

บทที่ 4

การบัญชีกิจการอุตสาหกรรม

วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. อธิบายข้อแตกต่างระหว่างกิจการซื้อขายสินค้าสำเร็จรูปกับกิจการอุตสาหกรรมได้
2. อธิบายความหมายของวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และใส่หุ้ยการผลิตได้
3. คำนวณหาวัตถุดิบทางตรงใช้ไปได้
4. คำนวณหาต้นทุนการผลิตได้
5. คำนวณหาต้นทุนสินค้าที่ผลิตสำเร็จได้
6. จัดทำงบต้นทุนสินค้าผลิตสำเร็จได้
7. จัดทำงบกำไรขาดทุนได้
8. จัดทำงบดุลได้

การบัญชีกิจการอุตสาหกรรม

ในปัจจุบันประเทศไทยกำลังพัฒนาไปสู่ประเทศอุตสาหกรรมใหม่ โรงงานอุตสาหกรรมใหญ่ๆ ได้ก่อตั้งขึ้นมากมาย โรงงานอุตสาหกรรมเหล่านั้นได้แปรเปลี่ยนวัตถุดิบจากสภาพหนึ่งไปสู่สินค้าสำเร็จรูป เช่น น้ำนมดิบเปลี่ยนเป็นนมกล่อง หนังสั้ว หนังสววย เปลี่ยนเป็นกระเป๋า รองเท้า ทองแดงเปลี่ยนเป็นสายไฟฟ้า เป็นต้น

ดังนั้น ในการศึกษาบัญชีเกี่ยวกับอุตสาหกรรม เราจำเป็นต้องทราบถึงต้นทุนของสินค้าสำเร็จรูปว่าประกอบด้วยส่วนต่างๆ ไรบ้าง เช่น การผลิตโต๊ะ เก้าอี้ ประกอบด้วยไม้ เหล็ก อะลูมิเนียม พลาสติก สี กาว ตะปู ทินเนอร์ แรงงานคนงานและประโยชน์จากเครื่องมือ เครื่องจักร เป็นต้น ซึ่งส่วนประกอบต่างๆ ของต้นทุนนี้ สามารถแบ่งออกเป็น 3 ประเภท คือ วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต เมื่อสิ้นระยะเวลาหนึ่งหรือรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง จะทำการรวบรวมต้นทุนดังกล่าวในบัญชีผลิตกรรม เพื่อคำนวณหาต้นทุนสินค้าที่ผลิตสำเร็จ และสามารถคำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยได้โดยนำจำนวนหน่วยที่ผลิตได้ทั้งสิ้นในรอบระยะเวลาหนึ่งมาหารต้นทุนผลิตทั้งสิ้น แต่ในการผลิตสินค้าจำนวนหลายประเภท บัญชีผลิตกรรมจะไม่สามารถแยกแยะได้ว่าเป็นต้นทุนของสินค้าแต่ละประเภทเท่าใด ต้นทุนต่อหน่วยเท่าใด ถ้าต้องการทราบต้นทุนสินค้าต่อหน่วยของแต่ละประเภท จะต้องนำระบบบัญชีต้นทุน (Cost Accounting) มาใช้จึงจะสามารถคำนวณหาต้นทุนได้ถูกต้อง และยังใช้เป็นประโยชน์ในการวางแผนงาน ควบคุมงาน

องค์ประกอบขั้นพื้นฐานของต้นทุน

ในโรงงานอุตสาหกรรมจะต้องนำวัตถุดิบมาใช้ ใช้คนงานทำหน้าที่ผลิตซึ่งจะต้องจ่ายค่าจ้างเป็นรายชั่วโมงหรือรายวันหรือรายเดือน นอกจากนี้ ยังมีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าที่ผลิตอีก เช่น ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง เงินเดือนผู้ควบคุมโรงงาน ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรและอุปกรณ์ ซึ่งค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เหล่านี้สามารถรวบรวมและสรุปได้เป็น 3 ประเภท คือ

1. วัตถุดิบใช้ในการผลิตโดยตรง (Direct raw materials) หมายถึง วัตถุดิบที่เป็นส่วนสำคัญในการแปลงสภาพให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป และมีมูลค่ามากเมื่อเปรียบเทียบกับต้นทุนสินค้าสำเร็จรูปต่อหน่วย เช่น โต๊ะ ประกอบด้วยวัตถุดิบ คือ ไม้ ตะปู และสี ไม้ถือเป็นวัตถุดิบทางตรง ส่วนตะปูและสีถือเป็นวัตถุดิบทางอ้อม หรือวัสดุโรงงาน เพราะถึงแม้เป็นส่วนสำคัญ แต่เมื่อเปรียบเทียบกับมูลค่าตะปูและสีที่ใช้แล้วมีมูลค่าน้อยมาก

2. ค่าแรงงานทางตรง (Direct Labour) หมายถึง แรงงานที่ใช้ไปในการผลิตสินค้านั้น โดยตรงเพื่อเปลี่ยนวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป เช่น การทำโต๊ะ จะต้องใช้แรงงานเลื่อยไม้ ใสไม้ ประกอบไม้ เป็นต้น ส่วนค่าจ้างหรือเงินเดือนคนงานทำความสะอาดโรงงาน เงินเดือนหัวหน้าคนงาน ไม่ถือเป็นค่าแรงงานทางตรง เพราะไม่ได้ใช้แรงงานนั้นเพื่อเปลี่ยนวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป จึงถือเป็นค่าแรงงานทางอ้อม

3. โสหุ่ยการผลิต (Factory overhead) หมายถึง ต้นทุนในการผลิตหรือค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นภายในโรงงาน แต่ไม่สามารถจำแนกเป็นวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรงได้ เช่น ค่าไฟฟ้า ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร เงินเดือนผู้ควบคุมงาน เป็นต้น โสหุ่ยการผลิตส่วนหนึ่งจะเปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิต อีกส่วนหนึ่งจะคงที่ไม่เปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิต ส่วนวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรงนั้นจะเปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิต

ลักษณะสำคัญอีกประการหนึ่งของโสหุ่ยการผลิต คือ เป็นการยากที่จะคำนวณได้ว่าสินค้าสำเร็จรูป 1 หน่วยนั้นใช้โสหุ่ยการผลิตไปเป็นจำนวนเท่าใด เช่น ค่าไฟฟ้าแสงสว่างในโรงงาน เราไม่สามารถกำหนดจำนวนลงไปได้นั่นหมายความว่าสินค้าสำเร็จรูปหน่วยนี้ใช้แสงสว่างเป็นเงินกี่บาท กี่สตางค์ แต่สำหรับวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรงนั้น สามารถกำหนดได้แน่นอน เช่น โต๊ะ 1 ตัว ใช้ไม้ 1 ลบ.ฟ. ใช้แรงงานไป 3 ชั่วโมง แรงงานชั่วโมงละ 15 บาท เป็นต้น

บัญชีโสหุ่ยการผลิตประกอบด้วยค่าใช้จ่ายในโรงงานดังนี้:—

1. ค่าแรงงานทางอ้อม (Indirect Labor Costs) หมายถึง ค่าแรงงานที่มีได้ผลิตสินค้านั้นโดยตรง แต่มีส่วนเกี่ยวข้องกับกระบวนการผลิตสินค้านั้น เช่น ค่าจ้างคนทำความสะอาดโรงงาน ค่าจ้างยามโรงงาน

2. เงินเดือนผู้ควบคุมงาน เช่น เงินเดือนหัวหน้าผู้ควบคุมคนงาน เงินเดือนผู้จัดการโรงงาน

3. ค่าซ่อมแซมเครื่องจักรและอุปกรณ์

4. ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรและอุปกรณ์, ค่าเครื่องมือตัดบัญชี เครื่องมือ หมายถึง เครื่องมือเครื่องใช้ในการผลิตหรือประกอบผลิตภัณฑ์หรือใช้ในการซ่อมแซมบำรุงรักษา เช่น ประแจ ไขควง คีม สว่าน เครื่องมือเหล่านี้มีต้นทุนต่ำ สูญหายได้ง่าย ซ้ำรวดเร็วหายง่าย หรืออาจถูกขโมยได้ง่าย และมีอายุงานสั้น ดังนั้น จึงไม่นิยมคิดค่าเสื่อมราคาเครื่องมือเหมือนกับสินทรัพย์ถาวรอื่น แต่นิยมตัดบัญชีเครื่องมือเป็นค่าใช้จ่ายโดยใช้วิธีการตรวจนับเครื่องมือว่ามีจำนวนเท่าใด ผลต่างที่ได้ก็คือค่าใช้จ่ายที่ถือเป็นโสหุ่ยการผลิตโดย

เดบิต เครื่องมือตัดบัญชี
เครดิต เครื่องมือ

บัญชีเครื่องมือนี้อาจจะรวมอยู่ในบัญชีวัตถุดิบหรือบัญชีวัสดุโรงงานก็ได้

5. ค่าเสื่อมราคาอาคารโรงงาน
6. ค่าเบี้ยประกันภัยโรงงาน ค่าภาษีเครื่องจักร
7. ค่าเช่าโรงงาน
8. ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง ค่าไฟฟ้า แสงสว่างและกำลัง ค่าน้ำในโรงงาน
9. ค่าวัสดุสิ้นเปลืองในโรงงาน ซึ่งรวมถึงน้ำมันหล่อลื่น ซึ่งมีได้เป็นส่วนประกอบของสินค้านั้นหรือเป็นส่วนประกอบแต่น้อย
10. ค่าสิทธิบัตรตัดบัญชี หมายถึง สิทธิคุ้มครองตามกฎหมายในการผลิตหรือค้นพบเทคโนโลยีใหม่ ๆ ซึ่งผู้ผลิตหรือผู้ค้นพบจะได้รับคุ้มครองกรรมสิทธิ์ บุคคลอื่นจะทำการเลียนแบบใด ๆ ไม่ได้
11. ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดในโรงงาน

การปันส่วนค่าใช้จ่ายเข้าแผนกต่าง ๆ

ในบางกรณี ค่าใช้จ่ายบางประเภทได้จ่ายไปรวมสำหรับทุกแผนก เช่น ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าโทรศัพท์ ค่าเช่า ค่าเบี้ยประกันภัย ค่าซ่อมแซมอาคาร ค่าเสื่อมราคาอาคาร เป็นต้น ค่าใช้จ่ายเหล่านี้ต้องเฉลี่ยคำนวณแบ่งตามหลักเกณฑ์หรืออัตราที่วางไว้ระหว่างแผนกต่าง ๆ เช่น ควรเป็นค่าใช้จ่ายของแผนกผลิต แผนกขาย แผนกธุรการ แต่ละประเภทของค่าใช้จ่ายนั้น ๆ เท่าใด

ตัวอย่าง จ่ายค่าไฟฟ้าสำหรับปี 2534 จำนวน 30,000 บาท ให้คำนวณแบ่งเป็นค่าใช้จ่ายของแผนกต่าง ๆ ดังนี้: แผนกผลิต 60% แผนกขาย 20% แผนกธุรการ 20%

ค่าไฟฟ้า—แผนกผลิต	$(30,000 \times 60\%)$	18,000
ค่าไฟฟ้า—แผนกขาย	$(30,000 \times 20\%)$	6,000
ค่าไฟฟ้า—แผนกธุรการ	$(30,000 \times 20\%)$	6,000

สินค้างเหลือของโรงงานอุตสาหกรรม

สินค้างเหลือในกิจการซื้อมาขายไปจะมีสินค้างเหลือประเภทเดียว แต่ในกิจการโรงงานอุตสาหกรรม สินค้างเหลือบางประเภทยังอยู่ระหว่างการดำเนินการผลิต บางประเภทก็ยังมีได้แปรรูป บางประเภทก็ผลิตเสร็จแล้ว ซึ่งสามารถสรุปได้เป็น 4 ประเภท คือ

1. **สินค้าสำเร็จรูป** หมายถึง สินค้าที่ผ่านกระบวนการผลิตเสร็จสิ้นสมบูรณ์แล้วแต่ยังมิได้นำออกขาย และคงเหลืออยู่ในกิจการ ณ วันสิ้นงวดบัญชี

2. **สินค้าระหว่างผลิต** หมายถึง สินค้าที่ผ่านกระบวนการผลิตแล้วแต่ยังไม่สมบูรณ์ยังไม่สามารถนำออกขายได้ ซึ่งประกอบด้วยวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต

3. **วัตถุดิบ** หมายถึง วัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต แต่ยังไม่ได้ใช้ คงเหลืออยู่ในกิจการในวันสิ้นงวดบัญชี

4. **วัสดุโรงงาน** หมายถึง วัสดุสิ้นเปลืองที่เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการผลิตสินค้า หรืออาจไม่เป็นส่วนประกอบหรือส่วนผสมของผลิตภัณฑ์ก็ได้ เช่น ตะปู น้ำมันเชื้อเพลิง เมื่อใช้ไม่หมด คงเหลืออยู่ในมือก็ถือเป็นสินค้าคงเหลือประเภทหนึ่ง

หลักการบันทึกบัญชี

1. **วัตถุดิบ** แบ่งการพิจารณาเป็น

1.1 **ซื้อวัตถุดิบ**

เดบิต	ซื้อวัตถุดิบ
เครดิต	เงินสดหรือเจ้าหนี้หรือใบสำคัญจ่าย

1.2 **ส่งคืนวัตถุดิบที่ชำรุดหรือเสื่อมคุณภาพหรือผิดตัวอย่าง**

เดบิต	เงินสดหรือเจ้าหนี้หรือใบสำคัญจ่าย
เครดิต	ส่งคืนวัตถุดิบ

1.3 **ส่วนลดรับในการชำระหนี้ค่าวัตถุดิบ**

เดบิต	เจ้าหนี้หรือใบสำคัญจ่าย
เครดิต	เงินสดหรือเงินฝากธนาคาร
เครดิต	ส่วนลดรับ

1.4 **ตรวจนับวัตถุดิบคงเหลือปลายงวด**

เดบิต	วัตถุดิบคงเหลือปลายงวด
เครดิต	ผลิตภัณฑ์

ในการเบิกวัตถุดิบไปใช้ในการผลิต จะไม่มีการบันทึกบัญชี แต่สามารถคำนวณได้โดยนำวัตถุดิบคงเหลือต้นงวดบวกด้วยยอดซื้อวัตถุดิบทั้งสิ้น หักด้วยวัตถุดิบคงเหลือปลายงวด

2. ค่าแรงงาน

2.1 เมื่อคำนวณค่าแรงงานทางตรงและทางอ้อมจากใบบันทึกเวลาแล้ว และคำนวณค่าแรงงานสุทธิหลังจากหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และรายการหักอื่น ๆ แล้ว

เดบิต	ค่าแรงงานทางตรง
เดบิต	ค่าแรงงานทางอ้อม
เครดิต	ค่าแรงงานค้างจ่าย
เครดิต	ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

2.2 จ่ายค่าแรงงาน

เดบิต	ค่าแรงงานค้างจ่าย
เครดิต	เงินสด

2.3 คิดค่าแรงงานเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์

เดบิต	ผลิตภัณฑ์
เครดิต	ค่าแรงงานทางตรง

3. โสหุ่ยการผลิต

3.1 โสหุ่ยการผลิตที่เกิดขึ้นจริง

เดบิต	ค่าใช้จ่ายประเภทนั้น ๆ
เครดิต	เงินสดหรือเจ้าหนี้หรือใบสำคัญจ่าย

เช่น บันทึกค่าไฟฟ้ากำลัง 5,000 บาท

เดบิต	ค่าไฟฟ้ากำลัง	5,000
เครดิต	เงินสด	5,000

3.2 รายการปรับปรุงโสหุ่ยการผลิต

ก. ค่าเบี่ยงประกันภัยโรงงานจ่ายล่วงหน้า

เดบิต	ค่าเบี่ยงประกันภัยโรงงาน
เครดิต	ค่าเบี่ยงประกันภัยโรงงานจ่ายล่วงหน้า

ข. ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร

เดบิต	ค่าเสื่อมราคา—เครื่องจักร
เครดิต	ค่าเสื่อมราคาสะสม—เครื่องจักร

ค. สิทธิบัตรตัดบัญชี

เดบิต	ค่าสิทธิบัตรตัดบัญชี
เครดิต	สิทธิบัตร

การปรับปรุงรายการ

การปรับปรุงรายการในกิจการอุตสาหกรรมก็เช่นเดียวกันกับกิจการซื้อขายสินค้าสำเร็จรูป เพียงแต่เพิ่มรายการการตรวจนับและตีราคาวัตถุดิบคงเหลือปลายงวด สินค้าระหว่างทำคงเหลือปลายงวด สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือปลายงวดและโอนรายการวัตถุดิบคงเหลือต้นงวด สินค้าระหว่างทำคงเหลือต้นงวดเข้าบัญชีผลิตรวม และโอนสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือต้นงวดเข้าบัญชีกำไรขาดทุน

1. โอนวัตถุดิบคงเหลือต้นงวด สินค้าระหว่างทำคงเหลือต้นงวดเข้าบัญชีผลิตรวม

เดบิต	ผลิตรวม	22,000
เครดิต	วัตถุดิบคงเหลือต้นงวด	10,000
เครดิต	สินค้าระหว่างทำคงเหลือต้นงวด	12,000

2. บันทึกปรับปรุงรายการวัตถุดิบคงเหลือปลายงวดและสินค้าระหว่างทำคงเหลือปลายงวด

เดบิต	วัตถุดิบคงเหลือปลายงวด	6,000
เดบิต	สินค้าระหว่างทำคงเหลือปลายงวด	14,500
เครดิต	ผลิตรวม	20,500

3. โอนสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือต้นงวดเข้าบัญชีกำไรขาดทุน

เดบิต	กำไรขาดทุน	30,000
เครดิต	สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือต้นงวด	30,000

4. บันทึกปรับปรุงรายการสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือปลายงวด

เดบิต	สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือปลายงวด	17,500
เครดิต	กำไรขาดทุน	17,500

ในการปรับปรุงรายการสินค้าคงเหลือต้นงวดและสินค้าคงเหลือปลายงวดที่นิยมใช้กัน จะนำไปบันทึกพร้อมกับรายการปิดบัญชี ดังนี้

1. ปิดบัญชีวัดถุดิบคงเหลือต้นงวด สินค้าระหว่างทำคงเหลือต้นงวด และบัญชีเกี่ยวกับ ต้นทุนการผลิตเข้าบัญชีผลิตรวม

เดบิต	ผลิตรวม
เครดิต	วัดถุดิบคงเหลือต้นงวด
	สินค้าระหว่างทำคงเหลือต้นงวด
	ซื้อ
	ค่าขนส่งเข้า
	ค่าแรงงานทางตรง
	ค่าแรงงานทางอ้อม
	ค่าควบคุมงานในโรงงาน
	ค่าไฟกำลัง
	ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา
	ค่าวัสดุโรงงาน
	ค่าเบี้ยประกันภัยโรงงาน
	ค่าเครื่องมือตัดบัญชี
	ค่าสิทธิบัตรตัดบัญชี
	ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรและอุปกรณ์
	ค่าเสื่อมราคาอาคารโรงงาน

2. บันทึกวัดถุดิบคงเหลือปลายงวด สินค้าระหว่างทำคงเหลือปลายงวด และปิดบัญชี ส่งคืน ส่วนลดรับ เข้าบัญชีผลิตรวม

เดบิต	วัดถุดิบคงเหลือปลายงวด
	สินค้าระหว่างทำคงเหลือปลายงวด
	ส่งคืน

ส่วนลดรับ

เครดิต ผลิตรกรรม

3. บันทึกสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือปลายงวดและปิดบัญชีขายและรายได้อื่น ๆ เข้ากำไรขาดทุน

เดบิต สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือปลายงวด
 ขาย
 รายได้อื่น ๆ
เครดิต กำไรขาดทุน

4. ปิดบัญชีผลิตรกรรม สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือต้นงวด รับคืน และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เข้ากำไรขาดทุน

เดบิต กำไรขาดทุน
 เครดิต ผลิตรกรรม
 สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือต้นงวด
 รับคืน
 ค่าใช้จ่ายในการขาย (ระบุประเภท)
 ค่าใช้จ่ายในการบริหาร (ระบุประเภท)
 ดอกเบี้ยจ่าย

ในการตรวจนับและตีราคาสินค้าคงเหลือปลายงวดนั้น วัตถุประสงค์ของเหลือปลายงวดไม่มีความยุ่งยากในการตีราคาเนื่องจากสามารถตีราคาในราคาทุนที่ซื้อมาหรือตีในราคาตลาดแล้วแต่กรณี แต่การตีราคาสินค้าระหว่างทำคงเหลือปลายงวด และสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือปลายงวดนั้นค่อนข้างยุ่งยาก เนื่องจากสินค้าคงเหลือทั้ง 2 รายการนี้ประกอบด้วยวัตถุประสงค์ค่าแรงงานทางตรง และใส่หุ้ยการผลิต ซึ่งต้นทุนทั้ง 3 รายการจำเป็นต้องประเมินราคาใหม่ให้สอดคล้องกับการผลิต

ในการประเมินค่าหรือตีราคาวัตถุประสงค์ในส่วนของสินค้าระหว่างทำหรือสินค้าสำเร็จรูปสามารถทำได้ง่าย เพราะทราบว่าสินค้าคงเหลือนั้นได้ใช้วัตถุประสงค์ไปเป็นจำนวนเท่าใด และมีราคาต่อหน่วยเท่าใด สำหรับการตีราคาค่าแรงงานทางตรงนั้นก็พอจะคำนวณได้ว่าใช้แรงงานทางตรงเป็นจำนวนกี่ชั่วโมงหรือเป็นอัตราร้อยละเท่าใดของสินค้าคงเหลือนั้น แต่ปัญหาจะอยู่ที่การตีราคาหรือคำนวณค่าของใส่หุ้ยการผลิตว่ามีจำนวนเท่าใดในสินค้าคงเหลือนั้น โดยปกติ

จะสมมติว่า โสหุ่ยการผลิตนั้นมีส่วนสัมพันธ์โดยตรงกับค่าแรงงานทางตรง ซึ่งความสัมพันธ์อันนี้เป็นอัตราเดียวกัน ไม่ว่าจะ เป็นของสินค้าระหว่างทำคงเหลือปลายงวดหรือสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือปลายงวดสำหรับงวดบัญชีนั้น ๆ

$$\text{อัตราส่วนโสหุ่ยการผลิตต่อค่าแรงงานทางตรง} = \frac{\text{โสหุ่ยการผลิต}}{\text{ค่าแรงงานทางตรง}}$$

ถ้าสมมติว่า โสหุ่ยการผลิตที่เกิดขึ้นระหว่างงวด 40,000 บาท และค่าแรงงานทางตรงระหว่างงวด 80,000 บาท แสดงว่าอัตราส่วนโสหุ่ยการผลิตต่อค่าแรงงานทางตรง = $\frac{60,000}{80,000} = \frac{3}{4}$ หรือเท่ากับ 75% ของค่าแรงงานทางตรง ซึ่งความสัมพันธ์เช่นนี้จะอยู่ตลอดช่วงการผลิตในงวดนี้ ดังนั้น ถ้าสมมติว่าสินค้าระหว่างทำคงเหลือปลายงวดตรวจนับได้ 1,000 หน่วย ซึ่งประกอบด้วยวัตถุดิบ 9.25 บาทต่อหน่วย ค่าแรงงานทางตรง 3 บาทต่อหน่วย เราก็สามารถคำนวณต้นทุนสินค้าระหว่างทำคงเหลือปลายงวดได้ดังนี้

วัตถุดิบ 1,000 หน่วย @ 9.25	=	9,250 บาท
แรงงานทางตรง 1,000 หน่วย @ 3	=	3,000 บาท
โสหุ่ยการผลิต 3,000 × 75%	=	<u>2,250 บาท</u>
		<u>14,500 บาท</u>

ในการคำนวณสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือปลายงวดก็เช่นเดียวกัน สมมติว่าตรวจนับสินค้าสำเร็จรูป คงเหลือปลายงวดได้ 500 หน่วย ประกอบด้วยวัตถุดิบ 21 บาทต่อหน่วย แรงงานทางตรง 8 บาทต่อหน่วย ค่าต้นทุนสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือปลายงวดได้ดังนี้—

วัตถุดิบ 500 หน่วย @ 21	=	10,500 บาท
แรงงานทางตรง 500 หน่วย @ 8	=	4,000 บาท
โสหุ่ยการผลิต 500 หน่วย @ 6		
หรือ 4,000 × 75%	=	<u>3,000 บาท</u>
		<u>17,500 บาท</u>

รายการปิดบัญชี

1. ปิดบัญชีเกี่ยวกับต้นทุนการผลิตเข้าบัญชีผลิตภัณฑ์

	เดบิต	ผลิตภัณฑ์	196,000
	เครดิต	ซื้อวัตถุดิบ	50,000
		ค่าขนส่งเข้า	6,000

ค่าแรงงานทางตรง	80,000
ค่าแรงงานทางอ้อม	4,000
ค่าควบคุมงานในโรงงาน	9,000
ค่าไฟฟ้า	10,000
ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา	5,000
ค่าวัสดุโรงงานหรือวัสดุโรงงานใช้ไป	2,000
ค่าเบี้ยประกันภัยโรงงาน	1,000
ค่าเครื่องมือตัดบัญชี	200
ค่าสิทธิบัตรตัดบัญชี	800
ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรและอุปกรณ์	20,000
ค่าเสื่อมราคาอาคารโรงงาน	8,000

2. ปิดบัญชีผลิตรกรรม และบัญชีค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เข้ากำไรขาดทุน

เดบิต	กำไรขาดทุน	276,250
เครดิต	ผลิตรกรรม (ต้นทุนสินค้าที่ผลิตสำเร็จ ในงวดนี้)	197,500
	รับคืน	10,000
	เงินเดือนพนักงานขาย	18,000
	ค่าโฆษณา	5,000
	ค่าใช้จ่ายรถส่งของ	12,000
	ค่าเสื่อมราคา—รถส่งของ	8,000
	ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดแผนกขาย	500
	เงินเดือนฝ่ายบริหาร	15,000
	วัสดุสำนักงานใช้ไป	1,000
	หนี้สงสัยจะสูญ	1,500
	ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์สำนักงาน	1,200
	ค่าเสื่อมราคาอาคาร	2,000
	ค่าเบี้ยประกันภัย	250
	ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดทั่วไป	300
	ดอกเบียจ่าย	4,000

3. ปิดรายได้เข้ากำไรขาดทุน

เดบิต	ขาย	310,000	
	เครดิต		กำไรขาดทุน
			310,000

4. ปิดกำไรขาดทุนโอนผลกำไรสุทธิเข้ากำไรสะสม

เดบิต	กำไรขาดทุน	21,250	
	เครดิต		กำไรสะสม
			21,250

เมื่อได้บันทึกรายการปรับปรุงและรายการปิดบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปแล้วให้ผ่านรายการไปบัญชีแยกประเภท บัญชีผลิตกรรม และบัญชีกำไรขาดทุนจะปรากฏดังนี้—

ผลิตกรรม

		34		34					
ธ.ค.	31	วัดดุติบกงเหลือต้นงวด	10,000	—	ธ.ค.	31	วัดดุติบกงเหลือปลายงวด	6,000	—
		สินค้านำเข้าระหว่างทำคงเหลือต้นงวด	12,000	—			สินค้านำเข้าระหว่างทำคงเหลือปลายงวด	14,500	—
		ต้นทุนการผลิตอื่น ๆ	196,000	—			โอนต้นทุนที่ผลิตสำเร็จเข้ากำไรขาดทุน	197,500	—
			218,000	—			กำไรขาดทุน	218,000	—

กำไรขาดทุน

		34		34					
ธ.ค.	31	สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือต้นงวด	30,000	—	ธ.ค.	31	สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือปลายงวด	17,500	—
		ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ	276,250	—			ขาย	310,000	—
		โอนกำไรสุทธิเข้ากำไรสะสม	21,250	—					
			327,500	—				327,500	—

หรืออาจจะแสดงในบัญชีแยกประเภทอีกแบบหนึ่งก็ได้ดังนี้: -

ผลิตรกรรม

วันที่	รายการ	หน้า บ/ ข	เดบิต	เครดิต	ยอดคงเหลือ
34 ธ.ค.					
31	วัดยุติบคงเหลือต้นงวด		10,000	-	10,000
31	สินค้าระหว่างทำคงเหลือต้นงวด		12,000	-	22,000
31	วัดยุติบคงเหลือปลายงวด			6,000	16,000
31	สินค้าระหว่างทำคงเหลือปลายงวด			14,500	1,500
31	ต้นทุนการผลิตอื่น ๆ		196,000	-	197,500

กำไรขาดทุน

วันที่	รายการ	หน้า บ/ ข	เดบิต	เครดิต	ยอดคงเหลือ
34 ธ.ค.					
31	สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือต้นงวด		30,000	-	30,000
31	สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือปลายงวด			17,500	12,500
31	ขาย			310,000	297,500
31	ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ		276,250	-	21,250
31	กำไรสุทธิ		21,250	-	0

กระดาษทำการ

การจัดทำกระดาษทำการเพื่อช่วยให้เกิดความมั่นใจและให้ความสะดวกในการจัดทำงบการเงิน วิธีการจัดทำกระดาษทำการก็ทำเช่นเดียวกับกับกิจการซื้อขายสินค้าสำเร็จรูป เพียงแต่เพิ่มช่องงบต้นทุนสินค้าที่ผลิตสำเร็จ (งบต้นทุนผลิต) โดยมีวิธีการจัดทำกระดาษทำการดังนี้:—

1. นำยอดคงเหลือในงบทดลองใส่ในช่องงบทดลองของกระดาษทำการ โดยเรียงตามประเภทบัญชี สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น รายได้ ต้นทุนการผลิต ค่าใช้จ่ายในการขาย และค่าใช้จ่ายทั่วไปและการบริหาร

2. นำรายการปรับปรุงใส่ในช่องรายการปรับปรุง รายการปรับปรุงใดที่มีบัญชีในงบทดลองให้ปรับปรุงโดยเพิ่มหรือลดจำนวนของบัญชีนั้น ๆ ในช่องรายการปรับปรุง แต่ถ้ารายการปรับปรุงใดไม่มีบัญชีในงบทดลอง ให้เขียนต่อท้ายงบทดลอง สำหรับค่าใช้จ่ายบางรายการจำเป็นต้องบันทึบบัญชีค่าใช้จ่าย ไม่จำเป็นต้องปรับปรุงแยกออกเป็น 2-3 บัญชี แต่ให้แสดงแยกจำนวนเงินไว้ในช่องงบต้นทุนผลิตและงบกำไรขาดทุน

3. นำรายการที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนสินค้าที่ผลิตสำเร็จใส่ในช่องงบต้นทุน ผลิต รายการใดมียอดเดบิตให้ทำใส่ด้านเดบิตในช่องงบต้นทุนผลิต รายการใดมียอดเครดิตให้นำใส่ด้านเครดิตในช่องงบต้นทุนผลิต สำหรับรายการสินค้าระหว่างทำคงเหลือปลายงวด ให้นำใส่ทางด้านเครดิตในช่องงบต้นทุนผลิตและด้านเดบิตในช่องงบดุล และรายการวัตถุดิบคงเหลือปลายงวดให้นำใส่ด้านเครดิตในช่องงบต้นทุนผลิตและด้านเครดิตในช่องงบดุล

จากนั้นให้รวมยอดในช่องงบต้นทุนผลิต แล้วหาผลต่างของยอดรวมทั้งสอง จะปรากฏผลต่างทางด้านเครดิตในช่องงบต้นทุนผลิต ผลต่างที่ได้คือต้นทุนสินค้าที่ผลิตสำเร็จในงวดนี้ หรือต้นทุนสินค้าสำเร็จรูป ให้นำต้นทุนสินค้าสำเร็จรูปนี้ใส่ทางด้านเดบิตของช่องงบกำไรขาดทุน

4. นำรายการที่เกี่ยวข้องกับงบกำไรขาดทุนใส่ในช่องงบกำไรขาดทุน รายการใดมียอดเดบิตให้นำใส่ด้านเดบิตของช่องงบกำไรขาดทุน รายการใดมียอดเครดิตให้นำใส่ด้านเครดิตของช่องงบกำไรขาดทุน ค่าใช้จ่ายใดที่ต้องบันทึบบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายในการขาย และค่าใช้จ่ายทั่วไปให้เขียนอักษรย่อ “ข” ถ้าเป็นค่าใช้จ่ายในการขาย และเขียนอักษรย่อ “ท” สำหรับค่าใช้จ่ายทั่วไปและการบริหาร สำหรับรายการสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือปลายงวด ให้นำใส่ด้านเครดิตในช่องงบกำไรขาดทุน และด้านเดบิตในช่องงบดุล

จากนั้นให้รวมยอดในช่องงบกำไรขาดทุน แล้วหาผลต่างของยอดรวมทั้งสอง ถ้าผลต่างแสดงทางด้านเดบิตจะเกิดผลกำไรสุทธิ แต่ถ้าผลต่างแสดงทางด้านเครดิตจะเกิดผลขาดทุนสุทธิ ให้นำผลต่างที่ได้นี้ใส่ในช่องงบดุลในด้านตรงข้าม กล่าวคือ ผลต่างแสดงด้านเดบิตในช่องงบกำไรขาดทุน ให้นำใส่ช่องงบดุลด้านเครดิต แต่ถ้าผลต่างแสดงด้านเครดิตในช่องงบกำไรขาดทุนให้นำใส่ด้านเดบิตของช่องงบดุล

5. นำรายการสินทรัพย์ หนี้สิน และทุน ใส่ในช่องงบดุล รายการใดแสดงทางด้านเดบิตให้ใส่ด้านเดบิตของงบดุล รายการใดแสดงทางด้านเครดิตให้ใส่ด้านเครดิตของงบดุล จากนั้นให้รวมยอดในช่องงบดุลจะเท่ากันทั้งสองข้างเสมอไป

ตัวอย่าง

ต่อไปนี้เป็นงบทดลองของบริษัท รามอุตสาหกรรม จำกัด สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25.....

เงินสด	16,000	
ลูกหนี้	36,000	
ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ		300
วัตถุดิบคงเหลือ	10,000	
สินค้าระหว่างทำคงเหลือ	12,000	
สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ	30,000	
วัสดุโรงงาน	3,000	
วัสดุสำนักงาน	1,800	
ค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า	1,800	
เครื่องมือ	1,300	
เครื่องจักรและอุปกรณ์	100,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม		20,000
อาคาร	200,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม		50,000
รถส่งของ	40,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม		2,000
อุปกรณ์สำนักงาน	6,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม		400
ที่ดิน	300,000	
สิทธิบัตร	12,000	
เจ้าหนี้		14,000
เงินกู้		100,000
ทุนเรือนหุ้น		500,000
กำไรสะสม		50,000
ขาย		310,000
รับคืน	10,000	
ซื้อวัตถุดิบ	50,000	