

สรุปและขอเสนอแนะ

การศึกษาเพื่อทำวิทยานิพนธ์ เป้าหมายสำคัญประการหนึ่งเพื่อจะเสนอแนะวิธีการกำหนดต้นทุนการผลิตที่เหมาะสมยิ่งขึ้นแก่การไฟฟ้านครหลวง ซึ่งเป็นแหล่งข้อมูลของการศึกษา และเป็นหน่วยงานราชการ ดังนั้นในการหาข้อสรุป จึงได้นำวิธีการกำหนดต้นทุนเสาไฟฟ้าคอนกรีตอัดแรงของบริษัทเอกชนบางรายโดยสรุปมาเสนอด้วย ทั้งนี้เพื่อจะช่วยให้ข้อเสนอแนะที่เป็นกลางและสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

การเสนอวิธีการของบริษัทเอกชนนี้ เป็นเพียงการแสดงให้เห็นตัวอย่างของแนวทางการคิดต้นทุนอีกวิธีหนึ่งเท่านั้น และจากการเสนอแนวทางของบริษัทเอกชน นอกจากจะทำให้เกิดข้อสรุปที่สมบูรณ์ขึ้นแล้ว ยังเกิดผลทางอ้อมต่อการศึกษาวิชาการบัญชีต้นทุน แสดงให้เห็นการเลือกใช้ระบบบัญชีต้นทุนที่ต่างกัน เพื่อคิดต้นทุนการผลิตของผลิตภัณฑ์ที่เหมือนกันระหว่างหน่วยงานราชการ และเอกชน

สาระในบทนี้ จะแบ่งเป็น 3 ส่วน คือ

ส่วนแรก : แนวทางการกำหนดต้นทุนของบริษัทเอกชน หัวข้อพิจารณาและผลสรุปสำหรับการไฟฟ้านครหลวง

ส่วนที่สอง : สรุปจากการศึกษาทั้งหมด

ส่วนที่สาม : ขอเสนอแนะต่อการไฟฟ้านครหลวง

แนวทางการกำหนดต้นทุนของบริษัทเอกชน

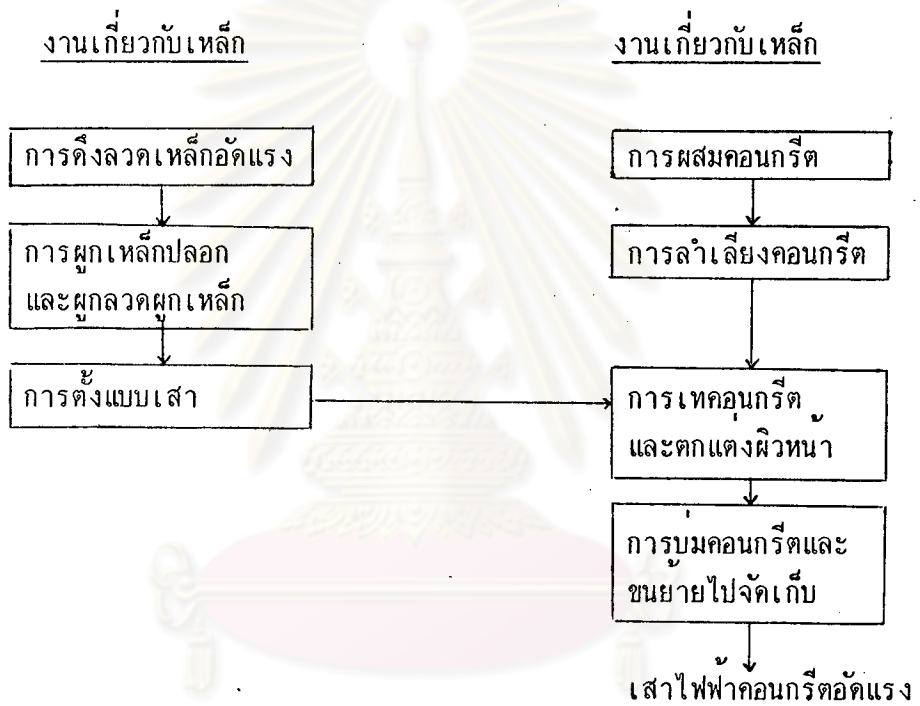
แนวทางที่เสนอนี้เป็นวิธีการกำหนดต้นทุนการผลิตเสาไฟฟ้าคอนกรีตอัดแรงของบริษัทผลิตภัณฑ์และวัสดุก่อสร้างจำกัด ซึ่งเป็นบริษัทในเครือซีเมนต์ไทย จะกล่าวถึงวิธีการของบริษัทโดยสรุปพอสังเขป 3 ประการ คือ

1. ส่วนที่คล้ายคลึงกันในการผลิตเสาไฟฟ้าคอนกรีตอัดแรง ได้แก่

ก. ลักษณะภายนอกโดยทั่วไปของเสาไฟฟ้าคอนกรีตอัดแรงเป็นเสาทรงสี่เหลี่ยม มีคุณสมบัติทางวิศวกรรมต่าง ๆ กัน

ข. ใช้กรรมวิธีการผลิตที่เรียกว่า Pre-tensioning ซึ่งเป็นวิธีอัดแรงก่อน และขั้นตอนการผลิตในโรงงานจะแบ่งเป็นขั้นตอนตามลำดับการผลิต ดังนี้

ภาพที่ 22 ขั้นตอนการผลิตเสาไฟฟ้าคอนกรีตอัดแรงของบริษัท



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ที่มา : บริษัทผลิตภัณฑ์และวัสดุก่อสร้าง จำกัด

ค. วัตถุดิบในการผลิต ใช้วัตถุดิบพื้นฐาน 6 ประเภท คือ ลวดเหล็กอัดแรง ลวดเหล็กปลอก ลวดผูกเหล็ก ซีเมนต์ หิน และทราย ซึ่งเป็นวัตถุดิบโดยตรง แต่นำบาคาลที่ใช้เป็นส่วนผสมคอนกรีตไม่นำมารวมด้วย

ง. แรงงานในการผลิต มีทั้งคนงานของบริษัท และคนงานรับเหมา ซึ่งเป็น การจ้างเหมาเฉพาะแรงงานเพื่อทำงานผูกเหล็ก-ตั้งแบบ และเทคอนกรีต

2. บริษัทใช้ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานกับการผลิตตามระบบต้นทุนตอน

ในแต่ละขั้นตอนการผลิตตามภาพที่ 22 จะเรียกเป็นศูนย์ต้นทุน (Cost Center) ข้อมูลต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงในแต่ละศูนย์ต้นทุนจะรวบรวมเข้าด้วยกันเป็นต้นทุนแปรได้ในการผลิต ซึ่งจะประกอบด้วยต้นทุน 3 ประเภท คือ วัตถุดิบโดยตรง ค่าแรงโดยตรง และค่าใช้จ่ายอื่นที่เกิดขึ้นจริง ซึ่งเรียกว่า Assigned Cost เมื่อนำต้นทุนแปรได้ในการผลิตนี้ไปรวมกันต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นจริงของทั้งโรงงาน (Factory Fixed Cost) ซึ่งจะประกอบด้วยค่าแรงทางอ้อมคงที่ และค่าใช้จ่ายทั่วไปคงที่ (Assigned Cost) ผลลัพธ์ที่ได้จะเป็นต้นทุนการผลิตของเสาไฟฟ้า (Total Production Cost) และจะรวบรวมต้นทุนเพื่อปิดบัญชีทุกเดือนผลแตกต่างของต้นทุนการผลิตที่เกิดขึ้นกับต้นทุนมาตรฐานของเสาไฟฟ้าที่ปรากฏในบัญชีงานระหว่างทำ จะมีการวิเคราะห์ผลต่างทุกเดือนและจะปรับผลต่างเมื่อสิ้นปี

3. วิธีการกำหนดมูลค่างานต้นทุน

สำหรับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง มีวิธีการคือ วัตถุดิบโดยตรงจะใช้ปริมาณวัตถุดิบที่ใช้จริงคูณราคาทุนของวัตถุดิบ ค่าแรงโดยตรงของคนงานบริษัทจะใช้จำนวนคนงานคูณกับอัตราเงินเดือนจ่ายจริงของแต่ละคน โดยไม่รวมค่าตอบแทนหรือเงินสวัสดิการอื่นใดที่จ่ายแก่คนงาน ค่าแรงโดยตรงของคนงานรับเหมาจะใช้จำนวนต้นของเสาที่ผลิตได้คูณอัตราค่าจ้างเหมาคิดเป็นบาทต่อต้นตามที่จ่ายจริง ส่วนค่าใช้จ่ายอื่น ๆ จะถือเป็นต้นทุนตามที่เกิดขึ้นจริงทั้งหมด

สำหรับต้นทุนมาตรฐานต่อต้านมีวิธีการคือ วัตถุดิบจะคำนวณโดยใช้ปริมาณวัตถุดิบมาตรฐานจากสูตรการผลิตที่วิศวกรโรงงานเป็นผู้กำหนด คูณราคาวัตถุดิบต่อหน่วยตามมาตรฐานจากการกำหนดของฝ่ายจัดหาของบริษัท ค่าแรงจะกำหนดเป็นอัตราค่าแรงมาตรฐานต่อต้าน โดยได้จากจำนวนค่าแรงของคนงานบริษัทและคนงานรับเหมาวมกันสำหรับช่วง 6 เดือนหน้า

หารด้วยจำนวนต้นของเสาที่จะผลิตได้ในช่วง 6 เดือน (บริษัททราบกำลังผลิตต่อเดือน) ค่าใช้จ่ายจะกำหนดเป็นค่าใช้จ่ายมาตรฐานต่อต้าน โดยทำประมาณการค่าใช้จ่ายรวมของ Assigned Cost คงที่และแปรได้ตามระดับการผลิตในช่วง 6 เดือน แล้วหารค่าใช้จ่ายรวมด้วยจำนวนผลิตในช่วง 6 เดือน จะได้เป็นค่าใช้จ่ายมาตรฐานต่อต้าน

แนวทางการกำหนดต้นทุนเสาไฟฟ้าคอนกรีตอัดแรงของบริษัทที่ได้เสนอมานั้นจะปรากฏสาระสำคัญบางประการเกี่ยวกับระบบบัญชีต้นทุนที่ใช้คิดต้นทุนการผลิต เสาไฟฟ้าคอนกรีตอัดแรงนี้ใช้กรรมวิธีการผลิต ขั้นตอนการผลิต วัตถุดิบ ตลอดจนแรงงานในการผลิตคล้ายคลึงกันทั้งของการไฟฟ้านครหลวงและของบริษัท หากแต่การไฟฟ้านครหลวงใช้ระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณตามระบบต้นทุนงาน ในขณะที่บริษัทใช้ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานตามระบบต้นทุนตอน ซึ่งเป็นเรื่องที่ควรแก่การพิจารณา

หัวข้อพิจารณาและผลสรุปสำหรับการไฟฟ้านครหลวง

แนวทางการกำหนดต้นทุนตามวิธีการของการไฟฟ้านครหลวงที่ได้อธิบายในบทที่ผ่านมา และแนวทางของบริษัทที่เสนอเป็นตัวอย่างนี้ ทำให้เกิดหัวข้อการพิจารณาที่สำคัญ 2 ประการ คือ

1. ผลผลิตต่อเสาไฟฟ้าคอนกรีตอัดแรง การคิดต้นทุนการผลิตควรจะใช้ระบบต้นทุนงานหรือระบบต้นทุนตอน จึงจะเหมาะสม และ
2. สำหรับการไฟฟ้านครหลวง การคิดต้นทุนการผลิตควรจะใช้ระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณ หรือระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน หรือระบบบัญชีต้นทุนแบบอื่น จึงจะเหมาะสม

การพิจารณาในแต่ละหัวข้อพร้อมทั้งสรุป จะเป็นดังนี้

ผลผลิตต่อเสาไฟฟ้าคอนกรีตอัดแรง ควรใช้ระบบต้นทุนงานหรือระบบต้นทุนตอน เพื่อคิดต้นทุนการผลิต

สำหรับการผลิตโดยทั่วไปการเลือกใช้ระบบบัญชีต้นทุนแบบใดมีความสำคัญมาก จำเป็นต้องพิจารณาอย่างรอบคอบถึงจนถึงลักษณะการผลิตในแต่ละขั้นตอน รวมไปถึงค่าใช้จ่ายในการเก็บรวบรวมข้อมูลทางบัญชี ประโยชน์ที่จะได้รับจากข้อมูล และความต้องการข้อมูลของผู้บริหารด้วย ซึ่งในทางปฏิบัติมีสินค้าหลายชนิดที่ลักษณะการผลิตไม่ปรากฏความเด่นชัดเพียงพอที่จะเลือกใช้ระบบต้นทุนงานหรือระบบต้นทุนตอนได้โดยง่ายและเหมาะสม กรณีเสาไฟฟ้าคอนกรีตอัดแรงนี้ จัดเป็นตัวอย่างหนึ่งของปัญหาในการเลือกใช้ระบบบัญชีต้นทุนดังกล่าว เนื่องจากลักษณะการผลิตไม่ชัดเจนเพียงพอที่จะระบุได้โดยง่ายในทันทีว่าสมควรเลือกใช้ระบบต้นทุนแบบใด

จึงจะทำให้สามารถคิดต้นทุนการผลิตได้อย่างเหมาะสม และมีเหตุผลตามหลักการบัญชีต้นทุนหลายประการที่แสดงให้เห็นว่าสามารถจะใช้ได้ทั้งระบบต้นทุนงานและระบบต้นทุนตอน กล่าวคือ

ก. ในเชิงหลักการบัญชีต้นทุน เหตุผลที่แสดงให้เห็นความเหมาะสมของระบบบัญชีต้นทุนแต่ละระบบ สรุปได้ดังนี้

เหตุผลที่ใช้ระบบต้นทุนงาน

1. สามารถแยกเสไฟฟ้าแต่ละคนออกจากกัน
ได้โดยง่ายในระหว่างการค้าเนินการผลิต

2. หากผลิตตามคำสั่งผลิต ก็สามารถแยกงานผลิตของแต่ละคำสั่งหรือแต่ละกลุ่มออกจากกันได้โดยง่าย ซึ่งเห็นได้ชัดเจน

เหตุผลที่ใช้ระบบต้นทุนตอน

1. การผลิตเสไฟฟ้าแต่ละคนตั้งแต่เริ่มจนจนได้เป็นสินค้าสำเร็จรูปจำเป็นต้องผ่านการผลิตหลายขั้นตอน โดยทำการผลิตต่อเนื่องกันไป
2. ทำการผลิตเป็นจำนวนมาก หากใช้ระบบต้นทุนตอนจะทำให้ต้นทุนการผลิตต่อหน่วยในระหว่างงวดสม่ำเสมอ

เหตุผลที่ไม่ใช้ระบบต้นทุนงาน

1. แต่ละคำสั่งผลิตเสไฟฟ้าชนิดที่ใช้ได้ทั่วไปชนิดที่ใช้กับน้ำเค็ม หรือ ชนิดที่ฝังสายดิน
ไม่มีความแตกต่างกันคือ
 - ก. ใช้กรรมวิธีผลิตแบบ Pre-tensioning
ซึ่งเป็นวิธีอัดแรงก่อนเหมือนกัน
 - ข. ผ่านขั้นตอนการผลิตตามลำดับขั้น
เหมือนกัน
 - ค. ใช้วัตถุดิบพื้นฐานในการผลิตเหมือนกัน
 - ง. ใช้ความรู้ความสามารถของแรงงาน
ในการผลิตชุดเดียวกัน

2. จัดเป็นการผลิตแบบอุตสาหกรรมหนักซึ่งทำการผลิตตามแผนการผลิตคราวละจำนวนมาก (Mass Production) หากใช้ระบบต้นทุนงาน จะทำให้ต้นทุนการผลิตต่อหน่วยในระหว่างงวดไม่สม่ำเสมอ

เหตุผลที่ไม่ใช้ระบบต้นทุนตอน

จากเหตุผลดังกล่าวนี้ จะเห็นได้ว่าเหตุผลสนับสนุนระบบต้นทุนตอนค่อนข้างมีน้ำหนักมากกว่าระบบต้นทุนงาน เนื่องจากระบบต้นทุนงานขาดเหตุผลสนับสนุนที่สำคัญคือ การจะใช้ระบบต้นทุนงานนั้น งานแต่ละงานจะต้องอาศัยความรู้ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของผู้ทำการผลิตที่แตกต่างกัน หรือใช้กรรมวิธีการผลิตหรือเทคนิคการผลิตที่ต่างกัน (Various Degrees of Attention and Skill) ¹ ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้เกิดความจำเป็นที่จะต้องใช่วิธีคิดต้นทุนในระบบต้นทุนงาน จึงจะสามารถทราบต้นทุนการผลิตของแต่ละงานที่แตกต่างกันได้ อย่างเหมาะสม

ดังนั้นในเชิงหลักการบัญชีต้นทุน ระบบต้นทุนตอนมีความเหมาะสมกว่าระบบต้นทุนงาน

ข. ในเชิงปฏิบัติสำหรับการไฟฟ้านครหลวง อย่างไรก็ตาม แม้ว่าในเชิงหลักการบัญชีต้นทุนการใช้จ่ายระบบต้นทุนตอนจะมีความเหมาะสม แต่การใช้จ่ายระบบบัญชีโดยยังจำต้องคำนึงถึงความต้องการและประโยชน์ที่ผู้บริหารจะได้รับจากข้อมูลด้วย

เหตุผลที่การไฟฟ้านครหลวงใช้ระบบต้นทุนงาน ได้แก่

1. เนื่องจากเมื่อแรกตั้งกองผลิตภัณฑ์คอนกรีตนั้น กำหนดรูปบัญชีจากส่วนกลางของการไฟฟ้านครหลวงโดยให้ใช้ระบบต้นทุนงานเช่นเดียวกับระบบบัญชีที่ใช้อยู่กับงานขยายระบบจำหน่ายไฟฟ้าเพื่อบริการประชาชนของหน่วยงานอื่นของการไฟฟ้านครหลวง ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความสอดคล้องเป็นระบบเดียวกันของทุกหน่วยงานภายในการไฟฟ้านครหลวง

2. การใช้ระบบต้นทุนงานก่อให้เกิดความสะดวกในกรณีที่มีคำสั่งผลิตนอกแผนการผลิต วิธีปฏิบัติทางบัญชีเมื่อการผลิตตามคำสั่งผลิตแล้วเสร็จจะโอนสินค้าสำเร็จรูปทั้งหมดโดยเครดิตจากบัญชีงานระหว่างทำไปเคดิตบัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายของหน่วยงานเจ้าของคำสั่งผลิตโดยตรง ไม่ผ่านไปยังที่บัญชีสินค้าของกองผลิตภัณฑ์คอนกรีตหรือบัญชีสินค้าของการไฟฟ้านครหลวง

¹ Charles T. Horngren, Cost Accounting : A Managerial Emphasis,

จากที่กล่าวมานี้ จะแสดงให้เห็นความไม่เหมาะสมจากการที่การไฟฟ้านครหลวง เลือกใช้ระบบต้นทุนงานดังกล่าวไปนี้

1. การใช้ระบบต้นทุนงานเพื่อคิดต้นทุนเสไฟฟ้าคอนกรีตอัดแรง ไม่สอดคล้องกับลักษณะการผลิต เนื่องจากลักษณะงานของกองผลิตภัณฑ์คอนกรีตเป็นงานผลิตตามแผนการผลิตเป็นจำนวนมากโดยมุ่งให้เกิดเป็นสินค้าคงคลังเพื่อสะดวกต่อการใช้งานของหน่วยงานอื่นภายในการไฟฟ้านครหลวง อีกทั้งเสไฟฟ้าแต่ละประเภทที่ผลิตยังเป็นผลิตภัณฑ์ที่เหมือน ๆ กันต้องผ่านกรรมวิธีตลอดจนขั้นตอนการผลิตเหมือนกัน งานผลิตแต่ละงานไม่แตกต่างกัน จะเห็นได้ว่างานผลิตของกองผลิตภัณฑ์คอนกรีตนั้นมีลักษณะแตกต่างจากงานขยายระบบจำหน่ายไฟฟ้าของหน่วยงานอื่นของการไฟฟ้านครหลวง งานระบบจำหน่ายไฟฟ้าแต่ละระบบจะครอบคลุมพื้นที่ให้บริการแก่ผู้ใช้ไฟฟ้าแตกต่างกันไปอันเป็นเหตุให้การใช้ระบบต้นทุนงานกับงานระบบจำหน่ายไฟฟ้ามีความเหมาะสม ดังนั้นแม้ว่าการใช้ระบบต้นทุนงานจะก่อให้เกิดการสอดคล้องกันภายในการไฟฟ้านครหลวงก็ตาม แต่เป็นระบบที่ไม่สอดคล้องกับลักษณะงานผลิตของกองผลิตภัณฑ์คอนกรีต ซึ่งเป็นผลให้การประมวลต้นทุนการผลิตเสไฟฟ้าคอนกรีตอัดแรงโดยใช้ระบบต้นทุนงานไม่เหมาะสมเท่าที่ควร หากใช้ระบบต้นทุนงานจะทำให้ประมวลข้อมูลต้นทุนได้เหมาะสมกว่า

2. ระบบต้นทุนงานมิได้ก่อให้เกิดความสะดวกแต่ประการใดในกรณีที่มีคำสั่งผลิตนอกแผนการผลิต เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบระบบบัญชีต้นทุนในแง่ของการผลิตแล้ว ไม่ว่าจะเป็นระบบต้นทุนงานหรือต้นทุนคอนกรีตตาม สามารถจะนำมาใช้กับการปฏิบัติทางบัญชีในเรื่องเกี่ยวกับการโอนรายการสินค้าสำเร็จรูประหว่างหน่วยงานภายในการไฟฟ้านครหลวงที่เกิดจากการผลิตตามคำสั่งนอกแผนการผลิตได้เช่นเดียวกัน ทั้งนี้เนื่องจากว่ายังบันทึกรายการสินค้าสำเร็จรูปโดยเครดิตจากบัญชีงานระหว่างทำและเดบิตบัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายของหน่วยงานเจ้าของคำสั่งผลิตได้ในทางตรงกันข้าม เมื่อพิจารณาไปแล้วพบว่าการใช้ระบบต้นทุนงานนั้นไม่สอดคล้องกับลักษณะงานผลิต เป็นผลให้ข้อมูลต้นทุนที่ประมวลได้ยังไม่เหมาะสมเท่าที่ควร อันจะทำให้ข้อมูลต้นทุนสินค้าที่โอนไปยังหน่วยงานอื่นค่อนข้างไม่ถูกต้องตามไปด้วย

ในกรณีที่มีคำสั่งผลิตนอกแผนการผลิตซึ่งโดยปกติมีอยู่น้อย ในการผลิตอาจต้องเพิ่มแรงงาน เพิ่มเวลาการทำงานเพื่อให้เป็นไปตามความเร่งด่วนของคำสั่ง ซึ่งเป็นไปตามลักษณะของระบบต้นทุนงาน อย่างไรก็ตามยังสามารถเก็บรวบรวมต้นทุนนอกระบบโดยอาศัยข้อมูลของการผลิตตามปกติที่ได้รับจากระบบต้นทุนคอนกรีตโดยสะดวก

ขอสรุปสำหรับการไฟฟ้านครหลวง

การพิจารณาเกี่ยวกับระบบต้นทุนงาน และระบบต้นทุนตอนที่ได้อีกกล่าวมาโดยละเอียด จะเห็นได้ว่า ระบบต้นทุนงานที่ใช้อยู่ไม่เหมาะสมด้วยเหตุผลหลายประการ ซึ่งเป็นการพิจารณา ทั้งในเชิงหลักการ และในเชิงปฏิบัติของการไฟฟ้านครหลวง

สำหรับการไฟฟ้านครหลวง การคิดต้นทุนการผลิตเสไฟฟ้าคอนกรีตอัดแรง โดยใช้ ระบบต้นทุนตอน จะมีความเหมาะสมกว่าการใช้ระบบต้นทุน ประโยชน์ที่ได้รับจากการใช้ ระบบต้นทุนตอน พอจะสรุปได้ดังนี้

1. ราคาต้นทุนเสไฟฟ้าเฉลี่ยต่อต้นจะสม่ำเสมอตลอดงวด และสอดคล้องกับ ราคาต้นทุนโดยประมาณต่อต้นของเสไฟฟ้า ซึ่งกำหนดขึ้นเป็นราคาเดียวเพื่อใช้เป็นต้นทุนของ สินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตได้ภายในงวดทั้งหมด
2. ผู้บริหารจะสามารถทราบข้อมูลต้นทุนได้แทบทุกขั้นตอนการผลิต และสามารถทราบ ต้นทุนการผลิตต่อหน่วยได้ในเวลาที่รวดเร็วกว่าเดิม เนื่องจากในระบบต้นทุนตอนนั้นจะกำหนด จำนวนงวดบัญชีเพื่อเก็บรวบรวมข้อมูลต้นทุนมาครั้งภายในปีงบประมาณหนึ่ง ๆ ซึ่งถ้าเป็น ระบบต้นทุนงานแล้วจะทราบต้นทุนต่อหน่วยได้ต้องรอคอยจนกว่าการผลิตคร่าวละมาก ๆ ในแต่ละ คำสั่งผลิตจะแล้วเสร็จ
3. ข้อมูลต้นทุนการผลิตที่ประมวลได้จากระบบต้นทุนตอน สามารถจะนำมาประมาณ ต้นทุนการผลิตตามคำสั่งนอกแผนการผลิตซึ่งเก็บรวบรวมนอกระบบได้ ทั้งนี้เพราะการผลิตในกรณี นี้มักจะมีต้นทุนเพิ่มจากค่าล่วงเวลาในการผลิตเป็นส่วนใหญ่
4. ผู้บริหารสามารถควบคุมต้นทุนการผลิตได้ดียิ่งขึ้น นอกจากจะทราบต้นทุนที่ เกิดขึ้นในขั้นตอนต่าง ๆ แล้ว การใช้ระบบต้นทุนตอนช่วยให้กองผลิตภณฑ์คอนกรีตงบบัญชีได้ บ่อยกว่าเดิม เนื่องจากไม่ต้องคอยจนกว่าการผลิตตามคำสั่งนั้น ๆ เสร็จ อันเป็นผลให้การ วิเคราะห์ผลต่างของต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงในงวดกับต้นทุนที่ประมาณไว้ล่วงหน้าทำได้สะดวกและบ่อย ขึ้น หากพบความแตกต่างจะช่วยให้ทราบสาเหตุได้ดีกว่าเดิมเพราะจะต้องมีการสำรวจสภาพที่แท้ จริงของงานระหว่างทำที่ยังผลิตไม่แล้วเสร็จเพื่อตัดราคาตามมูลค่างานโดยประมาณทุกสิ้นงวด

สำหรับการไฟฟ้านครหลวง ควรใช้ระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณ หรือระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน หรือระบบบัญชีแบบอื่น เพื่อคิดต้นทุนการผลิต

จากหลักการบัญชีต้นทุนในบทที่ 4 ที่ผ่านมา ได้กล่าวถึงระบบบัญชีต้นทุนในทางปฏิบัติไว้โดยสังเขป ทั้งระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณและระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานต่างเป็นรูปแบบหนึ่งของระบบบัญชีที่มีความกว้างขวางมากและนิยมปฏิบัติกันโดยทั่วไป

สำหรับเสาไฟฟ้าคอนกรีตอัดแรงนี้ มีเหตุผลหลายประการในการจะคิดต้นทุนการผลิตโดยใช้ระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณ หรือระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานก็ได้ ดังนี้คือ

1. ทั้งระบบต้นทุนโดยประมาณและระบบต้นทุนมาตรฐาน สามารถจะใช้คิดต้นทุนการผลิตได้ ไม่ว่าลักษณะการผลิตจะเอื้ออำนวยให้ใช้ระบบต้นทุนงานหรือต้นทุนตอนก็ตาม
2. ทั้งระบบต้นทุนโดยประมาณและระบบต้นทุนมาตรฐาน จัดเป็นระบบบัญชีต้นทุนที่กว้างขวางกว่าระบบบัญชีต้นทุนแบบอื่นในทางปฏิบัติอีก 2 ระบบคือ ระบบต้นทุนจริง (Actual Absorption Costing) และระบบที่เป็นต้นทุนจริง เฉพาะวัตถุดิบและค่าแรงโดยค่าใช้จ่ายโรงงานใช้การประมาณล่วงหน้า (Normal Absorption Costing) ซึ่งได้กล่าวรายละเอียดในบทที่ 4 และระบบต้นทุนมาตรฐานจัดว่าเป็นระบบที่กว้างขวางกว่าระบบต้นทุนโดยประมาณ
3. ลักษณะของผลิตภัณฑ์จะมีคุณสมบัติทางวิศวกรรมที่กำหนดไว้แน่นอน เพื่อควบคุมคุณภาพของเสาไฟฟ้าแต่ละต้น ดังนั้นจึงอาจจะกล่าวได้ว่าต้นทุนประเภทต่าง ๆ ที่ใช้ในการผลิตเสาไฟฟ้าหนึ่งหน่วย คอนกรีตจะแน่นอนสม่ำเสมอ และสามารถทราบล่วงหน้าได้ก่อนทำการผลิต ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญต่อการกำหนดต้นทุนโดยประมาณหรือต้นทุนมาตรฐานของเสาไฟฟ้าคอนกรีตอัดแรงไว้ล่วงหน้า (จัดเป็นสินค้ามาตรฐาน หรือ Standardized Goods)

จากที่กล่าวมานี้จะเห็นได้ว่า การคิดต้นทุนเสาไฟฟ้าคอนกรีตอัดแรง ไม่ว่าจะ เป็นกิจการผลิตซึ่งเป็นราชการหรือเอกชน จะสามารถเลือกใช้ได้ทั้งระบบต้นทุนโดยประมาณ และระบบต้นทุนมาตรฐาน โดยที่การใช้ระบบต้นทุนมาตรฐานจัดว่าเป็นระบบที่ทำให้เกิดข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนประเภทต่าง ๆ ที่ให้ประโยชน์แก่ผู้บริหารมากกว่า นอกจากจะให้ประโยชน์ในด้านการควบคุมต้นทุนการผลิตแล้วยังทำให้สามารถลดต้นทุนการผลิตได้อีกด้วย เนื่องจากการกำหนดต้นทุนมาตรฐานจะต้องทำขึ้นอย่างละเอียดถี่ถ้วนรัดกุมโดยคำนึงถึงการปฏิบัติงานที่มีประสิทธิภาพอันจะทำให้สามารถลดต้นทุนการผลิตบางส่วนลงได้

การใช้ระบบต้นทุนมาตรฐาน

สำหรับการไฟฟ้านครหลวง การนำระบบต้นทุนมาตรฐานมาใช้เพื่อกำหนดต้นทุนการผลิตเสไฟฟ้าคอนกรีตอัดแรงของกองผลิตภัณฑ์คอนกรีตนั้น แม้ว่าโดยหลักการแล้วจะสามารถกระทำได้ แต่ในการใช้ระบบต้นทุนมาตรฐาน อาจประสบปัญหาหลายประการ ทั้งนี้เนื่องจากว่า การใช้ระบบต้นทุนมาตรฐาน หมายความว่า การดำเนินการผลิตจะต้องมีการวางแผนเป็นอย่างดีในทุกขั้นตอนการทำงานที่มีความเกี่ยวข้องกับการผลิตทั้งหมด เริ่มตั้งแต่การเตรียมการทั้งหมดเกี่ยวกับปัจจัยการผลิตนำเข้า (Inputs) การทำการผลิต (Productions) และการจัดการทั้งหมดเกี่ยวกับผลผลิตที่ได้ (Outputs) และลักษณะของระบบต้นทุนมาตรฐานเป็นต้นทุนการผลิตที่กำหนดไว้ล่วงหน้าอย่างมีหลักเกณฑ์ในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วย โดยใช้ปัจจัยการผลิตที่มีอยู่อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้นการกำหนดมาตรฐานของต้นทุนทุกประเภทจะต้องทำขึ้นอย่างระมัดระวังและถี่ถ้วนรอบคอบเพื่อให้ใกล้เคียงกับความจริงมากที่สุด ปัญหาต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้นจากการใช้ระบบต้นทุนมาตรฐาน พอสรุปได้ดังนี้

1. การใช้ระบบต้นทุนมาตรฐานเมื่อแรกเริ่มมีต้นทุนค่าใช้จ่ายทางการบัญชีสูงมาก และจะมีผลกระทบกระเทือนต่อระบบข้อมูลทางการบัญชีทุกด้านไม่ว่าจะเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการผลิตโดยตรงหรือไม่ การกำหนดต้นทุนมาตรฐานจะต้องร่วมมือกันอย่างใกล้ชิดระหว่างเจ้าหน้าที่ฝ่ายบัญชี หน่วยงานแผน วิศวกรผู้ควบคุมการผลิตกองผลิตภัณฑ์คอนกรีต รวมทั้งฝ่ายตรวจสอบของการไฟฟ้านครหลวง โดยจะต้องเข้าใจถึงแนวความคิดและจุดมุ่งหมายของระบบต้นทุนมาตรฐานเป็นอย่างดี

2. ระบบต้นทุนมาตรฐานที่กำหนดขึ้นจนสามารถทำงานตามระบบที่วางไว้ได้เป็นอย่างดีกินเวลานานหลายปี โดยระหว่างที่อยู่ในขั้นทดลองใช้นี้ จะต้องติดตามผลอย่างสม่ำเสมอ โดยต่อเนื่อง เพื่อศึกษาข้อบกพร่องที่อาจเกิดขึ้นและปรับปรุงจนกว่าจะเป็นระบบต้นทุนมาตรฐานที่ใช้ได้

3. การกำหนดต้นทุนมาตรฐานที่ใกล้เคียงความจริงมากที่สุด อาจมีความยุ่งยากมาก เนื่องจากกองผลิตภัณฑ์คอนกรีตซึ่งเป็นแหล่งข้อมูลที่อยู่ใกล้ซึ่การผลิตมากที่สุดไม่มีข้อมูลทางการบัญชีเกี่ยวกับการผลิตของตนเอง และข้อมูลที่ได้จากฝ่ายบัญชีอาจมีข้อผิดพลาดได้ซึ่งเกิดจากจุดอ่อนทางการบัญชีในการจัดส่งเอกสารทางบัญชีระหว่างกองผลิตภัณฑ์คอนกรีตและฝ่ายบัญชี

ดังนั้นจึงทำให้ขาดข้อมูลตัวเลขที่ถูกต้องแน่นอน เพื่อเป็นบรรทัดฐานในการกำหนดต้นทุนมาตรฐานที่เชื่อถือได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับการกำหนดมาตรฐานค่าใช้จ่ายโรงงาน

4. การใช้ระบบต้นทุนมาตรฐานจะมีผลต่อการทำงานของพนักงานกองผลิตภัณฑ์-คอนกรีตทุกระดับชั้น ใช้เป็นเครื่องมือวัดประสิทธิภาพว่าต่างจากมาตรฐานที่กำหนดไว้อย่างไร มีสาเหตุจากอะไร ดังนั้นจึงเท่ากับเป็นการบังคับการทำงานของพนักงานเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานที่อาจกำหนดขึ้นสูงหรือต่ำเกินไป ทำให้บรรยากาศการทำงานเปลี่ยนไป และมีผลต่อขวัญกำลังใจ รวมทั้งผลผลิตที่จะได้รับจากพนักงาน (Productivity) ได้โดยไม่เจตนา

5. การใช้ระบบต้นทุนมาตรฐานเหมาะสมกับกิจการผลิตขนาดใหญ่ที่มีผลิตภัณฑ์มากชนิด มากประเภท หรือการผลิตสลับซับซ้อนมาก ซึ่งกิจการมีความจำเป็นต้องทราบข้อมูลโดยละเอียดในทุกระดับขั้นตอนการผลิต เพื่อควบคุมและลดต้นทุนการผลิตให้ต่ำที่สุดและระบบต้นทุนมาตรฐานสามารถสนองความต้องการได้ เมื่อกำหนดถึงการไฟฟ้านครหลวง โดยส่วนรวมการผลิตเส้าไฟฟ้าคอนกรีตอัดแรงนี้อาจจะเป็นผลิตภัณฑ์หลักของกองผลิตภัณฑ์คอนกรีต หากแต่งานผลิตนี้ไม่ใช่งานหลักของการไฟฟ้านครหลวง ดังนั้นความจำเป็นที่ต้องการทราบข้อมูลในการผลิตโดยละเอียด เพื่อควบคุมการผลิตจึงไม่มากเท่ากับกิจการผลิตสินค้าโดยทั่วไป การใช้ระบบต้นทุนมาตรฐานจึงอาจจะทำให้ได้รับประโยชน์ไม่คุ้มค่างบต้นทุนค่าใช้จ่ายและเวลาที่ต้องเสียไปกับการกำหนดต้นทุนมาตรฐาน

การใช้ระบบต้นทุนโดยประมาณ

สำหรับการไฟฟ้านครหลวง การคิดต้นทุนการผลิตตามวิธีการที่ใช้อยู่เป็นระบบต้นทุนโดยประมาณอยู่แล้ว แม้ว่าจะไม่เป็นระบบที่ก้าวหน้าเท่ากับระบบต้นทุนมาตรฐาน แต่มีข้อดีหลายประการซึ่งสรุปได้ดังนี้

1. ระบบต้นทุนโดยประมาณ เป็นวิธีการคิดต้นทุนการผลิตที่ประหยัด ต้นทุนโดยประมาณที่กำหนดขึ้นอย่างระมัดระวังรอบคอบและเหมาะสมโดยคำนึงถึงลักษณะการผลิตนั้น ให้ประโยชน์ คือ ¹

¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 224.

ก. ทราบต้นทุนการผลิตโดยประมาณ อันอาจนำไปใช้เป็นประโยชน์ในการ
ตั้งราคาขาย

ข. สามารถเปรียบเทียบผลต่างระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงและต้นทุนที่ประมาณ
ไว้ล่วงหน้าว่าต่างกันอย่างไร เพราะเหตุใด อันมีประโยชน์ในการวิเคราะห์และควบคุมต้นทุน

2. การกำหนดต้นทุนโดยประมาณที่กำหนดขึ้นอย่างระมัดระวังและใช้ได้ดี กำหนด
ได้ใกล้เคียงความเป็นจริงมากจะเป็นบันไดขั้นต้นที่จะสามารถนำระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานมาใช้
ได้ในอนาคต

3. ผู้บริหารจะได้รับประโยชน์จากการวิเคราะห์ผลต่างตามวิธีการของระบบ
ต้นทุนโดยประมาณซึ่งทำให้ทราบสาเหตุของผลต่าง เช่นเดียวกับการใช้ระบบต้นทุนมาตรฐาน
เหมือนกัน แต่ไม่มีผลบังคับต่อการทำงานมากเท่ากับการใช้ระบบต้นทุนมาตรฐาน

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ขอสรุปสำหรับการไฟฟ้านครหลวง

จากการวิเคราะห์ความเหมาะสมของการกำหนดต้นทุนการผลิตโดยใช้ระบบต้นทุนโดยประมาณตามวิธีการของการไฟฟ้านครหลวงในบทที่ 5 ที่ผ่านมา ปรากฏข้อบกพร่องหลายประการ แต่ข้อบกพร่องเหล่านั้นมิใช่เกิดจากการที่การไฟฟ้านครหลวงเลือกใช้ระบบต้นทุนโดยประมาณ หากแต่เนื่องจากการกำหนดต้นทุนโดยประมาณมิได้จัดทำขึ้นอย่างระมัดระวังเพียงพอ และมีจุดอ่อนทางการบัญชีของการไฟฟ้านครหลวง

ดังนั้นการใช้ระบบต้นทุนโดยประมาณเพื่อคิดต้นทุนการผลิตเสไฟฟ้าคอนกรีตอัดแรงจึงมีความเหมาะสม ซึ่งนอกจากจะอาศัยเหตุผลจากการพิจารณาที่กล่าวมาแล้ว ยังมีเหตุผลอีกบางประการ คือ

1. แมว่าจะพบข้อบกพร่องของระบบต้นทุนโดยประมาณที่ใช้อยู่ แต่มีหนทางแก้ไขปรับปรุงให้เกิดความเหมาะสมยิ่งขึ้นได้ ซึ่งจะทำให้เป็นระบบต้นทุนโดยประมาณที่ใช้ได้ผลดี
2. ระบบข้อมูลทางการบัญชีที่เป็นอยู่ของกองผลิตภัณฑ์คอนกรีต และฝ่ายบัญชีการไฟฟ้านครหลวง ยังสามารถให้ข้อมูลเพื่อนำมาใช้ในการกำหนดต้นทุนโดยประมาณได้โดยสะดวก ไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายเป็นต้นทุนในการจัดเก็บข้อมูลตัวเลขทางบัญชีขึ้นใหม่ หรือเพื่อจัดเก็บตัวเลขเพิ่มเติม หากจะทำการปรับปรุงข้อบกพร่องของระบบต้นทุนโดยประมาณที่ใช้อยู่ให้เหมาะสมยิ่งขึ้น
3. หากใช้ระบบต้นทุนโดยประมาณ ผู้บริหารยังจะได้รับประโยชน์อย่างเต็มที่ในการควบคุมต้นทุนการผลิต ด้วยการวิเคราะห์ผลต่างระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับต้นทุนโดยประมาณได้อย่างครบถ้วนภายหลังจากได้แก้ไขข้อบกพร่องแล้ว

สรุปจากการศึกษาทั้งหมด

การศึกษากำหนดต้นทุนการผลิตเสไฟฟ้าคอนกรีตอัดแรงของการไฟฟ้านครหลวงในเบื้องต้นได้ศึกษารายละเอียดของลักษณะการผลิตและวิธีการบัญชีตามระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณ โดยยึดถือรูปแบบบัญชีในระบบต้นทุนงานที่ปฏิบัติอยู่เป็นสำคัญ โดยมุ่งประเมินความเหมาะสมของวิธีการบัญชีต้นทุนที่ใช้อยู่

จากลักษณะวิธีการของการไฟฟ้านครหลวง พอจะแยกกล่าวได้ว่า

ก. การกำหนดต้นทุนโดยประมาณต่อหน่วยของเสาไฟฟ้า สำหรับต้นทุนแต่ละประเภท มีทั้งส่วนที่เป็นข้อดีและข้อบกพร่องอยู่ปะปนกัน ข้อบกพร่องมักได้แก่การใช้วิธีการที่ต่างไปจากหลักการบัญชีต้นทุน และต่างไปจากวิธีที่ใช้น้อยโดยทั่วไป กล่าวคือ เกี่ยวกับการคำนวณต้นทุนวัตถุดิบ มิได้คิดจากปริมาณวัตถุดิบตามสูตรการผลิตหรือตามที่วิศวกรออกแบบซึ่งมีความเหมาะสมกว่าการใช้ปริมาณวัตถุดิบที่แท้จริงของปีที่ผ่านมา และในการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรเป็นร้อยละของค่าแรงโดยตรงมีความยุ่งยากซับซ้อนและไม่ถูกต้องมากเท่าใดนัก ซึ่งมีผลทำให้ราคาคงทุนโดยประมาณที่กำหนดขึ้น ยังไม่เหมาะสมมากเท่าที่ควรส่วนข้อดีที่พบได้แก่การใช้วิธีการทางสถิติ เขาช่วยในการประมาณต้นทุนค่าแรงจ้างเหมาผูกเหล็กและเทคอนกรีต ซึ่งให้ผลการประมาณต้นทุนที่เชื่อถือได้

ข. วิธีการบัญชีตามระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณที่ใช้กับระบบต้นทุนงาน ตามที่ปรากฏในบัญชีงานระหว่างทำนั้น พบว่าใช้วิธีการที่ต่างไปจากหลักการบัญชีต้นทุนในเรื่องการคิดต้นทุนค่าแรงทางตรงเขางานทางด้านเคมี และการประมาณราคางานระหว่างทำคงเหลือทางเครดิต วิธีการบัญชีสำหรับค่าแรงทางตรงที่ปฏิบัติอยู่นี้ว่ามีความเหมาะสมและใช้ได้ดี แต่สำหรับรายการงานระหว่างทำคงเหลืออื่นนั้น ตามวิธีการที่ปฏิบัติอยู่มิได้ประมาณขึ้นจากสภาพการผลิตที่แท้จริงตามมูลค่างานคงเหลือโดยประมาณตามหลักการบัญชีจึงมีผลกระทบต่อเงินถึงจำนวนผลต่างระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงกับต้นทุนโดยประมาณที่ปรากฏ ทำให้ไม่อาจสะท้อนให้ทราบถึงผลต่างที่แท้จริงได้อย่างถูกต้อง

อย่างไรก็ดี ในการศึกษาลักษณะการผลิตโดยละเอียด แสดงให้เห็นว่าการผลิตเอื้ออำนวยให้ใช้ระบบต้นทุนตอนมากกว่าระบบต้นทุนงาน ซึ่งเห็นได้ชัดเจนยิ่งขึ้น เมื่อศึกษาแนวทางการกำหนดต้นทุนเสาไฟฟ้าคอนกรีตอัดแรงของบริษัทเอกชนบางรายเพิ่มเติม เพื่อหาข้อสรุปแก่การไฟฟ้านครหลวง ก่อให้เกิดประเด็นพิจารณาขึ้นว่าสมควรหรือไม่ที่จะใช้ระบบต้นทุนงานสำหรับการไฟฟ้านครหลวง และระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณที่ใช้คิดต้นทุนการผลิตนั้น สมควรจะใช้ต่อไปหรือไม่หรือควรจะใช้ระบบอื่นใดที่มีความก้าวหน้ามากกว่า ซึ่งได้แก่ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน

การพิจารณาเกี่ยวกับประเภทของระบบบัญชีต้นทุนที่จะเหมาะสม ได้พิจารณาทั้งในเชิงหลักการบัญชีต้นทุน และในเชิงปฏิบัติของการไฟฟ้านครหลวง ระหว่างระบบต้นทุนงานและระบบ

ต้นทุนตอน มีเหตุผลหลายประการที่สามารถเลือกใช้ได้ทั้งสองระบบ โดยระบบต้นทุนตอนมีความเหมาะสมกว่าทั้งในเชิงหลักการและในเชิงปฏิบัติ ดังนั้นผลสรุปจึงเป็นการเสนอให้ใช้การประมวลต้นทุนการผลิตตามระบบต้นทุนตอน และทำการเก็บข้อมูลต่างหากนอกกรอบในกรณีที่เป็นการผลิตนอกแผนการผลิตตามปกติ จะก่อให้เกิดความเหมาะสมและคุณประโยชน์แก่ผู้บริหารมากกว่าการใช้ระบบต้นทุนงานเช่นที่ปฏิบัติอยู่

ระหว่างระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณและระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน มีเหตุผลหลายประการเช่นเดียวกันที่สามารถเลือกใช้ได้ทั้งสองระบบ แต่สำหรับการไฟฟ้านครหลวงแล้วระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณจัดว่าเหมาะสมกว่าระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน ซึ่งแม้ว่าจากการวิเคราะห์ในเบื้องต้นจะพบข้อบกพร่องของวิธีการบัญชีต้นทุนโดยประมาณที่การไฟฟ้านครหลวงปฏิบัติอยู่หลายประการก็ตาม ดังนั้นผลสรุปจึงเป็นการเสนอให้ใช้ระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณต่อไป โดยทำการแก้ไขปรับปรุงข้อบกพร่องให้มีความเหมาะสมยิ่งขึ้น ซึ่งจะกล่าวเป็นข้อเสนอแนะต่อการไฟฟ้านครหลวงต่อไป

ในแง่การบัญชีต้นทุน การศึกษานี้แสดงให้เห็นข้อดี ข้อบกพร่อง และปัญหาของระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณในทางปฏิบัติในรูปแบบต่าง ๆ กัน เป็นตัวอย่างที่แสดงให้เห็นการเลือกใช้ระบบบัญชีต้นทุนแบบต่าง ๆ ที่มีอยู่เพื่อใช้ให้เหมาะสมกับลักษณะของกิจการ ลักษณะการผลิต และความสะดวกในการปฏิบัติ เพื่อเป็นเครื่องมือที่ช่วยในการประมวลข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนการผลิต อันเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหาร

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ข้อเสนอแนะต่อการไฟฟ้านครหลวง

จากการศึกษาและวิเคราะห์ทั้งหมด ทำให้เกิดข้อสรุปสำหรับการไฟฟ้านครหลวง คือ ควรใช้ระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณ เพื่อคิดต้นทุนการผลิตเสไฟฟ้าคอนกรีตอัดแรง ตามระบบต้นทุนตอน

ข้อเสนอแนะที่จะกล่าวต่อไป จึงเป็นการเสนอแนะวิธีการบัญชีตามระบบต้นทุนโดยประมาณ เพื่อใช้กับการผลิตตามระบบต้นทุนตอน และเสนอการแก้ไขปรับปรุงขอบกพร่องของการกำหนดต้นทุนโดยประมาณ รวมทั้งแก้ไขขอบกพร่องของจุดอ่อนทางการบัญชีด้วย เพื่อให้ผู้บริหารสามารถทราบต้นทุนการผลิตเสไฟฟ้าได้อย่างเหมาะสม และได้รับประโยชน์อย่างเต็มที่

ข้อเสนอแนะจะมีลักษณะเป็นข้อเสนอแนะเชิงหลักการ โดยพยายามรักษาข้อดีของวิธีการที่ปฏิบัติอยู่เดิมไว้ ประยุกต์ด้วยหลักการบัญชีต้นทุน รวมทั้งอาศัยแนวทางในบางเรื่อง จากบริษัทตัวอย่าง ข้อเสนอเหล่านี้หากจะนำไปปฏิบัติจริงควรใช้ในรูปแบบสถิติเปรียบเทียบโดยมีการคำนวณและวิเคราะห์นอกกระบบบัญชีของฝ่ายบัญชี เพื่อมิให้เกิดความยุ่งยากต่อระบบข้อมูลทางการบัญชีเดิม

เนื้อหาของข้อเสนอแนะ จะประกอบด้วย 3 ส่วน คือ

ส่วนแรก วิธีการกำหนดต้นทุนการผลิต

ส่วนที่สอง ผลต่างและการวิเคราะห์ผลต่างระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นและต้นทุนโดยประมาณ

ส่วนที่สาม การปรับปรุงจุดอ่อนทางการบัญชี

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วิธีการกำหนดต้นทุนการผลิต

วิธีการบัญชีตามระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณสำหรับระบบต้นทุนตอนและการแก้ไขข้อบกพร่องของการกำหนดราคาต้นทุนโดยประมาณต่อต้นของเสาไฟฟ้า นั้น เนื่องจากราคาต้นทุนโดยประมาณต่อต้นที่กำหนดขึ้นจะต้องนำไปใช้ทั้งในการคิดเป็นมูลค่าสินค้าสำเร็จรูป และเป็นพื้นฐานในการกำหนดราคาขายล่วงหน้า ดังนั้นจะกล่าวถึงการแก้ไขข้อบกพร่องของการกำหนดราคาต้นทุนโดยประมาณก่อน ดังนี้

1. การกำหนดราคาต้นทุนโดยประมาณ

ต้นทุนวัตถุดิบโดยประมาณ ควรจะใช้ปริมาณวัตถุดิบโดยประมาณ ซึ่งทราบได้จากสูตรการผลิต หรือจากการคำนวณออกแบบผลิตภัณฑ์ของวิศวกร ซึ่งได้ทดลองผลิตจนได้เสาไฟฟ้าที่มีคุณสมบัติทางวิศวกรรมตรงตามความต้องการ คุณภาพราคาต่อหน่วยของวัตถุดิบโดยประมาณตามวิธีการที่ใช้อยู่เดิม จะเป็นต้นทุนวัตถุดิบโดยประมาณที่เหมาะสมตามหลักการบัญชี การจะทราบว่าสามารถกำหนดได้ใกล้เคียงความจริงเพียงใดจะทราบได้จากการวิเคราะห์ผลต่างของวัตถุดิบ

ต้นทุนค่าแรงโดยประมาณ วิธีการสำหรับค่าแรงจ้างเหมา ไม่ต้องปรับปรุงสำหรับค่าแรงทางตรงไม่ควรรวมค่ากระแสไฟฟ้า และค่าครองชีพเป็นส่วนหนึ่งของค่าแรงทางตรงด้วย ซึ่งจะมีผลให้ต่อคำนวณอัตราค่าแรงต่อชั่วโมงโดยประมาณขึ้นใหม่ แต่หากไม่ประสงค์จะคำนวณใหม่ก็สามารถรวมได้เช่นเดิม ดังนั้นเมื่อใช้อัตราค่าแรงต่อชั่วโมงโดยประมาณซึ่งอาจเป็นอัตราเดิมหรือกำหนดขึ้นใหม่ตามที่กล่าวแล้ว คุณกับจำนวนชั่วโมงทำงานโดยประมาณจะเป็นต้นทุนค่าแรงทางตรงโดยประมาณตามหลักการบัญชี การที่จะทราบว่าต้นทุนที่ได้ ใกล้เคียงความจริงเพียงใดจะทราบได้จากการวิเคราะห์ผลต่างของค่าแรง

ค่าใช้จ่ายโรงงานโดยประมาณ จะทราบได้จากอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรเป็นร้อยละสำหรับค่าแรงโดยตรงที่กำหนดขึ้นล่วงหน้า ซึ่งจะต้องแก้ไขวิธีการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรให้เหมาะสมเสียก่อน

ในการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรล่วงหน้าเพียงอัตราเดียว มีขั้นตอนโดยสังเขป ดังนี้

1. ประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานทั้งหมดขึ้น จากค่าใช้จ่ายของแผนกผลิตและค่าใช้จ่ายด้านการบริหารงาน โดยพิจารณาจากค่าใช้จ่ายทุกรายการของปีที่แล้วประกอบกับสถานการณ์ที่

เปลี่ยนแปลงไปในปีตามแผนการผลิตที่กำหนดไว้ (หากการคิดต้นทุนค่าแรงทางตรงได้รวมรายการค่ากระแสไฟฟ้าและค่าครองชีพไว้ เช่นเดียวกัน จะต้องไม่นำค่ากระแสไฟฟ้าและค่าครองชีพของพนักงานทางตรงมารวมในการทำประมาณการค่าใช้จ่ายโรงงานตาย)

2. ประมาณค่าแรงทางตรงและค่าแรงจ้างเหมาที่จะเกิดขึ้นตามแผนการผลิต และรวมกันเป็นประมาณการค่าแรงโดยตรง เนื่องจากจะกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายจัดสรรเป็นร้อยละของค่าแรงโดยตรงเพียงอัตราเดียว

สำหรับประมาณการค่าแรงจ้างเหมา วิธีการที่ใช้อยู่เดิมไม่ต้องปรับปรุงใหม่ แต่ประมาณการค่าแรงทางตรงจะต้องปรับปรุงให้สอดคล้องกับการคิดต้นทุนค่าแรงทางตรง กล่าวคือ จะรวมค่ากระแสไฟฟ้าและค่าครองชีพเป็นส่วนหนึ่งของค่าแรงทางตรงหรือไม่ หากจะรวมก็ไม่ต้องแก้ไขวิธีการทำประมาณการค่าแรงทางตรงที่ใช้อยู่ แต่ถ้าไม่รวมจะต้องแก้ไขการทำประมาณการค่าแรงทางตรงโดยคิดเฉพาะเงินเดือนและค่าล่วงเวลา ส่วนค่ากระแสไฟฟ้าและค่าครองชีพจะถือเป็นค่าแรงโดยอ้อม ซึ่งจะเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายโรงงาน

3. นำยอดรวมของประมาณการค่าแรงโดยตรง ไปหารยอดรวมของประมาณการค่าใช้จ่ายโรงงาน คูณด้วยร้อยละได้เป็นอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรเป็นร้อยละของค่าแรงโดยตรง

เมื่อทราบอัตราค่าใช้จ่ายจัดสรรเป็นร้อยละของค่าแรงโดยตรงที่กำหนดขึ้นล่วงหน้า จะทำให้สามารถประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานโดยประมาณของเสาไฟฟ้าได้จากการคูณต้นทุนค่าแรงโดยประมาณที่กำหนดไว้ด้วยร้อยละของอัตราค่าใช้จ่ายจัดสรรที่คำนวณได้ และการที่จะทราบว่าค่าใช้จ่ายโรงงานที่ประมาณขึ้นนี้ใกล้เคียงกับความเป็นจริงเพียงใดจะทราบได้จากการวิเคราะห์ผลต่าง

เมื่อนำต้นทุนวัตถุดิบ โดยประมาณ ต้นทุนค่าแรงโดยประมาณ และค่าใช้จ่ายโรงงานโดยประมาณมารวมกันจะได้ราคาต้นทุนโดยประมาณของเสาไฟฟ้า ซึ่งใช้เป็นราคาต้นทุนต่อตันของสินค้าสำเร็จรูป

2. วิธีการบัญชีตามระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณสำหรับระบบต้นทุนตอน

หลักการสำคัญของระบบต้นทุนตอนคือ การผลิตจะดำเนินการรวบรวมสินค้าผลิตเสร็จเป็นสินค้าคงคลัง และการคำนวณต้นทุนจะทำเมื่อสิ้นงวด การหาราคาต้นทุนการผลิตต่อ

หน่วยจะทำได้ โดยการหารต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นในงวดด้วยปริมาณผลผลิตที่ผลิตเสร็จในงวดนั้น

สำหรับการผลิตเสไฟฟ้าของกองผลิตภาคคอนกรีต การไฟฟ้านครหลวง การกำหนดรูปบัญชีตามระบบต้นทุนตอน อาจจะอาศัยหลักการเบื้องต้น ดังนี้

1. กำหนดวงบบัญชีเพื่อรวบรวมต้นทุนการผลิตที่เกิดขึ้นนำมาคำนวณหาราคาต้นทุนต่อหน่วย โดยอาจกำหนดสิ้นงวดบัญชีทุกเดือน เพื่อสอดคล้องกับการรวบรวมข้อมูลเพื่อจัดทำ Statement ตามปกติ หรือทุกสามเดือน ตามแต่จะเป็นไปได้ในรอบปี

2. การรวบรวมต้นทุนที่เกิดขึ้น อาจจะมีการรวบรวมตามขั้นตอนการผลิตเสไฟฟ้าคอนกรีตอัดแรง โดยอาศัยแนวทางของขั้นตอนการผลิตซึ่งกำหนดเป็น Cost Center ตามวิธีการของบริษัทที่เสนอเป็นตัวอย่างก็ได้

3. ต้นทุนประเภทต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น ยังคงนำมารวมไว้ที่บัญชีงานระหว่างทำเช่นเดียวกัน โดยอาจจะแยกออกเป็นบัญชีงานระหว่างทำ-วัตถุดิบ บัญชีงานระหว่างทำ-ค่าแรง และบัญชีงานระหว่างทำ-ค่าใช้จ่ายโรงงาน 3 บัญชีก็ได้ จะช่วยทำให้แสดงผลต่างได้ชัดเจนยิ่งขึ้น หรือจะรวมไว้ในบัญชีงานระหว่างทำเพียงบัญชีเดียวเช่นเดิมก็ได้

4. เมื่อสิ้นงวดตามที่กำหนดเพื่อรวบรวมต้นทุนที่เกิดขึ้น จะต้องมีประมาณวางงานระหว่างทำได้แล้วเสร็จไปเท่าใดโดยคิดเป็นราคาคงทุนโดยประมาณ เมื่อโอนสินค้าสำเร็จรูปออกจากบัญชีงานระหว่างทำแล้ว จะปรากฏยอดของงานระหว่างทำคงเหลือซึ่งจะต้องทำการผลิตต่อไปในงวดหน้าให้แล้วเสร็จ

วิธีการบัญชีตามระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณที่ใช้กับระบบต้นทุนตอน สำหรับต้นทุนวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายโรงงาน ตามลำดับ เป็นดังนี้

ก. วิธีการกำหนดต้นทุนที่เกิดขึ้นทางเคบิตของบัญชีงานระหว่างทำ

ต้นทุนวัตถุดิบที่เกิดขึ้นในงวด รวบรวมได้จากใบเบิกวัตถุดิบเข้าสู่การผลิตทั้งหมดโดยไม่ต้องแยกว่าเบิกไปใช้ผลิตงานตาม Work-Order หมายเลขใด บันทึกบัญชีโดยเคบิตบัญชีงานระหว่างทำ และเครดิตบัญชีคุมยอดวัตถุดิบ โดยใช้ปริมาณวัตถุดิบที่เบิกใช้จริงทั้งหมด คูณราคาต้นทุนต่อหน่วยของวัตถุดิบตามวิธีเข้าก่อน-ออกก่อน (FIFO)

ต้นทุนค่าแรงที่เกิดขึ้นในงวด รวบรวมได้จากบัญชีเงินเดือนสำหรับค่า

แรงทางตรงและจากค่าแรงจ้างเหมาที่จ่ายจากบัญชีเงินสด การคิดค่าแรงในระบบต้นทุนตอน สำหรับค่าแรงทางตรงนั้นจะต้องคำนึงถึงการรวมค่ากระแสไฟฟ้าและค่าครองชีพด้วย ดังนั้นต้นทุนค่าแรงทางตรงบันทึกบัญชีโดยการเดบิตบัญชีงานระหว่างทำ และเครดิตบัญชีเงินเดือน ด้วยจำนวนค่าแรงที่จ่ายจริง และต้นทุนค่าแรงจ้างเหมา บันทึกบัญชีโดยเดบิตบัญชีงานระหว่างทำ และเครดิตบัญชีเงินสดด้วยจำนวนค่าแรงตามที่จ่ายจริง

ค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นในงวด สำหรับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง (Actual) จะบันทึกรวมไว้ในบัญชีคุมยอดค่าใช้จ่าย ส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานที่จัดสรรเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นในงวดจะได้จากการคำนวณโดยใช้อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรเป็นร้อยละของค่าแรงโดยตรงรวมเพียงอัตราเดียวที่กำหนดไว้ล่วงหน้า และบันทึกบัญชีโดยการเดบิตบัญชีงานระหว่างทำ และเครดิตบัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายด้วยจำนวนค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรที่คำนวณได้

เมื่อรวมต้นทุนทุกประเภทเข้าด้วยกัน จะเป็นต้นทุนการผลิตทั้งหมดของงวด

ข. วิธีการกำหนดต้นทุนโดยประมาณทางเครดิตของบัญชีงานระหว่างทำ

เมื่อสิ้นงวด จะสำรวจว่าสินค้าสำเร็จรูปมีจำนวนเท่าใด การบันทึกบัญชีสำหรับสินค้าสำเร็จรูป จะเดบิตบัญชีสินค้า และเครดิตบัญชีงานระหว่างทำ ด้วยราคาต้นทุนโดยประมาณของเสาไฟฟ้าที่กำหนดขึ้น

งานระหว่างทำคงเหลือ ซึ่งจะต้องทำการผลิตต่อไปในงวดต่อไป จะปรากฏมูลค่าในราคาต้นทุนโดยประมาณ ดังนั้น เมื่อสิ้นงวดจึงมักมีจำนวนผลต่างระหว่างต้นทุนการผลิตที่เกิดขึ้นทางเดบิต และต้นทุนโดยประมาณของสินค้าสำเร็จรูปและงานระหว่างทำคงเหลือ ทางเครดิตในบัญชีงานระหว่างทำ เมื่อปิดบัญชีจึงโอนผลต่างนั้นไปเข้าบัญชีผลต่างรวม และงานระหว่างทำคงเหลือจะบันทึกบัญชีโดยเดบิตบัญชีงานระหว่างทำคงเหลือ (Work in Process-Inventory Account) และเครดิตบัญชีงานระหว่างทำด้วยราคาต้นทุนโดยประมาณ เมื่อเริ่มงวดต่อไปจะผลิตต่อไปแล้วเสร็จ จึงโอนงานระหว่างทำคงเหลือกลับไปเข้าบัญชีงานระหว่างทำใหม่ โดยการเดบิตบัญชีงานระหว่างทำและเครดิตบัญชีงานระหว่างทำคงเหลือ ด้วยราคาต้นทุนโดยประมาณ

ในการประมาณต้นทุนของงานระหว่างทำคงเหลือนั้น ทำได้โดยการสำรวจสภาพงานที่ยังผลิตไม่แล้วเสร็จ หรือคำนวณจากสูตรหรือสัดส่วนการผลิต แล้วคำนวณตามมูลค่าต้นทุนโดยประมาณ ตัวอย่างการประมาณเป็นดังนี้

ต้นทุนโดยประมาณต่อตันของเสาไฟฟ้า คือ

วัตถุดิบ	420 บาท
ค่าแรง	250 บาท
ค่าใช้จ่ายจัดสรร 222% ของค่าแรงโดยตรง	<u>555 บาท</u>
รวมเป็นเงิน	<u>1,225 บาท</u>

เมื่อสิ้นงวดมีเสาไฟฟ้าที่ผลิตไม่เสร็จ 75 ต้น ซึ่งใช้วัตถุดิบไปแล้วเพียง 50% ค่าแรงและค่าใช้จ่ายโรงงาน 30%

ต้นทุนโดยประมาณของงานระหว่างทำคงเหลือเป็นดังนี้

วัตถุดิบ	$75 \times \frac{50 \times 420}{100}$	= 15,750.00 บาท
ค่าแรง	$75 \times \frac{30 \times 250}{100}$	= 5,250.00 บาท
ค่าใช้จ่ายโรงงาน	$75 \times \frac{30 \times 555}{100}$	= <u>12,487.50 บาท</u>
รวมเป็น		<u>33,487.50 บาท</u>

เมื่อบันทึกต้นทุนของงานระหว่างคงเหลือในบัญชีงานระหว่างทำคงเหลือแล้ว จำนวนผลค้างที่ปรากฏจึงโอนปิดไปบัญชีผลต่างรวมและสามารถวิเคราะห์ผลต่างได้ ซึ่งเมื่อสิ้นงวดใหม่จึงจะโอนมูลค่าต้นทุนจำนวน 33,487.50 บาท นี้มาเป็นต้นทุนการผลิตในบัญชีงานระหว่างทำใหม่

ค. การคำนวณราคาต้นทุนการผลิตต่อตันของเสาไฟฟ้า

เนื่องจากการประมวลต้นทุนนี้มิได้จัดแบ่งแยกออกตามแผนกผลิตจึงไม่มี การคำนวณต้นทุนโอนงานระหว่างแผนกผลิต คงใช้วิธีบวกเพิ่มต้นทุนเข้าด้วยกันตามขั้นตอนการผลิต ดังนั้นการคำนวณหาต้นทุนต่อตันจึงทำได้ทุกขั้นตอนเนื่องจากความไม่สะดวกในการประมาณงานระหว่างทำคงเหลือในแต่ละขั้นตอน แต่หากว่าสามารถทำได้แล้วจะทำให้ผู้บริหารทราบต้นทุนต่อตัน

ในขั้นตอนต่าง ๆ ซึ่งมีประโยชน์ต่อการควบคุมต้นทุน สำหรับวิทยานิพนธ์นี้ จะแสดงวิธีการคำนวณต้นทุนการผลิตต่อตัน โดยถือว่ามีการประมาณงานระหว่างทำคงเหลือสิ่งงวดทั้งหมดโดยไม่แยกออกตามขั้นตอนการผลิต และสมมติว่าไม่มีงานระหว่างทำยกมาต้นงวด

ในการคิดราคาต้นทุนต่อตัน จะต้องมีการคำนวณหาหน่วยเทียบเท่าของผลผลิต (Equivalent Production) งานระหว่างทำสิ่งงวดคิดเป็นหน่วยเทียบเท่าที่หน่วย เพื่อเฉลี่ยเป็นต้นทุนของงานที่ผลิตเสร็จแล้วในงวด จากตัวอย่างการประมาณต้นทุนของงานระหว่างทำคงเหลือการคำนวณหน่วยเทียบเท่าของงานระหว่างทำคงเหลือ จำนวน 75 ตัน ซึ่งใช้วัตถุดิบแล้ว 50% จึงคิดเป็น $75 \times \frac{50}{100} = 37.50$ หน่วย สำหรับวัตถุดิบ ส่วนค่าแรงและค่าใช้จ่ายโรงงานใช้ไปแล้ว 30% จึงคิดเป็น $75 \times \frac{30}{100} = 22.50$ หน่วย สำหรับค่าแรงและค่าใช้จ่ายโรงงาน

สมมติว่าในงวดมีเสาไฟฟ้าที่ผลิตเสร็จจำนวน 1,000 ตัน และต้นทุนการผลิตที่เกิดขึ้นเป็นดังนี้ ต้นทุนวัตถุดิบ 320,000 บาท ต้นทุนค่าแรง 175,000 บาท ค่าใช้จ่ายจัดสรร 222% ของค่าแรงโดยตรง คิดเป็น 388,500 บาท ต้นทุนการผลิตต่อตันจะคำนวณดังนี้

ต้นทุนวัตถุดิบต่อตัน	$\frac{320,000}{1,000 + 37.50}$	= 308.43 บาท
ต้นทุนค่าแรงต่อตัน	$\frac{175,000}{1,000 + 22.50}$	= 171.15 บาท
ต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานต่อตัน	$\frac{388,500}{1,000 + 22.50}$	= 379.95 บาท
รวมเป็นต้นทุนต่อตัน		<u>859.53 บาท</u>

จากต้นทุนต่อตันที่คำนวณได้นี้ สามารถจะนำไปเปรียบเทียบกับราคาต้นทุนโดยประมาณต่อตันที่กำหนดไว้ล่วงหน้าได้ ซึ่งจะทำให้ทราบได้ว่าราคาต้นทุนโดยประมาณที่กำหนดไว้ล่วงหน้านั้นใกล้เคียงกับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงมากน้อยเพียงใด

ง. การประมาณต้นทุนในกรณีผลิตนอกแผนการผลิต

หากมีการผลิตนอกแผนการผลิต การประมวลต้นทุนจะทำโดยการเก็บข้อมูลนอกระบบ โดยอาศัยมูลค่าต้นทุนที่ได้รับจากการคิดต้นทุนตามระบบต้นทุนตอน ซึ่งจากที่แสดงการคำนวณราคาต้นทุนต่อตันไว้แล้วนั้น ข้อมูลนี้จะนำมาใช้เพื่อประมาณต้นทุนการผลิตในกรณีนี้ได้โดยสะดวก ต้นทุนส่วนที่เพิ่มขึ้นจากต้นทุนค่าแรงหรือค่าใช้จ่ายโรงงานนั้นจะประมาณเพิ่มขึ้นได้อย่างใกล้เคียงความเป็นจริงโดยอาศัยต้นทุนค่าแรงต่อตัน หรือค่าใช้จ่ายโรงงานต่อตันที่คำนวณ

ได้เป็นพื้นฐาน

ผลต่างและการวิเคราะห์ผลต่างระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นและต้นทุนโดยประมาณ

ผลต่างระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นและต้นทุนโดยประมาณจากบัญชีผลต่างรวม จะมีที่มาได้

2 ทาง คือ

1. ผลต่างจากบัญชีงานระหว่างทำ จำนวนผลต่างรวมที่ปรากฏ จะประกอบด้วย

ก. ผลต่างระหว่างต้นทุนวัตถุดิบที่เกิดขึ้นทางเดบิตกับต้นทุนวัตถุดิบโดย

ประมาณทางเครดิตในบัญชีงานระหว่างทำ

ข. ผลต่างระหว่างต้นทุนค่าแรงที่เกิดขึ้นทางเดบิตกับต้นทุนค่าแรงโดยประมาณ

ทางเครดิตในบัญชีงานระหว่างทำ

ค. ผลต่างระหว่างค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรเป็นต้นทุนการผลิตทางเดบิตกับ

ค่าใช้จ่ายโรงงานโดยประมาณทางเครดิตในบัญชีงานระหว่างทำ

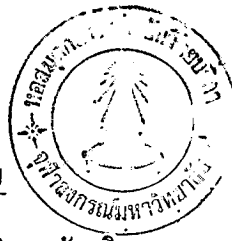
2. ผลต่างของค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นและค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร จากบัญชี

คุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน

ผลต่างสุทธิจากบัญชีผลต่างรวม ควรจะมีการวิเคราะห์ทุกเดือน หรือ 3 เดือน ซึ่งสอดคล้องกับระบบต้นทุนตอน แต่ไม่ควรจะวิเคราะห์เพียงครั้งเดียวเมื่อสิ้นงวดบัญชีประจำปี จะทำให้ล่าช้าเกินไปที่จะมีการแก้ไขหากพบข้อผิดพลาดจากการวิเคราะห์

การวิเคราะห์ผลต่าง

การวิเคราะห์ผลต่างจะทำให้ทราบถึงสาเหตุที่เกิดได้อย่างชัดเจน มีประโยชน์ในแง่การควบคุมต้นทุนการผลิต วิธีการวิเคราะห์จะแบ่งเป็นการวิเคราะห์ผลต่างของวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายโรงงานตามลำดับ การปฏิบัติจริงสำหรับการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายโรงงานอาจทำการวิเคราะห์ผลต่างระหว่างค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงกับค่าใช้จ่ายตามงบประมาณที่กำหนดขึ้น จะช่วยให้ทราบสาเหตุที่เกิดผลต่างได้ดีขึ้น เนื่องจากหากจะทำการวิเคราะห์ผลต่างของค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นและค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรที่ได้จากบัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายนั้น จะสามารถทำได้ต่อเมื่อปิดบัญชีตามปีงบประมาณและรอคอยยอดรวมของค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงที่ปรับปรุงแล้วจากฝ่ายบัญชีของการไฟฟ้านครหลวงเสียก่อน ซึ่งล่าช้าเกินไป



1. ผลต่างของวัสดุ

แบ่งเป็นผลต่างปริมาณวัสดุ (Material Usage Variance) และผลต่างราคาของวัสดุ (Material Price Variance) วิธีการคำนวณแสดงเป็นตัวอย่างดังนี้

ต้นทุนวัสดุที่เกิดขึ้น

ต้นทุนวัสดุโดยประมาณ

ต้นทุนซื้อ 10 กก. × 125 บ. = 1,250 บาท

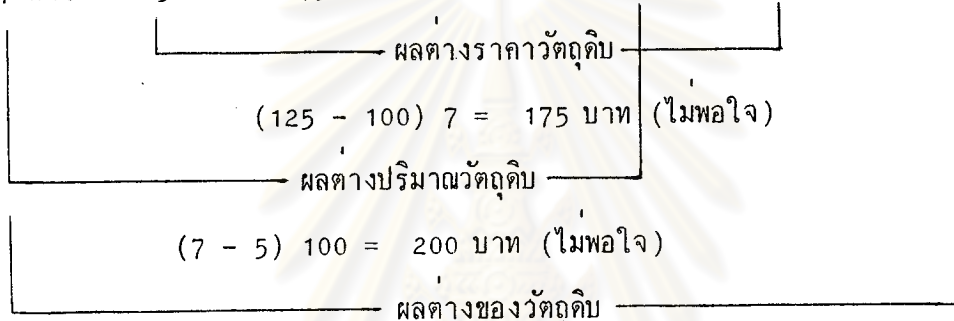
ปริมาณโดยประมาณ คุณ ราคาต่อหน่วย

ปริมาณใช้ผลิตจริง คุณ ราคาต่อหน่วย

โดยประมาณ

7 กก. × 125 บ. = 875 บาท

5 กก. × 100 บ. = 500 บาท



(875 - 500) = 375 บาท (ไม่พอใจ)

2. ผลต่างของค่าแรง

แบ่งเป็นผลต่างเวลาทำงาน (Labor Time Variance) และผลต่างอัตราค่าแรง (Labor Rate Variance) วิธีการคำนวณแสดงเป็นตัวอย่าง ดังนี้

ต้นทุนค่าแรงที่เกิดขึ้น

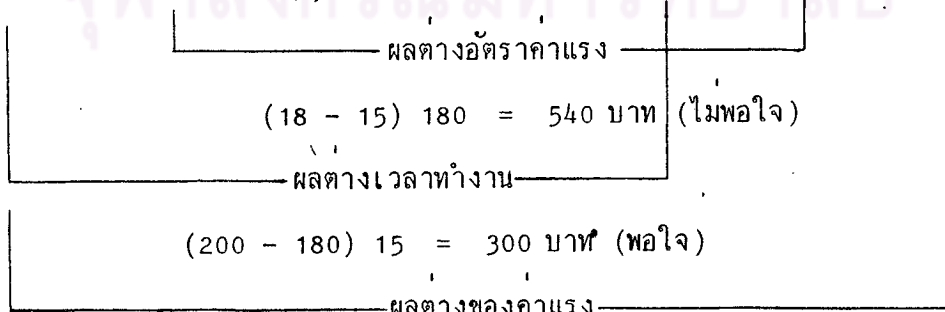
ต้นทุนค่าแรงโดยประมาณ

เวลาใช้จริง คุณ อัตราค่าแรงจริง

เวลาประมาณ คุณ อัตราค่าแรงประมาณ

180 ชม. × 18 บ. = 3,240 บาท

200 ชม. × 15 บ. = 3,000 บาท



(3,240 - 3,000) = 240 บาท (ไม่พอใจ)

3. ผลต่างของค่าใช้จ่ายโรงงาน

แบ่งเป็นผลต่างสมรรถภาพ (Efficiency Variance) ซึ่งเป็นผลต่างที่มาจากบัญชีงานระหว่างทำ และผลต่างของค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงสูงหรือต่ำกว่าค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร

สำหรับผลต่างระหว่างค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงกับค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรนี้ ยังแบ่งออกเป็นผลต่างงบประมาณ (Budget Variance) ซึ่งเป็นผลต่างของค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงกับงบประมาณค่าใช้จ่ายที่ระดับการผลิตจริงและผลต่างปริมาณการผลิต (Volume Variance) ซึ่งเป็นผลต่างของงบประมาณค่าใช้จ่ายที่ระดับการผลิตจริงกับค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร วิธีการคำนวณแสดงเป็นตัวอย่างดังนี้

สมมติระดับการผลิตปกติ 250 ชั่วโมง แรงงานโดยตรง มีค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่งวดละ 750 บาท อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรเป็น 5 บาทต่อชั่วโมงแรงงานโดยตรง โดยเป็นอัตราจัดสรรสำหรับค่าใช้จ่ายคงที่ 3 บาทต่อชั่วโมง และเป็นอัตราจัดสรรสำหรับค่าใช้จ่ายแปรได้ 2 บาทต่อชั่วโมง

เวลาทำงานผลิตจริง 180 ชั่วโมง เวลาทำงานโดยประมาณ 200 ชั่วโมง มีค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงเป็น 1,750 บาท

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง

$$= 1,750 \text{ บาท}$$

งบประมาณค่าใช้จ่าย

ที่ ชม.ทำงานจริง

$$750 + (2 \times 180 \text{ ชม.})$$

$$= 1,110 \text{ บาท}$$

ค่าใช้จ่ายจัดสรร

ที่ ชม.ทำงานจริง

$$5 \times 180 \text{ ชม.}$$

$$= 900 \text{ บาท}$$

ค่าใช้จ่ายจัดสรร

ที่ ชม.ทำงานประมาณ

$$5 \times 200 \text{ ชม.}$$

$$= 1,000 \text{ บาท}$$

ผลต่างงบประมาณ

$$(1,750 - 1,110)$$

$$= 640 \text{ บาท (ไม่พอใจ)}$$

ผลต่างปริมาณผลิต

$$(1,110 - 900)$$

$$= 210 \text{ บาท (ไม่พอใจ)}$$

ผลต่างระหว่างค่าใช้จ่ายจริงกับค่าใช้จ่ายจัดสรร

$$(1,750 - 900) = 850 \text{ บาท (ไม่พอใจ)}$$

ผลต่างสมรรถภาพ

$$(1,000 - 900)$$

$$= 100 \text{ บาท (พอใจ)}$$

ผลต่างระหว่างค่าใช้จ่ายจริงกับค่าใช้จ่ายโดยประมาณ

$$(1,750 - 1,000) = 750 \text{ บาท (ไม่พอใจ)}$$

$$\text{หรือ} = 850 \text{ (ไม่พอใจ)} - 100 \text{ (พอใจ)}$$

$$= 750 \text{ บาท (ไม่พอใจ)}$$

การปรับปรุงจุดอ่อนทางการบัญชี

จุดอ่อนทางการบัญชีที่ปรากฏตามที่ไว้วิเคราะห์ในบทที่ 5 จะเห็นว่าพื้นฐานของจุดอ่อนคือการควบคุมภายในเกี่ยวกับการบันทึกรายการ (Recording) มิใช่เพียงพอ เนื่องจากรายการทางบัญชีที่เกิดขึ้นจะต้องบันทึกอย่างถูกต้องตรงเวลาเร็วทันเหตุการณ์ ข้อเสนอแนะการปรับปรุงแก้ไขจุดอ่อนในเรื่องการบันทึกรายการจะมี 2 ประการ ได้แก่

1. การใช้บัญชีแยกประเภทเกี่ยวกับการผลิต

เนื่องจากกองผลิตภัณฑ์คอนกรีต ซึ่งเป็นโรงงานผลิต อยู่ห่างจากที่ตั้งสำนักงานใหญ่ของการไฟฟ้านครหลวง การแยกรายการเกี่ยวกับการผลิตออกไว้ต่างหากในบัญชีแยกประเภทหนึ่งจะช่วยให้การบันทึกรายการเกี่ยวกับการผลิตที่มีความเกี่ยวข้องกันระหว่างโรงงานผลิตและสำนักงานใหญ่ทำได้สะดวกยิ่งขึ้น โดยเฉพาะในกรณีที่การบริหารในบางเรื่องมิได้แยกจากกันโดยเด็ดขาด อาทิ การจ่ายค่าแรง หรือซื้อวัตถุดิบ เป็นต้น

ลักษณะการใช้บัญชีแยกประเภทนี้ จะใช้ในลักษณะบัญชีที่ตรงข้ามกัน (Contra Account) เพื่อให้เป็นอิสระซึ่งกันและกัน ที่กองผลิตภัณฑ์คอนกรีตจะมีบัญชีสำนักงานหรือบัญชีแยกประเภททั่วไปที่เรียกว่า General Ledger Account และที่สำนักงานใหญ่คือฝ่ายบัญชีจะมีบัญชีแยกประเภทโรงงานที่เรียกว่า Factory Ledger Account ทั้งสองบัญชีจะมียอดคงเหลือเท่ากัน แต่อยู่คนละซีก รายการที่เกิดขึ้นที่กองผลิตภัณฑ์คอนกรีตทั้งหมด ฝ่ายบัญชีจะทราบได้จากบัญชีแยกประเภทโรงงานที่มีอยู่ และรายการที่เกิดขึ้นที่สำนักงานใหญ่ กองผลิตภัณฑ์คอนกรีตจะทราบได้จากบัญชีแยกประเภททั่วไปที่มีอยู่เช่นเดียวกัน เท่ากับเป็นการควบคุมรายการทางบัญชีระหว่างกันได้เป็นอย่างดี โดยเฉพาะอย่างยิ่งเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้น กองผลิตภัณฑ์คอนกรีตจะทราบค่าใช้จ่ายที่ได้มีการปรับปรุงจากสำนักงานใหญ่ได้ และฝ่ายบัญชีสามารถทราบข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานของกองผลิตภัณฑ์คอนกรีตทั้งหมดได้พร้อมกันในคราวเดียว

ตัวอย่างการใช้บัญชีแยกประเภทเกี่ยวกับการผลิต จะแสดงแนวทางจากสมุดรายวันโรงงาน ตามที่ปรากฏในภาพที่ 23 สมุดรายวันโรงงานนี้จะเท่ากับเป็นที่รวมรายการที่เกิดขึ้นที่กองผลิตภัณฑ์คอนกรีตทั้งหมด และช่องบัญชีแยกประเภททั่วไป ซึ่งมีทั้งด้านเดบิตและเครดิต อยู่ในสมุดรายวันโรงงาน จะทำให้ทราบรายการที่เกิดขึ้นระหว่างกันของกองผลิตภัณฑ์คอนกรีตและสำนักงานใหญ่ ซึ่งลักษณะของสมุดรายวันโรงงานนี้จะเป็นอย่างเดียวกันสำหรับสมุดรายวันที่ฝ่าย

ภาพที่ 23

สมุดรายวันโรงงาน

วันที่	รายการ	เลข หมาย เอกสาร	บัญชีแยกประเภททั่วไป		บัญชีคุมยอดวัสดุ		บัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน		บัญชีงานระหว่างทำ			บัญชีอื่น					
			เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต	เลข หมาย บัญชี	จำนวนเงิน เดบิต	วัสดุ คิบ เดบิต	ค่าแรง เดบิต	ค่าใช้จ่าย โรงงาน เดบิต	ชื่อบัญชี	เลข หมาย บัญชี	เดบิต	เครดิต		
1	ซื้อวัตถุดิบ			15,000	15,000												
2	เบิกวัตถุดิบ																
3	เข้างาน					5,000			5,000								
8	ค่าแรงคนงาน																
4	จ่ายค่าแรง			10,000													
5	แยกประเภท ค่าแรง								8,000	8,000							

ศูนย์วิทยพัชการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บัญชีของการไฟฟ้านครหลวง

2. การบันทึกบัญชีที่กองผลิตภัณฑ์คอนกรีต

กองผลิตภัณฑ์คอนกรีตสมควรที่จะได้ทำการบันทึกรายการทั้งหมดที่เกิดขึ้น โดยมีบัญชีของตนเอง เนื่องจากกองผลิตภัณฑ์คอนกรีตมิใช่ประกอบด้วยโรงงานผลิตแต่เพียงอย่างเดียว ยังประกอบด้วยแผนงานอื่นจำนวนมากที่มีความเกี่ยวข้องกับการผลิตโดยทางอ้อม อีกทั้งสถานประกอบการยังอยู่ห่างไกลจากสำนักงานใหญ่แต่อยู่ใกล้ชิดกับรายการที่เกิดขึ้นจริงมากกว่า การบันทึกรายการจะสามารถทำได้โดยสะดวกรวดเร็ว เนื่องจากกองผลิตภัณฑ์คอนกรีตจะต้องเก็บรวบรวมรายการทางบัญชีที่เกิดขึ้นและจัดส่งเอกสารไปยังฝ่ายบัญชีเป็นปกติอยู่แล้ว

การบันทึกบัญชีอย่างเป็นอิสระของกองผลิตภัณฑ์คอนกรีตนี้ ประโยชน์ที่จะได้รับพอจะสรุปได้ดังนี้

ก. ตัวเลขเกี่ยวกับต้นทุนการผลิตแต่ละประเภทที่ได้รับ เชื่อถือได้มากขึ้นกว่าเดิม เนื่องจากสามารถบันทึกได้ถูกต้องรวดเร็วทันต่อเหตุการณ์และครบถ้วน

ข. การรวบรวมตัวเลขเพื่อปิดบัญชีสามารถทำได้สะดวก รวดเร็ว ไม่ล่าช้า และจะกระทำเมื่อใดก็ได้ที่ต้องการ

ค. ช่วยให้ระบบข้อมูลทางการบัญชีเื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้บริหารมากขึ้น สามารถทราบข้อมูลใดที่ต้องการได้ทุกเมื่อจากกองผลิตภัณฑ์คอนกรีตโดยตรง และก่อให้เกิดผลดีในการควบคุมการบริหารงาน ทำให้เกิดระบบการตรวจสอบซึ่งกันและกัน (Internal check) ระหว่างกองผลิตภัณฑ์คอนกรีตและฝ่ายบัญชีการไฟฟ้านครหลวง สามารถทราบขอบปรองหรือจุดรั่วไหลที่อาจจะเกิดได้เป็นอย่างดี

ข้อเสนอแนะต่าง ๆ ที่ได้นำมาทั้งหมดนี้ เป็นเพียงการเสนอแนะในเชิงหลักการ สำหรับการจะปฏิบัติจริงหรือไม่นั้น จำเป็นจะต้องศึกษาอย่างรอบคอบระมัดระวัง ถึงผลกระทบจากการปรับปรุงแก้ไขที่มีต่อคนอื่น อาทิ ด้านการบริหารงาน บุคลากร เป็นต้น ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญต่อการตัดสินใจของผู้บริหารด้วย