

ระบบบัญชีต้นทุนที่เสนอแนะเพิ่มเติม

เพื่อประโยชน์ในด้านการควบคุมและตัดสินใจรวมทั้งการวางนโยบายการดำเนินงาน และการจัดการให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น องค์กรแก้วจำเป็นต้องมีระบบบัญชีต้นทุนที่สามารถให้ ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อฝ่ายบริหารมากขึ้นกว่าที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ซึ่ง ข้อมูลต้นทุนที่จะเป็นประโยชน์ต่อฝ่ายบริหารได้จะต้องจัดเสนอให้รวดเร็วทันเวลา และอยู่ในรูปลักษณะที่สามารถนำไปใช้ได้

ระบบบัญชีต้นทุนที่จะเสนอแนะเพิ่มเติมเพื่อให้บรรลุถึงวัตถุประสงค์ดังกล่าว และสามารถนำไปปฏิบัติได้ในอนาคตอันใกล้ จะทำได้โดยการใช้ระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณ (Estimated Cost Accounting System) ซึ่งจะอาศัยข้อมูลส่วนใหญ่จากการประมาณการ ตามงบประมาณ ที่องค์กรฯ ได้จัดทำขึ้น มาเป็นแนวทางเพื่อปรับระบบงบประมาณให้เข้ากับระบบบัญชีที่ใช้อยู่ ซึ่งระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณนี้ สามารถนำมาใช้ได้กับวิธีการบัญชีต้นทุนตอน (Process Cost Method) และวิธีการบัญชีต้นทุนงาน (Job Order Cost Method) โดยจะได้กล่าวถึงการควบคุมปัจจัยการผลิตและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ โดยการใช้งบประมาณในแต่ละส่วน พร้อมทั้ง เสนอข้อแก้ไขสำหรับระบบบัญชีเดิม เพื่อให้มีการควบคุมภายในแต่ละด้านได้อย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

ระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณ

ต้นทุนโดยประมาณคือ ต้นทุนในการผลิตที่ได้ประมาณการไว้ล่วงหน้าสำหรับปัจจัยในการผลิตแต่ละประเภทว่าควรเป็นเท่าใดในระดับการผลิตที่คาดไว้ล่วงหน้า การประมาณจะสร้างขึ้นใน ตอนต้นงวดบัญชี ซึ่งปัจจัยการผลิตจะประกอบด้วย

1. วัสดุดิบ วัสดุที่ใช้ในการผลิตแยก ได้เป็นสองประเภทคือ
 - 1.1 วัสดุดิบที่ใช้ในการผลิตโดยตรง
 - 1.2 วัสดุดิบที่ใช้ในการผลิตทางอ้อม

ในการประมาณต้นทุนวัสดุติดตามวิธีการบัญชีต้นทุนงาน ซึ่งจะเสนอให้ใช้สำหรับแผนกประลองงานแก้วและกองโรงงานทิงกลีและเล็บริยจะประมาณเฉพาะวัสดุที่ใช้ในการผลิตทางตรงเท่านั้น ส่วนวัสดุทางอ้อมจะรวมอยู่ในส่วนของค่าใช้จ่ายโรงงาน ส่วนวิธีการบัญชีต้นทุนตอนการประมาณวัสดุไม่จำเป็นต้องแยกเป็นวัสดุทางตรง หรือวัสดุทางอ้อมถือว่าวัสดุที่เกิดขึ้นในแผนกใด จะเป็นต้นทุนของแผนกนั้น การประมาณต้นทุนวัสดุจะทำโดยพิจารณาว่า วัสดุที่ใช้ในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วย ประกอบด้วยวัสดุประเภทใด ในจำนวนเท่าใด แล้วจึงประมาณราคาต่อหน่วยของวัสดุเหล่านั้นในงวดหนึ่งว่าเป็นเท่าใด ต้นทุนวัสดุโดยประมาณจะได้จากการคูณปริมาณวัสดุที่คาดว่าจะต้องใช้กับราคาที่ประมาณขึ้น

2. ค่าแรง ค่าแรงก็จะประกอบด้วยค่าแรงสองประเภทเช่นกันคือ

2.1 ค่าแรงทางตรง

2.2 ค่าแรงทางอ้อม

ในกรณีของวิธีการบัญชีต้นทุนงานจะประมาณเฉพาะค่าแรงทางตรง ส่วนค่าแรงทางอ้อมจะรวมอยู่ในส่วนค่าใช้จ่ายโรงงาน ส่วนวิธีการบัญชีต้นทุนตอนการประมาณต้นทุนแรงงานไม่จำเป็นต้องแยกค่าแรงทางตรง และค่าแรงทางอ้อมออกจากกัน ด้วยเหตุผลเดียวกับวัสดุ การประมาณต้นทุนแรงงานจะต้องทราบว่าในการผลิตแต่ละขั้นตอนของสินค้าหนึ่งหน่วยนั้นต้องใช้ค่าแรงประเภทใด ใช้เวลาในการผลิตนานเท่าใด ซึ่งอาจทราบได้จากการบันทึกการทำงานของคนงาน หรือจากการประมาณของผู้คุมงาน เมื่อทราบเวลาที่คนงานแต่ละประเภทต้องใช้ในการผลิตแล้ว ต้องประมาณว่าอัตราค่าแรงสำหรับคนงานแต่ละประเภทในงวดหน้าจะเป็นเท่าใด ต้นทุนค่าแรงโดยประมาณจะได้จากการคูณ เวลาที่ใช้ในการผลิตด้วยอัตราค่าแรงของคนงานประเภทต่าง ๆ

3. ค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นการรวมค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ในส่วนที่เกี่ยวกับการผลิตไว้ด้วยกัน รวมทั้งวัสดุทางอ้อมและค่าแรงทางอ้อม โดยประมาณค่าใช้จ่ายโรงงาน สำหรับประมาณการผลิตในงวดหน้าว่าจะเกิดค่าใช้จ่ายประเภทใด ในจำนวนเท่าใด แล้วจะพิจารณหาหลักเกณฑ์ที่เหมาะสม เพื่อคำนวณหาค่าใช้จ่ายโรงงานสัดส่วนต่อหน่วย ซึ่งอาจจะเป็นหน่วยสินค้าชั่วโมงแรงงานทางตรง ชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักรหรืออื่น ๆ ซึ่งมีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นนั้น จากอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานสัดส่วนนี้ จะทราบได้ว่าต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานโดยประมาณต่อหน่วยสินค้าเป็นเท่าใด

ต้นทุนดังกล่าวข้างต้นจะได้มารวบรวมไว้ด้วยกันในบัตรต้นทุนโดยประมาณ (Estimated Cost Card) สำหรับสินค้าแต่ละประเภท หรือหน่วยงานแต่ละหน่วยงาน ซึ่งสามารถนำไปใช้เปรียบเทียบว่าแตกต่างกับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงเท่าใด เพื่อวิเคราะห์หาสาเหตุต่าง ๆ ที่ทำให้เกิดผลต่างนั้น นอกจากนี้ยังอาจนำไปใช้ประโยชน์ในด้านการกำหนดราคาขายได้อีกด้วย

จากงบประมาณในส่วนที่เกี่ยวข้องกับงบห่าการที่องค์การฯ ได้จัดทำขึ้นสำหรับปีงบประมาณหน้า จะเปรียบเทียบการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริงว่าต่างจากประมาณการหรือไม่อย่างไร และสามารถนำมาใช้ประโยชน์ทางด้านการบัญชีต้นทุน ในด้านต่อไปนี้

1. การควบคุมต้นทุนวัตถุดิบ
2. การควบคุมต้นทุนแรงงาน
3. การควบคุมค่าใช้จ่ายโรงงาน

การควบคุมต้นทุนวัตถุดิบ

จากการประมาณต้นทุนวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตต่อปี ตามคำสั่งการผลิตในระดับที่ ได้ประมาณไว้ เมื่อเฉลี่ยต่อหน้าหน้าแก้ว (กรณีเป็นผลิตภัณฑ์แก้ว) หรือน้ำหนักอิฐทนมไฟ (กรณีเป็นผลิตภัณฑ์วัตถุดิบไฟ) จะทราบได้ว่าในหน้าหน้าแก้ว 1 หน่วยหรืออิฐทนมไฟหนึ่งหน่วยจะต้องใช้วัตถุดิบประเภทใด ปริมาณเท่าใด และมีราคาต้นทุนเท่าใด ซึ่งการประมาณนี้ได้พิจารณาถึง อัตราการสูญเสียของวัตถุดิบในระหว่างการผลิตไว้ด้วยแล้ว จากอัตราเฉลี่ยต่อหน่วยข้างต้น เจ้าหน้าที่แผนกบัญชีต้นทุนจะต้องพิจารณาจัดทำบัตรต้นทุนโดยประมาณ เพื่อใช้บันทึกต้นทุนโดยประมาณ สำหรับวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายโรงงานแยกตามแผนกหรือตามกองผลิตดังนี้

1. แผนกหรือกองผลิตที่ดำเนินการผลิตน้ำแก้วหรือส่วนผสมอิฐทนมไฟ ซึ่งได้แก่กองโรงงานผสม และเตาหลอม แผนกประลองงานแก้วและแผนกประลองงานวัตถุดิบไฟ
2. กองที่ดำเนินการผลิตต่อเนื่องจากกองโรงงานผสมและเตาหลอม โดยรับน้ำแก้วมาผลิตเป็นผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป คือกองโรงงานอัดโนมตี
3. กองที่ดำเนินการผลิตต่อเนื่องจากแผนกประลองงานแก้วและกองโรงงานอัดโนมตีเพื่อรับผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปมาตกแต่งด้วยการพิมพ์และการเสียนัยเพิ่มเติม

ดังนั้นรายละเอียดตามบัตรต้นทุนโดยประมาณในล่วนที่เป็นวัตถุดิบก็จะแตกต่างกันไปแล้วแต่ลักษณะของวัตถุดิบที่ใช้ว่า เป็นวัตถุดิบที่ซื้อมาหรือเป็นวัตถุดิบซึ่งผ่านขั้นตอนการผลิตจากแผนกอื่นมาแล้ว เช่น บัตรต้นทุนโดยประมาณของกองโรงงานผลส้มและเตาหลอม (รูปที่ 110) บัตรต้นทุนโดยประมาณของแผนกประลองงานวัตถุดิบไฟจะอยู่ในลักษณะเดียวกันต่างกันเฉพาะวัตถุดิบที่ใช้เข้าการผลิตที่ต่างกันเท่านั้น เป็นต้น ซึ่งในล่วนนี้ควรกำหนดอัตราการสูญเสียของวัตถุดิบโดยประมาณในแต่ละหน่วยงานไว้ด้วย เพื่อเปรียบเทียบอัตราการสูญเสียที่เกิดขึ้นจริง อัตราการสูญเสียดังกล่าวจะคำนวณไว้จากสถิติที่ผ่านมาว่าแต่ละขั้นตอน ตั้งแต่ขั้นการหลอมน้ำแก้วนึ่งผลิตเป็นผลิตภัณฑ์ ขั้นการตกแต่ง และขั้นการขนล่งว่าควรจะเป็นอัตราเท่าใด บัตรต้นทุนโดยประมาณ (รูปที่ 111) สำหรับแผนกประลองงานแก้ว ซึ่งด้านหน้าเกี่ยวกับวัตถุดิบจะเหมือนบัตรข้างต้น แต่ด้านหลังซึ่งเกี่ยวกับค่าแรงและค่าใช้จ่ายโรงงานจะแตกต่างกัน เนื่องจากค่าแรงของหน่วยงานนี้จะต้องแสดงรายละเอียดตามแต่ละขั้นตอนของการผลิต บัตรต้นทุนโดยประมาณ (รูปที่ 112) สำหรับหน่วยงานที่รับน้ำแก้วมาผลิตต่อ คือกองโรงงานอัดโนมดี บัตรต้นทุนโดยประมาณ (รูปที่ 113) สำหรับหน่วยงานกองโรงงานพิมพ์สีและเสียนัย แยกสำหรับผลิตภัณฑ์พิมพ์สี 1 ฉบับและสำหรับผลิตภัณฑ์เสียนัย 1 ฉบับ

จากปริมาณและจำนวนเงินค่าวัตถุดิบในบัตรต้นทุนโดยประมาณของแต่ละหน่วยงาน เจ้าหน้าที่แผนกบัญชีต้นทุนจะถือเป็นหลักเกณฑ์ที่จะใช้เปรียบเทียบกับการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้นจริงทางด้านวัตถุดิบของหน่วยงานนั้น วัตถุดิบที่เบิกใช้จริงของแต่ละหน่วยงานจะทราบได้จากรายงานการใช้วัตถุดิบต่าง ๆ ดังนี้

1. กองโรงงานผลส้มและเตาหลอมได้จากรายงานการใช้ล่วนผลส้มและเชื้อเพลิงประจำวัน (รูปที่ 19) และสถิติการเบิกจ่ายวัตถุดิบของโรงงานผลส้มอัดโนมดีประจำวัน (รูปที่ 21) แสดงให้เห็นถึงการเบิกวัตถุดิบแต่ละประเภทเพื่อใช้ในการผลิตจริง ล่วนน้ำหนักน้ำแก้วที่ผลิตได้จะได้จากรายงานการผลิตประจำวันของกองผลิตต่าง ๆ (รูปที่ 31) ในกองโรงงานอัดโนมดี ว่าในแต่ละวันได้ตั้งน้ำแก้วเต็มจากเตาหลอมของกองโรงงานผลส้มและเตาหลอมในปริมาณน้ำหนักของน้ำแก้วเท่าใด เมื่อรวมน้ำหนักน้ำแก้วทั้งเดือนจะทราบได้ว่าในเดือนนั้นกองโรงงานผลส้มและเตาหลอมได้ผลิตน้ำแก้วเป็นจำนวนเท่าใด

2. แผนกประลองงานแก้ว วัตถุดิบที่เบิกใช้จริงได้จากรายงานสถิติล่วนผลมาใช้ แผนกประลองงานแก้ว (รูปที่ 22) ล่วนน้ำหนักน้ำแก้วที่ผลิตได้ในแต่ละเดือนจะได้ข้อมูล

รูปที่ 110
 บัตรต้นทุนโดยประมาณ
 กองโรงงานผสมและเกาหลวม
 ประจำปี

(หน้าแก้ว • กั้น)

วัตถุดิบ				
รายการ	วัตถุดิบย่อย	ปริมาณ(หน่วย)	ราคาก่อนหัก(บาท)	จำนวนเงิน
ทรายขาว	ทรายระยอง			
โซดาแอส	โซดาแอส			
หินปูน	หินปูนก้อน			
-	หินปูนละเอียด			
สารเคมี	อลูมิเนียมออกไซด์			
	สารหนู			
	บอแรกซ์			
	ฟลูโอสปาร์			
	โซเดียมซัลเฟต			
	โซเดียมโบรไมด์			
	ซิลิเนียม			
	สังกะสีออกไซด์			
	พาเวียมซัลเฟต			
	เฟลสปาร์ (ละเอียด)			
	โกไลไมท์			
	โอบดลท์			
เศษแก้ว	เศษแก้ว			
วัตถุดิบอื่นๆ	ตะกั่วแดง			
	กำมะถันแห้ง			
	กำมะถันผง			
	๓๔			

อัตราการใช้

% ของวัตถุดิบที่ใช้

รูปที่ 110/1

ค่าแรง			ค่าใช้จ่ายโรงงาน			
จำนวนชั่วโมง แรงงาน	อัตรากำจ้างตัวเฉลี่ย	จำนวนเงิน	หลักในการจัดสรร	น้ำหนักน้ำหนัก	อัตรากำไร จ่ายตัวเฉลี่ย	จำนวนเงิน

ต้นทุนโดยประมาณ

วัตถุดิบ

ค่าแรงงาน

ค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร

รวมต้นทุนก่อนหน่วย

ศูนย์วิทยพัชกร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บัญชีต้นทุนโดยประมาณ
แผนกประดองงานแก้ว
ประจำปี

วัตถุดิบ

รายการวัตถุดิบ	ปริมาณหน่วย	ราคาค่าหน่วยบาท	จำนวนเงิน
ทรายระยอง โซดาแอส มิกซ์ลอคโซด โซเดียมซัลเฟต โซเดียมไนเตรต ซีซีเอม โกโลไมด์ โกลด์คัท เศษแก้ว			

อัตรการสูญเสีย % ของวัตถุดิบที่ใช้

ค่าแรง

เลขหมายชิ้นค่า เนิ่งงาน	ลักษณะชิ้นค่า เนิ่งงาน	จำนวนช.ม. แรงงานทางตรง	อัตรากำแรงเฉลี่ยต่อช.ม.	จำนวนเงิน

รูปที่ 111/1

ค่าใช้จ่ายโรงงาน

หลักในการจัดสรรค่าใช้จ่าย	จำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรง	อัตราค่าแรงต่อชั่วโมง	จำนวนเงิน

กันทุนโดยประมาณ

วัตถุประสงค์

ถาวร

ค่าใช้จ่ายโรงงาน

กันทุนถาวร

ศูนย์วิทยพัทยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บัตรต้นทุนโดยประมาณ
กองโรงงานอัครโมติ
ประจำปี

วัตถุประสงค์

จำนวนหน่วย	ราคาค่าหน่วย	อัตราการสูญเสีย

ค่าแรง

เลขที่เครื่องจักร	จำนวนชั่วโมงเดินเครื่องจักร	อัตรากำหนดค่าชั่วโมงเครื่องจักร	จำนวนเงิน

ค่าใช้จ่ายโรงงาน

หลักในการจัดสรรค่าใช้จ่าย	จำนวนชั่วโมงเครื่องจักร	อัตรากำหนดค่าชั่วโมงเครื่องจักร	จำนวนเงิน

ต้นทุนโดยประมาณ

วัตถุประสงค์

ค่าแรง

ค่าใช้จ่ายโรงงาน

ต้นทุนรวมค่าน้อย

รูปที่ 113

บัญชีต้นทุนโดยประมาณ
ของโรงงานตีพิมพ์และจำหน่าย
ประจำปี

วัตถุดิบ

รายการ	วัตถุดิบย่อย	ปริมาณ(หน่วย)	ราคาค่าหน่วย(บาท)	จำนวนเงิน
ตีพิมพ์แก้วและน้ำมันพิมพ์สี	สีโกดังต่างๆ			

ค่าแรง

เลขหมายขึ้นค่าเป็นงาน	ลักษณะขึ้นค่าเป็นงาน	จำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรง	อัตราค่าแรงเฉลี่ยต่อชั่วโมง	จำนวนเงิน

ค่าใช้จ่ายโรงงาน

หลักในการจัดสรรค่าใช้จ่าย	จำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรง	อัตราค่าแรงต่อชั่วโมง	จำนวนเงิน

ต้นทุนโดยประมาณ

วัตถุดิบ

ค่าแรง

ค่าใช้จ่ายโรงงาน

=====

จากรายงานสถิติแก้วรูปพระประจําเดือน (รูปที่ 94) และรายงานสถิติผลผลิต ผ.ปลก. ผ.วพ (รูปที่ 95)

3. แผนกประลองงานวัดอุณหภูมิ วัดอุทิตบที่ใช้จริงได้จากรายงานปริมาณการใช่วัดอุทิตบ แผนกประลองงานวัดอุณหภูมิ (รูปที่ 23) ส่วนน้ำหนักอิฐทมิไฟที่ผลิตได้ในแต่ละเดือน ได้จากรายงานบันทึกการผลิตประจําเดือน (รูปที่ 99)

4. กองโรงงานพิมพ์สีและเสียนย วัตอุทิตบที่ใช้จริงได้จากใบผลผลิตประจําเดือน (รูปที่ 82) และรายการเบิกและสั่งพัสดุประจําเดือน (รูป 98) ซึ่งผลผลิตที่ผลิตได้ก็คือจำนวนที่รายงานผลิตภณท์สั่งเข้าฝ่ายพัสดุ ได้จากผลิตภณท์ที่เบิกเพื่อทําการผลิตหักด้วยผลิตภณท์ที่ย้ายรูดจากการพิมพ์สีหรือเสียนย

5. กองโรงงานอัดโนมิต วัตอุทิตบที่ใช้จริงได้จากรายงานการผลิตประจําวัน ของกองโรงงานผลิตในกองโรงงานอัดโนมิตคือน้ำแก้วตั้งเต็มทีจากกองโรงงานผลมและเตาหลอมรวมทั้งเดือน ส่วนน้ำหนักน้ำแก้วที่ผลิตได้จะได้จากรายงานผลผลิตภณท์ประจําเดือน (รูปที่ 82) และสถิติการผลิตประจําเดือน (รูปที่ 83) ซึ่งแสดงให้ทราบว่ในเดืออนนั้นผลิตภณท์ล้ําเสร็จรูปสั่งเข้า เก็บยังฝ่ายพัสดุในจำนวนที่คิดเป็นน้ำหนักน้ำแก้วเท่าใด

เมื่อเปรียบเทียบต้นทุนจริง และต้นทุนโดยประมาณทางด้านวัดอุทิตบจะพบว่ามีผลต่างเกิดขึ้น ซึ่งแบ่งเป็น

1. ผลต่างที่พึงใจ (Favourable Variance) ซึ่งเกิดจากต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงต่ำกว่าที่ประมาณไว้หรือ

2. ผลต่างที่ไม่พึงใจ (Unfavourable Variance) ซึ่งเกิดจากต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงสูงกว่าที่ประมาณไว้

ทั้งนี้แล้วแต่สถานการณ์ที่เกิดขึ้นจริงว่าเป็นอย่างไร ดังตัวอย่างที่จะแสดงดังต่อไปนี้

ตัวอย่างจากโปรแกรมการผลิตของฝ่ายโรงงานในเดือนธันวาคม.....

กำหนดให้กองโรงงานผลิตและเตาหลอม ทําการผลิตน้ำแก้วให้กองโรงงานอัดโนมิตจำนวน 90 ตัน จากบัตรต้นทุนโดยประมาณน้ำแก้ว 1 ตัน จะต้องใช่วัตอุทิตบต่าง ๆ จำนวน 1.053 ตัน คิดเป็นอัตราสูญเสีย 5% ของวัดอุทิตบที่เบิกใช้ และมีราคาต้นทุนเฉลี่ยตันละ 2,000 บาท โดย

ลุ่มมติว่าไม่มีงานระหว่างทำยกมาและงานระหว่างทำยกไป

รายการที่เกิดขึ้นในเดือนธันวาคม

ประมาณวัตถุดิบที่เบิกใช้ 35 ตัน

ราคาวัตถุดิบโดยเฉลี่ยตันละ 2,100 บาท

ต้นทุนวัตถุดิบที่เกิดขึ้นจริง = 199,500 บาท

อัตราการสูญเสีย 5% (เท่ากับที่ประมาณไว้)

ทำให้ได้น้ำแก้ว 90.25 ตัน

ต้นทุนวัตถุดิบตามประมาณการ

ประมาณวัตถุดิบที่ควรเบิกใช้ = 94.77 ตัน

ต้นทุนวัตถุดิบโดยประมาณ = 189,540 บาท

เกิดผลต่างต้นทุนจริงสูงกว่าที่ประมาณไว้ = 199,500 - 189,540 บาท

= 9,960 บาท

ผลต่างที่เกิดขึ้นประกอบด้วย

1. ผลต่างปริมาณวัตถุดิบ (Material Quantity Variance)

ซึ่งเกิดจากปริมาณวัตถุดิบที่ใช้ไปต่างจากปริมาณที่ได้ประมาณไว้คือ

ผลต่างปริมาณวัตถุดิบ = $(95 - 94.77) \times 2,000$ บาท

= $0.23 \times 2,000$ บาท

ผลต่างไม่พึงใจ = 460 บาท

2. ผลต่างราคาวัตถุดิบ (Material Price Variance) เกิด

จากราคาวัตถุดิบที่ใช้ต่างจากราคาที่ประมาณไว้คือ

ผลต่างราคาวัตถุดิบ = $(2,100 - 2,000) \times 95$ บาท

= 100×95 บาท

ผลต่างไม่พึงใจ = 9,500 บาท

ผลต่างข้างต้นได้คำนวณขึ้นโดยลุ่มมติว่าไม่มีงานระหว่างทำยกมาและงานระหว่างทำยกไป หากมีงานระหว่างทำคงเหลือจะต้องทำการเปรียบเทียบกับงานระหว่างทำนั้น ให้เป็นหน่วยผลิตเทียบเท่า (Equivalent Product) เสียก่อน โดยเปรียบเทียบว่าได้ใช้วัตถุดิบไปแล้วกี่เปอร์เซ็นต์ ถือว่าเป็นผลผลิตตามที่คำนวณได้ เช่นงานระหว่างทำยกมา 200 หน่วย โดยใช้วัตถุดิบไปแล้ว 50% ถือว่าเป็นหน่วยผลิตเสร็จ 100 หน่วย เป็นต้น เพื่อใช้คำนวณวัตถุดิบที่เปิดค่าใช้จ่ายสำหรับงานที่ผลิตเสร็จ

ส่วนอัตราการสูญเสียที่เกิดขึ้น หากไม่เกินจากอัตราที่ประมาณไว้ถือว่าเป็นส่วนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้จะเฉลี่ยเข้าหน่วยผลิตที่หน้าแก้วที่ผลิตเสร็จ และน้ำแก้วของงานระหว่างทำก็ได้เทียบให้เป็นหน่วยผลิตเทียบเท่าแล้วตามอัตราส่วนที่เฉลี่ย แต่หากเกินกว่าที่กำหนดไว้ หากเกินจากอัตราที่กำหนดถือว่าเป็นการสูญเสียที่ควรหลีกเลี่ยงได้ เพื่อประโยชน์ในการควบคุมอาจจะแยกแสดงต้นทุนหน่วยสูญเสียเป็นค่าใช้จ่ายต่างหาก โดยโอนจากต้นทุนการผลิตไปยังค่าใช้จ่ายจ่ายเลย โดยลงรายการ

เดบิตบัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน xx

เครดิต บัญชีงานระหว่างทำ-กองโรงงาน xx

ผลสมและเตาหลอม

ต้นทุนของหน่วยสูญนี้จะนำไปลงบัญชีย่อยคือบัญชีรายจ่ายวัตถุดิบสูญเสีย

ดิวสูญเสีย

การควบคุมภายในต้นวัตถุดิบที่เสนอแนะเพิ่มเติม

เพื่อให้มีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

1. ระบบเติม เมื่อถึงจุดสั่งซื้อฝ่ายผลิตจะทำการสั่งซื้อของ (รูปที่ 2) ขึ้น 2 ฉบับ

ต้นฉบับ ฝ่ายผลิตเก็บไว้เอง

สำเนา ส่งฝ่ายการซื้อเพื่อจัดทำรายการขออนุมัติจัดหาพัสดุ

และสิ่งของ (รูปที่ 3)

การแก้ไข ควรเพิ่มสำเนารายการสดหาล้างของอีก 2 ฉบับ ส่งให้แผนกการเงินเพื่อไปเปรียบเทียบกับตัวเรื่องการสดซื้อ ซึ่งฝ่ายการสดหาล้างตัวเรื่องทั้งหมดมายังแผนกการเงินเพื่อจ่ายเงิน สำเนาอีกฉบับฝ่ายการสดหาเก็บไว้ เป็นหลักฐานแนบติดกับสำเนาใบสั่งซื้อ

2. ระบบเดิม เมื่อได้ตัวผู้ขายแล้ว ฝ่ายการสดหาล้างจะจัดทำใบสั่งซื้อ (รูปที่ 4) ขึ้น 3 ฉบับ

ต้นฉบับ ส่งให้ผู้ขาย

สำเนา ฝ่ายการสดหาเก็บไว้เป็นหลักฐาน

สำเนา ติดตัวเรื่องการสดซื้อ

การแก้ไข เห็นควรเพิ่มสำเนาขึ้นอีกหนึ่งฉบับ ฉบับหนึ่งส่งให้ฝ่ายพัสดุเพื่อแจ้งให้ทราบว่าได้มีการสั่งซื้อตามรายการสดหาล้างของรายการนั้นแล้ว

3. ระบบเดิม เมื่อผู้ขายส่งมาให้พร้อมใบสั่งของจำนวน 4 ฉบับ กรรมการตรวจรับของแล้วฝ่ายพัสดุจะทำใบรับสั่งเข้าของ (รูปที่ 5) จำนวน 3 ฉบับ

ต้นฉบับ ใบสั่งของและใบรับสั่งของเข้าส่งฝ่ายการสดหาเพื่อแนบกับตัวเรื่อง

สำเนา อย่างละฉบับส่งแผนกบัญชีต้นทุน

สำเนา ใบรับสั่งของเข้าที่ฝ่ายพัสดุเก็บไว้จะใช้เป็นหลักฐาน

ลงรายการรับในการรัดแยกประเภทพัสดุ

สำเนาใบสั่งของคืนผู้ขาย เป็นหลักฐานเรียกเก็บเงินในภายหลัง แผนกบัญชีต้นทุนจะเก็บสำเนาใบสั่งของไว้ครบเดือนจึงส่งให้แผนกบัญชี เพื่อแยกสำเนาใบสั่งของดังกล่าวออกตามชนิดของวัตถุดิบ เคียนเจอร์นัลลิสลิป และลงรายการในการรัดแยกประเภทบัญชี จากนั้นจึงส่งสำเนาใบสั่งของดังกล่าวพร้อมการรัดแยกประเภทบัญชี โดยได้ลงรายการไว้แล้วให้แผนกบัญชีต้นทุน เพื่อจัดทำใบรับพัสดุ (รูปที่ 10) โดยใส่เลขที่ในเจอร์นัลลิสลิปเป็นเลขที่อ้างอิง แล้วลงรายการในบัญชีแยกประเภทพัสดุ (รูปที่ 6) และสำเนาทะเบียนรับพัสดุ (รูปที่ 11) เมื่อแผนกการเงินจ่ายเงิน ตามการทวงถามของผู้ขายแล้วจะส่งเอกสารตัวเรื่องทั้งหมดมาเก็บไว้ที่แผนกบัญชี

การแก้ไข ในกรณีนี้สำเนาใบสั่งของควรรุ่งตรงยังแผนกบัญชี เพื่อดำเนินงานในส่วนของตนเรียบร้อยแล้วจึงสั่งให้แผนกบัญชีต้นทูล เพื่อดำเนินการต่อ

4. ระบบเดิม ใช้ใบเบิกพัสดุเป็นหลักฐานการเบิก ซึ่งมีข้อบกพร่อง คือ มีการยืมใบเบิกระหว่างหน่วยงาน และไม่มีการตรวจสอบเลขที่ใบเบิกเมื่อสิ้นงวด

การแก้ไข สัตให้มีการควบคุมใบเบิกพัสดุโดยมีเจ้าหน้าที่รับผิดชอบ เจ้าหน้าที่ฝ่ายพัสดุจะให้เบิกวัตถุดิบได้ต่อเมื่อเป็นใบเบิกพัสดุของหน่วยงานนั้น เจ้าหน้าที่แผนกบัญชีต้นทูลควรได้ตรวจสอบดูว่า เลขที่ใบเบิกพัสดุของแต่ละหน่วยงานเกิดขึ้นเรียงตามลำดับเลขที่ ซึ่งพิมพ์ไว้ล่วงหน้า (running number) ของใบเบิกพัสดุหรือไม่ มีรายการผิดปกติ เช่น เลขที่ไม่เรียงกัน หรือขาดหายไปต้องสอบถามสาเหตุเพื่อป้องกันการทุจริตที่อาจเกิดขึ้นได้

5. ระบบเดิม มีการคุมวัตถุดิบโดยแผนกบัญชีต้นทูลและฝ่ายพัสดุ

การแก้ไข ตามระบบเดิมเห็นว่าถูกต้องแล้วเนื่องจากเป็นการตรวจขึ้นกันทั้ง 2 ฝ่ายเพื่อตรวจสอบความถูกต้องได้ แต่ทั้งนี้ปฏิบัติการสอบทานระหว่างกันในระหว่างบัญชีมีน้อยเห็นควรให้มีการตรวจสอบรายการลุ่มตัวอย่างวัตถุดิบเป็นบางชนิด พร้อมการตรวจนับโดยจัดทำประมาณเดือนละครั้ง เพื่อหาข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นและแก้ไขได้ทันที

ข้อเสนอแนะอื่น ๆ สัตให้มีการตรวจสอบภายในทำหน้าที่ในการตรวจสอบความถูกต้องของการปฏิบัติงานในแต่ละด้าน ในด้านวัตถุดิบ นอกจากตรวจสอบความถูกต้องของการบันทึกรายการหลักฐานที่ใช้ประกอบในระหว่างงวดควรสัตให้มีการตรวจนับวัตถุดิบคงเหลือในช่วงเวลาที่กำหนดโดยไม่ให้ผู้รับผิดชอบรู้ตัวล่วงหน้า ทั้งในส่วนของหน่วยงานที่เบิกและฝ่ายพัสดุ

ส่วนในด้านพัสดุอื่น ๆ ลักษณะการควบคุมเป็นเช่นเดียวกับวัตถุดิบคือ มีการบันทึกรายการในการบัญชีแยกประเภทพัสดุของทั้งแผนกบัญชีต้นทูลและฝ่ายพัสดุ การดำเนินงานเพื่อให้มีประสิทธิภาพ จะคล้ายคลึงกับที่ได้กล่าวมาแล้ว เพียงแต่ต้องมีการควบคุมว่าได้ใช้ประโยชน์เพื่อองค์การจริง ๆ

การควบคุมต้นทุนแรงงาน

วิธีการประมาณต้นทุนแรงงานที่องค์การแก้วใย้อยู่ไม่สามารถจะนำข้อมูลต้นทุนแรงงานโดยประมาณมาใช้ได้สำหรับบางหน่วยงาน ซึ่งได้เสนอให้ใช้วิธีการบัญชีต้นทุนงาน โดยต้องคำนวณหาต้นทุนแรงงานทางตรงขึ้นจากต้นทุนแรงงานโดยประมาณทั้งหมด สำหรับกองโรงงานพิมพ์และเสียนัย และแผนกประลองงานแก้ว ส่วนของหน่วยงานอื่นซึ่งยังคงใช้วิธีการบัญชีต้นทุนต้นทุนไม่จำเป็นต้องแยกค่าแรงทางตรงออกต่างหาก... เนื่องจากค่าแรงที่เกิดขึ้นในหน่วยงานทั้งหมดจะเป็นต้นทุนแรงงานในหน่วยงานนั้น การคำนวณหาอัตราค่าแรงต่อชั่วโมงแรงงานทางตรงสามารถทำได้ดังนี้

1. จากงบประมาณเงินเดือนและค่าจ้างต่อปี ซึ่งแยกตามหน่วยงานจะทำให้ทราบว่าฝ่ายโรงงานได้ประมาณต้นทุนค่าแรงสำหรับกองโรงงานพิมพ์และเสียนัยและแผนกประลองงานแก้วจำนวนเท่าใด

2. ต้องประมาณว่าจำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรงที่คาดว่าจะใช้ไปในการพิมพ์และเสียนัยของกองโรงงานพิมพ์และเสียนัย และในการผลิตผลิตภัณฑ์ของแผนกประลองงานแก้วต่อปีเป็นเท่าใด สำหรับกรณีหลังสามารถประมาณได้จากสถิติในบันทึกการปฏิบัติงานประจำวัน (รูปที่ 96) ที่จัดทำอยู่ในปัจจุบัน ส่วนกรณีแรกการประมาณชั่วโมงแรงงานทางตรงอาจทำได้โดย¹

2.1 วิธี Time and Motion Study โดยให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายวิศวกรรมอุตสาหกรรม ดำเนินการศึกษาและวิเคราะห์งานที่จำเป็นต้องใช้ในการผลิต โดยแยกกระบวนการขั้นตอนของการดำเนินงานจากการสังเกตการณ์ (และจากการทดลองเฉพาะแห่ง) จะมีการคำนวณเวลามาตรฐานสำหรับการดำเนินงานแต่ละขั้นตอน วิศวกรอุตสาหกรรมจะเป็นผู้พิจารณาว่างานที่ทำแต่ละอย่างควรใช้เวลาอย่างน้อยเพียงใด ซึ่งจะเป็นข้อมูลพื้นฐานสำหรับกำหนดจำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรงที่ต้องการในการผลิตผลิตภัณฑ์ตามแผนการผลิต ภายใต้การควบคุมของวิศวกรอุตสาหกรรม โดยทั่วไปแล้ววิธีนี้จะเป็นวิธีที่ดีที่สุดในการกำหนดเวลามาตรฐานของแรงงาน

2.2 กะประมาณโดยตรง โดยผู้ควบคุมการผลิตผลิตภัณฑ์จะเป็นผู้กะประมาณชั่วโมงแรงงานทางตรงที่ต้องการสำหรับผลิตผลิตภัณฑ์ตามแผนการผลิต โดยการใช้อุณหภูมิต่ำ

¹ กิ่งกนก พิชยานุคุณ, ลุนทรี จรุญ การวางแผนและควบคุมกำไรโดยใช้งบประมาณ โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, พ.ศ. 2524 หน้า 125.

และจากผลการปฏิบัติงานของแผนกที่ได้จัดทำเป็นรายงานใน 2-3 งวดที่ผ่านมา

2.3 การกะประมาณด้วยวิธีการทางสถิติโดยกลุ่มผู้เชี่ยวชาญ ข้อมูลการบัญชีที่บันทึกผลการปฏิบัติงานในอดีตมักเป็นข้อมูลที่มีคุณค่าสำหรับการแปลงความต้องการในการผลิตเป็นจำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรง วิธีนี้มักใช้สำหรับแผนกผลิตที่ผลิตผลิตภัณฑ์หลายชนิด ความถูกต้องของวิธีนี้ขึ้นอยู่กับความเหมาะสมของการบันทึกต้นทุนและแบบขบวนการผลิตในแต่ละงวด ต้องเป็นแบบเดียวกัน วิธีนี้มีจุดอ่อนที่ว่า อดีตที่ไม่มีประสิทธิภาพจะนำมาคาดคะเนในอนาคตด้วย

วิธีแรกดูจะเหมาะสมสำหรับองค์การฯ ที่จะใช้ปฏิบัติได้

3. จากงบประมาณเงินเดือนและค่าจ้างต่อปีของกองโรงงานพิมพ์และเสียนัยคุณด้วยชั่วโมงแรงงานทางตรงโดยประมาณหารด้วยจำนวนชั่วโมงแรงงานทั้งหมดจะได้ต้นทุนแรงงานทางตรงทั้งปี เมื่อเฉลี่ยด้วยชั่วโมงแรงงานทางตรงจะได้อัตราค่าแรงโดยประมาณตัวเฉลี่ยต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง

ส่วนของหน่วยงานผลิตอื่นจะใช้งบประมาณเงินเดือนและค่าจ้างของหน่วยงานนั้นหารด้วยจำนวนชั่วโมงที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเพื่อใช้ในการผลิตน้ำแก้ว หรือผลิตภัณฑ์ของแต่ละหน่วย ได้อัตราค่าแรงโดยประมาณตัวเฉลี่ยต่อชั่วโมงแรงงาน จากนั้นจะนำข้อมูลที่ได้นี้มาคูณกับต้นทุนโดยประมาณของหน่วยงาน ในส่วนของค่าแรงดังนี้

1. กองโรงงานผสมและเตาหลอม ซึ่งบัตรต้นทุนโดยประมาณจัดทำขึ้นเพื่อบันทึกต้นทุนในการผลิตโดยประมาณต่อน้ำแก้วหนึ่งตัน จากต้นทุนค่าแรงโดยประมาณต่อน้ำแก้วหนึ่งตัน เฉลี่ยด้วยชั่วโมงแรงงานที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเพื่อผลิตน้ำแก้วหนึ่งตัน จะได้อัตราค่าแรงโดยประมาณต่อชั่วโมงแรงงาน ต่อหน้าหมักน้ำแก้วหนึ่งตัน

ส่วนกรณีแผนกประลองงานวัตถุทนไฟจะใช้วิธีเดียวกันเพียงแต่ต้นทุนค่าแรงโดยประมาณจะประมาณจากน้ำหนักอิฐทนไฟ 1 ตัน

2. แผนกประลองงานแก้ว บัตรต้นทุนโดยประมาณที่จัดทำขึ้นแสดงต้นทุนในการผลิตสำหรับน้ำหนักแก้วของผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปหนึ่งตัน ในส่วนค่าแรงจะแสดงรายละเอียดค่าแรงตามขั้นตอนในการดำเนินงานคือ

2.1 การเป่า

- 2.2 การตัด
- 2.3 การฝน
- 2.4 การลน
- 2.5 การคัดผลิตรถยนต์

ว่าในแต่ละขั้นตอน ใช้อัตราค่าแรงงานทางตรงโดยประมาณเท่าใด นำไปเฉลี่ยต้นทุนแรงงานทางตรงที่เกิดขึ้นในแต่ละขั้นตอนตามงบประมาณ ที่วางไว้จะได้อัตราค่าแรงทางตรง โดยประมาณต่อชั่วโมงแรงงานทางตรงต่อหน้าพนักงานทั่วหนึ่งต้น

3. กองโรงงานอัตโนมัติ จะใช้อัตราค่าแรงเฉลี่ยต่อชั่วโมงเครื่องจักร โดยดูว่าเครื่องจักรแต่ละเครื่องใช้คนงานคนกี่คนต่อกะ อัตราค่าแรงชั่วโมงละเท่าใด ได้ค่าแรงหนึ่งกะคูณด้วยจำนวน 3 กะ เป็นการทำงานทั้งวัน หาดด้วยจำนวนชั่วโมงเครื่องจักร 24 ชั่วโมง ได้อัตราค่าแรงเฉลี่ยต่อชั่วโมงเครื่องจักรแต่ละเครื่องบันทึกในบัตรต้นทุนโดยประมาณ (รูปที่ 112)

4. กองโรงงานพิมพ์และเสียบนัยการบันทึกค่าแรงโดยประมาณจะต้องแยกรายละเอียดค่าแรงตามขั้นตอนในการดำเนินงานคือ

- 4.1 การปิดรูปลอก
- 4.2 การพิมพ์
- 4.3 การเสียบนัย
- 4.4 การคัดผลิตรถยนต์

ตามวิธีการ เช่นเดียวกับแผนกประกอบงานแก้ว

จากต้นทุนแรงงานโดยเฉลี่ยของแต่ละหน่วยงานในบัตรต้นทุนโดยประมาณ เจ้าหน้าที่แผนกบัญชีต้นทุนจะให้เป็นหลักในการเปรียบเทียบกับต้นทุนแรงงานที่เกิดขึ้นจริงว่าแตกต่างกันหรือไม่ อย่างไร ดังนี้

1. กองโรงงานผสมและเตาหลอม ต้นทุนแรงงานที่เกิดขึ้นจริงได้จากรายงานสรุปยอดเงินเดือนพนักงานและคนงานประจำเดือน (รูปที่ 61) และรายงานสรุปยอดค่าทำงานล่วงเวลาของพนักงานและคนงานประจำเดือน (รูปที่ 62)

ส่วนต้นทุนแรงงานโดยประมาณจะได้จากน้ำหนักน้ำแก้วที่แต่ละกองในกองโรงงานอัดโนมิต รายงานไว้ในรายงานการผลิตประจำวันตามที่ได้กล่าวแล้วในช่วงการเปรียบเทียบต้นทุนวัตถุดิบของ กองโรงงานนี้ เจ้าหน้าที่แผนกบัญชีต้นทุนจะทราบว่าในเดือนนั้นกองโรงงานแห่งนี้ผลิตน้ำแก้วได้ ในปริมาณเท่าใด ซึ่งควรจะใช่ชั่วโมงแรงงานตามที่ประมาณไว้เท่าใด เมื่อคูณอัตราค่าแรงโดย ประมาณต่อชั่วโมงต่อน้ำแก้วหนึ่งตัน ควรเกิดต้นทุนแรงงานในเดือนนั้นเท่าใด ส่วนกรณีของงาน ระหว่างทำยกมาตั้งงวด และปลายงวด ก็จะต้องเปรียบเทียบให้เป็นหน่วยผลิตเทียบเท่า เช่นเดียวกับ วัตถุดิบ ซึ่งจากการเปรียบเทียบต้นทุนแรงงานโดยประมาณกับต้นทุนแรงงานที่เกิดขึ้นจริงจะ เกิดผลต่างซึ่งสามารถวิเคราะห์หาสาเหตุได้ดังต่อไปนี้

ตัวอย่าง ใช้ข้อมูลจากตัวอย่างเดิมว่ากอง โรงงานผลส้มและ เตากลอมต้องผลิตน้ำแก้ว จำนวน 90 ตัน อัตราสูญเสียของ วัตถุดิบ 5%

ต้นทุนแรงงานโดยประมาณของน้ำแก้วหนึ่งตัน

ชั่วโมงแรงงาน	245 ชั่วโมง
ค่าแรงชั่วโมงละ	65 บาท

รายการที่เกิดขึ้นจริง

ชั่วโมงแรงงาน	23,400 ชั่วโมง
ค่าแรงชั่วโมงละ	70 บาท

ต้นทุนแรงงานที่เกิดขึ้นจริง 1,638,000 บาท

ต้นทุนแรงงานตามประมาณการ 1,433,250 บาท

เกิดผลต่างสูงกว่าที่ประมาณไว้ 204,750 บาท

ผลต่างที่เกิดขึ้นประกอบด้วย

1. ผลต่างเวลาที่ใช้ในการผลิต (Labour Time Variance) เกิดจาก เวลาที่ใช้ในการผลิตมากหรือน้อยกว่าเวลาที่ประมาณไว้ ดังนี้

ผลต่างเวลาที่ใช้ในการผลิต = $(23,400 - 22,050) \times 65$ บาท

= $1,350 \times 65$

ผลต่างที่ไม่พึงใจ = 87,750 บาท

2. ผลต่างอัตราค่าแรง (Labour Rate Variance) เป็นผลต่างอันเกิดจากอัตราค่าแรงที่จ่ายจริงต่างจากอัตราที่ประมาณไว้ ดังนี้

ผลต่างอัตราค่าแรง	=	(70 - 65) x 23,400	บาท
	=	5 x 23,400	บาท
ผลต่างที่ไม่พึงใจ	=	117,000	บาท
รวมผลต่างที่ไม่พึงใจของค่าแรง	=	204,750	บาท

วิธีการบันทึกรายการ เป็นเช่นเดียวกับวัตถุดิบ

2. แผนกประลองงานแก้ว ต้นทุนแรงงานที่เกิดขึ้นจริงเก็บข้อมูลได้จากบันทึกการปฏิบัติงานประจำวัน (รูปที่ 92) ว่าในแต่ละขั้นตอนของการผลิตของเตานั้น ใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงเท่าใด และเป็นค่าแรงจำนวนเท่าใด ส่วนต้นทุนแรงงานโดยประมาณคำนวณได้จากน้ำหนักน้ำแก้วของผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปที่ผลิตได้ในเตานั้น ต้องใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงในแต่ละขั้นตอนเท่าใด คิดเป็นค่าแรงทางตรงจำนวนเท่าใด เมื่อเปรียบเทียบแล้วเกิดผลต่างจะวิเคราะห์ผลต่างเช่นเดียวกับกองโรงงานผลส้มและเตาหลอม

3. แผนกประลองงานวัตถุดิบไฟ ต้นทุนแรงงานที่เกิดขึ้นจริงได้จากรายงานสรุปยอดเงินเดือนพนักงานและคนงานประจำเดือนและรายงานสรุปยอดค่าทำงานล่วงเวลาประจำเดือน เช่นเดียวกับกองโรงงานผลส้มและเตาหลอม ส่วนต้นทุนแรงงานโดยประมาณได้จากการคำนวณน้ำหนักอิฐทนไฟที่ได้จากบันทึกการผลิต (รูปที่ 95) ควรจะใช้ชั่วโมงแรงงานเท่าใดและก่อให้เกิดค่าแรงงานในจำนวนเท่าใด เมื่อเปรียบเทียบกับที่ได้จ่ายไปจริง ในระหว่างเดือนจะเกิดผลต่างขึ้น ซึ่งจะใช้วิธีวิเคราะห์เช่นเดียวกันที่กล่าวมาแล้ว

4. กองโรงงานอัดโนมตี ต้นทุนแรงงานที่เกิดขึ้นจริงได้จากรายงานสรุปยอดเงินเดือนพนักงานและคนงานประจำเดือนและรายงานสรุปยอดค่าทำงานล่วงเวลาประจำเดือน เช่นเดียวกัน ส่วนต้นทุนแรงงานโดยประมาณได้จากน้ำหนักน้ำแก้วของผลิตภัณฑ์ที่ส่งเข้าฝ่ายผลิต ควรใช้ชั่วโมงเครื่องจักรเท่าใดคิดเป็นต้นทุนแรงงานโดยประมาณเท่าใด เพื่อทำการเปรียบเทียบวิเคราะห์ผลต่างต่อไป

5. กองโรงพิมพ์สีและเสียนัย ต้นทุนแรงงานที่เกิดขึ้นจริงได้ข้อมูลจากบัตรลดเวลาประจำวัน ซึ่งจะรวบรวมได้ว่าในแต่ละขั้นตอนใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงเท่าใด คิดเป็นค่าแรงงานเท่าใด เปรียบเทียบกับชั่วโมงแรงงานที่ประมาณไว้ สำหรับการผลิตผลิตภัณฑ์ตามน้ำหนักน้ำแก้ว

ที่คิดว่าควรเกิดค่าแรงในแต่ละขั้นตอนในจำนวนเท่าใด แล้ววิเคราะห์ถึงผลต่างที่เกิดขึ้นเช่นเดียวกับหน่วยงานอื่น

การควบคุมภายในด้านค่าแรงที่เสนอแนะเพิ่มเติม

ระบบเดิม แผนกการพนักงานใช้บัตรลงเวลา (รูปที่ 41) บันทึกการเข้าออกจากรองค์การฯ ทั้งที่โรงงานบางนาและโรงงานที่ลำโพง เป็นหลักฐานในการทำใบตรวจลုပ်วันทำงาน และเบิกเงินเพิ่มพิเศษวันทำงานกะ (รูปที่ 42) และใบตรวจลုပ်และเบิกเงินค่าทำงานล่วงเวลา (รูปที่ 43) หน่วยงานอื่นของฝ่ายโรงงาน ยกเว้นแผนกประลองงานแก้วและแผนกประลองงานวัตถุทนไฟ จะไม่มีการบันทึกเวลาใด ๆ เกี่ยวกับค่าแรงอีก แผนกประลองงานแก้วจะสั่งให้มีบันทึกผลการปฏิบัติงานประจำวัน (รูปที่ 96) สำหรับลงรายการค่าแรงทางตรงในการผลิตผลิตภัณฑ์แต่ละประเภท ส่วนแผนกประลองงานวัตถุทนไฟก็ได้สั่งให้มีบันทึกการปฏิบัติงาน (รูปที่ 100) แสดงค่าแรงทางตรงในการผลิตผลิตภัณฑ์แต่ละประเภท และบันทึกการปฏิบัติงาน (กรณีมีการเผาวัตถุทนไฟ) (รูปที่ 101) บันทึกเพื่อให้แผนกบัญชีต้นทุนใช้คำนวณค่าแรงทางตรง โดยไม่ได้เกี่ยวข้องกับแผนกการพนักงานเลย ส่วนฝ่ายการค้าและฝ่ายอำนวยความสะดวกจะมีแฟ้มลงเวลาประจำหน่วยงานเมื่อพนักงานเข้ามาถึงสำนักงาน

การแก้ไข สำหรับหน่วยงานที่ยังคงใช้วิธีการบัญชีต้นทุนตอนคือ กองโรงงานผล่อมและเตาหลอม กองโรงงานฮัตโนมิติ ควรสั่งให้มีลุ่มดลงเวลาทำงาน เมื่อคนงานหรือพนักงานเข้าและออกจากโรงงาน โดยมีหัวหน้ากองหรือผู้ควบคุมงานลงนามรับรองในลุ่มดดังกล่าวเมื่อถึงงวดที่จะจ่ายค่าแรง เพื่อส่งให้แผนกการพนักงานทำการตรวจลုပ်กับบัตรลงเวลาไปกลับของพนักงานคนงาน เพื่อเป็นการควบคุมว่าเมื่อพนักงานคนงานต่อกับบัตรลงเวลาแล้วได้เข้าโรงงานเพื่อปฏิบัติงานจริง ส่วนกรณีพนักงานคนงานในกองพิมพ์สีและเสียนัย สั่งให้มีการทำบัตรลงเวลาประจำวัน (รูปที่ 114) เพื่อให้พนักงานใช้ลงเวลาที่ไปใช้ในการทำงานแต่ละงานโดยมีหัวหน้างานเป็นผู้ลงนามรับรอง ซึ่งอาจจะสั่งให้มีช่องกะบะสำหรับให้พนักงานใส่บัตรตามเลขที่งานซึ่งกำหนดไว้สำหรับช่องนั้นเมื่อสิ้นวันฝ่ายโรงงานจะรวบรวมบัตรดังกล่าวส่งให้แผนกการพนักงานในวันรุ่งขึ้น ซึ่งเป็นการหมดกะสุดท้ายของวันที่แล้ว แผนกการพนักงานจะตรวจลုပ်กับบัตรลงเวลาแล้วรวบรวมส่งต่อให้แผนกบัญชีต้นทุนเมื่อแยกค่าแรงทางตรงดังกล่าวเข้างานแต่ละงาน โดยใช้รายงานสรุปลงเวลาทำงาน (รูปที่ 115) ส่วนกรณีของสำนักงาน แฟ้มลงเวลาของพนักงานเมื่อถึงงวด

รูปที่ 114

บัตรประจำงาน

วันที่.....

กะที่.....

ชื่อ..... เสร็จประจำตัว..... ลักษณะงาน.....

งานหมายเลขที่..... เลขหมายผลิตภัณฑ์..... จำนวนเงินที่ทำเสร็จ.....

เวลาเริ่ม..... เวลาเลิก..... จำนวนชั่วโมงปกติ..... อัตรา..... ค่าแรงปกติ.....

เวลาเริ่ม..... เวลาเลิก..... ชั่วโมงล่วงเวลา..... อัตรา..... ค่าแรงพิเศษ.....

รวมค่าแรง.....

..... หัวหน้างาน

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รูปที่ 115
สรุปเวลาทำงาน

งานเลขที่.....

เลขประจำตัว	เวลา เริ่ม	เวลา เลิก	จำนวน ชั่วโมง	อัตรา	ค่าแรง ปกติ	เวลา เริ่ม	เวลา เลิก	จำนวน ชั่วโมง	อัตรา	ค่าแรง พิเศษ	รวม

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ที่จะจ่ายเงิน หัวหน้าฝ่ายแต่ละฝ่าย จะต้องลงนามกำกับไว้ด้วย

ข้อเสนอนี้ ๑ ควรสัทธิการตรวจสอบในด้านแรงงานนี้อย่างสม่ำเสมอ โดยให้เป็นหน้าที่ของกองตรวจสอบภายในที่ได้จัดตั้งขึ้นใหม่ ซึ่งหากไม่สามารถตรวจสอบได้อย่างละเอียด ก็อาจจะทำการตรวจสอบแต่ละจุดที่สำคัญ (Spot Audit)¹ เช่น การตรวจความถูกต้องของอัตราค่าแรง การตรวจการคำนวณเงิน รวมทั้งรายการหักต่าง ๆ ว่าถูกต้อง หรืออาจจะตรวจลายมือชื่อของคณงานว่าถูกต้องตรงกับลายมือชื่อในใบประวัติการทำงาน ดังนี้เป็นต้น ส่วนค่าล่วงเวลาควรต้องควบคุมว่าเป็นกรณีทำงานเร่งด่วนไม่สามารถผลิตได้ทันตามกำหนด มิใช่การนำเอางานที่ควรจะทำเสร็จในเวลาปกติ รวบรวมไว้เพื่อทำในช่วงล่วงเวลาเพื่อได้รับค่าแรงเพิ่มขึ้น

การควบคุมค่าใช้จ่ายโรงงาน

เนื่องจากการใช้วิธีการบันทึกข้อมูลตามที่เกิดขึ้นจริงที่ขึ้นอยู่กับบัญชี ในส่วนของค่าใช้จ่ายโรงงานไม่มีการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นต้นทุนการผลิตไว้ล่วงหน้า เจ้าหน้าที่แผนกบัญชีต้นทุนค่าเป็นจะต้องกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานโดยประมาณที่จะตัดสรร สำหรับหน่วยงานต่าง ๆ ตามงบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานของฝ่ายโรงงานที่ได้กำหนดไว้โดยจะต้องเลือกหน่วยที่จะใช้ในการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานตัดสรรให้เหมาะสมเพื่อให้การตัดสรรค่าใช้จ่ายได้ผลถูกต้องที่สุด โดยพิจารณาว่า ค่าใช้จ่ายโรงงานโดยตรงของหน่วยงานนั้น มีส่วนสัมพันธ์กับการใช้แรงงานหรือการใช้เครื่องจักรหรือการใช้วัสดุดิบ เป็นต้น ซึ่งอัตรานี้จะกำหนดโดยใช้ระดับประมาณการผลิตที่คาดว่าจะทำในงวดหน้าเป็นหลัก โดยวิธีการคิดต้นทุนรวม (Absorbtion Costing) ซึ่งอาจพิจารณาได้ดังนี้

¹ ลงจิตต์ หลีกภัย, เอกสารประกอบคำบรรยายเรื่องเทคนิคการควบคุมภายในเกี่ยวกับค่าแรงและการนำคอมพิวเตอร์มาใช้ในการควบคุม, คณะพาณิชย์ศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย 22 เมษายน 2526 หน้า 8

1. กองโรงงานผลส้มและเตาหลอม หน่วยที่จะใช้เป็นตัวกำหนดคือหน่วยผลผลิต คือน้ำหนักน้ำแก้วที่ประมาณว่าจะผลิตในปีงบประมาณหน้า การใช้วิธีนี้ทำได้สะดวกและได้ผลสำหรับหน่วยงานที่มีผลผลิตเพียงชนิดเดียว

2. กองโรงงานผลิตอัดโนมมิติ หน่วยที่จะใช้เป็นตัวกำหนดก็คือ หน่วยผลผลิตเช่นเดียวกับกองโรงงานผลส้มและเตาหลอมตามเหตุผลเดียวกัน เพราะผลผลิตที่ได้มีลักษณะและกรรมวิธีที่เกือบจะเรียกได้ว่าเหมือนกัน จะแตกต่างกันก็เพียงน้ำหนัก รูปร่าง และขนาดเท่านั้น

3. กองโรงงานพิมพ์และเสียบร้อย หน่วยที่จะใช้เป็นตัวกำหนดจะใช้จำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรง เนื่องจากการผลิตส่วนมากทำโดยแรงงานคน เครื่องจักรจะเป็นส่วนช่วยในการทำงานเท่านั้น

4. แผนกประลองงานแก้ว หน่วยที่จะใช้เป็นตัวกำหนด จะใช้จำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรงเช่นกัน ในเหตุผลเดียวกัน และที่ปฏิบัติอยู่ในปัจจุบันได้มีการจัดให้จัดบันทึกการปฏิบัติงานประจำวันอยู่แล้ว ซึ่งสามารถนำข้อมูลมาใช้ในการประมาณชั่วโมงแรงงานทางตรงได้

5. แผนกประลองงานวัตถุทนไฟ หน่วยที่จะใช้เป็นตัวกำหนดคือหน่วยผลผลิต คือ น้ำหนักวัตถุทนไฟซึ่งผลผลิตต่างกันที่รูปร่าง ขนาด และน้ำหนัก

6. หน่วยบริการ ซึ่งได้แก่กองกำเริดกำลัง กองโรงงานซ่อมสร้าง และฝ่ายผลิต ซึ่งให้บริการแก่หน่วยงานอื่น หน่วยที่จะใช้เป็นตัวกำหนดในการเฉลี่ยค่าใช้จ่ายในหน่วยงานตนเองเข้าหน่วยผลิตเป็นดังนี้

6.1 กองกำเริดกำลัง หน่วยที่จะใช้เป็นตัวกำหนด คือ จำนวนกิโลวัตต์ที่ใช้

6.2 กองโรงงานซ่อมสร้าง หน่วยที่จะใช้เป็นตัวกำหนด คือ จำนวนชั่วโมง

ที่ใช้ซ่อมบำรุงโดยตรง

6.3 ฝ่ายผลิต หน่วยที่จะใช้เป็นตัวกำหนด คือจำนวนชั่วโมงแรงงานที่ให้บริการ

โดยประมาณ

ส่วนการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานผลิตของหน่วยบริการไว้ล่วงหน้าจะทำได้ โดยเฉลี่ยค่าใช้จ่ายที่ประมาณว่าจะเกิดขึ้นด้วยหน่วยที่จะใช้เป็นตัวกำหนดในการเฉลี่ย สิ้นเดือนจะรวบรวมว่าได้ให้บริการไปทั้งสิ้นกี่ชั่วโมง ค่าใช้จ่ายที่ควรจะเกิดขึ้นตามชั่วโมงให้บริการเป็นเท่าใด ต่างจากค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงเท่าใด ซึ่งให้ประโยชน์ในการควบคุมการทำงานของหน่วยงานนี้ไปในตัวด้วย

เมื่อเฉลี่ยค่าใช้จ่ายโดยประมาณของหน่วยบริการซึ่งถือเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมของหน่วยผลิตมาให้หน่วยผลิตตามเกณฑ์ข้างต้นแล้ว จะสามารถคำนวณหาค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรต่อหน่วยของหน่วยผลิตนั้น ๆ ได้ ดังนี้

1. กองโรงงานผสมและเตาหลอม จะรวบรวมค่าใช้จ่ายโดยประมาณของตนเองและค่าใช้จ่ายที่รับโอนมาจากหน่วยบริการเฉลี่ยด้วยน้ำหนักน้ำแก้วที่คาดว่าจะผลิตได้ ใช้อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานต่อน้ำหนักน้ำแก้ว 1 หน่วย
2. กองโรงงานผลิตอัดโนมิต ใช้วิธีการเช่นเดียวกับข้อ 1
3. กองโรงงานพิมพ์และเสียนัย จะรวบรวมค่าใช้จ่ายโดยประมาณรวม แล้วเฉลี่ยด้วยชั่วโมงแรงงานทางตรงทั้งปีที่ได้ประมาณไว้
4. แผนกประลองงานแก้ว ใช้วิธีการเช่นเดียวกับข้อ 3
5. แผนกประลองงานวัตถุทนไฟ รวบรวมค่าใช้จ่ายโดยประมาณแล้วเฉลี่ยด้วยน้ำหนักวัตถุทนไฟ

ซึ่งวิธีการคำนวณหาอัตราต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานโดยประมาณดังกล่าวข้างต้น เป็นการประมาณ ณ ระดับการผลิตที่วางแผนไว้ โดยให้ระดับการผลิตคงที่เท่ากันทุกเดือนตามวิธีการที่ฝ่ายโรงงานใช้อยู่ ซึ่งตามความเป็นจริงแล้ว การผลิตผลิตภัณฑ์จะมีการเปลี่ยนแปลงตามฤดูกาล เช่น ในหน้าเทศกาลความต้องการขุดลูกร้าของโรงงานผลิตลูกร้าย่อมสูงกว่าปกติ เป็นต้น จึงสมควรจะใช้งบประมาณยึดหยุ่นได้สำหรับควบคุมค่าใช้จ่ายโรงงานโดยงบประมาณ งบประมาณยึดหยุ่นได้ของค่าใช้จ่ายโรงงานจะทำให้ทราบปัญหาที่เกิดขึ้นจริงกับค่าใช้จ่ายตามงบประมาณที่ยอมให้ ตามระดับการผลิตที่เป็นจริง เช่นในการรายงานผลการปฏิบัติงานของกองโรงงานผสมและเตาหลอม ซึ่งต้องผลิตน้ำแก้วตามงบประมาณ 5,000 ตัน การผลิตจริงได้ 6,000 ตัน ดังนี้ งบประมาณค่าใช้จ่ายที่จะใช้เปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายจริงของเดือนดังกล่าวจึงต้องใช้งบประมาณ ณ ระดับ 6,000 ตัน ซึ่งเป็นระดับที่ผลิตจริง เป็นต้น

อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรจะคำนวณขึ้นจากงบประมาณ ณ ระดับการผลิตหนึ่งซึ่งจะนำไปใช้เป็นมาตรฐานเพื่อใช้คิดเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ต่อไป งบประมาณยึดหยุ่นได้จะแสดงให้เห็นว่าต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานของแต่ละแผนกภายในกิจการจะเปลี่ยนแปลงไปอย่างไร ถ้าหากระดับกิจกรรมต่าง ๆ มีการเปลี่ยนแปลงไปจากเดิม แต่การที่จะทำงบประมาณยึดหยุ่นนี้ได้จำเป็นต้องทราบพฤติกรรมต้นทุนค่าใช้จ่ายในแต่ละแผนก เนื่องจากพฤติกรรมของต้นทุนแต่ละอย่างจะแตกต่างกันออกไป เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในระดับของกิจกรรม จึงอาจแบ่งลักษณะของต้นทุนได้ดังนี้

1. ต้นทุนแปรได้ (Variable Cost) เป็นต้นทุนที่ผันแปรไปตามระดับของกิจกรรม ต้นทุนรวมจะเพิ่มขึ้นเมื่อระดับกิจกรรมเพิ่มขึ้นและต้นทุนรวมจะลดลงเมื่อระดับกิจกรรมลดลง
2. ต้นทุนคงที่ (Fixed Cost) ซึ่งเป็นต้นทุนที่สม่ำเสมอในจำนวนรวมตลอดช่วงที่กำส้งพิจารณาอยู่
3. ต้นทุนกึ่งแปรได้ (Semi - Variable Cost) เป็นต้นทุนที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงตามผลผลิตหรือระดับกิจกรรมที่เพิ่มขึ้นหรือลดลง แต่ไม่เป็นสัดส่วนเดียวกัน เป็นต้นทุนที่มีทั้ง ต้นทุนแปรได้ และต้นทุนคงที่รวมกัน

การคำนวณความผันแปรของต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายแต่ละรายการในศูนย์ความรับผิดชอบนั้น เป็นปัญหาสำคัญในการจัดทำงบประมาณยืดหยุ่นได้: กอบทุกวิธีจะอาศัยการวิเคราะห์ต้นทุนในอดีตเพื่อคาดคะเนต้นทุนในอนาคต การแยกประเภทต้นทุนตามแบบพฤติกรรมของต้นทุนจะต้องทำด้วยความระมัดระวัง โดยศึกษาค่าใช้จ่ายแต่ละรายการในศูนย์ความรับผิดชอบเพื่อแยกส่วนของต้นทุนคงที่และต้นทุนแปรได้ออกมา ส่วนที่เหลือคือส่วนของต้นทุนกึ่งแปรได้ ซึ่งต้นทุนกึ่งแปรได้นี้จะต้องนำมาวิเคราะห์เพื่อหาส่วนของต้นทุนแปรได้ ซึ่งมีวิธีการในการวิเคราะห์ดังนี้

1. วิธีประมาณโดยตรง (Direct estimate methods) ซึ่งทำได้ 2 วิธี คือ

- 1.1 อาศัยข้อมูลจากวิศวกรโรงงาน เพราะเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการออกแบบผลิตภัณฑ์ ติดตั้งเครื่องจักรอุปกรณ์ ทราบปัญหาการผลิต และต้นทุนที่เกี่ยวข้อง ข้อมูลจากวิศวกรเพื่อประมาณต้นทุนเป็นสิ่งจำเป็นเมื่อข้อมูลต้นทุนในอดีตไม่มีคุณค่าเพียงพอต่อการประมาณต้นทุนในอนาคต และในกรณีที่ข้อมูลต้นทุนในอดีตมีคุณค่าเพียงพอต่อการประมาณต้นทุนในอนาคตก็ยังสามารถใช้ข้อมูลนี้เพื่อตรวจสอบความเหมาะสมของข้อมูลที่ได้รับจากวิศวกรได้

- 1.2 การวิเคราะห์ต้นทุนในอดีต ควบคู่กับนโยบายของฝ่ายบริหารโดยใช้ดุลยพินิจประกอบการตรวจสอบข้อมูลพฤติกรรมของต้นทุนในอดีต ศึกษา นโยบายที่สำคัญของฝ่ายบริหาร ประเมินลักษณะสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายแต่ละรายการ

2. วิธี High and Low Point Method การวิเคราะห์ต้นทุนตามวิธีนี้อาศัยแนวความคิดของการจัดทำงบประมาณค่าใช้จ่ายที่ยอมให้ ณ ระดับกิจกรรมที่ต่างกัน 2 ระดับ สำหรับค่าใช้จ่ายแต่ละรายการในศูนย์ความรับผิดชอบ โดยอาศัยวิธีการคำนวณทางคณิตศาสตร์ จากการกำหนดระดับกิจกรรมสูงสุดและระดับกิจกรรมต่ำสุด

3. วิธีสหสัมพันธ์ (Correlation Methods) วิธีนี้นิยมใช้ โดยจะวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของข้อมูลต้นทุนในอดีตกับผลผลิตในอดีตเพื่อคำนวณว่าต้นทุนนั้นผันแปรไปกับผลผลิตอย่างไรในอดีต เพื่อใช้เป็นแนวทางในการกะประมาณว่าต้นทุนควรจะผันแปรไปกับผลผลิตอย่างไรในอนาคต ซึ่งทำได้ 2 วิธี โดยวิธีการใช้กราฟ และวิธีคำนวณ

ตัวอย่างการสกัดทางประมาณยึดหยุ่นได้สำหรับกอง โรงงานผล์มและเตาหลอมต่อปี

ระดับผลผลิตที่ประมาณไว้ - ใช้น้ำหมักน้ำแก้ว	90 หน่วย
ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่	36,000 บาท
ค่าใช้จ่ายโรงงานแปรได้	<u>54,000 บาท</u>
รวมค่าใช้จ่ายโรงงาน	<u>90,000 บาท</u>

อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร

ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ต่อหน้าหมักน้ำแก้วหนึ่งหน่วย

$$\frac{36,000}{90} = 400 \text{ บาท}$$

ค่าใช้จ่ายโรงงานแปรได้ต่อหน้าหมักน้ำแก้วหนึ่งหน่วย

$$\frac{54,000}{90} = 600 \text{ บาท}$$

โดยให้ระดับผลผลิตที่ประมาณไว้ 90 หน่วย = 100%

ศูนย์วิทยพัทยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

งบประมาณเปิดหุ้่นได้

กอง โรงงานผลั่มและ เต่าหลอม

ประจำปี

ปริมาณการผลิต	54	63	72	81	90	99
ระดับการผลิต	60%	70%	80%	90%	100%	110%
ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่	36,000	36,000	36,000	36,000	36,000	40,000
ค่าใช้จ่ายโรงงานแปรได้	32,400	37,800	43,200	48,600	54,000	59,400
รวมค่าใช้จ่ายโรงงาน	68,400	73,800	79,200	84,600	90,000	99,400
อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานสัดส่วนต่อหน้าหน้าแก้วหนึ่งหน่วย						
- ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่	666.67	571.43	500.00	444.44	400.00	404.00
- ค่าใช้จ่ายโรงงานแปรได้	600.00	600.00	600.00	600.00	600.00	600.00
	1,266.67	1,171.43	1,100.00	1,044.44	1,000.00	1,004.00

ซึ่งจะนำไปใช้ในการเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง ณ ระดับการผลิตที่เกิดขึ้นจริง กับค่าใช้จ่ายที่ประมาณว่าจะเกิดขึ้น ณ ระดับการผลิตที่เกิดขึ้นจริง เพื่อวิเคราะห์หาสาเหตุต่อไป

เจ้าหน้าที่แผนกบัญชีต้นทุนจะนำข้อมูลมาลงในบัตรต้นทุนโดยประมาณ ในส่วนของค่าใช้จ่ายโรงงานแยกตามหน่วยงานโดยใช้อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานสัดส่วน ณ ระดับการผลิตที่ประมาณไว้ การเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง และค่าใช้จ่ายโรงงานที่สัดส่วนไว้ล่วงหน้า พิจารณาได้ดังนี้

1. กองโรงงานผลั่มและเต่าหลอม ค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงได้จาก รายงานการใช้จ่ายเชื้อเพลิงขององค์การแก้วประจำเดือน (รูปที่ 33) รายงานค่าใช้จ่ายกองต่าง ๆ ประจำเดือน (รูปที่ 16) ส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานโดยประมาณได้จากการคูณหน้าหน้าแก้วที่ผลิตได้กับอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานสัดส่วนต่อหน่วย ผลต่างที่เกิดขึ้นสามารถวิเคราะห์ได้ดังนี้

ตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่าง	กองผลส้มและเตาหลอมจะผลิตน้ำแก้วในน้ำหมัก	90 หน่วย
	อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรสำหรับค่าใช้จ่ายคงที่ต้นละ	400 บาท
	อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรสำหรับค่าใช้จ่ายแปรได้ต้นละ	600 บาท
	ค่าใช้จ่ายคงที่เดือนละ	36,000 บาท
	ค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริง	100,000 บาท
	น้ำหมักน้ำแก้วที่ผลิตจริง	81 หน่วย

การวิเคราะห์ผลต่าง

ผลต่างระหว่างค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง และค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร

(Over or Underapplied Overhead Variance) ซึ่งวิเคราะห์ได้ว่าเป็นเกิดจากสาเหตุ

1. ผลต่างปริมาณการผลิต (Volume Variance) ซึ่งเกิดขึ้นเนื่องจากปริมาณการผลิตที่ทำจริงต่างจากปริมาณการผลิตที่ประมาณไว้ ทำให้อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรในส่วนของค่าใช้จ่ายคงที่ที่กำหนดไว้ สูงหรือต่ำกว่าที่ควรจะเป็นสำหรับปริมาณการผลิตที่ทำจริง การจัดสรรค่าใช้จ่ายคงที่เป็นต้นทุนการผลิตสูงมากหรือน้อยไป ทำให้เกิดผลต่างประเภทนี้ขึ้น ดังตัวอย่างต่อไปนี้

งบประมาณค่าใช้จ่ายสำหรับระดับที่ผลิตจริง

ค่าใช้จ่ายคงที่	36,000	
ค่าใช้จ่ายแปรได้ 81 ต้น ๆ ละ 600 บาท	48,600	84,600
ค่าใช้จ่ายจัดสรร		
ค่าใช้จ่ายคงที่ 81 ต้น ๆ ละ 400 บาท	32,400	
ค่าใช้จ่ายแปรได้ 81 ต้น ๆ ละ 600 บาท	48,600	81,000
ผลต่างปริมาณที่ไม่พึงใจ		3,600

2. ผลต่างงบประมาณ (Budget Variance) เป็นผลต่างระหว่างค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงกับค่าใช้จ่ายที่ควรจะเป็นสำหรับระดับการผลิตที่ทำจริงตามตัวอย่าง

ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง	100,000
งบประมาณค่าใช้จ่ายสำหรับระดับที่ผลิตจริง	
ค่าใช้จ่ายคงที่	36,000
ค่าใช้จ่ายแปรได้ 81 ตัน ๆ ละ 600 บาท	48,600
ผลต่างงบประมาณที่ไม่พึงใจ	15,400

รวมผลต่างระหว่างค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริง และค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรเป็นผลต่างไม่พึงใจ

$$= 3,600 + 15,400$$

$$= 19,000$$

2. หน่วยงานผลิตอื่น ๆ ก็มีวิธีการเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริง และที่ประมาณไว้ในวิธีการเดียวกับกองโรงงานผลส้มและเตาหลอม

การวิเคราะห์ผลต่างเหล่านี้จะทำต่างหากจากการลงรายการในบัญชี และเสนอผลการวิเคราะห์ให้ฝ่ายบริหารทราบ เพื่อจะได้นำไปใช้ในการวางแผนนโยบายการผลิต และให้ผู้รับผิดชอบในค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นได้ทราบถึงผลการปฏิบัติงานของเขาว่าก่อให้เกิดผลอย่างไร

จากบัตรต้นทุนโดยประมาณซึ่งบันทึกต้นทุนปัจจัยการผลิตต่าง ๆ เพื่อแยกตามหน่วยงานแล้ว ในหน่วยงาน 2 แห่งคือ แผนกประลองงานแก้วและกองโรงงานที่รับผลส้มและเคียวรับ ซึ่งจะใช้วิธีการบัญชีต้นทุนงานในการบันทึกข้อมูลต้นทุน จำเป็นต้องแยกบัตรต้นทุนโดยประมาณออกตามชนิดของผลิตภัณฑ์ โดยใช้ฟอร์มเดียวกับที่ใช้สำหรับแผนกหรือกองนั้น เพียงแต่จะใช้อัตราส่วนของน้ำหนักแก้วของผลิตภัณฑ์ที่ผลิตได้ต่อน้ำหนักแก้ว 1 ตัน เกลี่ยต้นทุนโดยประมาณของวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายโรงงานของแผนกหรือของกอง เพื่อหาต้นทุนโดยประมาณต่อชิ้นของผลิตภัณฑ์แต่ละประเภท ซึ่งสามารถเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยที่จะเกิดขึ้นจริงได้โดยเฉลี่ยต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงด้วยน้ำหนักแก้วของผลิตภัณฑ์นั้นหารด้วยน้ำหนักแก้วทั้งหมดที่ผลิตได้ของแผนกหรือกองนั้น

การควบคุมภายในด้านค่าใช้จ่ายโรงงานที่เสนอแนะเพิ่มเติม

เนื่องจากค่าใช้จ่ายโรงงานประกอบด้วยค่าวัสดุโรงงาน ค่าแรงทางอ้อมและค่าใช้จ่ายทางอ้อมที่เกี่ยวข้องกับการผลิตเป็นจำนวนมาก การควบคุมภายในเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโรงงานจึงเป็นเรื่องที่ต่อเนื่องจากการควบคุมภายในในด้านอื่น ๆ ซึ่งหากได้มีการควบคุมด้านอื่นมีประสิทธิภาพแล้วก็จะสามารถควบคุมค่าใช้จ่ายโรงงานได้ในตัว

การควบคุมภายในเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์

ผลิตภัณฑ์จากกองโรงงานฮัตโนมตี

ระบบเดิม ฝ่ายโรงงานจะทำรายงานผลผลิตประจำเดือน (รูปที่ 82) และสถิติการผลิตประจำเดือน (รูปที่ 83) ขึ้นอย่างละ 2 ฉบับ

สำเนาของทั้งสองฉบับจะส่งให้ฝ่ายผลิตเพื่อตรวจสอบความถูกต้องและลงรายการรับในกාරัตบญชีผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป แล้วส่งรายงานทั้งหมดให้ฝ่ายการค้าเพื่อลงราคาขายและคำนวณเงิน

การแก้ไข ควรจัดทำสำเนาเพิ่มขึ้นอีกอย่างละ 2 ฉบับเพื่อให้ฝ่ายผลิตเก็บไว้เป็นหลักฐานอย่างละฉบับ สำเนาที่เหลือส่งให้แผนกงบประมาณเพื่อใช้เป็นหลักฐานในการลงรายการของแผนกงบประมาณต่อไป

ผลิตภัณฑ์จากแผนกประลองงานแก้วและแผนกประลองงานวัตถุนไฟ

ระบบเดิม แผนกบัญชีจะได้รับรายงานการผลิตเมื่อสิ้นเดือน โดยไม่มีรายงานการผลิตประจำวันดังเช่นกองฮัตโนมตี

การแก้ไข ควรสั่งให้มีการรายงานประจำวัน เพื่อตรวจสอบได้ว่าถูกต้องตรงกันจริง

ข้อเสนอแนะอื่น ๆ เนื่องจากผลิตภัณฑ์ขององค์กรฯ จะทำการผลิตต่อเมื่อได้รับคำสั่งจากลูกค้าโดยตรงหรือจากตัวแทนจำหน่าย คำสั่งดังกล่าวต้องได้รับล่วงหน้าก่อนการผลิตนานพอสมควร เพื่อมีเวลาเพียงพอสำหรับกำรวางแผนการผลิตสำหรับกองโรงงานฮัตโนมตีได้อย่างเหมาะสมรวมทั้งได้รับความร่วมมือของฝ่ายผลิตในการที่จะแจ้งให้ฝ่ายโรงงานทราบว่าผลิตภัณฑ์ใดที่ลูกค้าหรือตัวแทนจำหน่ายสั่งผลิตมีคงเหลืออยู่ในฝ่ายผลิตเป็นจำนวนเท่าใด ควรทำการผลิตเพิ่มเท่าใด โดยให้มีระดับผลิตภัณฑ์คงคลังที่เหลืออยู่ตามนโยบายเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์คงเหลือแต่ละประเภท เพื่อที่จะเสียค่าใช้จ่ายในการควบคุมดูแลรักษาผลิตภัณฑ์คงเหลือให้น้อยที่สุด แม้ผลิตภัณฑ์แก้วจะไม่ใช่ของที่จะเสื่อมหรือเสียหายได้ง่าย แต่ผลิตภัณฑ์แก้วก็อาจมีฝุ่นละอองจับ ไม่ได้คุณภาพตามต้องการ เช่น ในกรณีของขวดสุราบางครั้งองค์กรฯ ต้องเสียค่าใช้จ่ายเพื่อล้างทำความสะอาดใหม่ ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่ควรจะต้องเกิดขึ้น การร่วมมือวางแผนที่ดีจะสามารถนำผลิตภัณฑ์ที่มีอยู่ในคลังส่งให้ลูกค้าเสียก่อน แล้วจึงส่งผลิตภัณฑ์ที่ผลิตได้ใหม่ตามไป โดยจะต้องผลิตสำรองตามนโยบายผลิตภัณฑ์

คง คสัง ซึ่งต้องพิจารณาว่าระดับผลิตภัณฑ์คง คสัง ระดับใดจึงจะให้ประสิทธิภาพสูงที่สุดในชั้นที่จะสามารถ
 ล่นองความต้องการของลูกค้าได้ และประหยัดค่าใช้จ่ายสำหรับองค์กรฯ รวมทั้งเป็นการป้องกันการ
 ทุจริตที่อาจเกิดขึ้นได้ นอกจากนี้ควรได้มีการตรวจสอบยอดระหว่างฝ่ายผลิต และแผนกงบประมาณ
 เช่นเดียวกับวัสดุที่ไดกล่าวถึงแล้วข้างต้น

วิธีการบัญชีต้นทุนงาน

สำหรับการผลิตสินค้าตามใบสั่งจ้างทำผลิตภัณฑ์ของลูกค้าสำหรับกอง โรงงานพิมพ์และ
 เสียรนัย ซึ่งแผนกบัญชีไม่สามารถจะหาราคาต้นทุนต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดได้ จึงพิจารณาที่จะ
 ใช้วิธีการบัญชีต้นทุนงาน (Job Order Cost Method) ซึ่งเป็นวิธีการรวบรวมต้นทุนที่เกิดขึ้นของ
 งานแต่ละชิ้นแยกจากกัน เมื่องานชิ้นนั้นเสร็จจะสามารถทราบได้ทันทีว่า ต้นทุนในการผลิตสำหรับ
 งานชิ้นนั้นเป็นเท่าใด เปรียบเทียบกับราคาขายทำให้สามารถทราบผลการผลิตงานชิ้นนั้น ๆ ได้¹
 โดยจัดทำแบบต้นทุนงาน (Job Order Cost Sheet) (รูปที่ 116) ซึ่งถือเป็นบัญชีย่อยของบัญชี
 งานระหว่างทำแยกแต่ละงานที่ได้รับคำสั่ง

จากใบสั่งจ้างทำผลิตภัณฑ์ (รูปที่ 93) ซึ่งฝ่ายการค้านำมาทำใบสั่งผลิต (รูปที่ 80)
 จำนวน 4 ฉบับนั้น ควรเพิ่มสำเนาขึ้นอีก 1 ใบ สำหรับแผนกบัญชีต้นทุน เพื่อให้เจ้าหน้าที่แผนกบัญชี
 ต้นทุนจัดทำแบบต้นทุนงานอื่น 2 ฉบับ โดยแสดงรายละเอียดตามรายการที่กำหนดไว้ในช่วงบน ส่วน
 ช่วงล่างเป็นส่วนประกอบของต้นทุนที่ใช้ไปในการผลิตผลิตภัณฑ์นั้น เมื่องานเสร็จแผนกบัญชีต้นทุนจะ
 เปรียบเทียบต้นทุนที่เกิดขึ้นและต้นทุนโดยประมาณเพื่อให้ฝ่ายโรงงานทราบถึงผลต่างที่เกิดขึ้น

ต้นทุนวัสดุดิบของกอง โรงงานพิมพ์และ เสียรนัย จะประกอบด้วยต้นทุนของผลิตภัณฑ์
 สำเร็จรูปประเภทต่าง ๆ ที่จะนำมาตกแต่งเพิ่มเติมโดยการพิมพ์และ เสียรนัย และต้นทุนวัสดุดิบที่
 ใช้ในการพิมพ์ ส่วนอุปกรณ์ในการพิมพ์และ เสียรนัยจะถือเป็นค่าใช้จ่ายโรงงาน ข้อมูลต้นทุน
 ผลิตภัณฑ์ที่ใช้ผลิตได้จากต้นทุนการผลิตผลิตภัณฑ์นั้นของกอง โรงงานผลิตอื่น และจากใบเบิกวัสดุที่ใช้
 เบิกวัสดุดิบคือสีที่ใช้พิมพ์แก้วหรือรูปลอก ซึ่งสามารถจะแยกเข้าแต่ละงานโดยในตอนทำใบเบิกวัสดุ
 ให้ระบุไว้ด้วยว่า เพื่อใช้ในงานใดเพื่อสามารถคิดเข้างานได้ถูกต้อง สิ้นเดือนแผนกบัญชีต้นทุนจะ
 รวบรวมการเบิกใช้ไว้ในรายงานการใช้จ่ายวัสดุและของใช้สิ้นเปลือง (รูปที่ 27) ซึ่งจะแยกเป็น

¹ คำสตราจารย์พิเศษ แอ สนิทวงศ์ ณ อยุธยา, การบัญชีต้นทุน, โรงพิมพ์คุรุสภา

วัตถุประสงค์ทางตรงและวัตถุประสงค์อื่น ๆ เพื่อให้แผนกบัญชีลงรายการ

เดบิต บัญชีงานระหว่างทำ-กอง โรงงานพิมพ์และเสียนภัย	XX
บัญชีค่าใช้จ่ายโรงงาน-กอง โรงงานพิมพ์และเสียนภัย	XX
เครดิต บัญชีชื่อวัตถุประสงค์	XX
บัญชีวัตถุประสงค์ทั่วไป	XX

ส่วนต้นทุนค่าแรงทางตรงที่ใช้ในการผลิตสามารถคำนวณได้จากบัตรลดเวลาประจำงานที่ได้กล่าวถึงแล้ว ซึ่งสามารถแยกค่าแรงทางตรงสำหรับการผลิตงานตามคำสั่งนั้น เพื่อบันทึกค่าแรงทางตรงในงบต้นทุนงานที่จัดทำสำหรับงานนั้น สิ้นเดือนแผนกบัญชีต้นทุนจะทำสรุปค่าแรงแยกเป็นค่าแรงทางตรงและค่าแรงทางอ้อมเพื่อส่งให้แผนกบัญชีลงรายการ

เดบิต บัญชีงานระหว่างทำ-กอง โรงงานพิมพ์และเสียนภัย	XX
บัญชีค่าใช้จ่ายโรงงาน-กอง โรงงานพิมพ์และเสียนภัย	XX
เครดิต บัญชีเงินเดือนและค่าจ้าง	XX

ค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตอื่น ๆ ที่นอกเหนือจากค่าวัตถุประสงค์และค่าแรงงานทางตรง การที่จะคิดต้นทุนในการผลิตได้ทันทีเมื่องานเสร็จจะต้องประมาณอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานเพื่อตัดสรรเข้าเป็นต้นทุนของงานนั้นด้วย โดยประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานทั้งหมดของกองเสียก่อนแล้วจึงใช้เกณฑ์ที่กำหนดไว้เพื่อคิดอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานตัดสรร ซึ่งในกรณีนี้จะใช้เกณฑ์ชั่วโมงแรงงานทางตรง เนื่องจากการผลิตส่วนใหญ่ทำด้วยแรงคนโดยมีเครื่องจักรเป็นส่วนช่วยในการผลิต การลงรายการค่าใช้จ่ายโรงงานของแผนกบัญชี

เดบิต บัญชีค่าใช้จ่ายโรงงาน-กอง โรงงานพิมพ์และเสียนภัย	XX
เครดิต บัญชีเจ้าหน้าที่	XX
บัญชีเงินลด	XX

ส่วนการลงรายการค่าวัตถุประสงค์ทางอ้อมและค่าแรงทางอ้อมได้กล่าวถึงแล้วในข่วงแรก

เมื่อฝ่ายโรงงานแจ้งให้ทราบว่า งานได้ผลิตเสร็จสิ้นแล้ว เจ้าหน้าที่แผนกบัญชีต้นทุนจะคำนวณค่าใช้จ่ายจากอัตราที่ประมาณไว้ล่วงหน้า เพื่อบันทึกในงบต้นทุนงาน สิ้นเดือนแผนกบัญชีต้นทุนจะส่งยอดรวมค่าใช้จ่ายโรงงานตัดสรรสำหรับงานต่าง ๆ ให้แผนกบัญชีเพื่อลงรายการ

เดบิต	บัญชีงานระหว่างทำ-กองโรงงานพิมพ์และเสียนัย	XX
เครดิต	บัญชีค่าใช้จ่ายโรงงานคัดสรร-กองโรงงาน งานพิมพ์และเสียนัย	XX XX

สิ้นปีจะลงรายการโดย

เดบิต	บัญชีค่าใช้จ่ายโรงงานคัดสรร-กองโรงงานพิมพ์และเสียนัย	XX
เครดิต	บัญชีค่าใช้จ่ายโรงงาน-กองโรงงาน พิมพ์และเสียนัย	XX XX

ผลต่างที่เกิดขึ้นจะนำไปเพิ่มหรือลดต้นทุนสินค้าขายในบัญชีกำไรขาดทุน หากเป็นจำนวนไม่มาก หากเป็นจำนวนมากจะนำไปคัดสรรระหว่างต้นทุนสินค้าขาย งานระหว่างทำและสินค้าคงเหลือในวันสิ้นงวด

วิธีการบัญชีต้นทุนงานนี้จะสามารถนำไปใช้ในการรวบรวมต้นทุนของแผนกประลองงานแก้วได้ โดยใช้เกณฑ์ชั่วโมงแรงงานในการคัดสรรค่าใช้จ่ายโรงงานเช่นเดียวกัน เพียงแต่วัตถุดิบของแผนกนี้คือวัตถุดิบ ซึ่งใช้ในการผลิตน้ำแก้วเท่านั้น เมื่อผลิตเสร็จจะลงรายการโดย

เดบิต	บัญชีสินค้าสำเร็จรูป	XX
เครดิต	บัญชีงานระหว่างทำ-แผนกประลองงานแก้ว	XX

ส่วนงานที่ผลิตเสร็จเพื่อส่งให้กองโรงงานพิมพ์และเสียนัยทำการรถกแต่งเพิ่มเติมจะลงรายการ

เดบิต	บัญชีงานระหว่างทำ-กองโรงงานพิมพ์และเสียนัย	XX
เครดิต	บัญชีงานระหว่างทำ-แผนกประลองงานแก้ว	XX

ทั้งหมดนี้คือวิธีการบัญชีต้นทุนงาน ซึ่งบันทึกตามต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง เพื่อจะใช้เปรียบเทียบกับต้นทุนโดยประมาณที่ได้ตัดขึ้นล่วงหน้าสำหรับงานนั้นไว้แล้ว การคำนวณหาส่วนแตกต่างที่เกิดขึ้นสามารถคำนวณโดยวิธีนอกระบบบัญชี ซึ่งตัวเลขการประมาณจะลงไว้ในงบต้นทุนงาน เพื่อใช้เทียบกับตัวเลขต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง และรายงานผลที่ได้ต่อฝ่ายบริหาร ส่วนอีกวิธีทำได้โดยการบันทึกตัวเลขโดยประมาณของปัจจัยผลิตแต่ละชนิดเข้าในระบบบัญชี ซึ่งสามารถแสดงให้เห็นส่วนแตกต่างที่เกิดขึ้นได้ถูกต้องและรวดเร็วกว่า ซึ่งวิธีการลงบัญชีสำหรับต้นทุนตอนและต้นทุนงานมีดังต่อไปนี้

วิธีการบัญชีต้นทุนตอน

ตัวอย่างการลงรายการแยกตามหน่วยงานสำหรับต้นทุนตอน

1. รายการซื้อวัตถุดิบ (ตามปริมาณและราคาจริง)

เดบิต บัญชีซื้อ-วัตถุดิบ	XX	
เครดิต บัญชีเจ้าหนี้		XX
2. รายการค่าแรงที่เกิดขึ้น (ชั่วโมงแรงงานจริงและอัตราค่าแรงจริง)

เดบิต บัญชีเงินเดือนค่าจ้าง	XX	
เครดิต บัญชีเงินเดือนค่าจ้างค้างจ่าย		XX
บัญชีเงินลด		XX
เดบิต บัญชีค่าล่วงเวลา	XX	
เครดิต บัญชีค่าล่วงเวลาค้างจ่าย		XX
บัญชีเงินลด		XX
3. รายการค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริง

เดบิต บัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน	XX	
เครดิต บัญชีเบ็ดเตล็ด		XX
4. รายการเบิกวัตถุดิบเข้าสู่การผลิต (ปริมาณและราคาจริง)

เดบิต บัญชีงานระหว่างทำ-วัตถุดิบ	XX	
เครดิต บัญชีซื้อ-วัตถุดิบ		XX
5. รายการค่าแรงในการผลิต (ชั่วโมงแรงงานจริงและอัตราค่าแรงจริง)

เดบิต บัญชีงานระหว่างทำ-ค่าแรง	XX	
เครดิต บัญชีเงินเดือนค่าจ้าง		XX
บัญชีค่าล่วงเวลา		XX
6. รายการค่าใช้จ่ายวัสดุ (หน่วยที่ใช้เป็นเกณฑ์กำหนดค่าใช้จ่ายโรงงานวัสดุจริงและอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานวัสดุ)

เดบิต บัญชีงานระหว่างทำ-ค่าใช้จ่ายโรงงาน	XX	
เครดิต บัญชีค่าใช้จ่ายโรงงานวัสดุ		XX

7. รายการปิดบัญชีค่าใช้จ่ายโรงงานสัตว์สร
- | | | |
|------------------------------------|----|----|
| เดบิต บัญชีค่าใช้จ่ายโรงงานสัตว์สร | XX | |
| เครดิต บัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน | | XX |
8. รายการต้นทุนงานที่ผลิตเสร็จโอนเข้าหน่วยผลิตอื่น (ปริมาณจริงและราคาต้นทุนโดยประมาณ)
- | | | |
|------------------------------------|----|----|
| เดบิต บัญชีผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป | XX | |
| เครดิต บัญชีงานระหว่างทำ-วัตถุดิบ | | XX |
| บัญชีงานระหว่างทำ-ค่าแรง | | XX |
| บัญชีงานระหว่างทำ-ค่าใช้จ่ายโรงงาน | | XX |
- (กรณีผลิตเสร็จในหน่วยงานนั้น)
- | | | |
|------------------------------------|----|----|
| เดบิต บัญชีงานผลิตเสร็จ | XX | |
| เครดิต บัญชีงานระหว่างทำ-วัตถุดิบ | | XX |
| บัญชีงานระหว่างทำ-ค่าแรง | | XX |
| บัญชีงานระหว่างทำ-ค่าใช้จ่ายโรงงาน | | XX |
- (กรณีผลิตเสร็จโอนให้หน่วยงานอื่นผลิตต่อ)
9. รายการงานระหว่างทำสิ้นงวด
- | | | |
|------------------------------------|----|----|
| เดบิต บัญชีงานระหว่างทำคงเหลือ | XX | |
| เครดิต บัญชีงานระหว่างทำ-วัตถุดิบ | | XX |
| บัญชีงานระหว่างทำ-ค่าแรง | | XX |
| บัญชีงานระหว่างทำ-ค่าใช้จ่ายโรงงาน | | XX |
- (งานระหว่างทำสิ้นงวดของวิธีการบัญชีต้นทุนต้องสำรวจว่าได้ทำไปแล้วเพียงไรสำหรับปัจจัยผลิตประเภทต่าง ๆ เพื่อคำนวณหาหน่วยเทียบเท่าและโอนออกในราคาต้นทุนโดยประมาณ)

วิธีการบัญชีต้นทุนงาน

ตัวอย่างการลงรายการแยกตามหน่วยงานสำหรับต้นทุนงาน

1. รายการซื้อวัตถุดิบ (ตามปริมาณและราคาจริง)

	เดบิต บัญชีชื่อ-วัดภูติบ	XX
	เครดิต บัญชีเจ้าหนี้	XX
2.	รายการค่าแรงที่เกิดขึ้น (ชั่วโมงแรงงานจริงและอัตราค่าแรงจริง)	
	เดบิต บัญชีเงินเดือนค่าจ้าง	XX
	เครดิต บัญชีเงินเดือนค่าจ้างค้างจ่าย	XX
	บัญชีเงินลด	XX
	เดบิต บัญชีค่าล่วงเวลา	XX
	เครดิต บัญชีค่าล่วงเวลาค้างจ่าย	XX
	บัญชีเงินลด	XX
3.	รายการค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริง	
	เดบิต บัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน	XX
	เครดิต บัญชีเปิดเตลิต	XX
4.	รายการเบิกวัดภูติบเข้าสู่การผลิต (ปริมาณและราคาจริง)	
	เดบิต บัญชีงานระหว่างทำ-วัดภูติบ	XX
	เครดิต บัญชีชื่อ-วัดภูติบ	XX
5.	รายการค่าแรงทางตรงในการผลิต (ชั่วโมงแรงงานจริงและอัตราค่าแรงจริง)	
	เดบิต บัญชีงานระหว่างทำ-ค่าแรง	XX
	เครดิต บัญชีเงินเดือนค่าจ้าง	XX
	บัญชีค่าล่วงเวลา	XX
6.	รายการค่าใช้จ่ายจัดสรร (หน่วยที่ใช้เป็นเกณฑ์กำหนดค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร จริงและอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร)	
	เดบิต บัญชีงานระหว่างทำ-ค่าใช้จ่ายโรงงาน	XX
	เครดิต บัญชีค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร-กอง	XX
	บัญชีค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร-กอง	XX
	บัญชีค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร-กอง	XX
7.	รายการปิดบัญชีค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร	
	เดบิต บัญชีค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร	XX
	เครดิต บัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน	XX

8. รายการต้นทุนงานที่ผลิตเสร็จโอนเข้าหน่วยผลิตอื่น (ปริมาณจริงและราคาต้นทุนโดยประมาณ)

เดบิต	บัญชีผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป	XX	
	เครดิต		
	บัญชีงานระหว่างทำ-วัตถุดิบ		XX
	บัญชีงานระหว่างทำ-ค่าแรง		XX
	บัญชีงานระหว่างทำ-ค่าใช้จ่ายโรงงาน		XX

(กรณีผลิตเสร็จในหน่วยงานนั้น)

เดบิต	บัญชีงานระหว่างทำ-หน่วยรับโอน	XX	
	เครดิต		
	บัญชีงานระหว่างทำ-วัตถุดิบ		XX
	บัญชีงานระหว่างทำ-ค่าแรง		XX
	บัญชีงานระหว่างทำ-ค่าใช้จ่ายโรงงาน		XX

(กรณีผลิตเสร็จโอนให้หน่วยงานอื่นผลิตต่อ)

9. รายการงานระหว่างทำสิ้นงวด

เดบิต	บัญชีงานระหว่างทำคงเหลือ	XX	
	เครดิต		
	บัญชีงานระหว่างทำ-วัตถุดิบ		XX
	บัญชีงานระหว่างทำ-ค่าแรง		XX
	บัญชีงานระหว่างทำ-ค่าใช้จ่ายโรงงาน		XX

(งานระหว่างทำสิ้นงวดของวิธีการบัญชีต้นทุนงาน ได้จากยอดรวมของงานที่ยังทำไม่เสร็จจากรายละเอียดที่ปรากฏในงบต้นทุนงานในราคาต้นทุนโดยประมาณ)

ส่วนการบันทึกรายการเกี่ยวกับผลต่างที่เกิดขึ้นระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงและต้นทุนโดยประมาณจะมีวิธีการเหมือนกันดังนี้

10. รายการโอนผลต่างระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงและต้นทุนโดยประมาณออกจากบัญชีงานระหว่างทำไปบัญชีปรับต้นทุนการผลิต กรณีเป็นผลต่างไม่พึงใจ

เดบิต	บัญชีปรับต้นทุนการผลิต	XX	
	เครดิต		
	บัญชีงานระหว่างทำ-วัตถุดิบ		XX
	บัญชีงานระหว่างทำ-ค่าแรง		XX
	บัญชีงานระหว่างทำ-ค่าใช้จ่ายโรงงาน		XX
	บัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน		XX

ผลต่างระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงกับต้นทุนโดยประมาณ ซึ่งจะนำไปลงบัญชีปรับต้นทุนการผลิต จะประกอบด้วย

1. ผลต่างซึ่งโอนมาจากบัญชีงานระหว่างทำอันประกอบด้วยผลต่างดังต่อไปนี้

- ก. ผลต่างระหว่างวัตถุดิบที่ใช้จริงซึ่งเดบิตในบัญชีงานระหว่างทำ-วัตถุดิบกับต้นทุนวัตถุดิบโดยประมาณซึ่งเครดิตไว้ในบัญชีงานระหว่างทำ-วัตถุดิบ
- ข. ผลต่างระหว่างค่าแรงที่จ่ายจริงทางด้านเดบิตของบัญชีงานระหว่างทำ-ค่าแรงกับต้นทุนค่าแรงโดยประมาณ ซึ่งเครดิตไว้ในบัญชีงานระหว่างทำ-ค่าแรง
- ค. ผลต่างระหว่างค่าใช้จ่ายวัสดุที่ได้อัดสรรไปในงวดและเดบิตไว้ในบัญชีงานระหว่างทำ-ค่าใช้จ่ายโรงงาน กับต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานวัสดุที่ประมาณไว้สำหรับสินค้าที่ผลิตเสร็จกับงานระหว่างทำสิ้นงวดอันปรากฏอยู่ทางด้านเครดิตของบัญชีงานระหว่างทำ

2. ผลต่างระหว่างค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงกับค่าใช้จ่ายโรงงานวัสดุอันปรากฏเป็นยอดคงเหลือในบัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน ซึ่งต้องโอนปิดจากบัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงานไปบัญชีปรับต้นทุนการผลิต

ผลต่างทั้ง 2 ประเภทข้างต้น ในกรณีที่เกิดขึ้นในหน่วยงานสุดท้ายที่ผลิตผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปแล้ว มีวิธีปฏิบัติได้ 4 วิธี ดังนี้

- 1. โอนปิดไปบัญชีต้นทุนสินค้าขาย มักใช้ในกรณีผลต่างเป็นจำนวนน้อยหรือเป็นผลต่างที่ไม่ควรจะเกิดขึ้น
- 2. โอนผลต่างนี้ไปปรับต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จในระหว่างงวด โดยโอนไปปรับบัญชีต้นทุนสินค้าขาย และบัญชีสินค้าสำเร็จรูปตามอัตราส่วนสินค้าผลิตเสร็จในงวด ซึ่งได้ขายไปแล้วและสินค้าผลิตเสร็จในงวดซึ่งยังเหลืออยู่
- 3. โอนผลต่างนี้ไปปรับบัญชีระหว่างทำคงเหลือ บัญชีต้นทุนสินค้าขายและบัญชีสินค้าสำเร็จรูปในอัตราส่วนหน่วยผลิตเทียบเท่าของงวดนั้น กรณีผลต่างเกิดจากการประมาณต้นทุนคลาดเคลื่อนเพื่อให้ต้นทุนทั้ง 3 รายการแสดงต้นทุนที่ถูกต้อง เพื่อประโยชน์ในการประมาณต้นทุนการผลิตงวดต่อไป
- 4. ในกรณีที่มีการปิดบัญชีแสดงผลต่างระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงกับต้นทุนโดยประมาณสำหรับงวดระยะเวลาสั้น ๆ เช่น งวด 1 เดือน งวด 3 เดือน ผลต่างที่เกิดขึ้นนี้ยังไม่ควรปิดโอนไปยังบัญชีอื่น เพราะผลต่างนี้อาจเกิดขึ้นเนื่องจากปริมาณการผลิตไม่สม่ำเสมอตลอดปี สูงในบางงวดต่ำใน

บางงวด และค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นที่สูงบ้างต่ำบ้างในบางงวด ดังนั้นในการปิดบัญชีงวดสิ้น ๆ จึงควรแสดงผลต่างปีในบัญชีปรับต้นทุนการผลิตไว้ก่อน ต่อเมื่อสิ้นงวดบัญชีจึงปฏิบัติอย่างใดอย่างหนึ่งตาม 3 วิธีแรก

11. รายการโอนงานระหว่างทำคงเหลือไปบัญชีงานระหว่างทำในวันต้นงวดต่อไป
(ในราคาต้นทุนโดยประมาณ)

เดบิต	บัญชีงานระหว่างทำ-วัตถุดิบ	XX
	บัญชีงานระหว่างทำ-ค่าแรง	XX
	บัญชีงานระหว่างทำ-ค่าใช้จ่ายโรงงาน	XX
เครดิต	บัญชีงานระหว่างทำคงเหลือ	XX

12. รายการโอนงานผลิตสำเร็จออกจากหน่วยผลิตแรกไปบัญชีสินค้าสำเร็จรูป เมื่อหน่วยผลิตที่รับโอนงานระหว่างทำไปผลิตเป็นผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปเรียบร้อยแล้ว

เดบิต	บัญชีสินค้าสำเร็จรูป	XX
เครดิต	บัญชีงานผลิตเสร็จ (กองที่โอน)	XX
	บัญชีงานระหว่างทำ-วัตถุดิบ (กองรับโอน)	XX
	บัญชีงานระหว่างทำ-ค่าใช้จ่ายโรงงาน (กองรับโอน)	XX

ส่วนการลงบัญชีย่อยของแต่ละรายการ จะบันทึกบัญชีย่อยไปตามรายการที่เกิดขึ้น รวมทั้งการบันทึกข้อมูลต้นทุนแต่ละประเภทใน

1. งบต้นทุนการผลิตของหน่วยงานที่ใช้วิธีการลงบัญชีต้นทุนตอน
2. งบต้นทุนงานของหน่วยงานที่ใช้วิธีการลงบัญชีต้นทุนงาน

แผนผังและรหัสบัญชีที่เสนอแนะ

จากวิธีการบัญชีที่เสนอแนะเพิ่มเติม รวมทั้งข้อสังเกตที่ได้กล่าวถึงข้างต้น จำเป็นต้องมีการปรับปรุงแผนผังและรหัสบัญชีเสียใหม่ เพื่อให้สอดคล้องกับวิธีการบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งได้ทำการแก้ไขเฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนการผลิตเท่านั้น

1. <u>สินทรัพย์หมุนเวียน</u>	1.
<u>สินค้าคงเหลือ</u>	1.08.00
- วัสดุคงเหลือต้นงวด	1.08.01
- งานระหว่างทำคงเหลือต้นงวด	1.08.02
- ผลิตภัณ์คงเหลือต้นงวด	1.08.03
- สินค้าคงเหลือต้นงวด	1.08.04
2. <u>รายได้</u>	2.
<u>รายได้จากการขาย</u>	2.01.00
- รายได้จากการขาย-ผลิตภัณ์ขวด	2.01.01
- รายได้จากการขาย-ผลิตภัณ์แก้ว	2.01.02
- รายได้จากการขาย-ผลิตภัณ์ขวดทึบไฟ	2.01.03
- รายได้จากการขาย-เบ็ดเตล็ด	2.01.04
- รายได้จากการขาย-ลูกขวด	2.01.04.1
- รายได้จากการขาย-กล่องกระดาษ	2.01.04.2
- รายได้จากการขาย-วัสดุพลอยได้	2.01.04.3
- รายได้จากการขาย-วัสดุดิบ	2.01.04.4
- รายได้จากการขาย-รายการประกวดราคา	2.01.04.5
- รายได้จากการขาย-สินค้าในการออกร้าน	2.01.04.5
- รายได้จากการขาย-ทรัพย์สินประจำ	2.01.04.6
<u>รายได้อื่น</u>	2.02.00
- รายได้จากเงินประกันตัวรับจากพนักงาน	2.02.01
- รายได้จากหนี้สูญรับคืน	2.02.02
- รายได้ค่าแบบเป่าแก้ว	2.02.03
- รายได้ค่าปรับ	2.02.04
- รายได้ดอกเบี้ยเงินฝากธนาคาร	2.02.05
<u>ผลิตภัณ์และสินค้ารับคืนและส่วนลดจ่าย</u>	2.03.00
- ผลิตภัณ์รับคืน-ขวด	2.03.01

- ผลิตภัณฑ์รับคืน-แก้ว 2.03.02
- ผลิตภัณฑ์รับคืน-วัตถุทนไฟ 2.03.03
- สินค้ารับคืน-ลูกหวด 2.03.04
- สินค้ารับคืน-เบ็ดเตล็ด 2.03.05
- ส่วนลดจากการขนส่ง 2.03.06

3. รายจ่าย

ซื้อวัสดุ

- ทราย 3.01.01
- โขดตาแอมป์ 3.01.02
- หินปูน 3.01.03
- อลูมิเนียมออกไซด์ 3.01.04
- สาระหนู 3.01.05
- บอแรกซ์ 3.01.06
- ฟลูโอโรสปาร์ 3.01.07
- โยเดียมซัลเฟต 3.01.08
- โยเดียมไนเตรท 3.01.09
- ซิลิเนียม 3.01.10
- ซิงค์ออกไซด์ 3.01.11
- บอเรียมซัลเฟต 3.01.12
- สนิมพ์แก้วและน้ำมันผสมสี 3.01.13
- เฟลสปาร์ 3.01.14
- โคลโลไมท์ 3.01.15
- ดินขาว 3.01.16
- หินลู่ 3.01.17
- โคบอลท์ 3.01.18
- เค้ชแก้ว 3.01.19
- วัสดุอื่น ๆ 3.01.20

ซื้อน้ำมันเชื้อเพลิง	3.02.00
- น้ำมันเตา	3.02.01
- น้ำมันดีเซล	3.02.02
- น้ำมันหล่อลื่น	3.02.03
- น้ำมันทาแบบ น้ำมันเคลือบแบบ และน้ำยาพ่นแบบ	3.02.04
- น้ำมันเบนซิน	3.02.05
- แก๊สต่าง ๆ	3.02.06
- น้ำมันก๊าด	3.02.07
- อื่น ๆ	3.02.08
ซื้ออะไหล่เครื่องจักร	3.03.00
- อะไหล่	3.03.01
- อะไหล่ไอเอส	3.03.02
- อะไหล่ฟีดเดอร์	3.03.03
- อะไหล่เครื่องอัดลม	3.03.04
- อะไหล่เตาหลอมแก้ว	3.03.05
- อะไหล่เตาหลอมแก้วและเตาอบสี	3.03.06
- อะไหล่เครื่องกำเนิดไฟฟ้า	3.03.07
- อะไหล่เครื่องควบคุมอุณหภูมิ	3.03.08
- อะไหล่เตาเผาอิฐ	3.03.09
- อะไหล่พี 6	3.03.10
- อะไหล่ลิ้นชักคอร์ปอเรชั่น	3.03.11
- อะไหล่บูสเตอร์	3.03.12
- อะไหล่รถยนต์และรถยก	3.03.13
- อะไหล่อื่น ๆ	3.03.14
ซื้อวัสดุทั่วไป	3.04.00
- อุปกรณ์ซ่อมสร้าง	3.04.01
- อุปกรณ์ไฟฟ้า	3.04.02

- เครื่องมือเครื่องใช้	3.04.03
- อุปกรณ์ดับเพลิง	3.04.04
- อุปกรณ์ทำสังฆไม้	3.04.05
- ของใช้สิ้นเปลือง	3.04.06
- ลักขุ-น็อด	3.04.07
- อุปกรณ์พิมพ์	3.04.08
- สายพาน	3.04.09
- ลูกปัด	3.04.10
- เครื่องเขียนแบบพิมพ์	3.04.11
- วัสดุก่อสร้าง	3.04.12
- เบ้าหลอมแก้ว	3.04.13
- เหล็กหล่อ	3.04.14
- กล้องกระดาษและอุปกรณ์	3.04.15
- กระดาษหนังสือพิมพ์	3.04.16

ซื้อสินค้า	3.05.00
- รุกขชาติ	3.05.01
- เย็บ	3.05.02
- กล้องกระดาษ	3.05.03
- วัสดุพิมพ์เพื่อขาย	3.05.04

4. <u>บัญชีต้นทุน</u>	4.
<u>ต้นทุนสินค้าขาย</u>	4.01.00
<u>ทุนผลิตภัณฑ์ขาย-กอง โรงงานผลิต 1</u>	4.01.01
- ขวด	4.01.01/1
- แก้ว	4.01.01/2
<u>ทุนผลิตภัณฑ์ขาย-กอง โรงงานผลิต 2</u>	4.01.02
- ขวด	4.01.02/1
- แก้ว	4.01.02/2

ทุนผลิตภัณฑ์ขาย-กอง โรงงานผลิต 3	4.01.03
- ขวด	4.01.03/1
- แก้ว	4.01.03/2
ทุนผลิตภัณฑ์ขาย-กอง โรงงานพิมพ์และเย็บร้อย	4.01.04
- ขวด	4.01.04/1
- แก้ว	4.01.04/2
ทุนผลิตภัณฑ์ขาย-แผนกประลองงานวัดอุณหภูมิ	4.01.05
ทุนสินค้าขาย	4.01.06
ผลต่าง	4.02.00
- ผลต่างราคา วัดอุณหภูมิ	4.02.01
- ผลต่างปริมาณวัดอุณหภูมิ	4.02.02
- ผลต่าง อัตราค่าแรง	4.02.03
- ผลต่าง ชั่วโมงแรงงาน	4.02.04
- ผลต่างงบประมาณ	4.02.05
- ผลต่างปริมาณการผลิต	4.02.06
- ผลต่างสมรรถภาพ	4.02.07
- ผลต่างค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร	4.02.08
บัญชีค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร	4.03.00
- กองโรงงานผลส้มและเตาหลอม	4.03.01
- กองโรงงานผลิต 1	4.03.02
- กองโรงงานผลิต 2	4.03.03
- กองโรงงานผลิต 3	4.03.04
- กองโรงงานพิมพ์และเย็บร้อย	4.03.05
- แผนกประลองงานแก้ว	4.03.06
- แผนกประลองงานวัดอุณหภูมิ	4.03.07
บัญชีปรับต้นทุนการผลิต	4.04.00
- กองโรงงานผลส้มและเตาหลอม	4.04.01
- กองโรงงานผลิต 1	4.04.02

- กองโรงงานผลิต 2	4.04.03
- กองโรงงานผลิต 3	4.04.04
- กองโรงงานพิมพ์และเสียนัย	4.04.05
- แผนกประลองงานแก้ว	4.04.06
- แผนกประลองงานวัตถุทนไฟ	4.04.07
งานระหว่างทำ	4.05.00
- งานระหว่างทำ-กอง โรงงานผลส้มและเตาหลอม	4.05.01
- วัตถุดิบ	4.05.01/1
- ค่าแรง	4.05.01/2
- ค่าใช้จ่ายโรงงาน	4.05.01/3
- งานระหว่างทำคงเหลือ	4.05.01/4
- งานระหว่างทำ-กอง โรงงานผลิต 1	4.05.02
- วัตถุดิบ	4.05.02/1
- ค่าแรง	4.05.02/2
- ค่าใช้จ่ายโรงงาน	4.05.02/3
- งานระหว่างทำคงเหลือ	4.05.02/4
- งานระหว่างทำ-กอง โรงงานผลิต 2	4.05.03
- วัตถุดิบ	4.05.03/1
- ค่าแรง	4.05.03/2
- ค่าใช้จ่ายโรงงาน	4.05.03/3
- งานระหว่างทำคงเหลือ	4.05.03/4
- งานระหว่างทำ-กอง โรงงานผลิต 3	4.05.04
- วัตถุดิบ	4.05.04/1
- ค่าแรง	4.05.04/2
- ค่าใช้จ่ายโรงงาน	4.05.04/3
- งานระหว่างทำคงเหลือ	4.05.04/4
- งานระหว่างทำ-กอง โรงงานพิมพ์และเสียนัย	4.05.05
- วัตถุดิบ	4.05.05/1

- ค่าแรง	4.05.05/2
- ค่าใช้จ่ายโรงงาน	4.05.05/3
- งานระหว่างทำคองเหลือ	4.05.05/4
- งานระหว่างทำ-แผนกประลองงานแก้ว	4.05.06
- วัตถุดิบ	4.05.06/1
- ค่าแรง	4.05.06/2
- ค่าใช้จ่ายโรงงาน	4.05.06/3
- งานระหว่างทำคองเหลือ	4.05.06/4
- งานระหว่างทำ-แผนกประลองงานวัตถุทนไฟ	4.05.07
- วัตถุดิบ	4.05.07/1
- ค่าแรง	4.05.07/2
- ค่าใช้จ่ายโรงงาน	4.05.07/3
- งานระหว่างทำคองเหลือ	4.05.07/4
วัตถุดิบเข้างาน	4.06.00
- กองโรงงานผลึ่มและเตาหลอม	4.06.01
- กองโรงงานคิงพีลล์และเสียบรน้อย	4.06.02
- แผนกประลองงานแก้ว	4.06.03
- แผนกประลองงานวัตถุทนไฟ	4.06.04
เงินเดือนค่าจ้างและรายจ่ายส่วนบุคคลฝ่ายโรงงาน	4.07.00
- เงินเดือนค่าจ้าง	4.07.01
- ค่าทำงานล่วงเวลา	4.07.02
- ค่าภาษีเงินได้	4.07.03
- ค่าเวชภัณฑ์	4.07.04
- ค่าเงินช่วยเหลือค่าเล่าเรียน	4.07.05
- ค่าเงินช่วยเหลือบุตร	4.07.06
- ค่าเงินทดแทนให้กรมแรงงาน	4.07.07
- ค่าเงินชดเชยพนักงานที่พ้นหน้าที่	4.07.08

- ค่าอาหารและเงินเฟื้องพิเศษ	4.07.09
- โบนัสกรรมการและพนักงาน	4.07.10
- เงินบำเหน็จและเงินทดแทน	4.07.11
ค่าใช้จ่ายโรงงาน	4.08.00
- วัสดุดิบทางอ้อม	4.08.01
- ค่าแรงทางอ้อม	4.08.02
- ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง	4.08.03
- ค่าไฟฟ้าการกำลัง	4.08.04
- ค่าอะไหล่เครื่องจักรและวัสดุ	4.08.05
- อะไหล่เครื่องจักรและอุปกรณ์	4.08.05/1
- วัสดุทั่วไป	4.08.05/2
- อุปกรณ์ทำลักรินและรูปลอก	4.08.05/3
- เบ้าหลอมแก้ว	4.08.05/4
- แบบเป่าแก้วตัดบัญชี	4.08.05/5
- ค่าใช้จ่ายทำขึ้นล้วนแบบเป่าแก้วและ- เครื่องจักร (เหล็กหล่อ)	4.08.05/6
- ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์	4.08.05/7
- ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับรถยก	4.08.05/8
- ค่าบำรุงรักษาและซ่อมแซมทรัพย์สิน	4.08.06
- ค่าบำรุงรักษาและซ่อมแซมทรัพย์สิน	4.08.06/1
- ค่าตัดบัญชีเครื่องมือเครื่องใช้	4.08.06/2
- ค่าเบี้ยประกันอัคคีภัย	4.08.07
- ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน	4.08.08
- ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	4.08.09
ค่าใช้จ่ายในการขาย	4.09.00
- เงินเตือนค่าจ้าง	4.09.01
- ค่าทำงานล่วงเวลา	4.09.02
- ค่าภาษีเงินได้	4.09.03

- ค่ายาและเวชภัณฑ์	4.09.04
- ค่าเงินช่วยเหลือบุตร	4.09.05
- ค่าเงินทดแทนให้กรมแรงงาน	4.09.06
- ค่าเงินช่วยเหลือค่าครองชีพ	4.09.07
- ค่าเงินชดเชยพนักงานที่พ้นหน้าที่	4.09.08
- ค่าพาหนะและเบี้ยเลี้ยง	4.09.09
- ค่าเงินบำเหน็จและเงินทดแทน	4.09.10
- ค่าเงินช่วยเหลือพิเศษ	4.09.11
- โบนัสกรรมการและพนักงาน	4.09.12
- ค่ารับรอง	4.09.13
- ค่าน้ำมันเบนซิน	4.09.14
- ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับรถบรรทุก	4.09.15
- ค่าโฆษณา	4.09.16
- ค่าผลิตภัณฑ์ชำระวัย	4.09.17
- ค่าเงินบริจาคการกุศล	4.09.18
- ค่าภาษีการค้า	4.09.19
- ค่าใช้จ่ายในการออกฐาน	4.09.20
- ค่าดำเนินธุรกิจ	4.09.21
- ค่ากล่องกระดาษ	4.09.22
- ค่าส่งไม้ตัดบัญชี	4.09.23
- ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์	4.09.24
- ส่วนลดจ่าย	4.09.25
- ค่าขนส่ง	4.09.26
- ค่าบำรุงรักษาและซ่อมแซมทรัพย์สิน	4.09.27
- ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน	4.09.28
- ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	4.09.29

ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	4.10.00
- เงินเดือนและค่าจ้าง	4.10.01
- ค่าทำงานล่วงเวลา	4.10.02
- ค่าภาษีเงินได้	4.10.03
- ค่าเวชภัณฑ์	4.10.04
- ค่าเงินย่วยเหลือบุตร	4.10.05
- ค่าเงินทดแทนให้กรมแรงงาน	4.10.06
- ค่าเงินย่วยเหลือค่าครองชีพ	4.10.07
- ค่าเงินชดเชยพนักงานที่พ้นหน้าที่	4.10.08
- ค่าพาหนะและเบี้ยเลี้ยง	4.10.09
- ค่าเงินบำเหน็จและเงินทดแทน	4.10.10
- โบนัสกรรมการและพนักงาน	4.10.11
- ค่าเบี้ยกรรมการ	4.10.12
- ค่าใช้จ่ายเดินทางไปต่างประเทศ	4.10.13
- ค่ารับรอง	4.10.14
- ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์	4.10.15
- ค่าไปรษณีย์โทรเลข	4.10.16
- ค่าโทรศัพท์	4.10.17
- ค่าเช่าที่ดิน	4.10.18
- ค่าธรรมเนียมธนาคาร	4.10.19
- ค่าไฟฟ้าแสงสว่าง	4.10.20
- ค่าน้ำมันเบนซิน	4.10.21
- ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับรถยนต์	4.10.22
- ค่าจ้างเหมาสัมทบทตรวจบัญชี	4.10.23
- ค่าบำรุงรักษาและซ่อมแซมทรัพย์สิน	4.10.24
- ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน	4.10.25
- ค่าอาคารแลตัมป์	4.10.26

- ค่า เบี้ยประกันอัคคีภัย	4.10.27
- ค่าใช้จ่ายเรื้อรับ-ส่งพนักงาน	4.10.28
- ค่าน้ำประปา	4.10.29
- ค่าตัดบัญชีเป็นสูญ	4.10.30
- ดอกเบี้ยเงินเบิกเกินบัญชี	4.10.31
- ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	4.10.32

ส่วนบัญชีย่อยต่าง ๆ จะใช้รหัสข้างต้นเป็นหลักต่อด้วยเลขลำดับรายการบัญชีย่อยประเภทนั้น ๆ

> รายงานผลการปฏิบัติงานเพื่อการควบคุมของฝ่ายบริหารที่เสนอแนะเพิ่มเติม

ฝ่ายบริหารองค์กรแก้วฯ เป็นต้องทราบว่าการดำเนินงานขององค์กรฯ ในขณะใดขณะหนึ่ง หรือในช่วงใดช่วงหนึ่งได้ดำเนินไปอย่างไร เป็นไปตามแนวทางที่ได้วางแผนไว้หรือไม่ การเปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้นจริงกับผลที่ควรจะเป็น การวิเคราะห์หาสาเหตุของผลต่างที่เกิดขึ้น ทำให้สามารถแก้ไขข้อบกพร่องได้อย่างมีประสิทธิภาพ รายงานผลการปฏิบัติงานเป็นการภายใน จึงเป็นส่วนสำคัญส่วนหนึ่งในการวางแผนและควบคุมของฝ่ายบริหาร และเป็นส่วนหนึ่งของการจัดทำงบประมาณ รายงานผลการปฏิบัติงานอาจจำแนกเป็นประเภทต่าง ๆ ได้ดังนี้

1. รายงานเสนอต่อบุคคลภายนอก เป็นรายงานที่เสนอให้กับองค์กรรัฐบาลหรือหน่วยงานตามข้อผูกพัน รายงานนี้ค่อนข้างจะกว้างและเป็นส่วนสำคัญสำหรับการรายงานกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์กรฯ รายงานเหล่านี้สิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายและต้องการความสนใจจากฝ่ายบริหารมาก เป็นการรายงานให้กับกระทรวงเจ้าสังกัด ส่วนใหญ่ขึ้นกับ "หลักการบัญชีอันเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป" ข้อมูลตามรายงานมีความหมายต่อการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีคือ ส่วนงานตรวจเงินแผ่นดิน

2. รายงานเป็นการภายใน เป็นรายงานจัดทำขึ้นเพื่อใช้ในองค์กรไม่จำเป็นต้องเป็นไปตามความต้องการของบุคคลภายนอก หรือไม่จำเป็นต้องถูกต้องตรงกับ "หลักการบัญชีอันเป็นที่ยอมรับกันทั่วไป" แต่จะเป็นรายงานที่ตรงกับความต้องการของฝ่ายบริหารภายในองค์กร อาจแบ่งเป็น 3 ประเภทด้วยกันคือ

2.1 รายงานในเชิงสถิติ เป็นรายงานทางการบัญชีที่แสดงถึงสถิติสำคัญ ๆ ที่ผ่านมานในอดีตเกี่ยวกับการดำเนินงานทุก ๆ อย่าง ช่วยให้รายละเอียดเกี่ยวกับฐานะการเงิน และการปฏิบัติงานในอดีต การรวบรวมข้อมูลเหล่านี้มีความสำคัญสำหรับการดำเนินงานต่อไป สถิติเหล่านี้รวมถึงข้อมูลขั้นต้นสำหรับใช้ในการทำรายงานข้างต้น และยังให้ข้อมูลสำหรับการศึกษา เป็นกรณีพิเศษด้วย

2.2 รายงานพิเศษ สัตทำขึ้นใช้ภายในเป็นกรณีพิเศษ รายงานแต่ละฉบับ จะสัมพันธ์กับปัญหาการบริหารเฉพาะอย่าง รูปแบบ เนื้อหา และรายละเอียดต่าง ๆ ของรายงาน ขึ้นอยู่กับปัญหาแต่ละปัญหาที่เกิดขึ้น

2.3 รายงานผลการปฏิบัติงาน ปกติจะจัดทำขึ้นเป็นรายเดือน และทำขึ้นตามแบบที่เป็นมาตรฐานเป็นงวด ๆ ไป โดยออกแบบเป็นพิเศษเพื่อช่วยในด้านการควบคุมภายใน โดยฝ่ายบริหาร การจัดทำรายงานต้องระวังในการเลือกข้อมูลที่มีความสัมพันธ์กับศูนย์รับผิดชอบหนึ่ง ๆ โดยเฉพาะ ควรรายงานให้เห็นผลการทำงานจริงเปรียบเทียบกับเป้าหมายหรืองบประมาณที่วางแผนไว้ เพราะจะช่วยชี้ให้เห็นถึงผลการปฏิบัติงานที่มีประสิทธิภาพและไม่มีประสิทธิภาพ

รายงานที่ช่วยให้การประสานงานได้ผลดีต่อฝ่ายบริหารทุกระดับจะช่วยกระตุ้นให้มีการปฏิบัติงาน และมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจ เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบในการจัดทำรายงานต่อฝ่ายบริหาร เพื่อที่จะให้รายงานนั้นได้ผลดี จะต้องรู้และเข้าใจปัญหาและวิธีการที่ใช่และแนวความคิดของฝ่ายบริหาร

รูปแบบของรายงานผลการปฏิบัติงาน

ระบบรายงานผลการปฏิบัติงานควรเหมาะสมกับการจัดแบ่งสายงานของกิจการและ รายงานผลการปฏิบัติงานของแต่ละศูนย์ควมรับผิดชอบควรแยกจากกัน รายงานของสายงานขั้น ต่ำหลาย ๆ หน่วยจะสรุปเป็นรายงานของหน่วยงานในระดับสูง และต้องแยกให้เห็นชัดระหว่าง รายงานที่ควบคุมได้กับรายงานที่ควบคุมไม่ได้ การวัดผลการปฏิบัติงานต้องนำผลการปฏิบัติงานที่ ทำได้จริงเปรียบเทียบกับแผนงาน และเป้าหมาย ผลต่างที่เกิดขึ้นต้องมีการตรวจสอบสาเหตุ และ ปฏิบัติการอย่างหนึ่งอย่างใดลงไป ผลต่างที่น่าพอใจก็ต้องตรวจสอบดูด้วยเช่นกัน

การปรับรายงานผลการดำเนินงานให้ตรงกับความต้องการของผู้ใช้

ความต้องการในรายงานผลการดำเนินงานจะต่างกันไปดังนี้

1. ฝ่ายบริหารชั้นสูง (Top Management) ซึ่งเป็นผู้วางนโยบายในการดำเนินงาน ได้แก่คณะกรรมการบริหารองค์การฯ และผู้อำนวยการฯ จะต้องการทราบผลการดำเนินงานและฐานะการเงินขององค์การฯ เป็นรายเดือนหรืองวด 3 เดือน ปกติมักเป็นรายงานในรูปแบบตัวเงิน รายงานที่ได้รับต้องสรุปให้เห็นผลการดำเนินงานทุก ๆ ด้านอย่างพร้อมมูล พร้อมทั้งชี้แนะให้เห็นเหตุการณ์สำคัญ ๆ โดยต้องมีรายละเอียดประกอบพอเพียงเพื่อให้ลบล้างสาเหตุของผลงานที่ไม่ดีได้
2. ฝ่ายบริหารระดับกลาง (Middle Management) โดยปกติหมายถึงฝ่ายบริหารซึ่งควบคุมแผนกหรือกองในระดับหัวหน้าฝ่าย เป็นผู้รับนโยบายที่ฝ่ายบริหารชั้นสูงได้กำหนดไว้ ใกล้ชิดและเกี่ยวข้องกับการดำเนินงานมากกว่าฝ่ายบริหารชั้นสูง รายงานในระดับนี้จะอยู่ในลักษณะข้อมูลที่สรุปมา แต่ก็มีรายละเอียดของการดำเนินการประจำวันให้เห็นด้วย สิ่งมักเป็นรายงานประจำวัน ประจำสัปดาห์หรือประจำเดือน
3. ฝ่ายบริหารชั้นต่ำ (Operating Management) ได้แก่ผู้ควบคุมงานหรือหัวหน้าคนงาน ในระดับนี้จะเกี่ยวข้องกับการประสานและควบคุมการดำเนินงานประจำวัน เพราะฉะนั้นต้องกำหนดให้ทำรายงานการควบคุมขึ้น ซึ่งจะเป็นเรื่องเกี่ยวกับการผลิตและการควบคุมต้นทุนรายงานที่เล่นอยู่ในระดับนี้ต้องมีรายละเอียดที่เข้าใจได้ง่าย และจำกัดเฉพาะรายการที่อยู่ในความรับผิดชอบของเขาเท่านั้น

รายงานที่จัดทำขึ้นก็เพื่อให้ฝ่ายบริหารในระดับต่าง ๆ สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้โดยสะดวก และจะต้องพิจารณาตรวจสอบอยู่เสมอว่า ข้อมูลที่ปรากฏในรายงานสามารถนำไปใช้ตามความต้องการของผู้รับได้ เพราะการดำเนินงานธุรกิจจะเปลี่ยนแปลงไปตามกาลเวลาและสถานการณ์อื่น ๆ ฉะนั้นจึงต้องมีการสำรวจรายงานที่ใช้บ่อยว่า ให้ข้อมูลที่เหมาะสมกับความต้องการหรือไม่อย่างไร

จากการศึกษาให้มีการใช้ระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณควบคุมไปกับระบบบัญชีเดิม ฝ่ายบริหารในระดับต่าง ๆ จะได้รับรายงานเปรียบเทียบต่าง ๆ เพื่อประโยชน์ในการบริหารงานได้อย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

ซึ่งจากการเปรียบเทียบต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงกับต้นทุนโดยประมาณ จะพบว่าผลต่างเกิดขึ้นทั้งในรูปแบบผลต่างพึงใจหรือผลต่างไม่พึงใจ ซึ่งได้แก่

1. ผลต่างวัตถุดิบ
2. ผลต่างค่าแรง
3. ผลต่างค่าใช้จ่ายโรงงาน

ตามที่ได้เสนอวิธีการวิเคราะห์แล้วข้างต้น สาเหตุที่ทำให้เกิดผลต่างนี้อาจเป็นเพราะการประมาณการที่หาไว้ยังไม่ถูกต้อง หรือประสิทธิภาพในการดำเนินงานสูงหรือต่ำกว่าที่ได้ประมาณไว้ รายงานดังกล่าวเป็นรายงานประจำเดือนซึ่งทางฝ่ายบัญชีและการเงินจัดทำขึ้นเพื่อเสนอให้ฝ่ายบริหารทราบ จะประกอบด้วย

1. รายงานผลต่างวัตถุดิบ ได้แก่

1.1 รายงานผลต่างปริมาณวัตถุดิบ (รูปที่ 117) แสดงให้เห็นว่าในเดือนดังกล่าว มีการใช้วัตถุดิบแต่ละประเภทตามจำนวนจริงเท่าใดทั้งจำนวนหน่วยและจำนวนเงิน เมื่อเปรียบเทียบกับที่ได้ประมาณไว้ล่วงหน้าตามจำนวนหน่วยที่ควรใช้และจำนวนเงินที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเท่าใด นอกจากนี้ยังมีการเปรียบเทียบว่าปริมาณการสูญเสียที่เกิดขึ้นจริงต่างจากที่ประมาณไว้หรือไม่เท่าใดด้วย ทำให้ทราบได้ว่าการสูญเสียที่เกิดขึ้นจริง ส่วนใดเป็นส่วนที่ควบคุมไม่ได้ ส่วนใดเป็นส่วนที่ควบคุมได้แต่เกิดขึ้นเพราะความบกพร่องในการปฏิบัติงานซึ่งถือเป็นความรับผิดชอบของหน่วยงานผลิต

1.2 รายงานผลต่างราคาวัตถุดิบ (รูปที่ 118) เป็นการเปรียบเทียบราคาวัตถุดิบที่ใช้จริงกับที่ประมาณการไว้ตามจำนวนหน่วยที่ใช้ไปในงวดนั้น สำหรับวัตถุดิบแต่ละชนิดทำให้ทราบว่าในเดือนนั้นเกิดผลต่างราคาวัตถุดิบเนื่องจากวัตถุดิบประเภทใดบ้าง และในจำนวนเงินเท่าใด ผลต่างที่เกิดขึ้นนี้หน่วยงานผลิตไม่สามารถควบคุมได้ นอกเหนือจากการควบคุมของหน่วยงานผลิต

2. รายงานผลต่างค่าแรง ได้แก่

2.1 รายงานผลต่างเวลา (รูปที่ 119) แสดงให้เห็นว่าในแต่ละเดือนหน่วยงานต่าง ๆ ได้ใช้ชั่วโมงแรงงานในการผลิตจำนวนเท่าใด เมื่อเปรียบเทียบกับชั่วโมงที่คาดว่าจะเกิดขึ้น เกิดส่วนแตกต่างจำนวนชั่วโมงเท่าใด เมื่อคำนวณกับอัตราค่าแรงที่ได้ประมาณไว้ จะทราบได้ว่าหน่วยงานใดก่อให้เกิดผลต่างขึ้นในจำนวนเท่าใด ผลต่างประเภทนี้หน่วยงาน

รูปที่ 117
 ผลทางปริมาณวัตถุกับ
 ประจําเดือน

รายการ	หน่วย	ผลผลิต	ราคาเฉลี่ยต่อหน่วย	ปริมาณการสูญเสีย		ค่าใช้จ่ายจริง		ใช้ตามประมาณการ		ผลทาง	
				จริง	ประมาณการ	หน่วย	จำนวนเงิน	หน่วย	จำนวนเงิน	หน่วย	จำนวนเงิน
ผู้จัดทำ											
											ผู้ตรวจสอบ

ศูนย์วิทยทรัพยากร
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

กคง/แผนก

ประจำเดือน _____

รหัสวัตถุดิบ	รายการ	หน่วย	ยกยกมา	เบ็ดได้	ยกยกไป	ได้ไปจริง	ราคาก่อนหน่วย		จำนวนเงิน		ผลทางราคาวัตถุดิบ
							จริง	ประมาณการ	จริง	ประมาณการ	

ศูนย์วิทยพัชกร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ประจำเดือน

หน่วยงาน	ชั่วโมงจริง	ชั่วโมงโดยประมาณ	ผลทาง		
			ส่วนแยกต่างจาเวลาจริง	ด้รค่าแรงโดยประมาณ	รวม

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ผลิตสามารถจะควบคุมได้

2.2 รายงานผลต่างอัตราค่าแรง (รูปที่ 120) เป็นการเปรียบเทียบว่าในแต่ละหน่วยงาน มีผลต่างที่เกิดขึ้นจากอัตราค่าแรงที่จ่ายจริงและอัตราค่าแรงที่ประมาณไว้ตามชั่วโมงแรงงานที่เกิดขึ้นจริงในจำนวนเท่าใด ซึ่งผลต่างนี้จะไม่อยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยงานผลิต เนื่องจากไม่สามารถควบคุมในเรื่องอัตราค่าแรงได้

3. รายงานผลต่างค่าใช้จ่ายโรงงาน (รูปที่ 121) แสดงให้เห็นว่าผลต่างค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้น เนื่องจากอัตราค่าใช้จ่ายแปรได้จัดสรรกับค่าใช้จ่ายแปรได้ที่เกิดขึ้นจริงและอัตราค่าใช้จ่ายคงที่จัดสรรและค่าใช้จ่ายคงที่ที่เกิดขึ้นจริงของแต่ละหน่วยงานต่างกันอย่างไร เมื่อวิเคราะห์แล้วเป็นผลต่างปริมาณเท่าใดและผลต่างงบประมาณเท่าใด

จากนั้นจึงทำรายงานสรุปแสดงการวิเคราะห์ผลต่างแต่ละประเภทรวมไว้ในประเภทเดียวกัน คือ

1. รายงานแสดงผลการวิเคราะห์ผลต่างวัตถุดิบ (รูปที่ 122) แสดงให้เห็นถึงผลต่างปริมาณ และผลต่างราคาของวัตถุดิบ สำหรับหน่วยงานที่ทำการเบิกใช้วัตถุดิบ
2. รายงานแสดงผลการวิเคราะห์ผลต่างค่าแรง (รูปที่ 123) ซึ่งแสดงให้เห็นว่าประกอบด้วยผลต่างเวลาและผลต่างอัตราค่าแรงเท่าใด
3. รายงานแสดงผลการวิเคราะห์ผลต่างระหว่างค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรและค่าใช้จ่ายจริงของหน่วยงานแต่ละแห่ง (รูปที่ 124) โดยเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงกับค่าใช้จ่ายโดยประมาณที่จัดสรรสำหรับระดับการผลิตที่แท้จริง

นอกจากรายงานการวิเคราะห์ผลต่างที่เกิดขึ้นในแต่ละเดือนแล้วจะมีการทำรายงานเปรียบเทียบต้นทุนผลิตภัณฑ์ (รูปที่ 125) เพื่อให้ฝ่ายบริหารทราบได้ว่าผลิตภัณฑ์แต่ละประเภทที่ผลิตได้ตามต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงต่างจากที่ได้ประมาณการไว้เท่าใด ทำให้สามารถควบคุมต้นทุนการผลิตได้มีประสิทธิภาพว่าการเปรียบเทียบต้นทุนการผลิตที่เกิดขึ้นจริงในเดือนปัจจุบันกับเดือนที่ผ่านมา เนื่องจากมีการประมาณต้นทุนซึ่งคาดว่าจะเกิดขึ้นไว้ล่วงหน้า ผู้รับผิดชอบด้านการผลิตจะพยายามปฏิบัติงานให้ได้ตามที่ประมาณไว้หรืออย่างน้อยที่สุดก็ให้ใกล้เคียงกับต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นได้

เพื่อประโยชน์ในการควบคุมค่าใช้จ่ายของแต่ละหน่วยงาน ไม่ว่าจะ เป็นหน่วยงาน

ประจำเดือน _____

หน่วยงาน	ชั่วโมงจริง	อัตราค่าแรง		ค่าแรง		ผลทาง
		จริง	มากกว่า	จริง	โดยประมาณ	

ศูนย์วิทยพัชกร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ประจำเดือน _____

หน่วยงาน	จำนวนผลิตภัณฑ์	อัตราค่าใช้จ่าย	น้ำหนักน้ำแก้ว หรือถักรุ่นไฟ	ค่าใช้จ่ายแปรได้		ค่าใช้จ่ายคงที่		ค่าใช้จ่ายรวม		ผลต่าง ปริมาณ	ผลต่าง งบประมาณ
				จริง	ประมาณการ	จริง	ประมาณการ	จริง	ประมาณการ		

ศูนย์วิทยุทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รายงานแสดงผลการวิเคราะห์ผลต่างบัญชี
ประจำเดือน

หน่วยงาน	ผลต่างปริมาณ			ผลต่างราคา		
	ปริมาณที่จริง	ปริมาณโดยประมาณ	ผลต่าง	ราคาจริง	ราคาโดยประมาณ	ผลต่าง
กองโรงงานผสมและ เภานถอม						
แผนกประลองงานแก้ว						
แผนกประลองงานวัตถุทนไฟ						
กองโรงงานหินไฟและ เจริญ						

ศูนย์วิทยพัชการ

จุฬาลงกรรเมทวิทชลัย

รายงานแสดงผลการวิเคราะห์ผลต่างค่าแรง
ประจำเดือน

หน่วยงาน	ผลต่างเวลา			ผลต่างอัตรา		
	เวลาจริง	เวลาโดยประมาณ	ผลต่าง	อัตรารับจริง	อัตราโดยประมาณ	ผลต่าง
กองโรงงานแปรรูปและ เคาหลอม						
กองโรงงานผลิต ๑						
กองโรงงานผลิต ๒						
กองโรงงานผลิต ๓						
แผนกประลองงานแก้ว						
แผนกประลองงานวัตถุทนไฟ						
กองโรงงานหินสี่และ เจาบรเหย						

ศูนย์วิทยทรัพยากร

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รูปที่ 124.

รายงานแสดงผลการวิเคราะห์ผลต่าง ระหว่างค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรและค่าใช้จ่ายจริง

ประจำเดือน _____

หน่วยงาน	ค่าใช้จ่ายจริง	ค่าใช้จ่ายโดยประมาณสำหรับระยะผลสุดท้ายจริง	ค่าใช้จ่ายจัดสรร	ผลต่างรวม	ผลต่างงบประมาณ	ผลต่างปริมาณ
กองโรงงานผสมและ เตาหลอม						
กองโรงงานผลิต ๑						
กองโรงงานผลิต ๒						
กองโรงงานผลิต ๓						
แผนกประลองงานแก้ว						
แผนกประลองงานวัตถุทนไฟ						
กองโรงงานหินสีและเจียรนัย						

ศูนย์วิทยพัทยาการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รูปที่ 125

รายงานเปรียบเทียบต้นทุนผลิตภัณฑ์

หน่วยงาน

หน่วย.....

ผลิตภัณฑ์	หน่วย	จำนวนผลิตภัณฑ์	ต้นทุนจริง	ต้นทุนโดยประมาณ	(สูง) หรือต่ำกว่าประมาณการ	
					บาท	%

ผู้จัดทำ

ผู้ตรวจสอบ

ศูนย์วิทยพัชกร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ผลิตหรือหน่วยงานอื่น ๆ การจัดทำรายงานค่าใช้จ่ายประจำฝ่าย (รูปที่ 126) จะช่วยให้ฝ่ายบริหารทราบได้ว่าค่าใช้จ่ายประเภทต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นของแต่ละหน่วยงานต่างไปจากที่ประมาณการไว้เท่าใดเพียงใด ยอดสะสมจะทำให้ทราบว่าจากต้นปีงบประมาณจนถึงปัจจุบันเกิดผลต่างค่าใช้จ่ายประเภทใดเท่าใด ทำให้สามารถควบคุมค่าใช้จ่ายได้อย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

ท้ายสุดเป็นรายงานผลการปฏิบัติงาน (รูปที่ 127) ของหน่วยงานที่ทำการผลิต แสดงให้เห็นถึงต้นทุนในการผลิตที่เกิดขึ้นจริงทั้งหมดและที่ได้ประมาณไว้ว่าแตกต่างกันอย่างไร

จากรายงานต่าง ๆ อย่างต้นฝ่ายบริหารจะทราบความเป็นไปในองค์การฯ ว่าการปฏิบัติงานในส่วนใดที่ต้องทำการแก้ไขปรับปรุงให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นทำให้สามารถควบคุมการดำเนินงานไปได้ด้วยดี และจะใช้ข้อมูลอย่างต้นนี้ให้มีการปรับปรุงการสั่งท่างบประมาณในปีต่อ ๆ ไปให้ถูกต้องยิ่งขึ้น

ผังระบบบัญชีที่ปรับปรุงแล้ว

จากที่ได้กล่าวถึงระบบบัญชีต้นทุนที่องค์การฯ แก้วไว้อยู่ในบัลลูนรวมทั้งข้อเสนอแนะแก้ไขเมื่อปรับปรุงแล้วจะมีระบบบัญชีต้นทุนเพื่อการควบคุมภายในในแต่ละด้านคือ

1. การควบคุมภายในเกี่ยวกับวัตถุดิบ (ผังที่ 23-25)
2. การควบคุมภายในเกี่ยวกับวัสดุอื่นและค่าใช้จ่ายโรงงาน (ผังที่ 26-29)
3. การควบคุมภายในเกี่ยวกับค่าแรง (ผังที่ 30)
4. การควบคุมภายในเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป (ผังที่ 31-34)

เครื่องหมายทางเดินเอกสารอยู่ในภาคผนวก

รูปที่ 126

รายงานค่าใช้จ่ายประจำฝ่าย
ประจำเดือนสิ้นสุดเพียง

กอง/แผนก

ค่าใช้จ่าย	ประจำเดือน			ยอดสะสม		
	เกิดขึ้นจริง	ประมาณการ	ผลต่าง	เกิดขึ้นจริง	ประมาณการ	ผลต่าง

ผู้จัดทำรายงาน

ศูนย์วิทยพัชการ

ผู้ตรวจสอบ

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รูปที่ 127
รายงานผลการปฏิบัติงาน

กอง/แผนก

หัวหน้า
เดือน

คํานวณที่ควบคุมได้ของกอง/แผนก	เกิดขึ้นจริง	งบประมาณ	ผลคง	
			จำนวนเงิน	ร้อยละ
จำนวนหน่วยของผลิตภัณฑ์ที่ผลิตได้ วัตถุดิบ หน่วย ต้นทุน				
ค่าแรงงานทางตรง ชั่วโมง อัตราค่าแรงต่อชั่วโมง ต้นทุน				
ค่าใช้จ่ายในการผลิต ค่าใช้จ่ายโรงงาน				

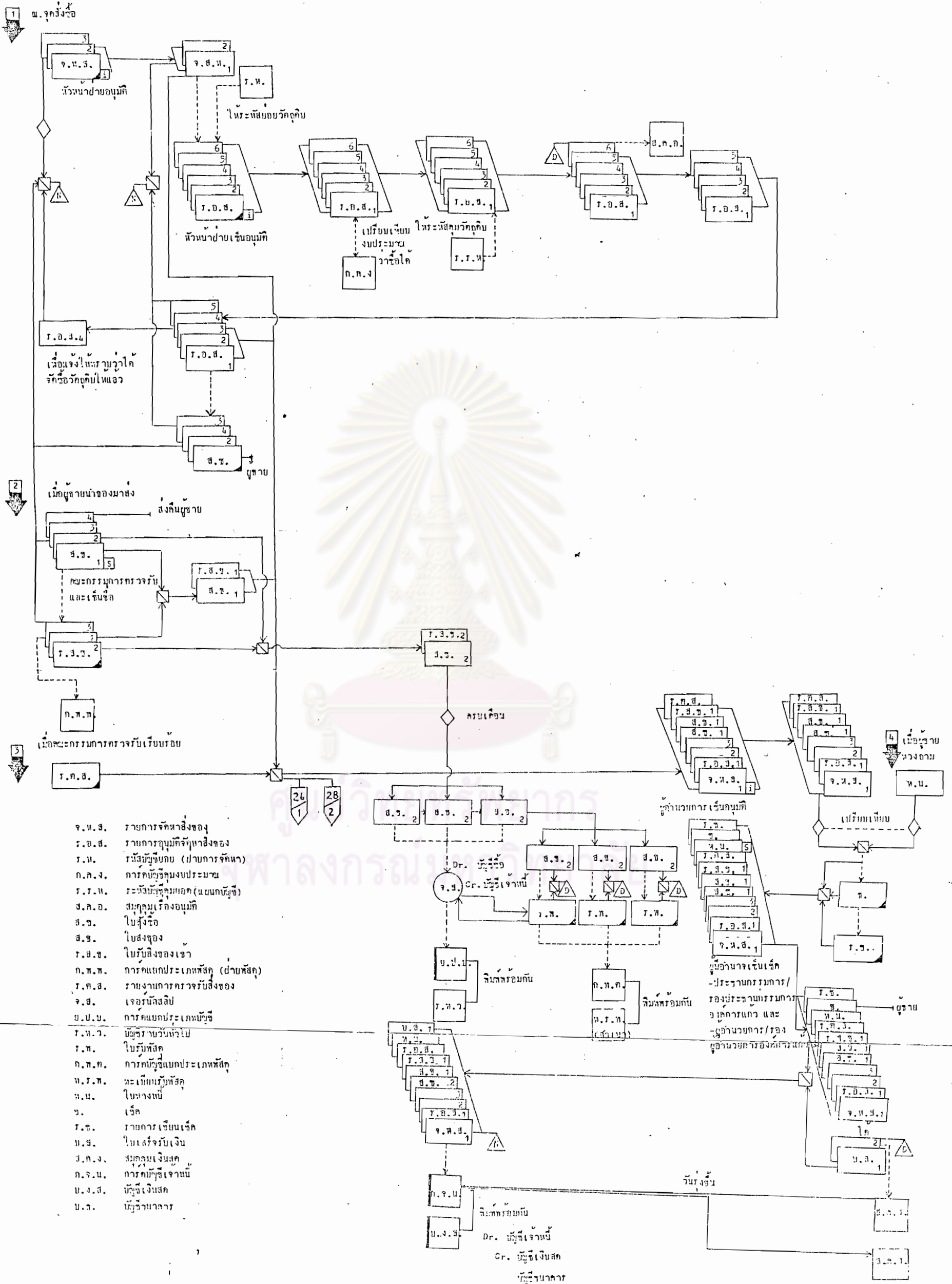
ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ผู้จัดทำ

ผู้ตรวจสอบ

ผังแสดงวิธีการเกี่ยวกับการรับเข้า วัสดุดิบ

ฝ่ายผลิต	ฝ่ายจัดหา	แผนกงบประมาณ	แผนกบัญชี	แผนกบัญชีต้นทุน	สำนักเลขาฯ	แผนกการเงิน
----------	-----------	--------------	-----------	-----------------	------------	-------------

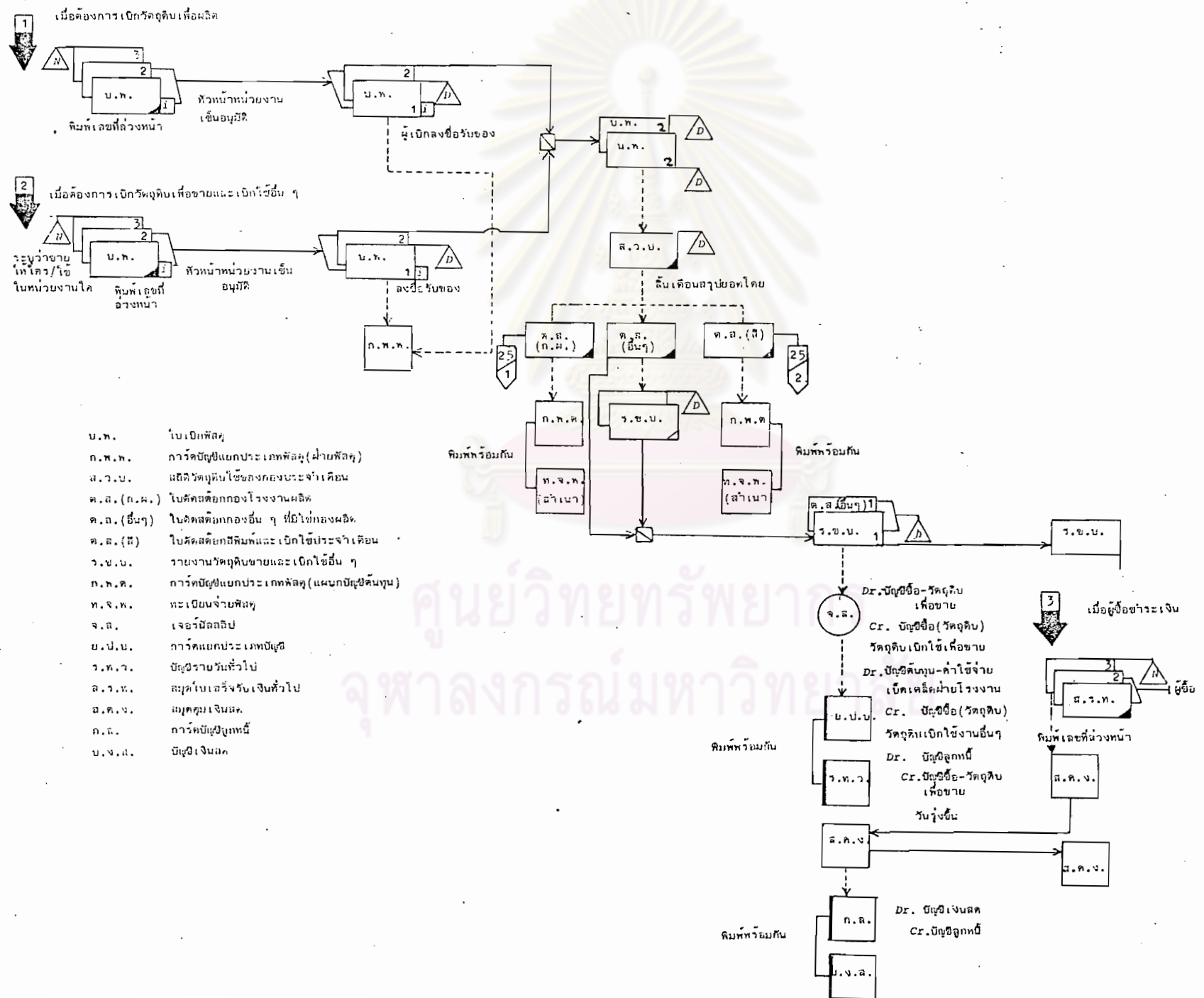


- จ.น.ส. รายการจัดหาสิ่งของ
- ร.อ.ส. รายการอนุมัติจัดซื้อของ
- ร.น. อนุมัติขอยก (ฝ่ายการจัดหา)
- ก.ก.ง. การบัญชีคุมงบประมาณ
- ร.ร.ท. ระเบียบบัญชีแยก (แผนกบัญชี)
- ส.ค.อ. สมุดคุมเรื่องอนุมัติ
- ส.ช. ใบสั่งซื้อ
- ส.ช. ใบส่งของ
- ร.ส.ช. ใบรับส่งของ
- ก.ท.ท. การแลกเปลี่ยนประเภทวัสดุ (ฝ่ายผลิต)
- ร.ค.ส. รายงานการตรวจรับสิ่งของ
- จ.ส. เจอร์นัลสลิป
- ย.ป.บ. การแลกเปลี่ยนประเภทบัญชี
- ร.ท.ว. บัญชีรายวันทั่วไป
- ร.ท. ใบรับผลิต
- ก.ท.ท. การบัญชีแยกประเภทวัสดุ
- น.ร.ท. ทะเบียนรับผลิต
- น.น. ใบวางหนี้
- ว. เช็ค
- ร.ร. รายการเชิบนเช็ค
- น.ร. ใบเสร็จรับเงิน
- ส.ค.ง. สมุดคุมเงินฝาก
- ก.ร.น. การบัญชีเจ้านั้น
- บ.จ.ส. บัญชีเงินสด
- บ.ร. บัญชีธนาคาร

ผังที่ 24

ผังแสดงวิธีการเกี่ยวกับการเบิกวัตถุดิบ

หน่วยงานที่ขอเบิก	ฝ่ายพัสดุ	แผนกบัญชีต้นทุน	แผนกบัญชี	แผนกการเงิน
-------------------	-----------	-----------------	-----------	-------------

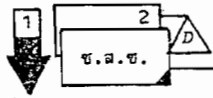


- บ.ท. โบบเบิกพัสดุ
- ก.พ.ค. การวัดบัญชีแยกประเภทพัสดุ (ฝ่ายพัสดุ)
- ส.ว.บ. แผนกวัตถุดิบใช้กลางกองประจำเดือน
- ค.ส. (ก.ม.) ใบคดสต็อกกองโรงงานผลิต
- ค.ส. (อื่นๆ) ใบคดสต็อกกองอื่น ๆ ที่มีไม่คงเหลือ
- ค.ส. (สี) ใบคดสต็อกที่มีพัสดุและเบิกใช้ประจำเดือน
- ร.ช.บ. รายงานวัตถุดิบขายและเบิกใช้อื่น ๆ
- ก.พ.ค. การวัดบัญชีแยกประเภทพัสดุ (แผนกบัญชีต้นทุน)
- ท.จ.ท. ทะเบียนจ่ายพัสดุ
- จ.ส. เจอร์เนลกลีบ
- ย.ป.บ. การวัดแยกประเภทบัญชี
- ร.ท.ว. บัญชีรายวันทั่วไป
- ล.ร.ท. สรุปใบเสร็จรับเงินทั่วไป
- อ.ค.ง. อนุกรมการเงิน
- ก.ล. การวัดบัญชีลูกหนี้
- บ.จ.ส. บัญชีเงินสด

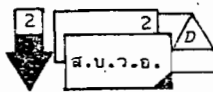
ศูนย์วิทยุทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

กองโรงงานผสมและเตาหลอม	กองแรงงานทิ้งขี้ดโนมิต	กองโรงงานพิมพ์และเจียรนัย	แผนกบัญชี	แผนกบัญชีต้นทุน
------------------------	------------------------	---------------------------	-----------	-----------------

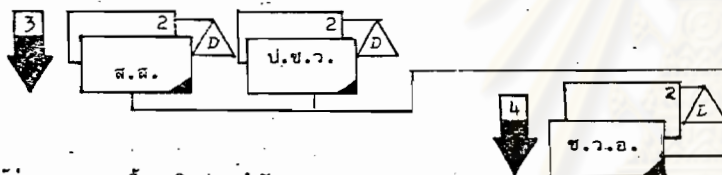
การรายงานประจำวัน



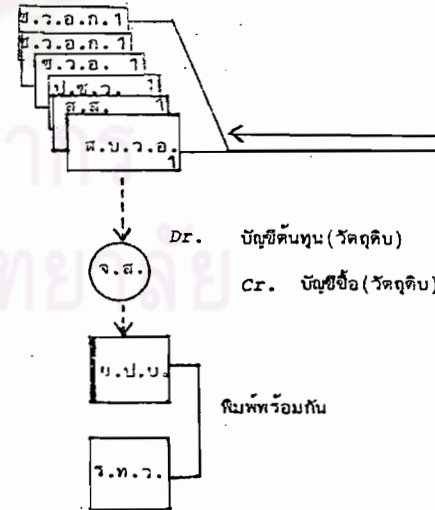
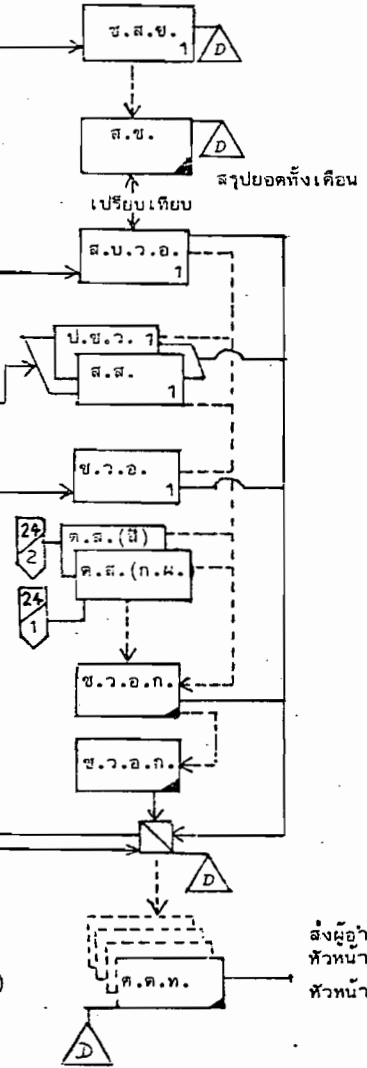
การรายงานเมื่อสิ้นเดือน



การรายงานการใช้



- ช.ส.ช. รายงานการใช้ส่วนผสมและเชื้อเพลิงประจำวัน
- ส.ช. สถิติการใช้ประจำวัน
- ส.บ.ว.อ. สถิติการเบิกจ่ายวัดตูดิบของโรงงานผสมถัดโนมิตประจำเดือน
- ส.ส. สถิติส่วนผสมใช้แผนกประลองงานแก้ว
- ป.ช.ว. ปริมาณการใช้วัดตูดิบแผนกประลองงานวัดอุณหภูมิ
- ช.ว.อ. รายงานการใช้วัดตูดิบและอุปกรณ์พิมพ์ประจำเดือน
- ค.ส.(ส) ใบตัดสต็อกสีพิมพ์และเบิกใช้ประจำเดือน
- ค.ส.(ก.ผ.) ใบตัดสต็อกกองโรงงานผลิต
- ค.ส. ใบตัดสต็อก
- ช.ว.อ.ก. รายงานการใช้วัดตูดิบขององค์การแก้วประจำเดือน
- จ.ส. เจอร์นัลสถิติ
- บ.ป.บ. การคณนัยบัญชี
- ศ.ค.ท. รายงานต้นทุนต้นทุนประจำเดือน
- ร.ท.ว. บัญชีรายวันทั่วไป

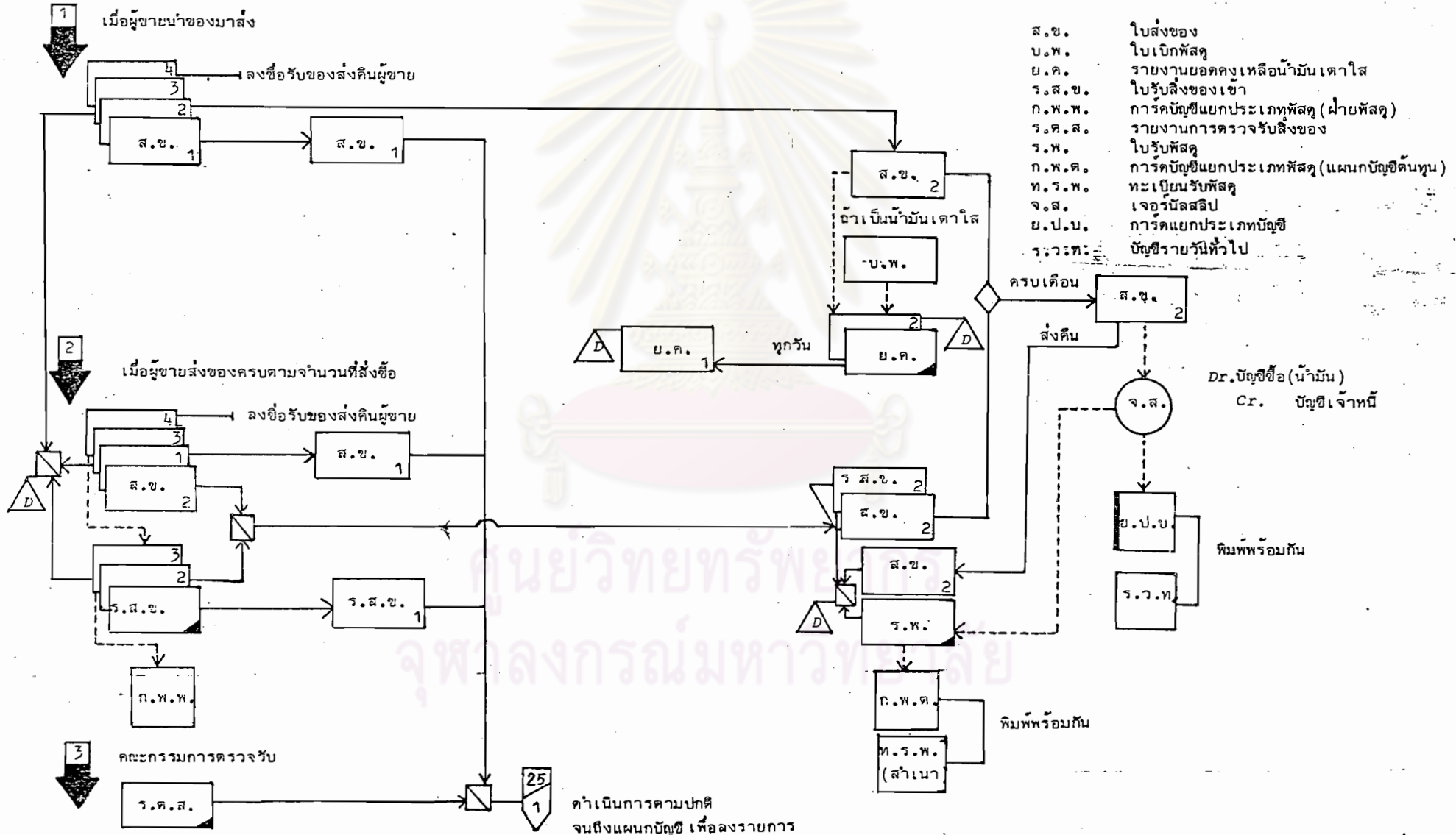


ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ผังที่ 26

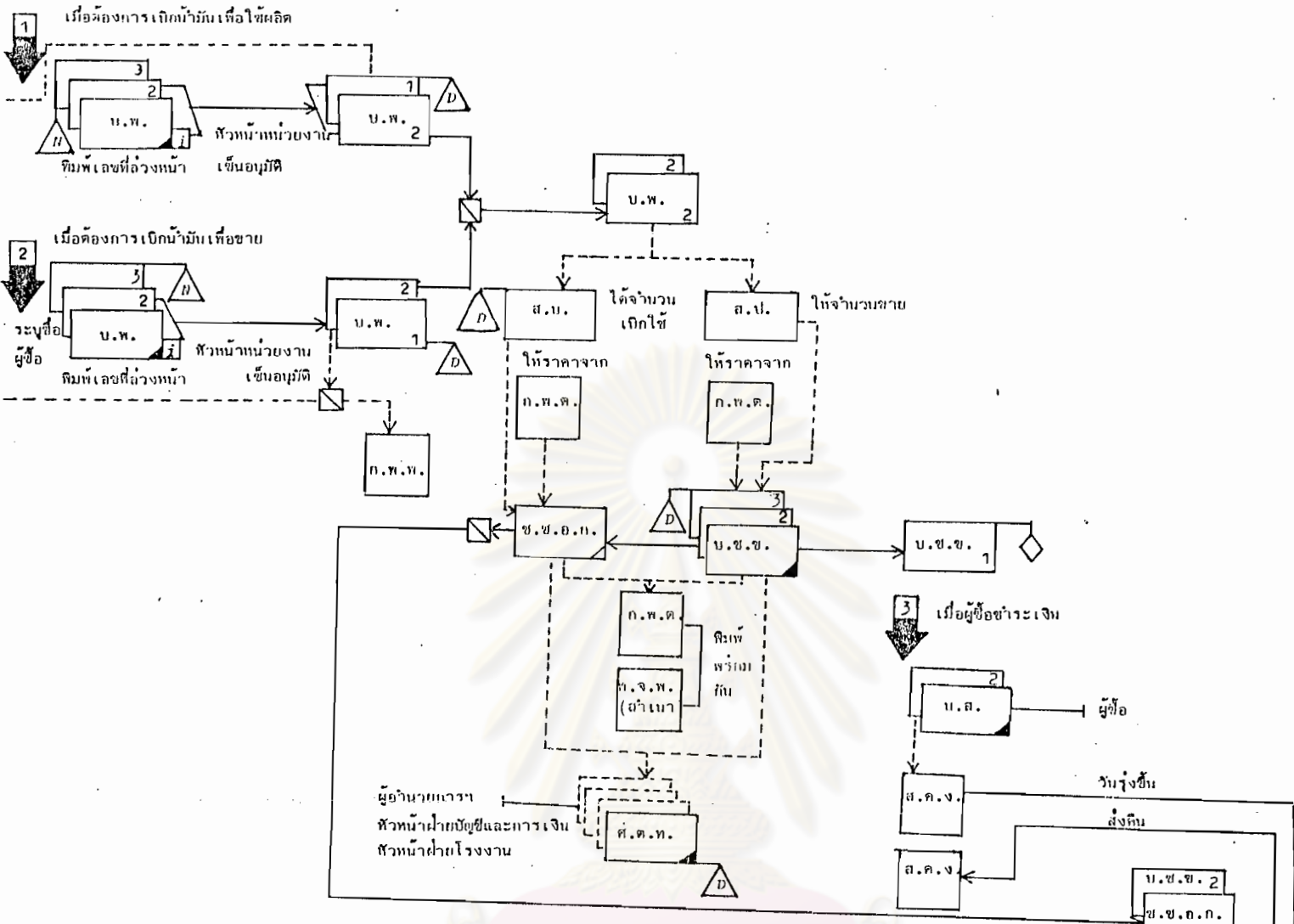
ผังแสดงวิธีการเกี่ยวกับการรับเข้าน้ำมันเชื้อเพลิง

ฝ่ายพัสดุ	ฝ่ายการจัดหา	ฝ่ายอำนวยความสะดวก	แผนกบัญชีต้นทุน	แผนกบัญชี
-----------	--------------	--------------------	-----------------	-----------



ผังแสดงวิธีการเกี่ยวกับการเบิกเงินซื้อเพลิง

หน่วยงานที่ขอเบิก	ฝ่ายพัสดุ	แผนกบัญชีต้นทุน	แผนกการเงิน	แผนกบัญชี
-------------------	-----------	-----------------	-------------	-----------

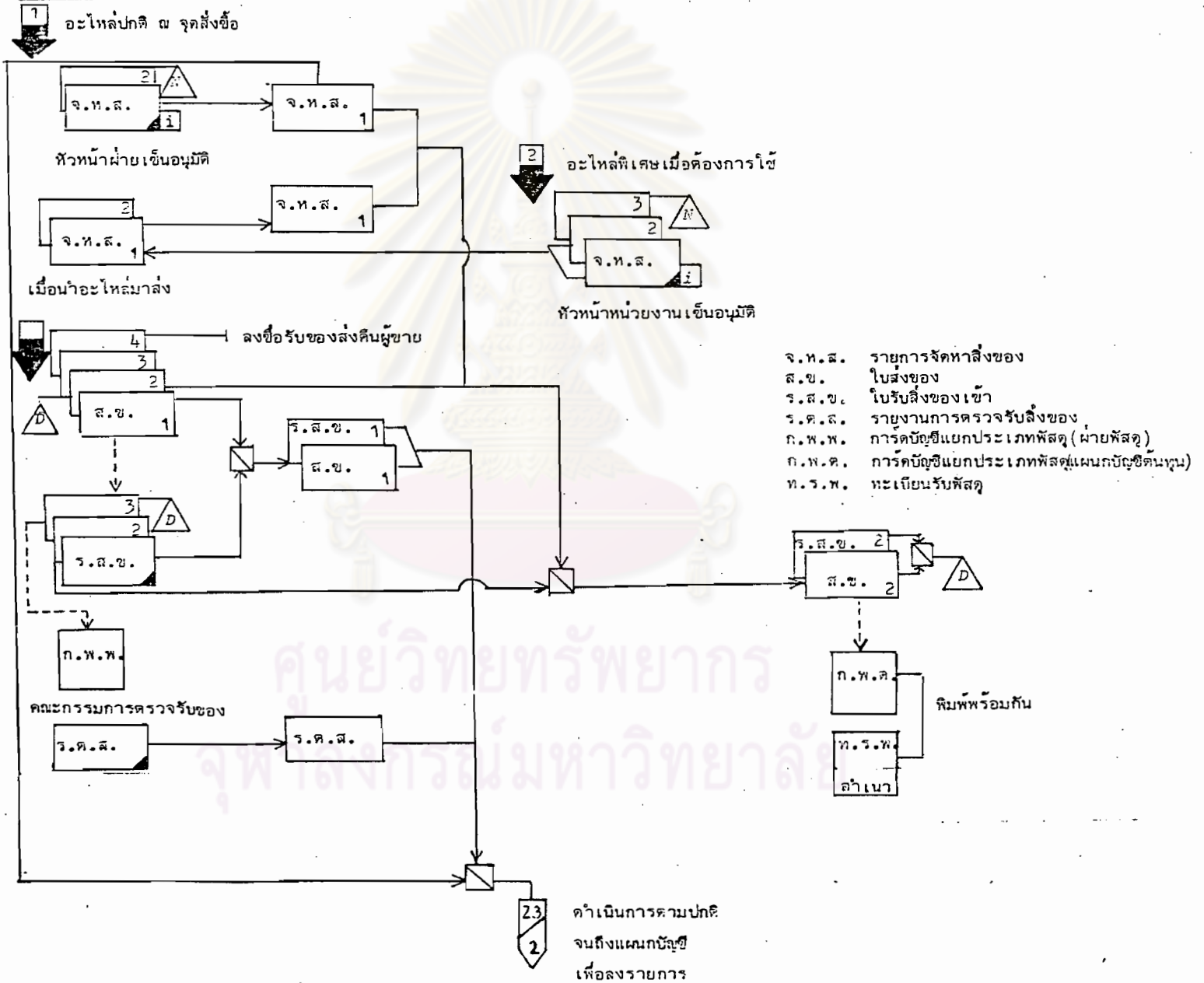


- บ.พ. ใบเบิกพัสดุ
- ก.พ.พ. การ์ดบัญชีแยกประเภทพัสดุ (ฝ่ายพัสดุ)
- ส.บ. สถิติการเบิกใช้
- ก.พ.ค. การ์ดบัญชีแยกประเภทพัสดุ (แผนกบัญชีต้นทุน)
- ช.ช.อ.ก. การให้เช็คเพลิงขององค์การแก่ประจำเดือน
- ท.จ.พ. ทะเบียนจ่ายพัสดุ
- ค.ค.ท. รายงานศูนย์ต้นทุนประจำเดือน
- ส.ป. สถิติประจำปี
- บ.ช.ช. รายงานการเบิกน้ำมันเชื้อเพลิงเพื่อขาย
- บ.ผ. ใบเสร็จรับเงิน
- ส.ค.ง. สมุดคุมเงินสด
- จ.ส. เจอร์นัลสลิป
- บ.ป.บ. การ์ดแยกประเภทบัญชี
- ร.ว.ท. บัญชีรายรับทั่วไป
- ก.ล. การ์ดลูกหนี้
- บ.ง.ส. บัญชีเงินสด

- Dr. บัญชีต้นทุน (น้ำมันเชื้อเพลิง)
- Cr. บัญชีซื้อ (น้ำมันเชื้อเพลิง)
- น้ำมันเชื้อเพลิงเบิกใช้ประจำเดือน
- Dr. บัญชีลูกหนี้
- Cr. บัญชีซื้อน้ำมันเชื้อเพลิง
- บัญชีรายได้เบ็ดเตล็ด
- น้ำมันเชื้อเพลิงเบิกเพื่อขาย
- บ.ป.บ.
- ร.ว.ท.
- ส.ค.ง.
- Dr. บัญชีเงินสด
- Cr. บัญชีลูกหนี้
- บ.ง.ส.

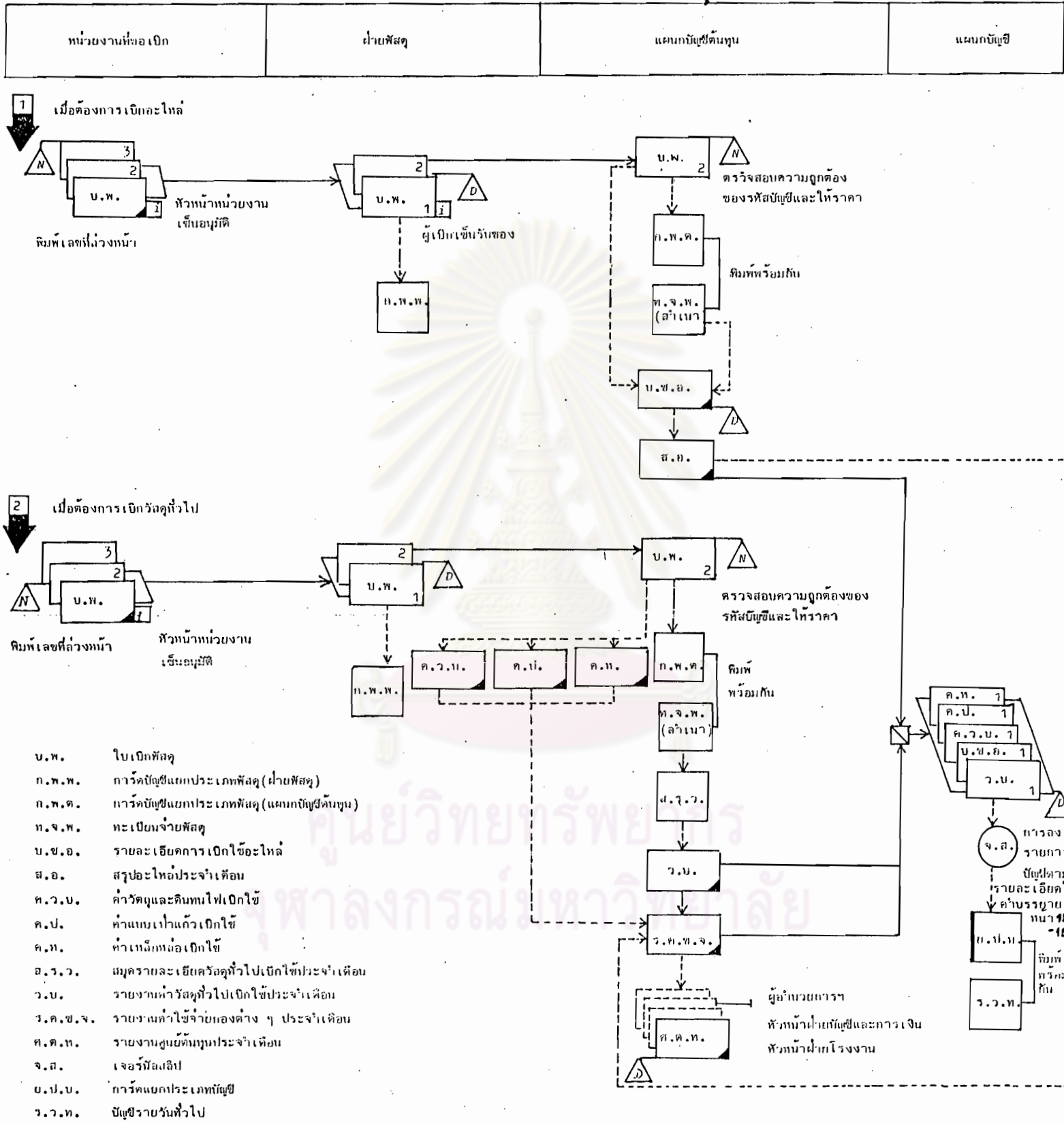
ผังแสดงวิธีการเกี่ยวกับการรับเข้าอะไหล่

ฝ่ายพัสดุ	ฝ่ายการจัดการ	หน่วยงานที่ต้องการใช้	แผนกบัญชีต้นทุน
-----------	---------------	-----------------------	-----------------

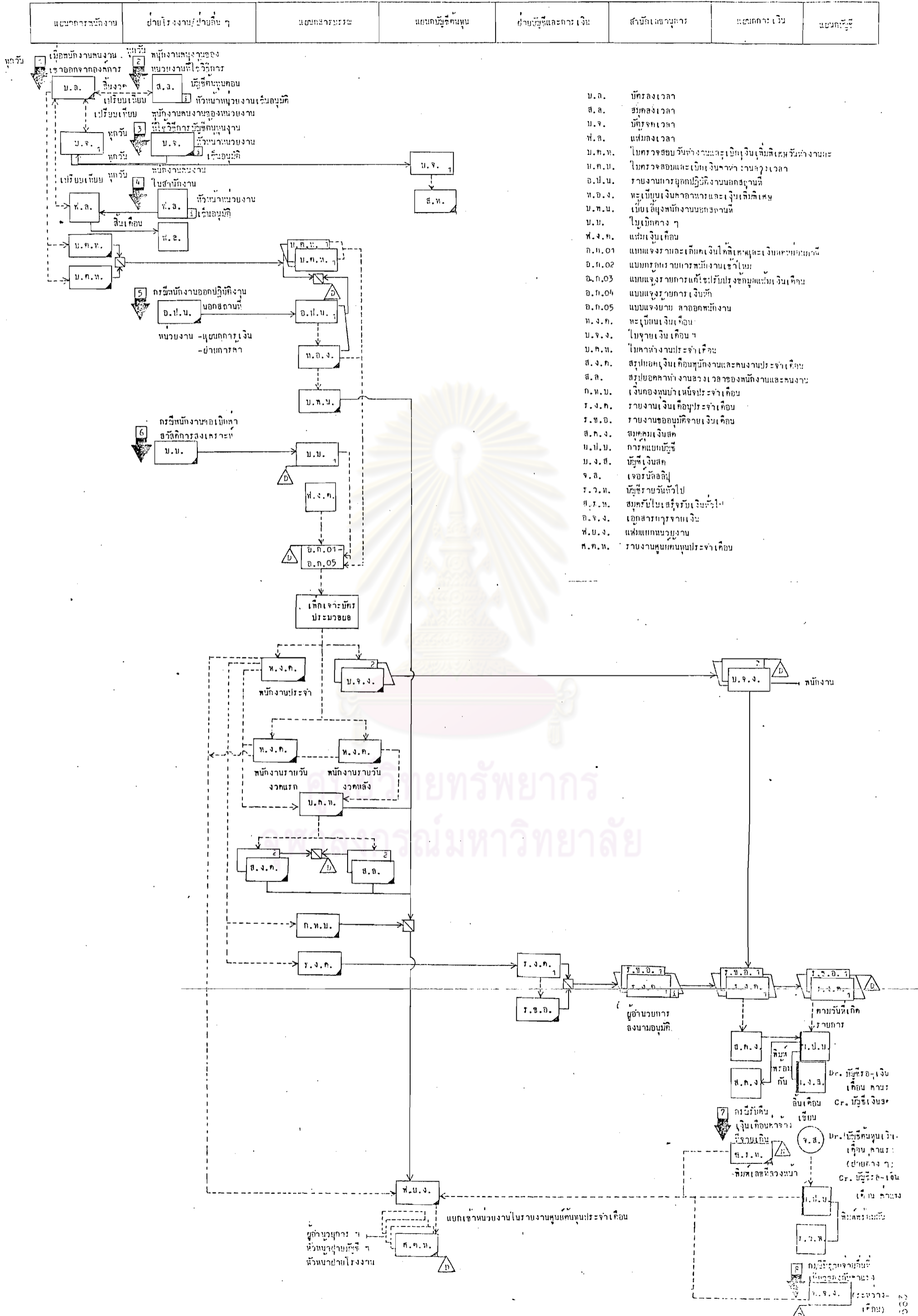


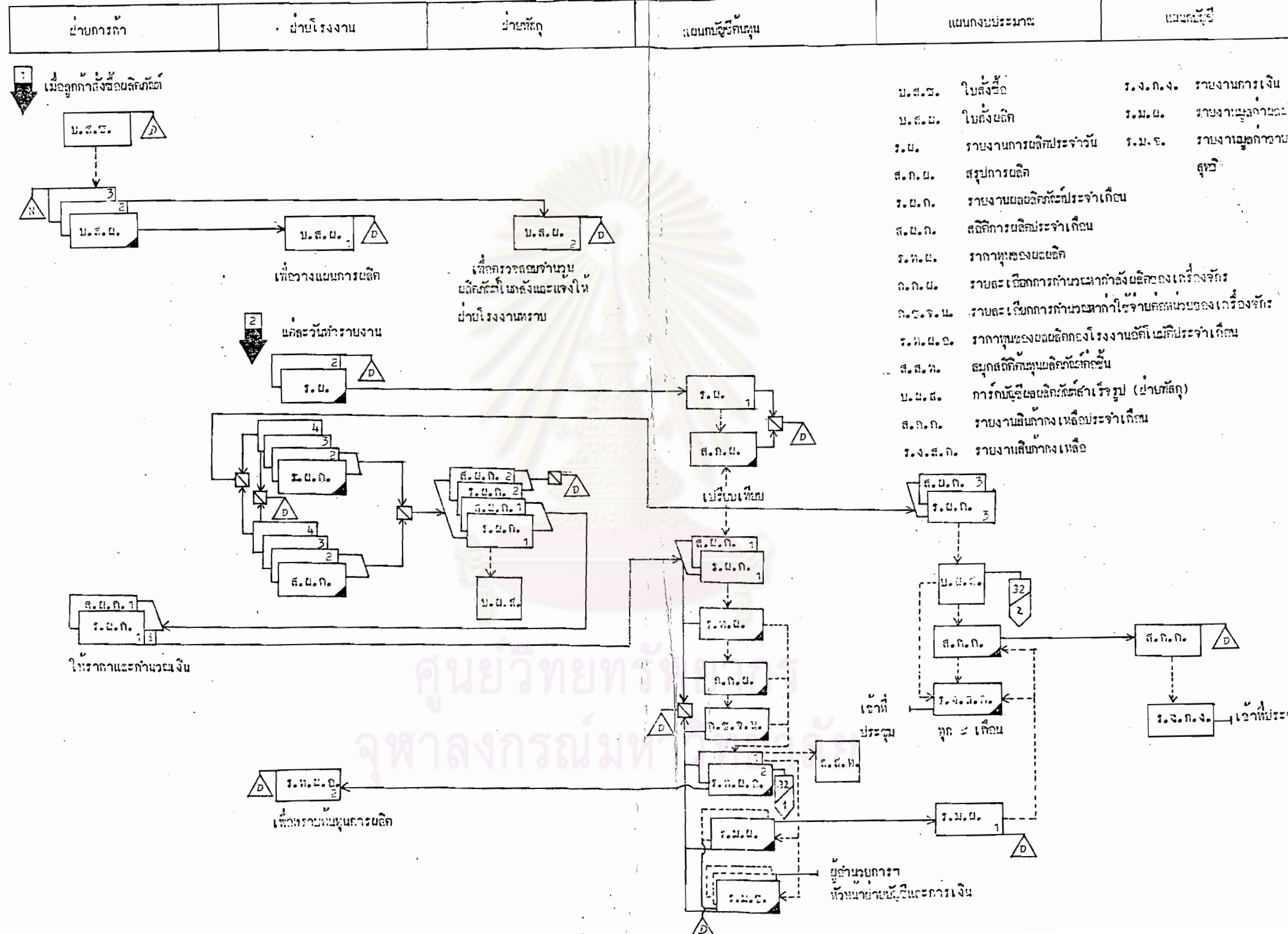
ผังที่ 29

ผังแสดงวิธีการเกี่ยวกับการเบิกอะไหล่และวัสดุทั่วไป



ผังแสดงวิธีการเกี่ยวกับการคำนวณเงินเดือนค่าจ้างและค่าสวัสดิการสังเคราะห์



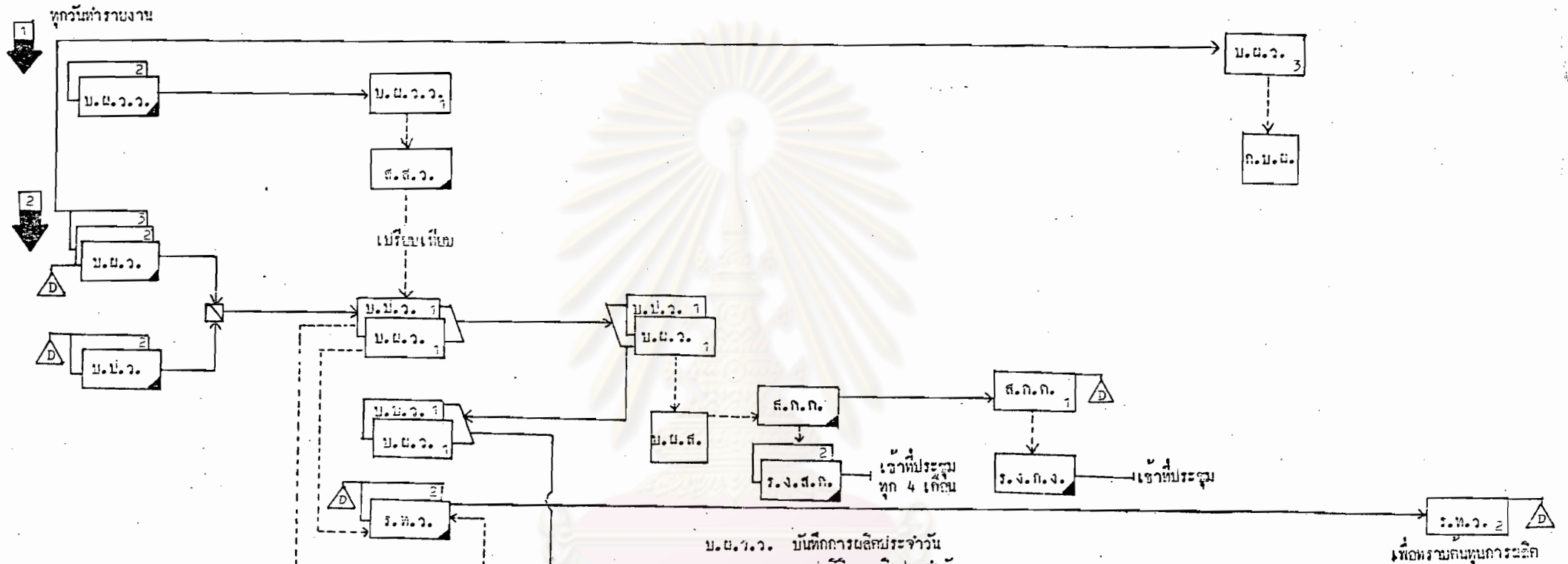


แผนกบัญชีต้นทุน	แผนกงบประมาณ	แผนกบัญชี	
บ.ส.ช.	ใบสั่งซื้อ	ร.ง.ก.ง.	รายงานการเงิน
บ.ส.ม.	ใบสั่งผลิต	ร.ม.ม.	รายงานมูลค่าการผลิต
ร.ม.	รายงานการผลิตประจำวัน	ร.ม.จ.	รายงานมูลค่าการขายสุทธิ
ส.ก.ม.	สรุปรายการผลิต		
ร.ม.ก.	รายงานผลผลิตประจำวัน		
ส.ม.ก.	สถิติการผลิตประจำวัน		
ร.ท.ม.	ราคาของผลผลิต		
ก.ก.ม.	รายละเอียดการคำนวณราคาผลผลิตของเครื่องจักร		
ก.จ.ร.ม.	รายละเอียดการคำนวณราคาใช้จ่ายค่าน้ำของเครื่องจักร		
ร.ท.ม.จ.	ราคาของผลผลิตของโรงงานอัตโนมัติเป็นประจำ		
ส.ส.ท.	สมุดสถิติต้นทุนผลิตภัณฑ์ขึ้น		
บ.ม.ส.	การบัญชีผลผลิตสำหรับรูป (ฝ่ายพัสดุ)		
ส.ก.ก.	รายงานสินค้าคงเหลือประจำวัน		
ร.ง.ส.ก.	รายงานสินค้าคงเหลือ		

ศูนย์วิทยการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ผังแสดงวิธีการ เกี่ยวกับการรับเข้า วัตถุดิบไฟ

แผนผังระบบงานวัตถุดิบไฟ	แผนผังบัญชีต้นทุน	แผนผังงบประมาณ	แผนผังบัญชี	ฝ่ายผลิต	ฝ่ายโรงงาน
-------------------------	-------------------	----------------	-------------	----------	------------

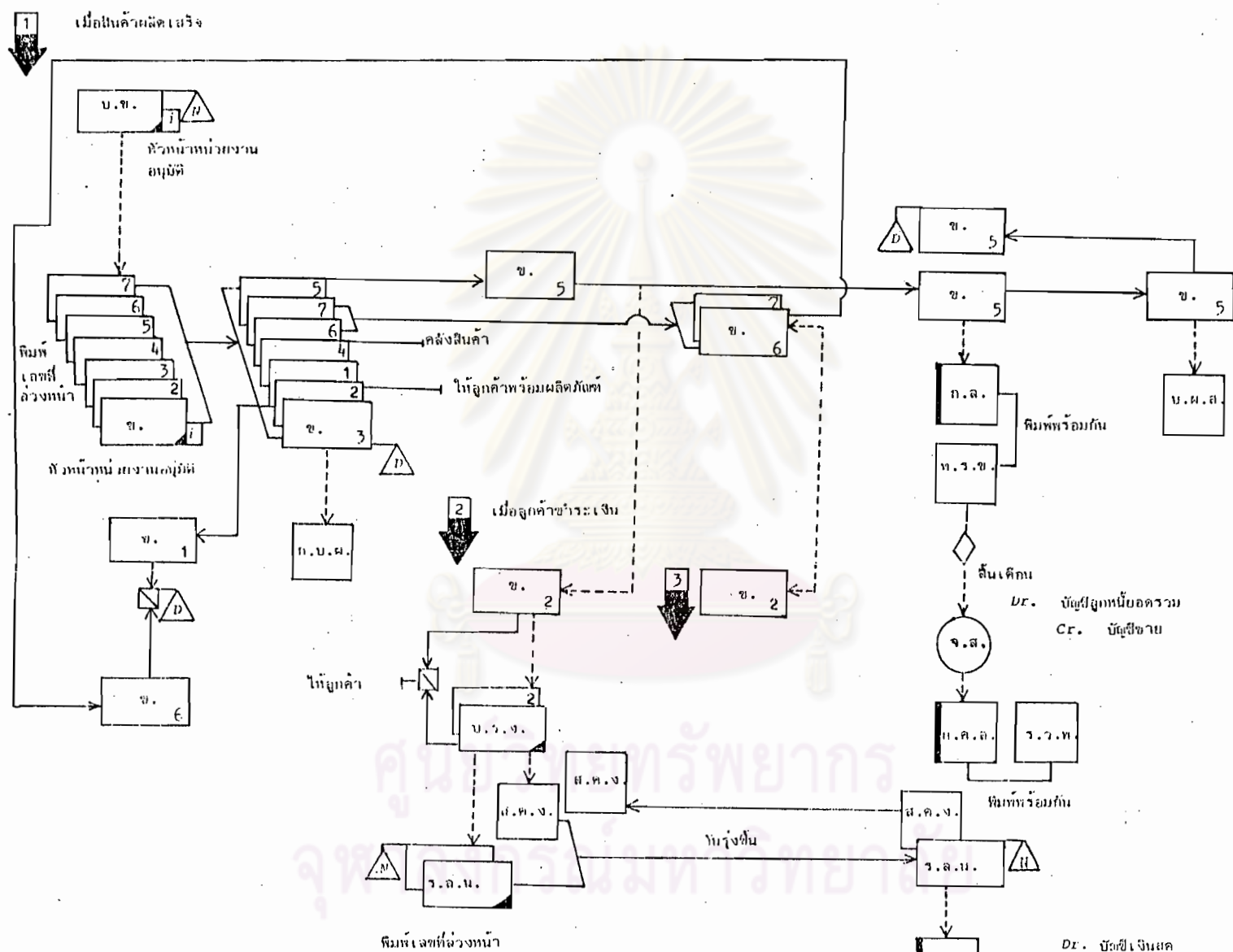


- บ.ผ.ว.ว. บันทึกการผลิตประจำวัน
- ส.ส.ว. สรุปสถิติการผลิตประจำวัน
- บ.ผ.ว. บันทึกการปฏิบัติงาน
- บ.ผ.ผ.ว. บันทึกการปฏิบัติงาน
- ร.ท.ว. ราคาของวัตถุดิบต้นแผนผังระบบงานวัตถุดิบไฟ
- บ.ผ.ผ.ว. บันทึกการปฏิบัติงาน (การปฏิบัติงานแนววัตถุดิบไฟ)
- ก.ง.ก. รายละเอียดการคำนวณหาเงินเดือนค่าจ้าง (กองที่)
- ก.บ.บ. การบัญชีมูลค่างานสำเร็จรูป (ฝ่ายผลิต)
- ส.ก.ก. รายงานสินค้าคงเหลือประจำเดือน
- ร.ง.ส.ก. รายงานสินค้าคงเหลือ
- บ.ผ.ส. การบัญชีมูลค่างานสำเร็จรูป (แผนผังงบประมาณ)
- ร.ง.ก.ง. รายงานการเงินประจำเดือน

ผังที่ 34

ผังแสดงวิธีการเกี่ยวกับการเบิกผลิตภัณฑ์

ฝ่ายการค้า	ฝ่ายพัสดุ	แผนกการเงิน	ยารักษาทางแพทย์	แผนกบัญชี	แผนกงบประมาณ
------------	-----------	-------------	-----------------	-----------	--------------



- บ.ช. โบลิ่งชาย
- ช. โบลิ่งชาย
- ก.บ.ผ. การค้บัญชีผลิตภัณ์สำหรับเรื่อง(ฝ่ายพัสดุ)
- บ.ร.ง. โบลิ่งรับเงิน
- ส.ค.ง. สมุดคุมเงินสด
- ว.ล.น. รายงานเงินรับชำระจากลูกหนี้
- ก.ล. การค้บัญชีลูกหนี้
- ท.ร.ช. ทะเบียนรายวันขาย
- จ.ล. เจอร์นัลลิสต์
- ก.ค.ล. การค้บัญชีคุมลูกหนี้
- ว.ว.ท. บัญชีรายวันทั่วไป
- บ.ง.ส. บัญชีเงินสด
- บ.ผ.ผ. การค้บัญชีผลิตภัณ์สำหรับเรื่อง(แผนกงบประมาณ)

Dr. บัญชีเงินสด
Cr. บัญชีลูกหนี้

Dr. บัญชีลูกหนี้ยอดรวม
Cr. บัญชีขาย

Dr. บัญชีเงินสด
Cr. บัญชีลูกหนี้

สรุป

จากการศึกษาระบบบัญชีต้นทุนที่องค์การแก้วไอ้อยู่ในปัจจุบัน แผนกบัญชีต้นทุนมีหน้าที่เพียงการรวบรวมข้อมูลต้นทุน เพื่อคำนวณราคาต้นทุนสำหรับตั้งราคาขาย และตีราคาผลิตภัณฑ์คงเหลือ รวมทั้งการบันทึกบัญชีย่อยผลิตภัณฑ์ประเภทต่าง ๆ เท่านั้น ส่วนการบันทึกรายการทางบัญชีและการจัดทำรายงานการเงินประจำเดือนเพื่อเล่นต่อฝ่ายบริหาร และการปิดงบบัญชีประจำปีเพื่อเล่นส่วนงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เป็นหน้าที่ของแผนกบัญชี โดยแผนกบัญชีจะลงรายการในส่วนของบัญชีแยกประเภททั่วไป และการลงการตัดแยกประเภทบัญชีต่าง ๆ ส่วนแผนกบัญชีต้นทุนจะบันทึกรายการทางด้านบัญชีย่อยคือบันทึกรายการในรายงานต้นทุนต้นทุนประจำเดือนและงบบันทึกการผลิตของแต่ละกองโรงงานผลิต แยกเป็นกองโรงงานอัตโนมัติ แผนกประลองงานแก้ว แผนกประลองงานวัตถุทไฟ ยกเว้นกองโรงงานทิมพิลและเสียรณัย โดยการรวบรวมข้อมูลตามต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง (Historical Cost) ทั้งทางด้านวัตถุดิบ ค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายโรงงาน ซึ่งจะเล่นต้นทุนแท้จริงได้ต่อเมื่อการผลิตได้เสร็จสิ้นลงแล้ว ซึ่งคณะกรรมการวิสาหกิจในความควบคุมของกระทรวงกลาโหม ในการสำรวจและวิเคราะห์องค์การแก้ว ได้ให้ข้อสังเกตทางด้านบัญชีไว้ว่า "ข้อมูลที่จัดทำเพื่อแสดงสถานะทางการเงิน (Financial Accounting) ของฝ่ายบัญชีและการเงินที่ใช้ในระบบงานปัจจุบัน ไม่สามารถจะใช้เป็นข้อมูลในการตัดสินใจ (Cost Data for Decision) ได้"

ระบบบัญชีต้นทุนมีจุดหมายเพื่อรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ เล่นต่อฝ่ายบริหารในรูปแบบและลักษณะที่ฝ่ายบริหารต้องการ ซึ่งจะเล่นประโยชน์ต่อเมื่อการเล่นข้อมูลทำได้อย่างรวดเร็วทันเวลาไม่ล่าช้าจนเกินไป ระบบบัญชีต้นทุนไม่ควรจะเป็นเพียงการรวบรวมต้นทุนที่เกิดขึ้นว่าเป็นเท่าใด แต่ควรจะสามารถเปรียบเทียบได้ว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นนั้นต่างจากต้นทุนที่ควรจะเป็นเท่าใด และควรแก้ไขอย่างไร การใช้ระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาทจะสนองความต้องการดังกล่าวได้อย่างประหยัด เหมาะกับกิจการที่ไม่ประสงค์จะเสียค่าใช้จ่ายมากในการบัญชีต้นทุน เพื่อประโยชน์ทางด้านการควบคุมและลดต้นทุนการผลิตให้ประลบลผลดียิ่งขึ้น

จากการที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น จะเห็นได้ว่างบประมาณที่จัดทำขึ้นสามารถนำมาใช้ประโยชน์ทางด้านระบบบัญชีในขั้นที่จะวางแผนและควบคุมต้นทุนในการผลิตผลิตภัณฑ์ให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น เนื่องจากงบประมาณที่จัดทำขึ้นเป็นการประมาณรายได้รายจ่ายและผลกำไรที่คาดว่าจะเกิดขึ้น ณ ระดับกำลังการผลิตที่คาดว่าจะได้ ระบบบัญชีต้นทุนในปัจจุบันเป็นการแสดงรายได้ รายจ่าย และผลกำไรที่เกิดขึ้นจริงจากการดำเนินงาน การเปรียบเทียบผลการดำเนินงานของแต่ละเดือนกับเดือนที่ผ่านมา หรือการเปรียบเทียบกันกับเดือนเดียวกันของปีที่แล้ว จะไม่สามารถให้ข้อมูลที่ฝ่ายบริหารจะใช้ตัดสินใจได้ว่า ประสิทธิภาพในการดำเนินงานหรือสมรรถภาพในการหากำไรเป็นเช่นไร เนื่องจากเป็นการเปรียบเทียบ ณ ระดับกิจกรรมคือระดับการผลิตที่ต่างกัน การเปรียบเทียบควรทำในลักษณะที่ว่า ณ ระดับการผลิตนั้นต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงเป็นเท่าใด ต่างจากที่ควรเกิดขึ้นในจำนวนเท่าใด เพื่อหาลำเหตุและแก้ไขได้ทันที ดังนั้นจึงได้พัฒนาระบบบัญชีต้นทุนที่ใช้ในปัจจุบันให้เข้ากับระบบงบประมาณเพื่อประโยชน์ในการทราบต้นทุนการผลิตโดยประมาณอันอาจจะนำไปใช้ประโยชน์ในการตั้งราคาขาย และสามารถเปรียบเทียบต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง และต้นทุนที่ประมาณไว้ล่วงหน้าว่าต่างกันอย่างไร เพราะเหตุใด เพื่อประโยชน์ในการวิเคราะห์และควบคุมต้นทุนอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นต่อไป เพื่อจะนำไปสู่การใช้ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานในอนาคตได้

ศูนย์วิทยพัชยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย