



ระบบบัญชีต้นทุนสำหรับอุตสาหกรรมอิฐทนไฟที่เสนอใหม่ คือ ระบบต้นทุนขั้นดำเนินงาน (Operation costing) ซึ่งเป็นระบบผสมระหว่างระบบต้นทุนงานและระบบต้นทุนคอน โดยต้นทุนของวัตถุดิบและต้นทุนแปรสภาพของกรรมวิธีการผลิตบางขั้นมีการรวบรวมต้นทุนตามระบบต้นทุนงาน ส่วนกรรมวิธีการผลิตบางขั้นมีการคำนวณต้นทุนแปรสภาพตามระบบต้นทุนคอน นอกจากนี้ยังได้ออกแบบฟอร์มของงบต้นทุนงานซึ่งสามารถรวบรวมต้นทุนของวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายโรงงาน จากเอกสารเบื้องต้นได้แก่ ใบ เบิกวัตถุดิบ บัตรจดเวลา และสมุดรายวัน ค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร ตามลำดับ ซึ่งมีการออกแบบให้มีความสะดวกในการนำข้อมูลไปบันทึกลงในงบต้นทุนงาน และมีการควบคุมภายในที่ดีและยังมีตารางสำหรับสรุปผลค่าระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงและต้นทุนโดยประมาณ และตารางสำหรับวิเคราะห์ผลต่างออกตามสาเหตุได้โดยสะดวก เพื่อประโยชน์ในการบริหาร

ระบบบัญชีต้นทุนที่ดีควรให้ประโยชน์ดังต่อไปนี้

- 1) ใช้คำนวณต้นทุนสินค้าขาย
- 2) ใช้ในการวิเคราะห์ราคาสินค้าคงคลังและงานระหว่างทำ
- 3) ช่วยฝ่ายจัดการในด้านควบคุมและการวางแผนนโยบาย
- 4) เป็นเครื่องวัดสมรรถภาพของพนักงาน เครื่องจักร ตลอดจนความหมดเปลืองของวัตถุดิบที่ใช้ไป
- 5) การรวบรวมต้นทุนที่ถูกต้องจะทำให้สามารถเปรียบเทียบต้นทุนของกิจการกับของกิจการอื่นที่ทำการค้าประเภทเดียวกันได้ดียิ่งขึ้น
- 6) ช่วยในการกำหนดราคาขาย<sup>1</sup>

<sup>1</sup> ศาสตราจารย์เพ็ญแข สนิทวงศ์ ณ อยุธยา. การบัญชีต้นทุน. พิมพ์ครั้งที่ 1. หน้า 25. โรงพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2521.

จากการศึกษาถึงระบบบัญชีต้นทุนของอุตสาหกรรมอิฐทนไฟ พบว่า ในการที่จะทำให้ระบบบัญชีต้นทุนให้ประโยชน์ดังกล่าวข้างต้นได้อย่างครบถ้วนนั้น ส่วนใหญ่ต้องมีการปรับปรุงในเรื่องต่อไปนี้

1) การควบคุมปริมาณวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต

ไม่มีการคำนวณปริมาณวัตถุดิบที่ต้องใช้ไว้ล่วงหน้าแล้วนำมา เปรียบ เทียบกับจำนวนที่เบิกใช้จริง ทำให้ไม่สามารถควบคุมได้ว่ามีการใช้วัตถุดิบ เกินกว่าที่จำเป็นหรือไม่ เพราะไม่มีสิ่งที่จะนำมา เปรียบ เทียบกับจำนวนที่ เบิกใช้จริง

ข้อเสนอแนะ

เนื่องจากในอุตสาหกรรมอิฐทนไฟวัตถุดิบ เป็นส่วนประกอบของต้นทุนที่มีอัตราส่วนสูงสุด คือ เท่ากับร้อยละ 53 ของต้นทุนการผลิตทั้งสิ้น ในจำนวนนี้เป็นวัตถุดิบที่นำ เข้ามาจากต่างประเทศถึงร้อยละ 79 ของปริมาณการใช้วัตถุดิบทั้งหมด จึงจำเป็นต้องมีการควบคุม เกี่ยวกับการใช้วัตถุดิบอย่างรัดกุม การคำนวณปริมาณวัตถุดิบที่ต้องใช้ไว้ล่วงหน้าแล้วนำมา เปรียบ เทียบกับจำนวนที่เบิกใช้จริง เป็นมาตรการในการควบคุมการใช้วัตถุดิบอย่างหนึ่ง

ในการผลิตอิฐทนไฟนั้นต้องมีการค้นคว้าทดลอง เกี่ยวกับสูตรที่ต้องใช้ในการผลิตขึ้นมาก่อนโดยแผนกวิจัยฯ เพื่อให้อิฐที่เผาแล้วมีคุณสมบัติทาง เคมีและฟิสิกส์ตามที่ต้องการ ดังนั้นในการ เบิกวัตถุดิบ เพื่อใช้ในการผลิตจึงสามารถคำนวณปริมาณวัตถุดิบที่ต้องใช้ไว้ล่วงหน้า โดย เมื่อแผนกวิจัยฯ ได้รับใบสั่งผลิต หรือใบสั่งงานก็จะจัดทำประมาณการวัตถุดิบที่จะ เบิก (ดูรูปที่ 41 หน้า 64 ) โดยนำปริมาณตามสูตรคูณด้วยจำนวน เท่าของสูตรจะได้ปริมาณวัตถุดิบที่จะใช้ในการผลิตอิฐทนไฟแต่ละชนิดตามจำนวนที่ระบุในใบสั่งผลิต หรือใบสั่งงาน ประมาณการวัตถุดิบที่จะ เบิกนี้จัดทำขึ้น 3 ฉบับ ฉบับที่ 1 และ 2 จะส่งให้แผนกบด และแผนกผสม เพื่อนำไปจัดทำใบ เบิกวัตถุดิบ ส่วนฉบับที่ 3 แผนกวิจัยฯ เก็บไว้เอง ในการเขียนใบ เบิกผู้เบิกจะต้องบันทึกปริมาณที่จะ เบิกตามที่ปรากฏในประมาณการวัตถุดิบที่จะ เบิกลงในใบ เบิก เสียก่อน แล้วส่งให้เจ้าหน้าที่คลังพัสดุ ซึ่งจะบันทึกน้ำหนักแห้งของวัตถุดิบนั้นต่อการตัก 1 ครั้ง และคำนวณหาจำนวนครั้งที่ตัก เพื่อใช้ประกอบการจ่ายวัตถุดิบว่ามีการจ่าย เกินกว่าที่ได้ประมาณไว้หรือไม่ หากมีการจ่ายวัตถุดิบ เกินกว่าที่ประมาณไว้เจ้าหน้าที่คลังพัสดุจะต้องแสดงปริมาณที่ เกินพร้อมทั้งสาเหตุไว้ในช่องหมายเหตุ ส่วนพนักงานบัญชีต้นทุนนั้น เมื่อได้รับใบ เบิกวัตถุดิบที่ เบิก เกินกว่าจำนวนที่ประมาณไว้ก็จะคำนวณหาจำนวน เงินของวัตถุดิบที่ใช้เกินไปนั้น โดยใช้จำนวนหน่วยที่เกินคูณกับราคาที่เหมาะสมไว้แล้วนำไปบันทึก เป็นผลต่างปริมาณในตารางการวิเคราะห์ผลต่างในงบต้นทุนงาน

## 2) การควบคุมค่าแรง

ไม่มีการจด เวลาในการทำงานบางขั้นตอนซึ่งสามารถจด เวลาได้ ทำให้ไม่สามารถ  
แบ่งค่าแรง เหล่านั้น เข้า เป็นต้นทุนการผลิตของอิฐแต่ละสูตรได้อย่างถูกต้อง ไม่สามารถทราบถึง  
ประสิทธิภาพในการทำงานของพนักงาน และไม่สามารถควบคุม เกี่ยวกับค่าแรงได้ เนื่องจากไม่ทราบ  
ถึง เวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงาน

### ข้อเสนอแนะ

การผลิตอิฐทึบในขั้นแรกจะผลิตส่วนผสมแต่ละสูตรขึ้นมาก่อน แล้วจึงนำส่วน  
ผสมนั้นไปขึ้นรูป เป็นรูปแบบต่าง ๆ กันออกไป ในขั้นบดและผสมนั้นอิฐแต่ละสูตรจะใช้ เวลาต่างกัน  
ขึ้นอยู่กับขนาดของส่วนผสมและกรรมวิธีในการผสม การขึ้นรูปก็ เช่นกันอิฐแต่ละรูปแบบจะใช้ เวลา  
ในการขึ้นรูปต่างกัน เช่น การขึ้นรูปด้วยมือ การขึ้นรูปด้วย เครื่องจักร และการขึ้นรูปด้วยการหล่อ  
ในขั้นตอนที่กล่าวมานั้น พนักงานจะถูกกำหนดให้ทำงานประจำ เครื่องจักรที่ผลิตอิฐสูตรหนึ่ง หรือรูป  
แบบหนึ่งจนกว่าการผลิตอิฐสูตรนั้น หรือรูปแบบนั้นจะเสร็จ แล้วจึงเปลี่ยนไปทำอิฐสูตรอื่นหรือรูปแบบ  
อื่น ดังนั้นพนักงานในขั้นการผลิตดังกล่าวสามารถจดเวลาได้ว่าในวันใดตนทำการผลิตอิฐสูตรใด  
หรือรูปแบบใดโดยใช้บัตรจดเวลา (ดูรูปที่ 56 หน้า 88 ) บัตร 1 ใบ ใช้สำหรับพนักงาน 1 คน  
ใน 1 วัน บัตรจดเวลา มีรอยปรุแบ่งออกเป็น 5 ส่วน ส่วนที่ 1 ถึง 4 ใช้บันทึก เวลาที่พนักงาน  
คนนั้นใช้ในการผลิตอิฐแต่ละสูตรหรือรูปแบบ รวมทั้งเวลา เปลืองเปล่า คือ เวลาที่พนักงานไม่ได้  
ทำงาน เนื่องจากรอวัตถุดิบ รอคำสั่งใหม่ หรือรอซ่อม เครื่องจักร พร้อมทั้งระบุสาเหตุที่ไม่ได้ทำ  
งานไว้ในบัตรจดเวลาด้วย ส่วนที่ 5 ใช้รวม เวลาที่ใช้ในการผลิตทั้ง เวลาปกติ และล่วง เวลา  
รวมทั้งอัตราค่าแรงด้วย เมื่อถึงสิ้นวันจึงส่งบัตรจดเวลานี้ให้หัวหน้าแผนกลงนามรับรองความถูกต้อง  
ในส่วนที่ 5 แล้วจึงส่งให้แผนกบุคลากรเพื่อนำไปตรวจสอบกับบัตรลง เวลา แล้วส่งให้พนักงาน  
บัญชีต้นทุน ซึ่งจะ เป็นผู้แยกบัตรจดเวลาออก เป็นส่วน ๆ แล้วนำไปบันทึก เป็นต้นทุนของอิฐสูตรและ  
รูปแบบในงบต้นทุนรวมตามที่ระบุไว้เพื่อหาค่าแรงในการผลิต และใช้ เปรียบ เทียบกับค่าแรงโดย  
ประมาณ จะ เห็นได้ว่าการใช้บัตรจดเวลานี้ทำให้สามารถแบ่งค่าแรงในการบด ผสม และขึ้นรูป เข้า  
เป็นต้นทุนการผลิตของอิฐแต่ละสูตรได้ใกล้เคียงความจริงมากขึ้น เป็นผลให้การกำหนดราคาขาย  
สามารถทำได้ อย่างเหมาะสมและสามารถแข่งขันด้านราคาได้ และทำให้ทราบถึงประสิทธิภาพใน  
การทำงาน ของพนักงาน นอกจากนั้นยังทำให้ทราบถึง ชั่วโมงแรงงาน โดยตรงของขั้นบดและขั้นผสม  
และ ชั่วโมงที่ใช้ในการผลิตของขั้นขึ้นรูป ซึ่ง ชั่วโมง เหล่านี้ใช้ เป็น เกณฑ์ในการจัดสรรค่าใช้จ่าย  
โรงงานของแต่ละแผนก

### ๓) การควบคุมค่าใช้จ่ายโรงงาน

ไม่มีการจัดสรรค่าใช้จ่ายโรงงาน เข้า เป็นต้นทุนของอิฐ แต่ละชนิดหรือแต่ละขนาด อย่างเหมาะสม กล่าวคือ มีการจัดสรรตามน้ำหนักของอิฐที่ผลิตเสร็จ หรือในบางแห่งก็ไม่มีการจัดสรรเลย ทำให้ต้นทุนการผลิตของอิฐทนไฟแสดงจำนวนที่ไม่สม เหตุสมผล และทำให้สินค้าสำเร็จรูปและงานระหว่างทำคงเหลือ ณ วันสิ้นงวด แสดงยอดที่ไม่ถูกต้อง

#### ข้อเสนอแนะ

เพื่อให้การคำนวณต้นทุนของอิฐทนไฟมีความสม เหตุสมผลและ เป็นประโยชน์ต่อการกำหนดราคาขาย ธุรกิจ ในอุตสาหกรรมอิฐทนไฟต้องมีการบันทึกค่าใช้จ่ายโรงงานแยกเป็นค่าใช้จ่ายของแต่ละแผนกโดยใช้ตารางวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายโรงงานของแต่ละแผนก (ดูรูปที่ 63 หน้า 101) และต้องมีการจัดสรรค่าใช้จ่ายโรงงานของแต่ละแผนก เข้า เป็นต้นทุนของอิฐทนไฟโดยใช้อัตราในการจัดสรรรายแผนกในการหาอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรนั้น เกณฑ์ที่ใช้ในการหาอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานต้องมีความเหมาะสม กล่าวคือ ต้องคำนวณได้ง่าย ต้องสามารถวัดได้ง่าย ต้องมีความสัมพันธ์กันโดยตรงระหว่างจำนวนเงินของค่าใช้จ่ายโรงงานกับเกณฑ์นั้น และเกณฑ์นั้นควรเป็นตัวแทนของต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานที่ใช้ไปกับทุก ๆ หน่วยที่ผลิต เกณฑ์ที่ผู้เขียนเห็นว่า เหมาะสมกับอุตสาหกรรมนี้มากที่สุดคือ ชั่วโมงที่ใช้ในการปฏิบัติงานในการผลิตในแต่ละชิ้นคือในแต่ละแผนกนั่นเอง ซึ่งในแผนกที่มีแรงงานทางตรงก็ใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรง

การจัดสรรค่าใช้จ่ายโรงงาน เข้า เป็นต้นทุนการผลิตอิฐทนไฟตามที่กล่าวมาข้างต้นนี้จะช่วยทำให้สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือและงานระหว่างทำคงเหลือแสดงยอดที่ถูกต้องด้วย

### 4) การควบคุมต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง

ธุรกิจในอุตสาหกรรมอิฐทนไฟส่วนใหญ่ไม่มีการใช้ระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณในการควบคุมต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง ทำให้ไม่สามารถเปรียบเทียบได้ว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นนั้นต่างจากต้นทุนที่ควรจะเป็นเท่าไร เพราะเหตุไร และจะหาทางแก้ไขต้นทุนที่สูงเกินกว่าที่ควรนั้นได้อย่างไร

#### ข้อเสนอแนะ

ธุรกิจในอุตสาหกรรมอิฐทนไฟควรใช้ระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณในการบันทึกต้นทุนในระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณนั้น จะมีการประมาณเกี่ยวกับวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับการผลิตสินค้าแต่ละชนิดไว้อย่างมีหลักเกณฑ์ แล้วบันทึกไว้ในบัตรต้นทุนโดยประมาณ เมื่อทำการผลิตก็จะบันทึกต้นทุนตามที่เกิดขึ้นจริงไว้ทางด้าน เดบิตของบัญชีงานระหว่างทำ-วัตถุดิบและบัญชี

งานระหว่างทำ-ค่าแรง ส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานนั้นจะจัดสรร เข้า เป็นต้นทุนตามหน่วยที่เกิดขึ้นจริงของ เกณฑ์ที่ใช้จัดสรรในบัญชีงานระหว่างทำ-ค่าใช้จ่ายโรงงาน แต่เมื่อผลิต เสร็จหรือ เมื่อถึงวันสิ้นงวดที่มีการตรวจนับงานระหว่างทำคงเหลือ ก็จะโอนต้นทุนออกไปบัญชีสินค้าสำเร็จรูปและบัญชีงานระหว่างทำคงเหลือด้วยต้นทุนโดยประมาณ ดังนั้น ณ วันสิ้นงวดจึงมีผลต่างปรากฏอยู่ในบัญชีงานระหว่างทำ-วัตถุดิบ บัญชีงานระหว่างทำ-ค่าแรง บัญชีงานระหว่างทำ-ค่าใช้จ่ายโรงงานและบัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน เป็นผลต่างวัตถุดิบ ผลต่างค่าแรง และผลต่างค่าใช้จ่ายโรงงานซึ่งจะต้องทำการวิเคราะห์สาเหตุของผลต่าง เพื่อนำมาปรับปรุงแก้ไขต่อไป

อนึ่ง การใช้ระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณยังให้ประโยชน์อื่นนอกเหนือจากประโยชน์ในการควบคุมดังต่อไปนี้

1. การทราบต้นทุนโดยประมาณของวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายโรงงานในการผลิตสินค้าแต่ละชนิดล่วงหน้าจะเป็นประโยชน์ในการ เสนอราคา การกำหนดนโยบายราคา และการจัดทำรายละเอียดราคาสินค้า (price list)
2. ช่วยในการวางแผนเกี่ยวกับบุคลากรและการผลิตสำหรับงวดต่อมา