

บทที่ 4

การบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ

มีระบบการผลิตที่แตกต่างกันอย่างชัดเจนอยู่สองระบบ ระบบหนึ่งเรียกว่า ระบบต้นทุนงานสั่งทำ (Job Order Cost System) อีกระบบหนึ่งเรียกว่าระบบต้นทุนช่วงการผลิต (Process Cost System) การมีระบบการผลิตที่แตกต่างกัน เป็นผลให้มีการสะสมต้นทุนในลักษณะที่แตกต่างกันด้วย สำหรับบทนี้เราจะพิจารณาถึงการสะสมต้นทุนเพื่อการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์และเพื่อการควบคุมในระบบต้นทุนงานสั่งทำ

ลักษณะทั่ว ๆ ไปของการบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ

ระบบต้นทุนงานสั่งทำประกอบด้วยผลิตภัณฑ์ที่มีลักษณะเป็นรุ่น ๆ ที่แตกต่างกัน วิธีการบัญชีที่สร้างขึ้นมาจากกระบวนการผลิตเช่นนี้ก็ยังจะต้องมุ่งที่จะสนองจุดมุ่งหมายที่สำคัญสองประการได้พร้อม ๆ กันคือการควบคุม และการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ การทำบัญชีต้นทุนงานสั่งทำต้องเสียค่าใช้จ่ายค่อนข้างสูง เพราะว่าแต่ละงานสั่งทำต้องมีการเก็บข้อมูลอย่างละเอียด

ความแตกต่างระหว่างระบบต้นทุนงานสั่งทำและระบบต้นทุนช่วงการผลิต

ระบบต้นทุนงานสั่งทำเป็นระบบที่ทำการผลิตผลิตภัณฑ์ที่แยกเป็นแต่ละรุ่น หรือแต่ละกอง โดยผลิตภัณฑ์แต่ละรุ่นหรือแต่ละกองจะมีลักษณะไม่เหมือนกัน ได้รับวัตถุดิบทางตรง แรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิตไม่เท่ากัน ระบบเช่นนี้จะพบได้ในอุตสาหกรรมต่าง ๆ เช่น การผลิตเฟอร์นิเจอร์ การพิมพ์ การก่อสร้าง การต่อเรือ การผลิตเครื่องบิน การผลิตเครื่องจักร เป็นต้น และเนื่องจากงานแต่ละรุ่นไม่เหมือนกัน ระบบดังกล่าวจึงพยายามสะสมต้นทุนแยกกันสำหรับงานแต่ละรุ่น การถัวเฉลี่ยเพื่อหาต้นทุนต่อหน่วยก็จะถัวเฉลี่ยระหว่างงานรุ่นนั้น ๆ เมื่อสำเร็จรูปแล้วโดยไม่ต้องคำนึงถึงงวดเวลา

ส่วนระบบต้นทุนช่วงการผลิต เป็นระบบที่ทำการผลิตผลิตภัณฑ์ที่มีลักษณะอย่างเดียวกัน ต่อเนื่องกันไปเป็นจำนวนมาก โดยมักจะผลิตผ่านชุดของการผลิตที่มีหลายขั้นตอน แต่ละขั้นเหล่านี้เรียกว่า ช่วงการผลิต หรือแผนก ระบบต้นทุนช่วงการผลิตจะพบได้ในอุตสาหกรรมต่าง ๆ เช่น เคมี น้ำมัน สิ่งทอ สี แป้ง เครื่องกระป๋อง เหล็กกล้า กระดาษ กระจก อาหารสำเร็จรูป หมืองแร่ ซีเมนต์ เป็นต้น ระบบนี้ซึ่งผลิตผลิตภัณฑ์เหมือนกันจำนวนมากต่อเนื่องกันไป จะเอื้ออำนวยให้มีการสะสมต้นทุนการผลิตอย่างง่าย ๆ ตามช่วงการผลิตแต่ละช่วงสำหรับงวดเวลาใดเวลาหนึ่ง เช่น หนึ่งสัปดาห์ หนึ่งเดือน หรือหนึ่งปี แล้วถัวเฉลี่ยต้นทุนเป็นงวด ๆ

ในด้านของการควบคุม ทั้งระบบต้นทุนงานสั่งทำ และระบบต้นทุนช่วงการผลิต ต้นทุนจะถูกสะสมในวิธีทางที่คล้าย ๆ กัน ส่วนในด้านของการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ทั้งในระบบต้นทุนงานสั่งทำ และระบบต้นทุนช่วงการผลิต ก็คือกระบวนการถัวเฉลี่ย ต้นทุนต่อหน่วย ถือผลของการนำต้นทุนที่สะสมไว้ตั้งแล้วหารด้วยจำนวนหน่วยที่ผลิตได้จากต้นทุนนั้น ความแตกต่างจะอยู่ที่ขนาดของตัวหารเท่านั้น กล่าวคือ ตัวหารที่จะนำมาถัวเฉลี่ยเพื่อหาต้นทุนต่อหน่วยในระบบต้นทุนงานสั่งทำจะมีจำนวนน้อย เช่น ภาพเขียน 1 ภาพ แผ่นโฆษณา 100 แผ่น หรือเครื่องจักรบรรจุหีบห่อ 5 เครื่อง แต่ในระบบต้นทุนช่วงการผลิต ตัวหารจะมีจำนวนมาก เช่น พันปอนด์ หรือพันแกลลอน

จุดมุ่งหมายของการควบคุมและจุดมุ่งหมายของการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์

การบัญชีต้นทุนมีจุดมุ่งหมายที่สำคัญสองประการคือ จุดมุ่งหมายในด้านการควบคุม

และจุดมุ่งหมายในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ ระบบบัญชีต้นทุนที่ดี ควรสนองจุดมุ่งหมายทั้งสองประการนี้ได้พร้อมกัน

ในการควบคุม ผู้บริหารจะต้องได้ข้อมูลเพื่อใช้ตัดสินใจของผู้นำได้บังคับบัญชา เพื่อบรรลุจุดมุ่งหมายดังกล่าว จะต้องมีการสะสมต้นทุนตามศูนย์ความผิดของแต่ละศูนย์ ตัวอย่างเช่น อาจมีการติดตามต้นทุนเข้ากับศูนย์ต้นทุนซึ่งเป็นหน่วยกิจกรรม หรือเขตความรับผิดชอบที่เล็กที่สุด ตามปกติศูนย์ต้นทุนคือแผนกต่าง ๆ แต่ในบางกรณี แผนกหนึ่ง ๆ อาจประกอบด้วยศูนย์ต้นทุนหลายศูนย์ ตัวอย่าง ถึงแม้ว่าแผนกเครื่องจักรจะอยู่ภายใต้ความรับผิดชอบของหัวหน้าคนงานเพียงคนเดียว แต่ในแผนกเครื่องจักรนี้ก็อาจประกอบด้วยเครื่องจักรที่แตกต่างกันหลายกลุ่ม เช่น กลุ่มเครื่องกลึง กลุ่มเครื่องเจาะ และกลุ่มเครื่องบด แต่ละกลุ่มเครื่องจักร บางครั้งอาจถือว่าเป็นศูนย์ต้นทุนที่แยกจากกันภายใต้ความรับผิดชอบของผู้ช่วยหัวหน้าคนงานแต่ละคน

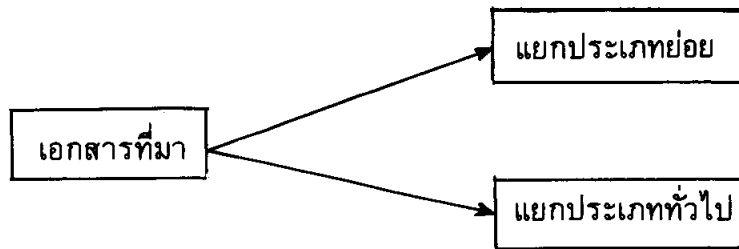
และเพื่อบรรลุจุดมุ่งหมายของการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ ก็จะต้องมีการติดตามต้นทุนเข้ากับผลิตภัณฑ์ เพราะฉะนั้นระบบบัญชีต้นทุนงานสั่งทำจะต้องพยายามติดตามต้นทุนเข้ากับแผนกและผลิตภัณฑ์ด้วย แผนกแสดงถึงจุดมุ่งหมายในการควบคุม ในขณะที่หน่วยผลิตภัณฑ์แสดงถึงจุดมุ่งหมายในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ การติดตามต้นทุนในลักษณะนี้มักจะทำได้ในสองขั้นตอนดังนี้ :

- (1) สะสมต้นทุนตามแผนก
- (2) คัดต้นทุนของแผนกเข้ากับหน่วยผลิตภัณฑ์ที่ผลิตผ่านแผนก

เอกสารที่มา (source documents) แยกประเภทย่อย และแยกประเภททั่วไป

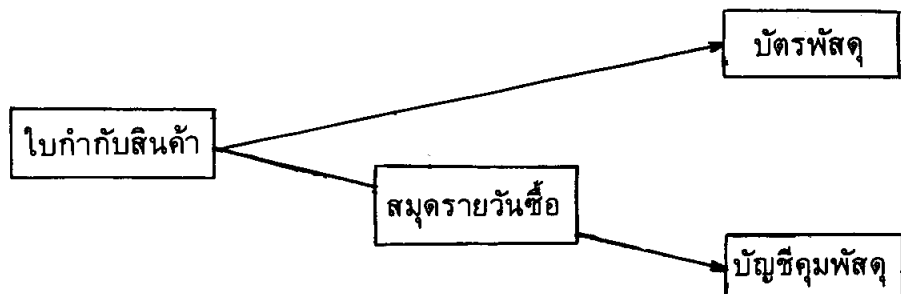
ระบบการบัญชีต้นทุนงานสั่งทำเป็นระบบบัญชีที่ยุ่งยาก และสิ้นเปลือง เพราะต้องมีการสะสมต้นทุนสำหรับแต่ละงานสั่งทำพร้อม ๆ กันไป ซึ่งแต่ละงานสั่งทำก็ต้องการวัดดู และความพยายามของแผนกต่างชนิดกัน และดังนั้นงานต่าง ๆ อาจมีเส้นทางการผลิตที่แตกต่างกัน วิธีการผลิตที่แตกต่างกัน และเวลาที่ใช้ไปในการผลิตให้สำเร็จแตกต่างกัน

เอกสารที่มาถูกใช้เป็นเครื่องมือเบื้องต้นสำหรับบันทึกเหตุการณ์ธุรกิจ และแล้วเราจะใช้เอกสารที่มาเป็นหลักสำหรับผ่านรายการไปยังแยกประเภทย่อยอย่างละเอียด และผ่านรายการไปยังแยกประเภททั่วไปอย่างสรุป ดังรูปข้างล่างนี้



แยกประเภทย่อยและแยกประเภททั่วไป จึงต่างก็สนับสนุนกันอยู่ แยกประเภททั่วไปแสดงถึงความสัมพันธ์ของการบัญชีต้นทุนอย่างกว้าง ๆ ในขณะที่แยกประเภทย่อยประกอบด้วยรายละเอียดที่รองรับอยู่

การผ่านรายการจากเอกสารที่มาไปยังแยกประเภทย่อย อาจเป็นการผ่านรายการจากเอกสารที่มาแต่ละใบเข้าไปแยกประเภทย่อยโดยตรง หรืออาจเป็นการผ่านรายการโดยนำเอกสารที่มามาสรุปรายวันเสียก่อน แล้วจึงผ่านรายการเข้าแยกประเภทย่อยเพียงวันละครั้งก็ได้ ในขณะที่การผ่านรายการจากเอกสารที่มาไปแยกประเภททั่วไปนั้น มักมีการนำเอกสารที่มามาสรุปรายเดือนเสียก่อน แล้วจึงผ่านรายการเข้าแยกประเภททั่วไปเพียงเดือนละครั้ง ตัวอย่างเช่น ยอดคงเหลือในบัญชีคุมพัสดุในแยกประเภททั่วไป ซึ่งมีบัตรพัสดุนานมาก ทำหน้าที่เป็นแยกประเภทย่อยสนับสนุนอยู่นั้น การผ่านรายการไปยังด้านเดบิตของบัญชีคุมพัสดุในแยกประเภททั่วไป อาจผ่านรายการมาจากยอดรวมของช่องพัสดุในสมุดรายวันซื้อ โดยที่รายละเอียดในสมุดรายวันซื้อจะได้มาจากสำเนาใบกำกับสินค้าอีกทีหนึ่ง ในขณะที่บัตรพัสดุซึ่งเป็นแยกประเภทย่อยอาจถูกผ่านรายการเข้ามาจากสำเนาใบกำกับสินค้าโดยตรงก็ได้ ดังรูปข้างล่าง



ข้อมูลในแยกประเภททั่วไปจึงสรุปที่สุด ในขณะที่ข้อมูลในเอกสารเดิมจะละเอียดที่สุด เวลา

ส่วนมากจะถูกใช้ไปในการจัดการเกี่ยวกับเอกสารที่มา และแยกประเภทย่อย ไม่ใช่แยก-
ประเภททั่วไป

เอกสารที่มาที่ใช้ในระบบต้นทุนงานสั่งทำ นอกจากใบกำกับสินค้าแล้ว ยังมีเอกสาร
อื่น ๆ อีกเป็นจำนวนมาก อาทิเช่น

(1) ในเบิกพัสดุ บันทึกเกี่ยวกับวัตถุทางตรง หรือวัสดุสิ้นเปลืองที่เบิกไปใช้ใน
แต่ละงานสั่งทำ ตัวอย่างใบเบิกพัสดุปรากฏในรูปที่ 4-1

รูปที่ 4-1

ใบเบิกพัสดุ			
เลขที่งานสั่งทำ..... 41			
แผนก..... ข		วันที่..... 22 ก.พ.	
เดบิตบัญชี..... งานระหว่างทำ			
อนุมัติโดย..... สงวน			
รายการ	จำนวน	ต้นทุนต่อหน่วย	จำนวนเงิน
พีที - 462 ที่วางแขน	80	2.50	200.00

(2) บัตรเวลา (time card) บันทึกเกี่ยวกับจำนวนชั่วโมงการทำงานของพนักงานแต่ละคน
ตัวอย่างบัตรเวลาปรากฏในรูปที่ 4-2

รูปที่ 4-2

บัตรเวลา							
ชื่อ ทานบ ใจดี				เลขที่คนงาน 741			
แผนก..... ก				วันสุดสัปดาห์..... ก.พ. 26			
วันที่	ก่อนเที่ยง		หลังเที่ยง		เวลานอก		รวม
	เข้า	ออก	เข้า	ออก	เข้า	ออก	
ก.พ. 22	7.58	12.01	13.00	17.01			8
ก.พ. 23	7.55	12.00	13.00	17.02			8
ก.พ. 24	8.00	12.02	12.58	17.00	18.00	21.00	11
ก.พ. 25	7.58	12.02	12.59	17.03			8
ก.พ. 26	7.56	12.01	12.59	17.01			8
เวลาปกติ..... 43ชม. @ 20.00 บ. 860.00 บ.							
เงินเพิ่มล่วงเวลา..... 3ชม. @ 10.00 บ. 30.00 บ.							
รวมรายได้ค่าแรงงาน						890.00 บ.	

(3) ตัวการทำงาน (work ticket) บันทึกเกี่ยวกับเวลาของพนักงานแต่ละคนที่ได้ใช้ไปในการทำงานผลิดอย่างใดอย่างหนึ่ง สำหรับงานสั่งทำงานใดงานหนึ่ง ตัวอย่างตัวการทำงานปรากฏในรูปที่ 4-3

รูปที่ 4-3
ตัวการทำงาน

เลขที่คนงาน.....	741	วันที่.....	22 กพ.	เลขที่งานสั่งทำ.....	41
งานที่ทำ.....	เจาะ	บัญชี.....	งานระหว่างทำ	แผนก.....	ก
เลิกงาน.....	16.45 น.	อัตรา.....	20 บาท	จำนวนเงิน :	
เริ่มงาน.....	16.00 น.	จำนวนเงิน.....	15 บาท	จำนวนที่ทำ.....	15
				เสีย.....	—
				ทำสำเร็จ.....	15

ตามปกติในการเก็บเวลาการทำงานของพนักงานแต่ละคนนั้น จะมีการทำบัตรเวลาของแต่ละสัปดาห์ขึ้นมาสำหรับพนักงานแต่ละคน บัตรนี้จะถูกเก็บไว้ในห้องช่างนาฬิกาบันทึกเวลาไฟฟ้าซึ่งวางอยู่ใกล้ประตูทางเข้าโรงงาน เมื่อคนงานจะเข้าโรงงาน ก็จะเลือกบัตรเวลาของตนเองสอดเข้าไปในนาฬิกาเพื่อบันทึกเวลาที่มาถึง แล้วจึงเก็บบัตรไว้ในห้องตามเดิม เมื่อจะออกจากโรงงาน ก็จะปฏิบัติในทำนองเดียวกัน เพื่อบันทึกเวลาที่ออก บางบริษัทจะส่งพนักงานคนหนึ่งไปประจำที่นาฬิกาในช่วงเวลาที่คนงานส่วนมากจะเข้า หรือออกจากโรงงาน เพื่อให้แน่ใจว่าคนงานทุกคนได้บันทึกเวลาอย่างถูกต้อง และไม่มีการบันทึกแทนกัน บัตรเวลาจะใช้เป็นหลักสำหรับคำนวณรายได้ค่าแรงงานของพนักงานแต่ละคน

แต่อย่างไรก็ตาม บัตรเวลาซึ่งแสดงถึงจำนวนชั่วโมงการทำงานของพนักงานแต่ละคนนั้น ไม่สามารถบอกเราได้ว่า คนงานได้ทำงานอะไร และได้ทำให้กับงานสั่งทำงานใด หรือได้ทำให้กับแผนกใด และเนื่องจากในระบบต้นทุนงานสั่งทำ เราจำเป็นต้องระบุค่าแรงงานเข้ากับแต่ละงานสั่งทำ และแต่ละแผนก ดังนั้น จึงต้องทำตัวการทำงานขึ้นมาอีกต่างหากด้วย เพื่อใช้เป็นหลักสำหรับคิดค่าแรงงานทางตรงเข้ากับแต่ละงานสั่งทำ และคิดค่าแรงงานทางอ้อมเข้ากับแต่ละแผนกเพื่อจะได้คิดเข้าแต่ละงานสั่งทำในที่สุด

โดยทั่ว ๆ ไป คนงานที่ทำงานผลิตโดยตรงหรือโดยอ้อม ซึ่งได้รับค่าจ้างเป็นรายชั่วโมง (แต่มักจ่ายเป็นรายสัปดาห์) จะต้องกรอกข้อความในตัวการทำงานทุกวันเพื่อระบุถึงงานที่ทำ แต่คนงานซึ่งได้รับค่าจ้างเป็นเงินเดือนประจำที่แน่นอน (ถูกจำแนกเป็นแรงงานทางอ้อม และมักทำงานในแผนกใดแผนกหนึ่งเท่านั้น) ไม่จำเป็นจะต้องกรอกตัวการทำงาน

บัตรเวลาและตัวการทำงานถือเป็นบันทึกคู่กัน คนงานแต่ละคนจะต้องตอกบัตรเวลา แต่เขาก็จะต้องตอกตัวการทำงานด้วยหลาย ๆ ใบในแต่ละวันเมื่อเขาเริ่มหรือเลิกงานผลิตอย่างใดอย่างหนึ่ง พนักงานที่ทำหน้าที่เก็บเวลาการทำงานของคนงาน จะต้องทำการพิสูจน์ยอดทุกวันสำหรับบัตรเวลากับตัวการทำงานแต่ละใบ เพื่อให้แน่ใจว่า เวลาในบัตรเวลาทั้งหมดสามารถจัดให้ครบได้สำหรับการทำงานต่าง ๆ

สำหรับเวลาที่สูญเปล่า เช่น เวลาที่สูญไปเพื่อรอคอยวัตถุดิบ เพื่อรอการมอบหมายงานสั่งทำรายใหม่ หรือเพื่อซ่อมแซมเครื่องจักร ต้นทุนของเวลาที่สูญเปล่าเหล่านี้จะถูกพิจารณาให้เป็นโสหุ้ยการผลิต และคนงานจะต้องกรอกตัวการทำงานสำหรับเวลาที่สูญเปล่าเหล่านี้ด้วย ในทำนองเดียวกันกับที่กรอกให้กับเวลาที่ใช้ไปกับงานสั่งทำต่าง ๆ

ในระบบต้นทุนงานสั่งทำ แยกประเภททั่วไป และแยกประเภทย่อย ที่สนับสนุนกัน มีดังนี้

<u>บัญชีคุม</u>	<u>แยกประเภทย่อย</u>
วัตถุดิบ	บัตรพัสดุ
โสหุ้ยการผลิต	บัตรโสหุ้ยการผลิตประจำแผนก
งานระหว่างทำ	บัตรต้นทุนงานสั่งทำ
สินค้าสำเร็จรูป	บัตรสินค้าสำเร็จรูป

บัตรต้นทุนงานสั่งทำเป็นหัวใจสำคัญของระบบต้นทุนงานสั่งทำ บัตรต้นทุนงานสั่งทำใบหนึ่งจะใช้สำหรับสะสมต้นทุนของงานสั่งทำงานหนึ่ง บัตรต้นทุนงานสั่งทำที่ยังทำไม่เสร็จจะประกอบกันเข้าเป็นแยกประเภทย่อยสำหรับบัญชีคุมงานระหว่างทำ ตัวอย่างบัตรต้นทุนงานสั่งทำปรากฏในรูปที่ 4-4

รูปที่ 4-4

บัตรต้นทุนงานสั่งทำ							
บริษัท ดีสงวน จำกัด				เลขที่งานสั่งทำ.....			
สำหรับคลังพัสดุ.....				ชื่อลูกค้า.....			
ชื่อผลิตภัณฑ์.....				... วันเริ่มทำ.....		วันทำสำเร็จ.....	
แผนก ก							
วัตถุดิบทางตรง			แรงงานทางตรง			ค่าใช้จ่ายการผลิต	
วันที่	เลขที่ใบสำคัญ	จำนวนเงิน	วันที่	เลขที่ใบสำคัญ	จำนวนเงิน	วันที่	จำนวนเงิน
	(เลขที่ใบเบิกพัสดุ)			(เลขที่ตัวงาน)			
แผนก ข							
วัตถุดิบทางตรง			แรงงานทางตรง			ค่าใช้จ่ายการผลิต	
วันที่	เลขที่ใบสำคัญ	จำนวนเงิน	วันที่	เลขที่ใบสำคัญ	จำนวนเงิน	วันที่	จำนวนเงิน
สรุปต้นทุน							
			<u>แผนก ก</u>	<u>แผนก ข</u>	<u>รวม</u>		
วัตถุดิบทางตรง			XX	XX	XXX		
แรงงานทางตรง			XX	XX	xxx		
ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน			XX	XX	xxx		
			<u>XXX</u>	XXX	XXX		

การบัญชีสำหรับวัตถุและค่าแรงงาน

วัตถุอาจจำแนกเป็นวัตถุทางตรง และวัตถุทางอ้อม ในขณะที่แรงงานก็อาจจำแนกเป็นแรงงานทางตรง และแรงงานทางอ้อม การบันทึกบัญชีสำหรับวัตถุ และแรงงาน มีหลักการที่ไม่แตกต่างกันมากนัก

วิธีการบันทึกบัญชีสำหรับวัตถุ

(1) การซื้อวัตถุทางตรงและวัสดุสิ้นเปลือง จะปรากฏรายการในบัญชีแยกประเภททั่วไป โดย

เดบิต	คุมพัสดุ	xxx
เครดิต	เจ้าหนี้	xxx

เนื่องจากทั้งวัตถุทางตรง และวัสดุสิ้นเปลืองซึ่งเป็นวัตถุทางอ้อมต่างก็อยู่ในความรับผิดชอบของหัวหน้าแผนกพัสดุดังเดียวกัน ดังนั้น ในทางปฏิบัติจึงนิยมบันทึกวัตถุทางตรงและวัสดุสิ้นเปลืองไว้ในบัญชีเดียวกัน เรียกว่า “บัญชีคุมพัสดุ”

คำว่า “คุม” ซึ่งใช้สำหรับรายการในสมุดรายวันขึ้นต้น และบัญชีแยกประเภททั่วไป หมายความว่า บัญชีคุมที่กล่าวถึงนี้มีบัญชีย่อยสนับสนุนอยู่ ทำนองเดียวกันกับในบัญชีการเงินบัญชีคุมลูกหนี้ จะถูกสนับสนุนโดยแยกประเภทย่อยลูกหนี้ ซึ่งมีหนึ่งบัญชีสำหรับลูกหนี้หนึ่งคน ส่วนแยกประเภทย่อยสำหรับคุมพัสดุ ก็คือบัตรพัสดุ (stores card) บัตรพัสดุใบหนึ่งสำหรับวัตถุทางตรงหรือวัสดุสิ้นเปลืองชนิดหนึ่ง บัตรพัสดุเหล่านี้น้อยน้อยที่สุด จะต้องมีช่องจำนวนพัสดุที่รับ จ่าย และคงเหลือ ตัวอย่างของบัตรพัสดุปรากฏว่าในรูปที่ 4-5

รูปที่ 4-5

บัตรพัสดุ										
รายการ.....พิธี - 462 ที่วางแขน.....										
วันที่	เลขที่ใบสำคัญ	รับ			จ่าย			คงเหลือ		
		จำนวน	ต้นทุนต่อหน่วย	ต้นทุนรวม	จำนวน	ต้นทุนต่อหน่วย	ต้นทุนรวม	จำนวน	ต้นทุนต่อหน่วย	ต้นทุนรวม
ก.พ. 10	(เลขที่ใบกำกับสินค้า)	300	2.50	750.00				300	2.50	750.00
22	(เลขที่ใบเบิกพัสดุ)				80	2.50	200.00	220	2.50	550.00

เอกสารที่มาที่ใช้เป็นหลักในการบันทึกการซื้อพัสดุ ก็คือใบกำกับสินค้าที่ได้ผ่านการตรวจสอบเรียบร้อยแล้ว เมื่อได้รับเอกสารที่เข้ามาแล้ว ก็จะผ่านรายการจากเอกสารที่มาแต่ละใบไปยังช่องรับของบัตรพัสดุแต่ละใบที่เกี่ยวข้อง หรืออาจนำเอกสารที่เข้ามาสรุปรายละเอียดวันต่อวันว่าได้ซื้อพัสดุนิติใดมาบ้าง แล้วจึงผ่านรายการไปยังช่องรับของบัตรพัสดุแต่ละใบก็ได้ ส่วนการผ่านรายการไปบัญชีแยกประเภททั่วไปนั้น ไม่จำเป็นต้องผ่านที่ละรายการ แต่ให้นำเอกสารที่เข้ามาสรุปเป็นยอดซื้อรายเดือน แล้วจึงผ่านรายการไปบัญชีแยกประเภททั่วไปเพียงเดือนละครั้งเท่านั้น ณ วันสิ้นเดือน ยอดคงเหลือในบัญชีคุมพัสดุในบัญชีแยกประเภททั่วไป ย่อมเท่ากับยอดคงเหลือในบัตรพัสดุทุก ๆ ใบรวมกัน

(2) การเบิกวัตถุดิบตรงและวัสดุสิ้นเปลือง จะปรากฏรายการในบัญชีแยกประเภททั่วไป โดย

เดบิต คุมงานระหว่างทำ xx

เดบิต คุมใส่หุ้ยการผลิต xx

เครดิต คุมพัสดุ xx

วัตถุดิบทางตรงที่เบิกไปจะถูกคิดเข้ากับบัญชีคุมงานระหว่างทำ ส่วนพัสดุสิ้นเปลืองที่เบิกไปจะถูกคิดเข้ากับบัญชีคุมใส่หุ้ยการผลิต

แยกประเภทย่อยของบัญชีคุมงานระหว่างทำ ก็คือบัตรต้นทุนงานสั่งทำ (รูปที่ 4-4) แยกประเภทย่อยของบัญชีคุมใส่หุ้ยการผลิตก็คือบัตรใส่หุ้ยการผลิตประจำแผนก ส่วนแยกประเภทย่อยของบัญชีคุมพัสดุก็นับบัตรพัสดุ (รูปที่ 4-5) สำหรับบัตรใส่หุ้ยการผลิตประจำแผนกนั้น ถ้าโรงงานมี 2 แผนกผลิต คือ แผนก ก และแผนก ข ก็จะมีบัตรใส่หุ้ยการผลิตประจำแผนก 2 ใบ ใบหนึ่งเป็นบัตรใส่หุ้ยการผลิตประจำแผนก ก อีกใบหนึ่งเป็นบัตรใส่หุ้ยการผลิต ประจำแผนก ข ตัวอย่างของบัตรใส่หุ้ยการผลิตประจำแผนกปรากฏในรูปที่ 4-6

รูปที่ 4-6

บัตรใส่หุ้ยการผลิตประจำแผนก.....										
วันที่	เลขที่ใบสำคัญ	น้ำมันหล่อลื่น	วัสดุสิ้นเปลือง	ค่ายกขนวัสดุ	ค่าแรงเวลาสูญเสียเปล่า	เงินเพิ่มล่วงหน้า	ค่าแรงงานทางอ้อม	ค่าไฟฟ้า น้ำประปา	ค่าประกันภัย	ค่าเสื่อมราคา
	ใบเบิก ใบสรุปค่าแรงงาน ใบเสร็จรับเงิน บันทึกพิเศษจาก หัวหน้าฝ่ายบัญชี เกี่ยวกับรายการ ค้างจ่าย จ่ายล่วงหน้า ฯลฯ	xx	xx	xx	xx	xx	xx	xx	xx	xx

เอกสารที่มากที่สุดที่ใช้เป็นหลักในการบันทึกรายการเบิกพัสดุก็นับ ใบเบิกพัสดุ (รูปที่ 4-1) จากใบเบิกพัสดุแต่ละใบ หรือจากสรุปรายวันการเบิกพัสดุ ก็จะไปผ่านรายการไปยังแยกประเภทย่อยแต่ละใบที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้

- ไปบัตรต้นทุนงานสั่งทำที่เกี่ยวข้อง ในช่อง “วัตถุดิบทางตรง” ในกรณีเบิกวัตถุดิบทางตรง
- ไปบัตรโซหุ้ยการผลิตประจำแผนกที่เกี่ยวข้อง ในช่อง “วัสดุสิ้นเปลือง” ในกรณีเบิกวัสดุสิ้นเปลือง
- ไปบัตรพัสดุที่เกี่ยวข้อง ในช่อง “จ่าย”

ส่วนยอดรวมของการเบิกพัสดुरายเดือนที่สรุปจากใบเบิกพัสดุ ก็จะถูกผ่านรายการเข้าไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไปเพียงเดือนละครั้ง

วิธีการบันทึกบัญชีสำหรับค่าแรงงาน

(1) การจำแนกค่าแรงงาน ค่าแรงงานจะถูกจำแนกเป็นค่าแรงงานทางตรง และค่าแรงงานทางอ้อม รายการจำแนกค่าแรงงานจะปรากฏในบัญชีแยกประเภททั่วไป ดังต่อไปนี้

เดบิต	ค่างานระหว่างทำ	xx
เดบิต	ค่างานโซหุ้ยการผลิต	xx
เครดิต	ค่าแรงงานค้างจ่าย	xx

ค่าแรงงานทางตรงจะถูกคิดเข้าบัญชีค่างานระหว่างทำ ส่วนค่าแรงงานทางอ้อมจะถูกคิดเข้าบัญชีค่างานโซหุ้ยการผลิต

เอกสารที่มาที่ใช้เป็นหลักในการบันทึกและจำแนกค่าแรงงานคือบัตรเวลา (รูปที่ 4-2) และตัวการทำงาน (รูปที่ 4-3) บัตรเวลาถูกใช้เป็นหลักสำหรับคำนวณค่าแรงงาน ส่วนตัวการทำงานหรือสรุปตัวการทำงานจะถูกใช้เป็นหลักในการติดตามค่าแรงงานทางตรงเข้าไปยังแต่ละงานสั่งทำ และติดตามค่าแรงงานทางตรง และค่าแรงงานทางอ้อมเข้าไปยังแต่ละแผนกที่เกี่ยวข้อง

จากตัวการทำงาน หรือสรุปตัวการทำงาน ก็จะผ่านรายการไปยังแยกประเภทย่อยแต่ละใบที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้

- ไปบัตรต้นทุนงานสั่งทำที่เกี่ยวข้อง ในช่อง “แรงงานทางตรง” ในกรณีค่าแรงงานทางตรง
- ไปบัตรโซหุ้ยการผลิตประจำแผนกที่เกี่ยวข้อง ในช่อง “ค่าแรงงานทางอ้อม” ในกรณีค่าแรงงานทางอ้อม

โปรดสังเกตด้วยว่า จากบัตรเวลาและตัวการทำงาน ถ้ามีค่าแรงเวลาสูญเปล่า และเงินเพิ่มล่วงเวลาอยู่ด้วย ก็จะต้องถือรายการเหล่านี้เป็นสิทธิการผลิต และต้องผ่านรายการเหล่านี้ไปยังบัตรสิทธิการผลิตประจำแผนก ในช่อง “ค่าแรงเวลาสูญเปล่า” หรือ “เงินเพิ่มล่วงเวลา” แล้วแต่กรณี

ส่วนยอดรวมประจำเดือนสำหรับค่าแรงงานทางตรง ค่าแรงงานทางอ้อม ค่าแรงเวลาที่สูญเปล่า และเงินเพิ่มล่วงเวลา ที่สรุปจากบัตรเวลา และตัวการทำงาน ก็จะถูกผ่านรายการเข้าไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไปเพียงเดือนละครั้ง

(2) การจ่ายค่าแรงงาน จะปรากฏรายการในบัญชีแยกประเภททั่วไป โดย

เดบิต ค่าแรงงานค้างจ่าย

เครดิต เงินสด

ถึงแม้ว่า ค่าแรงงานที่เกิดขึ้นจะบันทึกในแยกประเภททั่วไปเดือนละครั้ง แต่การบันทึกการจ่ายค่าแรงงานในแยกประเภททั่วไปมักทำกันสัปดาห์ละครั้ง ทั้งนี้เพราะการจ่ายค่าแรงมักจ่ายกันเป็นรายสัปดาห์

การควบคุมต้นทุนขั้นต้น

ตามหลักการแล้ว ต้นทุนจะต้องถูกคิดเข้าแผนกก่อนเพื่อผลในด้านการควบคุม แล้วจึงคิดเข้าผลิตภัณฑ์อีกทีหนึ่งเพื่อผลในด้านการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ แต่สำหรับต้นทุนขั้นต้น ซึ่งก็คือวัตถุดิบทางตรง และแรงงานทางตรง ไม่มีความจำเป็นที่จะต้องกระทำเช่นนั้น เพราะโดยทั่ว ๆ ไปแล้ว การเก็บข้อมูลเกี่ยวกับการใช้วัตถุดิบทางตรงและแรงงานทางตรงสำหรับแต่ละแผนก หรือแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบนั้น สามารถที่จะทำได้อย่างมีประสิทธิภาพดีกว่า โดยทำแยกต่างหากจากระบบแยกประเภททั่วไป โปรดพิจารณารูปที่ 4-7 ซึ่งเป็นการเปรียบเทียบวิธีบัญชีต้นทุนขั้นต้นตามหลักการ และวิธีบัญชีต้นทุนขั้นต้นที่ใช้กันในทางปฏิบัติ อันเป็นวิธีที่เราได้ศึกษามาแล้วในตอนก่อน

**เปรียบเทียบวิธีบัญชีต้นทุนขั้นต้นตามหลักการ และวิธีบัญชีต้นทุนขั้นต้น
ในทางปฏิบัติ**

การใช้แรงงานทางตรง			
(ก) เดบิต	คুমต้นทุนในความรับผิดชอบของแผนก		xx
	เครดิต คุมพัสดุ		xx
	(ข) เดบิต		xx
	เครดิต คุมต้นทุนในความรับผิดชอบของแผนก		xx
เดบิต คุมงานระหว่างทำ		xx	
เครดิต ค่าแรงงานค้างจ่าย			xx

โปรดสังเกตว่า วิธีตามหลักการจะคิดต้นทุนขั้นต้นเข้าแผนกก่อนโดยใช้บัญชีคุมต้นทุนในความรับผิดชอบของแผนก (Department – responsibility cost control) ทั้งนี้เพื่อผลทางด้านการควบคุม และแล้วจึงคิดต้นทุนขั้นต้นเข้ากับผลิตภัณฑ์อีกทีหนึ่งโดยใช้บัญชีคุมงานระหว่างทำ ทั้งนี้เพื่อผลทางด้านการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ การกระทำเช่นนี้ยุ่งยาก อันที่จริงแล้วเราสามารถบรรลุผลทั้งด้านการควบคุมและด้านการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ได้อย่างเดียวกัน แต่ง่ายดายกว่าด้วยวิธีที่ใช้กันในทางปฏิบัติ

วิธีในทางปฏิบัติจะคิดต้นทุนขั้นต้นเข้าผลิตภัณฑ์โดยตรงโดยการใช้อัตราคุมงานระหว่างทำ วิธีนี้จึงเน้นการใช้อัตราแยกประเภททั่วไปเพื่อการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ ส่วนด้านการควบคุมจะทำนอกระบบบัญชีแยกประเภททั่วไป กล่าวคือ การควบคุมวัตถุดิบทางตรงและแรงงานทางตรงก็ถืองานวันต่อวัน ซึ่งจะทำให้สำเร็จได้อย่างง่าย ๆ โดยการใช้เอกสารที่มาและสรุปประจำวัน หรือสรุปประจำสัปดาห์ ดังนั้น ใบเบิกพัสดุและตัวการทำงานจึงถูกใช้สำหรับจุดมุ่งหมายสองประการ สำเนาแรกใช้สำหรับผ่านรายการไปยังบัตรต้นทุนงานสั่งทำ และบัญชีคุมงานระหว่างทำ เพื่อการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ อีกสำเนาหนึ่งจะนำมาสรุปเป็นรายงานการใช้วัตถุดิบทางตรง และแรงงานทางตรง เพื่อกำหนดความรับผิดชอบของแผนก การสรุปนี้อาจทำเป็นรายวัน หรือรายสัปดาห์ก็ได้ เพื่อใช้ประโยชน์ในด้านการควบคุมเท่านั้น โดยไม่ต้องนำสรุปนี้ไปใช้ หรือผูกพันอยู่กับแยกประเภททั่วไป หรือแยกประเภทย่อยแต่อย่างใด

การบัญชีสำหรับโซหุ้ยการผลิต

การบัญชีสำหรับโซหุ้ยการผลิตแตกต่างกับการบัญชีสำหรับวัตถุประสงค์ทางตรงและแรงงานทางตรง ทั้งในด้านของการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์และในด้านการควบคุม

การติดตามโซหุ้ยการผลิตเข้าผลิตภัณฑ์

เป็นสิ่งที่เห็นได้อย่างเด่นชัดว่า วัตถุประสงค์ทางตรง และแรงงานทางตรง อาจถูกติดตามเข้าไปยังผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ ได้โดยง่ายโดยผ่านใบเบิกพัสดุ และตัวการทำงาน แต่สำหรับโซหุ้ยการผลิต เราไม่สามารถระบุเข้ากับผลิตภัณฑ์ใด ๆ ได้อย่างเฉพาะเจาะจง ทั้งนี้เพราะลักษณะพิเศษของต้นทุนชนิดนี้เอง แต่อย่างไรก็ตาม การผลิตผลิตภัณฑ์เป็นสิ่งที่เป็นไปได้ที่จะขาดเสียซึ่งต้นทุนโซหุ้ยการผลิตต่าง ๆ เหล่านี้ อาทิเช่น ค่าเสื่อมราคา ค่าซ่อมแซม ค่าภาษีทรัพย์สิน ค่าไฟฟ้า และน้ำประปา เป็นต้น

โซหุ้ยการผลิตถูกคิดเข้าผลิตภัณฑ์ก็เพราะผู้บริหารต้องการกะประมาณต้นทุนของผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ อย่างใกล้เคียง และต้นทุนผลิตภัณฑ์เหล่านี้จะมีประโยชน์ต่อผู้บริหารในการตั้งราคาขาย การคำนวณกำไร และการตีราคาสินค้าคงเหลือ ก็เฉพาะเมื่อต้นทุนผลิตภัณฑ์เหล่านี้ได้มาอย่างถูกต้อง และทันเวลา

ถ้าจุดมุ่งหมายมีเพียงเพื่อคิดโซหุ้ยการผลิตที่เกิดขึ้นจริงทั้งหมดเข้ากับการผลิตที่เป็นจริงสำหรับปี วิธีคิดโซหุ้ยการผลิตเข้าผลิตภัณฑ์ที่ถูกต้องที่สุดก็สามารถทำได้เฉพาะเมื่อตอนสิ้นปีเท่านั้นภายหลังจากที่ได้ทราบต้นทุนโซหุ้ยการผลิต และจำนวนผลิตภัณฑ์ที่เกิดขึ้นจริงแล้ว อย่างไรก็ตาม วิธีการเช่นนี้เป็นการสายเกินไปสำหรับผู้บริหารซึ่งต้องการข้อมูลผลิตภัณฑ์ตลอดทั้งปี เพราะฉะนั้น อัตราโซหุ้ยการผลิตคิดเข้างานจึงถูกกำหนดขึ้นล่วงหน้าก่อนการผลิต

โซหุ้ยการผลิตจะถูกปันส่วนเข้าผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ โดยผ่านหลักสำหรับการปันส่วนหลักใดหลักหนึ่ง ซึ่งทำหน้าที่เป็นตัวกลางเชื่อมโซหุ้ยการผลิตเข้ากับผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ อย่างเป็นระบบ หลักดังกล่าวมี อาทิเช่น ชั่วโมงแรงงานทางตรง ชั่วโมงเครื่องจักร หรือต้นทุนแรงงานทางตรง อัตราโซหุ้ยการผลิตคิดเข้างานที่กำหนดขึ้นล่วงหน้าจะได้รับมาก็โดยการหารโซหุ้ยการผลิตที่คาดไว้ด้วยหลักที่เลือกไว้ และแล้วอัตรานี้ก็就会被ใช้สำหรับคิดโซหุ้ย

เข้ากับงานต่าง ๆ เมื่อทำการผลิต

ตัวอย่าง สมมติว่าบริษัทหนึ่งซึ่งใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงเป็นหลักในการคิดໂຫຼ່ຍหรือต้นทุนໂຫຼ່ຍเข้างาน ได้คาดคะเนໂຫຼ່ຍการผลิตสำหรับปีหน้าไว้เท่ากับ 324,000 บาท และชั่วโมงแรงงานทางตรงสำหรับปีหน้าไว้เท่ากับ 120,000 ชั่วโมง ดังที่แสดงไว้ในรูปที่ 4-8

รูปที่ 4-8

งบประมาณໂຫຼ່ຍการผลิตสำหรับปี 2529

ໂຫຼ່ຍที่พยากรณ์ :

รายการผันแปร :

น้ำมันหล่อลื่น	8,000 บาท
วัสดุอื่น ๆ	40,000
ค่ายกขนวัสดุและวัสดุ	21,000
ค่าแรงเวลาสูญเสียเปล่า	4,000
เงินเพิ่มล่วงเวลา	8,000
แรงงานอื่น ๆ	65,000
ไฟฟ้า น้ำประปาและໂຫຼ່ຍผันแปรอื่น ๆ	<u>58,000</u>
รวมໂຫຼ່ຍผันแปร	<u>204,000</u>

รายการคงที่ :

ค่าประกันภัย	5,000
ค่าเสื่อมราคา	65,000
ค่าควบคุมตรวจตรา	31,000
ໂຫຼ່ຍคงที่อื่น ๆ	<u>19,000</u>
รวมໂຫຼ່ຍคงที่	<u>120,000</u>

รวมໂຫຼ່ຍทั้งงบประมาณ 324,000 บาท

หารด้วย :-

ชั่วโมงแรงงานทางตรงทั้งงบประมาณไว้ 120,000

อัตราໂຫຼ່ຍต่อชั่วโมงที่กำหนดล่วงหน้า 2.70 บาท

และแล้ว อัตราโซหุ่ยการผลิตคิดเข้างานที่กำหนดล่วงหน้า จะคำนวณได้ดังนี้

$$\frac{\text{งบประมาณโซหุ่ยการผลิต}}{\text{งบประมาณชั่วโมงแรงงานทางตรง}} = \frac{324,000}{120,000} = 2.70 \text{ บาทต่อชั่วโมง}$$

อัตรา 2.70 บาทนี้ จะใช้สำหรับคิดโซหุ่ยการผลิตเข้ากับงานสั่งทำที่จะทำในปีหน้า ตัวอย่างเช่น บัตรต้นทุนงานสั่งทำสำหรับงานเลขที่ 323 ประกอบด้วยข้อมูลดังต่อไปนี้

ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง	100 บาท
ต้นทุนแรงงานทางตรง	280 บาท
ชั่วโมงแรงงานทางตรง	40 ชั่วโมง

ดังนั้น โซหุ่ยการผลิตจะคิดเข้ากับงานเลขที่ 323 จะ $= 40 \times 2.70 = 108$ บาท และดังนั้น ต้นทุนรวมของงานสั่งทำเลขที่ 323 จะ $= 100 + 280 + 108 = 488$ บาท ถ้างานสั่งทำเลขที่ 323 มีจำนวน 4 หน่วยผลิตภัณฑ์ ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์จะ $= 488 \div 4 = 122$ บาท

ถ้าในปีหน้าปรากฏว่าโซหุ่ยเกิดขึ้นจริงเท่ากับ 324,000 บาท และชั่วโมงแรงงานทางตรงที่เกิดขึ้นจริงเท่ากับ 120,000 ชั่วโมง เท่ากันกับที่ได้พยากรณ์ไว้พอดี โซหุ่ยการผลิตก็จะถูกคิดเข้าผลิตภัณฑ์ที่หาระหว่างปีอย่างถูกต้องตรงกับความเป็นจริง แนวความคิดพื้นฐานของวิธีการนี้ก็คือ การใช้อัตราโซหุ่ยที่ถัวเฉลี่ยทั้งปี โดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงอัตราโซหุ่ยนี้อีกในการคิดต้นทุนของงานจากวันต่อวัน และจากเดือนต่อเดือน ดังนั้นต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ได้มา อาจจะเหมาะสมกว่าถ้าเรียกว่า ต้นทุนปกติ (normal costs) แทนที่จะเรียกว่า ต้นทุนจริง (actual costs) ทั้งนี้เพราะว่าต้นทุนของผลิตภัณฑ์ดังกล่าวประกอบด้วย โซหุ่ยที่ถัวเฉลี่ยมา หรือโซหุ่ยในจำนวนตามส่วนปกติ

ในกรณีที่บริษัทมีแผนกผลิตมากกว่า 1 แผนก บริษัทอาจเลือกใช้อัตราโซหุ่ยโรงงานเพียงอัตราเดียว (plantwide overhead rate) หรืออัตราโซหุ่ยประจำแผนก (department overhead rates) ก็ได้ โปรดพิจารณารูปที่ 4-9 ซึ่งเป็นตัวอย่างของบริษัทที่มี 2 แผนกผลิต และกำหนดอัตราโซหุ่ยโดยใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงเป็นหลัก

รูปที่ 4-9

เปรียบเทียบอัตราสัหายโรงงานและอัตราสัหายประจำแผนกสำหรับ ปี 2529

	อัตราสัหายโรงงาน		อัตราสัหายประจำแผนก	
	แผนก	แผนก	แผนก	แผนก
	ตัด	ประกอบ	ตัด	ประกอบ
งบประมาณสัหาย (บาท)	10,000	800	10,000	800
งบประมาณชั่วโมงแรงงานทางตรง	1,000	1,000	1,000	1,000
อัตราสัหายโรงงานต่อชั่วโมง				
แรงงานทางตรง ($\frac{10,800}{2,000}$)		5.40 บ.		
อัตราสัหายประจำแผนกต่อ				
ชั่วโมงแรงงานทางตรง :				
แผนกตัด ($\frac{10,000}{1,000}$)			10.00 บ.	
แผนกประกอบ ($\frac{800}{1,000}$)				0.80 บ.

สัหายคิดเข้างาน :

งานเลขที่ 441

ใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงรวม

11 ช.ม. @ 5.40 บ.

59.40 บ.

หรือ

ใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรง :

แผนกตัด 6 ช.ม. @ 60 บ.

60.00 บ.

แผนกประกอบ

5 ช.ม. @ 0.80 บ.

4.00 บ.

ดังนั้น ถ้าบริษัทใช้อัตราสัหุ่ยโรงงาน งานเลขที่ 441 จะถูกคิดสัหุ่ยเข้างาน = 59.40 บาท
แต่ถ้าบริษัทใช้อัตราสัหุ่ยประจำแผนก งานเลขที่ 441 จะถูกคิดสัหุ่ยเข้างาน = $60+4 = 64$ บาท

ถ้าบริษัทเลือกใช้อัตราสัหุ่ยประจำแผนก แต่ละแผนกอาจใช้หลักในการปันส่วน
สัหุ่ยเข้าผลิตภณัฑ์แตกต่างกันก็ได้ เช่น แผนกตัดอาจใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงเป็นหลัก
ในขณะที่แผนกประกอบอาจใช้ชั่วโมงเครื่องจักรเป็นหลัก โปรดพิจารณารูปที่ 4-10
ซึ่งเป็นตัวอย่างของการกำหนดอัตราสัหุ่ยประจำแผนกตัดตามหลักชั่วโมงแรงงานทางตรง
และกำหนดอัตราสัหุ่ยประจำแผนกประกอบตามหลักชั่วโมงเครื่องจักร

รูปที่ 4-10

การกำหนดอัตราโสหุ้ยประจำแผนกตามหลักที่แตกต่างกัน

	อัตราโสหุ้ยประจำแผนก	
	แผนก ตัด	แผนก ประกอบ
งบประมาณโสหุ้ย (บาท)	10,000	800
งบประมาณชั่วโมงแรงงานทางตรง	1,000	
งบประมาณชั่วโมงเครื่องจักร		2,000
อัตราโสหุ้ยประจำแผนกตัด ($\frac{10,000}{1,000}$)	10.00 บาทต่อ ชั่วโมงแรงงาน ทางตรง	
อัตราโสหุ้ยประจำแผนกประกอบ ($\frac{800}{2,000}$)		0.40 บาทต่อชั่วโมง เครื่องจักร

โสหุ้ยคิดเข้างาน :

งานเลขที่ 441

แผนกตัด :

ใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรง

6 ช.ม. @ 10 บ.

60.00 บ.

แผนกประกอบ :

ใช้ชั่วโมงเครื่องจักร

7 ช.ม. @ 0.40 บ.

2.80 บ.

ดังนั้นงานเลขที่ 441 จะถูกคิดโสหุ้ยเข้างานรวม = 60.00 + 2.80 = 62.80 บาท

อัตราดอกเบี้ยการผลิตประจำปี

อัตราดอกเบี้ยการผลิตควรกำหนดขึ้นตามหลักกิจกรรมเป็นรายสัปดาห์ รายเดือน หรือรายปี มีเงื่อนไขสำคัญ 2 ประการที่ทำให้นิยมใช้หลักรายปี สำหรับอัตราดอกเบี้ยที่กำหนดล่วงหน้า

1. เพื่อขจัดปัญหาการขึ้น ๆ ลง ๆ ในต้นทุนต่อหน่วยที่คำนวณได้ อันเป็นผลจากการเปลี่ยนแปลงจำนวนกิจกรรมในแต่ละเดือน (ผลจากตัวหาร)

2. เพื่อขจัดปัญหาการขึ้น ๆ ลง ๆ ในต้นทุนต่อหน่วยที่คำนวณได้ อันเป็นผลจากความแตกต่างด้านฤดูกาล จำนวนวันตามปฏิทิน และอื่น ๆ ที่มีอยู่ในต้นทุนดอกเบี้ยแต่ละเดือน (ผลจากตัวตั้ง)

การเปลี่ยนแปลงจำนวนกิจกรรมในแต่ละเดือน ต้นทุนดอกเบี้ยบางรายการเป็นต้นทุนผันแปร (ตัวอย่างเช่น วัสดุสิ้นเปลือง และแรงงานทางอ้อม) ในขณะที่บางรายการจะเป็นต้นทุนคงที่ (เช่น ค่าเช่า ค่าประกันภัย และค่าเสื่อมราคา) ถ้าการผลิตขึ้น ๆ ลง ๆ เดือนต่อเดือน ต้นทุนดอกเบี้ยผันแปรรวมที่เกิดขึ้นจะเปลี่ยนแปลงไปในสัดส่วนที่ใกล้เคียงกันกับการเปลี่ยนแปลงในการผลิต ในขณะที่ต้นทุนดอกเบี้ยคงที่รวมจะยังคงไม่เปลี่ยนแปลง นี่หมายความว่าอัตราดอกเบี้ยที่คิดหลักกิจกรรมรายเดือน อาจแตกต่างกันอย่างมากในแต่ละเดือนเพียงเพราะมีการเปลี่ยนแปลงในจำนวนกิจกรรมซึ่งดอกเบี้ยคงที่ถูกกระจายไป

รูปที่ 4-11 เป็นตัวอย่างของบริษัทที่ผลิตผลิตภัณฑ์เพียงชนิดเดียว โดยที่การขายเป็นไปตามฤดูกาล โดยทั่ว ๆ ไปคงไม่มีผู้ใดเห็นด้วยที่จะคิดผลิตภัณฑ์อย่างเดียวกัน ด้วยอัตราดอกเบี้ยเพียง 2 บาทในเดือนเมษายน แล้วกลับเป็น 51 บาทในเดือนสิงหาคม อัตราดอกเบี้ยที่แตกต่างกันเหล่านี้ไม่ได้เป็นตัวแทนของสภาพการผลิตที่ปกติและเป็นแบบฉบับเดียวกันตามปกติต้นทุนคงที่จะผูกมัดผู้บริหาร ในระยะเวลาที่มากกว่า 30 วัน ดังนั้น ถ้าการผลิตขึ้น ๆ ลง ๆ อัตราดอกเบี้ยรายเดือนจะเปลี่ยนแปลงมาก อัตราถัวเฉลี่ยรายปีที่ถือตามความสัมพันธ์ระหว่างดอกเบี้ยรวมทั้งปี และกิจกรรมรวมทั้งปี จะเป็นตัวแทนของความสัมพันธ์ที่เป็นแบบฉบับเดียวกันระหว่างต้นทุนรวมและจำนวนได้ดีกว่าอัตราถัวเฉลี่ยรายเดือน

รูปที่ 4-11

เปรียบเทียบอัตราดอกเบี้ยรายเดือน และอัตราดอกเบี้ยรายปี

งบประมาณ				
โสหุ้ยการผลิตรวม				
	(50,000 บาทต่อเดือน	ชั่วโมง	อัตรารายเดือน	อัตรารายปี
เดือน	บวก 1 บาทต่อชั่วโมง)	แรงงานทางตรง	ต่อชั่วโมง*	ต่อชั่วโมง†
ม.ค.	70,000 บาท	20,000	3.50 บาท	3.715 บาท
ก.พ.	80,000	30,000	2.67	3.715
มี.ค.	90,000	40,000	2.25	3.715
เม.ย.	100,000	50,000	2.00	3.715
พ.ค.	65,000	15,000	4.33	3.715
มิ.ย.	60,000	10,000	6.00	3.715
ก.ค.	55,000	5,000	11.00	3.715
ส.ค.	51,000	1,000	51.00	3.715
ก.ย.	55,000	5,000	11.00	3.715
ต.ค.	60,000	10,000	6.00	3.715
พ.ย.	65,000	15,000	4.33	3.715
ธ.ค.	70,000	20,000	3.50	3.715
	<u>821,000</u>	<u>221,000</u>	—	3.715

* โปรดสังเกตว่าการขึ้น ๆ ลง ๆ ในอัตราจะขึ้นอยู่กับดอกเบี้ยคงที่เท่านั้น ตามคำจำกัดความ อัตราดอกเบี้ยผันแปรจะเป็น 1.00 บาท โดยไม่คำนึงว่าจะใช้อัตรารายเดือน หรืออัตรารายปี

† สามารถที่จะแบ่งย่อยได้ดังต่อไปนี้

$$\begin{aligned}
 \text{ส่วนดอกเบี้ยผันแปร} &= \frac{821,000 - (50,000 \times 12)}{221,000} = 1.000 \text{ บาท} \\
 \text{ส่วนดอกเบี้ยคงที่} &= \frac{600,000}{221,000} = 2.715 \\
 \text{อัตราดอกเบี้ยรวม} &= \underline{3.715}
 \end{aligned}$$

ลักษณะเฉพาะของโซหุ่ยบางรายการ การเปลี่ยนแปลงในจำนวนกิจกรรมรายเดือนที่มีมากกว่าการเปลี่ยนแปลงในต้นทุนรายเดือน เป็นเหตุผลสำคัญของการใช้อัตราโซหุ่ยประจำปี แต่ยังมีเหตุผลอีกประการหนึ่งด้วย กล่าวคือ ต้นทุนบางอย่างจะเกิดขึ้นในจำนวนที่แตกต่างกัน ณ เวลาที่แตกต่างกันของปี ตัวอย่างเช่น ถ้าพิจารณาต้นทุนของแต่ละเดือน ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับเครื่องปรับอากาศจะเกิดขึ้นในเดือนฤดูร้อนมากกว่าในเดือนฤดูหนาว

ตัวอย่างอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับความไม่แน่นอนในพฤติกรรมต้นทุน คือ ค่าซ่อมแซม ค่าบำรุงรักษา และวัสดุสิ้นเปลืองบางอย่างที่เบิกในเดือนหนึ่ง แต่จะใช้ได้ถึง 2 เดือน หรือมากกว่า รายการเหล่านี้อาจคิดเข้าแผนกในเดือนที่มีคำสั่งให้ซ่อมแซมหรือในเดือนที่ทำใบเบิก แต่ประโยชน์ที่จะได้จากการคิดเข้านั้นอาจครอบคลุมการผลิตหลายเดือน จึงไม่มีเหตุผลสมควรที่จะให้เดือนใดเดือนหนึ่งต้องรับภาระต้นทุนซึ่งมีสาเหตุจากการผลิตของหลาย ๆ เดือน

วันทำงานที่ถือตามปฏิทินก็อาจไม่เท่ากัน บางเดือนมีวันทำงาน 20 วัน ในขณะที่เดือนอื่นอาจมี 22 วันหรือมากกว่า ถ้าใช้อัตราโซหุ่ยรายเดือนก็จะทำให้ผลิตภัณฑ์ที่ผลิตในเดือนกุมภาพันธ์ต้องรับภาระโซหุ่ย เช่น ค่าเสื่อมราคา และค่าเบี้ยประกันภัย ไปเป็นจำนวนสูงกว่าเมื่อเทียบกับการที่ผลิตภัณฑ์นั้นได้ผลิตในเดือนมีนาคม นี่เป็นสิ่งที่ไม่มีเหตุผล

รายการโซหุ่ยอื่น ๆ ที่มีพฤติกรรมไม่แน่นอนซึ่งสร้างปัญหาให้กับอัตราโซหุ่ยรายเดือนก็คือ ค่าแรงเวลาสูญเปล่าที่เกิดจากการติดตั้งเครื่องจักรใหม่ ค่าฝึกอบรมที่สูงมากในบางเดือน ค่าธรรมเนียมที่จ่ายให้กับนักวิชาชีพ ค่าบำรุงซึ่งอาจครบกำหนดในเดือนใดเดือนหนึ่ง ค่าใช้จ่ายในการท่องเที่ยว ฯลฯ

โซหุ่ยที่มีลักษณะเฉพาะทั้งหมดที่กล่าวมาข้างต้นจะถูกรวมไว้ในโซหุ่ยประจำปีรวมกันกับโซหุ่ยชนิดอื่น ๆ ซึ่งมีพฤติกรรมที่แน่นอน เช่น วัสดุสิ้นเปลือง และแรงงานทางอ้อมต่าง ๆ เป็นจำนวนมาก ทั้งนี้ เพื่อพัฒนาอัตราโซหุ่ยประจำปี โดยไม่คำนึงถึงลักษณะเฉพาะของต้นทุนโซหุ่ยบางรายการที่ทำให้มีผลต่างกันเดือนต่อเดือน วิธีการเช่นนี้จะทำให้ได้ต้นทุนผลิตภัณฑ์ปกติ (normal product cost) ซึ่งขึ้นกับการถัวเฉลี่ยทั้งปี แทนต้นทุนผลิตภัณฑ์จริง (actual product cost) ซึ่งจะถูกระทบกระเทือน โดยจำนวนการผลิตที่ขึ้น ๆ ลง ๆ เดือนต่อเดือน และพฤติกรรมที่ไม่แน่นอนของต้นทุนโซหุ่ยจำนวนมาก

วิธีการบันทึกบัญชีสำหรับโซหุ้ยการผลิต

(1) โซหุ้ยการผลิตที่เกิดขึ้นจริง โซหุ้ยการผลิตที่เกิดขึ้นจริงจะถูกสะสมไว้ในบัญชีตามปกติเดือนต่อเดือน โดยไม่คำนึงว่า โซหุ้ยการผลิตจะถูกคิดเข้างานใดงานหนึ่งอย่างไร สมมุติว่าโซหุ้ยการผลิตที่เกิดขึ้นจริง มีดังนี้

ค่าไฟฟ้า น้ำประปา ค่าซ่อมแซม ฯลฯ	11,000 บาท
ค่าเสื่อมราคา-เครื่องจักร	6,000
ค่าประกันภัย	1,000

การบันทึกรายการในบัญชีแยกประเภททั่วไปคือ

เดบิต	คุมโซหุ้ยการผลิต	18,000	
เครดิต	เจ้าหนี้		11,000
เครดิต	ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร		6,000
เครดิต	ค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า		1,000

ในขณะเดียวกัน โซหุ้ยการผลิตที่เกิดขึ้นจริงเหล่านี้จะถูกแจกจ่ายไปตามช่องที่เหมาะสมของแต่ละบัตรต้นทุนโซหุ้ยการผลิตประจำแผนก ซึ่งประกอบกันเข้าเป็นแยกประเภทย่อยสำหรับบัญชีคุมโซหุ้ยการผลิต เอกสารที่มาที่ใช้เป็นหลักในการแจกจ่ายนี้อาจเป็นใบสำคัญใบกำกับสำคัญ หรือบันทึกพิเศษจากหัวหน้าฝ่ายบัญชี

(2) โซหุ้ยการผลิตที่คิดเข้างาน เนื่องจากอัตราโซหุ้ยที่กำหนดไว้ล่วงหน้าเป็นอัตราถัวเฉลี่ยที่ใช้สำหรับคิดโซหุ้ยเข้าผลิตภัณฑ์ที่ทำตลอดปีนั้น ดังนั้นการคิดโซหุ้ยเข้าผลิตภัณฑ์เป็นรายวัน รายสัปดาห์ หรือรายเดือน จึงเป็นอิสระจากโซหุ้ยการผลิตที่เกิดขึ้นจริงด้วยเหตุผลเช่นนี้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่งของปี ยอดคงเหลือในบัญชีคุมโซหุ้ยการผลิต จึงดูเหมือนจะไม่ตรงกับจำนวนโซหุ้ยการผลิตที่คิดเข้างาน