



บทที่ 3

ระบบบัญชีต้นทุน

การวางระบบบัญชีต้นทุน

ผู้วางระบบจำเป็นต้องมีความเข้าใจเป็นอย่างดีในสิ่งต่างๆ ดังต่อไปนี้

1. การจัดสายงานของกิจการ
2. วิธีการผลิต
3. ลักษณะของข้อมูลต้นทุนที่ฝ่ายจัดการต้องการ

การจัดสายงานของกิจการ การวางระบบบัญชีต้นทุนต้องคำนึงถึงการจัดสายงานของกิจการ เพื่อให้บัญชีต่างๆที่ตั้งขึ้น เพื่อรวบรวมข้อมูลต้นทุนนั้นสอดคล้อง กับความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่ในระดับต่างๆของกิจการ หัวหน้าหน่วยงาน หัวหน้าแผนกต่างๆมีความรับผิดชอบก่อให้เกิดต้นทุนเกี่ยวกับการดำเนินงานตามหน้าที่ของตน ฉะนั้นบัญชีต่างๆที่ใช้รวบรวมข้อมูลเหล่านี้ จึงควรจัดแบ่งตามส่วนของความรับผิดชอบ ของเจ้าหน้าที่แต่ละหน่วยงานนี้ด้วย เมื่อมีข้อผิดพลาดอันใดเกิดขึ้นเกี่ยวกับการปฏิบัติงาน บัญชีเหล่านี้จะแสดงให้เห็นชัดว่า ใครเป็นผู้รับผิดชอบในข้อผิดพลาดนั้นๆ

วิธีการผลิต ผู้วางระบบบัญชีต้นทุนจะต้องมีความรู้และเข้าใจอย่างดี ในวิธีการผลิตของกิจการที่ตนกำลังวางระบบบัญชีต้นทุนอยู่ ทั้งนี้ เพื่อให้การรวบรวมข้อมูลทำได้ถูกต้อง เช่น จะต้องทราบว่าการจ่ายค่าแรง นั้นจ่ายตามจำนวนชิ้นที่คนงานผลิตได้ หรือจ่ายตามเวลาทำงาน ในกรณีที่จ่ายตามเวลาทำงาน วิธีการจับบันทึกเวลาทำงานของคนงานปฏิบัติเช่นไร เวลาที่เสียเปล่าในกรณีที่เครื่องจักรเสีย ขาดกำลังไฟหรือคนงานต้องคอยวัตถุดิบนั้น มีวิธีการบันทึกเวลาเหล่านี้อย่างไร และจะนำมาคิดต้นทุนการผลิตอย่างไร ตลอดจนการหมดเปลืองของเครื่องมือเบ็ดเตล็ด วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรควรคิดอย่างไร ผลผลิตที่ผลิตเสร็จแล้วจากแผนกหนึ่งจะต้องส่งต่อไปยังแผนกอื่นเพื่อทำการผลิตเพิ่มเติมอีกหรือไม่ เหล่านี้เป็นรายละเอียดที่ผู้วางระบบบัญชีต้นทุน ต้องทราบก่อนที่จะวางระบบบัญชี เพื่อให้การรวบรวมข้อมูลต้นทุนสอดคล้องกับวิธีการผลิต

ความต้องการของฝ่ายจัดการในข้อมูลต้นทุน จุดมุ่งหมายในการมีระบบบัญชีต้นทุนก็เพื่อรวบรวมข้อมูลต่างๆ เสนอฝ่ายจัดการในรูปและลักษณะที่ฝ่ายจัดการต้องการ ข้อมูลเหล่านี้จะเป็น

ประโยชน์ต่อฝ่ายจัดการก็ต่อ เมื่อการเสนอข้อมูลทำได้ อย่างรวดเร็วทันเวลาไม่ล่าช้าจนเกินไบนั้น การวางระบบบัญชีจึงต้องคำนึง อยู่เสมอว่าสิ่งที่ต้องการในขั้นสุดท้ายคืออะไร ทำอย่างไร จึงจะสามารถรวบรวมข้อมูลในรูป และลักษณะ ที่ต้องการนั้นได้อย่างรวดเร็ว ถูกต้องและหมด เปลืองค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด

แนวความคิดเกี่ยวกับต้นทุนการวางระบบต้นทุน ำให้ได้ประโยชน์ มากที่สุดแก่กิจการอุตสาหกรรมนั้น ต้องอาศัยการวางแผนกระบวนการผลิตที่ดี (Process Planning) ซึ่งผู้รับผิดชอบเรื่องนี้ได้แก่วิศวกรการผลิต (Manufacturing Engineer) วิศวกรกระบวนการผลิต (Process Engineer) วิศวกรวิธีการผลิต (Method Engineer) และวิศวกรอุปกรณ์การผลิต (Tool Engineer)

การวางแผนกระบวนการผลิตจะ เริ่มต้น หลังจากงานออกแบบผลิตภัณฑ์ได้เสร็จสิ้นลงแล้ว ในขั้นตอนของการออกแบบเพื่อการผลิตนั้น วิศวกรกระบวนการผลิตต้องร่วมมือกับวิศวกรออกแบบในการ ตัดสินใจเพื่อให้ต้นทุนผลิตภัณฑ์ต่ำสุด การคำนึงถึงต้นทุนการผลิต ตั้งแต่ขั้นออกแบบ เป็นสิ่งสำคัญเพราะหลังจากออกแบบไปแล้ว ฝ่ายผลิตจะมีบทบาทเพียงแต่ลดต้นทุนการผลิตภายในขอบเขตของแบบที่วิศวกรออกแบบให้เท่านั้น การวางแผนกระบวนการผลิตเป็นกิจการที่ต้องทำอยู่เสมอ เมื่อมี เครื่องมือและอุปกรณ์การผลิตใหม่ๆในท้องตลาด วิศวกรกระบวนการผลิตก็ต้องเริ่มคิดว่ามีทางที่จะลด ค่าใช้จ่ายในการผลิตได้หรือไม่ เมื่อคำนึงถึงปริมาณการผลิต คุณภาพของสินค้า และอุปกรณ์ที่มีอยู่พร้อมทั้งที่จะซื้อได้ในตลาด โปรดระลึกเสมอว่าการวางแผนอย่างรอบคอบ เป็นหนทางที่ง่ายที่สุดที่จะลดต้นทุนการผลิต

ถ้าวิศวกรออกแบบ (Design Engineer) ออกแบบที่ยากแก่การผลิต จะทำให้ ต้นทุนการผลิตสูง ดังนั้นการลดต้นทุนการผลิตให้ได้ต่ำ เป็นปัญหาการออกแบบของวิศวกรจะต้องถูกนำมาพิจารณาด้วย เมื่องานออกแบบได้สิ้นสุดลงแล้ว แบบที่ตกลงกันก็จะพิมพ์ออกมาเป็นแผนผัง และรายละเอียดลักษณะ เฉพาะ ในรูปของพิมพ์เขียวเมื่อถึงขั้นนี้งานวางแผนกระบวนการผลิต จึง จะ เริ่มต้นพร้อมทั้งจัดวางระบบต้นทุนให้ เป็นไปตามแผนกระบวนการผลิตที่วางไว้

วัตถุประสงค์ของการวางระบบบัญชีต้นทุนก็เพื่อประโยชน์ในเรื่องต่างๆ ดังนี้

1. ช่วยในการควบคุมและจัดการทางธุรกิจ
2. วัดผลความสามารถของคนงาน เครื่องจักร และการใช้วัสดุ
3. ช่วยลดส่วนที่สูญเสียไปโดยเปล่าประโยชน์
4. เพื่อเปรียบเทียบกับอุตสาหกรรมในประเภทเดียวกัน แล้วนำตัวเลขที่ได้จากการวิเคราะห์ต้นทุน มาปรับปรุงแผนกระบวนการผลิตในอนาคต

การวิเคราะห์ต้นทุน มาปรับปรุงแผนกระบวนการผลิตในอนาคต

5. เพื่อหาราคากลางของสินค้า

6. เพื่อกำหนดราคาขาย

ระบบต้นทุนที่กล่าวนี้อาจแยกได้ เป็นระบบต้นทุนงานสั่งทำ (Job Costing) และระบบต้นทุนกระบวนการผลิต (Process Costing) ซึ่งไม่ว่าจะเป็นระบบใดก็ตาม จำเป็นต้องศึกษาความรู้เบื้องต้น เกี่ยวกับองค์ประกอบของต้นทุนเสียก่อน กล่าวคือ

1. องค์ประกอบต้นทุนการผลิตทางอุตสาหกรรมประกอบด้วย

ก. วัตถุดิบ (Raw Material)

ข. ค่าแรงงานทางตรง (Direct Labor)

ค. วัสดุการผลิต (Manufacturing Expenses) หรือค่าใช้จ่าย

โรงงาน (Factory Overhead)

2. องค์ประกอบต้นทุนสินค้าที่ขายประกอบด้วย ต้นทุนการผลิตในข้อหนึ่งรวมกับค่าใช้จ่ายในการขาย (ค่าใช้จ่ายในการขายได้แก่ค่าใช้จ่ายในจำหน่าย รวมกับค่าใช้จ่ายในการบริหาร)

ความหมายขององค์ประกอบต้นทุน

ก. วัตถุดิบทางตรง (Direct Material) การวัดต้นทุนวัสดุทางตรงมี 2 ลักษณะคือวัดปริมาณ วัสดุที่ใช้ไปกับวัตถุดิบราคาวัสดุต่อหน่วยที่ใช้ไป ปริมาณวัสดุที่ใช้ในการผลิตได้มาจากใบเบิกวัสดุ ในการกำหนดราคาวัตถุดิบเราอาจกำหนดราคาต้นทุน ในใบกำกับสินค้า หรืออาจวัดต้นทุนที่สัมพันธ์กับวัสดุเข้าไปด้วย เช่น ค่าระวาง ค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบ ค่าใช้จ่ายในการเคลื่อนย้าย ต้นทุนของแผนกจัดซื้อ ค่าดอกเบี้ย และค่าเช่าคลังสินค้า

ข. แรงงานทางตรง (Direct Labor) คือแรงงานที่สามารถชี้เฉพาะลงไปได้ว่าเป็นของผลิตภัณฑ์ ที่ผลิตขึ้นหรือมีความสัมพันธ์โดยตรง กับการผลิตผลิตภัณฑ์นั้น มีปัญหาสำคัญอยู่ 2 ประการในการวัดต้นทุน แรงงานทางตรง กล่าวคือ 1 เรื่องการวัดจำนวน (Quantity) ของแรงงานที่ใช้ในการผลิต เช่น จำนวนชั่วโมงแรงงานที่ใช้ไป 2 เรื่องการหาราคาต่อหน่วยของจำนวนแรงงาน

การวัดจำนวนแรงงานที่ใช้ไปในการผลิตนั้น ค่อนข้างง่าย เพราะโดยปกติแล้วในระบบต้นทุนงานสั่งทำ (Job Costing) จะมีการบันทึกเวลาทำงานของคนงานแต่ละคน ในการวัดนี้จะแสดงถึงเวลาที่คนงาน แต่ละคนใช้ไปในการทำงานแต่ละงาน ในการกำหนดราคาแรงงานทางตรงบริษัทส่วนใหญ่จะจ่ายให้กับคนงาน เป็นอัตรารายวัน รายชั่วโมง หรือจ่ายตามจำนวนงานที่ทำสำเร็จนอกจากนี้ บริษัทอาจกำหนดค่าแรง ของคนงานแต่ละคนตามความ

สามารถของคณงาน หรือกำหนดอัตราค่าเฉลี่ยสำหรับคณงานทั้งหมดในแผนกหรือส่วนงาน

ค. ค่าใช้จ่ายโรงงงาน (Factory Overhead) หรือต้นทุนทางอ้อม (Indirect Costs) คือต้นทุนที่ไม่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับผลิตภัณฑ์ซึ่งแยกรายละเอียดได้ดังนี้

1. ค่าวัสดุทางอ้อม (Indirect Material Costs) ได้แก่ วัสดุบางประเภทที่ไม่อาจคิดเข้ากับหน่วยผลิตได้ เนื่องจากมีจำนวนน้อยไม่คุ้มกับความยุ่งยากที่จะตีราคาเข้าทางวัสดุทางตรงเช่น สกรู กระดาษทราย กาว สลัก น็อต จารบี มีดกลึง น้ำมันหล่อลื่นเครื่องจักร หรือวัสดุอื่นๆที่มีราคาไม่แพง ปกติแล้ววัสดุที่จัดว่าเป็นวัสดุทางตรงจะต้องมีคุณสมบัติ 2 ประการคือจะต้องมีหน่วยวัดปริมาณใช้ ได้แน่นอนและมีการใช้ต่อการผลิตสินค้าต่อหน่วยคงที่

2. ค่าแรงทางอ้อม (Indirect Labor Cost) เป็นต้นทุนค่าล่วงเวลา ค่าเวลาสูญเปล่า (Idle Time) เงินเดือนและค่าจ้างคณงานที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตโดยตรงเช่น คณงานทำความสะอาด พนักงานห้องเก็บวัสดุ ผู้ช่วยช่าง ค่ายาม ฯลฯ สำหรับค่าล่วงเวลาอาจจะ เป็นหรือไม่เป็นต้นทุน แรงงานทางตรงของผลิตภัณฑ์ถ้า

ก. โรงงงานทำงานล่วงเวลาเนื่องจากทำงาน ไม่เสร็จตามกำหนดเวลาผลที่ได้ไม่ทำให้ อัตราการผลิตเพิ่มขึ้น ค่าล่วงเวลานี้ถือว่าเป็นค่าแรงทางอ้อม (Indirect Cost)

ข. งานทางตรงกันข้ามถ้าค่าล่วงเวลานี้จ่ายไปเพราะได้รับคำสั่งจากลูกค้าโดยเฉพาะให้ผลิต ค่าล่วงเวลานั้นก็เป็นต้นทุนทางตรงของผลิตภัณฑ์นั้นๆ

3. ค่าใช้จ่ายทางอ้อมอื่นๆ เช่นค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าประกันภัย ค่าเสื่อมราคา เงินเดือนผู้ควบคุมตรวจตรางาน ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเครื่องทุ่นแรงต่างๆ ค่าใช้จ่ายเหล่านี้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนผลิตภัณฑ์ ที่จะต้องแบ่งสรรปันส่วนเข้าต้นทุนผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด

ตารางที่ 3.1 การวิเคราะห์ต้นทุน

การวิเคราะห์ต้นทุนทั้งสิ้น						
ค่าวัสดุทางตรง	+	ค่าแรงทางตรง	=	ต้นทุนขั้นต้น		
				+		
ค่าวัสดุทางอ้อม	+	ค่าแรงทางอ้อม	+	ค่าใช้จ่ายทางอ้อม	=	ค่าใช้จ่ายโรงงาน
เช่นค่าเครื่องมือ และวัสดุที่มีการใช้ น้อย		เช่นค่าควบคุม ดูแล งาน ค่าตรวจสอบ คุณภาพ เงินเดือน เสมียนโรงงาน งานแก้ไขสินค้าเสีย งานทดลอง		เช่นค่าเช่า ภาษี ค่า ประกันภัย ค่าเสื่อม ราคา ค่าซ่อมแซม ค่าบำรุงรักษา ค่าพลัง งาน ไฟฟ้า ความร้อน แสงสว่าง ค่าใช้จ่าย เบ็ดเตล็ดในโรงงาน	=	
						ต้นทุนโรงงาน
						+
ค่าใช้จ่ายการขาย	+	ค่าใช้จ่ายบริหาร	=	ค่าใช้จ่ายการค้า		
เช่น เงินเดือนพนักงานขาย ค่านายหน้า ค่าโฆษณา ค่า ของตัวอย่าง ค่ารับรอง ค่า เดินทาง ค่าเช่าโทรศัพท์ โทรเลข ค่าเครื่องเขียน แสตมป์ ค่าขนส่ง ค่าระวาง สินค้า ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง		เช่น เงินเดือนผู้บริหาร พนักงานประจำสำนักงาน ค่าเช่า ค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบบัญชี ค่าใช้จ่ายทางกฎหมาย ค่าโทรศัพท์ โทรเลข ค่าเครื่องเขียนและสิ่งตี พิมพ์ แสตมป์ ค่าใช้จ่ายในการ บริหารอื่นๆ			=	
						ต้นทุนทั้งสิ้น

หอสมุดกลาง สถาบันวิทยบริการ

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ต้นทุนแผนกบริการ

แผนกงานในโรงงานของกิจการผู้ประกอบการผลิต อาจแบ่งได้ออกเป็น 2 ประเภท คือแผนกทำการผลิต และแผนกบริการ กิจการมีแผนกบริการไว้เพื่อช่วยย้่างานการผลิตดำเนินไป โดยสะดวก ตัวอย่างของแผนกบริการได้แก่ แผนกโรงอาหาร แผนกระวังรักษา แผนกงานบุคคล แผนกแพทย์ แผนกควบคุมการผลิต แผนกวางแผนการผลิต แผนกคลังเก็บวัตถุดิบและห้องเครื่องมือ เป็นต้น แผนกเหล่านี้ให้บริการซึ่ง เป็นประโยชน์ต่อการผลิตส่วนรวม แม้ว่าตัวผลิตภัณฑ์จะไม่ได้ผ่านแผนกบริการก็ตาม ดังนั้นต้นทุนของแผนกบริการจึงควรเป็นต้นทุนที่ถูกสะสมไว้ตามแผนกที่รับผิดชอบ เพื่อวัตถุประสงค์ในการควบคุม และเป็นต้นทุนที่บันส่วนเข้าแผนกทำการผลิต เพื่อนำมาคิดเป็นต้นทุนการผลิตให้ผลิตภัณฑ์ อัตราต้นทุนการผลิตที่คำนวณขึ้นล่วงหน้าจึงเป็นอัตรา ที่นอกจากจะคำนึงถึงต้นทุนการผลิต ของแผนกการผลิตโดยตรงแล้ว ยังต้องคำนึงถึงต้นทุนของแผนกบริการที่บันส่วนอย่างยุติธรรมให้กับ แผนกทำการผลิตอีกด้วย เหตุผลในการรวมต้นทุนของแผนกบริการไว้ในการคำนวณอัตราต้นทุนการผลิตคือ ต้นทุนของแผนกบริการก็เป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ด้วย เช่นเดียวกับน้ำมันหล่อลื่นที่ใช้ในแผนกที่ทำงานด้วยเครื่องจักร

นักบัญชีส่วนใหญ่เห็นพ้อง ต้องกันว่า ต้นทุนของผลิตภัณฑ์หรือต้นทุนของงานควรรวมต้นทุนของแผนกบริการนี้ทั้งหมดหรือบางส่วนเข้าไว้ด้วย โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อ

1. แสดงต้นทุนของผลิตภัณฑ์หรือของงานได้ถูกต้องยิ่งขึ้น เพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร

2. ให้มีข้อมูลในการตั้งราคาตามสัญญาต่างๆ ที่ใช้ต้นทุนเป็นเกณฑ์

3. ให้ได้ต้นทุนที่ถูกต้องของผลิตภัณฑ์หรือของงานแสดงในงบการเงิน

หลักเกณฑ์ในการบันส่วนต้นทุนของแผนกบริการ วิธีง่ายที่สุดในการบันส่วนต้นทุนของแผนกบริการ เข้าเป็นต้นทุนของแผนกผลิตหรือของงาน คือการรวมต้นทุนของแผนกบริการเข้าด้วยกัน แล้วเฉลี่ยต้นทุนเหล่านั้นให้แผนกผลิตหรืองานที่ใช้บริการดังกล่าว โดยคุณต้นทุนรวมของแผนกบริการด้วยปัจจัย ที่แสดงขนาดของบริการที่แผนกผลิตหรือใช้ไป

อีกวิธีหนึ่งที่ใช้ในการบันส่วนต้นทุนของแผนกบริการคือ รวมต้นทุนของแผนกบริการเข้าไว้ในการคำนวณต้นทุนต้นทุนการผลิตแต่ละแผนกผลิต โดยจำนวนที่รวมอยู่ในอัตราต้นทุนการผลิตจะแตกต่างกันไปในแต่ละแผนกผลิต และจำนวนที่คิดเข้ากับผลิตภัณฑ์หรืองานขึ้นอยู่กับหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการบันส่วน

หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุนของแผนกบริการเข้าแผนกผลิต อาจแยกได้ดังนี้

1. ปันส่วนตามจำนวนที่ใช้
2. ปันส่วนตามขนาดของบริการที่ต้องการ
3. ปันส่วนตามอุปกรณ์ที่มี
4. ปันส่วนตามความสามารถในการชำระ

การปันส่วนตามจำนวนที่ใช้ หลักเกณฑ์ในการปันส่วนที่ดีที่สุดก็คือ จำนวนที่แท้จริง หมายถึง จำนวนหน่วยของบริการที่แผนกบริการทำให้สามารถวัดได้ ตัวอย่างหน่วยที่ใช้วัดแผนกต่างๆมีดังนี้

แผนก	จำนวนที่ใช้วัด
กำลังไฟฟ้า	กิโลวัตต์ต่อชั่วโมง
บำรุงรักษา	ชั่วโมงแรงงานในการบำรุงรักษา
เก็บของ	บาเบ็ก

ต้นทุนของแผนกบริการที่คิดเอากับแผนกต่างๆ คำนวณขึ้นโดยใช้จำนวนที่แท้จริงวัดได้นั้นคุณด้วยอัตราหน่วยของบริการที่แผนกบริการคำนวณขึ้นล่วงหน้าจากงบประมาณประจำปีของแผนก การปันส่วนตามขนาดของบริการที่ต้องการ ในกรณีที่ไม่อาจทราบจำนวนที่แท้จริงหรือวัดได้แน่นอน และต้นทุนของแผนกบริการเป็นต้นทุนแปรผัน วิธีที่ดีคือคำนวณจำนวนบริการที่แผนกรับบริการต้องการ และใช้จำนวนนี้เป็นเกณฑ์ในการปันส่วน จำนวนที่เลือกควรมีความสัมพันธ์เป็นอย่างดีกับการผันแปรของต้นทุนของแผนกบริการ ตัวอย่างเช่น ถ้าต้นทุนของแผนกคิดค่าแรงงานผันแปรไปตามจำนวนชั่วโมงแรงงานในโรงงาน อัตราที่เหมาะสมก็ควรจะเป็นต่อชั่วโมงแรงงานในโรงงานอัตราที่ใช้เรียกว่า เป็นอัตราที่คิดตามขนาดของบริการที่ต้องการ

การปันส่วนตามอุปกรณ์ที่มีแผนกบริการ อาจมีต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นในการให้บริการเกี่ยวกับอุปกรณ์แทนที่จะเป็นการให้บริการโดยตรง ตัวอย่างเช่น ต้นทุนของแผนกอาคาร แผนกความร้อนและแสงสว่าง แผนกจัดการโรงงาน ในกรณีนี้ต้นทุนของแผนกบริการที่จะปันส่วนไปยังแผนกต่างๆ ควรจะแบ่งตามความต้องการของแต่ละแผนก ที่มีต่ออุปกรณ์ของแผนกบริการ ในระยะที่กิจการมีงานชุกที่สุดในงวดนั้น ถ้าสามารถหาหรือกะประมาณขึ้นมาได้

อุปกรณ์ของแผนกบริการส่วนใหญ่จัดมา เพื่อใช้ร่วมกันระหว่างแผนกต่างๆ จึงมักเป็นเรื่องยากในการกำหนดว่า แผนกหนึ่งๆควรรับผิดชอบในอุปกรณ์ที่ให้บริการทั้งสิ้น และหาเครื่องวัดว่าแต่ละแผนกครอบครองเท่าใด ดังนั้นอัตราการปันส่วนที่คิดตามวิธีนี้อาจจะ เรียกว่าเป็นอัตราส่วนการปันส่วนที่คิดตามอุปกรณ์ที่ครอบครองหรือตามอุปกรณ์ที่มี และวิธีการวัดควรถือตามอุปกรณ์

ที่มีอยู่มากกว่าจะวัดจากอุปกรณ์ที่ใช้

การปันส่วนตามความสามารถในการชำระ ถือหลักว่าแต่ละแผนกและผลิตภัณฑ์ควรจะแบ่งต้นทุนทั้งหมดไปตามส่วน และถ้าไม่สามารถหาหลักเกณฑ์อื่นใดมาใช้ในการปันส่วนได้ การใช้หลักเกณฑ์ความสามารถ ในการชำระจะดีกว่าที่ไม่มีหลักเกณฑ์เลย หลักเกณฑ์ดังกล่าวกำหนดได้ว่า ถ้าไม่สามารถหาหลักเกณฑ์ที่เชื่อถือได้ การปันส่วนต้นทุนของแผนกบริการจะถือเอาต้นทุนรวมของแผนกต่างๆเป็นเกณฑ์ เกณฑ์การปันส่วนดังกล่าวกำหนดขึ้นโดยไม่มีเหตุผลสนับสนุนซึ่งบางครั้งทำให้เข้าใจผิดได้

ตัวอย่างของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุน

หลักเกณฑ์ในการปันส่วนต่างๆที่ใช้เป็นเกณฑ์ ในการปันส่วนต้นทุนของแผนกบริการเข้าสู่ แผนกอื่นๆได้กล่าวมาแล้วในตอนต้น ตัวอย่างต่อไปนี้จะ เป็นหลักเกณฑ์ต่างๆที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุนของแผนกบริการ เข้าแผนกทำการผลิต

<u>แผนกบริการ</u>	<u>หลักเกณฑ์สำหรับปันส่วนต้นทุน</u>
อาคารและสนามหญ้า	ตารางฟุตหรือคิวบิกฟุต
โรงอาหาร	จำนวนคนงาน
การบัญชีต้นทุน	ชั่วโมงแรงงาน
วิศวกรรม	การวิเคราะห์บริการที่ให้แก่แผนกแต่ละแผนก ชั่วโมงแรงงาน
ระวังรักษา	คิดโดยตรงตามหลักวัตถุประสงค์ที่ใช้บวก ชั่วโมงที่ทำในแผนกแต่ละแผนก
การจัดการเกี่ยวกับวัสดุ	จำนวนหน่วยที่ทำ น้ำหนัก ชั่วโมงบริการที่ทำให้
แผนกแพทย์	จำนวนลูกจ้าง ชั่วโมงแรงงาน
งานบุคคลหรือจ้างงาน	จำนวนคนงาน อัตราหมุนของแรงงาน จำนวนคนงานที่จ้างมาการวิเคราะห์
	เวลาทำงานในแผนก
การวางแผนและควบคุมการผลิต	ชั่วโมง เครื่องจักร ชั่วโมงแรงงาน
การไฟฟ้า	การใช้ตามมิเตอร์ กำลังของอุปกรณ์ ชั่วโมง เครื่องจักร
รับของ ส่งของ และรักษาของ	น้ำหนักที่จัดการ ของที่เบิกตามมารับ
ห้อง เครื่องมือ	ตามที่ตั้งออกตามใบเบิก

วิธีการปันส่วน วิธีการต่างๆในการปันส่วนต้นทุนของแผนกบริการ ต้องอาศัยกฎบางอย่างที่ไม่มีหลักเกณฑ์ ซึ่งคิดขึ้นเพื่อคิดต้นทุนเข้าแผนกทำการผลิต ำให้ใกล้เคียงความจริงที่สุด เราจำเป็นต้องหาตัวหารของแผนกบริการ ต้นทุนของแผนกงานบุคคลโดยปกติถูกปันส่วนโดยยึดถือจำนวนคนงานในแผนกอื่นๆ แต่ละแผนกเป็นเกณฑ์โดยมีข้อสมมติฐานว่าคนงานแต่ละคนได้รับความเอาใจใส่จากแผนกบุคคลคนละเท่าๆกัน ในทางปฏิบัติยากที่จะเป็นจริงเช่นนั้น ทั้งนี้เพราะว่า อัตราหมุนเวียนของคนงาน และชนิดของคนงานที่มีฝีมือและไม่มีฝีมือ เอาใจใช้เวลาและความเอาใจใส่ต่างกัน แต่การใช้จ่ายจำนวนคนงานเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนเป็นวิธีที่ง่ายๆ ที่พอใช้ได้ วิธีอื่นที่ดีกว่านี้ก็จะมีไม่ทำให้การปันส่วนในขั้นสุดท้ายเปลี่ยนแปลงไปมากนัก และมักจะไม่วุ่นวาย

แบบฟอร์มหรือเอกสารทางการบัญชี

ความสำคัญของการใช้แบบฟอร์มหรือเอกสารทางการบัญชี รายการต่างๆที่เกิดขึ้นในธุรกิจ จะต้องมีการจดบันทึกไว้ให้ทันต่อเหตุการณ์ เพื่อใช้เป็นหลักฐานที่จะนำไปลงบัญชี การจดบันทึกทำได้โดยการใช้จ่ายแบบฟอร์มต่างๆ ซึ่งบางประเภททำขึ้นและใช้ในธุรกิจนั้นเอง บางประเภทก็ส่งไปยังบุคคลภายนอก และบางประเภทก็ได้รับมาจากบุคคลภายนอก แบบฟอร์มที่จะกล่าวถึงต่อไปนี้เป็นแบบฟอร์มที่ทำขึ้นทั้งที่ใช้ในกิจการเองและส่งไปยังบุคคลภายนอก แบบฟอร์มที่ทำขึ้นจะใช้เป็นเครื่องช่วยในการดำเนินงานและควบคุมได้ดังนี้คือ

1. เป็นการบันทึกเหตุการณ์ไว้เป็นรายลักษณะอักษรว่า เหตุการณ์นั้นเกิดขึ้นเมื่อใด อย่างไร และใครเป็นผู้รับผิดชอบ แบบฟอร์มที่ใช้ขึ้นบ้างชนิดที่ใช้เป็นหลักฐานในการลงบัญชีทันที เช่น ใบเบิกวัตถุดิบใบสำคัญส่งจ่าย เป็นต้น แบบฟอร์มบางชนิดก็ไม่ได้ใช้เป็นหลักฐานในการลงบัญชี แต่ใช้ในการดำเนินงานเช่นใบขอซื้อ ใบส่งผลิต เป็นต้น
2. ช่วยจัดข้อผิดพลาดอันเกิดจากการจำเหตุการณ์ซึ่งจะเกิดขึ้นในกรณีที่ไม่ได้มีการบันทึกเอาไว้
3. ช่วยการเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงาน เพราะเอาใจใช้เป็นสื่อในการติดต่อระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องทั้งภายในกิจการและบุคคลภายนอก เมื่อต้องการจะแจ้งข่าวสารให้บุคคลใดทราบก็ตาม การแจ้งให้ทราบโดยแบบฟอร์มจะทำให้ข้อความที่ส่งถึงกันได้มีการบันทึกไว้ อย่างชัดเจน ป้องกันการโต้แย้งและความเข้าใจผิด
4. เป็นการบันทึกรายการที่เกิดขึ้นแล้ว เช่น ใบกำกับสินค้าขาย รายงานการรับสินค้า เป็นต้น ในบางกรณีสำเนาของแบบฟอร์มอาจจะเป็นส่วนหนึ่งของการบันทึกทางการบัญชีก็ได้ ในกรณีที่กิจการมีวิธีการลงบัญชีแบบไม่ต้องใช้บัญชีแยกประเภทย่อย

(Ledgerless Bookkeeping) โดยการเก็บสำเนาใบกำกับสินค้านี้จะใช้แทนบัญชีย่อยลูกหนี้แต่ละราย

5. ลดค่าใช้จ่ายในการติดต่อหรือการจดบันทึกโดยวิธีดังต่อไปนี้

ก. ข้อความที่ต้องการใช้อยู่เป็นประจำจะจัดพิมพ์ไว้ล่วงหน้า ซึ่งเป็นการลดงานเกี่ยวกับการบันทึกรายการเหล่านี้ลงในแบบฟอร์ม

ข. ในกรณีที่บุคคลหลายฝ่ายต้องการข้อความอย่างเดียวกันจะทำได้โดยจัดทำให้มีสำเนาหลายฉบับ โดยใช้กระดาษคาร์บอน จะเป็นการช่วยลดเวลาในการกรอกแบบฟอร์มนั้นแบบฟอร์มที่ใช้นั้นอาจเป็นทั้งการริเริ่มให้เกิดรายการ และเป็นการบันทึกเหตุการณ์ หรือรายการที่เกิดขึ้นแล้ว

การกำหนดลักษณะ และชนิดของแบบฟอร์ม ในการพิจารณาว่าธุรกิจควรมีแบบฟอร์มชนิดใดบ้างนั้นควรจะได้ทราบว่า แบบฟอร์มอย่างหนึ่งอาจใช้ประโยชน์ได้หลายอย่าง ตัวอย่างเช่น ใบกำกับสินค้าขาย ต้นฉบับจะส่งไปที่ลูกค้าเพื่อลงนามรับของ และใช้เป็นหลักฐานในการเก็บเงินจากลูกค้า ฉบับที่สองใช้ เป็นหลักฐานในการลงสมุดรายวันขาย และฉบับที่สามใช้เป็นหลักฐานในการลงบัญชีลูกหนี้ ฯลฯ ฉะนั้นจะเห็นได้ว่า การใช้แบบฟอร์มด้วยการเขียนครั้งเดียว และใช้กระดาษคาร์บอนแทรกแต่ละฉบับก็จะทำให้ได้แบบฟอร์มที่ต้องการ ทั้งสามฉบับโดยการบันทึกเพียงครั้งเดียว ดังนั้นในบางกรณีจึงจำเป็นต้องมีแบบฟอร์ม หลายชนิดแต่ให้มีการทำสำเนาหลายๆ ฉบับแทนก็จะ เป็นการประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายได้มากกว่า

ข้อพิจารณาในการกำหนดชนิดของแบบฟอร์มที่ควรจะต้องใช้มีดังนี้

1. พยายามใช้แบบฟอร์มต้นฉบับที่น้อยที่สุด โดยใช้สำเนาแทนเท่าที่ทำได้ การกำหนดชนิดของแบบฟอร์ม ที่ต้องมีไว้ นั้นอาศัยจากประสบการณ์และการตัดสินใจของผู้วางระบบบัญชี และจากความต้องการ ที่ได้สำรวจแบบในตอนแรกเริ่ม แบบฟอร์มอันใดที่เห็นว่าที่ประโยชน์ไม่คุ้มค่าก็ควรเลิกใช้เสีย

2. ในกรณีที่ต้องใช้แบบฟอร์มหลายชนิดโดยมีข้อความซ้ำกันเป็นส่วนใหญ่นั้น ในระบบบัญชีปัจจุบัน การใช้กระดาษคาร์บอนช่วยให้การบันทึกรายการครั้งเดียวได้ใบสำคัญหลายชนิดพร้อมกันได้

3. แบบฟอร์มควรออกแบบโดยให้ข้อความกะทัดรัดและ เข้าใจง่าย

4. แบบฟอร์มที่ใช้นั้นควรจะเป็นแบบฟอร์ม ที่ให้ความสะดวกในการเก็บข้อมูลมาลงบัญชี วัตถุประสงค์เบื้องต้นของการใช้แบบฟอร์มก็ เพื่อที่จะ เก็บข้อมูลมาแยกประเภท และบันทึกรายการ เหล่านี้ลงในสมุดรายวันและ ทะเบียนต่างๆ ดังนั้นในการกำหนดแบบของ เอกสาร

ต่าง ๆ จึงจำเป็นต้องคำนึงถึงวัตถุประสงค์ข้อนี้ด้วย

5. ว่าเป็นไปตามหลักการตรวจสอบซึ่งกันและกัน (Inter Check) แบบฟอร์มเป็นสิ่งสำคัญอย่างหนึ่ง ของการปฏิบัติงานโดยให้มีการตรวจสอบซึ่งกันและกัน พนักงานซึ่งมีหน้าที่ตรวจสอบซึ่งกันและกันใช้สำเนาของแบบฟอร์มเดียวกัน

6. ให้ความรู้ซึ่งมีประโยชน์ในการรวบรวมสถิติ นอกเหนือไปจากข้อมูลที่ใช้ในการลงบัญชี ข้อมูลที่ได้จากแบบฟอร์มนั้นควรจะใช้ให้ประโยชน์ทางด้านสถิติด้วย

ชนิดของแบบฟอร์มที่ใช้ในธุรกิจ ในการกำหนดชนิดแบบฟอร์มที่ธุรกิจแต่ละแห่งจำเป็นต้องมีไว้ใช้นั้น ผู้วางระบบบัญชีจะต้องศึกษาลักษณะของธุรกิจและรายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำเสียก่อนแล้ว จึงจะสามารถกำหนดแบบฟอร์มเพื่อบันทึกรายการต่างๆของธุรกิจได้อย่างเหมาะสม

หลักทั่วไปในการร่างแบบฟอร์ม เมื่อได้กำหนดชนิดแบบฟอร์มที่จะต้องมีไว้ใช้ในกิจการแล้ว ต่อมาควรพิจารณาถึงจำนวนสำเนาที่ต้องมีสำหรับแต่ละชนิด ข้อความที่ควรพิมพ์ไว้ในแบบฟอร์มและลักษณะของแบบฟอร์ม ซึ่งมีหลักในการพิจารณาดังต่อไปนี้

1. แบบฟอร์มที่ใช้ติดต่อกับบุคคลภายนอก ควรมีชื่อ ที่อยู่ ของบริษัทพิมพ์ไว้ในที่ที่เห็นได้ง่ายโดยปกติหัวกระดาษ สำหรับแบบฟอร์มที่ใช้ภายในกิจการอาจจะไม่จำเป็นต้องมีก็ได้

2. แบบฟอร์มทุกชนิด จะต้องมีย่อระบุไว้เพื่ออ้างอิง ชื่อนั้นควรเป็นถ้อยคำสั้นๆซึ่งแสดงถึงวัตถุประสงค์ในการที่จะนำแบบฟอร์มนั้นไปใช้ เช่นใบเบิกพัสดุ ใบกำกับสินค้า

3. แบบฟอร์มบางชนิดควรมีหมายเลขเรียงตามลำดับไว้ล่วงหน้าเป็นการควบคุมการใช้แบบฟอร์มนั้น ถ้าหากเลขหมายใดขาดหายไปก็จะได้ทราบได้ง่าย

4. แบบฟอร์มควรมีช่องลงวันที่ เพื่อบอกให้ทราบว่ารายงานนั้นเกิดขึ้นเมื่อใด

5. แบบฟอร์มควรมีลายเซ็นของผู้รับผิดชอบในรายงานนั้นเป็นหลักฐาน และข้อความในแบบฟอร์มควรกะทัดรัดและตรงวัตถุประสงค์

6. เพื่อความสะดวกในการอ้างอิง แบบฟอร์มควรมีรหัส เช่น ใบเสร็จรับเงินใช้ บร.ใบเบิกพัสดุใช้ บพ. เป็นต้น ถ้าเอกสารภายนอกควรถือเลขที่รับไว้ด้วย

7. แบบฟอร์มใดที่ยังต้องกรอกข้อความเพิ่มเติมด้วยมือ ควรมีเส้นบรรทัดไว้ให้เพื่อความสะดวกในการอ่านและเขียน แต่ถ้าพิมพ์ด้วยเครื่องจักรก็ไม่จำเป็นต้อง

8. ถ้าเป็นแบบฟอร์มขนาดใหญ่ที่ต้องการกรอกรายการซึ่งมีข้อความติดต่อกันหลายบรรทัด ควรถือเลขหมายกำกับแต่ละบรรทัดเพื่อลดความผิดพลาด และถ้ามีข้อความที่ต้องการกรอกหลายหน้า ควรถือเลขกำกับไว้ทุกหน้า

9. การเรียงลำดับรายการต่างๆ ที่ต้องกรอก ควรให้เป็นไปตามลำดับเพื่อความสะดวกในการกรอกข้อความที่ต้องการกรอกเป็นประจำควรพิมพ์ไว้ล่วงหน้า แบบฟอร์มบางชนิดอาจจะร่างขึ้นเพื่อช่วยให้ความสะดวกแก่ผู้กรอกข้อความอย่างมาก คือ จะไม่ต้องเขียนข้อความใดเลย เป็นแต่ให้ทำเครื่องหมายเท่านั้น

10. การให้สีแบบฟอร์มและสีหมึกพิมพ์ ควรให้สีตัดกันเพื่อดึงดูดความสนใจผู้อ่านและผู้ใช้

11. แบบฟอร์มที่ต้องใช้อยู่เสมอควรใช้กระดาษที่ทนทานพอควร และควรให้มุมทั้งสี่มน เพื่อป้องกันการหักพับตรงบริเวณมุมนั้นๆ เช่น บัตรสินค้า

12. การใช้แบบฟอร์มที่จะต้องมีสำเนาหนึ่งควรจะต้องนึกว่าแบบฟอร์มใดจะส่งไปแผนกใด และควรพิมพ์ไว้เป็นชุดโดยมีจำนวนพอแก่ความต้องการ และใช้กระดาษคาร์บอนแทรกเพื่อประหยัดเวลา หรือจะใช้กระดาษชนิดที่มีคาร์บอนอยู่ที่ด้านหลังเพื่อความสะดวกในการที่ไม่ต้องแทรกกระดาษคาร์บอน

- สำเนาที่ใช้ควรมีหลายสี โดยกำหนดไว้ว่าสีใดจะส่งไปแผนกใด โดยพิมพ์ไว้ในแบบฟอร์มนั้นเลย เช่น ในสำเนาสีฟ้าพิมพ์ไว้ว่า "สำเนาของแผนกบัญชี" เพื่อกันข้อผิดพลาดและการหลงลืมในการส่งแบบฟอร์มไปยังแผนกที่ต้องการ

- ในการพิมพ์แบบฟอร์มเป็นชุด และไม่ต้องกรอกข้อความตอนใดปรากฏในแบบฟอร์มบางใบก็อาจใช้คาร์บอนชนิดที่เว้นว่างตอนที่ไม่ต้องการให้ข้อความปรากฏ (Spot Carbon) หรืออาจใช้แบบฟอร์มที่มีขนาดต่างกันสั้นบ้างยาวบ้าง

การวางแผนควบคุมแบบฟอร์ม เนื่องจากปริมาณแบบฟอร์มที่ใช้กันในธุรกิจโดยทั่วไปมีจำนวนมากและต้องใช้แรงงานเป็นจำนวนมากในการจัดทำ รวมทั้งการนำไปใช้ในการดำเนินงานขั้นต่อไป การวางแผนควบคุมแบบฟอร์มจึงจำเป็นมาก การวางแผนควบคุมนี้รวมถึงการศึกษาประวัติของแบบฟอร์มทุกชนิด ตั้งแต่การออกแบบ การจัดพิมพ์ จนถึงการเก็บแฟ้มและการทำลายเอกสารที่ไม่ต้องการใช้ด้วย สิ่งจำเป็นขั้นแรกในการกำหนดการควบคุมแบบฟอร์ม คือจะต้องได้รับการสนับสนุนจากฝ่ายจัดการ โดยชักจูงให้ฝ่ายจัดการ เห็นถึงความสำคัญและประโยชน์ของการควบคุมนั้นด้วย ขั้นต่อไปในการวางแผนควบคุมแบบฟอร์ม คือ ต้องมีการมอบหมายงานนี้ให้พนักงานคนใดคนหนึ่งรับผิดชอบในการออกแบบ การจัดพิมพ์ และการเก็บรักษาแบบฟอร์มเหล่านั้น โดยมีข้อพิจารณาดังต่อไปนี้

1. แบบฟอร์มนั้นได้มีการออกแบบเพื่อใช้ประโยชน์มากที่สุด และเสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด

2. การซื้อหรือสั่งพิมพ์แบบฟอร์มนั้นได้จัดทำในราคาต้นทุนที่ต่ำสุด โดยพิจารณาถึงปัจจัยต่างๆ เหล่านี้คือ การประหยัดในการซื้อเป็นจำนวนมาก ต้นทุนในการเก็บรักษาและความเสี่ยงในกรณีที่จะมีเหตุการณ์เปลี่ยนแปลง ซึ่งทำให้แบบฟอร์มนี้ใช้ไม่ได้

3. แบบฟอร์มที่ใช้อยู่จะ ต้องมีการตรวจพิจารณาอยู่เสมอว่าจะต้องมีการเปลี่ยนแปลงในข้อความการจัดลำดับรายการและจำนวนที่ใช้หรือไม่ ทั้งนี้เพราะการดำเนินงานปัจจุบันนี้ มักจะมีวิธีการที่เปลี่ยนแปลงไปเสมอ แบบฟอร์มที่ออกไว้แต่เดิมอาจจะมีบางสิ่งบางอย่างบกพร่องไป จึงควรจะมีการตรวจพิจารณาเป็นครั้งคราวอยู่เป็นประจำ

4. แบบฟอร์มที่เป็นเอกสารทางการบัญชีที่สมบูรณ์แล้วต้อง เก็บไว้ให้เป็นระเบียบ เพื่อสะดวกในการค้นหา บอกรับคืนหรือบอกรับคืนมิให้นำไปใช้โดยไม่ได้รับอนุญาต หรืออาจใช้วิธีเก็บเอกสารโดยถ่ายภาพไว้ในฟิล์มก็ได้

5. แบบฟอร์มบางอย่างต้องเก็บไว้เป็นหลักฐานตลอดไป หรือตามกฎหมายกำหนด และควรจะทำลายทันทีเมื่อหมดอายุที่กำหนดนั้นหรือไม่จำเป็นต่อใช้แล้ว เพื่อให้เป็นไปตามที่กล่าวข้างต้น ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับแบบฟอร์มควรปฏิบัติดังต่อไปนี้

ก. ทำทะเบียนแบบฟอร์มที่ใช้ทั้งหมด โดยทำรายชื่อและหมายเลขพร้อมข้อความบางอย่างที่จำเป็นเช่น แหล่งที่ได้มา ปริมาณการใช้ เป็นต้น

ข. ทำแบบสอบถามหรือแบบสำรวจในการเก็บข้อมูลต่างๆ เพื่อใช้ในการออกแบบฟอร์มที่จะใช้

ค. ทำที่เก็บแบบฟอร์มที่ต้องใช้บ่อยๆไว้ เพื่อสะดวกในการนำออกใช้

ง. เขียนคำแนะนำในการเตรียม การควบคุม และการทำลายเอกสาร และแบบฟอร์ม

จ. กำหนดระยะเวลาเพื่อตรวจพิจารณาแบบฟอร์มที่ใช้อยู่ทั้งหมด เป็นครั้งคราว

ฉ. การสั่งพิมพ์หรือซื้อ การเบิกออกใช้ และการเก็บรักษาแบบฟอร์มที่มีอยู่ ควรจะให้อยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยงานควบคุมแบบฟอร์มโดยเฉพาะ

ช. กำหนดระยะเวลาในการเก็บรักษาและทำลายแบบฟอร์ม

การเก็บรักษาแบบฟอร์มที่ยังไม่ได้ใช้ วิธีการที่จะทำการควบคุมแบบฟอร์มมีประสิทธิภาพก็คือ การเก็บรักษาจำนวนแบบฟอร์ม ที่มีอยู่ไม่ให้ขาดมือ และไม่ให้มีมากเกินไป แบบฟอร์มเหล่านี้ควรมีที่เก็บรักษาเป็นอย่างดี เพื่อป้องกันความเสียหายและการนำออกไปใช้โดยไม่ได้รับอนุมัติ แบบฟอร์มทุกกล่องควรมีตราหรือเครื่องหมายแสดงให้เห็นชัด

เพื่อสะดวกในการค้นหาจำนวนที่สั่งซื้อ จำนวนที่เก็บและจำนวนที่เบิกใช้ทุกครั้งควรจะเป็นตัวเลข
 เต็มจำนวน เพื่อความสะดวกในการบันทึกและการเก็บรักษาด้วย ปัญหาสำคัญในการควบคุมแบบ
 ฟอร์มก็คือ การที่จะกำหนดว่าเมื่อใดควรสั่งพิมพ์หรือสั่งซื้อแบบฟอร์มเหล่านั้นอีก สำหรับกิจการ
 เล็กๆวิธีการก็อาจง่ายเพราะเมื่อใดที่กิจการใช้แบบฟอร์มอันนั้นถึงกลอง สุดท้ายก็ควรจะทำกา
 รสั่งซื้อหรือสั่งพิมพ์ใหม่ได้แล้ว สำหรับกิจการขนาดใหญ่ วิธีการที่จะใช้ในการควบคุมแบบฟอร์มก็
 คือ ทุกครั้งที่มีการสั่งพิมพ์และได้รับของ จะต้องบันทึกในบัญชีคุมแบบฟอร์ม หรือจะลงบัญชี
 แบบฟอร์มคงเหลือ โดยบันทึกรายการทุกครั้งที่ได้รับเข้าหรือจ่ายออกก็ได้ เมื่อมีผู้มาเบิก ไปใช้จะต้อง
 มีใบเบิก หรือมีฉันทันทีให้ผู้มาเบิกเซ็นรับในบัญชีคุมนอกจากนั้นจะต้องมีการตรวจนับ ของคงเหลือ
 เป็นครั้งคราวเพื่อดูว่าตรงกับยอดในบัญชีหรือไม่ ในบัญชีคุมแบบฟอร์มคงเหลือควรจะมีการกำหนด
 จุดสั่งซื้อหรือพิมพ์ใหม่ไว้ด้วย เพื่อว่าเมื่อยอดคงเหลือในบัญชีมีจำนวนใกล้เคียงกับจุดสั่งซื้อ ผู้มี
 หน้าที่รับผิดชอบจะพิจารณาสั่งซื้อหรือพิมพ์ใหม่ได้ทันทีที่ควรที่จะสั่งซื้อใหม่ หรือสั่งพิมพ์ใหม่ควรจะทำ
 หนดขึ้น โดยคำนึงถึงจำนวนที่จะต้องใช้ในการช่วงเวลาที่จะพิจารณาแก้ไขระยะเวลาสั่งพิมพ์จนถึง
 ระยะเวลาที่จะได้รับแบบฟอร์มนั้น

บัญชีคุมแบบฟอร์ม

หน่วยนับ _____ เล่ม

ชื่อแบบฟอร์ม _____

รหัส _____

จำนวนต่ำสุด _____

ว.ด.ป.	รายการ	จำนวนสั่ง พิมพ์(เล่ม)	หน่วยละ (บาท)	รับ		จ่าย		คงเหลือ		ลายเซ็น ผู้เบิก
				จำนวน	เล่มที่	จำนวน	เล่มที่	จำนวน	เล่มที่	

ภาพประกอบที่ 3.1 แบบฟอร์มบัญชีคุมแบบฟอร์ม

การควบคุมทางบัญชีโดยใช้มาตรฐาน

การควบคุมมักเน้นหนักไปในทางการควบคุม ทางการบัญชีเพื่อช่วยฝ่ายบริหารในการปฏิบัติงาน การควบคุมคือการทำให้แผนการดำเนิน เป็นไปตามวัตถุประสงค์และ เป้าหมายที่กำหนดไว้ สำหรับธุรกิจขนาดเล็กผู้จัดการหรือเจ้าของกิจการสามารถตรวจตรา และควบคุมการทำงานของพนักงาน ได้อย่างทั่วถึง เช่น อาจจะทราบว่าคุณคดียังขาดประสิทธิภาพในการทำงาน สินค้ามีเพียงพอที่จะจำหน่ายหรือไม่ ฯลฯ ในทางตรงข้ามถ้ากิจการขนาดใหญ่ขึ้น เจ้าของกิจการหรือผู้จัดการไม่อาจจะควบคุมดูแลประเมินผลการปฏิบัติงาน ด้วยวิธีดังกล่าวได้ จำเป็นต้องใช้วิธีรายงานทางการบัญชีและสถิติ ซึ่งเป็นวิธีการที่ฝ่ายบริหาร สามารถควบคุมดูแลและวัดผลงานของฝ่ายต่างๆได้ทั่วถึง ตลอดจนทำให้หน่วยงานต่างๆสามารถประสานงานกันได้ดี อย่างไรก็ตามวิธีการควบคุมทางการบัญชีนี้มีประสิทธิภาพเพียงไรนั้นขึ้นอยู่กับ การวางแผนซึ่ง ได้กำหนดล่วงหน้า นอกจากนี้การวางระบบการควบคุมยังต้องคำนึงถึงการจัดบันทึกข้อมูลทางการบัญชี ระบบการควบคุมที่ใช้ควรจะสามารถควบคุมงานของทุกหน่วยงาน ตลอดจนทุกสภาพของงาน และบุคคลที่เกี่ยวข้องทุกคนรวมทั้งให้ความสัมพันธ์ของข้อมูลที่จะแจกจ่ายไปทุกๆส่วนของหน่วยงาน

ความจำเป็นต้องใช้มาตรฐาน ในการประกอบธุรกิจในปัจจุบันต้องพัฒนาการให้ทันสมัยทันกับสถานการณ์ใหม่ๆ เช่น ภาษีเทคนิคใหม่ เครื่องจักรที่ทันสมัย ตลอดจนคอมพิวเตอร์ที่ช่วยประหยัดแรงงาน และเวลา เพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ในทำนองเดียวกันการบริหาร และควบคุมก็พัฒนาอย่างมาก ในอดีตเจ้าของกิจการหรือผู้บริหารสนใจเพียงว่ากิจการได้ผลกำไร หรือยอดขายตามที่ต้องการหรือไม่ โดยไม่ได้สนใจสาเหตุ แต่ในปัจจุบันนี้ การวัดผลการปฏิบัติงาน นั้นจะต้องเทียบกับผลงานจริง กับสิ่งที่กำหนดไว้ล่วงหน้า เพราะการวัดผลงานที่เปรียบเทียบกับอดีตนั้น จะแสดงให้เห็นแนวโน้ม ในการปฏิบัติงานเท่านั้นแต่ไม่อาจแสดงให้เห็น ได้ว่าการดำเนินงานนั้นมีประสิทธิภาพเพียงไร นอกจากนั้นแล้วการเปรียบเทียบกับต้นทุนในอดีตจะมีประสิทธิภาพก็ต่อเมื่อ การปฏิบัติงานในอดีตมีประสิทธิภาพและไม่มีการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาและปริมาณการขาย

อย่างไรก็ดีในปัจจุบันนี้ นิยมวัดประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานโดยใช้มาตรฐานทางวิศวกรรม (Engineering Standard) ซึ่งหน่วยมาตรฐานที่เกิดจากการคาดคะเนอย่างมีหลักเกณฑ์และด้วยความระมัดระวังและรอบคอบ โดยทดสอบภายใต้การควบคุมทางด้านเทคนิคที่มีประสิทธิภาพ ค่าของมาตรฐาน เหล่านี้ อาจจะแสดงออกเป็นหน่วยของน้ำหนักเช่น ตัน กิโลกรัม แกลลอน หรือตามเวลาที่ใช้ในการทำงาน เช่น นาที ชั่วโมง เป็นต้นเมื่อนำเอาราคาต่อหน่วยที่ถูกต้องคูณด้วยมาตรฐานทางวิศวกรรม ก็จะได้ต้นทุนมาตรฐาน(Standard Cost) ซึ่งใช้เป็น

เครื่องวัดผลการปฏิบัติงาน

ความหมายของมาตรฐานคือ เครื่องวัดผลงาน ซึ่งหมายถึงสิ่งที่ผู้บริหาร ได้พิจารณาอย่างระมัดระวัง รอบคอบเพื่อใช้กำหนดเป็นเป้าหมาย หรือกฎข้อบังคับสำหรับวัดปริมาณน้ำหนัก ขอบเขต ระยะทาง ตลอดจนมูลค่าและคุณภาพของผลผลิตต่างๆ

ปัจจัยที่ควรคำนึงถึงในการใช้มาตรฐานเพื่อการควบคุมได้แก่

1. การกำหนดมาตรฐาน จะต้องทำการตรวจสอบและวิเคราะห์ผลงานในอดีตอย่างระมัดระวัง โดยพิจารณาถึงสภาพหรือสภาวะการณ์ในอนาคตด้วย ไม่ควรกำหนดมาตรฐานด้วยวิธีเดาสุ่มอย่างไม่มีหลักเกณฑ์ มาตรฐานคือความคิดเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิต่างๆที่จะพิจารณาตัดสินใจว่าผลงานควรจะ เป็นอย่างไรโดยใช้หลักความจริง

2. การปรับปรุงมาตรฐาน มาตรฐานที่กำหนดไว้จะต้องทำการตรวจสอบอยู่เสมอ เพราะการกำหนดมาตรฐานจะต้องพิจารณาถึงสภาวะการณ์ที่แน่นอน เมื่อมีเหตุที่จะต้อง เปลี่ยนแปลงจึงต้อง เปลี่ยนแปลงมาตรฐานให้ทันต่อเหตุการณ์ เพื่อจะได้ใช้เป็น เครื่องวัดประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้อง เหมาะสม

3. ประเภทของมาตรฐานที่กำหนดขึ้น อาจจะ เลือกกำหนดมาตรฐานได้ 2 ประเภทดังนี้

3.1 มาตรฐานพื้นฐาน (Basic Standard) หมายถึง ต้นทุนมาตรฐานที่กำหนดขึ้นแล้วจะต้องใช้หลักในการเปรียบเทียบต้นทุนที่เกิดขึ้น หรือประมาณขึ้นในปีต่อไป โดยไม่เปลี่ยนแปลงมาตรฐานที่มีอยู่ให้เข้าสถานการณ์ที่เกิดขึ้นแต่อย่างไร นอกจากในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงในผลผลิตหรือวิธีการผลิต การใช้มาตรฐานแบบพื้นฐานมีลักษณะ เช่นเดียวกับการใช้ตรรกะนี้ทางการสถิติ เพื่อวัดการเปลี่ยนแปลงในราคาสินค้า ตัวอย่างเช่น หากกิจการแห่งหนึ่งตั้งต้นทุนมาตรฐานในการผลิตสินค้าตั้งแต่ปี 2525 โดยกำหนดมาตรฐาน ในการผลิตสินค้า 1 หน่วย ใช้วัตถุดิบ 2 หน่วย หน่วยละ 10 บาทมาตรฐานในการผลิตสินค้า 1 หน่วย ต้องใช้วัตถุดิบทางตรง 20 บาท หากในปี 2531 ราคาของวัตถุดิบขึ้นเป็นหน่วยละ 12 บาท ต้นทุนวัตถุดิบทางตรงต่อการผลิตสินค้า 1 หน่วย เท่ากับ 24 บาท การใช้ต้นทุนมาตรฐานจึงแสดงให้เห็นของการเปลี่ยนแปลงต้นทุนที่ใช้จากปีที่ เป็นพื้นฐาน วิธีการต้นทุนมาตรฐานวิธีที่นิยมใช้ในทางสถิติมากกว่าในทางบัญชี

3.2 มาตรฐานปัจจุบัน (Current Standard) มาตรฐานนี้มักจะกำหนดขึ้นโดยคาดว่าภายในช่วงระยะเวลาหนึ่ง มักจะเป็นเวลาปัจจุบันถึงอนาคตในช่วงหนึ่งโดยไม่มีการเปลี่ยนแปลง ฉะนั้นในช่วงระยะเวลานี้จะ ไม่มีการเปลี่ยนแปลงมาตรฐาน เว้นแต่ในกรณีที่

ปัจจัยในการผลิตบางชนิดเปลี่ยนแปลงไป เช่น วัตถุดิบ อัตราค่าแรงงาน ฯลฯ

4. ระดับมาตรฐาน อันเกี่ยวข้องกับระดับการผลิตได้แก่

4.1 มาตรฐานที่คาดว่าจะเกิดขึ้น (Expected Actual Standard) เป็นมาตรฐานที่ตั้งขึ้นสำหรับการผลิตในงวดถัดไป ฉะนั้นการตั้งมาตรฐานตามวิธีดังกล่าวจึงเปลี่ยนแปลงทุกปี แต่ผลต่างระหว่างการผลิตที่เกิดขึ้นจะมีผลแตกต่างกับมาตรฐานไม่มากนัก เพราะมีการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานอยู่เสมอ

4.2 มาตรฐานปกติ (Normal Standard) เป็นมาตรฐานที่ตั้งขึ้นจากระดับการผลิต ซึ่งกิจการคาดว่าจะมีระดับการผลิตตามปกติ โดยไม่คำนึงหรือเปลี่ยนแปลงตามอุปสงค์ของสินค้า ซึ่งเป็นวิธีการที่จะทำให้ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่เสมอ ปัญหาเรื่องค่าใช้จ่ายการผลิต นี้มีนักบัญชีบางท่านตัดปัญหาโดยวิธี ระบบต้นทุนทางตรง (Direct Costing) การตั้งมาตรฐานวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงทางตรง ก็มีกฏอัตรการทดลองการผลิตจริงจนใช้อัตราการใช้จ่ายมาตรฐาน แล้วคำนึงถึงสาเหตุที่ทำให้กิจการใช้วัตถุดิบทางตรง และค่าแรงทางตรงเพิ่มขึ้นจากมาตรฐานปกติ

4.3 มาตรฐานอุดมคติหรือมาตรฐานทางทฤษฎี (Ideal Standard Or Theoretical Standard) เป็นมาตรฐานที่กำหนดขึ้นตามระดับประสิทธิภาพ การผลิตระดับที่สูงที่สุดหรือบางที่เรียกว่าระดับอุดมคติ ซึ่งกิจการอาจสามารถทำได้ในอนาคต แต่ไม่ใช้ระดับการผลิตที่ทำได้ในปัจจุบัน ระดับการผลิตที่ตั้งขึ้นนี้จะมีผลทำให้ค่าใช้จ่ายการผลิตต่อหน่วยต่ำที่สุด การตั้งมาตรฐานวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงทางตรง ก็จะไม่คำนึงถึงสาเหตุที่อาจจะเกิดการขัดข้องมีผลทำให้วัตถุดิบทางตรง และค่าแรงทางตรงมากกว่าปกติ ส่วนอัตราค่าแรงและราคาวัตถุดิบทางตรงก็จะคำนึงถึงราคาต่ำสุด เช่นราคาวัตถุดิบทางตรงหักเงินมาตรฐานที่ไม่ค่อยนิยมมาใช้ เนื่องจากทำให้ผู้ปฏิบัติตามเกิดความท้อถอยหมดกำลังใจ มาตรฐานนี้จึงเป็นเสมือนทฤษฎีหรืออุดมคติที่ไม่อาจจะไปถึงได้