

เค้าโครงเรื่อง

1. ความนำ
2. คำศัพท์และความหมาย
3. ขงเสียโดยทั่วไป
4. ต้นทุนงานสั่งทำและของเสีย
5. การบัญชีสำหรับหน่วยที่บกพร่อง
6. การบัญชีสำหรับเศษซาก
7. ข้อปฏิบัติบางประการเมื่อใช้ต้นทุนมาตรฐาน
8. วิธีการบัญชีต้นทุนช่วงการผลิตและของเสีย

วัตถุประสงค์

1. อธิบายความหมายและความแตกต่างของของเสีย การสิ้นเปลือง หน่วยที่บกพร่อง และเศษซาก
2. พิจารณาและเปรียบเทียบวิธีการบัญชีสำหรับของเสีย หน่วยที่บกพร่อง และเศษซาก
3. การปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับของเสียที่เกิดขึ้น ตามระบบต้นทุนงานสั่งทำ และตามระบบต้นทุนช่วงการผลิต

บทที่ 7 ของเสีย การสิ้นเปลือง หน่วยที่บกพร่อง และเศษซาก

ในอุตสาหกรรมการผลิตทุกประเภทไม่ว่าจะใช้เทคนิคในการผลิตแบบใดแบบหนึ่งก็ตาม มักจะพบปัญหาเกี่ยวกับการสิ้นเปลือง เศษซาก และของเสีย เนื่องจากมีวิธีปฏิบัติโดยทั่วไปเกี่ยวกับปัญหาดังกล่าวนี้ ดังนั้น ในบทนี้จะได้กล่าวถึงปัญหาในลักษณะทั่ว ๆ ไปก่อน แล้วจึงพิจารณาปัญหาเหล่านี้ เฉพาะกรณีที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณต้นทุนช่วงการผลิต และการคำนวณต้นทุนงานสั่งทำ

แนวความคิดทางด้านหลักการบัญชีเกี่ยวกับของเสีย เศษซาก และการสิ้นเปลือง ในขั้นต้นมักจะมุ่งความสนใจไปที่ความแตกต่างระหว่างของเสียปกติกับของเสียเกินปกติ ของเสียเกินปกติสามารถควบคุมได้โดยผู้ควบคุมงานขั้นต้น ในขณะที่ของเสียปกตินั้นไม่สามารถควบคุมได้ การบัญชีสำหรับของเสีย หน่วยที่บกพร่อง และอื่น ๆ ย่อมมีความแตกต่างกันมากในทางปฏิบัติ ในบทนี้จะได้พิจารณาทั้งในด้านการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์และการควบคุมต้นทุน

คำศัพท์และความหมาย

ความหมายของคำศัพท์และการบัญชีในเรื่องของเสีย การสิ้นเปลือง หน่วยที่บกพร่อง และเศษซาก จะไม่ถือว่าถูกต้องทั้งหมดและไม่ได้มีแบบฉบับอย่างเดียวกันสำหรับบทนี้จะแสดงให้เห็นความแตกต่างระหว่างความหมายของคำศัพท์ต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

ของเสีย (spoilage) หมายถึง หน่วยที่ผลิตไม่ได้รูปแบบหรือคุณภาพมาตรฐาน ซึ่งถือว่าได้ทำเสียไปและจะขายไปในราคาเท่าที่จะขายได้ ต้นทุนของของเสียสุทธิ คือ ต้นทุนรวมที่สะสมไว้จนถึงจุดที่พบว่าเป็นของเสีย หักด้วยมูลค่าของของเสียที่ขายได้ (บางครั้งเรียกว่ามูลค่าซาก)

หน่วยที่บกพร่อง (defective units) หมายถึง หน่วยที่ผลิตไม่ได้รูปแบบหรือคุณภาพมาตรฐาน ซึ่งจะต้องนำมาปรับปรุงแก้ไขใหม่และขายออกไปตามปกติเป็นผลิตภัณฑ์ชั้นหนึ่งหรือขายไปในลักษณะเป็นผลิตภัณฑ์ชั้นสอง ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะของผลิตภัณฑ์และทางเลือกที่มีอยู่

การสิ้นเปลือง (waste) หมายถึง วัสดุซึ่งขาดหาย หด หรือระเหยไปในระหว่างการผลิต หรือหมายถึงสิ่งที่คงเหลืออยู่ซึ่งไม่มีมูลค่ากลับคืนที่อาจวัดได้ เช่น แก๊ส ผุ่น ควัน และของเหลือที่ขายไม่ได้ บางครั้งการกำจัดสิ่งเหล่านี้อาจจะทำให้เสียต้นทุนเพิ่มขึ้น

เศษซาก (scrap) หมายถึง วัสดุที่เหลือจากการดำเนินงานผลิตบางประเภทซึ่งมีมูลค่ากลับคืนที่อาจวัดได้แต่มีจำนวนน้อย ตัวอย่างเช่น เศษโลหะที่เกิดจากการตัด เจาะ บรรรจุอัด ขุด แต่ง เลื่อย และเศษไม้ที่เหลือจากงานช่างไม้ หรือเศษโลหะที่เหลือจากการหล่อหรือหลอม เศษซากเหล่านี้อาจจะขายไปหรือนำมาใช้ได้อีก

ของเสียโดยทั่วไป

การผลิตผลิตภัณฑ์ของอุตสาหกรรมต่าง ๆ มักจะพบว่ากระบวนการผลิตส่วนมากทำให้เกิดหน่วยไม่ดึปะปนมากับหน่วยดีซึ่งเป็นผลที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ จากการรวมปัจจัยการผลิตต่าง ๆ เพื่อให้เกิดการประหยัดมากที่สุด ถึงแม้ว่าการกระทำเช่นนี้จะขจัดของเสียลงได้ในทางเทคนิค แต่ในหลายกรณีที่พบว่าอาจจะไม่เป็นการประหยัด ที่ต้องกระทำเช่นนั้น เพราะว่าต้นทุนในการลดอัตราของเสียให้ต่ำลงจะมีจำนวนสูงกว่าต้นทุนของของเสียที่ขจัดได้ ตัวอย่างเช่น กระจ้อองเบียร์อาจจะระเบิดบ้างเป็นครั้งคราว หรืออาจจะต้องทิ้งไปเนื่องจากเหล็กหลอมบกพร่อง และอาจจะเกิดขึ้นในลักษณะเดียวกันสำหรับอาหาร หรือเคมีภัณฑ์ทั้งที่บริสุทธิ์หรือไม่บริสุทธิ์ก็ตาม

ปัญหาเกี่ยวกับของเสียเป็นสิ่งที่มีความสำคัญต่อเรื่องอื่น ๆ หลายเรื่องและที่สำคัญที่สุดก็คือใช้ในการวางแผนและควบคุมของฝ่ายบริหาร ผู้จัดการของหน่วยงานผลิตต่าง ๆ ในขั้นต้นจะต้องเลือกวิธีการหรือกรรมวิธีในการผลิตที่ประหยัดที่สุด หลังจากนั้นก็จะต้องสังเกตว่าของเสียได้รับการควบคุมให้อยู่ภายในขอบเขตที่กำหนดไว้ล่วงหน้าหรือไม่เพื่อว่าของเสียที่เกินขอบเขตที่กำหนดไว้จะได้ไม่เกิดขึ้น

ของเสียปกติ⁽¹⁾

การทำงานภายใต้สภาพการผลิตที่ได้เลือกไว้แล้ว ฝ่ายบริการต้องกำหนดอัตราของของเสียซึ่งจะถือว่าเป็นเกิดขึ้นตามปกติ ของเสียปกติ (normal spoilage) หมายถึงของเสียที่เกิดขึ้นภายใต้สภาพการณ์ดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพ ของเสียปกตินี้เป็นผลที่เกิดขึ้นจากกรรมวิธีการผลิต และดังนั้นจึงไม่สามารถควบคุมได้ในระยะสั้น ต้นทุนของของเสียปกติโดยทั่วไปถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการผลิตของหน่วยที่ดี เนื่องจากการผลิตให้ได้หน่วยที่ดีจำเป็นต้องมีหน่วยที่ไม่ดีเกิดขึ้นมาด้วย กล่าวอีกนัยหนึ่งของเสียปกติ คือของเสียที่วางแผนไว้ก่อนแล้ว ซึ่งหมายถึงการเลือกที่จะรวมปัจจัยการผลิตเข้าด้วยกัน สำหรับการผลิตชุดใดก็ตาม ฝ่ายบริหารได้ยอมรับแล้วว่าจำเป็นต้องมีของเสียปกติเกิดขึ้นด้วย

ของเสียเกินปกติ⁽²⁾

ของเสียเกินปกติ (abnormal spoilage) หมายถึง ของเสียที่ไม่คาดหวังว่าจะเกิดขึ้นภายใต้สภาพการณ์ดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพ กล่าวคือ ของเสียเกินปกติไม่ได้เป็นส่วนที่จำเป็นต้องมีอยู่ในกรรมวิธีการผลิตที่เลือกไว้ โดยทั่วไปของเสียเกินปกติ ถือว่าควบคุมได้ ซึ่งหมายถึงว่าผู้ควบคุมงานชั้นต้นสามารถใช้อิทธิพลขจัดความไม่มีประสิทธิภาพนี้ได้ เช่น ในกรณีเครื่องจักรเสีย เกิดอุบัติเหตุ หรือวัตถุดิบไม่ได้มาตรฐาน โดยทั่วไปกรณีเหล่านี้ถือว่าเป็นสิ่งที่ขึ้นอยู่กับการใช้อิทธิพลของผู้จัดการในแต่ละแผนก ต้นทุนของของเสียเกินปกติเป็นต้นทุนที่เสียไปและเป็นเครื่องวัดการไร้ประสิทธิภาพ ซึ่งควรตัดออกโดยตรงเป็นผลขาดทุนสำหรับงวด เพื่อให้ได้ข้อมูลสำหรับการประเมินผลที่มีความหมายมากที่สุด บัญชีขาดทุนจากของเสียเกินปกติควรปรากฏเป็นรายการขาดทุนแยกต่างหากรายการหนึ่งในรายละเอียดของงบกำไรขาดทุน และไม่ควรรวมปิดไว้โดยถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้าที่ผลิตที่ไม่อาจมองเห็นความแตกต่างได้

วิธีการบัญชีสำหรับของเสีย

ก่อนที่จะกล่าวถึงรายการเดบิตและเครดิตสำหรับของเสีย ขอให้เราพยายามโยงผลิตภัณฑ์ที่ทำเสียเข้ากับวัตถุประสงค์ที่สำคัญสองประการของการบัญชีต้นทุน คือการควบคุมต้นทุนและการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ การบัญชีสำหรับการควบคุมในขั้นต้นเกี่ยวข้องกับ

ต้นทุนที่เกิดขึ้นเข้ากับศูนย์ความรับผิดชอบต่าง ๆ การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์เกี่ยวข้องกับ การคิดต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วเข้าบัญชีสินค้าคงเหลือหรือบัญชีอื่นที่เหมาะสม การคำนวณต้นทุน สำหรับผลิตภัณฑ์ที่เสียจะเกี่ยวข้องกับเรื่องนี้ได้อย่างไร ประการแรกจะต้องทำความเข้าใจให้ ดีเสียก่อนว่าทั้งต้นทุนของของเสียปกติและของเสียเกินปกติล้วนเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ ดังนั้น ต้นทุนผลิตภัณฑ์สามารถเป็นผลิตภัณฑ์ที่ดีหรือผลิตภัณฑ์ที่ไม่ดีก็ได้ ซึ่งอาจจะแสดง ได้ดังนี้

	ผลิตภัณฑ์ดี เป็นต้นทุนของสินค้า ได้	ต้นทุนที่เสียไป ตัดเป็นผลขาดทุน ทันที
ต้นทุนของของเสียปกติ	ใช่	ไม่ใช่
ต้นทุนของของเสียเกินปกติ	ไม่ใช่	ใช่

ของเสียที่มีอยู่ไม่ได้ก่อให้เกิดต้นทุนเพิ่มขึ้นนอกเหนือจากจำนวนที่ได้เกิดขึ้นก่อน แล้ว* ดังนั้น การบัญชีสำหรับของเสียมีหลักเกณฑ์ดังนี้

- (1) ต้องการที่จะสะสมข้อมูลเพื่อชี้ให้เห็นต้นทุนของของเสียเพื่อว่าฝ่ายบริหารจะ ได้ระมัดระวังถ้าหากเกิดขึ้นเป็นจำนวนมาก
- (2) เกี่ยวกับการคำนวณต้นทุนและการปันส่วนต้นทุนมากกว่าการเกิดขึ้น ใหม่ของต้นทุน

(3) ต้องการแยกให้เห็นความแตกต่างระหว่างต้นทุนของของเสียปกติ (ซึ่งควรเพิ่ม เข้ากับต้นทุนของหน่วยดี) และต้นทุนของของเสียเกินปกติ (ซึ่งควรตัดเป็นผลขาดทุน)

ในทางปฏิบัติ มีวิธีการบัญชีที่จะนำมาใช้กับของเสียได้หลายวิธีที่แตกต่างกันจาก วิธีที่ไม่ดีไปถึงวิธีที่ให้ข้อมูลที่ดีที่สุด ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับผลิตภัณฑ์หรือแผนกที่เกี่ยวข้อง สำหรับบท นี้ไม่สามารถกล่าวถึงวิธีการบัญชีตามหลักการและวิธีการบัญชีในทางปฏิบัติได้ครบทุก ๆ วิธี

* ในกรณีที่ไม่พบของเสียจนกระทั่งสินค้าสำเร็จ หน่วยที่เสียก็ต้องใช้แรงงานเท่ากับหน่วยที่ ดี กล่าวอีกนัยหนึ่ง คนงานหนึ่งคนอาจจะทำงานด้วยประสิทธิภาพที่ดีเท่ากันสำหรับสินค้าทุก ๆ หน่วย แต่ก็ยังมีของเสียเกิดขึ้น เนื่องจากวัตถุดิบที่ใช้มีคุณภาพต่ำกว่ามาตรฐาน หรือเครื่องตัดไม่คม เป็นต้น ดังนั้น คนงานอาจจะก่อให้เกิดของเสียขึ้นได้ แม้ว่าจะทำงานอย่างมีประสิทธิภาพก็ตาม

จากการศึกษาวิธีการบัญชีตามหลักการที่แสดงไว้ในตัวอย่างจะเห็นได้ว่า เมื่อผลิตภัณฑ์เสียไปก็จะต้องบันทึกรายการเครดิตบางรายการเพื่อให้สมดุลกับรายการเครดิต บัญชีระหว่างทำ นอกจากนี้ จะต้องมีวิธีการบางอย่างเพื่อคิดของเสียปกติเข้าบัญชีสินค้าคงเหลือและคิดของเสียเกินปกติเข้าบัญชีขาดทุน วิธีการบัญชีตามหลักการใช้บัญชีต้นทุนของสินค้าที่เสีย (Cost of Spoilage Goods account) เพื่อแสดงให้เห็นถึงลักษณะของปัญหาและเพื่อนำถึงความคิดที่ว่าต้นทุนที่คิดเข้างานระหว่างทำในตอนแรกเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ ซึ่งหลังจากนั้น อาจจะถูกโอนเข้าบัญชีสินค้าสำเร็จรูป หรือเข้าบัญชีขาดทุน ในทางปฏิบัติมักไม่ใช้บัญชีนี้ และจะใช้รายการบัญชีชุดที่สอง (ที่แสดงไว้ตามตัวอย่าง) มากกว่า

การบัญชีโดยทั่วไปสำหรับของเสีย			
สมมุติ จำนวนหน่วยที่ทำ หน่วยที่ทำสำเร็จ 1,000 ของเสียปกติ 30 ของเสียเกินปกติ 70 <u>1,100</u>	<u>1,100</u>	สมมุติ ต้นทุนหน่วยละ 10 บาท ซึ่งใน จำนวนนี้ไม่รวมของเสียที่ยอม ให้ต้นทุนรวมที่ต้องจัดให้ครบ เท่ากับ 1,100 x 10 บาท หรือ 11,000 บาท	
วิธีการบัญชีตามหลักการ		วิธีการบัญชีในทางปฏิบัติ	
(1) งานระหว่างทำ 11,000 วัสดุ, ค่าจ้าง ค้างจ่าย, โสหุ้ย คิดเข้างาน 11,000 1,100 หน่วยที่ทำ		(1) เหมือนกัน	
(2) ต้นทุนของสินค้าที่เสีย 1,000 งานระหว่างทำ 1,000 100 หน่วยที่เสีย		(2) (3) (4) สินค้าสำเร็จรูป 10,300 งานระหว่างทำ 10,300 หน่วยดีที่ทำสำเร็จ 1,000 หน่วยต้นทุน @ 10 บาท บวก ของเสียปกติ 30 หน่วย ต้นทุน @ 10 บาท ดังนั้น ต้นทุนรวมของ 1,000 หน่วยดี จึงเท่ากับ 10,300 บาท	
(3) สินค้าสำเร็จรูป 10,000 งานระหว่างทำ 10,000 1,000 หน่วยที่ทำสำเร็จ			
(4) สินค้าสำเร็จรูป 300 ต้นทุนของสินค้าที่เสีย 300 ของเสียปกติที่ยอมให้ 30 หน่วย			
(5) ขาดทุนจากของเสียปกติ 700 ต้นทุนของสินค้าที่เสีย 700 ของเสียเกินปกติ 70 หน่วย		(5) ขาดทุนจากของเสีย เกินปกติ* 700 ระหว่างทำ 700 ของเสียเกินปกติ 70 หน่วย	
* ในทางปฏิบัติ ของเสียเกินปกติมักจะไม่ได้ออกมา ต้นทุน 700 บาท ถูกรวมไว้กับต้นทุนอื่นเพื่อ แสดงต้นทุนรวม 11,000 บาท และต้นทุนต่อหน่วย 11 บาท สำหรับหน่วยดีที่ทำสำเร็จ 1,000 หน่วย ของเสียเกินปกติ 700 บาทนี้ไม่ควรปิดไว้โดยแสดงเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนผลิตภัณฑ์ของ หน่วยที่ดี			

ต้นทุนงานสั่งทำและของเสีย

การบัญชีต้นทุนงานสั่งทำสำหรับของเสียในทางปฏิบัติแตกต่างกันมาก ในกรณีที่สินค้าที่เสียไปมีมูลค่าซาก* ต้นทุนสุทธิของของเสียคำนวณหาได้โดยการหักมูลค่าซากออกจากต้นทุนของสินค้าที่เสียไป ซึ่งได้สะสมไว้จนถึงจุดที่ตรวจพบ

เมื่อใดที่ของเสียถูกพิจารณาว่าเป็นสิ่งที่ต้องเกิดขึ้นตามปกติของกระบวนการผลิต และเมื่อใดที่ของเสียมีส่วนช่วยให้งานที่ทำทั้งหมดสำเร็จเรียบร้อย ต้นทุนสุทธิของของเสียจะถูกกำหนดขึ้นล่วงหน้าถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการผลิต เพื่อว่าอัตราต้นทุนการผลิตที่กำหนดขึ้นล่วงหน้าจะได้รวมต้นทุนของของเสียตามปกติไว้ด้วย ดังนั้น ต้นทุนของของเสียจะกระจายเข้างานผลิตต่าง ๆ ทั้งหมด โดยผ่านชั้นคองของต้นทุนการผลิตคิดเข้างานแทนที่จะถือว่าของเสียนี้เป็นภาระของงานผลิตงานหนึ่งงานใดโดยเฉพาะ ส่วนการบันทึกการบัญชีเมื่อมีของเสียเกิดขึ้นตามปกติ ก็จะเดบิตบัญชีควบคุมต้นทุนการผลิตสำหรับต้นทุนสุทธิของของเสียในสมุดรายวันทั่วไป ดังตัวอย่างดังต่อไปนี้

คุมวัตถุดิบ (สินค้าที่เสียตามมูลค่าที่ขายได้)	150	
คุมต้นทุนการผลิต (ของเสียปกติ)	350	
งานระหว่างทำ		500

สมมติว่าในรุ่น 50 ชิ้นที่ผลิตมีของเสียเกิดขึ้น 5 ชิ้น ต้นทุนที่สะสมจนถึงจุดที่พบว่าเป็นของเสียจำนวน 100 บาทต่อชิ้น คาดว่าของเสียจะขายได้ในราคาชิ้นละ 30 บาท รายการในวงเล็บหมายถึงการผ่านรายการไปบัญชีย่อย

* ในทางปฏิบัติ คำว่า “เศษซาก” และ “ของเสีย” บางครั้งจะใช้ในความหมายเดียวกัน ดังนั้น ต้นทุนของของเสียอาจจะคิดว่าเป็นต้นทุนรวมที่สะสมไว้ของงานเสีย สินค้าที่เสียอาจจะยังไม่เป็นซาก (กล่าวคือ เมื่อขายไปในราคาที่ขายได้ซึ่งเรียกว่า “มูลค่าซาก”) ดังนั้น ต้นทุนของของเสียสุทธิเท่ากับต้นทุนรวมของของเสียหักด้วยมูลค่าที่จะขายได้

อย่างไรก็ตาม โดยหลักการแล้ววิธีการที่ใช้กันอย่างแพร่หลายตามที่แสดงไว้ข้างต้นสามารถโต้แย้งได้ว่ายังไม่ถูกต้อง ทั้งนี้ เพราะว่าต้นทุนผลิตภัณฑ์ถูกคิดกลับเข้าไปยังบัญชีคุมโซหุ่ยการผลิต ซึ่งตามเหตุผลแล้วบัญชีนี้ควรจะใส่สะสมเฉพาะต้นทุนที่เกิดขึ้นเท่านั้น ไม่ควรที่จะใส่สะสมทั้งต้นทุนที่เกิดขึ้นและต้นทุนผลิตภัณฑ์ ถ้าหากว่าไม่ได้แยกข้อแตกต่างนี้ไว้แล้ว บัญชีคุมโซหุ่ยการผลิตก็จะได้รับการคิดโซหุ่ยการผลิตซ้ำถึงสองครั้ง กล่าวคือ ในขณะที่กำลังผลิตทั้งหน่วยดีและหน่วยอื่นซึ่งในที่สุดก็จะเสียไป ต้นทุนการผลิตต่าง ๆ (รวมทั้งโซหุ่ยการผลิตคิดเข้างาน) จะถูกคิดเข้าบัญชีงานระหว่างทำ หลังจากนั้นเมื่อตรวจพบของเสียปกติ วิธีการที่ปฏิบัติกันมาจะเป็นผลให้มีการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์เดียวกันนี้ (รวมทั้งโซหุ่ยการผลิตคิดเข้างาน) กลับเข้าไปในบัญชีคุมโซหุ่ยการผลิตอีกครั้งหนึ่งในจำนวนที่เท่ากับต้นทุนของเสียสุทธิที่เกิดขึ้นจริง(๓)

อีกวิธีหนึ่งที่ปฏิบัติกัน เมื่อฝ่ายบริหารพบว่าสิ่งที่มีประโยชน์ต่อการควบคุมต้นทุนหรือต่อการกำหนดราคาขาย คือการวิเคราะห์เฉพาะงานใดงานหนึ่งเท่านั้นด้วยมูลค่าขายของหน่วยที่เสีย ดังนั้น การกระทำเช่นนี้เป็นการบังคับให้หน่วยดีที่เหลืออยู่ในงานนั้นต้องรับภาระต้นทุนสุทธิของของเสียปกติตามวิธีอัตราโซหุ่ยคิดเข้างานล่วงหน้าจะไม่รวมต้นทุนของของเสียปกติไว้ด้วย เพราะถือว่าของเสียเป็นเรื่องของงานใดงานหนึ่งโดยเฉพาะ แทนที่จะเป็นเรื่องของสภาพหรือกระบวนการผลิตโดยทั่ว ๆ ไป โดยอาศัยข้อมูลอย่างเดียวกับรายการข้างต้น การบันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไป จะเป็นดังนี้

คุมวัตถุดิบ (สินค้าที่เสียตามมูลค่าที่ขายได้)	150	
งานระหว่างทำ		150

การบัญชีสำหรับหน่วยที่บกพร่อง

หน่วยที่บกพร่องเป็นหน่วยที่จะถูกนำกลับไปทำใหม่ในเวลาต่อมา และจะเปลี่ยนสภาพเป็นหน่วยที่จะขายได้ในลักษณะที่เป็น “ผลิตภัณฑ์ชั้นหนึ่ง” หรือ “ผลิตภัณฑ์ชั้นสอง” การทำใหม่และการเปลี่ยนสภาพต้องได้รับการควบคุมอย่างกวัดจั้นจากฝ่ายบริหาร เนื่องจากหัวหน้าคนงานมีแนวโน้มที่จะนำหน่วยที่บกพร่องไปทำใหม่ แทนที่จะปล่อยทิ้งไว้เป็นหน่วยเสีย ถ้าไม่ได้มีการควบคุมในเรื่องนี้ หัวหน้าคนงานอาจจะเอาหน่วยที่บกพร่องเป็นจำนวนมากมาทำใหม่แทนที่จะขายหน่วยที่บกพร่องเหล่านั้นไปทั้งที่เป็นซาก ซึ่งได้ประ-

โยชน์ในทางเศรษฐกิจมากกว่าการนำกลับไปทำใหม่ควรจะต้องได้รับการอนุมัติจากผู้บังคับบัญชาของหัวหน้าคนงานเสียก่อน หรือควรจะทำเช่นนี้ได้ในกรณีที่มีการกำหนดวิธีการปฏิบัติงานไว้เท่านั้น

ถ้าหากว่าไม่มีเหตุผลพิเศษในการคิดต้นทุนของการทำใหม่สำหรับหน่วยที่บกพร่องเข้ากับงานหรือรุ่นหนึ่งรุ่นใด ซึ่งมีหน่วยที่บกพร่องรวมอยู่ด้วยแล้ว ตามปกติแล้วในทางปฏิบัติต้นทุนวัสดุ แรงงาน และอื่น ๆ ที่ใช้เพิ่มเติมสำหรับการทำใหม่จะถูกคิดเข้าใสหุ้ยการผลิต ดังนั้น อีกครั้งหนึ่งที่เราจะเห็นได้ว่า ต้นทุนของการทำใหม่โดยปกติจะกระจายเข้ากับงานทุก ๆ งาน โดยถือเป็นส่วนหนึ่งของอัตราใสหุ้ยการผลิตที่กำหนดขึ้นล่วงหน้า สมมุติว่าของเสีย ๕ ชิ้น ในตัวอย่างก่อนถูกนำมาแก้ไขโดยการนำกลับมาทำใหม่และขายไปโดยผ่านช่องทางจำหน่ายตามปกติ ในฐานะที่เป็นผลิตภัณฑ์ชิ้นหนึ่ง การบันทึกรายการบัญชีจะปรากฏดังนี้

การสะสมต้นทุนในตอนต้น

คุมงานระหว่างทำ	500	
คุมวัสดุ		200
ค่าจ้างค้างจ่าย		200
ใสหุ้ยการผลิตคิดเข้างาน		100
การนำกลับไปทำใหม่ (ตัวเลขสมมุติขึ้นใหม่)		
คุมใสหุ้ยการผลิต (การทำงานใหม่)	190	
คุมวัสดุ		40
ค่าจ้างค้างจ่าย		100
ใสหุ้ยการผลิตคิดเข้างาน		50
โอนเข้าสินค้าสำเร็จรูป		
คุมสินค้าสำเร็จรูป	500	
คุมงานระหว่างทำ		500

ข้อวิจารณ์เกี่ยวกับวิธีการบัญชีที่ใช้ในทางปฏิบัติสำหรับสินค้าที่เสียไป สามารถนำมาใช้กับวิธีการบัญชีข้างต้นนี้ด้วย โดยมองเฉพาะในแง่ที่ว่าบัญชีคุมโซหุ่ยการผลิตและบัญชีโซหุ่ยการผลิตคิดเข้างานที่บันทึกจำนวนเงินไว้ไม่จำเป็นที่จะต้องเป็นจำนวนเงินของโซหุ่ยการผลิตที่เกิดขึ้นเสมอไป กล่าวอีกนัยหนึ่ง ต้นทุนวัตถุดิบ แรงงาน และโซหุ่ยการผลิตผันแปรที่เพิ่มขึ้นอาจจะหมายถึงการเกิดต้นทุนการผลิตเพิ่มขึ้น แต่โซหุ่ยการผลิตคงที่จะไม่ถูกกระทบกระเทือน ทำนองเดียวกัน รายการบัญชีใดที่เดบิตบัญชีคุมโซหุ่ยการผลิต และเครดิตบัญชีโซหุ่ยการผลิตคิดเข้างานพร้อมกัน มีแนวโน้มที่จะลบเลือนวัตถุประสงค์เบื้องต้นของบัญชีคุมโซหุ่ยการผลิตซึ่งเป็นบัญชีเฉพาะเพื่อการสะสมต้นทุนโซหุ่ยการผลิตเมื่อเกิดขึ้นเท่านั้น

การบัญชีสำหรับเศษซาก

เศษซาก หมายถึง วัตถุที่เหลือจากการดำเนินงานผลิตบางประเภทซึ่งมีมูลค่ากลับคืนที่อาจวัดได้ แต่มีจำนวนน้อย มีวิธีการบัญชีสำหรับเศษซาก 2 ด้านที่สำคัญ คือ ด้านการควบคุมต้นทุนและด้านการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ ตัวอย่างเช่น เศษโลหะที่เกิดจากการตัด เจาะ อัด ขุด สามารถวัดได้โดยการชั่งน้ำหนัก โดยการนับ หรือโดยวิธีอื่นที่เหมาะสม ควรจะมีการกำหนดมาตรฐานที่ยอมรับสำหรับเศษซากที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานตามปกติ เพราะว่าเศษซากที่เกิดขึ้นมากเกินไปจากสถานะการณปกตินี้แสดงถึงการไร้ประสิทธิภาพ ตัวเศษซากควรจัดให้มีขึ้นเพื่อใช้เป็นเอกสารขั้นต้นสำหรับจัดทำรายงานเศษซากประจำงวด ซึ่งจะสรุปถึงจำนวนเศษซากที่เกิดขึ้น และเปรียบเทียบซากที่เกิดขึ้นจริงกับเศษซากตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ล่วงหน้า เศษซากควรจะส่งกลับไปยังคลังเก็บวัตถุดิบซึ่งจะเก็บรักษาไว้เพื่อเอาไปขายหรือเอามาใช้ใหม่ อย่างไรก็ตาม เศษซากควรจะจัดให้มีการบันทึกรายการอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งไม่เพียงแต่คำนึงถึงด้านประสิทธิภาพเท่านั้น แต่เนื่องจากว่าเศษซากมักจะเป็นต้นเหตุที่ล่อใจให้คนงานทำการลักขโมยเอาไปใช้

การบัญชีสำหรับเศษซากมีหลายวิธี โดยทั่วไปจะไม่มี การคิดต้นทุนให้กับเศษซาก แต่จะถือเอามูลค่าขายของเศษซากมาชดเชยกับต้นทุนโซหุ่ยการผลิต ดังต่อไปนี้ เมื่อนำเศษซากส่งคืนคลังเก็บ

ไม่มีการบันทึกการขายการบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป
(บันทึกทรงจำเกี่ยวกับจำนวนเศษซากที่ได้รับไว้
ในบัตรรายละเอียด)

เมื่อมีการขายเศษซาก

เงินสด หรือถูกหนี้

XX

คุมใตหุ้ยการผลิต

XX

ผ่านรายการไปเข้าบัญชีแยกประเภทย่อยช่อง

“การขายเศษซาก” ในแผ่นดินทุนประจำแผนก

วิธีนี้ทั้งง่ายและถูกต้องในทางทฤษฎีจึงมีการใช้กันอย่างกว้างขวาง เศษซากในจำนวนปกติเป็นสิ่งที่ไม่อาจจะหลีกเลี่ยงได้สำหรับการดำเนินงานผลิตโดยหลักการ วิธีนี้ไม่ได้เชื่อมโยงเศษซากเข้ากับผลิตภัณฑ์ใดโดยเฉพาะ ทั้งนี้ เนื่องจากการกระทำดังกล่าวมีความยุ่งยากมากในทางปฏิบัติ แต่ผลิตภัณฑ์ทั้งหมดจะรับจะรับภาระต้นทุนการผลิตไปตามปกติ โดยไม่มีการเครดิตรายการใดสำหรับเศษซากที่ขายได้ เว้นแต่โดยทางอ้อม สิ่งที่เกิดขึ้นจริงตามสภาพการณ์เช่นนี้ก็ถือการขายเศษซากนั้นจะได้รับการพิจารณาตั้งแต่เมื่อมีการกำหนดอัตราใตหุ้ยการผลิตขึ้นล่วงหน้า ดังนั้น อัตราใตหุ้ยการผลิตที่กำหนดขึ้นล่วงหน้าจึงต่ำกว่า อัตราใตหุ้ยการผลิตที่กำหนดขึ้นโดยไม่มีการเครดิตรายการสำหรับการขายเศษซากซึ่งยอมให้รวมไว้ในงบประมาณใตหุ้ยการผลิต

อีกวิธีหนึ่งในระบบบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ คือ ติดตามการขายของเศษซากว่าเป็นของงานสั่งทำรายใด วิธีนี้ควรใช้ในกรณีที่สามารถปฏิบัติได้และต้องการประหยัดเท่านั้น ตัวอย่างเช่น อาจจะมีข้อตกลงระหว่างบริษัทกับลูกค้าเฉพาะรายว่า ให้มีการคิดต้นทุนของเสียหรือเศษซากของงานสั่งทำที่ทำขายรายใดรายหนึ่งเข้ากับงานสั่งทำรายนั้นโดยเฉพาะ และให้เครดิตงานสั่งทำนั้นด้วยมูลค่าของการขายเศษซากดังกล่าวทั้งหมดที่เกิดจากงานสั่งทำนั้นด้วย การบันทึกการขายการบัญชี จะเป็นดังนี้

เมื่อส่งเศษซากคืนคลังเก็บ

ไม่มีการบันทึกการขายการบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป

(บันทึกทรงจำเกี่ยวกับจำนวนเศษซากที่ได้รับ

และงานสั่งทำที่เกี่ยวข้องไว้ในบัตรรายละเอียด)

เมื่อมีการขายเศษซาก

เงินสดหรือลูกหนี้

XX

งานระหว่างทำ

XX

ผ่านรายการไปยังงานสั่งทำที่เกี่ยวข้อง

จากตัวอย่างข้างต้นทั้งสองวิธี ข้อสมมติว่าไม่มีการคิดมูลค่าให้กับเศษซากคงเหลือที่ส่งคืนคลังเก็บแต่อย่างใด อย่างไรก็ตาม เมื่อมูลค่าของเศษซากมีมากจนอาจจะเป็นสาระสำคัญ และช่วงเวลาระหว่างการเก็บรักษาเศษซากกับการขายเศษซากเนิ่นนานเกินไป ดังนั้น จึงมีเหตุผลที่จะคิดมูลค่าให้กับเศษซากคงเหลือ โดยการกะประมาณตามหลักความระมัดระวังทางการบัญชีเพื่อหามูลค่าสุทธิที่อาจขายได้ เพื่อว่าจะได้มีการรับรู้ต้นทุนการผลิตและมูลค่าที่อาจได้คืนมาของเศษซากที่เกี่ยวข้องในงวดเดียวกัน

บริษัทบางแห่งมีแนวโน้มที่จะรอการขายเศษซากไว้ จนกระทั่งราคาของเศษซากเป็นราคาที่ดีที่สุดแล้วจึงขายไปเศษซากบางประเภท เช่น เศษโลหะมักมีราคาขึ้นหรือลงมาก ในกรณีเช่นนี้ ถ้าหากเศษซากคงเหลือมีเป็นจำนวนมาก เศษซากเหล่านั้นควรจะตีราคาตามมูลค่าที่มีเหตุผลบางประการ ซึ่งเป็นงานที่ค่อนข้างยากในกรณีที่ราคาตลาดเปลี่ยนแปลงไปมาก

การเปรียบเทียบวิธีการบัญชีสำหรับของเสีย

หน่วยที่บกพร่อง และเศษซาก

วิธีการพื้นฐานของการบัญชีเกี่ยวกับของเสีย หน่วยที่บกพร่อง และเศษซากควรจะแยกให้เห็นความแตกต่างระหว่างจำนวนปกติซึ่งถือเป็นต้นทุนร่วมสำหรับงานสั่งทำทุก ๆ งาน หรือจำนวนปกติซึ่งถือเป็นต้นทุนของงานใดงานหนึ่ง และจำนวนที่เกินปกติ

รายการต่อไปนี้เป็นสรุปตัวอย่างต่าง ๆ ที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น และให้สังเกตวิธีการบันทึกรายการบัญชีในแต่ละกรณี

ต้นทุนของของเสีย (สุทธิ 350 บาท)

ปกติ (รวมอยู่สำหรับทุกงวด)	คুমวัตถุ	150		
	คুমโสหุ่ยการผลิต	350		
	งานระหว่างทำ		500	
ปกติ (เฉพาะงานใดงานหนึ่ง)	คুমวัตถุ	150		
	งานระหว่างทำ		150	
	เกินปกติ	คুমวัตถุ	150	
	ขาดทุนพิเศษ	350		
	งานระหว่างทำ		500	

ต้นทุนของหน่วยที่บกพร่อง (ต้นทุนของการทำใหม่ 190 บาท)

ปกติ (รวมอยู่สำหรับทุกงาน)	คুমโสหุ่ยการผลิต	190		
	คুমวัตถุ		40	
	ค่าจ้างค้างจ่าย		100	
	โสหุ่ยการผลิตคิดเข้างาน		50	
ปกติ (เฉพาะงานใดงานหนึ่ง)	เช่นเดียวกับรายการข้างต้น เว้นแต่รายการเดบิต 190 บาท ให้เดบิตบัญชีงานระหว่างทำ			
เกินปกติ	เช่นเดียวกับรายการข้างต้น เว้นแต่รายการเดบิต 190 บาท ให้เดบิตบัญชีขาดทุนพิเศษ			

มูลค่าของเศษซากที่ขายได้ (100 บาท)

ปกติ (รวมอยู่สำหรับทุกงาน)	กุ่มวัตถุ หรือเงินสด หรือลูกหนี้ 100 กุ่มโสหุ้ยการผลิต 100
เกินปกติ (เฉพาะงานใดงานหนึ่ง)	เช่นเดียวกับรายการข้างต้น เว้นแต่รายการ เครดิต ให้เครดิตบัญชีงานระหว่างทำ

ข้อปฏิบัติบางประการเมื่อใช้ต้นทุนมาตรฐาน

การหดตัวและการสิ้นเปลือง

เมื่อใช้ระบบต้นทุนมาตรฐานจะต้องมีการกำหนดมาตรฐาน ส่วนที่ยอมให้สำหรับการหดตัวในต้นทุนมาตรฐาน โดยทั่วไปการหดตัวที่เกิดขึ้นจริงจะคำนวณได้จากผลผลิตที่ได้ รับย้อนกลับไป การหดตัวมากกว่ามาตรฐานที่ยอมให้ก็คือผลแตกต่างเนื่องจากการใช้วัตถุ หรือผลแตกต่างเนื่องจากจำนวนวัตถุ การหดตัวไม่สามารถติดตามโดยระบุจำนวนหน่วยที่หดตัวได้ ไม่เหมือนกับกรณีของเสียหรือเศษซาก

ตัวอย่างของการสิ้นเปลืองที่ไม่อาจจะติดตามและคำนวณต้นทุนได้อย่างแน่นอน เช่น สีหรือน้ำมันชักเงาที่ติดอยู่ข้างกระป๋อง การระเหยไปของกรรมวิธีการผลิต เป็นต้น โดยปกติจำนวนวัตถุที่ใช้ไปเกินกว่ามาตรฐานจะทราบได้โดยการดูจากใบเบิกวัตถุ หรือจากการใช้อัตรามาตรฐานของผลผลิตที่กำหนดขึ้นล่วงหน้ามาเป็นเครื่องวัด เช่น จากวัตถุดิบประเภทไม้ เคมีภัณฑ์ หรือสินแร่ ดังนั้น เมื่อใช้วัตถุดิบที่เป็นเคมีภัณฑ์ 15,000 แกลลอน โดยปกติจะผลิตผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปได้ 12,000 แกลลอน ดังนั้น อัตราร้อยละของผลผลิตมาตรฐานจึงสามารถแสดงได้เท่ากับ 80% ของหน่วยที่เข้าสู่การผลิตปกติ ในทางตรงกันข้ามอาจจะแสดงอัตราร้อยละของการสิ้นเปลืองเท่ากับ 20% ของหน่วยที่เข้าสู่การผลิตปกติ หรือเท่ากับ 25% ของผลผลิต

ขอให้สังเกตว่าอัตราร้อยละเหล่านี้เป็นมาตรฐานจำนวนหน่วยซึ่งอาจนำไปใช้ได้ โดยไม่ต้องกังวลเรื่องการเปลี่ยนแปลงในราคา นอกจากนั้นมาตรฐานดังกล่าวยังง่ายต่อการเข้าใจ และสามารถนำมาใช้ได้ทันทีในลักษณะเป็นดัชนีประสิทธิภาพที่เหมาะสมตามหลักชั่วโมงหรือหน่วยรวม (ชุด) ก็ได้ถ้าต้องการ

เศษซาก

มาตรฐานการใช้วัสดุโดยปกติจะรวมจำนวนที่ยอมให้สำหรับเศษซากด้วย ถึงแม้ว่าจำนวนที่ยอมให้นี้อาจจะคำนวณได้หลายวิธีต่าง ๆ กัน แต่มาตรฐานก็ขึ้นอยู่กับการศึกษาการดำเนินงานต่าง ๆ อย่างระมัดระวัง ไม่ได้ขึ้นอยู่กับข้อมูลในอดีต แต่เพียงอย่างเดียวหรือขึ้นอยู่กับ การเคาะสุม ดังนั้น ต้นทุนมาตรฐานของวัสดุทางตรงก็อาจจะคำนวณได้ดังนี้

ต้นทุนมาตรฐานของวัสดุทางตรง = (ราคามาตรฐานต่อหน่วย x มาตรฐานของวัสดุที่ใช้ต่อหน่วยสำเร็จรูป) - (ราคามาตรฐานต่อหน่วยของเศษซาก x น้ำหนักที่ขาดหายไปของเศษซากมาตรฐานต่อหน่วยสำเร็จรูป)

ตัวอย่าง สมมุติว่าเส้นโลหะที่ป้อนเข้าไปในเครื่องทำตะปูเกลียวอัตโนมัติเครื่องหนึ่ง โลหะยาวประมาณ 5 นิ้ว (10 ออนซ์) ที่อยู่ตอนปลายของเส้นโลหะแต่ละเส้นซึ่งมีความยาวเส้นละ 105 นิ้ว (210 ออนซ์) จะถูกเครื่องสำหรับจับ โลหะที่จะต้องกลึงจับเอาไว้ และโลหะส่วนที่ถูกจับไว้นี้ไม่สามารถใช้ได้อีกต่อไป กองงานมาตรฐานหนึ่งกอง มีจำนวน 1,000 หน่วย โดย 10 หน่วยแรกจะเป็นหน่วยที่ใช้ทดลองเครื่องและถือเป็นเศษซาก ในการผลิตหน่วยสำเร็จรูปหนึ่งหน่วยซึ่งจะมีน้ำหนัก 4 ออนซ์ จะต้องใช้โลหะหนัก 5 ออนซ์ การคำนวณต้นทุนมาตรฐานจะเป็นดังนี้

	<u>ออนซ์</u>	<u>ราคาต่อออนซ์</u> <u>ที่สมมุติขึ้น</u>	<u>ต้นทุนรวม</u>
ต้นทุนมาตรฐานต่อหน่วย			
ส่วนที่เป็นหน่วยสำเร็จรูป	4.00		
ส่วนที่เสียไปเพราะการกลึงให้เป็นเกลียว	1.00		
ส่วนที่เสียไปเพราะการจับของเครื่องจับโลหะ			
(10 ออนซ์ ÷ 40 หน่วยต่อเส้น)	0.25		
ส่วนที่เสียไปเป็นเศษซากจากการทดลองเครื่อง			
(10 หน่วย ÷ 1,000) x 5	<u>0.05</u>		
	5.30	.30 บาท	1.590 บาท
หัก มูลค่าของเศษซากที่ขายได้	<u>1.30</u>	.02 บาท	<u>0.026 บาท</u>
ต้นทุนมาตรฐานต่อหน่วยสำเร็จรูป	<u>4.00</u>		<u>1.564 บาท</u>

ถึงแม้ว่ามาตรฐานสำหรับวัตถุประสงค์จะถูกสร้างขึ้นโดยวิธีนี้สำหรับการดำเนินงานแต่ละงานก็ตาม โดยทั่วไปเป็นการไม่สะดวกที่จะติดตามเศษซากว่า เป็นของงานกองใด หรือการดำเนินงานเรื่องใด ตามปกติการเปรียบเทียบต้นทุนมาตรฐานของงานที่ทำสำเร็จกับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงซึ่งคิดเข้าแผนกมักจะจำกัดแค่เพียงการเปรียบเทียบเป็นรายเดือนหรือบางครั้งเป็นรายสัปดาห์ (4)

ของเสีย

ในทางปฏิบัติ การยอมให้สำหรับต้นทุนของเสียสุทธิและสำหรับการนำกลับไปทำใหม่ มักแสดงไว้เป็นรายการโสหุ่ยการผลิตในงบประมาณยึดหยุ่นได้ หน่วยที่เสียจะถูกโอนออกจากบัญชีงานระหว่างทำตามต้นทุนมาตรฐานและเข้าบัญชีโสหุ่ยการผลิต การเปรียบเทียบจำนวนของเสียที่ยอมให้ตามงบประมาณและของเสียที่เกิดขึ้นจริงในแต่ละงวดสามารถใช้เป็นข้อมูลสำหรับการควบคุมของฝ่ายบริหาร ถ้าหากไม่มีการยอมให้สำหรับของเสีย งบประมาณที่จัดทำขึ้นก็ไม่ต้องมีรายการของเสีย และการนำกลับไปทำใหม่ก็สามารถควบคุมได้ในลักษณะเดียวกัน การควบคุมวันต่อวันควรจัดให้มีขึ้นโดยการจัดทำป้ายของเสียขึ้น ณ จุดที่มีการตรวจงาน ป้ายของเสียเหล่านี้หรือใบสรุปรายการของเสียควรแสดงต่อหัวหน้างานหรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องในทันที

วิธีการดังกล่าวข้างต้นนี้เป็นการเน้นเรื่องของเสียและการทำงานใหม่ในลักษณะที่เป็นปัญหาพิเศษทางด้านการบริหาร ซึ่งเป็นปัญหาที่ตรงกันข้ามกับเรื่องผลแตกต่าง เนื่องจากใช้วัตถุประสงค์สัมพันธ์กับหน่วยดี ตัวอย่าง สมมุติว่ามาตรฐานสำหรับผลิตภัณฑ์ชนิดหนึ่ง มีดังต่อไปนี้

วัตถุประสงค์	1	ปอนด์	5.00	บาท
แรงงานทางตรง	1	ชั่วโมง	3.00	บาท
โสหุ่ยการผลิต-ผันแปรได้			1.50	บาท
โสหุ่ยการผลิต-คงที่			<u>1.50</u>	บาท
ต้นทุนมาตรฐานต่อหน่วย			<u>11.00</u>	บาท

สมมุติว่าไม่มีของเสียเกิดขึ้น แต่ต้องใช้วัสดุ 1,150 ปอนด์ เพื่อผลิตหน่วยดี 1,000 หน่วย

วัสดุทางตรง :

ใช้จริง 1,150 ปอนด์ @ 5.00 บาท 5,750 บาท

มาตรฐาน 1,100 ปอนด์ @ 5.00 บาท 5,000 บาท

ผลแตกต่างเนื่องจากการใช้วัสดุ 750 บาท

สมมุติว่า ถ้าหากทำการผลิตได้ 1,100 หน่วย แต่มีหน่วยที่เสียเกิดขึ้น 100 หน่วย เนื่องจากขาดความระมัดระวังในการปฏิบัติงานเกี่ยวกับเครื่องจักร ในกรณีเช่นนี้มีสองทางเลือกสำหรับการวิเคราะห์ผลแตกต่างที่เกิดขึ้น ในเบื้องต้นขอให้พิจารณาตัวเลขที่แสดงไว้ข้างล่างนี้

		ต้นทุนที่ เกิดขึ้นจริง	ต้นทุนมาตรฐาน ของผลิตผลดี	ผลแตกต่าง รวม
วัสดุทางตรง*	1,150 ปอนด์	5,750 บาท	5,000 บาท	750 บาท U
แรงงานทางตรง	1,100 ชั่วโมง	3,300 บาท	3,000 บาท	300 บาท U
โซหุ่ยการผลิต-ผันแปรได้		1,650 บาท	1,500 บาท	150 บาท U
โซหุ่ยการผลิต-คงที่		<u>1,650</u> บาท	<u>1,500</u> บาท	<u>150</u> บาท U
		<u>12,350</u> บาท	<u>11,000</u> บาท	<u>1,350</u> บาท U

* วัสดุมาตรฐานที่ยอมให้สำหรับหน่วยดี	1,000 ปอนด์
วัสดุมาตรฐานที่ยอมให้สำหรับหน่วยที่เสีย ซึ่งเสียไปเพราะคนงานขาดความระมัดระวัง	100 ปอนด์
วัสดุที่ใช้เกินไปในการผลิต 1,100 หน่วย	<u>50</u> ปอนด์
รวม	<u>1,150</u> ปอนด์

การวิเคราะห์ตามวิธีที่ 1

วิเคราะห์ผลแตกต่างตามหลักของหน่วยคิดที่ทำได้เท่ากัน วิธีนี้เป็นวิธีที่รู้จักและคุ้นเคยเป็นอย่างดี

ผลแตกต่างเนื่องจากการใช้วัตถุดิบ	(5,750 บ.-5,000 บ.)	750 บาท
ผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพ		
แรงงานทางตรง	(3,300 บ.-3,000 บ.)	300 บาท
ผลแตกต่างรวมเนื่องจากสาเหตุการผลิต		
ผันแปรได้	(1,850 บ.-1,500 บ.)	150 บาท
ผลแตกต่างเนื่องจากสาเหตุการผลิตคงที่	(1,850 บ.-1,500 บ.)	<u>150 บาท</u>
ผลแตกต่างรวมที่อธิบายได้		<u>1,350 บาท</u>

การวิเคราะห์ตามวิธีที่ 2

วิธีนี้ได้แยกผลแตกต่างสำหรับของเสีย 1,100 บาท ซึ่งประกอบด้วยผลแตกต่าง 4 ประการ ดังที่ได้แสดงไว้ข้างต้นออกมาต่างหาก วิธีนี้จึงต้องเปิดบัญชีผลแตกต่างเนื่องจากของเสียไว้ในบัญชีแยกประเภทด้วย บัญชีนี้จะแสดงให้เห็นต้นทุนมาตรฐานของงานที่ทำเสีย ดังนั้น บัญชีผลแตกต่างอื่น ๆ จึงไม่สะท้อนให้เห็นผลที่เกิดขึ้นจากของเสีย

	ผลแตกต่าง เนื่องจาก ของเสีย	ผลแตกต่าง อื่น ๆ	ผลแตกต่าง รวม ที่อธิบายได้
วัตถุดิบทางตรง	550 บ.	จากการใช้ 250 บ. U	750 บ.
แรงงานทางตรง	300 บ.	-	300 บ.
สาเหตุการผลิต-ผันแปรได้	150 บ.	-	150 บ.
สาเหตุการผลิต-คงที่	<u>150 บ.</u>	-	<u>150 บ.</u>
	<u>1,100 บ.</u>	<u>250 บ. U</u>	<u>1,350 บ.</u>

วิธีการบัญชีต้นทุนช่วงการผลิตและของเสีย

ถึงแม้ว่าการอธิบายเกี่ยวกับการคำนวณต้นทุนช่วงการผลิตจะเน้นถึงเรื่องที่เกี่ยวข้องกับของเสียก็ตาม แต่แนวความคิดในเรื่องที่จะกล่าวต่อไปนี้ก็อาจนำมาใช้กับกรณีของการสิ้นเปลือง (การหุดตัว การระเหย หรือหน่วยที่ขาดหายไป)

ความแตกต่างระหว่างของเสียปกติและของเสียเกินปกติ

ขอกล่าวอีกครั้งหนึ่งสำหรับความแตกต่างระหว่างการควบคุมต้นทุน และการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ สำหรับการควบคุมต้นทุน บริษัทส่วนมากใช้ต้นทุนที่ประมาณขึ้นหรือต้นทุนมาตรฐานซึ่งได้รวมจำนวนที่ยอมใช้สำหรับของเสียปกติ การหุดตัว หรือการสิ้นเปลืองไว้ด้วย ในส่วนนี้จะขอเน้นในเรื่องการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่เรียกกันว่า ระบบต้นทุนช่วงการผลิตที่เกิดขึ้นจริง โดยจะชี้ให้เห็นถึงโครงสร้างตามหลักการ เพราะว่าโครงสร้างดังกล่าวนี้จะต้องพิจารณาเพื่อนำไปใช้ให้เหมาะสมกับสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติ

ตามหลักการโดยทั่วไป ควรแยกต่างหากในการติดตามและคำนวณต้นทุนของของเสีย แล้วจึงปันส่วนต้นทุนของของเสียปกติเข้าสินค้าสำเร็จรูปหรืองานระหว่างทำ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับว่าของเสียถูกสมมุติให้เกิดขึ้น ณ ขั้นตอนในของกระบวนการผลิต ตามปกติมักจะกำหนดว่าของเสียเกิดขึ้น ณ ขั้นตอนที่ทำสำเร็จแล้ว และมีการตรวจสอบงานเพราะ ณ จุดนี้เองที่ทราบว่าของเสียเกิดขึ้น ของเสียปกติจึงไม่จำเป็นต้องปันส่วนไปยังหน่วยที่ยังทำการผลิตไม่ถึงจุดนี้ เพราะหน่วยที่เสียจะมีความสัมพันธ์เฉพาะกับหน่วยผลิตที่ได้ผ่านจุดตรวจมาแล้วเท่านั้น

นักบัญชีต้นทุนหลายท่านมีความเห็นว่าจะไม่จำเป็นต้องคำนึงถึงการคำนวณหน่วยเทียบสำเร็จรูปสำหรับของเสีย การหุดตัว หรือการสิ้นเปลือง เหตุผลที่นำมาสนับสนุนวิธีลัดนี้ ก็คือว่าต้นทุนของของเสียปกติจะถูกกระจายเข้าไปยังหน่วยดีต่าง ๆ อย่างอัตโนมัติ โดยการใช้ต้นทุนต่อหน่วยเทียบสำเร็จรูปที่สูงขึ้น อย่างไรก็ตาม ผลลัพธ์ที่ได้จากวิธีลัดนี้จะไม่ถูกต้อง เว้นเสียแต่ว่า

(ก) ไม่มีงานระหว่างทำคงเหลือ หรือ

(ข) วัสดุ ต้นทุนเปลี่ยนแปลง และต้นทุนของของเสียทั้งหมดที่เกิดขึ้นอย่างสม่ำเสมอตลอดกระบวนการผลิต

ตัวอย่าง สมมุติว่าแผนการผลิตแผนกหนึ่ง ไม่มีงานระหว่างทำคั่งงวด มีหน่วยที่เริ่มในงวดนี้ 1,000 หน่วย ทำสำเร็จ 500 หน่วย อยู่ในช่วงการผลิต 400 หน่วย ซึ่งทำสำเร็จไปแล้วครึ่งหนึ่ง และมีหน่วยเสีย 100 หน่วย หน่วยเสีย 100 หน่วย นี้เป็นหน่วยเสียปกติของเสียตรวจพบเมื่อหน่วยนั้นทำสำเร็จแล้ว ต้นทุนวัตถุดิบมีจำนวน 1,800 บาท และต้นทุนเปลี่ยนแปลงมีจำนวน 1,400 บาท วัตถุทั้งหมดถูกส่งเข้า ณ ตอนต้นของช่วงการผลิต

จากตารางการเปรียบเทียบวิธีการบัญชีสำหรับของเสียในหน้าถัดไป แสดงให้เห็นว่า การไม่คำนึงถึงของเสียย่อมเป็นผลให้หน่วยเทียบสำเร็จรูปรวม มีจำนวนลดน้อยลงเมื่อนำจำนวนหน่วยเทียบสำเร็จรูปที่มีจำนวนต่ำลงนี้ไปหารต้นทุนการผลิต ผลก็คือจะได้ต้นทุนต่อหน่วยที่สูงกว่า ผลกระทบที่ติดตามมากก็คือมีการคิดต้นทุนต่อหน่วยที่สูงกว่าเข้ากับงาน ระหว่างทำซึ่งยังทำไม่ถึงจุดตรวจ และในขณะเดียวกัน ต้นทุนรวมที่คิดเข้ากับหน่วยที่ทำสำเร็จก็จะต่ำไป ดังนั้น งานระหว่างทำปลายงวดจึงรวมต้นทุนของของเสีย (ตามตัวอย่างนี้ คือ 130 บาท) ซึ่งไม่ได้เกี่ยวข้องกับหน่วยงานระหว่างทำปลายงวดเหล่านี้ และต้นทุนของของเสียจำนวนนี้ควรคิดเข้ากับหน่วยที่ดีที่ทำสำเร็จ นอกจากนั้น งานระหว่างทำปลายงวดเหล่านี้ยังทำไม่ถึงจุดตรวจเป็นที่แน่นอนว่า จะมีบางหน่วยที่ยังไม่ถูกค้นพบว่าเป็นหน่วยที่เสียจนกว่าจะถึงงวดถัดไปรวมอยู่ด้วย ดังนั้น เมื่องานระหว่างทำปลายงวดถูกคิดของเสีย (130 บาท) ตั้งแต่ขณะนี้ ซึ่งที่ถูกต้องควรคิดเข้าผลิตภัณฑ์หน่วยที่ทำสำเร็จแล้ว ผลที่ได้รับก็คืองานระหว่างทำจะถูกคิดของเสียให้ถึงสองครั้ง เนื่องจากงานระหว่างทำจะถูกคิดของเสียในขณะนี้ และในเวลาต่อมาเมื่อมีการตรวจสอบผลิตภัณฑ์

กล่าวโดยสรุป เมื่อมีของเสียเกิดขึ้นให้ติดตามหน่วยที่เสียเช่นเดียวกับหน่วยที่ทำสำเร็จ และหน่วยที่ยังอยู่ในช่วงการผลิตโดยคำนวณหาทั้งของเสียปกติและของเสียเกินปกติ และคำนวณต้นทุนของของเสียแยกออกต่างหาก แล้วปันส่วนต้นทุนของของเสียปกติเข้ากับหน่วยดีที่ผลิตได้ ส่วนต้นทุนของของเสียเกินปกติให้ตัดออกเป็นผลขาดทุนถึงแม้ว่าจะไม่มีของเสียเกินปกติเกิดขึ้น ก็ควรที่จะคำนวณต้นทุนของของเสียแยกออกมาต่างหากก่อนแล้ว จึงปันส่วน โดยวิธีการดังกล่าวนี้ฝ่ายบริหารก็จะได้รับการเตือนให้ทราบอย่างสม่ำเสมอเกี่ยวกับต้นทุนของของเสียที่เกิดขึ้นในการผลิตช่วงใดช่วงหนึ่ง

การเปรียบเทียบการบัญชีสำหรับของเสีย

วิธีที่ถูกต้อง : คำนึงถึงของเสีย วิธีที่ถูกต้องน้อยกว่า : ไม่คำนึงถึงของเสีย

หน่วย	หน่วยเทียบสำเร็จรูป			หน่วยเทียบสำเร็จรูป		
	หน่วย ที่นับได้	วัตถุดิบ	ต้นทุน เปลี่ยนแปลง	หน่วย ที่นับได้	วัตถุดิบ	ต้นทุน เปลี่ยนแปลง
ทำสำเร็จ	500	500	500	500	500	500
ของเสียปกติ	100	100	100	100	—	—
งานระหว่างทำปลายงวด (1/2)	400	400	200	400	400	200
จัดได้	<u>1,000</u>	<u>1,000</u>	<u>800</u>	<u>1,000</u>	<u>900</u>	<u>700</u>
			รายละเอียด			รายละเอียด
ต้นทุน	รวม	วัตถุดิบ	เปลี่ยนแปลง	รวม	วัตถุดิบ	เปลี่ยนแปลง
ต้นทุนปัจจุบัน	<u>3,200</u>	1,800	1,400	<u>3,200</u>	1,800	1,400
หารด้วยหน่วยเทียบสำเร็จรูป	÷ 1,000	÷ 1,000	÷ 800	÷ 1,000	÷ 900	÷ 700
ต้นทุนต่อหน่วยเทียบสำเร็จรูป	<u>1.80</u>	<u>1.80</u>	<u>1.75</u>	<u>2.00</u>	<u>2.00</u>	<u>2.00</u>

สรุปต้นทุน

หน่วยที่สำเร็จ (500) :

ต้นทุนก่อนของเสีย	1,775	500(1.80)	500(1.75)
บวก ของเสียปกติ	<u>355</u>	100(1.80)	100(1.75)
ต้นทุนรวมที่โอนออก	<u>2,130</u>		<u>2,000</u> 500(2.00) 500(2.00)
งานระหว่างทำปลายงวด (400) :	<u>1,070</u>	400(1.80)	400(1.75) 1,200 400(2.00) 400(2.00)
ต้นทุนรวมที่จัดได้	<u>3,200</u>		<u>3,200</u>

หลักสำหรับการคำนวณของเสียปกติ

ของเสียปกติควรคำนวณจากหน่วยดีที่ทำสำเร็จ หรืออาจจะคำนวณจากหน่วยที่เข้าสู่การผลิตปกติ แต่ไม่ควรคำนวณจากหน่วยที่เข้าสู่การผลิตทั้งหมด เนื่องจากหน่วยที่เข้าสู่การผลิตทั้งหมดได้รวมของเสียเกินปกติไว้ด้วย ดังนั้น จึงไม่มีเหตุผลที่จะใช้เป็นหลักสำหรับการคำนวณของเสียปกติ ตัวอย่างเช่น ถ้าหากอัตราของเสียปกติของการผลิตวัคซีนป้องกันโรคโปลิโอเท่ากับ 5 เปอร์เซ็นต์ โดยประมาณ หน่วยที่เข้าสู่การผลิต 100,000 คิวบิกเซ็นต์-เมตร คาดว่าจะมีของเสียเกิดขึ้น 5,000 คิวบิกเซ็นต์เมตร ดังนั้น ถ้าหากหน่วยดีที่ผลิตได้เท่ากับ 85,500 คิวบิกเซ็นต์เมตร ของเสียปกติก็จะไม่ใช่ 5,000 คิวบิกเซ็นต์เมตร (5% ของ 100,000 คิวบิกเซ็นต์เมตร) เพราะว่าหน่วยที่เข้าสู่การผลิตควรเป็นเพียง 90,000 คิวบิกเซ็นต์เมตร ถ้าหากของเสียปกติเท่ากับ 5 เปอร์เซ็นต์ของหน่วยที่เข้าสู่การผลิต หน่วยดีที่ทำสำเร็จควรจะเท่ากับ 95 เปอร์เซ็นต์ ของหน่วยที่เข้าสู่การผลิตปกติ แต่ในกรณีนี้ของเสียเกินปกติจะเท่ากับ 10,000 คิวบิกเซ็นต์เมตร และของเสียปกติจะเท่ากับ 4,500 คิวบิกเซ็นต์เมตร ความสัมพันธ์เหล่านี้อาจจะแสดงให้เห็นได้อย่างชัดเจน ดังต่อไปนี้

		<u>ความสัมพันธ์</u>
หน่วยที่เข้าสู่การผลิต	100,000 ซี.ซี.	
หน่วยที่ผลิตได้		
หน่วยดี	85,500 ซี.ซี.	95%
ของเสียปกติ	<u>4,500 ซี.ซี.</u>	5%
	90,000* ซี.ซี.	100%
ของเสียเกินปกติ	<u>10,000 ซี.ซี.</u>	
	<u>100,000 ซี.ซี.</u>	

* หน่วยที่เข้าสู่การผลิต

ดังนั้น จึงสามารถแสดงอัตราของเสียปกติได้อย่างถูกต้องมากขึ้น คือ เท่ากับ 5% ของหน่วยที่เข้าสู่การผลิตปกติ หรือเท่ากับ 5/95 ของหน่วยดีที่ผลิตได้

การคำนวณต้นทุนช่วงการผลิตและวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก

ต้นทุนของการผลิตผลิตภัณฑ์ชนิดหนึ่งของบริษัท ก.จำกัด ได้สะสมตามหลักต้นทุนช่วงการผลิต วัตถุประสงค์สำหรับผลิตภัณฑ์ถูกส่งเข้า ณ ตอนต้นของกระบวนการผลิตแรงงานและวัสดุการผลิตสมมติว่าเกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดช่วงการผลิต บางหน่วยของผลิตภัณฑ์ชนิดนี้อาจจะเป็นของเสียเนื่องมาจากการบกพร่องที่ไม่อาจทราบได้ จนกว่าจะมีการตรวจนับหน่วยที่ทำสำเร็จแล้วตามปกติ หน่วยที่เสียจะเท่ากับหนึ่งในสิบของหน่วยดีที่ทำสำเร็จ

ตัวอย่างที่ 1 ณ วันที่ 1 มกราคม งานระหว่างทำคงเหลือของผลิตภัณฑ์ชนิดนี้มีจำนวน 29,600 บาท ซึ่งประกอบด้วยวัสดุ 2,000 ปอนด์ (เป็นเงิน 15,000 บาท) และต้นทุนเปลี่ยนแปลง 14,600 บาท โดยทำสำเร็จไปแล้วเท่ากับ 4/5 ระหว่างเดือนมกราคม มีการเบิกวัสดุไปใช้ในการผลิต 8,000 ปอนด์ (เป็นเงิน 61,000 บาท) แรงงานทางตรงที่คิดเข้างานระหว่างทำเป็นเงิน 40,200 บาท วัสดุการผลิตคิดเข้างานในอัตรา 100% ของต้นทุนแรงงานทางตรง งานระหว่างทำคงเหลือ ณ 31 มกราคม จำนวน 1,500 ปอนด์ ซึ่งได้ทำสำเร็จไปแล้วเท่ากับ 2/3 ผลิตภัณฑ์หน่วยดีหลังจากการตรวจสอบแล้วโอนไปบัญชีสินค้าสำเร็จรูปมีจำนวน 7,200 ปอนด์

ต้องการ ให้แสดงการคำนวณโดยแสดงการคำนวณประกอบตามวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก

- (1) จำนวนหน่วยและจำนวนเงินของเสียเกินปกติที่เกิดขึ้นระหว่างเดือนมกราคม
- (2) ต้นทุนผลิตภัณฑ์ทั้งหมดที่โอนเข้าบัญชีสินค้าสำเร็จรูป
- (3) ต้นทุนงานระหว่างทำคงเหลือ ณ 31 มกราคม
- (4) รายการในสมุดรายวันทั่วไปสำหรับการโอนออกของงานระหว่างทำ

บริษัท ก. จำกัด
รายงานต้นทุนการผลิต (วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก)
สำหรับเดือน สิ้นสุด 31 มกราคม 2525

ปริมาณ	(ขั้นที่ 1)	(ขั้นที่ 2)		
	หน่วย ที่นับได้	หน่วยเทียบสำเร็จรูป		
		วัตถุดิบ	ต้นทุน เปลี่ยนแปลง	
งานระหว่างทำต้นงวด	2,000 ($\frac{4}{5}$)			
หน่วยที่เริ่ม	8,000			
หน่วยที่ต้องจัดให้ครบ	<u>10,000</u>			
หน่วยดีที่สำเร็จ	7,200			
หน่วยดีที่สำเร็จ	7,200	7,200	7,200	7,200
ของเสียปกติ	720	720	720	720
ของเสียเกินปกติ	580	580	580	580
งานระหว่างทำปลายงวด	<u>1,500 ($\frac{2}{3}$)</u>	<u>1,500</u>	<u>1,000</u>	<u>1,000</u>
หน่วยที่จัดได้	<u>10,000</u>	<u>10,000</u>	<u>9,500</u>	
		รายละเอียด		
ต้นทุน	ต้นทุนรวม	วัตถุดิบ	ต้นทุน เปลี่ยนแปลง	หน่วยเทียบ สำเร็จรูป
งานระหว่างทำต้นงวด	29,600	15,000	14,600	
ต้นทุนปัจจุบัน	<u>141,400</u>	<u>61,000</u>	<u>80,400</u>	
(ขั้นที่ 3) ต้นทุนรวมที่ต้อง จัดให้ครบ	<u>171,000</u>	76,000	95,000	
หารด้วยหน่วยเทียบสำเร็จรูป		<u>-10,000</u>	<u>-9,500</u>	
(ขั้นที่ 4) ต้นทุนต่อหน่วย เทียบสำเร็จรูป		<u>7.60</u>	<u>10.00</u>	<u>17.60</u>
(ขั้นที่ 5) สรุปต้นทุน				
ของเสียเกินปกติ	<u>10,208</u>			580(17.60)
หน่วยที่ทำสำเร็จ :				
ต้นทุนก่อนรวมของเสีย	126,720			7,200(17.60)
ของเสียปกติ	<u>12,672</u>			720(17.60)
ต้นทุนรวมที่โอนออก	<u>139,392</u>			
งานระหว่างทำปลายงวด	<u>21,400</u>	1,500(7.60)	1,000(10.00)	
ต้นทุนรวมที่จัดได้	<u>171,000</u>			

ตัวอย่างที่ 1 นี้ได้แสดงให้เห็นในกรณีที่มีของเสียในระบบบัญชีต้นทุนช่วงการผลิต* จากตัวอย่างนี้คำนวณต้นทุนช่วงการผลิตตามวิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก สำหรับการบันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไปสำหรับการโอนออกของงานระหว่างทำ ปรากฏดังต่อไปนี้

สินค้าสำเร็จรูป	139,392	
งานระหว่างทำ-แผนกผลิต		139,392
โอนหน่วยดีที่ทำสำเร็จในเดือน		
มกราคมเข้าบัญชีสินค้าสำเร็จรูป		
ขาดทุนจากของเสียเกินปกติ	10,208	
งานระหว่างทำ-แผนกผลิต		10,208
บันทึกของเสียผิดปกติในเดือน		
มกราคม		

การคำนวณต้นทุนช่วงการผลิตและของเสียตามวิธีเข้าก่อน-ออกก่อน
ขอให้พิจารณาจากตัวอย่างที่ 1 อีกครั้งหนึ่ง และคำนวณต้นทุนช่วงการผลิตตามวิธีเข้าก่อน-ออกก่อน

การเปรียบเทียบการคำนวณตามวิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก กับวิธีเข้าก่อน-ออกก่อน จะแสดงให้เห็นว่าตามวิธีเข้าก่อน-ออกก่อน จำเป็นต้องมีข้อสมมุติฐานเพื่อที่จะแยกต้นทุนของของเสียปกติระหว่างหน่วยดีที่ทำสำเร็จออกเป็นสองส่วน ส่วนหนึ่งเป็นของหน่วยที่เริ่มและทำสำเร็จในงวดปัจจุบัน อีกส่วนหนึ่งเป็นของหน่วยงานระหว่างทำต้นงวด ข้อสมมุติที่ใช้กันมากที่สุดก็คือ ให้คิดต้นทุนของของเสียเข้ากับหน่วยดีที่ทำสำเร็จทั้งหมดด้วยต้นทุนปัจจุบันต่อหน่วย แต่การปฏิบัติดังกล่าวนี้ไม่สามารถนำมาใช้อย่างสม่าเสมอกับข้อสมมุติฐานตามวิธีเข้าก่อนออกก่อน

* ตามตัวอย่างนี้ สมมุติว่าการตรวจสอบกระทำเมื่อผลิตภัณฑ์ทำสำเร็จแล้ว ตรงกันข้ามการตรวจสอบอาจจะกระทำในขั้นอื่น ๆ ก็ได้ เช่น กระทำ ณ ขั้นตอนที่มีการผลิตทำสำเร็จแล้ว 50% ในกรณีดังกล่าวนี้ ต้นทุนของของเสียควรจะเป็นส่วนไปให้กับหน่วยดีที่ทำสำเร็จ และหน่วยที่อยู่ในช่วงการผลิตซึ่งทำสำเร็จไปแล้วครึ่งหนึ่งขึ้นไป

บริษัท ก.จำกัด
 รายงานต้นทุนการผลิต (วิธีเข้าก่อน-ออกก่อน)
 สำหรับเดือน สิ้นสุด 31 มกราคม 2525

ปริมาณ	(ขั้นที่ 1)	(ขั้นที่ 2)		
	หน่วย ที่นับได้	วัสดุ	หน่วยเทียบสำเร็จรูป	
			ต้นทุน	
			เปลี่ยนแปลง	
งานระหว่างทำต้นงวด	2,000 ($\frac{4}{5}$)			
หน่วยที่เริ่ม	<u>8,000</u>			
หน่วยที่ต้องจัดให้ครบ	<u>10,000</u>			
หน่วยที่ดีที่ทำสำเร็จ :				
งานระหว่างทำต้นงวด	2,000		400	
หน่วยที่เริ่มและทำสำเร็จ	5,200	5,200	5,200	
งานระหว่างทำปลายงวด	1,500 ($\frac{2}{3}$)	1,500	1,000	
ของเสียปกติ	720	720	720	
ของเสียเกินปกติ	<u>580</u>	<u>580</u>	<u>580</u>	
หน่วยที่จัดได้	<u>10,000</u>	<u>8,000</u>	<u>7,900</u>	
			ต้นทุน	หน่วยเทียบ
<u>ต้นทุน</u>	<u>ต้นทุนรวม</u>	<u>วัสดุ</u>	<u>เปลี่ยนแปลง</u>	<u>สำเร็จรูป</u>
งานระหว่างทำต้นงวด	29,600			
ต้นทุนปัจจุบัน	<u>141,400</u>	61,000	80,400	
(ขั้นที่ 3) ต้นทุนรวมที่ต้องการจัดให้ครบ	<u>171,000</u>			
หารด้วยหน่วยเทียบสำเร็จรูป		$\div 8,000$	$\div 7,900$	
(ขั้นที่ 4) ต้นทุนต่อหน่วยเทียบสำเร็จรูป		<u>7.625</u>	<u>10.1772</u>	<u>17.8022</u>
(ขั้นที่ 5) สรุปต้นทุน				
ของเสียเกินปกติ	10,325.28			580(17.8022)
หน่วยที่ทำสำเร็จ :				
งานระหว่างทำต้นงวด	29,600.00			
ต้นทุนปัจจุบันเพิ่มเติม	4,070.88		400(10.1772)	
หน่วยที่เริ่มและทำสำเร็จ	92,571.58			5,200(17.8022)
ของเสียปกติ	<u>12,817.58</u>			720(17.8022)
ต้นทุนรวมที่โอนออก	139,060.02			
งานระหว่างทำปลายงวด	<u>21,814.70</u>	1,500 (7.625)	1,000(10.1772)	
ต้นทุนรวมที่จัดได้	<u>171,000.00</u>			

ในทางตรงกันข้าม วิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักไม่จำเป็นต้องแยกต้นทุนของของเสียออกเป็นสองส่วนสำหรับหน่วยที่ทำสำเร็จสองรุ่น เนื่องจากว่างานระหว่างทำตั้งงวดได้รวมเป็นต้นทุนของงวดปัจจุบันแล้วเพื่อคำนวณหาต้นทุนต่อหน่วย

ถ้าหากพิจารณาวิธีการคำนวณต้นทุนช่วงการผลิตอย่างรอบคอบแล้ว จะเห็นได้ว่าในการพิจารณาในเรื่องการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์นั้น การคำนวณตามวิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก โดยทั่วไปเหนือกว่าวิธีเข้าก่อน-ออกก่อน แต่ถ้าพิจารณาในเรื่องการควบคุมต้นทุนจะเห็นว่าวิธีต้นทุนมาตรฐานจะเหนือกว่าไม่ว่าจะเป็นวิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักหรือวิธีเข้าก่อน-ออกก่อน

การเปลี่ยนแปลงอัตราของเสียในระหว่างงวด

มีแนวโน้มในหมู่นักบัญชีที่จะยึดถือเอาตัวเลขหรืออัตราใดอัตราหนึ่งเป็นมาตรฐาน หรือเป็นดัชนีประสิทธิภาพปกติ ซึ่งตามความเป็นจริงที่ว่ามาตรฐานย่อมอยู่ตรงกลางของช่วงใดช่วงหนึ่ง ดังนั้น ของเสียปกติอาจจะถ่วงเฉลี่ยให้เท่ากับ 10% ของหน่วยดีที่ผลิตได้ แต่อัตราที่ผันไม่แน่นอนต่าง ๆ อาจจะเป็นสาเหตุให้เกิดการเบี่ยงเบนไปจากมาตรฐาน 10% ได้แต่อาจจะอยู่ในช่วงระหว่าง 6% ถึง 14% อย่างไรก็ตาม เมื่องวดเวลายาวนานขึ้น เช่น 1 ปี อัตราดังกล่าวก็ควรอยู่ใกล้เคียง 10%

สถานการณ์เช่นนี้ซึ่งแสดงไว้ตามตัวอย่างที่ 2 ได้เรียกร้องให้มีการใช้อัตราต้นทุนของเสียปกติ 10% ที่กำหนดขึ้นล่วงหน้าสำหรับการคำนวณต้นทุนของของเสียเข้ากับหน่วยดีที่ผลิตได้ตลอดทั้งปี โดยไม่คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงระหว่างเดือนภายในช่วงเวลาปกติ ผลแตกต่างระหว่างต้นทุนของของเสียปกติที่คิดเข้ากับการผลิตและต้นทุนของของเสียที่เกิดขึ้นจริงภายในช่วงปกติควรจะไปบันทึกไว้ในบัญชีแยกประเภททั่วไปที่เปิดขึ้นชั่วคราวคือ “บัญชีการขึ้นลงที่ไม่แน่นอนของของเสีย” (Spoilage Random Fluctuations) บัญชีนี้ควรมียอดคงเหลือเท่ากับศูนย์เมื่อถึงวันสิ้นปี ถ้าหากยอดคงเหลือมีแนวโน้มสูงขึ้นก็แสดงว่าได้มีการใช้อัตราปกติของของเสียที่ไม่ถูกต้อง

ตัวอย่างที่ 1 สมมุติว่าแผนกผลิตแผนกหนึ่งผลิตได้หน่วยดี 1,000 หน่วยต่อเดือน แต่ของเสียมีจำนวนขึ้นลงไม่แน่นอน ของเสียปกติเฉลี่ยประมาณ 10% ของหน่วยดีที่ผลิตได้ โดยที่ช่วงปกติถูกกำหนดว่าอยู่ระหว่าง 6% ถึง 14% ของหน่วยดีที่ผลิตได้ พฤติกรรมต้นทุนของบริษัทก็คือ หน่วยผลิตทุก ๆ หน่วยจะมีต้นทุนต่อหน่วยเทียบสำเร็จรูปเท่ากับ 10 บาท ของเสียทั้งหมดตรวจพบเมื่อผลิตสำเร็จแล้ว บริษัทใช้บัญชีการขึ้นลงที่ไม่แน่นอนของของเสีย และคำนวณต้นทุนต่อหน่วยที่ทำสำเร็จเสมือนว่าหน่วยผลิตเหล่านี้ได้รวมของเสียปกติ 10% สถานการณ์ที่เป็นไปได้และการบันทึกรายการในบัญชีแยกประเภททั่วไปแสดงไว้ข้างล่างนี้

	กรณี			
	(1)	(2)	(3)	(4)
หน่วยที่ทำสำเร็จ	1,100	1,130	1,170	1,060
หน่วยดีที่ทำสำเร็จ	1,000	1,000	1,000	1,000
ของเสียที่เกิดขึ้นจริง	100	130	170	60
ของเสียปกติ	100	100	100	100
รายการในแยกประเภททั่วไป				
สินค้าสำเร็จรูป	11,000	11,000	11,000	11,000
การขึ้นลงที่ไม่				
แน่นอนของ				
ของเสีย	-	300	400	400
ขาดทุนจากของ				
เสียเกินปกติ	-	-	300	-
งานระหว่างทำ	11,000	11,300	11,700	10,600

ถ้าหากว่าบัญชีการขึ้นลงที่ไม่แน่นอนของของเสียถูกนำมาใช้ ของเสียเกินปกติจะยอมรับก็ต่อเมื่อของเสียที่เกิดขึ้นจริงเกินกว่าจำนวนสูงสุดของช่วงปกติ (ตามตัวอย่างนี้ คือ 14% โปรดพิจารณาจากกรณีที่ (3) ในตัวอย่างที่ 2)

การปฏิบัติเกี่ยวกับของเสียที่น้อยกว่าปกติในกรณีที่ (4) ของตัวอย่างที่ 2 จะปรากฏดังนี้

การขึ้นลงที่ไม่แน่นอนของของเสีย			
(2)	300	(4)	400
(3)	400		

บัญชีนี้ควรมียอดคงเหลือเท่ากับศูนย์เมื่อสิ้นงวดหนึ่ง เช่น 12 เดือน ถ้าหากไม่เป็นเช่นนั้น แสดงให้เห็นว่าการผลิตไม่ได้เป็นไปตามที่คาดหมายไว้

ปัญหาสำหรับการศึกษาด້วยตนเอง

ข้อ 1.

บริษัท ดินแดงอุตสาหกรรม จำกัด ทำการผลิตปุ๋ยเคมีชนิดหนึ่ง โดยใช้ชื่อว่า “โตไว” ในการผลิตนั้นต้องใช้เคมีภัณฑ์ 5 ชนิด เป็นวัตถุดิบเคมีภัณฑ์ ก. และ ข.ถูกส่งเข้าทำการผลิตในแผนก 1 ณ คอนตันของกระบวนการผลิต 90 เปอร์เซ็นต์ ของหน่วยที่ทำสำเร็จในแผนก 1 จะถูกโอนไปยังแผนก 2 เพื่อทำการผลิตต่อ และส่วนที่เหลือถือเป็นของเสีย เคมีภัณฑ์ ก. และ ง.ถูกส่งเข้าทำการผลิตในแผนก 2 ณ คอนตันของกระบวนการผลิต 100 เปอร์เซ็นต์ ของหน่วยที่ทำสำเร็จในแผนก 2 จะถูกโอนไปยังแผนก 3 เคมีภัณฑ์ จ. ถูกส่งเข้าโดยตรงในช่วงการผลิตของแผนก 3 75 เปอร์เซ็นต์ของหน่วยที่ทำสำเร็จในแผนก 3 ก็จะกลายเป็นผลิตภัณฑ์ “โตไว” และส่วนที่เหลือถือเป็นของเสีย

ต้องการ

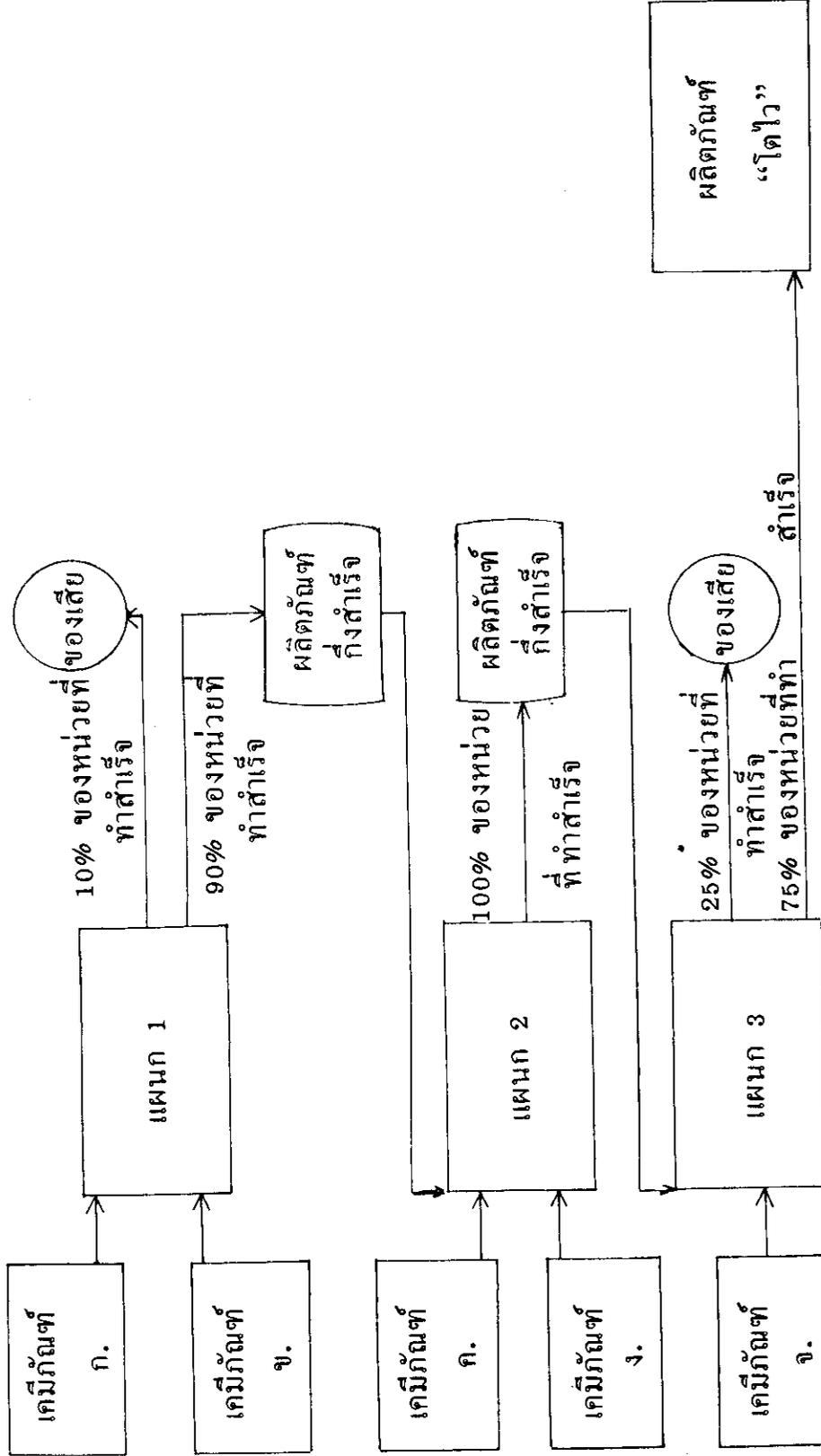
ให้เขียนแผนผังแสดงทางเดินเกี่ยวกับการไหลของวัตถุดิบไปยังช่วงการผลิตต่าง ๆ จนกระทั่งกลายเป็นผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป

บริษัท ดินแดงอุตสาหกรรม จำกัด
แผนผังแสดงทางเดินเกี่ยวกับกระบวนการผลิต

ผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป

แผนกผลิตต่าง ๆ

ผลิตภัณฑ์กึ่งสำเร็จ
และของเสีย



ข้อ 2.

บริษัท พัฒนาอุตสาหกรรม จำกัด ใช้ระบบการบัญชีต้นทุนช่วงการผลิต ตามวิธีต้นทุนมาตรฐานเพื่อกำหนดต้นทุนของการผลิตกิจการทำการผลิตผลิตภัณฑ์เพียงชนิดเดียว โดยมีต้นทุนมาตรฐานต่อผลิตภัณฑ์ 1,000 หน่วย ดังนี้

วัตถุดิบ ก.	15 ก.ก.	๑ 0.80 บาท	12.00
วัตถุดิบ ข.	4 ก.ก.	๒ 2.25 บาท	9.00
แรงงานทางตรง	5 ชั่วโมง	๓ 3.60 บาท	18.00
โซ่หุ้ยการผลิต-ผันแปรได้	5 ชั่วโมง	๔ 2.00 บาท	10.00
โซ่หุ้ยการผลิต-คงที่	5 ชั่วโมง	๕ 1.60 บาท	8.00
ของเสียปกติ-10% ของวัตถุดิบ ก.		1.20	
-5% ของต้นทุนเปลี่ยนแปลง		<u>1.80</u>	<u>3.00</u>
รวมต้นทุนมาตรฐานต่อ 1,000 หน่วย			<u>60.00</u>

มาตรฐานสำหรับต้นทุนวัตถุดิบและต้นทุนเปลี่ยนแปลงไม่รวมต้นทุนของเสียแต่อย่างใด ต้นทุนของเสียยินยอมให้เกิดขึ้นได้ โดยแยกแสดงไว้ต่างหากจากต้นทุนมาตรฐาน วัตถุดิบ ก.จะถูกส่งเข้า ณ คอนตันของกระบวนการผลิต ส่วนแรงงานและโซ่หุ้ยการผลิตจะเกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดช่วงการผลิต การตรวจสอบหน่วยผลิตจะกระทำเมื่องานทำสำเร็จไปแล้ว 50 เปอร์เซ็นต์ และจะดึงหน่วยที่เสียทุกหน่วยออกมา ของเสียปกติจะมีจำนวนเท่ากับ 10 เปอร์เซ็นต์ของหน่วยดีทั้งหมดที่ผ่านจุดตรวจสอบไปแล้ว หลังจากดึงหน่วยที่เสียออกแล้ว พร้อมกันนั้นก็จะนำวัตถุดิบ ข.เข้าทำการผลิตในหน่วยผลิตที่ผ่านจุดตรวจสอบแล้ว และหน่วยผลิตเหล่านั้นจะเปลี่ยนแปลงสภาพเป็นผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป

ข้อมูลเกี่ยวกับการผลิตสำหรับเดือนเมษายน 2528 มีดังนี้

งานระหว่างทำต้นงวด	400,000 หน่วย-ทำสำเร็จแล้ว 40%
หน่วยที่เริ่มในเดือนนี้	500,000 หน่วย
โอนเป็นสินค้าสำเร็จรูป	600,000 หน่วย
ของเสีย	100,000 หน่วย
งานระหว่างทำปลายงวด	200,000 หน่วย-ทำสำเร็จแล้ว 60%

ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนการผลิต มีดังนี้

1. วัตถุดิบ-ผลแตกต่างเนื่องจากราคาของวัตถุดิบได้บันทึกรายการบัญชีในตอนที่

ชื่อวัตถุดิบ

(ก) วัตถุดิบ ก. :

คงเหลือต้นงวด 2,000 ก.ก.

ซื้อ 10,000 ก.ก. @ 0.84 บาท = 8,400 บาท

เบิกไปใช้ในการผลิต 8,000 ก.ก.

(ข) วัตถุดิบ ข. :

คงเหลือต้นงวด 1,000 ก.ก.

ซื้อ 4,000 ก.ก. @ 2.00 บาท = 8,000 บาท

เบิกไปใช้ในการผลิต 3,100 ก.ก.

2. ค่าจ้างแรงงานทางตรง :

3,100 ชั่วโมง @ 3.50 บาท = 10,850 บาท

3. ต้นทุนໂสหุຍการผลิตที่เกิดขึ้น :

(ก) ผันแปรได้ 6,500 บาท

(ข) คงที่ 5,610 บาท

4. ข้อมูลเกี่ยวกับงบประมาณ :

งบประมาณการผลิตสำหรับเดือนเมษายน จำนวน 675,000 หน่วย

5. รายการผลแตกต่าง :

ผลแตกต่างทุกรายการจะบันทึกรายการและตัดยอดให้หมดไปในงวดที่

เกิดขึ้น

ต้องการ

- (1) ให้แสดงต้นทุนมาตรฐานเกี่ยวกับ
 - ก. ของเสียผิดปกติ
 - ข. หน่วยที่โอน
 - ค. งานระหว่างทำปลายงวด
- (2) ให้จัดทำรายงานสรุปการวิเคราะห์ผลแตกต่างทุกรายการ พร้อมทั้งแสดงรายละเอียดการคำนวณผลแตกต่างเนื่องจากแรงงานทางตรงและวัสดุการผลิตด้วย

แนวคำตอบ

(1)

บริษัท พัฒนาอุตสาหกรรม จำกัด
รายงานต้นทุนการผลิต
สำหรับเดือน สิ้นสุด 30 เมษายน 2528

ปริมาณ (พันหน่วย)	หน่วย ที่นับได้	หน่วยเทียบสำเร็จรูป		
		วัตถุดิบ ก.	วัตถุดิบ ข.	ต้นทุน เปลี่ยนแปลง
งานระหว่างทำต้นงวด	400 (40%)			
หน่วยที่เริ่ม	<u>500</u>			
หน่วยที่ต้องจัดให้ครบ	<u>900</u>			
หน่วยที่ทำสำเร็จ				
งานระหว่างทำต้นงวด	400	—	400	240
หน่วยที่เริ่มและทำสำเร็จ	200	200	200	200
งานระหว่างทำปลายงวด	200(80%)	200	200	120
ของเสียปกติ	80	80	—	40
ของเสียผิดปกติ	<u>20</u>	<u>20</u>	<u>—</u>	<u>10</u>
หน่วยที่จัดได้	<u>900</u>	<u>500</u>	<u>800</u>	<u>610</u>

ต้นทุน	ต้นทุนรวม	วัสดุ ก.	วัสดุ ข.	ต้นทุน เปลี่ยนแปลง	หน่วยเทียบ สำเร็จรูป
มาตรฐานต่อหน่วย		12	9	36	<u>57</u>
คูณด้วยหน่วยเทียบ สำเร็จรูป		<u>x 500</u>	<u>x 800</u>	<u>x 610</u>	
ต้นทุนมาตรฐาน					
ปัจจุบัน	35,160	<u>6,000</u>	<u>7,200</u>	<u>21,960</u>	
งานระหว่างทำต้นงวด	<u>10,560</u>	400 x 12		160 x 36	
ต้นทุนรวมที่ ต้องจัดให้ครบ	<u>45,720</u>				
สรุปต้นทุน					
ของเสียปกติ = 2,400		80 x 12		40 x 36	
ของเสียผิดปกติ (ก) <u>600</u>		20 x 12		10 x 36	
หน่วยที่ทำสำเร็จ-					
ก่อนรวมของเสีย	34,200				600 x 57
บวกของเสียปกติ					
($\frac{600}{800} \times 2,400$) <u>1,800</u>					600 x 3
ต้นทุนรวมหน่วย ที่โอน (ข)	<u>36,000</u>				
งานระหว่างทำ					
ปลายงวด	8,520	200 x 12	200 x 9	120 x 36	
บวก ของเสียปกติ					
($\frac{600}{800} \times 2,400$) <u>600</u>					200 x 3
ต้นทุนรวมงาน					
ระหว่างทำ (ค) <u>9,120</u>					
ต้นทุนรวมที่จัดได้ (ก+ข+ค)	<u>45,720</u>				

(2)

บริษัท พัฒนาอุตสาหกรรม จำกัด
รายงานสรุปการวิเคราะห์ผลแตกต่าง
สำหรับเดือนเมษายน 2528

	ต้นทุนที่เกิดขึ้น (ไม่รวมผลแตกต่าง-ราคาวัตถุดิบ)	ต้นทุนมาตรฐาน คิดเข้างาน	ผลแตกต่าง งวดปัจจุบัน
วัตถุดิบ ก.	8,000 ก.ก. @ 0.80 = 6,400	(500x15) @ 0.80 = 6,000	400 U
วัตถุดิบ ข.	3,100 ก.ก. @ 2.25 = 6,975	(800x4) @ 2.25 = 7,200	225 F
แรงงานทางตรง	3,100 ช.ม. @ 3.50 = 10,850	(810x5) @ 3.60 = 10,980	130 F
ໂສ່หຸ້ຍการผลิต-ผันแปรได้	6,500	(810x5) @ 2.00 = 6,100	400 U
ໂສ່หຸ້ຍการผลิต-คงที่	<u>5,610</u>	(810x5) @ 1.60 = <u>4,800</u>	<u>730 U</u>
	<u>36,335</u>	<u>35,160</u>	<u>1,175 U</u>

รายละเอียดการคำนวณ

วัตถุดิบตรง

จำนวนจริง x ราคามาตรฐาน

<u>จำนวนซื้อจริง x ราคาจริง</u>	<u>ซื้อ</u>	<u>ใช้</u>	<u>จำนวนมาตรฐาน x ราคามาตรฐาน</u>
วัตถุดิบ ก.			
10,000 x 0.84	10,000 x 0.80	8,000 x 0.80	7,500 x 0.80
8,400	8,000	6,400	6,000
400 U		400 U	
ผลแตกต่าง-ราคา		ผลแตกต่าง-การใช้	
วัตถุดิบ ข.			
4,000 x 2.00	4,000 x 2.25	3,100 x 2.25	3,200 x 2.25
8,000	9,000	6,975	7,200
1000 F		225 F	
ผลแตกต่าง-ราคา		ผลแตกต่าง-การใช้	

แรงงานทางตรง

ชั่วโมงจริง x อัตราจริง ชั่วโมงจริง x อัตรามาตรฐาน ชั่วโมงมาตรฐาน x อัตรามาตรฐาน

$$3,100 \times 3.50$$

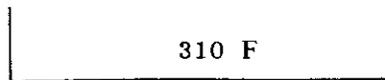
$$3,100 \times 3.60$$

$$3,050 \times 3.60$$

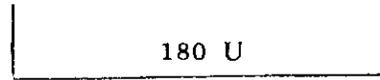
$$10,850$$

$$11,160$$

$$10,980$$



ผลแตกต่าง-อัตรา



ผลแตกต่าง-ประสิทธิภาพ

โสหุ้ยการผลิตผันแปรได้

จ่ายจริง ชั่วโมงจริง x อัตรามาตรฐาน ชั่วโมงมาตรฐาน x อัตรามาตรฐาน

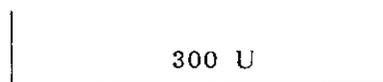
$$3,100 \times 2.00$$

$$3,050 \times 2.00$$

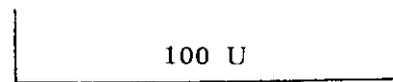
$$6,500$$

$$6,200$$

$$6,100$$



ผลแตกต่าง-การจ่ายเงิน



ผลแตกต่าง-ประสิทธิภาพ

โสหุ้ยการผลิตคงที่

จ่ายจริง งบประมาณ ชั่วโมงมาตรฐาน x อัตรามาตรฐาน

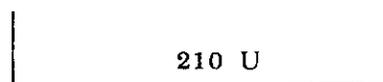
$$3,375 \times 1.60$$

$$3,050 \times 1.60$$

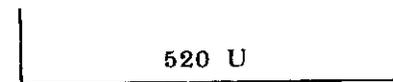
$$5,610$$

$$5,400$$

$$4,880$$



ผลแตกต่าง-งบประมาณ



ผลแตกต่าง-ปริมาณ

ข้อ 3.

บริษัท สินสยามอุตสาหกรรม จำกัด ผลิตภัณฑ์ชนิดเดียวซึ่งต้องผ่านช่วงการผลิต 2 ช่วง คือ ช่วงการผลิตที่ 1 และช่วงการผลิตที่ 2

ในการผลิตสินค้าสำเร็จ 1 กิโลกรัม ในช่วงการผลิตที่ 1 ต้องใช้วัตถุดิบ ก. 2 หน่วย ซึ่งส่งเข้า ณ ตอนต้นของช่วงการผลิต ในการผลิตสินค้าสำเร็จรูป 1 แกลลอน ในช่วงการผลิตที่ 2 ต้องใช้วัตถุดิบ ข. 3 หน่วย ซึ่งส่งเข้า ณ ตอนปลายของช่วงการผลิต หน่วยที่ผลิตสำเร็จของช่วงการผลิตที่ 1 จำนวน 2 กิโลกรัม ถูกส่งเข้าในตอนต้นของช่วงการผลิตที่ 2 เพื่อผลิตเป็นผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปหนึ่งหน่วย

โดยทั่วไป ของเสียจะเกิดขึ้นในช่วงการผลิตที่ 2 เมื่อผ่านกรรมวิธีการผลิตสำเร็จไปแล้ว 50 เปอร์เซ็นต์

บริษัทได้เปิดบัญชีงานระหว่างทำของแต่ละช่วงการผลิตเพื่อบันทึกต้นทุนวัตถุดิบ ต้นทุนเปลี่ยนแปลง และต้นทุนที่โอนมา (ของแผนกก่อน)

บริษัทบันทึกการบัญชีต้นทุนตามระบบต้นทุนช่วงการผลิต โดยใช้วิธีเข้าก่อน-ออกก่อน สำหรับคิดต้นทุนของคงคลัง ของช่วงการผลิตที่ 1 และสินค้าสำเร็จรูป และใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักสำหรับคิดต้นทุนของคงคลังของช่วงการผลิตที่ 2

ต่อไปนี้เป็นข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานผลิต สำหรับเดือนมีนาคม 2528

1. หน่วยที่โอน :

จากช่วงการผลิตที่ 1 เข้าสู่ช่วงการผลิตที่ 2	2,200 ก.ก.
จากช่วงการผลิตที่ 2 เข้าสู่สินค้าสำเร็จรูป	900 แกลลอน
จากสินค้าสำเร็จรูปเข้าสู่ต้นทุนสินค้าที่ขาย	600 แกลลอน

2. หน่วยที่เสียไปในช่วงการผลิตที่ 2 100 แกลลอน

3. ต้นทุนวัตถุดิบต่อหน่วย :

วัตถุดิบ ก.	1.51 บาทต่อหน่วย
วัตถุดิบ ข.	2.00 บาทต่อหน่วย

4. ต้นทุนเปลี่ยนแปลง :

ช่วงการผลิตที่ 1	3,344 บาท
ช่วงการผลิตที่ 2	4,010 บาท

5. ของเสียขายได้เป็นเงิน 100 บาท (ให้ถือเป็นการลดต้นทุน)

6. ข้อมูลเกี่ยวกับของคงคลัง

	ช่วงการผลิตที่ 1		ช่วงการผลิตที่ 2		สินค้าสำเร็จรูป	
	ต้นงวด	ปลายงวด	ต้นงวด	ปลายงวด	ต้นงวด	ปลายงวด
หน่วย	200	300	200	300	700	1,000
ขั้นความสำเร็จของ ต้นทุนเปลี่ยนสภาพ	1/2	1/3	1/2	2/3		
ต้นทุนยกมา : (บาท)					13,300	
วัตถุดิบ	560		0			
ต้นทุนเปลี่ยนสภาพ	108		390			
ต้นทุนของแผนกก่อน			2,200			

ต้องการ

(1) ให้บันทึกรายการในสมุดรายวันสำหรับเดือนมีนาคม เพื่อบันทึกการโอนต้นทุนจากช่วงการผลิตที่ 1 ไปยังช่วงการผลิตที่ 2 จากช่วงการผลิตที่ 2 ไปยังสินค้าสำเร็จรูป และจากสินค้าสำเร็จรูปไปต้นทุนสินค้าที่ขาย

(2) ให้จัดทำบอย (รายงานต้นทุนการผลิต) แสดงการคำนวณสนับสนุนการบันทึกรายการข้างต้น ให้ถือว่าของเสียเป็นของเสียปกติ

แนวคำตอบ

(1) การบันทึกรายการในสมุดรายวัน

มีนาคม 31	คุมงานระหว่างทำ-ช่วงการผลิต 2	9,900.00	
	คุมงานระหว่างทำ-ช่วงการผลิต 1		9,900.00
	บันทึกการโอนต้นทุนจากช่วงการผลิต 1 สำหรับรายละเอียดของการคำนวณดูจาก รายงานต้นทุนการผลิต-ช่วงการผลิตที่ 1		
31	คুমสินค้าสำเร็จรูป	17,987.17	
	คุมงานระหว่างทำ-ช่วงการผลิต 2		17,987.17
	บันทึกการโอนต้นทุนของสินค้าที่ทำสำเร็จ สำหรับรายละเอียดของการคำนวณดูจาก รายงานต้นทุนการผลิต-ช่วงการผลิตที่ 2		
31	ต้นทุนสินค้าที่ขาย	11,400.00	
	คুমสินค้าสำเร็จรูป		11,400.00
	บันทึกต้นทุนสินค้าที่ขายจำนวน 600 หน่วย ราคาทุนหน่วยละ 19.00 บาท		

(2)

บริษัท สินสยามอุตสาหกรรม จำกัด
 รายงานต้นทุนการผลิต (วิธีเข้าก่อน-ออกก่อน)
 สำหรับเดือน สิ้นสุด 31 มีนาคม 2528
 (ช่วงการผลิตที่ 1)

ปริมาณ	หน่วย ที่นับได้	หน่วยเทียบสำเร็จรูป		
		วัตถุดิบ	ต้นทุน เปลี่ยนแปลง	
งานระหว่างทำต้นงวด	200 (๑)			
หน่วยที่เริ่ม	<u>2,300</u>			
หน่วยที่ต้องการจัดให้ครบ	<u>2,500</u>			
หน่วยดีที่ทำสำเร็จ :				
งานระหว่างทำต้นงวด	200	-	100	
หน่วยที่เริ่มและทำสำเร็จ	2,000	2,000	2,000	
งานระหว่างทำปลายงวด	<u>300 (๒)</u>	<u>300</u>	<u>100</u>	
หน่วยที่วัดได้	<u>2,500</u>	<u>2,300</u>	<u>2,200</u>	
<u>ต้นทุน</u>	<u>ต้นทุนรวม</u>	<u>วัตถุดิบ</u>	<u>ต้นทุน เปลี่ยนแปลง</u>	<u>หน่วยเทียบ สำเร็จรูป</u>
งานระหว่างทำต้นงวด	668			
ต้นทุนปัจจุบัน	<u>10,290</u>	6,946 *	3,344	
ต้นทุนรวมที่ต้องจัดให้ครบ	<u>10,958</u>			
หารด้วยหน่วยเทียบสำเร็จรูป		<u>÷2,300</u>	<u>÷2,200</u>	
ต้นทุนต่อหน่วยเทียบสำเร็จรูป		<u>3.02</u>	<u>1.52</u>	<u>4.54</u>

$$* 6,946 = 2,300 \times 2(1.51)$$

สรุปต้นทุน	ต้นทุนรวม	วัตถุดิบ	ต้นทุน	หน่วยเทียบ
			เปลี่ยนแปลงสภาพ	สำเร็จรูป
หน่วยที่ทำสำเร็จ :				
งานระหว่างทำต้นงวด	668	580	108	
ต้นทุนปัจจุบันเพิ่มเติม	152		100 x 1.52	
หน่วยที่เริ่มและทำสำเร็จ	<u>9,080</u>			2,000 x 4.54
ต้นทุนรวมที่โอนออก	9,900			
งานระหว่างทำปลายงวด	<u>1,058</u>	300 X 3.02	100 x 1.52	
ต้นทุนรวมที่จัดได้	<u><u>10,958</u></u>			

บริษัท สินสยามอุตสาหกรรม จำกัด
 รายงานต้นทุนการผลิต (วิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก)
 สำหรับเดือน สิ้นสุด 31 มีนาคม 2528
 (ช่วงการผลิตที่ 2)

ปริมาณ	หน่วย ที่นับได้	หน่วยเทียบสำเร็จรูป		
		ต้นทุน โอนมา	วัตถุดิบ	ต้นทุน เปลี่ยนแปลงสภาพ
ระหว่างทำต้นงวด	200 ($\frac{1}{2}$)			
หน่วยที่เริ่ม	<u>1,100</u>			
หน่วยที่ต้องจัดให้ครบ	<u>1,300</u>			
หน่วยที่ทำสำเร็จ	900	900	900	900
ของเสียปกติ	100	100	-	50
งานระหว่างทำปลายงวด	<u>300 ($\frac{2}{3}$)</u>	<u>300</u>	-	<u>200</u>
หน่วยที่จัดได้	<u><u>1,300</u></u>	<u><u>1,300</u></u>	<u><u>900</u></u>	<u><u>1,150</u></u>

ต้นทุน	ต้นทุนรวม	ต้นทุน โอนมา	วัตถุ	ต้นทุน เปลี่ยนแปลง	หน่วยเทียบ สำเร็จรูป
งานระหว่างทำต้นงวด	2,590	2,200	-	390	
ต้นทุนปัจจุบัน	19,310	9,900	5,400 *	4,010	
ต้นทุนรวมก่อนหักของเสีย	21,900	12,100	5,400	4,400	
ของเสียขายได้	100				
ต้นทุนรวมที่ต้องจัดให้ครบ	21,800				
หารด้วยหน่วยเทียบสำเร็จรูป		÷1,300	÷900	÷1,150	
ต้นทุนต่อหน่วยเทียบสำเร็จรูป		<u>9.308</u>	<u>600</u>	<u>3.826</u>	<u>19.134</u>

สรุปต้นทุน

ต้นทุนรวมของหน่วยที่เสีย	1,122.10	100x9.308	-	50 x 3.826	
หัก ขายได้เงิน	100.00				
ต้นทุนสุทธิของหน่วยที่เสีย	1,022.00				
หน่วยที่ทำสำเร็จ :					
ต้นทุนก่อนรวมของเสีย	17,220.60				900 x 19.134
ต้นทุนของเสียที่ปันส่วน**	766.57				
ต้นทุนรวมที่โอนออก	17,987.17				
งานระหว่างทำปลายงวด :					
ต้นทุนก่อนของเสีย	3557.60	300x9.308		200 x 3.826	
ต้นทุนของเสียที่ปันส่วน***	255.53				
ต้นทุนรวม	3,813.13				
ต้นทุนรวมที่จัดได้	21,800.30				

$$* 5,400 = 900 \times 3(2.00)$$

$$** 766.57 = 1,022.10 \times (900 \div 1,200)$$

$$*** 255.53 = 1,022.10 \times (300 \div 1,200)$$

ข้อ 4.

บริษัท มหาชัยอุตสาหกรรม จำกัด ผลิตผลิตภัณฑ์ชนิดเดียวซึ่งต้องผ่านช่วงการผลิต 2 แผนก คือ แผนก ก. และแผนก ข. ตามลำดับ ผลิตภัณฑ์ เมื่อได้บรรจุหีบห่อเรียบร้อยแล้วก็จะถูกส่งออกในตอนเย็นของวันนั้น การผลิตในแผนก ก. และแผนก ข. ไม่ได้ทำให้จำนวนหน่วยที่เริ่มเพิ่มจำนวนขึ้นแต่อย่างใด

ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนและการผลิตสำหรับเดือนมกราคม 2528 มีดังต่อไปนี้

ข้อมูลต้นทุน	แผนก ก.	แผนก ข.
งานระหว่างทำ-1 มกราคม : (บาท)		
ต้นทุนจากแผนกก่อน	-	60,200
วัตถุดิบ	5,900	-
แรงงาน	1,900	1,500
ໂสหุຍการผลิต	1,400	2,000
ต้นทุนที่เพิ่มขึ้นระหว่างเดือนมกราคม : (บาท)		
วัตถุดิบ	20,100	4,400
แรงงาน	10,700	7,720
ໂสหุຍการผลิต	8,680	11,830
เปอร์เซ็นต์ความสำเร็จของงานระหว่างทำ : (%)		
1 มกราคม :		
วัตถุดิบ	70%	0%
แรงงาน	50	30
ໂสหุຍการผลิต	50	30
31 มกราคม :		
วัตถุดิบ	50	0
แรงงาน	40	35
ໂสหุຍการผลิต	40	35

ข้อมูลการผลิต	แผนก ก.	แผนก ข.
งานระหว่างทำ-1 มกราคม (หน่วย)	10,000	29,000
งานระหว่างทำ-31 มกราคม	8,000	6,000
หน่วยที่เริ่มหรือได้รับจากแผนกก่อน	20,000	22,000
หน่วยที่ทำสำเร็จและโอนออกหรือส่งออก	22,000	44,000

ในแผนก ก. วัตถุดิบถูกส่งเข้าในขั้นต่าง ๆ กันของกระบวนการผลิต หน่วยที่ขาดหายทั้งหมดเกิดขึ้น ณ ตอนปลายของช่วงการผลิตเมื่อมีการตรวจสอบการปฏิบัติงานผลิต

ในแผนก ข. ซึ่งเป็นแผนกผลิตสำเร็จและบรรจุหีบห่อด้วย วัตถุดิบที่ส่งเข้ามีเพียงวัสดุหีบห่ออย่างเดียว วัตถุดิบเหล่านี้ถูกส่งเข้าตอนกึ่งกลางของช่วงการผลิตซึ่งเป็นจุดเริ่มต้นของงานบรรจุหีบห่อ จากการวิเคราะห์ต้นทุน ทำให้ทราบว่าครึ่งหนึ่งของต้นทุนแรงงานและค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นของงานประกอบเพื่อทำสำเร็จ และอีกครึ่งหนึ่งจะเป็นของงานบรรจุหีบห่อ หน่วยที่ขาดหายทั้งหมดเกิดขึ้น ณ ตอนปลายของงานประกอบเมื่อมีการตรวจสอบผลิตภัณฑ์งานระหว่างทำ ณ 1 มกราคม และ 31 มกราคม ของแผนก ข. นี้อยู่ในขั้นงานประกอบ (ก่อนบรรจุ) ของกระบวนการผลิต

บริษัทใช้ระบบบัญชีต้นทุนช่วงการผลิตตามวิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก

ต้องการ

(1) คำนวณหน่วยที่ขาดหาย (ถ้ามี) สำหรับแต่ละแผนกระหว่างเดือนมกราคม

(2) คำนวณหน่วยเทียบสำเร็จรูป เพื่อใช้คำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยสำหรับแต่ละแผนกสำหรับเดือนมกราคม

(3) จัดทำรายงานต้นทุนการผลิตของทั้งสองแผนก สำหรับเดือนมกราคม รายงานควรเปิดเผยถึงต้นทุนรวม (แยกออกเป็นวัสดุ แรงงานและค่าใช้จ่ายการผลิต) และต้นทุนต่อหน่วย ของ

(ก) หน่วยที่โอนไปยังแผนก ข. และ

(ข) หน่วยที่ส่งออก

สมมติว่าการผลิตและต้นทุนสำหรับเดือนมกราคม 2528 อยู่ในระดับปกติ

แนวคำตอบ

แผนก ก.

รายงานต้นทุนการผลิต
สำหรับเดือน สิ้นสุด 31 มกราคม 2528

ปริมาณ	หน่วย ที่นับได้	หน่วยเทียบสำเร็จรูป			หน่วยเทียบ สำเร็จรูป
		วัสดุ	แรงงาน	โซหุ่ย การผลิต	
งานระหว่างทำด้นงวด	10,000				
หน่วยที่เริ่ม	20,000				
หน่วยที่ต้องจัดให้ครบ	30,000				
หน่วยที่ทำสำเร็จ	22,000	22,000	22,000	22,000	
หน่วยที่ขาดหาย	—	—	—	—	
งานระหว่างทำปลายงวด	8,000	4,000	3,200	3,200	
หน่วยที่จัดได้	30,000	26,000	25,200	25,200	
ต้นทุน	ต้นทุนรวม	วัสดุ	แรงงาน	โซหุ่ย การผลิต	
งานระหว่างทำด้นงวด	9,200	5,900	1,900	1,400	
ต้นทุนปัจจุบัน	39,480	20,100	10,700	8,680	
ต้นทุนรวมที่ต้องจัดให้ครบ	48,680	26,000	12,600	10,080	
หารด้วยหน่วยเทียบสำเร็จรูป		÷26,000	÷25,200	÷25,200	
ต้นทุนหน่วยเทียบสำเร็จรูป		1.00	.50	.40	1.90

สรุปต้นทุน	ต้นทุนรวม	วัสดุ	แรงงาน	หน่วยเทียบ	
				ไสหุ่ย	สำเร็จรูป
หน่วยที่ทำสำเร็จ	41,800				22,000 x 1.90
งานระหว่างทำปลายงวด	6,880	4,000 x 1	3,200 x .5	3,200 x .4	
ต้นทุนรวมที่จัดได้	<u>48,680</u>				

แผนก ข.

รายงานต้นทุนการผลิต

สำหรับเดือน สิ้นสุด 31 มกราคม 2528

ปริมาณ	หน่วย ที่นับได้	หน่วยเทียบสำเร็จรูป			
		ต้นทุน โอนมา	วัสดุ	แรงงาน	ไสหุ่ย การผลิต
งานระหว่างทำต้นงวด	29,000				
หน่วยที่เริ่ม	<u>22,000</u>				
หน่วยที่ต้องจัดให้ครบ	<u>51,000</u>				
หน่วยที่ทำสำเร็จ	44,000	44,000	44,000	44,000	44,000
หน่วยที่ขาดหาย	1,000	1,000	-	500	500
งานระหว่างทำปลายงวด	<u>6,000</u>	<u>6,000</u>	<u>-</u>	<u>2,100</u>	<u>2,100</u>
หน่วยที่จัดได้	<u>51,000</u>	<u>51,000</u>	<u>44,000</u>	<u>46,600</u>	<u>46,600</u>
<u>ต้นทุน</u>					
งานระหว่างทำต้นงวด	63,700	60,200	-	1,500	2,000
ต้นทุนปัจจุบัน	<u>65,750</u>	<u>41,800</u>	<u>4,400</u>	<u>7,720</u>	<u>13,830</u>
ต้นทุนรวมที่ต้องจัดให้ครบ	<u>129,450</u>	102,000	4,400	9,220	11,830
หารด้วยหน่วยเทียบสำเร็จรูป		÷51,000	÷44,000	÷46,600	÷46,600
ต้นทุนต่อหน่วยเทียบสำเร็จรูป		<u>2.00</u>	<u>.10</u>	<u>.1979</u>	<u>.2968</u>

สรุปต้นทุน	หน่วย ที่นับได้	ต้นทุน โอนมา	วัตถุดิบ	แรงงาน	โสหุ่ย การผลิต
หน่วยที่ทำสำเร็จ					
ต้นทุนก่อนรวมหน่วยที่ขาดหาย	114,167	44,000 x 2	44,000 x .1	44,000 x .1979	44,000 x .2968
ต้นทุนของหน่วยที่ขาดหาย	<u>2,247</u>	1,000 x 2		500 x .1979	500 x .2968
ต้นทุนรวม	116,414				
งานระหว่างทำปลายงวด	<u>13,039</u>	6,000 x 2		2,100 x .1979	2,100 x .2968
ต้นทุนรวมที่จัดได้	<u>129,453</u>				

ข้อ 5.

บริษัท สมชัยอุตสาหกรรม จำกัด ผลิตผลิตภัณฑ์ชนิดหนึ่งโดยผ่านกรรมวิธีการผลิต 3 ขั้นตอน หรือแผนกผลิต 3 แผนก แผนกประกอบซึ่งเป็นแผนกที่สามเป็นแผนกผลิตสุดท้ายก่อนที่ผลิตภัณฑ์นี้จะถูกส่งเข้าคลังเก็บสินค้าสำเร็จรูป

วัตถุดิบทั้งหมดที่ต้องใช้สำหรับผลิตภัณฑ์ชนิดนี้จะถูกส่งเข้าผลิต ณ ตอนต้นช่วงการผลิตของแผนกประกอบและหน่วยที่ขาดหายไป (ถ้ามี) จะเกิดขึ้นในแผนกผลิตนี้ บริษัทใช้ระบบต้นทุนช่วงการผลิตตามวิธีเข้าก่อน-ออกก่อน ต่อไปนี้เป็นข้อมูลที่รวบรวมได้ในแผนกประกอบ สำหรับเดือนกรกฎาคม 2528 ดังนี้

1. จำนวนหน่วยที่นับได้ :

งานระหว่างทำ 1 กรกฎาคม 2528	10,000
(แรงงานและโสหุ่ยการผลิตทำสำเร็จแล้ว 3/4)	
หน่วยที่โอนจากแผนกก่อนในระหว่างเดือน	40,000
สำเร็จและโอนไปสินค้าสำเร็จรูปในระหว่างเดือน	35,000
งานระหว่างทำ 31 กรกฎาคม 2528	10,000
(แรงงานและโสหุ่ยการผลิตทำสำเร็จแล้ว 1/2)	

2. ต้นทุนของงานระหว่างทำ 1 กรกฎาคม 2528		
ต้นทุนที่โอนมาจากแผนกก่อน	(บาท)	38,000
ต้นทุนที่เพิ่มเติมในแผนกประกอบก่อน 1 ก.ค.2528 :		
วัตถุดิบ		21,500
แรงงาน		39,000
ໂສ່ຫຼ່ຍການผลิต		<u>42,000</u>
รวม		<u>140,500</u>

3. ผลិតภักฑ์ที่โอนเข้าแผนกประกอบระหว่างเดือนกรกฎาคมนี้ เป็นต้นทุนของแผนกก่อนคิดเป็นเงิน 140,000 บาท

4. ในระหว่างเดือนกรกฎาคม 2528 ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงในแผนกประกอบสรุปได้ดังนี้ :

วัตถุดิบ	(บาท)	70,000
แรงงาน		162,500
ໂສ່ຫຼ່ຍການผลิต		<u>130,000</u>
รวม		<u>362,500</u>

ต้องการ

- (1) ต้นทุนของผลិតภักฑ์ที่ขาดหายไปในการผลิตรหว่างเดือนกรกฎาคม 2528
- (2) ต้นทุนของผลិតภักฑ์สำเร็จรูปที่โอนไปเป็นสินค้าสำเร็จรูปในเดือนกรกฎาคม 2528
- (3) ต้นทุนของงานระหว่างทำ ณ 31 กรกฎาคม 2528

แนวคำตอบ

บริษัท สมชัยอุตสาหกรรม จำกัด
 รายงานต้นทุนการผลิต
 สำหรับเดือน สิ้นสุด 31 กรกฎาคม 2528

ปริมาณ	หน่วย ที่นับได้	หน่วยเทียบสำเร็จรูป			หน่วยเทียบ สำเร็จรูป
		ต้นทุน โอนมา	วัตถุดิบ	ต้นทุน เปลี่ยนแปลง	
งานระหว่างทำคั้งงวด	10,000 ($\frac{3}{4}$)				
หน่วยที่เริ่ม	40,000				
หน่วยที่ต้องจัดให้ครบ	50,000				
หน่วยที่ทำสำเร็จ					
งานระหว่างทำคั้งงวด	10,000	—	—	2,500	
หน่วยที่เริ่มและทำสำเร็จ	25,000	25,000	25,000	25,000	
หน่วยที่ขาดหาย	5,000	5,000	5,000	—	
งานระหว่างทำปลายงวด	10,000 ($\frac{1}{2}$)	10,000	10,000	5,000	
หน่วยที่จัดได้	50,000	40,000	40,000	32,500	
ต้นทุน	ต้นทุนรวม	ต้นทุน โอนมา	วัตถุดิบ	ต้นทุน เปลี่ยนแปลง	
งานระหว่างทำคั้งงวด	140,500				
ต้นทุนปัจจุบัน	502,500	140,000	70,000	292,500	
ต้นทุนรวมที่ต้องจัดให้ครบ	643,000				
หารด้วยหน่วยเทียบสำเร็จรูป		÷40,000	÷40,000	÷32,500	
ต้นทุนต่อหน่วยเทียบสำเร็จรูป		3.50	1.75	9.00	14.25

สรุปต้นทุน	ต้นทุนรวม	ต้นทุน โอนมา	วัสดุ	ต้นทุน เปลี่ยนแปลง	หน่วยเทียบ สำเร็จรูป
หน่วยที่ขาดหายไป					
ต้นทุนโอนมา	17,500	5,000 x 3.50			
วัสดุคืบ	8,750		5,000 x 1.75		
รวมต้นทุน	<u>26,250</u>				
หน่วยที่ทำสำเร็จและโอน :					
งานระหว่างทำคั้งงวด	140,500				
ต้นทุนปัจจุบันที่เพิ่ม	22,500			2,500 x 9	
ต้นทุนรวม	163,000				
หน่วยที่เริ่มและทำสำเร็จ	356,250			25,000 x 14.25	
รวมต้นทุนที่โอนออก	<u>519,250</u>				
งานระหว่างทำปลายงวด :					
ต้นทุนโอนมา	35,000	10,000 x 3.50			
วัสดุ	17,500		10,000 x 1.75		
ต้นทุนเปลี่ยนแปลง	45,000			5,000 x 9	
รวมต้นทุน	<u>97,500</u>				
ต้นทุนรวมที่จัดได้	<u><u>643,000</u></u>				

บทสรุป

บริษัทที่ทำการผลิตเกือบทุกบริษัทมีปัญหาบางประการเกี่ยวกับของเสีย เศษซาก หรือการสิ้นเปลือง ซึ่งเป็นผลสืบเนื่องมาจากการที่ฝ่ายบริหารตัดสินใจเลือกปัจจัยการผลิตต่าง ๆ เพื่อจะให้ได้รับประโยชน์ทางเศรษฐกิจมากที่สุด ดังนั้น การสิ้นเปลือง เศษซาก หรือของเสีย จึงเป็นผลที่เกิดขึ้นตามปกติของการผลิตที่มีประสิทธิภาพ อย่างไรก็ตาม ยังคงมีความจำเป็นจะต้องแยกให้เห็นความแตกต่างระหว่างของเสียปกติ และของเสียเกินปกติ มาตรฐานหรือหลักการที่นำมาใช้ในการคำนวณก็เพื่อต้องการทราบว่าผลการดำเนินงานนั้น อาจจะนำมาตัดสินใจได้ และต้นทุนต่าง ๆ ได้มีการคำนวณและบันทึกรายการไว้อย่างถูกต้อง และเหมาะสม

ของเสียปกติเป็นของเสียที่ไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ภายใต้สภาพการผลิตที่มีประสิทธิภาพ ส่วนของเสียเกินปกติเป็นของเสียที่ไม่ได้คาดหมายว่าจะเกิดขึ้นภายใต้สภาพการผลิตที่มีประสิทธิภาพ ความหละหลวมในการกำหนดมาตรฐานที่ต้องการความละเอียดรอบคอบ มักจะเป็นผลให้มีการเผื่อหรือยอมให้สำหรับของเสียปกติไว้มากเกินไป

ของเสียเกินปกติสามารถควบคุมได้โดยผู้ควบคุมงานชั้นต้น ในขณะที่ของเสียปกติสามารถควบคุมได้เฉพาะผู้บริหาร ซึ่งเป็นผู้กำหนดลักษณะของผลิตภัณฑ์และกระบวนการผลิตเท่านั้น

การบัญชีต้นทุนเพื่อการบริหารจะต้องแยกความแตกต่างระหว่างของเสียปกติและของเสียเกินปกติ นอกจากนี้เพื่อแจ้งให้ฝ่ายบริหารทราบแล้วยังใช้ในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่เหมาะสมด้วย

การบัญชีสำหรับของเสีย หน่วยที่บกพร่อง และเศษซากมีความแตกต่างกันมากในทางปฏิบัติ ต้นทุนสุทธิของสิ่งเหล่านี้มักจะยอมให้มีได้โดยรวมอยู่ในอัตราสูญเสียการผลิตที่กำหนดขึ้นล่วงหน้า หรือในกรณีที่ใช้ต้นทุนมาตรฐาน การยอมให้มีเศษซาก และของเสียมักจะกำหนดไว้ในต้นทุนมาตรฐานสำหรับวัตถุประสงค์ตรง แรงแรงงานทางตรง และสูญเสียการผลิต

ในทางหลักการ การกระทำในทางปฏิบัติบางประการไม่เป็นการถูกต้อง เพราะว่าผู้กระทำไม่เข้าใจความแตกต่างระหว่างต้นทุนผลิตภัณฑ์กับต้นทุน สำหรับการควบคุมจึงทำให้มีการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์กลับเข้าไปยังบัญชีคุมสูญเสียการผลิต

เชิงอรรถ

- (1) Charles T. Horngren, **Cost Accounting : A Managerial Emphasis**, 4th ed. (New Jersey : Prentice-Hall, Inc., 1977), pp.604-605.
- (2) Ibid., p.605.
- (3) ศึกษารายละเอียดเพิ่มเติมจาก Alfred P. Koch, 'A Fallacy in Accounting for Spoiled Goods,' **The Accounting Review** (July 1960), pp.501-502.
- (4) ศึกษารายละเอียดเพิ่มเติมจาก Stanley B. Henrici, **Standard Cost for Manufacturing** (New York : McGraw-Hill Book Co., 1960), pp.275-280, pp.303-308.