

## บทที่ 6

### การวางแผนและควบคุมค่าใช้จ่ายการผลิต

ในการผลิตสินค้าจะมีค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นในโรงงานเพื่อช่วยในการผลิตสินค้าให้สำเร็จซึ่งเป็นต้นทุนในการผลิตที่นอกเหนือจากวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง ค่าใช้จ่ายการผลิตนี้ ไม่รวมถึงค่าใช้จ่าย ในการขายและค่าใช้จ่ายในการบริหาร ซึ่งตามศัพท์บัญชีได้กล่าวว่า ค่าใช้จ่ายการผลิต (manufacturing overhead) คือค่าใช้จ่ายในส่วนที่เกี่ยวกับการผลิตสินค้าแต่ไม่รวมถึงค่าวัตถุดิบทางตรง และค่าแรงงานทางตรง ดังนั้น ค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นในการผลิตจะประกอบด้วยค่าแรงทางอ้อม ค่าวัตถุดิบทางอ้อม ค่าไฟฟ้ากำลัง ค่าน้ำมัน เชื้อเพลิง ค่าเช่าโรงงาน ค่าซ่อมแซมเครื่องจักร ค่าเสื่อมราคาอาคารโรงงาน และค่าสวัสดิการคนงาน โดยที่ต้นทุนต่างๆ ดังกล่าวเป็นต้นทุนที่ไม่อาจจะระบุลงไปได้ชัดว่าเป็นต้นทุนของสินค้าหน่วยใด ชนิดใด งานใด และเป็นจำนวนเท่าใด

#### ความหมายของค่าใช้จ่ายการผลิต

ค่าใช้จ่ายการผลิต เป็นค่าใช้จ่ายที่สำคัญส่วนหนึ่งที่มีผลต่อการคิดต้นทุนสินค้า และหากไม่ทราบค่าใช้จ่ายการผลิตแล้วจะทำให้การคำนวณต้นทุนการผลิตสินค้าผิดพลาดไป ซึ่งอาจสูงหรือต่ำกว่า ความเป็นจริงได้มีนักวิชาการได้ให้ความหมายของค่าใช้จ่ายการผลิตไว้ดังนี้

ดวงมณี โกมารทัต (2548, หน้า 191) ค่าใช้จ่ายการผลิต (factory overhead, manufacturing overhead, indirect manufacturing expenses, factory burden) หมายถึง ต้นทุนต่างๆที่เกิดขึ้นในการผลิตซึ่งไม่อาจคำนวณเข้าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ได้โดยตรง เช่น วัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงงานทางอ้อม ค่าน้ำค่าไฟฟ้า ค่าเสื่อมราคา ค่าเบี้ยประกันภัย เป็นต้น หรืออาจกล่าวได้ว่า ค่าใช้จ่ายการผลิต ได้แก่ ต้นทุนในการผลิตอื่นๆ ซึ่งนอกเหนือไปจากวัตถุดิบทางตรง และค่าแรงงานทางตรง

สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์ (2547, หน้า 32) ให้ความหมายค่าใช้จ่ายการผลิตไว้ว่า หมายถึง แหล่งรวบรวมค่าใช้จ่ายต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้า ซึ่งนอกเหนือจากวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง เช่น วัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงงานทางอ้อม ค่าใช้จ่ายการผลิตทางอ้อมอื่นๆ ได้แก่ ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าเสื่อมราคา ค่าประกันภัย เป็นต้น

จากความหมายที่กล่าวข้างต้นสรุปได้ว่า ค่าใช้จ่ายการผลิต หมายถึง ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นในโรงงานเป็นต้นทุนการผลิตชนิดหนึ่ง ค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นต้นทุนการผลิตที่ต่างจากวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรงในลักษณะที่ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตจะประกอบด้วย ค่าใช้จ่ายหลายประเภท เช่น วัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงงานทางอ้อม และต้นทุนการผลิตอื่น ๆ และอาจเรียกค่าใช้จ่ายในการผลิตในชื่ออื่นๆที่แตกต่างกันไปเช่น โสหุ้ยในการผลิต หรือค่าใช้จ่ายโรงงาน หรือค่าใช้จ่ายทางอ้อมในการผลิต แต่ไม่ว่าจะเรียกชื่อแตกต่างไป

อย่างไร หากลักษณะของรายการตรงตามความหมายดังกล่าวข้างต้นรายการนั้นคือค่าใช้จ่ายการผลิต

## ค่าใช้จ่ายการผลิตในแผนก

ค่าใช้จ่ายการผลิตในแผนกเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นทั้งในแผนกผลิตและแผนกบริการ เนื่องจาก ในกิจการขนาดใหญ่มีการแบ่งแผนกต่างๆหลายแผนกซึ่งดำเนินงานในลักษณะที่แตกต่างกัน และจะมีการสะสมต้นทุนแยกตามแผนก เพื่อประโยชน์ในการควบคุมตามความรับผิดชอบของหัวหน้าแผนก โดยเรียกว่า การรวบรวมตามศูนย์ต้นทุน ซึ่งศูนย์ต้นทุนเป็นส่วนการดำเนินงานที่เล็กที่สุดของกิจการที่ก่อให้เกิดต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายขึ้น ซึ่งอาจหมายถึงแผนกหนึ่งแผนก ดังนั้นจึงอาจแบ่ง เป็น 2 แผนกใหญ่ๆ คือ แผนกผลิตและแผนกบริการ โดยแผนกผลิตเป็นแผนกที่ทำให้ปัจจัยการผลิต อันได้แก่วัตถุดิบ แรงงาน และค่าใช้จ่ายการผลิตกลายเป็นสินค้าสำเร็จรูป ส่วนแผนกบริการเป็นแผนกที่ไม่ได้ทำการผลิตสินค้าสำเร็จรูปโดยตรงแต่ได้ให้บริการต่างๆทั้งแก่แผนกผลิตและในระหว่างแผนกบริการด้วยกัน แม้ว่าแผนกบริการจะไม่ได้ทำหน้าที่ผลิตสินค้าโดยตรง แต่ก็ถือว่าต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแผนกบริการเป็นค่าใช้จ่ายการผลิต ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนในการผลิตสินค้าด้วยจึงต้องมีการแบ่งสรรต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแผนกบริการเข้าสู่แผนกผลิต ดังนั้น ค่าใช้จ่ายการผลิตจึงมีทั้งค่าใช้จ่ายการผลิตในแผนกผลิตและค่าใช้จ่ายการผลิตในแผนกบริการ

### 1. ค่าใช้จ่ายการผลิตในแผนกผลิต

แผนกที่ดำเนินงานเกี่ยวกับการผลิตสินค้า จำนวนแผนกผลิตและค่าใช้จ่ายจะมีมากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับความจำเป็นของกิจการนั้นๆ ปัจจัยที่กำหนดจำนวนแผนกผลิตได้แก่กระบวนการผลิตสินค้านั้นๆ ในการผลิตสินค้านั้นมีกระบวนการผลิตอย่างไรและแต่ละขั้นตอนมีกรรมวิธีเหมือนกันหรือแตกต่างกันมากน้อยเพียงใด โดยฝ่ายบริหารต้องการข้อมูลประกอบการตัดสินใจทั้งการวางแผน การดำเนินงานและการควบคุม ถ้าฝ่ายบริหารต้องการข้อมูลที่ละเอียดมากก็ต้องรวบรวมข้อมูลในจุดย่อยๆ แยกจากกัน แต่ถ้าฝ่ายบริหารไม่ต้องการข้อมูลที่ละเอียดมากก็อาจจะเก็บข้อมูลรวมๆกันเป็นหน่วยงานใหญ่ได้ เช่น ในกิจการที่มีแผนกผลิตหลายแผนก โดยผลิตสินค้าแตกต่างกัน ในแผนกผลิตแต่ละแผนกอาจจะมีเครื่องจักรหลายเครื่อง ถ้าฝ่ายบริหารต้องการข้อมูลละเอียดก็อาจจะต้องแยกศูนย์ต้นทุนตามเครื่องจักรแต่ละเครื่อง แต่ถ้าฝ่ายบริหารต้องการทราบข้อมูลเป็นรายแผนก ศูนย์ต้นทุนก็อาจจะจัดขึ้นตามแผนกผลิตสินค้า เป็นต้น การกำหนดความรับผิดชอบของผู้ควบคุมการผลิต ขึ้นอยู่กับความต้องการของฝ่ายบริหาร ในการกำหนดผู้รับผิดชอบ หากว่าฝ่ายบริหารต้องการให้บุคคลหนึ่งๆ ทำหน้าที่รับผิดชอบมากก็จะกำหนดแผนกผลิตให้ใหญ่ แต่ถ้าต้องการผู้รับผิดชอบในหน่วยงานย่อยๆ ก็อาจแบ่งแยกหน่วยต้นทุนให้เล็กลง

อย่างไรก็ดีในการกำหนดหน่วยงานหรือแผนกผลิตออกไปมากเท่าไร ทางฝ่ายบริหารก็จะได้ข้อมูลที่ละเอียดและให้ประโยชน์ต่อการจัดการมากเท่านั้น ในขณะที่เดียวกัน ต้นทุนต่างๆ ก็จะสูงขึ้นด้วย ฉะนั้นในการกำหนดหน่วยงานจึงต้องพิจารณาถึงต้นทุนที่จะเกิดตามมาโดยปกติแล้วค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นในแผนกผลิต อาจจะแบ่งออกได้เป็น 2 ชนิดใหญ่ๆ ด้วยกันคือ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นโดยตรงในแผนกผลิตนั่นเอง และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นทางอ้อมได้แก่ ค่าใช้จ่ายที่ได้รับการจัดสรรมาจากแผนกบริการหรือแผนกผลิตอื่น ซึ่งแผนกผลิตนั้นๆ ได้เกี่ยวข้องด้วย ค่าใช้จ่ายทางอ้อมนี้เป็นค่าใช้จ่ายที่อยู่นอกเหนือความรับผิดชอบของหัวหน้าผู้ดูแลแผนกผลิตนั้น ซึ่งค่าใช้จ่ายการผลิตในแผนกผลิต ได้แก่

1.1 ค่าควบคุมคนงาน ค่าแรงงานทางอ้อม ซึ่งหมายถึงค่าแรงงานที่ไม่ได้เกิดจากการเปลี่ยนแปลงสภาพของวัตถุดิบทางตรงให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปและในการทำงานล่วงเวลาที่เกิดขึ้นในแผนกจะทำให้ต้องจ่ายเงินเพิ่มสำหรับการทำงานล่วงเวลาเงินเพิ่มนี้เป็นค่าแรงงานทางอ้อม ถ้าหากเป็นเงินเพิ่มในการทำงานล่วงเวลาที่จ่ายให้แก่ค่าแรงงานทางตรงก็ถือว่าเป็นค่าแรงงานทางตรงด้วย

1.2 เงินสวัสดิการต่าง ๆ ที่จ่ายให้แก่พนักงาน เพื่อความสะดวกในการบันทึกบัญชีจะถือว่าเงินสวัสดิการที่เกิดขึ้นในโรงงานเป็นค่าใช้จ่ายการผลิต ทั้งนี้อาจจะคิดเป็นอัตราส่วนจากจำนวนเงินสวัสดิการทั้งหมดที่จ่ายให้แก่พนักงานโรงงานต่อเงินสวัสดิการทั้งหมดที่จ่ายให้แก่กิจการนั้น ๆ

1.3 วัสดุทางอ้อม วัสดุสิ้นเปลือง และค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในโรงงาน ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิต วัสดุทางอ้อม หมายถึง วัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตสินค้า แต่วัตถุดิบเหล่านี้ไม่ได้เป็นปัจจัยที่สำคัญในการผลิตสินค้าสำเร็จรูป วิธีการบัญชีเกี่ยวกับวัสดุทางอ้อมทำได้ 2 วิธีด้วยกันคือ

วิธีบันทึกเป็นสินทรัพย์ของกิจการ เมื่อซื้อวัสดุทางอ้อมเข้ามา ในกิจการเมื่อแผนกใดขอเบิกวัสดุทางอ้อมนี้ก็บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายของแผนกนั้นๆ วิธีนี้นิยมใช้กับวัสดุที่ใช้ทั่วไปหลาย ๆ แผนกในโรงงานเดียวกัน

วิธีบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายของแผนกที่สั่งซื้อวัสดุทางอ้อมชนิดนั้นๆ โดยถือเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อซื้อ เมื่อวันสิ้นงวดบัญชีอาจจะทำการปรับปรุงปริมาณวัสดุคงเหลือเป็นสินทรัพย์ของกิจการวิธีการนี้มักจะใช้กับวัสดุที่ใช้ในแผนกใดแผนกหนึ่งโดยเฉพาะ

1.4 ค่าซ่อมแซม เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแผนกต่างๆ ของโรงงาน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในแผนกผลิต มักจะประสบปัญหาเกี่ยวกับ เครื่องจักร เครื่องมือเครื่องใช้ มีการชำรุดเสียหาย ฉะนั้น จึงต้องทำการซ่อมแซม ในโรงงานบางแห่งไม่มีแผนกซ่อมแซมของตนเอง อาจจะต้องอาศัยบริการจากภายนอก ซึ่งค่าบริการก็จะเสียไปเป็นครั้งๆ เวลาที่ได้รับบริการซึ่งกิจการบันทึกค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นได้ โดยไม่มีปัญหายุ่งยาก แต่ในโรงงานบางแห่งมีแผนกบริการที่ทำหน้าที่ซ่อมแซมให้กับแผนกอื่นๆ ทั้งกิจการ ในกรณีเช่นนี้ค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมจะรวมอยู่ที่แผนกเดียวคือ แผนกบริการซ่อมแซม เมื่อเป็นเช่นนี้แล้วก็เกิดความจำเป็น

ที่จะปันส่วนค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นในแผนกซ่อมแซม ไปยังแผนกอื่น ๆ ซึ่งเป็นผู้รับบริการ โดยแผนกซ่อมแซมจะประมาณจำนวนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นทั้งหมด พร้อมทั้งประมาณเวลาที่ตนสามารถให้บริการแก่แผนกอื่น ๆ ในงวดหนึ่ง ๆ แล้วคำนวณหาอัตราจัดสรรขึ้น เมื่อแผนกใดได้รับบริการจากแผนกซ่อมแซมเป็นจำนวนกี่ชั่วโมง ก็จะคำนวณค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นได้ การทำเช่นนี้ยังให้ประโยชน์ในการควบคุมการดำเนินงานของแผนกบริการซ่อมแซมด้วย โดยการนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงเทียบกับตัวเลขที่ได้ประมาณไว้

1.5 ค่าเสื่อมราคา ค่าเสื่อมราคาในที่นี้เป็นค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักร เครื่องมือและอุปกรณ์ต่าง ๆ ในแต่ละแผนกซึ่งถือเป็นค่าใช้จ่ายในแผนกนั้น ในกรณีที่มีสินทรัพย์บางชนิดซึ่งให้ประโยชน์กับหลายแผนกก็จะจัดสรรไปตามประโยชน์ที่แต่ละแผนกได้รับ เช่น อาคารโรงงาน เมื่อคิดค่าเสื่อมราคาทั้งหมดว่าเป็นเท่าไร ก็จะจัดสรรไปยังแผนกอื่นตามปริมาณเนื้อที่ซึ่งแผนกต่าง ๆ ได้ใช้ไป เป็นต้น

## 2. ค่าใช้จ่ายการผลิตในแผนกบริการ

แผนกบริการเป็นแผนกที่ดำเนินงานเพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่แผนกผลิตหรือแผนกบริการอื่น จำนวนแผนกบริการจะมีมากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น ความสำคัญของการบริการ จำนวนพนักงานที่ต้องใช้ในการให้บริการ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการให้บริการ ความต้องการของกิจการเกี่ยวกับการควบคุม และความรับผิดชอบในการให้บริการตลอดจนค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการให้บริการนั้น

ปัจจัยต่าง ๆ ดังกล่าวที่กำหนดจำนวนแผนกบริการ ทำให้แผนกบริการในกิจการแต่ละแห่งแตกต่างกัน เช่น แผนกบริการในการขนถ่ายวัสดุ แผนกไฟฟ้ากำลัง แผนกโรงงานทั่วไป แผนกต่าง ๆ เหล่านี้ทำหน้าที่ให้ประโยชน์แก่แผนกผลิต และแผนกบริการอื่น ๆ ฉะนั้นค่าใช้จ่ายของแผนกบริการ จึงมักจะสะสมไว้ในแผนกบริการ แล้วทำการจัดสรรไปตามแผนกที่เกี่ยวข้องตามบริการที่แผนกนั้นได้รับ

## ลักษณะของค่าใช้จ่ายการผลิต

จากที่กล่าวมาแล้วว่าค่าใช้จ่ายการผลิตจะอยู่ในแผนกผลิต และแผนกบริการ ซึ่งค่าใช้จ่ายการผลิตมีลักษณะการเกิดและลักษณะที่แตกต่างจากค่าใช้จ่ายอื่น ๆ

1. ค่าใช้จ่ายการผลิตเกิดจากรายการจ่ายเงิน หรือสร้างภาระผูกพัน เช่น ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำประปา ค่าซ่อมแซม วัสดุทางอ้อม ค่าแรงงานทางอ้อม เป็นต้น รายการเหล่านี้มักจะบันทึกลงในสมุดรายวันขั้นต้น เช่น สมุดเงินสด หรือทะเบียนใบสำคัญส่งจ่าย แล้วผ่านบัญชีไปยังบัญชีแยกประเภทที่เกี่ยวข้อง

2. ค่าใช้จ่ายการผลิตเกิดจากรายการโอนบัญชี เช่น การจ่ายค่าแรงงาน การซื้อวัตถุดิบ กิจการจะบันทึกไว้ในบัญชีค่าแรงงานและบัญชีวัตถุดิบตามลำดับ แล้วจึงโอนบัญชีค่าแรงงานไปเป็นค่าแรงงานทางตรงและค่าแรงงานทางอ้อม หรือโอนบัญชีวัตถุดิบไปเป็น

วัตถุดิบทางตรง หรือวัตถุดิบทางอ้อมแล้วแต่ประโยชน์ที่ได้ใช้ไป ทั้งนี้รายการโอนบัญชีจะบันทึกในสมุดรายวันทั่วไป เพื่อความสะดวกในการลงบัญชีและความประหยัดที่อาจเกิดขึ้นได้ จึงนิยมใช้สมุดรายวันแยกประเภทรายการไว้โดยเฉพาะ เช่นการแยกใบเบิกวัตถุดิบออกเป็นใบเบิกวัตถุดิบทางตรงและใบเบิกวัตถุดิบทางอ้อม แล้วบันทึกลงในสมุดรายวันเบิกวัตถุดิบเมื่อสิ้นงวดหนึ่งๆ เช่น หนึ่งสัปดาห์ หรือหนึ่งเดือนแล้วจึงนำยอดรวมไปบันทึกบัญชี

3. ค่าใช้จ่ายการผลิตเกิดจากรายการปรับปรุงบัญชีเมื่อสิ้นงวด รายการปรับปรุงนี้จะเกิดจากการปันส่วนจากค่าใช้จ่ายบางอย่างมาเป็นค่าใช้จ่ายการผลิต โดยปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจ่ายค่าใช้จ่ายเพื่อประโยชน์ของกิจการเป็นส่วนรวมมาเป็นค่าใช้จ่ายของโรงงาน ตัวอย่างเช่น ค่าน้ำค่าไฟฟ้า ค่าประกันภัย ค่าเสื่อมราคา เงินเดือนของฝ่ายบริหาร เป็นต้น ซึ่งรายการปรับปรุงจะบันทึกลงในสมุดรายวันทั่วไป หรืออาจใช้สมุดรายวันทั่วไปแยกช่องพิเศษตามความจำเป็น เช่น คুমยอดค่าใช้จ่ายการผลิต คุมยอดค่าใช้จ่ายในการขาย และคุมยอดค่าใช้จ่ายในการบริหาร เป็นต้น

4. ค่าใช้จ่ายการผลิตไม่สามารถกำหนดได้อย่างแน่นอนการผลิตสินค้าแต่ละหน่วยจะกำหนดได้ลงไปอย่างแน่นอนว่าใช้วัตถุดิบทางตรง และค่าแรงงานไปเป็นจำนวนเท่าใด แต่ค่าใช้จ่ายการผลิตนั้นจะเป็นค่าใช้จ่ายชนิดที่ไม่อาจจะกำหนดได้ลงไปอย่างแน่นอนว่าในการผลิตสินค้าแต่ละหน่วยนั้น ใช้ค่าใช้จ่ายการผลิตต่อหน่วยเท่าไร

5. ค่าใช้จ่ายการผลิตมีความสัมพันธ์กับปริมาณในการผลิตสินค้าแตกต่างกันตามลักษณะของค่าใช้จ่ายนั้นๆ ค่าใช้จ่ายการผลิตบางชนิดมีความสัมพันธ์โดยตรงกับปริมาณการผลิต ถ้าปริมาณการผลิตเพิ่มขึ้นค่าใช้จ่ายการผลิตจะเพิ่มขึ้นตาม และในทางตรงกันข้ามปริมาณการผลิตลดลง ค่าใช้จ่ายการผลิตจะลดลงตามด้วย ในกรณีเช่นนี้จึงเรียกค่าใช้จ่ายการผลิตชนิดนี้ว่าค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร (variable factory overhead) นอกจากนี้ ยังมีค่าใช้จ่ายการผลิตอีกชนิดหนึ่งซึ่งจะไม่เปลี่ยนแปลงอยู่ในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ถึงแม้ว่าปริมาณการผลิตของกิจการจะเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ตาม ค่าใช้จ่ายการผลิตชนิดนี้คือ ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ (fixed factory overhead) อย่างไรก็ตามก็ตี้นอกจากค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร และคงที่แล้ว ยังมีค่าใช้จ่ายการผลิตบางชนิดที่ไม่อาจจะจัดเข้าไปเป็นค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรหรือคงที่ได้ เนื่องจากค่าใช้จ่ายการผลิตชนิดนี้ จะมีอัตราเปลี่ยนแปลงอยู่บ้างแต่ไม่เป็นไปตามอัตราเดียวกับหน่วยที่ผลิตเหมือนกับค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร จึงจัดอยู่ในประเภทค่าใช้จ่ายการผลิตกึ่งผันแปร (semi variable cost) เช่น ค่าจ้างและเงินเดือนคนงานทำการผลิตสินค้าโดยตรง จะจัดเข้าเป็นค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร แต่ค่าจ้างของหัวหน้าคนงานที่ทำหน้าที่ควบคุมดูแลคนงานอาจจะอยู่ในลักษณะกึ่งผันแปร เช่น ถ้าหัวหน้าคนงานคนหนึ่งมีความสามารถคุมคนงานได้อย่างมาก 20 คน ดังนั้นถ้าคนงานไม่เกิน 20 คน กิจการก็เสียค่าจ้างหัวหน้าคนงานเพียงคนเดียว แต่ถ้าขยายการผลิตโดยการจ้างคนงานเพิ่มขึ้นเป็น 21 - 40 คน ก็ต้องเสียค่าจ้างหัวหน้าคนงานเพิ่มอีก 1 คน ส่วนเงินเดือนผู้จัดการโรงงานจะเป็นค่าใช้จ่ายประเภทคงที่ เพราะกิจการจะ

ผลิตก็หน่วยก็ตาม ถ้ายังอยู่ภายใต้กำลังการผลิตของกิจการ หรือกิจการไม่ทำการผลิตก็ยังคงต้องจ่ายเงินเดือนผู้จัดการโรงงานในอัตราคงที่

## การจัดประเภทค่าใช้จ่ายการผลิต

ค่าใช้จ่ายการผลิตสามารถจำแนกได้ในหลายรูปแบบตามเจตนารมณ์ในการบริหารควบคุมและวัดผลของฝ่ายจัดการ ลักษณะการจัดประเภทค่าใช้จ่ายการผลิตที่นิยมใช้กันในปัจจุบันมี 2 รูปแบบ คือ จัดตามลักษณะของค่าใช้จ่าย และจัดตามความสัมพันธ์ต่อปริมาณการผลิต

### 1. การจัดประเภทค่าใช้จ่ายการผลิตตามลักษณะของค่าใช้จ่าย

แนวคิดการจัดประเภทค่าใช้จ่ายวิธีนี้ เน้นถึงคุณลักษณะของค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นโดยอ้อม เพื่อให้การผลิตดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ ลักษณะของค่าใช้จ่ายทางอ้อมที่สนับสนุนการผลิตให้ดำเนินไปได้ จำแนกได้ 3 ประเภท คือ

1.1 ค่าวัตถุดิบทางอ้อม (indirect materials) หมายถึง วัตถุดิบที่นำมาใช้ในการผลิตสินค้า แต่ใช้เป็นจำนวนน้อย รวมทั้งวัตถุดิบอื่นที่มีใช้ประกอบสำคัญในการผลิตด้วย ค่าวัตถุดิบเหล่านี้ไม่สามารถคำนวณรวมเข้าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ได้โดยตรง เช่น น้ำมันหล่อลื่นเครื่องตัดเหล็กเพื่อลดอุณหภูมิเครื่อง สาลีหรือเศษผ้าเพื่อรักษาความสะอาดให้เครื่องจักรทำงานต่อไปได้ โดยทั่วไปแล้วน้ำมันเชื้อเพลิงที่ให้พลังงานจะถูกจัดประเภทไว้ในวัตถุดิบทางอ้อมแทนที่จะจัดเป็นวัตถุดิบทางตรง แต่การผลิตบางประเภทก็อาจจัดน้ำมันดังกล่าวเป็นวัตถุดิบทางตรงได้ เช่น การเผาอิฐ หรือการทำเครื่องเคลือบดินเผา เชื้อเพลิงที่ให้พลังงานในการเผาไหม้จะจัดเป็นวัตถุดิบทางตรง แต่อย่างไรก็ตามการพิจารณารายการใดเป็นวัตถุดิบทางอ้อม จะพิจารณาที่วัตถุดิบนั้นไม่ได้ปรากฏอยู่ในผลิตภัณฑ์สุดท้าย เพียงแต่สามารถชี้เฉพาะได้ว่าวัตถุดิบนั้นมีส่วนทำให้ได้ผลิตภัณฑ์จำนวนนั้นออกมา หรือในกรณีที่วัตถุดิบปรากฏอยู่ในผลิตภัณฑ์ขั้นสุดท้าย เช่น กาวในการประกอบติดชิ้นส่วนต่าง ๆ แต่มีราคาต่ำหรือปริมาณน้อยไม่คุ้มค่าที่จะตีราคาเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์แต่ละหน่วย จึงนิยมจัดประเภทให้เป็นต้นทุนวัตถุดิบทางอ้อม ซึ่งเป็นรายการหนึ่งที่เกิดเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ประเภทค่าใช้จ่ายการผลิต

1.2 ค่าแรงงานทางอ้อม (indirect labor) หมายถึง ค่าแรงงานที่จ่ายให้แก่ผู้ที่มีได้ทำหน้าที่ในการผลิตโดยตรง แต่มีส่วนช่วยให้กระบวนการผลิตดำเนินไปได้ เช่น เงินเดือนของผู้ควบคุมงาน ผู้จัดการ เลขานุการ พนักงานพิมพ์ดีด รวมถึงค่าล่วงเวลา (overtime premiums) ค่าแรงสูญเปล่า (idle time) ในทางบัญชีจะรับรู้ค่าแรงงานเหล่านี้เป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ประเภทค่าใช้จ่ายการผลิต

1.3 ค่าใช้จ่ายทางอ้อมอื่น ๆ (other indirect expenses) หมายถึง ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ นอกเหนือจากค่าวัตถุดิบทางอ้อมและค่าแรงงานทางอ้อมที่จำเป็นต้องมีเพื่อให้การผลิต

ดำเนินไปได้และไม่สามารถคิดเข้าเป็นต้นทุนของงานชิ้นใดหรือขั้นตอนใดได้โดยตรง เช่น ค่าเช่า ค่าภาษี ค่าไฟฟ้า ค่าเบี้ยประกันภัย ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ ค่าโทรศัพท์ ค่าโทรสาร ค่าโทรเลขไปรษณีย์ รวมทั้งค่าซ่อมบำรุงรักษาโรงงาน เครื่องจักร เครื่องมือเครื่องใช้ และยานพาหนะต่างๆ เพื่อให้อยู่ในสภาพใช้งานได้ดี ซึ่งจะช่วยให้กระบวนการผลิตทำได้อย่างต่อเนื่องไม่หยุดชะงัก เนื่องจากเครื่องจักรเสีย เป็นต้น

## 2. การจัดประเภทค่าใช้จ่ายการผลิตตามความสัมพันธ์ต่อปริมาณผลผลิต

แนวความคิดจัดประเภทค่าใช้จ่ายการผลิตในลักษณะนี้ เพื่อจำแนกให้เห็นถึงพฤติกรรมต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตที่ผันแปรตามปริมาณการผลิตและไม่ผันแปรตามปริมาณการผลิต เพื่อใช้ประโยชน์ในการวางแผนและตัดสินใจด้านกำลังการผลิตที่ก่อให้เกิดต้นทุนต่ำที่สุด ค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นมี 3 ลักษณะ คือ

2.1 ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร (variable factory overhead) หมายถึง ค่าใช้จ่ายการผลิตที่มีความสัมพันธ์ตามปริมาณการผลิต กล่าวคือ ถ้าผลิตมากก็จะใช้จ่ายมาก ถ้าผลิตน้อยก็จะใช้จ่ายน้อย เช่น ค่าวัตถุดิบทางอ้อม ค่าเสื่อมราคาที่เกิดตามอัตราผลผลิต หรือชั่วโมงทำงานของเครื่องจักร (hourly operation depreciation cost) ค่าใช้จ่ายในการตรวจนับ รั้งส่งของที่จ่ายมากขึ้นกับปริมาณการผลิต เป็นต้น

2.2 ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ (fixed factory overhead) หมายถึง ค่าใช้จ่ายการผลิตที่มีจำนวนรวมคงที่ในช่วงระยะเวลาหนึ่งและจะไม่เปลี่ยนแปลงตามปริมาณการผลิต กล่าวคือจะมีจำนวนเงินคงที่ไม่่ว่าจะผลิตปริมาณเท่าใดก็ตาม เช่น ค่าเช่า ภาษีสินทรัพย์ ภาษีโรงเรือน ค่าเบี้ยประกันภัย ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ตามวิธีเส้นตรง เงินเดือนฝ่ายจัดการโรงงาน เป็นต้น

อย่างไรก็ตามผู้ใช้อข้อมูลในการบริหารต้องตระหนักเสมอว่าไม่มีค่าใช้จ่ายการผลิตใดคงที่ตลอดไป เช่น เงินเดือนฝ่ายจัดการอาจลดลงได้ ถ้าการผลิตน้อยลงเป็นการถาวรก็อาจปลดผู้บริหารออกบ้าง แต่ในช่วงสั้นไม่อาจเปลี่ยนแปลงเพื่อลดค่าใช้จ่ายได้ ดังนั้นในการพิจารณาค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่จึงหมายถึงค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ในระยะเวลาหนึ่ง

2.3 ค่าใช้จ่ายการผลิตกึ่งผันแปร หรือค่าใช้จ่ายการผลิตผสม (semi - variable factory overhead) หมายถึง ค่าใช้จ่ายการผลิตที่มีลักษณะของคงที่และผันแปรอยู่ในรายการเดียวกัน เช่น ค่าโทรศัพท์จะประกอบด้วยค่าเช่าเครื่องโทรศัพท์ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายคงที่ และค่าใช้เครื่องซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายผันแปรตามจำนวนครั้งของการใช้โทรศัพท์ตามเวลาที่ใช้ เป็นต้น

## การจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิต

กิจการแต่ละแห่งจะทราบค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นก็ต่อเมื่อการผลิตได้สิ้นสุดลง เนื่องจากลักษณะของค่าใช้จ่ายการผลิตไม่อาจจะระบุลงไปได้อย่างแน่ชัดว่า ในการผลิตสินค้า

หน่วยหนึ่ง ๆ นั้นต้องใช้ค่าใช้จ่ายการผลิตเท่าไร เช่นการทำงานตามคำสั่ง หรือเมื่อกิจการเลิกทำการผลิตสินค้านั้น แต่ในการประกอบธุรกิจนั้น ธุรกิจไม่อาจจะรอให้ระยะเวลาผ่านไปนาน เช่นนั้นถึงจะมาคิดค่าใช้จ่ายการผลิตได้ เนื่องจากต้องการทราบผลการดำเนินงานและในบางครั้งก็มีความจำเป็นที่จะต้องทราบต้นทุนในการผลิตล่วงหน้าก่อนที่การผลิตจะสิ้นสุดลง เช่นในกรณีที่ธุรกิจรับคำสั่งซื้อสินค้าจากลูกค้า จำเป็นต้องกำหนดราคา หรือถ้าลูกค้าเสนอราคามา ก็ต้องพิจารณาว่าสมควรจะรับใบสั่งซื้อหรือไม่ เป็นการพิจารณาว่าราคาสินค้าที่จะได้รับคุ้มกับต้นทุนของสินค้าที่ผลิตหรือไม่นั่นเอง เมื่อธุรกิจมีความจำเป็นดังกล่าว ธุรกิจจึงต้องการคิดต้นทุนของงานหนึ่งหน่วย หรืองานหนึ่งชิ้นไว้ล่วงหน้า ซึ่งจะทำโดยการกำหนดอัตราการคิดค่าใช้จ่ายการผลิตเข้างานเป็นต้นทุนการผลิตไว้ล่วงหน้า ซึ่งเรียกว่าอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน หรืออัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร (predetermined factory overhead rate)

### 1. การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร

อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรอาจกำหนดขึ้นต่าง ๆ กันสำหรับกิจการต่าง ๆ หรือแม้แต่ในกิจการเดียวกันก็อาจกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรของแต่ละแผนกแตกต่างกันออกไปก็ได้ ทั้งนี้เพราะการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร นอกจากจะต้องพิจารณาถึงลักษณะของค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในหน่วยงานนั้น ซึ่งอาจจะเป็นโรงงานหรือแผนกผลิตในโรงงานก็ได้ และยังต้องพิจารณาถึงวิธีการดำเนินการผลิตของหน่วยงานนั้น เพื่อที่จะเลือกวิธีกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรที่เหมาะสม ผลจากการใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร จึงจะได้จำนวนค่าใช้จ่ายที่เหมาะสมและถูกต้องใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด ซึ่งการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรต้องมีการเลือกหน่วยที่จะใช้ในการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร ซึ่งวัตถุประสงค์ในการเลือกหน่วยที่จะใช้ในการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรมีสองประการคือ

ประการแรก กิจการต้องการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่ให้ผลในการจัดสรรแล้วได้จำนวนค่าใช้จ่ายที่ถูกต้องใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด

ประการที่สอง กิจการต้องการหาหน่วยที่กำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรที่สะดวก และง่ายที่สุด

จากวัตถุประสงค์ดังกล่าว จึงทำให้การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตต้องพิจารณาว่าค่าใช้จ่ายการผลิตมีความสัมพันธ์กับปัจจัยสิ่งใดที่เกิดขึ้นจากการผลิตมากที่สุด เช่น อาจจะสัมพันธ์กับค่าแรงงานทางตรง ชั่วโมงการทำงานโดยตรง ชั่วโมงการใช้เครื่องจักร ปริมาณวัตถุดิบทางตรงที่ใช้ หรือมูลค่าวัตถุดิบทางตรงที่ใช้ เป็นต้น นอกจากนั้นแล้วถ้าหากว่าความสัมพันธ์ของค่าใช้จ่ายการผลิตและปัจจัยการผลิตที่เกิดขึ้นมีมากกว่าหนึ่งชนิด ซึ่งทำให้กิจการมีทางเลือกที่จะกำหนดหน่วยจัดสรรแล้ว กิจการควรเลือกหน่วยจัดสรรที่สะดวกที่สุด เช่น จำนวนค่าแรงงานทางตรงหรือปริมาณวัตถุดิบทางตรงที่ใช้ เป็นต้น เนื่องจากหน่วยที่อาจ



ใช้เป็นหน่วยจัดสรรทั้งสองเป็นสิ่งที่กิจการมีการรวมข้อมูลแยกไว้ต่างหากอยู่แล้ว ฉะนั้นการกำหนดค่าใช้จ่ายจัดสรรตามค่าแรงงานทางตรง หรือมูลค่าวัตถุดิบทางตรงจึงทำได้ง่ายและสะดวกกว่าการกำหนดค่าใช้จ่ายจัดสรรตามชั่วโมงแรงงานหรือปริมาณวัตถุดิบทางตรง เพราะกิจการจะต้องรวบรวมตัวเลขเหล่านี้เพิ่มขึ้น ซึ่งอุตสาหกรรมสำคัญ ๆ ในประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นส่วนร้อยละของค่าแรงทางตรงมากที่สุดคิดเป็น 41 % และร้อยละของชั่วโมงแรงงานทางตรง หน่วยผลผลิต และชั่วโมงเครื่องจักรคิดเป็น 11% 9% และ 4% ตามลำดับ (Neuner, & Deakin, 1977, p.213)

1.1 การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรต่อหน่วยผลผลิต เป็นวิธีกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่ง่ายที่สุด วิธีการกำหนดก็ทำได้ง่าย ๆ โดยประมาณว่าในงวดหน้าจะเกิดค่าใช้จ่ายการผลิตขึ้นเท่าใด และจะผลิตสินค้ากี่หน่วย ฉะนั้นก็จะคำนวณหาอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตต่อหน่วยได้ เช่น สมมติว่าค่าใช้จ่ายการผลิตในงวดหน้ามีจำนวน 200,000 บาท และจะผลิตสินค้า 10,000 หน่วย อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรหน่วยละ 20 บาท เป็นต้น

ในกรณีที่กิจการผลิตสินค้าหลาย ๆ ชนิด การที่จะกำหนดว่าค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นนั้นเป็นของสินค้าชนิดใดเป็นจำนวนเท่าใดจะทำได้ยาก ฉะนั้นต้องหาสาเหตุของความแตกต่างมากำหนดอัตราจัดสรรของค่าใช้จ่ายการผลิตโดยใช้กรรมวิธี และปัจจัยการผลิตต่าง ๆ อย่างเดียว เว้นแต่ความแตกต่างบางอย่างที่เกิดขึ้น เช่น น้ำหนัก ขนาด สมมติว่ากิจการหนึ่งทำการผลิตสินค้า 3 ชนิด คือสินค้า ก สินค้า ข และสินค้า ค เป็นจำนวน 100,000 หน่วย 40,000 หน่วย และ 60,000 หน่วย ตามลำดับ น้ำหนักต่อหน่วยของสินค้า ก ข และ ค ได้แก่ 5 กิโลกรัม 3 กิโลกรัม และ 3 กิโลกรัม ตามลำดับ ค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นทั้งสิ้น 200,000 บาท ฉะนั้นอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรจะคำนวณได้ดังตารางที่ 6.1

ตารางที่ 6.1 การคำนวณอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร

รายการ	สินค้า ก	สินค้า ข	สินค้า ค
จำนวนหน่วย	100,000	40,000	60,000
น้ำหนักต่อหน่วย	5	3	3
น้ำหนักทั้งหมด	500,000	120,000	180,000
ค่าใช้จ่ายการผลิตต่อกิโลกรัม	0.25	0.25	0.25
ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร	125,000	30,000	45,000
ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรต่อหน่วย	1.25	0.75	3.00

กรณีที่การผลิตใช้กรรมวิธี และปัจจัยการผลิตแตกต่างกันมาก การจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตตามวิธีข้างต้น คือการเฉลี่ยตามหน่วยของน้ำหนักย่อมเป็นการไม่ถูกต้อง เนื่องจากความพยายามในการผลิตที่แตกต่างกันไม่จำเป็นต้องสอดคล้องกับน้ำหนักของสินค้า

ดังนั้นการคิดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจึงต้องคิดตามความพยายามที่ใช้ในการผลิตสินค้า ซึ่งในที่นี้จะให้ค่าของความพยายามเป็นแต้ม (points) เช่น ในกรณีที่กิจการผลิตสินค้า 3 ชนิด คือ ก ข และ ค เป็นจำนวน 100,000 หน่วย 40,000 หน่วย และ 60,000 หน่วย ตามลำดับ และความพยายามที่ใช้ในการผลิตสินค้าทั้ง 3 ชนิดต่างกัน สมมติว่าความพยายามที่ใช้ในการผลิตสินค้า ก นั้นใช้น้อยที่สุด ฉะนั้นจะให้แต้มเพียง 1 แต้มต่อการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วย ส่วนสินค้า ข เป็นสินค้าที่ผลิตยากที่สุด ฉะนั้นให้แต้ม 3 แต้ม และสินค้า ค จะเป็นสินค้าที่ใช้ความพยายามปานกลาง จึงให้แต้ม 2 แต้ม ดังนั้น การจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตจะเป็นดังตารางที่ 6.2

ตารางที่ 6.2 การจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิต

สินค้า	จำนวน แต้ม	จำนวนหน่วย	จำนวน แต้มรวม	ค่าใช้จ่าย การผลิต	ค่าใช้จ่าย การผลิตแต้ม	ค่าใช้จ่าย การผลิตหน่วย
ก	1	100,000	100,000	58,824	0.59	0.59
ข	3	40,000	120,000	70,588	0.59	1.76
ค	2	60,000	<u>120,000</u>	<u>70,588</u>	0.59	1.18
รวม			<u>340,000</u>	<u>200,000</u>		

1.2 การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรเป็นส่วนร้อยละของวัตถุดิบทางตรง จะใช้ในกรณีที่ค่าใช้จ่ายการผลิตมีความสัมพันธ์โดยตรงกับวัตถุดิบทางตรง คือกรณีที่ค่าใช้จ่ายการผลิตเปลี่ยนแปลงไปตามวัตถุดิบทางตรงที่ใช้ในการผลิต การกำหนดอัตราจัดสรรทำได้โดยการประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตในงวดหน้า และปริมาณวัตถุดิบทางตรงที่จะใช้ในงวดหน้าเมื่อประมาณตัวเลขทั้งสองแล้ว จึงหาความสัมพันธ์ของตัวเลข เช่น กิจการคาดว่าค่าใช้จ่ายการผลิตและวัตถุดิบทางตรงในงวดหน้ามีจำนวน 200,000 บาท และ 100,000 บาท ตามลำดับ กิจการ คาดว่าค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้น มีความสัมพันธ์โดยตรงกับวัตถุดิบทางตรงความสัมพันธ์ของค่าใช้จ่ายการผลิตที่ใช้ก็คือ ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเป็น 200% ของวัตถุดิบทางตรง ถ้าหากว่ากิจการใช้วัตถุดิบทางตรง 1,000 บาท กิจการก็สามารถคำนวณได้ว่าค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้น 2,000 บาท เป็นต้น

การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรเป็นส่วนร้อยละของวัตถุดิบทางตรง เป็นวิธีการที่สะดวก เนื่องจากกิจการส่วนใหญ่จะเก็บข้อมูลเกี่ยวกับวัตถุดิบทางตรงไว้เรียบร้อยแล้ว อย่างไรก็ตาม ค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นมักจะไม่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับวัตถุดิบทางตรง ฉะนั้นวิธีนี้จึงอาจให้ข้อมูลที่ไม่วัดถึงความจริงเท่าที่ควร

1.3 การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นส่วนร้อยละของค่าแรงงานทางตรง วิธีนี้มีวิธีการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเช่นเดียวกับวิธีการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นส่วนร้อยละของวัตถุดิบทางตรง เช่น กิจการคาดว่าค่าใช้จ่ายการผลิตในงวดหน้า

200,000 บาท และค่าแรงงานทางตรงในงวดหน้าเกิดขึ้น 200,000 บาท ฉะนั้น ค่าใช้จ่ายการผลิต 100% ของค่าแรงงานทางตรง ถ้าหากว่ากิจการใช้ค่าแรงงานเพื่อการผลิต 1,000 บาท ค่าใช้จ่ายการผลิตจะเกิดขึ้น 1,000 บาท

วิธีการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นส่วนร้อยละของค่าแรงงานทางตรง เป็นวิธีที่นิยมปฏิบัติกันมาก เนื่องจากสะดวกในทางปฏิบัติ เพราะข้อมูลเกี่ยวกับค่าแรงงานทางตรง ในการทำงานแต่ละชิ้น หรือแต่ละแผนกนั้นมีการจดบันทึกไว้แล้ว และการเกิดค่าใช้จ่ายการผลิตส่วนใหญ่จะสัมพันธ์โดยตรงกับเวลาที่ใช้ในการผลิต และการคำนวณค่าแรงงานทางตรงก็จะคำนวณได้จากชั่วโมงหรือเวลาที่ใช้ในการทำงาน

จึงเห็นได้ว่าค่าใช้จ่ายการผลิตจะมีความสัมพันธ์ในลักษณะ เพิ่มขึ้นหรือลดลงตามจำนวนค่าแรงงานที่จ่าย อย่างไรก็ตาม การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต เป็นส่วนร้อยละของค่าแรงงานทางตรงอาจจะไม่ใช่วิธีที่เหมาะสม เมื่อค่าแรงงานที่ใช้ในการทำงานได้รับอัตราค่าแรงงานแตกต่างกัน เช่น คนงานที่ทำงานมีความชำนาญแตกต่างกัน หรือเข้ามาทำงานไม่พร้อมกัน ทำให้อัตราค่าแรงงานที่จ่ายไม่เท่ากัน แต่ชั่วโมงแรงงานในการทำงานเหมือนกัน หากค่าใช้จ่ายการผลิตเปลี่ยนแปลงไปตามชั่วโมงแรงงานแล้ว การที่กิจการคิดค่าใช้จ่ายการผลิตตามจำนวนค่าแรงงานที่จ่ายจริงจึงไม่ถูกต้อง และค่าใช้จ่ายการผลิตบางรายการไม่มีความสัมพันธ์กับค่าแรงงานที่จ่าย เช่น ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ถาวร การกำหนดค่าใช้จ่ายการผลิตตามค่าแรงงานจึงไม่ใช่วิธีการที่เหมาะสม

1.4 การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง เป็นวิธีการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรที่กำหนดขึ้นเพื่อแก้ไขข้อบกพร่องของการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรคิดเป็นส่วนร้อยละของค่าแรงงานทางตรง กรณีที่กิจการจ่ายค่าแรงงานในอัตราที่แตกต่างกัน การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตต่อชั่วโมงแรงงานทางตรงนี้จะทำได้โดยการประมาณว่าในปีหน้าจะเกิดค่าใช้จ่ายการผลิตขึ้นเท่าไร และจะต้องใช้คนงานทำงานเป็นจำนวนกี่ชั่วโมง หลังจากนั้นแล้วก็จะหาอัตราเฉลี่ยว่าในหนึ่งชั่วโมงแรงงานจะเกิดค่าใช้จ่ายการผลิตขึ้นเท่าไร เช่น กิจการคาดว่าในงวดหน้าจะเกิดค่าใช้จ่ายการผลิตขึ้น 200,000 บาท และจะต้องใช้คนงานทำงานทั้งสิ้น 40,000 ชั่วโมง ฉะนั้น อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรชั่วโมงละ 5 บาท ถ้ากิจการได้รับใบสั่งซื้อซึ่งต้องใช้แรงงาน 1,000 ชั่วโมง ค่าใช้จ่ายการผลิตก็จะเกิดขึ้น 5,000 บาท เป็นต้น

การกำหนดค่าใช้จ่ายการผลิตต่อชั่วโมงแรงงานทางตรงนี้จะให้ประโยชน์ต่อกิจการที่ใช้แรงงานของคนงานเป็นส่วนใหญ่ และอัตราค่าแรงงานที่จ่ายให้คนงานมีอยู่หลายอัตรา แต่ถ้าหากว่ากิจการที่จะกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตนั้นใช้เครื่องจักรเป็นส่วนใหญ่แล้ว การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตตามวิธีนี้ก็จะเป็นผลที่คลาดเคลื่อนไปจากความเป็นจริง

อย่างไรก็ดีการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตตามชั่วโมงแรงงานทางตรงนี้ก่อให้เกิดความไม่สะดวก เมื่อกิจการนั้นจ่ายค่าแรงงานเป็นรายชิ้นของงาน ทำให้เกิดความยุ่งยากแก่กิจการโดยกิจการต้องจดบันทึกชั่วโมงแรงงานในการทำงานอย่างละเอียด

1.5 การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตต่อชั่วโมงทำงานของเครื่องจักร การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตตามวิธีนี้จะทำได้โดยประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตที่จะเกิดขึ้นในงวดหน้าและประมาณว่าในปีหน้านั้นกิจการจะใช้เครื่องจักรกี่ชั่วโมง แล้วจึงคำนวณหาอัตราเฉลี่ยของค่าใช้จ่ายการผลิตต่อชั่วโมงเดินเครื่องจักร เช่น ประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตที่จะเกิดขึ้นในงวดหน้าจำนวน 200,000 บาท และกิจการจะใช้เครื่องจักรทั้งหมด 40,000 ชั่วโมง ฉะนั้น อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตต่อชั่วโมงเท่ากับ 5 บาท หากกิจการเดินเครื่องจักร 1,000 ชั่วโมง แสดงว่าค่าใช้จ่ายการผลิตจะเกิดขึ้น 5,000 บาท เป็นต้น

การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตต่อชั่วโมงเดินเครื่องจักรจะให้ประโยชน์ต่อกิจการเมื่อกิจการนั้นใช้เครื่องจักรในการผลิตสินค้าเป็นส่วนใหญ่ และค่าใช้จ่ายการผลิตของกิจการที่เกิดขึ้นมีความสัมพันธ์อย่างมากกับการทำงานของเครื่องจักร

อย่างไรก็ดีการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตตามวิธีนี้จะก่อให้เกิดความยุ่งยากต่อกิจการมากขึ้น เพราะต้องรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับจำนวนชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักร โดยรวบรวมว่าการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยต้องใช้ชั่วโมงการทำงานเครื่องจักรกี่ชั่วโมงหรือการผลิตสินค้าในงวดหนึ่งต้องใช้ชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักรกี่ชั่วโมง

กล่าวโดยสรุปการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร จะใช้วิธีใดนั้นขึ้นอยู่กับความเหมาะสมของสถานการณ์ และสภาพแวดล้อมที่เกี่ยวข้องเช่นกรรมวิธีในการผลิต ลักษณะของสินค้าและลักษณะของปัจจัยการผลิตที่ใช้ เป็นต้น ฉะนั้นในกิจการแต่ละแห่งหรือในกิจการแห่งเดียวกันแต่ต่างแผนกกัน อาจจะใช้วิธีการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรแตกต่างกันก็ได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความเหมาะสมเพื่อให้ได้ต้นทุนที่เหมาะสมใกล้เคียงกับความจริงมากที่สุด

จากวัตถุประสงค์ของการบัญชีต้นทุนก็เพื่อให้กิจการได้ทราบต้นทุนของผลิตภัณฑ์ที่ถูกต้องในเวลาอันรวดเร็ว ต้นทุนผลิตภัณฑ์จะประกอบด้วย 3 ส่วน คือ ค่าวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต ซึ่งค่าวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรงเป็นต้นทุนที่คิดเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ได้โดยตรง ดังนั้น จึงไม่มีปัญหาในการคำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์ แต่ค่าใช้จ่ายการผลิตมีลักษณะที่แตกต่างกันไป คือ ไม่สามารถจะคิดเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ได้โดยตรง ซึ่งปัญหาและวิธีการแก้ปัญหาจะได้กล่าวในหัวข้อต่อไป

## 2. ปัญหาในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์สำหรับค่าใช้จ่ายการผลิต

สำหรับค่าใช้จ่ายการผลิตนั้นมีลักษณะเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมที่ต้องมีเพื่อให้การผลิตดำเนินไปได้ แต่ไม่สามารถจดบันทึกเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ได้โดยตรงซึ่ง

ลักษณะเฉพาะของค่าใช้จ่ายการผลิตที่ทำให้ไม่สามารถคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ได้ชัดเจนสรุปได้ 3 ประการ คือ

2.1 ค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นค่าใช้จ่ายที่ยากจะชี้วัดว่า ต้องใช้จำนวนเท่าไรในการผลิตสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่ง เช่น น้ำมันหล่อลื่นเครื่องจักรในการผลิตผลิตภัณฑ์ เป็นต้น

2.2 ค่าใช้จ่ายการผลิตประกอบด้วยรายการค่าใช้จ่ายต่างๆ มากมาย ตั้งแต่วงเงินจำนวนน้อย เช่น ฝ่าทำความสะอาดเครื่องจักร จนถึงวงเงินจำนวนมาก เช่น เงินเดือนหัวหน้าผู้ควบคุมฝ่ายผลิต ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง เป็นต้น ค่าใช้จ่ายการผลิตส่วนใหญ่แต่ละรายการจะมีวงเงินไม่มาก จึงไม่คุ้มค่าที่จะคิดค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์โดยตรง เพราะจะต้องจัดระบบการเก็บข้อมูลค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นแต่ละรายการให้ชัดเจนและถูกต้องซึ่งยุ่งยากและเสียค่าใช้จ่ายมาก ไม่คุ้มค่ากับความถูกต้องที่เกิดขึ้นอีกเพียงเล็กน้อย

2.3 ค่าใช้จ่ายการผลิตมีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิตสินค้าในลักษณะต่าง ๆ กันตามลักษณะของค่าใช้จ่าย ค่าใช้จ่ายการผลิตหลายรายการมีลักษณะเป็นค่าใช้จ่ายคงที่ เช่น ค่าเช่าโรงงาน ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร ค่าเบี้ยประกันภัยโรงงาน เป็นต้น ทำให้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตต่อหน่วยเปลี่ยนแปลงถ้าปริมาณการผลิตเปลี่ยนแปลง กล่าวคือถ้าเดือนใดผลิตปริมาณมาก ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตต่อหน่วยจะต่ำกว่าเดือนที่ผลิตปริมาณน้อย การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ย่อมจะเปลี่ยนแปลงไปตามกำลังการผลิต

2.4 ค่าใช้จ่ายการผลิตหลายรายการจะต้องรอจนสิ้นงวดบัญชีจึงจะทราบจำนวนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง หากงวดบัญชียาว เช่น 1 ปี ก็จะทำให้ล่าช้าในการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ ในทางตรงกันข้ามหากงวดบัญชีสั้นแต่ค่าใช้จ่ายนั้นขึ้นกับฤดูกาล เช่น ค่าไฟฟ้า ค่าใช้จ่ายการผลิตอาจจะสูงๆ ต่ำๆ ตามฤดูกาลด้วย

## ประโยชน์ของการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตล่วงหน้า

เพื่อให้การคำนวณต้นทุนได้ถูกต้องและรวดเร็ว นักบัญชีจึงได้ใช้วิธีประมาณอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่กำหนดล่วงหน้า (predetermined overhead rate) ซึ่งอัตราดังกล่าวส่วนใหญ่จะกำหนดขึ้นจากฐานข้อมูลจริงในอดีตที่เกิดขึ้นและปรับมาใช้ให้เหมาะสมในอนาคต อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่กำหนดล่วงหน้านี้เป็นวิธีการที่ช่วยให้ฝ่ายจัดการได้ทราบต้นทุนผลิตภัณฑ์ในทันทีที่ต้องการและยังชี้ให้เห็นความไม่มีประสิทธิภาพที่เกิดขึ้น และช่วยปรับลดความผันผวนของต้นทุนผลิตภัณฑ์แต่ละเดือนที่เกิดขึ้นจากปัจจัยที่ควบคุมไม่ได้ ประโยชน์ของอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่กำหนดล่วงหน้าที่กำหนดขึ้นสามารถจะนำมาใช้ประโยชน์ในด้านต่างๆ ดังนี้

### 1. ทำให้ทราบต้นทุนผลิตภัณฑ์ในทันทีที่ต้องการ

ในระบบต้นทุนงานสั่งทำ (job order) เมื่องานที่สั่งทำเสร็จสิ้น จะสามารถคำนวณต้นทุนค่าวัสดุโดยตรงและค่าแรงงานทางตรงที่ใช้ในแต่ละงานสั่งทำได้ทันที เพราะ

ในทางปฏิบัติสามารถจะบันทึกวัตถุดิบเบิกใช้ หรือค่าแรงงานที่ใช้ในงานสั่งทำแต่ละงานได้ชัดเจนและไม่ยุ่งยาก แต่ไม่สามารถจะบันทึกค่าใช้จ่ายการผลิต เช่น ค่าเช่าโรงงาน เงินเดือนผู้ควบคุมงาน เข้าเป็นต้นทุนงานสั่งทำได้ถูกต้องทันที หากไม่ใช้วิธีอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่กำหนดล่วงหน้ามาช่วยในการคำนวณต้นทุนงานสั่งทำที่เสร็จแล้ว กิจการจะต้องใช้ค่าใช้จ่ายการผลิตจริง โดยจะต้องรอจนสิ้นงวดบัญชีจึงจะทราบว่าค่าใช้จ่ายการผลิตต่างๆ ที่เกิดขึ้นจริงมีจำนวนเท่าไรและควรจะเป็นของงานสั่งทำเท่าไร ซึ่งในทางปฏิบัติแล้วไม่ต้องการเพราะไม่สามารถจะกำหนดราคาขายที่เหมาะสมได้ อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่กำหนดล่วงหน้าจึงมีความจำเป็นมากในการดำเนินธุรกิจ

## 2. ทำให้เห็นความไม่มีประสิทธิภาพที่เกิดขึ้น

วิธีอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตกำหนดล่วงหน้า ทำให้เกิดผลต่างระหว่างค่าใช้จ่ายการผลิตที่คิดเข้างาน กับค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นจริง ผลต่าง (variance) อาจเกิดขึ้นในด้านค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานต่ำไป (under applied overhead cost) หรือในด้านค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานสูงเกินไป (over applied overhead cost) เพราะอัตราที่ใช้คิดเข้างานเป็นอัตราที่คิดไว้ล่วงหน้าอย่างรอบคอบว่าจะเป็นอย่างไรในระดับอัตราการผลิตปกติ เมื่อมีผลต่างเกิดขึ้น ฝ่ายจัดการจะต้องวิเคราะห์หาสาเหตุของผลแตกต่าง และพิจารณหาสิ่งที่จะควบคุมค่าใช้จ่าย หากสาเหตุของผลต่างเกิดจากปัจจัยที่ควบคุมได้ เช่น มีการเปลี่ยนแปลงการประกนภัยเกี่ยวกับเครื่องจักร เป็นต้น แต่ถ้าสาเหตุของผลต่างเกิดจากสิ่งที่ไม่สามารถควบคุมได้ เช่น มีการนัดหยุดงานหรือเกิดภัยพิบัติทำให้ค่าใช้จ่ายต่างๆ สูงขึ้น ก็จะได้ทราบสาเหตุและหาทางแก้ไขให้ทันเหตุการณ์ต่อไป

## 3. ช่วยปรับลดความผันผวนของต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ในแต่ละช่วงเวลา

อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตกำหนดล่วงหน้าหาได้จากค่าประมาณของค่าใช้จ่ายการผลิตรวมหารด้วยค่าประมาณของหน่วยที่เป็นฐานการประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตรวมตลอดปีหรือช่วงระยะเวลาการผลิตปกติระยะหนึ่ง จะประมาณมาจากข้อมูลที่เกิดขึ้นจริงในอดีต ส่วนหน่วยผลิตหรือปัจจัยที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณจะต้องคำนึงถึงฐานที่มีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายการผลิตมากที่สุด โดยปกติจะนิยมใช้ค่าแรงงานทางตรงหรือชั่วโมงทำงานของเครื่องจักร ทั้งนี้ค่าประมาณที่ใช้เป็นฐานจะเป็นค่าประมาณรวมทั้งปีหรือเป็นรายเดือนหรือไตรมาสแล้วแต่กรณี ดังนั้นค่าใช้จ่ายการผลิตที่คิดเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์โดยใช้อัตราที่กำหนดล่วงหน้าจึงเป็นอัตราเดียวกันสำหรับงวดที่ทำการผลิต ฉะนั้นไม่ว่าจะผลิตปริมาณมากน้อยเท่าไร ต้นทุนต่อหน่วยจึงคงที่ไม่ผันผวนตามปริมาณการผลิตที่เปลี่ยนแปลงแต่ละเดือน เพราะในหลักการแล้วผลิตภัณฑ์ชนิดเดียวกันที่ผลิตต่างเดือนกันก็ควรจะมีราคาใกล้เคียงกัน โดยเฉพาะสินค้าจากการผลิตแบบต่อเนื่องหรือมีกรรมวิธีการผลิตที่เหมือนกัน

## การวางแผนค่าใช้จ่ายการผลิต

กิจการที่ทำการผลิต มีภารกิจที่สำคัญในการวางแผนเพื่อบริหารค่าใช้จ่ายการผลิตให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อให้การวางแผนเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายการผลิตมีประสิทธิภาพจะต้องมีความเข้าใจในลักษณะของค่าใช้จ่ายการผลิต

### 1. ลักษณะของค่าใช้จ่ายการผลิต

ค่าใช้จ่ายการผลิตมีลักษณะหลากหลายกว่าวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรงในประเด็นต่าง ๆ ที่สำคัญคือ

1.1 ค่าใช้จ่ายการผลิตจะอยู่ในรูปค่าแรงงานทางอ้อม ค่าวัตถุดิบหรือวัสดุทางอ้อม และค่าใช้จ่ายการผลิตอื่นๆ เช่น ค่าเสื่อมราคา ค่าเบี้ยประกันภัย ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าโทรศัพท์ ค่าเช่า ค่าซ่อมบำรุงรักษา เป็นต้น

1.2 ค่าใช้จ่ายการผลิตจะมีลักษณะที่เป็นทั้งต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปร ซึ่งแตกต่างจากวัตถุดิบหรือค่าแรงงานทางตรงซึ่งมีลักษณะเดียวกันคือเป็นต้นทุนผันแปร นอกจากนี้ค่าใช้จ่ายการผลิตบางรายการยังเป็นทั้งต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรอีกด้วย เช่น กรณีค่าโทรศัพท์ บางส่วนจ่ายเท่าๆกันทุกเดือน บางส่วนจ่ายตามจำนวนครั้งและเวลาที่ใช้ เป็นต้น

1.3 ค่าใช้จ่ายการผลิตแต่ละรายการมีความแตกต่างกันในลักษณะของการวัดผลและควบคุมตลอดจนการทำงานงบประมาณ กล่าวคือ จะมีการวัดผลทั้งทางด้านแรงงาน การใช้วัสดุและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ซึ่งฐานและวิธีการตั้งงบประมาณและวัดผลจะแตกต่างจากฐานในกรณีวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรง และจะต้องมีฐานหรือหน่วยวัดที่เหมาะสมกับลักษณะของค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้น

1.4 ค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถหรือไม่สะดวกที่จะคิดเข้าเป็นต้นทุนทางตรงของผลิตภัณฑ์ได้ อาจจะช่วยเหตุผลที่เป็นค่าใช้จ่ายทางตรงแต่ไม่คุ้มค่าใช้จ่าย และ เวลาที่คิดเข้าเป็นต้นทุนทางตรง หรือมีลักษณะเป็นค่าใช้จ่ายส่วนรวมที่จำเป็นต้องเกิดขึ้น เพื่อให้การผลิตดำเนินไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ ค่าใช้จ่ายส่วนรวมเหล่านี้จะเกิดขึ้นในทุกสายงานการบริหารการผลิตในโรงงาน และแต่ละสายงานยังให้บริการซึ่งกันและกันอีกด้วย จึงมีความจำเป็นที่จะต้องจัดสรรค่าใช้จ่ายเหล่านี้เข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามฐานที่เหมาะสม ความยุ่งยากในส่วนนี้จึงมีมากกว่าการคิดต้นทุนค่าแรงงานทางตรงและวัตถุดิบทางตรง

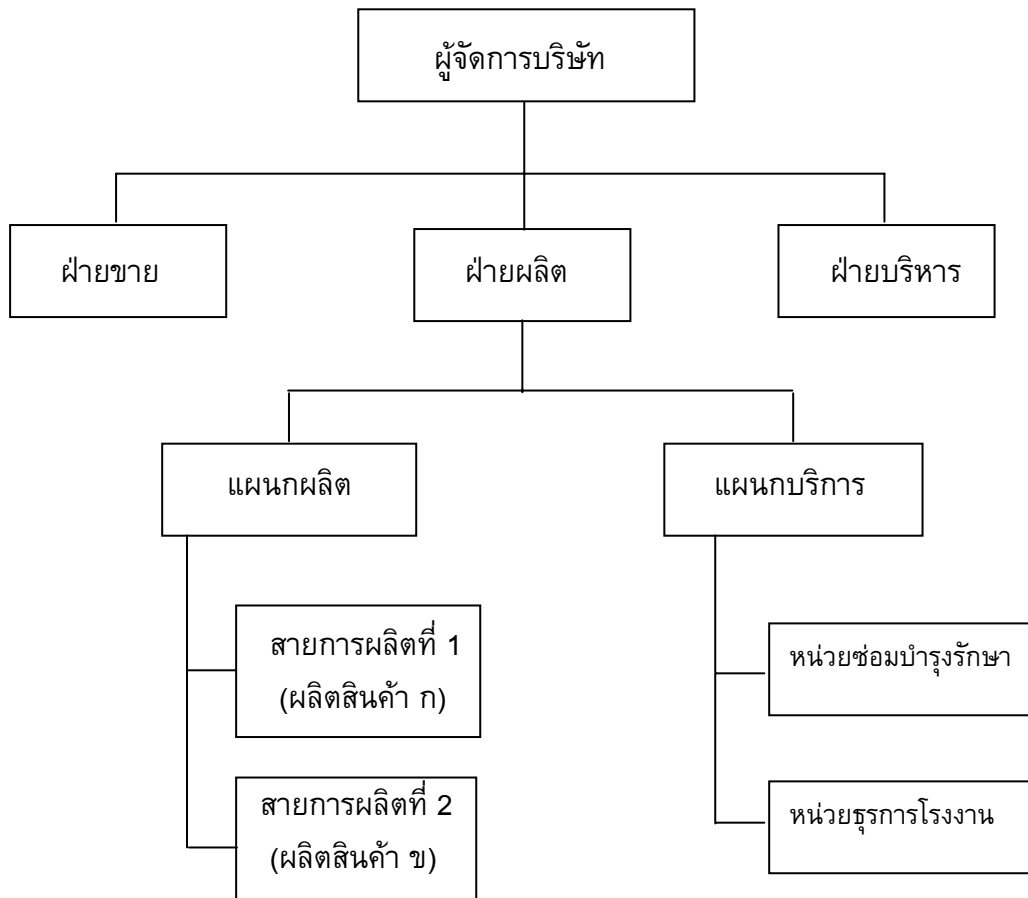
1.5 ค่าใช้จ่ายการผลิตซึ่งจำแนกเป็นรายการค่าใช้จ่ายต่าง ๆ จะเน้นในแง่ของการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์แต่ในการวัดผลและประสิทธิภาพของการผลิตจะทำให้ได้ยาก ดังนั้นในระยะหลังได้เริ่มแบ่งค่าใช้จ่ายเหล่านี้ออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ ให้สอดคล้องกับกิจกรรมที่สนับสนุนกระบวนการผลิตซึ่งให้ประโยชน์ทั้งด้านการบริหารคุณภาพและต้นทุนการผลิต นอกจากนี้กิจกรรมที่สนับสนุนกระบวนการผลิตต่างๆ จะมีทั้งเพิ่มคุณค่า (value added)

และไม่เพิ่มคุณค่า (non value added) แต่จำเป็นจะต้องมีในกระบวนการผลิต ซึ่งการแยกกิจกรรม ในลักษณะนี้จะช่วยฝ่ายจัดการลดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่างลงหรือให้มีน้อยที่สุด

**2. วิธีการวางแผนค่าใช้จ่ายในการผลิต**

โดยที่ค่าใช้จ่ายการผลิตมีหลายประเภท ดังนั้นการวางแผนค่าใช้จ่ายการผลิตดังกล่าวย่อมจะมีความยุ่งยากเพราะไม่สามารถจะระบุได้ชัดเจนว่าผลิตกี่หน่วย จะต้องใช้ค่าใช้จ่ายการผลิตเท่าใด ต่างกับกรณีของวัตถุดิบและค่าแรงงานทางตรง นอกจากนี้ ในบางกรณีถ้าผลิตน้อยค่าใช้จ่ายการผลิตต่อหน่วยอาจจะสูง ดังนั้นการวางแผนค่าใช้จ่ายการผลิตจึงนิยมที่จะทำตามสายงานความรับผิดชอบ (responsibility center) และหาวิธีการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตตามสายงานเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ต่อไป ขั้นตอนที่สำคัญในการวางแผนค่าใช้จ่ายการผลิต สรุปได้ดังนี้

2.1 กำหนดสายงานรับผิดชอบที่เกี่ยวข้องกับการผลิต การวางแผนค่าใช้จ่ายการผลิตที่ดีจะต้องกำหนดตามสายงาน ซึ่งหากจะวิเคราะห์สายงานที่เกี่ยวข้องกับการผลิตแล้วจะประกอบด้วย สายงานหลัก 2 สายงาน คือ ฝ่ายผลิตและฝ่ายบริการดังภาพที่ 6.1



ภาพที่ 6.1 สายงานหลัก 2 สายงานในฝ่ายผลิต



ค่าใช้จ่ายการผลิตจะเกิดขึ้นทุกแผนกในฝ่ายผลิต รายละเอียดของค่าใช้จ่าย อาจแตกต่างกันตามลักษณะการให้บริการ การจัดเก็บและบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับ ค่าใช้จ่ายการผลิตที่ถูกต้องในชั้นต้นจึงต้องรวบรวมหรือให้จัดทำตามสายงานความรับผิดชอบ ลักษณะของค่าใช้จ่ายการผลิตแต่ละสายงานเป็นดังตารางที่ 6.3

ตารางที่ 6.3 ค่าใช้จ่ายการผลิตแผนกผลิตและแผนกบริการ

แผนกผลิต	แผนกบริการ	
	หน่วยซ่อมบำรุงรักษา	หน่วยธุรการโรงงาน
<ul style="list-style-type: none"> <li>- ค่าแรงงานผู้ควบคุมงาน</li> <li>- ค่าวัสดุสิ้นเปลือง</li> <li>- ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า</li> <li>ค่าโทรศัพท์</li> <li>- ค่าเบี้ยประกันภัย</li> <li>- ค่าเสื่อมราคา</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ค่าแรงงานช่างซ่อม</li> <li>- ค่าอะไหล่งานซ่อมและบำรุงรักษา</li> <li>- ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าโทรศัพท์</li> <li>- ค่าเบี้ยประกันภัย</li> <li>- ค่าเสื่อมราคา</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ค่าแรงงานพนักงานธุรการ</li> <li>- ค่าวัสดุสำนักงาน</li> <li>- ค่าน้ำค่าไฟฟ้า ค่าโทรศัพท์</li> <li>- ค่าเบี้ยประกันภัย</li> <li>- ค่าเสื่อมราคา</li> </ul>

## 2.2 วางแผนและกำหนดค่าใช้จ่ายการผลิตตามสายงาน

สายงานที่รับผิดชอบในการบริหารหรือควบคุมการผลิตจะเป็นผู้ที่วางแผน และกำหนดค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในสายงานที่ตนเองรับผิดชอบได้ดีที่สุด ซึ่งเทคนิคการวางแผนเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายการผลิตนั้นมีหลากหลายและมีหลายหลักเกณฑ์ ซึ่งอาจจะแยกพิจารณาได้ ดังนี้

### 2.2.1 วางแผนตามกลุ่มค่าใช้จ่าย ซึ่งได้แก่

- 1) การวางแผนค่าใช้จ่ายการผลิตด้านค่าแรงงานทางอ้อม วิธีการสามารถจะใช้แนวทางเดียวกับการวางแผนค่าแรงงานทางตรง
- 2) การวางแผนเกี่ยวกับวัตถุดิบทางอ้อม หรือวัสดุสิ้นเปลืองต่างๆ วิธีการสามารถจะใช้แนวทางเกี่ยวกับการวางแผนวัตถุดิบหรืออาจจะใช้วิธีประมาณการตามแนวโน้มในอดีต เช่น ค่าวัสดุสำนักงาน หรือวัสดุสิ้นเปลือง เป็นต้น
- 3) การวางแผนค่าใช้จ่ายการผลิตรายการอื่น ๆ เช่น ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าโทรศัพท์ ค่าเบี้ยประกันภัย ค่าเช่า ค่าเสื่อมราคา เป็นต้น รายการเหล่านี้สามารถประมาณการได้ตามแนวโน้มที่เกิดขึ้นจริงในอดีตหรือจากสัญญาเช่า หรือค่าเสื่อมราคา จะประมาณการได้ตามทะเบียนประวัติของสินทรัพย์ถาวร

### 2.2.2 วางแผนค่าใช้จ่ายการผลิตตามความสัมพันธ์กับปริมาณใช้เป็นฐาน

การวางแผนเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายการผลิตนอกจากจะพิจารณากำหนดตามกลุ่มค่าใช้จ่ายแล้ว ที่นิยมทำกันคือพิจารณาแบ่งค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายคงที่และค่าใช้จ่ายผันแปร โดยจะกำหนดฐานที่เหมาะสมสำหรับค่าใช้จ่ายการผลิตทุกประเภท ฐานดังกล่าวจะต้องเป็นหน่วยวัดในเชิงปริมาณได้ เช่น ฐานจำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรง ฐานจำนวนชั่วโมงทำงานของเครื่องจักร ฐานจำนวนชั่วโมงซ่อมบำรุงรักษาเครื่องจักร ฐานจำนวนชิ้นที่ผลิต เป็นต้น ซึ่งหากจำแนกค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรตามฐานต่าง ๆ แล้ว การวางแผนด้านค่าใช้จ่ายการผลิตก็จะเน้นที่ต้นทุนผันแปร ซึ่งจะต้องเพิ่มขึ้นหรือลดลงตามมาตรฐานปริมาณที่กำหนดขึ้น ส่วนต้นทุนคงที่นั้นจะไม่ผันแปรไปตามปริมาณที่ผลิต กล่าวคือจะผลิตเพิ่มขึ้นหรือลดลง หรือชั่วโมงทำงาน ชั่วโมงซ่อมเครื่องจักร ชั่วโมงแรงงานทางตรง จะเพิ่มหรือลดลงก็ตาม ต้นทุนคงที่จะไม่มีการเปลี่ยนแปลง วิธีการนี้นอกจากจะช่วยในการวางแผนด้านค่าใช้จ่ายการผลิตแล้ว ยังช่วยในการวิเคราะห์และควบคุมต้นทุนให้มีประสิทธิภาพด้วย เพราะการวางแผนกำลังการผลิตที่ดีจะช่วยลดต้นทุนคงที่ต่อหน่วย ช่วยให้ต้นทุนรวมต่อหน่วยต่ำลงและกิจการมีกำไรสูงขึ้นได้ในที่สุด

2.3 การจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตตามสายงานความรับผิดชอบเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ ค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นในแต่ละสายงานความรับผิดชอบดังกล่าวข้างต้นจะต้องมีการจัดสรรเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์เพื่อให้ทราบต้นทุนผลิตภัณฑ์ต่อไปได้ ซึ่งในการจัดสรรค่าใช้จ่ายตามสายงานนั้น จะดำเนินการดังนี้

2.3.1 จัดสรรค่าใช้จ่ายแผนกบริการเข้าแผนกผลิต แผนกบริการเป็นแผนกที่ทำงานบริการให้กับแผนกผลิต ดังนั้นในขั้นต้นจะต้องทำการจัดสรรค่าใช้จ่ายแผนกบริการเข้าสู่แผนกผลิตโดยใช้ฐานใดฐานหนึ่งที่เหมาะสมเป็นเกณฑ์ ส่วนใหญ่จะใช้ฐานชั่วโมงแรงงานทางตรง หรือชั่วโมงทำงานของเครื่องจักร เป็นต้น

2.3.2 คำนวณหาต้นทุนผลิตภัณฑ์ เมื่อทราบต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตแล้วจะทำการคำนวณหาต้นทุนของผลิตภัณฑ์ต่อไป

กล่าวโดยสรุป ค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนผลิตภัณฑ์ จึงมีลักษณะแตกต่างจากวัตถุดิบและค่าแรงงาน เมื่อต้องการทราบต้นทุนของผลิตภัณฑ์ จึงจำเป็นต้องมีการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิต เพื่อให้การจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตมีความเหมาะสมและให้ได้ข้อมูลที่ใกล้เคียงความจริงมากที่สุด จึงต้องมีการวางแผนโดยการกำหนดเป็นแผนกผลิตและแผนกบริการ และจัดสรรค่าใช้จ่ายตามสายงานความรับผิดชอบ ซึ่งใช้อัตราจัดสรรจากฐานที่เหมาะสม กรณีที่สายการผลิตทำการผลิตสินค้าชนิดเดียวกัน การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์อาจไม่ยุ่งยาก แต่ในความเป็นจริงแล้วธุรกิจจะผลิตสินค้าหลายชนิด อาจเกิดปัญหาในการกำหนดฐานในการปันส่วน ถ้าธุรกิจมีสายงานในฝ่ายผลิตมากและผลิตสินค้าหลายชนิด การกำหนดฐานปันส่วนย่อมจะมีความยุ่งยาก และเป็นเหตุให้ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตบิดเบือนจากความเป็นจริง อาจจะเป็นสาเหตุของความผิดพลาดในการตัดสินใจได้ นอกจากนี้ อาจมีปัญหาเกี่ยวกับเวลา กล่าวคือ หากจะทราบต้นทุนการผลิตที่แท้จริงและจัดสรรเข้าเป็น

ต้นทุนย่อมจะต้องรอนเงินงวดบัญชีก่อนจึงจะกระทำได้ ซึ่งไม่ทันเวลา และกิจการไม่อาจรอดได้ เนื่องจากต้องการทราบต้นทุนเพื่อกำหนดราคาขายโดยเร็วที่สุด

### การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายในการผลิต

การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตล่วงหน้าเพื่อใช้คำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ นอกจากจะช่วยให้ทราบต้นทุนได้รวดเร็วแล้ว ยังสามารถจะใช้ในการควบคุมต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง ด้วยว่าแตกต่างจากต้นทุนที่กำหนดขึ้นล่วงหน้ามากนักน้อยเพียงใดด้วย ซึ่งอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่กำหนดขึ้นล่วงหน้าส่วนใหญ่จะมาจากข้อมูลจริงในอดีต นอกจากนี้ ยังต้องมีการกำหนดฐานที่ใช้คำนวณโดยจะเกี่ยวข้องกับระดับของปริมาณการผลิต และเป็นที่ยอมรับแล้วว่าค่าใช้จ่ายการผลิตของกิจการหนึ่งๆ นั้นแบ่งออกเป็นประเภทใหญ่ ๆ ได้ 2 ประเภท คือ ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร และค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรต่อหน่วยจะคงที่เสมอไม่ว่ากิจการจะผลิตสินค้าเป็นปริมาณมากน้อยเพียงใด แต่ถ้าคิดค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรเป็นจำนวนรวมนั้นก็จะมีลักษณะแปรผันโดยตรงตามปริมาณการผลิต ส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่จะคงที่อยู๋ในระดับการผลิตระดับหนึ่ง เมื่อเป็นเช่นนั้นแล้วระดับการผลิตระดับที่กำหนดขึ้นจะมีอิทธิพลในการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ต่อหน่วย ปริมาณการระดับการผลิต การประมาณการเพื่อหาปริมาณผลิตภัณฑ์ที่ผลิตได้นั้นมีหลายชนิดอาจใช้ระดับสูงสุด ระดับตามส่วนแบ่งตลาด หรือระดับการผลิตเพื่อเก็บสินค้าไว้ขายในอนาคต

วิจิตรา พูลเพิ่มทรัพย์ (2544, หน้า 91) ได้กล่าวว่า ระดับการผลิตที่จะใช้เป็นฐานในการกำหนดค่าใช้จ่ายการผลิตมี 1. ระดับการผลิตตามทฤษฎี หรือระดับการผลิตตามความนึกฝัน 2. ระดับการผลิตที่ปฏิบัติได้ 3. ระดับการผลิตปกติ และ 4. ระดับการผลิตที่คาดคะเนไว้

นอกจากนี้ยังมีนักบัญชีหลายท่านปฏิเสธการใช้ระดับการผลิตปกติ โดยให้ความเห็นว่าควรจะพิจารณาปริมาณการผลิตแต่ละปีแยกจากกัน ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นในปีใดก็ควรคิดเข้ากับปริมาณผลิตของปีนั้นโดยตรง ไม่ควรใช้อัตราซึ่งถัวเฉลี่ยมาจากการผลิตในระยะยาว

สรุปได้ว่าการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต ณ ระดับนี้จะเป็นประโยชน์ต่อการวางแผนและควบคุมค่าใช้จ่ายการผลิตในระยะสั้น โดยเฉพาะการวางแผนและควบคุมค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่แต่ละงวด เช่น กิจการซื้อเครื่องจักร โดยคาดว่าเครื่องจักรสามารถผลิตสินค้าได้ในปริมาณ 200,000 หน่วยต่อปี และคาดว่าค่าใช้จ่ายการผลิตทั้งหมดจะเกิดขึ้น 500,000 บาท ดังนั้นกิจการนี้อาจจะสรุปได้ว่าค่าใช้จ่ายการผลิตต่อหน่วยก็คือ หน่วยละ 2.50 บาท แต่ถ้าหากกิจการคิดว่ากิจการจะผลิตสินค้าเพียง 100,000 หน่วยเท่านั้น กิจการต้องจ่ายค่าใช้จ่ายการผลิต 500,000 บาทเท่าเดิมเมื่อเป็นดังนี้ค่าใช้จ่ายการผลิตต่อหน่วยก็จะเป็น 5 บาท จากตัวอย่างนี้จะเห็นได้ว่าค่าใช้จ่ายการผลิตเฉลี่ยต่อหน่วยขึ้นอยู่กับหน่วยที่ทำการผลิต ฉะนั้นการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรจึงขึ้นอยู่กับกำหนดยกระดับการผลิต ในที่นี้ขอสรุประดับการผลิตสินค้าออกเป็น 3 ระดับคือ

## 1. ระดับการผลิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

ระดับการผลิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น (expected capacity level of production) นี้จะเป็นระดับการผลิตที่กิจการคาดว่าจะเกิดขึ้นในงวดหน้า ซึ่งอาจจะสูงหรือต่ำกว่าระดับการผลิตที่เป็นอยู่ก็ได้ หรืออาจกล่าวได้ว่าระดับการผลิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในงวดหน้าเป็นระดับการผลิตที่เปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ เมื่อนำระดับการผลิตที่คาดว่าจะผลิตในงวดหน้าเป็นสิ่งที่กำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตแล้ว อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจะเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอดังเช่นกิจการมีค่าใช้จ่ายการผลิต 500,000 บาท ปริมาณการผลิตแต่ละปีมีดังนี้

	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3
ปริมาณการผลิต (หน่วย)	100,000	50,000	80,000
อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตต่อหน่วย	5	10	6.25

จะเห็นได้ว่า ค่าใช้จ่ายการผลิตต่อหน่วยจะเปลี่ยนแปลงไปในลักษณะตรงกันข้ามกับปริมาณการผลิต เนื่องจากเมื่อกิจการผลิตสินค้าเพิ่มขึ้น ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตต่อหน่วยจะลดลง ดังในปีที่ 1 ผลิตสินค้าสูงกว่าปีที่ 3 ต้นทุนต่อหน่วยจะลดต่ำลงและในทางตรงกันข้ามถ้ากิจการผลิตสินค้าลดลงต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตต่อหน่วยก็จะเพิ่มขึ้น ในปีที่ 2 กิจการผลิตต่ำกว่าปีที่ 3 ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตต่อหน่วยจะเพิ่มขึ้นจาก 6.25 บาท เป็น 10 บาท

การกำหนดระดับการผลิตเช่นนี้มักจะใช้กับกิจการที่เริ่มดำเนินงานหรือเมื่อสภาพเศรษฐกิจไม่แน่นอน

## 2. ระดับการผลิตปกติ

ระดับการผลิตปกติ (normal capacity level of production) นี้เป็นระดับการผลิตที่กิจการคาดว่าจะผลิตสินค้าในช่วงระยะเวลาหนึ่งซึ่งอาจจะเป็นหลาย ๆ ปี การกำหนดระดับการผลิตเช่นนี้ กิจการจะไม่คำนึงถึงในงวดหน้ากิจการจะทำการผลิตสินค้ามากน้อยเพียงใด อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจะถูกกำหนดไว้ล่วงหน้าตามระดับที่กิจการคาดว่าถ้าสภาพการณ์ต่าง ๆ ของกิจการเป็นไปตามปกติแล้วกิจการจะสามารถผลิตสินค้าได้กี่หน่วย การพิจารณาสภาพการณ์ปกตินี้ กิจการจะต้องคาดคะเนถึงเหตุการณ์บางประการที่อาจจะเกิดขึ้นกับกิจการได้ เช่น เครื่องจักรเสีย วัตถุดิบขาดมือ คนงานนัดหยุดงาน เป็นต้น สมมติกิจการสามารถผลิตสินค้าได้ 200,000 หน่วย แต่ถ้ากิจการคาดว่าปกติจะผลิตเพียง 100,000 หน่วย การผลิต ณ ระดับ 100,000 หน่วย ก็จะเป็นระดับการผลิตปกติของกิจการ อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตของกิจการในงวดหน้าจะเป็นเท่าไร กิจการจะไม่สนใจไม่ว่าการผลิตจะสูงหรือต่ำกว่าระดับ 100,000 หน่วย กิจการก็ยังคงใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตหน่วยละ 5 บาท เสมอ เนื่องจากต้องจ่ายค่าใช้จ่ายการผลิตจำนวน 500,000 บาท

### 3. ระดับการผลิตอุดมคติ

ระดับการผลิตอุดมคติ หรือระดับการผลิตทางทฤษฎี (ideal capacity level or theoretical capacity level of production) ระดับการผลิตนี้เป็นระดับการผลิตระดับสูงที่กิจการกำหนดขึ้น ซึ่งอาจจะเป็นระดับที่สูงกว่าความสามารถปกติของกิจการจะทำได้ เช่น กำหนดให้ผลิต 200,000 หน่วย อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตต่อหน่วย 5 บาท ซึ่งเป็นระดับที่กิจการจะทำได้ยาก การตั้งระดับการผลิตตามระดับนี้อาจจะมีผลทำให้ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบทางการผลิตเกิดความท้อแท้เสียกำลังใจได้

### การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรสำหรับแผนกบริการ

กิจการที่มีแผนกบริการ ซึ่งตั้งขึ้นเพื่อให้บริการแก่แผนกที่ทำหน้าที่ผลิตโดยตรง มักจะจัดให้มีผู้รับผิดชอบ แผนกบริการนั้น ๆ ทำหน้าที่ควบคุมดูแลพนักงานและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในแผนกนั้น ๆ การที่กิจการจัดให้มีผู้รับผิดชอบเป็นราย ๆ ไป ก็จะต้องให้มีการสะสมต้นทุนในแผนกนั้น ๆ เมื่อเป็นเช่นนี้แล้วแผนกบริการแต่ละแผนกก็อาจกำหนดอัตราจัดสรรของตนเองขึ้นมา โดยใช้หลักในการกำหนดอัตราจัดสรรรวม เช่น แผนกบริการซ่อมแซม จะประมาณค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการให้บริการซ่อมแซมภายในงวดหนึ่ง ๆ แล้วประมาณว่าภายในงวดนั้น กิจการจะให้บริการซ่อมแซมแก่แผนกใด ก็คิดค่าใช้จ่ายให้กับแผนกนั้นโดยคำนวณตามอัตราจัดสรร เช่น กำหนดอัตราจัดสรรชั่วโมงละ 5 บาท ซึ่งถ้าให้บริการเป็นเวลา 20 ชั่วโมง ก็คำนวณได้ว่าแผนกซ่อมแซมให้บริการเป็นเงิน 100 บาท เป็นต้น การกำหนดอัตราจัดสรรเช่นนี้ให้ประโยชน์แก่แผนกผลิตในการคำนวณค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแผนกได้อย่างถูกต้องครบถ้วน

สำหรับกรณีที่เกิดการนั้นมีแผนกผลิตหลายแผนกหรือทั้งแผนกผลิตและแผนกบริการ การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตอาจจะแตกต่างกันก็ได้ เช่น การผลิตแผนกที่ 1 ค่าใช้จ่ายการผลิตอาจมีความสัมพันธ์กับวัตถุดิบทางตรง ขณะที่แผนกผลิตที่ 2 ค่าใช้จ่ายการผลิตมีความสัมพันธ์กับชั่วโมงแรงงานทางตรง และแผนกผลิตที่ 3 ค่าใช้จ่ายการผลิตมีความสัมพันธ์กับชั่วโมงเครื่องจักร หากเป็นเช่นนี้แล้วอัตราจัดสรรของทั้ง 3 แผนกนี้ย่อมจะแตกต่างกัน การกำหนดค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นอัตราเดียวกัน ย่อมจะเป็นการไม่เหมาะสมจึงควรที่จะกำหนดค่าใช้จ่ายการผลิตแยกเป็นรายแผนก ดังนั้นการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายเพื่อการนำไปใช้มีดังนี้

#### 1. การใช้ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรเพียงอัตราเดียว

ตามที่กล่าวข้างต้นว่า หากค่าใช้จ่ายการผลิตของกิจการเกิดขึ้นในแผนกต่าง ๆ โดยมีความสัมพันธ์กับปัจจัยในการผลิต ในแต่ละแผนกแตกต่างกัน อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรจะมีหลายอัตรา ถ้าแต่ละแผนกในกิจการมีลักษณะการผลิตอย่างเดียวกันอัตราค่าใช้จ่าย

การผลิตจัดสรรอาจจะใช้อัตราเดียวกันได้ ในที่นี้จะกล่าวถึงกรณีที่กิจการใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรเป็นอัตราเดียวกันตลอดโรงงาน

เมื่อกิจการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรขึ้นแล้ว การบันทึกและจัดการเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายการผลิตจะทำได้เป็นขั้นๆ ดังนี้

ขั้นที่ 1 เมื่อเกิดค่าใช้จ่ายการผลิตขึ้นจริง กิจการจะบันทึกรายการโดยการเดบิตบัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายการผลิต และเครดิตบัญชีที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ค่าใช้จ่ายต่างๆ เงินสด เจ้าหนี้ ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย บัญชีปรับมูลค่าสินทรัพย์ นอกจากนั้นกิจการอาจจะบันทึกบัญชีย่อยประกอบบัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายการผลิต ได้แก่ บัญชีย่อยวัตถุดิบทางอ้อม บัญชีย่อยค่าแรงงานทางอ้อม บัญชีย่อยค่าเสื่อมราคา

ขั้นที่ 2 เมื่อกิจการจะกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรจะต้องทำการประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตขึ้นมาก่อนว่าในงวดถัดไปค่าใช้จ่ายการผลิตจะเกิดขึ้นเป็นจำนวนเท่าไร ตัวอย่างเช่น สมมติงบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตในงวดหน้าจะเกิดขึ้นดังนี้

งบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิต			
ประจำปีสิ้นสุดเพียง 31 ธันวาคม 2550			
	ต้นทุนคงที่	ต้นทุนผันแปร	ต้นทุนรวม
วัตถุดิบทางอ้อม	50,000	80,000	130,000
ค่าแรงงานทางอ้อม	20,000	140,000	160,000
เงินเดือนผู้ควบคุมงาน	150,000	-	150,000
ค่าไฟฟ้าและพลังงาน	70,000	150,000	220,000
ค่าภาษี	20,000	40,000	60,000
ค่าซ่อมแซม	20,000	50,000	70,000
ค่าเสื่อมราคา	40,000	-	40,000
ค่าประกันภัย	<u>10,000</u>	-	<u>10,000</u>
รวมต้นทุน	<u>380,000</u>	<u>460,000</u>	<u>840,000</u>

ขั้นที่ 3 กิจการจะต้องประมาณว่าค่าใช้จ่ายการผลิตที่กำหนดขึ้น 840,000 บาท จะใช้ในการผลิตสินค้าในระดับใด และเป็นปริมาณเท่าไร สมมติว่าในระดับการผลิตปกติสามารถผลิตสินค้า 100,000 หน่วย ใช้ชั่วโมงแรงงาน 200,000 ชั่วโมง กิจการสามารถกำหนดได้ว่าค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรตามชั่วโมงแรงงาน ชั่วโมงละ 4.20 บาท เป็นอัตรา

$$\text{ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่จัดสรรชั่วโมงละ} \frac{380,000}{200,000} = 1.90 \text{ บาท อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต}$$

$$\text{ผันแปรจัดสรรชั่วโมงละ} \frac{460,000}{200,000} = 2.30 \text{ บาท}$$

ขั้นที่ 4 เมื่อกิจการรับใบสั่งซื้อสินค้าในกรณีที่ใช้ต้นทุนงาน (job order cost) จะคิดต้นทุนในการผลิตได้ โดยดูว่างานที่รับมาใช้แรงงานทางตรงกี่ชั่วโมงแล้วใช้อัตราจัดสรร คุณ จะได้ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร เช่น กิจการรับงานที่ต้องใช้แรงงานทางตรง 3,000 ชั่วโมง ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรเท่ากับ 21,000 บาท กิจการก็จะบันทึกโดยเดบิตบัญชีงานระหว่างทำ และเครดิตบัญชีค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร ถ้าหากว่ากิจการใช้ต้นทุนช่วง (processing cost) การบันทึกรายการนี้จะทำเมื่อสิ้นงวด ซึ่งอาจจะเป็นทุกๆ เดือน ทุกไตรมาส หรือปี เป็นต้น

ขั้นที่ 5 กิจการจะปิดบัญชีค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร ไปบัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายการผลิต โดยการเดบิตบัญชีค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรและเครดิตบัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายการผลิต บัญชีค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรจะมียอดเป็นศูนย์ ส่วนบัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายการผลิตจะมียอดคงเหลือซึ่งอาจจะเป็นยอดเดบิตหรือเครดิต หรือไม่มียอดคงเหลือก็ได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความแตกต่างของค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นจริง และค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร หากว่าจำนวนจัดสรรมีจำนวนที่เกิดขึ้นน้อยกว่าจำนวนที่เกิดขึ้นจริง ยอดคงเหลือจะเป็นยอดเดบิตหรือเป็นผลต่างที่ไม่น่าพอใจ ตรงกันข้ามถ้าหากว่าจำนวนจัดสรรมากกว่าจำนวนที่เกิดขึ้นจริง ผลต่างที่ออกมาจะเป็นยอดเครดิตหรือเป็นผลต่างที่น่าพอใจ แต่ถ้าหากว่าเท่ากันผลต่างก็ไม่เกิดขึ้น ผลต่างที่เกิดขึ้นนี้สามารถนำไปวิเคราะห์เพื่อประโยชน์ทางด้านการบริหารต่อไป

ขั้นที่ 6 ผลต่างที่เกิดขึ้นไม่ว่าจะเป็นยอดเดบิตหรือเครดิต กิจการจะโอนไปยังบัญชีต้นทุนสินค้าขาย หรืองบกำไรขาดทุน ทั้งนี้แล้วแต่ว่ากิจการคิดว่า ผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นความผิดพลาดของแผนกใด หากคิดว่าผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นความผิดพลาดของฝ่ายผลิต ก็จะถือว่าผลต่างนี้เกิดจากต้นทุนการผลิตจะโอนไปยังบัญชีต้นทุนสินค้าขาย และแสดงในงบต้นทุนสินค้าขาย ถ้าคิดว่าผลต่างนี้เกิดจากความผิดพลาดของฝ่ายบริหาร ถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากความผิดพลาดในการตัดสินใจของฝ่ายบริหารผลต่างนี้จะปิดไปยังบัญชีกำไรขาดทุน และแสดงในงบกำไรขาดทุน ในการบันทึกบัญชีก็จะเดบิตหรือเครดิตต้นทุนสินค้าขายหรือกำไรขาดทุน แล้วเครดิตหรือเดบิตบัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายการผลิตแล้วแต่ว่าผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นผลต่างชนิดใด ตัวอย่างเช่น บริษัทอุตสาหกรรมไทยการผลิต จำกัด ซึ่งมีค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ 380,000 บาท อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ 1.90 บาทต่อชั่วโมง และผันแปร 2.30 บาทต่อชั่วโมง โดยมีระดับการผลิตปกติ 100,000 หน่วย ชั่วโมงแรงงาน 200,000 บาท ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตเกิดขึ้นจริง 700,000 บาท โดยที่กิจการผลิตเพียง 80% ของกำลังการผลิต

จะเห็นว่า ค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นจริง 700,000 บาท และค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร  $(4.20 \times 160,000) = 672,000$  บาท ดังนั้นกิจการนี้เกิดผลต่างขึ้น 28,000 บาท จำนวนผลต่าง 28,000 บาท นี้จะปิดไปบัญชีสรุปผลกำไรขาดทุน หรือต้นทุนสินค้าขาย จะทำให้เกิดความแตกต่างของการทำงานการเงิน ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตในงบต้นทุน สินค้าขายและงบกำไรขาดทุนมีดังนี้

บริษัท อุตสาหกรรมไทยการผลิต จำกัด  
งบต้นทุนสินค้าขาย  
สำหรับปีสิ้นสุดลง 31 ธันวาคม 2550

วัตถุดิบทางตรง		400,000
ค่าแรงงานทางตรง		500,000
ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร		<u>672,000</u>
ต้นทุนการผลิต		1,572,000
หัก ผลต่างงานระหว่างทำ		<u>20,000</u>
ต้นทุนสินค้าสำเร็จรูป		1,552,000
บวก ผลต่างสินค้าสำเร็จรูป		<u>80,000</u>
ต้นทุนสินค้าขาย		1,632,000
บวก ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิต		<u>28,000</u>
ต้นทุนสินค้าขายตามที่เป็นจริง		<u>1,660,000</u>

บริษัท อุตสาหกรรมไทยการผลิต จำกัด  
งบกำไรขาดทุน  
สำหรับปี สิ้นสุดลง 31 ธันวาคม 2550

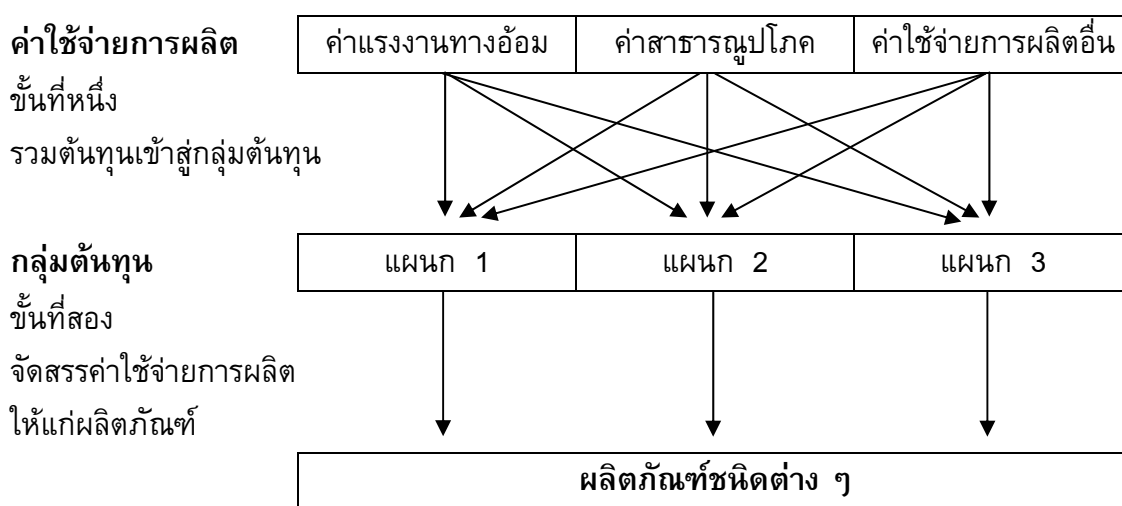
ขาย		2,500,000
หัก ต้นทุนสินค้าขาย	1,632,000	
ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิต	<u>28,000</u>	<u>1,660,000</u>
กำไรขั้นต้น		840,000
หัก ค่าใช้จ่ายในการขาย	200,000	
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	<u>150,000</u>	<u>350,000</u>
กำไรสุทธิ		<u>490,000</u>

## 2. การใช้ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรรายแผนก

ในโรงงานอุตสาหกรรมที่มีขั้นตอนการผลิต และมีแผนกทำการผลิตเพียงแผนกเดียว การใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรก็จะมีเพียงอัตราเดียว แต่ในโรงงานบางแห่งอาจจะมีแผนกผลิตหลายแผนก นอกจากนั้นยังอาจมีแผนกบริการอีกค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นในแผนกผลิตแต่ละแผนก ตลอดจนแผนกบริการ อาจจะมีความสัมพันธ์กับปัจจัยการผลิตที่มีอยู่ในลักษณะเดียวกันหรือไม่ก็ได้ ในกรณีที่ค่าใช้จ่ายการผลิตในแผนกผลิตทุกแผนกและแผนกบริการมีความสัมพันธ์กับปัจจัยการผลิตในลักษณะเดียวกัน หรือในกรณีที่โรงงานอุตสาหกรรมมีแผนกเพียงแผนกเดียว อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรของโรงงานก็สามารถที่จะใช้อัตรารวมเพียงอัตราเดียวดังกล่าวข้างต้น แต่ถ้าหากว่าโรงงานอุตสาหกรรมนั้นมีแผนกผลิตและแผนก



บริการหลายแผนกโดยที่ค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นในแต่ละแผนกมีความสัมพันธ์กับปัจจัยในการผลิตในแต่ละแผนกแตกต่างกัน เช่น ค่าใช้จ่ายการผลิตในแผนกผลิตแผนกที่ 1 มีความสัมพันธ์กับค่าแรงงานทางตรง ค่าใช้จ่ายการผลิตในแผนกผลิตแผนกที่ 2 มีความสัมพันธ์กับวัตถุดิบทางตรง จะเห็นว่าในกรณีเช่นนี้ การที่กิจการจะใช้ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรทั้งโรงงานเป็นอัตราเดียวกันหมดย่อมจะไม่เหมาะสม เนื่องจากความสัมพันธ์ของการเกิดค่าใช้จ่ายแตกต่างกัน หากโรงงานนี้จะใช้ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรในแผนกที่ 1 ตามค่าแรงงานทางตรง และในแผนกที่ 2 คิดตามวัตถุดิบทางตรง ก็จะได้ค่าใช้จ่ายการผลิตที่เหมาะสมและใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากกว่าการใช้อัตรารวมเป็นอัตราเดียวทั้งโรงงาน ฉะนั้นความจำเป็นที่จะใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรรายแผนกจึงเกิดขึ้น ซึ่งการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตลักษณะนี้อาจแบ่งเป็น 2 ขั้นตอนตามภาพที่ 6.2



ภาพที่ 6.2 กระบวนการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิต 2 ขั้น  
ที่มา (Garrison & Noreen, 1998, p. 181)

จากภาพที่ 6.2 แผนก 1 ใช้แรงงานคนในการผลิต ส่วนแผนก 2 ใช้เครื่องจักรในการผลิต ดังนั้นจึงนำชั่วโมงแรงงานทางตรงมาเป็นฐานในการแบ่งสรรค่าใช้จ่ายการผลิตสำหรับแผนก 1 และนำชั่วโมงของเครื่องจักรมาเป็นฐานในการแบ่งสรรค่าใช้จ่ายการผลิตสำหรับแผนก 2 การจัดสรรโดยใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตแยกตามแผนกลักษณะนี้จะคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ได้เหมาะสมกว่าอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตอัตราเดียว

### วิธีการคิดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร

อุตสาหกรรมการผลิตมีกระบวนการผลิตหลายขั้นตอนและมีแผนกหลายแผนก จึงมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นในแต่ละแผนก ในกรณีที่มีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นเนื่องจากการให้บริการแผนกอื่นๆ วิธีการคิดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรที่นิยมใช้มีอยู่ 2 วิธีคือ

## 1. การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร

การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร โดยสมมติว่าแผนกที่ให้บริการแก่แผนกอื่น ๆ มากที่สุด จะไม่ได้รับบริการจากแผนกบริการอื่น ๆ วิธีการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรอาจจะทำได้เป็นขั้น ๆ ดังนี้

ขั้นที่ 1 ประมาณค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ของแผนกผลิตและแผนกบริการทุกแผนก

ขั้นที่ 2 จัดสรรค่าใช้จ่ายของแผนกบริการไปยังแผนกอื่น ๆ ตามอัตราที่เหมาะสม โดยถือหลักว่าแผนกบริการแผนกใดให้บริการแก่แผนกอื่น ๆ มากที่สุด ให้แบ่งค่าใช้จ่ายของแผนกนั้นไปยังแผนกผลิตก่อน แล้วจึงแบ่งสรรค่าใช้จ่ายของแผนกบริการที่ให้บริการแก่แผนกอื่น ๆ รองลงมา การแบ่งสรรค่าใช้จ่ายจากแผนกบริการนี้อาจจะขัดกับความเป็นจริงอยู่บ้าง เนื่องจากแผนกบริการโดยทั่วไปมักจะให้บริการทั้งแผนกผลิตและแผนกบริการอื่น ๆ การตั้งข้อสมมติขึ้นเช่นนี้เพื่อให้เกิดความสะดวกในการแบ่งค่าใช้จ่าย เช่น ในกิจการแห่งหนึ่งมีแผนกผลิต 3 แผนก คือ แผนกประกอบ แผนกตกแต่ง และแผนกอบความร้อน ส่วนแผนกบริการมี 3 แผนก ได้แก่ แผนกขนถ่ายวัสดุ แผนกกำลังไฟ และแผนกโรงงานทั่วไป ถ้าแผนกขนถ่ายวัสดุให้บริการแก่แผนกต่าง ๆ ก็ให้แบ่งค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นแก่แผนกผลิตทั้งสามก่อน แล้วจึงแบ่งไปให้แผนกบริการอื่น ๆ ที่ให้บริการรองลงมา สมมติว่าได้แก่ แผนกกำลังไฟ และแผนกโรงงานทั่วไป ฉะนั้นการแบ่งค่าใช้จ่ายของแผนกบริการรองลงมาก็คือแบ่งค่าใช้จ่ายในแผนกกำลังไฟ แล้วจึงแบ่งค่าใช้จ่ายของแผนกโรงงานทั่วไปเป็นอันดับสุดท้าย อย่างไรก็ตาม บางครั้งอาจจะมีปัญหาเรื่องการตัดสินใจว่า แผนกบริการแผนกใดเป็นแผนกที่ให้บริการสูงสุด ปัญหานี้อาจจะใช้ตัดสินใจโดยพิจารณาจากมูลค่าของค่าใช้จ่ายเป็นสำคัญค่าใช้จ่ายในแผนกใดสูงให้ถือว่าแผนกนั้นให้บริการสูงสุด

ขั้นที่ 3 เมื่อแบ่งค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแผนกบริการให้แผนกผลิตจนครบถ้วนแล้วก็จะทำให้ค่าใช้จ่ายในแผนกผลิตเพิ่มขึ้นเท่ากับค่าใช้จ่ายแผนกเดิมบวกด้วยค่าใช้จ่ายที่ได้รับการแบ่งสรรจากแผนกบริการที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น ค่าใช้จ่ายในแผนกผลิตจะประกอบด้วยค่าใช้จ่ายโดยตรงในการผลิต และค่าใช้จ่ายที่ได้รับการจัดสรรจากแผนกอื่น ๆ ดังนั้นจะต้องพิจารณาต่อไปว่าค่าใช้จ่ายส่วนใหญ่ในแผนกผลิตเกิดขึ้นโดยสัมพันธ์กับปัจจัยใดมากที่สุดแล้วให้คำนวณอัตราจัดสรรขึ้น เช่น สัมพันธ์กับวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง ชั่วโมงแรงงาน หรือชั่วโมงเดินเครื่องจักร เป็นต้น

(1) ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนโดยประมาณ

ตารางที่ 6.4 ค่าใช้จ่ายการผลิตโดยประมาณ

ค่าใช้จ่าย	ลักษณะ	รวม (บาท)	แผนกผลิต			แผนกบริการ		
			ประกอบ (บาท)	มอเตอร์ (บาท)	พ่นสี(บาท)	ขนถ่ายวัสดุ (บาท)	กำลังไฟ (บาท)	โรงงานทั่วไป (บาท)
ค่าใช้จ่ายโดยตรงของแผนก								
ค่าควบคุมคนงาน	ค	330,500	38,600	66,900	40,000	50,000	45,000	90,000
ค่าแรงทางอ้อม	ค	45,000	5,000	15,000	7,500	5,000	5,000	7,500
	ป	330,000	45,000	40,000	27,500	55,000	50,000	112,500
ค่าสวัสดิการพนักงาน	ค	52,175	7,500	9,925	7,250	10,000	7,500	10,000
	ป	233,575	52,500	106,000	39,575	9,000	9,500	17,000
วัสดุทางอ้อม	ค	20,000	2,500	6,500	6,000	1,500	1,000	2,500
	ป	95,000	12,500	28,500	24,000	8,500	9,000	12,500
ค่าซ่อมแซม	ค	15,000	3,000	6,000	3,000	-	1,500	1,500
	ป	45,000	7,000	14,000	9,000	2,500	8,500	4,000
ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์	ค	65,000	7,500	22,500	15,000	-	-	20,000
ค่าใช้จ่ายโดยตรงของแผนก		1,231,250	181,100	135,325	178,825	141,500	137,000	277,500

ตารางที่ 6.4 ค่าใช้จ่ายการผลิตโดยประมาณ (ต่อ)

ค่าใช้จ่าย	ลักษณะ	รวม (บาท)	แผนกผลิต			แผนกบริการ		
			ประกอบ (บาท)	มอเตอร์ (บาท)	พ่นสี(บาท)	ขนถ่ายวัสดุ (บาท)	กำลังไฟ (บาท)	โรงงานทั่วไป (บาท)
ค่าใช้จ่ายทางอ้อมของแผนก								
ค่ากำลังไฟ	ค	20,000					20,000	
	ป	170,000					170,000	
ค่าเสื่อมราคาโรงงาน	ค	25,000	6,250	12,500	6,250			
ภาษีโรงเรือน	ค	20,000	5,000	10,000	5,000			
ค่าประกันไฟโรงงาน	ค	15,000	3,750	7,500	3,750			
รวมค่าใช้จ่ายทางอ้อม		250,000	15,000	30,000	15,000		19,000	
รวมค่าใช้จ่ายทั้งหมดของแผนก		1,481,250	196,100	165,325	193,825	141,500	327,000	277,500
ค่าใช้จ่ายคงที่	ค	607,750	79,100	156,825	93,750	66,500	80,000	131,500
ค่าใช้จ่ายผันแปร	ป	873,575	117,000	188,500	78,000	78,000	247,000	146,000

หมายเหตุ ค : ค่าใช้จ่ายคงที่

ป : ค่าใช้จ่ายผันแปร

(2) ข้อมูลการใช้ปัจจัยการผลิตโดยประมาณ มีดังนี้

ตารางที่ 6.5 ข้อมูลการใช้ปัจจัยการผลิต

แผนกผลิต	ค่าแรงงาน		การใช้กำลังไฟ		เครื่องจักร		พื้นที่		ราคาวัสดุ	
	บาท	%	กิโลวัตต์	%	ชั่วโมง	%	ตร.ม.	%	บาท	%
แผนกประกอบ	210,000	20	6,400	20	22,370	25	700	40	180,000	45
แผนกติดตั้งมอเตอร์	315,000	30	12,800	40	44,740	50	700	40	80,000	20
แผนกพ่นสี	525,000	50	12,800	40	22,370	25	350	20	140,000	35
รวม	1,050,000	100	32,000	100	89,480	100	1,750	100	400,000	100

(3) จัดสรรค่าใช้จ่ายจากแผนกบริการไปยังแผนกผลิต โดยเริ่มจัดสรรค่าใช้จ่ายแผนกขนถ่ายวัสดุ ตามปริมาณการใช้วัสดุทางตรงแล้ว จัดสรรค่าใช้จ่ายในแผนกกำลังไฟไปยังแผนกผลิตตามอัตราการใช้กำลังไฟ ดังนี้ 20% ตามจำนวนการใช้กำลังไฟ 50% ตามชั่วโมงเครื่องจักร และ 30% ตามการใช้เนื้อที่ และจัดสรรค่าใช้จ่ายในแผนกโรงงานทั่วไป ตามอัตราส่วนการใช้แรงงานทางตรง ซึ่งจะได้ผลดังตารางที่ 5.7

ตารางที่ 6.6 การแบ่งสรรค่าใช้จ่ายการผลิตโดยประมาณของแผนกบริการ

	รวม (บาท)	แผนกผลิต			แผนกบริการ		
		ประกอบ (บาท)	มอเตอร์ (บาท)	พ่นสี (บาท)	แผนกขน ถ่ายวัสดุ (บาท)	แผนกกำลัง ไฟ (บาท)	ค่าใช้จ่าย โรงงาน ทั่วไป (บาท)
ค่าใช้จ่ายทั้งหมดของแผนก	1,481,250	196,100	345,325	193,825	141,500	327,000	277,500
การแบ่งสรรค่าใช้จ่ายแผนกบริการ							
ขนถ่ายวัสดุ (ตามอัตราส่วน ราคาวัสดุเบิกใช้)	141,500	63,675	28,300	49,525	(141,500)		
กำลังไฟ 20% ตามชั่วโมงกิโวลต์	65,400	13,080	26,160	26,160		(65,400)	
50% ตามชั่วโมงแรงแม่	163,500	40,875	81,750	40,875		(163,500)	
30% ตามเนื้อที่	98,100	39,240	39,240	19,620		(98,100)	
โรงงานทั่วไป (ตามอัตราส่วนค่าแรง ของแผนก)	277,500	55,500	83,250	138,750			(277,500)
ค่าใช้จ่ายแบ่งสรรมาจากแผนกบริการ		212,370	258,700	274,930			
ค่าใช้จ่ายการผลิตทั้งหมด	1,481,250	408,470	604,025	468,755			

(4) เมื่อได้ค่าใช้จ่ายทั้งสิ้นของแผนกผลิตทุกแผนกแล้วให้คำนวณอัตราจัดสรร  
แผนก ดังนี้

	แผนกประกอบ	แผนกติดตั้งมอเตอร์	แผนกพ่นสี
ค่าใช้จ่าย	408,470	604,025	198,755
เกณฑ์ที่ใช้ในการตั้งอัตราจัดสรร	(ชม.แรงงาน)	(ชม.เดินเครื่อง)	(ค่าแรงทางตรง)
อัตราจัดสรรคงที่	32,870	44,740	525,000
อัตราจัดสรรผันแปร	2.42	3.505	17.86%
	10.00	9.995	71.43%
อัตราจัดสรร	12.42	13.50	89.29%

(5) การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรขึ้นมาล่วงหน้าเช่นนี้ ก็ให้ประโยชน์  
ในการคิดต้นทุนสินค้า ตัวอย่างเช่น กิจการรับไปส่งซื้อมา กิจการต้องการคำนวณต้นทุนในการ  
ผลิตสินค้าแต่ละแผนก หรือต้นทุนรวมทั้งหมดก็สามารถทำได้เมื่อทราบอัตราจัดสรรโดยนำ  
เกณฑ์ที่ใช้ในการตั้งอัตราจัดสรร คูณด้วยอัตราจัดสรรของแต่ละแผนกก็จะได้ค่าใช้จ่ายการ  
ผลิตของแต่ละแผนก การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตนี้ จะแตกต่างกันตาม  
วิธีการต้นทุนที่กิจการใช้เช่น

- ถ้ากิจการใช้วิธีการต้นทุนงาน (job order cost) จะบันทึกบัญชีโดย
  - เดบิต งานระหว่างทำ – ค่าใช้จ่ายการผลิต
  - เครดิต ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร – แผนกประกอบ
  - ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร – แผนกติดตั้งมอเตอร์
  - ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร – แผนกพ่นสี
- ถ้ากิจการใช้การต้นทุนตอน หรือต้นทุนช่วง (processing cost) จะบันทึกบัญชีโดย
  - เดบิต งานระหว่างทำ – แผนกประกอบ
  - เครดิต ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร – แผนกประกอบ
  - บันทึกค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรของแผนกประกอบ
  - เดบิต งานระหว่างทำ – แผนกติดตั้งมอเตอร์
  - เครดิต งานระหว่างทำ – แผนกประกอบ
  - โอนต้นทุนงานที่เกิดขึ้นในแผนกประกอบไปยังแผนกติดตั้งมอเตอร์
  - เดบิต งานระหว่างทำ – แผนกติดตั้งมอเตอร์
  - เครดิต ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร – แผนกติดตั้งมอเตอร์
  - บันทึกค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรของแผนกมอเตอร์

(6) เมื่อเกิดค่าใช้จ่ายในแผนกต่างๆ ขึ้นจริงๆ แล้วก็ต้องแบ่งสรรต้นทุนในแผนกบริการไปยังแผนกผลิต เช่นเดียวกับการประมาณ ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิต ดังนี้

ตารางที่ 6.7 ข้อมูลเกี่ยวกับปัจจัยการผลิตที่เกิดขึ้นแล้ว

แผนก	ค่าแรงงาน		การใช้กำลังไฟ		ชม.เครื่องจักร		พื้นที่		ราคาวัสดุ	
	บาท	%	กิโลวัตต์	%	ชั่วโมง	%	ตร.ม.	%	บาท	%
แผนกประกอบ	250,000	25	8,750	25	21,875	30	700	40	215,000	50
แผนกติดตั้งมอเตอร์	250,000	25	12,250	35	25,000	45	700	40	68,000	20
แผนกพ่นสี	500,000	50	14,000	40	15,625	25	350	20	129,000	30
รวม	1,000,000	100	35,000	100	62,500	100	1,750	100	430,000	100



บริษัท อุตสาหกรรมไทยการผลิต จำกัด  
ค่าใช้จ่ายการผลิตประจำปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2550

ค่าใช้จ่าย	ลักษณะ	รวม (บาท)	แผนกผลิต			แผนกบริการ		
			ประกอบ (บาท)	มอเตอร์ (บาท)	พ่นสี (บาท)	ขนถ่ายวัสดุ (บาท)	กำลังไฟ (บาท)	โรงงานทั่วไป (บาท)
ค่าใช้จ่ายโดยตรงของแผนก								
ค่าควบคุมงาน	ค	330,500	38,600	66,900	40,000	50,000	45,000	90,000
ค่าแรงทางอ้อม	ค	45,000	5,000	15,000	75,000	5,000	5,000	7,500
	ป	315,000	49,000	35,000	30,000	50,000	45,000	106,000
ค่าสวัสดิการพนักงาน	ค	52,175	7,500	9,925	7,250	10,000	7,500	10,000
	ป	225,325	50,000	105,825	40,000	8,500	8,000	13,000
วัสดุทางอ้อม	ค	20,000	2,500	6,500	6,000	1,500	1,000	2,500
	ป	115,000	21,500	32,500	27,000	9,000	10,500	14,500
ค่าซ่อมแซม	ค	15,000	3,000	6,000	3,000	-	1,500	1,500
	ป	60,000	8,500	19,000	10,500	3,000	12,500	6,500
ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์	ค	65,000	7,500	22,500	15,000	-	-	20,000
รวม		1,243,000	193,100	319,150	137,250	137,000	136,000	271,500

ค่าใช้จ่ายการผลิตประจำปี (ต่อ)

ค่าใช้จ่าย	ลักษณะ	รวม (บาท)	แผนกผลิต			แผนกบริการ		
			ประกอบ (บาท)	มอเตอร์(บาท)	พ่นสี(บาท)	ขนถ่ายวัสดุ (บาท)	กำลังไฟ(บาท)	โรงงานทั่วไป (บาท)
ค่าใช้จ่ายทางอ้อมของแผนก								
ค่ากำลังไฟ	ค	20,000					20,000	
	ป	120,000					120,000	
ค่าเสื่อมราคาโรงงาน	ค	25,000	6,250	12,500	6,250			
ภาษีโรงเรือน	ค	20,000	5,000	10,000	2,000			
ค่าประกันภัยไฟโรงงาน	ค	15,000	3,750	7,500	3,750			
รวมค่าใช้จ่ายทางอ้อม		200,000	15,000	30,000	15,000		140,000	
รวมค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงของ แผนกต่าง ๆ		1,443,000	208,100	349,150	201,250	137,000	276,000	271,500

ตารางที่ 6.8 การแบ่งสรรค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงของแผนกบริการ

ค่าใช้จ่าย	รวม (บาท)	แผนกผลิต			แผนกบริการ		
		ประกอบ (บาท)	มอเตอร์ (บาท)	ฟันสี (บาท)	ขนถ่ายวัสดุ (บาท)	กำลังไฟ (บาท)	โรงงานทั่วไป (บาท)
ค่าใช้จ่ายทั้งหมดของแผนก	1,443,000	208,100	349,150	201,250	137,000	276,000	271,500
การแบ่งสรรค่าใช้จ่ายการผลิตของ แผนกบริการ							
ขนถ่ายวัสดุ (ตามราคาวัสดุที่เบิก)	137,000	68,500	27,400	41,100	<u>(137,000)</u>		
กำลังไฟ (20%ตามชั่วโมงกิโวลต์ต์)	55,200	13,500	19,320	22,080		(55,200)	
(50% ตามชั่วโมงแรงม้า)	138,000	41,400	62,100	34,500		(138,000)	
(30% ตามเนื้อที่)	82,800	33,120	33,120	16,560		<u>(82,800)</u>	
โรงงานทั่วไป(ตามค่าแรงของแผนก)	271,500	67,875	67,875	135,750			<u>(271,500)</u>
ค่าใช้จ่ายที่ได้รับแบ่งสรรจาก แผนกบริการ)		224,695	209,815	249,990			
ค่าใช้จ่ายจริงทั้งหมดของแผนก	1,443,000	432,795	558,965	451,240			

(7) จากตารางที่สร้างขึ้นนี้ ทำให้ทราบค่าใช้จ่ายการผลิตรวมที่เกิดขึ้นในแผนกผลิต ทั้งสามแผนก ซึ่งหมายถึงค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นในแผนกผลิต รวมค่าใช้จ่ายการผลิตที่ได้รับแบ่งสรรจากแผนกบริการที่เกิดขึ้นจริงเป็นเท่าไร ข้อมูลที่ได้มานี้จะให้ประโยชน์ต่อฝ่ายบริหารในการวิเคราะห์หาผลต่าง ๆ และสาเหตุแห่งการเกิดผลต่างนั้น ถ้าหากว่ามีการเปรียบเทียบต้นทุนที่ตั้งขึ้นโดยประมาณและตัวเลขที่เกิดขึ้นจริงนี้ ดังตัวอย่างนี้อาจจะคำนวณหาต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรของแต่ละแผนกและผลแตกต่างที่เกิดขึ้นได้ ดังนี้

ตารางที่ 6.9 ผลแตกต่างค่าใช้จ่ายการผลิตแต่ละแผนก

	รวม	แผนกประกอบ	แผนกติดตั้งมอเตอร์	แผนกพ่นสี
เกณฑ์ในการจัดสรร		ชั่วโมงแรงงาน	ชั่วโมงเดินเครื่อง	ค่าแรงทางตรง
ข้อมูลที่เกิดขึ้นจริง	-	65,000 (ชม)	85,000 (ชม.)	1,010,00 (บาท)
อัตราค่าใช้จ่าย การจัดสรร	-	12.40	13.50	89.29%
ค่าใช้จ่ายการผลิต จัดสรร	2,855,329	806,000	1,147,500	901,829
ค่าใช้จ่ายการผลิต เกิดขึ้นจริง	<u>2,886,000</u>	<u>865,590</u>	<u>1,117,930</u>	<u>902,480</u>
ผลต่าง (ไม่น่าพอใจ)	<u>(30,671)</u>	<u>(59,590)</u>	<u>(29,570)</u>	<u>(651)</u>

จำนวนผลต่างนี้จะแสดงในบัญชีค่าใช้จ่ายการผลิตของแต่ละแผนก การโอนปิดผลต่างที่เกิดขึ้นนี้กิจการอาจจะโอนปิดไปบัญชีต้นทุนสินค้าขายหรือกำไรขาดทุน

2. การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร โดยคำนึงถึงข้อเท็จจริงว่าแผนกบริการในโรงงานอุตสาหกรรมไม่ได้ให้บริการแต่เฉพาะแผนกผลิตเท่านั้น แต่ยังให้บริการแก่แผนกบริการด้วย ตัวอย่างเช่น แผนกกำลังไฟ นอกจากจะให้พลังงานและแสงสว่างแก่แผนกผลิตทุกแผนกแล้ว ยังให้บริการแก่แผนกวัสดุและแผนกโรงงานทั่วไปด้วย ฉะนั้นจึงเห็นได้ว่าการจัดสรรค่าใช้จ่ายดังวิธีที่กล่าวมานั้นจะให้ข้อมูลที่ผิดพลาดจากความเป็นจริง เนื่องจากข้อสมมติที่ให้แบ่งค่าใช้จ่ายจากแผนกบริการที่ให้บริการมากที่สุด ดังตัวอย่างสมมติว่าแผนกขนถ่ายวัสดุให้บริการมากที่สุด ก็แบ่งค่าใช้จ่ายจากแผนกขนถ่ายวัสดุก่อน ซึ่งเป็นการตัดโอกาสที่จะแบ่งค่าใช้จ่ายจากแผนกบริการอื่น ๆ ให้แผนกขนถ่ายวัสดุทั้ง ๆ ที่แผนกขนถ่ายวัสดุใช้บริการจากแผนกบริการนั้น ดังนั้นจึงมีผู้คิดวิธีการแบ่งสรรค่าใช้จ่ายในแผนกบริการให้สมบูรณ์ขึ้น โดยการใช้ความรู้ทางคณิตศาสตร์เข้าช่วย

วิธีการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตตามวิธีนี้ ยังคงเหมือนกับวิธีแรกทุกประการจะแตกต่างกันก็เพียงการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตจากแผนกบริการมายังแผนกผลิต

เท่านั้น วิธีการจัดสรรวิธีนี้จะนำไปใช้กับการจัดสรรข้อมูลที่เกิดขึ้นจริง และข้อมูลโดยประมาณ วิธีการจัดสรรค่าใช้จ่ายของแผนกบริการไปยังแผนกผลิตจะทำได้ ดังนี้

- 2.1 หาต้นทุนโดยตรงที่เกิดขึ้นในแผนกผลิตและแผนกบริการทุกแผนก
- 2.2 ประมาณการที่แผนกบริการให้ประโยชน์ต่อแผนกบริการและแผนกผลิต
- 2.3 จัดสรรค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนของแผนกบริการไปยังแผนกผลิตและแผนกบริการที่เกี่ยวข้อง
- 2.4 รวมต้นทุนโดยตรงที่เกิดขึ้นและค่าใช้จ่ายที่รับจัดสรรมา จะได้ต้นทุนรวมของแผนกผลิต

ตัวอย่างเช่น สมมติว่ากิจการแห่งหนึ่งมีแผนกผลิต 2 แผนก คือ แผนกตัด และแผนกเย็บ และแผนกบริการ 2 แผนก คือ แผนกกำลังไฟ และแผนกบุคลากร แผนกบริการนี้จะให้บริการทั้งแผนกผลิตและแผนกบริการ โดยแผนกกำลังไฟจะให้กำลังไฟตามพื้นที่ ส่วนแผนกบุคลากรจะให้บริการตามจำนวนคนงานดังข้อมูลดังตารางที่ 6.10

ตารางที่ 6.10 ข้อมูลสำหรับการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิต

แผนก	ค่าใช้จ่าย	พื้นที่ (ตร.ม.)	จำนวนคนงาน	
ผลิต	ตัด	30,000	400	80
	เย็บ	40,000	400	80
บริการ	กำลังไฟ	21,000	100	40
	บุคลากร	<u>12,000</u>	<u>200</u>	<u>15</u>
รวม	<u>103,000</u>	<u>1,100</u>	<u>215</u>	

ตารางที่ 6.11 ข้อมูลการบริการที่ให้แก่แผนกอื่น ๆ

แผนก	ค่าใช้จ่าย	บริการจากแผนกกำลังไฟ		บริการจากแผนกบุคลากร		
		ตร.ม.	%	คน	%	
ผลิต	ตัด	30,000	400	40	80	40
	เย็บ	40,000	400	40	80	40
บริการ	กำลังไฟ	21,000	-	-	40	20
	บุคลากร	<u>12,000</u>	<u>200</u>	<u>20</u>	-	-
รวม	<u>103,000</u>	<u>1,000</u>	<u>100</u>	<u>200</u>	<u>100</u>	

การปันส่วนของแผนกบริการจะใช้สมการดังนี้

ค่าใช้จ่ายของแผนกบุคลากรทั้งสิ้น = ค่าใช้จ่ายทางตรงของแผนก + 20% ของ  
ค่าใช้จ่ายแผนกกำลังไฟ

ค่าใช้จ่ายของแผนกกำลังไฟทั้งสิ้น = ค่าใช้จ่ายทางตรงของแผนก + 20% ของ  
ค่าใช้จ่ายแผนกบุคลากร

ให้	X	เป็นค่าใช้จ่ายทั้งสิ้นของแผนกบุคลากร
	Y	เป็นค่าใช้จ่ายทั้งสิ้นของแผนกกำลังไฟ
ดังนั้น	X	= 1,200 + 20% (y) ..... (1)
	Y	= 21,000 + 20% (x) ..... (2)

แทนค่า X ในสมการ (2)

$$\begin{aligned}
 Y &= 21,000 + 20\% (12,000 + 20\% Y) \\
 Y &= 21,000 + .20 (12,000 + .20 Y) \\
 Y &= 21,000 + 2,400 + .04 Y \\
 .96 Y &= 23,400 \\
 Y &= \frac{23,400}{.96} \\
 &= 24,375
 \end{aligned}$$

แทนค่า Y ในการสมการ (1)

$$\begin{aligned}
 X &= 12,000 + 20\% (24,375) \\
 X &= 12,000 + 4,875 \\
 X &= 16,875
 \end{aligned}$$

นำค่าใช้จ่ายของแผนกบุคลากรจำนวน 24,375 บาท และค่าใช้จ่ายของแผนกกำลังไฟจำนวน 16,875 บาท ไปจัดสรรให้กับแผนกผลิตต่อไป

ค่าใช้จ่ายในแผนกผลิต จะเป็นดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{ค่าใช้จ่ายแผนกตัด} &= \text{ค่าใช้จ่ายทางตรงของแผนก} + 40\% \text{ ของค่าใช้จ่าย} \\
 &\quad \text{แผนกกำลังไฟ} + 40\% \text{ ของค่าใช้จ่ายแผนกบุคลากร} \\
 &= 30,000 + 40\% (16,875) + 40\% (24,375) \\
 &= 30,000 + 6,750 + 9,750 \\
 &= 46,500 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{ค่าใช้จ่ายแผนกตัด} &= \text{ค่าใช้จ่ายทางตรงของแผนก} + 40\% \text{ ของค่าใช้จ่าย} \\
 &\quad \text{แผนกกำลังไฟ} + 40\% \text{ ของค่าใช้จ่ายแผนกบุคลากร} \\
 &= 40,000 + 40\% (16,875) + 40\% (24,375) \\
 &= 40,000 + 6,750 + 9,750 \\
 &= 56,500 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

จะเห็นว่าวิธีปันส่วนตามตัวอย่างโดยใช้สมการจะให้ผลที่ถูกต้อง เนื่องจากได้มีการคำนึงถึงบริการที่ให้ระหว่างกัน ซึ่งการเลือกเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายของแผนกบริการไปสู่แผนกผลิตจะต้องมีความเหมาะสมซึ่ง ดวงมณี โกมารทัต (2548, หน้า 253) ได้เสนอเกณฑ์การปันส่วนดังนี้

ตารางที่ 6.12 เกณฑ์การปันส่วนต้นทุน

แผนกบริการ	หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุน
แผนกอาคารและสถานที่	จำนวนพื้นที่รวมทุกแผนก
แผนกวิศวกรรม	บริการที่ให้แต่แผนกต่างๆ อาจะจัดในรูปของชั่วโมงที่ทำ
แผนกจัดซื้อวัตถุดิบ	จำนวนหน่วยวัตถุดิบ น้ำหนักวัตถุดิบ หรือ ชั่วโมงที่ให้บริการ ต้นทุนวัตถุดิบจำนวนหน่วยของสินค้า น้ำหนักของสินค้าหรือชั่วโมงที่ให้บริการ
แผนกวางแผนและควบคุมการผลิต	บริการที่ให้แก่แผนกต่างๆ อาจะอยู่ในรูปของชั่วโมงที่ทำ
แผนกบุคลากร	จำนวนคนงานหรืออัตราการหมุนเวียนของแรงงาน
แผนกคลังพัสดุ	จำนวนวัตถุดิบที่เบิกไปใช้
แผนกซ่อมแซมและบำรุงรักษา	จำนวนเครื่องจักร หรือชั่วโมงที่ให้บริการ หรือ ต้นทุนของเครื่องจักร
แผนกกำลังไฟ	จำนวนกิโลวัตต์ต่อชั่วโมง
แผนกบริการโรงงาน	จำนวนคนงานหรือชั่วโมงที่ให้บริการ
	จำนวนคนงานหรือชั่วโมงที่ให้บริการ
แผนกโรงอาหาร	จำนวนคนงาน
แผนกบัญชีโรงงาน	ชั่วโมงที่ให้บริการหรือจำนวนครั้งในการบันทึกรายการ

ดังนั้นการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต เพื่อให้ได้ผลใกล้เคียงถูกต้องจึงควรกำหนดเป็นรายแผนก โดยมีขั้นตอนการพิจารณาดังนี้

1. จัดเตรียมงบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตทางตรงทั้งในแผนกผลิตและแผนกบริการ โดยแยกเป็นค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่และค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร
2. พิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างแผนกผลิตและแผนกบริการรวมทั้งในแผนกบริการด้วยกัน เพื่อกำหนดเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตของแผนกบริการเข้าสู่แผนกผลิต

3. เลือกวิธีที่ใช้จัดสรร และพิจารณากิจกรรมที่เกิดขึ้นในแต่ละแผนกเพื่อกำหนดเกณฑ์ในการคำนวณอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต

4. คำนวณอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตโดยนำผลลัพธ์ที่ได้จากการจัดสรรหารด้วยกิจกรรมที่พิจารณาแล้วว่าเหมาะสม

$$\text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต} = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายการผลิตรวมหลังการจัดสรร}}{\text{กิจกรรม}}$$

อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตของแผนกเหล่านี้จะเป็นประโยชน์ในการทำงานงบประมาณรวมทั้งการวิเคราะห์ผลแตกต่าง

## ผลแตกต่างด้านค่าใช้จ่ายการผลิต

วัตถุประสงค์ในการวิเคราะห์ผลแตกต่างต้นทุนมาตรฐาน คือ ความต้องการที่จะเปิดเผยผลการปฏิบัติงานภายใต้ระบบมาตรฐานอย่างรวดเร็ว เพื่อจะนำไปสู่การปรับปรุงแก้ไข หากพบว่ามีผลต่างที่ไม่น่าพอใจหรือดำรงการปฏิบัติงานเดิมไว้เมื่อพบว่าเกิดผลต่างที่น่าพอใจ ประโยชน์ที่สำคัญของการวิเคราะห์ผลแตกต่างก็คือ การควบคุมต้นทุน (cost control) และความสูญเสียจากผลแตกต่างต้นทุนมาตรฐานในอดีตไม่อาจรื้อฟื้นให้ดีขึ้นได้ แต่การศึกษาเกี่ยวกับผลแตกต่างถือเป็นสิ่งสำคัญที่จะนำไปสู่การปรับปรุงการปฏิบัติงานในอนาคต

ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิต ซึ่งเกิดจากค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นจริง และค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรปรากฏในบัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายการผลิต จะให้ประโยชน์ต่อฝ่ายบริหารเป็นอย่างมากหากฝ่ายบริหารจะให้ความสนใจถึงสาเหตุของการเกิดผลแตกต่างและทำการปรับปรุงแก้ไขสาเหตุเหล่านั้น อย่างไรก็ตามก็ตัวเลขผลแตกต่างจะไม่ให้ประโยชน์แต่อย่างใด ถ้าหากว่าไม่มีการวิเคราะห์ถึงสาเหตุของผลแตกต่าง การวิเคราะห์สาเหตุของการเกิดผลแตกต่างค่าใช้จ่ายการผลิตมี 2 ประการ คือ

### 1. ผลแตกต่างงบประมาณ

ผลแตกต่างงบประมาณ (budget variance or spending variance) เป็นผลแตกต่างที่เกิดจากค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นจริง และค่าใช้จ่ายการผลิตที่ควรเกิดขึ้นในระดับการผลิตจริง กล่าวคือในการผลิตสินค้ากิจการมักจะต้องจ่ายค่าใช้จ่ายจำนวนหนึ่งสำหรับการผลิตสินค้าในปริมาณหนึ่ง หากทำการผลิตที่อยู่ในระดับการผลิตนั้น กิจการก็ต้องจ่ายค่าใช้จ่ายจำนวนนั้น ซึ่งมักจะเป็นค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ นอกจากนั้นกิจการยังต้องจ่ายค่าใช้จ่ายอีกส่วนหนึ่งซึ่งเปลี่ยนแปลงไปตามหน่วยผลิต ได้แก่ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร ฉะนั้นค่าใช้จ่ายการผลิตที่ควรเกิดขึ้นในระดับการผลิตจริง จึงหมายถึง ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่เกิดขึ้นตามงบประมาณทั้งจำนวนรวมกับค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรที่เกิดขึ้น ตามอัตราจัดสรรคูณด้วยหน่วยที่ผลิตได้นั่นเอง จะเห็นได้ว่าค่าใช้จ่ายการผลิตที่ควรเกิดขึ้นในระดับการผลิตจริง คือ ค่าใช้จ่ายการผลิตตามงบประมาณการผลิต ถ้าหากว่ากิจการทราบล่วงหน้าว่าจะผลิต



สินค้าตามหน่วยที่เกิดขึ้นจริง ก็กิจการก็จะวางแผนค่าใช้จ่ายการผลิตหรือทำงานงบประมาณ ค่าใช้จ่ายการผลิตล่วงหน้าได้โดยให้ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่เกิดขึ้นตามงบประมาณที่กำหนดไว้ล่วงหน้า และคิดค่าใช้จ่ายการผลิตตามอัตราจัดสรรตามหน่วยที่ประมาณว่าจะผลิต เมื่อผลิตสินค้าแล้วเกิดค่าใช้จ่ายขึ้นเท่าไร ก็นำมาเปรียบเทียบกับงบประมาณนี้ ก็จะเป็นผลแตกต่างงบประมาณ หรือผลแตกต่างที่เกิดจากการใช้จ่ายจริงต่างจากงบประมาณที่ตั้งไว้

ผลแตกต่างงบประมาณที่ได้รับ จะให้ประโยชน์ต่อฝ่ายบริหาร ในการกำหนด ผู้รับผิดชอบเกี่ยวกับผลแตกต่างที่เกิดขึ้น และให้ทราบถึงประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของตนว่าเป็นไปตามมาตรฐานหรือต่างจากมาตรฐานอย่างไร ควรจะหาทางปรับปรุงแก้ไขได้หรือไม่อย่างไร อีกทั้งยังเป็นประโยชน์ในการกำหนดนโยบายการผลิตในอนาคต

## 2. ผลแตกต่างปริมาณ

ผลแตกต่างปริมาณ (volume variance) เป็นผลแตกต่างที่เกิดจากปริมาณการผลิตจริง แตกต่างจากปริมาณการผลิตที่ประมาณหรือกำหนดไว้ เช่น กำหนดว่าจะผลิตสินค้า 200,000 หน่วย เมื่อทำการผลิตจริง ผลิตเพียง 150,000 หน่วย จึงทำให้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่จัดสรรกำหนดไว้ต่ำเกินไปหากสมมติต่อไปว่าการผลิตสินค้า 200,000 หน่วย กิจการคาดว่า มีค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ 600,000 บาท อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรจะเท่ากับหน่วยละ 3 บาท แต่เมื่อทำการผลิตจริง ๆ แล้ว ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่เกิดขึ้นตามที่กำหนดไว้ 600,000 บาท แต่ผลผลิตออกมาเพียง 150,000 หน่วย ดังนั้นค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ต่อหน่วยก็จะต้องเฉลี่ยจากจำนวนค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นนั้นคิดหน่วยละ 4 บาท ผลแตกต่างจึงเกิดขึ้น หน่วยละ 1 บาท ตามหน่วยที่ผลิตจริง เมื่อทำการผลิตถึง 150,000 หน่วย ผลแตกต่างจึงเกิดขึ้นรวม 150,000 บาท ผลแตกต่างนี้เกิดจากปริมาณ จึงเรียกว่าผลแตกต่างปริมาณ

ผลแตกต่างปริมาณนี้ ให้ประโยชน์ต่อฝ่ายบริหารที่จะกำหนดตัวผู้รับผิดชอบ และส่วนหนึ่งของผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตนี้ เกิดจากการกำหนดปริมาณในการผลิต โดยปกติแล้ว ฝ่ายบริหารระดับสูงจะเป็นผู้กำหนด ฉะนั้นผลต่างปริมาณจึงอยู่นอกเหนืออำนาจการควบคุม และรับผิดชอบของฝ่ายดำเนินงานผลิต ฝ่ายดำเนินการผลิตจึงรับผิดชอบได้เพียงผลต่างงบประมาณเท่านั้น

การวิเคราะห์หาผลต่างนี้นอกจากให้ประโยชน์ต่อฝ่ายบริหารกำหนดผู้รับผิดชอบ ผลต่างที่เกิดขึ้นแล้วยังใช้วัดประสิทธิภาพในการทำงาน และใช้เป็นแนวทางในการวางแผนการผลิตในอนาคต

## การวิเคราะห์ผลแตกต่างด้านค่าใช้จ่ายการผลิต

เมื่อทราบว่าสาเหตุการเกิดผลแตกต่าง ค่าใช้จ่ายการผลิตเกิดขึ้นได้ 2 ประการแล้ว จำเป็นต้องศึกษาว่าหากเกิดผลแตกต่างค่าใช้จ่ายการผลิตแล้ว จะมีวิธีวิเคราะห์หาผลแตกต่าง ค่าใช้จ่ายการผลิตตามสาเหตุของการเกิดค่าใช้จ่ายการผลิตขึ้นได้อย่างไร อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรในโรงงานอุตสาหกรรมต่างๆ ตามปกติแล้วอาจแยกได้เป็น 2 ประเภท คือ โรงงานอุตสาหกรรมที่ใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรเป็นอัตรารวมเพียงอัตราเดียว และโรงงานอุตสาหกรรมที่ใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรหลายอัตราตามแผนกต่าง ๆ

### 1. การวิเคราะห์ผลแตกต่างด้านค่าใช้จ่ายการผลิตรวม

การวิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตรวม เป็นการวิเคราะห์หาผลแตกต่าง ค่าใช้จ่ายการผลิต ในกรณีที่กิจการมีอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรเพียงอัตราเดียว ข้อมูล ค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นจริง ก็จะเป็นที่กสะสมไว้ในบัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายการผลิตเพียงบัญชีเดียว ส่วนมูลค่าคิดเข้างานเป็นต้นทุนของสินค้านั้นก็มีอัตราเดียว เช่น กิจการแห่งหนึ่งทำการผลิต สินค้าในระดับการผลิตปกติ 50,000 หน่วย หรือ 100,000 ชั่วโมง ค่าใช้จ่ายการผลิตทั้งสิ้น 400,000 บาท เป็นค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ 175,000 บาท และอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต ผันแปรชั่วโมงละ 2.25 บาท และในงวดที่กำลังพิจารณาอยู่ผลิต 80% ของกำลังการผลิต มีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้น 350,000 บาท การวิเคราะห์ผลแตกต่างค่าใช้จ่ายการผลิตมี ดังนี้

1.1 ผลแตกต่างงบประมาณ ซึ่งเกิดจากความแตกต่างระหว่างค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นจริง และค่าใช้จ่ายการผลิตโดยประมาณ ในระดับการผลิตจริง ซึ่งคำนวณได้ดังนี้

ค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นจริง	350,000	บาท
ค่าใช้จ่ายการผลิตโดยประมาณตามระดับการผลิตจริง		
$175,000 + (80,000 \times 2.25)$	<u>355,000</u>	บาท
ผลแตกต่างงบประมาณ (น่าพอใจ)	<u>5,000</u>	บาท

1.2 ผลแตกต่างปริมาณ ซึ่งเกิดจากค่าใช้จ่ายการผลิตโดยประมาณในระดับการผลิตจริงหักด้วยค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร ดังนี้

ขั้นที่ 1 คำนวณจากค่าใช้จ่ายการผลิตโดยประมาณในระดับการผลิตจริง หักด้วยค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร ดังนี้

ค่าใช้จ่ายการผลิตโดยประมาณตามชั่วโมงการผลิตจริง		
$175,000 + (80,000 \times 2.25)$	355,000	บาท
ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร $(80,000 \times 4)$	<u>320,000</u>	บาท
ผลแตกต่างปริมาณ	35,000	บาท

ผลิตจริงดังนี้

ขั้นที่ 2 คำนวณจากผลต่างร้อยละของระดับการผลิตปกติและระดับการ

ในระดับการผลิตปกติ 100 %  
ระดับที่ทำจริง 80 %  
ผลแตกต่างระดับการผลิตจริงต่ำกว่าระดับปกติ 20 %  
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ในระดับการผลิตจริง 175,000 บาท

$$\begin{aligned} \text{ผลแตกต่างปริมาณ (ไม่น่าพอใจ)} &= \frac{175,000 \times 20}{100} \\ &= 35,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$

เป็นผลแตกต่างไม่น่าพอใจ เนื่องจากผลิตได้ต่ำกว่าระดับที่กำหนดให้

ขั้นที่ 3 คำนวณจากชั่วโมงการทำงานที่ต่ำกว่าระดับที่กำหนดไว้คูณด้วยอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่จัดสรร ดังนี้

การทำงานในระดับปกติ = 100,000 ชั่วโมง  
การทำงานในระดับจริง = 80,000 ชั่วโมง  
ผลแตกต่างชั่วโมงทำงาน = 20,000 บาท  
ผลแตกต่างปริมาณ (ไม่น่าพอใจ) = 20,000x1.75 บาท  
= 35,000 บาท

ขั้นที่ 4 คำนวณจากผลแตกต่างของอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรในระดับจริงและระดับที่กำหนดไว้

อัตราจัดสรรในระดับปกติ = 1.75 บาท  
อัตราจัดสรรในระดับจริง =  $\frac{175,000}{80,000}$   
= 2.19 บาท  
ผลแตกต่างอัตรา = 0.44 บาท  
ชั่วโมงการทำงานจริง = 80,000 บาท  
ผลแตกต่างปริมาณ (ไม่น่าพอใจ) = 35,000 บาท

## 2. การวิเคราะห์ผลแตกต่างค่าใช้จ่ายการผลิตรายแผนก

การคำนวณผลแตกต่างค่าใช้จ่ายรายแผนกมีวิธีการเช่นเดียวกับการคำนวณหาผลแตกต่างค่าใช้จ่ายการผลิตรวม แต่เนื่องจากกิจการใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรแตกต่างกันตามแผนกงานต่าง ๆ ฉะนั้นเพื่อประโยชน์ในการจัดการ กิจการจำเป็นต้องเก็บข้อมูลของ

ต้นทุนในแต่ละแผนกแยกจากกัน แล้วนำข้อมูลที่เกิดขึ้นจริงและข้อมูลที่ประมาณขึ้นในแต่ละแผนกมาเปรียบเทียบกัน หากมีผลแตกต่างเกิดขึ้นก็จะวิเคราะห์หาสาเหตุของผลแตกต่างนั้น ทำให้กิจการทราบว่าเกิดผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตในแผนกผลิตต่างๆ เป็นผลแตกต่างชนิดน่าพอใจบ้างไม่น่าพอใจบ้าง อย่างไรก็ตามกิจการก็บอกไม่ได้ว่าสาเหตุที่เกิดผลแตกต่างในจำนวนที่แตกต่างกันของแต่ละแผนกเกิดจากสาเหตุใด ซึ่งยังไม่ให้ประโยชน์ทางด้านการบริหารจนกว่าจะได้มีการวิเคราะห์สาเหตุของการเกิดผลแตกต่างนั้น ซึ่งอาจจะแยกวิเคราะห์ผลแตกต่างได้ดังนี้

2.1 ผลแตกต่างงบประมาณ ซึ่งเกิดจากความแตกต่างของการใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นจริงและค่าใช้จ่ายการผลิตตามงบประมาณที่ประมาณไว้ กล่าวคือผลแตกต่างระหว่างค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นจริง และค่าใช้จ่ายการผลิตโดยประมาณตามระดับการผลิตจริง ซึ่งคำนวณได้จากผลรวมของค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่และอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรจัดสรรคูณด้วยเกณฑ์การจัดสรรที่เกิดขึ้นจริง ดังนี้

ตารางที่ 6.13 วิเคราะห์ผลแตกต่างงบประมาณ

รายการ	ค่าใช้จ่ายคงที่	ค่าใช้จ่ายผันแปร	งบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตรวม	ค่าใช้จ่ายการผลิตจริง	จ่ายจริงสูง(ต่ำ)กว่างบประมาณ
ค่าแรงงานทางอ้อม	1,500	1,121	2,621	2,700	79
เงินเดือนผู้ควบคุมงาน	1,300	-	1,300	1,375	75
วัตถุดิบทางอ้อม	250	209	459	535	76
ค่าเบี้ยประกันภัย	80	-	80	90	10
ค่าเสื่อมราคา	500	-	500	500	-
ค่าซ่อมบำรุง	600	760	1,360	1,300	(60)
ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับอาคาร	780	380	1,160	1,100	(60)
ค่าน้ำ - ค่าไฟฟ้า	540	1,140	1,680	1,750	70
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	450	190	640	850	210
	6,000	3,800	9,800	10,200	520
รวม					<u>(120)</u> 400

ภายใต้ช่วงที่พิจารณา ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่จะเท่ากันทุกระดับการผลิต ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่จะเท่ากับ 6,000 บาท ณ ระดับการผลิตปกติ 2,000 ชั่วโมงแรงงานทางตรง ดังนั้น อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ =  $\frac{6,000}{2,000} = 3$  บาทต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง และ

อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรเท่ากับ 2 บาทต่อชั่วโมงแรงงานทางตรงเขียนเป็นสมการเส้นตรงได้ดังนี้

$$Y = a + bX$$

Y = ค่าใช้จ่ายการผลิต ณ ระดับการผลิตที่ต้องการ

a = ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ ณ ระดับการผลิตปกติ

b = อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง

X = ระดับการผลิตที่ต้องการหา

$$Y = 6,000 + 2X$$

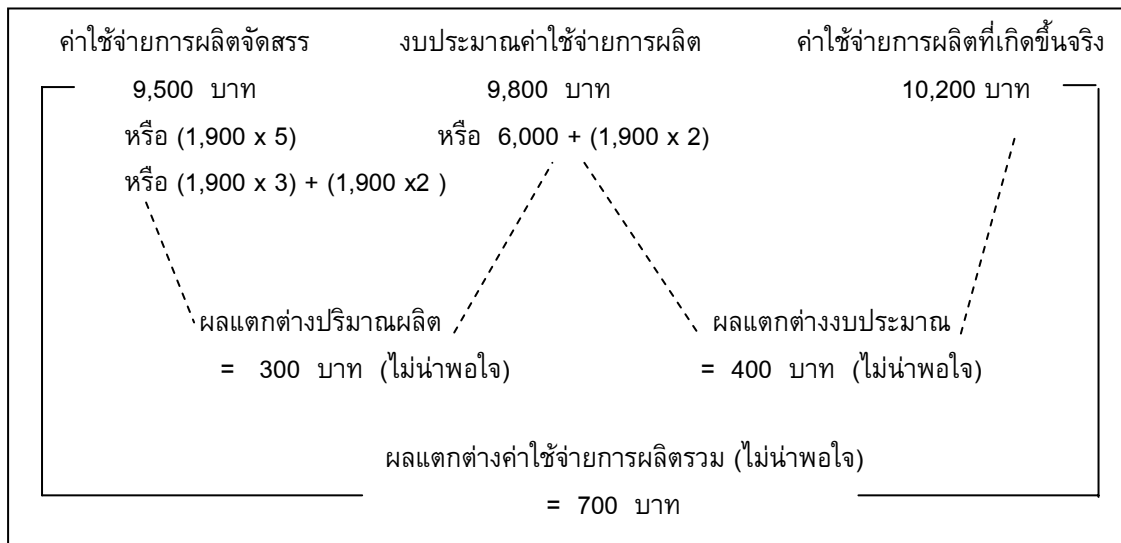
ถ้ากิจการมีชั่วโมงแรงงานทางตรง 1,900 ชั่วโมง งบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิต ณ ระดับ 1,900 ชั่วโมง =  $6,000 + 2(1,900) = 9,800$  บาท

ซึ่งรายการต่างๆ ก็จะมีการคำนวณอย่างมีหลักเกณฑ์ทำให้ได้เป็นงบประมาณดังตารางที่ 5.13 เมื่อวิเคราะห์ผลแตกต่างงบประมาณทำให้ทราบว่า รายการใดที่จ่ายจริงสูงกว่าหรือต่ำกว่างบประมาณ ฝ่ายบริหารได้นำไปวางแผนควบคุมการดำเนินงานต่างๆ รวมทั้งทำให้ผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบในค่าใช้จ่ายต่างๆ ได้ทราบถึงผลการปฏิบัติงานของตนเองทำให้เกิดค่าใช้จ่ายการผลิตแตกต่างไปจากงบประมาณอย่างไร และเพราะเหตุใด เพื่อการแก้ไข และปรับปรุงต่อไป

2.2 ผลแตกต่างปริมาณซึ่งเกิดจากปริมาณการผลิตจริงแตกต่างจากงบประมาณที่กำหนดไว้ ซึ่งการกำหนดงบประมาณในการผลิตนั้น ทำให้กิจการคำนวณหาต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตต่อหน่วยตามอัตราที่ประมาณไว้ หากกิจการไม่ทำการผลิตสินค้าตามที่กำหนดไว้ก็จะทำให้การเฉลี่ยค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่เป็นไปในอัตราที่ไม่ถูกต้อง ในการคำนวณหาผลต่างปริมาณ ก็จะคำนวณจากความแตกต่างระหว่างค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ตามงบประมาณ และค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่ควรเกิดขึ้นต่อหน่วย จะคำนวณจากความแตกต่างระหว่างค่าใช้จ่ายการผลิตโดยประมาณตามชั่วโมงจริง และค่าใช้จ่ายการผลิตตามอัตราจัดสรร

ตัวอย่างการวิเคราะห์ผลแตกต่างค่าใช้จ่ายการผลิต สมมติ มีข้อมูลดังนี้

1. ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร ณ ระดับการผลิตจริง มีจำนวน 9,500 บาท
2. งบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิต ณ ระดับการผลิตจริง มีจำนวน 9,800 บาท
3. ค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นจริงมีจำนวน 10,200 บาท
4. จำนวนสินค้า 1,900 หน่วยอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร 5 บาทต่อหน่วย และค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ 2 บาทต่อหน่วย การวิเคราะห์ผลแตกต่างงบประมาณและผลแตกต่างปริมาณการผลิตดังภาพที่



ภาพที่ 6.3 การวิเคราะห์ผลแตกต่างค่าใช้จ่ายการผลิต

โดยปกติแล้วเมื่อกิจการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร มักจะไม่ได้เปลี่ยนแปลง แต่มักจะใช้ในช่วงระยะเวลาหนึ่ง อย่างไรก็ตามกิจการไม่ควรจะใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรเป็นอัตราเดียวกันตลอดไปโดยไม่มีการปรับปรุงแก้ไข เนื่องจากสภาพแวดล้อมทางธุรกิจเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ และการเปลี่ยนแปลงนี้ย่อมส่งผลกระทบต่อปัจจัยการผลิตบ้างไม่มากก็น้อย ฉะนั้นกิจการควรจะมีการเปลี่ยนแปลงอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร เพื่อให้การวัดผลการดำเนินงานให้ผลใกล้เคียงกับความเป็นจริง เมื่อมีเหตุการณ์อย่างใดเกิดขึ้น เช่น ราคาโดยทั่วไปของปัจจัยการผลิตเปลี่ยนแปลง ระดับการผลิตของกิจการเปลี่ยนแปลงกรรมวิธีในการผลิตเปลี่ยนแปลง เป็นต้น

### การควบคุมค่าใช้จ่ายการผลิต

เพื่อให้การดำเนินการเป็นไปตามแผนที่วางไว้ และดำเนินไปสู่เป้าหมายอย่างมีประสิทธิภาพ ผู้บริหารจึงมีหน้าที่ทำการควบคุม การควบคุมค่าใช้จ่ายการผลิตจึงมีส่วนสำคัญ ทำให้องค์กรสามารถดำเนินการผลิตได้ตามแผนการผลิตที่กำหนดไว้อย่างมีประสิทธิภาพและบรรลุเป้าหมาย การควบคุมค่าใช้จ่ายการผลิตทำได้โดยการเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงกับค่าใช้จ่ายตามแผนที่วางไว้ แผนนั้นอาจเป็นขอบเขต งบประมาณ หรือต้นทุนมาตรฐาน ความแตกต่างที่เกิดขึ้นจะถูกบันทึก นำเสนอในรูปของรายงานและการวิเคราะห์ หากความแตกต่างมีนัยสำคัญก็ต้องทำการแก้ไขหรือกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดเพื่อป้องกัน หรือลดความแตกต่างที่อาจเกิดขึ้นอีก

## 1. แนวคิดของการควบคุมค่าใช้จ่ายการผลิต

การควบคุมจะมีความสำคัญเพิ่มขึ้นตามขนาดและความซับซ้อนขององค์การ ในกิจการขนาดเล็กผู้วางแผนและควบคุมอาจทำโดยบุคคลคนเดียวกัน และใช้ดุลยพินิจของตนเองในการตัดสินใจสิ่งที่เกิดขึ้นหรือบางครั้งก็ไม่สนใจกับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น แต่จะวางแผนตามที่ตนคิดว่าควรจะเป็น แต่ในกิจการขนาดใหญ่ซึ่งประกอบด้วยแผนกต่างๆ หลายแผนกผลิตสินค้าหลายประเภท การวางแผนและควบคุมไม่อาจจะรวมอยู่ที่คนๆ เดียวหรือที่ผู้บริหารระดับสูงกลุ่มเดียวได้ จำเป็นจะต้องกระจายอำนาจให้แก่ผู้บริหารฝ่ายต่าง ๆ ซึ่งหลักการควบคุมก็ยังเป็นหลักเดียวกัน คือ ทำการเปรียบเทียบระหว่างแผนและผลที่เกิดขึ้น แต่จะทำทุกระดับความรับผิดชอบเพื่อให้สามารถติดตามผลได้ชัดเจน ตลอดจนวิเคราะห์หาสาเหตุของความแตกต่างที่เกิดขึ้นแล้วทำการปรับแผนหรือกำหนดวิธีการควบคุมที่มีประสิทธิภาพมากขึ้น ทั้งนี้เพื่อป้องกันปัญหามากกว่าการตามแก้ปัญหา

ดังนั้น แนวคิดในการควบคุมค่าใช้จ่ายการผลิตจึงใช้หลักความรับผิดชอบต่อค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น หากแผนกใดกำหนดงบประมาณค่าใช้จ่ายของหน่วยงานไว้ แผนกนั้นจะต้องรับผิดชอบต่อค่าใช้จ่ายนั้นและรับผิดชอบต่อผลแตกต่างที่เกิดขึ้น กรณีค่าใช้จ่ายเกินกว่าเกณฑ์หรืองบประมาณที่ยอมให้ แผนกที่ต้องรับผิดชอบต่อค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น ก็จะพยายามหาวิธีควบคุมค่าใช้จ่ายให้อยู่ในขอบเขตงบประมาณที่กำหนดไว้หรือลดค่าใช้จ่ายให้ต่ำกว่างบประมาณเพื่อแสดงผลงานที่ดีของแผนกนั้น

ลักษณะที่สำคัญของการควบคุมค่าใช้จ่ายการผลิตจะขึ้นกับ ค่าใช้จ่ายการผลิต เนื่องจากค่าใช้จ่ายการผลิตประกอบด้วยค่าใช้จ่ายหลายประเภท แต่ละประเภทมีลักษณะของค่าใช้จ่ายแตกต่างกัน บางรายการเป็นค่าใช้จ่ายที่รับปันส่วนมาจากแผนกบริการซึ่งมีลักษณะเป็นค่าใช้จ่ายคงที่ แผนกผลิตไม่สามารถควบคุมค่าใช้จ่ายนี้ได้ บางรายการเป็นค่าใช้จ่ายผันแปรที่เกิดขึ้นที่แผนกผลิตเองซึ่งแผนกผลิตควบคุมได้ ดังนั้นการควบคุมค่าใช้จ่ายการผลิตจะต้องควบคุมตั้งแต่จุดที่เกิดค่าใช้จ่าย เช่น ค่าใช้จ่ายปันส่วนมาจากแผนกบริการจะต้องควบคุมค่าใช้จ่ายส่วนนั้นที่แผนกบริการ และวิธีการที่เหมาะสมที่สุดวิธีการหนึ่ง คือวิธีการบัญชีตามความรับผิดชอบ ซึ่งต้นทุนภายใต้ความรับผิดชอบนั้นอาจจะเป็นต้นทุนที่ควบคุมได้และควบคุมไม่ได้

จะเห็นได้ว่าแนวคิดในการควบคุมก็จะสอดคล้องกับการวางแผนค่าใช้จ่ายการผลิตกล่าวคือ ต้องควบคุมตามสายงานความรับผิดชอบนั่นเอง

## 2. เครื่องมือที่ใช้ควบคุมค่าใช้จ่ายการผลิต

การวางแผนเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายการผลิต ซึ่งผู้บริหารแผนกผลิตจะใช้เป็นแนวทางในการดำเนินงาน หากเกิดความแตกต่างจากแผน ผู้บริหารก็จะปรับปรุงแก้ไขเพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยปกติในกิจการที่ทำการผลิตสินค้าผู้บริหารแผนกผลิตมักจะให้ความสนใจกับการควบคุมค่าวัตถุดิบทางตรง และค่าแรงงานทางตรงมากกว่า

ค่าใช้จ่ายการผลิต เนื่องจากค่าวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรงสามารถระบุเป็นต้นทุนในการผลิตของผลิตภัณฑ์ ชั้นใดชั้นหนึ่งได้โดยตรง ทำให้ทำการควบคุมค่าใช้จ่ายได้ง่ายและชัดเจน ในขณะที่ค่าใช้จ่ายการผลิตมีหลายลักษณะ หลายประเภท และอยู่ในความรับผิดชอบของแผนกผลิตเพียงส่วนเดียวเท่านั้น ค่าใช้จ่ายการผลิตอีกส่วนหนึ่งเกิดจากการปันส่วนมาจากแผนกบริการ ซึ่งเป็นหน่วยงานสนับสนุนและให้บริการต่าง ๆ แก่แผนกผลิตและหน่วยงานอื่นๆ ในกิจการหนึ่งๆ จำนวนและขนาดของแผนกบริการจะมากน้อยเพียงใดขึ้นกับขนาดของกิจการถึงแม้การควบคุมจะทำได้ยาก แต่ผู้บริหารก็มีหน้าที่ต้องควบคุมค่าใช้จ่ายการผลิตให้อยู่ในอัตราที่เหมาะสมโดยให้เลือกใช้เครื่องมือในการควบคุมต่างๆ ที่มีอยู่ให้เหมาะสมกับหน่วยงานและกิจกรรมแต่ละอย่าง เครื่องมือที่นิยมใช้ในการควบคุมค่าใช้จ่ายการผลิตแต่ละประเภทประกอบด้วย

2.1 งบประมาณ การจัดทำงบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตแต่ละรายการและของแต่ละหน่วยงานสามารถดำเนินการได้ 2 ลักษณะ คือ งบประมาณคงที่ และงบประมาณยืดหยุ่น

2.1.1 งบประมาณคงที่ ซึ่งเป็นงบประมาณที่จัดทำขึ้น ณ ระดับการผลิตที่คาดว่าจะทำเพียงระดับเดียว การจัดทำงบประมาณคงที่ที่เหมาะสมสำหรับรายการค่าใช้จ่ายการผลิตที่มีลักษณะคงที่หรือเกือบคงที่ถึงแม้ระดับการผลิตจะเปลี่ยนแปลงไป

2.1.2 งบประมาณยืดหยุ่น เป็นงบประมาณที่จัดทำขึ้นสำหรับระดับการผลิตหลายระดับที่คาดว่าจะผลิตได้ หลายกิจการนิยมใช้งบประมาณยืดหยุ่นเป็นเครื่องมือในการควบคุมค่าใช้จ่ายการผลิต ทั้งนี้เนื่องจากสามารถจัดทำงบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตสำหรับปริมาณงานระดับต่างๆ หลายระดับ เมื่อสถานการณ์ที่เกิดขึ้นจริงแตกต่างจากที่คาดไว้ การใช้งบประมาณยืดหยุ่นนี้จะทำให้สามารถจัดทำงบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิต ณ ระดับที่คาดว่าจะผลิตได้โดยทันที ทำให้เป้าหมายค่าใช้จ่ายได้รับการปรับปรุงสอดคล้องกับสถานการณ์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจริงเสมอ การควบคุมค่าใช้จ่ายได้ผลดียิ่งขึ้นเพราะเป็นการเริ่มการควบคุมก่อนที่ค่าใช้จ่ายนั้นจะเกิดขึ้น นอกจากนี้เมื่อมีการดำเนินงานหากผลงานที่ทำแตกต่างไปจากที่ประมาณการไว้จากงบประมาณที่ทำได้ก็สามารถปรับงบประมาณค่าใช้จ่ายให้เป็นงบประมาณ ณ ระดับปริมาณงานที่เกิดขึ้นได้

2.2 การบัญชีตามความรับผิดชอบ การบัญชีตามความรับผิดชอบจะแบ่งค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนออกเป็น 2 ประเภท คือ ค่าใช้จ่ายที่หัวหน้าแผนกสามารถตัดสินใจเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายนั้นได้ ส่วนใหญ่จะเป็นค่าใช้จ่ายผันแปรในแผนก ซึ่งจัดเป็นค่าใช้จ่ายที่ควบคุมได้และค่าใช้จ่ายที่หัวหน้าแผนกไม่มีสิทธิเปลี่ยนแปลง หรือตัดสินใจเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายนั้นส่วนใหญ่ก็คือค่าใช้จ่ายคงที่ที่เกิดขึ้นในแผนก และค่าใช้จ่ายที่รับปันส่วนมาจากแผนกอื่นเป็นค่าใช้จ่ายที่ควบคุมไม่ได้

2.3 การบัญชีต้นทุนกิจกรรม การบัญชีต้นทุนกิจกรรมเป็นแนวความคิด และเทคนิคในการควบคุมค่าใช้จ่ายการผลิตที่ได้มีการพัฒนาและนำมาใช้ในปัจจุบัน สาเหตุที่ได้นำการบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้ขึ้น เนื่องจากระบบการควบคุมค่าใช้จ่ายการผลิตตามความรับผิดชอบ



หรือตามวิธีงบประมาณยืดหยุ่นที่กล่าวถึงเป็นการควบคุมค่าใช้จ่ายการผลิตตามรายการที่เกิดขึ้น ดังนั้นหากมีปัญหาข้อบกพร่องเกิดขึ้นก็ไม่อาจจะแก้ปัญหาว่าเกิดจากกิจกรรม หรือขั้นตอนการผลิตใด เพราะระบบต้นทุนแบบเดิมไม่สามารถจะให้ข้อมูลละเอียดถึงกิจกรรมได้ ดังนั้น จึงได้มีการพัฒนาระบบการบัญชีควบคุมค่าใช้จ่ายการผลิตตามประเภทค่าใช้จ่ายเข้าสู่การควบคุมเป็นกิจกรรม ซึ่งวิธีการจะจำแนกการควบคุมต้นทุนตามกิจกรรมการผลิต ตามประเภทค่าใช้จ่ายเข้าสู่การควบคุมเป็นกิจกรรม ซึ่งวิธีการจะจำแนกการควบคุมต้นทุนตามกิจกรรมในแต่ละสายงานความรับผิดชอบ โดยหัวหน้าแผนกจะมองว่ากิจกรรมใดมีการเพิ่มคุณค่าผลิตภัณฑ์ (value added) ก็จะควบคุมให้อยู่ในกรอบของงบประมาณตามกิจกรรมนั้น สำหรับกิจกรรมใดที่ไม่มีคุณค่า (non value added) อาจแบ่งเป็น 2 กลุ่ม คือ กลุ่มที่มีความจำเป็นต่อหน่วยงาน ในหลักการก็ควรจะควบคุมต้นทุนให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ส่วนกลุ่มที่ไม่มีความจำเป็นต่อหน่วยงานก็อาจจะลดต้นทุนให้อยู่ต่ำสุดเท่าที่จะทำได้หรือเลิกกิจกรรมนั้นไปได้เลย วิธีการต้นทุนกิจกรรมจะกล่าวละเอียดในบทต่อไป

โดยสรุป หลักของการควบคุมค่าใช้จ่ายการผลิต มีดังนี้

1. ควบคุมตามแผนที่วางไว้ โดยการเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงกับค่าใช้จ่ายที่ตั้งงบประมาณไว้ นั่นคือ จะต้องมีการวางแผนหรือทำงบประมาณหรืออาจใช้ระบบต้นทุนมาตรฐานกำหนดไว้ล่วงหน้า เพื่อเป็นแนวในการควบคุมค่าใช้จ่ายแล้ววิเคราะห์หาสาเหตุของผลแตกต่างต่อไป

2. ควบคุมตามความรับผิดชอบ แผนกใดที่สามารถควบคุมค่าใช้จ่ายการผลิตรายการใดได้จะต้องรับผิดชอบในผลต่างระหว่างค่าใช้จ่ายจริงที่เกิดขึ้นกับงบประมาณ หรือมาตรฐาน เมื่อผลแตกต่างที่เกิดขึ้นนี้ถูกรายงานว่าเป็นความรับผิดชอบของแผนกใด แผนกนั้นก็พยายามที่จะหาวิธีการควบคุมค่าใช้จ่ายการผลิตที่จะเกิด หรือหาวิธีการผลิตที่มีประสิทธิภาพเพื่อลดค่าใช้จ่ายการผลิตลงให้มากที่สุด

3. ควบคุมตามแหล่งที่เกิดค่าใช้จ่าย เนื่องจากค่าใช้จ่ายการผลิตประกอบด้วยค่าใช้จ่ายหลากหลายรายการและรวมถึงค่าใช้จ่ายที่รับปันส่วนมาจากแผนกบริการ ดังนั้น การควบคุมค่าใช้จ่ายการผลิตที่ได้ผลจะต้องควบคุมตั้งแต่แหล่งที่เกิดค่าใช้จ่าย ซึ่งหมายถึงแผนกบริการด้วย ส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดที่แผนกผลิตก็ควบคุมโดยแผนกผลิต

## สรุป

ค่าใช้จ่ายการผลิต เป็นค่าใช้จ่ายต่างๆที่เกิดขึ้นในโรงงานถือเป็นต้นทุนการผลิตชนิดหนึ่งที่สำคัญ ซึ่งประกอบด้วย วัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงงานทางอ้อม ค่าไฟฟ้า ค่าโทรศัพท์ ค่าเสื่อมราคา เป็นต้น ซึ่งมีหลายลักษณะแตกต่างกัน โดยจะเกิดในแผนกผลิตและบางรายการเกิดขึ้นในแผนกบริการในกรณีที่กิจการมีแผนกบริการ การควบคุมค่าใช้จ่ายการผลิตจึงเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับผู้บริหาร เนื่องจากลักษณะของค่าใช้จ่ายการผลิตไม่สามารถระบุหรือคิดเข้าผลิตภัณฑ์ได้โดยตรง ในขณะที่กิจการมีความจำเป็นต้องการข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ทันที และถูกต้องใกล้เคียงความจริง ค่าใช้จ่ายการผลิตจำแนกตามลักษณะได้ 3 ประเภท ประกอบด้วย ค่าวัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงงานทางอ้อม และค่าใช้จ่ายทางอ้อมอื่นๆ สำหรับค่าใช้จ่ายการผลิตจำแนกตามความสัมพันธ์ต่อปริมาณผลผลิต ประกอบด้วย ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ และค่าใช้จ่ายการผลิตกึ่งผันแปร

กิจการจะทราบจำนวนค่าใช้จ่ายการผลิตเมื่อการผลิตสิ้นสุดลง จึงต้องมีความจำเป็นที่จะต้องกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตล่วงหน้าขึ้น ซึ่งมีการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรเป็นต่อหน่วยผลผลิต เป็นส่วนร้อยละของวัตถุดิบทางตรง เป็นส่วนร้อยละของค่าแรงงานทางตรง และ ต่อชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักร ซึ่งการกำหนดอัตราล่วงหน้าทำให้ทราบต้นทุนผลิตภัณฑ์ทันที ทำให้เห็นความไม่มีประสิทธิภาพที่เกิดขึ้นได้ รวมทั้งช่วยปรับลดความผันผวนของต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ในแต่ละช่วงเวลา และจากการที่ค่าใช้จ่ายการผลิตมีหลายลักษณะ การวางแผนและควบคุมจึงใช้ความรับผิดชอบตามสายงาน เพื่อจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิต โดยการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายจัดสรรอัตราเดียว หรือหลายอัตราเพื่อให้ใกล้เคียงความจริงมากที่สุด และเมื่อได้จำนวนของค่าใช้จ่ายการผลิตแล้ว สามารถนำมาวิเคราะห์ผลแตกต่างออกไป ผลแตกต่างงบประมาณและผลแตกต่างปริมาณโดยเครื่องมือที่ใช้ในการควบคุมประกอบด้วยงบประมาณ การบัญชีตามความรับผิดชอบ และการบัญชีต้นทุนกิจกรรมโดยการควบคุมตามแผนที่วางไว้ตามความรับผิดชอบและแหล่งที่เกิดของค่าใช้จ่ายนั้นๆ

สำหรับการควบคุมค่าใช้จ่ายการผลิตจะใช้หลักความรับผิดชอบในค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น โดยมีการควบคุมตั้งแต่จุดที่เกิดขึ้น และเครื่องมือที่นิยมใช้ในการควบคุมค่าใช้จ่ายการผลิตประกอบด้วย งบประมาณหรือระบบต้นทุนมาตรฐานที่กำหนดไว้ล่วงหน้า การบัญชีตามความรับผิดชอบ และการบัญชีต้นทุนกิจกรรม