

รูปที่ 2-15

งบต้นทุนสินค้าที่ผลิต

บริษัท ไทยสวยสม จำกัด

งบต้นทุนสินค้าที่ผลิต*

สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2528

วัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต :

วัตถุดิบเหลือต้นงวด	11,000 บาท	
ซื้อวัตถุดิบตรง	73,000	
ต้นทุนวัตถุดิบตรงที่มีเพื่อใช้	84,000	
<u>หัก</u> วัตถุดิบเหลือสิ้นงวด	<u>8,000</u>	152,000 บาท

แรงงานทางตรง 18,000

ค่าใช้จ่ายการผลิต :

แรงงานทางอ้อม	4,000	
วัสดุใช้ไป	1,000	
ความร้อน แสงสว่าง และกำลังงาน	1,500	
ค่าเสื่อมราคา-อาคารโรงงาน	1,500	
ค่าเสื่อมราคา-เครื่องจักรอุปกรณ์	2,500	
เบ็ดเตล็ด	500	11,000

ต้นทุนผลิตที่เกิดขึ้นระหว่างงวด 105,000

บวก งานระหว่างทำคงเหลือต้นงวด 6,000

111,000

หัก งานระหว่างทำคงเหลือสิ้นงวด 7,000

ต้นทุนสินค้าที่ผลิต (ข้างบนกำไรขาดทุน) 104,000

งบต้นทุนสินค้าที่ผลิต จะกลายเป็นงบต้นทุนสินค้าที่ขายได้โดยง่าย ด้วยการนำสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือต้นงวด และสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือสิ้นงวดมาไว้ในงบต้นทุนสินค้าที่ผลิต แทนที่จะตรงเข้าไปในงบกำไรขาดทุน

ต้นทุนผลิตภัณฑ์มีส่วนประกอบที่สำคัญ 3 ชนิด คือ

(1) วัสดุทางตรง (Direct Material) ได้แก่ วัสดุที่เข้าไปเป็นส่วนสำคัญของผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป และสามารถคิดเข้าเป็นต้นทุนของหน่วยที่ผลิตได้โดยง่าย ตัวอย่างเช่น หนึ่งเป็นวัสดุทางตรงในการผลิตกระเป๋า รองเท้า ไม้เป็นวัสดุทางตรงในการผลิตโต๊ะ แผ่นเหล็กกล้าและชิ้นส่วนรถยนต์เป็นวัสดุทางตรงในการผลิตรถยนต์ วัสดุทางตรงมักไม่ได้รวมรายการย่อย ๆ อาทิเช่น กาว หรือตะปู เพราะต้นทุนในการติดตามรายการที่ไม่สำคัญเหล่านี้เข้าผลิตภัณฑ์ไม่คุ้มกับประโยชน์ที่ได้รับจากการมีต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ถูกต้องมากขึ้น ในทางปฏิบัติ รายการย่อย ๆ มักได้รับการพิจารณาเป็นวัสดุทางอ้อม หรือ วัสดุใช้สิ้นเปลือง

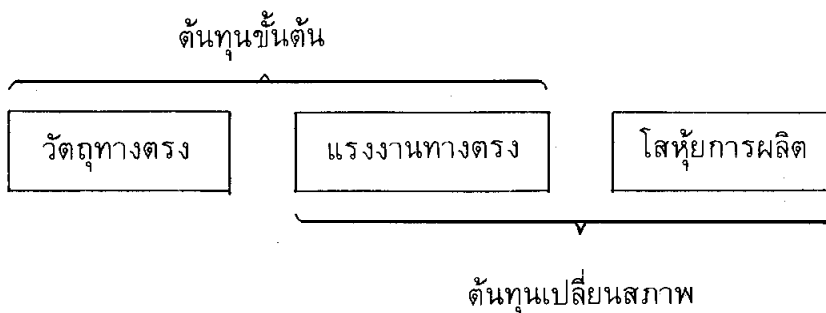
(2) แรงงานทางตรง (Direct Labor) ได้แก่ แรงงานที่ใช้ในการผลิตผลิตภัณฑ์ โดยตรงและสามารถคิดเข้าเป็นต้นทุนของหน่วยที่ผลิตได้โดยง่าย ตัวอย่างเช่น แรงงานของคนที่ประจำเครื่องจักร และแรงงานของคนประกอบชิ้นส่วน แต่มีแรงงานหลายชนิด เช่น แรงงานในการยกขนวัสดุ ภารโรง และยามเฝ้าโรงงาน มักได้รับการพิจารณาเป็นแรงงานทางอ้อม เพราะเป็นไปไม่ได้ หรือไม่ประหยัดพอที่จะติดตามกิจกรรมเหล่านั้นเข้ากับผลิตภัณฑ์หนึ่งผลิตภัณฑ์ใด

(3) โสหุ้ยการผลิต (Manufacturing Overhead) ได้แก่ ต้นทุนการผลิตทั้งหมด ยกเว้นวัสดุทางตรงและแรงงานทางตรง ค่าศัพท์อื่น ๆ ที่อาจใช้แทนโสหุ้ยการผลิต ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการผลิต โสหุ้ยโรงงาน และต้นทุนการผลิตทางอ้อม โสหุ้ยการผลิตแบ่งออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ ๆ คือ

(ก) โสหุ้ยการผลิตผันแปร ตัวอย่างคือ กำลังงาน วัสดุใช้สิ้นเปลือง และแรงงานทางอ้อมส่วนใหญ่ ต้นทุนแรงงานทางอ้อมชนิดใดชนิดหนึ่งจะผันแปรหรือคงที่ ขึ้นอยู่กับแบบพฤติกรรมของต้นทุนนั้น ๆ ในบริษัท แต่โดยทั่ว ๆ ไปเราจะพิจารณาแรงงานทางอ้อมเป็นต้นทุนผันแปรมากกว่าเป็นต้นทุนคงที่ เว้นแต่จะได้มีการระบุไว้เป็นอย่างอื่น

(ข) โสหุ้ยการผลิตคงที่ ตัวอย่างคือ ค่าเช่า ค่าประกันภัย ค่าเสื่อมราคา และเงินเดือนผู้ควบคุมตรวจตรา

ส่วนประกอบของต้นทุนผลิตที่สำคัญ 2 ใน 3 อย่าง อาจรวมเข้าด้วยกัน และอยู่ในคำศัพท์ใหม่ กล่าวคือถ้าวัตถุดิบทางตรงและแรงงานทางตรงรวมเข้าด้วยกันเรียกว่า ต้นทุนขั้นต้น ถ้าแรงงานทางตรงและโสหุ่ยการผลิตรวมเข้าด้วยกันเรียกว่า ต้นทุนเปลี่ยนแปลง ดังแผนภูมิต่อไปนี้



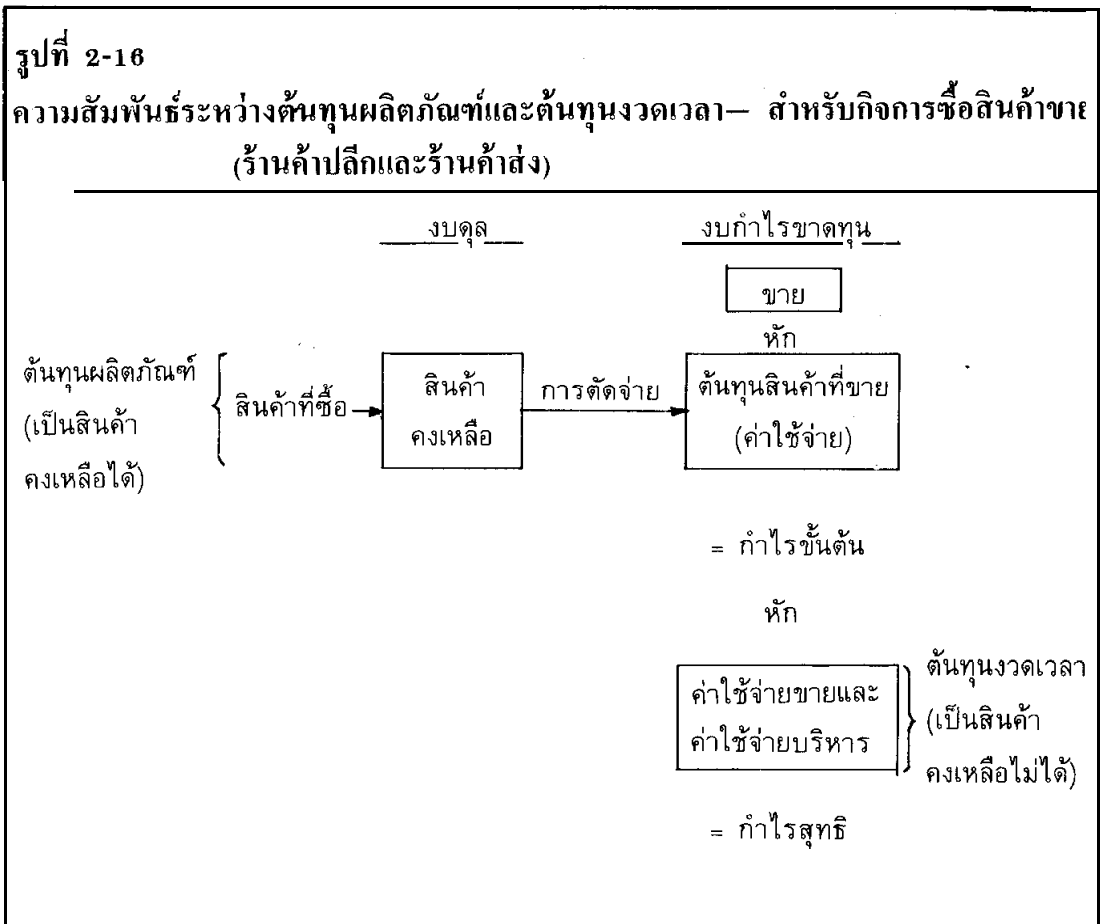
ต้นทุนที่เป็นสินค้าคงเหลือได้

นักบัญชีให้ความแตกต่างระหว่างต้นทุนผลิตภณท์และต้นทุนงวดเวลา ต้นทุนผลิตภณท์คือต้นทุนของสินค้าที่ซื้อมา หรือต้นทุนของสินค้าที่ผลิตขึ้นมาเพื่อขาย นี่อาจเรียกว่า ต้นทุนที่เป็นสินค้าคงเหลือได้ เพราะในตอนเริ่มแรก ต้นทุนเหล่านี้ถูกระบุเป็นส่วนหนึ่งของสินค้าที่คงเหลืออยู่ในมือ และแล้ว ต่อมาเมื่อสินค้าขายไป ต้นทุนของสินค้าคงเหลือเหล่านี้ก็จะกลายเป็นค่าใช้จ่ายไปในรูปของต้นทุนสินค้าที่ขาย ตรงกันข้าม ต้นทุนงวดเวลาเป็นต้นทุนที่เป็นสินค้าคงเหลือไม่ได้ เพราะจะถูกหักออกเป็นค่าใช้จ่ายระหว่างงวดปัจจุบัน โดยไม่มีการจำแนกเป็นสินค้าคงเหลือมาก่อนหน้านี้เลย

รูปที่ 2-16 และ 2-17 จะช่วยให้ความกระจ่างเกี่ยวกับความแตกต่างระหว่าง ต้นทุนผลิตภณท์ (ต้นทุนที่เป็นสินค้าคงเหลือได้) และต้นทุนงวดเวลา (ต้นทุนที่เป็นสินค้าคงเหลือไม่ได้)

โปรดพิจารณารูปที่ 2-16 จะสังเกตได้ว่าผู้ค้าปลีกหรือผู้ค้าส่ง ซื้อสินค้ามาเพื่อขายโดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบพื้นฐานของสินค้านั้น ต้นทุนที่เป็นสินค้าคงเหลือได้ มีเฉพาะต้นทุนของสินค้าเท่านั้น สินค้าที่ยังไม่ได้ขายไปถือเป็นสินค้าคงเหลือ และต้นทุน

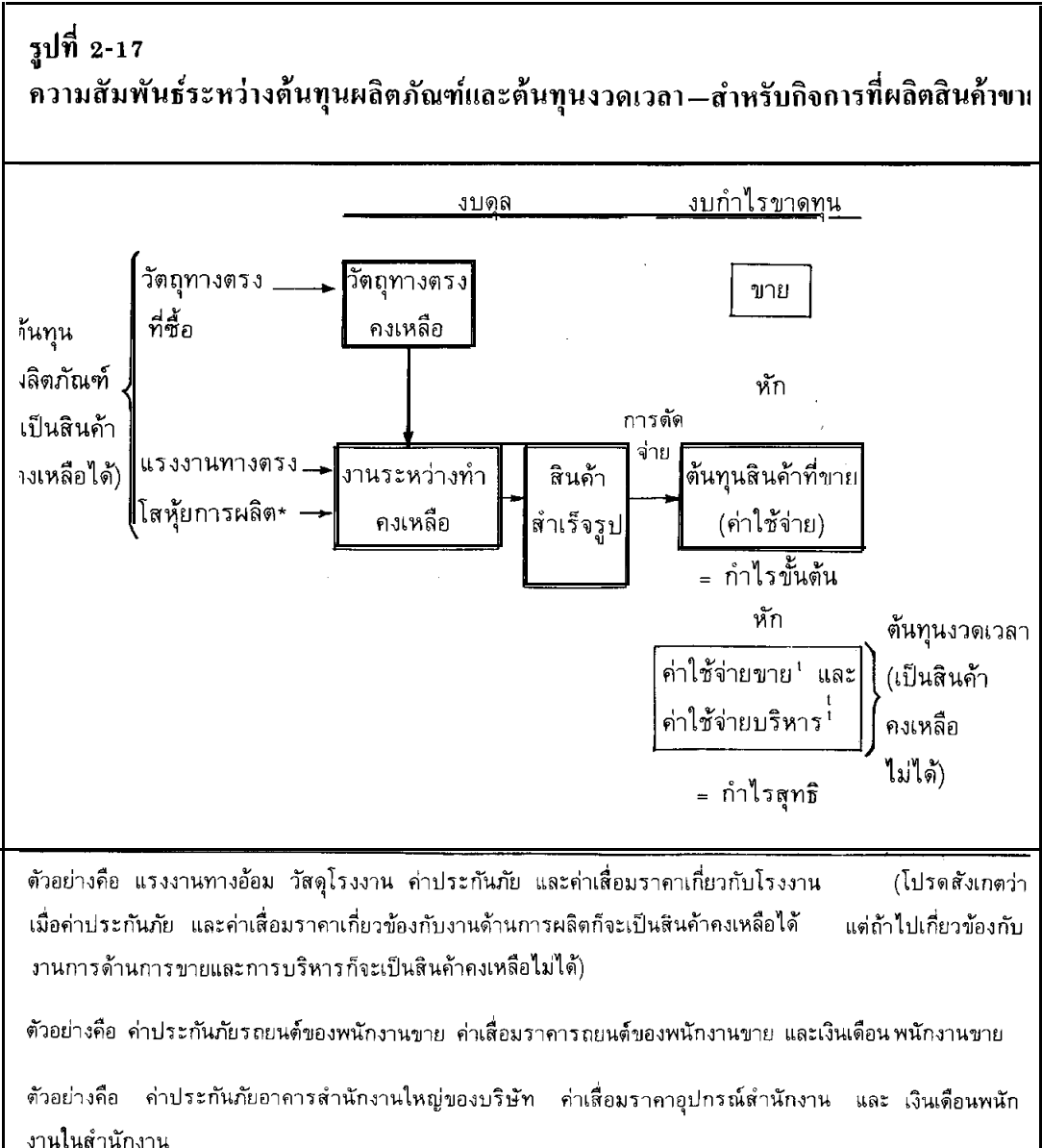
ของสินค้าคงเหลือนี้จะแสดงเป็นทรัพย์สินในงบดุล ต่อเมื่อสินค้าถูกขายไป ต้นทุนของสินค้านี้ก็จะกลายเป็นค่าใช้จ่าย ในรูปของต้นทุนสินค้าที่ขาย



ผู้ค้าปลีกหรือผู้ค้าส่งมีค่าใช้จ่ายขายและค่าใช้จ่ายบริหารเป็นจำนวนมากด้วย ซึ่งเป็นตัวอย่างสำคัญของต้นทุนงวดเวลา ที่เรียกว่า ต้นทุนงวดเวลา เพราะจะถูกนำไปหักกับรายได้ในงบกำไรขาดทุนในฐานะเป็นค่าใช้จ่ายโดยไม่เคยมีการถือเป็นส่วนหนึ่งของสินค้าคงเหลือเลย

รูปที่ 2-17 ผู้ผลิตจะเปลี่ยนวัตถุประสงค์ทางตรงให้อยู่ในลักษณะที่สามารถจะขายได้ด้วยการช่วยเหลือของแรงงานทางตรงและโซ่หุ้ยการผลิต ต้นทุนเหล่านี้เป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์

เพราะได้ถูกปันส่วนเข้าสินค้าคงเหลือก่อนจนกว่าสินค้านั้นจะถูกขายไป และเช่นเดียวกับ
 กรณีของผู้ค้าปลีกและผู้ค้าส่ง ค่าใช้จ่ายขายและค่าใช้จ่ายบริหารจะถือเป็นต้นทุนงวด
 เวลา



การแสดงรายการสินค้าคงเหลือในงบดุล

งบดุลของกิจการผลิตสินค้าขาย และงบดุลของกิจการซื้อสินค้าขาย จะแตกต่างกันเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ กล่าวคือ แทนที่จะมีบัญชีสินค้าคงเหลือเพียงบัญชีเดียวดังที่เป็นอยู่ในกิจการซื้อสินค้าขาย กิจการผลิตสินค้าขายจะมีบัญชีสินค้าคงเหลือถึง 3 ประเภท แต่ละประเภทบ่งบอกถึงขั้นของกระบวนการผลิต :

(1) วัตถุดิบและวัสดุโรงงานคงเหลือ คือวัตถุดิบและวัสดุโรงงานที่คงเหลืออยู่ในมือ และรอที่จะเข้าไปในกระบวนการผลิต

(2) งานระหว่างทำคงเหลือ อาจเรียกว่า สินค้าระหว่างทำ ก็ได้ หมายถึง สินค้าที่เข้าสู่กระบวนการผลิตแล้วแต่ยังไม่สำเร็จสมบูรณ์ จะต้องผลิตเพิ่มเติมก่อนที่จะขายได้

(3) สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ หมายถึง สินค้าซึ่งสำเร็จสมบูรณ์แล้ว แต่ยังไม่ได้ออกไปขาย

ข้อแตกต่างที่สำคัญเพียงประการเดียวระหว่างโครงสร้างงบดุลของกิจการผลิตสินค้าขาย และโครงสร้างงบดุลของกิจการซื้อสินค้าขาย จะปรากฏในช่วงของทรัพย์สินหมุนเวียน ดังรูปที่ 2-18

รูปที่ 2-18

ทรัพย์สินหมุนเวียนเปรียบเทียบ — กิจการซื้อสินค้าขายและกิจการผลิตสินค้าขาย

<u>กิจการซื้อสินค้าขาย</u>		<u>กิจการผลิตสินค้าขาย</u>	
เงินสด	30,000 บาท	เงินสด	4,000 บาท
ลูกหนี้	70,000	ลูกหนี้	5,000
สินค้าคงเหลือ	100,000	สินค้าคงเหลือ :	
		สินค้าสำเร็จรูป	12,000
		งานระหว่างทำ	2,000
		วัตถุดิบและวัสดุโรงงาน*	<u>3,000</u> 17,000
วัสดุสำนักงาน	2,000	วัสดุสำนักงาน*	400
ค่าประกันภัยจ่ายล่วงหน้า	<u>3,000</u>	ค่าประกันภัยจ่ายล่วงหน้า	<u>1,000</u>
ทรัพย์สินหมุนเวียนรวม	<u>205,000</u>	ทรัพย์สินหมุนเวียนรวม	<u>27,400</u>

* การถือวัสดุโรงงานเป็นสินค้าคงเหลือประเภทหนึ่ง เพราะวัสดุโรงงานที่ใช้ไปจะกลายเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนผลิตภัณฑ์ ส่วนวัสดุสำนักงานมีลักษณะเป็นค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า เพราะเมื่อใช้ไปแล้วจะตัดออกเป็นค่าใช้จ่ายทันที มิใช่กลายเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนผลิตภัณฑ์

วิธีสินค้าคงเหลือแบบบันทึกเป็นประจำและแบบบันทึกเป็นครั้งคราว

วิธีการบัญชีสำหรับสินค้าคงเหลือมี 2 วิธี คือ

(1) วิธีสินค้าคงเหลือแบบบันทึกเป็นประจำ (Perpetual Inventory Method) จะบันทึกบัญชีอย่างต่อเนื่องกันไปทุกครั้งที่มีการเพิ่มขึ้นหรือลดลงในวัตถุดิบ งานระหว่างทำ หรือสินค้าสำเร็จรูปตามหลักวันต่อวัน การบันทึกบัญชีเช่นนี้ทำให้สะดวกต่อการควบคุมทางด้านบริหาร และการจัดทำงบการเงินระหว่างกาล การตรวจนับสินค้าคงเหลือตามปกติจะต้องกระทำอย่างน้อยที่สุดปีละครั้ง เพื่อตรวจสอบความถูกต้องของตัวเลขในบัญชี

(2) วิธีสินค้าคงเหลือแบบบันทึกเป็นครั้งคราว (Periodic Inventory Method) จะไม่มีการบันทึกการเปลี่ยนแปลงของสินค้าคงเหลือตามหลักวันต่อวัน แต่จะมีการบันทึก

ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยการจำแนกเป็นประเภท ๆ ตามลักษณะธรรมชาติ เช่น ซื้อวัตถุดิบ ค่าขนส่งเข้า และส่วนลดรับ ดังนั้น ต้นทุนของวัตถุดิบที่ใช้ไป หรือต้นทุนของสินค้าที่ขายไป จึงไม่สามารถจะคำนวณได้อย่างถูกต้อง จนกว่าสินค้าคงเหลือปลายงวดซึ่งได้มาจากการตรวจนับจะถูกนำไปหักออกจากยอดรวมของสินค้าคงเหลือต้นงวด ชื่อ และต้นทุนการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ โปรดดูรูปที่ 2-19 เพื่อเปรียบเทียบวิธีสินค้าคงเหลือแบบบันทึกเป็นประจำและแบบบันทึกเป็นครั้งคราว

รูปที่ 2-19		การเปรียบเทียบอย่างสรุป – วิธีสินค้าคงเหลือแบบบันทึกเป็นประจำและแบบบันทึกเป็นครั้งคราว (ตัวเลขจากรูปที่ 2-13 2-14 และ 2-15)	
<u>วิธีแบบบันทึกเป็นครั้งคราว</u>		<u>วิธีแบบบันทึกเป็นประจำ</u>	
สินค้าคงเหลือต้นงวด (จากการตรวจนับ)	22,000 บวท	ต้นทุนสินค้าที่ขาย (เก็บตามหลักวันต่อวัน มากกว่าที่จะถูกคำนวณเป็นงวด ๆ)	108,000 1
บวก ต้นทุนสินค้าที่ผลิต (วัตถุดิบทางตรงที่ใช้ไป แรงงานทางตรง โสหุ่ยการผลิต)	<u>104,000</u>		
ต้นทุนสินค้าที่มีเพื่อขาย	126,000		
หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด (จากการตรวจนับ)	<u>18,000</u>		
ต้นทุนสินค้าที่ขาย	<u><u>108,000</u></u>		

คำศัพท์ที่อาจทำให้เข้าใจไขว้เขว

มีคำศัพท์หลายคำที่มีความหมายเป็นพิเศษในการบัญชี และความหมายของคำศัพท์ก็มักจะแตกต่างกันไปในแต่ละบริษัท เพราะต่างก็พัฒนาภาษาบัญชีขึ้นใช้เอง

อย่างกว้างขวาง เพราะฉะนั้นจะเกิดความสับสนและเสียเวลาอย่างมากถ้าต้องการจะค้นหาความหมายที่แน่นอนของคำศัพท์ที่แปลก ๆ เหล่านี้

ก่อนการพิจารณาต่อไป โปรดพิจารณาคำศัพท์บางคำที่ทำให้เข้าใจผิดกันมาก เช่น คำว่า ค่าใช้จ่ายในการผลิต มักจะถูกนำมาใช้เพื่ออธิบายถึงโซหุ้ยการผลิต ซึ่งเป็นการไม่ถูกต้องนัก เพราะโซหุ้ยการผลิตไม่ใช่ค่าใช้จ่าย แต่เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนผลิตภัณฑ์ และจะถูกหักออกเป็นค่าใช้จ่ายเฉพาะเมื่อต้นทุนผลิตภัณฑ์ถูกปล่อยออกไปเป็นต้นทุนสินค้าที่ขายแล้วเท่านั้น

คำว่า ต้นทุนสินค้าที่ขายก็เช่นเดียวกัน เป็นคำศัพท์ที่ใช้กันอย่างแพร่หลาย ซึ่งอาจทำให้เข้าใจผิดได้ ถ้าเรามุ่งไปที่ความหมายของต้นทุน ต้นทุนสินค้าที่ขายเป็นค่าใช้จ่ายรายการหนึ่ง เช่นเดียวกับกับค่านายหน้าขาย

กิจการผลิตสินค้าขาย และกิจการซื้อสินค้าขาย มีวิธีการบัญชีที่แตกต่างกันอย่างชัดเจนเกี่ยวกับต้นทุนบางรายการ เช่น ค่าจ้าง ค่าเสื่อมราคา และค่าประกันภัย ในกิจการซื้อสินค้าขาย รายการดังกล่าวทั้งหมด เป็นต้นทุนงวดเวลา (ค่าใช้จ่ายในงวดปัจจุบัน) แต่ในกิจการผลิตสินค้าขาย รายการดังกล่าวจำนวนมาก อาจมีความสัมพันธ์กับกิจกรรมการผลิต และดังนั้นก็คือโซหุ้ยการผลิต ซึ่งเป็นต้นทุนที่เป็นสินค้าคงเหลือได้ (และจะกลายเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อสินค้าถูกขายไป)

กิจการผลิตสินค้าขายและกิจการซื้อสินค้าขาย ต่างก็ถือค่าใช้จ่ายขายและค่าใช้จ่ายบริหารเป็นต้นทุนงวดเวลา เพราะฉะนั้น ต้นทุนสินค้าคงเหลือของผลิตภัณฑ์ที่ผลิตจึงไม่รวมเงินเดือนพนักงานขาย ค่านายหน้าขาย ค่าโฆษณา ค่าปรึกษากฎหมาย ค่าประชาสัมพันธ์ และเงินเดือนประธานบริษัท ตามประเพณีที่ปฏิบัติกันมา โซหุ้ยการผลิตจะถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ ขณะที่ค่าใช้จ่ายขายและค่าใช้จ่ายบริหารไม่ถือว่าเป็น แนวความคิดที่สนับสนุนอยู่เบื้องหลังก็คือว่า สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือควรรวมต้นทุนของงานโรงงานทั้งหมดที่จำเป็นต่อการได้ผลิตภัณฑ์นั้นมาในขั้นที่สมบูรณ์ แต่ไม่ควรรวมต้นทุนที่ไม่เกี่ยวกับการผลิต

การจำแนกต้นทุนแรงงาน

ต้นทุนแรงงานในโรงงานทั้งหมด ยกเว้นต้นทุนแรงงานทางตรง ตามปกติแล้วจะ จำแนกเป็นต้นทุนแรงงานทางอ้อม ซึ่งเป็นส่วนประกอบที่สำคัญของค่าใช้จ่ายการผลิต ต้นทุน แรงงานทางอ้อม ยังมีการจำแนกย่อยออกไปอีกเป็นจำนวนมาก ทั้งนี้เพื่อความสะดวกใน การประเมินคุณค่าของต้นทุนเหล่านี้ ดังนั้น โดยทั่ว ๆ ไป ค่าจ้างพนักงานขับรถขนถ่าย สินค้า จึงไม่รวมกันกับเงินเดือนพนักงานเฝ้าประตู ถึงแม้ว่าจะเป็นแรงงานทางอ้อมเหมือน กันก็ตาม

เงินเพิ่มล่วงเวลา และเวลาสูญเปล่า การจำแนกต้นทุนเป็นประเภทย่อย ๆ ใน เบื้องแรกก็เพื่อที่จะเชื่อมโยงต้นทุนแต่ละชนิดเข้ากับเหตุของการเกิดต้นทุนชนิดนั้น ๆ มี ต้นทุนแรงงานทางอ้อมสองชนิดที่ต้องกล่าวถึงเป็นพิเศษ คือ เงินเพิ่มล่วงเวลา (Overtime Premium) และเวลาสูญเปล่า (Idle Time)

เงินเพิ่มล่วงเวลา โดยทั่ว ๆ ไป ถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายการผลิต สมมติว่า ช่างกลึงคนหนึ่งได้รับค่าจ้างในอัตราเท่ากับ 12 บาทต่อชั่วโมง สำหรับชั่วโมงปกติ และ ถ้าทำงานล่วงเวลาก็จะได้รับค่าจ้างในอัตราเท่ากับอัตราปกติบวกด้วยครึ่งหนึ่งของอัตรา ปกติ เพราะฉะนั้นเงินเพิ่มล่วงเวลาเท่ากับ 6 บาทต่อชั่วโมงล่วงเวลา ถ้าในหนึ่งสัปดาห์ ทำงาน 44 ชั่วโมง ซึ่งในจำนวนนี้เป็นชั่วโมงล่วงเวลา 4 ชั่วโมง และแล้ว รายได้ของเขา จะถูกจำแนกดังต่อไปนี้

$$\begin{array}{rcl} \text{ค่าแรงงานทางตรง} & : & 44 \text{ ชั่วโมง} \times 12 \text{ บาท} & = & 528 & \text{บาท} \\ \text{เงินเพิ่มล่วงเวลา (ค่าใช้จ่ายการผลิต)} & : & & & & \\ & & 4 \text{ ชั่วโมง} \times 6 \text{ บาท} & = & \underline{\quad\quad} & \\ \text{รายได้รวม} & & & & \underline{\underline{552}} & \text{บาท} \end{array}$$

เวลาสูญเปล่า แสดงถึงค่าแรงที่จ่ายให้กับคนงานสำหรับชั่วโมงทำงานที่สูญเปล่า อันเนื่องมาจากเครื่องจักรขัดข้อง วัสดุขาดมือ การจัดตารางการผลิตที่ทำให้งานไม่ ประสานกัน หรือกรณีอื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกันนี้ จากตัวอย่างข้างต้น ถ้าเครื่องจักรของ ช่างกลึงเกิดขัดข้องเป็นเวลา 3 ชั่วโมง รายได้ของเขาจะถูกจำแนกดังข้างล่างนี้

ค่าแรงงานทางตรง : 41 ชั่วโมง × 12 บาท	=	492 บาท
เงินเพิ่มล่วงเวลา (โสหุ้ยการผลิต) :		
4 ชั่วโมง × 6 บาท	=	24
เวลาสูญเปล่า (โสหุ้ยการผลิต) :		
3 ชั่วโมง × 12 บาท	=	36
รวม		552

เหตุใดจึงพิจารณาเงินเพิ่มล่วงเวลาเป็นต้นทุนทางอ้อม มากกว่าเป็นต้นทุนทางตรง ทั้ง ๆ ที่สามารถจะติดตามได้ว่าต้นทุนนั้นใช้ไปเพื่องานผลิตขึ้นใด เหตุผลที่ไม่ถือเงินเพิ่มล่วงเวลาเป็นต้นทุนทางตรง ก็เพราะว่า การกำหนดตารางการผลิตมักเป็นไปอย่างสุ่มเสี่ยง ตัวอย่างเช่น สมมุติว่างานที่ 1 ถึงงานที่ 5 อาจถูกกำหนดให้ผลิตในวันใดวันหนึ่ง ซึ่งมีชั่วโมงการทำงาน 10 ชั่วโมง โดยเป็นชั่วโมงปกติ 8 ชั่วโมง และชั่วโมงล่วงเวลา 2 ชั่วโมง ถ้าแต่ละงานต้องใช้เวลาผลิต 2 ชั่วโมง และแล้งงานที่ถูกกำหนดให้ผลิตในชั่วโมงที่ 9 และชั่วโมงที่ 10 จะต้องรับภาระเงินเพิ่มล่วงเวลาทั้งหมดหรืออย่างไร หรือว่างานเพิ่มล่วงเวลานั้นควรถูกปันส่วนให้กับทุกงาน วิธีหลังดูจะยุติธรรมมากกว่า เพราะไม่เป็นการลงโทษงานใดงานหนึ่งโดยเฉพาะ เพียงเพราะว่างานนั้นถูกจัดให้ผลิตในระหว่างชั่วโมงล่วงเวลา แต่จะพิจารณาเงินเพิ่มล่วงเวลาให้กับปริมาณงานที่หนักทั้งหมดนั้น และดังนั้นจึงถูกจำแนกเป็นส่วนหนึ่งของโสหุ้ยการผลิต เพื่อที่จะคิดเข้าหน่วยที่ผลิตทั้งหมดต่อไป

บางครั้งเงินเพิ่มล่วงเวลาไม่ได้เกิดขึ้นอย่างสุ่มเสี่ยง ตัวอย่างเช่น ในบางกรณีงานพิเศษ หรืองานเร่งด่วนงานใดงานหนึ่งเท่านั้นที่เป็นบ่อเกิดของเงินเพิ่มล่วงเวลาทั้งหมดอย่างชัดเจน ในสถานการณ์เช่นนี้ เงินเพิ่มล่วงเวลาจะถือเป็นต้นทุนทางตรงของงานนั้น ๆ โดยเฉพาะ

ประโยชน์พิเศษที่ให้กับลูกจ้าง (Payroll Fringe Costs) ประโยชน์พิเศษที่ให้กับลูกจ้าง ตัวอย่างเช่น เงินช่วยเหลือที่นายจ้างให้แก่ลูกจ้างเกี่ยวกับการประกันสังคม การประกันชีวิต การประกันสุขภาพ บำเหน็จบำนาญ และประโยชน์อื่น ๆ ตามปกติจะถูกจำแนกประเภทแตกต่างกันในแต่ละบริษัท ในบริษัทส่วนมาก ประโยชน์พิเศษที่ให้กับลูกจ้างเหล่านี้จะถูกพิจารณาเป็นโสหุ้ยการผลิต ตัวอย่างเช่น ช่างกลึงซึ่งเป็นลูกจ้าง

แรงงานทางตรงนั้น อาจได้รับค่าจ้างขั้นต้น ซึ่งคำนวณตามหลัก 12 บาทต่อชั่วโมง สำหรับชั่วโมงปกติ และอาจได้รับประโยชน์พิเศษที่ให้กับลูกจ้างอีก 2 บาท บริษัทส่วนมาก จะจำแนก 12 บาท เป็นต้นทุนแรงงานทางตรง และ 2 บาท เป็นค่าใช้จ่ายการผลิต อย่างไรก็ตามในบางบริษัท ประโยชน์พิเศษที่มีความเกี่ยวข้องกับแรงงานทางตรง จะถูกคิดเป็น ต้นทุนแรงงานทางตรงเพิ่มขึ้น บริษัทเหล่านี้จะจำแนก 14 บาททั้งหมดเป็นต้นทุนแรงงาน ทางตรง วิธีหลังนี้ถูกต้องตามหลักการมากกว่า เพราะว่าประโยชน์พิเศษที่ให้กับลูกจ้าง เป็นพื้นฐานส่วนหนึ่งด้วย เพื่อให้ได้มาซึ่งบริการแรงงาน

ต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อม

คำว่า “ทางตรง” และ “ทางอ้อม” ไม่ได้ให้ความหมายอะไร เว้นแต่จะนำเข้าไป เชื่อมโยงกับวัตถุประสงค์ต้นทุน วัตถุประสงค์ต้นทุนคือสิ่งใดสิ่งหนึ่งซึ่งเราทุ่มเทต้นทุน ไปให้และเราต้องการจะวัดว่าต้นทุนของสิ่งนั้นมีจำนวนเท่าไร ตามปกติ ต้นทุนถูกทุ่มเท เข้าไปเพื่อการทำกิจกรรมอย่างใดอย่างหนึ่ง เช่น เพื่อการผลิตผลิตภัณฑ์ เพื่อการให้ บริการบางอย่าง เพื่อการดำเนินงานของโครงการใดโครงการหนึ่ง หรือของแผนงานใด แผนงานหนึ่ง การทำกิจกรรมต่าง ๆ เหล่านี้จึงเป็นวัตถุประสงค์ต้นทุน ตามปกติ วัตถุประสงค์ต้นทุนอาจถูกระบุสั้น ๆ เป็นผลิตภัณฑ์ การบริการ โครงการ หรือแผนงาน ต่าง ๆ ทั้งนี้แล้วแต่ที่เราต้องการวัดต้นทุนของอะไร

ความสามารถในการติดตามได้ เป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญในการจำแนกต้นทุนเป็น ทางตรงหรือทางอ้อม ต้นทุนทางตรงคือต้นทุนที่สามารถติดตามเข้าวัตถุประสงค์ต้นทุน ได้อย่างชัดเจน และถูกต้องแน่นอน

ตามปกติ ต้นทุนที่มีความสัมพันธ์กับวัตถุประสงค์ต้นทุนสองอันหรือมากกว่าสอง จะเป็นต้นทุนที่เราไม่สามารถติดตามเข้าแต่ละวัตถุประสงค์ต้นทุนเหล่านั้นได้อย่างแน่ชัด หรือ ไม่อาจระบุได้แน่นอนว่าเป็นของวัตถุประสงค์ต้นทุนใดเท่าไร ตัวอย่างเช่น เราไม่สามารถ ติดตามค่าเช่าอาคารโรงงานซึ่งมีความสัมพันธ์กับสายผลิตภัณฑ์สองสาย หรือมากกว่าสอง เข้าไปยังแต่ละสายผลิตภัณฑ์เหล่านั้นได้อย่างถูกต้องแน่นอน กรณีจะเป็นต้นทุนที่ติดตาม เข้าแต่ละวัตถุประสงค์ต้นทุนได้อย่างแน่ชัดหรือไม่นั้น ย่อมขึ้นกับวัตถุประสงค์ต้นทุนที่

กำลังพิจารณา ต้นทุนอันเดียวกันอาจเป็นต้นทุนที่สามารถติดตามเข้าได้อย่างแน่ชัด เมื่ออ้างถึงวัตถุประสงค์ต้นทุนชนิดหนึ่ง แต่อาจเป็นต้นทุนที่ไม่สามารถติดตามเข้าได้อย่างแน่ชัด เมื่ออ้างถึงวัตถุประสงค์ต้นทุนอีกชนิดหนึ่ง เช่น เงินเดือนผู้จัดการขาย อาจติดตามเข้าแผนกขายได้โดยตรง แต่ไม่สามารถติดตามเข้าแต่ละสายผลิตภัณฑ์ได้อย่างถูกต้อง

ข้อแตกต่างระหว่างต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อม อาจแสดงให้เห็นได้ดังต่อไปนี้

รายการต้นทุน	วัตถุประสงค์ต้นทุน	
	แผนกผลิต	ผลิตภัณฑ์
วัตถุดิบที่ใช้ไป	ทางตรง	ทางตรง
วัสดุสิ้นเปลืองที่ใช้ไป	ทางตรง	ทางตรงหรือทางอ้อม*
แรงงานในการประกอบผลิตภัณฑ์	ทางตรง	ทางตรง
แรงงานในการยกขนวัตถุดิบ	ทางตรง	ทางตรงหรือทางอ้อม*
ค่าเสื่อมราคาอาคารโรงงาน	ทางอ้อม	ทางอ้อม
เงินเดือนหัวหน้าคนงานประกอบผลิตภัณฑ์	ทางตรง	ทางตรงหรือทางอ้อม*
เงินเดือนผู้ควบคุมดูแลอาคารและสถานที่โรงงาน	ทางอ้อม	ทางอ้อม

* ต้นทุนเหล่านี้จะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมขึ้นอยู่กับชนิดของผลิตภัณฑ์นั้น ๆ

ในการคำนวณต้นทุนของวัตถุประสงค์ต้นทุนใดก็ตาม ต้นทุนทางตรงจะถูกคิดเข้าไปได้โดยตรงตามจำนวนที่ใช้ไป เช่น ต้นทุนวัตถุดิบทางตรงสำหรับผลิตภัณฑ์ใด ก็คิดตามจำนวนวัตถุดิบที่ใช้ไปสำหรับผลิตภัณฑ์นั้น แต่ต้นทุนทางอ้อมจะถูกคิดเข้าวัตถุประสงค์ต้นทุนได้ก็โดยการคิดผ่านหลักใดหลักหนึ่งซึ่งทำหน้าที่เป็นตัวกลางเชื่อมต้นทุนนั้นเข้ากับวัตถุประสงค์ต้นทุน ตัวอย่างเช่น ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรจะคิดเข้าผลิตภัณฑ์แต่ละสายได้ก็อาจโดยการใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงของการผลิตผลิตภัณฑ์สายต่าง ๆ เป็นหลักในการปันส่วนค่าเสื่อมราคาให้ ผลิตภัณฑ์สายใดใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงมาก ก็จะถูกคิดค่าเสื่อมราคาให้มากด้วย อีกตัวอย่างหนึ่ง คือ การคิดค่าเช่าอาคารโรงงานให้กับแผนกผลิตต่าง ๆ สมมุติมี 3 แผนก คือแผนก ก แผนก ข และแผนก ค และแล้วเราอาจต้องใช้จำนวนพื้นที่ของแต่ละแผนกครอบครองอยู่เป็นหลักสำหรับการปันส่วนค่าเช่าอาคารโรงงานให้ไป ต้นทุนทางอ้อมจึงเป็นต้นทุนที่ยากในการติดตาม และหาความถูกต้องแน่นอนไม่ได้ในการวัดปริมาณที่ใช้ไปสำหรับแต่ละวัตถุประสงค์ต้นทุน

ต้นทุนที่ควบคุมได้และต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้

ต้นทุนที่ควบคุมได้ คือ ต้นทุนที่ผู้บริหารมีอิทธิพลอย่างชัดเจนในช่วงเวลานั้น ปัญหาสำคัญสำหรับคำจำกัดความนี้ก็คือว่า มีต้นทุนน้อยชนิดมากที่จะอยู่ภายใต้อิทธิพลของบุคคลเดียวอย่างชัดเจน ตัวอย่างเช่น ราคาของวัตถุดิบ อาจอยู่ภายใต้อำนาจหน้าที่ของผู้จัดการฝ่ายจัดซื้อ ในขณะที่จำนวนอาจอยู่ภายใต้อำนาจหน้าที่ของผู้จัดการฝ่ายผลิต

การจำแนกเป็นต้นทุนที่ควบคุมได้ และต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ ขึ้นอยู่กับจุดที่พิจารณาด้วย ต้นทุนบางรายการจะเป็นต้นทุนที่ควบคุมได้สำหรับผู้บริหารระดับหนึ่ง แต่จะเป็นต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้สำหรับผู้บริหารอีกระดับหนึ่ง ผู้บริหารคนใดรับผิดชอบสำหรับต้นทุนใด ต้นทุนนั้นก็จะเป็นต้นทุนที่ควบคุมได้สำหรับผู้บริหารคนนั้นไป ผู้บริหารคนใดไม่มีอำนาจหน้าที่เหนือต้นทุนใด ต้นทุนนั้นก็จะเป็นต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้สำหรับผู้บริหารคนนั้น อาจกล่าวได้ว่าต้นทุนเกือบทั้งหมดสามารถควบคุมได้ ณ บางระดับของการบริหาร ผู้บริหารระดับสูงสุดมีอำนาจหน้าที่อย่างกว้างขวางเหนือต้นทุน และสามารถควบคุมต้นทุนส่วนมากของหน่วยธุรกิจได้ไม่โดยตรงก็โดยอ้อม ตัวอย่างเช่น ผู้บริหารระดับสูงสุดสามารถเพิ่มหรือลดเงินเดือนของผู้บริหารระดับอื่น ๆ ได้ แต่สำหรับผู้บริหาร ณ ระดับกลางหรือระดับต่ำ ต้นทุนเช่นนั้นจะอยู่นอกเหนืออำนาจหน้าที่ และไม่สามารถควบคุมได้ ต้นทุนซึ่งอยู่ในอำนาจหน้าที่ ณ ระดับการบริหารใด อาจกล่าวได้ว่าเป็นต้นทุนที่ควบคุมได้ ณ ระดับนั้น ตัวอย่างเช่น หัวหน้าแผนก อาจควบคุมวัสดุที่ใช้ในแผนกได้ แต่ไม่สามารถควบคุมเกี่ยวกับการซื้อทรัพย์สินได้ หรือนั่นคือไม่สามารถควบคุมค่าเสื่อมราคาที่จะถูกบันทึกส่วนมางแผนกของเขาได้

ต้นทุนทางตรง และต้นทุนที่ควบคุมได้ไม่จำเป็นต้องเหมือนกัน ต้นทุนบางรายการอาจเป็นต้นทุนทางตรงของแผนก แต่เป็นต้นทุนที่ไม่สามารถควบคุมได้สำหรับหัวหน้าแผนกนั้น ตัวอย่างเช่น เงินเดือนของหัวหน้าแผนก เป็นต้นทุนทางตรงของแผนก แต่เป็นต้นทุนที่ถูกควบคุมโดยผู้บริหารระดับที่สูงกว่าหัวหน้าแผนก หรือนั่นคือไม่สามารถควบคุมได้โดยหัวหน้าแผนกนั้น

และนอกจากนี้ เราไม่อาจถือเป็นหลักเกณฑ์ที่แน่นอนได้ว่า ต้นทุนผันแปรเป็นต้นทุนที่ควบคุมได้ ส่วนต้นทุนคงที่เป็นต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ ตัวอย่างเช่น ค่าเสื่อมราคาอาคาร

ซึ่งเป็นต้นทุนคงที่ ถึงแม้ว่าจะเป็นต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ในระดับหัวหน้าแผนก แต่ก็ เป็นต้นทุนที่ควบคุมได้โดยผู้บริหารระดับที่มีอำนาจหน้าที่ในการตัดสินใจซื้ออาคารนั้น

ระยะเวลามีความสำคัญต่อการจำแนก เป็นต้นทุนที่ควบคุมได้ และต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ ต้นทุนซึ่งสามารถควบคุมได้ในระยะยาว อาจควบคุมไม่ได้ในระยะสั้น ด้วยระยะเวลาที่ยาวนานพอ โดยแท้จริงแล้ว ต้นทุนทั้งหมดอาจควบคุมได้โดยบุคคลใดบุคคลหนึ่งในองค์การ เมื่อระยะเวลาสั้นเข้า ต้นทุนน้อยลงทุกทีที่จะถูกพิจารณาเป็นต้นทุนที่ควบคุมได้ ตัวอย่างเช่น ผู้จัดการฝ่ายขายทำสัญญาจ้างโฆษณาไว้ 1 ปี เมื่อครบสัญญา ผู้จัดการฝ่ายขายย่อมมีอิสระที่จะตัดสินใจทำสัญญาจ้างโฆษณาใหม่ได้ และดังนั้นค่าโฆษณาจึงเป็นต้นทุนที่ควบคุมได้ในระยะยาว แต่ถ้าเป็นระยะเวลา 1 เดือน หรือ 1 ปี ที่ยังอยู่ภายในบังคับของสัญญาที่ได้ทำไว้แล้ว ค่าโฆษณาก็จะเป็นต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้

สรุป

ศัพท์ต้นทุนจำนวนมากได้เกิดขึ้นเพราะมีการจำแนกประเภทต้นทุนในรูปแบบต่าง ๆ กัน อาทิเช่น ค่าศัพท์ ต้นทุนผันแปร และต้นทุนคงที่ ได้บัญญัติขึ้น เมื่อมีการจำแนก ต้นทุนตามพฤติกรรม หรือในกรณีของต้นทุนที่ควบคุมได้ และต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ ก็ได้เกิดขึ้นเมื่อมีการจำแนกต้นทุนตามความรับผิดชอบ

การศึกษาการบัญชีต้นทุน จำเป็นต้องเข้าใจความหมายของคำศัพท์ต่าง ๆ จำนวนมากเหล่านั้น และจำเป็นต้องเข้าใจอย่างชัดเจน มิฉะนั้น มีความเป็นไปได้สูงที่จะนำคำศัพท์ต่าง ๆ ไปใช้อย่างไม่ถูกต้อง ศัพท์บางคำดูคล้าย ๆ กันจนอาจทำให้เกิดความสับสนได้ เช่น ต้นทุนผันแปร จำเป็นหรือไม่ที่จะต้องเป็นต้นทุนทางตรง หรือต้นทุนที่ควบคุมได้ นอกจากนี้ ศัพท์บางคำโน้มเอียงให้ผู้ใช้เกิดความเข้าใจผิดได้มาก เช่น ต้นทุนสินค้าที่ขายเป็นค่าใช้จ่าย ในขณะที่ค่าใช้จ่ายในการผลิตกลับกลายเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์

อย่างไรก็ตาม การจำแนกประเภทต้นทุนในหลายรูปแบบ อันเป็นเหตุให้เกิดศัพท์ ต้นทุนขึ้นเป็นจำนวนมาก นับเป็นสิ่งจำเป็น เพราะเมื่อคำนึงถึงความต้องการของ ผู้บริหาร การจำแนกต้นทุนรูปแบบเดียวกัน จะไม่สามารถสนองจุดมุ่งหมายทุกอย่าง ได้อย่างมีประสิทธิภาพเท่าเทียมกัน ต้นทุนที่เรียกแตกต่างกันก็เพื่อความมุ่งหมายที่ แตกต่างกัน

โจทย์และเฉลยสำหรับศึกษาด้วยตนเอง

โจทย์

โปรดพิจารณาข้อมูลต่อไปนี้ของบริษัทไทยอุตสาหกรรม จำกัด สำหรับปี 2528 :

กระดาษทราย	2,000	บาท
ค่ายกขนวัสดุ	40,000	
น้ำมันหล่อลื่น	5,000	
เงินเพิ่มล่วงเวลา	25,000	
เวลาสูญเสียเปล่า	10,000	
แรงงานทางอ้อมอื่น ๆ	40,000	
แรงงานทางตรง	330,000	
วัสดุทางตรง 31 ธ.ค. 2527	40,000	
สินค้าสำเร็จรูป 31 ธ.ค. 2528	150,000	
สินค้าสำเร็จรูป 31 ธ.ค. 2527	100,000	
งานระหว่างทำ 31 ธ.ค. 2527	10,000	
งานระหว่างทำ 31 ธ.ค. 2528	14,000	
ค่าเสื่อมราคา-เครื่องจักรอุปกรณ์	40,000	
ค่าเช่าโรงงาน	45,000	
ค่าภาษีทรัพย์สิน-เครื่องจักรอุปกรณ์	4,000	
ค่าประกันอัคคีภัย-เครื่องจักรอุปกรณ์	3,000	
ซื้อวัสดุทางตรง	370,000	
วัสดุทางตรง 31 ธ.ค. 2528	50,000	
ขาย	1,200,000	
ค่านายหน้าขาย	60,000	
เงินเดือนขาย	100,000	
ค่าส่งของ	70,000	
ค่าใช้จ่ายบริหาร	100,000	

ต้องการ

(1) จัดทำงบกำไรขาดทุน โดยมีต้นทุนสินค้าที่ผลิตสนับสนุนแยกจากกัน รายการทุกรายการยกเว้นรายการขาย ชื่อวัตถุดิบทางตรง และสินค้าคงเหลือ ให้ระบุ “V” ถ้าเป็นต้นทุนผันแปร และ “F” ถ้าเป็นต้นทุนคงที่ ในกรณีเป็นที่น่าสงสัยให้ตัดสินใจ โดยดูว่า ต้นทุนรวมจะเปลี่ยนแปลงอย่างเห็นได้ชัดตลอดช่วงกว้างของปริมาณหรือไม่

(2) สมมุติว่า ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง และค่าเช่าโรงงานข้างต้น ได้ใช้ไปในการผลิตผลิตภัณฑ์ 900,000 หน่วย ให้คำนวณต้นทุนต่อหน่วยสำหรับวัตถุดิบทางตรง และต้นทุนต่อหน่วยสำหรับค่าเช่าโรงงานที่จะคิดเข้าหน่วยผลิตภัณฑ์เหล่านั้น โดยสมมุติว่า ค่าเช่าโรงงานเป็นต้นทุนคงที่

(3) ถ้าบริษัทคาดว่าจะในปีหน้าจะผลิตผลิตภัณฑ์ 1,000,000 หน่วย และถ้าแบบพฤติกรรมต้นทุนยังคงไม่เปลี่ยนแปลง และแล้วต้นทุนต่อหน่วยสำหรับวัตถุดิบทางตรง และต้นทุนต่อหน่วยสำหรับค่าเช่าโรงงานที่จะคิดเข้าผลิตภัณฑ์ที่ผลิตในปีหน้าจะเท่ากับเท่าใด

เฉลย

(1)

บริษัท ไทยอุตสาหกรรม จำกัด
งบกำไรขาดทุน
สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2528

ขาย 1,200,000 บ.

หัก ต้นทุนสินค้าที่ขาย :

สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือต้นงวด 100,000

ต้นทุนสินค้าที่ผลิต (ดูงบประกอบ) 900,000

ต้นทุนสินค้าที่มีเพื่อขาย 1,000,000

หัก สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือสิ้นงวด 150,000 850,000

กำไรขั้นต้น

350,000

หัก ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร :

ค่านายหน้าขาย 60,000 (V)

เงินเดือนขาย 100,000 (F)

ค่าส่งของ 70,000 (V)

ค่าใช้จ่ายบริหาร 100,000* 330,000

กำไรสุทธิ

20,000

* อาจเป็นค่าใช้จ่ายคงที่และผันแปรรวมกัน

บริษัท ไทยอุตสาหกรรม จำกัด
งบต้นทุนสินค้าที่ผลิต
สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2528

วัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต :

วัตถุดิบเหลือต้นงวด	40,000	
ซื้อวัตถุดิบ	370,000	
ต้นทุนวัตถุดิบที่มีเพื่อใช้	410,000	
<u>หัก</u> วัตถุดิบเหลือต้นงวด	<u>50,000</u>	360,000 บาท (V)

แรงงานทางตรง 330,000 (V)

ค่าใช้จ่ายการผลิต :

กระดาษทราย	2,000 (V)	
น้ำมันหล่อลื่น	5,000 (V)	
ค่ายกขนวัตถุดิบ	40,000 (V)	
เงินเพิ่มล่วงเวลา	25,000 (V)	
เวลาสูญเสียเปล่า	10,000 (V)	
แรงงานทางอ้อมอื่น ๆ	40,000 (V)	
ค่าเช่าโรงงาน	45,000 (F)	
ค่าเสื่อมราคา-เครื่องจักรอุปกรณ์	40,000 (F)	
ค่าภาษีทรัพย์สิน-เครื่องจักรอุปกรณ์	4,000 (F)	
ค่าประกันอัคคีภัย-เครื่องจักรอุปกรณ์	<u>3,000 (F)</u>	<u>214,000</u>

ต้นทุนผลิตที่เกิดขึ้นระหว่างงวด 904,000

บวก งานระหว่างทำคงเหลือต้นงวด 10,000

914,000

หัก งานระหว่างทำคงเหลือสิ้นงวด 14,000

ต้นทุนสินค้าที่ผลิต (เข้างบกำไรขาดทุน) 900,000

(2)

$$\begin{aligned}\text{ต้นทุนวัตถุดิบทางตรงต่อหน่วย} &= \text{วัตถุดิบทางตรงที่ใช้ไป} \div \text{จำนวนหน่วยที่ผลิต} \\ &= 360,000 \text{ บาท} \div 900,000 \\ &= 0.4 \text{ บาท}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{ค่าเช่าโรงงานต่อหน่วย} &= \text{ค่าเช่าโรงงาน} \div \text{จำนวนหน่วยที่ผลิต} \\ &= 45,000 \text{ บาท} \div 900,000 \\ &= 0.05 \text{ บาท}\end{aligned}$$

(3)

ต้นทุนวัตถุดิบทางตรงเป็นต้นทุนผันแปร ดังนั้น จำนวนรวมจะเพิ่มขึ้น แต่อย่างไรก็ตาม ต้นทุนต่อหน่วยจะไม่เปลี่ยนแปลง :

$$\begin{aligned}\text{ต้นทุนวัตถุดิบทางตรงต่อหน่วย} &= 400,000 \text{ บาท} \div 1,000,000 \\ &= 0.4 \text{ บาท}\end{aligned}$$

ตรงกันข้าม ค่าเช่าโรงงานเป็นต้นทุนคงที่ ดังนั้น จำนวนรวมจะไม่เพิ่มขึ้น แต่อย่างไรก็ตาม ถ้าค่าเช่าถูกคิดเข้าหน่วยผลิต ต้นทุนต่อหน่วยจะลดลงจาก 0.05 บาท เป็น 0.045 บาท :

$$\begin{aligned}\text{ค่าเช่าโรงงานต่อหน่วย} &= 45,000 \text{ บาท} \div 1,000,000 \\ &= 0.045 \text{ บาท}\end{aligned}$$