บทบาทของการบัญชีต้นทุนต่อการบริหาร

The Role of Cost Accounting to Management

พิกุล พงษ์กลาง[1]

Pikul Pongklang[1]

Received: 29 August 2018 Revised: 21 December 2018 Accepted: 15 February 2019

บทคัดย่อ

ภายใต้สถานการณ์การแข่งขันทางทางการตลาดที่สูง การบัญชีต้นทุนถือเป็นเครื่องมือหนึ่งที่สำคัญต่อการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ โดยเฉพาะอย่างยิ่งปัจจุบันผู้บริหารจำเป็นต้องตัดสินใจภายใต้สถานการณ์ที่องค์กรต้องเผชิญกับสภาวะเศรษฐกิจที่ไม่แน่นอน การแข่งขันที่สูง สภาพของการประกอบธุรกิจที่มีความซับซ้อนขึ้น รวมทั้งเทคโนโลยีสารสนเทศและเทคโนโลยีการผลิตที่ทันสมัย ส่งผลให้ข้อมูลสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีต้นทุนมีความสำคัญมากขึ้น ซึ่งข้อมูลทางด้านต้นทุนที่สอดคล้องกับทิศทางของการบริหาร จะช่วยให้องค์กรสามารถปรับตัวและเผชิญต่อปัญหาต่าง ๆ ได้อย่างทันต่อเหตุการณ์ โดยปัจจุบันการบัญชีต้นทุน ซึ่งได้แก่ งบประมาณ ต้นทุนมาตรฐาน การวิเคราะห์จุดคุ้มทุน การบัญชีตามความรับผิดชอบ การบัญชีต้นทุนกิจกรรม เป็นต้น ได้เข้ามามีบทบาทที่สำคัญและเป็นเครื่องมือที่ใช้เป็นแนวทางต่อการบริหารองค์กร ทั้งในด้านการวางแผน การควบคุม และการตัดสินใจเลือกทางเลือก เนื่องจากผู้บริหารจำเป็นต้องทราบถึงจุดเด่นจุดด้อยในการปฏิบัติงาน รวมถึงการเล็งเห็นโอกาสในการทำกำไร และอุปสรรคต่าง ๆ ที่อาจมีผลกระทบต่อองค์กรในอนาคต รวมทั้งมีการตัดสินใจโดยอาศัยข้อมูลที่เป็นข้อเท็จจริงในอดีตเพื่อให้สะท้อนความเป็นจริง และจำเป็นต้องหาข้อยุติโดยการตัดสินใจเลือกทางปฏิบัติที่ดีที่สุด เพื่อให้แผนงานหรือปัญหาที่เกิดขึ้นในแต่ละกระบวนการสามารถแก้ไขได้ทันเวลา และเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

คำสำคัญ : การบัญชีต้นทุน, การบริหาร, บทบาท

Abstract

Under the high market competition cost accounting is one of the key factors in strategic decision making. Especially, executives need to make decisions when economic uncertainly, high competition, the complexity of the business, advanced information and technology for production technology. As a result information related to cost accounting is more important. Cost information that corresponds to the administration. It helps organizations to development and solve problems in time. And now, cost accounting which is the budget, standard cost, breakeven point analysis, responsibility accounting, activities based costing, etc is an important factor in management of the

[1] ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำสาขาวิชาการบัญชี คณะบัญชี การเงินและการธนาคาร มหาวิทยาลัยพายัพ

[1] Assistant Professor in Accounting, Faculty of Accountancy Finance And Banking

organization such as planning, control and decision making. Because executives need to know the strengths and weaknesses in the operation including seeing opportunities for making profits and various obstacles. That may affect the organization in the future. Including making decisions based on real information add find a decision on the best practices to make plans or solve problems to be effective.

Keywords : Cost Accounting, Management, Role

บทนำ

ปัจจุบันสถานการณ์ในการดำเนินธุรกิจต้องเผชิญกับสภาวะเศรษฐกิจที่ไม่แน่นอน การแข่งขันที่สูง สภาพของการประกอบธุรกิจที่ซับซ้อนขึ้น รวมทั้งเทคโนโลยีสารสนเทศและเทคโนโลยีการผลิตที่ทันสมัย ต้นทุนจึงถือเป็นสารสนเทศทางการบัญชีชนิดหนึ่งที่มีความสำคัญต่อผู้บริหารในการบริหารจัดการองค์กรให้ประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ ทั้งในด้านการวางแผน การจัดองค์กร การจัดการทรัพยากรมนุษย์ การอำนวยการ และการควบคุม ซึ่งในการบริหารองค์กรนั้น ผู้บริหารจะนำหลักการและแนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนมาใช้ประโยชน์ต่อการตัดสินใจในแต่ละขั้นตอนของการปฏิบัติงานเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพภายใต้สถานการณ์ปัจจุบัน

การที่ผู้บริหารจะนำหลักการและแนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนมาใช้ประโยชน์ต่อการตัดสินใจหรือใช้ในการวัดผลการดำเนินงานนั้น ผู้บริหารจำเป็นต้องได้รับข้อมูลสารสนเทศต่าง ๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้อมูลทางการบัญชีต้นทุนที่ถูกต้องทันต่อเหตุการณ์เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการประกอบการและลดต้นทุนต่าง ๆ ลง รวมทั้งสามารถแก้ไขปัญหาต่าง ๆ ได้อย่างถูกต้องและรวดเร็วเพื่อที่จะสนองความต้องการของผู้บริโภคให้เกิดความพึงพอใจสูงสุด เพื่อให้ทันกับยุคที่การสื่อสารข้อมูลทั่วโลกเป็นไปอย่างสะดวกและรวดเร็ว มีการติดต่อธุรกิจและคมนาคมระหว่างประเทศเชื่อมโยงกันมากขึ้น ซึ่งเศรษฐกิจในปัจจุบันเป็นยุคที่ต้องอาศัยความรู้และทักษะความสามารถของบุคลากรรวมทั้งความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่นับเป็นปัจจัยสำคัญในการพัฒนาเศรษฐกิจให้เจริญก้าวหน้า โดยใช้ความได้เปรียบทางด้านความรู้เป็นเครื่องมือในการแข่งขันในโลกไร้พรมแดน ส่งผลให้องค์กรจำเป็นต้องมีการปรับเปลี่ยนกลยุทธ์ เพื่อเพิ่มความสามารถในการแข่งขันให้สอดคล้องกับความต้องการของตลาดที่เปลี่ยนแปลงตามภาวการณ์ทางเศรษฐกิจและเทคโนโลยีที่มีการพัฒนาอย่างรวดเร็ว ดังนั้นการดำเนินธุรกิจให้ประสบความสำเร็จต้องอาศัยข้อมูลทางด้านต้นทุนที่ได้จากการเก็บรวบรวมข้อมูลที่เกิดขึ้นอย่างมีระบบ สามารถเสนอข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการบริหารงานเพื่อให้ผู้บริหารสามารถนำไปใช้ตัดสินใจในปัญหาต่าง ๆ อย่างมีประสิทธิภาพ จึงจะทำให้องค์กรสามารถที่จะต่อสู้คู่แข่งขันและประสบความสำเร็จในการดำเนินงานตามเป้าหมายที่วางไว้ ด้วยเหตุนี้การบัญชีต้นทุนจึงเป็นเครื่องมือในการจัดหารวบรวม และเสนอรายละเอียดข้อมูลต่าง ๆ เพื่อให้ผู้บริหารสามารถกำหนดนโยบาย ตลอดจนวิธีการในการบริหารต้นทุนให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดในการตัดสินใจของผู้บริหาร เนื่องจากการสร้างประสิทธิภาพที่สำคัญขององค์กร ก็คือการบริหารต้นทุนให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดในการดำเนินกิจการ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงทัศนะเกี่ยวกับบทบาทของการบัญชีต้นทุนที่มีต่อการบริหารองค์กร ภายใต้เทคนิคการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ เพื่อให้องค์กรและผู้สนใจทั่วไปได้ทราบ

และสามารถนำแนวทางที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีต้นทุนไปปฏิบัติ นำมาซึ่งการบริหารงานขององค์กรที่มีประสิทธิภาพต่อไป

หลักการและแนวคิดเกี่ยวกับต้นทุน

"ต้นทุน" หมายถึง การใช้ทรัพยากรของกิจการ หรือมูลค่าของทรัพยากรที่สูญเสียไปเพื่อให้ได้สินค้าหรือบริการ โดยมูลค่านั้นจะต้องสามารถวัดได้เป็นหน่วยเงินตรา ซึ่งเป็นลักษณะของการลดลงในสินทรัพย์หรือเพิ่มขึ้นในหนี้สิน ต้นทุนที่เกิดขึ้นอาจจะให้ประโยชน์ในปัจจุบันหรือในอนาคตก็ได้ เมื่อต้นทุนใดเกิดขึ้นแล้วและกิจการได้ใช้ประโยชน์ไปทั้งสิ้นแล้ว ต้นทุนนั้นจะถือเป็น "ค่าใช้จ่าย" ดังนั้นค่าใช้จ่าย จึงหมายถึง ต้นทุนที่ได้ให้ประโยชน์และกิจการได้ใช้ประโยชน์ทั้งหมดไปแล้วในขณะนั้น สำหรับต้นทุนที่กิจการสูญเสียไป แต่จะให้ประโยชน์แก่กิจการในอนาคตเรียกว่า "สินทรัพย์"

เมื่อค่าใช้จ่าย คือ ต้นทุนของสินทรัพย์ที่ใช้แล้วหมดไป หรือต้นทุนที่ก่อให้เกิดรายได้ โดยปกติจะนำไปเปรียบเทียบกับรายได้ที่เกิดขึ้นในงวดเดียวกันเพื่อคำนวณหากำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ซึ่งรายได้ หมายถึงราคาขายของสินค้าหรือบริการคูณด้วยปริมาณหรือระดับของกิจกรรม นอกจากนี้โดยปกติเราจะพบคำว่า "ค่าใช้จ่าย" มักจะหมายถึงรายจ่ายที่สามารถให้ผลประโยชน์ทางภาษีได้ ด้วยเหตุนี้คำว่า "ค่าใช้จ่าย" จึงนิยมแสดงในรายงานทางการเงินที่เสนอบุคคลภายนอก แต่อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติแล้วการใช้คำว่า "ต้นทุน" และ "ค่าใช้จ่าย" ก็มักจะมีการใช้ทดแทนกันอยู่เสมอ

ดวงมณี โกมารทัต (2559, 29) ได้กล่าวไว้ว่า คำว่า "ต้นทุน" สามารถนำไปใช้ในความหมายหลายอย่างเพื่อวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกันออกไป เมื่อบุคคลที่ไม่เข้าใจถึงวัตถุประสงค์ของการใช้ต้นทุนนั้นนำต้นทุนไปใช้ก็จะเกิดความสับสนได้ง่าย การใช้คำว่า "ต้นทุน" จึงมักไปประกอบกับคำอื่นเพื่อแสดงความหมายให้ชัดเจน เช่น ต้นทุนการผลิต ต้นทุนขาย ต้นทุนคงที่ ซึ่งปกติคำที่มาขยายจะแสดงให้ทราบถึงความหมายที่แตกต่างกันไปตามวัตถุประสงค์ในการใช้ต้นทุนของบุคคลนั้น

แม้ว่าความหมายหรือคำจำกัดความของคำว่า "ต้นทุน" จะมีหลากหลาย ซึ่งแตกต่างกันไปตามความรู้ความเข้าใจของนักวิชาการหรือนักปฏิบัติการแต่ละคน แต่โดยหลักการแล้ว "ต้นทุน" มีความสำคัญต่อทุกองค์กร ดังนั้นทุกองค์กรควรให้ความสำคัญและใส่ใจต่อการจัดทำบัญชีต้นทุนเพื่อรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุน เนื่องจากข้อมูลดังกล่าวจะส่งผลต่อการตัดสินใจในการบริหารงานในทุกด้าน ดังนั้น การบัญชีต้นทุน (Cost accounting) จัดเป็นวิธีการทางบัญชีที่ทำหน้าที่รวบรวมข้อมูลทางด้านต้นทุนของธุรกิจประเภทอุตสาหกรรม โดยมีวัตถุประสงค์พื้นฐานในการจัดทำรายงานทางการเงิน ตลอดจนวิเคราะห์และจำแนกข้อมูลเพื่อใช้ในการบริหารต้นทุน (Cost management) ตามความต้องการของผู้บริหาร ในปัจจุบันนี้ไม่เพียงแต่ธุรกิจประเภทอุตสาหกรรมเท่านั้นที่จะต้องใช้วิธีการทางบัญชี หรือข้อมูลของบัญชีต้นทุน แต่ยังมีธุรกิจอีกหลายประเภทที่ได้มีการนำวิธีการบัญชีต้นทุนไปประยุกต์ใช้เพื่อการตัดสินใจของผู้บริหาร (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์, 2557)วัตถุประสงค์ที่สำคัญของข้อมูลทางบัญชีต้นทุนสามารถสรุปได้ดังนี้

1. เพื่อให้ทราบถึงต้นทุนการผลิต ตลอดจนต้นทุนขายประจำงวด
2. เพื่อใช้ในการตีราคาสินค้าคงเหลือได้อย่างถูกต้อง หรือใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด
3. เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับการวางแผนและควบคุมเพื่อการตัดสินใจ ซึ่งจะช่วยให้ผู้บริหารสามารถดำเนินธุรกิจอย่างมีแบบแผน และบรรลุเป้าหมายตามความต้องการของธุรกิจในที่สุด นอกจากนี้ข้อมูลทางบัญชีต้นทุนยังจะช่วยให้ผู้บริหารได้ทราบถึงความผิดพลาดหรือจุดบกพร่องในการดำเนินธุรกิจ และหาทางกำหนดวิธีการปฏิบัติเพื่อแก้ไขเหตุการณ์ที่ไม่พึงประสงค์ได้อย่างทันท่วงที

4. เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการวิเคราะห์ปัญหาเพื่อการตัดสินใจ

อย่างไรก็ตามองค์กรควรมีการเก็บรวบรวมข้อมูลทางด้านต้นทุนที่เป็นระบบ เพื่อช่วยให้ผู้บริหารสามารถนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้วางแผน ควบคุม และตัดสินใจในการบริหารการจัดการภายในองค์กรภายใต้สถานการณ์และสภาพแวดล้อมที่มีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้นอยู่ตลอดเวลาได้อย่างทันเวลาและมีประสิทธิภาพ

การบริหารองค์กร

ในการบริหารองค์กรเพื่อให้บรรลุเป้าหมายขององค์กรนั้น ผู้บริหารจะต้องรวบรวมข้อมูลจากฝ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ทั้งข้อมูลจากภายในกิจการและภายนอกกิจการ ซึ่งลักษณะของข้อมูลเป็นทั้งข้อมูลเชิงปริมาณที่สามารถวัดค่าออกมาเป็นตัวเลข เช่น ต้นทุนการผลิต งบประมาณต่าง ๆ งบการเงิน และข้อมูลเชิงคุณภาพที่ไม่สามารถวัดค่าออกมาเป็นตัวเลขได้ เช่น ขวัญกำลังใจของพนักงาน ภาวะเศรษฐกิจ ซึ่งข้อมูลที่ผู้บริหารต้องการนั้นขึ้นอยู่กับระดับและลักษณะการตัดสินใจของผู้บริหาร โดยในการบริหารองค์กรให้ประสบความสำเร็จนั้น ผู้บริหารต้องมีกระบวนการจัดการที่ดี จะช่วยให้การบริหารงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล กระบวนการที่จะช่วยให้องค์กรประสบความสำเร็จและสามารถบรรลุเป้าหมาย ประกอบด้วย (วริยา ปานปรุง, 2553)

1. การวางแผน (Planning) เป็นขั้นตอนที่สำคัญขององค์กร เป็นการกำหนดแนวทางปฏิบัติในการใช้ทรัพยากรขององค์กรในอนาคตรวมถึงวิธีการทำงานเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ ซึ่งแผนงานที่ดีต้องสอดคล้องกับนโยบายและเป้าหมายขององค์กร และการทำงานอย่างมีแผนงานชัดเจนจะช่วยให้พนักงานระดับปฏิบัติการทำงานได้อย่างถูกทิศทาง ส่งผลให้สามารถควบคุมการดำเนินการให้เป็นไปตามเป้าหมายขององค์กร ซึ่งในกรณีที่มีปัญหาก็สามารถแก้ไขได้ถูกจุด และปรับแผนงานให้เหมาะสมกับสถานการณ์ได้ ดังนั้นทุกองค์กรจำเป็นต้องมีแผนงาน เพื่อประโยชน์ในการบริหารและติดตามผล นอกจากนั้นในการกำหนดวัตถุประสงค์และแนวทางการปฏิบัติงานนั้นโดยปกติแล้วจะต้องเป็นการวางแผนทั้งในระยะสั้นและระยะยาว ซึ่งข้อมูลทางด้านบัญชีต้นทุนและข้อมูลด้านอื่น ๆ ก็จะถูกนำมาทำการวิเคราะห์เพื่อการวางแผนเหล่านี้ให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรที่ได้วางไว้

2. การสั่งการและการสร้างแรงจูงใจ (Directing and Motivation) เป็นหน้าที่ที่ผู้บริหารต้องสั่งการให้ชัดเจน เพื่อให้ผู้ใต้บังคับบัญชาในองค์กรได้ทราบถึงขอบเขตหน้าที่และความรับผิดชอบ และสามารถทำงานในหน้าที่ที่เหมาะสมกับความรู้ความสามารถ รวมไปถึงการสร้างแรงจูงใจให้แก่บุคลากรในองค์กรได้มีความรู้สึกที่จะร่วมกันทำหน้าที่ของแต่ละคนให้ดีที่สุด มีความพร้อมและความสามารถที่จะเสนอข้อมูลแก่ผู้บริหารได้รวดเร็ว ถูกต้อง ทันต่อความต้องการของผู้บริหาร

3. การควบคุม (Controlling) เป็นหน้าที่ที่ผู้บริหารจะต้องดำเนินการเพื่อให้ทราบถึงผลที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานของแต่ละหน่วยงานย่อยภายในองค์กรให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ที่กิจการได้วางแผนไว้ โดยจะต้องทำการกำหนดมาตรฐานของการปฏิบัติงาน การสังเกตการณ์ปฏิบัติงาน การเปรียบเทียบการวัดผล และประเมินผลงานที่เกิดขึ้นจริงในการปฏิบัติงานกับแผนงานที่ได้กำหนดไว้ รวมทั้งต้องหาแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขเมื่อการปฏิบัติงานไม่เป็นไปตามแผนงานเพื่อจะได้สามารถบรรลุผลสำเร็จตามเป้าหมายที่ได้วางไว้ (ชาญชัย เมธาวิรุฬห์, 2560)

4. การตัดสินใจ (Decision Making) เป็นการหาข้อยุติโดยการตัดสินใจเลือกทางปฏิบัติที่ดีที่สุดจากหลายทางเลือก เพื่อให้แผนงานหรือปัญหาที่เกิดขึ้นในแต่ละกระบวนการสามารถแก้ไขต่อไปได้และทันเวลา บรรลุตามวัตถุประสงค์ที่

วางไว้ โดยคำนึงถึงต้นทุนและผลตอบแทนที่กิจการจะได้รับจากการตัดสินใจ

จากข้อมูลดังกล่าวข้างต้นจะเห็นว่า กระบวนการในการบริหารทั้ง 4 ขั้นตอน ล้วนมีความสำคัญต่อองค์กร หากขาดขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่งไปจะส่งผลให้องค์กรไม่สามารถดำเนินงานให้บรรลุเป้าหมายได้อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้นผู้บริหารต้องให้ความสำคัญกับทุกขั้นตอนเพื่อให้การปฏิบัติงานเกิดความเหมาะสมที่สุดภายใต้สภาวการณ์ที่เกิดขึ้นในขณะนั้น

บทบาทของการบัญชีต้นทุนต่อการบริหาร

การบัญชีต้นทุนมีความสำคัญอย่างมากในการบริหาร เพราะการบัญชีต้นทุนเป็นเครื่องมือที่ช่วยผู้บริหารในการจัดการองค์กรเพื่อให้สามารถทำงานได้บรรลุเป้าหมาย ซึ่งในยุคปัจจุบันได้มีการพัฒนาการบัญชีต้นทุนจากการคำนวณต้นทุนให้ถูกต้อง ไปสู่การบัญชีที่จะให้ข้อมูลเพื่อประกอบการตัดสินใจของผู้บริหาร ซึ่งเรียกว่า การบัญชีบริหาร โดยแนวคิดทฤษฎีในด้านการบัญชีบริหารมีความหลากหลายแต่โดยหลักการแล้วในทัศนะของผู้เขียนมองว่าวัตถุประสงค์เบื้องต้นของการบัญชีต้นทุน คือการคำนวณต้นทุนขายและการแสดงสินค้าคงเหลือ เพื่อจัดทำงบการเงินต่อไป ในส่วนของการบริหารจัดการสามารถจะนำข้อมูลทางด้านการบัญชีต้นทุนมาใช้ในการบริหารในเรื่องต่าง ๆ ได้ดังนี้ (อรสา อร่ามรัตน์, 2558)

1. การควบคุม (Control) เป็นการประเมินผลงานที่ได้ปฏิบัติว่าเป็นไปตามเป้าหมายหรือไม่ โดยฝ่ายจัดการต้องทราบถึงข้อมูลที่แท้จริงแล้วนำมาเปรียบเทียบกับแผนงานที่วางไว้ ซึ่งอาจกำหนดในรูปของงบประมาณหรือต้นทุนมาตรฐาน หากผลที่เกิดขึ้นจริงแตกต่างจากงบประมาณหรือมาตรฐานที่กำหนดไว้ จะก่อให้เกิดผลต่างที่พอใจหรือไม่พอใจ และผลต่างดังกล่าวจะถูกนำมาวิเคราะห์เพื่อหาสาเหตุของปัญหาตลอดจนเสนอแนะวิธีการแก้ปัญหาทั้งในระยะสั้นและระยะยาว

2. การวางแผนกำไรและตัดสินใจ (Profit Planning and Decision Making) ข้อมูลด้านต้นทุนสามารถนำมาใช้ประโยชน์ในด้านการวางแผนกำไรและตัดสินใจ เช่น การวิเคราะห์หาจุดคุ้มทุนหรือการตัดสินใจระยะสั้นในกรณีต่าง ๆ เช่น การส่งเสริมการขาย การยอมรับคำสั่งซื้อพิเศษ การปิดโรงงานชั่วคราว การรับผลิตสินค้าในราคาต่ำกว่าต้นทุนขาย การยกเลิกสายผลิตภัณฑ์ที่ขาดทุน เป็นต้น

3. การเพิ่มประสิทธิภาพ (Maximize Efficiency) การเพิ่มประสิทธิภาพสามารถกระทำได้โดยการวัดผลการดำเนินงานตามความรับผิดชอบของแต่ละหน่วยงาน โดยใช้วิธีการบัญชีตามความรับผิดชอบ (Responsibility Accounting) การบัญชีต้นทุนกิจกรรม(Activity-based Costing) การบริหารคุณภาพ (Total Quality Management) ในการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพ (ธราธร บุ้งทอง, 2561)

4. การงบประมาณ (Budgeting) ในการจัดทำงบประมาณของธุรกิจ จำเป็นจะต้องอาศัยข้อมูลทางด้านการบัญชีต้นทุน ซึ่งแสดงถึงผลงานในอดีตที่ผ่านมารวมทั้งการพยากรณ์ในอนาคต โดยฝ่ายจัดการต้องพยากรณ์รายได้หรือยอดขายเพื่อให้ทราบถึงสัดส่วนการตลาด โดยนำยอดขายหรือปริมาณขายมาวางแผนการผลิต และจัดทำงบประมาณการผลิต งบประมาณลงทุน และงบประมาณดำเนินการ รวมถึงประมาณการกำไรขาดทุนและงบแสดงฐานะการเงิน ตลอดจนงบประมาณเงินสด เพื่อใช้เป็นแนวทางในการบริหารการเงินด้านต่าง ๆ ให้อยู่ในกรอบหรือแผนงบประมาณที่กำหนด ซึ่งข้อมูลการวางแผนงบประมาณที่ดีต้องอาศัยข้อมูลที่เป็นข้อเท็จจริงในอดีต เช่น ข้อมูลด้านต้นทุนการผลิต ค่าใช้จ่ายในการขาย ค่าใช้จ่ายในการบริหาร เป็นต้น

แผนภาพ : แสดงความสัมพันธ์บทบาทของการบัญชีต้นทุนต่อการบริหาร

ในการสำรวจเรื่อง “Roles and Practices in Management Accounting Today” ได้กล่าวถึงแนวปฏิบัติทางการบัญชีบริหาร และได้ผลสรุปดังนี้ (ดวงมณี โกมารทัต, 2551)

1. การบริหารต้นทุนเป็นปัจจัยสำคัญอันหนึ่งในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์

2. ผู้มีหน้าที่ตัดสินใจและผู้ให้ข้อมูลเพื่อการตัดสินใจมีความเห็นตรงกันว่า ต้นทุนที่ถูกต้องและทันเวลาเป็นสิ่งที่สำคัญที่สุดต่อการตัดสินใจ

3. ปัจจัยที่อาจบิดเบือนความถูกต้องของต้นทุนได้แก่ การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต และความหลากหลายของผลิตภัณฑ์

4. การยอมรับเทคนิคทางบัญชีบริหารใหม่ ๆ ไม่ได้เป็นเรื่องสำคัญและจำเป็นในสภาพแวดล้อมปัจจุบัน

5. เครื่องมือทางการบัญชีบริหารที่กิจการส่วนใหญ่เลือกใช้คือ การคำนวณต้นทุนรวม การจัดทำงบประมาณดำเนินงาน และการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต

6. ปัจจัยที่มีผลต่อการนำบัญชีต้นทุนมาเป็นแนวปฏิบัติทางการบริหาร คือ นโยบายของฝ่ายบริหาร ความพร้อมในระบบสารสนเทศ และความสนับสนุนของผู้บริหารและพนักงานอื่น ๆ

จากแนวปฏิบัติทางการบัญชีบริหารที่ได้จากการสำรวจเรื่อง “Roles and Practices in Management Accounting Today” ดังกล่าวข้างต้น สรุปได้ว่า การบัญชีต้นทุนมีบทบาทสำคัญต่อต่อความสำเร็จขององค์กร รวมถึงความสำเร็จของผู้นำองค์กร เพราะได้มีส่วนช่วยสนับสนุนการ บริหารองค์กรในประเด็นดังต่อไปนี้ (คมกฤช ภาวศุทธินนท์ และสุภาภรณ์ คงสวัสดิ์, 2554)

1. การบัญชีต้นทุนเป็นแหล่งข้อมูลที่สำคัญสำหรับใช้ในการวางแผน (Planning) โดยเอกสารและระบบบัญชีจะให้ข้อมูลเกี่ยวกับรายละเอียดการดำเนินงานในอดีตที่สามารถนำมาใช้ในการประมาณหรือคาดคะเนข้อมูลที่ควรเกิดในอนาคตเกี่ยวกับการดำเนินงานขององค์กร ช่วยให้ฝ่ายบริหาร สามารถนำตัวเลขที่ได้จากการพยากรณ์ไปใช้ในการวางแผนงานด้านต่าง ๆ เช่น การวางแผนการขายสินค้า การวางแผนจัดซื้อวัตถุดิบ การวางแผนการผลิต การวางแผนค่าใช้จ่ายดำเนินงาน การวางแผนเงินสดและเงินทุนหมุนเวียน เป็นต้น โดยนิยมจัดทำออกมาในรูปของงบประมาณหลัก (Master Budget)

2. การบัญชีต้นทุน เป็นสื่อกลางในการเชื่อมโยงข้อมูลระหว่างหน่วยงานต่าง ๆ ขององค์กร โดยใช้แผนงานหรืองบประมาณเป็นสื่อกลาง ทำให้เกิดการประสานงาน มีการดำเนินงานร่วมกันเพื่อให้บรรลุเป้าหมายขององค์กร โดยข้อมูลบัญชีต้นทุนจะแสดงให้เห็นถึงแผนงานที่เป็นไปได้จากการคาดการณ์ล่วงหน้าของผู้นำองค์กรในระดับสูง ซึ่งได้กระจายแผนงาน ตลอดจนภาระหน้าที่ที่ผู้บริหารแต่ละฝ่ายจะต้องช่วยกันปฏิบัติงานให้สำเร็จตามแผนปฏิบัติงานขององค์กร

3. การบัญชีต้นทุนเป็นแหล่งให้ข้อมูลสนับสนุนความคิดของ ผู้นำองค์กร สำหรับใช้ในการวิเคราะห์สถานการณ์ต่าง ๆ เพื่อเลือกแนวทางปฏิบัติงานที่ดีที่สุดสำหรับการแก้ปัญหา ตลอดจนการจัดเตรียมแผนงานสำหรับรับมือกับสถานการณ์ที่เป็นปัญหาเหล่านั้น

4. การบัญชีต้นทุนเป็นแหล่งให้ข้อมูลที่สะท้อนถึงผลการดำเนินงานขององค์กรในภาพรวม

ตลอดจนดำเนินงานของส่วนย่อย (Business Units) ทำให้ผู้นำองค์กรระดับสูงทราบถึงความแตกต่างระหว่างผลการปฏิบัติงานจริงกับเป้าหมายที่องค์กรได้วางไว้ สามารถวิเคราะห์ให้ทราบถึงสาเหตุที่ทำให้เกิดผลแตกต่างนั้นทั้งในภาพรวมและในรายละเอียด เพื่อให้ผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบในแต่ละส่วนงานมีการวางแนวทางการปฏิบัติงานเพื่อปรับปรุงการดำเนินงานแก้ไขผลแตกต่างที่เป็นปัญหาขององค์กรให้ลดน้อยลงไป

5. การบัญชีต้นทุนเป็นแหล่งข้อมูลย้อนกลับ (Feedback) ที่ดีโดยเฉพาะระบบการจัดเก็บข้อมูลของฝ่ายบัญชีการเงินว่ามีความสมบูรณ์ครบถ้วนในการนำมาใช้สำหรับการวางแผนควบคุมและตัดสินใจหรือไม่ เพราะถ้ามีระบบการจัดเก็บข้อมูลของฝ่ายบัญชีการเงินที่ดีจะทำให้ฝ่ายบริหารสามารถเข้าถึงข้อมูลที่มีนัยสำคัญเกี่ยวข้องกับปัญหาไปใช้ในการบริหารการดำเนินงานได้อย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพ

การบริหารต้นทุน

ปัจจุบันแนวคิดในการบริหารต้นทุนได้เปลี่ยนแปลงไปตามยุคสมัย แต่ข้อมูลทางด้านต้นทุนยังคงถือเป็นเครื่องมือสำคัญในการวัดความสำเร็จของการบริหารองค์กร ดังนั้นเพื่อให้องค์กรสามารถแข่งขันได้และประสบความสำเร็จในการดำเนินธุรกิจ กลยุทธ์การบริหารต้นทุนจึงเข้ามามีบทบาทสำคัญในกระบวนการวางแผนและการนำไปปฏิบัติด้วยการบริหารจัดการภายใต้สภาวะการแข่งขันที่สูง ซึ่งเทคนิคการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ที่สำคัญพอสรุปได้ดังนี้ (สุวรรณ หวังเจริญเดช, 2557)

1. ระบบการบริหารโดยกิจกรรม (Activity based management : ABM) เป็นสิ่งที่สามารถนำมาใช้ในการบริหารต้นทุนเพื่อประเมินผลการปฏิบัติงาน ซึ่งการวิเคราะห์กิจกรรมที่เกี่ยวข้องในการดำเนินงาน ให้ผู้บริหารเข้าใจภาพรวมของธุรกิจและก่อให้เกิดกิจกรรมดังกล่าวต่อเนื่องกันไปทั่วองค์กร ส่งผลให้เกิดการระบุต้นทุนและขจัดต้นทุนที่ไม่เพิ่มมูลค่า

2. ต้นทุนเป้าหมาย (Target Costing) จะช่วยในการวางแผนสำหรับกิจกรรมในผลิตภัณฑ์ใหม่ และใช้เป็นเครื่องควบคุมช่วงของการปฏิบัติการ เพื่อให้แน่ใจว่าสินค้าสามารถทำกำไรได้ตามเป้าหมาย ปัจจุบันราคาของสินค้าถูกกำหนดโดน "ราคาขายที่สามารถแข่งขันได้ (Competitive Price)" ต้นทุนเป้าหมายจึงเป็นเครื่องมือที่ช่วยเปลี่ยนแรงกดดันของตลาดไปสู่การแสวงหาความร่วมมือ เพื่อลดต้นทุนและสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้า การคำนวณนั้นสามารถทำได้ด้วยการหักกำไรที่ต้องการจากราคาเป้าหมาย ซึ่งอ้างอิงจากกลุ่มลูกค้าที่ยินดีจะจ่ายพิจารณาประกอบราคาที่กำหนดโดยคู่แข่ง

3. วงจรชีวิตต้นทุน (Life-Cycle Costing) เป็นการคำนวณสินค้าและบริการที่ให้ความสำคัญกับการดำเนินงานระยะยาว ซึ่งสินค้าจะประกอบไปด้วยต้นทุน 3 ช่วงเวลา คือ ต้นทุนก่อนการผลิต ต้นทุนการผลิต และต้นทุนหลังการผลิต ซึ่งเป็นการนำเอาต้นทุนตลอดวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์มาคิดเป็นต้นทุนสินค้า ซึ่งวงจรชีวิตต้นทุนจะแบ่งออกเป็นสองมุมมอง คือ วงจรชีวิตต้นทุนผลิตภัณฑ์ซึ่งแต่ละช่วงจะมีลักษณะแตกต่างกันออกไป ขึ้นอยู่กับประเภทของผลิตภัณฑ์ เช่น สินค้าที่ลอกเลียนแบบได้ยากจะมีวงจรชีวิตที่ยาวนานกว่าสินค้าที่ลอกเลียนแบบได้ง่าย อีกมุมมองหนึ่ง คือ วงจรชีวิตลูกค้า เช่น เงินที่ลูกค้าจ่าย เวลาและความพยายามในการซื้อ การเรียนรู้ผลิตภัณฑ์ และปัจจัยที่ลูกค้าคิดว่าสำคัญ

4. การบริหารคุณภาพโดยรวม (Total Quality Management: TQM) การทำงานที่เป็นวัฒนธรรมขององค์กร และสมาชิกทุกคนต่างให้ความสำคัญและมีส่วนร่วม ในการพัฒนาการดำเนินงานขององค์กรอย่างต่อเนื่อง โดยมุ่งที่จะตอบสนองความต้องการ และสร้างความพอใจให้แก่ลูกค้า ซึ่ง

จะสร้างโอกาสทางธุรกิจ ความได้เปรียบในการแข่งขันและพัฒนาการที่ยั่งยืนขององค์กร ซึ่งหากนำมาประยุกต์ใช้แล้วจะทำให้เกิดการพัฒนาคุณภาพของสินค้า และเป็นแนวทางที่สามารถใช้ลดต้นทุนได้

5. ระบบการผลิตแบบทันเวลา (Just-In-Time Manufacturing System) ระบบนี้จะเน้นการดำเนินงานให้ทันเวลา ไม่มีงานคงเหลือระหว่างขั้นตอน และการจัดส่งสินค้าจะจัดส่งเมื่อสินค้าผลิตเสร็จ การผลิตแต่ละครั้งจะผลิตเมื่อลูกค้าสั่ง และจะไม่เหลือสินค้าสำเร็จรูปไว้ในคลัง กรณีนี้จะลดความสิ้นเปลืองที่ไม่ก่อให้เกิดมูลค่าใด ๆ ส่งผลให้เกิดประสิทธิภาพในการลดต้นทุน ในส่วนของวิธีการบันทึกบัญชีต้นทุนในระบบผลิตทันเวลาจะใช้วิธีการบันทึกบัญชีแบบย้อนกลับ นั่นคือ การบันทึกต้นทุนสินค้าเมื่อผลิตเสร็จ เนื่องจากกระบวนการผลิตไม่ได้มีการแบ่งแยกเป็นแผนก ซึ่งต่างจากระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมที่จะต้องมีการบันทึกบัญชีต้นทุนสินค้าตั้งแต่เริ่มซื้อวัตถุดิบจนกระทั่งผลิตเสร็จ ดังนั้นจึงทำให้กิจการต้องบันทึกต้นทุนแบบย้อนกลับ (Backflush Costing) เพื่อให้สอดคล้องกับระบบการทำงาน

6. ระบบการผลิตแบบลีน (Lean Manufacturing) เน้นการไหลของงานอย่างต่อเนื่องโดยปราศจากการสูญเสียและความสิ้นเปลือง ซึ่งมีหลักการอยู่ 5 ประการคือ

6.1 คุณค่าของสินค้าหรือการบริการสู่ลูกค้า (Customer Value) เพื่อสนองความพึงพอใจความคาดหวังของลูกค้าเป็นหลัก

6.2 การระบุสายธารแห่งคุณค่าให้เกิดคุณค่าในตัวสินค้า (Value Stream) ทำ ให้เกิดคุณค่าในตัวสินค้า/บริการ

6.3 การดำเนินการให้เกิด กระบวนการไหล (Flow) อย่างต่อเนื่อง เพื่อไม่ให้เกิดความสูญเปล่า

6.4 กระบวนการดึงกลับจากความต้องการของลูกค้า ให้เกิดความสมดุลระหว่างการผลิตและการขาย (Pull System) จากความต้องการของลูกค้า เพื่อให้เกิดความสมดุลระหว่างการผลิตและการขาย โดยที่ลูกค้าเป็นตัวกำหนดจำนวนสินค้าที่กิจการจะทำการผลิต ซึ่งแตกต่างจากการผลิตแบบผลัก (Push System) ที่กิจการทำการผลิตโดยไม่พิจารณาถึงความต้องการของลูกค้า

6.5 การพยายามปรับปรุงแก้ไขไปสู่ความเป็นเลิศ (Striving to Excellence) เพื่อนำไปสู่ความได้เปรียบในการแข่งขัน

ระบบการผลิตแบบลีน เป็นแนวทางในการพัฒนาระบบการผลิตเพื่อความเป็นเลิศ ที่ให้ความสำคัญกับการลดระยะเวลาและต้นทุนการผลิตสินค้าหรือบริการ สามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้อย่างรวดเร็ว โดยมีวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่สำคัญ คือการทำให้องค์กรเติบโตอย่างยั่งยืนในทุกสภาพแวดล้อมของการแข่งขันด้วยวิธีการลดต้นทุนเพิ่มผลิตภาพ (Productivity) และสร้างความพึงพอใจให้กับลูกค้าทั้งในด้านคุณภาพ ราคา และการส่งมอบผลิตภัณฑ์และบริการ

7. การบัญชีเพื่อความยั่งยืน (Sustainability Accounting) เป็นแนวความคิดบัญชีกับสิ่งแวดล้อมโดยร่วมมือระหว่างผลประโยชน์จากการพัฒนากับการอนุรักษ์ธรรมชาติ ส่งเสริมและสนับสนุนการผลิตที่ประหยัดทรัพยากรธรรมชาติ ซึ่งมีแนวทางคือ 1) แนวทางสินค้าคงคลัง การระบุ บันทึก ข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับทุนธรรมชาติ การเสื่อมสิ้นและผลดีที่กิจการได้รับในอนาคต 2) แนวทางต้นทุนที่ยั่งยืนเป็นความคิดโดยตรงในการบันทึกบัญชีในเรื่องกิจการต้องรักษาระดับทุน หมายความว่ากิจการที่ยั่งยืนต้องไม่ปล่อยให้สิ่งแวดล้อม ณ วันสิ้นปีย่ำแย่ต่ำลงกว่าวันต้นปีบัญชีนั่นเอง (ศิลปพร ศรีจั่นเพชร, 2555)

กล่าวโดยสรุปแล้วจะเห็นได้ว่า แนวคิดของการบริหารต้นทุนยุคใหม่ ด้วยการพัฒนาหลักการและการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ เพื่อให้ผู้บริหาร

ได้ทราบถึงจุดเด่นจุดด้อยในการปฏิบัติงาน รวมถึงการเล็งเห็นโอกาสในการทำกำไร และอุปสรรคต่าง ๆ ที่อาจมีผลกระทบต่อองค์กรในอนาคต เนื่องจากปัจจุบันสภาพการแข่งขันทางการค้าทำให้ธุรกิจส่วนใหญ่ต้องปรับเปลี่ยนโครงสร้างและรูปแบบการผลิตและการบริหารให้เหมาะสมกับการตลาด ดังนั้นจึงทำให้ผู้บริหารต้นทุนต้องปรับเปลี่ยนแนวคิดในการบริหารต้นทุนการผลิตให้สอดคล้องกับสภาพการแข่งขันในตลาด เพื่อให้ผู้บริหารสามารถวางแผนต้นทุนที่ถูกต้องเหมาะสมทันต่อสถานการณ์ เพื่อนำไปใช้เป็นเครื่องมือในการตัดสินใจ นำไปสู่กลยุทธ์ธุรกิจที่ถูกกำหนดโดยผู้บริหารที่เน้นการพัฒนาสถานะภาพทางการแข่งขัน และเพิ่มความสามารถในการทำกำไรให้แก่กิจการ กลยุทธ์ธุรกิจมีดังนี้ (Ansari, S., Bell, J.,& Swenson, D. 2009)

1. กลยุทธ์ในการเป็นผู้นำด้านต้นทุน เป็นกลยุทธ์ที่เน้นการปฏิบัติงานโดยมีต้นทุนต่ำ ซึ่งโดยทั่วไปมักมุ่งที่ต้นทุนต่ำกว่าค่าเฉลี่ยอุตสาหกรรม การใช้กลยุทธ์นี้มีความจำเป็นสำหรับองค์กรในการรักษาหรือเพิ่มระดับกำไรขณะที่มีการแข่งขันสูงและไม่มีอิสระในการกำหนดราคา หรือไม่สามารถเปลี่ยนแปลงราคาได้โดยง่าย

2. กลยุทธ์การสร้างความแตกต่าง เป็นกลยุทธ์ในการสร้างสรรค์ผลิตภัณฑ์หรือบริการโดยให้ลูกค้าเกิดความรู้สึกว่าผลิตภัณฑ์หรือบริการของกิจการมีความแตกต่างจากคู่แข่งขัน ความแตกต่างนี้อาจเกิดจากการออกแบบ ภาพพจน์ของสินค้า เทคโนโลยี การให้บริการแก่ลูกค้า ฯลฯ กลยุทธ์นี้ลูกค้าจะไม่อ่อนไหวต่อราคามากนัก แต่จะก่อให้เกิดความภักดีในตราสินค้า

3. กลยุทธ์การมุ่งเน้นลูกค้าเฉพาะกลุ่ม กลยุทธ์นี้จะเน้นกลุ่มลูกค้าเป้าหมายบางกลุ่มเพื่อประยุกต์กลยุทธ์การมีต้นทุนต่ำสุดหรือกลยุทธ์ในการสร้างสรรค์ผลิตภัณฑ์ โดยมุ่งตอบสนองลูกค้าเฉพาะกลุ่มในจำนวนจำกัด

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ภายใต้สถานการณ์การแข่งขันทางทางการตลาดที่สูง ทำให้ผู้บริหารส่วนใหญ่ต้องปรับเปลี่ยนแนวคิดของการบริหาร เพื่อให้ทราบถึงจุดเด่นจุดด้อยในการปฏิบัติงาน รวมถึงการเล็งเห็นโอกาสในการทำกำไร และอุปสรรคต่าง ๆ ที่อาจมีผลกระทบต่อองค์กรในอนาคต ดังนั้น ข้อมูลทางด้านการบัญชีต้นทุนจึงมีความสำคัญต่อการบริหาร เพื่อให้สามารถนำไปใช้ในการวางแผนงานหรือแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นได้อย่างทันเวลา และเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

บทความนี้นอกจากจะกล่าวถึงบทบาทของการบัญชีต้นทุนต่อการบริหารแล้ว ยังได้นำแนวทางปฏิบัติทางการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์มาเสนอแนะเพื่อให้ผู้อ่านสามารถนำไปประยุกต์ใช้กับสภาพการปฏิบัติงานขององค์กร ส่งผลให้องค์กรต้องให้ความสำคัญต่อระบบการจัดการทางด้านการบัญชีต้นทุนให้มีประสิทธิภาพ อย่างไรก็ดีหากมีการนำแนวทางที่ได้จากการสรุปไปประยุกต์ใช้ร่วมกับความรู้ที่ฝังอยู่ในตัวของแต่ละบุคคลรวมทั้งการได้รับความรู้จากการอบรมในเรื่องการบริหารต้นทุน จะทำให้ผู้บริหารขององค์กรสามารถนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้เป็นเครื่องมือในการวางแผน ควบคุม และตัดสินใจต่าง ๆ ให้สามารถนำไปสู่แนวทางในการดำเนินงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ต่อไป

สุดท้ายในมุมมองของผู้เขียน การบัญชีต้นทุนถือเป็นหัวใจสำคัญที่ทำให้องค์กรสามารถบริหารจัดการเพื่อสร้างรากฐานมั่นคงให้กับองค์กรและนำไปสู่การบริหารงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ได้ต่อไป ข้อมูลทางการบัญชีบริหารที่ดีสำหรับใช้ในการดำเนินงานของผู้นำองค์กรควรมีความเกี่ยวข้องกับปัญหา มีความถูกต้องเชื่อถือได้ มีความทันต่อเวลาสำหรับการนำไปใช้ในการตัดสินใจ มีความกระชับรัดกุม สามารถเข้าใจได้ง่าย และมีความคุ้มค่าในการเปรียบเทียบระหว่างประโยชน์ที่ได้รับ

กับต้นทุนที่เสียไปเพื่อให้ได้ข้อมูลนั้น ดังนั้นหากองค์กรใดก็ตามที่สามารถนำข้อมูลด้านการบัญชีต้นทุนที่มีคุณลักษณะดังกล่าวข้างต้นมาวิเคราะห์ให้เชื่อมโยงกับการปฏิบัติงานอื่น ๆ จะทำให้องค์กรสามารถเผชิญกับสภาวะเศรษฐกิจในปัจจุบันได้อย่างมีประสิทธิภาพต่อไป

เอกสารอ้างอิง

คมกฤช ภาวศุทธินนท์ และสุภาภรณ์ คงสวัสดิ์. (2554). การบัญชีบริหาร : บทบาทสำคัญในฐานะเครื่องมือสำหรับผู้นำองค์กรยุคใหม่. *วารสารนักบริหาร*, 31(3)(ก.ค. - ก.ย.) : 125 - 129.

ชาญชัย เมธาวิรุฬห์. (2560). บทบาทของความร่วมมือภายในบริษัทและความร่วมมือภายนอกบริษัทต่อประสิทธิภาพโลจิสติกส์. *วารสารวิชาการสมาคมสถาบันอุดมศึกษาเอกชนแห่งประเทศไทยในพระราชูปถัมภ์สมเด็จพระเทพรัตนราชสุดาฯสยามบรมราชกุมารี*. 23(1)(ม.ค.-ก.ค.) : 1-7.

ดวงมณี โกมารทัต. (2551). วิวัฒนาการทางบัญชีบริหาร. *วารสารเกษตรศาสตร์ธุรกิจประยุกต์*. 2(1)(ม.ค.-ก.ค.) : 55-67.

ดวงมณี โกมารทัต. (2559). *การบัญชีต้นทุน*. พิมพ์ครั้งที่ 15. กรุงเทพ : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

ธราธร บุ้งทอง. (2561). ความคาดหวังของผู้ประกอบการธุรกิจนำเที่ยวต่อคุณลักษณะของบุคลากรฝ่ายปฏิบัติการ. *วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม*. 37(2)(มี.ค.-เม.ย.) : 108-118.

วริยา ปานปรุง. (2553). *การบัญชีเพื่อการจัดการ*. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพ : โรงพิมพ์ชุติมาการพิมพ์

ศิลปพร ศรีจั่นเพชร. (2555). การบัญชีตามความรับผิดชอบต่อสังคม. *สรรพากรสาส์น*. 59(8) (ส.ค.) : 95-100.

สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์. 2557. การบัญชีต้นทุน. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพ : สำนักพิมพ์แมคกรอฮิลล์.

สุวรรณ หวังเจริญเดช. (2557). กลยุทธ์การบริหารต้นทุนในยุคโลกาภิวัตน์. *วารสารนักบริหาร*. (34)1(ม.ค.-มิ.ย.) : 60-67.

อรสา อร่ามรัตน์. (2558). ต้นทุน : การประยุกต์และใช้ประโยชน์สำหรับผู้บริหารองค์การยุคใหม่. *วารสารมหาวิทยาลัยธนบุรี*. 9(19)(พ.ค. - ส.ค.) : 139-145.

Ansari, S., Bell, J.,& Swenson, D. (2009). Strategies for training in target costing. *Cost Management*. 5(1)(May-June) : 18-26.

Maryanne M. Mowen, Don R. Hansen, Dan L. Heitger. (2009). *Cornerstones of Managerial Accounting*. (3 Edition). Ohio: South-Western.