



ระบบบัญชีและการบันทึกบัญชีต้นทุน

การบันทึกในบัญชีของกิจการอุตสาหกรรมจะต่างกับกิจการที่ซื้อสินค้ามาเพื่อขาย เนื่องจากจะต้องทำการผลิตสินค้าหรือดัดแปลงวัตถุดิบหรือสินค้าประเภทหนึ่งหรือหลายประเภทไปเป็นสินค้าอีกประเภทหนึ่ง ฝ่ายบัญชีจะรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ จากบุคคลหลายฝ่ายเพื่อคำนวณต้นทุนของสินค้าที่ผลิตและเพื่อประมาณค่าของสินค้าคงเหลือปลายงวด

กิจการอุตสาหกรรมนี้จะต้องมีระบบบัญชีที่ดีและระบบการควบคุมที่รัดกุมพอ มิฉะนั้นจะเกิดการสูญเสียหรือรั่วไหล ทำให้สินค้าที่ผลิตมีต้นทุนสูงกว่าที่ควรจะเป็นซึ่งจะทำให้มีผลต่อเนื่องอย่างอื่นเกิดขึ้น เช่น กำไรสุทธิลดลง ยอดขายลดลงเนื่องจากต้นทุนสูงจำเป็นต้องตั้งราคาสูงกว่าคู่แข่งขึ้นเป็นคน

การบันทึกบัญชีต้นทุนจำเป็นจะต้องมีบัญชีคุมยอดและบัญชีย่อยเพื่อควบคุมค่าวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายโรงงาน การบันทึกรายการต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชีมีลักษณะเกี่ยวกับหมุนเวียนเรื่อยไป ซึ่งเรียกว่าวงจร วงจรบัญชีต้นทุนอาจแบ่งเป็นขั้น ๆ ได้ดังต่อไปนี้

1. เมื่อซื้อวัตถุดิบ
2. เมื่อจ่ายวัตถุดิบ
3. เมื่อจ่ายค่าแรง
4. เมื่อเกิดค่าใช้จ่ายโรงงาน
5. การโอนงานระหว่างทำเข้าบัญชีสินค้าสำเร็จรูป
6. การโอนต้นทุนสินค้าสำเร็จรูปไปบัญชีต้นทุนสินค้าขาย

สำหรับกิจการผลิตกระเบื้องเคลือบมีระบบและวิธีการบันทึกบัญชีเป็นขั้นดังนี้

เมื่อซื้อวัตถุดิบ เมื่อแผนกพัสดุสำรวจพบว่าวัตถุดิบประเภทใดมีเหลือลดน้อยลงจนถึงจุดสั่งซื้อ จะทำใบสั่งซื้อตามแบบ ๘-1 โดยทำขึ้นเป็น 3 ฉบับ ฉบับที่หนึ่งให้แผนกจัดซื้อเพื่อทำการสั่งซื้อ ฉบับที่สองส่งให้แผนกบัญชีเพื่อตรวจสอบกับใบสั่งซื้อและใบส่งของ ฉบับที่สามเก็บไว้เป็นหลักฐานของแผนกเพื่อรอรับวัตถุดิบ ในการซื้อวัตถุดิบนี้ยังแบ่งแหล่ง

เลขที่ ..... บริษัท ..... จำกัด วันที่ ..... ใบขอซื้อ โปรดจัดซื้อให้แผนก .....					
ลำดับที่	วันที่ต้องการ	รายการ	หน่วย	จำนวน	สำหรับงาน
ผู้ขอซื้อ		ผู้ตรวจ		ผู้อนุมัติ	
.....		.....		.....	

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ที่ข้อใด 2 แห่ง คือ

ก. การซื้อภายในประเทศ ใดแก่ประเภทดินและหินต่าง ๆ เคมีภัณฑ์บางชนิด ผู้จัดซื้อควรตรวจสอบราคาและสั่งซื้อจากผู้ขายที่เสนอราคาต่ำสุด โดยออกไปส่งตามแบบ 8-2 จำนวน 4 ฉบับ ฉบับที่หนึ่งให้ผู้ชาย ฉบับที่สองให้แผนกบัญชี ฉบับที่สามส่งให้แผนกที่ซื้อเพื่อให้ทราบว่ามีการจัดซื้อแล้ว และฉบับที่สี่จะเก็บไว้เป็นหลักฐานที่แผนกเมื่อได้รับวัตถุดิบจะบันทึกบัญชีดังนี้

เคมิต บัญชีคุมยอดวัตถุดิบ

เครดิต บัญชีคุมยอดเจ้าหนี้

และจะบันทึกในบัตรวัตถุดิบดั่งแบบ 8-3 สำหรับวัตถุดิบทุกประเภทที่ได้รับและบันทึกบัญชีย่อยเจ้าหนี้ในเวลาเดียวกัน

ข. การสั่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศ กิจการจะต้องมีการติดต่อบริษัทผู้ขายจากต่างประเทศซึ่งจะมีค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เกิดขึ้น เช่น ค่าภาษีศุลกากรขาเข้า ค่าใช้จ่ายในการออกของ เป็นต้น ซึ่งค่าใช้จ่ายเหล่านี้จะต้องรวมเป็นต้นทุนของวัตถุดิบที่ซื้อ ในกรณีที่สั่งซื้อวัตถุดิบคราวละหลายชนิด ค่าภาษีศุลกากรจะจัดสรรเข้าเป็นต้นทุนของวัตถุดิบแต่ละชนิดตามอัตราค่าภาษีศุลกากรขาเข้าของวัตถุดิบแต่ละชนิดรวมทั้งค่าภาษีการค้าซึ่งคิดจากค่าภาษีศุลกากรขาเข้าด้วย ส่วนค่าใช้จ่ายในการออกของจะจัดสรรเป็นต้นทุนของวัตถุดิบตามมูลค่าของวัตถุดิบซึ่งนับว่าเป็นวิธีที่สะดวกที่สุด ทั้งนี้เพราะสินค้าที่นำเข้ามาอาจจะมีน้ำหนักหรือขนาดต่างกันออกไป จึงยากที่จะยัดน้ำหนักหรือขนาดเป็นเกณฑ์การแบ่งค่าใช้จ่ายประเภทนี้ให้เหมาะสมได้

เมื่อแผนกพัสดุได้รับวัตถุดิบที่ซื้อจะต้องทำรายงานการรับของขึ้นตามแบบที่ 8-4 และส่งต้นฉบับให้แผนกบัญชีและเก็บสำเนาไว้ที่แผนกเพื่อเป็นหลักฐาน

เมื่อจ่ายวัตถุดิบ แผนกใดที่ต้องการวัตถุดิบเพื่อทำการผลิตสินค้าจะทำใบเบิกวัตถุดิบตามแบบที่ 8-5 ขึ้น 3 ฉบับ ฉบับที่หนึ่งให้แผนกพัสดุ ฉบับที่สองส่งให้แผนกบัญชีเพื่อบันทึกรายการทางบัญชีต้นทุน ฉบับที่สามจะเก็บไว้เป็นหลักฐานของแผนก แผนกบัญชีจะบันทึกการขายและตัดบัญชีในบัตรวัตถุดิบตามราคาถัวเฉลี่ยเมื่อสิ้นงวดซึ่งเป็นวิธีที่สะดวกและเป็นที่ยอมรับกันทั่วไป การบันทึกจะแยกต้นทุนวัตถุดิบเข้าบัญชีงานระหว่างทำของแต่ละแผนกที่เบิกไปใช้ดังนี้

แบบ 8 - 2

บริษัท ..... จำกัด  
 459/8 ถนนสุขุมวิท พระโขนง กรุงเทพฯ ฯ  
 โทรศัพท์ 910872, 910891

ใบสั่งซื้อ ..... เลขที่ .....  
 ถึง ..... วันที่ .....  
 ที่อยู่ .....  
 โปรดส่งสิ่งของตามรายการข้างล่างนี้ ตามราคาที่ท่านเสนอ

ปริมาณ	หน่วย	รายการ	ราคา	รวมเงิน

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

เลขที่ใบส่งของ .....

เลขที่ใบขอซื้อ .....

ผู้ขอซื้อ .....

ผู้อนุมัติ .....

ปริมาณต่ำสุด .....		บริษัท .....		จำกัด					
ปริมาณสูงสุด .....		ชื่อวัตถุดิบ .....						หน่วย ...	
วันที่	รายการ	เลขที่ใบ สำคัญ	ปริมาณ			ราคา	จำนวนเงิน		
			รับ	จ่าย	คงเหลือ		รับ	จ่าย	คงเหลือ

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บริษัท ..... จำกัด

รายงานการรับของ

วันที่ .....

ลำดับที่	รายการ	รับจาก	เลขที่ ใบขอซื้อ	เลขที่ ใบส่งของ	หน่วย	จำนวน	หมายเหตุ

ตรวจนับสินค้าโดย .....

ผู้รายงาน .....

หัวหน้าแผนก .....

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บริษัท ..... จำกัด							
ใบเบิกวัตถุดิบและวัสดุ					เลขที่ .....		
แผนก .....					วันที่ .....		
ลำดับที่	รหัส	รายการ	หน่วย	จำนวน	ราคา	บาท	หมายเหตุ
ผู้เบิก		ผู้อนุมัติ		ผู้จ่าย		ผู้รับ	

ศูนย์วิทยพัสดุ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



เคบิท บัญชีงานระหว่างทำแผนกบคและผสม - วัตถุประสงค์

บัญชีงานระหว่างทำแผนกทำสี - วัตถุประสงค์

บัญชีงานระหว่างทำแผนกคิตตาชาย - วัตถุประสงค์

เครดิต บัญชีคุมยอดวัตถุประสงค์

เมื่อจ่ายค่าแรง คนงานรายวันเมื่อมาทำงานจะต้องบันทึกเวลาโดยใช้บัตรบันทึกเวลาตามแบบที่ 8-6 เมื่อถึงงวดการจ่ายเงินฝ่ายบุคคลจะนำบัตรบันทึกเวลาซึ่งมีรายละเอียดเกี่ยวกับชื่อ แผนก และอัตราค่าแรงของแต่ละแผนก และรวมยอดเงินทุกแผนกเพื่อขอเบิกเงินจากแผนกบัญชีหลังจากฝ่ายบัญชีได้ตรวจสอบความถูกต้องแล้วจะเตรียมเช็คส่งจ่ายเงินพร้อมทั้งบันทึกรายการทางบัญชีดังนี้

เคบิท บัญชีงานระหว่างทำแผนกบคและผสม - ค่าแรง

บัญชีงานระหว่างทำแผนกทำสี - ค่าแรง

บัญชีงานระหว่างทำแผนกปั้ม - ค่าแรง

บัญชีงานระหว่างทำแผนกเคลือบ - ค่าแรง

บัญชีงานระหว่างทำแผนกคัดเลือก - ค่าแรง

บัญชีงานระหว่างทำแผนกเตาเผา - ค่าแรง

บัญชีงานระหว่างทำแผนกคิตตาชาย - ค่าแรง

บัญชีงานระหว่างทำแผนกบรรจุ - ค่าแรง

บัญชีงานระหว่างทำแผนกธุรการ - ค่าใช้จ่ายโรงงาน (ค่าแรงทางอ้อม)

บัญชีงานระหว่างทำแผนกซ่อมแซม - ค่าใช้จ่ายโรงงาน (ค่าแรงทางอ้อม)

บัญชีงานระหว่างทำแผนกทดลอง - ค่าใช้จ่ายโรงงาน (ค่าแรงทางอ้อม)

เครดิต บัญชีเงินฝากธนาคาร

แผนกที่ให้บริการแก่แผนกอื่น เช่น แผนกธุรการ แผนกทดลอง และแผนกซ่อมแซม จะต้องมีกรจ่ายค่าแรงคนงานรายวัน เช่นเดียวกับแผนกที่ทำการผลิต แต่ค่าแรงที่จ่ายนี้ถือเป็นค่าแรงทางอ้อมจึงเข้าบัญชีค่าใช้จ่ายโรงงานเมื่อสิ้นเดือนก็จะจัดสรรให้แก่แผนกต่าง ๆ ตามอัตราที่ให้บริการ เช่น สำหรับแผนกซ่อมแซมจะจัดสรรตามจำนวนชั่วโมงที่แต่ละแผนกมาขอบริการซ่อมจากแผนก ส่วนแผนกธุรการซึ่งรวมทั้งงานคานบุคคลและบัญชีจะจัดสรรให้แก่ละ



แบบ 8-6

เลขประจำตัว.....					
บริษัท ..... จำกัด					
บัตรบันทึกเวลาการทำงาน					
วันที่		ถึงวันที่			
ชื่อ		อัตรา			
ฝ่าย ..... แผนก .....					
วันที่	เข้า	ออก	ดูวงเวลา		หมายเหตุ
			เข้า	ออก	
ค่าแรง บ.		คาลวงเวลา บ.		อื่น ๆ บ.	รวม บ.
เงินสะสม บ.		ภาษี บ.		รวม บ.	
ผู้เช็คเวลา		ฝ่ายบุคคล		สุทธิ บ.	

ศูนย์วิจัยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

แผนกตามจำนวนคนงานเป็นต้น

เมื่อเกิดค่าใช้จ่ายโรงงาน เมื่อมีรายการค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เกิดขึ้นซึ่งเกี่ยวข้องกับงานการผลิตสินค้า เช่น การจ่ายเงินเดือน การซ่อมแซมเครื่องจักร การจ่ายค่ากระแสไฟฟ้า การคิกค่าเสื่อมราคา และการตัดค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด ฯลฯ จะบันทึกในบัญชีดังนี้

เดบิต บัญชีงานระหว่างทำแผนกบดและผสม - ค่าใช้จ่ายโรงงาน

บัญชีงานระหว่างทำแผนกปี้ม - ค่าใช้จ่ายโรงงาน

บัญชีงานระหว่างทำแผนกทำสี - ค่าใช้จ่ายโรงงาน

บัญชีงานระหว่างทำแผนกเคลือบ - ค่าใช้จ่ายโรงงาน

บัญชีงานระหว่างทำแผนกเตาเผา - ค่าใช้จ่ายโรงงาน

บัญชีงานระหว่างทำแผนกคัดเลือก - ค่าใช้จ่ายโรงงาน

บัญชีงานระหว่างทำแผนกคิกค้าย - ค่าใช้จ่ายโรงงาน

บัญชีงานระหว่างทำแผนกบรรจุ - ค่าใช้จ่ายโรงงาน

บัญชีงานระหว่างทำแผนกซ่อมแซม - ค่าใช้จ่ายโรงงาน

บัญชีงานระหว่างทำแผนกธุรการ - ค่าใช้จ่ายโรงงาน

บัญชีงานระหว่างทำแผนกทดลอง - ค่าใช้จ่ายโรงงาน

เครดิต เงินสด

เงินฝากธนาคาร

ค่าใช้จ่ายคางจ่าย

ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า

ค่าเสื่อมราคาสะสม

ฯลฯ

เมื่อใดบันทึกค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ของแต่ละแผนกเรียบร้อยแล้ว จะโอนค่าใช้จ่ายของแผนกที่ให้บริการทั้ง 3 แผนก คือ แผนกธุรการ แผนกซ่อมแซม และแผนกทดลองไปเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมของแผนกต่าง ๆ โดยจะพยายามจัดสรรค่าใช้จ่ายของแผนกบริการให้แก่แผนกต่าง ๆ อย่างยุติธรรมที่สุดโดยค่านึงถึงประโยชน์ที่แต่ละแผนกได้รับ และปริมาณการใช้บริการ

ของแต่ละแผนก ซึ่งอาจจะถือเกณฑ์การจัดสรรค่าใช้จ่ายได้ดังนี้

ก. แผนกธุรการ ควรจัดสรรค่าใช้จ่ายของแผนกนี้ให้แก่แผนกผลิตต่าง ๆ โดยถือจำนวนคนงานเป็นหลักเพราะนอกเหนือจากเกณฑ์จำนวนคนงานแล้วก็อาจถือเกณฑ์การจัดสรรจากบริเวณพื้นที่หรือชั่วโมงเดินเครื่องของเครื่องจักรได้ แต่ทั้งสองหลักเกณฑ์ไม่เหมาะสมกับกิจการกระเบื้องเคลือบ เนื่องจากบางแผนกมีเนื้อที่กว้าง เช่น แผนกเตา แคมป์ได้ใช้บริการแผนกธุรการมากกว่าแผนกอื่น การที่จะรับภาระค่าใช้จ่ายของแผนกธุรการมามากจึงไม่เป็นการยุติธรรม หรือถ้าจะถือเกณฑ์ชั่วโมงเดินเครื่องของเครื่องจักรมาเป็นหลักในการจัดสรรค่าใช้จ่ายก็ไม่เหมาะสมอีกเช่นกัน เนื่องจากบางแผนกก็ไม่มีเครื่องจักรแต่ก็ใช้บริการของแผนกธุรการ เช่น แผนกคัดเลือก แผนกติดตาชาย และแผนกบรรจุเป็นต้น แต่ทุกแผนกจะต้องมีคนงานและแผนกธุรการจะต้องทำงานเกี่ยวกับคนงานมาก เช่น การคำนวณค่าแรง การดูแลรักษาคงงานที่บาดเจ็บ การจัดหาวัสดุต่างๆ ให้คนงาน เป็นต้น ดังนั้นการใช้จำนวนคนงานเป็นหลักในการจัดสรรค่าใช้จ่ายของแผนกธุรการให้แก่แผนกผลิตจึงเป็นหลักที่เหมาะสมที่สุด นอกจากนี้การใช้เกณฑ์นี้ยังช่วยให้แต่ละแผนกควบคุมค่าแรงโดยตรงได้ด้วย เนื่องจากหัวหน้าแผนกไม่ต้องการรับโอนค่าใช้จ่ายของแผนกธุรการมากก็จะพยายามควบคุมจำนวนคนงานมิให้มากเกินไปจนเกินความจำเป็นจึงเป็นการควบคุมค่าแรงได้อีกทางหนึ่งด้วย

ข. แผนกซ่อมแซม เป็นแผนกที่ให้บริการแก่แผนกอื่น ๆ ซึ่งควรใช้เวลาในการให้บริการของแผนกซ่อมแซมเป็นหลักในการจัดสรรค่าใช้จ่ายของแผนกไปให้แผนกผลิตโดยถือว่าแผนกใดใช้เวลาในการซ่อมมากควรรับโอนค่าใช้จ่ายของแผนกซ่อมแซมมาก แผนกใดใช้เวลาในการซ่อมแซมน้อยก็ควรรับโอนค่าใช้จ่ายไปจำนวนน้อย ซึ่งทั้งนี้แผนกซ่อมจะต้องบันทึกชั่วโมงซ่อมแซมทรัพย์สินต่าง ๆ ของแต่ละแผนกไว้และนำมาคำนวณจำนวนเงินที่จะโอนให้แผนกผลิตอื่นเมื่อสิ้นเดือน

ค. แผนกทดลอง แผนกทดลองมีหน้าที่ทดลองการผลิตสินค้าใหม่ ๆ และทดลองหาสูตรการผลิตสมบัติของวัสดุโดยการผลิตสินค้าที่จะมีผลให้ผลิตสินค้าได้อย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด คือ มีส่วนเสียน้อยที่สุดและมีคุณภาพดีกว่าเดิมเพื่อนำมาแก้ไขหลักการผลิตสินค้าที่เคยปฏิบัติให้ดีขึ้น แผนกที่จะได้ประโยชน์จากแผนกทดลอง คือ แผนกบดและผสม แผนกเคลือบแผนกทำสี และแผนกเตาเผา ดังนั้นทั้งสี่แผนกนี้จึงสมควรรับโอนค่าใช้จ่ายของแผนกทดลอง

ไปในอัตราเท่าเทียมกัน

หลังจากที่ได้คำนวณจำนวนค่าใช้จ่ายของแผนกให้บริการทั้ง 3 แผนกที่จะโอนให้แผนกผลิตแต่ละแผนกได้แล้วจะบันทึกทางบัญชีเกี่ยวกับการโอนใ้คือ

เดบิต บัญชีงานระหว่างทำแผนกบคและยสม - ค่าใช้จ่ายโรงงาน

บัญชีงานระหว่างทำแผนกปั้ม - ค่าใช้จ่ายโรงงาน

บัญชีงานระหว่างทำแผนกทำสี - ค่าใช้จ่ายโรงงาน

บัญชีงานระหว่างทำแผนกเคลือบ - ค่าใช้จ่ายโรงงาน

บัญชีงานระหว่างทำแผนกเตาเผา - ค่าใช้จ่ายโรงงาน

บัญชีงานระหว่างทำแผนกคัดเลือก - ค่าใช้จ่ายโรงงาน

บัญชีงานระหว่างทำแผนกคิกต้าย - ค่าใช้จ่ายโรงงาน

บัญชีงานระหว่างทำแผนกบรรจุ - ค่าใช้จ่ายโรงงาน

เครดิต บัญชีงานระหว่างทำแผนกธุรการ - ค่าใช้จ่ายโรงงาน

บัญชีงานระหว่างทำแผนกซ่อมแซม - ค่าใช้จ่ายโรงงาน

บัญชีงานระหว่างทำแผนกทดลอง - ค่าใช้จ่ายโรงงาน

การโอนงานระหว่างทำเข้าบัญชีสินค้าสำเร็จรูป ตามที่กล่าวแล้วว่กิจกรรมประ-

เภทนี้ควรจะใช้ระบบต้นทุนคอน ( Process Costing ) กล่าวคือเมื่องานแผนกหนึ่งเสร็จจะโอนให้อีกแผนกหนึ่งทำการผลิตต่อเรื่อยไปจนกว่าสินค้าจะผลิตเสร็จเรียบร้อย ดังนั้นเมื่องานของแต่ละแผนกผลิตเสร็จฝ่ายบัญชีต้นทุนจะคำนวณหามูลค่าของงานที่ผลิตเสร็จของแต่ละแผนกที่จะโอนให้แผนกต่อไป และจะบันทึกทางบัญชีเกี่ยวกับการโอนดังนี้

ก. แผนกบคและยสมโอนให้แผนกปั้ม จะบันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต บัญชีงานระหว่างทำแผนกปั้ม - ค่าวัตถุดิบ

เครดิต บัญชีงานระหว่างทำแผนกบคและยสม - ค่าวัตถุดิบ

บัญชีงานระหว่างทำแผนกบคและยสม - ค่าแรง

บัญชีงานระหว่างทำแผนกบคและยสม - ค่าใช้จ่ายโรงงาน

ข. แผนกปั้มโอนให้แผนกเคลือบ บันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต บัญชีงานระหว่างทำแผนกเคลือบ - ค่าวัตถุดิบ

- เกรคิท บัญชีงานระหว่างทำแผนกบ่ม - ค่าวัสดุคิบ  
 บัญชีงานระหว่างทำแผนกบ่ม - ค่าแรง  
 บัญชีงานระหว่างทำแผนกบ่ม - ค่าใช้จ่ายโรงงาน
- ค. แผนกทำสี่ผลิตภัณฑ์เสร็จและแผนกเคลือบเบ็กสีมาใช้ จะบันทึกบัญชีดังนี้  
 เดบิต บัญชีคุมยอดสินค้า - สี่  
 เกรคิท บัญชีงานระหว่างทำ - ค่าวัสดุคิบ  
 บัญชีงานระหว่างทำ - ค่าแรง  
 บัญชีงานระหว่างทำ - ค่าใช้จ่ายโรงงาน
- เดบิต บัญชีงานระหว่างทำแผนกเคลือบ - ค่าวัสดุคิบ  
 เกรคิท บัญชีคุมยอดสินค้า - สี่
- ง. แผนกเคลือบโอนให้แผนกเตาเผา จะบันทึกบัญชีดังนี้  
 เดบิต บัญชีงานระหว่างทำแผนกเตาเผา - ค่าวัสดุคิบ  
 เกรคิท บัญชีงานระหว่างทำแผนกเคลือบ - ค่าวัสดุคิบ  
 บัญชีงานระหว่างทำแผนกเคลือบ - ค่าแรง  
 บัญชีงานระหว่างทำแผนกเคลือบ - ค่าใช้จ่ายโรงงาน
- จ. แผนกเตาเผาโอนให้แผนกคัดเลือก บันทึกบัญชีดังนี้  
 เดบิต บัญชีงานระหว่างทำแผนกคัดเลือก - ค่าวัสดุคิบ  
 เกรคิท บัญชีงานระหว่างทำแผนกเตาเผา - ค่าวัสดุคิบ  
 บัญชีงานระหว่างทำแผนกเตาเผา - ค่าแรง  
 บัญชีงานระหว่างทำแผนกเตาเผา - ค่าใช้จ่ายโรงงาน
- ฉ. แผนกคัดเลือกโอนให้แผนกคิกตาชาย บันทึกบัญชีดังนี้  
 เดบิต บัญชีงานระหว่างทำแผนกคิกตาชาย - ค่าวัสดุคิบ  
 เกรคิท บัญชีงานระหว่างทำแผนกคัดเลือก - ค่าวัสดุคิบ  
 บัญชีงานระหว่างทำแผนกคัดเลือก - ค่าแรง  
 บัญชีงานระหว่างทำแผนกคัดเลือก - ค่าใช้จ่ายโรงงาน
- ช. แผนกคิกตาชายโอนให้แผนกบรรจุ บันทึกบัญชีดังนี้



เคบิท บัญชีงานระหว่างทำแผนกบรรจุ - ค่าวัสดุคืบ

เครคิท บัญชีงานระหว่างทำแผนกคิตตาขาย - ค่าวัสดุคืบ

บัญชีงานระหว่างทำแผนกคิตตาขาย - ค่าแรง

บัญชีงานระหว่างทำแผนกคิตตาขาย - ค่าใช้จ่ายโรงงาน

ข. แผนกบรรจุโอนเข้าคลังสินค้า บันทึกบัญชีดังนี้

เคบิท บัญชีคุมยอดสินค้า

เครคิท บัญชีงานระหว่างทำแผนกบรรจุ - ค่าวัสดุคืบ

บัญชีงานระหว่างทำแผนกบรรจุ - ค่าแรง

บัญชีงานระหว่างทำแผนกบรรจุ - ค่าใช้จ่ายโรงงาน

เมื่อโอนงานเข้าคลังสินค้าจะถือว่าสินค้าผลิตเสร็จซึ่งกองบันทึกในบัตรสินค้าแต่ละชนิดทั้งคานปริมาณและราคา บัตรสินค้านี้จะถือเป็นบัญชีย่อยของบัญชีคุมยอดสินค้าซึ่งเมื่อรวมมูลค่าของบัตรสินค้าทุกชนิดจะต้องเท่ากับยอดคูลในบัญชีคุมยอดสินค้า

การโอนต้นทุนสินค้าสำเร็จรูปเข้าบัญชีต้นทุนสินค้าที่ขาย เมื่อมีการขายสินค้าแผนกบัญชีจะออกใบส่งของและใบแจ้งหนี้ สำเนาฉบับหนึ่งจะนำไปใช้ในการตัดบัญชีในบัตรสินค้าแต่ละชนิดตามจำนวนที่ขายในแต่ละครั้ง เมื่อสิ้นงวดพนักงานบัญชีจะรวบรวมปริมาณสินค้าที่ขายแต่ละชนิดคูณด้วยราคาถัวเฉลี่ยเมื่อสิ้นงวดจะได้มูลค่าของสินค้าแต่ละชนิดที่ขาย เมื่อรวมสินค้าทุกชนิดที่ขายเข้าด้วยกันก็จะทราบยอดต้นทุนสินค้าซึ่งจะบันทึกบัญชีเมื่อสิ้นงวดดังนี้

เคบิท บัญชีต้นทุนสินค้าที่ขาย

เครคิท บัญชีคุมยอดสินค้า

การควบคุมภายใน

<sup>1</sup>การควบคุมภายใน หมายถึง การวางแผนการจัดสายงาน และกำหนดวิธีการต่าง ๆ ตลอดจนการใช้มาตรการต่าง ๆ เพื่อ

คำบรรยายวิชา  
<sup>1</sup>ศาสตราจารย์เพ็ญแข สนิทวงศ์ ณ อยุธยา, วิชาการบัญชีและการควบคุม,  
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย หน้า 10

1. ป้องกันทรัพย์สินของกิจการจากการทุจริตและการฉ้อฉล
2. ให้ตัวเลขข้อมูลทางการบัญชีถูกต้องและเป็นที่ยอมรับได้
3. ให้การดำเนินงานของกิจการ เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ
4. ให้การดำเนินงานของกิจการเป็นไปตามนโยบายที่ฝ่ายจัดการได้วางไว้

เกี่ยวกับการวางแผนในการที่จะลดต้นทุนการผลิตนั้นขึ้นอยู่กับฝ่ายโรงงานซึ่งจะทำการวางแผนการผลิตให้สอดคล้องกับแผนการขาย ทั้งนี้เพื่อให้มีสินค้าเพียงพอและตรงตามความต้องการของผู้ซื้อ

การจัดสายงาน เป็นการแบ่งแยกหน้าที่ในกิจการ เพื่อกำหนดความรับผิดชอบของแต่ละหน่วยงาน ทั้งนี้เพื่อให้งานดำเนินไปได้โดยราบรื่น สำหรับฝ่ายโรงงานสามารถจัดสายงานตามหน้าที่ได้ 2 สาย คือ

1. ฝ่ายการผลิต ได้แก่ หน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการผลิตสินค้าหรือแปรรูปจากวัตถุดิบชนิดหนึ่งหรือหลายชนิดไปเป็นสินค้าอีกประเภทหนึ่งหรือหมายถึงหน่วยงานที่รับงานที่ผลิตเสร็จจากหน่วยงานอื่นมาเพื่อทำการผลิตเพิ่มให้สินค้าสำเร็จรูปสมบูรณ์ยิ่งขึ้น ฝ่ายการผลิตนี้จะประกอบด้วย แผนกบดและผสม แผนกบ่ม แผนกทำสี แผนกเคลือบ แผนกเคาเผา แผนกคัดเลือก แผนกคืดตาข่าย และแผนกบรรจุ

2. ฝ่ายบริการ หมายถึง หน่วยงานที่มีไ้ทำการผลิตโดยตรงแต่ปฏิบัติงานเพื่อให้บริการแก่แผนกต่าง ๆ ในฝ่ายผลิตตลอดจนฝ่ายบริการด้วยกัน หน่วยงานในฝ่ายบริการก็ได้แก่ แผนกซ่อมแซม แผนกทดลอง และแผนกธุรการ

ในการป้องกันทรัพย์สินต่าง ๆ มิให้เกิดการทุจริตนั้นควรที่จะกำหนดเป็นระเบียบหรือกฎเกณฑ์ให้ผู้ปฏิบัติงานปฏิบัติตาม <sup>2</sup>ในการควบคุมภายในที่คั้นควรคำนึงถึงหลักที่สำคัญดังนี้ คือ

1. จัดให้มีเจ้าหน้าที่ผู้หนึ่งผู้ใดรับผิดชอบสำหรับรายการที่เกิดขึ้นและให้เป็นผู้เสนอให้เจ้าหน้าที่อีกผู้หนึ่งอนุมัติรายการนั้น
2. จัดให้มีการลงบัญชีสำหรับรายการที่เกิดขึ้นทุกรายการอย่างถูกต้อง

<sup>2</sup>หนังสือเล่มเดียวกัน หน้า 11-12



3. มีเจ้าหน้าที่อีกผู้หนึ่งเป็นผู้ตรวจสอบรายการและการลงบัญชีว่าถูกต้อง เจ้าหน้าที่ตรวจสอบจะคงเป็นบุคคลที่ไม่มีหน้าที่รับผิดชอบรายการที่เกิดขึ้นตั้งแต่แรกหรือมีหน้าที่ลงบัญชี
  4. มีการคำนวณต้นทุน ราคาขาย ส่วนลด วิธีการชำระเงิน และการคำนวณอย่างอื่น พร้อมทั้งแสดงยอดไว้ถูกต้อง
  5. สินทรัพย์ต่าง ๆ เป็นคณว่า เงินสด สินค้า เครื่องมือเครื่องใช้ต่าง ๆ ใ้ค้มอบหมายให้เจ้าหน้าที่ผู้หนึ่งผู้ใดรับผิดชอบเกี่ยวกับการดูแลรักษาและเจ้าหน้าที่อีกผู้หนึ่งเป็นผู้ลงบัญชี หน้าที่เก็บรักษาและลงบัญชีจะคงแยกกันโดยเด็ดขาด
  6. การเคลื่อนย้ายสินทรัพย์และการจำหน่ายออกจากบัญชีจะคงได้รับอนุมัติจากเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในการอนุมัติ
  7. รายการทุกรายการที่เกิดขึ้นในกิจการได้มีการจับบันทึกไว้โดยถูกต้องตามวิธีการบัญชี คือ มีเอกสารประกอบ เช่น ใบกำกับสินค้า ใบสำคัญส่งจ่าย ใบเสร็จรับเงิน และใบรับสินค้า มีการลงรายการในสมุดลงรายการเบื้องต้น และผ่านไปยังบัญชีแยกประเภทถูกต้องทั้งบัญชีและจำนวนเงิน
  8. มีการหายออกคงเหลือเป็นครั้งคราวและคงพิสูจน์จำนวนเหล่านั้นโดยการตรวจนับตัวจริง เช่น สินค้าหรือทรัพย์สิน
  9. จัดให้มีการควบคุมทางบัญชีและทางการปฏิบัติงาน เช่น การใช้บัญชีคุมยอด และเครื่องจักรซึ่งจะช่วยให้การควบคุม ทั้งนี้เพื่อช่วยให้ได้มูลงานที่ถูกต้องแม่นยำ
- จากหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้นนี้ กิจการจะสามารถกำหนดวิธีการในการปฏิบัติงานเกี่ยวกับรายการต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นได้ดังนี้
1. การรับวัตถุดิบหรือสินทรัพย์ จะต้องมีเอกสารใบรับสินค้าจากฝ่ายพัสดุ ใบสั่งซื้อจากแผนกซื้อ ใบส่งของจากผู้ขายเพื่อตรวจสอบได้ว่าจำนวนของที่ได้รับนั้นตรงกับจำนวนที่สั่งซื้อและใบส่งของ ส่วนจำนวนเงินนั้นฝ่ายบัญชีควรจะต้องตรวจสอบการคำนวณว่าถูกต้อง โดยที่ควรพิจารณาราคาจากการซื้อในงวดก่อนหรือสอบถามจากรานการรายอื่นบ้างเมื่อมีโอกาส ทั้งนี้เพื่อป้องกันมิให้มีการซื้อสินค้าที่แพงเกินไป
  2. การจ่ายวัตถุดิบหรือพัสดุ ควรมีใบขอเบิกวัตถุดิบหรือวัสดุ ซึ่งมีลายมือชื่อ

ผู้ขอเบิกวัตถุดิบหรือพัสดุ ผู้อนุมัติให้เบิก ผู้จ่าย และผู้รับ ครอบคลุม ทั้งนี้เพื่อป้องกันการนำเอาวัตถุดิบหรือวัสดุไปใช้ประโยชน์ส่วนตัว และอาจป้องกันการสูญหายโดยหัวหน้าพัสดุควย

3. การจ่ายเงิน ซึ่งอาจจ่ายได้จากเงินฝากธนาคารหรือเงินสดย่อย ในกรณีที่จ่ายเงินจำนวนมากกิจการจะจ่ายจากบัญชีเงินฝากธนาคารซึ่งต้องมีเอกสารประกอบการจ่ายเงินให้ครบถ้วนได้แก่ ใบสั่งซื้อ ใบส่งของ ใบรับของ และใบเสร็จรับเงิน ตลอดจนต้องมีเจ้าหน้าที่อนุมัติรายการจ่ายเงินนั้น ส่วนรายการที่จ่ายจากเงินสดย่อยนั้นส่วนใหญ่จะเป็นรายจ่ายย่อย ในการเบิกทุกครั้งจะต้องมีลายมือชื่อผู้ขอเบิกและผู้อนุมัติจ่ายเงิน และจะต้องมีใบเสร็จรับเงินมาประกอบการขอเบิกเงินทุกครั้ง เจ้าหน้าที่ที่สามารถอนุมัติการจ่ายเงินนั้นควรที่จะกำหนดเป็นจำนวนเงินแน่นอนว่าเจ้าหน้าที่ระดับใดสามารถอนุมัติวงเงินจ่ายได้ไม่เกินจำนวนเท่าไร เช่น ผู้จัดการโรงงานและสมุหบัญชีสามารถอนุมัติให้จ่ายเงินได้ภายในวงเงินไม่เกิน 20,000 บาท ถ้าสูงกว่าจำนวนนี้จะต้องเสนอต่อกรรมการผู้จัดการซึ่งสามารถอนุมัติการจ่ายเงินได้ไม่เกิน 100,000 บาท ถ้าเกินกว่าจำนวนเงิน 100,000 บาท จะต้องเสนอต่อคณะกรรมการต่อไป เป็นต้น

4. การจ่ายค่าแรงและเงินเดือน ค่าแรงและเงินเดือนเป็นรายการจ่ายเงินจำนวนมากประเภทหนึ่งที่ต้องให้ความสนใจอย่างยิ่ง นอกจากจัดให้มีการบันทึกเวลาและการคิดค่าแรงตามบัตรที่มาทำงานกันนั้นควรที่จะให้มีการกำหนดวิธีการปฏิบัติงานเพื่อป้องกันการทุจริตเกี่ยวกับการจ่ายค่าแรง เพื่อมิให้มีการจ่ายค่าแรงโดยไม่มีคนงานที่รับจริง ดังนั้นควรให้มีผู้เฝ้าดูการบันทึกบัตร เวลา เพื่อมิให้มีการบันทึกเวลาแทนกันและควรกำหนดโทษสถานหนักสำหรับการบันทึกบัตร เวลาแทนกันและถ้าเป็นไปได้ควรให้คนงานเซ็นชื่อกำกับในบัตรบันทึกเวลาทุกครั้งที่มีการบันทึกเวลา แต่ในทางปฏิบัติจริงการลงลายมือชื่อกำกับอาจทำไม่ได้เนื่องจากคนงานมีจำนวนมากและมักจะมาทำงานในเวลาใกล้เริ่มงานพร้อมกัน การลงลายมือชื่อกำกับบัตรจึงต้องใช้เวลานานทำให้การเริ่มงานแต่ละวันต้องเริ่มช้าลงไป ดังนั้นจึงควรควบคุมการบันทึกเวลาให้เคร่งครัดขึ้น ในการจ่ายค่าแรงนี้เจ้าหน้าที่ผู้คำนวณค่าแรงและเจ้าหน้าที่จ่ายค่าแรงแก่คนงานควรแยกจากกันโดยเด็ดขาด เพื่อมิให้ผู้คำนวณค่าแรงมีโอกาสคิดค่าแรงมากเกินไปจริงได้

### การรายงาน ( Reporting )

การรายงานเป็นการติดต่อของบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปเพื่อให้ทราบถึงเรื่องที่เป็นที่จำเป็นของทำและให้ทราบถึงผลงานที่ทำไปแล้วว่าเป็นไปตามเป้าหมายหรือไม่ การรายงานเป็นสิ่งที่จำเป็นและสำคัญมากในด้านการจัดการ เพราะผู้บริหารชั้นสูงย่อมไม่มีเวลาพอที่จะประมวลผลงานของทุกคนหรือทุกหน่วยงานในกิจการใดด้วยตนเอง จึงจำเป็นต้องดูจากรายงานที่แต่ละหน่วยงานเสนอมาและใช้เป็นแนวทางในการตัดสินใจในปัญหาต่าง ๆ ได้ ดังนั้นการรายงานที่ดีจึงช่วยฝ่ายจัดการอย่างมากในการบริหารงานและการควบคุมภายใน ซึ่งลักษณะของรายงานเพื่อการควบคุมภายในที่ดีควรมีลักษณะดังนี้

1. ควรจะสอดคล้องกับโครงสร้างของสายงาน ในโครงสร้างของสายงานจะระบุถึงความรับผิดชอบและอำนาจต่าง ๆ ของหน่วยงานแต่ละบุคคลในตำแหน่งต่าง ๆ ตลอดจนวิธีการติดต่อสื่อสารภายใน ฉะนั้นการรายงานควรจะให้สอดคล้องกับระบบการติดต่อ และสามารถที่จะให้ฝ่ายจัดการได้ติดตามผลการดำเนินงานถึงหน่วยและบุคคลที่รับผิดชอบนั้นได้ ลักษณะโครงสร้างของกิจการโดยทั่วไปอาจจะวางแบบระดับการจัดการได้ 4 ระดับ คือ ระดับผู้ควบคุมงาน การจัดการระดับต่ำ การจัดการระดับกลาง การจัดการระดับสูง

ก. รายงานสำหรับผู้ควบคุมงาน ได้แก่ รายงานสำหรับหัวหน้าคนงานหรือผู้คุมเครื่องจักรซึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบในการควบคุมงาน การใช้วัสดุและเครื่องจักร รวมทั้งการปฏิบัติงานประจำวัน รายงานในระดับนี้อาจจะต้องทำกันเป็นรายวัน ทั้งนี้เพราะว่าการแก้ไขข้อบกพร่องจะรอการรายงานที่ไม่ทันต่อเหตุการณ์ไม่ได้ นอกจากนี้การรายงานจะต้องคลุมถึงรายละเอียดมากกว่ารายงานสำหรับระดับสูงขึ้นไป เพราะผู้คุมงานหรือหัวหน้าคนงานจะต้องทราบการเคลื่อนไหวต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในเขตความรับผิดชอบของตนอยู่เสมอ เพื่อจะได้จัดการแก้ไขได้ทันเวลาที่

ข. รายงานสำหรับการจัดการระดับต่ำ ซึ่งหมายถึงหัวหน้าแผนกต่าง ๆ รายงานที่กองการสำหรับระดับนี้ก็เพียงรายงานย่อและได้รับการวิเคราะห์ขั้นต้นมาแล้วจาก

ระดับผู้คุมงาน รายงานระดับนี้อาจจะทำให้ได้สัปดาห์ละครั้ง

ค. รายงานสำหรับระดับการจัดการชั้นกลาง ระดับนี้จะรวมทั้งหัวหน้าฝ่ายต่าง ๆ การปฏิบัติงานของหัวหน้าฝ่ายจะได้รับคำสั่งให้ปฏิบัติตามนโยบายและแผนงานของกิจการ ทุกฝ่ายจะได้รับการกำหนดเป้าหมายประจำฝ่าย ดังนั้นหัวหน้าฝ่ายจะคอยสนใจแต่งงานซึ่งแผนกในความรับผิดชอบของตนไปปฏิบัติไปนั้นได้ตรงกับนโยบายและแผนงานในอันที่จะบรรลุผลสัมฤทธิ์เป้าหมายที่ได้รับไว้หรือไม่ ดังนั้นนอกจากจะดูถึงความแตกต่างในผลงานที่เกิดขึ้นกับที่ได้ประมาณไว้แล้ว จะยังสนใจต่อแนวโน้มเอียงที่จะไปสู่จุดหมายด้วยการรายงานโดยละเอียดนี้จึงไม่จำเป็นนัก เพราะสามารถมอบหมายให้ระดับต่ำกว่าทำหน้าที่

ง. รายงานในระดับการจัดการชั้นสูง ระดับนี้จะหมายถึงชั้นผู้จัดการทั่วไปหรือกรรมการผู้จัดการ การปฏิบัติงานก็คล้ายกับระดับการจัดการชั้นกลางหากแต่ขอบเขตความรับผิดชอบกว้างขวางมาก ผู้จัดการในระดับนี้จะเพ่งเล็งถึงการปฏิบัติงานที่จะให้บรรลุผลถึงเป้าหมายใหญ่อันเป็นเป้าหมายของกิจการเป็นส่วนรวม ฉะนั้นจึงต้องคอยประสานงานควบคุมการปฏิบัติงานของฝ่ายต่าง ๆ พร้อมกับคอยรายงานและแนะนำคณะกรรมการบริษัทหรือประธานกรรมการอีกด้วย

2. การรายงานควรจะต้องสอดคล้องกับขอบเขตความรับผิดชอบ นอกจากรายงานจะต้องส่งไปยังผู้มีอำนาจและหน้าที่รับผิดชอบการปฏิบัติงานที่ฝ่ายต่าง ๆ ข้อมูลที่รายงานก็ควรจำกัดเฉพาะข้อมูลที่อยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยงานนั้น ๆ ด้วยนั่นคือควรจะทำให้เป็นรายงานที่เป็นต้นทุนที่ควบคุมได้ของแผนกนั้นเท่านั้น ต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้อาจจะแสดงในรายงานรวมอยู่ได้โดยถือว่ามีจำนวนเท่ากับที่ได้ประมาณไว้ ซึ่งเมื่อรวมไว้ดังนี้ในรายงานก็จะไม่ปรากฏผลแตกต่างจากที่ประมาณไว้แต่อย่างใด วิธีนี้จึงไม่ขัดกับหลักเกณฑ์การรายงานในข้อนี้ แต่ถาต้นทุนประเภทนี้มีบางส่วนที่ควบคุมได้ การรายงานควรที่จะรวมรายการนี้เข้าไปด้วยโดยแสดงไว้ให้ชัดว่าเป็นต้นทุนที่ควบคุมได้บางส่วน

3. การรายงานควรจะทำโดยสม่ำเสมอ เพื่อให้การรายงานมีส่วนช่วยการควบคุมในระดับการปฏิบัติงานต่าง ๆ ควรจะได้จัดทำรายงานโดยสม่ำเสมอเพื่อให้ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้ทราบผลการปฏิบัติงานในอันที่จะได้จัดการแก้ไขข้อบกพร่องได้ทันเวลาที่ และเพื่อจะได้ทราบแนวโน้มเอียงและแสดงจุดเด่นของข้อแตกต่างจากมาตรฐาน ในการกำหนดระยะ



เวลาการรายงานให้ดูหรือทางเท่าไรนั้น นอกจากจะต้องพิจารณาถึงผลงานของผู้รับผิดชอบ ในระดับการจัการต่าง ๆ แล้ว ควรจะพิจารณาถึงผลที่จะไ้จากการควบคุมอีกด้วย ระยะเวลาที่กำหนดไว้ควรจะไ้เหมาะสมกับเหตุการณ์การทำรายงานและการลงมือแก้ไข ขอบบพรอง ช่วงระยะเวลาะหว่างทั้งสามสิ่งนี้จะสอดคล้องกัน หากเว้นช่วงระยะเวลา ห่างกันมากก็จะมีผลทำให้ระบบการควบคุมลประสิทธิภาพตามไปด้วย ซึ่งตามที่ถูกแล้วหลังจากเกิดเหตุการณ์ที่ผิดสัง เกตก็จะต้องรับรายงานและเมื่อไ้รับรายงานแล้วก็ควรจะต้องรับ จัการแก้ไข

4. การรายงานควรจะจัทำตามกฎยกเว้น (Exception Principle) ใน การรายงานควรจะเน้นให้เห็นชัดถึงส่วนที่แตกต่างไปจากที่ประมาณไว้หรือมาตรฐานที่วางไว้ การแสดงตัวเลขอาจแสดงทางสีกันเพื่อให้เห็นรายการที่มีผลต่างกว่ามาตรฐาน และอาจ จะต้องมีข้อความหรือหมายเหตุเพิ่มเติมเพื่อเน้นให้เป็นที่สัง เกต หลักเกณฑ์นี้เพื่อประหยัด เวลาให้กับผู้รับรายงานที่มีต้องใช้เวลานั้นจำกัดคือสิ่งที่ไม่มีความสำคัญ การแสดงให้เด่น ชัดก็ทำให้ผู้อ่านรายงานไม่ต้องพิจารณาโดยละเอียดทุกรายการ และเป็นการเพิ่มจุดความ สนใจอีกด้วย

อย่างไรก็ดีในการปฏิบัติตามกฎขอยกเว้นนี้ นอกจากจะแสดงถึงส่วนที่ไ้ผลต่ำกว่า มาตรฐานแล้ว ส่วนที่ต่ำกว่ามาตรฐานจนผิดปกติกัควรจะตองเน้นให้ทราบอีกด้วย ทั้งนี้เพื่อ ประโยชน์ในการดึงความสนใจของผู้รับผิดชอบให้คนหาสาเหตุและทำการปรับปรุงมาตรฐาน โดยทั่วไป เพราะการจัวางมาตรฐานจนต่ำเกินไปนั้นจะไม่มีผลในการจูงใจผู้ปฏิบัติงาน แต่อย่างใด นอกจากนี้ยังจะทำให้การควบคุมหย่อนสมรรถภาพลงด้วย อนึ่งในการจัวาง มาตรฐานนั้นควรจะตั้งไว้ให้สูงแต่ก็ไม่สูง เกินกว่าความสามารถที่จะปฏิบัติสำเร็จได้

5. การรายงานควรจะทำตามมาตรฐาน หลักเกณฑ์นี้ใช้เฉพาะการทำรายงาน ประเภทที่จะต้องทำเป็นประจำโดยสม่ำเสมอ เพราะจะทำให้ผู้อ่านรายงานไ้เคยชินต่อ แบบ วิธีการและการรายงานโดยเวลานั้นผู้อ่านรายงานจะสามารถทราบว่าจะตองดู ตรงไหนส่วนไหนของรายงานเพื่อจะดูรายการที่ตองการ เหตุผลที่สำคัญอีกอย่างหนึ่งก็คือ หากรายงานไม่ไ้ทำตามแบบมาตรฐานแล้วจะทำให้ผู้อ่านรายงานเกิดความรำคาญและเสีย เวลาโดยเปล่าประโยชน์อีกด้วย ทั้งนี้เพื่อให้แบบของรายงานมีหลัก เกณฑ์และมีประสิทธิภาพ

เพิ่มขึ้น การเปลี่ยนแปลงมาตรฐานหากทำได้ทำในเวลาอันสมควรแล้วก็จะลดการสับสนได้

6. การทำรายงานควรทำในลักษณะการเปรียบเทียบ การรายงานโดยเฉพาะที่เป็นตัวเลขควรจะมีการเปรียบเทียบกับตัวเลขมาตรฐานหรือที่ประมาณไว้หรือตัวเลขจากปีก่อน เพราะตัวเลขที่เกิดขึ้นจริงในปีถ้าแสดงอย่างโดดเดี่ยวจะไม่มีมีความหมายอะไรเลย ผู้อ่านจะไม่ทราบถึงความก้าวหน้าและความบกพร่องได้ การวัดผลนั้นจะต้องมีการเปรียบเทียบเสมอและหากสิ่งที่จะนำมาเปรียบเทียบนั้นถือเป็นมาตรฐานไค่อย่างดีแล้ว ผลแตกต่างที่เกิดจากการเปรียบเทียบจะแสดงให้เห็นถึงความก้าวหน้าและความบกพร่องได้

เนื่องจากข้อความในรายงานแสดงให้เห็นถึงแนวโน้มเอียงของผลงานดังกล่าวแล้ว ในการเปรียบเทียบจึงควรที่จะแสดงการเปรียบเทียบประจำเดือนและเปรียบเทียบผลตั้งแต่เริ่มจนถึงวันที่ทำรายงานกับมาตรฐานด้วย การเปรียบเทียบประจำเดือนก็เพื่อจะกระตุ้นให้ผู้รับผิดชอบได้จัดการแก้ไขให้ทันเวลาที่ ส่วนการเปรียบเทียบผลตั้งแต่เริ่มจนถึงวันที่ทำรายงานก็เพื่อแก้ไขแผนงานและนโยบายในระยะที่ยาวขึ้น

นอกจากหลักเกณฑ์ดังกล่าวทั้ง 6 ข้อแล้ว ยังมีหลักเกณฑ์ย่อย ๆ อีกมากซึ่งผู้จัดทำรายงานจะต้องใช้ดุลยพินิจของตนเองเป็นกรณี ๆ ไป หลักเกณฑ์ย่อย ๆ เหล่านี้ก็แก่การทำรายงานนั้นควรจะให้ง่ายและเป็นที่เขาใจได้ง่าย ข้อความในรายงานจะต้องถูกต้องและควรเป็นข้อความที่จำเป็นจริง ๆ ซึ่งผ่านการวิเคราะห์หัดค้นกรองมาแล้ว การรายงานควรจะเป็นการช่วยในการควบคุมไม่ใช่อการตำหนิติเตียน และหลักเกณฑ์อันสุดท้ายคือข้อความที่บรรจุในรายงานจะต้องเหมาะสมและตรงกับความต้องการของผู้ใช้รายงาน

จากรายละเอียดเกี่ยวกับลักษณะของรายงานที่ดีดังกล่าวข้างต้นจึงสามารถนำมาเป็นหลักการร่างแบบฟอร์มการรายงานของกิจการกระเบื้องเคลือบซึ่งรายงานที่จำเป็นจะแสดงถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงของปัจจัยการผลิตแต่ละชนิดตามแบบ 8-9

แบบ 8 - 7

บริษัท ..... จำกัด

รายงานต้นทุนการผลิต

ประจำงวด .....

แผนก	บคและยสม	ไม้	เคลือบ	เทาเผา	คัดเลือก	ติดตาข่าย	บรรจุ (600,000 ตร.ฟ.)	ทำดี (80,000 ก.ก.)
ต้นทุนการผลิตรับโอน	-	861,860	1,306,916	3,343,690	4,258,250	4,374,930	5,289,330	-
ต้นทุนวัตถุดิบของแผนก	435,600	-	1,741,870	-	-	618,000	135,000	1,823,200
ค่าแรง	23,660	27,456	49,504	45,760	25,480	156,000	16,900	37,440
ค่าใช้จ่ายโรงงาน	402,600	417,600	245,400	868,800	91,200	140,400	91,200	283,200
ต้นทุนการผลิต	<u>861,860</u>	<u>1,306,916</u>	<u>3,343,690</u>	<u>4,258,250</u>	<u>4,374,930</u>	<u>5,289,330</u>	<u>5,532,430</u>	<u>2,143,840</u>

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



แบบ 8 - 8

บริษัท ..... จำกัด ค่าใช้จ่ายโรงงาน ประจำเดือน .....			
ค่าใช้จ่ายแปรได้	มาตรฐาน	ค่าใช้จ่ายจริง	ผลต่างที่พึงใจ (ผลต่างไม่พึงใจ)
แผนกบดและผสม แผนกป่น แผนกเคลือบ แผนกเตาเผา แผนกคัดเลือก แผนกติดตามขาย แผนกบรรจุ แผนกทำสี แผนกซ่อมแซม แผนกทดลอง แผนกธุรการ			
รวม			

ศูนย์วิทยพัทยากร  
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

แบบ 8 - 9

บริษัท.....จำกัด  
 รายงานต้นทุนการผลิตแผนก .....  
 สำหรับเดือน .....

วัตถุดิบ	ต้นทุนมาตรฐาน		ต้นทุนจริง		ผลต่างพึงใจ (ไม่พึงใจ)	
	จำนวน	บาท	จำนวน	บาท	จำนวน	บาท
รวมค่าวัตถุดิบ						
ค่าแรง						
ค่าใช้จ่ายโรงงาน						
ต้นทุนการผลิต						

การวิเคราะห์ผลต่าง :

วัตถุดิบ	ผลต่างปริมาณ	ผลต่างราคา	ผลต่างรวมวัตถุดิบ
			ค่าแรง
			ผลต่างเวลา
			ผลต่างอัตรา
			ค่าใช้จ่ายโรงงาน
			ผลต่างงบประมาณ
			ผลต่างอันเกิดจากปัจจัยการผลิตว่างเปล่า
			ผลต่างสมรรถภาพ
รวมผลต่างวัตถุดิบ	_____	_____	รวม _____

ตัวอย่าง 1

บริษัท.....จำกัด						
รายงานต้นทุนการผลิตแยกทำดี						
สำหรับเดือน กันยายน 2518						
วัตถุดิบ	ต้นทุนมาตรฐาน		ต้นทุนจริง		ผลต่างพึงใจ (ไม่พึงใจ)	
	จำนวน	บาท	จำนวน	บาท	จำนวน	บาท
วัตถุดิบผสม	64,000	35,200	64,000	35,200	-	-
หินปูนมา	8,000	4,000	8,000	4,000	-	-
เซอร์โคเนียมซิลิเกต	4,000	100,000	4,000	96,000	-	4,000
โคบอลท์ออกไซด์	1,600	560,000	1,600	608,000	-	(48,000)
สี	2,400	960,000	2,400	1,080,000	-	(120,000)
รวมค่าวัตถุดิบ	80,000	1,659,200	80,000	1,823,200	-	(164,000)
ค่าแรง	12,480	43,680	10,400	37,440	2,080	6,240
ค่าใช้จ่ายโรงงาน	-	291,408	-	283,200	-	8,208
ต้นทุนการผลิต	80,000	1,994,288	80,000	2,143,840		(149,552)
การวิเคราะห์ผลต่าง:						
วัตถุดิบ	ผลต่างปริมาณ		ผลต่างราคา		ผลต่างรวมวัตถุดิบ (164,000)	
วัตถุดิบผสม	-	-	ค่าแรง		ผลต่างอัตรา (1,040)	
หินปูนมา	-	-	ผลต่างเวลา		7,280	6,240
เซอร์โคเนียมซิลิเกต	-	4,000	ค่าใช้จ่ายโรงงาน			
โคบอลท์ออกไซด์	-	(48,000)	ผลต่างงบประมาณ		(5,520)	
สี	-	(120,000)	ผลต่างอันเกิดจากปัจจัยการผลิต		ผลต่างอันเกิดจากปัจจัยการผลิต (34,840)	
			ผลต่างสมรรถภาพ		48,568	8,208
รวมผลต่างวัตถุดิบ	-	(164,000)	รวม			(149,552)

บริษัท ..... จำกัด			
ค่าใช้จ่ายโรงงานแผนก .....			
ประจำเดือน .....			
ค่าใช้จ่ายแปรได้	มาตรฐาน	ค่าใช้จ่ายจริง	ผลต่างที่พึงใจ (ผลต่างที่ไม่พึงใจ)
ค่าไฟฟ้า ค่าวัสดุสิ้นเปลือง ค่าซ่อมแซม ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง ค่าใช้จ่ายรับโอน ค่าแรงทางอ้อม ค่าพาหนะ ค่าเครื่องเขียน แบบพิมพ์ ค่าเบี้ยประกันภัย ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด			
รวม			

ศูนย์วิทยพัทยากร  
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

จากรายงานต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่ารายงานตามแบบที่ 8-7 และ 8-8 จะเป็นรายงานผลการทำงานโดยทั่ว ๆ ไปซึ่งจะไม่ทราบถึงผลการปฏิบัติงานของแต่ละแผนกว่ามีประสิทธิภาพหรือไม่เพียงไร เพียงแต่รายงานให้ทราบถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นเท่านั้นว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นของแต่ละแผนกเป็นเท่าไร ส่วนรายงานตามแบบที่ 8-9 และ 8-10 จะรายงานถึงผลการทำงานของแต่ละแผนกเปรียบเทียบกับมาตรฐานตลอดจนวิเคราะห์สาเหตุของผลต่างให้ผู้อ่านรายงานทราบ รายงานประเภทนี้จึงมีประโยชน์ช่วยในการควบคุมมาก เพราะมีการเปรียบเทียบให้เห็นถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงและต้นทุนมาตรฐานทำให้ฝ่ายจัดการสามารถแก้ไขข้อบกพร่องและปรับปรุงการดำเนินงานให้ดีขึ้นได้

ในกรณีที่มีข้อโต้แย้งอันเนื่องมาจากแผนกผลิตต้องรับโอนค่าใช้จ่ายของแผนกบริการสำหรับจำนวนที่เกิดขึ้นเกินกว่างบประมาณที่ตั้งไว้ของแผนก อาจแก้ไขปัญหานี้ได้โดยแยกค่าใช้จ่ายที่แผนกผลิตรับโอนมาเป็นสองประเภท คือ จำนวนที่รับโอนมาตามอัตราจัตวาที่กำหนดไว้ล่วงหน้าถือเป็นค่าใช้จ่ายที่ควบคุมได้ของแผนกผลิต ส่วนค่าใช้จ่ายที่รับโอนมาเกินอัตราจัตวาที่กำหนดขึ้นให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายที่ควบคุมไม่ได้ของแผนกผลิต ซึ่งเป็นความรับผิดชอบของแผนกบริการที่จะต้องแก้ไขให้ค่าใช้จ่ายของแผนกลดลงในงวดถัดไป

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย