

ต้นทุนการผลิต (Production costing)

บทบาทของการบัญชีต้นทุนในการจัดการธุรกิจ

วิวัฒนาการของการบัญชีต้นทุนนั้นเกิดควบคู่ไปกับการพัฒนาเทคโนโลยีในการผลิตและการขยายตัวของอุตสาหกรรม จุดกำเนิดของการบัญชีต้นทุนเริ่มต้นจากกระบวนการผลิตในโรงงานวิศวกรอุตสาหกรรม (Industrial Engineer) เป็นผู้เลือกวิธีการผลิตที่เหมาะสมและมีประสิทธิภาพว่าควรจะใช้วัตถุดิบ แรงงานและเครื่องจักรอย่างไร จำนวนเท่าใด กรณีที่มีทางเลือกหลาย ๆ ทาง วิศวกรจะพิจารณาไปที่ต้นทุนที่เกิดขึ้น ในทางเลือกแต่ละทางว่ามีความแตกต่างกันมากน้อยเพียงใด จึงมีการศึกษาต้นทุนทางวิศวกรรม (Engineering Cost) เกิดขึ้น การพิจารณาต้นทุนดังกล่าวนี้มุ่งเน้นไปที่ประสิทธิภาพทางเทคนิคการผลิตมากกว่ามูลค่าต้นทุนที่เป็นตัวเงิน เช่น คำนวณหาจำนวนวัตถุดิบและชั่วโมงแรงงานในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยเพื่อใช้เป็นมาตรฐานสำหรับกิจการ เป็นต้น

สำหรับการคำนวณมูลค่าต้นทุนที่เป็นตัวเงินนั้นเกิดขึ้นเมื่อกิจการต้องการวัดผลการดำเนินงาน ถ้าเป็นกิจการที่ซื้อสินค้ามาขายต่อ จะคำนวณต้นทุนขายได้จากผลคูณของปริมาณขายกับราคาทุนตามใบกำกับสินค้า แต่ถ้าเป็นกิจการที่ผลิตสินค้าขายเองแล้ว ก็จะประสบปัญหาเรื่องการคำนวณต้นทุนสินค้าและงานที่ผลิตยังไม่เสร็จ (หรือที่เรียกว่างานระหว่างทำ) ในระยะแรก ๆ นั้น พนักงานบัญชีทั่วไปได้ขอให้วิศวกรอุตสาหกรรมช่วยตีราคาสินค้าคงเหลือ ต่อมาจึงมีการศึกษาหาวิธีการที่จะคำนวณต้นทุนของวัตถุดิบ แรงงาน และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เข้าไปในตัวสินค้า ซึ่งการพิจารณาวิธีการทางบัญชีให้สัมพันธ์เกี่ยวเนื่องกับกระบวนการผลิตเช่นนี้ ได้ก่อให้เกิดการบัญชีต้นทุนขึ้นมา

อย่างไรก็ตาม ในตอนแรกนั้นการบัญชีต้นทุนเป็นเพียงส่วนประกอบของการบัญชีการเงิน (Financial Accounting) ได้มีการกำหนดหลักและกฎเกณฑ์ต่าง ๆ เกี่ยวกับต้นทุนเพื่อใช้ในการคำนวณหาผลกำไรขาดทุนและตีราคาสินค้าคงเหลือ ครั้นต่อมาเมื่อกิจการขยายตัวใหญ่ขึ้นฝ่ายบริหารเกิดมีความต้องการที่จะใช้ข้อมูลต้นทุนในการวางแผนควบคุมและใช้ตัดสินใจปัญหาต่าง ๆ ใน

การดำเนินงาน จึงมีการศึกษาและพิจารณาเทคนิคต่าง ๆ ที่จะนำการบัญชีต้นทุน ไปใช้ประโยชน์ในการบริหาร หรืออาจเรียกได้ว่าเป็นการบัญชีที่เกิดขึ้นเพื่อการจัดการ (Managerial Accounting) ด้วยเหตุนี้การศึกษาวิชาการบัญชีต้นทุนจึงสัมพันธ์เชื่อมโยงกับวิชาการบัญชีการเงินและวิชาการบัญชีบริหาร บทบาทของการบัญชีต้นทุนที่มีต่อการจัดการธุรกิจ มีดังต่อไปนี้ (ดวงมณี โกมารทัต : 2530 : 2-13)

1. ความสำคัญของการบัญชีในการจัดการธุรกิจ
2. วัตถุประสงค์ของการบัญชีต้นทุนต่อการจัดการธุรกิจ
3. ความสัมพันธ์ระหว่างการบัญชีต้นทุน การบัญชีการเงิน และการบัญชีบริหาร
4. สถานภาพของแผนกบัญชีต้นทุนในองค์กรธุรกิจ

#### ความสำคัญของการบัญชีในการจัดการธุรกิจ

ในการบริหารองค์กรธุรกิจใด ๆ เพื่อให้ได้ตามวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายของกิจการนั้นฝ่ายบริหารจำเป็นต้องทราบข้อมูลต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในการดำเนินงาน ข้อมูลเหล่านี้มีทั้งที่เป็นข้อมูลจากภายนอกกิจการและข้อมูลจากภายในกิจการ สำหรับข้อมูลภายในกิจการนั้นอาจมาจากหน่วยงานต่าง ๆ เช่น ข้อมูลในการผลิตสินค้าจากแผนกผลิต ข้อมูลทางการเงินจากแผนกบัญชี เป็นต้น โดยปกติแผนกบัญชีเป็นผู้รวบรวมข้อมูลจากแผนกต่าง ๆ ในกิจการ แล้วนำเสนอต่อฝ่ายบริหาร ฝ่ายบริหารจะนำข้อมูลเหล่านี้มาใช้เป็นหลักในการวางแผนงานในอนาคต หลังจากดำเนินงานไปชั่วระยะเวลาหนึ่ง ก็จะมีการควบคุมดูแลติดตามผลการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้นจริงว่ามีส่วนแตกต่างไปจากแผนงานที่วางไว้อย่างไร รวมทั้งพิจารณาว่ามีส่วนใดบ้างที่ควรจะได้รับการปรับปรุงแก้ไขให้ดีขึ้น นอกจากนี้ฝ่ายบริหารยังนำข้อมูลไปใช้ในการตัดสินใจในปัญหาต่าง ๆ ทั้งที่เกิดขึ้นเป็นประจำหรือเป็นการเฉพาะหน้า

หน้าที่สำคัญของการบัญชีคือ การเก็บรวบรวมข้อมูลทางการเงินซึ่งเกี่ยวข้องกับหน่วยงานต่าง ๆ ของกิจการ โดยจัดให้มีการจดบันทึกรายการหรือเหตุการณ์ที่เกี่ยวกับการเงินไว้ในรูปของหน่วยเงินตรา จัดหมวดหมู่รายการเหล่านั้น สรุปผลและจัดทำเป็นรายการเงินเสนอต่อบุคคลทั้งที่อยู่ภายนอกและภายในกิจการ กล่าวคือบุคคลภายนอกอันได้แก่ เจ้าหนี้หรือผู้ลงทุนยอม

ต้องการข้อมูลทางการบัญชีไปใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับผลตอบแทนที่ตนจะได้รับจากการเข้าไปมีส่วนได้เสียในกิจการ ส่วนบุคคลภายในซึ่งได้แก่ ฝ่ายจัดการ ผู้บริหาร และพนักงานต่าง ๆ จะใช้ข้อมูลเหล่านี้ไปวางแผน ควบคุม และตัดสินใจปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในการดำเนินงาน อาจสรุปได้ว่ากิจการไม่ว่าจะเป็นลักษณะใด ย่อมต้องการข้อมูลทางการบัญชีเพื่อความมุ่งหมาย 3 ประการดังต่อไปนี้

1. เพื่อรายงานผลการดำเนินงานและฐานะการเงินต่อบุคคลภายนอก ซึ่งได้แก่ เจ้าหนี้ผู้ถือหุ้น ผู้ที่จะลงทุน รัฐบาล และบุคคลผู้ที่สนใจอื่น ๆ ผลการดำเนินงานดังกล่าวนี้ก็คืองบการเงินประจำงวด

2. ให้รายละเอียดต่าง ๆ แก่ฝ่ายจัดการในการวางแผนและควบคุมการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้นเป็นประจำ เช่น การจัดทำงบประมาณ (Budgeting) หรือการจัดทำรายงานวัดผลการปฏิบัติงาน (Performance Reports)

3. เพื่อใช้เป็นเครื่องมือของฝ่ายจัดการหรือผู้บริหารชั้นสูง ในการนำไปตัดสินใจในปัญหาต่าง ๆ ของการดำเนินงาน ทั้งที่เกิดขึ้นเป็นประจำและเป็นกรณีพิเศษ

#### วัตถุประสงค์ของการบัญชีต้นทุนต่อการจัดการธุรกิจ

การบัญชีต้นทุน (Cost Accounting) เป็นการบัญชีที่บันทึกและจัดทำรายงานการวัดค่าของต้นทุนในการผลิตสินค้าและการให้บริการ ขอบเขตงานของการบัญชีต้นทุนจึงได้แก่การรวบรวมข้อมูลต้นทุน บันทึกแยกประเภท แบ่งสรรหรือปันส่วนสะสมและจัดทำรายงานเกี่ยวกับต้นทุนในลักษณะต่าง ๆ ตามความประสงค์ของฝ่ายจัดการ อาจกล่าวได้ว่าการบัญชีต้นทุนเกิดขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์สำคัญ 4 ประการดังต่อไปนี้

1. ใช้ในการคำนวณต้นทุนขายประจำงวดซึ่งจะได้นำไปเปรียบเทียบกับรายได้ค่าขายสำหรับงวดบัญชีเดียวกัน ทั้งนี้เพื่อวัดผลการดำเนินงานของกิจการว่าจะได้รับกำไรหรือขาดทุน (Income Determination)

2. ใช้ในการคำนวณหรือตีราคาต้นทุนของคงเหลือ (Inventory Valuation) อันได้แก่ วัตถุดิบ งานระหว่างทำ สินค้าคงเหลือ เพื่อนำรายการเหล่านี้ไปแสดงไว้ในงบดุล

## ของกิจการ

3. ใช้ในการวางแผนและควบคุม (Planning and Control) การดำเนินงานที่เกิดขึ้นเป็นปกติวิสัย ฝ่ายจัดการอาจวางแผนงานล่วงหน้าโดยการจัดทำงบประมาณสำหรับทั้งกิจการหรือแผนกใดแผนกหนึ่ง เมื่อสิ้นงวดหนึ่ง ๆ ก็จะเก็บข้อมูลที่เกิดขึ้นจริงมาเปรียบเทียบกับงบประมาณที่กำหนดไว้ หากมีผลแตกต่างที่ไม่น่าพึงใจ (Unfavorable Variance) หรือพบว่ามีความบกพร่องในการดำเนินงาน ฝ่ายบริหารจะได้แก้ไข โดยทันที

4. เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการตัดสินใจ (Decision-making Tools) ทั้งในปัญหาที่เกิดขึ้นเป็นประจำหรือปัญหาเฉพาะหน้า ตัวอย่างเช่น การกำหนดจำนวนวัตถุดิบที่จะสั่งซื้อ การลดหรือเพิ่มสายผลิตภัณฑ์ (Product lines) การตัดสินใจขยายโรงงาน ฯลฯ

จะเห็นได้ว่าวัตถุประสงค์ของการบัญชีต้นทุน 2 ประการแรกนั้นสนองความต้องการของฝ่ายบริหารในการที่จะได้ข้อมูลไปใช้ในการจัดการทางการเงิน เสนอต่อบุคคลภายนอกให้ถูกต้องตามที่ควรจะเป็น ทั้งนี้โดยเป็นไปตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป ส่วนวัตถุประสงค์ 2 ประการหลังนั้นสนองความต้องการข้อมูลของฝ่ายบริหารในระดับต่าง ๆ ซึ่งอาจจะต้องการใช้ข้อมูลในลักษณะที่แตกต่างกัน ดังนั้นหลักการในการรวบรวมและสรุปผลข้อมูลจึงอาจแตกต่างไปจากหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป

เมื่อพิจารณาวัตถุประสงค์ของการบัญชีต้นทุนทั้ง 4 ประการกับความต้องการข้อมูลทางการเงินของฝ่ายบริหารดังได้กล่าวมาแล้ว จะเห็นได้ว่าการบัญชีต้นทุนสนองความต้องการของฝ่ายบริหารอย่างครบถ้วน

### ความสัมพันธ์ระหว่างการบัญชีการเงิน การบัญชีต้นทุนและการบัญชีบริหาร

การบัญชีการเงิน (Financial Accounting) เป็นการบัญชีที่จัดทำขึ้นเพื่อรายงานข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานในอดีตต่อบุคคลภายนอกกิจการ อันได้แก่ เจ้าหนี้ผู้ถือหุ้น ผู้ลงทุน หน่วยงานของรัฐบาลและผู้ที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ เนื่องจากบุคคลเหล่านี้เป็นผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในกิจการ จึงต้องมีการวางกฎเกณฑ์และวิธีปฏิบัติทางการบัญชี โดยการใช้หลักการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principal-GAAP) เป็นหลักใน

การจัดทางการเงิน ทั้งนี้เพื่อปกป้องและรักษาผลประโยชน์ของผู้ใช้งบการเงิน

การบัญชีบริหารหรือการบัญชีเพื่อการจัดการ (Managerial Accounting) เป็นการบัญชีที่จัดทำขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะช่วยฝ่ายบริหารในการวางแผนและควบคุมการดำเนินงานให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งในการนี้จะมีจัดทำรายงานทางการเงินและการบัญชีในลักษณะและรูปแบบต่าง ๆ กัน ทั้งนี้ขึ้นกับความต้องการของฝ่ายจัดการหรือผู้บริหารในระดับต่าง ๆ ข้อมูลดังกล่าวนี้อาจนำไปใช้ในการตัดสินใจแก้ไขปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นเป็นประจำหรือเป็นกรณีพิเศษ

การจัดทำข้อมูลเพื่อสนองความต้องการของฝ่ายบริหารดังกล่าวนี้ ไม่จำเป็นที่จะต้องยึดถือหลักการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไปอย่างเคร่งครัด กิจการอาจจะกำหนดหลักเกณฑ์การปฏิบัติบัญชีที่แตกต่างไปจากมาตรฐานของการบัญชีการเงิน เช่น เสนอข้อมูลในรูปของหน่วยวัดอื่น ๆ ที่ไม่ใช่หน่วยเงินตรา เช่น จำนวนหน่วย จำนวนชั่วโมง เป็นต้น ข้อมูลดังกล่าวนี้อาจจะเกิดจากการประมาณเหตุการณ์ในอนาคต เช่น การคาดคะเนยอดขายหรือยอดเงินสดรับในเดือนถัดไป เป็นต้น เมื่อเปรียบเทียบการบัญชีบริหารกับการบัญชีการเงิน จะเห็นได้ว่าการบัญชีการเงินเป็นสิ่งที่กิจการจำเป็นต้องจัดทำเพื่อให้ได้งบการเงินเสนอต่อบุคคลภายนอก ในขณะที่การบัญชีบริหารเป็นสิ่งที่กิจการจะเลือกทำหรือไม่ทำก็ได้ ทั้งนี้ขึ้นกับวัตถุประสงค์ของฝ่ายบริหารว่าเขาต้องการข้อมูลทางบัญชีที่จะนำมาใช้ในการบริหารงานหรือไม่ และผลประโยชน์ที่ได้รับจากการจัดหาข้อมูลดังกล่าวจะคุ้มกับเวลาและค่าใช้จ่ายที่เสียไปมากหรือน้อยเพียงใด

#### การบัญชีต้นทุนและการบัญชีบริหาร

เมื่อพิจารณาข้อแตกต่างระหว่างการบัญชีต้นทุนและการบัญชีบริหารแล้ว นักบัญชีหลายท่านมีความเห็นว่าการบัญชีต้นทุนเป็นส่วนหนึ่งของการบัญชีบริหาร เพราะต่างก็มีวัตถุประสงค์คล้ายคลึงกันในเรื่องของการจัดทำรายงานต่าง ๆ เพื่อสนองความต้องการของฝ่ายบริหาร ถ้าพิจารณาข้อแตกต่างระหว่างกันแล้วน่าจะแบ่งลงไปทีวัตถุประสงค์ของการจัดทำบัญชีดังกล่าว การบัญชีต้นทุนเน้นหนักไปในเรื่องการประมวลผล (processing) และประเมินค่า (evaluation) ข้อมูลต้นทุนในการผลิตสินค้าและบริการ ตลอดจนต้นทุนต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในการดำเนินงาน หรือเรียกได้ว่าเป็นการบัญชีที่เกิดขึ้นเพื่อค้นหาต้นทุน (cost finding) ในขณะที่การบัญชีบริหารเน้นหนักไปใน

เรื่องของการวิเคราะห์และใช้ข้อมูลต้นทุน (หลังจากที่คำนวณได้แล้วจากหลักการบัญชีต้นทุน) ให้เป็นประโยชน์ต่อฝ่ายบริหาร เนื่องจากวิธีการประมวลผล ประเมินค่า และใช้ประโยชน์สัมพันธ์เกี่ยวเนื่องซึ่งกันและกัน ตำราการบัญชีต้นทุนบางเล่ม ได้อธิบายเนื้อหาตั้งแต่กระบวนการประมวลผลประเมินค่าจนถึงการใช้ต้นทุนให้เป็นประโยชน์ต่อการบริหารด้วย ในทำนองเดียวกันตำราการบัญชีบริหารบางเล่มก็อธิบายวิธีการประมวลผล ประเมินค่าพร้อม ๆ ไปด้วยกับการใช้ต้นทุน ดังนั้นจึงเป็นการยากที่จะแยกเนื้อหาของการบัญชีทั้ง 2 ประเภทออกจากกันโดยเด็ดขาด

### การบัญชีต้นทุนและการบัญชีการเงิน

สำหรับข้อแตกต่างระหว่างการบัญชีต้นทุนและการบัญชีการเงิน อาจสรุปได้ดังรายละเอียดในตารางที่ 5.1 :

ตารางที่ 5.1: ข้อแตกต่างระหว่างการบัญชีต้นทุนและการบัญชีการเงิน

รายการ	การบัญชีต้นทุน	การบัญชีการเงิน
1. จัดทำเพื่อใคร?	ผู้ใช้งบหรือรายงานภายในกิจการ	ผู้ใช้งบการเงินภายนอกกิจการ
2. ขอบเขตในการจัดทำ	ไม่จำเป็นต้องเป็นไปตามกฎเกณฑ์ทางการบัญชีที่วางไว้	เป็นไปตามกฎเกณฑ์ทางการบัญชีที่วางไว้
3. ข้อมูลที่ใช้วัดค่าของรายการ	อาจจะเป็นในหน่วยรูปใด ๆ ก็ได้ เช่น เป็นจำนวนเงิน จำนวน ชั่วโมง หรือหน่วยผลิต	ต้นทุนที่เกิดขึ้นในอดีตเป็นจำนวนเงิน (Historical cost)
4. จัดทำเมื่อใด	จัดทำขึ้นตามระยะเวลาที่ฝ่ายบริหารต้องการ (รายวัน ราย สัปดาห์ รายเดือนหรือรายปี)	ปกติจะทำเมื่อสิ้นงวดการดำเนินงาน ซึ่งส่วนใหญ่มีระยะเวลาเท่ากับ 1 ปี
5. จัดทำในลักษณะใด?	ขึ้นกับความต้องการของฝ่ายบริหาร เช่น แผนการผลิตหรือสาขา หรือหน่วยสินค้า เป็นต้น	แสดงฐานะทั้งกิจการ

### แนวความคิดพื้นฐานและการจำแนกประเภทต้นทุน

ในการศึกษาวิชาการบัญชีต้นทุนให้ลึกซึ้งต่อไปนั้น ควรจะได้ทราบถึงแนวความคิดพื้นฐานของการบัญชีต้นทุน มีหลายคนที่เข้าใจสับสนระหว่างคำว่า "ต้นทุน" กับ "ค่าใช้จ่าย" และนำไปใช้ในลักษณะที่แตกต่างกัน จึงต้องมีการระบุความหมายของศัพท์เหล่านี้อย่างชัดเจน ถึงกระนั้นก็ตามถ้าเรียกชื่อ "ต้นทุน" ลอย ๆ โดยไม่มีคำมาต่อท้ายเพื่อแสดงลักษณะของต้นทุนก็อาจจะมีผู้เข้าใจความหมายของต้นทุนนั้นคลาดเคลื่อนไปจากวัตถุประสงค์ที่ใช้ จึงต้องมีการจัดประเภทต้นทุนเป็นหมวดหมู่ เช่น ถ้าพิจารณาตามพฤติกรรมของต้นทุนก็แบ่งเป็นต้นทุนคงที่ ต้นทุนผันแปร และต้นทุนกึ่งผันแปร และถ้าพิจารณาตามปัจจัยในการผลิตสินค้าก็จะประกอบด้วย ต้นทุนวัตถุดิบ ค่าแรงและค่าใช้จ่ายการผลิต เป็นต้น

#### ความหมายของต้นทุน ค่าใช้จ่ายและขาดทุน

The Committee on Cost Concepts and Standards แห่ง AAA (American Accounting Association) ได้ให้คำจำกัดความของต้นทุนไว้ดังนี้

"Cost is a foregoing measured in monetary terms, incurred or potentially to be incurred to achieve a specific objective"

ส่วน AICPA ได้ให้คำนิยามความหมายของต้นทุนไว้ใน A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises ดังนี้ "Cost is defined as an exchange price, a foregoing, a sacrifice made to secure benefit"

ถ้าจะประมวลความหมายจากการบัญชีศัพท์ข้างต้น คำว่าต้นทุนน่าจะหมายถึง "มูลค่าที่วัดได้เป็นจำนวนเงินของสินทรัพย์หรือความเสียหายที่กิจการได้ลงทุนไปเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการต่าง ๆ ซึ่งกิจการคาดว่าจะนำไปใช้เพื่อให้เกิดประโยชน์ในภายหลัง" เมื่อวิเคราะห์ความหมายของต้นทุนดังกล่าว ต้นทุนอาจจะเกิดขึ้นจากรายการหนึ่งรายการใดดังต่อไปนี้

1. การจ่ายเงินสดหรือมีภาระหนี้สินเกิดขึ้นจากการซื้อสินค้าและหรือบริการต่าง ๆ มาไว้เพื่อขายหรือใช้ให้เกิดประโยชน์ในกิจการ เช่น การซื้อสินค้าเป็นเงินสดหรือเงินเชื่อจำนวน

10,000 บาท ต้นทุนของสินค้าจะเท่ากับ 10,000 บาท หรือซื้อเครื่องจักรใช้ในการผลิตสินค้า 20,000 บาท ต้นทุนค่าเครื่องจักรเท่ากับ 20,000 บาท

2. การเสียผลประโยชน์ที่ควรจะได้รับเมื่อปฏิเสธทางเลือกทางอื่น ๆ แล้วหันไปใช้ทางเลือกที่เป็นอยู่ในขณะนั้นแทน เช่น นายพาณิชย์ปฏิเสธที่จะนำเงิน 100,000 บาท ไปฝากธนาคาร แต่จะนำไปลงทุนเปิดร้านขายของแทน นายพาณิชย์ยอมเสียสละโอกาสที่ได้รียดอกเบียเงินฝากธนาคารในอัตรา 6% ต่อปี ซึ่งมีมูลค่าเท่ากับ 6,000 บาท ฉะนั้นต้นทุนค่าเสียโอกาสในการเปิดร้านขายของจะเท่ากับ 6,000 บาท

จะเห็นได้ว่า "ต้นทุน" อาจจะมีอยู่ในลักษณะของรายการที่เกิดขึ้นแล้ว โดยมีหลักฐานในการเกิดต้นทุนอันได้แก่ใบสำคัญต่าง ๆ อย่างชัดเจน หรือเป็นต้นทุนที่กิจการประมาณว่าจะเกิดขึ้นภายใต้สภาวะการต่าง ๆ ก็ได้

ส่วนค่าใช้จ่าย (expense) คือต้นทุนที่ก่อให้เกิดรายได้และหรือผลประโยชน์ต่าง ๆ หรือถือว่าสภาพการเป็นต้นทุนได้สิ้นสุดลง (expired cost) เมื่อกิจการได้ใช้ประโยชน์ของต้นทุนนั้นหมดแล้ว จึงมีการตัดจำหน่าย (expiration) เป็นค่าใช้จ่ายแทน ซึ่งต่อมานำเอาค่าใช้จ่ายนี้ไปเปรียบเทียบกับรายได้ประจำงวด เพื่อวัดผลการดำเนินงานว่าจะได้รับกำไรหรือขาดทุน ตัวอย่างเช่น

อาจกล่าวได้ว่าการบันทึก รวบรวมและสะสมต้นทุนไว้ตามวัตถุประสงค์ต่าง ๆ นี้เป็นจุดกำเนิดของระบบบัญชีต้นทุน (Cost Accounting System) เดิมระบบบัญชีต้นทุนเกิดขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์ (Product Costing) โดยใช้ต้นทุนจริงหรือต้นทุนที่เกิดขึ้นในอดีต (Actual or Historical Costs) ครั้นต่อมาได้มีการนำเอาข้อมูลต้นทุนไปใช้ในทางบริหารมากขึ้น จึงมีการพัฒนาต้นทุนที่มีอยู่เดิมเป็นต้นทุนที่กำหนดไว้ล่วงหน้า (Predetermined Costs) ในรูปของต้นทุนโดยประมาณหรือต้นทุนมาตรฐาน ซึ่งเป็นผลให้ระบบบัญชีต้นทุนต้องเปลี่ยนแปลงไปด้วย ดังนั้นวัตถุประสงค์ในการใช้ต้นทุนจึงเป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้เกิดต้นทุนประเภทต่าง ๆ ดังจะกล่าวในเรื่องต่อไป



### การจำแนกประเภทต้นทุน

ถ้ากล่าวคำว่า "ต้นทุน" ขึ้นมาลอย ๆ แล้ว ย่อมไม่มีผู้ใดทราบว่า เป็นต้นทุนอะไร มีความหมายอย่างไร ดังนั้นถ้าต้องการทราบความหมายของต้นทุนอย่างชัดเจนก็ต้องมีคำคุณศัพท์มา ต่อท้ายคำว่า "ต้นทุน" เพื่อจะขยายให้เห็นลักษณะ โดยเฉพาะของต้นทุนนั้น ๆ ตัวอย่างเช่น ต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product Cost) ต้นทุนทางตรง (Direct Cost) ต้นทุนคงที่ (Fixed Cost) ฯลฯ เนื่องจากต้นทุนมีความหมายแตกต่างกันไปตามวัตถุประสงค์ที่นำไปใช้ จึงมีการจำแนกประเภทต้นทุนตามลักษณะและวัตถุประสงค์ของผู้ใช้ต้นทุนเป็น 8 ประเภทดังต่อไปนี้

1. ตามส่วนประกอบของผลิตภัณฑ์
2. ตามความสัมพันธ์ที่มีต่อการผลิต
3. ตามความสัมพันธ์ที่มีต่อปริมาณของกิจกรรม
4. ตามหน้าที่ในการบริหารกิจการ
5. ตามแผนการผลิตและการดำเนินงาน
6. ตามงวดบัญชี
7. ตามความประสงค์ในการวางแผนและควบคุมต้นทุน
8. ตามปัญหาการตัดสินใจเฉพาะกรณี

#### 1. การจำแนกประเภทต้นทุนตามส่วนประกอบของผลิตภัณฑ์

ต้นทุนการผลิตที่เป็นส่วนประกอบสำคัญของการผลิตสินค้าหรือบริการ ได้แก่ วัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายการผลิต การจัดแยกประเภทเช่นนี้จะให้รายละเอียดแก่ฝ่ายบริหารในการนำไปตีราคาสินค้าคงเหลือ (Inventory valuation) และคำนวณต้นทุนขายเพื่อวัดผลการดำเนินงาน (Income determination) สำหรับความหมายของต้นทุนที่เป็นส่วนประกอบในการผลิตสินค้าหรือบริการมีดังต่อไปนี้

1.1 วัตถุดิบ (Materials) คือ วัตถุดิบที่นำมาใช้เป็นส่วนประกอบที่สำคัญในการทำให้ผลิตภัณฑ์นั้นสำเร็จรูป ต้นทุนวัตถุดิบแบ่งได้เป็น 2 ประเภทคือ

1. วัตถุดิบทางตรง (Direct materials) หมายถึง วัตถุดิบที่นำไป

ใช้ในการผลิตสินค้านั้นโดยตรง สามารถคำนวณได้โดยง่ายว่าต้นทุนวัตถุดิบที่รวมอยู่ในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยเป็นเท่าใด เช่น ไม้ที่นำมาใช้เป็นเฟอร์นิเจอร์ กระดาษที่ใช้ในการพิมพ์หนังสือ ผ้าที่นำมาตัดเป็นเสื้อ เป็นต้น

2. วัตถุดิบทางอ้อม (Indirect materials) หมายถึง วัตถุดิบที่ต้องใช้ในการผลิตสินค้านั้น แต่ใช้เป็นจำนวนน้อยหรือยากที่จะทราบได้ว่าจะต้องใช้วัตถุดิบเหล่านี้ในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยเท่ากับเท่าใด ตัวอย่างเช่น กาว ตะปู ด้าย น้ำมันหล่อลื่น เป็นต้น กิจกรรมบางแห่งอาจใช้คำว่าวัสดุโรงงาน (Factory Supplies) หรือวัสดุสิ้นเปลือง (Supplies) เป็นรายการอีกรายการหนึ่งแยกต่างหากจากรายการวัตถุดิบทางอ้อม หรือใช้แทนรายการวัตถุดิบทางอ้อม

ในการพิจารณาว่ารายการใดเป็นวัตถุดิบทางตรงหรือทางอ้อมนั้นต้องพิจารณาปัจจัยสำคัญ 2 ประการประกอบกัน กล่าวคือวัตถุดิบซึ่งถือว่าเป็นวัตถุดิบทางตรงจะต้องเป็นส่วนประกอบสำคัญซึ่งใช้โดยตรงในการผลิตสินค้าและสามารถคำนวณเป็นต้นทุนในการผลิตสินค้าสำเร็จรูปได้โดยง่าย ถ้าขาดปัจจัยข้อใดข้อหนึ่งเสียแล้วย่อมถือว่ารายการนั้นเป็นวัตถุดิบทางอ้อม และจะนำรายการวัตถุดิบทางอ้อมนี้ไปไว้ในรายการค่าใช้จ่ายการผลิตดังจะกล่าวในลำดับต่อไป

1.2 ค่าแรง (Labor) คือจำนวนเงินที่กิจการจ่ายเป็นค่าตอบแทนแรงงานในการผลิตสินค้าหรือบริการ การจ่ายค่าแรงอาจจะอยู่ในรูปต่าง ๆ เช่น ในรูปของเงินเดือน ค่าแรงรายชั่วโมง ค่าแรงรายชิ้น (ตามหน่วยสินค้าที่ผลิตเสร็จ) หรือในรูปของผลตอบแทนอื่น ๆ เช่น ค่าล่วงเวลา โบนัส และเงินรางวัลใจอื่น ๆ โดยปกติจะแยกค่าแรงเป็น 2 ประเภท คือ

1. ค่าแรงทางตรง (Direct labor) คือค่าแรงที่ต้องเกิดขึ้นเพื่อเปลี่ยนสภาพวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป เป็นค่าแรงที่เกี่ยวกับการผลิตสินค้านั้น ๆ โดยตรง และสามารถคำนวณต้นทุนค่าแรงที่ใช้ในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยได้โดยง่าย ตัวอย่างเช่น ค่าแรงของพนักงานคุมเครื่องในแผนกประกอบรถยนต์ ค่าแรงของช่างตัดเสื้อในกิจการผลิตเสื้อผ้าสำเร็จรูป เป็นต้น

2. ค่าแรงทางอ้อม (Indirect labor) หมายถึง ค่าแรงที่ไม่ได้ใช้หรือเกี่ยวข้องกับการผลิตโดยตรง เช่น ค่าแรงหัวหน้าผู้ควบคุมงาน (Supervisors) เงินเดือนของ ยาม ภารโรง หรือพนักงานทำความสะอาด เงินเดือนของผู้จัดการโรงงาน เป็นต้น

ทั้งนี้เนื่องจากบุคคลเหล่านี้ไม่ได้เป็นผู้ผลิตสินค้าโดยตรง ทั้งยังเป็นการยากที่จะติดตามรายการดังกล่าวเข้าในหน่วยที่ผลิตทำให้ไม่สามารถคำนวณต้นทุนค่าแรงเข้าในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยได้ ปกตินิยมจัดรายการนี้ไว้ในค่าใช้จ่ายการผลิต

1.3 ค่าใช้จ่ายการผลิตหรือโซ้ยการผลิต หรือค่าใช้จ่ายโรงงาน (Factory overhead หรือ Manufacturing overhead หรือ Indirect manufacturing costs) หมายถึงต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นในการผลิตสินค้าหรือบริการ ซึ่งนอกเหนือจากรายการวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงทางตรง โดยปกติรายการต้นทุนที่รวบรวมไว้ในรายการค่าใช้จ่ายในการผลิต ได้แก่

1. วัตถุดิบทางอ้อมและหรือวัสดุโรงงาน
2. ค่าแรงทางอ้อมและหรือเงินเดือนผู้ควบคุมงาน ยาม ภารโรง ฯลฯ
3. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการใช้สาธารณูปโภคต่าง ๆ เช่น ค่าน้ำ ค่าไฟ

ค่าโทรศัพท์

4. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการใช้อาคารสถานที่ เช่น ค่าเช่า ค่าเบี้ย

ประกัน ภาษีทรัพย์สิน

5. ต้นทุนค่าเครื่องมือเครื่องใช้ที่ใช้ในโรงงาน
6. ค่าเสื่อมราคาของอาคาร เครื่องจักร ฯลฯ
7. ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษาสินทรัพย์ในโรงงาน
8. ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดอื่น ๆ ในโรงงาน

การแยกประเภทดังกล่าวข้างต้นนี้อาจจะแตกต่างกันไปตามลักษณะของกิจการ ตัวอย่างเช่นเงินเดือนของพนักงานซ่อมแซมจะถือว่าเป็นค่าแรงทางอ้อมของกิจการผลิตเฟอร์นิเจอร์ แต่ในกิจการที่ขายบริการ เช่น ร้านบริการซ่อมแซมเฟอร์นิเจอร์ รายการนี้ถือว่าเป็นค่าแรงทางตรงในการให้บริการแก่ลูกค้า

## 2. การจำแนกประเภทต้นทุนตามความสัมพันธ์ที่มีต่อการผลิต

นอกจากการพิจารณาแยกประเภทต้นทุนตามส่วนประกอบของผลิตภัณฑ์แล้ว อาจจะนำมาแยกประเภทเพื่อวัตถุประสงค์ในการวิเคราะห์ในรูปของความสัมพันธ์ที่มีต่อการผลิตดังต่อไปนี้

2.1 ต้นทุนขั้นต้น (prime costs) คือต้นทุนวัตถุดิบทางตรงรวมกับต้นทุนค่าแรงทางตรง เป็นการพิจารณาต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าโดยตรง

2.2 ต้นทุนแปรสภาพ (conversion costs) คือต้นทุนที่ใช้ในการเปลี่ยนสภาพวัตถุดิบทางตรงให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป ซึ่งจะเท่ากับต้นทุนค่าแรงงานทางตรงรวมกับค่าใช้จ่ายการผลิต

ความสัมพันธ์ของต้นทุนทั้ง 2 ประเภทแสดงในแผนภาพต่อไปนี้



### 3. การจำแนกประเภทต้นทุนตามความสัมพันธ์ที่มีต่อปริมาณกิจกรรม

เนื่องจากต้นทุนเปลี่ยนแปลงตามการเปลี่ยนแปลงปริมาณกิจกรรม การเข้าใจในพฤติกรรมต้นทุนจึงเป็นส่วนสำคัญในการจัดทำงบประมาณและวิเคราะห์ผลการดำเนินงาน ต้นทุนที่พิจารณาในเรื่องนี้แบ่งออกเป็น 5 ประเภทคือ ต้นทุนผันแปร ต้นทุนคงที่ ต้นทุนกึ่งผันแปร ต้นทุนตามขั้นกิจกรรม และต้นทุนเมื่อปิดโรงงาน

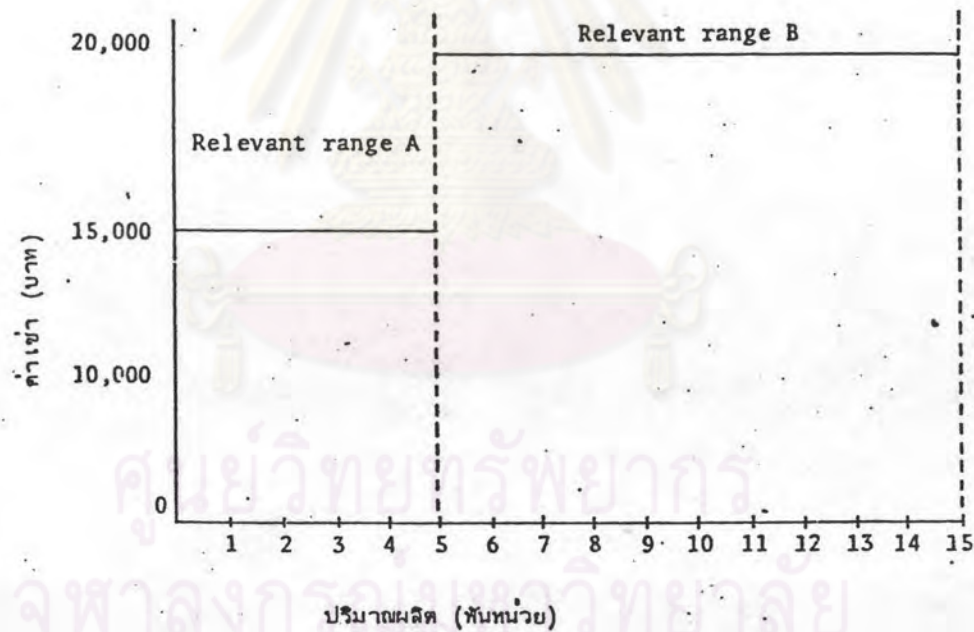
ต้นทุนผันแปรหรือต้นทุนแปรได้ (Variable costs) คือต้นทุนซึ่งมีจำนวนรวมเปลี่ยนแปลงเป็นอัตราส่วน โดยตรงกับปริมาณกิจกรรม ปริมาณกิจกรรมนี้อาจแสดงในรูปต่าง ๆ เช่น หน่วยของผลิตภัณฑ์ที่ผลิตหรือขาย ชั่วโมงแรงงาน หรือชั่วโมงเครื่องจักร หรือจำนวนระยะทาง (กิโลเมตรหรือไมล์) การที่ต้นทุนผันแปรรวมมีความสัมพันธ์โดยตรงกับปริมาณกิจกรรมจึงเป็นผลให้

1. ต้นทุนผันแปรต่อหน่วยคงที่ไม่ว่าปริมาณของกิจกรรมจะเพิ่มขึ้นหรือลดลง
2. ติดตามได้โดยง่ายว่าเป็นต้นทุนของแผนกใด
3. หัวหน้าแผนกที่ก่อให้เกิดรายการนี้จะเป็นผู้รับผิดชอบโดยตรงในการควบคุม

### ต้นทุนประเภทนี้

ตัวอย่างของต้นทุนผันแปร ได้แก่ วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงทางตรง วัสดุสิ้นเปลือง ค่ากำลังไฟ และค่าใช้จ่ายในการตรวจรับวัตถุดิบ ฯลฯ

ต้นทุนคงที่ (Fixed costs) คือ ต้นทุนซึ่งมีจำนวนรวมไม่เปลี่ยนแปลงภายในช่วงที่พิจารณา (Relevant range) แม้ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในปริมาณกิจกรรมไปในทางเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ตาม ในกรณีที่ระดับกิจกรรมเปลี่ยนแปลงเพิ่มขึ้นเหนือช่วงเดิม ต้นทุนประเภทนี้จะเพิ่มขึ้นและคงที่อยู่ ณ ระดับกิจกรรมอันใหม่ ตัวอย่างเช่น กิจกรรมจ่ายค่าเช่าคลังสินค้าเป็นจำนวน 20,000 บาทต่อปี ทั้งนี้เพื่อเก็บสินค้าที่ผลิตในช่วง 5,000-15,000 หน่วย แต่ถ้าปริมาณผลิตต่ำกว่า 5,000 หน่วย กิจกรรมอาจจะเช่าคลังสินค้าขนาดเล็กโดยเสียค่าเช่าเพียงปีละ 15,000 บาท เท่านั้น ดังแสดงในกราฟรูปที่ 5.1



รูปที่ 5.1 ต้นทุนคงที่ในระดับปริมาณต่าง ๆ

จากรูปที่ 5.1 กรณีตามตัวอย่างข้างต้นจะมี 2 ระดับการผลิต คือช่วง A สำหรับปริมาณผลิตตั้งแต่ 0-4,999 หน่วย จะเสียค่าเช่า 15,000 บาทต่อปี และช่วง B สำหรับปริมาณผลิตตั้งแต่ 5,000-15,000 หน่วย จะเสียค่าเช่า 20,000 บาทต่อปี

การที่ต้นทุนประเภทนี้คงที่ในจำนวนรวม ไม่ว่าจะปริมาณกิจกรรมจะเพิ่มขึ้นหรือลดลงไปเท่าใดจึงมีผลทำให้

1. ต้นทุนคงที่ต่อหน่วยเปลี่ยนแปลงตามปริมาณกิจกรรม กล่าวคือ ต้นทุนคงที่ต่อหน่วยจะลดลงเมื่อปริมาณกิจกรรมสูงขึ้น และต้นทุนคงที่ต่อหน่วยจะเพิ่มขึ้นเมื่อปริมาณกิจกรรมลดลง
2. การแบ่งสรรหรือปันส่วนต้นทุนประเภทนี้ว่าจะเป็ต้นทุนของแผนกใด ในจำนวนเท่าใด จะขึ้นอยู่กับ การตัดสินใจของฝ่ายบริหาร หรือตามหลักเกณฑ์การปันส่วนต้นทุน (cost allocation method) ตัวอย่างเช่น ค่าเช่าโรงงานอาจจะนำไปปันส่วนเป็นต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายของแผนกต่าง ๆ ตามเนื้อที่ของแผนก เป็นต้น
3. การควบคุมและตัดสินใจเกี่ยวกับต้นทุนคงที่ขึ้นอยู่กับฝ่ายบริหารชั้นสูงมากกว่าระดับหัวหน้าผู้ควบคุมงาน เช่น ในการประกันภัยโรงงาน ผู้บริหารเท่านั้นที่เป็นผู้ตัดสินใจว่าจะเอาประกันภายในวงเงินเท่าใด และจะแบ่งสรรต้นทุนโดยใช้หลักเกณฑ์ใด

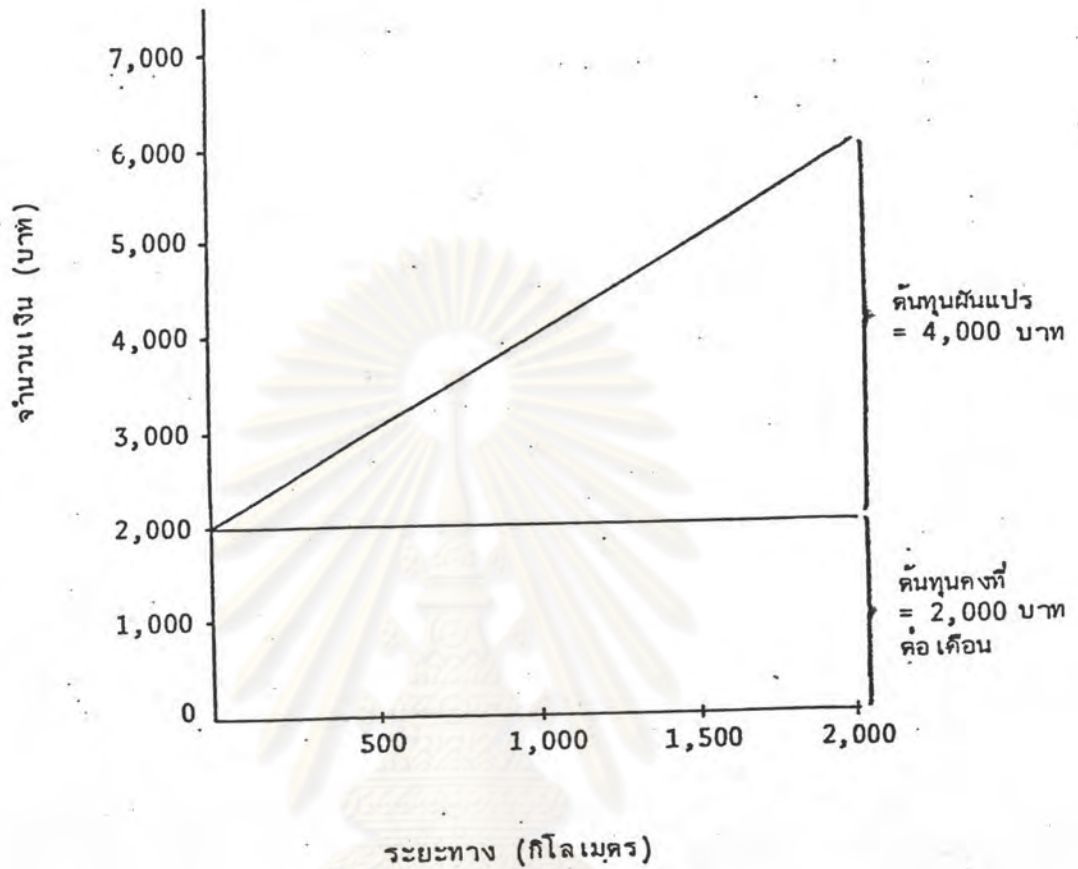
ตัวอย่างของต้นทุนคงที่ได้แก่ เงินเดือนผู้จัดการโรงงาน ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ในโรงงาน ค่าเช่า ค่าเบี้ยประกันภัย ค่าภาษีทรัพย์สินในโรงงาน และค่าซ่อมแซมโรงงาน เป็นต้น

อนึ่ง มีข้อสังเกตว่าการแยกประเภทต้นทุนเป็นต้นทุนคงที่หรือต้นทุนผันแปรอาจจะเป็นผลจากการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร เช่น ค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรในกรณีที่ใช้วิธีการคำนวณตามอัตราเส้นตรงก็จะถือว่าเป็นต้นทุนคงที่ แต่ถ้าคำนวณตามชั่วโมงเครื่องจักร หรือตามหน่วยผลิตก็จะถือว่าเป็นต้นทุนผันแปร

ต้นทุนกึ่งผันแปร (Semivariable costs) คือ ต้นทุนที่มีลักษณะผสมทั้งที่เป็นต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปร กล่าวคือจำนวนรวมของต้นทุนจะเปลี่ยนแปลงตามปริมาณกิจกรรม แต่ไม่ได้แปรไปในอัตราส่วนโดยตรงกับปริมาณกิจกรรม ตัวอย่างเช่น การจ่ายค่าโทรศัพท์ ค่าเช่า ค่าเบี้ยประกันภัย ค่ากำลังไฟ ค่าตรวจสอบคุณภาพสินค้า ฯลฯ

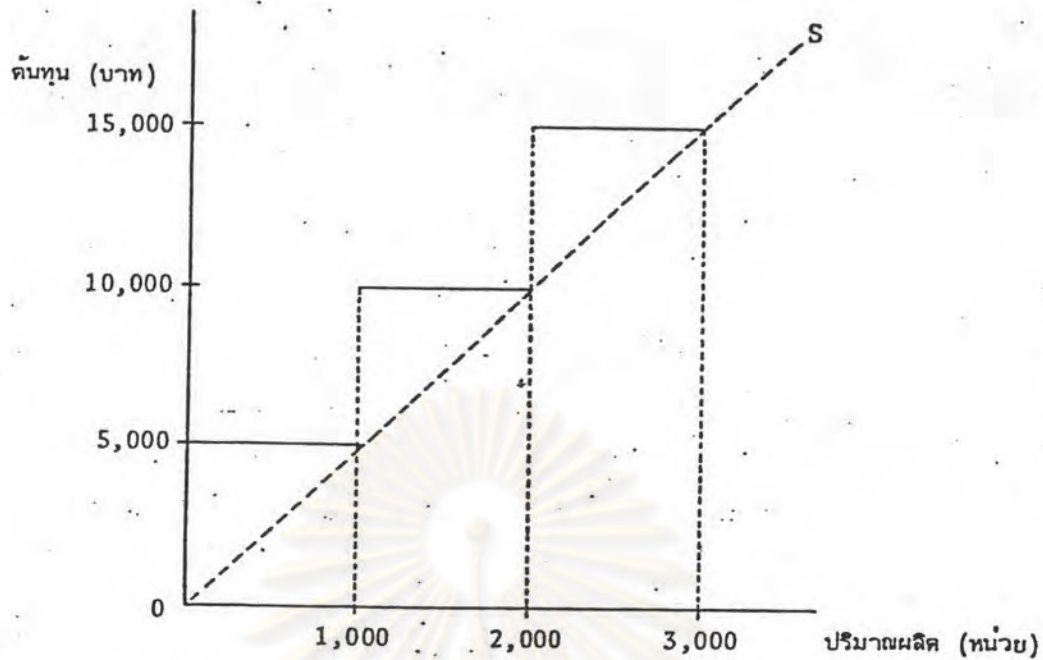
โดยที่ต้นทุนประเภทนี้ประกอบด้วยต้นทุนทั้งสองลักษณะ ฉะนั้นในการศึกษาถึงพฤติกรรมของต้นทุนก็ควรจะแยกต้นทุนประเภทนี้เป็นต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรให้ชัดเจน ตัวอย่างเช่น กิจกรรมเช่ารถบรรทุกเพื่อขนส่งสินค้าในอัตราค่าเช่าขั้นต่ำ 2,000 บาทต่อเดือน บวกด้วยค่าจ้างอีกกิโลเมตรละ 2.- บาท ถ้าในเดือนมกราคมกิจกรรมใช้รถเป็นระยะทาง 2,000 กิโลเมตร

จะต้องเสียค่าเช่ารวม 6,000 บาท ดังแสดงเป็นกราฟในรูปที่ 5.2!



รูปที่ 5.2 ต้นทุนกึ่งผันแปร

ต้นทุนตามขั้นกิจกรรม (Step cost) หรือต้นทุนกึ่งคงที่ (Semifixed cost) หมายถึงต้นทุนซึ่งคงที่ในช่วงกิจกรรมหนึ่ง ๆ เมื่อช่วงกิจกรรมเปลี่ยนแปลงไปอีกระดับหนึ่ง ต้นทุนก็จะเปลี่ยนแปลงตามไปด้วย และจะคงที่เท่าเดิมตลอดช่วงกิจกรรมอันใหม่ ลักษณะของต้นทุนจึงเหมือนขั้นบันได ตัวอย่างเช่น กิจกรรมว่าจ้างหัวหน้าผู้ควบคุมงาน 1 คน ต่อจำนวนคนงาน 20 คน และคนงาน 20 คนผลิตสินค้าได้ 1,000 หน่วย ถ้าปริมาณผลิตสินค้าเพิ่มขึ้นเป็น 2,000 หน่วย ก็ต้องจ้างคนงานเพิ่มอีก 20 คน ซึ่งเป็นผลให้ต้องจ้างหัวหน้าผู้ควบคุมเพิ่มขึ้นอีก 1 คน ถ้าเงินเดือนของหัวหน้าผู้ควบคุมงานเท่ากับ 5,000 บาทต่อเดือน พฤติกรรมต้นทุนเงินเดือนของหัวหน้าผู้ควบคุมงานจะเปลี่ยนแปลงตามปริมาณผลิตของสินค้าดังกราฟรูปที่ 5.3



รูปที่ 5.3 ต้นทุนตามขั้นกิจกรรม

จะเห็นว่าในช่วงปริมาณผลผลิตตั้งแต่ 0-1,000 หน่วย เงินเดือนหัวหน้าผู้ควบคุมงานมีจำนวนเท่ากับ 5,000 บาท และเมื่อกิจการต้องผลิตมากกว่า 1,000 หน่วยก็ต้องจ้างผู้ควบคุมงานคนที่ 2 มาเพื่อดูแลจำนวนคนงานที่เพิ่มขึ้นจากเดิม เงินเดือนผู้ควบคุมงานรวมจึงเท่ากับ 10,000 บาท ต้นทุนในช่วงกิจกรรมใหม่จะคงที่เท่ากันตลอดจนกว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงระดับการผลิตไปอีกช่วงหนึ่ง

ในกรณีที่ต้องการวิเคราะห์พฤติกรรมต้นทุนประเภทนี้เพื่อจัดทำงบประมาณ จะหาได้โดยการลากเส้นตรงเชื่อมจุดสูงสุดของช่วงปริมาณผลผลิตแต่ละขั้น ซึ่งจะได้เส้น OS สาเหตุที่ลากเส้นตรงเชื่อมจุดสูงสุดของแต่ละช่วงการผลิตก็เพราะ ณ จุดสูงสุดแต่ละจุดของช่วงกิจกรรมต่างๆ กิจการจะได้รับผลตอบแทนสูงสุดจากการใช้ต้นทุนในช่วงนั้น ๆ

ต้นทุนเมื่อปิดโรงงาน (Shutdown costs) คือ ต้นทุนคงที่ที่ยังคงเกิดขึ้นอยู่ แม้ว่าจะได้ปิดโรงงานหรือหยุดการผลิตไปแล้วก็ตาม ตัวอย่างเช่น กิจการแห่งหนึ่งมีต้นทุนคงที่สำหรับโรงงานแห่งที่ 3 ดังต่อไปนี้



ค่าบำรุงรักษาเครื่องจักร	120,000.-	บาท
ภาษีในตัวอาคาร โรงงาน	80,000.-	"
ค่าเบี้ยประกัน โรงงาน	15,000.-	"
เงินเดือนของผู้จัดการ โรงงาน	100,000.-	"
เงินเดือนพนักงานทำความสะอาด	10,000.-	"
รวม	325,000.-	"

ถ้าประธานบริษัทตัดสินใจปิดโรงงานแห่งที่ 3 ต้นทุนเมื่อปิดโรงงานจะประกอบด้วย

ภาษีในตัวอาคาร โรงงาน	80,000.-	บาท
ค่าเบี้ยประกัน โรงงาน	15,000.-	"
รวม	95,000.-	"

#### 4. การจำแนกประเภทต้นทุนตามหน้าที่ในการบริหารกิจการ

ฝั่งการจัดสายงานขององค์การธุรกิจต่าง ๆ มักจะมีการแบ่งแยกหน้าที่ในการบริหารเป็น 4 หน่วยงานใหญ่ ๆ คือ ฝ่ายการผลิต ฝ่ายการตลาด ฝ่ายบริหารและฝ่ายการเงิน จึงมีการรวบรวมและสะสมต้นทุนตามหน้าที่ในการบริหารดังมีรายละเอียดต่อไปนี้

4.1 ต้นทุนของฝ่ายผลิตหรือต้นทุนการผลิต (Manufacturing costs) คือ ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าหรือบริการ อันได้แก่ วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต

4.2 ต้นทุนของฝ่ายตลาดหรือต้นทุนในการจำหน่าย (Marketing costs or Distribution costs) คือ ต้นทุนที่เกิดขึ้นตั้งแต่การแนะนำผลิตภัณฑ์สู่ตลาด ส่งเสริมให้มีการขายโดยใช้สื่อโฆษณาในรูปแบบต่าง ๆ จนถึงการจัดส่งสินค้าถึงมือผู้ซื้อ

4.3 ต้นทุน (หรือค่าใช้จ่าย) ของฝ่ายบริหารหรือค่าใช้จ่ายการบริหาร (Administrative expenses) คือ ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องจากการบริหารและควบคุมการดำเนินงานของกิจการ เช่น เงินเดือนของฝ่ายบริหาร เงินเดือนของฝ่ายบัญชีและการเงิน

4.4 ต้นทุนทางการเงิน (Financing costs) คือ ต้นทุนที่เกิดขึ้นเนื่องจากการที่กิจการต้องจัดหาเงินทุนมาดำเนินงาน ในกรณีนี้กิจการต้องจ่ายดอกเบี้ยเงินกู้แก่เจ้าหนี้ ซึ่ง

หน้าที่การจัดการเงินกู้จะเป็นของผู้อำนวยการฝ่ายการเงินหรือเหรัญญิก (Treasurer)

ประโยชน์ของการจัดประเภทต้นทุนแบบนี้ คือความสะดวกของฝ่ายบริหารชั้นสูงในการเปรียบเทียบต้นทุนที่เกิดขึ้นในแต่ละฝ่าย

4.5 การจำแนกประเภทต้นทุนตามแผนการผลิตและการดำเนินงาน การจัดสายงานตามที่กล่าวในข้อ 4 เป็นการติดตามหน้าที่ในการบริหาร ในข้อนี้ได้จัดแยกประเภทต้นทุนตามแผนการผลิตและแผนบริการ (การผลิต) ซึ่งพบโดยทั่วไปในโรงงานที่ผลิตสินค้าสำเร็จรูป การจัดแบบนี้จะช่วยให้ฝ่ายบริหารคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์เพื่อนำไปใช้ในการวัดผลการดำเนินงาน ทั้งยังเป็นเครื่องมือที่ผู้บริหารจะควบคุมการปฏิบัติงานโดยพิจารณาจากต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแผนอีกด้วย

แผนการผลิต (Production Departments) คือแผนที่ทำกรแปรสภาพวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป การผลิตดังกล่าวอาจจะใช้แรงงานคนหรือแรงงานเครื่องจักร ต้นทุนของแผนการผลิตจะถือเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์เพราะเกี่ยวข้องกับการผลิตโดยตรง

นอกจากจะมีการรวบรวมต้นทุนตามแผนการผลิตแล้ว ในกรณีที่มีเครื่องจักรชนิดต่าง ๆ เป็นจำนวนมาก และแต่ละชนิดมีค่าใช้จ่ายแตกต่างกัน เพื่อประโยชน์ของการเก็บรวบรวมและควบคุมต้นทุนให้มีประสิทธิภาพ ควรจะแบ่งลักษณะหรือส่วนงานหรือเครื่องจักรออกเป็นกลุ่ม ๆ การรวบรวมและคำนวณต้นทุนในส่วนย่อยนี้ คือการคำนวณตามศูนย์ต้นทุน (cost centers)

แผนบริการ (Service Departments) คือ แผนที่ไม่ได้ผลิตสินค้าโดยตรงแต่ได้ให้บริการแก่แผนกอื่น ๆ ทั้งที่เป็นแผนกผลิตและแผนกบริการด้วยกัน ตัวอย่างเช่น แผนกบัญชี ค่าแรง แผนกบริหารโรงงาน แผนกบุคลากร แผนกรักษาพยาบาล แผนกควบคุมการผลิตแผนกงบประมาณ ฯลฯ ด้วยเหตุที่แผนกบริการไม่ได้ทำการผลิตโดยตรง จึงต้องมีการปันส่วนต้นทุนของแผนกบริการเข้าแผนกผลิต แล้วจึงคำนวณต้นทุนในแผนกผลิต (หลังจากปันส่วนต้นทุนของแผนกบริการให้แล้ว) เข้าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ต่อไป

เมื่อได้แยกประเภทต้นทุนตามแผนกดังกล่าวข้างต้นนี้แล้ว ก็จะถือว่าต้นทุนเหล่านั้นเป็นต้นทุนโดยตรงของแต่ละแผนก ซึ่งหัวหน้าแผนกมีหน้าที่รับผิดชอบในการควบคุมต้นทุนเหล่านั้น ต้นทุนที่หัวหน้าแผนกสามารถควบคุมสั่งการและตัดสินใจได้นี้ อาจเรียกชื่อว่าเป็น ต้นทุนที่ควบคุม

คุมได้ (Controllable costs) ตัวอย่างเช่น ค่าวัตถุดิบทางอ้อม ค่าซ่อมแซม ค่าน้ำค่าไฟ เป็นต้น ส่วนต้นทุนที่หัวหน้าแผนกไม่สามารถควบคุมได้เรียกว่า ต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ (Noncontrollable costs) ตัวอย่างเช่น ค่าเสื่อมราคาโรงงาน ค่าเบี้ยประกันภัย และต้นทุนที่ได้รับการปันส่วนมาจากแผนกบริการ ทั้งนี้เพราะต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายเหล่านี้อยู่ในภาระการตัดสินใจและอำนาจสั่งการของผู้บริหารในระดับสูงมากกว่าผู้บริหารในระดับต่ำ

4.6 การจำแนกประเภทต้นทุนตามงวดบัญชี ในการวัดผลการดำเนินงานประจำงวดบัญชีหนึ่ง ๆ จะต้องมีการเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายกับค่าขายที่เกิดขึ้นในงวดเดียวกัน โดยที่ค่าใช้จ่ายคือต้นทุนที่ถูกใช้ประโยชน์ไปแล้ว (Expired Costs) จึงมีการพิจารณาเพื่อจำแนกรายการที่เป็นต้นทุนและค่าใช้จ่ายออกจากกัน ต้นทุนส่วนที่ยังใช้ประโยชน์ไม่หมด (Unexpired Costs) ก็จะถูกถือเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ยกไปงวดหน้า ตรงกันข้ามกับค่าใช้จ่ายซึ่งถูกคิดเข้ากับงวดบัญชีปัจจุบัน การพิจารณาต้นทุนตามงวดบัญชีเช่นนี้ก่อให้เกิดการจำแนกต้นทุนเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์และต้นทุนประจำงวด

ต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product Costs) คือต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์โดยตรง ซึ่งอาจเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า ต้นทุนที่เป็นตัวสินค้า (Inventoriable Costs) ในกิจการที่ผลิตสินค้าขาย ต้นทุนผลิตภัณฑ์ก็คือผลรวมของต้นทุนวัตถุดิบกับค่าแรงและค่าใช้จ่ายการผลิต ส่วนในกิจการที่ซื้อสินค้ามาขาย ต้นทุนผลิตภัณฑ์ก็คือต้นทุนค่าซื้อสินค้า ตราบใดที่สินค้าดังกล่าวยังไม่ถูกขายไปรายการนี้ยังแสดงในรูปของต้นทุนของสินทรัพย์ในงบดุลทั้งจำนวน

ปกติต้นทุนผลิตภัณฑ์จะถูกตัดเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อพบว่ากิจการขายสินค้าได้ ต้นทุนขายของสินค้า (Cost of Goods Sold) จึงเข้าลักษณะของค่าใช้จ่ายไม่ใช่ต้นทุนตามชื่อที่เรียกกัน

ต้นทุนประจำงวด (Period Costs) คือ ต้นทุนที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกับการผลิตจึงไม่ได้สะสมไว้ในตัวผลิตภัณฑ์ หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า "ต้นทุนที่ไม่เป็นตัวสินค้า" (Non-inventoriable Costs) รายการนี้จะถือเป็นค่าใช้จ่ายซึ่งจะนำไปหักออกจากค่าขายในงวดบัญชีปัจจุบัน ตัวอย่างเช่น ค่าใช้จ่ายในการขาย ค่าใช้จ่ายในการบริหาร เป็นต้น

ในกรณีที่กิจการจัดหาสินทรัพย์ถาวรอื่น (fixed assets) ที่มีได้นำไปใช้ในการผลิตสินค้า เช่น อุปกรณ์สำนักงานประเภทเครื่องพิมพ์ดีด เฟอร์นิเจอร์ของสำนักงาน ฯลฯ

รายการนี้ถือว่าเป็นรายจ่ายผูกพัน (Capital Expenditure) ซึ่งต่อมากจะมีการตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาเป็นรายจ่ายฝ่ายรายได้ (Revenue Expenditure) หรือเป็นค่าใช้จ่ายทำนองเดียวกันกับต้นทุนประจำงวด

การจำแนกต้นทุนประเภทนี้จะเป็นโยบายขึ้นต่อการจัดทำงานการเงินเสนอต่อฝ่ายบริหาร เพราะสามารถทราบได้ว่ารายการใดที่จะถือเป็นค่าใช้จ่ายคิดเข้ากับงวดบัญชีปัจจุบัน และรายการใดยังคงแสดงเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ยกไปงวดหน้า

4.7 การจำแนกประเภทต้นทุนตามความประสงค์ในการวางแผนและควบคุม ในแง่ของการวัดผลการดำเนินงานเพื่อจัดทำงานการเงินนั้น นักบัญชีต้องรวบรวม แบ่งประเภท สะสม และบันทึกข้อมูลต้นทุนจริง (Actual Cost) หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ กิจการใช้ระบบบัญชีต้นทุนจริง (Actual Cost Accounting System) อย่างไรก็ตามระบบนี้ไม่สามารถให้ข้อมูลเกี่ยวกับการวางแผนและควบคุมการดำเนินงานได้อย่างเพียงพอ ฝ่ายบริหารต้องการกำหนดต้นทุนที่ควรจะเป็นไว้ล่วงหน้า (Predetermined Costs) และใช้ข้อมูลนี้วางแผนและควบคุมการดำเนินงานของแผนกต่าง ๆ จึงมีการกำหนดต้นทุนโดยประมาณหรือต้นทุนมาตรฐานขึ้นมาเป็นเครื่องมือสำคัญในการบริหารกิจการ

ต้นทุนโดยประมาณ (Estimated Costs) ในกิจการขนาดใหญ่หลายแห่งมีการประมาณจำนวนค่าใช้จ่ายการผลิตไว้ล่วงหน้าสำหรับจัดสรรเข้าเป็นต้นทุนในการผลิตสินค้าหนึ่ง ต่อมาได้มีการประมาณต้นทุนของวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงทางตรงในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยด้วย และใช้ต้นทุนโดยประมาณนี้เป็นเกณฑ์เปรียบเทียบกับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง (Actual Costs) ในงวดบัญชีนั้น หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือกิจการวางแผนในการผลิตสินค้าโดยอาศัยต้นทุนโดยประมาณ และต้องการควบคุมต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงว่าจะเป็นไปตามแผนที่ประมาณหรือไม่ โดยดูจากผลแตกต่างระหว่างต้นทุนทั้ง 2 ชนิด ผลจากการวิเคราะห์ผลต่างจะช่วยให้ฝ่ายบริหารทราบสาเหตุที่มาของผลต่างและสามารถเข้าแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิตได้ทันการ

ต้นทุนมาตรฐาน (Standard Costs) คือต้นทุนการผลิตที่ได้กำหนดไว้ล่วงหน้าอย่างมีหลักเกณฑ์ ทั้งนี้โดยใช้ปัจจัยการผลิตที่มีอยู่อย่างมีประสิทธิภาพ การกำหนดต้นทุนมาตรฐานอาจจะเริ่มต้นมาจากการจัดทำงานประมาณและต้นทุนโดยประมาณ หรือประยุกต์ต้นทุนที่

เกิดขึ้นในอดีตประกอบกับข้อมูลที่ได้มาจากการค้นคว้าวิจัยทดลองต่าง ๆ เพื่อกำหนดมาตรฐานในการผลิตสินค้า ในทำนองเดียวกับต้นทุนโดยประมาณ ฝ่ายบริหารจะใช้ต้นทุนมาตรฐานเป็นเครื่องมือในการวางแผนงาน การวิเคราะห์ผลต่างของต้นทุนมาตรฐานจะช่วยให้ฝ่ายบริหารควบคุมการดำเนินงานให้เป็นไปตามแผนที่วางไว้

4.8 การจำแนกประเภทต้นทุนตามปัญหาการตัดสินใจเฉพาะกรณี ในกรณีที่กิจการต้องตัดสินใจในปัญหาต่าง ๆ ซึ่งเกิดขึ้นทั้งที่เป็นปัญหาประจำวันหรือในปัญหาเฉพาะหน้า ฝ่ายบริหารย่อมต้องการหาทางเลือกที่ดีที่สุด ซึ่งในที่นี้ฝ่ายบัญชีต้นทุนจะต้องรวบรวมข้อมูลและรายละเอียดต่าง ๆ ทั้งที่เป็นเรื่องภายในและภายนอกกิจการเสนอต่อผู้บริหารปัญหาต่าง ๆ เหล่านี้ได้แก่

1. ควรเลือกผลิตมันท์ชนิดใด
2. จะตั้งราคาขายอย่างไร
3. จะวางแผนการผลิตเมื่อใด ณ ระดับใด
4. จะเพิ่มหรือยุบแผนการผลิตใด ฯลฯ

ในการพิจารณาต้นทุนที่นำมาใช้ประกอบการตัดสินใจ จะต้องพิจารณาข้อมูลและรายละเอียดที่เกี่ยวข้องกับทางเลือกทุก ๆ ทาง หากไม่มีข้อมูลเพียงพออาจจะต้องพยากรณ์ต้นทุน

#### ประโยชน์ที่ได้จากการใช้ข้อมูลต้นทุน

ข้อมูลต้นทุนจะให้ประโยชน์ต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

1. ใช้ในการคำนวณต้นทุนในการผลิตสินค้าหรือบริการ (Product Costing) ในกรณีที่ เป็นกิจการที่ผลิตสินค้าขาย ก็จะใช้ต้นทุนที่คำนวณได้ดีราคางานระหว่างทำและสินค้าที่คงเหลืออยู่ในวันสิ้นงวด

2. ใช้ในการวัดผลกำไรขาดทุนประจำงวด (Income Determination) การวัดผลกำไรจะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อทราบต้นทุนขาย (Cost of goods sold) และต้นทุนขายจะเป็นเท่าใดก็จะขึ้นกับต้นทุนการผลิตที่คำนวณได้ตามข้อ (1) ซึ่งข้อมูลต่าง ๆ เหล่านี้จะใช้เป็นประโยชน์ต่อการจัดทำงบการเงินของกิจการ

3. ใช้ในการจัดทำงบประมาณ เมื่อกิจการกำหนดเป้าหมายในด้านกำไรไว้เท่าใด ก็จะมีการวางแผนงานล่วงหน้าถึงสิ่งที่ควรปฏิบัติทั้งในระยะสั้นและระยะยาวในรูปของงบประมาณ งบประมาณเหล่านี้จัดทำขึ้นจากรายละเอียดของต้นทุนที่รวบรวมไว้ในอดีตประกอบกับการคาดคะเนเหตุการณ์ในอนาคต
4. ใช้ในการควบคุมต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน เมื่อฝ่ายบริหารวางแผนงานไว้สำหรับแผนกหนึ่งแผนกใดหรือทั้งกิจการ ก็ย่อมต้องการทราบข้อมูลที่ได้จากการปฏิบัติงานจริง เพื่อนำไปเปรียบเทียบกับแผนงานที่กำหนดไว้ในรูปของงบประมาณหรือต้นทุนมาตรฐาน หากมีผลต่างที่ไม่ดีหรือไม่น่าพอใจเกิดขึ้นในการดำเนินงาน เช่น จ่ายค่าแรงสูงกว่าจำนวนที่ประมาณไว้จะได้สอบสวนหาที่มาและสาเหตุของผลต่างแล้วทำการปรับปรุงแก้ไขสาเหตุของผลต่างดังกล่าวนี้
5. ใช้ในการวัดประสิทธิภาพของทรัพยากรต่าง ๆ ที่ใช้ในการดำเนินงาน เช่น คนงาน อุปกรณ์เครื่องมือเครื่องจักร ฯลฯ กิจการที่นำระบบต้นทุนมาตรฐานมาใช้ในการวางแผนและควบคุมการดำเนินงาน ย่อมต้องการประเมินประสิทธิภาพ (Efficiency) และประสิทธิผล (Effective) ของการปฏิบัติงาน ระบบต้นทุนมาตรฐานและการวิเคราะห์ผลต่าง (Variance Analysis) จะช่วยให้ข้อมูลดังกล่าวนี้ได้
6. ใช้ในการกำหนดราคาของสินค้าหรือบริการ ธุรกิจบางประเภทจำเป็นต้องประมาณต้นทุนของสินค้าหรือบริการขึ้นมาก่อนการผลิตจริง ทั้งนี้เพื่อใช้เป็นฐานในการกำหนดราคาขายในการประมูลงานต่าง ๆ ปกติผู้ที่ประมูลได้นั้นต้องเป็นผู้ที่เสนอราคาต่ำสุด ในกรณีที่กิจการไม่ทราบต้นทุนการผลิต ก็อาจประมูลงานนั้นไม่ได้เพราะเสนอราคาขายสูงเกินไป หรือถ้าประมูลได้ก็ประสบการขาดทุน เนื่องจากเสนอราคาขายต่ำกว่าทุน

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## การจำแนกระบบบัญชีต้นทุน

เนื่องจากฝ่ายบริหารมิได้ต้องการระบบบัญชีเพื่อนำไปคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์เท่านั้น แต่ต้องการระบบที่จะนำไปใช้ประโยชน์ในการวางแผนควบคุมและตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินงานด้วย ดังนั้นการวางระบบบัญชีต้นทุนจึงมีจุดมุ่งหมายที่จะสนองความต้องการของฝ่ายบริหารทั้ง 2 ประการดังกล่าวข้างต้นนี้

1. ระบบบัญชีเพื่อคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์หรือบริการหรือโครงการ (Product or Service or Program Costing) วัตถุประสงค์ของการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์คือเพื่อตีราคาของคงเหลือ (inventory valuation) วัตถุประสงค์การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์คือเพื่อตีราคาของคงเหลือ (inventory valuation) วัตถุประสงค์การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์คือเพื่อตีราคาของคงเหลือ (inventory valuation) วัตถุประสงค์การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์คือเพื่อตีราคาของคงเหลือ (inventory valuation) กำหนดราคาขาย (product pricing) และตัดสินใจปัญหาต่าง ๆ เกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ เมื่อพิจารณาตามวัตถุประสงค์ดังกล่าวก็อาจจัดแบ่งประเภทระบบต้นทุนเป็น 2 ลักษณะ คือ

1.1 แบ่งตามลักษณะของการผลิต (The Nature of Manufacturing Process) ซึ่งทำให้เกิดการรวบรวมและคิดต้นทุนแตกต่างกันไปตามลักษณะการผลิตเป็นวิธีการบัญชีต้นทุนงาน (Job Order Cost Method) วิธีการบัญชีต้นทุนตอนหรือวิธีการบัญชีต้นทุนช่วง (Process Cost Method) และระบบผสมระหว่างวิธีการบัญชีต้นทุนงานและวิธีการบัญชีต้นทุนตอนหรือวิธีการบัญชีต้นทุนช่วง

1. วิธีการบัญชีต้นทุนงาน เป็นวิธีการบัญชีที่ใช้ในกิจการที่ผลิตสินค้า ซึ่งมีลักษณะแตกต่างกันในแต่ละหน่วยหรือแต่ละกลุ่ม (Batch, Lot) อย่างเห็นได้ชัด ปกติจะแยกงานแต่ละหน่วยหรือแต่ละกลุ่มออกจากกัน เพื่อสะดวกต่อการรวบรวมต้นทุนการผลิตในแต่ละงาน และเมื่อทำงานชิ้นใดเสร็จก็สามารถทราบได้ว่าต้นทุนการผลิตของงานชิ้นนั้นเป็นเท่าใด ตัวอย่างของกิจการที่ใช้การบัญชีต้นทุนงานได้แก่ กิจการรับเหมาก่อสร้าง อู่ต่อเรือ โรงพิมพ์ เฟอร์นิเจอร์ ฯลฯ

2. ส่วนวิธีการบัญชีต้นทุนตอน เป็นวิธีการบัญชีที่ใช้ในกิจการที่ผลิตสินค้าเป็นจำนวนมาก ลักษณะการผลิตจะต่อเนื่องกันจากแผนกหนึ่งไปอีกแผนกหนึ่ง และในระหว่างการผลิตไม่สามารถแยกได้ว่าส่วนใดของการผลิตเป็นของงานชิ้นใด เพราะเป็นการผลิตรวมกันไป ปกติจะผลิตสินค้าเพื่อเก็บไว้ขายในภายหลัง ตัวอย่างเช่น กิจการผลิตปูนซีเมนต์ น้ำมัน แป้ง ฯลฯ

นอกจากนี้ยังใช้กับกิจการที่ต้องผลิตชิ้นส่วนต่าง ๆ เสียก่อน แล้วนำมาประกอบเป็นผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป เช่น กิจการผลิตรถยนต์ เครื่องใช้ไฟฟ้าประเภทต่าง ๆ

อย่างไรก็ตามอาจจะมีกิจการบางแห่งที่มีลักษณะการผลิตผสมกัน ซึ่งทำให้ต้องใช้ทั้งวิธีการบัญชีต้นทุนงานและต้นทุนตอนควบคู่กันไป เช่น กิจการรับคำสั่งผลิตจากลูกค้าแต่ละรายเป็นพิเศษ คำสั่งของแต่ละงานจะแตกต่างกันไป แต่เนื่องจากต้องผลิตให้ได้มาตรฐานและผลิตเป็นจำนวนมาก จึงมีการรวบรวมและสะสมต้นทุนต่อเนื่องกันจากแผนกแรกถึงแผนกสุดท้าย เช่น อุตสาหกรรมทอผ้า เลื่อยผ้าสำเร็จรูป ฯลฯ

### 1.2 แบ่งตามหลักการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product Cost Methodology)

ตามหลักเกณฑ์ทางบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไปนั้น จะใช้หลักการคิดต้นทุนรวมคิดเข้าผลิตภัณฑ์ (Full or Absorption Costing) ซึ่งนำเอาต้นทุนทั้งคงที่และผันแปรคิดเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ หลักการดังกล่าวนี้อาจไม่ให้อะไรประโยชน์ในการตัดสินใจปัญหาในระยะสั้นได้เท่ากับหลักการคิดต้นทุนโดยตรงหรือต้นทุนผันแปร (Direct or Variable Costing) ตามแนวความคิดของหลักการต้นทุนผันแปรนั้นจะพิจารณาเฉพาะต้นทุนผันแปรเท่านั้นเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product Cost) ส่วนต้นทุนคงที่จะนำไปแสดงเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดบัญชี (period Expenses) ทั้งนี้เพราะถือว่าต้นทุนคงที่เป็นจำนวนที่จะต้องเกิดขึ้นอยู่แล้วไม่ว่าจะมีปริมาณผลิตหรือปริมาณขายเป็นเท่าใด

2. ระบบบัญชีเพื่อใช้ในการวางแผน ควบคุม และวัดผลการปฏิบัติงาน ของหน่วยงานต่าง ๆ เพื่อวัตถุประสงค์นี้ฝ่ายบริหารต้องการระบบบัญชีที่จะรวบรวมข้อมูลต้นทุนตามศูนย์รับผิดชอบ (Responsibility Center) ปกติต้นทุนจะถูกบันทึกและสะสมไว้ในศูนย์ต้นทุน (Cost Center) ศูนย์ต้นทุน หมายถึงหน่วยที่เล็กที่สุดของกิจกรรมหรือของขอบเขตความรับผิดชอบที่ถูกกำหนดไว้เพื่อสะสมต้นทุน ปกติศูนย์ต้นทุนจะได้แก่แผนกต่าง ๆ แต่ในบางครั้งก็พบว่าศูนย์ต้นทุนอยู่หลายศูนย์ในแผนกเพียงแผนกเดียว เช่น แผนกเครื่องจักรอาจจะมีเครื่องจักรหลาย ๆ ประเภท แต่ละประเภทมีต้นทุนแตกต่างกัน จะถือว่าเครื่องจักรแต่ละเครื่องเป็นศูนย์ต้นทุนหนึ่งศูนย์

ระบบบัญชีต้นทุนที่ดีควรจะสนองจุดมุ่งหมายทั้ง 2 ประการ คือ เพื่อคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์และเพื่อรายงานผลการปฏิบัติงานในศูนย์ความรับผิดชอบ นั่นคือมีการติดตามข้อมูลต้นทุนเข้าตามหน่วยผลิตภัณฑ์และตามศูนย์ต้นทุน โดยมีขั้นตอนตามลำดับดังนี้



ขั้นที่ 1 รวบรวม บันทึกและสะสมต้นทุนเข้าตามแผนหรือศูนย์ต้นทุนเพื่อประโยชน์ในการควบคุมและวัดผลการดำเนินงานของแผนหรือศูนย์

ขั้นที่ 2 นำเอาต้นทุนของแผนหรือศูนย์ต้นทุนที่สะสมได้ไปคิดเข้ากับหน่วยผลได้ (Output) หรือตัวสินค้าที่ผ่านกระบวนการผลิตของแผนหรือศูนย์ต้นทุนนั้น ทั้งนี้เพื่อคำนวณต้นทุนของผลได้หรือตัวสินค้า

อย่างไรก็ตามก็ยังมีปัญหาต่อไปว่า กิจการจะเลือกใช้ต้นทุนชนิดหนึ่งชนิดใดดังต่อไปนี้ ในการบันทึกรายการ

1. ต้นทุนที่เกิดขึ้นในอดีตหรือต้นทุนจริง (Historical Costs or Actual Costs) เป็นการบันทึกต้นทุนวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นจริงหลังกระบวนการผลิต แม้ต้นทุนจริงเป็นข้อมูลที่มีหลักฐานแน่นอนซึ่งสามารถตรวจสอบได้ แต่ก็มีข้อบกพร่องในเรื่องการติดตามข้อมูลเข้ากับผลิตภัณฑ์ กิจการที่ผลิตผลิตภัณฑ์หลายชนิดมักประสบปัญหาการคิดค่าใช้จ่ายการผลิตซึ่งเป็นต้นทุนทางอ้อมเข้ากับตัวผลิตภัณฑ์
2. ต้นทุนปกติ (Normal Costs) เนื่องจากปัญหาที่เกิดขึ้นจากค่าใช้จ่ายการผลิตซึ่งทำให้กิจการไม่สามารถคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์ได้โดยง่าย จึงมีการประมาณอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตไว้ล่วงหน้า (Predetermined Factory Overhead Rate) แล้วนำไปรวมกับต้นทุนวัตถุดิบและค่าแรงที่เกิดขึ้นจริงเพื่อหาต้นทุนของผลิตภัณฑ์
3. ต้นทุนที่กำหนดไว้ล่วงหน้า (Predetermined Costs) คือ ต้นทุนวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายการผลิตที่ถูกกำหนดไว้ล่วงหน้าเพื่อประโยชน์ในการวางแผนและควบคุมต้นทุนในการดำเนินงาน เมื่อต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงแตกต่างไปจากต้นทุนที่กำหนดไว้ล่วงหน้าก็จะมีภาวะวิเคราะห์ผลต่างของต้นทุนประกอบด้วย ต้นทุนที่กำหนดไว้ล่วงหน้าอาจจัดทำในรูปของต้นทุนโดยประมาณ (Estimated Costs) หรือต้นทุนมาตรฐาน (Standard Costs) โดยที่ต้นทุนมาตรฐานถูกกำหนดขึ้นมาอย่างมีหลักเกณฑ์และมีประสิทธิภาพมากกว่าต้นทุนโดยประมาณ จึงถูกนำไปใช้แพร่หลายมากกว่าต้นทุนโดยประมาณ อย่างไรก็ตามกิจการบางแห่งอาจจะไม่ได้นำเอาต้นทุนมาตรฐานไปใช้ในการลงบัญชี หากแต่จัดไว้เป็นวิธีการคิดต้นทุนประเภทหนึ่งที่ฝ่ายบริหารสามารถนำไปใช้เป็นเครื่องมือในการบริหารงาน เช่น จัดทำรายงานผลต่างต้นทุนการผลิตมาตรฐาน หรือรายงานประสิทธิภาพในการผลิต เป็นต้น

### การเลือกระบบบัญชีต้นทุน

จากรายละเอียดที่กล่าวมาข้างต้นนี้จะเห็นได้ว่าระบบการรวบรวม บันทึกลง และสะสมข้อมูลมีหลายประเภท การที่จะเลือกระบบบัญชีต้นทุนให้เหมาะสมกับกิจการใด ควรจะพิจารณาถึงปัจจัย 3 ประการดังต่อไปนี้

1. ลักษณะของการผลิต
2. ชนิดของข้อมูลที่ต้องการ
3. ค่าใช้จ่ายในการรวบรวมข้อมูล

ในปัจจัยทั้ง 3 ประการนี้ปัจจัยข้อแรกนับว่ามีน้ำหนักต่อการเลือกระบบบัญชีต้นทุนมากที่สุด ลักษณะของการผลิตทำให้เกิดวิธีการรวบรวมและคิดต้นทุนเข้ากับผลิตภัณฑ์แตกต่างกัน ซึ่งได้แก่ วิธีการ (ระบบ) บัญชีต้นทุนงานหรือวิธีการ (ระบบ) บัญชีต้นทุนตอน หรือระบบผสมระหว่างระบบต้นทุนงานและระบบต้นทุนตอน อย่างไรก็ตามก็มีได้หมายความว่าระบบบัญชีต้นทุนจะถูกกำหนดเพื่อวัตถุประสงค์ในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์แต่เพียงประการเดียวเท่านั้น ในกรณีที่ฝ่ายบริหารต้องการข้อมูลประเภทอื่น ๆ เพื่อใช้ในการวางแผนควบคุมและตัดสินใจในปัญหาต่าง ๆ ก็อาจจัดระบบข้อมูลให้มีลักษณะผสมผสานความต้องการของฝ่ายบริหารได้ ตัวอย่างเช่น กิจการแห่งหนึ่งต้องการระบบบัญชีที่จะคิดต้นทุนการผลิตทั้งคงที่และผันแปรเข้าตามงานต่าง ๆ ที่รับมาจากลูกค้า ทั้งนี้โดยใช้ต้นทุนมาตรฐานในการบันทึกรายการ และในเวลาเดียวกันก็ต้องการข้อมูลต้นทุนเพื่อตัดสินใจเกี่ยวกับการกำหนดราคาขายในระยะสั้น เมื่อพิจารณาความต้องการทั้งหมดเข้าด้วยกัน ระบบบัญชีต้นทุนที่เหมาะสมกับกิจการแห่งนั้นก็คือ ระบบที่สามารถรวบรวมต้นทุนการผลิตทั้งหมดโดยคิดเข้ากับตัวสินค้า (หลักการต้นทุนรวมคิดเข้าผลิตภัณฑ์) และตามคำสั่งผลิตของลูกค้า (วิธีการบัญชีต้นทุนงาน) รวมทั้งมีการเปรียบเทียบต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงกับต้นทุนมาตรฐานที่บันทึกล่วงหน้าไปแล้ว (ต้นทุนมาตรฐาน) ตลอดจนจัดให้มีรายงานภายใน โดยใช้หลักการคิดต้นทุนผันแปร

อนึ่ง ในกรณีที่พบว่าลักษณะของการผลิตไม่ชัดเจนพอที่จะระบุได้ว่าควรใช้ระบบบัญชีต้นทุนแบบใด หรืออาจจะเลือกวิธีใดวิธีหนึ่งก็ได้ กรณีเช่นนี้จะนำปัจจัยข้อ 2 และข้อ 3 มาพิจารณาประกอบด้วย นั่นคือควรเลือกระบบบัญชีที่จะให้ข้อมูลตามที่ฝ่ายบริหารต้องการ โดยเสียค่าใช้จ่ายในการรวบรวมข้อมูลน้อยที่สุด

## วิธีการบัญชีต้นทุนงาน

วิธีการบัญชีต้นทุนงาน เป็นวิธีเก็บรวบรวมและสะสมต้นทุนการผลิตของงานตามคำสั่งผลิตของลูกค้า เนื่องจากลักษณะของคำสั่งผลิตแต่ละงานแตกต่างกัน จึงมีการรวบรวมและสะสมต้นทุนแยกตามคำสั่งผลิตหรือชิ้นงาน ทำให้ทราบต้นทุนการผลิตของแต่ละงานได้ทันที อันจะเป็นประโยชน์ต่อฝ่ายบริหารในการกำหนดราคาขายหรือควบคุมต้นทุนในการผลิตงานชนิดต่าง ๆ นอกจากนี้จะนำวิธีนี้ไปใช้ในกิจการที่ผลิตสินค้าแล้วยังอาจนำไปใช้ในกิจการที่ผลิตบริการ เช่น อู่ซ่อมรถยนต์ กิจการรับสอบบัญชี โรงพยาบาล บริษัทรับทำวิจัยและให้คำปรึกษา ฯลฯ

เนื่องจากงานที่ผลิตตามคำสั่งของลูกค้าอาจจะมีลักษณะแตกต่างกัน ทำให้ต้องใช้วัตถุดิบทางตรงและค่าแรงทางตรงแตกต่างกันไป อย่างไรก็ตามกิจการสามารถทราบได้โดยง่ายว่า จะใช้วัตถุดิบทางตรงและค่าแรงทางตรงในแต่ละงานเป็นจำนวนเท่าใด แต่ไม่อาจทราบจำนวนค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นในงานต่าง ๆ จึงมีการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรไว้ล่วงหน้า และใช้อัตรานี้คำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรเข้างานต่าง ๆ ตามปริมาณที่ผลิตจริง

### ลักษณะสำคัญของวิธีการบัญชีต้นทุนงาน (Job Costing or Job Order Costing)

วิธีการบัญชีต้นทุนงานหรือต้นทุนงานสั่งทำ เป็นวิธีการบัญชีที่ใช้ในกิจการที่ผลิตสินค้าหรืองานสั่งทำที่มีลักษณะแตกต่างกันในแต่ละงานหรือแต่ละรุ่น (Batch, Lot) อย่างเห็นได้ชัด ปกติจะแยกงานแต่ละงานหรือแต่ละรุ่นออกจากกัน เพื่อสะดวกต่อการรวบรวมต้นทุนการผลิตของงานนั้น และเมื่อทำงานชิ้นใดเสร็จก็มักจะทราบได้ว่าต้นทุนการผลิตของงานชิ้นนั้นเป็นเท่าใด ตัวอย่างของกิจการที่ใช้วิธีการบัญชีต้นทุนงาน ได้แก่ กิจการรับเหมาก่อสร้าง อู่ต่อเรือ โรงพิมพ์ เฟอร์นิเจอร์ และกิจการที่ผลิตบริการ เช่น ศูนย์บริการซ่อมรถยนต์ สำนักงานจัดนำเที่ยว โรงพยาบาล ฯลฯ กิจการอาจจะผลิตตามคำสั่งพิเศษของลูกค้า หรือผลิตเพื่อขายทั่วไป ดังนั้นขนาดของคำสั่งผลิตอาจจะใหญ่หรือเล็กก็ได้ ทั้งนี้ขึ้นกับความต้องการของลูกค้าหรือของตลาดเป็นประการสำคัญ ด้วยเหตุนี้วิธีการบัญชีต้นทุนงานจึงมีลักษณะสำคัญที่สรุปได้ดังต่อไปนี้

1. เนื่องจากสินค้าที่ผลิตได้จากงานชิ้นต่าง ๆ มีความแตกต่างกันทั้งในเรื่องการใช้วัตถุดิบ แรงงาน และค่าใช้จ่ายการผลิต จึงมีการแยกงานหรือคำสั่งผลิตของงานต่าง ๆ ออกจาก

กันเป็นงาน ๆ

2. จัดทำงบหรือบัตรต้นทุนงาน (Job Cost Sheet) แยกตามงานต่าง ๆ โดยเฉพาะทั้งนี้จะมีการกำหนดเลขที่ของบัตรต้นทุนงานต่าง ๆ ตามลำดับที่จะนำเข้ามาผลิตก่อนหลัง เมื่อเริ่มกระบวนการผลิตในงานใดก็จะบันทึกต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ลงในบัตรต้นทุนงานนั้น ๆ โดยเฉพาะ การคิดต้นทุนวัตถุดิบและค่าแรงเข้างานจะบันทึกตามต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง ส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตอาจจะใช้จำนวนที่เกิดขึ้นจริง หรือใช้จำนวนที่ประมาณ (จัดสรร) ก็ได้

3. แบบฟอร์มของบัตรต้นทุนงานอาจจะแตกต่างกันไปในแต่ละกิจการ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะของผลิตภัณฑ์และเส้นทางในการผลิต ในกรณีที่เป็นผลิตภัณฑ์ที่ต้องผ่านการผลิตหลายแผนกก็จะรวบรวมและสะสมต้นทุนที่เกิดขึ้นตามแผนกที่ผลิตด้วย

4. เมื่อกิจการผลิตงานใดเสร็จสิ้น ก็จะนำบัตรต้นทุนประจำงานนั้นมาสรุปต้นทุนการผลิตรวม สินค้าที่ผลิตเสร็จจะนำเข้าเก็บในคลังสินค้า ทั้งนี้จะมีการบันทึกทั้งปริมาณและต้นทุนสินค้าสำเร็จรูปในบัตรสินค้า ในกรณีที่กิจการต้องการคำนวณหาต้นทุนต่อหน่วย ก็ให้นำจำนวนต้นทุนทั้งหมดหารด้วยจำนวนหน่วยที่ผลิตเสร็จหรือคำนวณจากสูตร

ต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าสำเร็จรูป = ต้นทุนการผลิตรวมของงาน / จำนวนหน่วยสินค้าที่ผลิตเสร็จ

#### การบัญชีต้นทุนวัตถุดิบ

ในการผลิตสินค้าไม่ว่าประเภทใดต้นทุนการผลิตที่สำคัญประกอบด้วยวัตถุดิบ ค่าแรงและค่าใช้จ่ายการผลิต เมื่อพิจารณาลัดส่วนของต้นทุนทั้ง 3 ประเภทโดยทั่วไปมักพบว่าต้นทุนวัตถุดิบจะมีจำนวนสูงกว่าต้นทุนค่าแรงและค่าใช้จ่ายการผลิต ดังนั้นการวางแผนและควบคุมต้นทุนวัตถุดิบจึงเป็นสิ่งสำคัญที่สุดของกิจการที่ผลิตสินค้า ทั้งนี้การบันทึกรายการทางบัญชีต่าง ๆ เกี่ยวกับวัตถุดิบจะเริ่มต้นตั้งแต่กระบวนการจัดซื้อวัตถุดิบ ตรวจสอบของ นำเข้าเก็บในคลังสินค้าเบิกไปใช้ในการผลิตตลอดจนถึงการตรวจนับและตีราคาวัตถุดิบเมื่อสิ้นงวดบัญชี กิจการที่มีระบบดีและมีวิธีการควบคุมภายในที่รัดกุมจะช่วยให้การบันทึกรายการต่าง ๆ ในสมุดบัญชี และการคำนวณต้นทุนวัตถุดิบเข้าเป็นต้นทุนในการผลิตสินค้าเป็นไปอย่างถูกต้องและน่าเชื่อถือ

## 1. ความหมายของวัตถุดิบและการแบ่งแยกประเภท

วัตถุดิบ (Materials) คือ ส่วนประกอบสำคัญในกระบวนการผลิตที่ถูกเปลี่ยนแปลงสภาพให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป

เนื่องจากวัตถุดิบที่ใช้ในกิจการหนึ่ง ๆ มีเป็นจำนวนมาก วัตถุดิบบางชนิดใช้ในการผลิตสินค้าหลายอย่าง บางชนิดใช้ผลิตสินค้าใดสินค้าหนึ่งโดยเฉพาะเท่านั้น นอกจากนี้ยังมีวัตถุดิบบางชนิดที่นำไปใช้ทั้งในการผลิตโดยตรง และนำไปใช้ซ่อมแซมเครื่องจักรและโรงงาน เมื่อวัตถุดิบถูกนำไปใช้หลายลักษณะเช่นนี้ จึงเป็นการยากที่จะคิดต้นทุนวัตถุดิบเข้าเป็นต้นทุนการผลิตได้ถูกต้อง ดังนั้นจึงมีการแบ่งประเภทวัตถุดิบเป็น 2 ประเภทคือ

1. วัตถุดิบทางตรง (Direct Materials) หมายถึงวัตถุดิบที่นำมาใช้ในการผลิตสินค้านั้นโดยตรง สามารถคำนวณได้โดยง่ายต้นทุนวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตสินค้านั้นหน่วยนั้นเป็นเท่าใด เช่น ต้นทุนของไม้ในการผลิตโต๊ะ 1 ตัว ต้นทุนของผ้าที่นำมาใช้ตัดเป็นเสื้อ 1 ตัว เป็นต้น

2. วัตถุดิบทางอ้อม (Indirect Materials) หมายถึงวัตถุดิบที่ต้องใช้ในการผลิตสินค้านั้น แต่ใช้เป็นจำนวนน้อยหรือในบางกรณีก็ยากที่จะทราบได้ว่าจะต้องใช้วัตถุดิบเหล่านี้ในการผลิตสินค้านั้นหน่วยเท่ากับเท่าใด ตัวอย่าง เช่น กาว ตะปู ค้าย น้ำมันหล่อลื่น เป็นต้น

เพื่อให้รายการลักษณะนี้แตกต่างไปจากรายการวัตถุดิบทางตรง กิจการบางแห่งแยกรายการนี้ไว้ในบัญชีหนึ่งต่างหาก โดยเรียกบัญชีนี้เป็นบัญชีวัสดุโรงงาน (factory supplies) หรือวัสดุสิ้นเปลือง (Supplies) แต่ไม่ว่าจะเรียกชื่อแตกต่างกันไปเช่นใด บัญชีวัสดุโรงงานจะถูกจัดให้เข้าประเภทของวัตถุดิบทางอ้อม ซึ่งตามทฤษฎีจะถือว่ารายการวัตถุดิบทางอ้อมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิต

ในการพิจารณาว่ารายการใดเป็นวัตถุดิบทางตรงและรายการใดเป็นวัตถุดิบทางอ้อมนั้น จะต้องพิจารณาเงื่อนไขทั้ง 2 ประการประกอบกัน กล่าวคือ วัตถุดิบซึ่งถือว่าเป็นวัตถุดิบทางตรงจะต้องเป็นส่วนประกอบสำคัญซึ่งใช้โดยตรงในการผลิตสินค้า และสามารถคำนวณเป็นต้นทุนในการผลิตเป็นสินค้าสำเร็จรูปได้โดยง่าย หากขาดเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งเสียแล้วย่อมถือว่ารายการนั้นเป็นวัตถุดิบทางอ้อม ตัวอย่างเช่น ในการผลิตโต๊ะไม้ 1 ตัวนั้น มีวัตถุดิบหลายประเภท เช่น ไม้ กระจกทราย แลคเกอร์ เมื่อพิจารณาเงื่อนไขทั้ง 2 ประการประกอบกันแล้ว จะเห็น

ว่าไม้ที่ใช้ผลิตโต๊ะเป็นวัตถุดิบทางตรง ส่วนกระดาษทรายและแลคเกอร์เป็นวัตถุดิบทางอ้อม เพราะแม้จะเป็นส่วนประกอบสำคัญในการผลิตก็ตาม แต่การคำนวณต้นทุนกระดาษทรายและแลคเกอร์ อาจจะทำให้ยากกว่าการคำนวณต้นทุนของไม้ที่ใช้ผลิตโต๊ะ

### การบัญชีต้นทุนค่าแรง

ในการแปรสภาพวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปนั้น แรงงานเป็นส่วนประกอบที่สำคัญอันหนึ่งในกระบวนการผลิต ปกติกิจการขนาดใหญ่จะมีการแบ่งแยกแรงงานเป็นแผนก ๆ ตามหน้าที่และความชำนาญงาน สำหรับในธุรกิจที่ผลิตสินค้านั้นได้แบ่งแรงงานเป็น 2 ประเภทใหญ่ ๆ คือ แรงงานที่ใช้ในการผลิตสินค้าโดยตรง และแรงงานที่ไม่ได้ใช้ในการผลิตสินค้าโดยตรง เนื่องจากพนักงานในกิจการแห่งหนึ่ง ๆ มีเป็นจำนวนมากจึงต้องมีการบริหารและควบคุมแรงงานให้ได้ประสิทธิภาพที่สุด ซึ่งในเรื่องนี้ระบบบัญชีต้นทุนค่าแรงเป็นส่วนสำคัญที่จะช่วยฝ่ายบริหารในการควบคุมแรงงาน

#### 1. ความหมายและการแบ่งประเภทค่าแรง

คำว่า ค่าแรง หมายถึงรวมถึงค่าจ้าง (wages) และเงินเดือน (salaries) การจ่ายค่าจ้างมักกระทำเป็นรายชั่วโมง (hourly) รายวัน (daily) หรือรายชิ้นที่ผลิตได้ (piecework) ส่วนการจ่ายเงินเดือนจะจ่ายเป็นจำนวนเงินที่เท่ากันทุกเดือน ในทางปฏิบัติกิจการอาจจะจ่ายเงินเดือนแก่คนงานหรือพนักงานที่จ้างประจำ ส่วนคนงานที่จ้างชั่วคราวนั้นมักจ่ายในรูปค่าจ้าง สำหรับความหมายของค่าแรงที่จะกล่าวในบทนี้ได้ครอบคลุมทั้งค่าจ้างและเงินเดือน

ปกติกิจการที่ผลิตสินค้าส่วนใหญ่จะแยกตัวโรงงานที่ผลิตสินค้าออกจากแผนกขายสินค้า และแผนกบริหาร ในโรงงานหนึ่ง ๆ อาจจะแบ่งการดำเนินงานเป็น 2 แผนกใหญ่ ๆ คือ แผนกที่ทำการผลิตโดยตรง (Production Department) และแผนกที่ให้บริการแก่แผนกผลิต (Service Department) ซึ่งได้แก่ แผนกซ่อมแซม คลังวัสดุและสินค้า แผนกจัดซื้อ เป็นต้น

เมื่อกิจการต้องการคำนวณต้นทุนค่าแรงงานที่ใช้ในการผลิตสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่ง ก็ต้องพิจารณาว่าใช้แรงงานประเภทใดในการผลิตสินค้าชนิดนั้น ปกติจะถือว่าพนักงานที่ประจำอยู่ในแผนกผลิต ซึ่ง

ทำหน้าที่ผลิตหรือประกอบสินค้าเป็นแรงงานโดยตรง ส่วนพนักงานที่ประจำอยู่ในแผนกบริการเป็นแรงงานโดยอ้อม ดังนั้นการแบ่งต้นทุนค่าแรงจึงมี 2 ประเภทคือ

1. ต้นทุนค่าแรงทางตรง (Direct labor costs) หมายถึง ต้นทุนของแรงงานที่ใช้ในการแปรสภาพวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป เช่น ค่าแรงของพนักงานแผนกผลิต ค่าแรง ผู้ควบคุมเครื่องจักร (Operator) ค่าแรงโดยตรงที่คำนวณได้จะคิดเข้าในชิ้นงานหรือตัวสินค้าโดยตรง

2. ต้นทุนค่าแรงทางอ้อม (Indirect labor costs) หมายถึง ต้นทุนของแรงงานอื่น ๆ ที่ไม่ใช่แรงงานโดยตรง เช่น ค่าแรงของพนักงานแผนกบริการ เงินเดือนของยาม ผู้ควบคุมพัสดุ ภารโรง เสมียน ฯลฯ รายการค่าแรงโดยอ้อมนี้ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการผลิต

อย่างไรก็ตาม อาจจะมีแรงงานบางประเภทที่อยู่ในลักษณะน่าสงสัยว่าจะเป็นแรงงานประเภทใด เช่น หัวหน้าคนงาน ผู้ควบคุมงาน (Supervisor) ผู้จัดการโรงงาน เพราะแรงงานเหล่านี้เป็นผู้ดูแลรับผิดชอบในการสั่งการควบคุมการผลิตประจำวัน

กรณีเช่นนี้ให้พิจารณาในทำนองเดียวกับการแบ่งประเภทต้นทุนวัตถุดิบ กล่าวคือ รายการที่ถือว่าเป็นค่าแรงทางตรงต้องเข้าลักษณะทั้ง 2 ประการประกอบกัน ดังนี้

1. แรงงานดังกล่าวต้องเป็นส่วนประกอบสำคัญในการผลิตสินค้าโดยตรง และ
2. สามารถคำนวณค่าแรงเข้าเป็นต้นทุนในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยได้โดยง่าย

## 2. ค่าแรงในรูปผลตอบแทนและสวัสดิการอื่น ๆ

นอกจากค่าแรงในรูปของค่าจ้าง เงินเดือน และค่าล่วงเวลาแล้ว กิจการให้ผลตอบแทนและสวัสดิการอื่น ๆ อันได้แก่ เงินรางวัลพนักงาน (Bonus) หรือเบี้ยขยัน ค่าแรงที่ให้ระหว่างหยุดพักผ่อน (Vacation Pay) รวมทั้งการให้สวัสดิการด้านอาหาร กีฬา และการรักษาพยาบาล ตลอดจนให้การศึกษาและฝึกอบรมให้มีความชำนาญเฉพาะทางสูงขึ้น รายการต่าง ๆ เหล่านี้มีวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่แตกต่างกัน ดังจะกล่าวตามลำดับต่อไปนี้

### 2.1 ค่าล่วงเวลา (Overtime)

การลงบัญชีสำหรับเงินล่วงเวลามี 2 วิธีดังต่อไปนี้

1. ถ้าการทำงานล่วงเวลาเกิดขึ้นจากการรับงานชิ้นหนึ่งตามคำขอร้องของลูกจ้าง ซึ่งกิจการทราบล่วงหน้าอยู่แล้ว การที่จะทำงานชิ้นนั้นให้เสร็จตามกำหนดได้ต้องมีการทำล่วงเวลา เช่น รับคำสั่งผลิตในวันจันทร์ และต้องการให้เสร็จในวันพฤหัสบดีในสัปดาห์เดียวกัน เพื่อให้เสร็จทันเวลากิจการจึงให้คนงานผลิตนอกเวลาทำงานปกติ หรือในกรณีนี้กิจการได้กำหนดราคาขายโดยคำนึงถึงต้นทุนในการทำงานล่วงเวลาไว้ด้วย กรณีเช่นนี้จะถือว่าค่าล่วงเวลาเป็นค่าแรงทางตรงของงานชิ้นนั้น

2. ถ้าการทำงานล่วงเวลาเกิดขึ้นจากการที่กิจการรับงานไว้เกินกำลังที่จะผลิตให้ทันได้ในเวลาปกติ เช่น ในช่วงที่มียอดขายสูงกว่าปกติ หรือสาเหตุเนื่องมาจากการชำรุดเสียหายของเครื่องจักร วัตถุดิบขาดแคลน หรือขาดแรงงานชำนาญ หรือการวางแผนการผลิตที่บกพร่อง ซึ่งทำให้กิจการไม่สามารถผลิตได้ในเวลาปกติ และต้องไปทำงานล่วงเวลาแทน กรณีเช่นนี้จะถือว่าค่าล่วงเวลาที่ต้องจ่ายเพิ่มขึ้นกว่าอัตราปกติเป็นค่าใช้จ่ายการผลิต

## 2.2 เงินรางวัลพนักงาน (Bonus)

เงินรางวัลที่กิจการจ่ายไปเพื่อเพิ่มขวัญและกำลังใจแก่พนักงานนอกเหนือจากค่าจ้างเงินเดือน ค่าล่วงเวลาแล้วอาจจะอยู่ในรูปของโบนัส เบี้ยชยัน ฯลฯ การจ่ายเงินรางวัลนี้อาจจะมีสาเหตุแตกต่างกันไปในแต่ละกิจการ เช่น ทำงานได้ครบปี หรือทำงานโดยไม่ลาหรือขาดในเวลาที่กำหนด เป็นต้น สำหรับจำนวนเงินที่จ่ายเป็นรางวัลจะขึ้นกับนโยบาย ประเพณีนิยม และผลกำไรสุทธิของกิจการ เช่น จ่ายเท่ากับเงินเดือนรวม...เดือน หรือจ่ายให้ทุกคนเท่ากันในอัตรา...% ของกำไรสุทธิประจำปี เป็นต้น ปกตินิยมจ่ายเงินรางวัลพนักงานเมื่อสิ้นปีดำเนินงาน

ในทางทฤษฎีนั้นจะจำแนกเงินรางวัลพนักงานตามลักษณะงานที่ทำ เช่น ถ้ากิจการจ่ายเงินรางวัลแก่คนงานที่ทำงานโดยตรงหรือคนงานฝ่ายผลิต ก็จะถือว่าเงินรางวัลพนักงานนี้เป็นค่าแรงทางตรง ซึ่งจะเดบิตเข้าบัญชีงานระหว่างทำ และถ้าจ่ายให้แกคนงานที่ทำงานทางอ้อมก็จะถือว่าเป็นค่าแรงทางอ้อมตามไปด้วย การจำแนกเช่นนี้อาจเป็นปัญหาทางปฏิบัติ เพราะคนงานคนหนึ่ง ๆ อาจจะทำงานทั้งทางตรงและทางอ้อมสลับกันไป ทั้งยังเป็น การเสียเวลาในการคำนวณและแบ่งประเภทต้นทุนด้วย ดังนั้นจึงนิยมถือรายการนี้เป็นค่าใช้จ่ายการผลิต ปกติจะถือว่ารายการนี้รวมเข้าเป็นต้นทุนค่าแรงที่ต้องจ่ายในแต่ละเดือน



### 2.3 ค่าแรงที่ให้ระหว่างหยุดพักผ่อน (Vacation Pay)

ตามกฎหมายการคุ้มครองแรงงาน พ.ศ. 2515 บัญญัติว่า ลูกจ้างที่ทำงานติดต่อกันมาแล้วครบ 1 ปี นายจ้างจะต้องกำหนดไว้ล่วงหน้าว่า ให้ลูกจ้างหยุดพักผ่อนประจำปีไม่น้อยกว่าปีละ 6 วัน ทั้งนี้ นายจ้างและลูกจ้างอาจจะตกลงกันล่วงหน้าไว้ว่าจะสะสมและเลื่อนวันหยุดพักผ่อนประจำปีไปรวมหยุดไว้ในปีอื่นก็ได้ และในระหว่างวันหยุดพักผ่อนเช่นว่านี้ นายจ้างจะต้องจ่ายค่าแรงให้ในอัตราปกติ การคำนวณค่าแรงที่ให้ระหว่างหยุดพักผ่อนนี้ใช้หลักการเช่นเดียวกับเงินรางวัลพนักงาน คือ จะถือว่าเฉลี่ยเข้าเป็นต้นทุนค่าแรงรายเดือน และถือว่ารายการนี้เป็นค่าใช้จ่ายการผลิต เพราะกิจการไม่ได้ผลผลิตอะไรขึ้นมาจากช่วงเวลาที่ยกคนงานหยุดพักผ่อน

### 2.4 การให้สวัสดิการด้านต่าง ๆ แก่ลูกจ้าง

นอกจากค่าแรงและผลตอบแทนในรูปอื่น ๆ ดังได้กล่าวมาแล้ว กิจการบางแห่งได้จัดให้มีสวัสดิการด้านต่าง ๆ เช่น ให้ค่ารักษาพยาบาล ให้ค่าอาหารกลางวัน จัดให้มีการศึกษาและฝึกอบรมเพื่อความชำนาญงาน สนับสนุนให้มีกิจกรรมกีฬา ฯลฯ ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่กิจการจ่ายออกไปเพื่อสวัสดิการเหล่านี้มักถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมของฝ่ายผลิตหรือโอนเข้าบัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายการผลิตและถ้าจัดบริการเหล่านี้ให้พนักงานฝ่ายขายและฝ่ายบริหาร ก็จะถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายของฝ่ายขายและฝ่ายบริหารเช่นเดียวกัน

### การบัญชีค่าใช้จ่ายการผลิต

ค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นส่วนประกอบที่สำคัญอันหนึ่งของต้นทุนในการผลิตสินค้า ต้นทุนที่ประกอบเข้าเป็นค่าใช้จ่ายการผลิตมีหลายประเภท เช่น วัสดุดิบทางอ้อม ค่าแรงทางอ้อม และต้นทุนในการผลิตอื่น ๆ เช่น ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา ค่าเบี้ยประกันภัย ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ในโรงงาน ฯลฯ เนื่องจากค่าใช้จ่ายการผลิตประกอบด้วยต้นทุนหลายประเภทดังที่กล่าวมานี้ จึงมีการวางแผนและควบคุมค่าใช้จ่ายการผลิตอย่างมีประสิทธิภาพ ในกิจการขนาดเล็กซึ่งมีแผนการผลิตเพียงแผนกเดียว อาจจะบันทึกค่าใช้จ่ายการผลิตในลักษณะเดียวกันกับค่าใช้จ่ายในการขายหรือค่าใช้จ่ายในการบริหาร แต่ในกิจการขนาดใหญ่ ซึ่งมีทั้งแผนกผลิต (Production Department) และแผนกบริการ (Service Department) นิยมที่จะรวบรวมค่าใช้จ่ายการ

ผลิตเป็นรายแผนก ทั้งนี้เพื่อความสะดวกในการรวบรวมข้อมูล และยังเป็นประโยชน์ต่อการวางแผนและควบคุมค่าใช้จ่ายการผลิตด้วย

### 1. ความหมายและการแบ่งแยกประเภท

ค่าใช้จ่ายการผลิต (Factory Overhead, Manufacturing Overhead, Indirect Manufacturing Expenses, Factory Burden) หมายถึงต้นทุนต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในการผลิต ซึ่งไม่อาจคำนวณเข้าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ได้โดยตรง เช่น วัสดุสิ้นเปลือง ค่าแรงทางอ้อม ค่าน้ำค่าไฟ ค่าเสื่อมราคา ค่าเบี้ยประกันภัย ฯลฯ หรืออาจจะกล่าวได้ว่า ค่าใช้จ่ายการผลิตได้แก่ ต้นทุนในการผลิตอื่น ๆ ซึ่งนอกเหนือไปจากวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงทางตรง อาจจะมีผู้เรียก "ค่าใช้จ่ายการผลิต" ในชื่ออื่น ๆ ที่แตกต่างกันไป เช่น วัสดุสิ้นเปลืองในการผลิตหรือค่าใช้จ่ายโรงงาน หรือค่าใช้จ่ายทางอ้อมในการผลิต แต่ไม่ว่าจะเรียกชื่อแตกต่างกันไปอย่างไร หากลักษณะของรายการตรงตามความหมายดังกล่าวข้างต้นนี้ รายการนั้นก็คือค่าใช้จ่ายการผลิต (factory overhead)

ในทางทฤษฎีนั้น อาจแบ่งประเภทของค่าใช้จ่ายการผลิตเป็น 2 ลักษณะดังต่อไปนี้คือ

- 1.1 แบ่งตามลักษณะของต้นทุน
- 1.2 แบ่งตามพฤติกรรมของต้นทุน

1.1 การแบ่งค่าใช้จ่ายการผลิตตามลักษณะของต้นทุน คือการพิจารณาลักษณะของต้นทุนที่ประกอบเข้าด้วยกันเป็นค่าใช้จ่ายการผลิต ซึ่งจะได้แก่รายการวัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงทางอ้อมและต้นทุนทางอ้อมอื่น ๆ สำหรับรายการต้นทุนทางอ้อมอื่น ๆ นั้นอาจแบ่งต่อไปได้อีก 5 ประเภทดังนี้

1. ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา
2. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสาธารณูปโภค
3. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับอาคารและสถานที่
4. ค่าใช้จ่ายในการให้บริการแก่แผนกผลิต (กรณีที่ไม่มีการบริการ)

5. ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่ไม่เข้าตามลักษณะของข้อ 1.-ข้อ 5.

ต่อไปนี้เป็นตัวอย่งค่าใช้จ่ายการผลิตที่มีกพบได้ในโรงงานโดยทั่ว ๆ ไป

วัตถุดิบทางอ้อม

วัสดุโรงงาน (factory supplies)

วัสดุสำนักงานประจำโรงงาน (factory office supplies)

น้ำมันเชื้อเพลิง (fuel)

น้ำมันหล่อลื่น (lubricants)

เครื่องมือขนาดเล็ก (small tools)

ค่าแรงทางอ้อม

ผู้ควบคุมงาน (supervisor)

เจ้าหน้าที่ธุรการของโรงงาน (factory clerical workers)

ผู้ควบคุมพัสดุ (storekeepers)

หัวหน้าคุมโรงงานทั่วไป (superintendence)

เจ้าหน้าที่ตรวจสอบคุณภาพ (quality control inspectors)

ค่าแรงล่วงเวลา (overtime premiums)

ค่าแรงสูญเปล่า (idle time)

ต้นทุนทางอ้อมอื่น ๆ

1. ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา

- อาคารโรงงาน

- เครื่องจักร

- เครื่องมือเครื่องใช้

- ยานพาหนะ

2. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสาธารณูปโภค

- ค่าน้ำ

- ค่าไฟ

- ค่าโทรศัพท์และโทรเลข

3. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับอาคารสถานที่

- ค่าเสื่อมราคา

- ภาษีทรัพย์สิน

- ค่าเบี้ยประกันภัย

- ค่าเช่า

4. ค่าใช้จ่ายในการให้บริการแก่แผนกผลิต (ในกรณีที่ไม่มีแผนกบริการ)

- ค่าใช้จ่ายในการจัดซื้อ

- ค่าใช้จ่ายในการตรวจรับวัตถุดิบ

- ค่าใช้จ่ายในการรักษาพยาบาล

5. ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ

- ส่วนแบ่งของค่าใช้จ่ายในการบริหาร

(Apportioned

Administrative Expenses)

- สินค้าเสีย (Spoiled goods)

- สินค้ามีตำหนิ (defective goods)

- วัสดุที่มาจากวัตถุดิบสูญหาย

1.2 การแบ่งค่าใช้จ่ายโรงงานตามพฤติกรรมของต้นทุน คือการพิจารณาต้นทุนที่ประกอบเป็นค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นหลายประเภทคือ ต้นทุนคงที่ ต้นทุนผันแปร ต้นทุนผสม (mixed cost) ซึ่งอาจจะมีลักษณะเป็นต้นทุนกึ่งผันแปร (semivariable cost) และต้นทุนตามขั้นกิจกรรม (Step Cost) ตามที่ได้กล่าวมาแล้ว การพิจารณาเช่นนี้เพื่อประโยชน์ในการวางแผนควบคุมและตัดสินใจของฝ่ายบริหาร ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างการแบ่งค่าใช้จ่ายการผลิตตามพฤติกรรมของต้นทุน

ต้นทุนคงที่

ค่าเช่าอาคารสถานที่  
 ภาษีทรัพย์สิน  
 ค่าเบี้ยประกันภัย  
 ค่าเสื่อมราคา (คิดในอัตราเส้นตรง)  
 เงินเดือนฝ่ายบริหารโรงงาน

ต้นทุนผันแปร

ค่าน้ำ ค่าไฟ  
 วัสดุโรงงาน  
 เครื่องมือขนาดเล็ก  
 สินค้าเสีย  
 ค่าใช้จ่ายในการตรวจรับวัตถุดิบ

ต้นทุนผสม

เงินเดือนผู้ควบคุมคนงาน  
 เงินเดือนเจ้าหน้าที่ตรวจสอบคุณภาพ  
 ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษาเครื่องจักร  
 ค่าเช่าอุปกรณ์และเครื่องใช้  
 ค่าประกันอุบัติเหตุสำหรับคนงาน

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## ค่าใช้จ่ายในการผลิตจัดสรร

### 1. สาเหตุของการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายในการจัดสรรไว้ล่วงหน้า

ในกรณีที่กิจการต้องการทราบต้นทุนการผลิตสินค้าหน่วยเพียง เพื่อจะจัดทำงบการเงินเมื่อสิ้นงวดปีหนึ่งๆเท่านั้น การคำนวณอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตดังกล่าวกระทำได้ง่ายคือ เพียงแต่รวบรวมค่าใช้จ่ายการผลิตจริงที่เกิดขึ้นตลอดปี แล้วหารด้วยจำนวนหน่วยสินค้าที่ผลิตได้ (ในกรณีผลิตสินค้าเพียงชนิดเดียว) ก็จะได้ค่าใช้จ่ายการผลิตต่อหนึ่งหน่วยผลิต ตัวอย่างเช่น กิจการแห่งหนึ่งมีค่าใช้จ่ายการผลิตจริงเกิดขึ้นตลอดทั้งปีจำนวน 200,000 บาท กิจการผลิตสินค้าเพียงชนิดเดียวรวม 20,000 หน่วย ดังนั้นค่าใช้จ่ายการผลิตอยู่ในตัวสินค้าจะเท่ากับ 10 บาทต่อหน่วย

จะเห็นได้ว่าอัตราข้างต้นนี้ได้มาจากการถัวเฉลี่ยค่าใช้จ่ายการผลิตตลอดปีให้กับจำนวนสินค้าที่ผลิตทั้งหมด การจะทราบอัตรานี้ได้ก็ต้องรอจนสิ้นปี คือเมื่อกิจการลงบัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายการผลิตโดยครบถ้วนทุกรายการ ในกรณีที่ฝ่ายบริหารต้องการทราบต้นทุนการผลิตรวมต่อหน่วยในระหว่างปี เพื่อไปใช้ในการวางแผนและควบคุมการผลิต กำหนดราคาขาย หรือจัดทำงบการเงินประจำเดือน ฯลฯ ก็จะเป็นปัญหาขึ้นมาได้ ทั้งนี้เพราะไม่ทราบว่าคิดค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าในตัวสินค้าได้อย่างไร อย่างไรก็ตามอาจมีผู้สงสัยว่า หากไม่สามารถคำนวณอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตข้อมูลตลอดปีได้ เหตุใดจึงไม่คำนวณอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นจริงทุกสิ้นเดือน

สำหรับเหตุผลที่ไม่อาจใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจริงที่คำนวณได้ในแต่ละสิ้นเดือน มีดังนี้

1. ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตบางรายการเปลี่ยนแปลงขึ้นลงตามฤดูกาล ตัวอย่างเช่น ค่าน้ำ ค่าไฟ ในเดือนมีนาคม-พฤษภาคม ซึ่งมีอากาศร้อนอบอ้าวมาก ทำให้กิจการต้องเสียค่าน้ำค่าไฟสูงกว่าเดือนอื่นๆ นอกจากนี้ค่าใช้จ่ายการผลิตบางรายการมิได้เกิดขึ้นเป็นประจำทุกเดือนเช่น ค่าภาษีทรัพย์สิน ค่าธรรมเนียมต่างๆ ฯลฯ เมื่อค่าใช้จ่ายการผลิตจริงในแต่ละเดือนแตกต่างกันมาก ทั้งยังไม่เป็นสัดส่วนโดยตรงกับปริมาณผลิต ก็จะมีผลทำให้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจริงแตกต่างกันไปด้วย ผู้ที่ไม่ทราบที่มาของรายการเหล่านี้อาจจะเข้าใจผิดในสาระที่สำคัญได้ เช่น เข้าใจว่าจำนวนค่าใช้จ่ายการผลิตควรจะสูงหรือต่ำตามปริมาณผลิต แต่ในความเป็นจริงนั้นค่า

ใช้จ่ายการผลิตอาจจะมีจำนวนสูง ทั้งๆที่ปริมาณผลิตต่ำก็ได้ ทั้งนี้เนื่องจากลักษณะเฉพาะของรายการ

2. ปริมาณขายที่เปลี่ยนแปลงตามฤดูกาล สินค้าบางอย่างมีปริมาณขายที่แตกต่างกันไปในแต่ละเดือน เช่น เครื่องปรับอากาศ พัดลม เสื้อกันหนาว ฯลฯ ผลกระทบดังกล่าวที่มาจากผลกระทบต่อต้นทุนการผลิตในแต่ละเดือนไปด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่งค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ ซึ่งจะเปลี่ยนแปลงขึ้นลงในทางตรงข้ามกับปริมาณการผลิต กล่าวคือเมื่อผลิตมากขึ้นต้นทุนคงที่ต่อหน่วยจะลดลง และเมื่อผลิตน้อยลงต้นทุนคงที่ต่อหน่วยจะสูงขึ้น

## 2. ประโยชน์ของการใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต

ประโยชน์ที่จะได้รับจากการใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต

1. เพื่อใช้คำนวณต้นทุนของงานระหว่างทำและสินค้าที่ผลิตเสร็จได้ทันที โดยไม่ต้องรอถึงวันสิ้นงวดบัญชี

2. ต้นทุนที่คำนวณได้เป็นการถ่วงเฉลี่ยต้นทุนที่สูงๆ ต่ำๆ ในระหว่างปี โดยการนำปริมาณการผลิตตลอดปีไปหารต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตตลอดปี เพื่อให้ได้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเพียงอัตราเดียว การใช้อัตราถ่วงเฉลี่ยนี้จะมีผลทำให้สินค้าแต่ละหน่วยรับภาระในส่วนของการผลิตในอัตราปกติตลอดปี และในกรณีที่ผลิตสินค้า หรือผลิตงานสั่งทำในลักษณะเดียวกันก็สามารถนำอัตรานี้ไปคำนวณเป็นต้นทุนของสินค้าหรือของงานได้ไม่ว่าจะผลิตในเดือนไหนของปี

3. สามารถจัดทำงบการเงินและรายการต่างๆ ประจำเดือนซึ่งงบและรายการเหล่านี้จะนำไปเปรียบเทียบกับได้อย่างมีความหมายยิ่งขึ้น เพราะใช้หลักเกณฑ์การจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตเดียวกัน

4. ในด้านวางแผนและควบคุม ฝ่ายบริหารจะใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคำนวณต้นทุนที่ควรจะเป็นในแต่ละเดือนสำหรับแผนต่างๆ และใช้ข้อมูลนี้เป็นแนวทางในการเปรียบเทียบกับผลการปฏิบัติงานจริง หากมีผลแตกต่าง (Variance) ก็จะต้องวิเคราะห์ต่อไปว่ามีมากน้อยเพียงใด จากสาเหตุใด หน่วยงานใดรับผิดชอบ และจะปรับปรุงแก้ไขผลแตกต่างที่ไม่น่าพึงพอใจได้อย่างไร

5. ด้านการตัดสินใจในปัญหาต่างๆ ในบางครั้งกิจการต้องกำหนดราคาขายเอง เช่น เมื่อมีการประมูลงานก่อสร้างหรือยื่นซองประกวดราคา การรู้ต้นทุนการผลิตทั้งหมดเป็นการ

ล่วงหน้าย่อมเป็นประโยชน์ในการกำหนดราคาขายที่ถูกต้องและเหมาะสมหรือใช้ตัดสินใจปัญหาอื่นอันเกี่ยวกับการผลิต เช่น การรับคำสั่งผลิตงานพิเศษ ผลิตเอง หรือซื้อ เป็นต้น

การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตอาจอยู่ในลักษณะแตกต่างกันสำหรับกิจการต่างๆหรือแม้แต่ในกิจการเดียวกันก็ตาม หากลักษณะการดำเนินงานของแผนกผลิตแตกต่างกันอย่างมากแล้ว ก็อาจกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตแยกเป็นรายแผนกแทนการใช้อัตราเดียวสำหรับทั้งกิจการ อาจกล่าวได้ว่าการที่อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตถูกกำหนดในลักษณะต่างกันเช่นนี้จะขึ้นกับวิธีดำเนินการผลิตและรูปแบบข้อมูลที่ฝ่ายบริหารต้องการ ดังนั้นจึงต้องพิจารณาและตัดสินใจเสียก่อนว่า กิจการต้องการอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตในรูปลักษณะใด เช่น

1. ต้องการอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่คิดตามหลักการต้นทุนรวม (Absorption Costing) หรือหลักการต้นทุนผันแปร (Variable Costing) ในแง่ของการบัญชีต้นทุนนิยมใช้หลักการต้นทุนรวมในการจัดทำงบการเงินเสนอต่อบุคคลภายนอกมากกว่าใช้หลักการต้นทุนผันแปร นั่นคือการรวมเอาค่าใช้จ่ายการผลิตที่เข้าเป็นต้นทุนในการผลิตด้วย

2. จะกำหนดเกณฑ์ที่ใช้คิดค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าในต้นทุนค่าหรือชิ้นงานอย่างไร เกณฑ์อันนี้คือ ปริมาณกิจกรรมที่กิจการเห็นว่าจะมีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายการผลิต เกณฑ์ที่นิยมโดยทั่วไปได้แก่ชั่วโมงแรงงานทางตรง ชั่วโมงเครื่องจักร ค่าแรงทางตรง หรือจำนวนหน่วยสินค้าที่ผลิตได้ ซึ่งแต่ละเกณฑ์ต่างมีข้อดีข้อเสียแตกต่างกันไป

3. ในกรณีที่กิจการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจากงบประมาณในระดับต่างๆ ก็จะมีปัญหาว่าควรที่จะเลือกระดับกำลังผลิต (Capacity) ระดับใดระหว่าง กำลังผลิตปกติ ระดับที่คาดว่าจะผลิตหรือกำลังผลิตที่พอปฏิบัติได้ ทั้งนี้เพราะอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่กำหนดจากระดับต่างๆจะแตกต่างกันมาก ซึ่งจะมีผลทำให้ต้นทุนรวมของสินค้าแตกต่างกันไปด้วย

4. ควรใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเพียงอัตราเดียว (Single or Plant Wide Rates) หรืออัตราค่าใช้จ่ายการผลิตแยกเป็นรายแผนก (Departmental Rates) หรือกำหนดลงไปที่ศูนย์ต้นทุน (Cost Center Rates) หรือขั้นตอนการดำเนินงาน (Operational Rates)

5. จะกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตสำหรับแผนกบริการ (Service Department Rates) แยกต่างหากจากอัตราของแผนกผลิตหรือไม่ ดำราบบัญชีต้นทุนบางเล่ม



เรียกอัตรานี้เป็น "Billing Rate" เมื่อแผนการผลิตได้มาใช้บริการก็จะคำนวณอัตรานี้เข้ากับปริมาณบริการที่ได้ใช้ไปในระหว่างงวด แต่โดยทั่วไปมักแบ่งสรรหรือปันส่วนค่าใช้จ่ายของแผนบริการเข้าสู่แผนการผลิตแล้วจึงคำนวณอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตรวมเข้าสู่ตัวสินค้า

เมื่อทราบความต้องการเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายการผลิตแล้ว ก็สามารถกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตอย่างถูกต้องและเหมาะสม ในที่นี้สมมติว่าจะกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเพียงอัตราเดียวสำหรับแผนการผลิตทุกแผนกในโรงงาน โดยใช้หลักการต้นทุนรวม ทั้งนี้ โดยมีขั้นตอนในการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตดังต่อไปนี้

ขั้นที่ 1 เลือกเกณฑ์ (Base) ที่ใช้คิดค่าใช้จ่ายการผลิตเข้ากับตัวสินค้าหรือเข้าในชิ้นงานต่างๆ ปกติจะเลือกเกณฑ์ที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับค่าใช้จ่ายการผลิต โดยดูลักษณะของค่าใช้จ่ายการผลิตว่าจะเปลี่ยนแปลงขึ้นลงตามปริมาณกิจกรรมประเภทใดมากที่สุด

ขั้นที่ 2 เลือกระดับกำลังผลิต (Capacity Level) ที่จะใช้เป็นตัวกำหนดค่าใช้จ่ายการผลิตโดยปริมาณตลอดงวดบัญชี โดยทั่วไปกิจการจะผลิตสินค้าในปริมาณแตกต่างกันไปในแต่ละงวด อันเนื่องมาจากอุปสงค์ของสินค้า ปริมาณขายตามฤดูกาล ข้อจำกัดด้านทรัพยากร นโยบายในการเก็บสินค้าคงเหลือ ฯลฯ การเลือกระดับกำลังผลิตที่เหมาะสมจะช่วยคำนวณอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่ถูกต้องและใกล้เคียงความจริง

ขั้นที่ 3 คำนวณอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจากสูตรที่กล่าวข้างต้น ในกรณีที่ประสงค์จะวิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตในภายหลัง ก็ควรจะกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเป็น 2 อัตรา คืออัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่และอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร ทั้งนี้เพื่อใช้ในการจัดทำงบประมาณค่าใช้จ่ายผันแปร (Flexible Budget) ซึ่งจะเป็นประโยชน์ในการควบคุมค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นจริง

ในความเป็นจริงกิจการส่วนใหญ่ไม่ได้ผลิตสินค้าหรือทำการผลิตงานที่มีลักษณะเดียวกันตลอดเวลา บางแห่งผลิตสินค้าหลายชนิด บางแห่งแบ่งแผนการผลิตออกตามลักษณะการทำงานซึ่งแตกต่างกันออกไป ดังนั้นเมื่อกิจการต้องการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตให้ถูกต้องและเหมาะสมกับสภาพการผลิตจริงๆ ก็จำเป็นต้องเลือกเกณฑ์ที่ใช้คิดค่าใช้จ่ายการผลิตอย่างรอบคอบ ปกติจะพิจารณาว่าค่าใช้จ่ายการผลิตของกิจการนั้นๆ มีความสัมพันธ์กับเกณฑ์ประเภทใด เช่น ตามหน่วยที่ผลิตเสร็จเป็นหน่วย ชิ้น กิโลกรัม ปอนด์ ฯลฯ หรือตามมูลค่าแรงงานหรือวัตถุดิบ เป็นต้น

ทั้งนี้ โดยมีหลักในการพิจารณาเลือกเกณฑ์กำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตดังนี้

1. ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตกับเกณฑ์ที่จะเลือกใช้ว่าใกล้เคียงกันมากน้อยเพียงใด ตัวอย่างเช่น ค่าใช้จ่ายการผลิตสูงขึ้นหรือต่ำลงในทางเดียวกับชั่วโมงแรงงาน หรือชั่วโมงเครื่องจักร เกณฑ์ใดจะให้ผลใกล้เคียงความจริงมากกว่า
2. ลักษณะรายการของค่าใช้จ่ายการผลิต เนื่องจากค่าใช้จ่ายการผลิตประกอบด้วยบัญชีย่อยหลายบัญชีเช่น วัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงทางอ้อม ค่าน้ำค่าไฟ ค่าซ่อมแซม ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวรในโรงงาน ฯลฯ ซึ่งรายการเหล่านี้มีความสัมพันธ์กับเกณฑ์หรือกิจกรรมต่างๆกัน เช่น วัตถุดิบทางอ้อมอาจจะสัมพันธ์กับหน่วยผลิต ในขณะที่ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สัมพันธ์กับระยะเวลา อย่างไรก็ตามการที่จะกำหนดเกณฑ์ให้แก่วิธีย่อยของค่าใช้จ่ายการผลิตทุกบัญชีย่อยเป็นการสิ้นเปลืองเวลาและค่าใช้จ่ายไปโดยใช่เหตุ จึงต้องดูลักษณะรวมโดยทั่วไปของค่าใช้จ่ายการผลิตว่าเน้นหนักไปทางใด เช่น ถ้าส่วนใหญ่เป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเครื่องจักร เช่น ค่าซ่อมแซม และค่าบำรุงรักษา ค่าเสื่อมราคา ฯลฯ ก็จะพิจารณาเกณฑ์ชั่วโมงเครื่องจักรเป็นตัวกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต
3. ค่าใช้จ่ายที่ประหยัดได้ เป็นความจริงที่ว่ายังต้องการคำนวณต้นทุนให้ละเอียดและถูกต้องมากเท่าใด ก็ยิ่งเสียค่าใช้จ่ายมากขึ้นเท่านั้น ดังนั้นหากมีทางเลือกระหว่าง 2 เกณฑ์ที่ให้ผลลัพธ์แตกต่างกันไม่มากนักก็ควรเลือกวิธีที่เสียเวลาและค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด
4. ความยากง่ายในการคำนวณและการประยุกต์ใช้กับสถานการณ์จริง ในบางกรณีพบว่าบุคคลผู้ต้องการใช้ข้อมูลดังกล่าวไม่มีความเข้าใจในการคำนวณและวิธีการนำไปใช้ ดังนั้นแม้ว่าจะได้มีการกำหนดอัตราต้นทุนนี้้อย่างละเอียดและรอบคอบเพียงใดก็ตาม ก็ยังถือว่าข้อมูลนั้นใช้ไม่ได้
5. ความเป็นอิสระของเกณฑ์ ในกรณีที่ใช้เกณฑ์เป็นมูลค่า เช่น ค่าแรงทางตรงหรือมูลค่าวัตถุดิบทางตรงเป็นเครื่องกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตนั้น การพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างค่าใช้จ่ายการผลิตกับเกณฑ์มูลค่านี้นั้น ในด้านการวัดปริมาณ (Volume) เท่านั้น แต่ภายใต้สภาวะเงินเฟื่อนั้นระดับราคาสินค้าโดยทั่วไปจะสูงขึ้นอย่างรวดเร็ว ซึ่งจะมีผลกระทบต่อมูลค่าวัตถุดิบ ค่าแรงและค่าใช้จ่ายอื่นๆ อาจเป็นไปได้ว่า ต้นทุนสูงขึ้นทั้งที่ปริมาณผลิตเท่าเดิมหรือลดต่ำกว่าเดิม

สำหรับเกณฑ์ที่ใช้โดยทั่วไปมี 5 เกณฑ์ คือ

1. หน่วยผลิตเสร็จ (Unit of Production)
2. วัสดุทางตรง (Direct Materials Cost)
3. ค่าแรงทางตรง (Direct Labor Cost)
4. ชั่วโมงแรงงานทางตรง (Direct Labor Hours)
5. ชั่วโมงเครื่องจักร (Machines Hours)

สำหรับรายละเอียดในการคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตแต่ละเกณฑ์ จะแตกต่างกัน

ดังต่อไปนี้

1. อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตต่อหนึ่งหน่วยผลิตเสร็จ

$$\text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต} = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายการผลิตโดยประมาณ}}{\text{หน่วยสินค้าที่ผลิตเสร็จ}}$$

การเลือกเกณฑ์หน่วยสินค้าที่ผลิตจะได้ผลดีที่สุดต่อเมื่อกิจการผลิตสินค้าเพียงชนิดเดียวในกรณีที่กิจการผลิตสินค้าหลายชนิดและต้องการที่จะใช้เกณฑ์นี้ ก็ต้องพิจารณาต่อไปว่าสินค้าที่ผลิตมีลักษณะและกรรมวิธีการผลิตคล้ายคลึงกันหรือไม่ หากคล้ายคลึงกันมากเพียงแต่แตกต่างกันที่ขนาดหรือน้ำหนักก็ควรใช้น้ำหนักของตัวสินค้าเป็นตัวแบ่งสรรค่าใช้จ่ายการผลิตรวมไปให้สินค้าชนิดต่างๆ บางกิจการอาจให้แต้ม (points) แก่สินค้าต่างๆ เพื่อแบ่งสรรค่าใช้จ่ายการผลิตได้มากน้อยตามต้องการ

2. อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นส่วนร้อยละของวัสดุทางตรง

$$\text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต} = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายการผลิตโดยประมาณ}}{\text{วัสดุทางตรง}}$$

วิธีนี้จะนำไปใช้ในกิจการซึ่งผลิตสินค้าประเภทต่างๆ โดยมีอัตราส่วนในการใช้วัสดุต่อชั่วโมงเท่ากันเช่น ใส่วัสดุในเครื่องจักรอัตโนมัติซึ่งกำหนดให้ใช้วัสดุจำนวนเท่าๆกันต่อการผลิต 1 ชั่วโมง กล่าวอีกนัยหนึ่งว่ามูลค่าวัสดุถูกควบคุมโดยเครื่องจักร และเครื่องจักรเดินเครื่องไปมากน้อยตามระยะเวลาที่ผลิต ดังนั้นจึงเกิดความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน

วัตถุดิบ กับค่าใช้จ่ายการผลิตตามระยะเวลาที่ใช้ในการผลิต นอกจากนี้ยังใช้ในกรณีที่พบว่าบัญชีย่อยของค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับวัตถุดิบเป็นหลัก เช่น ค่าใช้จ่ายในการรับตรวจสอบ เก็บรักษาและควบคุมวัตถุดิบ เป็นต้น

อย่างไรก็ตามกิจการส่วนใหญ่ไม่นิยมวิธีนี้ เพราะโดยแท้จริงแล้วค่าใช้จ่ายการผลิตไม่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับวัตถุดิบทางตรงเลย แม้แต่ในแผนกผลิตเดียวกัน สินค้าหรืองานบางอย่างใช้วัตถุดิบราคาสูง บางอย่างใช้วัตถุดิบราคาต่ำ หากนำเกณฑ์นี้มาคิดจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตก็จะทำให้งานที่ใช้วัตถุดิบราคาสูง มีต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตสูงกว่างานที่ใช้วัตถุดิบราคาต่ำ ทั้งๆที่งานทั้งสองชิ้นนี้ผลิตในกระบวนการผลิตอันเดียวกัน

ด้วยเหตุนี้การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตตามร้อยละของวัตถุดิบทางตรง จึงนำไปใช้ในขอบเขตที่จำกัดมาก กิจการบางแห่งอาจจะแยกหาอัตราค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับวัตถุดิบไว้โดยเฉพาะส่วนรายการอื่นๆที่ไม่เกี่ยวกับวัตถุดิบก็จะใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตอีกอัตราหนึ่งต่างหาก

### 3. อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นส่วนร้อยละของค่าแรงทางตรง

$$\text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต} = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายการผลิตโดยประมาณ}}{\text{ค่าแรงทางตรง}}$$

การพิจารณาค่าแรงทางตรงมาใช้เป็นเกณฑ์กำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต จะได้ผลดีก็ต่อเมื่อพบว่าบัญชีย่อยของค่าใช้จ่ายการผลิตส่วนใหญ่ประกอบด้วยรายการเงินผลตอบแทน (employee fringe benefits) ในรูปต่างๆ ที่ให้แก่คนงานฝ่ายผลิต และรายการเหล่านี้มีความสัมพันธ์กับต้นทุนค่าแรงทางตรง หรือใช้ในกรณีที่พบว่าคนงานของกิจการมีความเชี่ยวชาญในการผลิตแตกต่างกันมาก คนงานที่มีความเชี่ยวชาญมากซึ่งได้รับค่าจ้างสูงจะมีโอกาสทำงานกับเครื่องจักรราคาแพงหรือในกระบวนการผลิตที่สลับซับซ้อนกว่าคนงานที่มีความชำนาญน้อยกว่า

กิจการส่วนใหญ่นิยมใช้เกณฑ์นี้มากที่สุด เพราะเป็นวิธีที่ใช้ได้ง่ายและสะดวก กิจการไม่ต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายในการรวบรวมชั่วโมงทำงาน เนื่องจากปกติการได้รวบรวมและบันทึกต้นทุนค่าแรงอยู่แล้ว อย่างไรก็ตามเกณฑ์นี้ยังมีข้อบกพร่องในเรื่องต่อไปนี้

1. บัญชีย่อยของค่าใช้จ่ายการผลิตบางรายการ เช่น ค่าน้ำค่าไฟ ค่าเช่า

ค่าเบี่ยงแปรกันภัย ฯลฯ นั้นสัมพันธ์กับระยะเวลาที่จะเห็นจากการปรับปรุงบัญชีในวันสิ้นงวดบัญชี แต่ปรากฏว่าอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตถูกคิดตามต้นทุนแรงงานทางตรง

2. เนื่องจากคนงานอาจได้รับค่าแรงแตกต่างกัน โดยเฉพาะผู้ที่ทำงานมานานกับผู้เพิ่งทำงาน ถ้ากิจการจัดให้คนงานทั้ง 2 พวกนี้ทำงานที่มีลักษณะเหมือนกัน งานที่ใช้คนงานซึ่งได้รับอัตราค่าแรงสูงย่อมมีค่าใช้จ่ายการผลิตสูงกว่างานที่ใช้คนงานซึ่งได้รับอัตราค่าแรงต่ำ ผลกระทบอันนี้มีต่อต้นทุนรวมของงานทั้งสองขึ้นด้วย วิธีแก้ไขไม่ให้เกิดกรณีดังกล่าวนี้ก็คือการจัดให้คนงานซึ่งได้รับอัตราค่าแรงเท่ากันอยู่ในกลุ่มหรือแผนกผลิตอันเดียวกัน แล้วจัดงานให้ทำอย่างเหมาะสมและยุติธรรม

3. ในกรณีที่กิจการจ่ายค่าแรงในปัจจุบัน ในอัตราที่ต่างไปจากอัตราค่าแรงเดิมขณะเมื่อกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต ก็จะทำให้การจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตในปัจจุบันสูงขึ้นหรือต่ำลงกว่าที่ควรจะเป็น ทั้งนี้เป็นผลจากอัตราค่าแรงในปัจจุบันนั่นเอง

4. ปัจจัยการผลิตในโรงงานนั้นมิใช่มีแต่แรงงานคนเท่านั้น แต่ยังมีเครื่องจักรอุปกรณ์และเครื่องมือเครื่องใช้ต่าง ๆ เครื่องจักรบางอย่างมีราคาสูงมาก ทำให้ต้องเสียค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เกี่ยวกับเครื่องจักร เช่น ค่าซ่อมแซม บำรุงรักษา ค่าเสื่อมราคา ค่าเบี่ยงแปรกัน ฯลฯ จะเห็นได้ว่าหากกิจการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นส่วนร้อยละของค่าแรงทางตรง การจัดตามเกณฑ์ดังกล่าวนี้ ย่อมไม่มีส่วนสัมพันธ์กับการใช้เครื่องจักรแต่ประการใด

#### 4. อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตต่อหนึ่งชั่วโมงแรงงานทางตรง

อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต = ค่าใช้จ่ายการผลิตโดยประมาณ

ชั่วโมงแรงงานทางตรง

= 560,000 บาท

200,000 ชั่วโมงแรงงานทางตรง

= 2.80 บาท/ชั่วโมงแรงงานทางตรง

ตามเกณฑ์นี้จะคิดค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามเวลาที่ใช้ไปในการผลิต ดังนั้นถ้าคนงานทำการผลิตโดยใช้เวลาเท่ากันก็ควรจะต้องคิดต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตเท่านั้น ทั้งนี้ไม่ว่าคนงานนั้น ๆ จะได้รับอัตราค่าแรงแตกต่างกันเพียงใด เกณฑ์นี้มีหลักการอันเดียวกับ

เกณฑ์หน่วยผลิต กล่าวคือ เมื่อผลิตสินค้ามากขึ้นก็ต้องใช้เวลามากขึ้น ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตก็สูงตามไปด้วย หรือค่าใช้จ่ายการผลิตมีความสัมพันธ์กับระยะเวลา และโดยที่ค่าใช้จ่ายการผลิตอันได้แก่ ค่าเช่า ค่าน้ำค่าไฟ ค่าเบี้ยประกัน ค่าเสื่อมราคาเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับระยะเวลาดังนั้นการใช้เกณฑ์นี้จึงเหมาะสมที่สุด อย่างไรก็ตามการที่กินการจะทราบจำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรงได้ก็จะต้องมีการจดบันทึกและสะสมต้นทุนที่เกิดขึ้นในงานหรือแผนกต่าง ๆ นั่นคือจะต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายสูงขึ้น เพื่อรวบรวมชั่วโมงแรงงานทางตรงโดยละเอียด

##### 5. อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตต่อหนึ่งชั่วโมงเครื่องจักร

$$\begin{aligned}
 \text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต} &= \frac{\text{ค่าใช้จ่ายการผลิตโดยประมาณ}}{\text{ชั่วโมงเดินเครื่องของเครื่องจักร}} \\
 &= \frac{560,000 \text{ บาท}}{100,000/\text{ชั่วโมงเครื่องจักร}} \\
 &= 5.60 \text{ บาท/ชั่วโมงเครื่องจักร}
 \end{aligned}$$

ในกรณีที่กิจการมีเครื่องจักรเป็นจำนวนมาก ควรที่จะใช้ชั่วโมงเดินเครื่องของเครื่องจักรเป็นเกณฑ์กำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต เพราะค่าใช้จ่ายการผลิตหลายรายการอันได้แก่ ค่าเสื่อมราคา ค่าเบี้ยประกัน ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา เป็นค่าใช้จ่ายที่สัมพันธ์กับเครื่องจักรมากกว่าแรงงาน แต่ในทางปฏิบัติ อาจประสบความยุ่งยากในการใช้วิธีนี้ เพราะต้องการเสียเวลาและค่าใช้จ่ายในการจดบันทึกและรวบรวมข้อมูลชั่วโมงเครื่องจักรสำหรับงานต่าง ๆ จะเห็นได้ว่าแต่ละเกณฑ์ต่างก็มีข้อดีและข้อเสียแตกต่างกันไป กิจการควรพิจารณาเลือกวิธีจะให้ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตสัมพันธ์กับเกณฑ์นั้น ๆ มากที่สุด ทั้งนี้โดยอาศัยหลักการที่กล่าวมาแล้ว

#### การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต

การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายในการผลิตแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

1. การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเพียงอัตราเดียวสำหรับทั้งโรงงาน

(Plantwide, Blanket rate) ด้วยวิธีการนี้จะรวบรวมค่าใช้จ่ายการผลิตทั้งหมดไว้ด้วยกัน (หรือจากยอดรวมของบัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายการผลิต) แล้วหารด้วยปริมาณกิจกรรมทั้งหมดของกิจการ ในที่นี้ปริมาณกิจกรรมของทั้งโรงงานคือชั่วโมงแรงงานทางตรงรวม เหตุที่ใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรง เพราะเป็นข้อมูลชุดเดียวที่แสดงกิจกรรมทั้งโรงงาน

2. การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตประจำแผนก (Departmental rates) กิจ

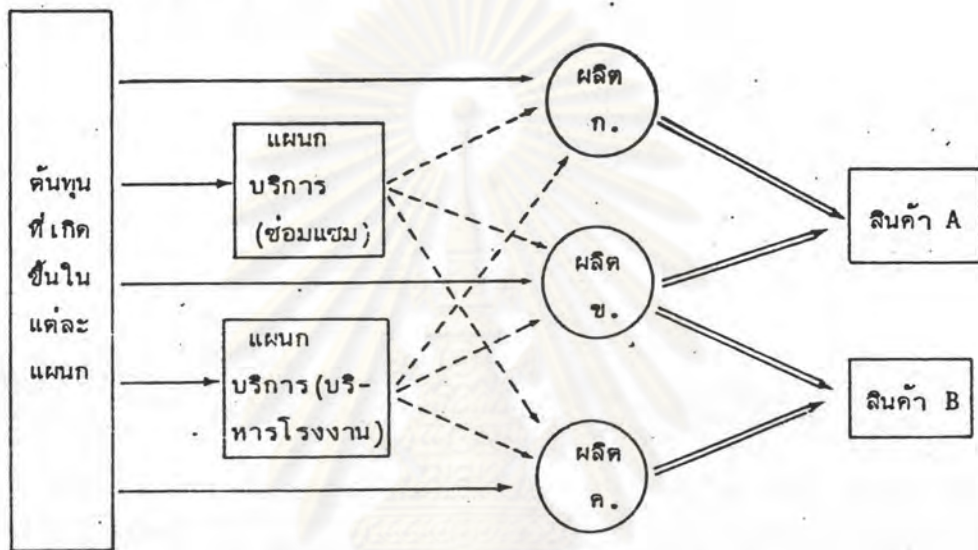
การที่มีแผนผลิตหลายแผนก และแต่ละแผนกมีลักษณะการผลิต การใช้แรงงานและหรือการใช้เครื่องจักรที่แตกต่างกัน ซึ่งมีพบทำให้ต้นทุนที่ประกอบเป็นค่าใช้จ่ายการผลิตมีลักษณะแตกต่างกัน แล้ว ควรจะใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตประจำแผนก ตามวิธีนี้กิจการจะรวบรวมค่าใช้จ่ายการผลิตเฉพาะที่เป็นของแผนก ทั้งที่เป็นค่าใช้จ่ายทางตรงและค่าใช้จ่ายทางอ้อมซึ่งได้รับแบ่งสรรมาจากแผนกบริการหรือค่าใช้จ่ายโรงงานทั่วไป

การใช้อัตราประจำแผนกจะช่วยให้กิจการคำนวณต้นทุนการผลิตของสินค้าได้ใกล้เคียงความเป็นจริงมากกว่าการใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเพียงอัตราเดียว ทั้งยังใช้อัตราดังกล่าวนี้ในการวางแผนและควบคุมค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นในแผนกต่าง ๆ ได้อีกด้วย ดังนั้นการใช้อัตราประจำแผนกจึงให้ประโยชน์แก่กิจการมากกว่าการใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเพียงอัตราเดียว

หลักการแบ่งสรรหรือปันส่วนต้นทุน

การแบ่งสรรหรือปันส่วนต้นทุน (Cost Allocation) หมายถึงกระบวนการติดตามต้นทุน (Cost Assignment) ซึ่งมีความสัมพันธ์เกี่ยวเนื่องกับวัตถุประสงค์ที่ต้องการจะวัด (Cost objective) และพยายามจัดต้นทุนเหล่านั้นให้เข้าตามวัตถุประสงค์ดังกล่าว ตัวอย่างเช่น กิจการแห่งหนึ่งผลิตสินค้า 3 ชนิด คือสินค้า ก ข และ ค กิจการต้องการทราบค่าใช้จ่ายการผลิตที่เป็นของสินค้า ก ว่าเท่ากับเท่าใด ในที่นี้ก็ต้องติดตามและคำนวณว่าค่าใช้จ่ายการผลิตที่ควรจะใช้ในการผลิตสินค้า ก เท่ากับเท่าใดเป็นต้น

ในกิจการผลิตขนาดใหญ่ที่อาจแบ่งเป็น 2 ลักษณะคือ แผนกผลิตและแผนกบริการ เนื่องจากแผนกบริการไม่ได้ทำการผลิตสินค้าโดยตรง แต่จะให้บริการต่าง ๆ ทั้งในแผนกผลิตและแผนกบริการด้วยกัน กรณีที่กิจการต้องการทราบต้นทุนในการผลิตผลิตภัณฑ์ (Product Costing) จำเป็นต้องติดตามต้นทุนจากแผนกบริการแล้วแบ่งสรรให้แผนกผลิต เมื่อรวมต้นทุนที่แผนกผลิตได้รับบริการเข้ากับต้นทุนทางตรงของแผนกผลิตเอง ต้นทุนทั้งหมดที่คำนวณได้จะโอนเข้ากับสินค้าชนิดต่าง ๆ ในขั้นสุดท้าย ดังจะเห็นได้จากรูป



รูปที่ 5.4 หลักการแบ่งสรรต้นทุน

อาจจะกล่าวได้ว่า การแบ่งสรรต้นทุนของแผนกบริการเป็นหลักสำคัญในการโอนค่าใช้จ่ายการผลิตของแผนกบริการเข้าสู่แผนกผลิต เมื่อพิจารณาจากรูป ขั้นตอนในการแบ่งสรรต้นทุนจะเกิดตามลำดับต่อไปนี้

1. รวบรวมต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตที่เป็นของแผนกต่าง ๆ เสียก่อน โดยใช้หลักการบัญชีดังได้กล่าวมาในบทที่ 8 ทั้งนี้อาจจะรวบรวมต้นทุนตามลักษณะการดำเนินงานอันเดียวกันซึ่งได้แก่ ต้นทุนที่เกิดขึ้นในศูนย์ต้นทุนต่าง ๆ หรืออาจจัดรูปกลุ่มต้นทุน (Cost pools) เพื่อวัตถุประสงค์ใดโดยเฉพาะ เช่น การแยกค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาวัตถุดิบไว้ต่างหากจากค่าใช้จ่ายการผลิต เป็นต้น ในกรณีที่กิจการแบ่งเป็นแผนกผลิตและแผนกบริการ ก็จะรวบรวมค่าใช้จ่ายที่เป็นของแผนกนั้น ๆ โดยตรง ส่วนใหญ่จะได้แก่รายการดังต่อไปนี้



1.1 เงินเดือนหัวหน้าคนงาน (Supervision) ค่าแรงทางอ้อม (Indirect labor) และค่าล่วงเวลา (Overtime)

1.2 ผลประโยชน์ต่าง ๆ เกี่ยวกับแรงงาน (Labor fringe benefits) เช่น โบนัสเงินกันระหว่างหยุดพักผ่อน ฯลฯ

1.3 วัสดุทางอ้อมและวัสดุโรงงาน (Indirect materials and Factory supplies)

1.4 ค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรและอุปกรณ์ต่าง ๆ ที่อยู่ในแผนก

2. แบ่งสรรต้นทุนที่เป็นของแผนกบริการเข้าสู่แผนกผลิตโดยใช้เกณฑ์การแบ่งสรรที่เหมาะสมและใกล้เคียงความเป็นจริง ปกติจะเลือกเกณฑ์ที่แสดงให้เห็นความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนของแผนกบริการกับลักษณะการบริการ เช่น แผนกซ่อมแซมอาจจะเลือกชั่วโมงในการให้บริการแก่แผนกผลิตเป็นเกณฑ์ในการแบ่งสรรต้นทุนของแผนกซ่อมแซม

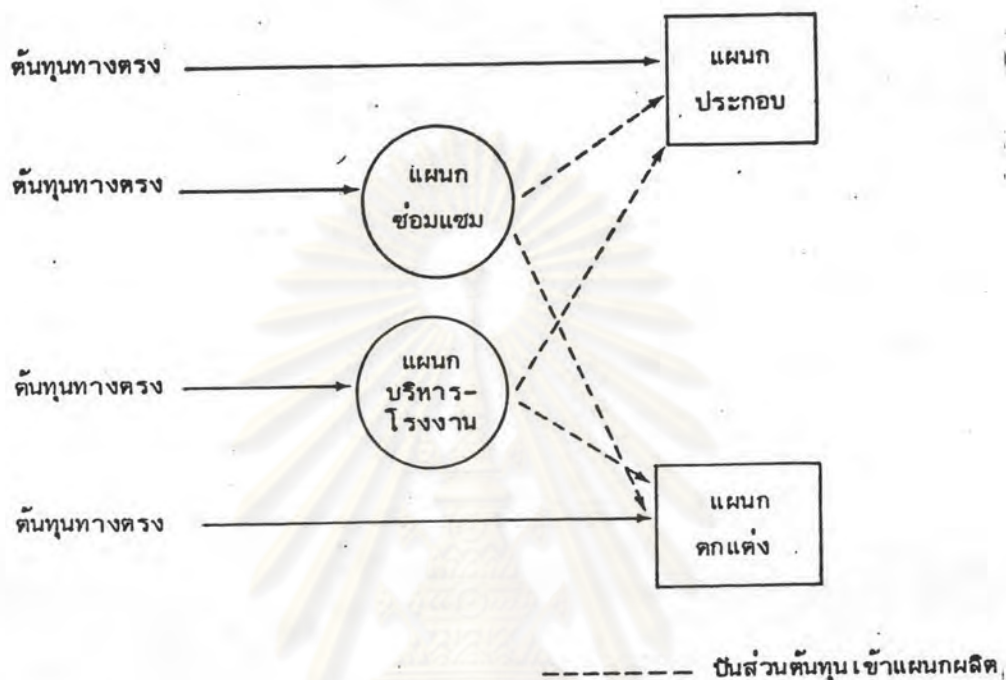
3. รวบรวมต้นทุนที่ได้รับการแบ่งสรรมาจากแผนกบริการเข้ากับต้นทุนที่เป็นของแผนกผลิตโดยตรง ดังนั้นค่าใช้จ่ายการผลิตทั้งหมดของกิจการจะสะสมอยู่ในแผนกผลิตทุกแผนกเรียบร้อยแล้ว

### วิธีแบ่งสรรค่าใช้จ่ายการผลิต, แผนกบริการเข้าสู่แผนกผลิต

เนื่องจากลักษณะของงานบริการมีหลายประเภท เช่น งานซ่อมแซมและบำรุงรักษาด้านบุคคลและสวัสดิการ ด้านวางแผนพัฒนาผลิตภัณฑ์ ฯลฯ แผนกที่ทำหน้าที่ให้บริการเหล่านี้อาจจะให้บริการโดยตรงแก่แผนกผลิตด้านเดียว หรือมีการแลกเปลี่ยนบริการในระหว่างแผนกผลิตและแผนกบริการด้วยกัน ด้วยเหตุนี้จึงมีการกำหนดวิธีการแบ่งสรรต้นทุนจากแผนกบริการเข้าสู่แผนกผลิตเป็น 3 วิธี

1. วิธีแบ่งสรรโดยตรง (Direct Allocation Method) วิธีนี้เป็นวิธีที่ใช้กันแพร่หลาย เพราะคำนวณง่าย นำไปใช้สะดวก ไม่ยุ่งยาก ภายใต้วิธีนี้ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นในแผนกบริการจะคิดเข้ากับแผนกผลิตตามประโยชน์ที่แผนกผลิตควรจะได้รับ ทั้งนี้โดยไม่คำนึงถึงบริการที่ให้ระหว่างแผนกบริการด้วยกัน เช่นตามตัวอย่างของบริษัทพาณิชย์ จำกัด ในบทที่ 8 ทั้ง

แผนกซ่อมแซมและแผนกบริหารโรงงานต่างก็ให้บริการแก่แผนกผลิตและให้บริการซึ่งกันและกัน แต่เมื่อนำวิธีนี้มาใช้ก็จะพิจารณาเฉพาะบริการที่ให้แก่แผนกผลิตเท่านั้น นั่นคือ จะแบ่งสรรต้นทุนของแผนกซ่อมแซมและแผนกบริหารโรงงานให้แก่แผนกประกอบและแผนกต่าง โดยตรง ดังรูป



รูปที่ 5.5 วิธีแบ่งสรรโดยตรง

2. วิธีแบ่งสรรเป็นขั้น ๆ (Step Allocation Method) เป็นวิธีแบ่งสรรที่ซับซ้อนกว่าวิธีแรก เพราะจะพิจารณาบริการที่แผนกบริการหนึ่ง ๆ ให้แก่แผนกบริการอื่น ๆ ด้วย เช่น แผนกซ่อมแซมและแผนกบริหารที่โรงงานต่างก็ให้บริการซึ่งกันและกัน รวมทั้งให้บริการแก่แผนกผลิต แต่การที่จะคำนวณบริการที่ให้ระหว่างกันนี้เป็นเรื่องยุ่งยาก จึงมีการกำหนดกฎเกณฑ์ในการแบ่งสรรค่าใช้จ่ายของแผนกบริการ โดยจัดลำดับก่อนหลังตามความเหมาะสมกับลักษณะการดำเนินงานของกิจการ อย่างไรก็ตามหลักเกณฑ์โดยทั่วไปในการแบ่งสรรเป็นขั้น ๆ มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

ขั้นที่ 1 พิจารณาหาแผนกบริการที่ให้บริการแก่แผนกผลิตและแผนกบริการอื่น ๆ มากที่สุด แล้วแบ่งค่าใช้จ่ายของแผนกนี้ไปให้แผนกอื่น ๆ เป็นอันดับแรก

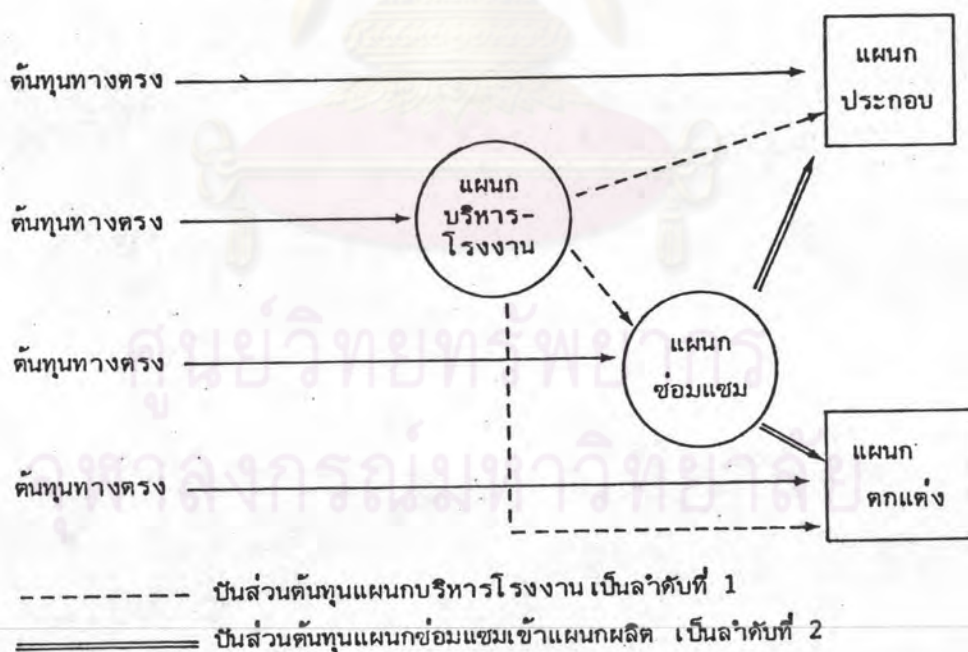
ขั้นที่ 2 ต่อจากนั้นจะพิจารณาแบ่งค่าใช้จ่ายของแผนกบริการที่ให้บริการรองลง

ไปเป็นอันดับที่สอง เมื่อแบ่งค่าใช้จ่ายของแผนกบริการใดไปให้แก่แผนกอื่น ๆ แล้ว ก็ถือว่าเป็นอันสิ้นสุด กล่าวคือ ไม่ต้องนำเอาค่าใช้จ่ายของแผนกอื่น ๆ มาคิดให้แผนกนี้อีก

ขั้นที่ 3 ดำเนินการดังกล่าวในขั้นที่ 2 ต่อไปตามลำดับ จนกระทั่งได้แบ่งสรรค่าใช้จ่ายของแผนกบริการจะครบถ้วนทุกแผนก เมื่อถึงจุดนี้แสดงว่ากิจการได้จัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตของแผนกบริการทุกแผนกเข้าสู่แผนกผลิตต่าง ๆ โดยเรียบร้อย

ในกรณีที่กิจการมีค่าใช้จ่ายการผลิตทั่วไป (General Factory Overhead) ซึ่งยังไม่ได้คำนวณเข้าแผนกใด ๆ มาก่อน ก็อาจจะพิจารณาค่าใช้จ่ายการผลิตทั่วไปเข้าทั้งแผนกผลิตและแผนกบริการเป็นอันดับแรก แล้วจึงค่อยแบ่งค่าใช้จ่ายการผลิตของแผนกบริการที่ให้บริการมากที่สุดเป็นอันดับถัดไป จะกระทั่งแบ่งได้ครบถ้วนทุกแผนก

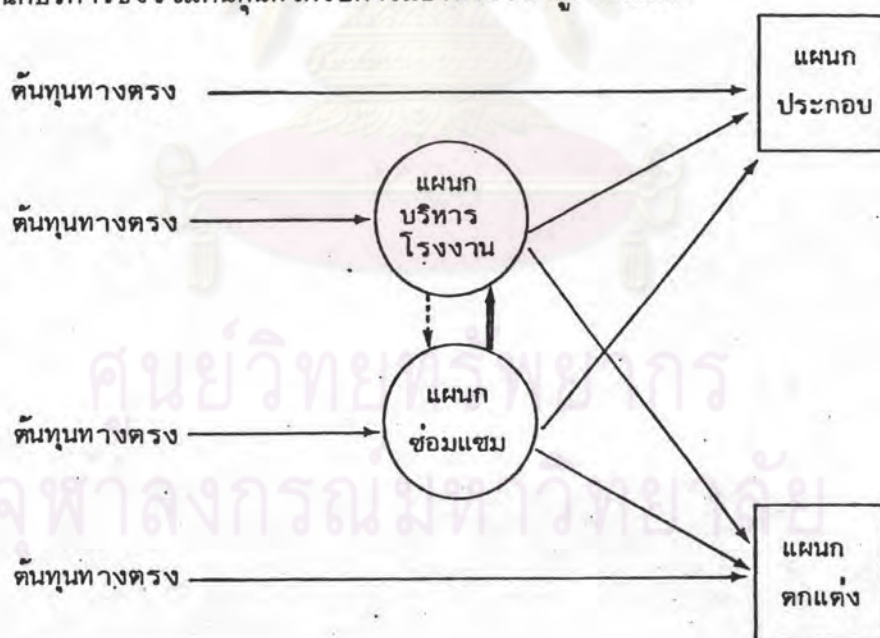
รูปที่ 5.6. เป็นวิธีแบ่งสรรเป็นขั้น ๆ ของบริษัทพาณิชย์ จำกัด โดยมีข้อกำหนดว่าจะแบ่งสรรค่าใช้จ่ายการผลิตของแผนกบริการโรงงานเข้าแผนกซ่อมแซมเสียก่อน แล้วจึงแบ่งสรรค่าใช้จ่ายการผลิตของแผนกซ่อมแซมเข้าแผนกประกอบและแผนกตกแต่งตามลำดับ



รูปที่ 5.6 วิธีแบ่งสรรเป็นขั้น ๆ

3. วิธีแบ่งสรรโดยใช้วิธีพีชคณิต (Algebraic or Reciprocal Allocation Method) ในทางทฤษฎีวิธีนี้เป็นวิธีแบ่งสรรที่ให้ผลถูกต้องมากกว่าวิธีอื่น ๆ เพราะได้พิจารณาถึงบริการที่ให้ระหว่างกันและกัน (Reciprocal Service) ของแผนกบริการทุกแผนกโดยไม่ต้องกังวลกับกฎเกณฑ์การแบ่งสรรคล้ำดับก่อนหลัง ตามวิธีการแบ่งสรรเป็นชั้น ๆ หากปรากฏว่ามีการให้บริการแก่กันและกันในระหว่างแผนกต่าง ๆ เป็นจำนวนมากก็ควรใช้วิธีนี้ วิธีทางพีชคณิตที่นำมาใช้ในการแบ่งสรรก็คือ การสร้างสมการเส้นตรง (linear equations) ขึ้นมาเพื่อหาต้นทุนทั้งหมดของแผนกหลังจากได้รับการบริการจากแผนกอื่น ๆ อย่างไรก็ตามการใช้สมการเส้นตรงอาจคำนวณได้ยากหากกิจการมีแผนกบริการตั้งแต่สามแผนกขึ้นไป กรณีเช่นนี้จะใช้วิธีการเมทริกซ์ (Matrix Method) ไปแบ่งสรรต้นทุนของแผนกบริการแทนวิธีตั้งสมการเส้นตรง

รูปที่ 5.7 | แสดงความสัมพันธ์ระหว่างแผนกบริการต่อแผนกบริการด้วยกัน รวมทั้งต่อแผนกผลิต ดังนั้นต้นทุนของแผนกซ่อมแซมจะมีต้นทุนของแผนกบริหาร โรงงานรวมอยู่ด้วยเช่นเดียวกับต้นทุนของแผนกบริหาร โรงงานก็จะมีต้นทุนของแผนกซ่อมแซมรวมอยู่ด้วยแล้วจึงจัดต้นทุนทั้งหมดของแผนกบริการซึ่งรวมต้นทุนที่ได้รับการแบ่งสรร เข้าสู่แผนกผลิต



----- ต้นทุนแผนกบริหารโรงงานปันส่วนให้แผนกซ่อมแซม

==== ต้นทุนแผนกซ่อมแซมปันส่วนให้แผนกบริหารโรงงาน

รูปที่ 5.7 วิธีแบ่งสรรโดยใช้พีชคณิต