

การบัญชีจัดทำขึ้น เพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้ที่ต้องการใช้ ซึ่งจะมีทั้งบุคคลภายนอกกิจการ และบุคคลภายในกิจการ หน้าที่สำคัญของการบัญชี ก็คือ การเก็บรวบรวมข้อมูลทางการเงินของกิจการ โดยจัดให้มี การจดบันทึก การแยกประเภท สรุปผล และการตีความหมายรายการทางการเงินที่เกิดขึ้น บุคคลภายนอกผู้สนใจในข้อมูลทางการเงินของกิจการอาจเป็นเจ้าของ กิจการ กรมสรรพากร หรือประชาชนทั่วไป เจ้าของอาจใช้ข้อมูลจากการบัญชีในการพิจารณาถึงความสามารถในการชำระหนี้ของกิจการ และเพื่อจะได้ตัดสินใจว่า ควรจะพิจารณาให้สินเชื่อแก่กิจการได้อีกหรือไม่เพียงใด กรมสรรพากรใช้ข้อมูลนี้เพื่อเป็นหลักในการจัดเก็บภาษี สำหรับประชาชนทั่วไปผู้สนใจในกิจการอาจจะใช้ข้อมูลนี้ในการพิจารณาว่า ควรจะลงทุนในกิจการใดก็ จึงจะได้ผลตอบแทนจากการลงทุนสูงสุด

นอกจากบุคคลภายนอกจะได้รับประโยชน์จากการบัญชีแล้ว กิจการเองยังได้รับประโยชน์อย่างยิ่งใหญ่มากจากการบัญชีเช่นกัน ไม่ว่าจะฝ่ายจัดการ ฝ่ายบริหาร หรือผู้ที่เป็นเจ้าของ ย่อมได้รับประโยชน์จากการบัญชีในการดำเนินงาน ฝ่ายบริหารของกิจการจะนำมาใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินงานของกิจการในปัจจุบันและการวางแผนงานในอนาคต ฝ่ายจัดการอาจจะใช้ข้อมูลนั้นในการปฏิบัติตามนโยบายเพื่อให้บรรลุถึงเป้าหมายที่ได้กำหนดไว้ และผู้เป็นเจ้าของจะนำมาใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการลงทุนว่าสมควรจะลงทุนต่อไปหรือไม่ หรือควรจะถอนทุนเพื่อไปลงทุนทางอื่นหรือไม่อย่างไร

ด้วยเหตุที่การบัญชีเป็นสิ่งจำเป็นและให้ประโยชน์อย่างยิ่งแก่วงการธุรกิจทุกฝ่าย ดังนั้นการบัญชีจึงต้องจัดทำให้สอดคล้องกับสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจ ในสมัยก่อนอุตสาหกรรมภายในประเทศยังมีน้อยการค้าส่วนใหญ่ ๆ เป็นการค้ำสินค้าที่สั่งเข้ามาจากต่างประเทศ กิจการไม่ได้ทำการผลิตสินค้าขึ้นจำหน่ายเอง ปัญหาเรื่องการคำนวณหาต้นทุน และการกำหนดราคาขายในบางครั้งจึงไม่เป็นปัญหาที่ธุรกิจจะต้องนำมาขบคิด เพราะราคาขายส่วนมากจะกำหนดโดยผู้ผลิตในต่างประเทศ หรือผู้ขายส่งสินค้าชนิดนั้น ๆ ในประเทศ ปัญหาของผู้ขายสินค้าในประเทศจึงเป็นแต่เพียง การวางแผนนโยบายเกี่ยวกับ

การขาย เพื่อที่จะพยายามให้กิจการขายสินค้าให้ได้มากที่สุด เมื่อเป็นเช่นนี้ การบัญชีในสภาพการณ์ เศรษฐกิจขณะนั้นจึงเป็นเพียงการจดบันทึกทางการเงินเกี่ยวกับรายการทางการค้าเท่านั้น

ในปัจจุบันนี้สภาพการณ์ทางเศรษฐกิจของประเทศไทยได้เปลี่ยนแปลงไปจากเดิมเป็นอย่างมาก ในวงการธุรกิจมิได้มีแต่เพียงการจำหน่ายสินค้าเพียงอย่างเดียวเท่านั้นแต่มีการผลิตสินค้าขึ้นจำหน่ายเองด้วย และวงการอุตสาหกรรมภายในประเทศก็ได้ขยายขอบเขตกว้างขวางขึ้นไปเรื่อย ๆ เหตุของใจที่ก่อให้เกิดการผลิตสินค้าขึ้นจำหน่ายเองนี้อาจจะเป็นเพราะวงการธุรกิจได้สังเกตเห็นว่า หากยังต้องอาศัยสินค้าจากต่างประเทศเพียงอย่างเดียวแล้ว เศรษฐกิจของประเทศย่อมไม่มั่นคง ทั้งยังต้องเสียเงินตราต่างประเทศโดยไม่จำเป็นอีกด้วย

เกี่ยวกับทางด้านการศึกษา เมื่อสภาพเศรษฐกิจเปลี่ยนไปในรูปของการผลิตสินค้าขึ้นจำหน่ายเองนอกเหนือไปจากการจำหน่ายสินค้าเพียงอย่างเดียวแล้ว การบัญชีจึงต้องขยายจากการบันทึก การควบคุมและรายงานด้านการเงินเกี่ยวกับการขายของกิจการหรือที่เรียกว่าการบัญชีการเงิน มาเป็นการบันทึกการควบคุม และรายงานรายละเอียดต่าง ๆ เกี่ยวกับการผลิตสินค้า การบัญชีในลักษณะเช่นนี้ เรียกว่า การบัญชีต้นทุน

การบัญชีต้นทุนนับว่าเป็นเสมือนหัวใจสำคัญทางการบัญชีของกิจการที่ผลิตสินค้าออกจำหน่าย และวงการอุตสาหกรรมโดยทั่ว ๆ ไป เพราะในการผลิตสินค้าผู้ประกอบการจำเป็นต้องวางแผนการผลิต และควบคุมดูแลอย่างใกล้ชิด เพื่อให้การผลิตเป็นไปตามแผนที่วางไว้ ไม่ว่าจะเป็นการควบคุมวิธีการผลิต ปริมาณการผลิตต้นทุนการผลิต ตลอดจนคุณภาพของสินค้าที่ผลิตได้ การบัญชีต้นทุนจะเป็นสิ่งที่ช่วยให้การดำเนินงานของกิจการ เป็นไปตามแผนงานที่วางไว้ และยังสามารถใช้เป็นแนวทางในการวางแผนงานในอนาคตได้อีกด้วย

อาจกล่าวได้ว่า หน้าที่โดยทั่ว ๆ ไปของการบัญชีต้นทุน ประการแรกก็คือ การบัญชีต้นทุนจะรวบรวม และแยกประเภทต้นทุนของธุรกิจตามปัจจัยการผลิต (Elements of costs) และอาจแบ่งแยกเป็นรายแผนก เพื่อจะได้หาประสิทธิภาพในการดำเนินงานของแต่ละแผนก นอกจากจะบันทึกต้นทุนและรายได้อันเป็นรายแผนกแล้ว อาจจะมีบันทึกตามประเภทของสินค้า อาณาเขตการขาย ฯลฯ ก็ได้

ซึ่งประโยชน์ที่ได้รับก็เช่นเดียวกัน หน้าที่อีกประการหนึ่งของบัญชีต้นทุน ก็คือ การประมวลข้อมูลเพื่อจะใช้ประโยชน์ในการควบคุมต้นทุน จุดประสงค์ในการประมวลข้อมูลนี้ก็เพื่อจะได้สามารถระมัดระวังให้ต้นทุนที่เกิดขึ้นเป็นต้นทุนที่ต่ำที่สุดและมีประสิทธิภาพในการดำเนินงานสูงสุดด้วย การประมวล ข้อมูลดังกล่าวนี้จะให้ประโยชน์ในการที่จะปรับปรุงแก้ไข เพื่อการวางแผนในอนาคตได้อย่างถูกต้อง

อนึ่ง เมื่อกิจการประสงค์จะทำบัญชีการเงิน เพื่อจะเสนอผลการดำเนินงานให้บุคคลหลายฝ่ายที่มีความสนใจในกิจการได้ทราบถึงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการ ทุกเดือน ทุก ๓ เดือน ครึ่งปี หรือ ทุกปี แล้ว ก็เป็นสิ่งจำเป็นที่จะต้องนำต้นทุนของการผลิตหรือบริการในระยะเวลาดังกล่าวนั้น มาเสนอไว้ด้วยเพื่อจะได้เปรียบเทียบต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ในระยะเวลาดังกล่าวนั้น

จากหน้าที่ดังกล่าวแล้วของการบัญชีต้นทุน จะเห็นว่าบุคคลหลายฝ่ายจะเป็นผู้ที่ได้รับประโยชน์จากการประมวลและรายงานรายละเอียดของข้อมูลต้นทุนที่เกิดขึ้น นับจากธุรกิจนั้นเอง ตั้งแต่ฝ่ายบริหาร ฝ่ายจัดการ ตลอดจนถึง ผู้จัดการโรงงาน หัวหน้าคนงาน และคนงาน เป็นต้นว่าฝ่ายจัดการจะได้รับประโยชน์ในการแยกประเภทต้นทุนในการผลิต ในการควบคุมวัตถุดิบ และวัสดุสิ้นเปลือง ควบคุมค่าแรงและเงินเดือน ควบคุมค่าใช้จ่ายโรงงาน ฝ่ายบริหารจะได้รับประโยชน์ในการทำงานประมาณ การวางแผนมาตรฐาน การวัดประสิทธิภาพของการดำเนินการผลิต และการกำหนดราคาของผลผลิต ฯลฯ

ประโยชน์ที่กิจการจะได้รับในการกำหนดราคาของผลผลิต เป็นประโยชน์ที่สำคัญที่ทุกกิจการที่ผลิตสินค้าจะต้องคำนึงถึง เนื่องจากหน้าที่สำคัญประการหนึ่งของผู้ผลิตสินค้าก็คือ การกำหนดราคาขายของผลผลิต แม้วาระดับราคาของผลิตผลและบริการจะขึ้นอยู่กับอุปทานและอุปสงค์ของท้องถิ่นของประเทศ และตลาดในต่างประเทศก็ตาม แต่การกำหนดราคาของผลิตผลหรือบริการแต่ละชนิดจะต้องจัดทำโดยฝ่ายบริหารหลังจากที่ได้พิจารณาอย่างระมัดระวังถึงต้นทุนของผลผลิตและข้อได้เปรียบเสียเปรียบบางประการแล้ว การกำหนดราคาขายของสินค้าจะกระทำได้อีกก็ต่อเมื่อกิจการได้มีการคำนวณต้นทุนไว้อย่างถูกต้องและมีหลักเกณฑ์ ตลอดจนการจัดสรรต้นทุนการผลิตได้ทำอย่างมีเหตุผลและมีหลักเกณฑ์แล้ว เช่นกัน ต้นทุนการผลิตที่ถูกต้องแล้ว เท่านั้นจึงจะเป็นสิ่งนำไปสู่การกำหนดราคาขาย

ที่เหมาะสมได้ ยิ่งกว่านั้นในกรณีที่มีการขายสินค้าแข่งขันกับสินค้าที่ผลิตในต่างประเทศ การกำหนดราคาขายของสินค้าภายในประเทศยิ่งเป็นสิ่งสำคัญมากโดยต้องคำนึงถึงผู้บริโภคเป็นสำคัญด้วย นอกจากนี้การพิจารณาราคาขายอย่างมีเหตุผลและการพิจารณาวิธีการต่าง ๆ ในการผลิตโดยใช้การวางงบประมาณ ประสิทธิภาพที่ตามมาและการคาดคะเนเหตุการณ์ในอนาคต จะช่วยให้ธุรกิจสามารถเพิ่มหรือลดผลผลิตเพื่อจะเปลี่ยนแปลงให้ผลผลิตของกิจการมีราคาต่ำลง หรือเพื่อที่จะทำให้กิจการสามารถทำกำไรได้สูงสุดจากการผลิตก็ได้

โดยปกติ การบัญชีต้นทุนมีความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิดกับฝ่ายบริหารจนเป็นการยากที่จะชี้แจงไปให้แน่ชัดได้ว่า งานของนักบัญชีต้นทุนสิ้นสุดลงตรงไหน และงานของฝ่ายบริหาร เริ่มต้นที่ใด จึงกล่าวได้ว่า การบัญชีต้นทุนช่วยเหลืองานฝ่ายบริหารตั้งแต่เริ่มต้นในการกำหนดนโยบาย และในการเปรียบเทียบผลที่เกิดขึ้นจริงกับที่ได้ประมาณไว้ เพื่อที่จะพิจารณานโยบายแต่ละนโยบาย และเปลี่ยนแปลงให้เข้ากับสภาวะการณ์ในอนาคต ดังนั้นการคำนวณต้นทุนที่ถูกต้องโดยใช้หลักเกณฑ์ที่มีเหตุผลที่สุดจึงเป็นสิ่งจำเป็นอันยิ่งใหญ่ของวงการอุตสาหกรรมทั้งหลาย

การคำนวณต้นทุนการผลิตสินค้าจะถูกต้องเหมาะสมเพียงใดหรือไม่ ย่อมขึ้นอยู่กับวิธีการที่ใช้ในการคำนวณหาต้นทุนของสินค้าที่ผลิต สำหรับกิจการที่มีการผลิตสินค้าเพียงอย่างเดียววิธีการคำนวณต้นทุนย่อมจะเป็นไปอย่างง่าย ๆ ไม่ยุ่งยากมากนัก เพราะต้นทุนทั้งหมดที่จะใช้ไปจะถือได้ว่าใช้ไปในการผลิตสินค้านั้น แต่ในทางตรงกันข้าม ถ้ากิจการผลิตสินค้ามากกว่าหนึ่งชนิดและมีการแยกการดำเนินการผลิตออกจากกัน หรือมีการแบ่งการดำเนินงานออกเป็นแผนกต่าง ๆ หลายแผนกแล้ว ปัญหาเกี่ยวกับการคำนวณหาต้นทุนของผลผลิตแต่ละอย่าง หรือต้นทุนของแต่ละแผนกย่อมเป็นปัญหาใหญ่ของกิจการที่จะต้องวางระบบให้เหมาะสมเพื่อจะให้มีการควบคุมที่ดีและเพื่อให้การคำนวณต้นทุนการผลิตเป็นไปอย่างถูกต้อง

ในการคำนวณต้นทุนการผลิตสินค้า โดยปกติประกอบด้วย ต้นทุนที่เป็นมูลฐานสำคัญ ๓ ประเภท คือ วัสดุสิ้นเปลืองโดยตรง ค่าแรงโดยตรง และค่าใช้จ่ายโรงงาน ซึ่งอาจจะกล่าวคำจำกัดความโดยย่อ ๆ ได้ ดังนี้คือ

วัตถุดิบโดยตรง หมายถึงวัตถุดิบที่นำมาใช้เป็นส่วนประกอบที่สำคัญในการทำให้ผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป วัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตโดยตรงย่อมจะสามารถคำนวณได้โดยง่ายและสะดวก ว่าต้นทุนวัตถุดิบนี้ใช้ไปในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยเท่าใด เช่น ไม้ที่นำมาใช้ทำเป็นเครื่องเรือน ผ้าที่นำมาตัดเสื้อสำเร็จรูป เป็นต้น

ค่าแรงโดยตรง หมายถึง ค่าแรงที่เกิดขึ้นในการ เปลี่ยนสภาพวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป ค่าแรงโดยตรงเป็นค่าแรงที่เกี่ยวกับการผลิตสินค้านั้น ๆ โดยตรงและสามารถคำนวณต้นทุนค่าแรงโดยตรงที่ใช้ในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยได้โดยง่าย

ค่าใช้จ่ายโรงงาน ในความหมายกว้าง ๆ หมายถึงต้นทุนในการผลิตในส่วนที่นอกเหนือไปจากค่าแรงโดยตรงและวัตถุดิบโดยตรง ฉะนั้นค่าใช้จ่ายโรงงานจึงหมายถึงค่าแรงทางอ้อม วัตถุดิบทางอ้อม และค่าใช้จ่ายโรงงานอื่น ๆ ซึ่งยากที่จะทราบได้ว่าเป็นต้นทุนของการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วย หรือเป็นต้นทุนของการผลิตงานใดเท่าใด ค่าใช้จ่ายโรงงานนับว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการผลิตเป็นส่วนรวม

สำหรับวัตถุดิบทางอ้อมของการผลิต หมายถึง วัตถุดิบที่ต้องใช้ในการผลิตสินค้านั้น แต่อาจไม่ใช่เป็นจำนวนน้อยหรือยากที่จะทราบได้ว่าจะต้องใช้วัตถุดิบเหล่านี้ประมาณเท่าใดในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วย ด้วยเหตุนี้จึงพิจารณานับวัตถุดิบทางอ้อม เข้าเป็นค่าใช้จ่ายโรงงานมากกว่าที่จะนับเป็นวัตถุดิบโดยตรงในการผลิต

ส่วนค่าแรงทางอ้อมก็เช่นเดียวกัน กล่าวคือ ค่าแรงทางอ้อม หมายถึง ค่าแรงที่ไม่ได้ใช้ในการ เปลี่ยนสภาพวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป จึงไม่เกี่ยวกับการผลิตโดยตรง ฉะนั้นค่าแรงที่ไม่ใช่เป็นค่าแรงโดยตรงในแผนกผลิต จึงถือเป็นค่าแรงทางอ้อมในแผนกนั้นทั้งสิ้น เช่น ค่าแรงหัวหน้าควบคุมงาน ค่าแรงพนักงานทำความสะอาด ซ่อมแซม และให้บริการอื่น ๆ เพื่อให้การผลิตดำเนินไปได้โดยสะดวก

อย่างไรก็ตาม ข้อแตกต่างระหว่างวัตถุดิบโดยตรงและวัตถุดิบทางอ้อมไม่ได้ขึ้นอยู่กับตัววัตถุดิบเพียงอย่างเดียว สิ่งที่จะต้องนำมาเป็นหลักในการพิจารณาในเรื่องนี้ประการหนึ่งก็คือ ต้องคำนึงถึง

ความสะดวกและความสามารถในการที่จะคิดเป็นต้นทุนวัตถุดิบต่อผลผลิตหนึ่งหน่วย หรือในบางกรณี ถ้ากิจการแยกคำนวณต้นทุนการผลิตเป็นแผนจะสามารถแยกต้นทุนนั้นเข้าเป็นของแผนก็ได้หรือไม่ จะปรากฏว่า ในบางครั้งต้นทุนวัตถุดิบโดยตรงบางประเภทมีเป็นจำนวนน้อยมาก จนไม่สมควรจะนำไปรวมคิดเป็นวัตถุดิบโดยตรงได้ เพราะว่าการที่จะทำเช่นนั้นได้ อาจทำให้เสียเวลาและค่าใช้จ่ายมากกว่า ผลดีที่จะได้รับ ในกรณีเช่นนี้ จึงควรจะต้องต้นทุนดังกล่าวนี้เป็นต้นทุนวัตถุดิบทางอ้อม จะเป็นการสะดวกกว่า เป็นต้นว่า ในการผลิตโต๊ะ ตัวหนึ่ง ใช้ตะปู ๑๐ ตัว ถ้าจะพิจารณาคำนวณตามทฤษฎีแล้วควรคิดต้นทุนของตะปูเป็นต้นทุนวัตถุดิบโดยตรง แต่ในทางปฏิบัติ การคิดต้นทุนของตะปูทำได้ไม่สะดวกจึงควรถือต้นทุนนี้เป็นต้นทุนวัตถุดิบทางอ้อม นับเป็นค่าใช้จ่ายโรงงาน ซึ่งจะแบ่งสรรให้งานต่าง ๆ ต่อไปตามความเหมาะสม

ส่วนข้อแตกต่างของค่าแรงโดยตรงและค่าแรงทางอ้อมก็เช่นเดียวกันไม่ได้ขึ้นอยู่กับชนิดของงานที่คนงานทำเพียงอย่างเดียว ในทางปฏิบัติปัญหาเกี่ยวกับค่าแรงโดยตรงและค่าแรงทางอ้อม เป็นปัญหาที่จะต้องพิจารณาตามความเหมาะสมและความสะดวกเป็นสำคัญ ถ้าคนงานคนหนึ่งทำงานชนิดที่สามารถเจาะจงได้ว่า เป็นของงานหน่วยใดหรือถ้าคนงานทำงานเฉพาะงานใดงานหนึ่งเป็นเวลานานพอที่จะชี้ได้ว่าเขาได้ทำงานชิ้นนั้น ในกรณีดังกล่าว ค่าแรงของคนงานคนนี้จะถือว่าเป็นค่าแรงโดยตรงของงานนั้น แต่ในกรณีที่ไม่มีเช่นนั้น ค่าแรงของคนงานจะถือว่าเป็นค่าแรงทางอ้อม สำหรับต้นทุนของค่าแรงโดยตรง จะนำเขาเป็นต้นทุนของผลผลิตนั้น หรือแผนกนั้น ๆ โดยตรง ส่วนค่าแรงทางอ้อม จะถือเป็นค่าใช้จ่ายโรงงาน เพื่อที่จะนำไปแบ่งสรรให้กับผลผลิตต่าง ๆ ต่อไป

จากคำจำกัดความดังกล่าว จึงเห็นว่าปัญหาที่จะเกิดขึ้นแก่นักบัญชีต้นทุนส่วนใหญ่จะได้แก่ ค่าใช้จ่ายโรงงาน เนื่องจากค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่ได้เกิดขึ้นโดยตรงในการผลิตสินค้าแต่ละชนิด จึงเกิดปัญหาว่า จะคิดค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นต้นทุนการผลิตได้อย่างไร มีหลักเกณฑ์ที่เหมาะสม และมีวิธีการบัญชีอย่างไรบ้าง ซึ่งจะได้อธิบายถึงโดยละเอียดในบทต่อไป