

### หลักการบัญชีต้นทุน

การบัญชีต้นทุน (Cost Accounting) เป็นแขนงหนึ่งของการบัญชีที่ให้บริการประโยชน์ต่อผู้บริหารในการคิดต้นทุนการผลิตของสินค้าหรือบริการ และใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมต้นทุนการผลิต

การบัญชีต้นทุน มีหลักการและวิธีปฏิบัติทางบัญชีให้เลือกใช้ได้หลายรูปแบบ แล้วแต่ความเหมาะสมของลักษณะการผลิตสินค้าหรือบริการ หรือแล้วแต่วัตถุประสงค์ของผู้บริหาร นอกจากนี้ยังมีขอบเขตการใช้กว้างขวางมากทั้งในภาคธุรกิจเอกชนและหน่วยงานราชการ ดังนั้นผู้บริหารจะได้รับประโยชน์จากการบัญชีต้นทุนมากเพียงใดจึงขึ้นอยู่กับความเหมาะสมถูกต้องของหลักวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เลือกใช้ว่ามีความสอดคล้องกับลักษณะการผลิตของกิจการมากเพียงใดเป็นสำคัญ

หลักทฤษฎีของการบัญชีต้นทุนในวิทยานิพนธ์นี้ จะกล่าวแต่เฉพาะหลักการบัญชีต้นทุนอย่างกว้าง ๆ ที่ใช้ปฏิบัติกันอยู่โดยทั่วไป เพื่อเป็นพื้นฐานให้เกิดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุนและเพื่อให้เกิดความสะดวกต่อการศึกษาลักษณะการปฏิบัติทางบัญชีของการไฟฟ้า นครหลวง เนื้อหาสาระของหลักทฤษฎีการบัญชีต้นทุนที่จะกล่าวต่อไป จะแบ่งเป็น 4 ส่วน คือ

ส่วนที่ 1 ระบบบัญชีต้นทุน เป็นเรื่องความสำคัญของระบบบัญชีต้นทุน และระบบบัญชีต้นทุนประเภทต่าง ๆ

ส่วนที่ 2 องค์ประกอบของต้นทุนการผลิต เป็นเรื่องของแนวทางการจัดประเภทต้นทุน และการรวมรายการต้นทุน (Cost Pool)

ส่วนที่ 3 หลักการแบ่งสรรต้นทุนการผลิต (Cost Allocation) โดยเฉพาะส่วนของต้นทุนเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นในการผลิต

ส่วนที่ 4 ระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณ (Estimated Cost System)

#### ส่วนที่ 1 : ระบบบัญชีต้นทุน

##### ความสำคัญของการมีระบบบัญชีต้นทุน

ระบบบัญชีต้นทุนเป็นการวางรูปแบบบัญชีที่มุ่งให้เกิดการควบคุมภายในเกี่ยวกับการผลิต

และมีหลายรูปแบบให้เลือกใช้ตามความเหมาะสมของลักษณะการผลิตสินค้าหรือบริการนั้น ไม่ว่าจะ เป็นแบบใดการมีระบบบัญชีต้นทุนก็เป็นสิ่งจำเป็นและสำคัญมากสำหรับกิจการที่ทำการผลิตโดยทั่วไป ซึ่งจะสรุปประโยชน์ได้ดังนี้

1. ระบบบัญชีต้นทุนที่ดีเหมาะสมกับสภาพของกิจการการผลิตแต่ละประเภทจะช่วยให้การคำนวณต้นทุนการผลิตของสินค้าและบริการมีความถูกต้องเป็นธรรม และสามารถรายงานผลการดำเนินงานได้ทันต่อเหตุการณ์ ซึ่งเป็นประโยชน์มากต่อการวัดผลงาน ตลอดจนการที่ราคาสินค้าต่ำ

2. ข้อมูลที่ได้จากระบบบัญชีต้นทุนจะช่วยให้ฝ่ายจัดการวางแผนและควบคุมต้นทุนการผลิตสินค้าและบริการ โดยใช้ข้อมูลที่เกิดขึ้นในอดีตเป็นแนวทางในการคาดคะเนและประมาณการได้ล่วงหน้า แล้วรวบรวมข้อมูลการผลิตที่เกิดขึ้นจริงนำมาเปรียบเทียบกัน เพื่อพิจารณาผลแตกต่างมากน้อยและสาเหตุที่เกิด ตลอดจนหาทางแก้ไขปรับปรุงการทำงาน กิจการสามารถจะควบคุมต้นทุนการผลิตของตนได้ดียิ่งขึ้น

3. ระบบบัญชีต้นทุนจะให้ประโยชน์แก่ฝ่ายบริหารในการตัดสินใจเกี่ยวกับการวางแผนและกำหนดนโยบายในการดำเนินงาน โดยการวิเคราะห์ต้นทุนจะบอกได้ว่าควรผลิตสินค้าประเภทใดหรือเลิกผลิตประเภทใด จะผลิตขึ้นส่วนประกอบเองหรือจัดหาจากแหล่งภายนอก ราคาสินค้าต่ำสุดควรเป็นเท่าใด ปริมาณการผลิตต่ำสุดควรเป็นเท่าใด จะขยายขีดความสามารถในการผลิตหรือไม่ เป็นต้น

### ประเภทของระบบบัญชีต้นทุน

การจำแนกประเภทของระบบบัญชีต้นทุน สามารถทำได้หลายแนวทางซึ่งจะสรุปได้ดังนี้

1. เมื่อพิจารณาลักษณะของการผลิตสินค้าหรือบริการ จะแบ่งได้ 2 ระบบคือ ระบบบัญชีต้นทุนงาน (Job Order Cost System) และระบบบัญชีต้นทุนตอน (Process Cost System)

2. เมื่อพิจารณาการรวบรวมข้อมูลต้นทุนการผลิต จะแบ่งได้ 2 ระบบ คือ ระบบที่ใช้ข้อมูลต้นทุนตามที่เกิดขึ้นจริง (Historical Cost or Actual Cost System) และระบบที่ใช้ข้อมูลต้นทุนตามประมาณการที่กำหนดไว้ล่วงหน้า (Predetermined Cost System)

ระบบที่ใช้ข้อมูลต้นทุนตามประมาณการที่กำหนดไว้ล่วงหน้า ยังแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ ระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณ (Estimated Cost System) และระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน (Standard Cost System)

3. เมื่อพิจารณาการรวบรวมประเภทของต้นทุนการผลิต ถ้าหากแบ่งต้นทุนการผลิตเป็น 2 ประเภท คือ ต้นทุนคงที่ และต้นทุนแปรได้ โดยปกติแล้วต้นทุนวัตถุดิบและค่าแรง มักจัดเป็นต้นทุนแปรได้ และต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานจะมีทั้งค่าใช้จ่ายคงที่และแปรได้ ดังนั้นเมื่อกล่าวถึงต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานจะต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายโรงงานที่คงที่และแปรได้แยกจากกันเสมอ

การพิจารณาในแนวทางนี้จะทำให้เกิดวิธีการบัญชีต้นทุน 2 แบบ คือ วิธีการต้นทุนรวม (Absorption Costing) ซึ่งต้นทุนการผลิตจะคิดรวมทั้งต้นทุนคงที่และแปรได้ และเนื่องจากวัตถุดิบและค่าแรงเป็นต้นทุนแปรได้ตามปกติ จึงกล่าวได้ว่าวิธีการต้นทุนรวมนี้จะคิดรวมค่าใช้จ่ายโรงงานทั้งหมดทั้งคงที่และแปรได้ และวิธีการต้นทุนแปรได้ (Variable Costing) ซึ่งต้นทุนการผลิตจะคิดเฉพาะต้นทุนแปรได้ ดังนั้นในวิธีการต้นทุนแปรได้ ต้นทุนของสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตได้จะรวมเฉพาะค่าใช้จ่ายโรงงานที่แปรได้ ส่วนของค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่จะถือเป็นรายจ่ายประจำงวดทั้งสิ้น

จากที่กล่าวมานี้ จะเห็นได้ว่า ระบบบัญชีต้นทุนของกิจการแห่งใดก็ตามสามารถจะจัดเข้าเป็นระบบบัญชีต้นทุนในแต่ละประเภทได้ทั้ง 3 แนวทาง

### ลักษณะของระบบบัญชีต้นทุน

ระบบบัญชีต้นทุนประเภทต่าง ๆ ที่กล่าวมาแล้ว มีคุณสมบัติเฉพาะของแต่ละประเภท ซึ่งแสดงให้เห็นข้อดีและความสามารถในการเลือกใช้แตกต่างกันไป

ลักษณะของระบบบัญชีต้นทุนในแต่ละประเภท รวบรวมได้ดังนี้

#### 1. ระบบบัญชีต้นทุนงานและระบบบัญชีต้นทุนตอน

##### 1.1 ระบบบัญชีต้นทุนงาน (Job Order Cost System)

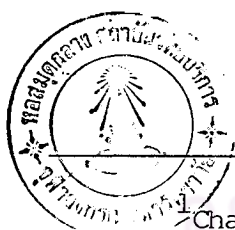
เป็นวิธีการรวบรวมต้นทุนที่เกิดขึ้นของงานแต่ละคำสั่งผลิต เมื่องานผลิตสำเร็จจะทราบได้ทันทีว่าต้นทุนการผลิตของงานนั้นเป็นเท่าใด เปรียบเทียบกับราคาขาย ทำให้ทราบผลกำไรขาดทุนจากงานนั้น ๆ ได้

ระบบบัญชีต้นทุนงานนี้ จะใช้ได้ผลดีก็ต่อเมื่อในการผลิตสามารถจะแยกงานแต่ละชิ้น แต่ละคำสั่งหรือแต่ละกลุ่ม (Batch or Lot) ออกจากกันได้อย่างชัดเจน ซึ่งแต่ละชิ้น แต่ละคำสั่งหรือแต่ละกลุ่มของสินค้าหรือบริการนี้จำต้องผ่านกระบวนการผลิตที่แตกต่างกันและใช้แรงงานในการผลิตที่มีความรู้ ความเชี่ยวชาญชำนาญงานที่ต่างกันไป การใช้ระบบบัญชีต้นทุนงานในกรณีเช่นนี้ ทำให้สะดวกต่อการรวบรวมต้นทุนการผลิตของแต่ละงาน คำสั่ง (Order) หรือกลุ่มผลผลิต ที่ป้อนเข้าสู่การผลิตแต่ละครั้ง ซึ่งจะมากหรือน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับความต้องการของกิจการนั้น

ระบบบัญชีต้นทุนงาน นิยมใช้กับกิจการที่ดำเนินการผลิตตามระบบงานสั่งทำ ซึ่งแต่ละคำสั่งต้องการสินค้าหรือบริการที่ต่างกันไป ซึ่งได้แก่กิจการอุตสาหกรรมบางประเภท เช่น การก่อสร้าง โรงพิมพ์ อู่ซ่อมรถ และนิยมใช้กับกิจการรับสอบบัญชี สำนักที่ปรึกษากฎหมาย ตลอดจนโครงการวิจัยด้วย

#### 1.2 ระบบบัญชีต้นทุนตอน<sup>2</sup> (Process Cost System)

เป็นวิธีการรวบรวมต้นทุนในระหว่างที่การผลิตดำเนินอยู่ ในลักษณะนี้การผลิตสินค้าหรือบริการจะต้องผ่านกระบวนการผลิตหลายแผนกหรือหลายขั้นตอนจนกว่าจะได้เป็นสินค้าสำเร็จรูป การรวบรวมต้นทุนจะแยกรวบรวมเป็นแต่ละแผนกหรือแต่ละขั้นตอนการผลิตต่อเมื่อสิ้นระยะเวลาหนึ่งก็จะนำหน่วยผลผลิตที่ได้ในงวดไปหารต้นทุนที่เกิดขึ้น เป็นต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต



Charles T. Horngren, Cost Accounting : A Managerial Emphasis, 4d. Ed. (New Delhi : Prentice Hall of India Private Limited, 1978), p. 74.

<sup>2</sup>เพ็ญแข สนิทวงศ์ ณ อยุธยา, การบัญชีต้นทุน (คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย), หน้า 30-31.

ระบบบัญชีต้นทุนตอนนี้ จะใช้ได้ผลดีในกรณีต่อไปนี้ คือ

- การผลิตราย  
ขบวนการ
- ก. เมื่อผลผลิตไม่สามารถแยกออกจากกันเป็นหน่วยในระหว่างที่กำลังดำเนินการผลิตอยู่
  - ข. ผลผลิตที่เสร็จจากแผนกหนึ่ง อาจต้องส่งต่อไปแผนกอื่นเพื่อการผลิตต่อ
  - ค. เป็นการผลิตที่ละมาก ๆ สินค้าที่ผลิตมักเป็นสินค้าที่มีมาตรฐานอยู่แล้ว
  - ง. ในระหว่างการผลิตจะมีผลผลิตเกิดขึ้นหลายชนิดหรือจะมีผลพลอยได้เกิดขึ้น

ขนควย

ระบบนี้นิยมใช้กับกิจการผลิตประเภทเคมีภัณฑ์ ซีเมนต์ น้ำมัน เป็นต้น

จะเห็นได้ว่าทั้ง 2 ระบบมีความเหมาะสมกับการผลิตของแต่ละกิจการแตกต่างกันไป ความแตกต่างของระบบต้นทุนงานและต้นทุนตอน พอสรุปได้ดังนี้ คือ

<u>ระบบต้นทุนงาน</u>	<u>ระบบต้นทุนตอน</u>
1. งานแต่ละชิ้น แต่ละคำสั่ง แต่ละกลุ่ม สามารถแบ่งแยกกันได้โดยง่าย	1. เป็นการผลิตสินค้าที่เหมือน ๆ กัน การผลิตทำต่อเนื่องกันไป และไม่อาจแยกผลผลิตเป็นสัดส่วนได้
2. การผลิตจะทำได้เพื่อให้เกิดเป็นสินค้าตามคำสั่งผลิต และอาจเพื่อให้เกิดเป็นสินค้าคงคลังได้	2. การผลิตจะทำได้เพื่อให้เกิดเป็นสินค้าคงคลัง
3. การรวบรวมต้นทุนในการผลิตจะทำเมื่อการผลิตแล้วเสร็จ โดยเป็นการรวบรวมต้นทุนสำหรับงานแต่ละคำสั่ง (หน่วยต้นทุนคือ ต้นทุนของงานแต่ละงาน)	3. การรวบรวมต้นทุนในการผลิตจะทำเมื่อสิ้นงวด โดยเป็นการรวบรวมต้นทุนในแต่ละแผนกผลิตหรือในแต่ละขั้นตอนการผลิต (หน่วยต้นทุนคือ ต้นทุนของสินค้าแต่ละหน่วยในแผนกผลิต)

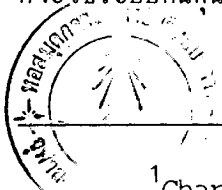
### ระบบต้นทุนงาน

4. ต้นทุนที่เกิดขึ้นสามารถบันทึกเข้าเป็นต้นทุนของงานแต่ละงานได้โดยตรง
5. องค์ประกอบของต้นทุนสินค้า เฉพาะต้นทุนวัตถุดิบและต้นทุนค่าแรงสามารถจะรวบรวมจากต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงได้ ส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานที่คิดเข้าเป็นต้นทุนของงานต้องใช้การประมาณขึ้นล่วงหน้า
6. แผนต้นทุนสำหรับคำสั่งผลิตแต่ละคำสั่งที่ยังผลิตไม่เสร็จ ถือเป็นบัญชีย่อยงานระหว่างทำในวันสิ้นงวด
7. ฝ่ายจัดการมักพึงเล็งถึงความสำคัญของต้นทุนการผลิตของแต่ละงาน

### ระบบต้นทุนตอน

4. ต้นทุนที่เกิดขึ้นไม่สามารถบันทึกเป็นต้นทุนของสินค้าแต่ละหน่วยได้โดยตรง ต้นทุนสินค้าต่อหน่วยจะเป็นต้นทุนเฉลี่ยของต้นทุนรวมในการผลิตต่อจำนวนผลผลิตในระหว่างงวดบัญชี
5. องค์ประกอบของต้นทุนสินค้า สามารถที่จะเก็บรวบรวมจากต้นทุนวัตถุดิบ ต้นทุนค่าแรงและค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงในการผลิตได้
6. งานระหว่างทำเมื่อสิ้นงวดจะแบ่งเป็นแผนกและรวบรวมข้อมูลเป็นรายแผนก
7. ฝ่ายจัดการมักพึงเล็งถึงความสำคัญของต้นทุนการผลิตเป็นรายแผนก

ในทางปฏิบัติ<sup>1</sup> ลักษณะการผลิตที่เป็นอยู่อาจไม่ปรากฏลักษณะชัดเจนว่าควรเลือกใช้ระบบบัญชีต้นทุนงานหรือต้นทุนตอนจึงจะเหมาะสม ดังนั้นเราจึงมักพบว่ามึธุรกิจหลายประเภทที่เลือกใช้วิธีคิดต้นทุนการผลิตทั้ง 2 ระบบผสมเข้าด้วยกัน คือบางกรณีการผลิตแต่ละคำสั่งงานจะผ่านการผลิตหลายขั้นตอน ต้นทุนการผลิตของแต่ละงานจึงยึดแนวทางของระบบต้นทุนตอน โดยรวมต้นทุนเป็นรายแผนกเข้าด้วยกันเป็นต้นทุนงานนั้น หรือบางกรณีก็อาจใช้ทั้ง 2 ระบบควบคู่กันไปคือ เมื่อเป็นการผลิตตามปกติของกิจการจะใช้ระบบต้นทุนตอน และเมื่อรับคำสั่งผลิตจากลูกค้าก็จะใช้ระบบต้นทุนงาน หรือถ้าจำเป็นต้องผลิตขึ้นส่วนประกอบเองก็อาจใช้ระบบต้นทุนตอน



<sup>1</sup> Charles T. Horngren, Cost Accounting : A Managerial Emphasis,

บางกิจการสามารถเลือกใช้ได้ทั้งระบบต้นทุนงานและต้นทุนคอน เนื่องจากลักษณะการผลิตแยกไม่เด่นชัดดังกล่าวแล้ว ดังนั้นในกรณีเช่นนี้ระบบบัญชีต้นทุนที่เหมาะสมมากกว่าย่อมมีความสำคัญมากและการเลือกระบบใดจะต้องคำนึงถึงปัจจัยอื่นประกอบด้วย (การศึกษาาระบบบัญชีต้นทุนในวิทยานิพนธ์จะเป็นตัวอย่างหนึ่งในกรณีดังกล่าว)

## 2. ระบบที่ใช้ขอมูลต้นทุนตามที่เกิดขึ้นจริงและระบบที่ใช้ขอมูลต้นทุนตามประมาณการที่กำหนดไว้ล่วงหน้า

### 2.1 ระบบที่ใช้ขอมูลต้นทุนตามที่เกิดขึ้นจริง (Historical Cost System)

เป็นวิธีการคิดต้นทุนการผลิตด้วยการรวบรวมต้นทุนตามที่เกิดขึ้นจริงสำหรับวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายโรงงาน ซึ่งจะทราบจำนวนต้นทุนที่แท้จริงได้ก็ต่อเมื่อการผลิตได้เสร็จสิ้นลงแล้ว ระบบนี้จะใช้ได้สำหรับกิจการขนาดเล็กที่มีลักษณะการผลิตไม่ยุ่งยากหรือมีสินค้าไม่กี่ประเภท แต่ระบบนี้ชอบยกพร่องนำไปใช้กับระบบต้นทุนงานไม่ได้ ทั้งนี้เนื่องจากค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงจะรวบรวมได้ต่อเมื่อสิ้นงวด และไม่อาจระบุจำนวนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงของงานแต่ละงานได้อย่างถูกต้อง เพราะเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นส่วนรวม ในระบบต้นทุนงานจำเป็นต้องทราบต้นทุนเมื่อมีการผลิตเสร็จ การรอกอยขอมูลค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงอาจจะล่าช้าไป ดังนั้นในกรณีที่ต้องการหาต้นทุนการผลิตของงานตามคำสั่งผลิตในระบบต้นทุนงาน แมว่าต้นทุนวัตถุดิบและค่าแรงสามารถทราบต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงแต่สำหรับค่าใช้จ่ายโรงงานที่นำมาคิดเป็นต้นทุนของแต่ละงานนั้นมักต้องคิดค่าใช้จ่ายโรงงานตามอัตราค่าใช้จ่ายจัดสรรที่กำหนดขึ้นล่วงหน้า

### 2.2 ระบบที่ใช้ขอมูลต้นทุนตามประมาณการที่กำหนดไว้ล่วงหน้า (Predetermined Cost System)

เป็นวิธีการคิดต้นทุนการผลิตด้วยการรวบรวมต้นทุนของวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายโรงงานตามต้นทุนที่ใดกำหนดไว้ล่วงหน้าด้วยวิธีการที่เชื่อถือได้และใช้กันโดยทั่วไป ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงก็จะเก็บรวบรวมไว้เช่นกัน ระบบนี้ใช้ได้ผลดีไม่ว่าจะนำไปใช้กับระบบต้นทุนหรือต้นทุนคอน มีข้อดีกว่าระบบที่ใช้ขอมูลต้นทุนตามที่เกิดขึ้นจริง คือ สามารถประมาณต้นทุนใดก่อนทำการผลิตหรือก่อนที่การผลิตจะเสร็จสิ้น และยังสามารเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงและต้นทุนที่ใดประมาณไว้ล่วงหน้าได้เป็นอย่างดีตลอดเวลาซึ่งเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารทำให้ทราบข้อบกพร่องและสาเหตุที่เกิดขึ้นอย่างรวดเร็ว และสามารถแก้ไขข้อบกพร่องได้โดยไม่ล่าช้า

วิธีการคิดต้นทุนการผลิตในระบบนี้ ยังแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภทคือ

### 2.2.1 ระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณ (Estimated Cost System)

เป็นการคิดต้นทุนการผลิตด้วยข้อมูลต้นทุนที่ประมาณการไว้ล่วงหน้า แบบหนึ่งที่ใช้ได้ดีทั้งในระบบต้นทุนงานและต้นทุนตอน นอกจากจะใหญ่ประโยชน์ต่อผู้บริหารทำให้สามารถประมาณต้นทุนการผลิตล่วงหน้าได้แล้ว ยังมีประโยชน์ในแง่การควบคุมต้นทุนการผลิต และการกำหนดนโยบายดำเนินงานได้เป็นอย่างดี และระบบต้นทุนโดยประมาณนี้เป็นวิธีการบัญชีต้นทุนที่ประหยัดแต่ใหญ่ประโยชน์มากในหลายด้านเหมาะสำหรับกิจการที่ไม่ประสงค์จะเสียค่าใช้จ่ายมากในการบัญชีต้นทุน เช่นกิจการประเภทก่อสร้าง ผลิตราย เครื่องประกอบ เป็นต้น

ระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณจะใช้ได้ผลดีก็ต่อเมื่อการประมาณต้นทุนของวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายโรงงานทำอย่างระมัดระวังและรอบคอบ เพื่อที่จะให้ต้นทุนโดยประมาณที่ได้ใกล้เคียงกับต้นทุนที่จะเกิดขึ้นจริง ลักษณะของต้นทุนโดยประมาณนั้นจะเป็นการประมาณว่าต้นทุนในงวดหน้าจะเป็นเท่าใด เมื่อมีการผลิตเกิดขึ้นและมีการเก็บรวบรวมต้นทุนการผลิตที่เกิดขึ้นจริง จะสามารถเปรียบเทียบความแตกต่างของต้นทุนการผลิตที่เกิดขึ้นจริงกับที่ประมาณไว้ล่วงหน้าได้ว่ามีจำนวนมากน้อยเพียงใดและเกิดจากสาเหตุใด

### 2.2.2 ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน (Standard Cost System)

เป็นต้นทุนการผลิตที่ได้กำหนดไว้ล่วงหน้าอีกแบบหนึ่ง ระบบต้นทุนมาตรฐานนี้เป็นวิธีการบัญชีต้นทุนที่ใหญ่ประโยชน์ในด้านการควบคุมและลดต้นทุนการผลิต ตัวเลขต้นทุนมาตรฐาน คือต้นทุนการผลิตที่ได้กำหนดไว้ล่วงหน้าอย่างมีหลักเกณฑ์ในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยโดยใช่ปัจจัยการผลิตที่มีอยู่อย่างมีประสิทธิภาพ<sup>1</sup>

ต้นทุนมาตรฐานหมายถึงต้นทุนที่ควรจะเป็น ณ ระดับของการผลิตโดยปกติ ซึ่งหมายถึงระดับการผลิตที่สม่ำเสมอในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ไม่เปลี่ยนแปลงปีต่อปี เป็นระบบบัญชีต้นทุนที่ก้าวหน้ากว่าทุกระบบที่ผ่านมา เหมาะสมกับกิจการผลิตขนาดใหญ่ซึ่งมีการผลิตยุ่งยากซับซ้อนหรือมีผลิตภัณฑ์มากประเภทและต้องการทราบผลการดำเนินงานโดยละเอียดในทุกขั้นตอนการการผลิต หากกิจการใช้ระบบต้นทุนโดยประมาณซึ่งทำการประมาณต้นทุนด้วยความระมัดระวัง





แล้ว อาจกล่าวได้ว่าเป็นบันไดขั้นต้นที่จะใช้ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน และจะทำให้การกำหนดต้นทุนมาตรฐานทำได้ไม่ยากนัก

จะเห็นได้ว่าทั้งระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณ และระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน มีความเหมาะสมกับกิจการแตกต่างกัน ความแตกต่างของระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณและระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน พอสรุปได้ดังนี้ คือ

ระบบต้นทุนโดยประมาณ	ระบบต้นทุนมาตรฐาน
1. ต้นทุนที่ได้จะเป็นต้นทุนการผลิตที่ควรจะเป็น ในระดับการผลิตของงวดหน้า	1. ต้นทุนที่ได้จะเป็นต้นทุนการผลิตที่ควรจะเป็น ในระดับการผลิตโดยปกติซึ่งเป็นระดับการผลิตที่สม่ำเสมอ
2. การกำหนดต้นทุนโดยประมาณอาจไม่ ต้องใช้วิธีการที่ยุ่งยากละเอียดรอบคอบ ในทุกขั้นตอนการผลิตมากเท่าการกำหนด ต้นทุนมาตรฐาน	2. การกำหนดต้นทุนมาตรฐานต้องใช้ความ ระมัดระวังมาก ต้องศึกษาการทำงานอย่าง ละเอียดรอบคอบในทุกขั้นตอนการผลิตโดย ต้องคำนึงถึงการผลิตที่ดำเนินไปอย่างมี ประสิทธิภาพ
3. ใช้วัดประสิทธิภาพการทำงานไม่ได้ เพียงแต่แสดงให้ทราบว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงต่างจากที่ประมาณไว้เพียงใด	3. ใช้เป็นเครื่องมือวัดประสิทธิภาพของ การทำงานได้ต่างจากมาตรฐานที่ควรจะเป็น เท่าใด
4. ต้นทุนโดยประมาณที่กำหนดขึ้นจะใช้ได้ ในระยะเวลาเพียงงวดบัญชีเดียว	4. ต้นทุนมาตรฐานที่กำหนดขึ้นสามารถใช้ใน หลายงวดบัญชีหากไม่เปลี่ยนแปลงกรรมวิธี การผลิต และระดับราคาไม่เปลี่ยนแปลง
5. เป็นระบบต้นทุนที่ประหยัดที่สามารถใช้ ควบคุมต้นทุนการผลิตได้	5. การกำหนดต้นทุนมาตรฐานเริ่มแรกจะมี ต้นทุนทางการบัญชีสูงมาก และจะเริ่มลดต่ำ ลงเมื่อระบบใช้ได้คือแล้ว สามารถใช้เป็น เครื่องช่วยในการควบคุมการผลิตและลด ต้นทุนการผลิต

สำหรับลักษณะของระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณ จะกล่าวสรุปแยกไว้อีกส่วนหนึ่งต่างหาก

### 3. วิธีการต้นทุนรวมและวิธีการต้นทุนแปรได้

#### 3.1 วิธีการต้นทุนรวม (Absorption Costing)

ในกรณีที่กิจการคิดค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นต้นทุนการผลิตโดยกำหนดอัตราราคาคิดเป็นต้นทุนไว้ล่วงหน้า ซึ่งเรียกว่าอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร (Applied Rate or Predetermined Factory Overhead Rate) สำหรับวิธีการต้นทุนรวมนี้ การคิดต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรจะรวมทั้งค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่และแปรได้เป็นต้นทุนการผลิตด้วย วิธีนี้เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปมีข้อดีที่ทำให้ราคาต้นทุนของสินค้าสำเร็จรูปและการตีราคางานระหว่างทำไม่ต่ำเกินไป ซึ่งจะกระทบกระเทือนต่องบการเงินของกิจการ

#### 3.2 วิธีการต้นทุนแปรได้ (Variable Costing)

สำหรับวิธีการนี้ การคิดต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรจะถือว่าค่าใช้จ่ายโรงงานแปรได้เท่านั้นที่นำมาคิดเป็นต้นทุนของสินค้า (Product Cost) คือ ค่าใช้จ่ายโรงงานแปรได้จะรวมอยู่ในต้นทุนของงานระหว่างทำและสินค้าสำเร็จรูป ส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่จะถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด (Period Cost) วิธีนี้มีผลให้การตีราคางานระหว่างทำและสินค้าสำเร็จรูปต่ำกว่าระบบต้นทุนรวม แต่มีประโยชน์ต่อผู้บริหารที่สามารถทราบต้นทุนแปรได้ในการผลิตโดยง่าย ในทางปฏิบัติการใช้วิธีนี้นักนิยมใช้เป็นการภายในของกิจการ เนื่องจากไม่มีผลกระทบกระเทือนต่องบการเงินที่เสนอบุคคลภายนอก

จากรายละเอียดของประเภทและลักษณะของระบบบัญชีต้นทุนที่ได้กล่าวมานี้ ในทางปฏิบัติระบบบัญชีที่ปรากฏในกิจการแต่ละแห่งอาจจะเป็นการผสมผสานจากระบบบัญชีต้นทุนประเภทต่าง ๆ เข้าด้วยกันเพื่อให้เหมาะสมกับการคิดต้นทุนการผลิตสินค้าหรือบริการของแต่ละกิจการ ดังนั้นรูปแบบของระบบบัญชีต้นทุนที่นิยมใช้ในทางปฏิบัติสำหรับกิจการผลิตโดยทั่วไปจึงพอจะกล่าวได้ว่ามีอยู่ 4 รูปแบบ ดังนี้ คือ<sup>1</sup>

รูปแบบที่ 1 Actual Absorption Costing เป็นรูปแบบที่ใช้ข้อมูลต้นทุนตามที่เกิดขึ้นจริงของต้นทุนการผลิตซึ่งประกอบด้วยวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่าย

<sup>1</sup>Charles T. Horngren, Cost Accounting : A Managerial Emphasis, p. 260.

โรงงานโดยรวมค่าใช้จ่ายโรงงานทั้งคงที่และแปรได้

รูปแบบที่ 2 Normal Absorption Costing เป็นรูปแบบที่ใช้ข้อมูลต้นทุนตามประมาณการที่กำหนดไว้ล่วงหน้าเฉพาะค่าใช้จ่ายโรงงาน ส่วนวัตถุดิบและค่าแรงยังคงใช้ข้อมูลต้นทุนตามที่เกิดขึ้นจริง ต้นทุนการผลิตจะประกอบด้วยวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายโรงงานที่คิดจากอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรที่กำหนดขึ้นโดยรวมค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่และแปรได้

รูปแบบที่ 3 Estimated Absorption Costing เป็นรูปแบบที่ใช้ข้อมูลต้นทุนตามระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณ ต้นทุนการผลิตจะประกอบด้วยวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายโรงงานที่คิดจากอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรที่กำหนดขึ้นโดยรวมค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่และแปรได้ ซึ่งเป็นไปตามวิธีการบัญชีของต้นทุนโดยประมาณ

รูปแบบที่ 4 Standard Absorption Costing เป็นรูปแบบที่ใช้ข้อมูลต้นทุนตามระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน ต้นทุนการผลิตจะประกอบด้วยวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายโรงงานที่คิดจากอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรที่กำหนดขึ้นโดยรวมค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่และแปรได้ ซึ่งเป็นไปตามวิธีการบัญชีของต้นทุนมาตรฐาน

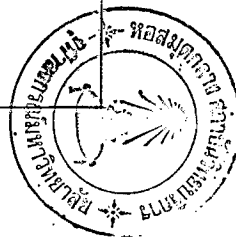
ในกิจการผลิตโดยทั่วไป มักใช้บัญชีงานระหว่างทำ (Work in Process Account) เพื่อเป็นที่รวมของข้อมูลต้นทุนการผลิตไว้ที่เดียวกัน ดังนั้นจะเปรียบเทียบรูปแบบบัญชีต้นทุนทั้ง 4 รูปแบบด้วยบัญชีงานระหว่างทำคงเหลือทางคานเคอิตตามตารางที่ 2 ดังนี้

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 2 การเปรียบเทียบรูปแบบของระบบบัญชีต้นทุนในทางปฏิบัติ

ประเภทของต้นทุน	รูปแบบที่ 1	รูปแบบที่ 2	รูปแบบที่ 3	รูปแบบที่ 4
	Actual Absorption Costing	Normal Absorption Costing	Estimated Absorption Costing	Standard Absorption Costing
	บัญชีงานระหว่างทำคงเหลือ (เดบิต)	บัญชีงานระหว่างทำคงเหลือ (เดบิต)	บัญชีงานระหว่างทำคงเหลือ (เดบิต)	บัญชีงานระหว่างทำคงเหลือ (เดบิต)
<u>วัตถุดิบโดยตรง</u>	ต้นทุนจริง	ต้นทุนจริง		
<u>ค่าแรงโดยตรง</u>	ต้นทุนจริง	ต้นทุนจริง	ต้นทุนโดยประมาณ	ต้นทุนมาตรฐาน
<u>ค่าใช้จ่ายโรงงาน :</u>			ของผลผลิต	ของผลผลิต
แปรได้	ต้นทุนจริง	ปริมาณจริง	ตามที่เกิด	ตามที่เกิด
คงที่	ต้นทุนจริง	คูณ อัตราที่กำหนดขึ้น ล่วงหน้า	ชั้นจริง	ชั้นจริง

ที่มา : Charles T. Horngren, Cost Accounting : A Managerial Emphasis, p. 260.



จากตารางที่ 2 จะสรุปเปรียบเทียบได้ดังนี้

รูปแบบที่ 1 มีจุดอ่อนเนื่องจากใช้ข้อมูลต้นทุนตามที่เกิดขึ้นจริงทุกรายการ ไม่สะดวกต่อระบบต้นทุนงานโดยเฉพาะงานที่การผลิตใช้เวลานาน

รูปแบบที่ 2, 3, 4 เป็นการพัฒนาความสมบูรณ์ของวิธีการกำหนดต้นทุนการผลิตได้เหมาะสมยิ่งขึ้นตามลำดับ ระบบที่ 2 มีข้อดีที่สามารถควบคุมค่าใช้จ่ายโรงงานได้ สามารถทราบผลแตกต่างของค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงและค่าใช้จ่ายโรงงานที่จัดสรรล่วงหน้าและนิยมใช้กันมากโดยทั่วไปไม่ว่าลักษณะการผลิตจะเป็นระบบต้นทุนงานหรือต้นทุนคอน

รูปแบบที่ 3, 4 มีข้อดีกว่าระบบที่ 2 ที่สามารถควบคุมต้นทุนการผลิตทุกด้าน มีประโยชน์ต่อผู้บริหารมาก สามารถจะทราบผลแตกต่างของต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง และต้นทุนที่ประมาณล่วงหน้าทั้งด้านวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายโรงงาน และทราบสาเหตุของผลแตกต่างได้จากการวิเคราะห์ผลต่าง (Variance Analysis)

รูปแบบที่ 4 มีข้อดีกว่าระบบที่ 3 ที่สามารถจะช่วยลดต้นทุนการผลิตได้ เป็นเครื่องวัดผลการทำงานว่าต่างจากมาตรฐานที่ควรจะเป็นตามปกติอย่างไร สาเหตุของความแตกต่างคืออะไร ซึ่งการทราบสาเหตุจะทำให้แก้ไขข้อบกพร่องได้ทันเหตุการณ์ ระบบที่ 3 ซึ่งเป็นต้นทุนโดยประมาณนั้นจะทราบเพียงว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงแตกต่างจากที่ประมาณการไว้เพียงใดเท่านั้น

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ส่วนที่ 2 : องค์ประกอบของต้นทุนการผลิต

องค์ประกอบของต้นทุนการผลิต

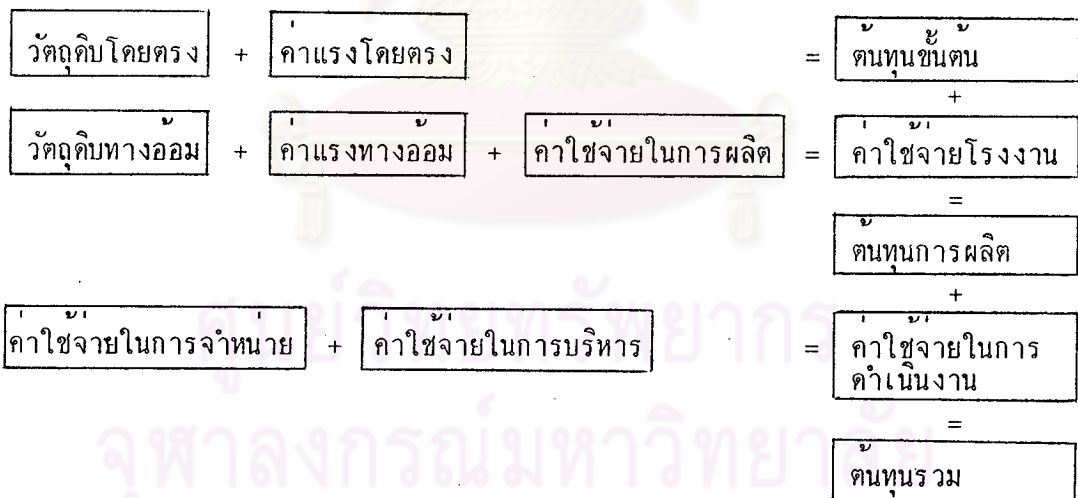
ในกิจการผลิตโดยทั่วไป องค์ประกอบของต้นทุนรวมของสินค้า (Total Cost) จะแบ่งออกเป็น 2 ส่วนใหญ่ ๆ คือ ต้นทุนการผลิต (Production Cost or Manufacturing Cost) และค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (Operation of Commercial Expenses)

ต้นทุนการผลิต ได้แก่วัตถุดิบโดยตรง (Direct Raw Material) ค่าแรงโดยตรง (Direct Labor) และค่าใช้จ่ายโรงงาน (Factory Overhead) ส่วนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการจำหน่าย (Selling or Distribution Expenses) และค่าใช้จ่ายในการบริหาร (Administrative Expenses)

การแยกประเภทต้นทุนโดยทั่วไป แสดงเป็นแผนผังดังนี้

ภาพที่ 14

แผนผังแสดงการแยกประเภทต้นทุน



ที่มา : การบัญชีต้นทุน, ศาสตราจารย์ เพ็ญแข สนิทวงศ์ ณ อยุธยา, หน้า 12

### ต้นทุนด้านวัตถุดิบ

วัตถุดิบในการผลิต แบ่งเป็น 2 ชนิดคือ วัตถุดิบโดยตรง และวัตถุดิบทางอ้อม

วัตถุดิบโดยตรง หมายถึงวัตถุดิบที่เป็นส่วนประกอบสำคัญในการทำให้เกิดผลผลิตสำเร็จรูป เป็นวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตโดยตรง และสามารถระบุจำนวนได้โดยง่ายกว่าในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยเป็นเท่าใด ซึ่งปกติมักกำหนดจากการทดลองผลิตหรือจากการกำหนดของวิศวกรผู้ควบคุมโรงงาน แต่ถ้าวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตนี้ใช้เป็นจำนวนน้อยหรือยากที่จะทราบว่า จะต้องใช้ปริมาณเท่าใดในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วย จะไม่ถือเป็นวัตถุดิบโดยตรงในการผลิต มักจะรวมเรียกว่า วัตถุดิบทางอ้อม หรือวัสดุสิ้นเปลือง

วัตถุดิบโดยตรงจะจัดเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขั้นต้น (Prime Cost) และวัตถุดิบทางอ้อมจัดเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายโรงงาน

มูลค่าต้นทุนของวัตถุดิบนั้น ตามหลักทั่วไปถือว่าต้นทุนของวัตถุดิบจะได้แก่ต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นในการจัดหาวัตถุดิบให้ได้ในสภาพที่พร้อมจะนำเข้าสู่การผลิต ดังนั้นนอกจากราคาซื้อของวัตถุดิบแล้ว การรวมรายการต้นทุนของวัตถุดิบ (Cost Pool) ยังได้แก่ เงินลครับในการซื้อวัตถุดิบ ค่าขนส่ง และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ในการจัดหาวัตถุดิบ (Material Acquisition Costs) เช่น ค่าใช้จ่ายของแผนกจัดซื้อ เป็นต้น

### ต้นทุนด้านค่าแรง

ค่าแรงในการผลิต แบ่งเป็น 2 ชนิด คือ ค่าแรงโดยตรง และค่าแรงทางอ้อม

ค่าแรงโดยตรง หมายถึง ค่าแรงที่เกิดขึ้นเพื่อเปลี่ยนสภาพวัตถุดิบให้กลายเป็นสินค้าสำเร็จรูป เป็นค่าแรงที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าโดยตรงและสามารถคำนวณเป็นต้นทุนสินค้าหนึ่งหน่วยได้โดยง่าย แต่ค่าแรงที่เกิดขึ้นในการผลิตซึ่งไม่สามารถแบ่งเป็นของสินค้าหนึ่งหน่วยได้โดยง่าย เช่น เงินเดือนผู้ดูแลโรงงาน หรือค่าแรงที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตโดยตรง เช่น เงินเดือนคนทำความสะอาดโรงงาน เหล่านี้ไม่ถือเป็นค่าแรงโดยตรง มักเรียกว่าค่าแรงทางอ้อม

ค่าแรงโดยตรง จะจัดเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขั้นต้น และค่าแรงทางอ้อม จัดเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายโรงงาน

ในทางปฏิบัติการคำนวณต้นทุนค่าแรงมีปัญหายุ่งยากกว่าต้นทุนวัตถุดิบ เนื่องจากค่าแรงบางรายการเป็นได้ทั้งค่าแรงโดยตรงหรือค่าแรงทางอ้อมแล้วแต่หลักเกณฑ์ในการพิจารณาจัด

## ประเภทค่าแรง

มูลค่าต้นทุนของค่าแรงนั้น นอกเหนือจากค่าแรงที่จ่ายโดยปกติซึ่งมีหลักในการคำนวณ 2 แบบคือ ค่าใช้จ่ายตามเวลาทำงาน (Straight Time) คิดเป็นรายชั่วโมง รายวันหรือรายสัปดาห์ และค่าใช้จ่ายตามผลงานที่ได้รับเป็นรายชิ้น (Piecework) แล้ว ในการรวมรายการต้นทุนของค่าแรง ยังได้คำนึงถึงส่วนประกอบอื่น ๆ ของต้นทุนแรงงานอีกด้วย

ส่วนประกอบอื่น ๆ ของต้นทุนแรงงาน ได้แก่เงินเพิ่มในการทำงานล่วงเวลา เงินรางวัลพนักงาน (Bonus) เงินค่าแรงระหว่างหยุดพักผ่อนประจำปี ค่าใช้จ่ายในการฝึกหัดพนักงาน ค่าประกันอุบัติเหตุหรือประกันสังคม หรือเงินสวัสดิการอื่น ๆ ที่จัดเป็นผลตอบแทนแก่พนักงานที่คิดเป็นตัวเงินได้ (Fringe Benefits) (ซึ่งจากการศึกษาต้นทุนค่าแรงในการผลิตเสาไฟฟ้าคอนกรีตอัดแรงนี้ มีรายการ Fringe Benefits บางรายการคือ ส่วนลดค่ากระแสไฟฟ้าที่จ่ายแก่พนักงาน ซึ่งควรให้ความสนใจ) การรวมรายการส่วนประกอบอื่น ๆ ของต้นทุนแรงงานเหล่านี้โดยทั่วไปมักจัดเป็นประเภทค่าแรงทางอ้อมซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายโรงงาน แต่หากจะจัดเป็นค่าแรงโดยตรงก็อาจทำได้ ซึ่งจะต้องพิจารณาเป็นกรณี ๆ ไป อย่างไรก็ตาม การจัดเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นแนวทางที่นิยมมากกว่าในทางปฏิบัติ

### ต้นทุนด้านค่าใช้จ่ายโรงงาน

อาจเรียกว่า Factory Overhead, Factory Burden, Manufacturing Cost หมายถึงต้นทุนค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นในการผลิตสินค้าซึ่งนอกเหนือจากวัตถุดิบโดยตรงและค่าแรงโดยตรง

ค่าใช้จ่ายโรงงานมีลักษณะสำคัญ 2 ประการคือ<sup>1</sup>

1. ไม่สามารถทราบได้โดยง่ายว่าในการผลิตสินค้าต่อหน่วยหรือต่องานมีค่าใช้จ่ายโรงงานเกิดขึ้นเป็นจำนวนเท่าใด ต่างจากวัตถุดิบโดยตรงและค่าแรงโดยตรงที่ทราบได้โดยง่ายจากใบเบิกพัสดุหรือจากบัตรจัดเวลาทำงาน
2. ค่าใช้จ่ายโรงงานมีความสัมพันธ์กับปริมาณผลิตในลักษณะต่าง ๆ กัน ค่าใช้จ่ายบางประเภทเพิ่มมากขึ้นหรือลดทอนลงตามปริมาณการผลิตที่มากหรือน้อยในอัตราส่วนเดียวกัน

<sup>1</sup> เพ็ญแข สนิทวงศ์ ณ อยุธยา, การบัญชีต้นทุน, หน้า 109.



เรียกว่าค่าใช้จ่ายแปรได้ (Variable Expenses) ค่าใช้จ่ายบางประเภทมีจำนวนคงที่ไม่เปลี่ยนแปลงตามปริมาณการผลิตจนระดับหนึ่ง เรียกว่าค่าใช้จ่ายคงที่ (Fixed Expenses) แต่มีค่าใช้จ่ายบางชนิดที่เปลี่ยนแปลงตามปริมาณการผลิตแต่ไม่เป็นอัตราส่วนโดยตรงกับการเปลี่ยนแปลงปริมาณการผลิต เรียกว่าค่าใช้จ่ายกึ่งแปรได้ (Semivariable Expenses)

ค่าใช้จ่ายโรงงาน เป็นต้นทุนส่วนที่ยุ้งยากมาก เนื่องจากค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้การผลิตดำเนินไปได้เป็นส่วนรวม จึงยากที่จะทราบว่าต้นทุนค่าใช้จ่ายของการผลิตแต่ละคำสั่งงานเป็นเท่าใด และลักษณะของค่าใช้จ่ายที่เปลี่ยนแปลงตามปริมาณการผลิตยังแตกต่างกันไปในแต่ละรายการตั้งที่กล่าวแล้ว ต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงของการผลิตทั้งหมดจะทราบได้ต่อเมื่อสิ้นงวดเท่านั้น ในการผลิตแบบงานสั่งทำมีความจำเป็นที่จะต้องทราบต้นทุนการผลิตของแต่ละงานในทันทีที่การผลิตเสร็จ ดังนั้นสำหรับค่าใช้จ่ายโรงงานที่จะคิดเป็นต้นทุนการผลิตของงานนั้น จึงได้คิดจากการประมาณล่วงหน้า (Predetermined) เนื่องจากไม่สามารถทราบค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงของแต่ละงานและไม่สามารถจะสิ้นงวดได้ การประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานล่วงหน้านี้จะกำหนดเป็นอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรและค่าใช้จ่ายโรงงานตามที่เกิดขึ้นจริง จะนำมาเปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายโรงงานที่จัดสรรล่วงหน้าเพื่อทราบผลแตกต่างและวิเคราะห์หาสาเหตุ

ในการควบคุมต้นทุนด้านค่าใช้จ่ายโรงงาน นิยมแบ่งค่าใช้จ่ายโรงงานออกเป็น 3 ประเภท คือ

- ก. วัสดุคืบทางอ้อม
- ข. ค่าแรงทางอ้อม
- ค. ค่าใช้จ่ายโรงงานอื่น

ค่าใช้จ่าย 2 ประเภทแรก สามารถทราบจำนวนรวมได้โดยง่าย เพราะมักจะเป็นค่าใช้จ่ายแปรได้ตามปริมาณการผลิต แต่ประเภทที่ 3 เป็นค่าใช้จ่ายอื่นที่ระบุเป็นของแต่ละคำสั่งงานได้ยาก เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นส่วนรวม การควบคุมค่าใช้จ่ายประเภทนี้วิธีที่ดีที่สุดคือ การรวบรวมแยกค่าใช้จ่ายเหล่านี้ตามแผนกที่เกิดค่าใช้จ่ายขึ้น ซึ่งโดยทั่วไปนิยมแบ่งเป็นแผนกผลิตและแผนกบริการ จากนั้นจึงทำการแบ่งสรรต้นทุนค่าใช้จ่ายเหล่านี้ให้กับต้นทุนการผลิตแต่ละงานอย่างมีหลักเกณฑ์ ซึ่งจะกล่าวต่อไป

### ส่วนที่ 3 : หลักการแบ่งสรรต้นทุนการผลิต

#### ความสำคัญของหลักการแบ่งสรรต้นทุนการผลิต

การแบ่งสรรต้นทุนการผลิต (Cost Allocation) เป็นปัญหาในการกำหนดต้นทุนของสินค้าหรือบริการทุกประเภท โดยเฉพาะอย่างยิ่งถ้าเป็นการผลิตในระบบงานสั่งทำ ซึ่งจำเป็นต้องทราบต้นทุนในทันทีที่การผลิตเสร็จ แต่เนื่องจากอุปสรรคเกี่ยวกับต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานบางประเภทที่ไม่อาจทราบได้ในขณะนั้นว่าจะถือเป็นต้นทุนการผลิตจำนวนเท่าใด ดังนั้นจึงต้องมีหลักเกณฑ์หรือวิธีการที่เหมาะสมเพื่อแบ่งสรรต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานให้ทั้งงานแต่ละงาน หลักที่ใช้ในการแบ่งสรรต้นทุนมีหลายวิธี เช่น คิดตามเกณฑ์ชั่วโมงทำงาน หรือคิดตามมูลค่าวัตถุดิบ เป็นต้น หลักการแบ่งสรรต้นทุนที่เลือกใช้ได้อย่างเหมาะสม พอลจะสรุปประโยชน์ได้ดังนี้<sup>1</sup>

1. ราคาต้นทุนของสินค้าหรือบริการถูกกำหนดขึ้นมาด้วยวิธีการที่เหมาะสม เป็นราคาต้นทุนที่ใกล้เคียงความจริง

2. สามารถทราบผลกำไรขาดทุนต่อหน่วยของสินค้าหรือบริการจากการผลิตแต่ละคำสั่งได้โดยง่าย และการตีราคางานระหว่างทำและสินค้าสำเร็จรูปทำได้สะดวกและมีความถูกต้องมากขึ้น

#### วิธีการแบ่งสรรต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงาน

เนื่องจากค่าใช้จ่ายโรงงานแต่ละประเภทจะเปลี่ยนแปลงขึ้นลงตามปริมาณการผลิต ในทางปฏิบัติเรานิยมใช้สมมติฐานอย่างง่ายโดยการใช่วิธีถัวเฉลี่ยค่าใช้จ่ายโรงงานทั้งหมดด้วยเกณฑ์จัดสรร (Allocation Bases) ที่เหมาะสมกับกิจการ เช่น อาจเป็นการถัวเฉลี่ยตามชั่วโมงทำงานหรือตามปริมาณหน่วยผลิต เป็นต้น และยังนิยมใช้การคิดค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นต้นทุนการผลิตไว้ล่วงหน้าซึ่งเรียกว่าอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร

อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร คำนวณได้จากการใช้เกณฑ์จัดสรรค่าใช้จ่ายที่เลือกใช้

<sup>1</sup> Charles T. Horngren, Cost Accounting : A Managerial Emphasis, p. 494.

นำมาหารค่าใช้จ่ายโรงงานที่ประมาณการขึ้น ณ ระดับการผลิตหนึ่ง จะได้อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรต่อชั่วโมงทำงาน หรือต่อหน่วยผลิตตามเกณฑ์จัดสรรที่เลือกใช้

ปัจจัยที่ต้องพิจารณาในการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร ได้แก่

1. อัตราค่าใช้จ่ายจัดสรรที่กำหนดขึ้นนี้ จะเลือกใช้เกณฑ์จัดสรรใด ก็จะกำหนดเป็นอัตราค่าใช้จ่ายจัดสรรต่อหน่วยผลิต หรือต่อชั่วโมงแรงงาน เป็นต้น ซึ่งความเหมาะสมของเกณฑ์จัดสรรแต่ละเกณฑ์จะกล่าวละเอียดต่อไป

2. จะใช้ระดับการผลิตใดในการประมาณค่าใช้จ่ายโรงงาน ซึ่งมีทั้งค่าใช้จ่ายคงที่และแปรได้ ระดับการผลิตที่จะใช้มี 2 ระดับ คือ

ก. ระดับการผลิตปกติ (Normal Capacity Level of Production)

เป็นระดับการผลิตในระยะยาวไม่คำนึงว่าในงวดหน้าจะผลิตเท่าใด จะคำนวณอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรได้เท่ากันทุกปี เว้นแต่จะมีการเปลี่ยนแปลงในค่าใช้จ่าย ตรายใดที่ผลิตในระดับที่ควรจะทำ อัตราจัดสรรนี้จะไม่ถูกกระทบกระเทือนไม่ว่าการผลิตจริงจะเป็นเท่าใด นิยมใช้ในระบบต้นทุนมาตรฐาน (Standard Cost System)

ข. ระดับการผลิตที่คาดว่าจะเป็นในงวดหน้า (Expected Actual Capacity Level of Production)

เป็นระดับการผลิตที่คิดจะทำปีต่อไป อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรที่ได้จะต่างกันไป สูงต่ำขึ้นลงตามปริมาณการผลิต ไม่เป็นอัตราจัดสรรที่จะถือเป็นบรรทัดฐานได้ และไม่เป็นเครื่องมือวัดผลต้นทุนที่ตึง อย่างไรก็ตามก็เป็นระดับการผลิตที่ใช้ในระบบต้นทุนโดยประมาณ (Estimated Cost System)

3. การรวบรวมประเภทของค่าใช้จ่ายโรงงานจะใช้แนวทางใด ถ้าเลือกใช้วิธีการต้นทุนรวมจะคิดค่าใช้จ่ายคงที่ด้วย ถ้าเลือกวิธีการต้นทุนแปรได้จะคิดเฉพาะค่าใช้จ่ายที่แปรได้เท่านั้นเป็นต้นทุนสินค้า

4. จะกำหนดเป็นอัตราเดี่ยวของทั้งโรงงาน (Plant Rate) หรือแยกอัตราสำหรับแผนกผลิตแต่ละแผนกหรือแต่ละศูนย์ต้นทุน (Cost Center Rate)

5. จะกำหนดอัตราจัดสรรของแผนกบริการแยกจากอัตราจัดสรรค่าใช้จ่ายโรงงานอื่นหรือไม่

เมื่อกำหนดระดับการผลิตได้แล้ว นิยมทำประมาณการค่าใช้จ่ายโรงงานโดยแยกออกเป็นค่าใช้จ่ายคงที่ และค่าใช้จ่ายแปรได้ และแยกออกเป็นค่าใช้จ่ายของแผนกผลิต และแผนก

บริการ ทั้งนี้เพื่อให้เกิดประโยชน์ต่อการควบคุมการเปลี่ยนแปลงของค่าใช้จ่ายโรงงาน ส่วนค่าใช้จ่ายกึ่งแปรได้นั้น ในทางทฤษฎีแล้ว ไม่มีหลักการบัญชีโดยเฉพาะ แต่ในทางปฏิบัตินิยมใช้ยอดรวมของค่าใช้จ่ายประเภทนั้นในอดีตมาจัดทำประมาณการ โดยพยายามแยกออกเป็นส่วนที่คงที่และแปรได้ เช่น ค่าซ่อมบำรุงรักษารถยนต์อาจจะคิดเป็นค่าใช้จ่ายคงที่ตามงบประมาณ 100 บาท ต่อเดือน บวกด้วยส่วนที่แปรได้อีก 10 บาทต่อกิโลเมตรของระยะทางที่ได้ เป็นต้น

### เกณฑ์จัดสรรต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงาน

เมื่อทำการประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานได้แล้ว จะต้องเลือกเกณฑ์จัดสรรต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงาน ที่เหมาะสมเพื่อนำมาหารค่าใช้จ่ายโรงงานที่ประมาณขึ้น การเลือกเกณฑ์จะถือหลักพิจารณาว่าค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นนั้นมีส่วนสัมพันธ์กับสิ่งใดเป็นสิ่งสำคัญ เช่น สัมพันธ์กับการทำงานของเครื่องจักร เป็นต้น (Cause and Effect Relationship) นอกจากหลักนี้แล้ว ยังต้องคำนึงถึงสิ่งต่อไปนี้ คือ<sup>1</sup>

- ก. ความจำเป็นที่ต้องได้ตัวเลขจำนวนนั้นและความยากง่ายในการเก็บข้อมูลตัวเลข
- ข. ผลลัพธ์สุดท้ายจากเกณฑ์จัดสรรแต่ละวิธีไม่แตกต่างกันมาก ควรเลือกใช้วิธีที่

ง่ายที่สุด

- ค. ต้องเปรียบเทียบเกณฑ์ที่เลือกใช้กับเกณฑ์อื่นในด้านความถูกต้องเที่ยงธรรม

และประโยชน์ที่จะได้รับ

เกณฑ์จัดสรรค่าใช้จ่ายที่ใช้ในทางปฏิบัติ พอลจะสรุปรวบรวมได้ดังนี้

1. เกณฑ์เฉลี่ยต่อหน่วยผลผลิต (Product Output) เป็นวิธีที่ง่ายที่สุด ณ ระดับการผลิตที่ทำประมาณการค่าใช้จ่ายโรงงาน จะทราบปริมาณหน่วยผลผลิตซึ่งคิดเป็นหน่วยน้ำหนักหรือหน่วยชิ้นก็ได้ อัตราที่คำนวณได้จะเป็นอัตราค่าใช้จ่ายจัดสรรต่อ 1 หน่วยผลผลิต วิธีนี้สะดวกและจะใช้ได้ผลก็ต่อเมื่อผลผลิตมีเพียงชนิดเดียว หรือถ้ามีหลายชนิดจะใช้ได้ก็ต่อเมื่อผลผลิตที่ได้มีลักษณะและกรรมวิธีการผลิตคล้ายคลึงกันมาก เช่น แตกต่างกันแต่เพียงน้ำหนักหรือขนาด<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Ibid., p. 536.

<sup>2</sup> ฟื้นุแซ สนิทวงศ์ ณ อยุธยา, การบัญชีต้นทุน, หน้า 111.

2. เกณฑ์เฉลี่ยเป็นร้อยละของวัตถุดิบโดยตรง เมื่อทราบวัตถุดิบโดยตรงที่ประมาณขึ้นตามระดับการผลิตที่ใช้ในการประมาณค่าใช้จ่ายโรงงาน จะได้อัตราค่าใช้จ่ายจัดสรรเป็นร้อยละของวัตถุดิบโดยตรง แต่ในทางปฏิบัติ ค่าใช้จ่ายโรงงานไม่สัมพันธ์กับวัตถุดิบโดยตรง และในกรณีที่กรรมวิธีการผลิตเหมือนกันแต่ชนิดของวัตถุดิบที่ใช้ต่างกัน และมีทั้งราคาสูงและต่ำ ดังนั้นต้นทุนสินค้าที่ได้จากกรรมวิธีการผลิตที่เหมือนกันจึงไม่สอดคล้องกัน ขอบเขตการใช้เกณฑ์จำกัดมาก อาจใช้ได้กับการแบ่งค่าใช้จ่ายของแผนกรับพัสดุ หรือแผนกขนถ่ายพัสดุ เป็นต้น วิธีนี้ไม่ว่าจะถัวเฉลี่ยโดยน้ำหนัก ปริมาตร หรือมูลค่าของวัตถุดิบโดยตรงก็ตาม หากไม่มีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายโรงงานแล้ว การใช้วิธีนี้จะไม่เหมาะสม โดยทั่วไปแล้วจะใช้ก็ต่อเมื่อผลสุดท้ายที่ได้ใกล้เคียงกับวิธีอื่น

3. เกณฑ์เฉลี่ยเป็นร้อยละของค่าแรงโดยตรง เป็นวิธีที่นิยมกันมาก เพราะสะดวกในการปฏิบัติ เนื่องจากจัดเก็บข้อมูลการทำงานอยู่แล้ว ทั้งการผลิตแต่ละงานหรือผลิตในแต่ละแผนก อัตราค่าแรงค่อนข้างคงที่ตลอดการทำงาน การใช้เกณฑ์นี้จะให้ผลเหมือนการใช้เกณฑ์จัดสรรตามชั่วโมงแรงงานโดยตรงและยังสะดวกกว่า ถือว่าเป็นวิธีคิดต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรที่ใกล้เคียงความจริง แต่เกณฑ์เฉลี่ยเป็นร้อยละของค่าแรงโดยตรง จะใช้ไม่ได้ผลใน 2 กรณีดังต่อไปนี้ คือ<sup>1</sup>

3.1 กรณีที่คนงานทำงานเหมือนกันแต่ค่าแรงต่างกัน เนื่องจากประสบการณ์ อายุการทำงานต่างกัน ถ้าใช้วิธีนี้ทำให้งานที่ใช้คนที่รับค่าจ้างสูงกว่าเพราะทำงานมาจนชำนาญงานมีค่าใช้จ่ายโรงงานสูงตามไปด้วย และงานที่ใช้คนที่รับค่าจ้างต่ำมีค่าใช้จ่ายโรงงานต่ำ

3.2 ต้นทุนการผลิตส่วนหนึ่งอาจเกิดจากการสึกหรอของเครื่องจักรที่มีราคาสูงอันจำเป็นต้องใช้ในการผลิต การคำนวณค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นร้อยละของค่าแรงโดยตรง จึงไม่มีความสัมพันธ์กับการใช้เครื่องจักรอันเป็นส่วนประกอบสำคัญส่วนหนึ่งของต้นทุนการผลิต

4. เกณฑ์เฉลี่ยต่อชั่วโมงแรงงานโดยตรง อัตราค่าใช้จ่ายจัดสรรที่ได้จะเป็นอัตราจัดสรรต่อชั่วโมงแรงงานโดยตรง กรณีนี้ค่าใช้จ่ายโรงงานส่วนมากเกี่ยวข้องกับเวลาที่คนงานใช้ไปในการผลิตมากกว่าปัจจัยอื่น ๆ ต้นทุนคงที่หลายประเภท เช่น ค่าเช่า ค่าเสื่อมราคา-เครื่องจักร ยังมีความสัมพันธ์กับเวลาที่ทำการผลิตด้วย เป็นวิธีที่มีความสะดวกเนื่องจากทราบชั่วโมงการทำงานได้จากบัตรจดเวลาทำงานของคนงาน ประการสำคัญคือ วิธีนี้จะช่วยแก้ไขข้อ

<sup>1</sup> ฟื้นฟู แซ่ สนิทวงศ์ ณ อยุธยา, การบัญชีต้นทุน, หน้า 114.

บกพร่องในกรณีที่ค่าแรงของแรงงานที่ทำงานเหมือนกันได้รับค่าแรงต่างกัน ซึ่งเป็นข้อจำกัดที่ทำให้ใช้เกณฑ์เฉลี่ยเป็นร้อยละของค่าแรงโดยตรงไม่ได้

5. เกณฑ์เฉลี่ยต่อชั่วโมงทำงานของเครื่องจักร (Machine Hours) วิธีนี้เหมาะสมกับการผลิตที่ใช้เครื่องจักรเป็นหลัก การใช้ชั่วโมงเครื่องจักรเป็นวิธีที่ดีกว่าการใช้ชั่วโมงแรงงานโดยตรงในแง่ทฤษฎี แต่ในทางปฏิบัติไม่นิยมใช้เพราะเป็นการเพิ่มงานการเก็บตัวเลขชั่วโมงทำงานของเครื่องจักรแต่ละเครื่องของการผลิต แต่ละงาน แต่ละงวด และแต่ละชนิดของผลผลิต ซึ่งยุ่งยากมาก ดังนั้นหากชั่วโมงแรงงานโดยตรงหรือค่าแรงโดยตรงมีความสัมพันธ์กับชั่วโมงทำงานของเครื่องจักรแล้ว การใช้เกณฑ์ใดจัดสรรค่าใช้จ่ายโรงงานจะให้ผลไม่ต่างกัน

จากที่กล่าวมานี้ การเลือกเกณฑ์จัดสรร เพื่อคิดอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรมีความยากลำบาก จะต้องคำนึงถึงความเหมาะสมของประเภทการผลิตของกิจการด้วยคือ เป็นกิจการที่ใช้เครื่องจักรเป็นหลัก (Machine-Oriented) เป็นกิจการที่ใช้แรงงานคนเป็นหลัก (Labor-Oriented) หรือเป็นกิจการที่ใช้วัตถุดิบเป็นหลัก (Material-Oriented) เป็นต้น จะทำให้เลือกใช้เกณฑ์จัดสรรค่าใช้จ่ายโรงงานได้เหมาะสมยิ่งขึ้น

#### ส่วนที่ 4 : ระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณ (Estimated Cost System)

ระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณเป็นระบบที่ใช้การเก็บรวบรวมข้อมูลต้นทุนตามประมาณการที่กำหนดไว้ล่วงหน้าประเภทหนึ่ง ลักษณะสำคัญของระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณ คือ ในต้นงวดบัญชีจะมีการประมาณล่วงหน้าว่าต้นทุนการผลิตในงวดต่อไปนี้ควรเป็นเท่าใด เมื่อมีการผลิตจริงจึงสามารถเปรียบเทียบต้นทุนการผลิตที่เกิดขึ้นจริงกับต้นทุนโดยประมาณที่กำหนดไว้ล่วงหน้าได้ว่าแตกต่างกันมากน้อยเพียงใด เป็นการกำหนดต้นทุนโดยประมาณล่วงหน้างวดต่องวด เมื่อสิ้นงวดจะต้องประมาณต้นทุนล่วงหน้าขึ้นใหม่โดยจะแยกเป็นการประมาณ สำหรับปัจจัยการผลิตแต่ละชนิด คือ วัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายโรงงาน

ระบบบัญชีโดยประมาณนี้จะใช้ได้ผลดี ก็ต่อเมื่อการประมาณต้นทุนแต่ละประเภททำขึ้นอย่างระมัดระวัง เพื่อให้ใกล้เคียงกับต้นทุนที่จะเกิดขึ้นจริง ต้นทุนโดยประมาณที่กำหนดขึ้นอย่างมีหลักเกณฑ์เชื่อถือได้และเหมาะสม อาจจะใช้เป็นพื้นฐานที่ดีในการกำหนดราคาขายล่วงหน้าได้

หลักการกำหนดต้นทุนโดยประมาณนั้น สำหรับต้นทุนวัตถุดิบโดยประมาณจะต้องทราบปริมาณวัตถุดิบแต่ละชนิดที่ใช้ในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วย ซึ่งจะได้จากสูตรการผลิตหรือการทดลอง

ผลิต เมื่อคุณปริมาณวัตถุดิบกับราคาวัตถุดิบต่อหน่วยที่คาดว่าจะซื้อได้ในงวดหน้า จะได้เป็นต้นทุน โดยประมาณสำหรับการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วย ส่วนต้นทุนค่าแรงโดยประมาณจะต้องทราบว่าการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยต้องผ่านการดำเนินงานกี่ขั้นตอน แต่ละขั้นใช้แรงงานประเภทใด คนงานแต่ละประเภทใช้เวลาในการผลิตนานเท่าใด ซึ่งข้อมูลนี้จะทราบได้จากเวลาการทำงานของคนงานหรือจากการประมาณของวิศวกรผู้ควบคุมงาน เมื่อคุณเวลาที่ใช้ในการผลิตด้วยอัตราค่าแรงของคนงานประเภทต่าง ๆ ที่คาดว่าจะเป็นในงวดหน้า จะได้เป็นต้นทุนค่าแรงโดยประมาณสำหรับการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยและสำหรับต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานจะต้องประมาณวาระดับการผลิตในงวดหน้าเป็นเท่าใด จะเกิดค่าใช้จ่ายโรงงานประเภทใด จำนวนเท่าใด จากยอดรวมของค่าใช้จ่ายโรงงานโดยประมาณนี้ จะทราบอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรตามเกณฑ์จัดสรรที่เลือกใช้ คือ ต่อหนึ่งชั่วโมงแรงงานโดยตรง หรือเป็นร้อยละของค่าแรงโดยตรง เป็นต้น จากอัตราค่าใช้จ่ายจัดสรรนี้ ก็จะทราบต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานโดยประมาณในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วย

ต้นทุนการผลิตของปัจจัยการผลิตแต่ละประเภทที่ประมาณขึ้นมานี้ จะรวบรวมเข้าด้วยกันเป็นต้นทุนโดยประมาณต่อหน่วยของสินค้า

### วิธีการบัญชีต้นทุนโดยประมาณ

วิธีการบัญชีของระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณ จะกล่าวโดยสังเขป ดังนี้

#### 1. วัตถุดิบ

วัตถุดิบเมื่อซื้อ จะบันทึกบัญชีคุมยอดวัตถุดิบในราคาซื้อ

เมื่อมีการผลิต ต้นทุนวัตถุดิบที่จะโอนออกจากบัญชีคุมยอดวัตถุดิบและบันทึกเข้าบัญชีงานระหว่างทำ ทางค่านเดบิต จะเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงของปริมาณวัตถุดิบที่เบิกเข้าสู่การผลิต คูณกับราคาทุนของวัตถุดิบเมื่อซื้อ

#### 2. ค่าแรง

ค่าแรงที่จ่ายจริงจะบันทึกไว้ในบัญชีค่าแรง เมื่อมีการผลิตจะโอนค่าแรงโดยตรงจากบัญชีค่าแรงไปเข้าบัญชีงานระหว่างทำ ทางค่านเดบิต ด้วยจำนวนค่าแรงตามที่จ่ายจริง

#### 3. ค่าใช้จ่ายโรงงาน

ค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริง จะบันทึกไว้ในบัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงานทางค่านเดบิต เมื่อมีการผลิต จะทราบจำนวนค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรตามอัตราค่าใช้จ่ายจัดสรรตามเกณฑ์ต่อชั่วโมงแรงงาน หรือเป็นร้อยละของค่าแรงโดยตรงที่เลือกใช้ ซึ่งค่าใช้จ่ายโรงงาน

จัดสรรที่คำนวณได้นี้จะเป็นต้นทุนในการผลิต และบันทึกบัญชีโดยการเดบิตบัญชีงานระหว่างทำ และเครดิตบัญชีค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร เมื่อการผลิตเสร็จสิ้นหรือเมื่อสิ้นงวดจะโอนบัญชีค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรไปบัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน เพื่อเปรียบเทียบว่าค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรเป็นต้นทุนการผลิตแตกต่างกับค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงเท่าใด

#### 4. ต้นทุนสินค้าสำเร็จรูป

สินค้าที่ผลิตเสร็จจะโอนออกจากบัญชีงานระหว่างทำไปเข้าบัญชีสินค้าสำเร็จรูปในราคาต้นทุนโดยประมาณที่กำหนดขึ้นล่วงหน้า

ต้นทุนงานระหว่างทำสิ่งงวด หากการผลิตยังไม่แล้วเสร็จ จะต้องประมาณว่างานระหว่างทำในวันสิ่งงวดได้ผลิตเสร็จไปแล้วเพียงใด คิดเป็นราคาต้นทุนโดยประมาณเท่าใด แล้วโอนต้นทุนงานระหว่างทำที่ยังไม่แล้วเสร็จนี้ออกจากบัญชีงานระหว่างทำไปเข้าบัญชีงานระหว่างทำคงเหลือ (Work in Process Inventory Account) เพื่อให้บัญชีงานระหว่างทำแสดงผลต่างระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงทางด้านเดบิตของบัญชีงานระหว่างทำ และต้นทุนโดยประมาณของสินค้าสำเร็จรูปและงานระหว่างทำสิ่งงวดทางด้านเครดิตของบัญชีงานระหว่างทำ ผลต่างนี้จะโอนออกจากบัญชีงานระหว่างทำไปยังบัญชีปรับต้นทุนการผลิต (Adjustment Account) ในตอนต้นงวดต่อไปจะโอนยอดบัญชีงานระหว่างทำคงเหลือกลับไปบัญชีงานระหว่างทำเพื่อผลิตต่อไป

#### 5. ผลต่างระหว่างต้นทุนการผลิตที่เกิดขึ้นจริงกับต้นทุนโดยประมาณ

ผลต่างระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงกับต้นทุนโดยประมาณที่นำไปลงบัญชีปรับต้นทุนการผลิตนั้น จะประกอบด้วย

##### 5.1 ผลต่างที่โอนมาจากบัญชีงานระหว่างทำ ประกอบด้วย

- ก. ผลต่างของต้นทุนวัตถุดิบที่ใช้จริงทางเดบิตของบัญชีงานระหว่างทำ และต้นทุนวัตถุดิบโดยประมาณทางเครดิตของบัญชีงานระหว่างทำ
- ข. ผลต่างของต้นทุนค่าแรงที่จ่ายจริงทางเดบิตของบัญชีงานระหว่างทำ และต้นทุนค่าแรงโดยประมาณทางเครดิตของบัญชีงานระหว่างทำ
- ค. ผลต่างของค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรสำหรับต้นทุนการผลิตทั้งหมดทางเดบิตของบัญชีงานระหว่างทำ และค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรที่ประมาณสำหรับสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตเสร็จกับงานระหว่างทำสิ่งงวดที่ยังผลิตไม่เสร็จทางด้านเครดิตของบัญชีงานระหว่างทำ

##### 5.2 ผลต่างระหว่างค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงและค่าใช้จ่ายโรงงานจัด



สรรที่ปรากฏในบัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน

#### 6. การปรับผลต่าง

ผลต่างระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงกับต้นทุนโดยประมาณในบัญชีปรับต้นทุนการผลิตนั้น มีทางปฏิบัติได้ 4 วิธี คือ

6.1 โอนเปิดไปบัญชีต้นทุนสินค้าขาย ซึ่งนิยมปฏิบัติในกรณีที่ผลต่างมีเป็นจำนวนน้อย หรือเป็นผลต่างอันไม่ควรจะเกิดขึ้น เช่น เกิดจากการปฏิบัติงานอย่างไม่มีประสิทธิภาพ เป็นต้น

6.2 การปรับต้นทุนสินค้าผลิตเสร็จในระหว่างงวด โดยปรับกับ 2 บัญชี คือ บัญชีต้นทุนสินค้าขาย และบัญชีสินค้าสำเร็จรูป ตามอัตราส่วนสินค้าผลิตเสร็จในงวดที่ขายไปแล้ว และยังคงเหลืออยู่

6.3 การปรับต้นทุนการผลิตที่ยังไม่แล้วเสร็จและต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ โดยปรับกับ 3 บัญชี คือ บัญชีงานระหว่างทำคงเหลือ บัญชีต้นทุนสินค้าขาย และบัญชีสินค้าสำเร็จรูป ในอัตราส่วนหน่วยผลิตเทียบเท่า (Equivalent Production) ของงวดนั้น

6.4 กรณีที่มีการปิดบัญชีแสดงผลต่างระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงกับต้นทุนโดยประมาณในช่วงเวลาสั้น ๆ เช่น งวด 1 เดือน 3 เดือน ควรจะแสดงผลต่างไว้ในบัญชีปรับต้นทุนการผลิตไว้ก่อนโดยยังไม่ปรับผลต่างกับบัญชีอื่น ต่อเมื่อสิ้นงวดบัญชีจึงทำการปรับผลต่างรวมตามวิธีหนึ่งวิธีใดใน 3 วิธีแรก

#### 7. การวิเคราะห์ผลต่าง

การวิเคราะห์ผลต่างระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงและต้นทุนโดยประมาณ จะช่วยให้ทราบสาเหตุของผลต่างว่าเกิดขึ้นจากอะไรซึ่งเป็นประโยชน์ต่อฝ่ายจัดการในการควบคุมต้นทุน การวิเคราะห์ผลต่างจะกล่าวโดยสรุป ดังนี้

##### 7.1 ผลต่างของต้นทุนวัตถุดิบ เกิดจากเหตุ 2 ประการ คือ

ก. ผลต่างปริมาณวัตถุดิบ (Material Usage Variance) เกิดจากปริมาณที่ใช้จริงมากหรือน้อยกว่าปริมาณวัตถุดิบที่ประมาณไว้

ข. ผลต่างราคาวัตถุดิบ (Material Price Variance) เกิดจากราคาวัตถุดิบที่ใช้จริงสูงหรือต่ำกว่าราคาวัตถุดิบที่ประมาณไว้

##### 7.2 ผลต่างของต้นทุนค่าแรง เกิดจากเหตุ 2 ประการ คือ

ก. ผลต่างเวลาที่ใช้ในการผลิต (Labor Time Variance) เกิดจาก

เวลาที่ใช้ในการผลิตจริงมากหรือน้อยกว่าเวลาที่ประมาณไว้

ข. ผลต่างอัตราค่าแรง (Labor Rate Variance) เกิดจากอัตราค่าแรงที่จ่ายจริงสูงหรือต่ำกว่าอัตราที่ประมาณไว้

### 7.3 ผลต่างของค่าใช้จ่ายโรงงาน

สำหรับผลต่างระหว่างค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริง และค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร (Over or Underapplied Overhead Variance) มีหลายสาเหตุ คือ ผลต่างปริมาณผลิต (Volume Variance) และผลต่างงบประมาณ (Budget Variance) ซึ่งการจะวิเคราะห์หาค่าข้อมูลของการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรว่า ประมาณการค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่และแปรได้ไวเท่าใด และอัตราค่าใช้จ่ายจัดสรรนั้นสามารถแยกได้ว่าเป็นอัตราค่าใช้จ่ายคงที่เท่าใด แปรได้เท่าใด จึงจะทำให้สามารถวิเคราะห์ผลต่างของค่าใช้จ่ายโรงงานได้