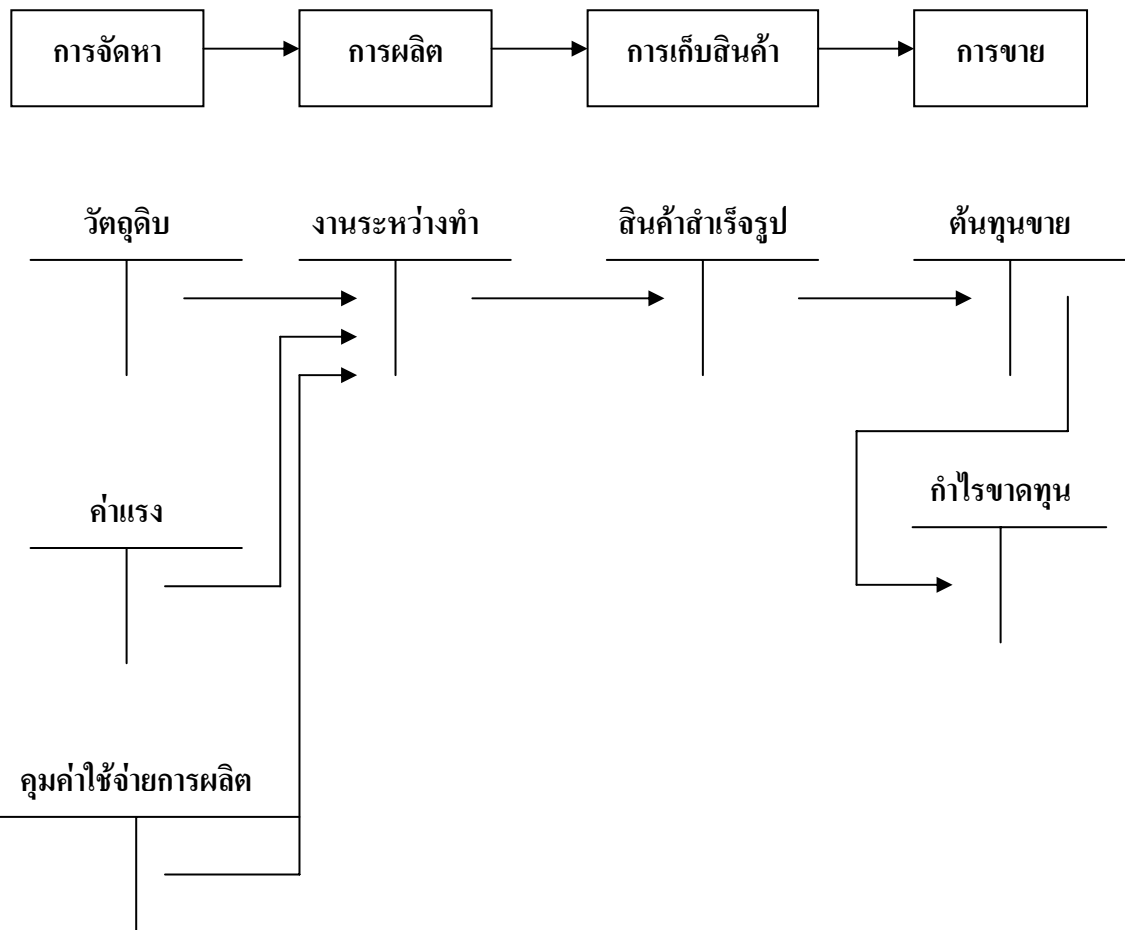


บทที่ 7

การบัญชีสำหรับกิจการอุตสาหกรรม

กิจการอุตสาหกรรมและกิจการจำหน่ายสินค้า มีลักษณะคล้ายกันคือ มีรายได้ที่เกิดจากการขายสินค้า แต่ลักษณะการดำเนินงานของกิจการอุตสาหกรรมคือการผลิตสินค้าออกจำหน่ายเองในขณะที่กิจการจำหน่ายสินค้า จะซื้อสินค้าสำเร็จรูปแล้วมาขายต่อ วงจรการบันทึกบัญชีจึงมีความแตกต่างกัน วงจรบัญชีต้นทุนของกิจการอุตสาหกรรมเป็นดังนี้



ภาพที่ 7.1 วงจรต้นทุน

ทีมา (สังวาลย์ สันติเพชร, 2546, หน้า 22)

กิจการอุตสาหกรรมจะมีการซื้อวัตถุดิบมาหรือแปรรูปให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป มีการจ้างแรงงานและจ่ายค่าใช้จ่ายในการผลิต ซึ่งรายการเหล่านี้เรียกว่าปัจจัยการผลิต เช่น โรงงานผลิตเสื้อผ้าสำเร็จรูป ต้องซื้อวัตถุดิบคือผ้า ค้าย กระจุกม ซิป และวัสดุอื่น ๆ ซึ่งเป็นส่วนประกอบการผลิตเสื้อผ้า มีการจ้างแรงงานคนงานมาตัดเย็บเสื้อผ้าจนได้เสื้อผ้าสำเร็จรูปที่พร้อมจำหน่ายให้ลูกค้าต่อไป ดังนั้นกิจการอุตสาหกรรมจึงต้องมีการบันทึกรายการเกี่ยวกับต้นทุนผลิต ซึ่งประกอบด้วย วัตถุดิบ แรงงาน และค่าใช้จ่ายการผลิต

ข้อแตกต่างขั้นพื้นฐานในการบันทึกบัญชี

ความแตกต่างทางการบันทึกรายการบัญชี สำหรับกิจการจำหน่ายสินค้าจะมีบัญชีซื้อสินค้า ซึ่งเป็นบัญชีสินค้าสำเร็จรูป แต่กิจการอุตสาหกรรม จะมีบัญชีวัตถุดิบ บัญชีค่าแรงงาน และบัญชีค่าใช้จ่ายการผลิต และเมื่อผลิตเสร็จจะมีบัญชีต้นทุนสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตเสร็จ

ตารางที่ 7.1 เปรียบเทียบงบกำไรขาดทุนของกิจการจำหน่ายสินค้าและกิจการอุตสาหกรรม

กิจการจำหน่ายสินค้า (merchandising company)	กิจการอุตสาหกรรม (manufacturing company)
บริษัททพประเสริฐ จำกัด งบกำไรขาดทุน (บางส่วน) สำหรับงวด 1ปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x7	บริษัททพประเสริฐอุตสาหกรรม จำกัด งบกำไรขาดทุน (บางส่วน) สำหรับงวด 1ปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x7
ขาย 2,500,000	ขาย 2,500,000
ต้นทุนขาย :	ต้นทุนขาย :
สินค้าคงเหลือต้นปี 350,000	สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือต้นปี 350,000
ซื้อสุทธิ <u>850,000</u>	ต้นทุนผลิตสินค้าสำเร็จรูป
สินค้าที่มีเพื่อขาย 1,200,000	(มาจากงบต้นทุนผลิต) <u>850,000</u>
สินค้าคงเหลือปลายปี <u>610,000</u> 590,000	สินค้าสำเร็จรูปที่มีเพื่อขาย 1,200,000
กำไรขั้นต้น <u>1,910,000</u>	สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือปลายปี <u>610,000</u> 590,000
	กำไรขั้นต้น <u>1,910,000</u>

องค์ประกอบของต้นทุนการผลิต

ในการผลิตสินค้า องค์ประกอบของต้นทุนการผลิต (cost of goods manufactured) ของกิจการอุตสาหกรรม ประกอบด้วย

1. วัตถุดิบ (raw materials) คือสิ่งของที่นำมาเปลี่ยนแปลงสภาพเป็นสินค้าสำเร็จรูป หรือสิ่งของที่นำมาใช้ประกอบการผลิต วัตถุดิบของกิจการหนึ่งอาจเป็นสินค้าสำเร็จรูปของกิจการอีกแห่งหนึ่ง เช่น ผ้า เป็นวัตถุดิบของโรงงานผลิตเสื้อสำเร็จรูป แต่เป็นสินค้าสำเร็จรูปของโรงงานทอผ้า เป็นต้น วัตถุดิบแบ่งออกเป็น 2 ชนิด คือ

1.1 วัตถุดิบทางตรง (direct raw materials) คือ วัตถุดิบที่เป็นส่วนสำคัญที่ใช้ในการผลิตสินค้า เช่น การคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของวัตถุดิบทำได้ง่าย เช่น โรงงานผลิตเสื้อสำเร็จรูป วัตถุดิบทางตรงคือผ้า โรงงานผลิตเฟอร์นิเจอร์ไม้ วัตถุดิบทางตรงคือไม้ เป็นต้น การซื้อวัตถุดิบทางตรงมาเพื่อใช้ในการผลิต แล้วนำไปใช้ในการผลิตไม่หมด ดังนั้นการคำนวณหาวัตถุดิบใช้ไป จึงสามารถคำนวณได้ดังนี้

ตัวอย่างที่ 7.1 การคำนวณวัตถุดิบใช้ไปในการผลิต

วัตถุดิบต้นปี		11,000
ซื้อวัตถุดิบ	100,000	
บวก ค่าขนส่งเข้า	<u>3,000</u>	
		103,000
หัก ส่งคืนวัตถุดิบ	1,500	
ส่วนลดรับ	<u>2,000</u>	<u>3,500</u>
ซื้อสุทธิ		99,500
วัตถุดิบที่มีอยู่ทั้งสิ้น		110,500
หัก วัตถุดิบปลายปี		<u>35,000</u>
วัตถุดิบใช้ไปในการผลิต		<u>75,500</u>

1.2 วัตถุดิบทางอ้อม (indirect raw materials) คือวัตถุดิบที่เป็นส่วนประกอบในการผลิตสินค้า เช่น กระจกในการผลิตเสื้อสำเร็จรูป ตะปูในการผลิตเฟอร์นิเจอร์ วัตถุดิบทางอ้อมถือเป็นวัสดุโรงงาน (factory supplies) หรือวัสดุสิ้นเปลือง (supplies) จะแสดงในหัวข้อค่าใช้จ่ายในการผลิต

2. ค่าแรงงาน (labor) คือ จำนวนเงินที่กิจการจ่ายเป็นค่าตอบแทนให้กับแรงงานที่ใช้ในการผลิตสินค้าหรือบริการ ซึ่งการจ่ายค่าแรงนั้นอาจจะอยู่ในรูปต่าง ๆ เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง ค่าล่วงเวลา เงินโบนัส เป็นต้น ค่าแรงงานแบ่งออกเป็น 2 ชนิด คือ

2.1 ค่าแรงงานทางตรง (direct labor) คือค่าจ้างแรงงานของคนที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงสภาพของวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปโดยตรง เช่น ค่าแรงช่างไม้ที่ใช้ทำเฟอร์นิเจอร์ และค่าแรงคนตัดเย็บเสื้อผ้าสำเร็จรูป เป็นต้น ค่าแรงทางตรงนี้สามารถคำนวณต้นทุนค่าแรงที่ใช้ในการผลิตสินค้าแต่ละหน่วยได้ง่าย ค่าแรงทางตรงจะเปลี่ยนแปลงเพิ่มขึ้นหรือลดลงตามส่วนของสินค้าที่ผลิตได้ ถ้าผลิตมากต้องจ่ายค่าแรงงานทางตรงสูง ถ้าลดปริมาณการผลิต ค่าแรงทางตรงจะลดลงด้วย

2.2 ค่าแรงงานทางอ้อม (indirect labor) คือค่าจ้างแรงงานของคนงานหรือพนักงานคนอื่น ๆ ที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าโดยตรง เช่น เงินเดือนของหัวหน้าผู้ควบคุมงาน (supervisors), เงินเดือนของยามโรงงาน, ค่าจ้างพนักงานทำความสะอาดโรงงาน เป็นต้น ค่าแรงทางอ้อมเป็นการยากที่จะติดตามเข้าไปในหน่วยผลิตทำให้ไม่สามารถคำนวณต้นทุนค่าแรงเข้าในการผลิตได้ จึงนิยมแสดงในหัวข้อค่าใช้จ่ายในการผลิต

3. ค่าใช้จ่ายในการผลิตหรือค่าใช้จ่ายโรงงาน (manufacturing overhead หรือ factory overhead) คือ ค่าใช้จ่ายซึ่งจำเป็นแก่การผลิต หรือเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับโรงงานเป็นต้นทุนที่เพิ่มขึ้นในการผลิตสินค้าหรือบริการ นอกเหนือจาก วัตถุดิบทางตรงและแรงงานทางตรง แบ่งเป็น 2 ประเภท คือ

3.1 ค่าใช้จ่ายคงที่ไม่เปลี่ยนแปลงไปตามจำนวนที่ทำการผลิต (fixed expenses) เช่น ค่าเสื่อมราคาโรงงาน จะทำการผลิตหรือไม่ผลิต ก็ต้องคิดค่าเสื่อมราคาโรงงาน ค่าเช่า ค่าเบี้ยประกันภัยอาคารโรงงาน เป็นต้น

3.2 ค่าใช้จ่ายเปลี่ยนแปลงไปตามจำนวนการผลิต (variable expenses) เช่น ค่าไฟฟ้ากำลังที่ใช้เดินเครื่องจักร ถ้าผลิตมากค่าไฟฟ้าก็เพิ่มสูงตามปริมาณการผลิต

ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการผลิตจำแนกเป็นประเภทต่างๆ ดังนี้

1. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสาธารณูปโภค เช่น ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้าโรงงานหรือค่าไฟฟ้ากำลังที่กิจการต้องจ่ายให้กับการไฟฟ้าในการนำไฟฟ้ามาใช้ในโรงงานหรือใช้ในการผลิตสินค้า ถ้าโรงงานมีโรงไฟฟ้าของตนเอง ค่าไฟฟ้าหมายถึง ค่าใช้จ่ายต่างๆ เกี่ยวกับโรงงานไฟฟ้า และค่าโทรศัพท์ เป็นต้น

2. ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษาสินทรัพย์ในโรงงาน เช่น ค่าซ่อมแซมเครื่องจักรและอาคารโรงงาน
3. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับอาคารสถานที่ในโรงงาน เช่น ค่าเบี้ยประกันสำหรับอาคารโรงงาน เครื่องจักรและอุปกรณ์ต่าง ๆ ในส่วนของงวดบัญชีนั้น ค่าเช่า ภาษีสินทรัพย์ เป็นต้น
4. วัตถุดิบทางอ้อม วัสดุโรงงานใช้ไป หรือวัสดุโรงงานที่ใช้ในผลิตสินค้า เช่น น้ำมันเชื้อเพลิง วัสดุที่ใช้ในการประกอบสินค้า แต่มิได้เปลี่ยนสภาพเป็นผลิตภัณฑ์ หรือมีปริมาณที่ใช้น้อย
5. ค่าเสื่อมราคาอาคารโรงงาน ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร ค่าเสื่อมราคาเครื่องมือและอุปกรณ์ใช้สำหรับบันทึก ค่าเสื่อมราคาเกี่ยวกับทรัพย์สินที่ใช้ในโรงงานหรือเกี่ยวเนื่องจากการผลิตสินค้า
6. ค่าสิทธิบัตร ต้องตัดเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตในระยะเวลาที่ได้รับประโยชน์จากสิทธิบัตร
7. ค่าแรงงานทางอ้อม เงินเดือนผู้ควบคุมคนงาน เงินเดือนพนักงานทำความสะอาด เป็นต้น
8. ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดอื่น ๆ ในโรงงาน

สินค้าคงเหลือของกิจการอุตสาหกรรม

สินค้าคงเหลือของกิจการอุตสาหกรรม แบ่งออกเป็น 4 ประเภท คือ (อรุณี อย่างธารา, อรสา วีระประดิษฐ์, ณัฐพร เหล่าธรรมทัศน์, และวิภาดา ดันติประภา, 2543, หน้า 13 -1)

1. **สินค้าสำเร็จรูป (finished goods inventory)** หมายถึง สินค้าที่พร้อมจะนำออกจำหน่าย
2. **สินค้านำระหว่างผลิต (good in process inventory)** หมายถึง สินค้าที่อยู่ในระหว่างกระบวนการผลิต ไม่พร้อมจะนำออกขายเป็นสินค้าสำเร็จรูป
3. **วัตถุดิบ (raw materials inventory)** หมายถึง สินค้าที่นำมาใช้ในการผลิตสินค้าสำเร็จรูป
4. **วัสดุโรงงาน (factory supplies inventory)** เป็นสินค้าสิ้นเปลืองที่นำมาใช้ในการผลิตสินค้าสำเร็จรูป เช่น น้ำมันหล่อลื่นเครื่องจักร กาว เป็นต้น

สินค้าคงเหลือเหล่านี้จะแสดงในงบดุล ภายใต้หัวข้อสินทรัพย์หมุนเวียน และเรียงตามลำดับรายการเริ่มจากสินค้าสำเร็จรูปลงท้ายด้วยวัสดุโรงงาน เหตุที่รวมวัสดุโรงงานไว้เป็นสินค้าคงเหลือก็เพราะวัสดุโรงงานนี้เมื่อใช้ไปก็กลายเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนผลิตสินค้า วัสดุโรงงานมีลักษณะต่างกับวัสดุสำนักงานเนื่องจาก วัสดุสำนักงานมีลักษณะเป็นค่าใช้จ่ายล่วงหน้า เพราะเมื่อใช้ไปแล้วถือเป็นค่าใช้จ่ายทั่วไปของกิจการ แต่วัสดุโรงงานเมื่อใช้ไปจะนำไปคำนวณเป็นต้นทุนผลิตสินค้า

งบการเงินของกิจการอุตสาหกรรม

งบการเงินของ กิจการอุตสาหกรรมจะแตกต่างจากกิจการจำหน่ายสินค้า คือ การจัดทำต้นทุนการผลิตเพิ่มขึ้นมาอีกฉบับหนึ่ง เพื่อแสดงรายละเอียดของต้นทุนการผลิตสินค้า ซึ่งกิจการอุตสาหกรรมบางแห่งถือว่าต้นทุนการผลิตเป็นงบย่อยประกอบงบกำไรขาดทุน

งบการเงินของกิจการอุตสาหกรรมประกอบด้วย

1. งบต้นทุนการผลิต (statement of cost of goods manufactured)
2. งบกำไรขาดทุน (income statement or profit and loss statement)
3. งบดุล (balance sheet)

การทำงบกำไรขาดทุนและงบดุลจะมีลักษณะคล้ายกับกิจการจำหน่ายสินค้า

งบต้นทุนการผลิต เป็นงบที่แสดงถึงต้นทุนของสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตได้ในแต่ละงวดบัญชี งบต้นทุนการผลิตประกอบด้วย

1. วัตถุดิบทางตรงใช้ไป
2. ค่าแรงงานทางตรง
3. ค่าใช้จ่ายการผลิต
4. สินค้าระหว่างผลิตหรืองานระหว่างทำ

ตัวอย่างที่ 7.2 ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของงบต้นทุนการผลิตของ บริษัทเทพประทานจำกัด

บริษัทเทพประทาน จำกัด			
งบต้นทุนการผลิต			
สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x7			
(หน่วย : บาท)			
วัตถุดิบทางตรงใช้ไป			
วัตถุดิบต้นปี		111,000	
ซื้อวัตถุดิบ	200,000		
บวก ค่าขนส่งเข้า	<u>3,000</u>		
		203,000	
หัก ส่งคืนวัตถุดิบ	1,500		
ส่วนลดรับ	<u>2,000</u>	<u>3,500</u>	
ซื้อสุทธิ		<u>199,500</u>	
วัตถุดิบที่มีอยู่ทั้งสิ้น		310,500	
หัก วัตถุดิบปลายปี		<u>135,000</u>	175,500
ค่าแรงงานทางตรง			75,000
ค่าใช้จ่ายในการผลิต			
วัสดุโรงงานใช้ไป		3,000	
ค่าแรงงานทางอ้อม		15,000	
ค่าสาธารณูปโภค		21,000	
ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร		8,000	
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดโรงงาน		<u>4,200</u>	<u>51,200</u>
รวมต้นทุนการผลิต			301,700
บวก สินค้าระหว่างผลิตต้นปี			<u>120,000</u>
รวมต้นทุนสินค้าระหว่างผลิต			421,700
หัก สินค้าระหว่างผลิตปลายปี			<u>210,300</u>
ต้นทุนผลิตสินค้าสำเร็จรูป			<u>211,400</u>

หรืออาจทำงานต้นทุนการผลิตตามรูปแบบจะดังนี้

บริษัทเทพประทาน จำกัด

งต้นทุนการผลิต

สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x7

(หน่วย : บาท)

วัตถุดิบทางตรงใช้ไป (ดูรายละเอียดที่ 1)		175,500
ค่าแรงงานทางตรง		75,000
ค่าใช้จ่ายการผลิต (ดูรายละเอียดที่ 2)		<u>51,200</u>
รวมต้นทุนการผลิต		301,700
บวก สิ้นค้าระหว่างผลิตต้นปี		<u>120,000</u>
รวมต้นทุนสิ้นค้าระหว่างผลิต		421,700
หักสิ้นค้าระหว่างผลิตปลายปี		<u>210,300</u>
ต้นทุนผลิตสินค้าสำเร็จรูป		<u>211,400</u>
รายละเอียดที่ 1		
วัตถุดิบทางตรงใช้ไป		
วัตถุดิบต้นปี		111,000
ซื้อวัตถุดิบ	200,000	
บวก ค่าขนส่งเข้า	<u>3,000</u>	
		203,000
หัก ส่งคืนวัตถุดิบ	1,500	
ส่วนลดรับ	<u>2,000</u>	<u>3,500</u>
ซื้อสุทธิ		<u>199,500</u>
วัตถุดิบที่มีอยู่ทั้งสิ้น		310,500
หัก วัตถุดิบปลายปี		<u>135,000</u>
วัตถุดิบใช้ไปในการผลิต		<u>175,500</u>

รายละเอียดที่ 2

ค่าใช้จ่ายในการผลิต

วัสดุโรงงานใช้ไป	3,000
ค่าแรงงานทางอ้อม	15,000
ค่าสาธารณูปโภค	21,000
ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร	8,000
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดโรงงาน	<u>4,200</u>
รวมค่าใช้จ่ายการผลิต	<u>51,200</u>

การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับต้นทุนการผลิตทำได้ 2 ระบบเช่นเดียวกับการซื้อสินค้ามาเพื่อขายคือ นั้นคือ สามารถบันทึกแบบสิ้นงวดและแบบต่อเนื่องซึ่งมีความแตกต่างกันดังนี้

ระบบการบันทึกบัญชีสินค้าแบบสิ้นงวด

ระบบการบันทึกบัญชีสินค้าแบบสิ้นงวด (periodic inventory system) เป็นการบันทึกเพื่อให้ทราบต้นทุนการผลิตสินค้า กิจกรรมจะทำบัญชีต่างๆ เพื่อแสดงส่วนประกอบของต้นทุนการผลิต บัญชีที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนการผลิตมีดังต่อไปนี้

1. **บัญชีวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต** ประกอบด้วย บัญชีวัตถุดิบคงเหลือ บัญชีซื้อวัตถุดิบ บัญชีค่าขนส่งเข้า บัญชีส่งคืนวัตถุดิบ และบัญชีส่วนลดรับ บัญชีซื้อวัตถุดิบมีวิธีการบันทึกบัญชีเช่นเดียวกับการซื้อสินค้า ในวันสิ้นงวดบัญชีบัญชีต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับวัตถุดิบจะถูกโอนปิดไปเข้าบัญชีต้นทุนผลิต

2. **บัญชีค่าแรงงานทางตรง** สำหรับบันทึกค่าแรงงานทางตรงของพนักงานที่ทำหน้าที่การผลิตในวันสิ้นงวดบัญชีบัญชีค่าแรงงานทางตรงจะถูกโอนปิดไปเข้าบัญชีต้นทุนผลิต

3. **บัญชีต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการผลิต** เช่น ค่าแรงงานทางอ้อม ค่าไฟฟ้าโรงงาน ค่าซ่อมแซมอาคารโรงงาน เงินเดือนผู้ควบคุมคนงาน ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร/สินทรัพย์ที่อยู่ในโรงงาน เป็นต้น ในวันสิ้นงวดบัญชีบัญชีค่าใช้จ่ายการผลิตดังกล่าวจะถูกโอนปิดไปเข้าบัญชีต้นทุนผลิต

4. **บัญชีสินค้าระหว่างผลิต** ใช้สำหรับบันทึกสินค้าระหว่างผลิตต้นปี และสินค้าระหว่างผลิตปลายปีในระหว่างงวดจะไม่มีการบันทึกบัญชี จนถึงสิ้นงวดบัญชีระหว่างการผลิตต้นปีจะโอนปิดเข้าบัญชีต้นทุนผลิตพร้อมทั้งตรวจนับสินค้าระหว่างผลิตปลายงวดเพื่อยกยอดไปในงวดบัญชีหน้า

5. **บัญชีต้นทุนผลิต** เมื่อโอนปิดบัญชีต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตเข้าบัญชีต้นทุนผลิต ต่อจากนั้นบัญชีต้นทุนผลิตจะถูกปิดเข้าบัญชีกำไรขาดทุน

ตัวอย่างบัญชีต้นทุนผลิต

บัญชีต้นทุนผลิต		บัญชีต้นทุนผลิต	
25x7		25x7	
ธ.ค.31สินค้าระหว่างผลิตต้นงวด	xx	ธ.ค.31 สินค้าระหว่างผลิตปลายงวด	xx
วัตถุดิบต้นงวด	xx	วัตถุดิบปลายงวด	xx
ชื่อวัตถุดิบ	xx	ส่งคืน	xx
ค่าขนส่งเข้า	xx	ต้นทุนสินค้าสำเร็จรูป	xx
ค่าแรงงานทางตรง	xx	โอนไปบัญชีกำไรขาดทุน	xx
ค่าแรงงานทางอ้อม	xx		
เงินเดือนผู้ควบคุมคนงาน	xx		
ค่าซ่อมแซมโรงงานและเครื่องจักร	xx		
ค่าเบี้ยประกันภัยโรงงาน	xx		
ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร	xx		
ค่าเสื่อมราคาโรงงาน	xx		
	<u>xxxx</u>		<u>xxxx</u>

6. **บัญชีสินค้าคงเหลือ (inventory)** หรือบัญชีสินค้าสำเร็จรูป จะใช้สำหรับบันทึกต้นทุนการผลิตของสินค้าที่ทำสำเร็จพร้อมที่จะขายต่อไป และถ้าสินค้านั้นยังไม่ได้ขายคงเหลืออยู่ในวันสิ้นงวดบัญชี การบันทึกสินค้าคงเหลือตามวิธีนี้จะต้องทำการตรวจนับว่ามีสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือวันปลายงวดเป็นจำนวนเงินเท่าใด การบันทึกบัญชีสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ ส่วนใหญ่จะบันทึกไปพร้อมกับการปิดบัญชี สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดปัจจุบัน จะเป็นสินค้าสำเร็จรูปของงวดต่อไป ดังนั้น ในระหว่างงวดยอดคงเหลือของบัญชีสินค้าสำเร็จรูป คือสินค้าสำเร็จรูปต้นปี และเมื่อสิ้นงวดบัญชีจะต้องโอนสินค้าสำเร็จรูปนี้เข้า

บัญชีกำไรขาดทุนเพื่อคำนวณต้นทุนขาย และเมื่อสิ้นงวดบัญชีจะตรวจนับและตีราคาสินค้าคงเหลือปลายปี เพื่อบันทึกในบัญชีสินค้าสำเร็จรูปแทนสินค้าที่โอนออกไป

ตัวอย่างที่ 7.3 บริษัทอุตสาหกรรมไทยทำ จำกัด บันทึกต้นทุนการผลิตตามระบบการบันทึกบัญชีแบบสิ้นงวด มีข้อมูลการผลิตสินค้าสำหรับปี 25x7 ดังต่อไปนี้

25x7

ม.ค. 1 ยอดยกมาประกอบด้วย

เงินสด 200,000 บาท เงินฝากธนาคาร 500,000 บาท ลูกหนี้ 60,000 บาท ค่าเพื่อ
หนี้สงสัยจะสูญ 1,000 บาท สินค้าสำเร็จรูป (5,000 หน่วย) 50,000 บาท สินค้า
ระหว่างผลิต 85,000 บาท วัตถุดิบ 150,000 บาท ที่ดิน 400,000 บาท เครื่องจักร
300,000 บาท ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร 15,000 บาท เจ้าหนี้ 70,000 บาท
ทุนเรือนหุ้น 1,000,000 บาท กำไรสะสม 659,000 บาท

รายการต่าง ๆ ที่เกิดในระหว่างเดือนมกราคม 25x7 มีดังนี้

- 2 ซื้อวัตถุดิบทางตรง 118,000 บาท วัตถุดิบทางอ้อม 55,000 บาท ด้วยเช็คเงินสด
- 3 จ่ายค่าขนส่งวัตถุดิบ 300 บาท
- 5 จ่ายค่าแรงงานทางตรง 30,000 บาท ค่าแรงงานทางอ้อม 8,000 บาท
- 9 จ่ายเงินสดเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตดังนี้
ค่าไฟฟ้าโรงงาน 3,000 บาท ค่าเบี้ยประกันภัยโรงงาน 24,000 บาท ค่าใช้จ่าย
เบ็ดเตล็ดโรงงาน 1,000 บาท
- 20 ขายสินค้าไป 10,000 หน่วย ราคาหน่วยละ 35 บาท นำเงินฝากธนาคารในวันนี้
- 25 จ่ายเงินเดือนพนักงานขาย 13,000 บาท ค่าโฆษณา 15,000 บาทด้วยเช็ค
- 28 จ่ายเงินเดือนพนักงานสำนักงาน 25,000 บาท ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด 2,500 บาท
ด้วยเช็ค

รายการปรับปรุงในวันสิ้นเดือน มีดังนี้

1. ค่าแรงค้ำจ่ายประกอบด้วยค่าแรงงานทางตรง 10,000 บาท ค่าแรงงานทางอ้อม
5,000 บาท
2. ค่าเบี้ยประกันภัยเป็นของเดือน มกราคม 2,000 บาท
3. ค่าไฟฟ้าค้ำจ่าย 1,200 บาท
4. ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร 2,500 บาท
5. กิจการตรวจนับและตีราคาสินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 31 มกราคม 25x7 ปรากฏดังนี้

สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ (10,000 หน่วย) 100,000 บาท

สินค้าระหว่างผลิต 105,000 บาท

วัตถุดิบทางตรง 75,000 บาท

วัสดุโรงงาน 50,000 บาท

การบันทึกบัญชีตามรายการข้างต้นเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x7				
ม.ค. 1	เงินสด	101	200,000	-
	เงินฝากธนาคาร	102	500,000	-
	ลูกหนี้	103	60,000	-
	สินค้าสำเร็จรูป	104	50,000	-
	สินค้าระหว่างผลิต	105	85,000	-
	วัตถุดิบ	106	150,000	-
	ที่ดิน	109	400,000	-
	เครื่องจักร	110	300,000	-
	ค่าเพื่อหนี้สงฆ์จะสุญ	103.1		1,000
	ค่าเสื่อมราคาสะสมเครื่องจักร	110.1		15,000
	เจ้าหนี้	201		70,000
	ทุนเรือนหุ้น	301		1,000,000
	กำไรสะสม	302		659,000
	ยอดยกมา			-
2	ซื้อวัตถุดิบ	501	118,000	-
	วัตถุดิบทางอ้อม(วัสดุโรงงาน)	107	55,000	-
	ธนาคาร	102		173,000
	ซื้อวัตถุดิบทางตรงและวัสดุโรงงานด้วยเช็ค			

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x7	ค่าขนส่งเข้า	502	300	-
ม.ค. 3	เงินสด	101		300 -
	จ่ายค่าขนส่งเข้า		-	
5	ค่าแรงงานทางตรง	503	30,000	-
	ค่าแรงงานทางอ้อม	504	8,000	-
	เงินสด	101		38,000
	จ่ายค่าแรงงานทางตรงและทางอ้อม		-	
9	ค่าไฟฟ้าโรงงาน	505	3,000	-
	ค่าเบี้ยประกันภัยโรงงาน	506	24,000	-
	ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดโรงงาน	507	1,000	-
	เงินสด	101		28,000 -
	จ่ายค่าใช้จ่ายต่างๆในการผลิตสินค้า		-	
20	ธนาคาร	102	350,000	-
	ขายสินค้า	401		350,000 -
	ขายสินค้านำเงินฝากธนาคาร		-	
25	เงินเดือนพนักงานขาย	520	13,000	-
	ค่าโฆษณา	522	15,000	-
	ธนาคาร	102		28,000
	จ่ายเงินสดเป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการขาย			
28	เงินเดือนพนักงานสำนักงาน	525	25,000	
	ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	526	2,500	
	ธนาคาร	102		27,500
	จ่ายเงินสดเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหาร			

ผ่านรายการ ไปบัญชีแยกประเภทที่เกี่ยวข้องดังนี้

เลขที่ 101

เงินสด

25x7					25x7				
ม.ค. 1	ยอดยกมา	✓	200,000	-	ม.ค. 3	ค่าขนส่งเข้า	ร.ว.2	300	-
	133,700				5	ค่าแรงงานทางตรง	ร.ว.2	30,000	-
						ค่าแรงงานทางอ้อม	ร.ว.2	8,000	-
					10	ค่าไฟฟ้า	ร.ว.2	3,000	-
						ค่าเบี้ยประกัน	ร.ว.2	24,000	-
						ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	ร.ว.2	1,000	-

ธนาคาร

เลขที่ 102

25x7					25x7				
ม.ค. 1	ยอดยกมา	✓	500,000	-	ม.ค.2	ซื้อวัตถุดิบ	ร.ว.1	118,000	-
21	ขายสินค้า	ร.ว.2	350,000			วัสดุโรงงาน	ร.ว.1	55,000	-
	621,500				25	เงินเดือนพนักงาน	ร.ว.2	13,000	-
						ค่าโฆษณา	ร.ว.2	15,000	-
					28	เงินเดือนพนักงาน	ร.ว.2	25,000	-
						สำนักงาน			-
						ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	ร.ว.2	2,500	-
						สำนักงาน			-

ลูกหนี้

เลขที่ 103

25x7									
ม.ค. 1	ยอดยกมา	✓	60,000	-					

ค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญ

เลขที่ 103.1

					25x7				
--	--	--	--	--	------	--	--	--	--

					ม.ค. 1	ยอดยกมา	✓	1,000	-
--	--	--	--	--	--------	---------	---	-------	---

สินค้าสำเร็จรูป

เลขที่ 104

25x7									
ม.ค. 1	ยอดยกมา	✓	50,000	-					

สินค้าระหว่างผลิต

เลขที่ 105

25x7									
ม.ค. 1	ยอดยกมา	✓	85,000	-					

วัตถุดิบ

เลขที่ 106

25x7									
ม.ค. 1	ยอดยกมา	✓	150,000	-					

วัสดุโรงงาน

เลขที่ 107

25x7									
ม.ค. 2	ธนาคาร	ร.ว.1	55,000	-					

ที่ดิน

เลขที่ 108

25x7									
ม.ค. 1	ยอดยกมา	✓	400,000	-					

เครื่องจักร

เลขที่ 110

25x7									
ม.ค. 1	ยอดยกมา	✓	300,000	-					

ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร

เลขที่ 110.1

					25x7				
					ม.ค. 1	ยอดยกมา	✓	15,000	-

เจ้าหนี้

เลขที่ 201

				25x7					
				ม.ค. 1	ยอดยกมา	✓	70,000	-	

ทุนเรือนหุ้น

เลขที่ 301

				25x7					
				ม.ค. 1	ยอดยกมา	✓	1,000,000	-	

กำไรสะสม

เลขที่ 302

				25x7					
				ม.ค. 1	ยอดยกมา	✓	659,000		

ขายสินค้า

เลขที่ 401

				25x7					
				ม.ค. 20	ธนาคาร	ร.ว.2	350,000	-	

ซื้อวัตถุดิบ

เลขที่ 501

25x7									
ม.ค. 2	ธนาคาร	ร.ว.1	118,000	-					

ค่าขนส่งเข้า

เลขที่ 502

25x7									
ม.ค.3	เงินสด	ร.ว. 1	300	-					เลขที่ 502

ค่าแรงงานทางตรง

เลขที่ 503

25x7									
ม.ค. 5	เงินสด	ร.ว.2	30,000	-					

ค่าแรงงานทางอ้อม

เลขที่ 504

25x7									
ม.ค. 5	เงินสด	ร.ว.2	8,000	-					

ค่าไฟฟ้าโรงงาน

เลขที่ 505

25x7									
ม.ค. 9	เงินสด	ร.ว.2	3,000	-					

ค่าเบี้ยประกันภัยโรงงาน

เลขที่ 506

25x7									
ม.ค. 9	เงินสด	ร.ว.2	24,000	-					

ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดโรงงาน

เลขที่ 507

25x7									
ม.ค. 9	เงินสด	ร.ว.2	1,000	-					

เงินเดือนพนักงานขาย

เลขที่ 520

25x7									
ม.ค. 25	ธนาคาร	ร.ว.2	13,000	-					

ค่าโฆษณา

เลขที่ 522

25x7									
ม.ค. 25	ธนาคาร	ร.ว.2	15,000	-					

เงินเดือนพนักงานสำนักงาน

เลขที่ 525

25x7									
ม.ค.28	ธนาคาร	ร.ว.2	25,000	-					

25x7									
ม.ค. 28	ธนาคาร	ร.ว.2	2,500	-					

จากการบันทึกรายการในสมุดขั้่นต้น และผ่านรายการไปบัญชีแยกประเภท เพื่อช่วยใ้
 การทำงานการเงินของกิจการอุตสาหกรรมสะดวกขั้่น กิจการสามารถนำมาจัดทำกระดาษทำการ
 โดยมีหลักเกณฑ์ในการจัดทำกระดาษทำการ (working papers) 10 ช่อง ดังนี้

1. ลอกบทดลองลงในช่องงบทดลอง
2. นำรายการสินค้าคงเหลือไปต่อท้ายรายการในงบทดลองดังนี้
 สินค้าสำเร็จรูปปลายปีลงด้าน เกรดิต งบกำไรขาดทุน ด้าน เดบิต งบดุล
 สินค้าระหว่างผลิตปลายปีลงด้าน เกรดิต งบต้นทุนผลิต ด้าน เดบิต งบดุล
 วัสดุคิปลายปี ลงด้าน เกรดิต งบต้นทุนการผลิต ด้าน เดบิต งบดุล
3. ให้ลงรายการปรับปรุงต่าง ๆ ที่จำเป็นไว้ในช่องรายการปรับปรุง ถ้าบัญชีต้อง
 ปรับปรุง แต่ยังไม่มืในงบทดลอง ก็ให้เปิดบัญชีขั้่นใหม่ต่อท้ายงบทดลอง ส่วนบัญชีใดที่มีใน
 งบทดลองแล้ว ให้ปรับปรุงโดยการเพิ่มหรือลดตัวเลขของบัญชีนั้น ในช่องรายการปรับปรุง
4. รวมยอดรายการปรับปรุง
5. หายอดคงเหลือแต่ละบัญชี จากนั้นนำตัวเลขของแต่ละบัญชีไปลงในงบทที่เกี่ยวข้อง
 หมวดที่ 1 ได้แก่อสินทรัพย์ จะนำไปลงในงบดุล ยกเว้นสินค้าสำเร็จรูปต้นปี นำไปลงงบกำไร
 ขาดทุนทางด้านเดบิต ส่วนสินค้าระหว่างผลิตต้นปีและวัสดุคิต้นปี จะนำไปลงงบต้นทุนผลิต
 ทางด้าน เดบิต หมวดที่ 2 หนี้สินและหมวดที่ 3 ทุน จะนำไปลงในงบดุล หมวดที่ 4 และ
 หมวดที่ 5 จะนำไปลงในงบต้นทุนผลิตและงบกำไรขาดทุน รายการใดที่เกี่ยวข้องกับงบต้นทุน
 ผลิต ให้นำไปลงในงบต้นทุนการผลิต รายการใดที่เกี่ยวข้องกับงบกำไรขาดทุนก็ให้นำไปใส่ช่อง
 งบกำไรขาดทุนนั้น
6. รวมยอดงบต้นทุนผลิต ยอดรวมด้าน เดบิต และ เกรดิต จะไม่เท่ากันผลต่างที่
 ได้ คือต้นทุนสินค้าสำเร็จรูป ให้นำผลต่างดังกล่าวไปใส่ด้าน เกรดิต ของงบต้นทุนผลิต และด้าน
 เดบิตของงบกำไรขาดทุน
7. รวมยอดงบกำไรขาดทุน ผลต่างจะเป็นกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของกิจการ ถ้า
 ด้าน เดบิต น้อยกว่าด้าน เกรดิต ผลต่างคือกำไรสุทธิ ถ้าด้าน เดบิต มากกว่า ด้าน เกรดิต ผลต่าง
 คือขาดทุนสุทธิให้นำผลต่างไปใส่ด้านที่มียอดรวมน้อย ของทั้งงบกำไรขาดทุนและงบดุล

รายการปรับปรุง (adjusting entries)

การปรับปรุงรายการในสมุดรายวันทั่วไปทำเช่นเดียวกับ กิจการจำหน่ายสินค้า จาก
รายการเพิ่มเติมที่ตัวอย่างให้มา การบันทึกรายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไปทำดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 3

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25x7 ม.ค. 31	ค่าแรงงานทางตรง	503	10,000	-		
	ค่าแรงงานทางอ้อม	504	5,000	-		
	ค่าแรงงานทางตรงค้างจ่าย	204			10,000	-
	ค่าแรงงานทางอ้อมค้างจ่าย	205			5,000	-
	ปรับปรุงค่าแรงงานค้างจ่าย					
	ค่าเบี่ยประกันภัยโรงงานจ่ายล่วงหน้า	108	22,000	-		
	ค่าเบี่ยประกัน โรงงาน	506			22,000	-
	ปรับปรุงค่าเบี่ยประกันภัย					
	ค่าไฟฟ้าโรงงาน	505	1,200	-		
	ค่าไฟฟ้าโรงงานค้างจ่าย	206			1,200	-
	ปรับปรุงค่าไฟฟ้าโรงงานค้างจ่าย					
	ค่าเสื่อมราคา-เครื่องจักร	512	2,500	-		
	ค่าเสื่อมราคา-สะสมเครื่องจักร	110.1			2,500	-
	ปรับปรุงค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร					
	วัสดุโรงงานใช้ไป	513	5,000	-		
	วัสดุโรงงาน	107			5,000	-
	ปรับปรุงวัสดุโรงงานใช้ไป					