

แนวทางการจัดการต้นทุนสำหรับการตัดสินใจและควบคุม

Cost Management Guidelines for Decision Making and Control

ธีรวัฒน์ ธีรรัตน์โกศล^{1*}, ธนวรรณ แฉ่งชำโสม², ผ่องอำไพ แสนแสง³

Theerawat Thawanratphokin^{1*}, Thanawan Changkomchome², Phongamphai Sensang³

คณะบัญชี มหาวิทยาลัยธนบุรี^{1*,2}, คณะวิศวกรรมศาสตร์ มหาวิทยาลัยธนบุรี³

Faculty of Accountancy, Thonburi University^{1*,2}, Faculty of Engineering, Thonburi University³

theerawat@thonburi-u.ac.th^{1*}, thanawan_ac@thonburi-u.ac.th², t_pongampai@hotmail.com³

ผู้ประพันธ์บรรณกิจ (Corresponding Author)^{1*}

บทคัดย่อ

บทความวิชาการนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อเป็นแนวทางการจัดการต้นทุนสำหรับการตัดสินใจและควบคุม ในการบริหารงานและการจัดการองค์กรให้มีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลโดยใช้เครื่องมือและแนวคิดทางด้านบัญชีบริหาร และบัญชีต้นทุนในสถานการณ์ปัจจุบันที่มีการแข่งขันทางการค้าอย่างรุนแรง ทำให้ธุรกิจส่วนใหญ่ต้องทำการปรับเปลี่ยนโครงสร้างและรูปแบบการผลิตและการบริหาร ให้ยืดหยุ่นตามสภาพการการแข่งขันของตลาด จึงก่อให้เกิดแนวคิดของการบริหารต้นทุนยุคใหม่ ด้วยการพัฒนาหลักการและการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ขึ้นมาใหม่ เพื่อให้ผู้บริหารได้ทราบถึงจุดเด่นและจุดด้อยในการปฏิบัติงาน รวมถึงการเล็งเห็นโอกาสในการทำกำไร และอุปสรรคต่าง ๆ ที่อาจมีผลกระทบต่อกิจการในอนาคต ซึ่งมีแนวคิดเกี่ยวกับการจัดการต้นทุน ประกอบด้วย 1) แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนกิจกรรม 2) แนวคิดเกี่ยวกับการปันส่วนค่าใช้จ่าย 3) แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนมาตรฐาน 4) แนวคิดเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ 5) แนวคิดเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรม และ 6) แนวคิดเกี่ยวกับการจัดการงบประมาณ ร่วมกับแนวความคิดเกี่ยวกับการตัดสินใจและควบคุม ประกอบด้วย 1) การจัดการโครงสร้างองค์กร 2) การจัดการกระบวนการธุรกิจ 3) การใช้เทคโนโลยี และอุปกรณ์ 4) การจัดการคลังสินค้า 5) การจัดการนโยบายทางการเงิน และ 6) การวางแผนและควบคุมโครงการ

คำสำคัญ: การจัดการต้นทุน, การตัดสินใจ, การควบคุม

Abstract

This academic article has the objective of providing cost management guidelines for decision-making and control. in administration and organization management to be efficient and effective using management accounting tools and concepts and cost accounting in the current situation of intense trade competition. As a result, most businesses must adjust their production and management structures and formats. Be flexible according to the competitive conditions of the market. This giving rise to the concept of modern cost management. By developing new principles and strategic cost management. So that executives are aware of the strengths and weaknesses of their work. Including seeing the opportunity to make a profit. and various obstacles that may affect the business in the future. The concept of cost management consists of 1) the concept of activity costs, 2) the concept of allocation of expenses, 3) the concept of standard costs, 4) the concept of inventories, 5) the concept of fair value, and 6) Budget management concepts Together with the concepts of decision making and control, it consists of 1) organizational structure management, 2) business process management, 3) use of technology and equipment, 4) warehouse management, 5) financial policy management, and 6) planning and control. Project

Keywords: Cost Management, Decision Making, Control

บทนำ

เครื่องมือและแนวคิดทางด้านบัญชีบริหารและบัญชีต้นทุนนั้นได้รับการพัฒนาเพื่อรองรับความต้องการที่หลากหลายของกิจการในการใช้งานบัญชีภายใน ซึ่งมีจุดประสงค์หลักสองประการ ได้แก่ การสนับสนุนการตัดสินใจ และการควบคุมและประเมินผลการดำเนินงานของกิจการ ประกอบด้วย 1) บทบาทในการช่วยตัดสินใจ: บัญชีบริหารและบัญชีต้นทุนช่วยในการวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงิน เพื่อให้ผู้บริหารสามารถตัดสินใจได้อย่างมีข้อมูลและมีความมั่นใจ ตัวอย่างเช่น การตัดสินใจเกี่ยวกับการตั้งราคาสินค้า การเลือกโครงการลงทุน การบริหารจัดการทรัพยากร และการพัฒนากลยุทธ์ทางธุรกิจ 2) บทบาทในการควบคุมและประเมินผลงาน: บัญชีบริหารและบัญชีต้นทุนมีบทบาทสำคัญในการวางแผนและติดตามผลการดำเนินงานของกิจการ โดยใช้ข้อมูลทางการเงินเพื่อวิเคราะห์และประเมินผลการดำเนินงาน การควบคุมต้นทุน และการปรับปรุงกระบวนการผลิต อย่างไรก็ตามการที่การใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing: ABC) แนวคิด ABC มุ่งเน้นไปที่การระบุและการจัดการต้นทุนของกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าและการให้บริการ โดย ABC มีประโยชน์ในการให้ข้อมูลที่แม่นยำเกี่ยวกับต้นทุนที่เกิดขึ้นในแต่ละกิจกรรม ซึ่งสามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจที่มีประสิทธิภาพมากขึ้น เช่น การตั้งราคาสินค้า การปรับปรุงกระบวนการผลิต และการวางแผนทรัพยากร ประกอบด้วยปัญหาการควบคุมในระบบ ABC แม้ว่า ABC จะมีประโยชน์ในการให้ข้อมูลต้นทุนที่แม่นยำ แต่ก็อาจประสบปัญหาในเรื่องการควบคุมและใช้งาน ดังนี้ ความซับซ้อน: การเก็บรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลในระบบ ABC อาจซับซ้อนและต้องใช้เวลาและทรัพยากรมากขึ้น การบำรุงรักษา: ระบบ ABC ต้องการการบำรุงรักษาอย่างต่อเนื่องเพื่อให้ข้อมูลที่มีความถูกต้องและทันสมัย การยอมรับภายในองค์กร: การนำระบบ ABC มาใช้ในองค์กรอาจต้องการการเปลี่ยนแปลงทางวัฒนธรรมและการฝึกอบรมพนักงานเพื่อให้เข้าใจและยอมรับการใช้งานระบบ ประโยชน์ของระบบ ABC ความแม่นยำของต้นทุน: ระบบ ABC ให้ข้อมูลที่แม่นยำเกี่ยวกับต้นทุนของแต่ละกิจกรรม ซึ่งช่วยให้การตัดสินใจทางธุรกิจมีประสิทธิภาพมากขึ้น การปรับปรุงกระบวนการ: ข้อมูลจากระบบ ABC สามารถใช้ในการระบุและลดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่า ซึ่งช่วยปรับปรุงกระบวนการผลิต และลดต้นทุน การสนับสนุนการตัดสินใจ ระบบ ABC ให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ในการตั้งราคา

ผ่านการรับรองคุณภาพจากศูนย์ดัชนีการอ้างอิงวารสารไทย (TCI.) อยู่ในกลุ่ม 1 | วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์มหาวิทยาลัยธนบุรี

สินค้า การจัดการผลิตภัณฑ์ และการวางแผนทรัพยากร ดังนั้น การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีและแนวคิดในการบริหารบัญชีและต้นทุนได้มีบทบาทสำคัญในการสนับสนุนการตัดสินใจและการควบคุมการดำเนินงานในองค์กร การนำแนวคิด ABC มาใช้ช่วยให้สามารถจัดการต้นทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพ แต่ต้องคำนึงถึงความซับซ้อนและความท้าทายในการใช้งาน การปรับตัวและการพัฒนาความรู้ในด้านนี้เป็นสิ่งสำคัญในการรักษาความสามารถในการแข่งขันและการพัฒนาองค์กรในยุคปัจจุบันและอนาคต (ธีรวัฒน์ ธวัชรัตน์โกสิน, 2566)

จากจุดประสงค์ในการพิจารณาต้นทุนการผลิตต่อหน่วยแล้ว จะสังเกตได้ว่า ต้นทุนผันแปร ซึ่งประกอบไปด้วย ค่าวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร สามารถนำมาพิจารณาเป็นต้นทุนการผลิตต่อหน่วยได้โดยง่าย ดังนั้น ปัญหาเดียวที่เหลืออยู่คือ ค่าใช้จ่ายการผลิตทางตรงควรจะทำมาพิจารณาเป็นส่วนเข้าสินค้าที่ผลิตแต่ละหน่วยอย่างไร เพื่อให้เหมาะสมที่สุด วิธีดั้งเดิมที่นิยมใช้ (Traditional Costing System) ก็คือวิธีการปันส่วนโดยใช้ฐานในการปันส่วนเดียวกันทั้งหมดกับค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ทุกชนิด ซึ่งโดยส่วนมากแล้ว กิจกรรมก็มักจะใช้จำนวนชั่วโมงแรงงานที่ใช้ในการผลิตเป็นฐานในการปันส่วน ซึ่งจากวิธีการนี้ กิจกรรมเลือกใช้ฐานของข้อสมมุติที่ว่าสินค้าที่ใช้จำนวนชั่วโมงแรงงานในการผลิตมาก ก็ควรจะได้รับการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรมากตามไปด้วย สมมุติฐานนี้จะถูกหรือไม่คงเป็นการยากที่ผู้เขียนจะทำการสรุป แต่การใช้วิธีนี้ก็เกิดคำถามตามมามากมาย คำถามสำคัญคือ “ในปัจจุบันแรงงานทางตรงยังเป็นส่วนที่สำคัญในการผลิตอยู่อีกหรือไม่” หรือหลาย ๆ กิจกรรมอาจเลือกใช้ฐานของการปันส่วนที่ง่ายกว่านั้นคือ การปันส่วนโดยมีฐานคือ ปริมาณการผลิตทั้งหมด ซึ่งคำถามก็จะเกิดขึ้นอีกเช่นกันว่า “การผลิตสินค้าแต่ละหน่วยที่ต่างชนิดกันนั้น มีการใช้ทรัพยากรส่วนกลางที่เท่าๆ กันหรือไม่”(ประสารณ์ จงเจริญกมล, 2551)

อาจกล่าวได้ว่าตั้งแต่มีการปฏิวัติทางอุตสาหกรรม (Industrial Revolutions) เกิดขึ้นการเจริญเติบโตทางเทคโนโลยีก็เป็นไปอย่างก้าวกระโดด กิจกรรมส่วนมากเริ่มปรับเปลี่ยนการผลิต จากเดิมที่เน้นการใช้แรงงานจากคนเปลี่ยนมาเป็นการผลิตโดยใช้เครื่องจักรมากขึ้น สิ่งเหล่านี้ถึงแม้จะช่วยในการผลิตให้กิจกรรมมีกำลังการผลิตมากขึ้น หรือผลิตได้เร็วขึ้น หรือแม้กระทั่งคุณภาพการผลิตที่อาจมีความคงที่และเสถียรภาพมากขึ้น แต่กระนั้นการก่อให้เกิดปัญหาที่น่าปวดหัวสำหรับนักบัญชีต้นทุนมากขึ้นเช่นเดียวกัน คือค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับเครื่องจักรเหล่านี้ซึ่งส่วนมากจะเป็นค่าใช้จ่ายคงที่ในระยะสั้น ค่าใช้จ่ายนี้ควรจะนำมาปันส่วนให้กับสินค้าแต่ละชิ้นอย่างไร นอกจากนี้แล้ววิธีการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่แบบดั้งเดิมก็ถูกหยิบยกขึ้นมาวิจารณ์มากขึ้นเรื่อย ๆ ว่ามีผลทำให้เกิดความไม่ถูกต้อง เนื่องจากการปันส่วนวิธีนี้ได้มีการพิจารณาค่าความยุ่งยากซับซ้อนในการผลิต (Complexity Cost) เข้าไปพิจารณาด้วย ซึ่งการไม่พิจารณานี้ จะก่อให้เกิดปัญหาที่ตามมา คือ สินค้าที่มีการผลิตซับซ้อนและผลิตเป็นจำนวนน้อยมักจะได้รับการปันส่วนที่ต่ำกว่าความเป็นจริง (Undercosted) และสินค้าที่มีการผลิตไม่ซับซ้อนและผลิตเป็นจำนวนมากมักจะได้รับการปันส่วนที่สูงกว่าความเป็นจริง (Overcosted) (กึ่งกนก รัตนมณี และคณะ, 2560) และเมื่อเกิดปัญหาเหล่านี้ วิธีการปันส่วนแบบใหม่ ๆ ก็ได้ถูกนำเสนอขึ้นมา โดยวิธีที่ดูเหมือนจะได้เสียงตอบรับที่ดีที่สุดคือ วิธีการปันส่วนต้นทุนตามกิจกรรม (Activity-Based Costing หรือ ABC) โดยจะสังเกตได้ว่า หนังสือเรียนเกี่ยวกับบัญชีต้นทุนทั้งหลายได้นำแนวคิดนี้ไปใส่เป็นส่วนหนึ่งของบทเรียนที่นักศึกษาบัญชีทุกคนจำเป็นต้องรู้ โดยหลักการของ ABC คือ ต้องการพยายามเปลี่ยนค่าใช้จ่ายคงที่ให้เป็นค่าใช้จ่ายผันแปรให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ และปันส่วนค่าใช้จ่ายและต้นทุนเหล่านี้เข้าสู่สินค้าที่กิจกรรมผลิต ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจต่าง ๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการตั้งราคาที่ต้องเหมาะสม (เมชยา ท่าพิมาย, 2561)

อย่างไรก็ดี ในการทำให้ข้อมูลด้านต้นทุนของสินค้ามีความแม่นยำมากขึ้นกิจกรรมก็จำเป็นต้องมีค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นเช่นเดียวกัน ที่เห็นได้ชัดที่สุดก็คือค่าใช้จ่ายในการพัฒนาระบบต่าง ๆ เพื่อให้สามารถเก็บข้อมูลที่จำเป็นในการคิดต้นทุนตามกิจกรรมได้ นอกจากนี้เวลาที่ใช้ในการคำนวณต้นทุนก็จะเพิ่มขึ้นเนื่องจากการคำนวณต้นทุนด้านกิจกรรมมีความยุ่งยากมากขึ้น หรืออาจกล่าวได้โดยสรุปแล้ว ค่าใช้จ่ายที่มากพร้อมกับการใช้ระบบ ABC ที่เห็นได้ชัดก็คือ ความซับซ้อนของการใช้

ระบบ ABC นั้นเอง หลาย ๆ กิจกรรมอาจมองว่าค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับ ABC มีเพียงเท่านี้ แต่จริง ๆ แล้ว ABC ยิ่งก่อให้เกิดปัญหาต่อนั้น ปัญหาต่อมาก็สามารถพบได้คือ ตามหลักมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ในการพิจารณาต้นทุนของสินค้าที่กิจการผลิต กิจการยังจำเป็นต้องใช้วิธีดั้งเดิมอยู่ นั่นก็คือ การนำต้นทุนการผลิตผันแปรเข้าไปเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้า และมีการปันส่วนต้นทุนการผลิตคงที่ (สุณิตยา เกื้ออนนาดี, 2547) ซึ่งจะเห็นได้ว่า ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรและค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ไม่สามารถปันส่วนเข้าไปเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือได้ นอกจากนี้การปันส่วนต้นทุนการผลิตคงที่ก็จำเป็นต้องใช้วิธีการดั้งเดิม ไม่สามารถปันส่วนตามกิจกรรมได้เช่นกัน ตามมาตรฐานการบัญชีจึงไม่อนุญาตให้ใช้ต้นทุนกิจกรรมในการคำนวณหาต้นทุนของสินค้าที่กิจการผลิต จากหลักการของตัวมาเมิตและหมีกรีสลี (Marmots and Gizzly Bear) ซึ่งกล่าวไว้ว่าสิ่งที่เกิดขึ้นมาเป็นเวลานานแล้วนั้น ถึงแม้บางคนจะมองว่าสิ่งนั้นไม่มีประโยชน์ แต่ถ้าสิ่งนั้นเกิดขึ้นมาเป็นเวลานานและเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป สิ่งนั้นน่าจะมีประโยชน์ที่ได้รับมากกว่าต้นทุนที่เสียไป ไม่เช่นนั้นสิ่งนี้ก็ควรจะถูกละทิ้งไปนานแล้ว อย่างไรก็ตาม หลักการนี้ไม่ได้หมายความว่าสิ่งที่เกิดขึ้นแล้วไม่ควรได้รับการเปลี่ยนแปลงจริง ๆ แล้วสิ่งที่เกิดขึ้นแล้วเป็นเวลานานอาจจะยังไม่ใช่ว่าสิ่งที่ดีที่สุด แต่สิ่งที่ดีกว่าอาจจะยังไม่ถูกค้นพบ

วัตถุประสงค์ในการศึกษา

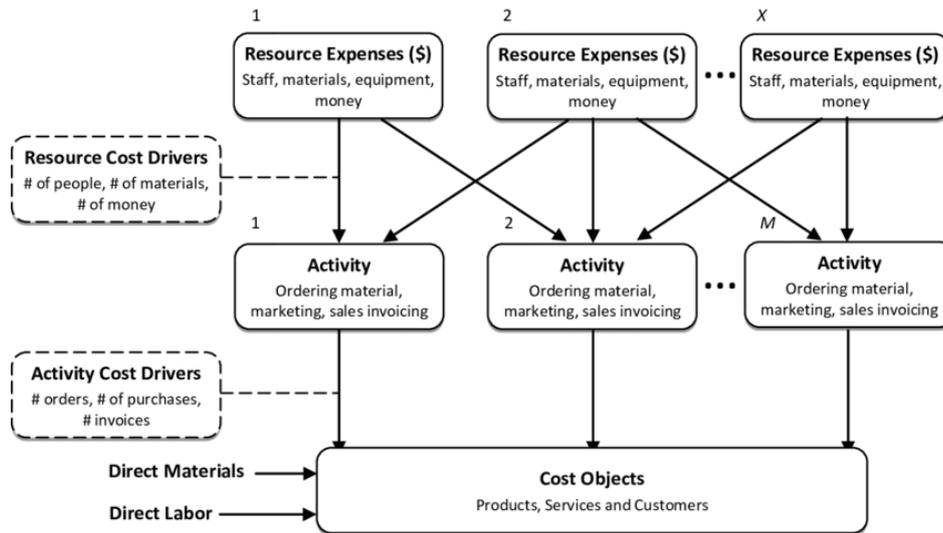
เพื่อเป็นแนวทางการจัดการต้นทุนสำหรับการตัดสินใจและควบคุม

แนวคิดเกี่ยวกับการจัดการต้นทุน

การศึกษาครั้งนี้ได้ศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องที่สามารถพัฒนาเป็นการจัดการต้นทุนสำหรับการตัดสินใจและควบคุมในงานอุตสาหกรรมในประเทศไทย โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนกิจกรรม (Activity-based Costing : ABC)

Kaplan & Cooper. (1998) ต้นทุนกิจกรรม (Activity-based Costing : ABC) จากหลักความคิดข้างต้นนี้ จึงอาจกล่าวได้ว่า มาตรฐานการบัญชียุคใหม่อนุญาตให้กิจกรรมใช้ต้นทุนกิจกรรมในการคิดคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือ ด้วยเหตุผลบางประการ ซึ่งผู้เขียนเชื่อว่า หนึ่งในเหตุผลหลักน่าจะเป็นเหตุผลที่ว่าการใช้ต้นทุนกิจกรรมมาคิดคำนวณนั้น จะทำให้กิจการมีโอกาสคงตัวเลขในงบการเงินได้ง่ายขึ้น และจะทำให้ความเชื่อถือในงบการเงินลดลง ซึ่งจะขัดแย้งกับลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินที่ปรากฏในแบบทการบัญชี โดยในการใช้ต้นทุนกิจกรรมนั้น องค์ประกอบหลักที่ต้องนำมาพิจารณาคือการเลือก Cost Driver เพื่อใช้เป็นฐานในการปันส่วนต้นทุนคงที่ต่าง ๆ ซึ่งในขั้นตอนนี้ หากกิจการต้องการตกแต่งตัวเลขทางบัญชีแล้ว กิจการสามารถเลือกใช้ Cost Driver ที่ให้ประโยชน์กับกิจการสูงสุด ซึ่งอาจเป็นการเร่งบันทึกค่าใช้จ่าย หรือเลื่อนการบันทึกค่าใช้จ่ายก็ได้ แล้วแต่ที่กิจการต้องการ ดังนั้น ปัญหาที่ผู้เขียนมองว่ามาตรฐานการบัญชีไม่อนุญาตให้มีการใช้ต้นทุนมาตรฐานก็คือ การไม่สามารถควบคุมการตกแต่งตัวเลขทางการบัญชีได้



ภาพที่ 1 Activity-Based Costing Structure (Kaplan & Cooper, 1998)

นอกจากความซับซ้อนของระบบ รวมทั้งการเตรียมความพร้อมของทรัพยากรต่าง ๆ เพื่อให้พร้อมรองรับระบบการใช้ ABC ยังมีปัญหาเรื่องการควบคุมภายในอีกด้วย ทั้งนี้ลองพิจารณาถึงกิจการที่มีการจัดตั้งศูนย์ความรับผิดชอบต่าง ๆ ในกิจการ เพื่อใช้ในการแบ่งความรับผิดชอบอย่างชัดเจน และใช้ในการประเมินผลการปฏิบัติงาน โดยหลักการแล้ว ผู้ที่จะรู้ได้ดีที่สุดว่า Cost Driver ที่แท้จริงของต้นทุนคงที่ต่าง ๆ คืออะไรก็น่าจะเป็นผู้ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานมากที่สุด เนื่องจากเป็นผู้ที่มีความรู้ (Local Knowledge) เกี่ยวกับงานต่าง ๆ ที่ทำและผู้บริหารระดับสูงก็อาจจะมีความรู้เกี่ยวกับความสัมพันธ์ของต้นทุนและ Cost Driver ได้น้อยที่สุด ซึ่งถ้าเป็นเช่นนั้นแล้ว เมื่อมีการประเมินผลการปฏิบัติงาน ผู้ปฏิบัติงานก็สามารถเลือก Cost Driver ที่นำมาใช้ปันส่วนต้นทุนคงที่ที่จะทำให้ศูนย์ความรับผิดชอบของตนเองนั้นมีผลการปฏิบัติงานได้ดีที่สุด โดยที่ต้นทุนของสินค้านั้นอาจไม่ได้เป็นเช่นนั้นจริง ๆ ซึ่งหากเกิดเหตุการณ์ขึ้นแล้ว ผลเสียข้อแรกที่เกิดขึ้นคือ ระบบการให้แรงจูงใจแก่ศูนย์ความรับผิดชอบต่าง ๆ ก็จะไม่มีประสิทธิภาพ ผลเสียอีกข้อที่ตามมาก็คือ ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนของสินค้าที่อาจไม่ถูกต้อง ซึ่งสามารถนำไปสู่การตัดสินใจที่ผิดพลาดได้ ซึ่งจากหลักการของต้นทุนกิจกรรมที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่า แนวคิดที่ช่วยทำให้การตัดสินใจดีขึ้น อาจจะทำให้เกิดปัญหาในด้านการควบคุมได้เช่นเดียวกัน (สมพงษ์ ปัญญาอึ้งยง, 2553)

แนวคิดเกี่ยวกับการปันส่วนค่าใช้จ่าย (Concepts regarding expense allocation)

Mowen, M.M. & Hansen D.R., (2006) ประเด็นของการปันส่วนค่าบริการภายในองค์กรก็ยังคงเป็นอีกประเด็นหนึ่ง ซึ่งไม่สามารถตอบสนองความต้องการในด้านการช่วยตัดสินใจและช่วยควบคุมได้พร้อม ๆ กัน ถ้าหากกิจการเลือกที่จะปันส่วนค่าบริการภายในองค์กรไปยังศูนย์ความรับผิดชอบต่าง ๆ (Responsibility Center) การปันส่วนนั้นจะเป็นเหมือนการควบคุมพฤติกรรมการใช้บริการต่าง ๆ จากส่วนกลาง ซึ่งถือว่าเป็นข้อดีในแง่ของการควบคุม ทั้งนี้ ถ้าหากกิจการไม่ทำการปันส่วนค่าบริการ ศูนย์ความรับผิดชอบต่าง ๆ ก็จะใช้ทรัพยากรด้านการบริการภายในองค์กรอย่างไม่มีประสิทธิภาพ เพราะศูนย์ความรับผิดชอบนั้น ๆ ไม่ได้รับผลเสียหายจากการใช้บริการเลย

อย่างไรก็ตามด้านของการตัดสินใจ ในบางครั้งการปันส่วนค่าบริการภายในองค์กรอาจก่อให้เกิดผลเสียในการตัดสินใจเพื่อให้ประโยชน์สูงสุดแก่กิจการ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การปันส่วนค่าบริการที่เป็นค่าใช้จ่ายคงที่ ยกตัวอย่างเช่น กิจการให้บริการสายโทรศัพท์ภายในแก่แผนกทุกแผนก โดยที่มีการปันส่วนค่าใช้จ่ายคงที่ไปที่แต่ละแผนกด้วย สมมติว่า มีแผนกใดแผนกหนึ่ง ตัดสินใจที่จะไม่ใช้บริการโทรศัพท์เนื่องจากไม่เห็นความจำเป็นและค่าใช้จ่ายที่ได้รับการปันส่วนอาจจะ

สูงเกินไป แผนกอื่น ๆ ก็จะต้องรับการปันส่วนมากขึ้น (เพราะจำนวนแผนกที่ได้รับการปันส่วนลดลง แต่ค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการปันส่วนยังเท่าเดิม) ซึ่งเมื่อเหตุการณ์นี้เกิดขึ้น แผนกที่ใช้บริการอยู่ในปัจจุบันก็อาจจะค่อย ๆ ทอยถอยตัวจากการใช้บริการ เนื่องจากค่าใช้จ่ายปันส่วนที่ได้รับก็จะเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ เมื่อเหตุการณ์นี้เกิดขึ้นไปเรื่อย ๆ สุดท้ายแล้วก็จะไม่หลงเหลือแผนกที่ต้องการใช้บริการอีกเลย แต่ต้องอย่าลืมว่า ค่าใช้จ่ายส่วนนี้เป็นค่าใช้จ่ายคงที่ ซึ่งหมายความว่า กิจกรรมจำเป็นต้องจ่ายค่าใช้จ่ายนี้ต่อไปเรื่อย ๆ ไม่ว่าจะจะมีผู้ใช้บริการหรือไม่ก็ตาม ดังนั้น ในภาพรวมของกิจการ การจ่ายค่าใช้จ่ายนี้ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์อันใดเลย และถือว่าเป็นการตัดสินใจที่ไม่ถูกต้องของกิจการ ซึ่งถ้ากิจการไม่ปันส่วนค่าใช้จ่ายนี้ แผนกต่าง ๆ ก็อาจตัดสินใจใช้บริการนี้ และทำให้แผนกต่าง ๆ ได้รับประโยชน์จากค่าใช้จ่ายที่กิจการเสียไป

นอกจากนี้แล้ว Horngren, C.T., Datar, S.M. & Foster, G., (2006) กล่าวว่าความคิดต้นทุนสินค้าคงเหลือโดยใช้ระบบต้นทุนเต็มและต้นทุนผันแปรก็มีปัญหาในด้านหน้าที่เหล่านี้เช่นกัน โดยหลักการบัญชีบริหารแล้ว งบกำไรขาดทุนของกิจการมักจะถูกจัดทำใน 2 รูปแบบ คือแบบต้นทุนเต็ม (Full Costing) และแบบต้นทุนผันแปร (Variable Costing) ซึ่งความแตกต่างของ 2 วิธีนี้คือการปันส่วนต้นทุนคงที่เข้าสู่สินค้าคงเหลือ โดยวิธีต้นทุนเต็มจะนำต้นทุนการผลิตคงที่ทั้งหมดปันส่วนเข้าเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือ ในขณะที่วิธีต้นทุนผันแปรจะนำเฉพาะต้นทุนผันแปรเข้าไปเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือเท่านั้น โดยในประเด็นนี้ การใช้ต้นทุนเต็มและต้นทุนผันแปรต่างก็ทำให้เกิดปัญหาในการควบคุมและการตัดสินใจทั้งคู่ ดังนั้นเมื่อกิจการต้องการตัดสินใจ ข้อมูลสำคัญที่กิจการต้องการทราบ คือ ต้นทุนที่เพิ่มขึ้นเมื่อจะทำการผลิตเพิ่มขึ้นหนึ่งหน่วย (Marginal Cost) ซึ่งโดยส่วนมากแล้ว ต้นทุนที่เพิ่มขึ้นมักมีค่าใกล้เคียงกับต้นทุนผันแปร ดังนั้น จึงดูเหมือนว่าต้นทุนสินค้าคงเหลือแบบต้นทุนผันแปรจะเป็นประโยชน์มากกว่าต้นทุนเต็มสำหรับการตัดสินใจ อย่างไรก็ตาม หากสถานการณ์ผลิตปัจจุบันของกิจการอยู่ใกล้กับกำลังการผลิตทั้งหมด ค่าเสียโอกาสที่กิจการควรนำมาพิจารณาหากกิจการผลิตสินค้าเพิ่มขึ้นหนึ่งหน่วยจะมีค่าใกล้เคียงกับต้นทุนเต็มมากกว่า ซึ่งนั่นหมายความว่า ต้นทุนเต็มอาจจะเหมาะสมกับการตัดสินใจมากกว่าในบางสถานการณ์ ดังนั้น ในมุมมองของการตัดสินใจ การใช้ต้นทุนผันแปรหรือต้นทุนเต็มก็ถือว่าเหมาะสมกับการตัดสินใจทั้งนั้น แต่ต้องเลือกใช้ให้ถูกสถานการณ์ เพื่อให้กิจการสามารถตัดสินใจได้อย่างเหมาะสมที่สุด

สำหรับบทบาทในการควบคุมนั้นการใช้ต้นทุนเต็มดูเหมือนจะเหมาะสมมากกว่า ทั้งนี้เป็นเพราะว่าต้นทุนการผลิตคงที่จะถูกปันส่วนมาเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้าคงเหลือ ซึ่งถือว่าเป็นการควบคุมที่ดีกว่าเพราะการใช้ต้นทุนคงที่ส่วนกลางก็อาจจะได้รับการปันส่วนต้นทุนนั้น ๆ เข้ามาที่ต้นทุนสินค้าคงเหลือด้วย อย่างไรก็ตาม การใช้ต้นทุนเต็มนั้นก็อาจจะมีปัญหาในการควบคุมเช่นเดียวกัน ตัวอย่างเช่น หากศูนย์ความรับผิดชอบจะถูกประเมินผลงานโดยใช้หลักเกณฑ์ของกำไรที่แต่ละศูนย์ทำได้ การทำเช่นนี้จะทำให้แต่ละศูนย์ความรับผิดชอบมีแรงจูงใจที่จะผลิตสินค้าเยอะเกินความต้องการเป็นจำนวนมาก (Over-production) เพื่อให้ต้นทุนคงที่ถูกปันส่วนไปที่สินค้าคงเหลือปริมาณมากขึ้น และนั่นหมายความว่าต้นทุนต่อหน่วยจะลดลง อย่างไรก็ตามการกระทำเช่นนี้จะไม่เป็นประโยชน์กับกิจการโดยรวม เนื่องจากการมีสินค้าคงเหลือเกินความต้องการเป็นจำนวนมากจะทำให้กิจการต้องเสียค่าใช้จ่ายหลาย ๆ ชนิดโดยใช้เหตุ เช่น ค่าจัดเก็บสินค้าคงเหลือ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินทุนที่จำเป็นต้องใช้ในการผลิต (เช่น ดอกเบี้ยเงินกู้) ดังนั้น การใช้ต้นทุนเต็มก็อาจจะมีปัญหาในการควบคุมเช่นเดียวกัน แนวทางแก้ปัญหาที่อาจจะนำมาเป็นทางเลือกได้คือ กิจการไม่ควรประเมินผลงานโดยใช้กำไรสุทธิหรือต้นทุนสินค้าของศูนย์ความรับผิดชอบเพียงอย่างเดียว กิจการควรนำปริมาณสินค้าคงเหลือมาพิจารณาด้วยเพื่อป้องกันการผลิตที่มากเกินไปจนความจำเป็น (สภานิติบัญญัติในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563)

แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนมาตรฐาน (Standard Cost)

วิธีการตั้งต้นทุนมาตรฐาน (Standard Cost) ก็มีปัญหาในการตัดสินใจและควบคุมเช่นเดียวกันหลาย ๆ กิจการเลือกที่จะตั้งต้นทุนมาตรฐานที่ค่อนข้างต่ำ ทั้งนี้เพื่อกระตุ้นให้ผู้ปฏิบัติงานหรือศูนย์ความรับผิดชอบต่าง ๆ พยายามที่จะลดต้นทุนเพื่อให้ผลต่างออกมาเป็นที่น่าพอใจ (Favorable Variance) ดังนั้น การตั้งต้นทุนมาตรฐานต่ำจึงเป็นแนว

ทางการควบคุมที่ดี เพื่อให้แต่ละฝ่ายหรือแต่ละแผนกเกิดการตื่นตัวในการควบคุมต้นทุนของตนเอง อย่างไรก็ตาม การตั้งต้นทุนมาตรฐานต่ำเกินไปก็จะทำให้แต่ละแผนกไม่สามารถตัดสินใจในหลาย ๆ เรื่องได้อย่างเต็มที่ ยกตัวอย่างเช่น ถ้าหากแนวโน้มความต้องการของลูกค้าเปลี่ยนไป คือ จากความต้องการสินค้าราคาถูกเปลี่ยนเป็นต้องการสินค้าคุณภาพดีโดยลูกค้าเต็มใจที่จะจ่ายส่วนเพิ่ม การตั้งต้นทุนมาตรฐานที่ต่ำเกินไปจะทำให้แต่ละแผนกหรือแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบไม่กล้าที่จะตัดสินใจเปลี่ยนแปลงการผลิต เนื่องจากต้องการควบคุมต้นทุนเป็นหลัก ดังนั้น ในแง่ของอิสระในการตัดสินใจ การตั้งต้นทุนมาตรฐานที่ต่ำไปอาจจะไม่เอื้ออำนวยนัก (วิภาดา ศุภรพันธ์, 2533)

ในทางตรงกันข้าม หากกิจการตั้งต้นทุนมาตรฐานที่ค่อนข้างสูง ปัญหาที่จะตามมาก็คือการควบคุมภายในอาจจะไม่ดีพอ ทั้งนี้เป็นเพราะว่าแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบก็จะมีแรงกระตุ้นที่จะพยายามลดต้นทุนให้ต่ำลง เนื่องจากโอกาสที่ผลต่างจะออกมาเป็นที่น่าพอใจก็มีมากอยู่แล้ว แต่การตั้งต้นทุนมาตรฐานเช่นนี้จะให้อิสระในการตัดสินใจต่าง ๆ ได้มากกว่า ดังนั้น หากเกิดการเปลี่ยนแปลงใด ๆ อย่างเฉียบพลัน การตั้งต้นทุนมาตรฐานที่ค่อนข้างสูงก็จะทำให้แต่ละศูนย์ความรับผิดชอบกล้าที่จะตัดสินใจเนื่องจากหากการตัดสินใจนั้นผิดพลาด ผลกระทบที่จะได้รับก็อาจจะไม่มากนัก เมื่อเทียบกับกรณีที่ตั้งต้นทุนมาตรฐานค่อนข้างต่ำ

แนวคิดเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ (Inventory)

ข้อสมมติฐานเกี่ยวกับต้นทุนขายของสินค้าก็มีผลเช่นเดียวกัน ในที่นี้จะขอยกข้อสมมติฐาน 2 ข้อมาพูดถึง ได้แก่ เข้าก่อนออกก่อน (FIFO) และเข้าหลังออกก่อน (LIFO) โดยถ้าพูดถึงกรณีของต้นทุนขาย (Cost of Goods Sold) ต้นทุนที่กิจการต้องการรับรู้เพื่อใช้ในการตัดสินใจต่าง ๆ ก็ควรจะเป็นต้นทุนที่มีความใกล้เคียงกับมูลค่าปัจจุบันมากที่สุด เพื่อให้กิจการสามารถประเมินกำไรขั้นต้นของสินค้าแต่ละชนิดได้แม่นยำที่สุด ซึ่งถ้ากล่าวเช่นนี้แล้ว ต้นทุนขายจากการใช้ระบบ LIFO ก็น่าจะตอบโจทย์ความต้องการได้ดีกว่า FIFO เนื่องจาก LIFO จะเป็นการคิดต้นทุนขายของสินค้าคงเหลือที่ซื้อเข้ามาหรือผลิตเสร็จสิ้นในกลุ่มสุดท้าย ดังนั้น ในบทบาทของการตัดสินใจโดยใช้ต้นทุนขามาพิจารณา การใช้ LIFO ก็เหมาะสมกว่าการใช้ FIFO แต่ถึงกระนั้นแล้ว การใช้ LIFO ก็อาจจะทำให้เกิดปัญหาในการตัดสินใจ หากกิจการต้องการพิจารณามูลค่าของสินค้าคงเหลือในงบดุล ทั้งนี้เป็นเพราะว่าต้นทุนสินค้าคงเหลือในงบดุลภายใต้วิธี LIFO จะแสดงผลที่เป็นมูลค่าในอดีต (มาก) เนื่องจากเมื่อกิจการทำการขายสินค้าออกไปทุกครั้ง ต้นทุนขายที่นำมาพิจารณาก็จะเป็นต้นทุนขายที่เป็นปัจจุบัน ซึ่งส่วนที่เหลืออยู่เป็นต้นทุนสินค้าคงเหลือก็จะประกอบไปด้วยต้นทุนสินค้าคงเหลือในอดีตเท่านั้น ดังนั้น หากกิจการต้องการพิจารณาด้านต้นทุนสินค้าคงเหลือเพื่อการตัดสินใจแล้ว การใช้ FIFO ก็ดูจะเหมาะสมกว่า (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563)

นอกจากนี้ วิภาดา ศุภรพันธ์. (2533) กล่าวอีกปัญหาหนึ่งที่เกิดจากการใช้ LIFO คือปัญหาในด้านการควบคุมกิจการจำนวนมากที่เลือกใช้กำไรสุทธิของแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบเป็นข้อบ่งชี้ในการประเมินผลงานของแต่ละหน่วยงาน ซึ่งถ้ากล่าวเช่นนี้แล้ว องค์ประกอบหนึ่งที่มีผลเป็นอย่างมากต่อกำไรสุทธิก็คือ ต้นทุนขายนั่นเอง ปัญหาที่เกิดขึ้น คือการใช้วิธี LIFO เป็นระยะเวลาานานจะทำให้โครงสร้างต้นทุนของสินค้ามีไว้เพื่อจำหน่าย (Cost of Goods Available for Sale) แตกต่างกันไป คือจะประกอบไปด้วยต้นทุนที่เก่ามาก (อาจตั้งแต่กิจการเริ่มดำเนินงาน) และต้นทุนที่ใหม่มาก (ต้นทุนสินค้าที่กิจการซื้อหรือผลิตในรอบบัญชีปัจจุบัน) ถ้าหากผู้รับผิดชอบแต่ละแผนกต้องการที่จะทำให้แผนกของตนนั้นมีผลการดำเนินงานที่ดี แผนกนั้น ๆ อาจสามารถกระทำได้โดยพยายามขายสินค้าให้มากกว่าที่ซื้อหรือผลิตขึ้นมา เพื่อให้ต้นทุนขายมีส่วนประกอบของต้นทุนที่เก่ามากด้วย วิธีการนี้เป็นที่รู้จักกันดีในชื่อของ LIFO Liquidation ปัญหานี้จะส่งผลให้การควบคุมและประเมินผลงานเกิดช่องโหว่ขึ้นมาได้ ซึ่งถ้าแต่ละแผนกกระทำเช่นนี้ กำไรสุทธิในรูปแบบของตัวเลขของแต่ละแผนกก็จะแสดงตัวเลขที่ค่อนข้างสูง เนื่องจากต้นทุนขายนั้นเก่ามาก (ซึ่งก็มักจะค่อนข้างต่ำ) แต่ในมุมมองโดยรวมของกิจการแล้วนั้น อาจจะไม่ได้ส่งผลดีก็เป็นได้

แนวเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรม (Fair Value)

การวิเคราะห์มูลค่ายุติธรรมทางบัญชี (Fair Value Accounting) หรือมองย้อนกลับที่ข้อมูลทางบัญชีในอดีต Historical Cost Accounting เป็นการวัดมูลค่าทางบัญชี จากสถานการณ์ตอนนี้ อาจดูเหมือนว่าแนวโน้มการบัญชีการเงินจะเป็นไปในทิศทางของการวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรม (Fair Value Accounting) มากขึ้นเรื่อย ๆ สาเหตุเบื้องลึกเบื้องหลังก็น่าจะเป็นเพราะว่า ผู้ใช้ข้อมูลทางการบัญชีเชื่อว่าข้อมูลที่เป็นมูลค่ายุติธรรมน่าจะมีส่วนเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากกว่าการวัดมูลค่าโดยใช้ต้นทุน (Historical Cost Accounting) ถ้าเราลองมองกลับมาในแง่มุมมองของการบัญชีบริหาร ข้อมูลที่น่าจะส่งเสริมให้การตัดสินใจของกิจการเป็นไปในแนวทางที่เหมาะสมก็น่าจะเป็นมูลค่ายุติธรรมเช่นเดียวกัน ทั้งนี้ เพราะเมื่อกิจการต้องการตัดสินใจ ข้อมูลที่กิจการอยากทราบก็คือ ตอนนี้ราคาขายสินค้าอยู่ที่เท่าไร ต้นทุนเท่าไร ถ้าจะขายอุปโภคบริโภคขึ้นนี้จะได้อะไร หรือแม้กระทั่งว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนของกิจการมีอยู่เท่าไร ดังนั้น จึงอาจสรุปได้ว่าการวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรมเป็นหลักน่าจะมีความเหมาะสมกับบทบาทการตัดสินใจของบัญชีบริหาร อย่างไรก็ตามคำถามที่จะตามมา คือ ถ้ากิจการต้องการประเมินผลงานของแต่ละฝ่ายหรือแผนกในกิจการ กิจการควรประเมินผลงานโดยใช้ข้อมูลแบบใด การใช้มูลค่ายุติธรรมอาจจะสะท้อนภาพความเป็นจริงของกิจการก็จริง แต่มูลค่ายุติธรรมเหล่านี้อยู่ภายใต้ความควบคุมของผู้ปฏิบัติงานหรือไม่ (Zimmerman, J.L., 2003)

แนวคิดเกี่ยวกับการจัดการงบประมาณ (Budget Management)

นอกจากการคิดต้นทุนกิจกรรมแล้ว เครื่องมือหรือวิธีการทางด้านบัญชีต้นทุนอื่น ๆ ก็มักประสบปัญหาในด้านความควบคุมเช่นเดียวกัน ตัวอย่างที่เห็นได้ชัด คือวิธีการจัดทำงบประมาณ (Budgeting) รายละเอียดดังนี้

ในการจัดทำงบประมาณหลาย ๆ กิจการเลือกที่จะทำงบประมาณแบบล่างขึ้นบน (Bottom-up Budgeting) โดยเชื่อว่าการจัดทำเช่นนี้จะทำให้ได้งบประมาณที่ถูกต้องแม่นยำ เนื่องจากคนที่เป็นผู้จัดทำโดยหลัก คือ คนที่อยู่ใกล้ชิดกับการปฏิบัติงานมากที่สุด ยกตัวอย่างเช่น ในการจัดทำงบประมาณหลัก (Master Budget) กิจการมักเริ่มจากการประมาณการยอดขายที่จะเกิดขึ้นในปีต่อ ๆ ไป ทั้งนี้เพื่อให้กิจการสามารถวางแผนการผลิต และกิจกรรมอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการผลิต เช่นการซื้อวัตถุดิบหรือการจัดหาเงินทุนมาใช้ในการผลิตให้เพียงพอซึ่งในการจัดทำนี้ หลาย ๆ กิจการอาจเลือกที่จะถามความเห็นของพนักงานขายโดยหวังให้การประมาณการนี้ออกมาใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด และการตัดสินใจ การผลิตก็จะเป็นไปอย่างเหมาะสมแต่ถ้าหากกิจการทำเช่นนี้ คำถามที่ตามมา คือกิจการจะสามารถควบคุมผู้ปฏิบัติงานได้อย่างไรว่างบประมาณนั้นจัดทำด้วยความเที่ยงตรงและสัตย์จริง เพราะในความเป็นจริงแล้ว งบประมาณนี้จะถูกนำไปประเมินผลงานของพนักงานขายเช่นกันว่าสามารถทำยอดได้ตรงตามเป้าหมายหรือไม่ เมื่อทราบเช่นนี้แล้ว พนักงานขายก็จะเกิดแรงจูงใจให้ตั้งงบประมาณน้อยกว่าความเป็นจริง เพื่อเพิ่มโอกาสในการทำยอดขายให้ถึงเป้าหมายได้ ดังนั้น ถ้าเหตุการณ์นี้เกิดขึ้น งบประมาณนี้จะทำให้การตัดสินใจผิดพลาดเนื่องจากการประมาณการยอดขายที่ต่ำไปจะทำให้การวางแผนการผลิตลดลงด้วย และอาจจะส่งผลให้กิจการสูญเสียโอกาสที่จะขายสินค้าให้กับลูกค้า หากสินค้าที่เหลืออยู่มีไม่เพียงพอกับความต้องการ (บุญวัฒน์ สว่างวงศ์, 2566)

แต่ถ้ามองมุมกลับ ถ้ากิจการใช้วิธีการจัดทำงบประมาณแบบบนลงล่าง (Top-down Budgeting) กิจการก็อาจจะสามารถควบคุมพฤติกรรมของผู้ปฏิบัติงานและสามารถใช้ในการประเมินผลงานได้ดี ทั้งนี้เป็นเพราะว่า ผู้ที่เป็นผู้จัดทำงบประมาณคือผู้ที่ควบคุมทุกอย่างในบริษัท ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่า การจัดทำงบประมาณแบบบนลงล่างจะช่วยตอบสนองกิจการในแง่มุมมองของการควบคุมให้ดีขึ้น แต่ถึงกระนั้น การจัดทำงบประมาณแบบบนลงล่างก็อาจจะทำให้กิจการไม่สามารถตัดสินใจได้ดีพอ เนื่องจากว่า ผู้บริหารที่เป็นผู้จัดทำงบประมาณนั้น อาจจะไม่ทราบข้อมูลต่าง ๆ ที่ผู้ปฏิบัติงานจะทราบได้ดีกว่า ดังนั้น การตัดสินใจวางแผนต่าง ๆ ก็อาจจะไม่สมบูรณ์นัก ดังนั้น แนวทางแก้ไขที่ดูเหมือนจะได้ผลมากที่สุดคือการจัดทำงบประมาณโดยผู้ปฏิบัติงานและส่งมาให้ผู้บริหารเป็นผู้ตรวจสอบและแก้ไข

แนวความคิดเกี่ยวกับการตัดสินใจและควบคุม

การจัดการต้นทุนเป็นกระบวนการที่มีความสำคัญในการดำเนินธุรกิจและการตัดสินใจทางธุรกิจ. ปัจจัยเชิงสาเหตุที่มีอิทธิพลต่อการจัดการต้นทุนสำหรับการตัดสินใจและควบคุมสามารถแบ่งออกเป็นหลายประการได้ โดยประกอบด้วย

1. การจัดการโครงสร้างองค์กร

เป็นรูปแบบการบริหารวิธีการบริหาร และโครงสร้างขององค์กรมีผลต่อกระบวนการตัดสินใจและการจัดการต้นทุน การวางโครงสร้างที่มีประสิทธิภาพสามารถช่วยลดค่าใช้จ่ายและเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินธุรกิจ ทั้งนี้โครงสร้างองค์กรและรูปแบบการบริหารมีผลส่งผลกระทบต่อกระบวนการตัดสินใจและการจัดการต้นทุนในหลายด้าน นี่คือการขยายความเกี่ยวกับเรื่องนี้ความสอดคล้องระหว่างโครงสร้าง และวิสัยทัศน์โครงสร้างองค์กรที่สอดคล้องกับวิสัยทัศน์และเป้าหมายของธุรกิจสามารถช่วยให้กระบวนการตัดสินใจมีการประสิทธิภาพมากขึ้นการปรับโครงสร้างเพื่อรองรับวิสัยทัศน์ทางยุทธศาสตร์สามารถสร้างทางเลือกและเสริมสร้างการปฏิบัติที่สอดคล้องกับเป้าหมายรวมโครงการต้นทุน การจัดทีมงานโครงสร้างทางองค์กรมีผลต่อวิธีการจัดทีมงาน ความสามารถในการเลือกและจัดทีมที่มีความเชี่ยวชาญสามารถช่วยให้การตัดสินใจและการจัดการต้นทุนเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ (อำนาจ วัตจินดา, 2560) และทีมที่มีความชำนาญในงาน และสามารถทำงานร่วมกันอย่างมีประสิทธิภาพจะช่วยลดค่าใช้จ่าย และเพิ่มผลผลิตความสามารถในการปรับเปลี่ยนโครงสร้างทางองค์กรที่ยืดหยุ่น และสามารถปรับตัวตามสภาพตลาดเปลี่ยนแปลงสามารถช่วยให้การจัดการต้นทุนเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ การสามารถปรับโครงสร้างทางองค์กรตามที่จำเป็นจะช่วยลดความไม่แน่นอนในการตัดสินใจ การใช้เทคโนโลยี โครงสร้างทางองค์กรที่ทำงานร่วมกับเทคโนโลยีที่ทันสมัยสามารถช่วยให้กระบวนการตัดสินใจและการจัดการต้นทุนมีประสิทธิภาพ การนำเทคโนโลยีสารสนเทศมาใช้ในการบริหารจัดการต้นทุนสามารถเพิ่มความเร็วและความแม่นยำในข้อมูล การพัฒนาทักษะและความชำนาญ โครงสร้างทางองค์กรที่สนับสนุนการพัฒนาทักษะและความชำนาญของพนักงานสามารถช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงาน การลงทุนในการพัฒนาทักษะของทีมทำให้ทำงานได้สอดคล้องกับเป้าหมายทางธุรกิจ การทำงานร่วมกับคู่ค้า โครงสร้างทางองค์กรที่สนับสนุนการทำงานร่วมกับคู่ค้าอย่างเชื่อถือสามารถช่วยลดต้นทุนในการจัดหาวัตถุดิบและการผลิต การพัฒนาโครงสร้างและรูปแบบการบริหารองค์กรเป็นสิ่งสำคัญเพื่อให้องค์กรมีความสามารถในการตัดสินใจและจัดการต้นทุนอย่างมีประสิทธิภาพในสภาพแวดล้อมธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงอย่างต่อเนื่อง (ธนาคารกรุงศรีอยุธยา, 2566)

2. การจัดการกระบวนการธุรกิจ

ประสิทธิภาพของกระบวนการ: กระบวนการทำงานที่มีประสิทธิภาพสามารถช่วยลดต้นทุนและเพิ่มผลผลิต. การปรับปรุงและการพัฒนากระบวนการทำงานสามารถมีผลในการจัดการต้นทุน การบริหารทรัพยากรมนุษย์ ความสามารถและความชำนาญของพนักงาน: ความสามารถของพนักงานและความชำนาญในงานมีผลต่อประสิทธิภาพของการทำงาน ซึ่งส่งผลต่อต้นทุน กระบวนการธุรกิจคือชุดของกิจกรรมที่ต้องผ่านเพื่อนำสินค้าหรือบริการมาสู่ตลาด. การวิเคราะห์และปรับปรุงกระบวนการทำงานเป็นสิ่งสำคัญที่สามารถลดต้นทุนและเพิ่มประสิทธิภาพได้. ประกอบด้วย การใช้เทคโนโลยีอัตโนมัติ การลดขั้นตอนที่ไม่จำเป็น หรือการปรับปรุงกระบวนการทำงานที่สร้างความสะดวกแก่ลูกค้า ประสิทธิภาพของกระบวนการมีผลต่อการควบคุมต้นทุน การใช้เครื่องมือและเทคโนโลยีที่ทันสมัย การทำงานร่วมกับผู้ผลิตหรือคู่ค้าที่มีประสิทธิภาพสูง และการพัฒนากระบวนการทำงานตามหลัก Lean Management เป็นต้น เป็นวิธีที่สามารถลดต้นทุนและเพิ่มประสิทธิภาพได้ การบูรณาการทั้งหมดของข้อมูลและส่วนที่เกี่ยวข้องนี้สามารถช่วยให้องค์กรปรับตัวต่อสภาพแวดล้อมธุรกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีความยืดหยุ่น. การลดต้นทุนและเพิ่มประสิทธิภาพนี้สามารถทำให้องค์กรมีความสามารถในการเผชิญกับความเปลี่ยนแปลงและความท้าทายในตลาดอย่างมีประสิทธิภาพ (กุลธร เกษมสันต์, 2566)

3. การใช้เทคโนโลยี และอุปกรณ์

การใช้เทคโนโลยี การนำเทคโนโลยีมาใช้ในกระบวนการการผลิตและการบริหารสามารถลดต้นทุนและเพิ่มประสิทธิภาพ การใช้เทคโนโลยีอัตโนมัติในกระบวนการผลิตสามารถลดต้นทุน และเพิ่มประสิทธิภาพ ระบบอัตโนมัติทำให้การผลิตเป็นไปได้อย่างไม่ต้องใช้แรงงานมนุษย์มากนัก ลดความผิดพลาด และเพิ่มความเร็วของการผลิต การนำเทคโนโลยี Internet of Things มาใช้ในการติดตาม และควบคุมกระบวนการผลิตและอุปกรณ์สามารถช่วยลดความไม่แน่นอนในการลงทุน เพิ่มประสิทธิภาพของการใช้ทรัพยากร และป้องกันความเสี่ยงทางการผลิต ระบบ ERP ช่วยให้องค์กรสามารถบริหารจัดการทรัพยากรทั้งหมดของตนรวมถึงการวางแผนการผลิต การจัดการคลังสินค้า การบริหารทรัพยากรมนุษย์ และการเงิน นี้ช่วยให้องค์กรตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงของตลาดได้มีประสิทธิภาพ และการนำโรบอทและเทคโนโลยี AI มาใช้ในกระบวนการผลิตและการจัดการสามารถช่วยลดต้นทุนของแรงงาน ลดความผิดพลาด และเพิ่มความเร็วในการทำงาน (ชนัญสุรา อรณพ ฌ อยุธยา, 2560)

4. การจัดการคลังสินค้า

การบริหารจัดการคลังสินค้าและการสต็อกสามารถมีผลต่อต้นทุนการเก็บรักษาและการขนส่ง การจัดการคลังสินค้าและการสต็อกให้เป็นอย่างดีมีประสิทธิภาพมีผลต่อทั้งการลดต้นทุนและการเพิ่มประสิทธิภาพขององค์กร. การใช้เทคโนโลยีและการวางแผนที่เหมาะสมเป็นสิ่งสำคัญที่องค์กรควรพิจารณาในการจัดการคลังสินค้าและการบริหารคลังสินค้าให้มีความน่าเชื่อถือในข้อมูล การใช้เทคโนโลยีในการติดตาม การวางแผนการผลิตและจัดส่ง การใช้ระบบรถบรรทุกและการขนส่ง การวางแผนการจัดระบบทำงาน การบริหารสินค้าหมุนเวียน (Inventory Turnover การกำหนดจุดสั่งซื้อ และการใช้งานพื้นที่ในคลัง (บริษัท แพ็คให้ จำกัด, 2565)

5. การจัดการนโยบายทางการเงิน

การบริหารการเงิน นโยบายการเงินที่เหมาะสมสามารถช่วยลดค่าใช้จ่ายด้านดอกเบี้ย และต้นทุนการจัดหาทุน การบริหารการเงินเป็นแง่มุมสำคัญที่มีผลต่อต้นทุนและประสิทธิภาพทางการเงินขององค์กร คือบางปัจจัยที่สำคัญที่มีผลต่อการจัดการต้นทุนในด้านการบริหารการเงิน ทั้งทางด้านนโยบายการเงิน ซึ่งเป็นการกำหนดนโยบายการเงินที่เหมาะสมและใช้ประโยชน์ได้อย่างเหมาะสมสามารถช่วยลดต้นทุนด้านดอกเบี้ย การเลือกใช้การจัดหาทุนที่มีต้นทุนต่ำ และระบบการชำระหนี้ที่เหมาะสมเป็นต้น การบริหารหนี้ยังมมีประสิทธิภาพช่วยลดต้นทุนด้านดอกเบี้ยและลดความเสี่ยงจากการไม่ชำระหนี้ที่ถูกต้อง การจัดการกระแสเงินสดอย่างมีประสิทธิภาพช่วยในการลดค่าใช้จ่ายด้านดอกเบี้ย ลดความสูญเสียจากการไม่ใช้เงินสด และช่วยให้องค์กรมีความพร้อมทางการเงิน การลงทุนอย่างมีประสิทธิภาพ การเลือกลงทุนในโครงการที่มีผลตอบแทนที่สูงและมีความเสี่ยงที่ต่ำสามารถช่วยลดต้นทุนด้านดอกเบี้ย และเพิ่มรายได้ การบริหารความเสี่ยงการเงิน การรับรู้และจัดการความเสี่ยงทางการเงินให้มีประสิทธิภาพช่วยลดความเสี่ยงจากการเดินทางไปทางที่ผิด ลดความผิดพลาดในการตัดสินใจการลงทุน และลดความเสี่ยงจากการเปลี่ยนแปลงในสภาพการเงิน การบริหารการเงินที่ดีสามารถช่วยลดต้นทุนและเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินธุรกิจ. แนวทางดังกล่าวจะช่วยให้องค์กรสามารถตอบสนองต่อเปลี่ยนแปลงของสภาพภูมิภาพทางธุรกิจได้อย่างยืดหยุ่นและมีความยั่งยืนทางการเงิน (ธิดารัตน์ สืบญาติ, 2565)

6. การวางแผนและควบคุมโครงการ

การวางแผนโครงการ การวางแผนที่ดีสามารถช่วยลดความไม่แน่นอนในการจัดการโครงการและลดความเสี่ยง การกำหนดเป้าหมายที่ชัดเจนและเหมาะสมช่วยในการกำหนดขอบเขตและทิศทางของโครงการ. ทำให้ทราบว่าโครงการนั้นมีวัตถุประสงค์อะไรและควรมีผลลัพธ์เชิงบวก การทำการประเมินความเป็นไปได้ช่วยในการรับรู้ความเสี่ยงและโอกาสที่อาจเกิดขึ้นในโครงการ. มีการพิจารณาปัจจัยภายนอกที่อาจมีผลต่อการดำเนินโครงการ การตรวจสอบและประเมินผลลัพธ์ของโครงการเป็นการวางแผนอีกขั้นตอนที่สำคัญ. การเรียนรู้จากประสบการณ์เพื่อปรับปรุงโครงการในอนาคต การวางแผนโครงการเป็นกระบวนการที่ทรงคุณค่าเพื่อให้โครงการดำเนินไปในทิศทางที่ถูกต้อง, มีประสิทธิภาพ, และมีความ

ยั่งยืน (ปกรณัม ปรียากร, 2564) และตามหลักการควบคุมได้ (Controllability Principle) กล่าวว่า ผู้ปฏิบัติงานควรรับผิดชอบในสิ่งที่เขาเหล่านั้นสามารถควบคุมได้ ดังนั้น ถ้าสิ่งที่เกิดขึ้นเป็นสิ่งที่อยู่นอกเหนือการควบคุม กิจการก็ไม่ควรจะนำประเด็นเหล่านั้นมาใช้ประกอบการประเมินผลงาน ถ้ากิจการเลือกใช้การวัดมูลค่าโดยใช้ต้นทุนก็น่าจะสามารถประเมินผลงานที่แท้จริงของผู้ปฏิบัติงานได้ดีกว่าการวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรม ดังนั้น ถ้าพูดถึงบทบาทการควบคุมแล้ว การวัดมูลค่าโดยใช้ต้นทุนน่าจะเป็นทางเลือกที่ดีกว่า จากเหตุผลที่กล่าวมาข้างต้นแล้ว คำถามที่ผู้เขียนอยากจะเน้นย้ำ คือ ตอนนี้แนวคิดต่าง ๆ เกี่ยวกับการบัญชีบริหารที่มีการคิดค้นขึ้นมาได้มีการรักษาสมดุลระหว่างบทบาทในการตัดสินใจและบทบาทในการควบคุมประเมินผลอย่างเหมาะสมหรือไม่ โดยส่วนมากแล้ว บทบาทด้านการตัดสินใจดูเหมือนจะได้รับการตอบรับที่ค่อนข้างดี ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างของต้นทุน ABC เป็นต้น เนื่องจากว่าประโยชน์ทางการตัดสินใจมักจะทำให้เห็นภาพที่ชัดเจนกว่า อย่างไรก็ตาม บทบาทในด้านการควบคุมก็ถือว่ามีความสำคัญเช่นกัน ซึ่งจริง ๆ การรักษาสมดุลของ 2 บทบาทนี้ก็มีความคล้ายคลึงกับการรักษาสมดุลของความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) และความเชื่อถือได้ (Reliability) นั่นเอง ดังนั้น สิ่งที่สำคัญที่สุดคือกิจการต่าง ๆ ควรจะอย่างไร เพื่อรักษาสมดุลความสำคัญของบทบาททั้ง 2 ได้อย่างเหมาะสมที่สุด (Kaplan & Cooper, 1998)

สรุปผลแนวทางการจัดการต้นทุนสำหรับการตัดสินใจและควบคุม

ในสถานการณ์ปัจจุบันที่มีการแข่งขันทางการค้าอย่างรุนแรง ธุรกิจส่วนใหญ่ต้องปรับเปลี่ยนโครงสร้างและรูปแบบการผลิตและการบริหารให้ยืดหยุ่นตามสภาพการตลาดที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว ซึ่งนำไปสู่แนวคิดของการบริหารต้นทุนยุคใหม่ โดยพัฒนาหลักการและการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์เพื่อให้ผู้บริหารสามารถทราบถึงจุดเด่นและจุดด้อยในการดำเนินงาน รวมถึงการมองเห็นโอกาสในการทำกำไรและอุปสรรคที่อาจมีผลกระทบต่อกิจการในอนาคตประกอบด้วย

1. การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ เป็นการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ (Strategic Cost Management) เป็นแนวคิดที่สำคัญในการจัดการต้นทุนเพื่อสนับสนุนการตัดสินใจและการควบคุมธุรกิจ โดยเน้นการนำข้อมูลต้นทุนมาประยุกต์ใช้ในรูปแบบต่างๆ ที่สอดคล้องกับลักษณะการดำเนินธุรกิจและสภาพการแข่งขันในตลาด
2. เครื่องมือและแนวคิดในการบริหารต้นทุน ต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing: ABC): ABC เป็นวิธีการที่มุ่งเน้นการระบุต้นทุนของกิจกรรมต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตและการให้บริการ ทำให้สามารถวิเคราะห์และควบคุมต้นทุนได้อย่างแม่นยำ นอกจากนี้ยังช่วยในการตัดสินใจเกี่ยวกับการตั้งราคาสินค้า การปรับปรุงกระบวนการผลิต และการบริหารทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ
3. การปันส่วนค่าใช้จ่าย (Expense Allocation): แนวคิดนี้ช่วยในการกระจายค่าใช้จ่ายตามส่วนต่างๆ ของกิจกรรมหรือหน่วยงานภายในองค์กร เพื่อให้สามารถวิเคราะห์ต้นทุนและกำไรได้อย่างแม่นยำ
4. ต้นทุนมาตรฐาน (Standard Cost): การกำหนดต้นทุนมาตรฐานช่วยในการวางแผนและควบคุมการผลิต โดยใช้เป็นเกณฑ์ในการเปรียบเทียบกับต้นทุนจริง ซึ่งช่วยให้สามารถระบุและแก้ไขปัญหาได้ทันที
5. การจัดการสินค้าคงเหลือ (Inventory Management): การบริหารสินค้าคงเหลืออย่างมีประสิทธิภาพช่วยลดต้นทุนการเก็บรักษา และป้องกันปัญหาการขาดแคลนสินค้าหรือการมีสินค้าล้นคลัง
6. มูลค่ายุติธรรม (Fair Value): การประเมินมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินเป็นสิ่งสำคัญในการจัดทำงบการเงินที่เชื่อถือได้และสะท้อนภาพรวมทางการเงินขององค์กรได้อย่างถูกต้อง
7. การจัดการงบประมาณ (Budget Management): การวางแผนและควบคุมงบประมาณช่วยในการจัดสรรทรัพยากรและการบริหารเงินทุนอย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งเป็นพื้นฐานในการตัดสินใจทางการเงินที่ดี

ทั้งนี้การใช้เทคโนโลยีและการจัดการโครงสร้างองค์กร การใช้เทคโนโลยี: การนำเทคโนโลยีมาใช้ในการจัดการ ต้นทุนและกระบวนการผลิต เช่น ระบบ ERP (Enterprise Resource Planning) และระบบการจัดการข้อมูล (Data Management Systems) ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการวิเคราะห์และควบคุมต้นทุน โดยการจัดการโครงสร้างองค์กร: การปรับโครงสร้างองค์กรให้เหมาะสมกับกลยุทธ์และวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ ช่วยให้การตัดสินใจและการควบคุมเป็นไป อย่างมีประสิทธิภาพ การวางแผนและควบคุมโครงการเป็นสิ่งสำคัญในการดำเนินธุรกิจในยุคปัจจุบัน โดยการใช้เครื่องมือ และแนวคิดในการบริหารต้นทุนที่เหมาะสมจะช่วยให้ผู้บริหารสามารถตัดสินใจและควบคุมธุรกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่ง จะนำไปสู่ความสำเร็จในระยะยาวการจัดการต้นทุนสำหรับการตัดสินใจและควบคุมเป็นสิ่งจำเป็นในยุคที่การแข่งขันทาง ธุรกิจรุนแรง การนำแนวคิดและเครื่องมือต่างๆ มาใช้ช่วยให้ผู้บริหารสามารถตัดสินใจและควบคุมธุรกิจได้อย่างมี ประสิทธิภาพ เพื่อให้ทันต่อความต้องการของลูกค้าและการเปลี่ยนแปลงในตลาด

เอกสารอ้างอิง

- กิ่งกนก รัตนมณี ฌพงษ์ วิวัฒน์สรรพกิจ ปรัชญศรัณย์ มรรษณันย์ ปิยะวัฒน์ โสธารัตน์ และ วิชชากร จินดากุล. (2560). การ คำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ของโครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์จังหวัดตรัง. *วารสารการจัดการสมัยใหม่* 15(1): 75-84.
- กุลธร เกษมสันต์. (2566). *จัดการกระบวนการทางธุรกิจเพื่อเปลี่ยนแปลงองค์กรสู่ Digital*. สืบค้นเมื่อ 15 ธันวาคม 2566, จาก <https://www.theleader.com/news-enterprise/business-process-management-for-digital-transformation>
- ชญัญสรุ อรณพ ฌ อยู่ธยา. (2560). การรู้เท่าทันการสื่อสารกับการขับเคลื่อนวาระปฏิรูปสังคมไทยในยุคดิจิทัล. *วารสาร สุธธิปริทัศน์*. 31 (97): 21-33.
- ธนาคารกรงศรีอยุธยา. (2566). Teamwork อย่างไรให้มีประสิทธิภาพ. สืบค้นเมื่อ 15 ธันวาคม 2566, จาก <https://www.krungsri.com/th/plearn-plearn/effective-result-of-perfect-teamwork>
- ธิตารัตน์ สืบญาติ. (2565). นโยบายการเงิน Monetary policy. สืบค้นเมื่อ 15 ธันวาคม 2566, จาก <https://pws.npru.ac.th/chanokchone/data/files/นโยบายการเงิน%20Monetary%20policy.pdf>
- ธีรวัฒน์ ธวัลรัตน์โกศล. (2566). *การบัญชีต้นทุนสมัยใหม่*. เชียงใหม่: มั่นสกี้อุปปีเซ็นเตอร์.
- บริษัท แพ็คให้ จำกัด. (2565). *การจัดการพื้นที่คลังสินค้า*. สืบค้นเมื่อ 15 ธันวาคม 2566, จาก <https://packhai.com/lean-warehouse-management/>
- บุญวัฒน์ สว่างวงศ์. (2566). *การจัดการคลังและงบประมาณ*. สืบค้นเมื่อ 15 ธันวาคม 2566, จาก https://elcpg.ssru.ac.th/boonwat_sa/pluginfile.php/30/block_html/content/การจัดการงานคลังและงบประมาณ%20บทที่%208.pdf
- ปกรณัม ปรียากร. (2564). *การวางแผนการวิเคราะห์ และแนวทางการบริหารโครงการให้ประสบผลสำเร็จ*. สืบค้นเมื่อ 15 ธันวาคม 2566, จาก https://planning.pn.psu.ac.th/plan_doc/procedure/docs_procedure/200_1530261702.pdf
- ประสาธน์ จงเจริญกมล. (2551). บัญชีบริหารและบัญชีต้นทุน: บทบาทในการตัดสินใจและควบคุม. *วารสารวิชาชีพบัญชี*. 4(10): 79-86.
- เมชยา ท่าพิมาย. (2561). การพัฒนาระบบบัญชีสำหรับกลุ่มชาวบ้านที่ผลิตและจำหน่ายสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ ใน เขตอำเภอวังสะพุง จังหวัดเลย. *วารสารการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม* 10(2): 28-41.
- วิภาดา ศุภรพันธ์. (2533). *การบัญชีต้นทุน 1*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2563). *มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่องสินค้าคงเหลือ*. กรุงเทพฯ: สภาวิชาชีพ บัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์.

- สมพงษ์ ปัญญาธิง. (2553). *การวิเคราะห์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม: กรณีศึกษาผู้ให้บริการรับจ้างขนส่ง*. วิศวกรรมศาสตร์ มหาวิทยาลัยการจัดการทางวิศวกรรม มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ.
- สุนิตยา เกื่อนนาดี. (2547). *การจัดการโรงงานอุตสาหกรรมอาหาร*. นครราชสีมา: มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีสุรนารี.
- อำนาจ วัดจินดา. (2560). *จัดโครงสร้างองค์กร (Departmentation)*. สืบค้นเมื่อ 15 ธันวาคม 2566, จาก https://hrcenter.co.th/file/columns/hr_f_20170510_162001.pdf
- Horngren, C.T. Datar, S.M. & Foster, G., (2006) *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 12thed. Pearson Education.
- Kaplan & Cooper. (1998). *Activity-Based Costing Structure*. Retrieved December 20, 2022, from https://www.researchgate.net/figure/Activity-Based-Costing-Structure-Kaplan-Cooper-1998_fig1_259658761
- Mowen, M.M. & Hansen D.R. (2006). *Management Accounting: The Cornerstone for Business Decisions*. Thomson South-Western
- Zimmerman, J.L. (2003). *Accounting for Decision Making and Control*. 4thed. McGraw-Hill.

Translate Thai References

- Bank of Ayudhya. (2023). *How to teamwork effectively*. Retrieved on 15 December 2023, from <https://www.krungsri.com/th/plearn-plearn/effective-result-of-perfect-teamwork> (in Thai)
- Federation of Accounting Professions Under the Royal Patronage. (2020). *Accounting Standards No. 2 on Inventories*. Bangkok: Federation of Accounting Professions Under the Royal Patronage. (in Thai)
- Jongcharoenkamol, P. (2008). *Management accounting and cost accounting: roles in decision making and control*. *Accounting Profession Journal* 4(10): 79-86. (in Thai)
- Kasemsan, K. (2023). *Business process management for organizational transformation to Digital*. Retrieved on December 15, 2023, from <https://www.theleader.com/news-enterprise/business-process-management-for-digital-transformation/> (in Thai)
- Oranop Na Ayutthaya, C. (2017). *Communication literacy and driving the Thai social reform agenda in the digital age*. *Suthiparitat Journal*. 31 (97): 21-33. (in Thai)
- Packhai Company Limited. (2022). *Warehouse space management*. Retrieved December 15, 2023, from <https://packhai.com/lean-warehouse-management/> (in Thai)
- Panyyingyong, S. (2010). *Analysis of activity-based costing systems: a case study of contract transportation service providers*. Master of Engineering Engineering Management major Srinakharinwirot University. (in Thai)
- Priyakom, P. (2021). *Analytical planning. and guidelines for successful project management*. Retrieved on 15 December 2023, from https://planning.pn.psu.ac.th/plan_doc/procedure/docs_procedure/200_1530261702.pdf (in Thai)
- Rattanamane, K., Wiwatsappakich N., Masanai P., Sotarath P., and Jindakul W. (2017). *Calculation of product costs of the One Subdistrict One Product Project, Trang Province*. *Journal of Modern Management* 15(1): 75-84. (in Thai)

- Sawangwong, B. (2023). *Treasury and budget management*. Retrieved on 15 December 2023, from https://elcpg.ssru.ac.th/boonwat_sa/pluginfile.php/30/block_html/content/การจัดการงานคลังและงบประมาณ%20บทที่%208.pdf (in Thai)
- Suebyat, T. (2022). Monetary policy. Retrieved on 15 December 2023, from <https://pws.npru.ac.th/chanokchone/data/files/นโยบายการเงิน%20Monetary%20policy.pdf> (in Thai)
- Supharaphan, W. (1990). *Cost accounting 1*. Bangkok: Ramkhamhaeng University. (in Thai)
- Thaphima, M. (2018). Development of an accounting system for villagers who produce and sell One Tambon One Product products. In Wang Saphung District, Loei Province. *Accounting and Management Journal Mahasarakham University* 10(2): 28-41. (in Thai)
- Thawanratphokin, T. (2023). *Modern cost accounting*. Chiang Mai: Fun Copy Center. (in Thai)
- Thuannadi, S. (2004). *Food industry factory management*. Nakhon Ratchasima: Suranaree University of Technology. (in Thai)
- Watjinda, A. (2017). Organizational structure. (Departmentation). Retrieved on 15 December 2023, from https://hrcenter.co.th/file/columns/hr_f_20170510_162001.pdf (in Thai)