



## ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับบัญชีต้นทุน

# (Introduction of cost accounting)

-----การบัญชีทั่วไป หรือการบัญชีการเงินนั้น มักเน้นหนักไปในการจัดหมวดหมู่ บันทึกลง และอธิบายรายการต่างๆ ที่เกิดขึ้นในธุรกิจ ซึ่งจะแสดงผลของเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นกับธุรกิจนั้นๆ ทั้งในอดีตและปัจจุบัน การบัญชีประเภทนี้จะให้ข้อมูลแก่ฝ่ายจัดการและฝ่ายบริหารเป็นยอดรวมของต้นทุนในการผลิตและการบริการ แต่ไม่ได้ให้ข้อมูลอันจะเป็นประโยชน์ในการควบคุมการดำเนินงานของกิจการการผลิตและการบริการ ดังนั้น จึงจำเป็นอย่างยิ่งต้องมีการขยายการบัญชีต้นทุน แยกออกมาเป็นการบัญชีอีกสาขาหนึ่ง ซึ่งจะเกี่ยวข้องกับการรวบรวม บริหาร และจัดการด้านข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนของสินค้าโดยตรง

-----การบริหารงานภายในองค์กร โดยทั่วไปแล้วแบ่งการบริหารงานออกเป็น 3 ระดับ ด้วยกันคือ

-----1. ระดับบริหารชั้นสูง ได้แก่ ประธานกรรมการบริหาร รองประธานกรรมการบริหาร และผู้จัดการฝ่ายต่าง ๆ ระดับนี้จะรับผิดชอบต่อฝ่ายการตลาด ฝ่ายบุคลากร ฝ่ายการผลิต และฝ่ายวางแผนและควบคุม

-----2. ระดับการบริหารชั้นกลาง ได้แก่ ผู้จัดการแผนกต่าง ๆ ผู้จัดการสาขา หรืออาจเรียกว่าหัวหน้าแผนก

-----3. ระดับการบริหารชั้นต้น ได้แก่ หัวหน้าคนงาน และผู้ควบคุมดูแล เป็นต้น ฝ่ายบริหารทั้ง 3 ระดับนี้ ล้วนแล้วแต่ต้องการข้อมูลจากการบัญชีต้นทุนที่จัดทำอย่างไว้อย่างมีระบบเพื่อใช้ข้อมูลนั้นๆ ในการวางแผน ควบคุม และตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินงานด้านต่าง ๆ

### -----ลักษณะทั่วไปของการบัญชีต้นทุน

----- “การบัญชีต้นทุน” หมายถึง การบัญชีที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับการจัดเก็บ สะสม รวบรวม จำแนก และวิเคราะห์ข้อมูล ด้านต้นทุน ทั้งที่เกิดขึ้นในอดีต ตลอดไปจนถึงการประมาณการหรือพยากรณ์ต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต เพื่อ

- 1. ใช้ในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์
- 2. ใช้ในการวัดผลกำไรขาดทุนประจำงวด
- 3. ใช้ในการวางแผนและควบคุม
- 4. ใช้ในการกำหนดราคาขายสินค้า
- 5. ใช้เป็นเครื่องมือในการตัดสินใจ

-----6. ใช้ในการประเมินผลการใช้ทรัพยากรต่างๆ

-----จากความหมายและวัตถุประสงค์ดังกล่าวข้างต้น แสดงให้เห็นว่า การบัญชีต้นทุน เป็นการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับ ฐานข้อมูลด้านต้นทุน (Cost database) ที่สนับสนุนทั้งบัญชีบริหารและบัญชีการเงิน คือ ข้อมูลด้านต้นทุนจำเป็นทั้งต่อการจัดทำงบการเงินเพื่อเสนอบุคคลภายนอก และจำเป็นต่อการนำข้อมูลไปใช้ในด้านการบริหารงาน ดังรูปภาพต่อไปนี้



-----หน้าที่ของการบัญชีต้นทุนในองค์กรธุรกิจ

-----หน่วยบัญชีต้นทุนเป็นหน่วยงานย่อยซึ่งขึ้นตรงต่อ ผู้บริหารสูงสุดของฝ่ายบัญชีที่เรียกว่า “ผู้อำนวยการบัญชี (Controller)” โดย ผู้อำนวยการบัญชีนี้จะมีอำนาจหน้าที่ในการควบคุมการบัญชีอื่นๆ ด้วย อันได้แก่ การบัญชีทั่วไป การบัญชีเงินเดือนและค่าแรง หรือหน่วยงานงบประมาณ เป็นต้น หน้าที่หลักของหน่วยบัญชีต้นทุนส่วนใหญ่ ได้แก่ การเก็บรวบรวม สะสม บันทึกรายงานต้นทุน การผลิตสินค้าหรือบริการที่เกิดขึ้นภายในกิจการ หรือในบางกิจการหน้าที่ของหน่วยบัญชีต้นทุนอาจรวมไปถึงการวิเคราะห์ เพื่อใช้ในการวางแผน ควบคุม และตัดสินใจ ด้วย ฝ่ายบัญชีต้นทุนไม่มีหน้าที่โดยตรงในการวางแผน ควบคุม หรือตัดสินใจ เป็นแต่เพียงเสนอและวิเคราะห์ข้อมูล พร้อมช่วยชี้แนะแนวทางตามข้อมูลที่วิเคราะห์ได้

-----ความสัมพันธ์ของการบัญชีต้นทุนกับหน่วยงานของรัฐ

-----การบัญชีต้นทุนจำเป็นต้องเกี่ยวข้องกับหน่วยงานของรัฐไม่ว่าจะเป็น กรมสรรพากร ในเรื่องของการคำนวณภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิ ภาษีมูลค่าเพิ่ม กระทบวงพาณิชย์ ในด้านการตราสินค้า คองเกลือ การกำหนดราคาสินค้าและค่าขนส่ง หรือแม้กระทั่งกระทรวงแรงงานและสวัสดิการสังคม ในส่วนของการกำหนดอัตราค่าจ้างแรงงาน เป็นต้น

-----ขอบเขตของการบัญชีต้นทุน

-----เมื่อกล่าวถึงการบัญชีเกี่ยวกับต้นทุน บุคคลส่วนใหญ่มักจะคำนึงถึงการดำเนินงานที่เป็นธุรกิจผลิตกรรมอย่างเดียว และพร้อมกันนั้นมักจะครอบคลุมไปถึงการวัดมูลค่าของค่าใช้จ่ายที่เป็นหน่วยเงินตรา แต่การบัญชีต้นทุนมีขอบเขตกว้างกว่า เพราะไม่ว่าจะเป็นธุรกิจ

-----ต้นทุน หมายถึง มูลค่าของทรัพยากรที่สามารถวัดเป็นจำนวนเงินได้ ซึ่งกิจการสูญเสีย หรือเสียหายไป เพื่อแลกกับการได้รับสิ่งใดสิ่งหนึ่งกลับมา ในที่นี้อาจหมายถึง สินค้าหรือบริการต่างๆ ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อกิจการ

-----จากความหมายข้างต้น “ต้นทุน” หมายถึง ทรัพยากรที่วัดเป็นจำนวนเงินได้ ซึ่งอาจหมายถึง เวลา คน หรืออื่นๆ ที่สามารถวัดเป็นตัวเงินได้

-----ในการแสดงหรือรับรู้มูลค่า “ต้นทุน” ที่กิจการสูญเสียหรือเสียหายไป กิจการจะต้องรับรู้ใน 2 ลักษณะ ดังต่อไปนี้

-----หากกิจการยังมีได้ใช้ประโยชน์จากสิ่งที่ได้รับกลับมา สินทรัพย์

-----เมื่อได้ใช้ประโยชน์แล้ว หรือสิ่งที่ได้รับไม่เกิดประโยชน์ ค่าใช้จ่าย

ตัวอย่างที่ 1 เมื่อวันที่ 1 ม.ค. 46 บริษัท ก จ่ายซื้อคอมพิวเตอร์ 1 ชุด ราคา 20,000 บาท คาดว่าจะมีอายุการใช้งาน 4 ปี ไม่มีมูลค่าซาก กิจการคิดค่าเสื่อมราคาแบบเส้นตรง

#### วิธีปฏิบัติ

-----ณ วันที่ 1 ม.ค. 46 (วันซื้อ) บริษัท ก จะต้องรับรู้คอมพิวเตอร์จำนวน 20,000 บาท ไว้เป็นสินทรัพย์ โดยอาจ บันทึกไว้ในบัญชี เครื่องใช้สำนักงาน หรืออื่นๆ ก็ได้

แต่ ในวันที่ 1 ม.ค. 47 (ปีถัดมา) บริษัท ก ได้มีการใช้ประโยชน์จากคอมพิวเตอร์นั้นไปแล้ว 1 ปี บริษัท ก จึงต้องรับรู้มูลค่าส่วนนั้น เป็น ค่าใช้จ่าย ในรูปของ ค่าเสื่อมราคา

ค่าเสื่อมราคา =  $20,000 / 4 = 5,000$  บาท/ปี

ดังนั้น ณ วันที่ 1 ม.ค. 47 บริษัท ก ต้องรับรู้มูลค่าของคอมพิวเตอร์เป็นสินทรัพย์ในงบดุล เพียง 15,000 บาทเท่านั้น และตัดส่วนที่ใช้ประโยชน์ไปแล้ว 5,000 บาท ไปเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน

-----จากความหมายของคำว่าต้นทุน จะเห็นได้ว่าตีความได้หลากหลายแง่มุมแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับลักษณะการนำไปใช้ นอกจากนั้นแล้ว ในส่วนของการจำแนกประเภทต้นทุนก็เช่นกัน

#### ประเภทของต้นทุน

-----ต้นทุนมีมากมายหลากหลายชนิด แต่ละชนิดให้ความหมายที่แตกต่างกัน ตามแต่วัตถุประสงค์การนำไปใช้ ความเข้าใจแนวคิดและการจัดแบ่งประเภทต้นทุน จะช่วยให้กิจการสามารถนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้ให้เกิดประโยชน์มากยิ่งขึ้น การจัดแบ่งประเภทต้นทุนตามแต่ละลักษณะ และวัตถุประสงค์การนำไปใช้สามารถสรุปได้ดังนี้

#### 1. จำแนกตามหน้าที่ทางการผลิต และส่วนประกอบของผลิตภัณฑ์

##### -----1.1 ต้นทุนการผลิต (Manufacturing cost)

-----หมายถึง ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการผลิตสินค้า ซึ่งประกอบไปด้วย

-----1. วัสดุดิบ (Materials) หมายถึง วัสดุหรือส่วนประกอบที่กิจการนำมาใช้ในการแปรสภาพให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป เพื่อสร้างมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น วัสดุดิบจึงสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ลักษณะ คือ

- วัสดุดิบทางตรง (Direct material) ซึ่งหมายถึง วัสดุดิบหลัก หรือวัสดุดิบซึ่งเป็นส่วนประกอบสำคัญในการผลิตสินค้า และสามารถคิดคำนวณเข้าเป็นมูลค่าของสินค้าโดยตรง ได้โดยง่าย
- วัสดุดิบทางอ้อม (Indirect material) หมายถึง วัสดุดิบซึ่งเป็นเพียงส่วนประกอบเล็กๆ น้อย ๆ หรือเป็นส่วนประกอบหลัก แต่คิดคำนวณมูลค่าเข้าเป็นต้นทุนของสินค้าได้ยาก ในทางบัญชี ถือเป็นค่าใช้จ่ายการผลิต (3)

-----2. ค่าแรงงาน (Labor) หมายถึง ค่าจ้างหรือผลตอบแทนที่จ่ายให้แก่ลูกจ้างหรือคนงานที่ทำหน้าที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้า โดยปกติแล้วค่าแรงงานจะแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ ได้แก่

- ค่าแรงงานทางตรง (Direct labor) หมายถึง ค่าแรงต่างๆ ที่จ่ายให้แก่คนงานหรือลูกจ้างที่ทำหน้าที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าโดยตรง รวมไปถึงค่าแรงนั้นจะต้องสามารถคิดคำนวณเข้าเป็นมูลค่าของสินค้าได้โดยง่าย อีกด้วย
- ค่าแรงงานทางอ้อม (Indirect labor) หมายถึง เงินเดือนหรือค่าแรงซึ่งจ่ายให้กับคนงานหรือลูกจ้างซึ่งไม่ได้เกี่ยวข้องโดยตรงกับการผลิตสินค้าหรือเกี่ยวข้องโดยตรง แต่คิดคำนวณมูลค่าเข้าเป็นต้นทุนของสินค้าได้ยาก ถือเป็นค่าใช้จ่ายการผลิต (3)

-----3. ค่าใช้จ่ายการผลิต (Manufacturing overhead) หมายถึง ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นในการผลิตสินค้า นอกจากวัสดุดิบทางตรงและค่าแรงทางตรง ตัวอย่างเช่น

-----1.2 ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิต (Non - manufacturing cost)

-----หรือ อาจเรียกว่าต้นทุนแผนกบริการ (cost of service department) หรือต้นทุนทางการบริหาร หมายถึง ต้นทุนต่างๆ ที่เกิดขึ้นในแผนกสนับสนุนการผลิต คือ แผนกที่ไม่ได้ทำหน้าที่ในการผลิตโดยตรง แต่มีหน้าที่สนับสนุนให้การผลิตเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เช่น แผนกบุคคล แผนกคอมพิวเตอร์ แผนกทำความสะอาด เป็นต้น

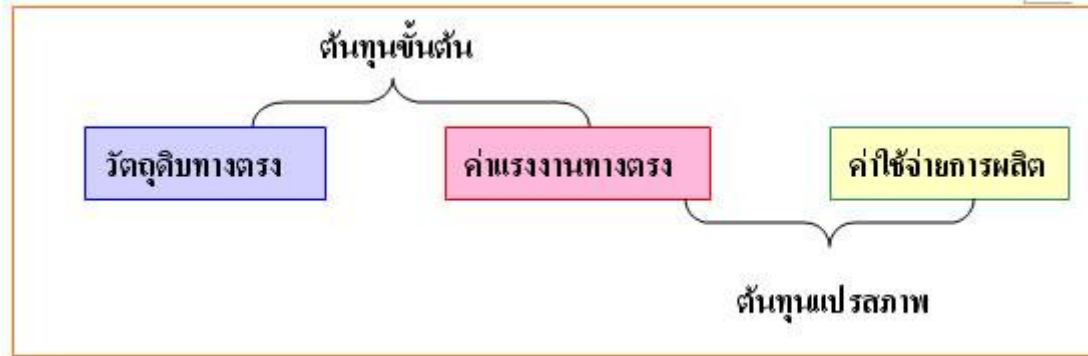
## 2. จำแนกตามความสำคัญและลักษณะของต้นทุนการผลิต

-----การจำแนกตามลักษณะนี้ มีความคล้ายคลึงกับประเภทแรก แต่มีวัตถุประสงค์เพื่อใช้ในการวางแผนและควบคุมมากกว่า เพื่อการคำนวณ โดยสามารถจำแนกออกได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้

-----2.1 ต้นทุนขั้นต้น (Prime cost) หมายถึง ต้นทุนรวมระหว่างวัสดุดิบและค่าแรงทางตรง โดยปกติ ต้นทุนขั้นต้นจะมีความสัมพันธ์โดยตรงกับการผลิต รวมทั้งเป็นต้นทุนที่มีจำนวนมากเมื่อเทียบกับต้นทุนการผลิตทั้งหมด แต่อย่างไรก็ตาม ในยุคปัจจุบันธุรกิจบางแห่งมีการใช้เครื่องจักรมากขึ้น ทำให้ต้นทุนค่าแรงทางตรงลดลง ในลักษณะเช่นนี้ ต้นทุนขั้นต้นจะมีลักษณะลดลงเมื่อเทียบกับต้นทุนแปรสภาพ

-----2.2 ต้นทุนแปรสภาพ (Conversion cost) หมายถึง ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการแปรสภาพหรือเปลี่ยนรูปแบบจากวัสดุดิบทางตรงให้กลายเป็น สินค้าสำเร็จรูป ต้นทุนแปรสภาพจะ

ประกอบด้วยค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต จากที่กล่าวแล้ว เมื่อกิจการมีการลงทุนในเครื่องจักรมากขึ้น ค่าเสื่อมราคา ค่าซ่อมบำรุง ซึ่งถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายการผลิต ก็จะมีจำนวนมากตามไปด้วย ดังนั้น อาจกล่าวได้ว่าในธุรกิจที่มีการใช้เทคโนโลยีสูงหรือลงทุนสูงในส่วนของอุปกรณ์เครื่องมือ เครื่องจักรที่ใช้ในการผลิต ความสำคัญในส่วนของต้นทุนแปรสภาพก็จะมากขึ้น ตามไปด้วย



### 3. จำแนกตามความสัมพันธ์กับระดับกิจกรรม

-----การจำแนกตามความสัมพันธ์กับระดับกิจกรรมนี้ บางครั้งเรียกว่า การจำแนกตามพฤติกรรม (Behavior) ซึ่งมีลักษณะสำคัญ คือ เป็นการวิเคราะห์จำนวนของต้นทุนที่เปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิต โดยสามารถจำแนกได้ 3 ชนิด คือ

-----3.1 ต้นทุนผันแปร (Variable cost) หมายถึง ต้นทุน ซึ่งมียอดรวมเปลี่ยนแปลงไปตามสัดส่วนของปริมาณการผลิตหรือระดับกิจกรรมที่เกิดขึ้น ในขณะที่ต้นทุนต่อหน่วยจะคงที่เท่ากัน ทุกๆ หน่วย เช่น ค่าเชื้อเพลิง ค่าแรงงาน ยิ่งผลิตมาก ต้นทุนก็จะมากตามไปด้วย

-----3.2 ต้นทุนคงที่ (Fixed cost) หมายถึง ต้นทุน ซึ่งมียอดรวมคงที่ ไม่เปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิต หรือระดับกิจกรรม แต่ยอดต่อหน่วยของต้นทุนชนิดนี้ จะเปลี่ยนไปในทิศทางตรงกันข้ามกับปริมาณผลิต คือ ยิ่งผลิตมาก ต้นทุนคงที่ต่อหน่วยก็ยิ่งลดลง เช่น ค่าเช่า ยิ่งปริมาณการผลิตสินค้ามาก ค่าเช่าต่อหน่วย ก็ยิ่งลดลง เป็นต้น

-----3.3 ต้นทุนผสม (Mixed cost) หมายถึง ต้นทุนที่จะมีต้นทุนส่วนหนึ่งคงที่อยู่ในทุกระดับกิจกรรม และมีต้นทุนอีกส่วนหนึ่ง แปรไปตามระดับกิจกรรม เช่น ค่าโทรศัพท์ ซึ่งมีค่าคงที่ต่อเดือน 100 บาท และส่วนของผันแปร 3 บาท/ครั้งของการโทร เป็นต้น

### 4. จำแนกตามความสัมพันธ์กับหน่วยต้นทุน

-----การจำแนกตามความสัมพันธ์กับหน่วยต้นทุน เป็นการจำแนกโดยพิจารณาตามความสามารถในการระบุที่มาของต้นทุนได้ว่า เป็นต้นทุนของงาน แผนก ผลิตภัณฑ์ หรือหน้าที่ใด โดยสามารถจำแนกได้เป็น 2 ประเภท

-----4.1 ต้นทุนทางตรง (Direct cost) หมายถึง ต้นทุนที่สามารถระบุได้ว่าเป็นต้นทุนของหน่วยงาน ของงาน ผลิตภัณฑ์ หรือแผนกใด เช่น ค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรแผนกประกอบ ก็เป็นต้นทุนทางตรงของแผนกประกอบ หรือ เงินเดือนผู้ควบคุมการผลิตสินค้า ก ก็เป็นต้นทุนทางตรงของ

## สินค้า ก เป็นต้น

-----4.2 ต้นทุนทางอ้อม (Indirect cost) หมายถึง ต้นทุนร่วม (common cost) ที่เกิดขึ้นโดยไม่สามารถระบุได้ว่าเกิดจากหน่วยต้นทุนใด ดังนั้น กิจกรรมจึงต้องใช้เทคนิคในการปันส่วน(allocation techniques) ต้นทุนดังกล่าว ไปยังแผนกที่เกี่ยวข้อง ยกตัวอย่างเช่น เงินเดือนของผู้จัดการโรงงาน แม่บ้านทำความสะอาด หรือ ยามรักษาความปลอดภัยของโรงงาน ซึ่งใช้ในการผลิตสินค้ามากกว่า 2 ชนิด จึงไม่สามารถระบุได้ว่าเงินเดือนดังกล่าวเป็นของสินค้าใด เทาไหร่ ต้องใช้การปันส่วน(แบ่ง) ให้กับสินค้าแต่ละชนิด

## 5. จำแนกตามงวดเวลาที่ก่อประโยชน์

-----เป็นการจำแนกโดยพิจารณาตามหลักการจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย หมายถึง ต้นทุนบางชนิด จะถูกรับรู้เป็นสินทรัพย์ เพราะยังไม่ก่อประโยชน์ให้กับกิจการ แต่เมื่อก่อประโยชน์แล้ว(เกิดรายได้) จะถูกตัดไปเป็นค่าใช้จ่าย การจำแนกต้นทุนในลักษณะนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อการจัดทำงบกำไรการเงินของกิจการ สามารถจำแนกได้ 2 ประเภท คือ

-----5.1 ต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product cost) ต้นทุนซึ่งกิจการจ่ายไปแต่ไม่เกิดประโยชน์ในทันที และจะถูกสะสมเก็บรวบรวม ไว้ในตัวสินค้า ซึ่งต้องบันทึกไว้เป็นสินทรัพย์ของกิจการ จนกว่าสินค้านั้น ๆ จะถูกขายออกไป ตัวอย่างเช่น วัตถุดิบ ค่าแรงคนงาน ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่จ่ายเพื่อการผลิตสินค้า เป็นต้น

-----5.2 ต้นทุนงวดเวลา (Period cost) ต้นทุนซึ่งกิจการจ่ายไป และเกิดประโยชน์ในงวดบัญชีนั้น ๆ ทันที ดังนั้น ต้นทุนประเภทนี้ จึงถูกรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายของงวดนั้น ๆ ไป โดยส่วนมากหมายถึง ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร เช่น เงินเดือนพนักงานฝ่ายบุคคล ค่าวัสดุสำนักงานใช้ไป เงินเดือนพนักงานขาย เป็นต้น

## 6. จำแนกตามความสัมพันธ์กับเวลา

-----1.1 ต้นทุนในอดีต (Historical cost) หมายถึง ราคาทุน หรือมูลค่าที่กิจการจ่ายไปจริงตามหลักฐานที่ปรากฏ แต่ต้นทุนนี้ ผู้บริหารมักไม่นำมาพิจารณาประกอบการตัดสินใจมากนัก เพราะถือเป็นการจ่ายเงินไปในอดีต มูลค่าของเงินแตกต่างจากปัจจุบัน อาจเนื่องมาจาก ภาวะเงินเฟ้อ อัตราดอกเบี้ย หรือความเจริญทางเศรษฐกิจ เป็นต้น

-----1.2 ต้นทุนทดแทน (Replacement cost) หมายถึง ราคา หรือมูลค่าตลาดในปัจจุบันของสินทรัพย์ชนิดนั้นๆ

-----1.3 ต้นทุนในอนาคต (Future cost) หมายถึง ต้นทุน หรือค่าใช้จ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต จากการตัดสินใจเรื่องใดเรื่องหนึ่งของผู้บริหาร ซึ่งอาจได้จากการประมาณการณ์ กล่าวคือ ต้นทุนในอนาคตนี้

จะเกิด หรือไม่เกิดขึ้นอยู่ที่การตัดสินใจของผู้บริหาร และในขณะเดียวกันผู้บริหารก็ต้องพิจารณาจากต้นทุนนี้ เช่นกัน ว่าควรจะตัดสินใจอย่างไรให้เกิดต้นทุนต่ำที่สุด ดังนั้น กิจการจึงควรระมัดระวังและพิจารณาอย่างรอบคอบในการประมาณต้นทุนประเภทนี้ เช่น บริษัท ข กำลังพิจารณาเปลี่ยนเครื่องจักร และมีผู้มาเสนอขายหลายราย ตลอดจนมีบริษัทอื่นๆ ยื่นข้อเสนอให้เช่าเครื่องจักรดังกล่าวด้วย ดังนั้น ฝ่ายบัญชีต้องทำการประมาณการ ต้นทุนในอนาคตว่า ถ้าซื้อจากผู้ขายรายที่ 1 2 หรือ 3 ต้นทุนในอนาคตจะเป็นเท่าใด (ซึ่งอาจหมายถึง ค่าบำรุงรักษา ค่าเสื่อมราคา ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง เป็นต้น) หรือควรจะเช่าเครื่องจักรดี

## 7. จำแนกตามความรับผิดชอบ

-----7.1 ต้นทุนที่ควบคุมได้ (Controllable cost) หมายถึง ต้นทุน หรือค่าใช้จ่ายที่สามารถระบุหรือกำหนดได้ว่า หน่วยงานใด หรือบุคคลใดบุคคลหนึ่ง เป็นผู้รับผิดชอบโดยตรงต่อต้นทุนนั้น ๆ มีอำนาจสั่งการ สามารถควบคุม ให้ต้นทุนนั้นๆ เพิ่มขึ้นหรือลดลงได้

-----7.2 ต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ (Uncontrollable cost) หมายถึง ต้นทุน หรือค่าใช้จ่าย ที่ไม่ได้ภายใต้ อำนาจหน้าที่ ที่หน่วยงานหรือผู้บริหารในระดับนั้นๆ จะควบคุมไว้ได้ คือ ไม่สามารถจัดการ กำหนด หรือสั่งการให้ต้นทุนนั้นๆ เพิ่มขึ้นหรือลดลงได้

## 8. จำแนกตามการวิเคราะห์ปัญหาเพื่อตัดสินใจ

-----8.1 ต้นทุนจม (Sunk cost) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการตัดสินใจในอดีต ไม่มีผลกระทบต่อ การตัดสินใจในปัจจุบัน ถือเป็นต้นทุนที่ไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ ไม่สามารถทำการเปลี่ยนแปลงได้ไม่ว่าจะมีการตัดสินใจอย่างไรก็ตาม เช่น ค่าเช่าจากสัญญาเช่าระยะยาว ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ เป็นต้น

-----8.2 ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ (Avoidable cost) หมายถึง ต้นทุนที่สามารถประหยัดได้ จากการตัดสินใจเลือกทางเลือกใดทางเลือกหนึ่ง เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนในอนาคต ดังนั้น จึงมีบทบาทมากต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร

-----8.3 ต้นทุนค่าเสียโอกาส (Opportunity cost) หมายถึง ผลประโยชน์หรือผลตอบแทนที่กิจการต้องสูญเสียไป เพราะไม่เลือกทางเลือกนั้น เช่น นาย ก. ต้องเสียโอกาสในการได้รับค่าเช่าเดือนละ 5,000 บาท เพราะนาย ก. เลือกที่จะนำร้านนั้นไปประกอบกิจการร้านอาหารแทนการให้เช่า เป็นต้น

-----8.4 ต้นทุนส่วนต่าง (Differential cost) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลง(อาจเพิ่มขึ้นหรือลดลง)ไปจากการตัดสินใจเลือกกระทำอย่างใดอย่างหนึ่ง โดยปกติมักจะเกิดขึ้นเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงวิธีปฏิบัติแบบเดิม มาเป็นการปฏิบัติแบบใหม่

-----8.5 ต้นทุนส่วนเพิ่มต่อหน่วย (Marginal cost) หมายถึง ต้นทุนที่จะเพิ่มขึ้นเมื่อการผลิตเพิ่มขึ้นหนึ่งหน่วย ซึ่งเป็นต้นทุนที่เป็นแนวความคิดทางเศรษฐศาสตร์ ซึ่งมีส่วนช่วยในการตัดสินใจของผู้บริหารได้เป็นอย่างดี



## ระบบบัญชีต้นทุน (Cost accounting system)

ก่อนที่จะทำการศึกษาถึงระบบบัญชีต้นทุน จำเป็นอย่างยิ่งที่ท่านจะต้องทำความเข้าใจเกี่ยวกับลักษณะที่สำคัญ และความแตกต่างของธุรกิจแต่ละประเภท ไม่ว่าจะเป็นธุรกิจบริการ ธุรกิจผลิตสินค้า หรือแม้กระทั่งการซื้อขายสินค้ามาจำหน่ายหรือที่เรียกว่า ซื้อมาขายไป เพราะลักษณะและความแตกต่างของธุรกิจแต่ละประเภทมีผลต่อการจัดวางระบบด้านบัญชีต้นทุน ธุรกิจแต่ละประเภทต้องการระบบบัญชีต้นทุนที่แตกต่างกันไป ทั้งในส่วนของ การเก็บรวบรวม การสะสมข้อมูล ความต้องการข้อมูล หรือแม้กระทั่งการรายงานผลการปฏิบัติงาน ดังนั้น ในเบื้องต้นจะขออธิบายถึงลักษณะของธุรกิจแต่ละประเภทพร้อมกับระบบบัญชีต้นทุนที่ธุรกิจนั้นต้องการ ซึ่งสามารถสรุปได้ดังนี้

-----1. ธุรกิจบริการ หมายถึง กิจการที่ไม่ได้ขายสินค้าที่เป็นรูปธรรม สามารถจับต้องได้ แต่เป็นในลักษณะการอำนวยความสะดวก การให้ประโยชน์ที่เป็นนามธรรม ไม่มีรูปร่าง ไม่สามารถจับต้องได้ ธุรกิจประเภทนี้ได้แก่ โรงพยาบาล ให้บริการรักษาคนไข้ สถานศึกษา บริการให้ความรู้ หรือ สถาบันการเงิน ให้บริการรับ -



ฝาก และทำธุรกรรมด้านการเงิน เป็นต้น ธุรกิจบริการถือเป็นธุรกิจที่มีกระบวนการของการผลิต เพียงไม่มีการนำวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต แต่มีการใช้ต้นทุนค่าแรงงานและค่าใช้จ่ายการผลิตเพื่อการแปรสภาพ ดังนั้น ต้นทุนผลิตจึงเกิดขึ้นเฉพาะในส่วนของต้นทุนแปรสภาพ (conversion cost) เท่านั้น การจัดทำบ “ต้นทุนผลิต” จะมีลักษณะคล้ายธุรกิจผลิตสินค้า เพียงแต่ไม่มีข้อมูล “ต้นทุนค่าวัตถุดิบ” เท่านั้นเอง

-----2. ธุรกิจซื้อขายสินค้า หมายถึง กิจการที่ซื้อขายสินค้า โดยทำการซื้อสินค้าสำเร็จรูปมาจากผู้ผลิต หรือจากพ่อค้ารายอื่นๆ และนำมาขายต่อให้ผู้บริโภค เนื่องจากกิจการไม่ได้มีการผลิตสินค้าเอง ต้นทุนประเภท ค่าวัตถุดิบ ค่าแรงคนงาน และค่าใช้จ่ายการผลิต จึงไม่เกิดขึ้น ส่งผลให้ระบบบัญชีต้นทุนของธุรกิจประเภทนี้ค่อนข้างง่าย ไม่จำเป็นต้องจัดวางระบบในการเก็บข้อมูลต้นทุนทั้ง 3 ประเภท เมื่อไม่มีข้อมูลต้นทุนดังกล่าว ก็ไม่จำเป็นต้องจัดทำ “งบต้นทุนผลิต” ต้นทุนจะเกิดขึ้นเฉพาะ “ต้นทุนขาย” ซึ่งหมายถึง มูลค่าซื้อสินค้าบวกด้วยค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้สินค้ามา(เช่น ค่าขนส่ง ค่าประกันภัย และ “ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน” เท่านั้น

-----3. ธุรกิจผลิตสินค้า หมายถึง กิจการที่ดำเนินธุรกิจโดยสั่งซื้อวัตถุดิบใดชนิดหนึ่ง(วัตถุดิบ) เข้ามาทำการแปรสภาพ(เกิด conversion cost) เพื่อเพิ่มมูลค่าให้ตัวสินค้า กลายเป็นสินค้าสำเร็จรูป ออกวางจำหน่ายในท้องตลาด จากลักษณะดังกล่าวจะเห็นได้ว่า ต้นทุนที่เกิดขึ้นในธุรกิจผลิตสินค้าครบทั้ง 3 องค์ประกอบ ไม่ว่าจะเป็น ค่าวัตถุดิบ ค่าแรงงาน รวมไปถึงค่าใช้จ่ายการผลิตอีกด้วย ในธุรกิจประเภทนี้จึงมีความยุ่งยาก และสลับซับซ้อนในการวางระบบ ทั้งในส่วนของการเก็บรวบรวมและสะสมข้อมูลต้นทุนแต่ละชนิด การจำแนกประเภท การบันทึกบัญชี ตลอดจนการรายงานข้อมูลด้านต้นทุนด้วย ดังนั้น ในบทนี้จึงจะกล่าวเน้นหนักไปถึงการวางระบบบัญชีต้นทุนของธุรกิจผลิตสินค้าเป็นส่วนใหญ่

-----เพื่อความสะดวก เหมาะสมกับการใช้งาน และเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ข้อมูลต้นทุน จึงมีการจัดแบ่งระบบบัญชีต้นทุนออกเป็น 2 ประเภท ตามลักษณะของกระบวนการผลิตสินค้าดังได้กล่าวไปแล้ว คือ

#### -----1. ระบบต้นทุนงานสั่งทำ (Job order cost system)

-----ระบบต้นทุนงานสั่งทำนี้ เป็นระบบการสะสมต้นทุนที่ใช้สำหรับการคำนวณต้นทุน ในลักษณะที่กิจการมีการผลิตสินค้าเพียงชนิดเดียว หรือการผลิตเป็นชุด ๆ ตามคำสั่งซื้อของลูกค้า ซึ่งจะมีลักษณะการผลิตที่แตกต่างกันออกไปตามคำสั่งของลูกค้า ตามความต้องการของลูกค้า ดังนั้น จึงเรียกระบบการผลิตแบบนี้ว่า “งานสั่งทำ” เมื่อการลักษณะการผลิตและตัวสินค้าแตกต่างกัน ต้นทุนการผลิต และราคาขายในแต่ละงานหรือสำหรับลูกค้าแต่ละรายก็ย่อมแตกต่างกันไปด้วย อย่างไรก็ตาม ต้นทุนของการผลิตลักษณะนี้ก็ยังคงประกอบไปด้วย วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต โดยเมื่อเริ่มทำการผลิตและเกิดต้นทุนขึ้น ต้นทุนที่เกิดขึ้นนั้น ๆ จะถูกโอนเข้าบัญชีงานระหว่างทำของแต่ละงาน และเมื่อทำการผลิตเสร็จ ต้นทุนรวมทั้งหมดของงานที่ผลิตเสร็จนั้นจะถูกโอนไปยังบัญชีสินค้าสำเร็จรูป เพื่อรอส่งมอบสินค้าให้กับลูกค้า

-----จากข้อมูลดังกล่าว จะเห็นได้ว่ากิจการมีการบันทึก สะสมต้นทุนเป็นของแต่ละงาน ซึ่งอาจทำได้โดยการเปิดบัญชีแยกประเภท “บัญชีงานระหว่างทำ” เป็นบัญชีคุม และ เปิดบัญชีแยกประเภทย่อยของแต่ละงาน หรือใช้การบันทึก “บัตรต้นทุนงานสั่งทำ” แทนการบันทึกบัญชีแยกประเภทย่อยก็ได้ แต่ในบางกิจการ

ที่ต้องการระบบการควบคุมภายในที่ดี สามารถเช็คข้อมูลระหว่างกันได้ ก็จะจัดทำบัญชีแยกประเภทย่อย โดยเป็นหน้าที่ของแผนกบัญชีทั่วไป และบัตรต้นทุนงานสั่งทำ ซึ่งจะเป็นหน้าที่ของบัญชีต้นทุน จากนั้นก็จะนำยอดมาเช็คระหว่างกัน ซึ่งเราจะมีการศึกษาอย่างละเอียดในเรื่องนี้อีก ในบทที่ 6

## -----2. ระบบต้นทุนกระบวนการ (Process cost system)

-----ระบบต้นทุนช่วง หรือต้นทุนกระบวนการนี้ เป็นระบบการสะสมต้นทุน หรือการคิดต้นทุนสินค้าในกรณีที่กิจการมีลักษณะการผลิตจำนวนมาก (Mass production) หรือการผลิตแบบต่อเนื่อง (Continuous processing) เช่น การผลิตอาหารสำเร็จรูป การผลิตวิทยุโทรทัศน์ สินค้าอุปโภค-บริโภค เป็นต้น ซึ่งลักษณะการผลิตเหล่านี้ จะเป็นการผลิตสินค้าที่มีลักษณะคล้ายกัน หรือเหมือนกันจำนวนมาก รวมทั้งระบบการผลิตและอุปกรณ์เครื่องมือเครื่องใช้ก็ยากต่อการเปลี่ยนแปลง หรือโยกย้าย ส่วนประกอบต้นทุนการผลิตในระบบการผลิตแบบนี้ ก็จะประกอบไปด้วยต้นทุนทั้ง 3 ประเภทเช่นกัน คือ วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต แต่จะมีได้ทำการสะสมต้นทุน ในลักษณะเป็นแต่ละงานเหมือนระบบต้นทุนงานสั่งทำ เพราะเป็นงานเดียวกัน แต่จะมีการสะสมต้นทุนที่เกิดขึ้นในลักษณะเป็นศูนย์ต้นทุน (Cost center) หรือแต่ละแผนก (Department) ที่กิจการได้กำหนดไว้ในกระบวนการผลิต โดยที่แต่ละแผนกผลิตจะมีบัญชีงานระหว่างทำของตน เมื่อแผนกใดทำการผลิตเสร็จก็จะมีการโอนต้นทุนไปยังแผนกต่อไป จนกระทั่งแผนกสุดท้าย ก็จะโอนงานที่ผลิตเสร็จไปเป็นต้นทุนสินค้าสำเร็จรูป ซึ่งจะสามารถศึกษาอย่างละเอียดได้ในบทที่ 7

ในการจัดวางระบบบัญชีต้นทุนนั้น นอกจากจะพิจารณาจากกระบวนการผลิตและลักษณะสินค้าที่ผลิตแล้ว กิจการยังจำเป็นต้องพิจารณาถึงปัจจัยอื่น ๆ อีก อันได้แก่ ขนาดของกิจการ ทรัพยากร และ ความต้องการใช้ข้อมูล เพื่อเลือกระบบการบันทึกบัญชีที่เหมาะสม และเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งมีด้วยกัน 2 ระบบคือ

### -----1. การบันทึกบัญชีต้นทุนแบบสิ้นงวด (Periodic Method)

-----การบันทึกบัญชีต้นทุนในระบบแบบสิ้นงวดนี้ เป็นการบันทึกบัญชีโดยไม่มีการบันทึกบัญชีการเกิดขึ้นของต้นทุนในระหว่างงวด กล่าวคือ ไม่ว่าจะมีการเบิกวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต การคิดค่าแรงงานเข้าสู่งาน หรือการจ่ายค่าใช้จ่าย ในระบบนี้จะไม่มีมีการโอนต้นทุนเหล่านี้เข้าสู่บัญชีงานระหว่างทำ หรือแม้กระทั่งมีงานที่ผลิตเสร็จก็จะมีไม่มีการรับรู้เป็นสินค้าสำเร็จรูป กิจการจะมีการรับรู้ก็ต่อเมื่อ “สิ้นงวดบัญชี” ซึ่งอาจเป็นรายเดือน รายไตรมาส หรือรายปี แล้วแต่นโยบายของแต่ละกิจการ เมื่อสิ้นงวดแต่ละงวดจะมีการตรวจนับจำนวนของสินค้าสินค้าคงเหลือ ไม่ว่าจะเป็วัตถุดิบ งานระหว่างทำ หรือสินค้าสำเร็จรูป และคำนวณเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวด (ซึ่งได้อธิบายไว้อย่างละเอียดในหลักการบัญชี 2) ระบบการคิดต้นทุนในลักษณะนี้เหมาะสมกับกิจการขนาดเล็ก มีระบบการผลิตที่ไม่สลับซับซ้อน ไม่เหมาะสมกับกิจการที่ต้องการใช้ประโยชน์จากข้อมูลด้านต้นทุนเพื่อการวางแผน การควบคุม หรือการตัดสินใจใดๆ ก็ตาม

### -----2. การบันทึกบัญชีต้นทุนแบบต่อเนื่อง (Perpetual Method)

-----การบันทึกบัญชีต้นทุนในระบบแบบต่อเนื่องนี้ ซึ่งตรงกันข้ามกับแบบแรกโดยสิ้นเชิง คือในระบบนี้จะมีมีการบันทึกความเคลื่อนไหวของต้นทุนตลอดเวลา ตั้งแต่การซื้อวัตถุดิบเข้ามา เบิกวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต การคิดค่าแรงงานและค่าใช้จ่ายการผลิต โดยจะมีการโอนรายการเหล่านี้เข้าสู่ “บัญชีงาน

ระหว่างทำ” และเมื่อการผลิตเสร็จก็จะโอนไปยัง “บัญชีสินค้าสำเร็จรูป” ตลอดจนเมื่อขายก็จะโอนเข้าสู่ “บัญชีต้นทุนขาย” จะเห็นได้ว่า การบันทึกบัญชีในระบบนี้ มีความยุ่งยากและซับซ้อน อาจใช้ทรัพยากรสูง (ทั้งคน งบประมาณ และเวลา) แต่ให้ประโยชน์ในด้านการบริหารได้เป็นอย่างดี ดังนั้น การบันทึกบัญชีในระบบนี้ จึงเหมาะสมกับกิจการขนาดใหญ่ ที่จำเป็นต้องใช้ประโยชน์จากข้อมูลด้านต้นทุน เพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ สามารถสู้กับคู่แข่งได้ จึงจะคุ้มกับการลงทุนใช้ระบบนี้

ดังที่ทราบกันไปแล้วว่าต้นทุนการผลิตสินค้านั้นประกอบไปด้วย วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต ในเรื่องระบบการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์นี้ จะกล่าวถึงตัวเลขหรือข้อมูลจากต้นทุนทั้ง 3 ชนิดนี้ ที่จะนำมาใช้ในการคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์ โดยแบ่งออกเป็น 3 ระบบคือ

### -----1. ระบบต้นทุนจริง (Actual cost system)

-----ระบบต้นทุนจริง คือ ระบบการคิดต้นทุนที่คำนวณต้นทุนการผลิตสินค้าจากข้อมูลจริง กล่าวคือ ไม่ว่าจะ เป็น วัตถุดิบทางตรงก็คิดจากที่ใช้จริง ค่าแรงงานที่จ่ายจริง และสุดท้ายค่าใช้จ่ายการผลิตก็ต้องเป็นที่จ่ายไปจริงๆ สำหรับการผลิตนั้น ๆ สำหรับระบบนี้ในทางปฏิบัติจริงอาจจะมีความยุ่งยาก เพราะการเก็บข้อมูลจริงนั้นอาจต้องใช้เวลาในทางปฏิบัติแล้ววัตถุดิบทางตรง และค่าแรงงานทางตรง อาจสามารถทราบได้ แต่ค่าใช้จ่ายการผลิตอาจต้องรอเก็บข้อมูลการจ่ายค่าใช้จ่ายจริง ๆ ที่เกิดขึ้นทั้งหมด เช่น ค่าน้ำ – ค่าไฟ ต้องรอสิ้นเดือน ค่าโทรศัพท์ต้องรอบิลเรียกเก็บ หรือแม้แต่ค่าซ่อมแซมเครื่องจักร เป็นต้น ดังนั้น ถึงแม้ว่าระบบนี้จะให้ข้อมูลที่ถูกต้อง เทียบตรง แต่ก็อาจไม่ทันท่วงทีต่อการนำข้อมูลไปใช้

### -----2. ระบบต้นทุนปกติ (Normal cost system)

-----ระบบต้นทุนปกติ เป็นระบบบัญชีที่พัฒนามาจากระบบต้นทุนจริง กล่าวคือ จากระบบต้นทุนจริง เกิดปัญหาขึ้นในส่วนของ การเก็บข้อมูลจริงของค่าใช้จ่ายการผลิต ดังนั้น ระบบต้นทุนปกติจึงคำนวณต้นทุนผลิต โดยใช้ข้อมูลค่าใช้จ่ายการผลิตจากการประมาณการขึ้นมาโดยเรียกว่า “ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร” หรือ “ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน” แต่ในส่วนของข้อมูลวัตถุดิบทางตรง และค่าแรงงานทางตรง ยังคงใช้ข้อมูลจริงในการคำนวณ เช่นเดิม ระบบนี้จะช่วยให้กิจการไม่ต้องรอทราบถึงค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น ทำให้กิจการสามารถคำนวณต้นทุนการผลิตสินค้าได้ ณ วันที่ผลิตเสร็จ ถึงแม้จะไม่ใช้ข้อมูลที่เป็นจริง แต่ก็อาศัยหลักการประมาณการที่มีเหตุผล เชื่อถือได้ และทันท่วงทีต่อการนำข้อมูลไปใช้ในการตัดสินใจต่างๆ ได้ ไม่ว่าจะเป็นการตั้งราคา การวิเคราะห์จุดคุ้มทุน ดังนั้น วิธีนี้จึงเป็นที่นิยมของธุรกิจส่วนใหญ่

### -----3. ระบบต้นทุนมาตรฐาน (Standard cost system)

-----ระบบต้นทุนมาตรฐาน หมายถึง ระบบการคำนวณต้นทุนที่ใช้ข้อมูลจากการประมาณการทั้งสิ้น ทั้งในส่วนของวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต กล่าวคือ กิจการจะมีการกำหนดต้นทุนค่าวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิตไว้ล่วงหน้า ว่าถ้าการผลิตเป็นไปโดยมีประสิทธิภาพแล้วต้นทุนเหล่านี้จะมีจำนวนเท่าใด ซึ่งระบบต้นทุนแบบนี้ เหมาะสำหรับการวางแผน และควบคุมการปฏิบัติงาน แต่กิจการต้องมีความระมัดระวังในการกำหนดต้นทุนไม่ให้สูงหรือต่ำจนเกินไป และควรมีการปรับปรุงอยู่เสมอ ในเรื่องระบบต้นทุนมาตรฐานนี้ จะอธิบายไว้โดยละเอียดในบทที่ 8

การจำแนกวิธีการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์นี้ จำแนกโดยใช้แนวคิดในเชิงพฤติกรรมของต้นทุน กล่าวคือ โดยทั่วไปแล้วต้นทุนการผลิตของสินค้าหรือบริการ จะประกอบไปด้วย วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต แต่การจำแนกโดยใช้แนวคิดเชิงพฤติกรรมนั้น จะทำการวิเคราะห์ต่อว่า ต้นทุนแต่ละชนิดนั้น เป็นต้นทุนผันแปร ต้นทุนคงที่ หรือว่าต้นทุนผสม จากการจำแนกในเชิงพฤติกรรมนี้ จึงสามารถแบ่งวิธีการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ ออกได้เป็น 2 รูปแบบด้วยกัน คือ

#### -----1. ระบบต้นทุนทางตรง หรือต้นทุนผันแปร (Direct or Variable costing)

-----ระบบต้นทุนทางตรงหรือต้นทุนผันแปร คือ การคำนวณต้นทุนที่นำเอาเฉพาะต้นทุนที่ถือเป็นต้นทุนผันแปรเท่านั้นมาคำนวณเป็นต้นทุนของสินค้าที่ผลิต ส่วนต้นทุนคงที่ที่จะถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดของงวดบัญชีนั้น ๆ กล่าวคือ จะรวมเฉพาะส่วนของ วัตถุดิบ ค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร เท่านั้น การคำนวณต้นทุนในลักษณะนี้มีแนวคิดที่ว่า ต้นทุนผันแปรจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อมีการผลิตสินค้า หากไม่มีการผลิตสินค้าต้นทุนผันแปรก็ไม่เกิดขึ้น แต่สำหรับต้นทุนคงที่นั้น ไม่ว่าจะกิจการจะผลิตหรือไม่ผลิตสินค้าก็ตาม ต้นทุนคงที่ก็ยังคงเกิดขึ้น ระบบต้นทุนทางตรงหรือต้นทุนผันแปรนี้สามารถใช้ประโยชน์ในแง่การบริหารงานได้อย่างเต็มที่ โดยมากจะใช้ภายในกิจการ อาจเป็นการนำเสนอข้อมูลต่อผู้บริหาร หรือต่อฝ่ายวางแผน ก็ได้

#### -----2. ระบบต้นทุนรวม หรือต้นทุนเต็ม (Full or Absorption costing)

-----ระบบต้นทุนรวม หรือต้นทุนเต็ม คือ การคำนวณต้นทุนที่รวมต้นทุนการผลิตทุกชนิดเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ โดยไม่มีการแยกว่าเป็นต้นทุนคงที่หรือผันแปร ตามแนวคิดนี้ถือว่า ไม่ว่าจะจะเป็นต้นทุนคงที่หรือต้นทุนผันแปร ก็เกิดขึ้นจากการผลิตสินค้าทั้งสิ้น เป็นวิธีที่นิยมใช้ในการคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือเพื่อการจัดทำงบการเงินของกิจการ ตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป และเป็นวิธีการคำนวณต้นทุนที่ใช้เพื่อการรายงานข้อมูลต้นทุนการผลิตสินค้าต่อบุคคลภายนอก



การบัญชีเกี่ยวกับวัตถุดิบ

(Accounting of material)

-เนื่องจากการผลิตสินค้า หมายถึง กระบวนการในการนำวัตถุดิบมาทำการแปรสภาพให้กลายเป็นสินค้าสำเร็จรูป ดังนั้น วัตถุดิบจึงถือเป็นส่วนประกอบที่สำคัญของการผลิตสินค้า และเป็นต้นทุน

ส่วนใหญ่เมื่อเทียบกับต้นทุนอื่นๆ ด้วยเหตุนี้ ฝ่ายบริหารของกิจการจึงจำเป็นต้องหาวิธีที่จะให้ความสนใจในการควบคุมวัตถุดิบ เริ่มตั้งแต่การจัดซื้อวัตถุดิบ การเก็บรักษา ตลอดจนการเบิกจ่ายวัตถุดิบ ทั้งนี้เพื่อให้ต้นทุนการผลิตสินค้าสูงขึ้นเนื่องจากขาดประสิทธิภาพในการจัดการเกี่ยวกับวัตถุดิบ

-----ในปัจจุบัน เป้าหมายสำคัญของธุรกิจอุตสาหกรรมการผลิตประการหนึ่ง คือ พยายามใช้ต้นทุนของวัตถุดิบให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด จึงได้มีการนำเทคนิคและวิธีการต่าง ๆ เข้ามาใช้ในการบริหารวัตถุดิบ เช่น การใช้คอมพิวเตอร์ในการวางแผนและควบคุมการจัดซื้อ การเบิกใช้ ตลอดจนการคำนวณต้นทุนวัตถุดิบ นอกจากนี้ยังได้มีการใช้หลักการเกี่ยวกับการจัดซื้อวัตถุดิบ เพื่อให้เกิดความประหยัดมากที่สุด (Economic order quantity) เป็นต้น ซึ่งการอธิบายในบทนี้จะขอแบ่งเป็น 2 ส่วนคือ ในการของการจัดการด้านบัญชีและการคำนวณต้นทุนของวัตถุดิบ และอีกส่วนหนึ่งคือ การวางแผนและการควบคุมวัตถุดิบ

### ความหมายและประเภทของวัตถุดิบ

-----ดังได้กล่าวไปแล้วว่าวัตถุดิบ ถือเป็นส่วนสำคัญในการผลิตสินค้า แต่ในการผลิตสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่งนั้น โดยมากมักใช้วัตถุดิบมากมายหลายชนิด แต่อย่างไรก็ตามวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตเหล่านั้น อาจถูกจำแนกออกเป็น 2 ประเภท คือ วัตถุดิบทางตรง และวัตถุดิบทางอ้อม

- วัตถุดิบทางตรง (Direct Materials) คือ วัตถุดิบที่ใช้เป็นส่วนประกอบหลักหรือส่วนประกอบสำคัญในการผลิตสินค้า สามารถชี้ได้ชัดว่าใช้ผลิตสินค้าชนิดใด เป็นจำนวนเท่าไร และสามารถคำนวณมูลค่าต่อการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยได้โดยง่าย เช่น ไม้ที่นำมาใช้เป็นเฟอร์นิเจอร์ กระดาษที่ใช้ในการพิมพ์หนังสือ ผ้าที่นำมาตัดเสื้อ เป็นต้น
  - วัตถุดิบทางอ้อม (Indirect Materials) คือ วัตถุดิบที่ใช้เป็นเพียงส่วนประกอบ หรืออาจเป็นส่วนสำคัญแต่ใช้ในปริมาณที่น้อย มีมูลค่าต่ำ ยากแก่การคำนวณเข้าสู่สินค้าโดยตรง ดังนั้น ค่าวัตถุดิบทางอ้อม จึงถือเป็นค่าใช้จ่ายการผลิต ซึ่งได้แก่ กาว ตะปู สี ด้าย หรือวัสดุสิ้นเปลืองอื่นๆ
- ในการพิจารณาว่ารายการใดเป็นวัตถุดิบทางตรง หรือทางอ้อมนั้น ต้องพิจารณาปัจจัยสำคัญ

ในการพิจารณาว่ารายการใดเป็นวัตถุดิบทางตรง หรือทางอ้อมนั้น ต้องพิจารณาปัจจัยสำคัญ 2 ประการประกอบกัน กล่าวคือ วัตถุดิบซึ่งถือว่าเป็นวัตถุดิบทางตรง นั้นต้องเป็นส่วนประกอบสำคัญในการผลิตสินค้าโดยตรง และสามารถคำนวณเข้าเป็นต้นทุนของตัวสินค้าได้โดยง่าย หากขาดข้อใดข้อหนึ่งย่อมถือว่าเป็นรายการนั้น เป็นวัตถุดิบทางอ้อมไป และจะนำรายการวัตถุดิบทางอ้อมนี้ไปแสดงไว้ในรายการค่าใช้จ่ายการผลิต ซึ่งจะกล่าวถึงในบทที่ 5 การบัญชีเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายการผลิต

---จะมีวิธีปฏิบัติที่แตกต่างกันออกไปตามระบบการบันทึกบัญชีที่กิจการเลือกใช้ กล่าวคือ หากกิจการเลือกใช้วิธีการบันทึกบัญชีแบบสิ้นงวด (Periodic method) วิธีปฏิบัติทางการบัญชีจะประกอบไปด้วย 2 ส่วนดังนี้ คือ เมื่อมีการสั่งซื้อ และการตีราคาเมื่อสิ้นงวดเท่านั้น

แต่หากกิจการเลือกใช้วิธีการบันทึกบัญชีแบบต่อเนื่อง (Perpetual method) วิธีการทางการบัญชีก็จะประกอบไปด้วย 2 ส่วนเช่นกัน คือ เมื่อมีการสั่งซื้อ และการตีราคาแต่เป็นการตีราคา ณ วันเบิกวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต จากเหตุผลดังกล่าวในส่วนของการคำนวณต้นทุนวัตถุดิบและการบันทึกบัญชีนี้ จะแยกอธิบายออกเป็น 2 ส่วน คือ การคำนวณต้นทุนเมื่อมีการจัดซื้อ และการตีราคาเมื่อมีการเบิกใช้ หรือวันสิ้นงวดแล้วแต่กรณี

### การจัดซื้อวัตถุดิบ

-----กิจการที่ทำการผลิตสินค้าส่วนใหญ่ จะมีแผนกจัดซื้อ (Purchasing department) เพื่อทำหน้าที่ในการจัดซื้อวัตถุดิบและวัสดุต่างๆ ทั้งที่ใช้ในการผลิตและไม่ได้ใช้ในการผลิต ผู้จัดการฝ่ายจัดซื้อมีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดซื้อดังกล่าว ให้เป็นไปตามเกณฑ์มาตรฐานและระเบียบที่กิจการกำหนดไว้ ไม่ว่าจะเป็นเรื่องเงื่อนไข คุณภาพ และราคาของวัตถุดิบและวัสดุที่จะทำการจัดซื้อ เอกสารที่เกี่ยวข้องกับการจัดซื้อวัตถุดิบมี 3 ชนิด ได้แก่ ใบขอซื้อ (Purchase requisition) ใบสั่งซื้อ (Purchase order) และใบรับของ (Receiving report)

-----1. ใบขอซื้อ (Purchase requisition)

-----ใบขอซื้อ คือ เอกสารที่จัดทำขึ้นจากผู้ที่ต้องการใช้วัตถุดิบหรือวัสดุอื่นๆ ส่งไปยังฝ่ายจัดซื้อ เพื่อทำการสั่งซื้อวัตถุดิบหรือวัสดุนั้น ๆ เข้ามา แต่บางกิจการที่มีขนาดใหญ่ต้องการให้ระบบการจัดซื้อมีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ จะมอบหมายหน้าที่ในการจัดทำใบขอซื้อให้เป็นหน้าที่ของ “ฝ่ายคลังสินค้า” เพราะฝ่ายคลังจะสามารถตรวจสอบได้ว่าวัตถุดิบที่ต้องการซื้อนั้น ไม่มีอยู่ในคลังจริง ดังนั้น ระบบการปฏิบัติก็คือ ผู้ต้องการใช้จะแจ้งความประสงค์ต้องการเบิกวัตถุดิบชนิดนี้มายังคลัง จำนวนเท่าใด หากคลังวัตถุดิบทำการตรวจสอบแล้ว วัตถุดิบดังกล่าวไม่มี หรือมีไม่เพียงพอ ทางคลังก็จะจัดทำใบขอซื้อขึ้น 2 ฉบับ โดยต้นฉบับส่งไปยังฝ่ายจัดซื้อ ส่วนที่เหลือเก็บไว้เป็นหลักฐาน

แต่จะมีลักษณะเฉพาะแตกต่างกันออกไปตามลักษณะและประเภทของธุรกิจ อย่างไรก็ตาม ส่วนสำคัญ ๆ ก็จะประกอบไปด้วย ชื่อแผนกหรือบุคคล ผู้ต้องการใช้ ชนิดและปริมาณที่ต้องการใช้ รายละเอียดเกี่ยวกับคุณภาพ ราคา การขนส่ง วันที่ที่ต้องการใช้ เป็นต้น (ดังแสดงภาพที่ 3-1)

ชื่อกิจการ.....		เลขที่.....	
ใบขอซื้อ		เล่มที่.....	
ขอให้แก่แผนก.....			
วันที่ขอซื้อ.....	วันที่ต้องการใช้.....		
ลำดับ	ปริมาณ	รายละเอียด	ใช้เพื่อ
ผู้ขอซื้อ.....		ผู้อนุมัติ.....	
ใบสั่งซื้อเลขที่.....		วันที่ออก.....	ผู้จำหน่าย..... กำหนดส่ง.....

ภาพที่ 3-1 แสดงตัวอย่างใบขอซื้อ

-----2. ใบสั่งซื้อ (Purchase order)

-----เมื่อแผนกจัดซื้อได้รับใบขอซื้อ ก็จะทำการศึกษาตรวจสอบรายการวัตถุดิบ และรายละเอียดต่างๆ ที่จะจัดซื้อว่าควรที่จะจัดซื้อจากผู้จำหน่าย (Supplier) รายใด จึงจะให้ผลประโยชน์ทั้งในด้านคุณภาพ และต้นทุนที่ดีที่สุดกับกิจการ หลังจากนั้น แผนกจัดซื้อจะทำการออกใบสั่งซื้อพร้อมทั้งสำเนาอีก 4 ฉบับ ต้นฉบับจะถูกส่งไปยังผู้จำหน่าย ส่วนสำเนาฉบับที่ 1 จะส่งไปยังฝ่ายบัญชี เพื่อเก็บไว้เป็นหลักฐานตรวจสอบเช็คกับใบกำกับสินค้า สำเนาฉบับที่ 2 ส่งไปยังบัญชีเจ้าหนี้เพื่อเตรียมการสำหรับการชำระเงินค่าวัตถุดิบ สำเนาฉบับที่ 3 ส่งไปยังแผนกตรวจรับสินค้า เพื่อเป็นหลักฐานในการยืนยันการเช็คสินค้า และสำเนาฉบับที่ 4 แผนกจัดซื้อจะเก็บไว้เอง

โดยปกติแล้วรายละเอียดต่าง ๆ ที่ปรากฏในใบสั่งซื้อ จะต้องประกอบด้วยชื่อที่อยู่ของบริษัทที่ทำการสั่งซื้อ เลขที่ใบสั่งซื้อ ชื่อและที่อยู่ของผู้จำหน่าย วันที่ที่ทำการออกใบสั่งซื้อ วันที่ต้องการให้ส่งมอบวัตถุดิบ เงื่อนไขการขนส่ง และเงื่อนไขในการชำระเงิน ปริมาณซื้อ ราคาวัตถุดิบต่อหน่วย และยอดรวมของจำนวนเงินทั้งหมดที่ทำการสั่งซื้อ นอกจากนี้จะต้องมีการลงรายชื่อผู้มีอำนาจในการสั่งซื้อ (ดังแสดงในภาพที่ 3-2)

เลขที่.....  
 เล่มที่.....

ชื่อกิจการ.....  
 ที่อยู่.....  
**ใบสั่งซื้อ**

วันที่..... แผนก.....  
 ผู้จำหน่าย..... ที่อยู่..... โทรศัพท์.....  
 เงื่อนไขการจ่ายชำระ..... ข้อตกลงการส่ง..... โดยทาง.....

ลำดับที่	รายละเอียด	ราคาต่อหน่วย	ปริมาณ	รวม

ผู้อนุมัติ.....  
 วันที่.....

ภาพที่ 3 – 2 แสดงตัวอย่างใบสั่งซื้อ

### 3. ใบรายงานการรับของ (Receiving report)

---เมื่อสินค้าหรือวัตถุดิบได้ถูกจัดส่งมาที่กิจการ

แผนกตรวจรับสินค้าจะทำหน้าที่ตรวจสอบรายการวัตถุดิบต่าง ๆ ว่ามีคุณภาพและปริมาณตรงตามใบสั่งซื้อหรือไม่ รวมทั้ง ตรวจสอบถึงการชำรุดบกพร่องอันเนื่องมาจากการขนส่งด้วย หลังจากนั้น แผนกตรวจรับของจะทำการออกใบรายงานการรับของตามปริมาณและรายการของวัตถุดิบจริงที่ได้ตรวจรับไว้ โดยในใบรายงานการรับของจะแจ้งรายละเอียดเกี่ยวกับ ชื่อผู้จำหน่าย เลขที่ใบสั่งซื้อ วันที่ได้รับของ ปริมาณและรายละเอียดเกี่ยวกับของที่ได้รับ พร้อมทั้งมีการลงลายมือชื่อผู้ทำการตรวจรับของนั้น ๆ (ดังแสดงในภาพ 3-3)

แผนกรับของจะเป็นผู้เก็บต้นฉบับใบรายงานการรับของไว้เอง นอกนั้นต้องทำสำเนาอีก 4 ฉบับ โดย ฉบับที่ 1 ส่งไปยังแผนกบัญชีทั่วไปเพื่อตรวจเช็คกับใบสั่งซื้อและทำการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการซื้อ ฉบับที่ 2 ส่งไปยังแผนกบัญชีเจ้าหนี้ ฉบับที่ 3 ส่งไปพร้อมกับวัตถุดิบหรือของที่ได้รับให้กับคลังวัตถุดิบ ฉบับสุดท้ายส่งไปยังฝ่ายจัดซื้อเพื่อยืนยันว่า สินค้าที่ส่งได้รับเรียบร้อยแล้ว



ชื่อกิจการ.....		เลขที่.....	
ใบรายงานการรับของ		เล่มที่.....	
ผู้จำหน่าย.....			
ใบสั่งซื้อเลขที่.....		วันที่ได้รับของ.....	
ลำดับที่	จำนวนที่ได้รับ	รายละเอียด	หมายเหตุ
ผู้ตรวจรับ.....			

ภาพที่ 3-3 แสดงตัวอย่างใบรายงานการรับของ

**การบันทึกบัญชีและการคำนวณต้นทุน**

-----วัตถุดิบที่กิจการซื้อมาเพื่อทำการผลิตสินค้านั้น มักมีมากมายหลายชนิด ดังนั้น ในการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับวัตถุดิบ จึงมักมีการใช้ ส่วนในด้านการศึกษาต้นทุนวัตถุดิบ ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้รับสินค้ามา ซึ่งเรียกว่า “ค่าใช้จ่ายในการจัดหา (Ordering cost)” และค่าใช้จ่ายในการเก็บรักษา (Carrying cost) ซึ่งในทางทฤษฎีแล้วค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เหล่านี้จะต้องถือเป็นต้นทุนของวัตถุดิบ แต่โดยมากในการจัดซื้อแต่ละครั้งมักมีการสั่งซื้อวัตถุดิบมากกว่า 1 ชนิด ในกรณีนี้ กิจการจะต้องทำการจัดสรรหรือปันส่วน (Allocate) ค่าใช้จ่ายทั้ง 2 ชนิดเข้าเป็นต้นทุนของวัตถุดิบแต่ละชนิดบัญชีคุมยอดซึ่งเป็นการบันทึกยอดรวมและจัดทำบัญชีแยกประเภทย่อยรายตัว คือ เป็นบัญชีแยกประเภทซึ่งจะทำการบันทึกรายการเกี่ยวกับวัตถุดิบแต่ละชนิด เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการควบคุมการใช้วัตถุดิบ ตลอดจนทำให้เกิดความถูกต้องมากขึ้นในการคิดต้นทุนของวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต

นอกจากค่าใช้จ่ายทั้ง 2 ชนิดนี้แล้ว ในการสั่งซื้อสินค้ายังเกิดต้นทุนส่วนอื่นตามมาอันได้แก่ ค่าขนส่ง หรือ อาจเกิดผลตอบแทนคือในส่วนของ ส่วนลดรับ ซึ่งวิธีปฏิบัติในทางการบัญชีจะแตกต่างกันไปวิธีการบันทึกบัญชีที่กิจการเลือกใช้ โดยสามารถอธิบายได้ดังนี้

	Periodic method	Perpetual method
1 เมื่อมีการจัดซื้อ	Dr.ซื้อ Cr. เงินสด/เจ้าหนี้	Dr. วัตถุดิบ(บัญชีคุม) Cr. เงินสด/เจ้าหนี้
2. เมื่อมีการจ่าย ค่าขนส่งสินค้า	Dr. ค่าขนส่งเข้า Cr. เงินสด/เจ้าหนี้	Dr. วัตถุดิบ(บัญชีคุม) Cr. เงินสด/เจ้าหนี้
2. ณ วันจ่ายชำระหนี้ กิจการได้รับส่วนลดรับ	Dr.เจ้าหนี้ Cr. เงินสด ส่วนลดรับ	Dr.เจ้าหนี้ Cr. เงินสด วัตถุดิบ(บัญชีคุม)
2. หากมีการส่งคืนวัตถุดิบ	Dr. เจ้าหนี้ Cr. ส่งคืน	Dr.เจ้าหนี้ Cr. วัตถุดิบ

**การตีราคาวัตถุดิบ**

-----การตีราคาวัตถุดิบ หมายถึง การวัดมูลของวัตถุดิบ ณ วันที่กิจการต้องการทราบ ซึ่งวิธีการที่ใช้ในการวัดมูลนั้น มีอยู่หลากหลายวิธีด้วยกัน โดยสามารถสรุปได้ดังนี้

1. การตีราคาตามราคาที่แท้จริง (Special identification method) เป็นการตีราคาของวัตถุดิบตามที่ทำจ่ายซื้อจริง ดังนั้น หากกิจการใดเลือกใช้วิธีนี้ ในการตีราคาวัตถุดิบ กิจการจะต้องมีการบันทึกแยกแยะอย่างละเอียดว่าวัตถุดิบชิ้นใด ซื้อมาราคาเท่าใด ที่เบิกใช้แต่ละครั้ง เบิกจากการซื้อครั้งใด ราคาเท่าไร และที่เหลือ เหลือจากการซื้อครั้งใด วิธีนี้เหมาะสำหรับใช้กับวัตถุดิบที่มีลักษณะเฉพาะ และราคาสูง

2. การตีราคาแบบถัวเฉลี่ยอย่างง่าย (Simple average method) เป็นการตีราคาวัตถุดิบโดยนำต้นทุนต่อหน่วย ทั้งที่เหลือต้นงวดและซื้อในระหว่างงวด แต่ละครั้ง มาทำการเฉลี่ยเพื่อหาต้นทุนต่อหน่วยเพียงจำนวนเดียว เป็นการถัวเฉลี่ยอย่างง่าย ๆ เหมาะสมกับกิจการที่มีการซื้อวัตถุดิบแต่ละครั้งปริมาณเท่ากันทุกครั้ง

-----3. การตีราคาแบบถ่วงน้ำหนัก (Weighted average method) เป็นการตีราคาวัตถุดิบโดยการถัวเฉลี่ยต้นทุนเช่นกัน แต่จะขจัดปัญหาของการถัวเฉลี่ยอย่างง่าย เพราะวิธีนี้จะใช้การถัวเฉลี่ยโดยนำเอา ต้นทุนรวมหรือมูลค่ารวมของวัตถุดิบต้นงวด และการซื้อทุกครั้งรวมกัน แล้วหารด้วยจำนวนหน่วยของวัตถุดิบทั้งหมด เพื่อให้ได้ราคาวัตถุดิบต่อหน่วย

-----4. การตีราคาแบบซื้อก่อน ใช้ก่อน (First-in, First-out method) เป็นการตีราคาวัตถุดิบคงเหลือภายใต้สมมติฐานว่า วัตถุดิบที่ซื้อมาก่อน ย่อมจะถูกนำไปใช้ก่อน

-----5. การตีราคาแบบซื้อหลัง ใช้ก่อน (Last-in, Last-out method) สำหรับการตีราคาแบบ ซื้อหลังใช้ก่อนนี้ เป็นการตีราคาวัตถุดิบภายใต้ข้อสมมติฐานที่ว่า ซื้อมาทีหลังอยู่ใกล้มือหยิบง่ายกว่า ดังนั้น วัตถุดิบที่ซื้อมาภายหลังย่อมถูกนำไปใช้ก่อน

-----การเลือกใช้วิธีการตีราคาวัตถุดิบนั้นขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร ควรเลือกที่เหมาะสมกับกิจการของตนมากที่สุด ซึ่งอาจพิจารณาจากขนาดกิจการ ลักษณะของวัตถุดิบ ระบบบัญชีที่กิจการใช้

-----ส่วนเวลาในการตีราคาวัตถุดิบของวัตถุดิบนั้น ขึ้นอยู่กับวิธีการบันทึกบัญชีที่กิจการเลือกใช้ กล่าวคือ หากกิจการใช้การบันทึกบัญชี แบบต่อเนื่อง (Perpetual) กิจการก็จะต้องทำการตีราคา ณ วันเบิกใช้วัตถุดิบ แต่หากกิจการเลือกใช้ การบันทึกบัญชี แบบสิ้นงวด (Periodic) กิจการก็จะทำการตรวจนับและตีราคา ณ วันสิ้นงวด โดยสามารถแยกอธิบายได้ ดังนี้

### การวางแผนและควบคุมเกี่ยวกับวัตถุดิบ

-----สำหรับการดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการผลิต สิ่งที่มีความสำคัญมากประการหนึ่งคือ การจัดการเกี่ยวกับวัตถุดิบ ทั้งนี้ เพราะการบริหารวัตถุดิบที่มีประสิทธิภาพจะช่วยให้การผลิตเป็นไปอย่างสม่ำเสมอ ในขณะที่เดียวกันก็เสียค่าใช้จ่ายน้อยด้วย เทคนิคในการบริหารจัดการเกี่ยวกับวัตถุดิบมีให้เลือกใช้มากมาย ได้แก่

- ระบบการวางแผนความต้องการใช้วัตถุดิบ (Material Requirements Planning systems) หรือ MRP
- การสั่งซื้ออย่างประหยัด (Economic Order Quantity) หรือ EOQ
- Min
- Max method
- Two – bin method
- ABC plan
- ฯลฯ

-----ซึ่งกิจการสามารถเลือกใช้ที่เหมาะสมกับกิจการได้ แต่ในที่นี้จะขอกล่าวถึงเครื่องมือที่เป็นนิยมใช้กัน นั้นคือ “การสั่งซื้ออย่างประหยัด” (EOQ)

### การสั่งซื้ออย่างประหยัด

-----เป็นระบบการจัดการเกี่ยวกับวัตถุดิบ โดยจะมีหลักเกณฑ์ในการคำนวณหาปริมาณการสั่งซื้อวัตถุดิบของกิจการในแต่ละครั้ง ว่ากิจการสั่งวัตถุดิบครั้งละเท่าใด จึงจะเกิดต้นทุนจากการสั่งซื้อวัตถุดิบนั้นต่ำที่สุด ดังนั้น จึงจำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องทำการศึกษาถึงต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับวัตถุดิบที่จะเกิดขึ้น เพื่อบริหารให้เกิดต้นทุนเหล่านั้น ต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้

### ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการจัดการด้านวัตถุดิบ

-----1. ค่าใช้จ่ายในการสั่งซื้อ(Ordering costs) หมายถึง ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นเมื่อมีการสั่งซื้อวัตถุดิบแต่ละครั้ง เช่น ค่าใช้จ่ายในการติดต่อ ค่าใช้จ่ายในการตรวจรับ เป็นต้น โดยปกติจะถูกประมาณการไว้เป็นต่อครั้ง (per order)

-----2. ค่าใช้จ่ายในการเก็บรักษา (Carrying costs) หรืออาจเรียกว่า “ต้นทุนการถือครอง” หมายถึง ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น หลังจากที่ได้รับวัตถุดิบเข้ามาแล้ว เป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการเก็บรักษา บำรุง ดูแล วัตถุดิบ ค่าใช้จ่ายประเภทนี้ ได้แก่ ค่าประกันภัย ค่าเช่าคลังเก็บวัตถุดิบ ค่าภาษี ค่าเสียหายที่เกิดจากวัตถุดิบเสื่อมสภาพ ล้าสมัย เป็นต้น โดยมากมักประมาณการเป็นต่อหน่วย ต่อปี หรืออาจประมาณการเป็นอัตราร้อยละของมูลค่าวัตถุดิบก็ได้

-----3. ต้นทุนตามราคาซื้อ (Acquisition costs) หมายถึง ต้นทุนค่าซื้อ หรือราคาซื้อวัตถุดิบ มักไม่มีผลต่อการวางแผนเพื่อกำหนดปริมาณซื้อที่ประหยัดที่สุดเท่าใดนัก หากราคาซื้อขายไม่มีการเปลี่ยนแปลงไม่ว่าจะซื้อมากหรือน้อยเพียงใด แต่ถ้ามีเงื่อนไขที่แตกต่างออกไปเช่น ราคาจะลดลงหากมีการซื้อมากขึ้น เช่นนี้ในกิจการควรนำราคาซื้อวัตถุดิบมาร่วมพิจารณากำหนดปริมาณซื้อดังกล่าวด้วย

-----จากลักษณะของต้นทุนที่เกี่ยวข้องจะพบว่า ค่าใช้จ่ายในการรักษา (Carrying costs) จะน้อยลงถ้ากิจการทำการสั่งซื้อครั้งน้อยๆ แต่กิจการจะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการสั่งซื้อที่สูงขึ้น ทั้งนี้ เพราะการสั่งซื้อครั้งละน้อยๆ จะทำให้กิจการต้องสั่งซื้อหลาย ๆ ครั้งจึงจะเพียงพอกับความต้องการใช้ ในทางกลับกันถ้ากิจการทำการสั่งซื้อวัตถุดิบครั้งละมากๆ กิจการอาจมีค่าใช้จ่ายการเก็บรักษาสูง แต่ค่าใช้จ่ายในการสั่งซื้อจะลดลง ดังนั้น ผู้บริหารจึงมีหน้าที่ที่จะกำหนดนโยบายเกี่ยวกับการจัดซื้อวัตถุดิบให้มีต้นทุนที่ต่ำที่สุด



## การบัญชีเกี่ยวกับค่าแรงงาน (Accounting of labor)

**ค่าแรงงาน** เป็นอีกส่วนประกอบสำคัญในการผลิตสินค้า ดังนั้น นักศึกษาจึงจำเป็นต้องเข้าใจในการทำ ความเข้าใจกับ คำว่า “ค่าแรงงาน”

-----“ค่าแรงงาน” หมายถึง ค่าจ้าง (Wages) และ เงินเดือน (Salaries) ที่จ่ายให้แก่ลูกจ้าง หรือพนักงานของกิจการ โดยทั่วไป ค่าจ้างมักหมายถึง การจ่ายค่าแรงให้แก่ลูกจ้างชั่วคราว หรือพนักงานที่ได้รับค่าตอบแทนรายวัน รายชั่วโมง หรือต่อหน่วยของการผลิตสินค้า ส่วนเงินเดือนมักเป็นการจ่ายแก่พนักงานประจำ โดยค่าแรงสามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภท ได้แก่

----- ค่าแรงงานทางตรง หมายถึง ต้นทุนของค่าแรงงานที่เกี่ยวข้องกับการผลิตโดยตรง และสามารถคิดคำนวณมูลค่าได้โดยง่าย (ดังได้อธิบายไว้แล้วในบทที่ 1)

----- ค่าแรงงานทางอ้อม หมายถึง ต้นทุนของค่าแรงงานที่ไม่ได้เกี่ยวข้องโดยตรง เช่น ค่าแรงงานของพนักงานคุมเครื่องจักร หัวหน้าคนงาน ผู้จัดการโรงงาน เป็นต้น โดยค่าแรงงานทางอ้อมเหล่านี้ จัดเป็นค่าใช้จ่ายทางการผลิต

-----อย่างไรก็ตาม ในการพิจารณาว่าค่าแรงชนิดใดเป็นค่าแรงงานทางตรง สามารถพิจารณาได้จากเงื่อนไขทั้ง 2 ข้อนี้

-----1. เกี่ยวข้องโดยตรงกับการผลิตสินค้า

-----2. สามารถคิดคำนวณเข้าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ชนิดใดชนิดหนึ่ง ได้โดยง่าย

-----นั่นหมายความว่า หากมีค่าแรงงานเกิดขึ้น และเข้าเงื่อนไขทั้ง 2 ข้อนี้ ถือได้ว่าค่าแรงงานนั้นๆ เป็นค่าแรงงานทางตรง แต่ถ้าเข้าเพียงข้อใดข้อหนึ่ง หรือไม่เข้าเงื่อนไขข้อใดเลย ค่าแรงงานนั้น ๆ ถือเป็นค่าแรงงานทางอ้อม จะถูกปิดไปเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตทันที

-----เมื่อท่านสามารถจำแนกได้แล้วว่าค่าแรงงานที่เกิดขึ้นเป็นค่าแรงงานประเภทใด ขึ้นต่อไปก็คือ ท่านจะมีวิธีการจัดการกับค่าแรงนั้นๆ อย่างไร โดยในบทนี้ จะกล่าวถึง กิจกรรมต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับค่าแรงงาน เริ่มตั้งแต่ขั้นตอนของการจดบันทึก การวิเคราะห์ การจำแนกประเภท ตลอดจนไปจนถึง การจ่ายค่าแรงงาน โดยสามารถสรุปได้ดังนี้

-----1. การจัดเก็บเวลาการทำงานและการคำนวณค่าแรงงาน หมายถึง ระบบการจัดเก็บ และรวบรวมเวลาการทำงานในแต่ละหน่วยงาน อาจเป็นรายสัปดาห์ หรือรายเดือน ก็ได้ จากนั้น จะทำการคำนวณค่าแรงงานที่พนักงานแต่ละคนจะได้รับ

-----2. การจำแนกค่าแรงงาน หมายถึง การจำแนกค่าแรงงานที่เกิดขึ้นว่าเป็นค่าแรงงานทางตรง หรือค่าแรงงานทางอ้อม ตลอดจนแยกค่าแรงในส่วนของค่าการวางงาน (Idle Time) และค่าล่วงเวลา ค่าตอบแทนอื่นๆ โดยจะจัดไปเป็นค่าใช้จ่ายการผลิต และถือวิธีปฏิบัติทางบัญชีตามบทที่ 5 เรื่องการบัญชีเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายการผลิต

-----3. การจ่ายค่าแรงงาน ซึ่งอาจมีการคำนวณหัก ภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่าย รวมถึงเงินประกันสังคม เงินสะสมต่างๆ เป็นต้น

-----4. การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับค่าแรงงาน ในการจดบันทึกบัญชีเกี่ยวกับค่าแรงงาน มีวิธีปฏิบัติโดยยึดตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งจะมีการบันทึกบัญชีในทุกขั้นตอนที่กล่าวมาข้างต้น

-โดยส่วนใหญ่ “ฝ่ายบัญชีค่าแรงงาน (Payroll Accounting Dept.) จะถูกมอบหมายให้ทำหน้าที่จัดเก็บและรวบรวมข้อมูลเวลาการทำงานของพนักงานและลูกจ้าง คำนวณค่าแรง ตลอดจนไปจนถึงการบันทึกบัญชี แต่อย่างไรก็ตามในกิจการบางแห่ง หน้าที่ในการเก็บรวบรวมเวลาการทำงานอาจเป็นหน้าที่ของ ฝ่ายบุคคล ส่วนฝ่ายบัญชีค่าแรงมีหน้าที่ในการ คำนวณและบันทึกบัญชี

## การจัดเก็บเวลาการทำงาน

-----การจัดเก็บเวลาการทำงานของกิจการทั่วไป จะมีเอกสารที่ใช้ในการจัดเก็บเวลาการทำงาน อยู่ 2 ประเภทที่สำคัญ คือ

-----**1. บัตรลงเวลา (Clock card)** คือ บัตรที่ใช้บันทึกเวลาในการทำงานของพนักงานและลูกจ้าง การบันทึกเวลาการทำงานของพนักงานและลูกจ้างนั้นมีหลายวิธี ได้แก่

----- ใช้ระบบให้เกียรติ ใช้การบันทึกในแผ่นลงเวลา ตามปกติโดยไม่มีพนักงานเฝ้า หรือการกดขั้วใด ๆ

----- ใช้ระบบอาศัยหัวหน้าส่วนงานคอยควบคุม โดยพนักงานและลูกจ้างแต่ละคนจะมีบัตรประจำตัวบันทึกการเข้าและออกจากหน่วยงาน โดยให้หัวหน้าแต่ละส่วนงานเป็นผู้บันทึกเวลาเข้าทำงานและเวลาเลิกงาน หรืออาจให้ตัวพนักงานและลูกจ้างเป็นผู้บันทึกและหัวหน้าเป็นผู้เซ็นต์ยืนยันก็ได้

----- ใช้ระบบบัตรนาฬิกา (Time clock) ซึ่งเป็นระบบที่ทันสมัย อาศัยเครื่องมืออิเล็กทรอนิกส์ช่วยควบคุม โดยคนงานแต่ละคนจะมีบัตรนาฬิกาหรือบัตรลงเวลาประจำตัว เมื่อเริ่มปฏิบัติงานในหน่วยงาน แผนก หรือหน้าที่งานใด ก็จะนำบัตรลงเวลาดังกล่าวสอดเข้าไปในนาฬิกาเพื่อบันทึกเวลาการทำงาน เมื่อทำเสร็จก็ทำการบันทึกเวลาเลิกงาน ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อการจ่ายค่าแรงและการจำแนกค่าแรงงานของแผนกต่าง ๆ หรือแยกค่าแรงงานตามคำสั่งผลิตสินค้าแต่ละรุ่น ในบัตรลงเวลา จะต้องมียี่ห้อของคณงาน รหัสประจำตัว แผนกงานที่สังกัด ดังแสดงในรูป 4.1 และต้องวางไว้ใกล้กับนาฬิกาและต้องเป็นทางเข้าและออกจากหน่วยงาน เพื่อความสะดวกในการบันทึกเวลา อาจติดตั้งระบบปิดนาฬิกาอัตโนมัติเมื่อถึงเวลาเข้าทำงาน เพื่อให้คนที่มาทำงานสายไม่มีโอกาสบันทึกเวลาได้ แผนกผู้ควบคุมเวลาการทำงาน(ซึ่งอาจจะเป็นฝ่ายบัญชีค่าแรงหรือฝ่ายบุคคล ดังได้กล่าวไปแล้ว) จะทำการตรวจสอบบัตรลงเวลานี้ จากนั้นจะทำการรวบรวมเพื่อไปทำการคำนวณค่าแรงงาน หรืออาจส่งให้หน่วยงานที่มีหน้าที่ในการคำนวณทำการคำนวณต่อไป

-----**2. ใบสรุปเวลาการทำงาน** หรืออาจเรียกว่า “บัตรจำแนกเวลาการทำงาน” คือ หลักฐานที่ใช้บันทึกเวลาในการทำงานของพนักงานว่าได้ใช้เวลาในการทำงานไปกับการผลิตงานใดบ้าง ซึ่งจะแสดงให้เห็นทราบถึงประเภทงาน สถานที่ และเวลาที่พนักงานแต่ละคนปฏิบัติงาน โดยทั่วไปหัวหน้าหรือผู้ควบคุมคณงานมักมีหน้าที่ในการกรอกใบสรุปเวลาการทำงานดังกล่าว แต่ในบางครั้งอาจให้พนักงานเป็น ผู้จดบันทึกด้วยตัวเอง แต่หากเป็นในกรณีที่พนักงานประจำได้รับค่าตอบแทนในรูปของเงินเดือน ก็ไม่จำเป็นต้องจัดทำบัตรบันทึกเวลาการทำงาน ทั้งนี้ เพราะพนักงานเหล่านั้นทำงานในแผนกเดียว หน้าที่เดียว ซึ่งค่าแรงงานที่เกิดขึ้นทั้งหมดถือเป็นค่าแรงงานทางอ้อม และจะนำไปคิดเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิต

-----ลักษณะของบัตรบันทึกเวลาการทำงานนั้น อาจแบ่งได้เป็น 2 ลักษณะ คือ บัตรบันทึกเวลาประจำวัน (Job Time Ticket) และบัตรบันทึกเวลาประจำวัน (Daily Time Ticket) บัตรบันทึกประจำวันนั้น ในทางปฏิบัติอาจมีความแตกต่างกันออกไปในแต่ละกิจการ แต่โดยทั่วไปแล้ว

จะประกอบไปด้วย ข้อมูลของเวลาเริ่มและสิ้นสุดของงาน ลักษณะงานที่ทำ อัตราค่าแรงและ ต้นทุนรวมของค่าแรงงานที่ในการทำงานประเภทนั้น ๆ ดังแสดงในรูป 4.2 ในกรณีที่พนักงานคน ใด คนหนึ่งต้องมีการเปลี่ยนงานทำในหลายๆ ประเภทหรือหลายๆ ชั้นงาน ในแต่ละวัน ดังนั้น แทนที่กิจการจะมีการทำบัตรบันทึกเวลาประจำงานขึ้น หลายๆ ใบตามลักษณะและประเภทงานที่ เปลี่ยนไป ก็อาจเปลี่ยนมาใช้บัตรบันทึกเวลาประจำวันดังแสดงในรูป 4.3

### การคำนวณค่าแรงคนงาน

-----เมื่อครบรอบการจ่ายค่าแรงงาน และฝ่ายบัญชีค่าแรงสามารถรวบรวมเวลาการทำงานของคนงานแต่ละคนได้แล้ว หน้าที่ต่อไปของฝ่ายบัญชีค่าแรงคือทำการคำนวณค่าแรงของคนงานแต่ละคนที่ ได้รับ ซึ่งในการคำนวณค่าแรงงานนั้น จะพิจารณาจากชั่วโมงการทำงาน สำหรับคนงานที่ได้รับค่าจ้าง เป็นรายชั่วโมง หรือตามจำนวนชิ้นงาน แต่โดยส่วนใหญ่กิจการนิยมจ่ายตามชั่วโมงการทำงานมากกว่า การคำนวณค่าแรงงานโดยปกติจะประกอบไปด้วย 2 ส่วนที่สำคัญ คือ การคำนวณค่าแรงงานขั้นต้น (Gross payrolls) และการคำนวณค่าแรงงานสุทธิ (Net payrolls) ซึ่งสามารถอธิบายได้ดังรายละเอียดต่อไปนี้

#### -----1. การคำนวณค่าแรงงานขั้นต้น (Gross payrolls)

-----ค่าแรงงานขั้นต้น หมายถึง ค่าแรงงานที่คำนวณได้จากเวลาการทำงานจริงหรือชิ้นงานที่คนงานผลิตได้ โดยที่ยังไม่ได้หัก ภาษีหัก ณ ที่จ่าย หักเงินประกันสังคม เงินสะสม หรือสำรองต่างๆ โดยสามารถคำนวณได้จาก

$$\text{ค่าแรงงานขั้นต้น} = \text{ค่าแรงงานปกติ} + \text{ค่าแรงงานล่วงเวลา}$$

#### -----1.1 การคำนวณค่าแรงงานปกติ

-----ค่าแรงปกติ หมายถึง ค่าแรงจากเวลาการทำงานปกติของกิจการ เช่น กิจการ กำหนดให้เวลาการทำงานปกติ คือ วันจันทร์ ถึง วันศุกร์ เวลา 8.00 – 12.00 น. และ 13.00 – 17.00 น. ดังนั้น ค่าแรงที่คำนวณได้จากเวลาการทำงานดังกล่าว เรียกว่า ค่าแรงงานปกติ ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างต่อไปนี้

**ตัวอย่างที่ 1 (การคำนวณค่าแรงปกติ)** บริษัท ศิริชัย จำกัด ได้ว่าจ้างพนักงานผลิตสินค้าชนิดหนึ่ง โดย กำหนดให้ทำงานสัปดาห์ละ 40 ชั่วโมง คือ ตั้งแต่วันจันทร์ ถึง วันศุกร์ เวลา 8.00 – 17.00 น. พักเที่ยง 1 ชม. อัตราค่าจ้างชั่วโมงละ 20 บาท หากนายวิจิต ซึ่งเป็นพนักงานคนหนึ่งของบริษัท มีชั่วโมงการทำงานในช่วงสัปดาห์ที่ผ่านมาดังนี้

**บัตรลงเวลา**

ชื่อ – สกุล นายวิจิต เจ็ดชัย.....รหัสคนงาน.....002.....

แผนก.....ผลิตสินค้า.....ตำแหน่ง.....คนงาน.....

ประจำสัปดาห์.....1.....วันจันทร์ ที่...3...พ.ค.45.....ถึงวันอาทิตย์...ที่...9...พ.ค.45.....

วัน	เช้า		บ่าย		ลักษณะงานที่ทำ
	เข้า	ออก	เข้า	ออก	
จันทร์	8.00	12.00	13.00	17.00	ประกอบชิ้นส่วน
อังคาร	8.00	12.00	13.00	18.00	ประกอบชิ้นส่วน
พุธ	8.00	12.00	13.00	17.00	ประกอบชิ้นส่วน
พฤหัสบดี	8.00	12.00	13.00	20.00	ซ่อมเครื่องจักร
ศุกร์	8.00	12.00	13.00	19.00	ซ่อมเครื่องจักร
เสาร์	8.00	12.00	13.00	19.00	ประกอบชิ้นส่วน
อาทิตย์	-	-	-	-	

**สรุป** ชั่วโมงการทำงาน.....56.....ชั่วโมง

**วิธีคิด**

-----จากข้อมูลจะเห็นได้ว่าเวลาการทำงานปกติของกิจการคือ วันจันทร์ – วันศุกร์ เวลา 8.00 – 17.00 น.

-----ดังนั้น ค่าแรงงานปกติ ของนายวิจิต ก็จะสามารถคำนวณได้จากการทำงานใน วันจันทร์-วันศุกร์ วันละ 8 ชั่วโมง 5 วันจึงเท่ากับ 40 ชั่วโมง

-----และ ค่าแรงปกติที่คำนวณได้ (40\*20) = 800 บาท

**1.2 การคำนวณค่าแรงงานล่วงเวลา**

-----จากตัวอย่างข้างต้นจะเห็นได้ว่า นายวิจิต มีการทำงานเกินกว่าเวลาการทำงานปกติ ที่กิจการกำหนด ค่าแรงงานที่นายวิจิตจะได้รับจากเวลาการทำงานที่เกินนั้น เราเรียกว่า “ค่าแรงงานล่วงเวลา” สำหรับกิจการที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับอุตสาหกรรมการผลิต ตามกฎหมายคุ้มครองแรงงาน พ.ศ. 2515 ได้บัญญัติไว้เกี่ยวกับการกำหนดเวลาการทำงานว่า นายจ้างจะกำหนดชั่วโมงการทำงานปกติไว้เท่าใดก็ได้ แต่จะต้องไม่เกินสัปดาห์ละ 48 ชั่วโมง ในกรณีที่ลูกจ้างทำงานได้เกินกว่าชั่วโมงการทำงานปกติ นายจ้างจะต้องจ่ายค่าแรงงานล่วงเวลาให้ โดยมีอัตราการคำนวณดังนี้

**ก. อัตราค่าแรงงานล่วงเวลาในวันทำงานปกติ**

-----คือ ในกรณีที่ลูกจ้างทำงานนอกเวลา หรือเกินกว่าเวลาการทำงานปกติที่กิจการ



กำหนดไว้ แต่เป็นวันทำงานตามปกติ นายจ้างจะต้องจ่ายค่าแรงให้แก่ลูกจ้างในอัตรา หนึ่งเท่าครึ่งของค่าแรงปกติ โดยคำนวณจากส่วนที่เกินนั้น ๆ เช่น จากตัวอย่างหากนายวิจิตมีการทำงานในวันจันทร์ – วันศุกร์ ตั้งแต่เวลา 17.00 น. เป็นต้นไป ถือเป็นการทำงานล่วงเวลาในวันทำงานปกติ อย่างน้อยที่สุด นายวิจิตต้องได้รับค่าแรงในอัตรา หนึ่งเท่าครึ่ง คือ  $20 * 1.5$  เท่ากับ 30 บาท/ชั่วโมง เป็นต้น

-----**ข. อัตราค่าแรงงานล่วงเวลาในวันหยุด**

-----คือ ในกรณีที่ลูกจ้างทำงานในวันที่ยกเลิกกำหนดให้เป็นวันหยุด ไม่ว่าจะวันหยุดตามปกติ หยุดนักขัตฤกษ์ หรือวันหยุดของกิจการ โดยแยกการคำนวณเป็น 2 กรณี ดังนี้

----- ทำงานในเวลาการทำงานปกติ คือ ทำงานในช่วงเวลาการทำงานปกติ แต่เป็นวันหยุด กฎหมายกำหนดให้นายจ้างจะต้องจ่ายค่าแรงให้แก่ลูกจ้างในอัตรา เพิ่มขึ้นอีกไม่น้อยกว่าหนึ่งเท่าของค่าแรงปกติ โดยคำนวณจากชั่วโมงการทำงานปกติในวันหยุดนั้นๆ เช่นจากตัวอย่าง หากนายวิจิตมาทำงานในวันหยุด คือ วันเสาร์ และวันอาทิตย์ ในเวลา 8.00 – 17.00 นายวิจิตก็จะได้รับค่าแรงเพิ่มขึ้นอีกไม่น้อยกว่า 1 เท่า ก็คือ 2 เท่า ดังนั้น อย่างน้อยที่สุดนายวิจิตต้องได้รับค่าล่วงเวลาสำหรับการทำงานเวลาปกติในวันหยุดนี้  $20 * 2$  คือ 40 บาท/ชั่วโมง เป็นต้น

----- ทำงานนอกเวลาทำงานปกติ คือ การทำงานในวันหยุด และเป็นนอกเวลาปกติด้วย กฎหมายกำหนดให้นายจ้างจะต้องจ่ายค่าแรงให้แก่ลูกจ้างในอัตรา เพิ่มขึ้นอีกไม่น้อยกว่าสองเท่าของค่าแรงปกติ ดังนั้น ในกรณีของนายวิจิต ก็คือ หากนายวิจิตทำงานในวันเสาร์ และวันอาทิตย์ ตั้งแต่เวลา 17.00 น. ขึ้นไป นายวิจิตจะต้องได้รับค่าแรงเพิ่มขึ้นไม่น้อยกว่า 2 เท่า ซึ่งก็คือ 3 เท่า อย่างน้อยที่สุด นายวิจิตต้องได้รับค่าแรงชั่วโมงละ  $20 * 3$  เท่ากับ 60 บาท

**ตัวอย่างที่ 2 (การคำนวณค่าล่วงเวลา)** จากตัวอย่างเดิม บริษัท ศิริชัย จำกัด มีนโยบายจ่ายค่าล่วงเวลาให้พนักงานในอัตราขั้นต่ำตามที่กฎหมายกำหนด คือ หากทำงานล่วงเวลาวันทำงานปกติ กิจการจะจ่ายให้ 1.5 เท่า และถ้าทำในวันหยุด แต่เป็นเวลาการทำงานปกติ จ่ายให้ 2 เท่า ส่วนถ้าเป็นวันหยุดและนอกเวลาปกติ จ่ายให้ 3 เท่าของค่าจ้างปกติ

**วิธีคิด** ค่าล่วงเวลาที่นายวิจิตจะได้รับจะเท่ากับ

-----ค่าล่วงเวลาวันทำงานปกติ (6 ชั่วโมง @ 30 บาท) -----

180 บาท

-----ค่าล่วงเวลาในเวลาปกติแต่เป็นวันหยุด (8 ชั่วโมง @ 40 บาท) -----

320 บาท

-----ค่าล่วงเวลาวันทำงานปกติ (2 ชั่วโมง @ 60 บาท) -----

180บาท

-----รวมแล้วค่าล่วง -----

680

บาท

**ตัวอย่างที่ 3 (การคำนวณค่าแรงขั้นต้น)**

-----จากตัวอย่างที่ 1 และ 2 สามารถคำนวณค่าแรงงานขั้นต้นของนายวิจิตได้ดังนี้

-----ค่าแรงปกติ -----	800
บาท	
-----ค่าล่วงเวลา -----	680
บาท	
-----รวมเป็นค่าแรงขั้นต้น -----	<u>1,480</u>
บาท	

**--2. การคำนวณค่าแรงงานสุทธิ (Net payrolls)**

----- ในการได้รับค่าจ้างของพนักงานไม่ว่าจะเป็นในรูปของเงินเดือน หรือชั่วโมงการทำงาน หรือตามจำนวนชิ้นงานก็ตาม นายจ้างจะต้องหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย จากค่าจ้างที่จ่ายให้แก่ ลูกจ้างเพื่อนำส่งสรรพากรเขตที่กิจการนั้นๆ ตั้งอยู่ ตามที่กฎหมายกำหนดการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายที่กิจการจะหักจากลูกจ้างแต่ละบุคคลก็จะมีจำนวนที่แตกต่างกันออกไป ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับจำนวน รายได้ สถานภาพการสมรส และจำนวนเงินค่าลดหย่อนที่บุคคลนั้นจะได้รับสิทธิตามกฎหมาย เช่น ค่าเบี้ยประกันชีวิต จำนวนบุตร เป็นต้น นอกจากนี้แล้วกิจการต่างๆ อาจมีรายการหักอื่นๆ อีก เช่น เงินประกันสังคม เงินทุนสะสม และเงินกองทุนในลักษณะอื่นๆ ดังนั้น ค่าแรงงานสุทธิหรือเงิน ได้สุทธิของลูกจ้าง คำนวณได้จาก

<p><b>ค่าแรงงานสุทธิ = ค่าแรงงานขั้นต้น - ภาษี ณ ที่จ่าย - เงินประกันสังคม</b></p> <p style="text-align: center;"><b>- เงินสมทบอื่น ๆ (ถ้ามี)</b></p>
---

**ตัวอย่างที่ 4 (การคำนวณค่าแรงงานสุทธิ)**

-----จากตัวอย่างเดิม บริษัท ศิริชัย จำกัด มีนโยบายให้พนักงานทุกคนเสียภาษีหัก ณ ที่จ่าย 5% ของค่าแรงงานขั้นต้น และเงินประกันสังคมอีก 1.5% ของค่าแรงปกติ

**วิธีคิด** ค่าแรงงานสุทธิของนายวิจิต จะเท่ากับ

-----ค่าแรงงานขั้นต้น-----	1,480 บาท
-----หัก ภาษี ณ ที่จ่าย (1,480*5%)-----	74 บาท
-----ประกันสังคม (800*1.5%)-----	<u>12</u> -----86 บาท
----- ค่าแรงงานสุทธิ-----	<u>1,394</u> บาท

ดังนั้น ในสัปดาห์นี้ นายวิจิต จะได้รับค่าจ้างเป็นเงิน 1,394 บาท

**การบันทึกบัญชี**

-----การบันทึกบัญชี ณ วันคำนวณค่าแรงงานจะเป็นดังนี้

-----Dr. ค่าแรงงาน	1,480
--------------------	-------

-----Cr. ค่าแรงงานค้ำจ่าย	1,394
-----ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย	74
-----บันทึกการคำนวณค่าแรงงานของนายวิจิต	12



## การบัญชีเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายการผลิต (Accounting of overhead)

จากบทที่ 3 และ บทที่ 4 ได้กล่าวถึงการบัญชีเกี่ยวกับวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรง ซึ่งเป็นองค์ประกอบหลักการผลิตสินค้า “ ค่าใช้จ่ายการผลิต ” ก็เช่นกัน เป็นองค์ประกอบหลักตัวสุดท้ายซึ่งเราจะทำการศึกษากันในบทนี้

-----ค่าใช้จ่ายการผลิต (Overhead) หรือบางแห่งอาจเรียก ค่าใช้จ่ายโรงงาน โสฬัยการผลิต ล้วนแต่ความหมายเดียวกันทั้งสิ้น ซึ่งหมายถึง ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากการผลิต แต่ไม่ถือเป็นวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรง ดังนั้นค่าใช้จ่ายการผลิตจึงหมายถึง ค่าวัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงงานทางอ้อม และค่าใช้จ่ายอื่นๆ อาทิเช่น ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้าโรงงาน ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง ค่าเช่าโรงงาน เป็นต้น

-----เนื่องจากค่าใช้จ่ายเป็นแหล่งรวมของรายจ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการผลิต จึงมักมีปัญหาต่างๆ เกิดขึ้นซึ่งแตกต่างจากวัตถุดิบทางตรง และค่าแรงงานทางตรง อันได้แก่

-----1. ค่าวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรง นั้นเป็นต้นทุนผันแปร ซึ่งจะแปรหรือเปลี่ยนแปลงตามปริมาณการผลิต ส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตสามารถเป็นได้ทั้งต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปร โดยส่วนใหญ่่มักจะเป็นต้นทุนคงที่ ทำให้ต้นทุนต่อหน่วยของการผลิตแต่ละระดับแตกต่างกันไป ดังนั้น ต้นทุนต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์ในแต่ละงวดบัญชีจึงแตกต่างกันไปด้วย เป็นการยากในการนำข้อมูลดังกล่าวมาใช้ประโยชน์ในการบริหารงานของกิจการ

-----2. ในการผลิตผลิตภัณฑ์หนึ่ง ๆ นั้น สามารถระบุชี้ชัดได้ว่า ใช้วัตถุดิบทางตรงอะไรบ้าง เป็นจำนวนเท่าใด และคิดเป็นเงินเท่าไร ส่วนค่าแรงงานทางตรงก็เช่นกัน กิจการสามารถระบุได้ว่าใช้เวลาในการผลิตไปนานเท่าใด คิดเป็นเงินกี่บาท แต่สำหรับค่าใช้จ่ายการผลิตเราไม่อาจแยกให้เห็นได้อย่างชัดเจนว่าการผลิตสินค้า 1 ชิ้น ประกอบไปด้วย ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าเชื้อเพลิง หรือค่าเช่าเป็นจำนวน เท่าใด

-----จากเหตุผล 2 ประการข้างต้น จึงทำให้การบัญชีเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายค่อนข้างยุ่งยากพอสมควร และเหตุผลสำคัญอีกประการคือ มีการจำแนกประเภทค่าใช้จ่ายออกไปในรูปแบบต่างๆ ตามแต่วัตถุประสงค์ที่ผู้ใช้ต้องการใช้ โดยสามารถสรุปได้ดังนี้

### การจำแนกประเภทค่าใช้จ่าย

-----1. แบ่งตามค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น ซึ่งมี 3 ชนิด คือ

-----ก. วัตถุดิบทางอ้อม ได้แก่ พกน้ำมันหล่อลื่น วัสดุทำความสะอาดโรงงาน หรือเครื่องจักร วัสดุที่ใช้ใน

โรงงานที่จำเป็นต่อการผลิตแต่มิได้ใช้ให้เห็นเด่นชัด หรือเป็นวัตถุดิบที่มีการใช้ในปริมาณน้อย ต้นทุนต่ำ ถ้าแยกบันทึกเป็นต้นทุนทางตรงแล้วไม่คุ้มค่ากับผลประโยชน์ที่จะได้รับการแยกนั้นๆ

ข. ค่าแรงงานทางอ้อม ได้แก่ ค่าจ้าง หรือค่าแรงของพนักงานหรือคนงานที่ให้บริการแก่ฝ่ายต่างๆ ทั้งโรงงาน และช่วยให้การผลิตนั้นสำเร็จได้ แต่ไม่สามารถแยกให้เห็นเด่นชัดว่าเป็นของผลิตภัณฑ์ไหน จำนวนเท่าใด

ข. ค่าแรงงานทางอ้อม ได้แก่ ค่าจ้าง หรือค่าแรงของพนักงานหรือคนงานที่ให้บริการแก่ฝ่ายต่างๆ ทั้งโรงงาน และช่วยให้การผลิตนั้นสำเร็จได้ แต่ไม่สามารถแยกให้เห็นเด่นชัดว่าเป็นของผลิตภัณฑ์ไหน จำนวนเท่าใด

-----ค. ค่าใช้จ่ายทั่วไปในโรงงาน ค่าใช้จ่ายเหล่านี้ได้แก่ ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ถาวรต่างๆ ในโรงงาน ค่าเช่า ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าภาษี ค่าประกันภัย ค่าโทรศัพท์ ฯลฯ

-----2. แบ่งตามความสามารถในการระบุ แบ่งได้เป็น 2 ประเภท ได้แก่

-----ก. ค่าใช้จ่ายการผลิตทางตรง หมายถึง ค่าใช้จ่ายการผลิตที่สามารถระบุ สามารถจำแนกได้ ว่าเป็นของโรงงานใด แผนกผลิตใด หรือผลิตภัณฑ์ชนิดใด ซึ่งคำว่า “ค่าใช้จ่ายการผลิตทางตรง” ทำให้ลักษณะของค่าใช้จ่ายประเภทนี้คล้ายหรือแทบจะเหมือนกับ วัตถุดิบทางตรง และค่าแรงทางตรง ดังนั้น การใช้ประโยชน์จากค่าใช้จ่ายประเภทนี้จึงค่อนข้างง่าย และเป็นที่ยอมรับของผู้บริหารกิจการ

-----ข. ค่าใช้จ่ายการผลิตทางอ้อม หมายถึง ค่าใช้จ่ายการผลิตที่ไม่สามารถระบุได้ ไม่สามารถชี้ชัดได้ว่าเป็นค่าใช้จ่ายของหน่วยงานใด ค่าใช้จ่ายการผลิตประเภทนี้จึงต้องอาศัยการปันส่วนให้กับทุกหน่วยงาน ทุกแผนกผลิต และทุกผลิตภัณฑ์ที่เกี่ยวข้องหรือก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายประเภทนี้ โดยกิจการต้องเลือกใช้ฐานที่เหมาะสมเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน

การจำแนกค่าใช้จ่ายในลักษณะนี้ มีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการนำข้อมูลมาใช้ประโยชน์ด้านการบริหารงาน และนอกจากนั้น ยังจำเป็นต่อการคำนวณหาต้นทุนการผลิตต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์ด้วย

-----3. การแบ่งค่าใช้จ่ายการผลิตตามหน้าที่ โดยทั่วไปในหน่วยผลิตหรือภายในโรงงานของกิจการมักแบ่งหน่วยงานออกเป็น 2 กลุ่มหลัก ๆ คือ กลุ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการผลิตซึ่งเราเรียกว่า แผนกผลิต (Operation department) และแผนกบริการ (Service department) ซึ่งมีหน้าที่ อำนวยความสะดวก หรือช่วยสนับสนุนงานการผลิต ให้ประสบความสำเร็จ และเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เช่น แผนกซ่อมบำรุง เครื่องจักร แผนกควบคุมคอมพิวเตอร์ ดังนั้น การค่าใช้จ่ายการผลิตในลักษณะนี้ จึงสามารถจำแนกได้เป็น 2 ประเภท คือ

-----ก. ค่าใช้จ่ายแผนกผลิต ซึ่งก็คือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแผนกผลิตโดยตรง เช่น เงินเดือนผู้จัดการแผนก ประกอบ ค่าน้ำมันเชื้อเพลิงในแผนกผสม ค่าวัสดุในการบรรจุหีบห่อ เป็นต้น

-----ข. ค่าใช้จ่ายแผนกบริการ หมายถึง ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในแผนกที่ไม่ได้ทำหน้าที่ผลิตโดยตรง แต่เป็นหน่วยงานสนับสนุนการผลิต ค่าใช้จ่ายประเภทนี้ได้แก่ ค่าวัสดุทำความสะอาดโรงงาน ค่าวัสดุซ่อมแซมคอมพิวเตอร์ เงินเดือนพนักงานซ่อมแซมเครื่องจักร เป็นต้น

-----4. การจำแนกค่าใช้จ่ายตามปริมาณการผลิต หรือจำแนกตามพฤติกรรม ซึ่งจำแนกได้ 3 ประเภท ดังนี้

-----ก. ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร (Variable overhead) หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่มียอดรวมเปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิต คือ ผลิตมากค่าใช้จ่ายก็มาก ผลิตน้อยค่าใช้จ่ายก็น้อย และยังไม่ผลิตเลย ค่าใช้จ่ายก็จะไม่เกิดขึ้น แต่ค่าใช้จ่ายผลิตผันแปรต่อหน่วยจะเท่ากันทุกหน่วย ค่าใช้จ่ายเหล่านี้ ได้แก่ วัสดุที่ใช้ในโรงงาน หรือวัตถุดิบทางอ้อมที่ใช้ในการผลิต ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง ส่วนค่าแรงทางอ้อมนั้น หากจ่ายเป็นรายชั่วโมง ก็ถือเป็นค่าใช้จ่ายประเภทนี้ได้

--ข. ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ (Fixed overhead) หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลา โดยไม่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต กล่าวคือ ไม่ว่ากิจการจะผลิตสินค้ามาก ผลิตน้อย หรือไม่ผลิตเลย ก็ไม่มีผลกระทบต่อค่าใช้จ่ายดังกล่าว แต่ค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะสัมพันธ์กับเวลา คือเมื่อถึงเวลาหรือครบกำหนดค่าใช้จ่ายชนิดนี้ก็จะเกิดขึ้นเอง เช่น ค่าเช่าที่กิจการต้องจ่ายทุกสิ้นเดือน ค่าเสื่อมราคาที่ต้องมีการคิดทุกปี และเงินเดือนของพนักงานประจำ เป็นต้น ในการจ่ายค่าใช้จ่ายคงที่แต่ละครั้งนั้น ส่วนใหญ่จะเป็นจำนวนเดิม ดังนั้น ทำให้ค่าใช้จ่ายคงที่ต่อหน่วยในแต่ละงวดแตกต่างกันไป เพราะค่าใช้จ่ายคงที่ต่อหน่วยเปลี่ยนแปลง คือ ยิ่งผลิตมากค่าใช้จ่ายคงที่ต่อหน่วยยิ่งลดลง แต่หากผลิตน้อยค่าใช้จ่ายคงที่ก็จะสูง ตัวอย่างเช่น กิจการแห่งหนึ่งทำการเช่าเครื่องจักรเข้ามาใช้ผลิตสินค้าในอัตราค่าเช่าเดือนละ 20,000 บาท ในเดือนมกราคม กิจการผลิตได้ 10,000 หน่วย ส่วนในเดือนกุมภาพันธ์ ผลิตได้ 20,000 หน่วย

-----ค่าเช่าต่อหน่วยเดือน ม.ค. =  $20,000/10,000 = 2$  บาท/หน่วย

-----เดือน ก.พ. =  $20,000/20,000 = 1$  บาท/หน่วย

-----ค. ค่าใช้จ่ายการผลิตผสม (Mixed overhead) หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่มีทั้งค่าใช้จ่ายคงที่และผันแปร รวมอยู่ด้วยกัน นั้นหมายถึง ค่าใช้จ่ายประเภทนี้จะมีส่วนหนึ่งที่คงเดิม กล่าวคือ ไม่ว่าผลิตมาก ผลิตน้อย หรือไม่ผลิตเลย ก็ต้องจ่าย บวกกับส่วนของผันแปร ที่จะเพิ่มขึ้นเรื่อยๆ ถ้ากิจการผลิตสินค้ามากขึ้น ดังนั้น ถึงแม้ว่ากิจการไม่มีการผลิตสินค้า แต่กิจการก็ต้องจ่ายค่าใช้จ่ายประเภทนี้ เพราะมีส่วนของคงที่อยู่ในขณะเดียวกัน หากกิจการผลิตสินค้าและผลิตเพิ่มขึ้น ค่าใช้จ่ายประเภทนี้ก็จะเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ แต่ไม่ได้เพิ่มขึ้นในสัดส่วนที่คงที่ เพราะค่าใช้จ่ายการผลิตผสมต่อหน่วยเปลี่ยนแปลงไป ยกตัวอย่างเช่น ค่าโทรศัพท์พื้นฐานประจำบ้าน ซึ่งมีค่าบริการรายเดือน 100 บาท/เดือน และมีค่าโทรศัพท์อีกครั้งละ 3 บาท หากเดือน ม.ค. กิจการใช้โทรศัพท์ 100 ครั้ง และในเดือน ก.พ. ใช้ 200 ครั้ง

-----ดังนั้น ค่าโทรศัพท์ที่ต้องจ่ายเดือน ม.ค. =  $100 + (3*100) = 400$  บาท

-----และค่าโทรศัพท์ต่อครั้ง =  $400/100 = 4$  บาท/ครั้ง

-----และ ในเดือน ก.พ. =  $100 + (3*200) = 700$  บาท

-----และค่าโทรศัพท์ต่อครั้ง =  $700/200 = 3.5$  บาท/ครั้ง

การต้องแยกค่าใช้จ่ายการผลิตออกเป็นประเภทต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้นนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์ในการวางแผนการผลิตและการวางแผนงบประมาณ การวิเคราะห์ปริมาณ ต้นทุนและกำไร การตัดสินใจ กำหนดระดับการผลิตและการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตสำหรับผลิตภัณฑ์

### ค่าใช้จ่ายการผลิตในวิธีต้นทุนจริงและต้นทุนปกติ

-----จากการศึกษาในบทที่ 2 ระบบต้นทุนจริง (Actual costing) เป็นการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์โดยจัดบันทึกจากข้อมูลที่เกิดขึ้นจริง ทั้งในส่วนของ วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต แต่การคำนวณต้นทุนด้วยวิธีนี้ มักไม่ได้รับความนิยม เพราะสาเหตุส่วนใหญ่ที่กิจการต้องการทราบต้นทุนผลิตของผลิตภัณฑ์ ก็เพื่อนำมาใช้ในบริหารงานด้านต่างๆ เช่น การกำหนดราคาขาย การประมาณการกำไร การควบคุมต้นทุน เป็นต้น ซึ่งการกระทำดังกล่าวต้องกระทำให้ทันภายในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ปัญหา

ที่เกิดขึ้นในระบบการคิดต้นทุนแบบนี้ก็คือ ในส่วนของค่าใช้จ่ายที่มักจะเกิดขึ้นตามระยะเวลา นั้น หมายความว่า เมื่อถึงเวลาจึงจะทราบว่าค่าใช้จ่ายการผลิตนั้น ๆ เกิดขึ้นหรือไม่ และมีจำนวนเท่าใด ซึ่ง ระยะเวลาดังกล่าวอาจเป็นสิ้นเดือน หรือสิ้นปี ด้วยเหตุนี้ ต้นทุนจริงจึงมักให้ข้อมูลที่ไม่ทันต่อการตัดสินใจ หรือความต้องการของผู้บริหาร ดังนั้น จึงได้มีการพัฒนามาสู่การคำนวณต้นทุนด้วย “ต้นทุนปกติ” (Normal costing) ซึ่งก็คือ การคำนวณต้นทุนด้วย ข้อมูลจริงจากวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงทางตรง ส่วน ค่าใช้จ่ายการผลิตใช้จากข้อมูลประมาณการ หรือที่เรียกกันว่า “ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน” หรือ “ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร”

-----การคำนวณต้นทุนการผลิตตามระบบต้นทุนปกตินี้ กิจการมักมีการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต จัดสรร หรืออัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน (Manufacturing overhead application rate) ไว้ ล่วงหน้า

**การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต**

-----การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร หรือ อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน หมายถึง กระบวนการในการประมาณการ หรือการคาดการณ์ถึงค่าใช้จ่ายการผลิตต่อหน่วย ต่อชั่วโมงแรงงาน ทางตรง ต่อชั่วโมงเครื่องจักร หรือต่อต้นทุนวัตถุดิบทางตรงไว้ล่วงหน้า ทั้งนี้ แล้วแต่นโยบายของกิจการใน การกำหนดฐานเพื่อใช้ปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าเป็นต้นทุนการผลิตต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์ โดยสามารถคำนวณได้จาก

$$\text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร} = \frac{\text{ประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิต}}{\text{ประมาณการชั่วโมงแรงงานทางตรง ชั่วโมงเครื่องจักร หรือหน่วย}}$$

สิ่งสำคัญประการแรกที่กิจการจะต้องคำนึงถึงในการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร คือ การ ประมาณการระดับการผลิตที่คาดว่าจะทำการผลิตในงวดเวลาหนึ่ง ๆ ทั้งนี้เพราะการประมาณการระดับ การผลิตที่เหมาะสมและใกล้เคียงกับระดับการผลิตที่เกิดขึ้นจริง จะช่วยให้กิจการสามารถประมาณการ ค่าใช้จ่ายการผลิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นทั้งหมดในช่วงเวลานั้น ได้อย่างแม่นยำมากขึ้น และข้อมูลด้านต้นทุนที่ ได้รับ ก็จะเป็นประโยชน์ต่อการใช้ข้อมูลในการบริหารมากขึ้น

-----นอกจากนี้ ความเข้าใจเกี่ยวกับพฤติกรรมของค่าใช้จ่ายการผลิต ไม่ว่าจะเป็นค่าใช้จ่ายผลิต ผันแปร ค่าใช้จ่ายคงที่ หรือแม้แต่ค่าใช้จ่ายผสม แต่ละประเภทมีพฤติกรรม หรือลักษณะอย่างไร ก็จะช่วยให้การ ประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิตมีความเหมาะสมใกล้เคียงความเป็นจริงมากขึ้น

การประมาณการระดับการผลิต สามารถพิจารณาได้ใน 3 ระดับ คือ

. ระดับผลิตในเชิงทฤษฎี

(Theoretical or ideal capacity)

เป็นการประมาณการระดับการผลิตที่ให้ผลผลิตในสูงสุด (Maximum output) ซึ่งในลักษณะนี้ จะถือว่าการดำเนินการผลิตเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ 100% กล่าวคือ กิจการสามารถที่จะทำการผลิตได้ตลอด 24 ชั่วโมงในแต่ละวัน และสามารถทำการผลิตได้ทุกวันในหนึ่งปี โดยไม่มีการหยุดพักของเครื่องจักร และมี ปัญหาใด ๆ ที่จะทำให้การผลิตต้องหยุดชะงัก ดังนั้น ในทางปฏิบัติจริง การประมาณระดับการผลิตตาม แนวความคิดนี้ จึงเป็นไปได้ยาก

-----ก.ระดับการผลิตปกติ (Normal capacity)

-----เป็นการประมาณการซึ่งคำนึงถึงแผนการผลิตระยะยาว อาจเป็นช่วงระยะเวลา 3 – 5 ปี โดยปกติการผลิตในช่วงระยะเวลานั้น ๆ อาจไม่เท่ากัน เพราะระดับการผลิตในระยะสั้นมักขึ้นอยู่กับความต้องการของการตลาด แต่สำหรับในระยะยาวแล้ว ปริมาณการผลิตควรจะเป็นไปตามระดับปกติที่ประมาณไว้ วิธีนี้จะทำให้ปริมาณการผลิตไม่เปลี่ยนแปลงภายในช่วงระยะเวลาตามแผน ดังนั้น อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรก็จะไม่เปลี่ยนแปลงในแต่ละงวด ของช่วงเวลานั้นๆ ด้วย เว้นเสียแต่ค่าใช้จ่ายการผลิตบางรายการมีมูลค่าสูงขึ้น ก็อาจต้องมีการปรับปรุงบ้าง

-----ข.ระดับการผลิตที่คาดว่าจะผลิตจริง (Actual Expected capacity)

-----เป็นการประมาณระดับการผลิตตามแผนในระยะสั้น ทำการประมาณการแบบปีต่อปี คือ ใช้ข้อมูลในการประมาณการจากระดับผลิตจริงที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในงวดถัดไป ดังนั้น การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรก็จะเกิดขึ้นทุกปี แต่แต่ละปีอาจไม่เท่ากัน เพราะค่าใช้จ่ายที่ประมาณการในแต่ละปีอาจไม่เท่ากัน หรือไม่ก็ระดับการผลิตในแต่ละปีอาจแตกต่างกันไป แต่การประมาณการระดับนี้จะให้ข้อมูลที่ใกล้เคียงความเป็นจริงได้มากกว่าวิธีอื่น เนื่องจากการประมาณการในช่วงสั้น

**ตัวอย่างที่ 1**

-----บริษัท อนุรักษ์พัฒนา จำกัด กำลังพิจารณาเกี่ยวกับการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร ซึ่งข้อมูลต่อไปนี้ เป็นข้อมูลเปรียบเทียบระหว่างการใช้ระดับการผลิตปกติ และระดับการผลิตจริงในการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร

	<b>ระดับการผลิตปกติ (150,000 ชั่วโมง)</b>	<b>ระดับการผลิตที่คาดว่าจะผลิตจริง (120,000 ชั่วโมง)</b>
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่โดยประมาณ	240,000 บาท	240,000 บาท
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรโดยประมาณ 150,000 ชั่วโมง * .50 บาท 120,000 ชั่วโมง * .50 บาท	75,000 บาท	60,000 บาท
รวมค่าใช้จ่ายการผลิตโดยประมาณ	315,000 บาท	300,000 บาท
ประมาณการชั่วโมงแรงงานทางตรง	150,000 ชั่วโมง	120,000 ชั่วโมง
อัตราค่าใช้จ่ายผลิตจัดสรรต่อชั่วโมง	2.10 บาท	2.50 บาท
ประกอบด้วย : - ผันแปร	.50 บาท	.50 บาท
คงที่	1.60 บาท	2.00 บาท

**การประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิต**

-----เมื่อกิจการได้ทำการกำหนดระดับการผลิต (Level of production) ที่เหมาะสมได้แล้ว ในขั้นต่อไป คือ กิจการต้องทำการประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิตเพื่อไปเป็นข้อมูลในการคำนวณอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต

จัดสรรต่อไป ดังนั้น ในการจัดทำงบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตที่จะทำขึ้นเพื่อใช้ในงวดต่อไป กิจการก็จะต้องสามารถจำแนกประเภทของค่าใช้จ่ายการผลิตออกเป็น 2 ลักษณะ คือ ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร (Variable manufacturing overhead) และค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ (Fixed manufacturing overhead) ทั้งนี้ เพื่อให้การประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิตในงบประมาณที่จัดทำขึ้น มีความเหมาะสมและแม่นยำมากยิ่งขึ้น

-----ตัวอย่างที่ 2 บริษัท สารสินอุตสาหกรรม จำกัด เป็นผู้ผลิตและจำหน่ายสินค้าชนิดหนึ่ง โดยในขณะนี้ได้รวบรวมข้อมูล เพื่อนำมาใช้ในการจัดทำงบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตสำหรับปี 2545 ซึ่งประกอบไปด้วย

-----ระดับการผลิตปกติ (หน่วยผลิตภัณฑ์)-----	250,000 บาท
-----ระดับการผลิตปกติ (ชั่วโมงแรงงานทางตรง) -----	500,000 บาท
-----ช่วงการผลิตปกติที่มีนัยสำคัญ -----	100,000 – 400,000 บาท-----
-----ค่าใช้จ่ายการผลิต :	
-----ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร :	
-----วัตถุดิบทางอ้อม (เฉลี่ยต่อหน่วยผลิตภัณฑ์)-----	.50 บาท
-----ค่าแรงงานทางอ้อม (เฉลี่ยต่อชั่วโมง) -----	5.00 บาท
-----ชั่วโมงแรงงานทางอ้อม (3%ของชั่วโมงแรงงานทางตรง)-	15,000 ชั่วโมง
-----ค่าน้ำมันเชื้อเพลิงเครื่องจักร (เฉลี่ยต่อชั่วโมง) -----	30 บาท
-----จำนวนชั่วโมงเครื่องจักร -----	15,000 ชั่วโมง
-----ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ :	
-----ค่าเช่าโรงงาน-----	300,000 บาท
-----ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์โรงงาน-----	50,000 บาท

-----จากข้อมูลข้างต้น บริษัทสามารถนำมาทำการจัดทำงบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิต (Manufacturing overhead budget) ณ ระดับการผลิตปกติ สำหรับปี 2540 ได้ดังนี้



บริษัท สารสินอุตสาหกรรม จำกัด	
งบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิต	
สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2545	
ประมาณการผลิต ณ ระดับผลิตปกติ	250,000 หน่วย
ประมาณการชั่วโมงแรงงานทางตรง( 2 ชั่วโมง/1หน่วย)	500,000 ชั่วโมง
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร :	
วัตถุดิบทางอ้อม	125,000
ค่าแรงงานทางอ้อม	75,000
ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง	<u>450,000</u>
รวมค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร	650,000
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ :	
ค่าเช่าโรงงาน	300,000
ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์โรงงาน	<u>50,000</u>
รวมค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่	<u>350,000</u>
รวมค่าใช้จ่ายการผลิตทั้งสิ้น	<u>1,000,000</u>

-----คำว่า “ตัวหลักต้น” ค่าใช้จ่าย หมายถึง ตัวแปร หรือปัจจัย ที่มีอิทธิพลสามารถหลักต้นค่าใช้จ่ายให้มากขึ้น หรือน้อยลงได้ กิจกรรมต้องทำการพิจารณาเลือกตัวหลักต้นที่มาเป็นฐานในการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร หรืออัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน ซึ่งตัวหลักต้นที่เป็นที่นิยมมีอยู่มากมาย แต่พอจะสรุปได้ ดังนี้

-----1. ปริมาณหน่วยผลิต (Unit of production) วิธีนี้ถือเป็นวิธีที่ง่ายมาก ทั้งนี้ เพราะการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรจะถูกกำหนดมาเป็นจำนวนค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์ ซึ่งในวิธีนี้ทำให้การคิดต้นทุนการผลิตทำได้ง่าย และมีความผิดพลาดน้อยลง ทั้งนี้ เพราะเราไม่ต้องคำนึงถึงทรัพยากรอื่นๆ ที่นำมาใช้ในการผลิตเลย สูตรที่ใช้ในการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรตามวิธีนี้ คือ

$$\text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรต่อหน่วย} = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายการผลิต โดยประมาณ}}{\text{ปริมาณหน่วยผลิต โดยประมาณ}}$$

**ตัวอย่างที่ 3** จากข้อมูลของบริษัท สารสินอุตสาหกรรม จำกัด ซึ่งได้มีการประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิตไว้ 1,000,000 บาทต่อปี และคาดว่าจะผลิต 25,000 หน่วย หากกิจการใช้การจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตตามหน่วยสินค้า

-----**ดังนั้น** อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรต่อหน่วย ----- = 1,000,000 / 25,000  
 ----- = 4.00 บาท

-----ค. ค่าใช้จ่ายทั่วไปในโรงงาน ค่าใช้จ่ายเหล่านี้ได้แก่ ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ถาวรต่างๆ ในโรงงาน ค่าเช่า ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าภาษี ค่าประกันภัย ค่าโทรศัพท์ ฯลฯ

-----2. แบ่งตามความสามารถในการระบุ

-2. ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง (Direct material cost) วิธีนี้เหมาะสำหรับกิจการที่มีการใช้วัตถุดิบทางตรงเป็นจำนวนมากในการผลิต รวมทั้งมูลค่าและการใช้วัตถุดิบมีความสัมพันธ์กับการเกิดค่าใช้จ่ายการผลิต ดังนั้น สูตรที่ใช้ในการคำนวณก็คือ

$$\frac{\text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรต่อต้นทุนวัตถุดิบทางตรง}}{\text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร}} = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายการผลิต โดยประมาณ}}{\text{ต้นทุนค่าวัตถุดิบ โดยประมาณ}}$$

ตัวอย่างที่ 4 จากตัวอย่างเดิม(บริษัท สารสินอุตสาหกรรม จำกัด) หากกิจการดังกล่าวใช้วัตถุดิบทางตรงราคาชิ้นละ 0.5บาท จำนวน 4 ชิ้นสำหรับการผลิตสินค้า 1 หน่วย

-----ดังนั้น จากที่กิจการคาดว่าจะผลิตสินค้า 250,000 หน่วย

-----กิจการต้องใช้วัตถุดิบทางตรง (250,000 \* 4 ) -----= 1,000,000 ชิ้น

-----ซึ่งคิดเป็นต้นทุนค่าวัตถุดิบทางตรง -----= 500,000 บาท

-----และ

----- อัตราค่าใช้จ่ายผลิตจัดสรร

-----ต่อต้นทุนวัตถุดิบทางตรง -----= 1,000,000/500,000

-----= 2 บาท หรือ 200%

-----ต่อหน่วยของสินค้า (2 \* 200%) -----= 4 บาท

-----3. ต้นทุนค่าแรงงานทางตรง (Direct labor cost) การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร ตามวิธีนี้จะมีลักษณะคล้ายคลึงกับการใช้ต้นทุนวัตถุดิบทางตรงเป็นเกณฑ์ในการกำหนด ซึ่งในขั้นแรก กิจการจะต้องสามารถคำนวณหรือประมาณค่าแรงงานทางตรงที่กิจการต้องจ่ายตลอดช่วงระยะเวลาหนึ่ง ซึ่งต้องเท่ากับช่วงระยะเวลาที่ใช้ประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิต ดังนั้น จากสูตรการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรต่อต้นทุนค่าแรงงานทางตรงสามารถแสดงได้ดังนี้

$$\frac{\text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรต่อต้นทุนค่าแรงงานทางตรง}}{\text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร}} = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายการผลิต โดยประมาณ}}{\text{ต้นทุนค่าแรงงานทางตรง โดยประมาณ}}$$

ตัวอย่างที่ 5 จากข้อมูลของบริษัท สารสินอุตสาหกรรม จำกัด ซึ่งได้มีการประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิตไว้ 1,000,000 บาทต่อปี และคาดว่าจะผลิต 25,000 หน่วย ใช้เวลาผลิต 500,000 ชั่วโมง หากกิจการจ่ายค่าจ้างชั่วโมงละ 20 บาท ค

-----ดังนั้น -----ต้นทุนค่าแรงงานจะเท่ากับ 500,000 \* 20 = 10,000,000 บาท

-----อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร

-----ต่อต้นทุนค่าแรงงานทางตรง = 1,000,000 / 10,000,000

-----= 0.1 บาท หรือ 10%  
 -----และ คิดต่อหน่วยสินค้าได้ -----= 4.00 บาท/หน่วย  
 -----( 40 \* 10%)

-----4. ชั่วโมงแรงงานทางตรง (Direct labor hours) สำหรับวิธีนี้เป็นเกณฑ์กำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร โดยถือว่าการใช้แรงงานหรือเวลาการทำงานของคนงานมีความสัมพันธ์กับการเกิดต้นทุนทางอ้อม (Indirect costs) หรือค่าใช้จ่ายผลิต

$$\text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรต่อ ชั่วโมงแรงงานทางตรง} = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายการผลิต โดยประมาณ}}{\text{จำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรง โดยประมาณ}}$$

แบ่งได้เป็น 2 ประเภท ได้แก่

-----ก. ค่าใช้จ่ายการผลิตทางตรง หมายถึง ค่าใช้จ่ายการผลิตที่สามารถระบุ สามารถ  
**ตัวอย่างที่ 6** จากตัวอย่างเดิม (บริษัท สารสินอุตสาหกรรม จำกัด) -----หากกิจการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตตามชั่วโมงแรงงานทางตรง  
 -----จะได้ -----อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร  
 -----ต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง -----= 1,000,000 / 500,000  
 -----= 2 บาท ต่อชั่วโมง  
 -----และ คิดต่อหน่วยสินค้าได้ -----= 4.00 บาท/หน่วย  
 -----( 2 \* 2)

-----5. ชั่วโมงเครื่องจักร (Machine hours) ใน อุตสาหกรรมหรือกิจการที่มีลักษณะการผลิตแบบอัตโนมัติ หรือไฮเทคเทคโนโลยี (Hi-tech production) การผลิตส่วนใหญ่เป็นการใช้เครื่องจักรอัตโนมัติ ดังนั้นในแนวคิดนี้จึงกำหนดให้ การเกิดขึ้นของค่าใช้จ่ายการผลิต สัมพันธ์กับการทำงานของเครื่องจักร ดังนั้น สูตรคำนวณก็จะเป็นดังนี้

$$\text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรต่อ ชั่วโมงเครื่องจักร} = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายการผลิต โดยประมาณ}}{\text{จำนวนชั่วโมงเครื่องจักร โดยประมาณ}}$$

**ตัวอย่างที่ 7** จากตัวอย่างเดิม (บริษัท สารสินอุตสาหกรรม จำกัด) หากกิจการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตตามชั่วโมงเครื่องจักร  
 -----จะได้ -----อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร  
 -----ต่อชั่วโมงเครื่องจักร = 1,000,000 / 15,000

-----= 66.67 บาทต่อชั่วโมง

-----และ คิดต่อหน่วยสินค้าได้-- = 4.00 บาทต่อหน่วย

----- ( 0.06 \* 66.67)

-----จากเกณฑ์ต่างๆ ดังกล่าวข้างต้นเป็นเพียงบางตัวอย่างที่กิจการ สามารถนำไปใช้ในการกำหนดอัตรา ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร แต่อย่างไรก็ตาม กิจการบางแห่งอาจมีการใช้หลักเกณฑ์อื่นในการกำหนดอัตรา ค่าใช้จ่าย การผลิตจัดสรรก็ได้ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับลักษณะของการผลิตและเหตุผลที่จะสามารถอธิบายได้ถึง ความสัมพันธ์ ระหว่างหลักเกณฑ์ที่นำมาใช้กับการเกิดค่าใช้จ่ายการผลิตในความเป็นจริง นอกจากนี้ กิจการ บางแห่งอาจมีการแบ่งแผนกผลิต (Production Department) ออกเป็นหลายแผนก หรืออาจมีการผลิต สินค้าหลายชนิด (Multi-product product) ซึ่งสาเหตุดังกล่าว ทำให้บริษัทหลายแห่งมีการใช้ หลักเกณฑ์ และวิธีการที่แตกต่างกันออกไปในการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร เพื่อใช้ในแต่ละแผนกผลิต หรือ แต่ละชนิดผลิตภัณฑ์

### การจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์

-----หลังจากที่กิจการได้กำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร หรืออัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน แล้ว ขั้นตอนต่อไปคือ การนำอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรที่ได้กำหนดไว้ไปทำการจัดสรรเข้าในต้นทุนการผลิตของผลิตภัณฑ์ในลักษณะต่างๆ เพื่อคำนวณหาต้นทุนการผลิตทั้งสิ้น ซึ่งจะเป็นข้อมูลที่กิจการสามารถ นำไปใช้ ในการกำหนดราคาขาย หรือเพื่อการบันทึกบัญชีต่อไป ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างต่อไปนี้

-----ตัวอย่างที่ 8 (จากตัวอย่างเดิม) หากบริษัท สารสินอุตสาหกรรม จำกัด ได้ทำการผลิตสินค้าในเดือน ม.ค. 2545 จำนวนทั้งสิ้น 20,000 หน่วย โดยมีต้นทุนวัตถุดิบทางตรงที่ใช้ในการผลิตทั้งสิ้น 42,000 บาท ค่าแรงงานทางตรง 160,000 บาท และนอกจากนี้ยังมีการใช้ชั่วโมงเครื่องจักรอีกเท่ากับ 1,100 ชั่วโมง บริษัทได้กำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรไว้เท่ากับ 50% ของค่าแรงงานทางตรง ดังนั้น การคำนวณ ต้นทุนการผลิตสำหรับผลิตภัณฑ์ 20,000 หน่วย ก็สามารถคำนวณได้ดังนี้

ต้นทุนการผลิต	รวม	ต่อหน่วย
-----วัตถุดิบทางตรง	42,000 บาท	2.1 บาท
-----ค่าแรงงานทางตรง	160,000 บาท	8.0 บาท
-----ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร	<u>80,000 บาท</u>	<u>4.0 บาท</u>
<b>รวม</b>	<b><u>282,000 บาท</u></b>	<b><u>14.1 บาท</u></b>

รถจำแนกได้ ว่าเป็นของโรงงานใด แผนกผลิตใด หรือผลิตภัณฑ์ชนิดใด ซึ่งคำว่า “ค่าใช้จ่ายการผลิต ทางตรง” ทำให้ลักษณะของค่าใช้จ่ายประเภทนี้คล้ายหรือแทบจะเหมือนกับ วัตถุดิบทางตรง และค่าแรง ทางตรง ดังนั้น การใช้ประโยชน์จากค่าใช้จ่ายประเภทนี้จึงค่อนข้างง่าย และเป็นที่ยอมรับของผู้บริหารกิจการ -----ข. ค่าใช้จ่ายการผลิตทางอ้อม หมายถึง ค่าใช้จ่ายการผลิตที่ไม่สามารถระบุได้ ไม่สามารถชี้ชัดได้ว่าเป็นค่าใช้จ่ายของหน่วยงานใด ค่าใช้จ่ายการผลิตประเภทนี้จึงต้องอาศัยการปันส่วนให้กับทุกหน่วยงาน ทุก แผนกผลิต และทุกผลิตภัณฑ์ที่เกี่ยวข้องหรือก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายประเภทนี้ โดยกิจการต้องเลือกใช้ฐานที่ เหมาะสมเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน

การจำแนกค่าใช้จ่ายในลักษณะนี้ มีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการนำข้อมูลมาใช้ประโยชน์ด้านการบริหารงาน และนอกจากนั้น ยังจำเป็นต่อการคำนวณหาต้นทุนการผลิตต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์ด้วย

-----3. การแบ่งค่าใช้จ่ายการผลิตตามหน้าที่ โดยทั่วไปในหน่วยผลิตหรือภายในโรงงานของกิจการมักแบ่งหน่วยงานออกเป็น 2 กลุ่มหลัก ๆ คือ กลุ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการผลิตซึ่งเราเรียกว่า แผนกผลิต (Operation department) และแผนกบริการ (Service department) ซึ่งมีหน้าที่ อำนวยความสะดวก หรือช่วยสนับสนุนงานการผลิต ให้ประสบความสำเร็จ และเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เช่น แผนกซ่อมบำรุง เครื่องจักร แผนกควบคุมคอมพิวเตอร์ ดังนั้น การค่าใช้จ่ายการผลิตในลักษณะนี้ จึงสามารถจำแนกได้เป็น 2 ประเภท คือ

-----ก. ค่าใช้จ่ายแผนกผลิต ซึ่งก็คือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแผนกผลิตโดยตรง เช่น เงินเดือนผู้จัดการแผนก ประกอบ ค่าน้ำมันเชื้อเพลิงในแผนกผสม ค่าวัสดุในการบรรจุหีบห่อ เป็นต้น

-----ข. ค่าใช้จ่ายแผนกบริการ หมายถึง ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในแผนกที่ไม่ได้ทำหน้าที่ผลิตโดยตรง แต่เป็นหน่วยงานสนับสนุนการผลิต ค่าใช้จ่ายประเภทนี้ได้แก่ ค่าวัสดุทำความสะอาดโรงงาน ค่าวัสดุซ่อมแซม คอมพิวเตอร์ เงินเดือนพนักงานซ่อมแซมเครื่องจักร เป็นต้น

-----4. การจำแนกค่าใช้จ่ายตามปริมาณการผลิต หรือจำแนกตามพฤติกรรม ซึ่งจำแนกได้ 3 ประเภท ดังนี้

-----ก. ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร (Variable overhead) หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่มียอดรวมเปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิต คือ ผลิตมากค่าใช้จ่ายก็มาก ผลิตน้อยค่าใช้จ่ายก็น้อย และยังไม่ผลิตเลย ค่าใช้จ่ายก็จะไม่เกิดขึ้น แต่ค่าใช้จ่ายผลิตผันแปรต่อหน่วยจะเท่ากันทุกหน่วย ค่าใช้จ่ายเหล่านี้ ได้แก่ วัสดุที่ใช้ในโรงงาน หรือวัตถุดิบทางอ้อมที่ใช้ในการผลิต ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง ส่วนค่าแรงทางอ้อมนั้น หากจ่ายเป็นรายชั่วโมง ก็ถือเป็นค่าใช้จ่ายประเภทนี้ได้