนับสนุนการศึกษา ได้แก่

1. แนวคิดการบัญชีกับกระบวนการบริหาร
2. แนวคิดการบัญชีเป็นเครื่องมือที่สำคัญในการบริหาร
3. แนวคิดเรื่องต้นทุนและพฤติกรรมต้นทุน
4. แนวคิดเกี่ยวกับการวิเคราะห์กำไรส่วนเกินและจุดคุ้มทุน
5. แนวคิดเรื่องการกำหนดต้นทุนมาตรฐานและการวิเคราะห์ผลต่าง
6. แนวคิดเกี่ยวกับงบประมาณ

#### 3.1.1 แนวคิดการบัญชีกับกระบวนการบริหาร

การบัญชีเกี่ยวข้องกับการให้ข้อมูลทางการเงินแก่บุคคล 2 กลุ่ม คือกลุ่มที่เกี่ยวข้องกับการบริหารกิจการ โดยตรง ได้แก่ผู้บริหารของกิจการและกลุ่มที่ไม่เกี่ยวข้องกับการบริหารกิจการ โดยตรง ได้แก่ นักลงทุน หน่วยงานของรัฐบาล เจ้าหนี้ พนักงานลูกจ้าง และผู้สนใจทั่วไป จากความต้องการใช้ข้อมูลทางการเงินที่แตกต่างกัน จึงจำเป็นต้องจัดทำบัญชีตามกลุ่มผู้ใช้ข้อมูลทางการเงิน ดังนี้ (ฐาปนา ฉินไพศาล; กัลยาณี กิตติจิตต์และสุวิมล เหลืองประเสริฐ, 2543 : 1-3)

1. การบัญชีการเงิน (Financial Accounting) เป็นการจัดทำบัญชีเพื่อบุคคลทั่วไป ซึ่งอาจจะเกี่ยวข้องหรือไม่เกี่ยวข้องกับการบริหารกิจการ โดยจะเสนอข้อมูลในรูปของงบการเงิน ซึ่งจะต้องจัดทำขึ้นตามกฎหมายและปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป เป็นการเสนอข้อมูลเกี่ยวกับอดีตที่เกิดขึ้นแล้ว และเสนอในภาพรวมของทั้งกิจการตามระยะเวลาที่กำหนดแน่นอนและเหมือนกันทุก ๆ ปี

2. การบัญชีบริหาร (Management Accounting) เป็นการจัดทำบัญชีเพื่อฝ่ายบริหารของกิจการ เพื่อประโยชน์ในการวางแผน ควบคุม และตัดสินใจ ซึ่งหากเป็นผู้บริหารระดับกลางจะเน้นข้อมูลเพื่อการควบคุมและติดตามผลการปฏิบัติงาน สำหรับผู้บริหารระดับสูงจะเน้นข้อมูลเพื่อการวางแผน กำหนดนโยบาย และตัดสินใจการเสนอข้อมูลจะเป็นในเชิงวิเคราะห์และลงลึกในรายละเอียด และเน้นเสนอข้อมูลตามสายงานหลักของกิจการเพื่อประโยชน์ในการบริหารงานข้อมูล

ที่เสนอจะเกี่ยวกับอดีตที่ได้เกิดขึ้นแล้ว รวมถึงข้อมูลประมาณในอนาคตด้วย ในการจัดทำนั้น ผู้จัดทำมีอิสระที่จะทำหรือไม่ก็ได้ และไม่มีมาตรฐานการบัญชีกำหนด จะทำขึ้นตามความต้องการของผู้บริหาร

ในปัจจุบันการบริหารธุรกิจภายใต้สภาพเศรษฐกิจที่ตกต่ำ สภาพการแข่งขัน การเปลี่ยนแปลงทางด้านเทคโนโลยี รวมถึงต้นทุนการผลิตที่สูงขึ้น ทำให้ผู้บริหารต้องบริหารงานอย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล โดยประสิทธิภาพ (Efficiency) หมายถึง ความสามารถในการจัดการให้ได้ผลผลิตตามเป้าหมายภายใต้ทรัพยากรที่จำกัด และประสิทธิผล (Effectiveness) หมายถึง การประเมินผลแห่งความสำเร็จที่จะบรรลุเป้าหมายของกิจการ (เมฆากุล เกียรติกระจาย, 2542 : 1) ในทุกธุรกิจย่อมต้องการกำไรสูงสุด การเติบโต ความสามารถในการผลิตสินค้าที่มีคุณภาพ การรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อม ซึ่งกระบวนการบริหารที่สำคัญที่จะช่วยให้ธุรกิจประสบความสำเร็จ และสามารถบรรลุเป้าหมายมีรายละเอียดดังต่อไปนี้ (ศิริวรรณ ผิวนวล, 2538 : 2-3)

### 1. การวางแผน (Planning)

การวางแผนเป็นการพิจารณาและกำหนดแนวทางปฏิบัติงานเพื่อให้บรรลุเป้าหมายนั้น การวางแผนจึงมีความเกี่ยวข้องกับการคาดการณ์เหตุการณ์ต่าง ๆ ในอนาคต ดังนั้นการวางแผนจะต้องสนับสนุนเป้าหมายและวัตถุประสงค์ขององค์กร การจัดทำงบประมาณก็ถือว่าเป็นการวางแผนการดำเนินงาน ซึ่งจะต้องมีการกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างเป้าหมายและวิธีการดำเนินงานให้บรรลุเป้าหมาย

### 2. การสั่งการ (Directing Operations)

การที่ผู้บริหารใช้อำนาจหน้าที่ของตนกระตุ้นจูงใจให้ผู้ใต้บังคับบัญชาทำงานในหน้าที่ที่เหมาะสมกับคุณสมบัติและความรู้ความสามารถ การมอบหมายงานให้ควรระบุถึงขอบเขตหน้าที่ และความรับผิดชอบให้ชัดเจน

### 3. การควบคุม (Controlling)

การควบคุมเป็นหน้าที่สำคัญอย่างหนึ่งของการบริหาร เพราะการควบคุมเป็นกระบวนการวัดและแก้ไขการปฏิบัติงานของผู้ใต้บังคับบัญชาเพื่อบรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้ กระบวนการควบคุมประกอบด้วย

- การกำหนดมาตรฐาน
- การสังเกตการปฏิบัติงาน
- การเปรียบเทียบการปฏิบัติงานกับมาตรฐาน
- การปรับปรุงแก้ไขเพื่อให้บรรลุจุดมุ่งหมาย

หลักการที่ใช้โดยทั่วไปในกระบวนการควบคุมคือการประเมินผลปฏิบัติงาน (Performance Evaluation) ฝ่ายบริหารจะต้องตรวจสอบผลการปฏิบัติงานของผู้ใต้บังคับบัญชาเพื่อดูว่าการทำงานได้ผลตามเป้าหมายหรือไม่ โดยใช้หลักการบริหารโดยยึดข้อแตกต่าง (Management by Exception)

การบริหารโดยยึดหลักข้อแตกต่าง จะวิเคราะห์ผลต่างระหว่างมาตรฐาน หรือ แผนงานที่กำหนดไว้กับผลการปฏิบัติงานจริงว่ามีผลต่างอย่างไร แล้วผู้บริหารจะวิเคราะห์ผลต่างที่สำคัญและน่าสนใจเพื่อหาสาเหตุและจะได้หาแนวทางแก้ไขปัญหานั้นต่อไป

#### 4. การตัดสินใจ (Decision Making)

การตัดสินใจ คือการเลือกทางเลือกใดทางเลือกหนึ่งที่ดีที่สุดที่สุดจากทางเลือกหลาย ๆ ทางที่มีอยู่ การตัดสินใจถือได้ว่าเป็นหน้าที่สำคัญของฝ่ายบริหาร อาจแยกออกจากหน้าที่อื่น ๆ ได้ เพราะทุก ๆ ปัญหาที่มีหลายทางเลือก จึงจำเป็นต้องอาศัยการตัดสินใจไม่ว่าจะเป็นปัญหาในด้านการวางแผน การบริหาร และการควบคุม

การที่ผู้บริหารจะตัดสินใจได้อย่างถูกต้องและเหมาะสมที่สุดย่อมขึ้นอยู่กับข้อมูลที่นำมาใช้ประกอบการพิจารณาเพื่อการตัดสินใจ ซึ่งข้อมูลที่ได้อ้อมมีผลต่อการตัดสินใจที่แตกต่างกัน แต่อย่างไรก็ตาม การที่ผู้บริหารสามารถบริหารงานให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นและสามารถบรรลุเป้าหมายสูงสุดขององค์กร ผู้บริหารควรจะได้รับข้อมูลข่าวสารต่าง ๆ เพื่อใช้ในการตัดสินใจ ซึ่งลักษณะของข้อมูลแบ่งออกได้ 2 ลักษณะ คือ

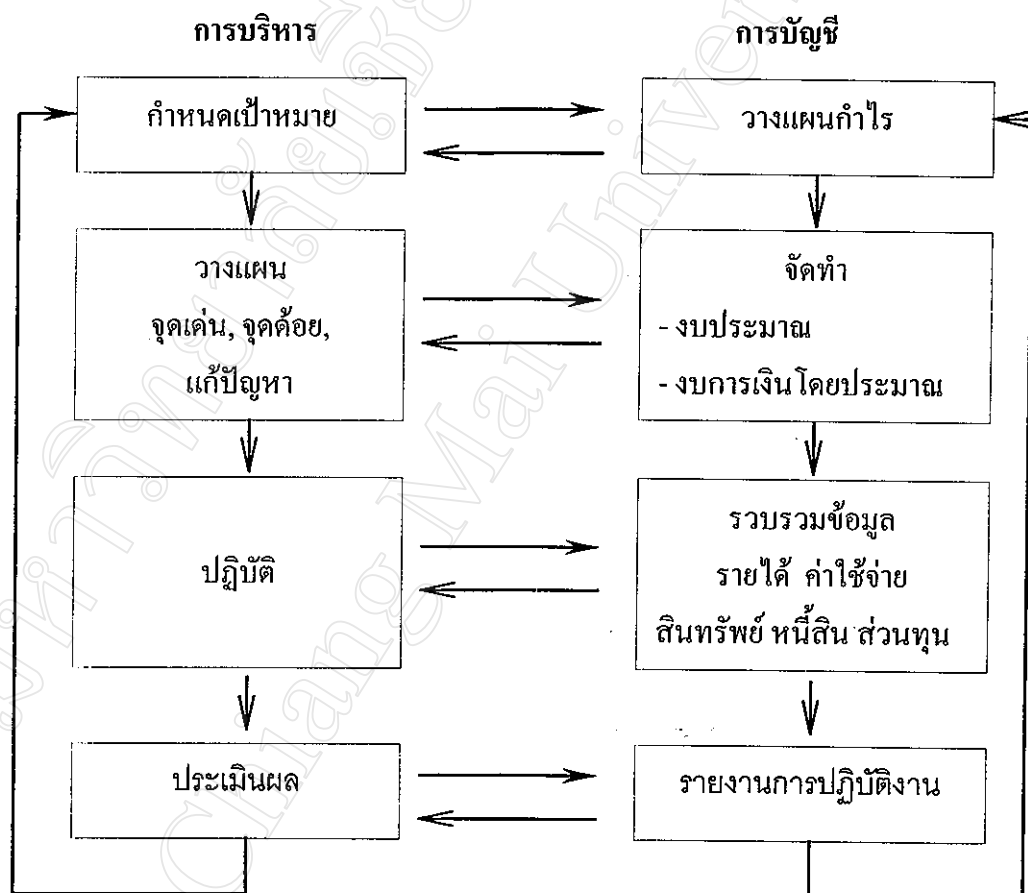
- ข้อมูลเชิงปริมาณ (Quantitative Information) เป็นข้อมูลที่สามารถวัดออกมาเป็นตัวเลขได้ เช่น ต้นทุนการผลิต ยอดขาย จำนวนหน่วยผลิต กำไรสุทธิ เป็นต้น

- ข้อมูลเชิงคุณภาพ (Qualitative Information) เป็นข้อมูลที่ไม่เกี่ยวกับการคำนวณเป็นตัวเลข แต่เป็นข้อมูลที่มีลักษณะเป็นการบรรยายข้อความ ความคิดเห็น ซึ่งวัดค่าเป็นตัวเลขไม่ได้ เช่น ขนาดของกิจการ เครื่องหมายการค้า คุณภาพของผลิตภัณฑ์ สภาพแวดล้อมในการทำงาน ภาวะเศรษฐกิจ เป็นต้น

ซึ่งสามารถสรุปความสัมพันธ์ระหว่างงานบัญชีกับกระบวนการบริหาร (เมธาคูล เกียรติกระจาย, 2542 : 4) ได้ดังนี้

1. การวางแผนที่มีประสิทธิภาพจำเป็นต้องอาศัยระบบข้อมูลทางการเงินที่ดี
2. การจัดการดังกล่าวจะเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ หากมีข้อมูลที่เป็นตัวเลขประกอบการตัดสินใจ เนื่องจากข้อมูลเหล่านี้จะช่วยให้กิจการใช้ทรัพยากรอย่างประหยัดและมีประสิทธิภาพ

3. นักบัญชีจะรวบรวมข้อมูลที่เกิดขึ้น โดยจัดบันทึกและจัดทำรายงานเสนอผู้ที่เกี่ยวข้อง เพื่อเป็นการรายงานการปฏิบัติงานให้ผู้บังคับบัญชาทราบความเป็นไปและเป็นการติดต่อประสานงานสำหรับผู้เกี่ยวข้อง
4. ผู้บริหารสามารถควบคุม และประเมินผลการปฏิบัติงานได้โดยศึกษาจากรายงานการปฏิบัติงาน
5. การตัดสินใจที่มีประสิทธิภาพย่อมเกิดจากข้อมูลทางการเงินที่ถูกต้อง ทันต่อเหตุการณ์



ภาพที่ 5 แสดงการบัญชีกับกระบวนการบริหาร

### รูปแบบรายงานทางการเงินบัญชี

- รายงานทางการเงิน เป็นการรายงานข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานในอดีตต่อบุคคลภายนอกกิจการ อันได้แก่เจ้าหนี้ ผู้ถือหุ้น ผู้ลงทุน หน่วยงานของรัฐบาลและผู้ที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ เนื่องจากบุคคลเหล่านี้มีส่วนได้ส่วนเสียในกิจการ จึงต้องมีการวางกฎเกณฑ์และวิธีปฏิบัติทางการเงินบัญชี โดยการใช้หลักการบัญชีที่รับรองกันโดยทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principle – GAAP) เป็นหลักในการจัดทำงบการเงิน ทั้งนี้เพื่อปกป้องและรักษาผลประโยชน์ของผู้ใช้งบการเงินภายนอก

- รายงานทางการเงินบริหาร เป็นรายงานที่จัดทำขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะช่วยฝ่ายบริหารในการวางแผนและควบคุมการดำเนินงานให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งในการนี้จะมีจัดทำรายงานทางการเงินและการบัญชีในลักษณะและรูปแบบต่าง ๆ กัน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความต้องการของฝ่ายจัดการหรือผู้บริหารในระดับต่าง ๆ ข้อมูลดังกล่าวนี้อาจนำไปใช้ในการตัดสินใจแก้ไขปัญหาต่าง ๆ ทั้งนี้เกิดขึ้นเป็นประจำหรือเป็นกรณีพิเศษ

ความแตกต่างของการบัญชีการเงินและการบัญชีเพื่อการบริหาร (เมธากุล เกียรติกระจาย, 2542)

1. การจดบันทึกข้อมูล การบัญชีการเงินจะบันทึกตามต้นทุนเดิม (Historical Cost) ส่วนการบันทึกข้อมูลทางการเงินเพื่อการบริหารไม่จำเป็นต้องบันทึกตามต้นทุนเดิม แต่อาจบันทึกตามต้นทุนปัจจุบัน (Current Cost) ต้นทุนคิดเต็ม (Full Cost) ต้นทุนส่วนเพิ่ม (Incremental Cost) หรือใช้วิธีการบัญชีตามความรับผิดชอบ (Responsibility Accounting)

2. วิธีปฏิบัติทางการเงินบัญชี บัญชีการเงินจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดขึ้นโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ส่วนการบัญชีเพื่อการบริหารไม่จำเป็นต้องถือปฏิบัติเช่นเดียวกับบัญชีการเงิน แต่ยึดถือนโยบายของฝ่ายบริหารเป็นหลัก เช่น หลักการรับรู้รายได้ หลักการตีราคาสินค้าคงเหลือ อย่างไรก็ตาม กิจการส่วนใหญ่ ยังคงใช้วิธีเดียวกันดังกล่าวข้างต้น

3. หลักฐานประกอบการจดบันทึกทางการเงินบัญชี การบัญชีการเงินจะจดบันทึกรายการทางการเงินได้ต่อเมื่อมีหลักฐานประกอบการจดบันทึกทางการเงินบัญชีที่ได้ตรวจสอบแล้วว่าถูกต้อง แน่นอน และเชื่อถือได้ก่อน ส่วนการบัญชีเพื่อการบริหาร อาจจะจดบันทึกรายการได้โดยไม่มีหลักฐานที่แน่นอน แต่เป็นเหตุการณ์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต

4. ข้อมูลที่เป็นตัวเงิน การบัญชีการเงินจะจดบันทึกเฉพาะข้อมูลทางการเงินที่เกิดขึ้น และวัดค่าเป็นตัวเงินได้เท่านั้น ส่วนข้อมูลที่ไม่อาจกำหนดค่าเป็นตัวเงินจะจดบันทึกไม่ได้

ซึ่งการบัญชีเพื่อการบริหารจะบันทึกบัญชีทั้งข้อมูลที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน หากข้อมูลนั้นให้ประโยชน์แก่ฝ่ายบริหาร เช่น รายงานปริมาณการใช้วัตถุดิบ หรือรายงานชั่วโมงการทำงานของแรงงาน จำนวนค่าแรงที่จ่าย เป็นต้น

5. การรายงาน ข้อมูลทางการบัญชีของบัญชีการเงินมักจะรายงานให้เห็นภาพรวมหรือ ภาพสรุปของผลการดำเนินงาน และฐานะการเงินของกิจการ ส่วนการบัญชีเพื่อการบริหารมักจะเสนอข้อมูลให้เห็นส่วนสำคัญขององค์การหรือหน่วยงานหรือสายผลิตภัณฑ์ เช่น การรายงานผลการดำเนินงานของหน่วยงานย่อยหรือข้อมูลของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดหรือรายงานตามหน่วยงานที่รับผิดชอบ

6. ผลการรายงาน การบัญชีการเงิน มักแสดงข้อมูลในอดีต ส่วนการบัญชีเพื่อการบริหารจะให้ข้อมูลที่อาศัยการประมาณการและการคาดคะเนในเหตุการณ์ที่อาจจะเกิดในอนาคต

7. คุณภาพของข้อมูลในเรื่องความรวดเร็วทันต่อเหตุการณ์และความเชื่อถือได้ของข้อมูล การบัญชีการเงินจะให้ข้อมูลที่เน้นคุณภาพของความน่าเชื่อถือ ดังนั้นข้อมูลที่ได้รับอาจไม่ทันต่อเหตุการณ์ซึ่งต่างจากข้อมูลทางการบัญชีเพื่อการบริหาร ที่เน้นคุณภาพด้านความรวดเร็วทันต่อเหตุการณ์แต่อาจคือคุณภาพเรื่องความเชื่อถือได้

8. เป้าหมายของการบัญชี การบัญชีการเงินจัดทำขึ้นเพื่อเสนอรายงานทางการเงินอันได้แก่ งบดุล งบกำไรขาดทุน งบกระแสเงินสด ตลอดจนงบประกอบอื่น ๆ เมื่อนักบัญชีการเงินจัดทำงบการเงินดังกล่าวแล้วก็ถือว่าบรรลุเป้าหมายของการบัญชีการเงิน ส่วนการบัญชีเพื่อการบริหารจะบรรลุเป้าหมายก็ต่อเมื่อกิจกรรมที่จัดทำรายงานนั้นประสบผลสำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนดแล้วเท่านั้น

แต่ถึงอย่างไรก็ตามการบัญชีการเงินและการบัญชีเพื่อการบริหารมีส่วนที่เหมือนกันดังนี้ คือ

1. ข้อมูลเบื้องต้น ข้อมูลการบัญชีเพื่อการบริหารได้มาจากการจดบันทึกทางการบัญชีการเงิน ทั้งนี้ เพื่อให้ข้อมูลที่จัดทำขึ้นมีประสิทธิภาพ อีกทั้งประหยัดค่าใช้จ่าย ดังนั้นข้อมูลเบื้องต้นจึงไม่แตกต่างกัน

2. การรายงาน ข้อมูลทางการบัญชีเพื่อการบริหารต้องมีหลักการบัญชีที่แน่นอน ซึ่งโดยปกติใช้หลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไป ดังนั้นข้อมูลที่รายงานจึงยึดหลักการบัญชีเดียวกัน

ตารางที่ 2 แสดงความแตกต่างระหว่างการบัญชีการเงินและการบัญชีบริหาร

ลักษณะ	การบัญชีการเงิน	การบัญชีบริหาร
ผู้ใช้	บุคคลภายนอก	ฝ่ายบริหาร
การเสนอรายงาน	จัดทำตามกฎข้อบังคับ	จัดทำตามความต้องการของฝ่ายบริหาร
ลักษณะของข้อมูล	ข้อมูลในอดีต	ข้อมูลในอนาคต
มาตรฐานการบัญชี	ปฏิบัติตาม	ไม่จำเป็น
การรายงาน	ตามเวลาที่กำหนด	ตามความต้องการหรือความจำเป็น
หน่วยงานที่เสนอรายงาน	กิจการ	หน่วยงานย่อย
คุณภาพของข้อมูล	ความถูกต้อง	ความทันต่อเหตุการณ์

### 3.1.2 แนวคิดการบัญชีเป็นเครื่องมือที่สำคัญในการบริหาร

เครื่องมือที่สำคัญที่ช่วยให้ฝ่ายบริหารบรรลุเป้าหมายในการปฏิบัติหน้าที่ คือ การบัญชี นักบัญชีที่สามารถให้แนวทางในการวางแผน การดำเนินงาน ควบคุมและป้องกันได้

อาจกล่าวได้ว่าหากธุรกิจเป็นเรือ ผู้บังคับการเรือคือประธานฝ่ายบริหาร ซึ่งเป็นผู้มีอำนาจในการตัดสินใจ ส่วนนักบัญชีจะเป็นเพียงผู้นำทาง คอยให้คำแนะนำแก่ผู้บังคับการเรือเพื่อให้ทราบว่าควรจะไปไหนจะไปในเส้นทางใดจึงจะไปสู่จุดหมายปลายทางหรือทิศทางใดมีหินโสโครก หากเรือขาดผู้นำทางผู้บังคับการเรือจะเดินเรือไปอย่างลำบาก เปรียบได้กับธุรกิจที่ขาดนักบัญชี ผู้บริหารที่ประสบความสำเร็จต้องอาศัยข้อมูลทางการบัญชีเป็นแนวทางในการบริหารธุรกิจ การใช้ข้อมูลทางการบัญชีและข้อมูลทางสถิติจึงช่วยให้ผู้บริหารสามารถวางแผน อำนวยการ ตัดสินใจ และควบคุมการดำเนินงาน ไปสู่เป้าหมาย

#### ข้อมูลทางการบัญชีที่จำเป็นต่อการบริหารธุรกิจ

ฝ่ายบริหารมีความจำเป็นที่จะใช้ข้อมูลทางการบัญชีในการบริหารธุรกิจ ข้อมูลที่ฝ่ายบริหารต้องการย่อมแตกต่างกันไปตามสถานการณ์ สภาพแวดล้อม และปัญหาที่เกิดขึ้น อย่างไรก็ดี ข้อมูลที่ฝ่ายบริหารจำเป็นต้องใช้ในการบริหารงาน ได้แก่

- ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุน เช่น วิธีการสะสมต้นทุน
- ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนในการซื้อ การขายสินค้า และบริการ
- ข้อมูลเกี่ยวกับประสิทธิภาพการใช้ทรัพยากรของกิจการ เช่น วัตถุดิบ ค่าแรง ค่าใช้จ่ายการผลิต
- ข้อมูลเกี่ยวกับประสิทธิภาพการควบคุมต้นทุนในแต่ละหน่วยงานย่อย

- ข้อมูลเกี่ยวกับการวางแผนกำไร
- ข้อมูลเกี่ยวกับการเปรียบเทียบกำไรกับเป้าหมาย
- ข้อมูลแสดงประสิทธิภาพของผู้บริหารระดับหน่วยงานย่อยตลอดจนความสัมพันธ์ระหว่างความสำเร็จของหน่วยงานย่อยกับวัตถุประสงค์ของกิจการ
- ข้อมูลเกี่ยวกับอุปสงค์ของการขายและบริการ ในระดับราคาขายที่แตกต่างกัน
- ข้อมูลเกี่ยวกับความสัมพันธ์ในอุปสงค์ของสินค้ากับความพยายามในการขายสินค้าหรือบริการ
- ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนทั้งหมดในหน่วยงานย่อยทุกหน่วยงาน
- ข้อมูลที่ต้องเสนอต่อฝ่ายบริหารในแต่ละระดับเพื่อเป็นการติดต่อประสานงานระหว่างหน่วยงาน
- ข้อมูลเกี่ยวกับกำไร เพื่อใช้ในการพยากรณ์ฐานะการเงินและผลการดำเนินงานในอนาคต
- ข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงต้นทุน และกำไรเมื่อปริมาณการผลิต และการขายเปลี่ยนแปลง
- ข้อมูลที่ฝ่ายบริหารต้องใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับปัญหาต่าง ๆ เช่น การให้รางวัล หรือผลตอบแทนกับพนักงาน การลงทุนในรายจ่ายฝ่ายทุน
- ข้อมูลเกี่ยวกับการประเมินผลในการลงทุนระยะยาว และการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัด
- ข้อมูลเกี่ยวกับแหล่งที่มาและใช้ไปของเงินทุนและเงินสด
- ข้อมูลที่จำเป็นและเกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างหน่วยงาน
- ข้อมูลที่สำคัญในการจัดการทางการเงิน และการดำเนินงาน รวมทั้งสถิติเกี่ยวกับกำไร ความเสี่ยงและสภาพคล่อง
- ข้อมูลเกี่ยวกับพนักงานและผลตอบแทนที่พนักงานได้รับ
- ข้อมูลเกี่ยวกับแนวโน้มทางเศรษฐกิจ ผลกระทบต่อความต้องการในผลผลิตและบริการของกิจการ ตลอดจนสมรรถภาพในการผลิต



### 3.1.3 แนวคิดเรื่องต้นทุนและพฤติกรรมต้นทุน

แนวคิดเรื่องต้นทุนได้พัฒนาเปลี่ยนแปลงไปตามความต้องการใช้ของทั้งนักบัญชี นักเศรษฐศาสตร์และวิศวกร สำหรับนักบัญชีได้ให้คำนิยามของต้นทุนไว้ใน A Tentative Set of Board Accounting Principles for Business Enterprises ดังนี้

“Cost is defined as and exchange price, a foregoing, a sacrifice made to secure benefit”

ซึ่งหมายถึง มูลค่าแลกเปลี่ยนที่ต้องชำระด้วยจำนวนเงินหรือด้วยความเสียสละที่บริษัทลงทุนไปเพื่อให้ได้มาซึ่งผลประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับในอนาคต ซึ่งความเสียสละในที่นี้หมายถึงเงินสดหรือทรัพย์สินอื่น ๆ ที่ต้องเสียไปทั้งในปัจจุบันหรือในอนาคต (จิรพัฒน์ เสงวีประเสริฐวงศ์, 2543 : 27)

ตามศัพท์บัญชีที่บัญญัติโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยให้คำนิยามว่าต้นทุน (Cost) คือรายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการซึ่งอาจจ่ายเป็นเงินสด ทรัพย์สินอื่น ทุนหรือการให้บริการหรือการก่อหนี้ ทั้งนี้รวมถึงผลขาดทุนที่วัดค่าเป็นตัวเงินได้ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ (ฐาปนา ฉันทไพศาล ; กัลยานี กิตติจิตต์ และ สุวิมล เหลืองประเสริฐ, 2543 : 5-1)

นักบัญชีต้นทุนบางท่านได้ให้คำนิยาม “ต้นทุน หมายถึง เงินสดหรือสิ่งที่เทียบเท่าเงินสด ซึ่งต้องเสียไปเพื่อแลกกับสินค้าหรือบริการโดยคาดหวังว่าจะก่อให้เกิดประโยชน์ต่อกิจการในปัจจุบันหรืออนาคต” นอกจากนี้ได้อธิบายเพิ่มว่า ถ้าประโยชน์นั้นยังคงเป็นสิ่งที่คาดหวังว่าจะเกิดในอนาคตก็จะเรียกว่า ต้นทุน แต่เมื่อใดที่ประโยชน์ได้เกิดขึ้นสมบูรณ์แล้ว ต้นทุนนั้นจะถูกจัดเป็นค่าใช้จ่าย (Expenses) ในงวดบัญชีที่ก่อให้เกิดประโยชน์หรือรายได้ขึ้น ถ้าหากประโยชน์นั้นสูญสิ้นไปโดยไม่เกิดประโยชน์ใดเลยทั้งในปัจจุบันหรืออนาคตแล้ว ก็จะเรียกว่าผลขาดทุน (Loss) (Hensen & Mowen, 1995 : 39 อ้างถึงใน ฐาปนา ฉันทไพศาล, 2543 : 5-2)

การบริหารจะมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลได้นั้น จำเป็นอย่างยิ่งที่ผู้บริหารจะต้องมีความเข้าใจเกี่ยวกับพฤติกรรมของต้นทุนเป็นอย่างดี ซึ่งการจัดแบ่งประเภทต้นทุนตามพฤติกรรมต้นทุนเป็นการแบ่งต้นทุนโดยยึดความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน (จำนวนเงิน) กับปริมาณหรือจำนวนหน่วยหรือตัวชี้บ่งต้นทุน (Cost Drivers) ที่เปลี่ยนไปในช่วงที่มีความหมาย (Relevant Range) ของกิจการ ซึ่งพอสรุปได้ดังนี้

#### 1. ต้นทุนผันแปร (Variable Costs)

ต้นทุนผันแปร หมายถึง ต้นทุนชนิดใดชนิดหนึ่งที่มีลักษณะผันแปรไปตามระดับของปริมาณการผลิต ในสัดส่วนหรืออัตราส่วนที่ค่อนข้างจะแน่นอน เช่น ต้นทุนวัตถุดิบในการ

ผลิตสินค้า 1 หน่วย จะต้องใช้วัตถุดิบชนิด ก 1 หน่วย โดยมีราคาหน่วยละ 10 บาท ดังนั้นถ้ากิจการทำการผลิตสินค้า 50,000 ชิ้น ต้นทุนวัตถุดิบชนิด ก ก็จะเท่ากับ 500,000 บาท เพื่อให้สามารถนำไปประยุกต์ใช้ในทางปฏิบัติได้มากยิ่งขึ้น จึงแบ่งลักษณะของต้นทุนผันแปรออกเป็น 2 ลักษณะคือ

### 1.1 ต้นทุนผันแปรอย่างแท้จริง (True variable costs)

หมายถึงต้นทุนใด ๆ ที่มีลักษณะเป็นต้นทุนผันแปรอย่างแท้จริง เช่นเดียวกับต้นทุนผันแปรในทางทฤษฎี ซึ่งนั่นก็หมายถึง ต้นทุนที่จะมีต้นทุนต่อหน่วยคงที่ ในขณะที่ต้นทุนรวมจะเปลี่ยนแปลงไปตามระดับของปริมาณการผลิตหรือระดับกิจการอื่น ตัวอย่างต้นทุนที่พอจะจัดได้ว่าเป็นต้นทุนผันแปรอย่างแท้จริงก็อย่างเช่น ต้นทุนวัตถุดิบ ซึ่งลักษณะต้นทุนผันแปรอย่างแท้จริงนี้จะกำหนดให้ต้นทุนที่เปลี่ยนแปลงไปจะเปลี่ยนแปลงไปในอัตราส่วน หรือสัดส่วนที่คงที่ตามระดับของปริมาณการผลิต หรือปริมาณการใช้งานแต่เพียงอย่างเดียว โดยไม่มีปัจจัยอื่น ๆ เข้ามาเกี่ยวข้องกับ การเปลี่ยนแปลงของต้นทุน

### 1.2 ต้นทุนผันแปรตามระดับ (Step-variable costs)

จัดเป็นลักษณะของต้นทุนผันแปรที่มีลักษณะเชิงประยุกต์ใกล้เคียงกับความ เป็นจริงมากขึ้น คือต้นทุนที่มีต้นทุนต่อหน่วยคงที่ ณ ระดับการผลิต หรือปริมาณการใช้งานหนึ่ง ๆ และมีต้นทุนต่อหน่วยเปลี่ยนแปลงไป ซึ่งอาจจะเปลี่ยนแปลงไปในทางเพิ่มขึ้นหรือลดลง อีกระดับการผลิตหรือปริมาณการใช้งานหนึ่ง ๆ ต้นทุนที่มีลักษณะเช่นนี้โดยปกติแล้วก็มักจะ เป็นต้นทุนทางอ้อม (Indirect cost) หรือต้นทุนที่จัดเป็นค่าใช้จ่ายการผลิต เช่น ค่าน้ำ ค่ากำลังไฟฟ้า ค่าแรงงานทางอ้อม เป็นต้น

## 2. ต้นทุนคงที่ (Fixed Costs)

ต้นทุนคงที่ที่จัดว่าเป็นพฤติกรรมของต้นทุนในอีกลักษณะหนึ่ง ที่มีความสำคัญต่อการตัดสินใจไม่น้อยไปกว่าต้นทุนผันแปร จากคำนิยามที่ใช้กันอยู่ทั่วไป ต้นทุนคงที่ คือ ต้นทุนที่จะมีต้นทุนรวมคงที่ในจำนวนหนึ่งตลอดทุกระดับการผลิต โดยที่ต้นทุนต่อหน่วยก็จะเปลี่ยนแปลงไปตามระดับของปริมาณการผลิต

อย่างไรก็ตามจากความหมายข้างต้นเป็นเพียงแนวความคิดของนักบัญชีในเชิงทฤษฎีเท่านั้น แต่เมื่อเราพิจารณาให้ดีแล้วจะพบว่า ในทางปฏิบัติต้นทุนคงที่ที่จะมีลักษณะคงที่ตลอดทุกระดับการผลิตนั้น ก็คงจะมีน้อยมากหรือแทบจะไม่มีเลย ในที่นี้จึงแบ่งต้นทุนคงที่ออกเป็น 2 ลักษณะคือ

### 2.1 ต้นทุนคงที่อย่างแท้จริง (True Fixed Costs)

หมายถึง ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายใด ๆ ที่ต้นทุนรวมมิได้เปลี่ยนแปลงไปตามระดับของปริมาณการผลิต ไม่ว่ากิจการจะทำการผลิตสินค้า ณ ระดับใดก็ตาม เช่น ค่าเช่าโรงงาน เงินเดือนผู้ควบคุมโรงงาน ค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง เป็นต้น

### 2.2 ต้นทุนคงที่ตามระดับ (Step-Fixed Costs)

จัดเป็นต้นทุนคงที่ในเชิงแนวคิดเพื่อการประยุกต์ ซึ่งบางครั้งก็อาจเรียกว่า “ต้นทุนกึ่งคงที่” (Semi-Fixed Costs) เนื่องจากในทางปฏิบัติจริงนั้นต้นทุนคงที่ส่วนใหญ่มักจะเป็นต้นทุนคงที่ที่คงที่ ณ ระดับกิจกรรมหนึ่ง ๆ เท่านั้น ไม่สามารถที่จะคงที่ได้ทุก ๆ ระดับการผลิต ทั้งนี้เพราะต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นจำนวนหนึ่ง ก็จะมีขีดความสามารถในระดับหนึ่ง ๆ เท่านั้น ต้นทุนคงที่ที่มีลักษณะเป็นต้นทุนคงที่ตามระดับก็อย่างเช่น ค่าเสื่อมราคา ที่ต้องเพิ่มขึ้นเนื่องจากการเพิ่มเครื่องจักรในการผลิต ค่าเช่าที่ต้องจ่ายเพิ่มขึ้นเมื่อมีการขยายโรงงาน ซึ่งต้นทุนคงที่ในลักษณะเหล่านี้ เราไม่สามารถที่จะกำหนดให้เป็นต้นทุนที่คงที่ตลอดไปทุก ๆ ระดับของการวางแผนการผลิตได้ ดังนั้นการที่จะนำต้นทุนคงที่ที่มีลักษณะเช่นนี้ไปใช้เพื่อการตัดสินใจเกี่ยวกับการวางแผนและควบคุม จึงต้องให้ความระมัดระวังและให้ความสนใจมากขึ้นกว่าต้นทุนที่มีลักษณะคงที่อย่างแท้จริง

## 3. ต้นทุนผสม (Mixed Costs)

ต้นทุนผสม (Mixed Costs) บางครั้งเรียกว่า “ต้นทุนกึ่งผันแปร” (Semi – Variable Costs) ซึ่งหมายถึง ต้นทุนที่มีพฤติกรรมผันแปร และคงที่ประกอบเข้าด้วยกัน ซึ่งในลักษณะของการเกิดต้นทุนประเภทต่าง ๆ ในทางปฏิบัติจริง ก็มีต้นทุนอยู่หลายประเภทที่จัดว่าเป็นต้นทุนผสม เพราะลักษณะของการเกิดต้นทุน จะมีต้นทุนส่วนหนึ่งเป็นต้นทุนคงที่และส่วนหนึ่งเป็นต้นทุนที่ผันแปรไปตามระดับกิจกรรม ซึ่งสามารถแบ่งประเภทต้นทุนผสมออกเป็น 2 ลักษณะคือ

### 3.1 ต้นทุนผสมอย่างแท้จริง (True Mixed Costs)

ซึ่งหมายถึง ต้นทุน หรือค่าใช้จ่ายที่มีพฤติกรรมของต้นทุนส่วนหนึ่ง เป็นต้นทุนคงที่อย่างแท้จริง และส่วนหนึ่งเป็นต้นทุนผันแปรอย่างแท้จริงเช่นกัน ในการทางปฏิบัติก็ยังมีต้นทุนผสมในลักษณะนี้อยู่เป็นจำนวนมาก เช่น ต้นทุนค่าโทรศัพท์ การจ่ายเงินเดือน หรือค่าแรงงานประจำส่วนหนึ่งและจ่ายตามระดับของการปฏิบัติงานอีกส่วนหนึ่ง เป็นต้น

### 3.2 ต้นทุนผสมเชิงประยุกต์ (Applied of Mixed Costs)

เป็นแนวความคิดเกี่ยวกับต้นทุนผสมที่ประกอบด้วย ต้นทุนคงที่ และต้นทุนผันแปรที่มีลักษณะและรูปแบบที่ไม่แน่นอน แต่สามารถระบุหรือทราบถึงอัตราส่วนของการเปลี่ยนแปลงในรูปแบบของต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรได้อย่างชัดเจน ทั้งนี้เพื่อให้เป็น

แนวคิดสำหรับการนำไปประยุกต์ใช้ในทางปฏิบัติเพราะในปัจจุบันนี้ต้นทุนที่เกิดขึ้นในโรงงานอุตสาหกรรมมักจะมีหลายรูปแบบตามการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีของการผลิต

#### 4. ต้นทุนที่ไม่ทราบพฤติกรรม (Unknown Costs Behavior)

สำหรับแนวความคิดเกี่ยวกับพฤติกรรมของต้นทุนอีกอันหนึ่งที่น่าสนใจเป็นอย่างมากก็คือ ต้นทุนที่ไม่ทราบพฤติกรรม ในบางครั้งเรามักจะพบอยู่เสมอว่าต้นทุนบางชนิดเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นโดยไม่สามารถทราบ หรือระบุอัตราส่วนของการเปลี่ยนแปลงได้อย่างแน่นอน หรือไม่สามารถกำหนดว่าจะอะไรเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุนนั้น ๆ ทั้งนี้เพราะต้นทุนบางอย่างอาจจะได้รับอิทธิพลมาจากปัจจัยเรื่องเวลา และสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไปจึงทำให้ต้นทุนลักษณะนี้เกิดขึ้นอย่างไม่มีรูปแบบและสัดส่วนที่แน่นอนนั่นเอง ด้วยเหตุนี้การประมาณต้นทุนที่ไม่ทราบพฤติกรรมเพื่อนำมาใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการวางแผนและควบคุม จึงไม่ใช่เป็นสิ่งที่ทำได้ง่าย ดังนั้นความจำเป็นที่จะต้องอาศัยเทคนิคในการประมาณต้นทุนที่จะเข้ามาช่วยในการประมาณต้นทุนเหล่านี้จึงมีความสำคัญมากยิ่งขึ้น

#### 3.1.4 แนวคิดเรื่องแนวคิดเกี่ยวกับการวิเคราะห์กำไรส่วนเกินและจุดคุ้มทุน

การวิเคราะห์เกี่ยวกับกำไรส่วนเกินนั้นเป็นการวิเคราะห์ในเรื่องของส่วนเกินระหว่างรายได้หรือยอดขาย กับต้นทุนผันแปร ที่จะไปชดเชยต้นทุนในส่วนที่คงที่ ซึ่งเป็นวิธีการในการวิเคราะห์ผลกำไรโดยพิจารณาจากพฤติกรรมของต้นทุน อันจะเป็นประโยชน์ต่อการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณ และกำไร เพื่อนำไปใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับ การวิเคราะห์จุดคุ้มทุน และการวางแผนทางด้านกำไรของกิจการ การวิเคราะห์เกี่ยวกับกำไรส่วนเกินนี้สามารถวิเคราะห์ได้หลายลักษณะดังนี้ (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์และดวงมณี โกมารทัต, 2540 :131-134)

##### 1. กำไรส่วนเกินรวม (Total Contribution Margin)

การวิเคราะห์ในลักษณะของกำไรส่วนเกินรวมนี้ สามารถนำไปใช้ในการวิเคราะห์เกี่ยวกับการประมาณการขาย และการมองในลักษณะภาพรวมของการวางแผนและควบคุมต้นทุน การคำนวณการกำไรส่วนเกินรวม คำนวณได้จาก

$$\text{กำไรส่วนเกินรวม} = \text{ยอดขาย} - \text{ต้นทุนผันแปรรวม}$$

## 2. กำไรส่วนเกินต่อหน่วย (Unit Contribution Margin)

การวิเคราะห์เกี่ยวกับกำไรส่วนเกินต่อหน่วยนั้น เป็นการวิเคราะห์เพื่อพิจารณาว่าในการจำหน่ายสินค้า 1 หน่วย เมื่อหักค่าของต้นทุนผันแปรต่อหน่วยแล้ว จะมีกำไรส่วนเกินไปชดเชยต้นทุนคงที่ได้เท่าไร หรืออีกนัยหนึ่งก็คือ จะต้องขายสินค้าได้กี่หน่วย ที่จะทำให้มีกำไรส่วนเกินเพียงพอที่จะชดเชยต้นทุนคงที่ทั้งหมดที่มีอยู่ การวิเคราะห์โดยใช้กำไรส่วนเกินต่อหน่วยนั้นมักจะเป็นที่นิยมในการนำไปใช้วิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณและกำไร ซึ่งกำไรส่วนเกินต่อหน่วยสามารถคำนวณได้จาก

$$\text{กำไรส่วนเกินต่อหน่วย} = \text{ราคาขายต่อหน่วย} - \text{ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย}$$

## 3. อัตรากำไรส่วนเกิน (Contribution Margin Ratio)

การวิเคราะห์อัตรากำไรส่วนเกิน เป็นการเปรียบเทียบกำไรส่วนเกินที่จะเกิดขึ้นว่าเป็นกี่เปอร์เซ็นต์หรือเป็นร้อยละเท่าไรจากยอดขาย ในการวิเคราะห์เกี่ยวกับต้นทุน ปริมาณและกำไร โดยใช้อัตรากำไรส่วนเกินนั้น มักจะใช้ในกรณีที่เราไม่ทราบ จำนวนหน่วยของสินค้าที่ขาย วิธีการในการคำนวณหาอัตรากำไรส่วนเกินนั้น สามารถคำนวณได้ 2 วิธีคือ

- การคำนวณหาอัตรากำไรส่วนเกินโดยใช้ราคาขายต่อหน่วยและต้นทุนผันแปรต่อหน่วย

$$\text{อัตรากำไรส่วนเกิน} = \frac{\text{ราคาขายต่อหน่วย} - \text{ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย}}{\text{ราคาขายต่อหน่วย}}$$

- การคำนวณหาอัตรากำไรส่วนเกินโดยใช้ยอดขายและต้นทุนผันแปรรวม

$$\text{อัตรากำไรส่วนเกิน} = \frac{\text{ยอดขาย} - \text{ต้นทุนผันแปรรวม}}{\text{ยอดขาย}}$$

## การวิเคราะห์จุดคุ้มทุน (Break – Even Point)

เป็นเทคนิคในการตัดสินใจของฝ่ายบริหารเทคนิคหนึ่งสำหรับการวางแผนและควบคุมการดำเนินงานของธุรกิจ ตลอดจนการกำหนดนโยบายทางการตลาด โดยอาศัยความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณและกำไร เพื่อคำนวณหา จำนวนหน่วยของสินค้าที่ขาย หรือปริมาณยอดขายที่จะทำให้ยอดขายหรือรายได้ของกิจการเท่ากับต้นทุนที่เกิดขึ้นทั้งหมดพอดี

- การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนเป็นจำนวนหน่วย (Break – even unit sales volume)

$$\text{จุดคุ้มทุนเป็นจำนวนหน่วย} = \frac{\text{ต้นทุนคงที่รวม}}{\text{กำไรส่วนเกินต่อหน่วย}}$$

- การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนเป็นจำนวนเงิน (Break – even dollar sales volume)

$$\text{จุดคุ้มทุนเป็นจำนวนเงิน} = \frac{\text{ต้นทุนคงที่รวม}}{\text{อัตรากำไรส่วนเกิน}}$$

### 3.1.5 แนวคิดเรื่องการกำหนดต้นทุนมาตรฐานและการวิเคราะห์ผลต่าง

ต้นทุนมาตรฐาน (Standard Costs) คือ ต้นทุนที่ได้ถูกกำหนดไว้ล่วงหน้าอย่างมีหลักเกณฑ์โดยอยู่ภายใต้การผลิตที่มีประสิทธิภาพ และจะใช้ต้นทุนมาตรฐานนี้คิดเข้ากับผลิตภัณฑ์หรือบริการ ปกติจะบันทึกไว้ในสมุดบัญชีเพื่อความสะดวกรวดเร็วในการบันทึกต้นทุนการผลิต จำนวนต้นทุนของคงเหลือและวัดผลปฏิบัติงานในงวดหนึ่ง ๆ ตลอดจนใช้เป็นเครื่องมือในการวางแผน ควบคุม และตัดสินใจในปัญหาต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการดำเนินงาน (ดวงมณี โกมารทัต, 2543)

#### ความสำคัญของการกำหนดมาตรฐาน

วัตถุประสงค์ที่สำคัญในการดำเนินงานของฝ่ายบริหารไม่ว่ากิจการใดก็คือความต้องการที่จะให้บรรลุทั้งประสิทธิภาพ (Effective) และประสิทธิผล (Efficiency) เมื่อกิจการได้กำหนดเป้าหมายในการดำเนินงานไว้ดังนี้แล้ว ก็จำเป็นต้องวัดผลการดำเนินงานจริงว่าบรรลุทั้งประสิทธิภาพและประสิทธิผลหรือไม่ การกำหนดให้มีเครื่องวัดผลการทำงานกับเกณฑ์ใดเกณฑ์หนึ่งที่เหมาะสม ก็คือจุดกำเนิดของมาตรฐาน กิจการต่าง ๆ ต้องการมาตรฐานเพื่อเปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานกับเกณฑ์ที่กำหนดไว้

#### การกำหนดต้นทุนมาตรฐาน

ในการกำหนดต้นทุนมาตรฐานของสินค้าใด ๆ ควรจะทราบข้อมูลต่าง ๆ ในการผลิตสินค้านั้นก่อน โดยเฉพาะอย่างยิ่งกิจการที่ผลิตสินค้าหลายชนิด และสินค้าแต่ละชนิดมีความแตกต่างกัน การพิจารณาด้านต้นทุนมาตรฐานประกอบด้วยข้อมูล 2 ประเภท คือ มาตรฐานปริมาณ (Quantity Standard) และมาตรฐานราคา (Price Standard) ดังนั้นการกำหนดต้นทุนมาตรฐานของปัจจัยการผลิตก็คือการกำหนดมาตรฐานปริมาณและมาตรฐานราคาของปัจจัยการผลิตนั้น ทั้งนี้รายละเอียดในการกำหนดต้นทุนมาตรฐานของปัจจัยการผลิตแต่ละประเภทดังต่อไปนี้

#### การกำหนดต้นทุนมาตรฐานวัตถุดิบ

มาตรฐานปริมาณวัตถุดิบ (Material Quantity Standards) หมายถึง ปริมาณของวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยอย่างมีประสิทธิภาพ การกำหนดมาตรฐานปริมาณจะต้องทำอย่างมีหลักเกณฑ์ ซึ่งอาจจะได้จากวิธีการต่าง ๆ ต่อไปนี้

1. วิธีทางวิศวกรรมอุตสาหกรรม (Industrial Engineering Method) จุดเริ่มต้นของการกำหนดปริมาณวัตถุดิบจะมาจากลักษณะโดยเฉพาะของสินค้าที่ผลิต (Product Specification) ซึ่งระบุให้ทราบว่าต้องการใช้วัตถุดิบกี่ชนิด อะไรบ้าง ขนาด รูปร่างและคุณสมบัติโดยเฉพาะของวัตถุดิบเป็นอย่างไร ข้อมูลเหล่านี้อาจได้มาจากหลักการทฤษฎีประกอบกับการค้นคว้าทดลองหรือทดสอบเพื่อค้นหาวัตถุดิบชนิดที่ดีที่สุด ปริมาณที่ประหยัดที่สุดสำหรับการผลิตสินค้านั้น ๆ

2. จากประสบการณ์ของวิศวกรผู้ชำนาญงาน หรือผู้เชี่ยวชาญในสาขาต่าง ๆ เช่น นักวิทยาศาสตร์ เคมีหรือนักเคมี หรือจากข้อมูลที่เคยบันทึกไว้ในสมุดบัญชีหรือรายงานการผลิตในอดีต หากข้อมูลเหล่านี้ถูกเก็บรวบรวมไว้เป็นอย่างดี และแน่ใจได้ว่าเป็นข้อมูลที่ได้จากการผลิตที่มีประสิทธิภาพ ก็อาจนำข้อมูลดังกล่าวมาปรับปรุงกับข้อเท็จจริงในปัจจุบัน และใช้เป็นมาตรฐาน

นอกจากจะพิจารณาถึงชนิด ปริมาณ และคุณภาพของวัตถุดิบแล้ว ยังต้องคำนึงถึงความสูญเสียและหรือสิ้นเปลืองที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิตอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ หรือที่เรียกว่าเป็นความสูญเสียตามปกติ (Normal Spoilage) ปกติจะสำรวจหรือเฝ้ารายการนี้ไว้ในการกำหนดมาตรฐานด้วย

ส่วนมาตรฐานราคาวัตถุดิบ (Material Price Standards) คือราคาของวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตสินค้านั้น ๆ ราคาดังกล่าวนี้ควรเป็นราคาที่กิจการสามารถจัดหาวัตถุดิบตามลักษณะและคุณภาพที่ต้องการได้อย่างประหยัดที่สุด ทั้งนี้โดยคำนึงถึงเงื่อนไขเกี่ยวกับการขนส่ง การให้ส่วนลดประเภทต่าง ๆ การจัดส่งให้ทันเวลา เนื่องจากราคาของวัตถุดิบเป็นสิ่งที่ควบคุมได้ยากเพราะขึ้นกับผู้ขาย สภาพของตลาด ภาวะเศรษฐกิจ และการควบคุมของรัฐบาล ดังนั้นหากมีความแตกต่างในด้านราคาวัตถุดิบ สาเหตุส่วนหนึ่งมาจากความคลาดเคลื่อนในการพยากรณ์ราคาวัตถุดิบในอนาคต หรือเกิดจากความผิดพลาดของแผนกว้างแผนการผลิตหรือแผนขาย

การกำหนดต้นทุนมาตรฐานค่าแรง

มาตรฐานเวลาที่ใช้ในการผลิตหรือมาตรฐานประสิทธิภาพของแรงงาน (Labour Time Standards or Labour Efficiency Standards) หมายถึง เวลาที่ใช้ในการผลิตสินค้านั้น ๆ อย่างมีประสิทธิภาพ

มาตรฐานอัตราค่าแรง (Labour Rate Standards) คือ อัตราค่าแรงของพนักงานที่ใช้ในการผลิตสินค้านั้น ๆ การควบคุมอัตราค่าแรงเป็นไปได้ยากเช่นเดียวกับราคาวัตถุดิบ เพราะถูกกำหนดขึ้นโดยอัตราค่าแรงในตลาดแรงงาน หรือสหพันธ์แรงงาน หรือกฎหมายแรงงาน ตลอดจนลักษณะของแรงงานและประสบการณ์ในการทำงานของพนักงานแต่ละคน

การกำหนดต้นทุนมาตรฐานค่าใช้จ่ายการผลิต

เนื่องจากค่าใช้จ่ายการผลิตประกอบด้วยต้นทุนหลายประเภท บางประเภทเปลี่ยนแปลงตามปริมาณผลิต บางประเภทคงที่ โดยตลอดไม่ว่าจะผลิตมากหรือน้อยเท่าใด และลักษณะโดยทั่วไปก็คือเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมซึ่งไม่อาจคิดเข้าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ได้โดยง่าย จึงเป็นการยากที่จะกำหนดออกมาในรูปของมาตรฐานปริมาณและมาตรฐานราคา ดังเช่นวัตถุดิบ และค่าแรงปกติจะกำหนดเป็นอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตมาตรฐาน โดยสัมพันธ์กับเกณฑ์หรือปริมาณกิจกรรมที่เห็นว่าเหมาะสม

#### การวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐาน

เนื่องจากต้นทุนมาตรฐานบอกให้ทราบว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นภายใต้การดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพควรเป็นเท่าใด ส่วนต้นทุนจริงบอกให้ทราบว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วเป็นเท่าใด ดังนั้นเมื่อมีผลต่างต้นทุนมาตรฐานเกิดขึ้นในงวดโดยอ้อมแสดงว่าผลการดำเนินงานจริง แตกต่างไปจากมาตรฐานที่วางไว้และควรจะวิเคราะห์หาสาเหตุดังกล่าวนี้

วัตถุประสงค์ในการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐานก็คือ ความต้องการที่จะเปิดเผยการปฏิบัติงานภายใต้ระบบมาตรฐานอย่างรวดเร็ว เพื่อจะนำไปสู่การปรับปรุงแก้ไข หากพบว่ามีผลต่างที่ไม่น่าพอใจ หรือค่ารายการปฏิบัติงานเดิมไว้เมื่อพบว่าเกิดผลต่างที่น่าพอใจ ประโยชน์ที่สำคัญของการวิเคราะห์ผลต่างก็คือ การควบคุมต้นทุน (Cost Control) ซึ่ง National Association of Accountants (NAA) Research Study No.22 กล่าวว่า “ความสูญเสียจากผลต่างต้นทุนมาตรฐานในอดีตไม่อาจรู้ฟื้นให้ได้ดี แต่การศึกษาเกี่ยวกับผลต่างถือเป็นก้าวสำคัญที่จะนำไปสู่การปรับปรุงการปฏิบัติงานในอนาคต” (National Association of Accountants, 1974 : 2 อ้างถึงใน ดวงมณี โกมารทัต, 2543 : 403)

การวิเคราะห์ผลต่างเป็นหัวใจสำคัญของระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน เพราะนอกจากจะลดความยุ่งยากในการบันทึกรายการทางบัญชีแล้วยังเป็นเครื่องมือที่สนับสนุนหลักการบริหารโดยมีข้อยกเว้น (Management By Exception Principle) นักบัญชีสามารถที่จะกลั่นกรองข้อมูลที่สำคัญจากข้อเท็จจริงและต้นทุนทางบัญชีที่มีอยู่เป็นจำนวนมาก และจัดวิเคราะห์ในรูปของผลต่างเพื่อดึงดูดความสนใจของฝ่ายจัดการ ด้านฝ่ายจัดการไม่ต้องเสียเวลาพิจารณาข้อมูลทุกรายการแต่จะพุ่งเล็งไปที่รายการใดรายการหนึ่งที่เป็นปัญหาในปัจจุบัน หรือคาดว่าจะก่อให้เกิดปัญหาในอนาคต และหาทางปรับปรุงแก้ไขปัญหาดังกล่าวเหล่านั้น ปกติเป็นหน้าที่ของนักบัญชีต้นทุนที่จะต้องวิเคราะห์และรายงานรายละเอียดดังต่อไปนี้แก่ฝ่ายจัดการ

1. จำนวนผลต่าง ลักษณะเป็นที่น่าพอใจหรือไม่น่าพอใจ
2. สถานที่ที่เกิดผลต่าง



3. เจ้าหน้าที่หรือแผนกผู้รับผิดชอบผลต่างเหล่านั้น และ
4. สาเหตุที่ทำให้เกิดผลแตกต่าง

อย่างไรก็ตามก่อนที่จะทำการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐานไม่ว่าประเภทใด ควรจะพิจารณามาตรฐานที่กำหนดไว้เสียก่อนว่าเป็นมาตรฐานที่ดีหรือไม่ ใช้ได้ในปัจจุบันหรือไม่ เพราะบางครั้งผลต่างอาจจะเกิดจากการกำหนดมาตรฐานที่ตั้งหรือหย่อนเกินไป หรือมาตรฐานที่ล้ำสมัยหรือการเก็บข้อมูลในอดีตที่ไม่ถูกต้อง ดังนั้นผลต่างจะมีนัยสำคัญและน่าเชื่อถือได้เพียงใดย่อมขึ้นอยู่กับหลักเกณฑ์ในการกำหนดต้นทุนมาตรฐาน สำหรับการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐานโดยทั่วไปจะวิเคราะห์เป็นผลต่างรวม (Total Variance) ผลต่างปริมาณ (Quantity Variance) และผลต่างราคา (Price Variance) ดังนี้คือ

การวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนวัตถุดิบ (Material Variance Analysis)

ผลต่างต้นทุนวัตถุดิบ คือผลแตกต่างระหว่างต้นทุนมาตรฐานวัตถุดิบและต้นทุนจริงของวัตถุดิบ เนื่องจากรายการเกี่ยวกับวัตถุดิบเกิดขึ้น 2 ช่วง คือ ช่วงที่ซื้อ และช่วงที่เบิกไปใช้ในการผลิต ดังนั้นการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนวัตถุดิบจึงแบ่งเป็น

- 1) ผลต่างราคาซื้อวัตถุดิบ (Material Price Variance)
  - = ต้นทุนมาตรฐานตามจำนวนที่ซื้อ - ต้นทุนวัตถุดิบที่จ่ายซื้อจริง
  - หรือ = (ราคามาตรฐานต่อหน่วย - ราคาจริงต่อหน่วย) x จำนวนที่ซื้อ
- 2) ผลต่างราคาวัตถุดิบที่ใช้ไป (Material Price Usage Variance)
  - = (ราคามาตรฐานต่อหน่วย - ราคาจริงต่อหน่วย) x จำนวนวัตถุดิบที่เบิกใช้
- 3) ผลต่างปริมาณวัตถุดิบ (Material Quantity Variance)
  - = (ปริมาณวัตถุดิบที่ใช้ไปตามมาตรฐาน - ปริมาณวัตถุดิบใช้จริง) x ราคาวัตถุดิบตามมาตรฐาน

การวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนค่าแรง (Labour Variance Analysis)

ผลต่างต้นทุนค่าแรงเท่ากับผลแตกต่างระหว่างต้นทุนมาตรฐานค่าแรงกับต้นทุนค่าแรงจ่ายจริง การวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนค่าแรงแบ่งเป็น 2 ประเภทคือ

- 1) ผลต่างเวลาที่ใช้ในการผลิต (Labour Time Variance)
  - = ต้นทุนมาตรฐานค่าแรง - ต้นทุนค่าแรงในชั่วโมงจริงตามอัตรามาตรฐาน
- 2) ผลต่างระหว่างอัตราค่าแรง (Labour Rate Variance)
  - = ต้นทุนค่าแรงในชั่วโมงจริงตามอัตรามาตรฐาน - ต้นทุนค่าแรงที่จ่ายจริง

การวิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายในการผลิต

การวิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิต จัดทำได้หลายวิธี โดยสามารถแยกการวิเคราะห์ตามลักษณะต้นทุนเป็นต้นทุนคงที่ และต้นทุนผันแปร หรือแสดงการวิเคราะห์ต้นทุนรวม โดยแยกเป็นผลต่างค่าใช้จ่ายในการผลิต ซึ่งจะต้องรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการผลิตดังต่อไปนี้

1) ต้นทุนมาตรฐานของค่าใช้จ่ายในการผลิต ณ ระดับผลิตมาตรฐาน คือ ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตที่ควรจะเป็นถ้าผลิตตามเวลามาตรฐาน โดยใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตมาตรฐาน หรือคำนวณได้จาก

$$\begin{aligned} & \text{ต้นทุนมาตรฐานค่าใช้จ่ายการผลิต ณ ระดับผลิตมาตรฐาน} \\ &= \text{ปริมาณมาตรฐาน} \times \text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตมาตรฐาน} \\ &= \text{หน่วยเทียบเท่าหน่วยผลิตเสร็จ} \times \text{ปริมาณมาตรฐานต่อหน่วย} \times \text{อัตราค่าใช้จ่าย} \\ & \quad \text{ของค่าใช้จ่ายการผลิต} \quad \text{ผลิตเสร็จ} \quad \text{มาตรฐาน} \end{aligned}$$

2) ต้นทุนมาตรฐานของค่าใช้จ่ายในการผลิต ณ ระดับผลิตจริง คือ ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตควรจะเป็นถ้าใช้เวลาจริงในการผลิต หรือคำนวณได้จาก

$$\begin{aligned} & \text{ต้นทุนมาตรฐานค่าใช้จ่ายในการผลิต ณ ระดับผลิตจริง} \\ &= \text{ปริมาณผลิตจริง} \times \text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตมาตรฐาน} \end{aligned}$$

3) งบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร ณ ระดับผลิตมาตรฐาน โดยนำสูตรงบประมาณผันแปรโดยทั่วไป  $Y = a + bx$  มาประยุกต์ใช้ดังต่อไปนี้

$$\begin{aligned} & \text{งบประมาณค่าใช้จ่ายในการผลิต ณ ระดับผลิตมาตรฐาน} \\ &= \left( \text{ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ ณ ระดับ} \right) + \left( \text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร} \times \text{ปริมาณ} \right) \\ & \quad \left( \text{กำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต} \right) \quad \left( \text{มาตรฐานที่ควรจะใช้สำหรับการผลิต} \right) \end{aligned}$$

4) งบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร ณ ระดับผลิตจริง ซึ่งคำนวณได้จาก

$$\begin{aligned} & \text{งบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิต ณ ระดับผลิตจริง} \\ &= \left( \text{ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ ณ ระดับ} \right) + \left( \text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตแปรได้} \times \text{ปริมาณ} \right) \\ & \quad \left( \text{กำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต} \right) \quad \left( \text{ผลิตจริง} \right) \end{aligned}$$

5) ค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นจริงในงวดที่รวบรวมได้จากสมุดบัญชี

ซึ่งในที่นี้จะนำเสนอการวิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตแบบ 2 ผลต่าง จะวิเคราะห์ได้เป็นผลต่างปริมาณการผลิต (Volume Variance) และผลต่างที่ควบคุมได้ (Controllable Variance) ดังสูตรต่อไปนี้

$$\begin{aligned} \text{ผลต่างปริมาณผลิต} &= \text{ต้นทุนมาตรฐาน} - \text{งบประมาณค่าใช้จ่าย} \\ &\quad \text{ค่าใช้จ่ายการผลิต} \quad \text{การผลิต ณ ชั่วโมงมาตรฐาน} \\ \text{ผลต่างที่ควบคุมได้} &= \text{งบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิต} - \text{ค่าใช้จ่ายการผลิต} \\ &\quad \text{ณ ชั่วโมงมาตรฐาน} \end{aligned}$$

### 3.1.6 แนวคิดเกี่ยวกับงบประมาณ

ความสำเร็จในการบริหารธุรกิจ ส่วนหนึ่งเกิดจากการจัดสรรทรัพยากรที่มีอยู่ให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด รวมทั้งมีการกำหนดแนวทางในการดำเนินงานที่ชัดเจน การจัดทำงบประมาณ (Budget) จึงได้เข้ามามีบทบาทอย่างมากในกิจการต่าง ๆ ทั้งกิจการที่มีการผลิตสินค้า กิจการที่ซื้อ-ขายสินค้า และกิจการที่ขายบริการ ด้วยเหตุผลที่ว่า “งบประมาณ” สามารถที่จะช่วยให้กิจการได้ทำการวางแผนและควบคุมการดำเนินงาน ให้เป็นไปตามเป้าหมาย หรือวัตถุประสงค์ของกิจการได้อย่างมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผล

งบประมาณ (Budget) หมายถึง แผนการดำเนินงานอย่างเป็นลายลักษณ์อักษรขององค์การใดองค์การหนึ่ง สำหรับระยะเวลาใดระยะเวลาหนึ่งในภายหน้าซึ่งแผนการดำเนินงานนี้อาจจะมีลักษณะเป็นแผนระยะยาว เช่น งบประมาณที่มีระยะเวลา 3 ปี 5 ปี หรือ 10 ปี หรืออาจจะเป็นแผนระยะสั้น เช่น งบประมาณรายเดือน 3 เดือน 6 เดือน หรือ 1 ปี (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์ และ ดวงมณี โกมารทัต, 2542 : 192)

การจัดทำงบประมาณของธุรกิจ เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการวางแผนกำไรและควบคุมการดำเนินงาน โดยได้มีการกำหนดและแบ่งขอบเขตหน้าที่ความรับผิดชอบออกเป็น ส่วนย่อย ๆ เพื่อแผนและควบคุมเกี่ยวกับรายได้และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่จะเกิดขึ้นของธุรกิจ อันเป็นแนวทางที่จะนำไปสู่ผลกำไรและความสำเร็จทางการเงินตามที่ธุรกิจต้องการ ดังนั้นการจัดทำงบประมาณของธุรกิจจึงได้มีการแบ่งส่วนของการจัดทำงบประมาณออกเป็นงบประมาณย่อยต่าง ๆ โดยที่งบประมาณย่อยเหล่านั้นจะมีความสัมพันธ์และเกี่ยวข้องซึ่งกันและกัน ซึ่งงบประมาณย่อยต่าง ๆ ที่มีความสัมพันธ์และเกี่ยวข้องกันนั้น เรียกว่า “งบประมาณหลัก”

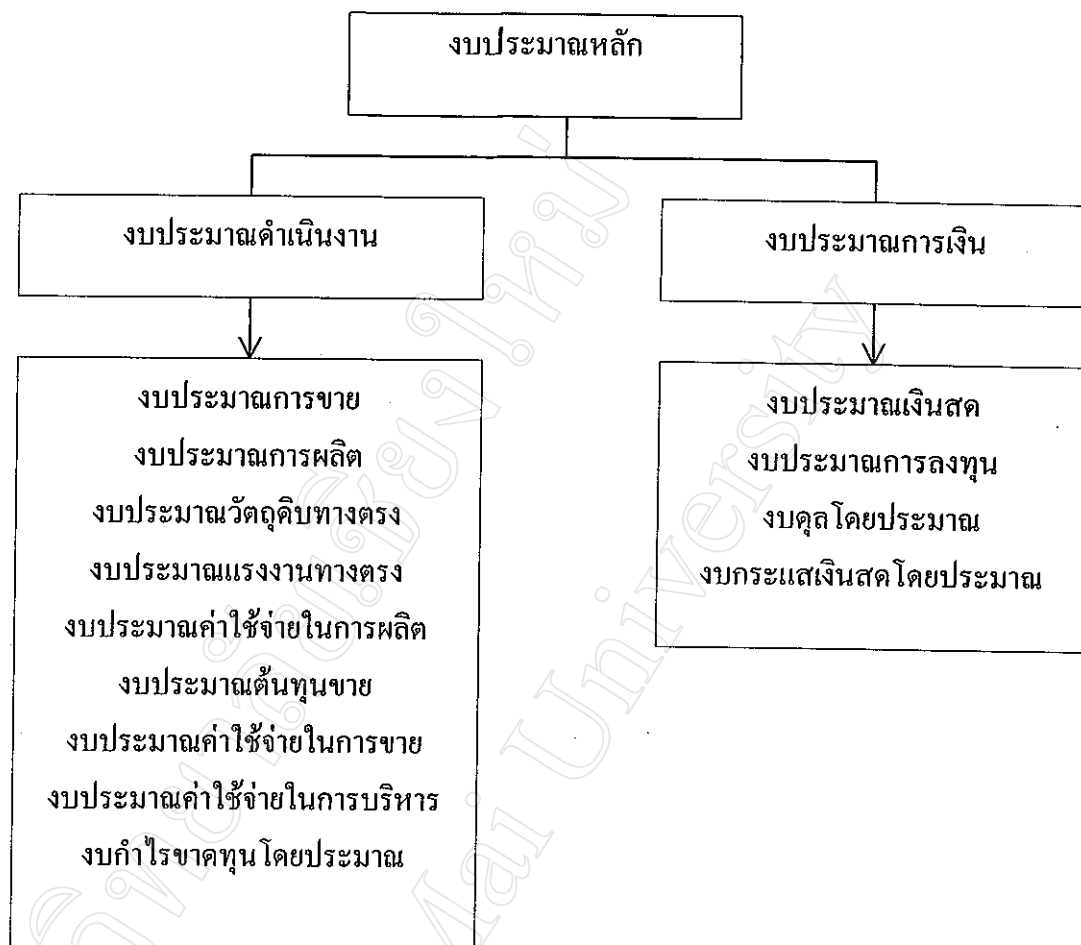
งบประมาณหลัก จะทำหน้าที่ในการวางแผนและควบคุมเกี่ยวกับแหล่งที่มาและแหล่งใช้ไปของทรัพยากรทางการเงินในส่วนรวมของธุรกิจ โดยปกติคณะกรรมการจัดทำงบประมาณหลักที่ได้รับการแต่งตั้งจากผู้บริหารระดับสูง มักจะมีการกำหนดช่วงระยะเวลาของงบประมาณเท่ากับ 12 เดือน หรือ 1 ปี ทั้งนี้เพื่อให้การวางแผนกำไรและควบคุมการดำเนินงานของกิจการได้สอดคล้องกับการแสดงผลการดำเนินงาน (งบกำไรขาดทุน) และฐานะการเงินของธุรกิจ

(งบดุล) ที่ต้องการจัดทำเป็นประจำทุกปี ซึ่งอย่างไรก็ตามคณะกรรมการจัดทำงบประมาณหลัก อาจมีการพิจารณาและกำหนดให้มีการจัดทำงบประมาณในระยะสั้น ๆ ประกอบด้วย การจัดทำเป็นรายเดือน รายไตรมาส (3 เดือน) หรือราย 6 เดือน ทั้งนี้การแบ่งช่วงระยะเวลาของงบประมาณให้สั้นลงจะช่วยให้ผู้บริหารสามารถแก้ไขปัญหาที่ทำให้ผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริงไม่เป็นตามแผนงานที่วางไว้โดยงบประมาณได้ทันทั่วทั้งปี รวมทั้งช่วยให้ผู้บริหารสามารถที่จะทำการปรับแผนงานหรือปรับปรุงงบประมาณได้ทันต่อเหตุการณ์ ซึ่งการจัดทำงบประมาณหลัก ถือว่าเป็นการกำหนดทิศทางของธุรกิจ รวมทั้งควบคุมการดำเนินงานของธุรกิจให้เป็นไปตามแผนที่วางไว้ได้อย่างชัดเจนที่สุด งบประมาณหลักจะประกอบด้วยงบประมาณย่อยออกเป็น 2 ประเภท คือ งบประมาณดำเนินงาน (Operation Budget) และงบประมาณการเงิน (Financial Budget)

งบประมาณดำเนินงาน หมายถึง งบประมาณย่อยต่าง ๆ ที่จะแสดงรายละเอียดเกี่ยวกับส่วนประกอบของผลการดำเนินงาน เช่น งบประมาณที่แสดงรายละเอียดกับรายได้ของธุรกิจก็คืองบประมาณขาย งบประมาณที่แสดงให้เห็นเกี่ยวกับต้นทุนและค่าใช้จ่ายก็คือ งบประมาณการผลิต งบประมาณวัตถุดิบทางตรง งบประมาณค่าแรงงาน งบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิต งบประมาณค่าใช้จ่ายการขายและงบประมาณค่าใช้จ่ายในการบริหาร ซึ่งโดยวัตถุประสงค์หลักของงบประมาณดำเนินงานนี้จะมุ่งให้เกิดประสิทธิภาพในการดำเนินงานของธุรกิจ และเป็นงบประมาณที่จะช่วยในการกำหนดแผนกำไร (Profit Planning) ของธุรกิจอีกด้วย ทั้งนี้เพราะงบประมาณดำเนินงานจะเป็นตัวที่กำหนดรายได้ของธุรกิจ ในขณะที่เดียวกันก็จะทำหน้าที่ในการควบคุมต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่จะเกิดขึ้นในธุรกิจได้เป็นอย่างดี

งบประมาณการเงิน หมายถึง งบประมาณย่อยที่จะแสดงให้เห็นถึงฐานะการเงินหรือทรัพยากรทางการเงินที่กิจการมีอยู่ อันเนื่องมาจากการวางแผนตามงบประมาณดำเนินงาน เช่น งบประมาณที่แสดงให้เห็นถึงที่มาและการใช้จ่ายของเงินสด ก็คือ งบประมาณเงินสด งบประมาณที่แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับฐานะการเงินของธุรกิจ ก็คือ งบดุลโดยประมาณ

ดังนั้นงบประมาณย่อยที่จัดเป็นส่วนประกอบของงบประมาณหลักโดยทั่วไปก็มักจะถูกจำแนกออกเป็น 2 ประเภท ซึ่งในแต่ละประเภทก็จะประกอบด้วยงบประมาณต่าง ๆ ดังนี้



ภาพที่ 6 แสดงส่วนประกอบของงบประมาณหลัก

### 3.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จารี อรัณยกานนท์, 2523 อธิบายถึงการวิเคราะห์ต้นทุนทางอุตสาหกรรมว่า ต้นทุนการผลิตประกอบไปด้วยวัตถุดิบทางตรง แรงงานทางตรง และค่าโสหุ้ยการผลิต ตลอดจนได้อธิบายถึงการหาอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร วิธีการหาต้นทุนมาตรฐาน และการวิเคราะห์สาเหตุของการเปลี่ยนแปลงต้นทุนจริงกับต้นทุนมาตรฐาน

จันทร์เพ็ญ อนุรัตน์านนท์, 2535 เสนอระบบสารสนเทศเพื่อการจัดการสำหรับควบคุมต้นทุนการผลิตของอุตสาหกรรมเครื่องประดับ ได้สรุปว่า ระบบเอกสารที่ได้ทำการปรับปรุงและเสนอช่วยให้ผู้บริหารได้ข้อมูลที่จำเป็นทางการผลิต เป็นผลประโยชน์ต่อการตัดสินใจและการวางแผน โดยเฉพาะอย่างยิ่งการหาวิธีที่เหมาะสมในการควบคุมการผลิต

พรชัย อรรถปรียางกูร, 2529 เสนอแนวทางการใช้ต้นทุนมาตรฐานเพื่อควบคุมต้นทุนการผลิตสำหรับธุรกิจผลิตพรม โดยอาศัยข้อมูลทางการบัญชีเป็นเครื่องมือในการควบคุม กล่าวคือ กำหนดต้นทุนมาตรฐานในการผลิต จากนั้นทำการรายงานต้นทุนในลักษณะเปรียบเทียบ วิเคราะห์ผลแตกต่างและสาเหตุโดยใช้ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานเพื่อที่ให้ทราบข้อมูลต้นทุนการผลิตรวดเร็ว ทันเวลา และมีประโยชน์ในการควบคุม และช่วยให้ผู้บริหารทราบถึงข้อดี และข้อบกพร่องของการดำเนินงาน