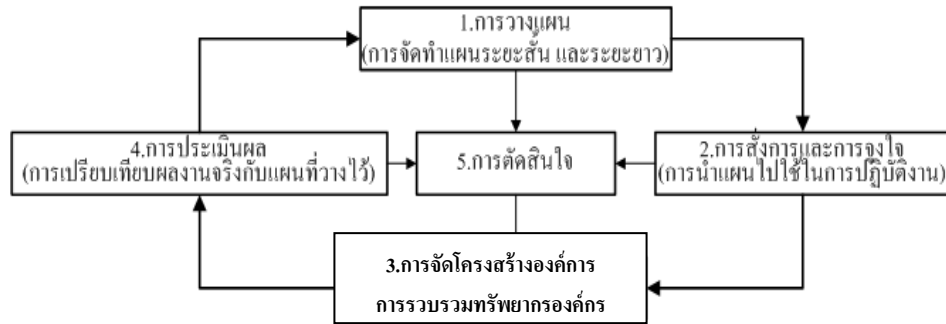


## การบัญชีบริหาร (Managerial Accounting) อ.ธีรชัย สิริปัญญาพันธ์ (ตอนที่ 1)

(สอบบัญชีบริหาร + วิเคราะห์งบการเงิน จำนวน 22 ข้อ)

### 1. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการบัญชีบริหาร

วงจรในการบริหารธุรกิจ (\*\* สอบ)



“การบัญชีต้นทุนเป็นหัวใจของบัญชีบริหาร” สุดท้ายแล้วเราต้องเรียนรู้การบัญชีต้นทุนเพื่อให้ได้ข้อมูล

1. สะสมข้อมูลต้นทุนเพื่อกำหนดต้นทุนของผลิตภัณฑ์ และเพื่อกำหนดราคาสินค้าคงเหลือ
2. และทำให้ทราบต้นทุนต่อหน่วย เพราะถ้าเราไม่ทราบต้นทุนต่อหน่วย เราจะตั้งราคาขายไม่ได้

บัญชีการเงินและบัญชีบริหารเป็นการใช้ฐานข้อมูลทางการบัญชีร่วมกัน แต่ก็มีแตกต่างระหว่าง 2 บัญชีคือ (\*\* สอบ)

บัญชีการเงิน (Financial Accounting)	บัญชีบริหาร (Managerial Accounting)
นำเสนอรายงานแก่บุคคลภายนอก เช่น ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ หน่วยงานราชการ เป็นต้น	นำเสนอรายงานแก่บุคคลภายในองค์กรเพื่อเป็นเครื่องมือในการบริหารกิจการ
มุ่งเน้นไปที่การสรุปผลการดำเนินงานในอดีต	มุ่งเน้นไปที่การตัดสินใจที่มีผลกระทบต่อกิจการในอนาคต
เน้นการใช้ข้อมูลที่มีหลักฐานสามารถตรวจสอบได้	เน้นการใช้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องและมีลักษณะยืดหยุ่น
เน้นความถูกต้องของข้อมูลและสารสนเทศ	ต้องการข้อมูลและสารสนเทศที่ทันเวลาที่ต้องการใช้
แสดงการสรุปข้อมูลเป็นรายงานทางการเงินเมื่อสิ้นงวดแสดงภาพรวมสำหรับทั้งองค์กร	สามารถจัดทำรายงานได้หลายรูปแบบตามความต้องการใช้ภายใน เช่น ทำรายงานแยกตามส่วนงานตามผลิตภัณฑ์ ลูกค้าหรือพนักงาน
การจัดทำรายงานทางการเงินต้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป	ไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป
ต้องจัดทำรายงานเสนอต่อหน่วยงานภายนอกในเวลาที่กำหนด	สามารถจัดทำรายงานเมื่อใดก็ได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความต้องการของผู้ใช้ภายในองค์กร

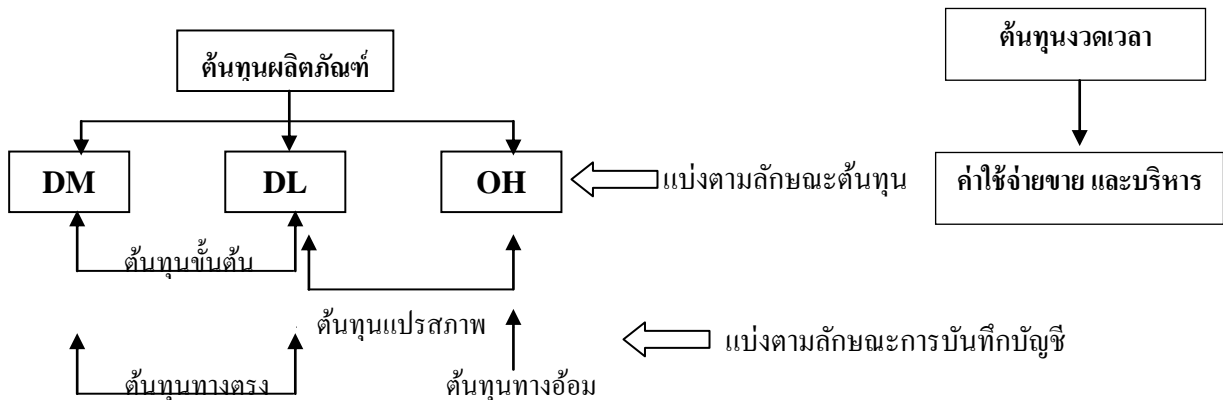
## 2. การคำนวณต้นทุน – การจำแนกต้นทุน

### 2.1 การจำแนกตามหน้าที่ แบ่งเป็น 2 ประเภท (\*\* สอบ)

- **ต้นทุนการผลิต (Manufacturing Costs)**

- วัตถุดิบทางตรง (Direct Materials)
  - ค่าแรงทางตรง (Direct Labor)
  - ค่าใช้จ่ายโรงงาน (Factory Overhead)
- } ต้นทุนขั้นต้น (Prime Costs)
- } ต้นทุนแปรสภาพ (Convention Costs)

- **ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวกับการผลิต (Non manufacturing cost or period cost) หรือค่าใช้จ่ายดำเนินงาน หรือต้นทุนประจำงวด ประกอบด้วยค่าใช้จ่ายในการขาย (Selling Expense) และค่าใช้จ่ายในการบริหาร (General and administrative expenses)**



- Direct material – DM คือวัสดุที่ใช้เริ่มต้นผลิตสินค้าซึ่งเป็นส่วนประกอบหลักและสามารถวัดจำนวนของวัตถุดิบที่ประกอบเป็นสินค้าสำเร็จรูปในแต่ละหน่วยได้
- Direct labor – DL คือแรงงานที่ทำการผลิตสินค้านั้น โดยตรงกับกระบวนการผลิตสินค้าสำเร็จรูปและสามารถวัดปริมาณชั่วโมงในการผลิตได้
- Overhead cost – OH or Manufacturing cost คือต้นทุนอื่นที่ไม่ใช่ DM และ DL เป็นค่าใช้จ่ายในโรงงานทั้งหมด เช่น ค่าน้ำค่าไฟ ค่าโทรศัพท์ ค่าเสื่อมราคา ค่าบำรุงรักษา เครื่องจักร เป็นต้น

นอกจากนี้ ยังมีอีก 2 wording ที่ชอบออกข้อสอบคือ

1. วัตถุดิบทางอ้อม (Indirect material) เช่น ตะปู ลวดเชื่อม เป็น Component cost
  2. ค่าแรงงานทางอ้อม (Indirect labor) เช่น เงินเดือนของพนักงานคุมการผลิตของโรงงาน ซึ่งสองตัวนี้ถือเป็น Overhead นะคะ.....OH
- Selling expenses ค่าใช้จ่ายในการขาย คือ ค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้การสั่งซื้อของลูกค้าจนถึงการนำสินค้าสำเร็จรูปหรือบริการไปถึงมือลูกค้า เช่น ค่าโฆษณา ค่าใช้จ่ายการตลาด เงินเดือนพนักงานขาย เป็นต้น

- Administrative expenses ค่าใช้จ่ายในการบริหาร คือค่าใช้จ่ายสำนักงาน เช่น เงินเดือนผู้บริหาร ค่าใช้จ่ายฝ่ายบัญชีการเงิน เป็นต้น

**(\*\* สอบ) DM + DL + OH คือต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product cost)** คือต้นทุนทั้งหมดที่ใช้ในการผลิตที่สะสมในแต่ละหน่วยสินค้าจนกระทั่งผลิตสินค้าเสร็จสมบูรณ์พร้อมขาย ถ้ากรณียังขายไม่ได้ก็จะแสดงในงบดุลเป็นสินค้าคงเหลือ (Inventory) โดย Inventory จะประกอบด้วย

- งานระหว่างทำที่ยังผลิตไม่เสร็จ (Work in Process – WIP)
- สินค้าสำเร็จรูปที่ยังไม่ได้ขาย (Finished Good)
- วัสดุโรงงานที่เหลืออยู่

แต่กรณีมีการขายสินค้าไปแล้วก็จะแสดงในงบกำไรขาดทุนเป็นต้นทุนขาย (Cost of good sold)

**ต้นทุนประจำงวด (Period cost)** คือค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร ไม่สนใจเลยว่ามีการขายสินค้าไปหรือยัง แต่เมื่อเกิดค่าใช้จ่ายแล้วต้องบันทึกในงบกำไรขาดทุนตามเกณฑ์สิทธิ

ปัจจุบันบริษัทส่วนใหญ่มักจะมี Overhead สูงกว่าต้นทุนตรงเพราะเดี๋ยวนี้มีเทคโนโลยีใหม่ ๆ มีเรื่องของงานวิจัยและพัฒนาเพื่อเพิ่มศักยภาพให้เครื่องจักรมากขึ้น ดังนั้นการปันส่วนของ Overhead สำคัญมาก..ถ้าปันส่วนถูกก็จะทำให้การคำนวณต้นทุนถูกต้องและมีผลต่อเนื่องไปถึงการตั้งราคาขายที่สมเหตุสมผล แต่ถ้าปันส่วนผิด ..การคำนวณต้นทุนผิด ก็จะส่งผลกระทบต่อไปถึงการตั้งราคาขายผิดที่อาจจะต่ำไป หรือคิดต้นทุนที่มากเกินไป ก็ทำให้งบการเงินแสดงผลขาดทุนได้ ดังนั้นควรพิจารณาหลักการการปันต้นทุน Overhead อย่างระมัดระวังให้เหมาะสมกับกิจการของตัวเอง โดยตอนนี้มีหลักการปันส่วน Overhead 2 วิธี คือ การใช้วิธีผลิตมากถูกปันมาก (Volume base) หรือการใช้วิธีปันตามกิจกรรม (Activity Base Cost – ABC) อย่งไรก็ตามในหลักสูตรนี้จะอธิบายเฉพาะวิธี Volume base เท่านั้น...

เช่น ปากกาชื่อ Big เมื่อก่อนผลิตสีแดงและน้ำเงิน ขายดีมากมา...ต่อมามีการผลิตปากกาสีม่วงเพิ่มขึ้น แล้วขายด้วยราคาเท่ากัน แต่จริง ๆ แล้วการผลิตสีม่วงทำได้ยากกว่า ต้นทุนการผลิตเป็น 2 เท่าของสีแดงและน้ำเงิน ต้องใช้แม่สีเยอะกว่า ต้องใช้เทคนิคเยอะกว่า แต่บริษัทใช้วิธีปัน Overhead cost แบบ volume base คือคิดว่าสีอะไรขายได้มากกว่าก็ได้รับปันต้นทุน Overhead cost สูงกว่า ทำให้งบของบริษัทไม่สื่อภาพที่แท้จริงสีแดงและน้ำเงินควรได้รับต้นทุนที่น้อยกว่าสีม่วงและ ปากกาสีม่วงเองก็ถูกตั้งราคาขายต่ำไป → เป็นเหตุให้บริษัทปากกา Big มีปัญหาเลย....ผลประกอบการแย่ง ซึ่งถ้าใช้วิธีการปัน Overhead cost แบบ ABC จะทำให้เห็นภาพชัดเจนว่าจริง ๆ แล้วเราควรตั้งราคาขายเท่าไร สินค้าประเภทไหนใช้ต้นทุนการผลิตมากกว่า .....จะทำให้การวางแผนเชิงบริหารดีขึ้น

## 2.2 การจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรม

- ต้นทุนคงที่ (Fixed Cost) คือต้นทุนต่าง ๆ ที่มีต้นทุนรวมคงที่ในขณะที่ต้นทุนต่อหน่วยจะเปลี่ยนแปลงผกผันกับระดับของกิจกรรม เช่น ค่าเช่า เงินเดือน ภาษีที่ดิน ภาษีโรงเรือน ภาษีป้าย เป็นต้น ถ้าผลิตสินค้ายิ่งเยอะ ต้นทุนต่อหน่วยของ Fixed cost ยิ่งลดลง
- ต้นทุนผันแปร (Variable Cost) คือต้นทุนที่มีต้นทุนรวมเปลี่ยนแปลงตามสัดส่วนโดยตรงของระดับกิจกรรม แต่ต้นทุนต่อหน่วยจะคงที่ เช่น ค่าน้ำมัน ค่าล่วงเวลา ค่าน้ำ ค่าไฟ เป็นต้น ยิ่งผลิตมาก ต้นทุนรวมยิ่งมากขึ้น
- ต้นทุนกึ่งผันแปร (Mixed Cost) คือต้นทุนที่เปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณหรือระดับของกิจกรรมบ้าง เช่น ค่าเช่ารถบรรทุก จะมีส่วนหนึ่งจ่ายเป็นค่าเช่ารายเดือนด้วย (Fixed cost) แต่ก็มีอีกส่วนเปลี่ยนไปตามระยะทางที่ใช้งาน (Variable cost)

**(\*\* สอบ)** ผลิตสินค้า 100 หน่วย ต้นทุนคงที่ 100 บาท ต้นทุนผันแปร 2 บาท/หน่วย ถ้ามว่า..  
ต้นทุนผลิตภัณฑ์ต่อหน่วยเป็นเท่าใด .....

ตอบ ต้นทุนต่อหน่วย = (ต้นทุนคงที่ 100 บาท / 100 หน่วย) + ต้นทุนผันแปร 2 บาท = 3 บาท/หน่วย

ถ้าผลิตสินค้า 5 หน่วย ถ้ามว่ามีต้นทุนผลิตภัณฑ์ต่อหน่วยเป็นเท่าใด

ตอบ ต้นทุนต่อหน่วย = (ต้นทุนคงที่ 100 บาท / 50 หน่วย) + ต้นทุนผันแปร 2 บาท = 4 บาท/หน่วย

## 3. การสะสมต้นทุน

### 3.1 ประเภทของการสะสมต้นทุน มี 2 ประเภท

- ระบบสะสมต้นทุนแบบสิ้นงวด (Periodic cost) เกิดจากการตรวจนับสิ้นงวด คิดแบบหยาบ ๆ เหมาะกับกิจการขนาดเล็ก
- ระบบสะสมต้นทุนแบบต่อเนื่อง (Perpetual cost) มีการสะสมคิดต้นทุนการขายอยู่ตลอดเวลา โดยต้นทุน DM + DL + OH จะถูกโอนไปเป็น Work in process – WIP เพื่อพร้อมจะโอนออกไปเป็นต้นทุนของสินค้าสำเร็จรูป (Finished goods - FG) ในระหว่างงวด ส่วนงานที่ยังไม่เสร็จก็จะถือเป็น WIP สิ้นงวด ถ้ามีการขายก็จะโอน FG ไปเป็นต้นทุนขาย.....งงมะ???

ต้นทุนผลิต		ต้นทุนขาย	
DM + DL + OH	WIP	FG	
วัตถุดิบต้นงวด	2,400,000.00		
บวก ซื้อวัตถุดิบทางตรงระหว่างงวด	10,600,000.00		
หัก วัตถุดิบทางตรงปลายงวด	(4,000,000.00)		
วัตถุดิบทางตรงที่ใช้ในการผลิต ต้อง			
ตรงกับการเบิกใน Stock card ด้วย	9,000,000.00		
ค่าแรงงานทางตรง	5,000,000.00		
ค่าใช้จ่ายการผลิตรวม	6,000,000.00		
<b>รวมต้นทุนการผลิตหรืองาน</b>			
ระหว่างทำ (WIP) ในระหว่างงวด	20,000,000.00		
	งานระหว่างทำ (WIP) ต้นงวด	2,000,000.00	
	บวก ต้นทุนการผลิตระหว่างงวด	20,000,000.00	
	หัก งานระหว่างทำ (WIP) ปลายงวด	(6,000,000.00)	
	<b>ต้นทุนการผลิตสุทธิ</b>	16,000,000.00	
		สินค้าสำเร็จรูป (FG) ต้นงวด	5,000,000.00
		ต้นทุนการผลิตระหว่างงวด	16,000,000.00
		หัก สินค้าสำเร็จรูป (FG) ปลายงวด	(1,000,000.00)
		<b>ต้นทุนขายสุทธิ (Cost of Good Sold)</b>	20,000,000.00
		ถ้าใจหายถามว่า สมมติขายได้ทั้งหมด	
		1,000,000 หน่วยแล้ว ต้นทุนขายต่อหน่วย	
		เป็นเท่าไร	= 20,000,000 / 1,000,000
		ตอบ	20.00

(\*\* สอบแน่ ๆ ๆ ๆ ๆ)

สรุปการคำนวณต้นทุนขาย

ต้นทุนขายในการกิจการซื้อมาขายไป = สินค้าต้นงวด + ซื้อ - สินค้าปลายงวด

ต้นทุนขายในการกิจการผลิตสินค้า = สินค้าสำเร็จรูปต้นงวด + ต้นทุนการผลิต - สินค้าสำเร็จรูปปลายงวด

ต้นทุนการผลิต = งานระหว่างทำต้นงวด + (DM+DL+OH) - งานระหว่างทำปลายงวด

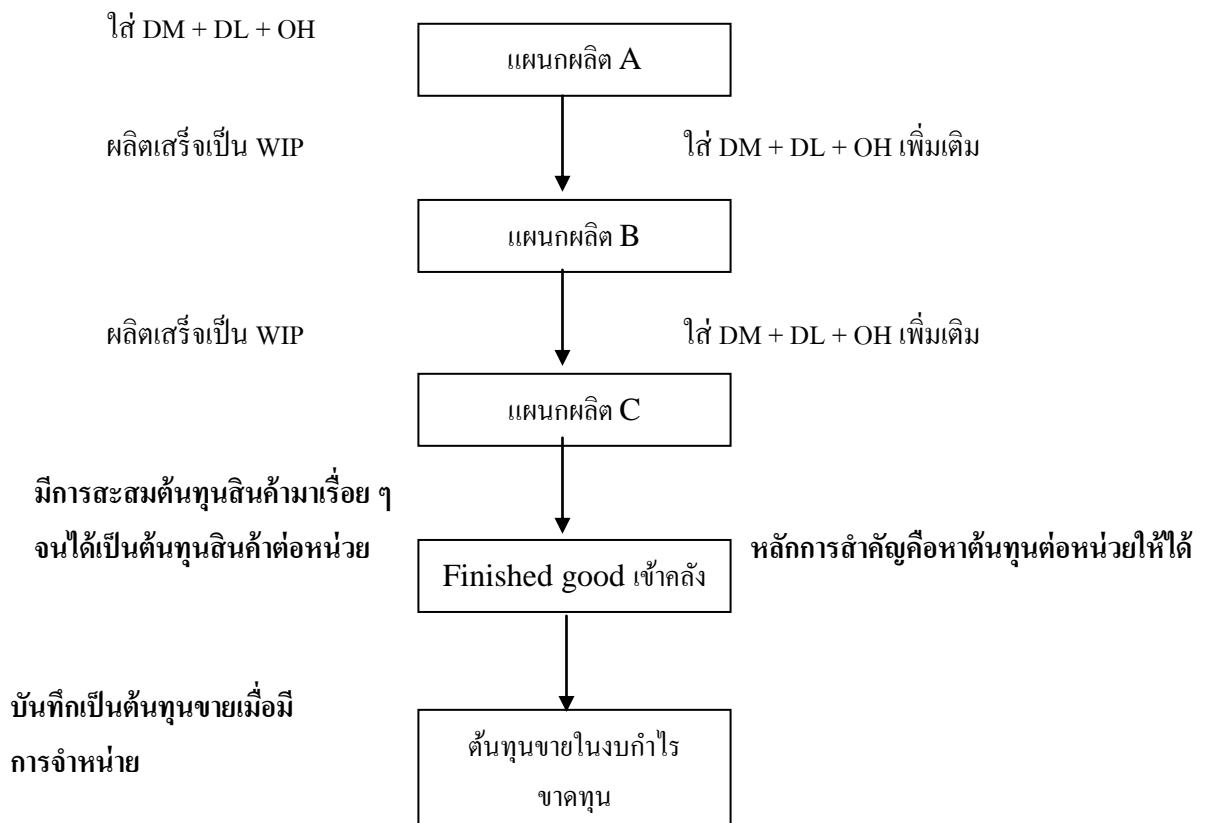
DM ใช้ไประหว่างงวด = DM ต้นงวด + ซื้อวัตถุดิบทางตรง - DM ปลายงวด

### 3.2 การคำนวณต้นทุน ตามลักษณะกระบวนการผลิต มี 2 กระบวนการคือ

- ระบบต้นทุนช่วงหรือต้นทุนกระบวนการหรือต้นทุนต่อเนื่อง (Process cost system) เหมาะสำหรับการผลิตสินค้าเหมือน ๆ กันด้วยระบบการผลิตที่ต่อเนื่อง วิธีการคิดต้นทุนช่วงจะรวบรวมต้นทุนที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดตามขั้นตอนการผลิตและนำต้นทุนที่รวบรวมไว้มาเฉลี่ยให้แก่สินค้าแต่ละหน่วยมีการผลิตในงวดนั้น

○ ต้นทุนต่อหน่วย = ต้นทุนการผลิตทั้งหมด / จำนวนหน่วยผลิต

ทางเดินบัญชีในระบบต้นทุนกระบวนการหรือต้นทุนช่วงคือ



- ระบบต้นทุนงานสั่งทำ (Job order cost system) เหมาะสำหรับกิจการที่ผลิตสินค้าหลายหลากชนิด หลายรุ่น หรือหลายงาน ในแต่ละงวดจะแตกต่างกันขึ้นอยู่กับชนิดของสินค้าที่ลูกค้าสั่งซื้อ เช่น กิจการรับเหมา ก่อสร้าง กิจการผลิตเครื่องบิน เป็นต้น

● ข้อแตกต่างระหว่าง Process cost system & Job order cost system (\*\* สอบ)

ต้นทุนงานสั่งทำ	ต้นทุนกระบวนการ
สินค้าที่ผลิตจะแตกต่างกันออกไป	สินค้าที่ผลิตจะเป็นขั้นตอนเดียวกัน ทุกหน่วยไม่แตกต่างกัน
รวบรวมและสะสมต้นทุนไว้ตามงานที่ผลิต	รวบรวมและสะสมต้นทุนไว้ตามแผนกผลิต
งบต้นทุนงานจัดทำขึ้นเพื่อควบคุมการรวบรวมต้นทุนของแต่ละงาน	แสดงรายงานต้นทุนการผลิตของแต่ละแผนก โอนต้นทุนออกจากแผนกหนึ่งที่ผลิตเสร็จจะถูกโอนต่อไปยังแผนกผลิตถัดไป
ต้นทุนต่อหน่วยจะคำนวณจากงบต้นทุน	ต้นทุนต่อหน่วยจะคำนวณจากรายงานต้นทุนการผลิตของแต่ละแผนก

#### 4. ชนิดของต้นทุน

- ต้นทุนจริง (Actual cost) เป็นการใช้อัตรา DM + DL + OH ตามที่เกิดขึ้นจริง
- ต้นทุนปกติ (Normal cost) เป็นการสะสมต้นทุน ใช้ในกรณีการได้ข้อมูล OH ต้องใช้ระยะเวลาหากรอช้าจะทำให้การคำนวณต้นทุนล่าช้าไปด้วย เช่น ค่าน้ำค่าไฟต้องรอเดือนหน้าถึงจะรู้ว่าค่าใช้จ่ายจริงเป็นเท่าไร เลยต้องประมาณการ OH ไว้ก่อน โดย

- DM + DL เป็นการสะสมต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง
- OH เป็นการสะสมต้นทุนโดยวิธีประมาณการ แล้วใช้วิธีปันส่วนให้กับแต่ละ product โดยใช้ อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร เช่น อัตราต่อชั่วโมง, แรงงานทางตรง, อัตราต่อชั่วโมง เครื่องจักร เป็นต้น ทั้งนี้เมื่อมีการใช้การประมาณการบันทึกแล้วในตอนแรก ต่อมาเมื่อทราบ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง ณ สิ้นงวดก็ต้องนำผลต่างมาปรับปรุงด้วย

การปรับปรุงอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต (\*\* สอบ)

1. ปิดเข้าบัญชีต้นทุนขายทั้งจำนวนถ้าบัญชีค่าใช้จ่ายการผลิต (OH) มียอดคงเหลือด้านเดบิต เนื่องจากจัดสรรไม่หมด การปิดบัญชีค่าใช้จ่ายการผลิต (OH) ต้องเครดิต

Ex: ค่าใช้จ่ายการผลิตจริง	155,000 บาท
ค่าใช้จ่ายการผลิตที่ประมาณไว้	150,000 บาท
ผลต่างประมาณการต่ำไป	<u>5,000 บาท</u>

Dr. ต้นทุนขาย (ต้นทุนขายเพิ่มเนื่องจากบันทึก OH ต่ำไป) 5,000  
 Cr. ค่าใช้จ่ายการผลิตจริง (ที่ค้างอยู่เนื่องจากจัดสรรน้อยไป) 5,000

2. ปิดบัญชีผลต่างที่เกิดขึ้นเข้าไปยังบัญชีที่เกี่ยวข้อง เช่น งานระหว่างทำคงเหลือต้นงวด, สินค้าคงเหลือ และต้นทุนขาย จะไม่ไปกระทบที่ต้นทุนขายรายการเดียว วิธีนี้ถูกต้องกว่าแต่ใช้กันน้อยเพราะใช้เวลาและยุ่งยากจะไม่ใช้ถ้าผลต่างมีจำนวนน้อย เช่น ตัวอย่างข้างบนเป็นการนำผลต่าง 5,000 บาทไปปันส่วนเข้า 3 บัญชี เช่น โจทย์จะกำหนดจำนวนของบัญชีที่เกี่ยวข้องดังนี้

งานระหว่างทำคงเหลือ ณ สิ้นงวด	72,000.00	30%
สินค้าคงเหลือ ณ สิ้นงวด	49,500.00	21%
ต้นทุนขาย	118,500.00	49%
รวม	<u>240,000.00</u>	100%

วิธีปันส่วนจึงใช้ผลต่างจำนวน 5,000 บาท ปันส่วนเข้าไปทั้งสามบัญชีตามสัดส่วนที่มี ดังนั้นจึงบันทึกบัญชีดังต่อไปนี้

Dr. งานระหว่างทำ	1,500.00 (5,000*30%)
สินค้าสำเร็จรูป	1,031.25 (5,000*21%)
ต้นทุนขาย	2,468.75 (5,000*49%)
Cr. ค่าใช้จ่ายการผลิตจริง (ที่ค้างอยู่เนื่องจากจัดสรรน้อยไป)	5,000

- ต้นทุนมาตรฐาน (Standard cost) เป็นการสะสมต้นทุน DM+DL+OH ด้วยการใช้มาตรฐานทั้งจำนวนหน่วยและราคาด้วยการใช้ข้อมูลทางสถิติ ฝ่ายบริหารจะวิเคราะห์จากผลต่างที่เกิดขึ้นระหว่างต้นทุนจริงกับต้นทุนมาตรฐาน แต่วิธีนี้ใช้กับเมืองไทยยาก เพราะต้องมีข้อมูลสถิติที่แท้จริง ปัญหาคือจะหามาตรฐานได้ต้องมีข้อมูลมากพอสมควร ซึ่งต้องแม่นยำจริง ไม่ใช่เปลี่ยน Standard บ่อย ๆ จะทำให้เสียเวลาโดยเปล่าประโยชน์
- ข้อสังเกต .....เวลาสอบให้อ่านโจทย์ให้ดี ๆ ว่าเขาอยากได้คำตอบอะไร.. โจทย์อาจหลอกได้...เช่น โจทย์บอกว่าอัตราค่าแรงงานทางตรง = 6 ชั่วโมงต่อสินค้าหนึ่งชิ้น ค่าแรงคิดเป็น 50 บาท/ชั่วโมง.. อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตมาตรฐานคิดเป็น 150% ของค่าแรงงาน ซึ่งหมายความว่าต้องแปลงเป็น อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตมาตรฐาน / หนึ่งชิ้น = 150%\*6 ชั่วโมง\* 50 บาท = 450 บาท / หนึ่งชิ้น เป็นต้น



ดังนั้นเวลาวางระบบบัญชี เราต้องรู้ก่อนว่าธุรกิจเราผลิตสินค้าประเภทอะไร Job order หรือ Process cost  
 ต่อจากนั้นเราจะคิดต้นทุนแบบ Actual หรือ Normal หรือ Standard

### 5. ตัวอย่างการคำนวณต้นทุนงานสั่งทำ (แบบต้นทุนปกติ)

บริษัท สูดยอด จำกัด เป็นบริษัทผลิตเก้าอี้เฟอร์นิเจอร์ตามคำสั่งของลูกค้าในเดือนธันวาคม 54 ได้รับคำสั่งจากลูกค้า  
 ให้ทำการผลิตเก้าอี้ 200 ตัว ในราคาตัวละ 2,000 บาทมีรายละเอียดเกี่ยวกับต้นทุนการผลิตดังนี้

1 ธันวาคม เบิกวัสดุไม้ใช้งาน	53,000 บาท
3 – 10 ธันวาคม ทำการผลิตที่มีค่าแรงทางตรง	20,000 บาท
10 ธันวาคม คิดค่าใช้จ่ายการผลิตใช้งาน 120% ของค่าแรงทางตรง	
11 ธันวาคม เบิกวัสดุไม้ใช้งาน	34,000 บาท
11 – 17 ธันวาคม ทำการผลิตที่มีค่าแรงทางตรง	10,000 บาท
10 ธันวาคม คิดค่าใช้จ่ายการผลิตใช้งาน 120% ของค่าแรงทางตรง	

สมมติว่าไม่มีงานระหว่างทำและสินค้าสำเร็จรูปต้นงวด งานระหว่างทำและสินค้าสำเร็จรูปปลายงวด

#### แผ่นต้นทุนงานสั่งทำ (Job – Order Cost Sheet)

บริษัท สูดยอด จำกัด	งานเลขที่ 234
ลักษณะสินค้า เฟอร์นิเจอร์รุ่น 100	วันสั่งผลิต 1 ธันวาคม 2554
ปริมาณ 200 ตัว	วันเริ่มผลิต 1 ธันวาคม 2554
	วันกำหนดเสร็จ 24 ธันวาคม 2554
	วันผลิตเสร็จ 24 ธันวาคม 2554

วัตถุดิบทางตรง			ค่าแรงงานทางตรง			ค่าใช้จ่ายการผลิตตามปกติ		
วันที่	เลขที่ใบเบิก	จำนวนเงิน	วันที่	เลขที่บัตรลงเวลา	จำนวนเงิน	วันที่	อัตราคิดล่วงหน้า	จำนวนเงิน
1-ธ.ค.-54	15	53,000.00	3-10 ธันวาคม 2554	2040	20,000.00	10-ธ.ค.-54	120%	24,000.00
11-ธ.ค.-54	16	34,000.00	11-17 ธันวาคม 2554	2050	10,000.00	18-ธ.ค.-54	120%	12,000.00
<b>รวม</b>		<b>87,000.00</b>			<b>30,000.00</b>			<b>36,000.00</b>
<b>รวมต้นทุนการผลิตทั้งสิ้น</b>								<b>153,000.00</b>
<b>ผลิตเก้าอี้จำนวน</b>								<b>200.00</b>
<b>ต้นทุนต่อหน่วย</b>								<b>765.00</b>

## 6. ตัวอย่างการคำนวณต้นทุนกระบวนการ

บริษัท มั่งมี จำกัด เป็นผู้ผลิตเครื่องคอมพิวเตอร์ได้แบ่งกระบวนการผลิตออกเป็น 2 แผนก ซึ่งแผนกที่ 1 จะมีการใช้วัตถุดิบทางตรงในต้นกระบวนการผลิต โดยแผนกที่ 2 จะไม่มีการใช้วัตถุดิบแต่จะมีแรงงานและค่าใช้จ่ายการผลิตเกิดขึ้นอย่างสม่ำเสมอตลอดกระบวนการผลิต แผนกที่ 2 จะรับโอนชิ้นส่วนต่าง ๆ มาจากแผนกที่ 1 และเมื่อผลิตเสร็จจากแผนกที่ 2 จะโอนไปยังคลังสินค้าสำเร็จรูป โดยข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนการผลิตที่เกิดขึ้นในระหว่างเดือนธันวาคม 2554 มีดังต่อไปนี้ (ไม่มีงานระหว่างผลิตต้นงวดยกมาของแต่ละแผนก)

หน่วยผลิต (หน่วย)	แผนกที่ 1	แผนกที่ 2	สินค้าสำเร็จรูป
เริ่มนำเข้ากระบวนการผลิต	60,000.00		
แผนกที่ 1 โอนเข้าแผนกที่ 2		45,000.00	
แผนกที่ 2 ผลิตเสร็จโอนเข้าสินค้าสำเร็จรูป			40,000.00
<b>หน่วยระหว่างผลิตปลายงวด (หน่วย)</b>			
แผนกที่ 1 (DM100%, ต้นทุนแปรสภาพ 40%)	15,000.00		
แผนกที่ 2 (ต้นทุนแปรสภาพ 50%)		5,000.00	
<b>ต้นทุนการผลิต (บาท)</b>			
วัตถุดิบทางตรง	60,000.00	-	
ค่าแรงงานทางตรง	40,800.00	65,875.00	
ค่าใช้จ่ายการผลิต (จัดสรร)	15,300.00	36,125.00	
รวม	<u>116,100.00</u>	<u>102,000.00</u>	

จากโจทย์ให้คำนวณหาหน่วยเทียบเท่าการผลิตของแต่ละแผนก, ต้นทุนรวมและต้นทุนต่อหน่วย, สินค้าปลายงวด

### 1. รายงานต้นทุนการผลิตของแผนกที่ 1

ขั้นตอนที่ 1 คำนวณหน่วยเทียบเท่าผลิตเสร็จ (หน่วย)

ต้นทุนการผลิต	วัตถุดิบทางตรง	ต้นทุนแปรสภาพ
หน่วยผลิตเสร็จและโอนไปแผนกที่ 2	45,000.00	45,000.00
หน่วยระหว่างผลิตปลายงวด		
(15,000*100%)	15,000.00	
(15,000*40%)		6,000.00
รวม	<b>60,000.00</b>	<b>51,000.00</b>

ขั้นตอนที่ 2 จำนวนต้นทุนรวมและต้นทุนต่อหน่วย

ต้นทุนที่เกิดขึ้นระหว่างงวดของแผนก 1	ต้นทุนรวม	หน่วยเทียบเท่า	ต้นทุนต่อหน่วย
วัตถุดิบ	60,000.00	60,000.00	1.00
ค่าแรงงานทางตรง	40,800.00	51,000.00	0.80
ค่าใช้จ่ายในการผลิตจัดสรร	15,300.00	51,000.00	0.30
<b>รวม</b>	<b>116,100.00</b>		<b>2.10</b>

ขั้นตอนที่ 3 การคำนวณและแสดงสรุปผลการผลิต (บาท)

สรุปการผลิต

ผลิตเสร็จและโอนออกไปยังแผนกที่ 2 (45,000\*2.10) 94,500.00

งานระหว่างทางผลิตปลายงวด

วัตถุดิบ 15,000.00 (15000\*100%\*1.00)

ค่าแรงงานทางตรง 4,800.00 (15000\*40%\*0.80)

ค่าใช้จ่ายในการผลิตจัดสรร 1,800.00 (15000\*40%\*0.30) 21,600.00

**รวม** 116,100.00

**B**

2. รายงานต้นทุนการผลิตของแผนกที่ 2

ขั้นตอนที่ 1 จำนวนหน่วยเทียบเท่าผลิตเสร็จ (หน่วย)

ต้นทุนการผลิต ต้นทุนแปรสภาพ

หน่วยผลิตเสร็จและโอนไปสินค้าสำเร็จรูป 40,000.00

หน่วยระหว่างผลิตปลายงวด

(5,000\*50%) 2,500.00

**รวม** 42,500.00

ขั้นตอนที่ 2 จำนวนต้นทุนรวมและต้นทุนต่อหน่วย

	ต้นทุนรวม	หน่วยเทียบเท่า	ต้นทุนต่อหน่วย
ต้นทุนที่รับโอนจากแผนกที่ 1 (45,000*2.10)	94,500.00	45,000.00	2.10
ต้นทุนการผลิตระหว่างงวดของแผนก			
ค่าแรงงานทางตรง	65,875.00	42,500.00	1.55
ค่าใช้จ่ายในการผลิตจัดสรร	36,125.00	42,500.00	0.85
<b>รวม</b>	<b>196,500.00</b>		<b>4.50</b>

### ขั้นตอนที่ 3 การคำนวณและแสดงสรุปผลการผลิต (บาท)

ผลิตเสร็จและโอนออกไปยังสินค้าสำเร็จรูป	(40,000*4.50)	180,000.00	<b>C</b>
งานระหว่างทางผลิตปลายงวด			
ต้นทุนรับโอนจากแผนกที่ 1	10,500.00	(5000*2.10)	
ค่าแรงงานทางตรง	3,875.00	(5000*50%*1.55)	
ค่าใช้จ่ายในการผลิตจัดสรร	2,125.00	(5000*50%*0.85)	<b>D</b>
รวม		<u>196,500.00</u>	

**สรุป** วิธีง่ายสุดเมื่อเจอ โจทย์แบบนี้แนะนำให้ข้อมูลที่โจทย์ให้เรื่องต้นทุนการผ **A** จากโจทย์บอกว่าต้นทุนทั้งหมดของแผนกที่ 1 คือ 116,100 บาทและต้นทุนของแผนกที่ 2 คือ 102,000 บาท ดังนั้นต้นทุนการผลิตทั้งสิ้นคือ =116,100+102,000 = **218,100** บาท แบ่งออกเป็นสินค้าปลายงวดดังนี้

1. สินค้าสำเร็จรูป	180,000	<b>C</b>
2. WIP แผนกที่ 1	16,500	<b>D</b>
3. WIP แผนกที่ 2	<u>21,600</u>	<b>B</b>
	<b>218,100</b>	

### 7. ผลิตภัณฑ์ร่วม (Joint products)

หลักเกณฑ์ในการแบ่งสรรต้นทุนร่วมให้ผลิตภัณฑ์ร่วม มีทั้งการแบ่งตาม cost approach, income approach และ moving average approach ซึ่งจะใช้หลักเกณฑ์อะไรต้องดูว่าข้อมูลที่กิจการมีอยู่เป็นลักษณะใด โดยวิธี

1. Cost approach ใช้เมื่อสามารถแบ่งแยกปริมาณหน่วยของการผลิตและใช้กับผลิตภัณฑ์ร่วมที่สามารถนับซึ่งตรง หรือวัดเป็นหน่วยเดียวกันได้
2. Income approve ใช้วิธีมูลค่าขายที่หักค่าใช้จ่าย NRV ของผลิตภัณฑ์ร่วมแต่ละชนิด ณ จุดแยกผลิตภัณฑ์ใดที่มีมูลค่าสูงกว่าก็จะได้รับแบ่งสรรต้นทุนที่สูงด้วยจะมีความเที่ยงธรรมมากกว่า
3. Moving average approach ใช้ต้นทุนโดยเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักเป็นวิธีที่จะกำจัดข้อบกพร่องในกรณีที่ผลิตภัณฑ์มีขนาด ไม่เท่ากัน เวลาและความยากง่ายในการผลิต