

บัญชีบริหารและบัญชีต้นทุน: บทบาทในการตัดสินใจและการลงทุน

ประสาธน์ จงเจริญกมล*

บทนำ

เครื่องมือและแนวคิดทางด้านบัญชีบริหารและบัญชีต้นทุนนั้น มีการคิดค้นขึ้นมาเพื่อให้สามารถตอบสนองความต้องการของการใช้บัญชีภายในกิจการ ซึ่งโดยหลักแล้ว จุดประสงค์ของการใช้บัญชีภายในก็เพื่อประโยชน์ 2 อย่าง ได้แก่ บทบาทในการช่วยตัดสินใจและบทบาทในการช่วยควบคุมประเมินผลงาน อย่างไรก็ตาม ทุกอย่างในโลกมี 2 ด้านเสมอ ดังนั้นในบางครั้ง เครื่องมือและแนวคิดต่างๆ ทางด้านบัญชีบริหารจึงไม่อาจตอบสนองจุดประสงค์หลังทั้ง 2 อย่างได้ในเวลาเดียวกัน

BC กับปัญหาการควบคุม...คุ้มกันหรือไม่

กิจการที่ทำการผลิตสินค้าต่างๆ จำเป็นต้องพิจารณาต้นทุนของการผลิต ทั้งนี้ เพื่อนำต้นทุนของการผลิตไปใช้ในการตัดสินใจต่างๆ เพื่อให้เกิดประโยชน์ทางเศรษฐกิจกับกิจการสูงสุด โดยส่วนมากแล้ว ต้นทุนหลักๆ ของการผลิตก็มักจะประกอบไปด้วย ค่าวัตถุดิบทางตรง

* อาจารย์ประจำ ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

(Direct Materials) ค่าแรงงานทางตรง (Direct Labor) ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร (Variable Manufacturing Overhead) และค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ (Fixed Manufacturing Overhead) ข้อมูลที่กิจการทั้งหลายอยากทราบ คือ ต้นทุนการผลิตต่อหน่วยเป็นเท่าไร ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจต่างๆ เช่น การตั้งราคาสินค้า การตัดสินใจปรับปรุงรูปแบบการผลิตเพื่อลดต้นทุนสินค้า หรือแม้กระทั่งการตัดสินใจที่จะยกเลิกการผลิตสินค้านั้นๆ

จากจุดประสงค์ในการพิจารณาต้นทุนการผลิตต่อหน่วยแล้ว จะสังเกตได้ว่า ต้นทุนผันแปร ซึ่งประกอบไปด้วย ค่าวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร สามารถนำมาพิจารณาเป็นต้นทุนการผลิตต่อหน่วยได้โดยง่าย ดังนั้น ปัญหาเดียวที่เหลืออยู่คือ ค่าใช้จ่ายการผลิตทางตรงควรจะนำมาพิจารณำเป็นส่วนเข้าสินค้าที่ผลิตแต่ละหน่วยอย่างไร เพื่อให้เหมาะสมที่สุด

วิธีดั้งเดิมที่นิยมใช้ (Traditional Costing System) ก็คือวิธีการปันส่วนโดยใช้ฐานในการปันส่วนเดียวกันทั้งหมดกับค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ทุกชนิด ซึ่งโดยส่วนมากแล้ว กิจการก็มักจะใช้จำนวนชั่วโมงแรงงานที่ใช้ในการผลิตเป็นฐานในการปันส่วน ซึ่งจากวิธีการนี้ กิจการเลือกใช้ฐานที่ตั้งของข้อสมมุติที่ว่าสินค้าที่ใช้จำนวนชั่วโมงแรงงานในการผลิตมาก ก็ควรจะได้รับการปันส่วนค่าวัสดุผันแปรมากตามไปด้วย สมมุติฐานนี้จะถูกหรือไม่คงเป็นการยากที่ผู้เขียนจะทำการสรุป แต่กระนั้นก็เกิดคำถามตามมามากมาย คำถามสำคัญคือ “ในปัจจุบันแรงงานทางตรงยังเป็นส่วนที่สำคัญในการผลิตอยู่อีกหรือไม่” หรือหลายๆ กิจการอาจเลือกใช้ฐานของการปันส่วนที่ง่ายกว่านั้น คือ การปันส่วนโดยมีฐานคือปริมาณการผลิตทั้งหมด ซึ่งคำถามก็จะเกิดขึ้นอีกเช่นกันว่า “การผลิตสินค้าแต่ละหน่วยที่ต่างชนิดกันนั้น มีการใช้ทรัพยากรส่วนกลางที่ต่างๆ กันหรือไม่หรือไม่”

อาจกล่าวได้ว่า ตั้งแต่มีการปฏิวัติทางอุตสาหกรรม (Industrial Revolutions) เกิดขึ้น การเจริญเติบโตทางเทคโนโลยีก็ไปอย่างรวดเร็ว กิจการส่วนมากเริ่มปรับเปลี่ยนการผลิต จากเดิมที่เน้นการใช้แรงงานจากคน

เปลี่ยนมาเป็นการผลิตโดยใช้เครื่องจักรมากขึ้น สิ่งเหล่านี้ถึงแม้จะช่วยในการผลิตให้กิจการมีกำลังการผลิตมากขึ้น หรือผลิตได้เร็วขึ้น หรือแม้กระทั่งคุณภาพการผลิตที่เอื้ออำนวย ความคงที่และเสถียรภาพมากขึ้น แต่กระนั้น ก็ทำให้เกิดปัญหาที่น่าปวดหัวสำหรับนักบัญชีต้นทุนมากขึ้น เช่นเดียวกัน คือ ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับเรื่องจุ่มเหล่านี้ซึ่งส่วนมากจะเป็นค่าใช้จ่ายคงที่ในรอบปีนั้น ค่าใช้จ่ายนี้ควรจะนำมาปันส่วนให้กับสินค้าแต่ละชิ้นอย่างไร นอกจากนั้นแล้ว วิธีการปันส่วนค่าใช้จ่ายคงที่แบบดั้งเดิมก็ถูกหยิบยกขึ้นมาวิจารณ์มากขึ้นเรื่อยๆ ว่ามีผลทำให้เกิดความไม่ถูกต้อง เรื่องนี้กิจการปันส่วนวิธีนี้ไม่ได้มีการพิจารณาค่าความยุ่งยากซับซ้อนในการผลิต (Complexity Cost) เข้าไปพิจารณาด้วย ซึ่งการไม่พิจารณานี้ จะก่อให้เกิดปัญหาที่ตามมา คือ สินค้าที่มีการผลิตซับซ้อนและผลิตเป็นจำนวนมากน้อยมักจะได้รับการปันส่วนที่ต่ำกว่าความเป็นจริง (Undercosted) และสินค้าที่มีการผลิตไม่ซับซ้อนและผลิตเป็นจำนวนมากมักจะได้รับการปันส่วนที่สูงกว่าความเป็นจริง (Overcosted)

เมื่อเกิดปัญหาเหล่านี้ วิธีการปันส่วนแบบใหม่ๆ ก็ได้ถูกนำเสนอขึ้นมา โดยวิธีที่ดูเหมือนจะได้เสียงตอบรับที่ดีที่สุด คือ วิธีการปันส่วนต้นทุนตามกิจกรรม (Activity-Based Costing หรือ ABC) โดยจะสังเกตได้ว่า หนังสือเรียนเกี่ยวกับบัญชีต้นทุนทั้งหลายได้นำแนวคิดนี้ไปใส่เป็นส่วนหนึ่งของบทเรียนที่นักศึกษาบัญชีทุกคนจำเป็นต้องรู้ โดยหลักการของ ABC คือ ต้องการพยายามเปลี่ยนค่าใช้จ่ายคงที่ให้เป็นค่าใช้จ่ายผันแปรให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ และปันส่วนค่าใช้จ่ายและต้นทุนเหล่านี้เข้าสู่สินค้าที่กิจการผลิต ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจต่างๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการตั้งราคาที่ถูกต้องเหมาะสม

อย่างไรก็ตาม ในการทำให้ข้อมูลด้านต้นทุนของสินค้ามีความแม่นยำมากขึ้น กิจการก็จำเป็นต้องมีค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นเช่นเดียวกัน ที่เห็นได้ชัดที่สุดก็คือค่าใช้จ่ายในการพัฒนาระบบต่างๆ เพื่อให้สามารถเก็บข้อมูลที่สำคัญในการคิดต้นทุนตามกิจกรรมได้ นอกจากนี้เวลาที่ใช้ในการคำนวณต้นทุนก็จะเพิ่มขึ้น เนื่องจากการ

คำนวณต้นทุนด้านกิจกรรมมีความยุ่งยากมากขึ้น หรืออาจกล่าวได้โดยสรุปแล้ว ค่าใช้จ่ายที่มาพร้อมกับการใช้ระบบ ABC ที่เห็นได้ชัดก็คือ ความซับซ้อนของการใช้ระบบ ABC นั้นเอง หลายๆ กิจกรรมอาจมองว่าค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับ ABC มีเพียงเท่านั้น แต่จริงๆ แล้ว ABC ยังก่อให้เกิดปัญหาที่มากกว่านั้น

ปัญหาต่อมาที่สามารถพบได้คือ ตามหลักมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ในการพิจารณาต้นทุนของสินค้าที่กิจการผลิต กิจการยังจำเป็นต้องใช้วิธีดั้งเดิมอยู่ นั่นก็คือ การนำต้นทุนการผลิตผันแปรเข้าไปเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้า และมีการปันส่วนต้นทุนการผลิตคงที่ ซึ่งจะเห็นได้ว่า ค่าใช้จ่ายผันแปรและค่าใช้จ่ายคงที่ไม่สามารถปันส่วนเข้าไปเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือได้ นอกจากนี้ การปันส่วนต้นทุนการผลิตคงที่ก็จำเป็นต้องใช้วิธีการดั้งเดิม ไม่สามารถปันส่วนตามกิจกรรมได้เช่นกัน ซึ่งถ้าพิจารณากันแล้ว ผู้อ่านหลายๆ ท่านอาจคิดว่า แล้วทำไมมาตรฐานการบัญชีจึงไม่อนุญาตให้ใช้ต้นทุนกิจกรรมในการคำนวณหาต้นทุนของสินค้าที่กิจการผลิต จากหลักการของตัวมาเมิตและหมีกริสลี (Marmots and Gizzly Bear) ซึ่งกล่าวไว้ว่าสิ่งที่เกิดขึ้นมาเป็นเวลานานแล้วนั้น ถึงแม้บางคนจะมองว่าสิ่งนั้นไม่มีประโยชน์ แต่ถ้าสิ่งนั้นเกิดขึ้นมาเป็นเวลานานและเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป สิ่งนั้นน่าจะมีประโยชน์ที่ได้รับมากกว่าต้นทุนที่เสียไป มิเช่นนั้นสิ่งนี้ก็ควรจะถูกลบออกไปนานแล้ว อย่างไรก็ตาม หลักการนี้ไม่ได้หมายความว่าสิ่งที่เกิดขึ้นแล้วไม่ควรได้รับการเปลี่ยนแปลงจริงๆ แล้วสิ่งที่เกิดขึ้นแล้วเป็นเวลานานอาจจะไม่ใช่สิ่งที่ดีที่สุด แต่สิ่งที่ดีกว่าอาจจะยังไม่ถูกค้นพบ

จากหลักความคิดข้างต้นนี้ จึงอาจกล่าวได้ว่ามาตรฐานการบัญชีนั้นไม่อนุญาตให้กิจกรรมใช้ต้นทุนกิจกรรมในการคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือ ด้วยเหตุผลบางประการ ซึ่งผู้เขียนเชื่อว่า หนึ่งในเหตุผลหลักน่าจะเป็นเพราะว่าการใช้ต้นทุนกิจกรรมมาคิดคำนวณนั้นจะทำให้มีการมีโอกาสดังตัวเลขในงบการเงินได้ง่ายขึ้น และจะทำให้ความเชื่อถือในงบการเงินลดลง ซึ่งจะ

ขัดแย้งกับลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินที่มาจากในแม่บทการบัญชี โดยในการใช้ต้นทุนกิจกรรมนั้นองค์ประกอบหลักที่ต้องนำมาพิจารณาคือการเลือก Cost Driver เพื่อใช้เป็นฐานในการปันส่วนต้นทุนคงที่ต่างๆ ซึ่งในขั้นตอนนี้ หากกิจการต้องการแต่งตั้งตัวเลขทางบัญชีแล้ว กิจการสามารถเลือกใช้ Cost Driver ที่ให้ประโยชน์กับกิจการสูงสุด ซึ่งอาจเป็นการเร่งบันทึกค่าใช้จ่าย หรือเลื่อนการบันทึกค่าใช้จ่ายก็ได้ แล้วแต่ที่กิจการต้องการ ดังนั้น ปัญหาที่ผู้เขียนมองว่ามาตรฐานการบัญชีไม่อนุญาตให้มีการใช้ต้นทุนมาตรฐานก็คือ การไม่สามารถเปรียบเทียบแต่งตั้งตัวเลขทางการบัญชีได้

ปัญหาข้างต้นก็จึงได้ว่าเป็นปัญหาใหญ่ของหลายๆ กิจการ เนื่องมาจากเหตุผลเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี ทำให้กิจการที่ต้องการใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม จำเป็นต้องมีการเก็บบันทึกข้อมูลทางการบัญชีอย่างน้อย 2 ระบบ คือระบบบัญชีเพื่อการตัดสินใจต่างๆ โดยใช้ต้นทุนกิจกรรม และระบบบัญชีสำหรับการจัดทำข้อมูลทางงบการเงินเพื่อเสนอแก่ผู้ใช้ข้อมูลภายนอกกิจการ ซึ่งการเก็บบันทึกข้อมูลทางการบัญชีมากกว่า 1 ชุดนั้น ก็จะทำให้กิจการต้องมีต้นทุนเพิ่มขึ้นค่อนข้างมาก ด้วยสาเหตุนี้ กิจการขนาดกลางและขนาดเล็กส่วนมากจึงควรพิจารณาการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ให้ถี่ถ้วน เพื่อให้มั่นใจว่าประโยชน์ที่ได้รับยังสูงกว่าต้นทุนที่เกิดขึ้น อีก 1 คำถามที่ตามมาก็คือ หากว่าผู้บริหารที่มีอำนาจในการตัดสินใจมีความรู้เกี่ยวกับระบบต้นทุนกิจกรรมไม่ดีพอ ผู้บริหารเหล่านั้นจะเกิดความสับสนหรือไม่ว่าตัวเลขทางบัญชี 2 ชุดนี้ต่างกันอย่างไร และระบบใดที่ควรเชื่อถือมากกว่ากัน

นอกจากความซับซ้อนของระบบ รวมทั้งการเตรียมความพร้อมของทรัพยากรต่างๆ เพื่อให้พร้อมรองรับระบบ การใช้ ABC ยังมีปัญหาเรื่องการควบคุมภายในอีกด้วย ทั้งนี้ลองพิจารณาถึงกิจการที่มีการจัดตั้งศูนย์ความรับผิดชอบต่างๆ ในกิจการ เพื่อใช้ในการแบ่งความรับผิดชอบอย่างชัดเจน และใช้ในการประเมินผลการปฏิบัติงาน โดยหลักการแล้ว ผู้ที่จะรู้ได้ดีที่สุดว่า Cost Driver ที่แท้จริงของต้นทุนคงที่ต่างๆ คืออะไรก็น่าจะเป็น

ผู้ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานมากที่สุด เนื่องจากเป็นผู้ที่มีความรู้ (Local Knowledge) เกี่ยวกับงานต่างๆ ที่ทำ และผู้บริหารระดับสูงก็อาจจะมีความรู้เกี่ยวกับความสัมพันธ์ของต้นทุนและ Cost Driver ได้น้อยที่สุด ซึ่งถ้าเป็นเช่นนี้แล้ว เมื่อมีการประเมินผลการปฏิบัติงาน ผู้ปฏิบัติงานก็สามารถเลือก Cost Driver ที่นำมาใช้เป็นส่วนต้นทุนคงที่ที่จะทำให้ศูนย์ความรับผิดชอบของตนเองนั้นมีผลการปฏิบัติงานได้ดีที่สุด โดยที่ต้นทุนของสินค้านั้นอาจไม่ได้เป็นเช่นนั้นจริงๆ ซึ่งหากเกิดเหตุการณ์นี้ขึ้นแล้ว ผลเสียข้อแรกที่เกิดขึ้นคือ ระบบการให้แรงจูงใจแก่ศูนย์ความรับผิดชอบต่างๆ ก็จะไม่มีประสิทธิภาพ ผลเสียอีกข้อที่ตามมาก็คือ ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนของสินค้าก็อาจไม่ถูกต้อง ซึ่งสามารถนำไปสู่การตัดสินใจที่ผิดพลาดได้ ซึ่งจากหลักการของต้นทุนกิจกรรมที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่า แนวคิดที่ช่วยทำให้การตัดสินใจดีขึ้น อาจจะทำให้เกิดปัญหาในด้านการควบคุมได้เช่นเดียวกัน

งบประมาณ...ใครควรจัดทำ

นอกจากการคิดต้นทุนกิจกรรมแล้ว เครื่องมือหรือวิธีการทางด้านบัญชีต้นทุนอื่นๆ ก็มักประสบปัญหาในด้านการควบคุมเช่นเดียวกัน ตัวอย่างที่เห็นได้ชัด คือ การจัดทำงบประมาณ (Budgeting)

ในการจัดทำงบประมาณ หลายๆ กิจการเลือกที่จะทำงบประมาณแบบล่างขึ้นบน (Bottom-up Budgeting) โดยเชื่อว่าการจัดทำเช่นนี้จะทำให้ได้งบประมาณที่ถูกต้องแม่นยำ เนื่องจากคนที่เป็นผู้จัดทำโดยหลัก คือ คนที่อยู่ใกล้ชิดกับการปฏิบัติงานมากที่สุด ตัวอย่างเช่น ในการจัดทำงบประมาณหลัก (Master Budget) กิจการมักเริ่มจากการประมาณการยอดขายที่จะเกิดขึ้นในปีต่อไป ทั้งนี้เพื่อให้กิจการสามารถวางแผนการผลิตและกิจกรรมอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการผลิต เช่น การซื้อวัตถุดิบหรือการจัดหาเงินทุนมาใช้ในการผลิตให้เพียงพอ ซึ่งในการจัดทำนี้ หลายๆ กิจการอาจเลือกที่จะถามความเห็นของพนักงานขาย โดยหวังให้การประมาณการนี้ออก

มาใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด และการตัดสินใจการผลิตก็จะเป็นไปอย่างเหมาะสม อย่างไรก็ตาม หรือกิจการทำเช่นนี้ คำถามที่ตามมาคือ กิจการจะสามารถควบคุมผู้ปฏิบัติงานได้อย่างไรว่างบประมาณที่จัดทำด้วยความเที่ยงตรงและสัตย์จริง เพราะในความเป็นจริงแล้ว งบประมาณนี้ก็จะถูกนำไปประเมิณผลงานของพนักงานขายเช่นกัน ว่าสามารถทำอะไรได้ตรงตามเป้าหมายหรือไม่ เมื่อทราบเช่นนี้แล้ว พนักงานขายก็จะเกิดแรงจูงใจให้ตั้งงบประมาณขายที่ต่ำกว่าความเป็นจริง เพื่อเพิ่มโอกาสในการทำยอดขายให้ถึงเป้าหมายได้ ดังนั้นถ้าเหตุการณ์นี้เกิดขึ้น งบประมาณนี้ก็จะทำให้การตัดสินใจผิดพลาดเนื่องจาก การประมาณการยอดขายที่ต่ำไปจะทำให้การวางแผนการผลิตลดลงด้วย และอาจจะส่งผลให้กิจการสูญเสียโอกาสที่จะขายสินค้าให้กับลูกค้า หากสินค้าที่เรื้ออยู่มีไม่เพียงพอกับความต้องการ

แต่ถ้าจริงมุมกลับ ถ้ากิจการใช้วิธีการจัดทำงบประมาณแบบบนลงล่าง (Top-down Budgeting) กิจการก็อาจจะสามารถควบคุมพฤติกรรมของผู้ปฏิบัติงาน และสามารถใช้ในการประเมินผลงานได้ดี ทั้งนี้เป็นเพราะว่า ผู้ที่เป็นผู้จัดทำงบประมาณคือผู้ที่ควบคุมทุกอย่างในบริษัท ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่า การจัดทำงบประมาณแบบบนลงล่างจะช่วยตอบสนองกิจการในแง่มุมมองการควบคุมให้ดีขึ้น แต่ถึงกระนั้น การจัดทำงบประมาณแบบบนลงล่างก็อาจจะทำให้กิจการไม่สามารถตัดสินใจได้ดีพอ เนื่องจากว่า ผู้บริหารที่เป็นผู้จัดทำงบประมานนั้น อาจจะไม่ทราบข้อมูลต่างๆ ที่ผู้ปฏิบัติงานจะทราบได้ดีกว่า ดังนั้น การตัดสินใจวางแผนต่างๆ ก็อาจจะไม่สมบูรณ์นัก ดังนั้น แนวทางแก้ไขที่ดูเหมือนจะได้ผลมากที่สุดคือการจัดทำงบประมาณโดยผู้ปฏิบัติงานและส่งมาให้ผู้บริหารเป็นผู้ตรวจสอบและแก้ไข

ปันส่วนค่าบริการดีหรือไม่

ประเด็นของการปันส่วนค่าบริการภายในองค์กร ก็ยังเป็นอีกประเด็นหนึ่ง ซึ่งไม่สามารถตอบสนอง

ความต้องการในด้านการช่วยตัดสินใจและช่วยควบคุมได้พร้อมๆ กัน ถ้าหากกิจการเลือกที่จะปันส่วนค่าบริการภายในองค์กรไปยังศูนย์ความรับผิดชอบต่างๆ (Responsibility Center) การปันส่วนนั้นจะเป็นเหมือนการควบคุมพฤติกรรมการใช้บริการต่างๆ จากส่วนกลาง ซึ่งถือว่าเป็นข้อดีในแง่ของการควบคุม ทั้งนี้ ถ้าหากกิจการไม่ทำการปันส่วนค่าบริการ ศูนย์ความรับผิดชอบต่างๆ ก็จะใช้ทรัพยากรด้านการบริการภายในองค์กรอย่างไม่มีประสิทธิภาพ เพราะศูนย์ความรับผิดชอบนั้นๆ ไม่ได้รับผิดชอบต่อผลเสียหายจากการใช้บริการเลย

อย่างไรก็ตาม ในแง่มุมของการตัดสินใจ ในบางครั้งการปันส่วนค่าบริการภายในองค์กรอาจก่อให้เกิดผลเสียในการตัดสินใจ เพื่อให้ประโยชน์สูงสุดแก่กิจการ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การปันส่วนค่าบริการที่เป็นค่าใช้จ่ายคงที่ ยกตัวอย่างเช่น กิจการให้บริการสายโทรศัพท์ภายในแก่แผนกทุกแผนก โดยที่มีการปันส่วนค่าใช้จ่ายคงที่ไปที่แต่ละแผนกด้วย สมมติว่า มีแผนกใดแผนกหนึ่งตัดสินใจที่จะไม่ใช้บริการโทรศัพท์เนื่องจากไม่เห็นความจำเป็นและค่าใช้จ่ายที่ได้รับการปันส่วนอาจจะสูงเกินไปแผนกอื่นๆ ก็จะต้องรับการปันส่วนมากขึ้น (เพราะจำนวนแผนกที่ได้รับการปันส่วนลดลง แต่ค่าใช้จ่ายคงที่เป็นการปันส่วนยังเท่าเดิม) ซึ่งเมื่อเหตุการณ์นี้เกิดขึ้น แผนกที่ใช้บริการอยู่ในปัจจุบันก็อาจจะค่อยๆ ขยายตัวจากการใช้บริการ เนื่องจากค่าใช้จ่ายปันส่วนที่เพิ่มขึ้นเรื่อยๆ เมื่อเหตุการณ์นี้เกิดขึ้นไปเรื่อยๆ สุดท้ายแล้วก็จะไม่หลงเหลือแผนกที่ต้องการบริการอีกเลย แต่ต้องอย่าลืมว่า ค่าใช้จ่ายส่วนนี้เป็นค่าใช้จ่ายคงที่ ซึ่งหมายความว่า กิจการจำเป็นต้องจ่ายค่าใช้จ่ายนี้ต่อไปเรื่อยๆ ไม่ว่าจะมิใช่ผู้ใช้บริการหรือไม่ก็ตาม ดังนั้น ในภาพรวมของกิจการ การจ่ายค่าใช้จ่ายนี้ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์อันใดเลย และนี่จึงเป็นการตัดสินใจที่ไม่ถูกต้องของกิจการ ซึ่งถ้ากิจการไม่ปันส่วนค่าใช้จ่ายนี้ แผนกต่างๆ ก็อาจตัดสินใจใช้บริการนี้ และทำให้แผนกต่างๆ ได้รับความเสียหายหากค่าใช้จ่ายที่กิจการเสียไป

ต้นทุนผันแปรหรือต้นทุนเต็ม...วิธีใดจะเหมาะสมกับความต้องการได้ดีกว่า

นอกจากนี้แล้ว การคิดต้นทุนสินค้าคงเหลือโดยระบบต้นทุนเต็มและต้นทุนผันแปรก็มีข้อดีในด้านอื่นๆ ที่เหล่านี้อีกด้วย โดยหลักการบัญชีบริหารแล้ว งบกำไรขาดทุนของกิจการมักจะถูกจัดทำในรูปแบบ 2 แบบ คือ แบบต้นทุนเต็ม (Full Costing) และแบบต้นทุนผันแปร (Variable Costing) ซึ่งต้นทุนเต็มของ 2 วิธีนี้คือการปันส่วนต้นทุนคงที่เข้าสู่สินค้าคงเหลือ โดยวิธีต้นทุนเต็มจะนำต้นทุนการผลิตคงที่ทั้งหมดปันส่วนเข้าเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือ ในขณะที่วิธีต้นทุนผันแปรจะนำเฉพาะต้นทุนผันแปรเข้าไปเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือเท่านั้น โดยในประเด็นเรื่องการเลือกใช้ต้นทุนเต็มและต้นทุนผันแปรต่างก็ทำให้เกิดปัญหาในด้านการควบคุมและการตัดสินใจทั้งคู่ ดังนี้

เมื่อกิจการต้องการตัดสินใจ ข้อมูลสำคัญที่กิจการต้องพิจารณาคือ ต้นทุนที่เพิ่มขึ้นเมื่อจะทำการผลิตเพิ่มขึ้นหนึ่งหน่วย (Marginal Cost) ซึ่งโดยส่วนมากแล้ว ต้นทุนที่เพิ่มขึ้นมักมีค่าใกล้เคียงกับต้นทุนผันแปร ดังนั้น จึงดูเหมือนว่าต้นทุนสินค้าคงเหลือแบบต้นทุนผันแปรจะเป็นประโยชน์มากกว่าต้นทุนเต็มสำหรับการตัดสินใจ อย่างไรก็ตาม หากสถานะการผลิตปัจจุบันของกิจการอยู่ใกล้กับกำลังการผลิตทั้งหมด ค่าเสียโอกาสที่กิจการควรนำมาพิจารณาหากกิจการผลิตสินค้าเพิ่มขึ้นหนึ่งหน่วยจะมีค่าใกล้เคียงกับต้นทุนเต็มมากกว่า ซึ่งนั่นหมายความว่า ต้นทุนเต็มอาจจะเหมาะสมกับการตัดสินใจมากกว่าในบางสถานการณ์ ดังนั้น ในมุมมองของการตัดสินใจ การใช้ต้นทุนผันแปรหรือต้นทุนเต็มก็ถือว่าเป็นการตัดสินใจที่ทั้งนั้น แต่ต้องเลือกใช้ให้ถูกสถานการณ์ เพื่อให้กิจการสามารถตัดสินใจได้อย่างเหมาะสมที่สุด

สำหรับบทบาทในการควบคุมนั้น การใช้ต้นทุนเต็มดูเหมือนจะเหมาะสมมากกว่า ทั้งนี้เป็นเพราะว่าต้นทุนการผลิตคงที่จะถูกปันส่วนมาเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้าคงเหลือ ซึ่งถือว่าเป็นการควบคุมที่ดีกว่าเพราะ

การใช้ต้นทุนคงที่ส่วนกลางก็น่าจะได้รับการปันส่วนต้นทุนนั้นๆเข้ามาที่ต้นทุนสินค้าคงเหลือด้วย อย่างไรก็ตามการใช้ต้นทุนเต็มนั้นก็อาจจะมีปัญหาในการควบคุมเช่นเดียวกัน ตัวอย่างเช่น หากศูนย์ความรับผิดชอบจะถูกประเมินผลงานโดยใช้หลักเกณฑ์ของกำไรที่แต่ละศูนย์ทำได้ การทำเช่นนี้จะทำให้แต่ละศูนย์ความรับผิดชอบมีแรงจูงใจที่จะผลิตสินค้าเยอะเกินความต้องการเป็นจำนวนมาก (Over-production) เพื่อให้ต้นทุนคงที่ที่ถูกปันส่วนไปที่สินค้าคงเหลือปริมาณมากขึ้น และนั่นหมายความว่าต้นทุนต่อหน่วยจะลดลง อย่างไรก็ตามการกระทำเช่นนี้จะไม่เป็นประโยชน์กับกิจการโดยรวมเนื่องจากการมีสินค้าคงเหลือเกินความต้องการเป็นจำนวนมากจะทำให้กิจการต้องเสียค่าใช้จ่ายหลายๆ ชนิดโดยใช้เหตุ เช่น ค่าจัดเก็บสินค้าคงเหลือ ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับเงินทุนที่จำเป็นต้องใช้ในการผลิต (เช่นดอกเบี้ยเงินกู้) ดังนั้น การใช้ต้นทุนเต็มก็อาจจะมีปัญหาในการควบคุมเช่นเดียวกัน

แนวทางแก้ปัญหาที่อาจจะนำมาเป็นทางเลือกได้คือ กิจการไม่ควรประเมินผลงานโดยใช้กำไรสุทธิหรือต้นทุนสินค้าของศูนย์ความรับผิดชอบเพียงอย่างเดียว กิจการควรนำปริมาณสินค้าคงเหลือมาพิจารณาด้วย เพื่อป้องกันการผลิตที่มากเกินไปจนความจำเป็น

ต้นทุนมาตรฐานกับปัญหามาตรฐานจะตั้งอย่างไรดี

วิธีการตั้งต้นทุนมาตรฐาน (Standard Cost) ก็มีปัญหาในด้านการตัดสินใจและควบคุมเช่นเดียวกันหลายๆ กิจการเลือกที่จะตั้งต้นทุนมาตรฐานที่ค่อนข้างต่ำ ทั้งนี้เพื่อกระตุ้นให้ผู้ปฏิบัติงานหรือศูนย์ความรับผิดชอบต่างๆ พยายามที่จะลดต้นทุนเพื่อให้ผลต่างออกมาเป็นที่น่าพอใจ (Favorable Variance) ดังนั้น การตั้งต้นทุนมาตรฐานต่ำจึงเป็นแนวทางการควบคุมที่ดี เพื่อให้แต่ละฝ่ายหรือแต่ละแผนกเกิดการตื่นตัวในการควบคุมต้นทุนของตนเอง อย่างไรก็ตาม การตั้งต้นทุนมาตรฐานต่ำเกินไปก็ทำให้แต่ละแผนกไม่สามารถตัดสินใจในหลายๆ

เรื่องได้อย่างเต็มที่ ยกตัวอย่างเช่น ถ้าหากแนวโน้มความต้องการของลูกค้าเปลี่ยนไป คือ จากความต้องการสินค้าราคาถูกเปลี่ยนเป็นต้องการสินค้าคุณภาพดีโดยลูกค้าเต็มใจที่จะจ่ายส่วนเพิ่ม การตั้งต้นทุนมาตรฐานที่ต่ำเกินไปจะทำให้แต่ละแผนกหรือแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบไม่กล้าที่จะตัดสินใจเปลี่ยนแปลงการผลิต เนื่องจากต้องการควบคุมต้นทุนเป็นหลัก ดังนั้น ในแง่ของอิสระในการตัดสินใจ การตั้งต้นทุนมาตรฐานที่ต่ำไปอาจจะไม่เอื้ออำนวยนัก

ในทางตรงกันข้าม หากกิจการตั้งต้นทุนมาตรฐานที่ค่อนข้างสูง ปัญหาที่จะตามมาคือการควบคุมภายในอาจจะไม่ดีพอ ทั้งนี้เป็นเพราะว่าแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบก็จะไม่มีแรงกระตุ้นที่จะพยายามลดต้นทุนให้ต่ำลงเนื่องจากโอกาสที่ผลต่างจะออกมาเป็นที่น่าพอใจก็มีมากอยู่แล้ว การตั้งต้นทุนมาตรฐานเช่นนี้จะให้อิสระในการตัดสินใจต่างๆ ได้มากกว่า ดังนั้น หากเกิดการเปลี่ยนแปลงใดๆ อย่างเฉียบพลัน การตั้งต้นทุนมาตรฐานที่ค่อนข้างสูงก็จะทำให้แต่ละศูนย์ความรับผิดชอบกล้าที่จะตัดสินใจเนื่องจากหากการตัดสินใจนั้นผิดพลาดผลกระทบที่จะได้รับก็อาจจะไม่มากนัก เมื่อเทียบกับกรณีที่ตั้งต้นทุนมาตรฐานค่อนข้างต่ำ

สินค้าคงเหลือ...FIFO หรือ LIFO

ข้อสมมติฐานเกี่ยวกับต้นทุนขายของสินค้าก็มีผลเช่นเดียวกัน ในที่นี้จะขอยกข้อสมมติฐาน 2 ข้อมาพูดถึงได้แก่ เข้าก่อนออกก่อน (FIFO) และเข้าหลังออกก่อน (LIFO)

โดยถ้าพูดถึงกรณีของต้นทุนขาย (Cost of Goods Sold) ต้นทุนที่กิจการต้องการรับรู้เพื่อใช้ในการตัดสินใจต่างๆ ก็ควรจะเป็นต้นทุนที่มีความใกล้เคียงกับมูลค่าปัจจุบันมากที่สุด เพื่อให้กิจการสามารถประเมินกำไรขั้นต้นของสินค้าแต่ละชนิดได้แม่นยำที่สุด ซึ่งถ้ากล่าวเช่นนี้แล้ว ต้นทุนขายจากการใช้ระบบ LIFO ก็น่าจะตอบโจทย์ความต้องการได้ดีกว่า FIFO เนื่องจาก LIFO จะเป็นการคิดต้นทุนขายของสินค้าคงเหลือที่ซื้อเข้ามาหรือ

ผลิตเสร็จสิ้นในกลุ่มสุดท้าย ดังนั้น ในบทบาทของการตัดสินใจโดยใช้ต้นทุนขายมาพิจารณา การใช้ LIFO ก็เหมาะสมกว่าการใช้ FIFO

แต่ถึงกระนั้นแล้ว การใช้ LIFO ก็อาจจะทำให้เกิดปัญหาในการตัดสินใจ หากกิจการต้องการพิจารณามูลค่าของสินค้าคงเหลือในงบดุล ทั้งนี้เป็นเพราะว่าต้นทุนสินค้าคงเหลือในงบดุลภายใต้วิธี LIFO จะแสดงผลที่เป็นมูลค่าในอดีต (มาก) เนื่องจากเมื่อกิจการทำการขายสินค้าออกไปทุกครั้ง ต้นทุนขายที่นำมาพิจารณาก็จะเป็นต้นทุนขายที่เป็นปัจจุบัน ซึ่งส่วนที่เหลืออยู่เป็นต้นทุนสินค้าคงเหลือก็จะประกอบไปด้วยต้นทุนสินค้าคงเหลือในอดีตเท่านั้น ดังนั้น หากกิจการต้องการพิจารณาด้านต้นทุนสินค้าคงเหลือเพื่อการตัดสินใจแล้ว การใช้ FIFO ก็ดูจะเหมาะสมกว่า

นอกจากนี้ อีกปัญหาหนึ่งที่พบจากการใช้ LIFO คือ ปัญหาในด้านการควบคุม กิจการจำนวนมากที่เลือกใช้กำไรสุทธิของแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบเป็นข้อบ่งชี้ในการประเมินผลงานของแต่ละหน่วยงาน ซึ่งถ้ากล่าวเช่นนั้นแล้ว องค์ประกอบหนึ่งที่มีผลเป็นอย่างมากต่อกำไรสุทธิก็คือ ต้นทุนขายนั่นเอง ปัญหาที่เกิดขึ้น คือการใช้วิธี LIFO เป็นระยะเวลาอันนานจะทำให้โครงสร้างต้นทุนของสินค้ามีไว้เพื่อจำหน่าย (Cost of Goods Available for Sale) แตกต่างกันมาก คือจะประกอบไปด้วยต้นทุนที่เก่ามาก (อาจตั้งแต่กิจการเริ่มดำเนินงาน) และต้นทุนที่ใหม่มาก (ต้นทุนสินค้าที่กิจการซื้อหรือผลิตในรอบบัญชีปัจจุบัน) ถ้าหากผู้รับผิดชอบและแผนกต้องการที่จะทำให้แผนกของตนนั้นมีผลการดำเนินงานที่ดี แผนกนั้นๆ อาจสามารถกระทำได้โดยพยายามขายสินค้าให้มากกว่าที่ซื้อหรือผลิตขึ้นมา เพื่อให้ต้นทุนขายมีส่วนประกอบของต้นทุนที่เก่ามากด้วย วิธีวิธีนี้เป็นที่รู้จักกันดีในชื่อของ LIFO Liquidation ปัญหานี้จะส่งผลให้การควบคุมและประเมินผลงาน ซึ่งข้อข้อโหว่ขึ้นมาได้ ซึ่งถ้าแต่ละแผนกกระทำเช่นนี้ กำไรสุทธิในรูปแบบของตัวเลขของแต่ละแผนกก็จะแสดงตัวเลขที่ค่อนข้างสูง เนื่องจากต้นทุนขายที่ต่ำมาก (ซึ่งก็มักจะค่อนข้างต่ำ) แต่ในมุมมองโดยรวมของกิจการแล้วนั้น อาจจะได้ไม่ได้ส่งผลดีก็เป็นได้

มุ่งหน้าสู่ Fair Value Accounting หรือมองย้อนกลับที่ Historical Cost Accounting

ประเด็นสุดท้ายที่จะขอเขียนถึง คือ การวัดมูลค่าทางบัญชี จากสถานการณ์ตอนนี้ อาจดูเหมือนว่าแนวโน้มของบัญชีการเงินจะเป็นไปในทิศทางของการวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรม (Fair Value Accounting) มากขึ้นเรื่อยๆ สาเหตุเบื้องต้นก็เนื่องมาจากผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินจะเชื่อใจข้อมูลที่เป็นมูลค่ายุติธรรมน่าจะมีส่วนเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากกว่าการวัดมูลค่าโดยใช้ต้นทุน (Historical Cost Accounting) ถ้าเราลองมองกลับมาในแง่มุมมองการบริหาร ข้อมูลที่น่าจะส่งเสริมให้การตัดสินใจของกิจการเป็นไปในแนวทางที่เหมาะสมก็น่าจะเป็นมูลค่ายุติธรรม เช่นเดียวกัน ทั้งนี้ เพราะเมื่อกิจการต้องทำการตัดสินใจ ข้อมูลที่กิจการอยากทราบก็คือตอนนี้ราคาขายสินค้าอยู่ที่เท่าไร ต้นทุนเท่าไร ถ้าจะขายอยู่ตอนนี้จะได้ราคาเท่าไร หรือแม้กระทั่งว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนของกิจการมีอยู่เท่าไร ดังนั้น จึงอาจสรุปได้ว่า การวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรมเป็นหลักน่าจะมีความเหมาะสมกับบทบาทการตัดสินใจของบัญชีบริหาร อย่างไรก็ตาม คำถามที่จะตามมา คือ ถ้ากิจการต้องการจะประเมินผลงานของแต่ละฝ่ายหรือแผนกในกิจการ กิจการควรประเมินผลงานโดยใช้ข้อมูลแบบใด การใช้มูลค่ายุติธรรมอาจจะสะท้อนภาพความเป็นจริงของกิจการก็จริง แต่มูลค่ายุติธรรมเหล่านี้ก็อยู่ภายใต้ความควบคุมของผู้ปฏิบัติงานหรือไม่

ตามหลักการควบคุมได้ (Controllability Principle) กล่าวว่า ผู้ปฏิบัติงานควรรับผิดชอบในสิ่งที่เขาเหล่านั้นสามารถควบคุมได้ ดังนั้น ถ้าสิ่งที่เกิดขึ้นเป็นสิ่งที่อยู่นอกเหนือการควบคุม กิจการก็ไม่ควรจะนำประเด็นเหล่านั้นมาใช้ประกอบการประเมินผลงาน ถ้ากิจการเลือกใช้การวัดมูลค่าโดยใช้ต้นทุนก็น่าจะสามารถประเมินผลงานที่แท้จริงของผู้ปฏิบัติงานได้ดีกว่าการวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรม ดังนั้น ถ้าพูดถึงบทบาทการควบคุมแล้ว การวัดมูลค่าโดยใช้ต้นทุนน่าจะเป็นทางเลือกที่ดีกว่า

จากเหตุผลที่กล่าวมาข้างต้นแล้ว คำถามที่ผู้เขียน
อยากจะเน้นย้ำ คือ ตอนนี้นำแนวคิดต่างๆ เกี่ยวกับการ
บัญชีบริหารที่มีการคิดค้นขึ้นมาได้มีการรักษาสมดุล
ระหว่างบทบาทในการตัดสินใจและบทบาทในการควบคุม
ประเมินผลอย่างเหมาะสมหรือไม่ โดยส่วนมากแล้ว
บทบาทด้านการตัดสินใจดูเหมือนจะได้รับการตอบรับที่
ค่อนข้างดี ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างของต้นทุน ABC
เป็นต้น เนื่องจากว่าประโยชน์ทางด้านการตัดสินใจมักจะ
ทำให้เห็นภาพที่ชัดเจนกว่า อย่างไรก็ตาม บทบาทในด้านการ
ควบคุมก็ถือว่ามีความสำคัญเช่นกัน ซึ่งจริงๆ
การรักษาสมดุลของ 2 บทบาทนี้ก็มีความคล้ายคลึงกับ
การรักษาสมดุลของความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ
(Relevance) และความเชื่อถือได้ (Reliability) นั่นเอง
ดังนั้น สิ่งที่สำคัญที่สุดคือกิจการต่างๆควรจะทำอย่างไร
เพื่อรักษาสมดุลความสำคัญของบทบาททั้ง 2 ได้อย่าง
เหมาะสมที่สุด

บรรณานุกรม

- Zimmerman, J.L., (2003) **Accounting for Decision Making and Control**, 4th Edition, McGraw-Hill
- Horngren, C.T., Datar, S.M. & Foster, G., (2001) **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, 12th Edition, Pearson Education
- Mowen, M.M. & Hansen D.E., (2005) **Management Accounting: The Cornerstone for Business Decisions**, Thomson South Western