

ระบบบัญชีต้นทุนการผลิต

ต้นทุนการผลิต (MANUFACTURING COST)

ต้นทุนการผลิต หมายถึง ยอดรวมค่าใช้จ่ายสำหรับการแปรรูปหรือแปรสภาพวัตถุดิบ เพื่อผลิตผลิตภัณฑ์อย่างหนึ่ง หลักการในการวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตคือแยกค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการผลิตออกเป็น 3 ประเภทใหญ่ ๆ คือ วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าโสหุ้ยการผลิต การจัดแยกประเภทเช่นนี้จะให้รายละเอียดแก่ฝ่ายบริหารในการนำไปคำนวณราคาสินค้าคงเหลือ (INVENTORY VALUATION) และคำนวณต้นทุนขายของสินค้า เพื่อวัดผลการดำเนินงาน สำหรับองค์ประกอบของต้นทุนการผลิตมีดังต่อไปนี้

1. วัตถุดิบทางตรง (DIRECT MATERIALS) คือ ต้นทุนค่าวัตถุดิบที่เป็นส่วนสำคัญของการผลิตสินค้านั้นโดยตรง เช่น ไม้ที่นำมาใช้เป็นเฟอร์นิเจอร์ กระดาษที่ใช้ในการพิมพ์หนังสือ ผ้าที่นำมาตัดเป็นเสื้อ เป็นต้น

2. แรงงานทางตรง (DIRECT LABOURS) คือ จำนวนเงินที่กิจการได้จ่ายเป็นค่าตอบแทนแรงงานในการเปลี่ยนสภาพวัตถุดิบ ให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปโดยตรง การจ่ายค่าแรงอาจจะอยู่ในรูปต่าง ๆ เช่น เงินเดือน ค่าแรงงานรายชั่วโมง

3. โสหุ้ยการผลิต (FACTORY OVERHEAD) หมายถึง ต้นทุนการผลิตอื่นที่เกิดขึ้นทั้งหมด นอกเหนือไปจากวัตถุดิบทางตรง และแรงงานทางตรง

รายการโสหุ้ยการผลิตแบ่งออกเป็น 3 ประเภทย่อย คือ

- วัตถุดิบทางอ้อม (INDIRECT MATERIALS) คือ ต้นทุนค่าวัตถุดิบที่มีใช้ส่วนสำคัญโดยตรงในการผลิต แต่มีส่วนช่วยในการผลิตนั้นให้สำเร็จลงได้ เช่น กาว น็อต ค้าย เป็นต้น

- แรงงานทางอ้อม (INDIRECT LABOURS) คือ ค่าแรงงานที่ไม่ได้ใช้ หรือ เกี่ยวข้องกับการผลิตโดยตรง เช่น เงินเดือนยาม เงินเดือนพนักงานทำความสะอาด เงินเดือน ผู้จัดการฝ่ายผลิต เป็นต้น เนื่องจากบุคคลเหล่านี้ไม่ได้เป็นผู้ที่ผลิตสินค้าโดยตรง

- ค่าใช้จ่ายทางอ้อมอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตในโรงงาน เช่น ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง เป็นต้น

วิธีการคิดต้นทุนมีการคิด 2 วิธี คือ

#### 1. การบัญชีต้นทุนงาน (JOB ORDER COST METHOD)

เป็นการรวบรวมต้นทุนที่เกิดขึ้นของงานแต่ละชิ้นแยกต่างหากจากกัน เมื่องาน ชิ้นนั้น ๆ เสร็จจะสามารถทราบต้นทุนได้ทันที มักใช้ในกรณีที่สามารถแยกงานแต่ละชิ้นแต่ละ กลุ่มออกจากกันได้อย่างชัดเจน

#### 2. การบัญชีต้นทุนคอน (PROCESS COST METHOD)

เป็นการรวบรวมต้นทุนขณะที่การผลิตดำเนินอยู่ ถ้าการผลิตมีหลายแผนกหรือ หลายขั้นตอน การรวบรวมต้นทุนการผลิตจะแยกไว้สำหรับแต่ละแผนกหรือแต่ละขั้นตอนเมื่อ สิ้นระยะเวลาหนึ่ง จึงทำการคำนวณหาต้นทุน มักใช้ในกรณีผลิตผลผลิตไม่สามารถแยกออกจากกัน เป็นหน่วยในระหว่างที่ดำเนินการผลิตอยู่

#### ระบบบัญชีต้นทุนการผลิต

บัญชีต้นทุนการผลิต หมายถึง บัญชีที่จัดทำขึ้นโดยแยกตามประเภทของผลิตภัณฑ์ หรือหน่วยงานที่สังกัด เพื่อแสดงรายละเอียดเกี่ยวกับผลการคำนวณที่ได้จากค่าวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในโรงงาน ที่ต้องใช้ในการผลิตผลิตภัณฑ์อย่างใดอย่างหนึ่งใน กระบวนการผลิต

การวางระบบบัญชีต้นทุน ผู้วางระบบต้องมีความเข้าใจอย่างดีในเรื่องต่อไปนี้

1. ความเข้าใจในการจัดสายงานของกิจการ ช่วยให้บัญชีต่าง ๆ ที่ตั้งขึ้นเพื่อเก็บ รวบรวมข้อมูลต้นทุน ให้สอดคล้องกับความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่ในระดับต่าง ๆ ของกิจการ

2. ความเข้าใจในวิธีการผลิต ช่วยให้การรวบรวมข้อมูลต้นทุนทำได้ถูกต้อง และสอดคล้องกับวิธีการผลิต

3. ความเข้าใจความต้องการข้อมูลต้นทุนของฝ่ายจัดการ ช่วยให้ฝ่ายจัดการสามารถ นำบัญชีต้นทุนไปใช้ประโยชน์ได้อย่างมีประสิทธิภาพ และตรงตามความต้องการ อันก่อให้เกิด ประโยชน์สูงสุดต่อผู้ใช้

เมื่อทำการวางระบบบัญชีต้นทุนที่สอดคล้องกับสายงานของกิจการ วิธีการผลิตและ ความต้องการของฝ่ายจัดการแล้ว สิ่งที่ต้องคำนึงควบคู่ไปกับการจัดระบบบัญชีต้นทุนที่ดี คือ ประโยชน์ที่ควรจะได้จากการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนด้วย ได้แก่

1. ใช้คำนวณต้นทุนสินค้าขายได้
2. ใช้ในการตีราคาสินค้าคงคลัง และงานระหว่างทำ
3. ช่วยฝ่ายจัดการในการควบคุมและวางแผนนโยบาย
4. เป็นเครื่องวัดสมรรถภาพของพนักงาน เครื่องจักร และ ความสิ้นเปลืองของ วัสดุดิบที่ใช้ไป
5. การรวบรวมต้นทุนที่ถูกต้อง จะทำให้สามารถเปรียบเทียบต้นทุนของกิจการกับ กิจการอื่น ๆ ในอุตสาหกรรมเดียวกันได้ดียิ่งขึ้น
6. ช่วยในการกำหนดราคาขายของสินค้าหรือผลิตภัณฑ์ที่เหมาะสม

#### การลดต้นทุนการผลิต

ต้นทุนในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการผลิต ซึ่งประกอบด้วย ต้นทุนค่าวัตถุดิบทางตรง ต้นทุนค่าแรงงานทางตรง และต้นทุนค่าเสียหายการผลิต การลดต้นทุนด้านวัตถุดิบจะต้องอาศัย การควบคุมไม่ให้เกิดของเสีย การควบคุมต้นทุนต่อหน่วย การลดต้นทุนค่าแรงงานทางตรง ทำได้โดยการศึกษาการทำงาน การจัดมาตรฐานการทำงาน การวางตำแหน่งหน้าที่ของพนักงาน ให้เหมาะสม การฝึกอบรมพนักงาน การลดต้นทุนในหน้าที่งานผลิตจำเป็นต้องมีการวางแผน การผลิต การควบคุมวิธีการผลิต การควบคุมการทำงานของอุปกรณ์และเครื่องจักร การควบคุม การบริหารพัสดุคงคลัง ตลอดจนการขนถ่ายวัสดุที่เหมาะสม

### 1. การลดต้นทุนการผลิตด้วยวิธีการศึกษาการทำงาน

การลดต้นทุนการผลิตด้วยวิธีการศึกษาการทำงาน (WORK STUDY) นี้เป็นการลดต้นทุนทางด้านแรงงานทางตรง โดยศึกษาถึงการทำงานของคนและองค์ประกอบต่าง ๆ ที่มีผลต่อประสิทธิภาพในการทำงาน เช่น โครงร่างของมนุษย์ การจัดตำแหน่งสิ่งของในสถานที่ปฏิบัติงาน ตำแหน่งการนั่ง-ยืนของพนักงาน เป็นต้น เพื่อหาแนวทางในการปรับปรุงการทำงานให้ดีขึ้น ในการศึกษาการทำงานนี้ทำได้โดยการใช้แผนภูมิกระบวนการผลิต (FLOW PROCESS CHART) แผนภูมิกระบวนการผลิตสำหรับสองมือ (TWO-HANDED PROCESS CHART) เป็นต้น

### 2. การลดต้นทุนการผลิตด้วยการวางแผนการผลิต

การลดต้นทุนด้วยการวางแผนการผลิต ทำได้โดยการวางแผนการผลิตในส่วนที่เกี่ยวข้องกับงานประจำวันที่ทำอยู่ ได้แก่ งานจัดทำตารางการผลิต การวางแผนจัดลำดับการผลิต วางแผนด้านตารางเวลา วางแผนด้านวัสดุและการสั่งงาน เป็นต้น แผนการผลิตที่ให้ผลดีจะต้องพิจารณาาร่วมกันทั้งการขาย การผลิต และการเก็บสต็อก ซึ่งเกี่ยวข้องกับแผนการขาย รูปแบบการผลิต การวางแผนเครื่องจักร เป็นต้น แผนการผลิตที่จัดทำขึ้นจะต้องมีประโยชน์สูงสุดในขณะเดียวกันการทำงานระหว่างการผลิตจะต้องราบรื่นไม่มีการสูญเสียในด้านปริมาณการผลิต และเวลาส่งมอบงาน

### 3. การลดต้นทุนการผลิตด้วยการควบคุมการผลิต

เมื่อทำการวางแผนการผลิตเสร็จแล้ว ในขั้นตอนที่จะปฏิบัติตามแผนให้ได้ผลงานตามที่ได้วางแผนไว้จะต้องมีการควบคุมการผลิต การวางแผนกับการควบคุมเป็นส่วนที่สนับสนุนซึ่งกันและกัน กล่าวคือ ถ้ามีการวางแผนที่ดี งานด้านควบคุมก็จะน้อยลง แต่ถ้าไม่มีการวางแผน หรือมีการวางแผนที่ไม่ดีเท่าที่ควร งานควบคุมก็จะมากขึ้น งานควบคุมการผลิตจะประกอบด้วย

1) การสั่งงาน คือ การแบ่งงาน และสั่งงานที่จำเป็นสำหรับการผลิตให้กับผู้ปฏิบัติงานและเครื่องจักร การสั่งงานมักจะใช้ใบสั่งงาน ซึ่งจะแสดงไว้ที่แผงควบคุมการปฏิบัติงานของหน่วยงานนั้นประกอบด้วยรายละเอียดลักษณะงานคนและเครื่องจักรที่ปฏิบัติงาน การเตรียมวัสดุชิ้นส่วนต่าง ๆ เครื่องมือในการผลิต และการตรวจสอบ

2) การควบคุมความก้าวหน้าของงาน คือ การควบคุมดูแลว่างานที่วางแผนไว้มีความก้าวหน้าตามแผนงานหรือไม่ ถ้าล่าช้ากว่ากำหนดต้องวางมาตรการแก้ไขทันทีโดยอาจใช้วิธีประชุมประจำวัน เครื่องมือที่ใช้ในการควบคุมได้แก่ ตารางหรือกราฟแสดงความก้าวหน้าของงาน

3) การควบคุมผลผลิต ผู้ควบคุมการผลิตจะต้องรู้สภาพผลผลิตและคุณภาพของผลผลิตอย่างต่อเนื่อง

4) การทำรายงานการควบคุมการผลิต ในการปรับปรุงงานวางแผนและการควบคุมการผลิตให้ดีขึ้น จะต้องมีการป้อนกลับจากหน่วยปฏิบัติงาน ดังนั้น จึงต้องมีการทำรายงานของแต่ละขั้นตอนการผลิต ว่ามีผลงานในแง่ของผลผลิตที่ได้ คุณภาพ ต้นทุนผลิต อัตราการทำงานของคนและเครื่องจักร เป็นต้น การจัดทำรายงานจะต้องเหมาะสมกับสภาพของกิจการ นั่นคือ ควรคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของการใช้งานและผู้ใช้งานเป็นหลักสำคัญด้วย

4. การลดต้นทุนการผลิตด้วยการควบคุมการทำงานของอุปกรณ์เครื่องจักร  
 อุปกรณ์เครื่องจักรที่ใช้ในการผลิตนั้น จะต้องมีความสามารถในการทำงานได้อย่างเหมาะสม การเพิ่มอัตราการทำงานของอุปกรณ์เครื่องจักรให้สูงขึ้น สามารถทำได้ดังนี้

1. การปรับปรุงแผนการผลิตให้มีการถอดเปลี่ยนเครื่องมือให้น้อยลง.
2. การลดหรือขจัดการชำรุดและการขัดข้องของอุปกรณ์เครื่องจักรให้ลดลง หรือหมดไป
3. การปรับปรุงให้การใช้เวลาในการซ่อมบำรุงแต่ละครั้งลดน้อยลง
4. การควบคุมคุณภาพการผลิตอย่างเข้มงวด เพื่อขจัดการเกิดของเสีย
5. การปรับปรุงการบริหาร และควบคุมในสถานประกอบการ เพื่อลดเวลาการรอนานในแต่ละขั้นตอนให้น้อยลง

5. การลดต้นทุนการผลิตด้วยการควบคุมการบริหารพัสดุคงคลัง  
 การลดต้นทุนการผลิตด้วยการควบคุมการบริหารงานพัสดุคงคลังสามารถทำได้โดยใช้หลักของการบริหารงานพัสดุคงคลัง ซึ่งมีงานหลักอยู่ 6 ประการ คือ

1. การวางแผนวัสดุที่จำเป็นสำหรับการผลิต โดยทำแผนการจัดซื้อวัสดุตามชนิด ปริมาณ และเวลาอย่างถูกต้อง
2. การสั่งซื้อ ทำการสั่งซื้อวัสดุอุปกรณ์ที่จำเป็นจากแหล่งต่าง ๆ ที่เหมาะสม

3. การรับและตรวจรับวัสดุ จะต้องตรวจสอบความถูกต้องตามใบสั่งซื้อ วิธี การตรวจสอบคุณภาพ และจัดการกับวัสดุที่ไม่ตรงตามใบสั่งซื้อ

4. การควบคุมคลังสินค้า ต้องมีวิธีการเก็บรักษาวัสดุเป็นอย่างดี มีระบบการ เบิก-จ่ายได้อย่างรวดเร็วและถูกต้อง มีการเช็คสต็อกในช่วงเวลาที่เหมาะสม และมีปริมาณ วัสดุที่เก็บไว้ในคลังสินค้าไม่มากหรือน้อยเกินไป

5. การจัดการกับของเหลือและของเสีย โดยการรวบรวมของเหลือ และของเสีย ในขั้นตอนต่าง ๆ นำกลับมาใช้งานใหม่ หรือขายทอดตลาดไป

6. ศึกษาการใช้วัสดุ เพื่อหาวัสดุใหม่ ๆ ที่ใช้งานได้ง่ายขึ้น โดยคุณภาพไม่ลดลง หรือใช้วัสดุที่มีมาตรฐาน รวมทั้งการใช้วัสดุทดแทน

#### 6. การลดค่าใช้จ่ายในการขนถ่ายวัสดุ

การขนถ่ายวัสดุ หมายถึง การเปลี่ยนแปลง เคลื่อนย้ายตำแหน่งของวัสดุและ ชิ้นงานระหว่างผลิต และสินค้าสำเร็จรูป เพื่อให้การผลิตสำเร็จตามต้องการ นอกจากนี้ การขนถ่ายวัสดุยังรวมถึง การบรรจุหีบห่อ การเก็บรักษาวัตถุดิบ วัสดุ งานระหว่างผลิต และ สินค้าสำเร็จรูปอีกด้วย การปรับปรุงการขนถ่ายวัสดุ มีจุดมุ่งหมายที่สำคัญคือ

1. เพื่อลดค่าใช้จ่ายในการขนถ่ายวัสดุ
2. เพื่อเพิ่มความรวดเร็วในการทำงานให้สูงขึ้นและการผลิตมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น
3. เพื่อป้องกันการชำรุดเสียหายของวัสดุและสินค้านั้น
4. เพื่อให้เกิดความปลอดภัยในการทำงานและมีสภาพแวดล้อมในการทำงานที่ดี
5. เพื่อหารูปแบบของวิธีการขนถ่ายที่เหมาะสมกับกิจการ

#### การควบคุมต้นทุนการผลิต

การควบคุมต้นทุนการผลิต หมายถึง กิจกรรมที่จำเป็นเพื่อควบคุมต้นทุนที่ใช้จริง เมื่อเปรียบเทียบกับมาตรฐานของต้นทุนที่กำหนดไว้ ซึ่งกิจกรรมนี้หมายถึงกิจกรรมทุกชนิดที่ เกี่ยวข้องกับการผลิตในโรงงาน ที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายที่เป็นต้นทุนการผลิตของโรงงาน ไม่ว่าจะเป็น เรื่องวัตถุดิบ แรงงาน เทคนิคการผลิต กรรมวิธีการผลิต การบริหารโรงงาน หรือ พัสดุคงคลัง เป็นต้น

นั่นคือ การควบคุมต้นทุนการผลิตจะหมายถึงกิจกรรมที่กำหนดและทำให้มีขึ้นเพื่อใช้ในการควบคุมการดำเนินงานต่าง ๆ ในสถานประกอบการให้เป็นไปตามเป้าหมาย นโยบาย หรือมาตรฐานที่กำหนดไว้ เพื่อก่อให้เกิดทั้งประสิทธิภาพในการผลิต และประหยัดค่าใช้จ่ายอย่างเต็มที่

ในการควบคุมต้นทุนนั้น จะใช้การควบคุมให้ต้นทุนเป็นไปตามแบบที่วางไว้ 3 ประการ คือ

### 1. ต้นทุนโดยประมาณ (ESTIMATED COST)

เป็นการประมาณต้นทุนการผลิตโดยประมาณมูลค่าของปัจจัยการผลิตแต่ละชนิด ที่กิจการคาดว่าจะเกิดขึ้นจากการผลิตสินค้าในระยะเวลาหนึ่ง ซึ่งประมาณจากต้นทุนในอดีต ตัวเฉลี่ย ประกอบกับการคาดคะเนการเปลี่ยนแปลงต่าง ๆ

### 2. งบประมาณ (BUDGETING)

คือ การวางแผนการดำเนินงานของกิจการที่แสดงเป็นตัวเลข งบประมาณจะแสดงในรูปตัวเงิน จำนวนผลิตภัณฑ์ จำนวนชั่วโมงการทำงาน และจำนวนเวลาของการใช้เครื่องจักร เป็นต้น นอกจากนี้งบประมาณยังใช้ตรวจสอบการปฏิบัติงานจริงได้

### 3. ต้นทุนมาตรฐาน (STANDARD COST)

เป็นมูลค่าที่กิจการคาดว่าจะเกิดขึ้นจากการผลิตสินค้า หรือการดำเนินการ โดยคำนึงถึงประสิทธิภาพในการผลิต สภาพเศรษฐกิจ และปัจจัยอื่น ๆ ประกอบกัน

ระบบสารสนเทศเพื่อการควบคุม

ระบบสารสนเทศเป็นระบบซึ่งรับข้อมูลนำเข้า (INPUT) แล้วนำมาประมวลผล เพื่อให้ได้ผลลัพธ์ (OUTPUT) ได้แก่ ข้อมูลรายงาน ที่เรียกว่า ข้อมูลสารสนเทศ (INFORMATION) ผู้บริหารจะใช้รายงานดังกล่าวเพื่อการวางแผน การติดตาม การควบคุมการดำเนินงานและช่วยในการตัดสินใจเรื่องต่าง ๆ ได้อย่างถูกต้อง ต่อเนื่อง ทันเหตุการณ์ นอกจากนี้ ความต้องการข้อมูลสารสนเทศเพื่อการควบคุม มักจะช่วยอธิบายถึงความแตกต่างระหว่างผลงานที่เกิดขึ้นกับแผนงาน หรือมาตรฐานที่วางไว้

ในการออกแบบรายงานหรือข้อเสนอเทศ ควรเป็นไปตามความต้องการของผู้บริหาร และสะดวกแก่ผู้ใช้ด้วย ในการออกแบบรายงานจะมีขั้นตอนดังต่อไปนี้

1. การกำหนดรายงานที่ต้องการ รายงานที่ต้องการมักจะพิจารณาร่วมกับความต้องการของฝ่ายบริหารและการวิเคราะห์ระบบงาน โดยประกอบด้วยคำถามในลักษณะต่อไปนี้

- รายงานนี้มีความต้องการหรือไม่
  - ข้อเสนอเทศทั้งหมดจากรายงานมีความจำเป็นหรือไม่ มีส่วนใดที่ตัดทิ้งได้
  - ข้อเสนอเทศที่ต้องการมีอยู่ในรายงานฉบับอื่นหรือไม่
  - ความถี่ของการออกรายงาน และจำนวนชุดของรายงาน
- เป็นต้น

2. การกำหนดข้อเสนอเทศในรายงาน ต้องพิจารณาร่วมกันระหว่างผู้บริหาร และผู้ปฏิบัติงานในหน่วยงานนั้น ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อเสนอเทศจากระบบงานและเอกสารที่มีอยู่โดยมีความถูกต้องที่สุด

3. การออกแบบรูปแบบของรายงานที่เหมาะสม จะต้องทำให้ผู้บริหารดูแล้วเข้าใจได้ง่าย

4. ระบบการรายงาน ต้องพิจารณาถึง จำนวนชุดของรายงาน ใครเป็นผู้จัดทำ ทำเสนอใคร และมีระยะเวลาที่แน่นอน เช่น รายวัน, รายสัปดาห์, รายเดือน หรือรายปี

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย