



2 การบัญชีต้นทุน Cost Accounting

จุฬาทิพย์ บุญประเสริฐ

120.-



การบัญชีต้นทุน 2 (Cost Accounting 2)

รหัสวิชา 30201-2004

หมวดวิชาสมรรถนะวิชาชีพ กลุ่มสมรรถนะวิชาชีพเฉพาะ
ประเภทวิชาบริหารธุรกิจ สาขาวิชาการบัญชี
หลักสูตรประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง พุทธศักราช 2563
สำนักงานคณะกรรมการการอาชีวศึกษา (สอศ.) กระทรวงศึกษาธิการ



เรียบเรียงโดย
จุฑาทิพย์ บุญประเสริฐ

การบัญชีต้นทุน 2 (Cost Accounting 2)

วิชาบังคับก่อน : 30201 - 2003 การบัญชีต้นทุน 1

คำอธิบายรายวิชา

ศึกษาและปฏิบัติเกี่ยวกับระบบบัญชีต้นทุนช่วง ต้นทุนมาตรฐาน ผลิตภัณฑ์ร่วม ผลิตภัณฑ์พลอยได้ และการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ต้นทุน ปริมาณ กำไร

ข้อมูลทางบรรณานุกรมของสำนักหอสมุดแห่งชาติ

จุฬาทิพย์ บุญประเสริฐ

การบัญชีต้นทุน 2 -- กรุงเทพฯ : วังอักษร, 2563.

292 หน้า.

1. การบัญชีต้นทุน I. ชื่อเรื่อง.

657.42

ISBN 978-616-211-982-8

จัดพิมพ์และจัดจำหน่ายโดย



บริษัทวังอักษร จำกัด

69/3 ถนนอรุณอมรินทร์ แขวงวัดอรุณ เขตบางกอกใหญ่ กรุงเทพฯ 10600

โทร. 0-2472-3293-5 โทรสาร 0-2891-0742 Mobile 08-8585-1521

e-Mail : wangaksorn9@gmail.com Facebook : สำนักพิมพ์ วังอักษร

www.wangaksorn.com

ID Line : @wangaksorn



พิมพ์ครั้งที่ 1 พ.ศ. 2563

สงวนลิขสิทธิ์ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2561

โดยบริษัทวังอักษร จำกัด ห้ามนำส่วนใดส่วนหนึ่งของหนังสือเล่มนี้ไปทำซ้ำ ดัดแปลง หรือเผยแพร่ต่อสาธารณชน ไม่ว่ารูปแบบใด ๆ นอกจากได้รับอนุญาต

เป็นลายลักษณ์อักษรล่วงหน้าจากทางบริษัทฯ เท่านั้น

ชื่อและเครื่องหมายการค้าอื่น ๆ ที่อ้างอิงในหนังสือฉบับนี้

เป็นสิทธิโดยชอบด้วยกฎหมายของเจ้าของแต่ละราย

โดยบริษัทวังอักษร จำกัด มิได้อ้างความเป็นเจ้าของแต่อย่างใด



คำนำ

วิชาการบัญชีต้นทุน 2 (Cost Accounting 2) รหัสวิชา 30201 - 2004 จัดอยู่ในหมวดวิชา
สมรรถนะวิชาชีพ กลุ่มสมรรถนะวิชาชีพเฉพาะ ประเภทวิชาบริหารธุรกิจ สาขาวิชาการบัญชี ตามหลักสูตร
ประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง พุทธศักราช 2563 สำนักงานคณะกรรมการการอาชีวศึกษา (สอศ.)
กระทรวงศึกษาธิการ ผู้เขียนได้บริหารสาระการเรียนรู้แบ่งเป็น 7 บทเรียน ได้**จัดแผนการจัดการเรียนรู้/
แผนการสอนที่มุ่งเน้นฐานสมรรถนะ (Competency Based) และการบูรณาการ (Integrated)**
ตรงตามจุดประสงค์รายวิชา สมรรถนะรายวิชา และคำอธิบายรายวิชา ในแต่ละบทเรียน มุ่งให้ความสำคัญ
ส่วนที่เป็นความรู้ ทฤษฎี หลักการ กระบวนการ ตัวอย่าง แบบฝึกปฏิบัติ และคำถามเพื่อการทบทวน
เพื่อฝึกทักษะประสบการณ์ **เร่งพัฒนาบทบาทของผู้เรียนให้เป็นผู้จัดการแสวงหาความรู้ (Explorer)**
เป็นผู้สอนตนเองได้ สร้างองค์ความรู้ใหม่ และบทบาทของผู้สอนเปลี่ยนจากผู้ให้ความรู้มาเป็นผู้ชี้แนะ
(Teacher Roles) จัดสิ่งแวดล้อมที่เอื้ออำนวยต่อความสนใจเรียนรู้ และเป็นผู้ร่วมเรียนรู้ (Co-investigator)
จัดห้องเรียนเป็นสถานที่ทำงานร่วมกัน (Learning Context) จัดกลุ่มเรียนรู้ให้รู้จักทำงานร่วมกัน (Grouping)
ฝึกความใจกว้าง มุ่งสร้างสรรค์คนรุ่นใหม่ สอนความสามารถที่นำไปทำงานได้ (Competency) สอน
ความรัก ความเมตตา (Compassion) ความเชื่อมั่น ความซื่อสัตย์ (Trust) เป้าหมายอาชีพอันยังประโยชน์
(Productive Career) และชีวิตที่มีศักดิ์ศรี (Noble Life) เหนือสิ่งอื่นใด เป็นคนดีทั้งกาย วาจา ใจ
มีคุณธรรม มีจรรยาบรรณทางธุรกิจและวิชาชีพ

ส่งเสริมสนับสนุนยุทธศาสตร์การพัฒนาระบบคุณวุฒิวิชาชีพ (Vocational Qualification
System) ให้สอดคล้องตามมาตรฐานอาชีพ (Occupational Standard) เพื่อสร้างภูมิคุ้มกัน เพิ่มขีด
ความสามารถในการแข่งขันของประเทศ กำลังแรงงาน การพัฒนามาตรฐานการปฏิบัติงานระดับชาติ
(National Benchmarking) และการวิเคราะห์หน้าที่การทำงาน (Functional Analysis) เพื่อให้เกิดผล
สำเร็จในภาคธุรกิจ อุตสาหกรรม และทุกสาขาอาชีพ เป็นการเตรียมความพร้อมของผู้เรียนเข้าสู่
สนามการแข่งขันในประชาคมอาเซียน

ขอขอบพระคุณท่านอาจารย์ผู้สอน ผู้ประสาทวิชาความรู้ เอกสาร หนังสือที่ใช้ประกอบ
ในการเรียบเรียงไว้ ณ โอกาสนี้

จุฑาทิพย์ บุญประเสริฐ

สารบัญ

บทที่ 1 วิธีการบัญชีต้นทุนช่วงการผลิต	1
ลักษณะสำคัญของวิธีการบัญชีต้นทุนช่วงการผลิต	2
ข้อแตกต่างระหว่างวิธีการบัญชีต้นทุนงานสั่งทำและวิธีการบัญชีต้นทุนช่วงการผลิต	4
ลักษณะของการผลิตตามวิธีการบัญชีต้นทุนช่วงการผลิต	5
ระบบบัญชีต้นทุนช่วงการผลิต	7
การคำนวณหน่วยเทียบเท่าหน่วยที่ผลิตเสร็จ (Equivalent Units)	16
ขั้นตอนการจัดทำต้นทุนการผลิต	20
แบบทดสอบและกิจกรรมการฝึกทักษะ	47
 บทที่ 2 วิธีการบัญชีต้นทุนช่วงการผลิต (ต่อ)	 54
การคำนวณต้นทุนการผลิตกรณีมีงานระหว่างทำต้นงวด	55
การจัดทำต้นทุนการผลิตกรณีมีงานระหว่างทำต้นงวดแบบถัวเฉลี่ย	58
การจัดทำต้นทุนการผลิตกรณีมีงานระหว่างทำต้นงวดแบบเข้าก่อน – ออกก่อน	76
การจัดทำต้นทุนการผลิตกรณีมีงานระหว่างทำต้นงวดแบบเข้าหลัง – ออกก่อน	87
การจัดทำต้นทุนการผลิตกรณีมีหน่วยเพิ่ม	99
การจัดทำต้นทุนการผลิตกรณีมีหน่วยเสีย	103
แบบทดสอบและกิจกรรมการฝึกทักษะ	111
 บทที่ 3 วิธีการบัญชีต้นทุนมาตรฐาน	 126
ความหมายและประเภทของต้นทุนมาตรฐาน	127
ความแตกต่างของต้นทุนมาตรฐาน ต้นทุนโดยประมาณและงบประมาณ	129
ประโยชน์ของต้นทุนมาตรฐาน	129
การกำหนดต้นทุนมาตรฐาน (Establishment of Standard)	130
การกำหนดต้นทุนมาตรฐานวัตถุดิบทางตรง (Direct Material Standard)	130
การกำหนดต้นทุนมาตรฐานแรงงานทางตรง (Direct Labour Standard)	131
การกำหนดต้นทุนมาตรฐานค่าใช้จ่ายในการผลิต (Manufacturing Overhead Standard)	132
บัตรต้นทุนมาตรฐาน (Standard Cost Sheet)	134
ผลต่างของต้นทุนมาตรฐาน (Standard Variance)	136
การวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐาน (Standard Variance Analysis)	136
การวิเคราะห์ผลต่างเกี่ยวกับวัตถุดิบทางตรง	137

การวิเคราะห์ผลต่างเกี่ยวกับค่าแรงทางตรง	140
การวิเคราะห์ผลต่างเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการผลิต	142
การวิเคราะห์ผลต่าง 2 อย่าง	145
การวิเคราะห์ผลต่าง 3 อย่าง	147
แบบทดสอบและกิจกรรมการฝึกทักษะ	149
บทที่ 4 การบันทึกบัญชีต้นทุนมาตรฐาน	152
การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับต้นทุนมาตรฐาน	153
การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับบัญชีคุมวัตถุดิบ	154
การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับบัญชีคุมงานระหว่างทำ	154
การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับบัญชีคุมสินค้าสำเร็จรูป	155
การปิดผลต่างต้นทุนมาตรฐาน	161
การปิดผลต่างต้นทุนมาตรฐานเข้าบัญชีต้นทุนขายหรือบัญชีกำไรขาดทุน	161
การปิดผลต่างเข้าบัญชีที่เกี่ยวข้อง	165
การปันส่วนผลต่างตามสัดส่วนของต้นทุนแต่ละประเภท	165
การปันส่วนผลต่างตามสัดส่วนของต้นทุนรวม	166
การจัดทำรายงานต้นทุนการผลิตตามวิธีการบัญชีต้นทุนมาตรฐาน	168
แบบทดสอบและกิจกรรมการฝึกทักษะ	170
บทที่ 5 ผลิตภัณฑ์ร่วม และผลิตภัณฑ์พลอยได้	176
ความหมายของผลิตภัณฑ์ร่วม	177
ความหมายของผลิตภัณฑ์พลอยได้	178
ความหมายของต้นทุนร่วม และต้นทุนหลังจุดแยกตัว	178
การพิจารณาเฉพาะต้นทุนและค่าใช้จ่ายของผลิตภัณฑ์พลอยได้หลังจุดแยกตัว	179
การพิจารณาต้นทุนให้กับผลิตภัณฑ์พลอยได้ทั้งก่อนและหลังจุดแยกตัว	186
การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับต้นทุนผลิตภัณฑ์ร่วม	197
แบบทดสอบและกิจกรรมการฝึกทักษะ	198
บทที่ 6 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ต้นทุน ปริมาณ กำไร	204
การวางแผนและควบคุมการผลิต	205
ข้อจำกัดที่นำมาพิจารณาในการวางแผน	206
วัตถุประสงค์ของการวางแผนและการควบคุมการผลิต	207
การควบคุมวัตถุดิบทางตรง	212

ค่าแรงทางตรง (Direct Labour)	214
การวางแผนและควบคุมค่าแรงทางตรง	214
การรายงานผลการปฏิบัติงาน	216
การวางแผนและควบคุมค่าใช้จ่ายในการผลิต	217
ขั้นตอนการวางแผนและควบคุมค่าใช้จ่ายในการผลิต	218
การใช้ข้อมูลต้นทุนเพื่อการตัดสินใจ	219
การจำแนกประเภทต้นทุนเพื่อการตัดสินใจ	220
ขั้นตอนในการตัดสินใจของผู้บริหาร	223
การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน – ปริมาณ – กำไร	224
การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนด้วยแผนภูมิ	225
การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนโดยใช้สมการ	229
การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนโดยใช้กำไรส่วนเกิน	230
การวิเคราะห์จุดคุ้มทุนในกรณีผลิตและขายสินค้าหลายชนิด	233
แบบทดสอบและกิจกรรมการฝึกทักษะ	238

บทที่ 7 การใช้ข้อมูลต้นทุนเพื่อการตัดสินใจระยะสั้น 248

ประเภทของข้อมูลต้นทุนที่ผู้บริหารต้องตัดสินใจ	249
การตัดสินใจรับคำสั่งซื้อพิเศษ (Special – Order Decisions)	249
การตัดสินใจผลิตขึ้นส่วนเองหรือซื้อจากภายนอก (Make or Buy Decisions)	253
การตัดสินใจยกเลิกสินค้าบางชนิดหรือยกเลิกบางแผนก (Drop Product or Drop Section Decisions)	257
การตัดสินใจใช้ปัจจัยที่มีจำกัดให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด (Use the Actual Capacity of More Efficiency Decisions)	263
การตัดสินใจปิดโรงงานชั่วคราว (Temporary Shutdown Decisions)	268
แบบทดสอบและกิจกรรมการฝึกทักษะ	272

คำศัพท์ 280

บรรณานุกรม





1

วิธีการบัญชีต้นทุน ช่วงการผลิต

วัตถุประสงค์เชิงพฤติกรรม (Behavioral Objectives)

หลังจากศึกษาจบบทเรียนนี้แล้ว นักศึกษาจะมีความสามารถดังนี้

(After studying this chapter, you will be able to)

1. อธิบายลักษณะสำคัญของวิธีการบัญชีต้นทุนช่วงการผลิต
2. เปรียบเทียบข้อแตกต่างระหว่างวิธีการบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ และวิธีการบัญชีต้นทุนช่วงการผลิต
3. ระบุลักษณะของการผลิตตามวิธีการบัญชีต้นทุนช่วงการผลิต
4. ยกตัวอย่างระบบบัญชีต้นทุนช่วงการผลิต
5. ยกตัวอย่างการคำนวณหน่วยเทียบเท่าหน่วยที่ผลิตเสร็จ
6. ลำดับขั้นตอนการจัดทำต้นทุนการผลิต
7. จัดบอร์ดเชิงปฏิบัติการ “วิธีการบัญชีต้นทุนช่วงการผลิต”
8. สนทนาเชิงปฏิบัติการ “ระบบบัญชีต้นทุนช่วงการผลิต”
9. สานิต / แสดงเชิงปฏิบัติการ “ขั้นตอนการจัดทำต้นทุนการผลิต”
10. อธิบายคำศัพท์ได้ 14 คำ



บทที่ 1

วิธีการบัญชีต้นทุนช่วงการผลิต

การบัญชีต้นทุนช่วงการผลิต (Process Costing) หรือการบัญชีต้นทุนตอน เป็นวิธีการคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์อีกวิธีหนึ่งของกิจการอุตสาหกรรม ซึ่งทำการผลิตสินค้าอย่างต่อเนื่องกันไป และผลิตสินค้าได้เป็นจำนวนมาก ดังนั้น การผลิตสินค้าจะประกอบด้วยหน่วยที่เหมือนกัน และแต่ละหน่วยผ่านเข้าสู่การผลิตในลักษณะเดียวกัน เช่น กิจการผลิตอาหารกระป๋อง เครื่องใช้ไฟฟ้า โรงงานน้ำตาลทราย เป็นต้น วิธีการบัญชีต้นทุนช่วงใช้กับการผลิตสินค้าเป็นจำนวนมาก การคำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าจะคำนวณตามงวดเวลาใดเวลาหนึ่ง และใช้วิธีการถัวเฉลี่ย โดยการรวบรวมต้นทุน วัตถุดิบ ค่าแรง ค่าใช้จ่ายในการผลิต แล้วหารด้วยจำนวนหน่วยที่ผลิตได้ในงวดเวลานั้น ต้นทุนต่อหน่วยที่คำนวณได้ จะนำไปใช้ในการคำนวณหาต้นทุนขายตามงวดบัญชี โดยใช้จำนวนหน่วยที่ขายคูณด้วยต้นทุนต่อหน่วย และจำนวนหน่วยที่เหลือจะเป็นสินค้าคงเหลือของกิจการตามงวดบัญชีนั้น ซึ่งในหน่วยนี้จะกล่าวถึง 3 เรื่องคือ

1. ลักษณะของวิธีการบัญชีต้นทุนช่วงการผลิต
2. ระบบบัญชีและวงจรต้นทุนช่วงการผลิต
3. การจัดทำต้นทุนการผลิต

ลักษณะสำคัญของวิธีการบัญชีต้นทุนช่วงการผลิต

ลักษณะสำคัญของวิธีการบัญชีต้นทุนช่วง มีดังต่อไปนี้

1. กิจการผลิตต้องมีการรวบรวมข้อมูลการผลิตของแต่ละแผนกที่มีหน้าที่ทำการผลิตสินค้าและจัดทำรายงานแยกเป็นแผนก ๆ ไป เช่น แผนกปั้น แผนกซ่อมสี แผนกทอ เป็นต้น

2. ในการผลิตต้นทุนการผลิตจะประกอบด้วย วัตถุดิบ ค่าแรง ค่าใช้จ่ายในการผลิต แต่ละแผนกจะรวบรวมต้นทุนการผลิตออกมาเป็นงวด ๆ ซึ่งปกตินิยมรวบรวมต้นทุนของแต่ละแผนกตามงวด 1 เดือน และนำต้นทุนการผลิตไปบันทึกการเข้าบัญชีงานระหว่างทำของแต่ละแผนก

3. แผนกที่มีหน้าที่ทำการผลิตจะรวบรวมหน่วยผลิตเสร็จจากแผนกและโอนออก ในกรณีที่กิจการผลิตมีหน่วยที่ยังผลิตไม่เสร็จคือ งานระหว่างทำ (Work in Process) หรือสินค้าระหว่างผลิต (Goods in Process) ต้องมีการปรับยอดให้เป็นหน่วยเทียบเท่าหน่วยที่ผลิตเสร็จ (Equivalent Units)

4. กิจการผลิตต้องทำการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของแต่ละแผนกในแต่ละงวด

5. ต้นทุนสินค้าสำเร็จรูปเป็นต้นทุนที่ถูกสะสมขึ้นโดยแผนกต่าง ๆ ตั้งแต่แผนกแรกจนถึงแผนกสุดท้ายที่ผลิตสินค้านั้นสำเร็จ ซึ่งคำนวณมาจากต้นทุนของงานระหว่างทำต้นงวดกับต้นทุนผลิตต่าง ๆ ที่นำเข้าสู่กระบวนการผลิต

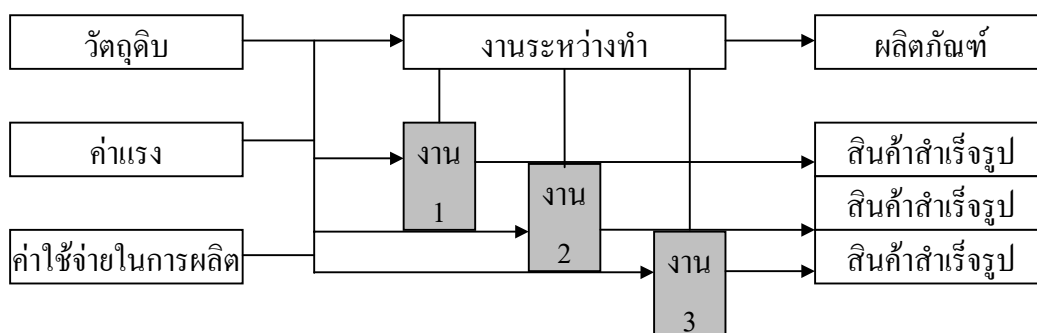
6. มีการจัดทำบต้นทุนการผลิตหรือรายงานต้นทุนการผลิต (Cost of Production Reports) ซึ่งแยกตามแผนกผลิตแต่ละแผนก และแสดงให้เห็นถึงต้นทุนการผลิตรวมและต้นทุนการผลิตต่อหน่วย

จากการที่ได้ศึกษาเรื่องวิธีการบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ (Job Order Cost System) ซึ่งเป็นวิธีการบัญชีที่ใช้ผลิตสินค้า หรืองานสั่งทำตามคำสั่งของลูกค้าทำให้ลักษณะของงานแต่ละงานจะแตกต่างกันไปและใช้บัตรต้นทุนงานเป็นที่รวบรวมต้นทุนวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต ซึ่งทำให้เกิดข้อแตกต่างระหว่างวิธีการบัญชีต้นทุนงานสั่งทำและวิธีการบัญชีต้นทุนช่วงการผลิต ดังนี้

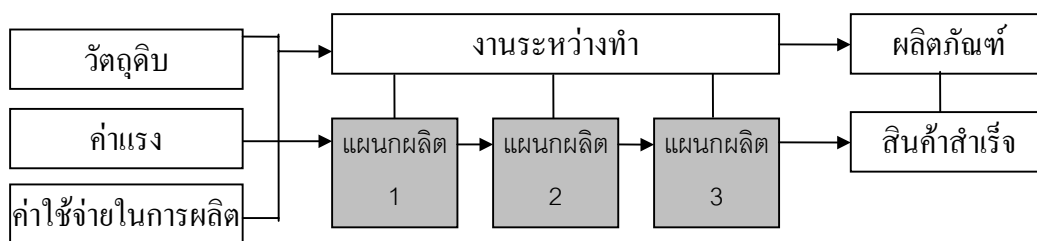
ข้อแตกต่างระหว่างวิธีการบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ และวิธีการบัญชีต้นทุนช่วงการผลิต

การบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ	การบัญชีต้นทุนช่วง
1. ผลิตสินค้าตามความต้องการของลูกค้าหรือขายทั่ว ๆ ไป แต่จำนวนที่ผลิตไม่มากนัก 2. ผลิตสินค้าตามคำสั่งของลูกค้าลักษณะของสินค้าจึงแตกต่างกันไป 3. รวบรวมต้นทุนผลิตในบัตรต้นทุนงาน ซึ่งเป็นบัญชีย่อยประกอบงานแต่ละงานไป 4. ในการผลิตระบุต้นทุนวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และอัตราค่าใช้จ่ายในการผลิตคิดเข้างานแต่ละงาน 5. สรุปต้นทุนที่เกิดขึ้นตามคำสั่งของลูกค้าเป็นงาน ๆ ไป	1. ผลิตสินค้าเป็นจำนวนมาก (Mass Production) เพื่อขายทั่ว ๆ ไป 2. ผลิตสินค้าเพื่อขายไปเรื่อย ๆ ลักษณะของสินค้าแต่ละหน่วยจะเหมือนกัน 3. รวบรวมต้นทุนการผลิตโดยมีงบหรือรายงานต้นทุนผลิตเป็นบัญชีย่อยของแต่ละแผนกผลิต 4. ในการผลิตนำต้นทุนผลิต 3 ประเภทเข้าสู่แผนกผลิตแต่ละแผนก และโอนต้นทุนจากแผนกหนึ่งไปแผนกต่อไปจนผลิตเสร็จเป็นสินค้าสำเร็จรูป 5. สรุปต้นทุนที่เกิดขึ้นในแต่ละแผนกผลิตตามงวดเวลา

รูปที่ 1.1 การบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ



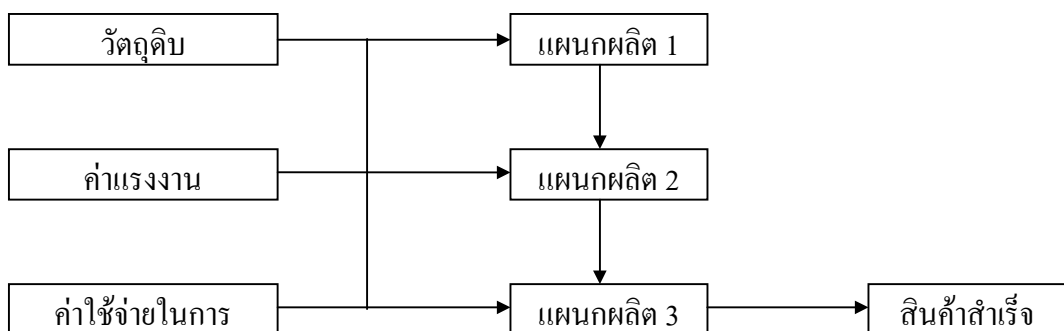
รูปที่ 1.2 การบัญชีต้นทุนช่วงการผลิต



ลักษณะของการผลิตตามวิธีการบัญชีต้นทุนช่วงการผลิต

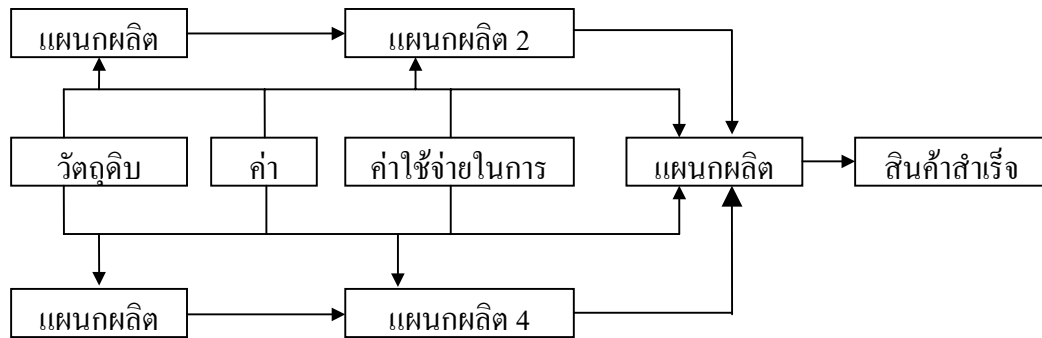
ในการผลิตตามวิธีการต้นทุนช่วงการผลิต การผลิตมีหลายรูปแบบ อาจจะมีการผลิตแบบง่าย ๆ คือ ในช่วงการผลิตมีแผนกผลิตแผนกเดียว หรือการผลิตที่ยู่ยากขึ้นมีช่วงการผลิตหลายช่วง คือ มีแผนกผลิตหลายแผนกทำการผลิตต่อเนื่องกันไป และผลิตภัณฑ์ที่ได้มีจำนวนมาก ในลักษณะที่เหมือนกัน จึงแบ่งลักษณะของการผลิตได้ 3 ลักษณะ ดังนี้

1. ระบบช่วงการผลิตแบบเรียงลำดับ (Sequential Processing) คือ ระบบที่มีการผลิตผลิตภัณฑ์เพียงชนิดเดียว โดยการนำต้นทุนวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายในการผลิตเข้าสู่แผนกผลิตที่เกี่ยวข้องที่ต้องการใช้ปัจจัยการผลิตชนิดใด เมื่อแผนกผลิตแผนกแรกผลิตเสร็จจะโอนไปทำการผลิตในแผนกถัดไป จนถึงแผนกผลิตสุดท้ายผลิตเสร็จเป็นสินค้าสำเร็จรูป ดังภาพประกอบตามรูปที่ 1.3 ดังนี้



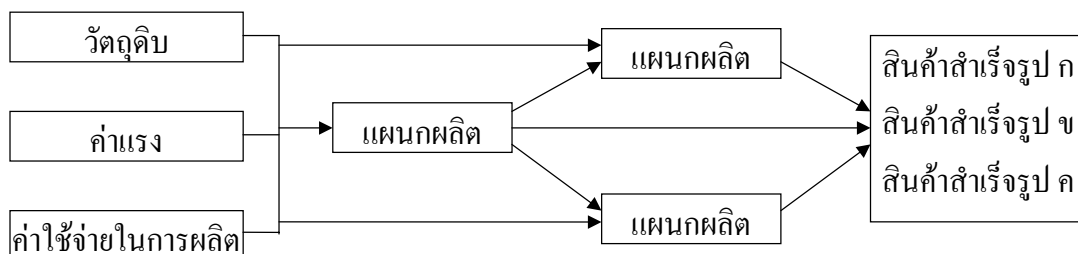
จากรูปที่ 1.3 ตามกระบวนการผลิตมีแผนกผลิต 3 แผนก แผนกผลิต 1 จะได้รับต้นทุนวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต สำหรับแผนกผลิต 2 และแผนกผลิต 3 จะได้รับปัจจัยการผลิตทั้ง 3 ชนิด หรือ 2 ชนิด (ค่าแรงและค่าใช้จ่ายในการผลิต) ก็ได้ เมื่อแผนกผลิต 1 ทำการผลิตเสร็จจะโอนออกมาทำการผลิตในแผนกผลิต 2 จากแผนกผลิต 2 โอนมาทำการผลิตต่อในแผนกผลิต 3 (แผนกสุดท้าย) จนผลิตเสร็จเป็นสินค้าสำเร็จรูป เช่น โรงงานทอผ้า โรงงานผลิตน้ำตาลทราย โรงงานผลิตน้ำอัดลม เป็นต้น

2. ระบบช่วงการผลิตแบบเชื่อมขนาน (Parallel Processing) คือ ระบบที่มีการผลิตผลิตภัณฑ์ตั้งแต่หนึ่งชนิดขึ้นไป โดยนำปัจจัยการผลิตผ่านเข้าสู่แผนกผลิตต่าง ๆ ซึ่งอาจจะดำเนินการผลิตพร้อมกัน หรือมีแผนกผลิตบางแผนกดำเนินการผลิตไปก่อนระยะหนึ่ง และแผนกผลิตอื่นจึงเริ่มดำเนินการผลิต จนผลิตเสร็จเป็นสินค้าสำเร็จรูปตามภาพประกอบรูปที่ 1.4 ดังนี้



จากรูปที่ 1.4 กิจกรรมการผลิตมีแผนกผลิต 5 แผนก แต่ละแผนกผลิตจะได้รับต้นทุนวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายในการผลิตตามที่ต้องการ ในการผลิต แผนกผลิต 1 ผลิตเสร็จและโอนออกไป แผนกผลิต 2 แผนกนี้ผลิตเสร็จและโอนออกไปแผนกผลิต 5 สำหรับแผนกผลิต 3 ก็จะทำการผลิตเสร็จและโอนออกไปแผนกผลิต 4 แผนกผลิตนี้ผลิตเสร็จและโอนออกไปแผนกผลิต 5 ซึ่งเป็นแผนกสุดท้าย จากแผนกนี้ก็จะผลิตเสร็จเป็นสินค้าสำเร็จรูป เช่น กิจกรรมผลิตอาหารกระป๋อง (ผัก ผลไม้ สัตว์ทะเล) เป็นต้น

3. ระบบช่วงการผลิตแบบเลือกสรร (Selective Processing) คือ ระบบที่มีการผลิตผลิตภัณฑ์มากกว่าหนึ่งชนิดขึ้นไป โดยนำปัจจัยการผลิตผ่านเข้าสู่แผนกผลิตต่าง ๆ ซึ่งอาจจะดำเนินการผลิตพร้อมกัน ในการผลิตจะนำปัจจัยการผลิตผ่านเข้าสู่แผนกผลิตเป็นบางแผนกก็ได้ ซึ่งผลิตภัณฑ์ที่ได้มาก็จะแตกต่างกันไปตามภาพประกอบรูปที่ 1.5 ดังนี้



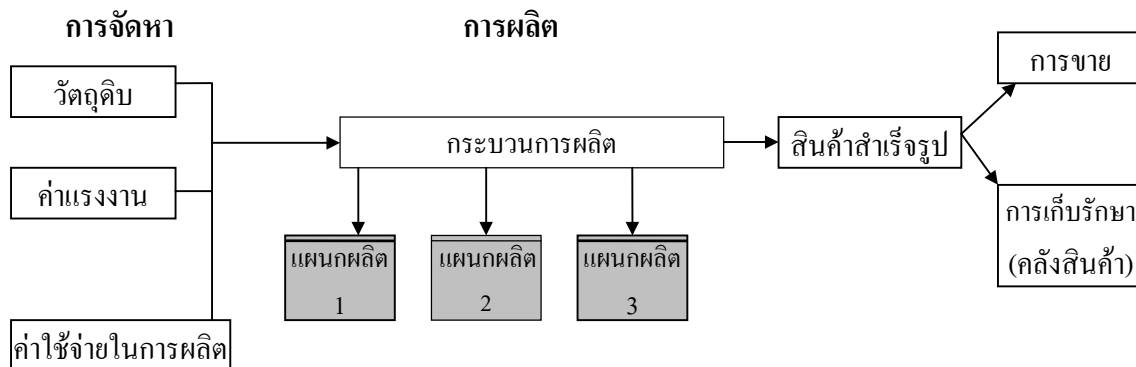
จากรูปที่ 1.5 ยกตัวอย่างเป็นโรงงานผลิตผลิตภัณฑ์จากเนื้อสัตว์ เช่น เนื้อหมู นำเนื้อหมูเข้าสู่แผนกตัด ซึ่งเป็นแผนกแรกในการผลิต และแบ่งเป็นชิ้นส่วนต่าง ๆ เช่น เนื้อสันนอก เนื้อสันใน ตามชั้น เป็นต้น เนื้อหมูบางส่วนจะนำเข้าสู่แผนกผลิตอื่น ๆ อีกเพื่อผลิตเป็นสินค้าสำเร็จรูป เช่น ลูกชิ้นหมู ไส้กรอก เบคอน หมูแฮม เป็นต้น

ระบบบัญชีต้นทุนช่วงการผลิต

การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับต้นทุนการผลิตในการจัดหาวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายในการผลิตของแต่ละแผนกผลิต จะใช้หลักการเดียวกับวิธีการบัญชีต้นทุนงาน จากตัวอย่างต่อไปจะเป็นการบันทึกบัญชีตามวิธีการบัญชีต้นทุนช่วง เริ่มตั้งแต่การเปิดต้นทุนการผลิตของวัตถุดิบ ค่าแรง ค่าใช้จ่ายในการผลิต นำเข้าสู่กระบวนการผลิตจนผลิตเสร็จเป็นสินค้าสำเร็จรูปและนำออกขายให้ลูกค้าต่อไป

ในการผลิตสินค้าตามกระบวนการการผลิตโดยวิธีการบัญชีต้นทุนช่วง ซึ่งต้องมีการจัดหาด้านทุนการผลิตต่าง ๆ จัดนำเข้าสู่กระบวนการผลิต จนผลิตเสร็จเป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อพร้อมที่จะขายและส่วนที่เหลือนำไปเก็บรักษาในคลังสินค้า ตามวงจรวิธีการบัญชีต้นทุนช่วงการผลิต ดังนี้

รูปที่ 1.6 วงจรวิธีการบัญชีต้นทุนช่วงการผลิต



จากรูปที่ 1.6 ตามวงจรวิธีการบัญชีต้นทุนช่วงการผลิต กิจกรรมการผลิตได้นำปัจจัยการผลิตซึ่งประกอบด้วย วัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต เข้าสู่กระบวนการผลิตเริ่มตั้งแต่

แผนกผลิต 1 จากแผนกผลิต 1 ได้ทำการผลิตเสร็จจะโอนหน่วยผลิตเสร็จมาแผนกผลิต 2 เพื่อทำการผลิตต่อ แผนกผลิต 2 ทำการผลิตเสร็จจะโอนหน่วยผลิตเสร็จมาทำการผลิตต่อในแผนกผลิต 3 ซึ่งเป็นแผนกสุดท้ายทำการผลิตเสร็จเป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อทำการจำหน่ายต่อไป

วิธีการบันทึกรายการเกี่ยวกับต้นทุนการจัดหาปัจจัยการผลิตและต้นทุนการผลิต มีดังนี้

1. การบันทึกรายการเกี่ยวกับต้นทุนการจัดหาปัจจัยการผลิตต่าง ๆ ได้แก่ วัตถุดิบ ค่าแรง ค่าใช้จ่ายในการผลิต มีดังต่อไปนี้

1.1 การบันทึกเกี่ยวกับการจัดหาวัตถุดิบ (ซื้อวัตถุดิบ)

กรณีการบันทึกบัญชีแบบต่อเนื่อง (Perpetual)

Dr.	คุมวัตถุดิบ	xx	
	ภาษีซื้อ	xx	
Cr.	เจ้าหนี้หรือเงินสด		xx

กรณีการบันทึกบัญชีแบบสิ้นงวด (Periodic)

Dr.	ซื้อวัตถุดิบ	xx	
	ภาษีซื้อ	xx	
Cr.	เจ้าหนี้หรือเงินสด		xx

1.2 การบันทึกเกี่ยวกับค่าแรงงาน

Dr.	คุมค่าแรงงาน	xx	
	เงินประกันสังคมจ่ายสมทบ	xx	
Cr.	ค่าแรงงานค้างจ่าย		xx
	ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย		xx
	เงินประกันสังคมค้างจ่าย		xx

1.3 การบันทึกรายการเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการผลิต

กรณีเกิดจากรายการที่จ่ายเป็นเงินสด

Dr.	คุมค่าใช้จ่ายในการผลิต	xx	
Cr.	เงินสด		xx

กรณีเกิดจากรายการปรับปรุง

Dr. คุณค่าใช้จ่ายในการผลิต XX

Cr. ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร xx

(ปรับปรุงค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร)

Dr. คุณค่าใช้จ่ายในการผลิต xx

Cr. ค่าเบี้ยประกันภัยโรงงานจ่ายล่วงหน้า xx

(ปรับปรุงค่าเบี้ยประกันภัยโรงงานจ่ายล่วงหน้า)

Dr. คุณค่าใช้จ่ายในการผลิต xx

Cr. ค่าใช้จ่ายโรงงานค้างจ่าย xx

(ปรับปรุงค่าใช้จ่ายที่ยังไม่ได้จ่ายเงิน)

2. การบันทึกรายการเกี่ยวกับต้นทุนการผลิต มีดังนี้

2.1 **วัตถุดิบ** เป็นส่วนประกอบสำคัญที่ใช้ในการผลิต จะถูกเบิกเข้าสู่แผนกผลิต แต่ละแผนกที่ต้องการจะใช้วัตถุดิบ จนผลิตเสร็จเป็นสินค้าสำเร็จรูป ซึ่งแต่ละแผนกผลิตอาจจะใช้วัตถุดิบต่างชนิดกัน ในจำนวนหน่วยที่ต่างกัน ดังนั้น ต้องมีรายละเอียดในการเบิกวัตถุดิบไปใช้ในการผลิตว่าเป็นชนิดใด จำนวนเท่าใด ซึ่งจะแสดงไว้ในใบรายงานวัตถุดิบ หรือใบเบิกวัตถุดิบ โดยไม่ต้องระบุว่าเป็นวัตถุดิบทางตรง หรือวัตถุดิบทางอ้อม ดังนั้น ต้นทุนวัตถุดิบที่เข้าสู่กระบวนการผลิตจะได้อาจมาจากวิธีดังนี้

2.1.1 กิจกรรมผลิตที่ใช้ระบบการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับวัตถุดิบตามระบบสิ้นงวด (Periodic) กิจกรรมจะคำนวณต้นทุนวัตถุดิบที่เบิกไปใช้ในการผลิตของแต่ละแผนกในวันสิ้นงวด มาจากต้นทุนวัตถุดิบคงเหลือต้นงวด บวก ชื่อวัตถุดิบสุทธิ หัก วัตถุดิบคงเหลือปลายงวด

2.1.2 กิจกรรมที่ใช้ระบบการบันทึกวัสดุคงเหลือตามระบบต่อเนื่อง (Perpetual) จะใช้ในรายงานหรือใบเบิกวัสดุตามแต่ละแผนก โดยเก็บรวบรวมยอดต้นทุนวัสดุที่เบิกใช้ในการผลิตตลอดงวดจากใบเบิกวัสดุ การบันทึกรายการเกี่ยวกับการเบิกวัสดุใช้ในการผลิต จะบันทึกในสมุดรายวันเฉพาะ คือ สมุดรายวันเบิกวัสดุ (Material Requisition Journal) ซึ่งจะใช้กับกิจกรรมผลิตที่มีการเบิกวัสดุไปใช้จำนวนมากและตลอดเวลา หรือจะบันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไปก็ได้ ซึ่งจะบันทึกบัญชีตามลักษณะการดำเนินงานของแต่ละกิจกรรมดังต่อไปนี้

ก. กิจกรรมผลิตที่ทำการผลิตสินค้าสำเร็จรูปชนิดเดียวต่อเนื่องกันไป เช่น โรงงานน้ำดื่ม โรงงานแป้งมัน เป็นต้น จะบันทึกบัญชีโดยเปิดบัญชีงานระหว่างทำบัญชีเดียว โดย

Dr.	งานระหว่างทำ	xx
Cr.	คูปมวัตถุดิบ	xx

ข. กิจกรรมผลิตที่ทำการผลิตสินค้าสำเร็จรูปชนิดเดียวโดยผ่านแผนกผลิตหลายแผนก เช่น โรงงานทอผ้า โรงงานผลิตเบียร์ โรงงานผลิตรถยนต์จะบันทึกบัญชีโดยเปิดบัญชีงานระหว่างทำแยกตามแต่ละแผนก โดย

Dr.	งานระหว่างทำ – แผนก 1	xx
	งานระหว่างทำ – แผนก 2	xx
Cr.	คูปมวัตถุดิบ	xx

ค. กิจกรรมผลิตที่ทำการผลิตสินค้าสำเร็จรูปหลายชนิดจะบันทึกบัญชี โดยเปิดบัญชีงานระหว่างทำตามปัจจัยการผลิต (วัตถุดิบ) ของต้นทุนการผลิต โดย

Dr.	งานระหว่างทำ - วัตถุดิบ	xx
Cr.	คูปมวัตถุดิบ	xx

2.2 ค่าแรง เป็นค่าตอบแทนที่กิจการต้องจ่ายให้กับคนงานของแต่ละแผนกผลิต ซึ่งต้นทุนค่าแรงจะคำนวณได้จากข้อมูลของบัตรลงเวลา (Clock Card) และบัตรบันทึกเวลาทำงาน (Time Ticket) ซึ่งจะควบคุมและรวบรวมข้อมูลโดยหัวหน้าผู้ควบคุมงานของแต่ละแผนกผลิต ซึ่งการบันทึกบัญชีจะบันทึกในสมุดรายวันจ่ายเงิน หรือสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

ก. กิจกรรมผลิตที่ทำการผลิตสินค้าสำเร็จรูปชนิดเดียวต่อเนื่องกัน จะบันทึกบัญชีโดยเปิดบัญชีงานระหว่างทำงานเดียว โดย

Dr.	งานระหว่างทำ	xx
Cr.	คูปมค่าแรง	xx

ข. กิจกรรมผลิตที่ทำการผลิตสินค้าสำเร็จรูปชนิดเดียวโดยผ่านแผนกผลิตหลายแผนก จะบันทึกบัญชีโดยเปิดบัญชีงานระหว่างทำแยกตามแต่ละแผนก โดย

Dr.	งานระหว่างทำ – แผนก 1	xx
	งานระหว่างทำ – แผนก 2	xx
Cr.	คูปมค่าแรง	xx

ค. กิจกรรมผลิตที่ทำการผลิตสินค้าสำเร็จรูปหลายชนิด จะบันทึกบัญชี โดยเปิดบัญชีงานระหว่างทำตามปัจจัยการผลิต (ค่าแรงงาน) ของต้นทุนการผลิต โดย

Dr.	งานระหว่างทำ - ค่าแรง	xx	
Cr.	คุ่มค่าแรง		xx

2.3 ค่าใช้จ่ายในการผลิต หรือค่าใช้จ่ายโรงงาน หรือสัหัยการผลิต เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการผลิตของแผนกผลิตต่าง ๆ

กรณีบันทึกตามค่าใช้จ่ายในการผลิตที่เกิดขึ้นจริง

Dr.	งานระหว่างทำ	xx	
Cr.	คุ่มค่าใช้จ่ายในการผลิต		xx

หรือ

Dr.	งานระหว่างทำ – แผนก 1	xx	
	งานระหว่างทำ – แผนก 2	xx	
Cr.	คุ่มค่าใช้จ่ายในการผลิต		xx

กรณีบันทึกตามค่าใช้จ่ายในการผลิตคิดเข้างาน

Dr.	งานระหว่างทำ	xx	
Cr.	ค่าใช้จ่ายในการผลิตคิดเข้างาน		xx

หรือ

Dr.	งานระหว่างทำ – แผนก 1	xx	
	งานระหว่างทำ – แผนก 2	xx	
Cr.	ค่าใช้จ่ายในการผลิตคิดเข้างาน – แผนก 1		xx
	ค่าใช้จ่ายในการผลิตคิดเข้างาน – แผนก 2		xx

2.4 เมื่อแผนกผลิตทำการผลิตเสร็จเป็นสินค้าสำเร็จรูป จะต้องโอนต้นทุนของสินค้าสำเร็จรูปออกจากแผนกผลิตดังนี้

Dr.	สินค้าสำเร็จรูป	xx	
Cr.	งานระหว่างทำ		xx

2.5 สินค้าสำเร็จรูปส่วนหนึ่งจะถูกนำไปขาย ส่วนที่เหลือจะถูกเก็บในคลังสินค้า
ในการขายสินค้าสำเร็จรูปจะมีการบันทึกทั้งราคาขาย และราคาทุน ดังนี้

Dr.	ลูกหนี้ หรือเงินสด	xx	
	Cr.	ขายสินค้า (ราคาขาย)	xx
		ภาษีขาย	xx
และ			
Dr.	ต้นทุนขาย (ราคาทุน)	xx	
	Cr.	สินค้าสำเร็จรูป	xx

ตัวอย่างที่ 1 บริษัทประพิมพร จำกัด เริ่มทำการผลิตสินค้า ในเดือนเมษายน 25XX โดยวิธีการบัญชีต้นทุนช่วงบริษัทยมีแผนกผลิต 2 แผนก คือ แผนก 1 และ แผนก 2 ต่อไปนี้เป็นข้อมูลและต้นทุนการผลิตของเดือนเมษายน 25XX

ข้อมูล (จำนวนหน่วย) :-	แผนก 1	แผนก 2
หน่วยนำเข้า	20,000	20,000
หน่วยผลิตเสร็จและโอนออก	20,000	20,000
ต้นทุนการผลิต (จำนวนบาท) :-		
วัตถุดิบ	120,000	74,000
ค่าแรง	124,000	133,200
ค่าใช้จ่ายในการผลิต	128,000	207,200

จากข้อมูลข้างต้น หน่วยนำเข้าเป็นหน่วยที่ผลิตเสร็จและโอนออกทั้งหมด สินค้าสำเร็จรูปถูกขายให้ลูกค้าจำนวน 16,000 หน่วย ในราคาขายหน่วยละ 60 บาท การบันทึกการขายต่าง ๆ เกี่ยวกับต้นทุนการผลิต โดยการนำวัตถุดิบ ค่าแรง ค่าใช้จ่ายในการผลิตเข้าสู่การผลิตของแผนกที่ 1 และแผนกที่ 2 จนผลิตเสร็จเป็นสินค้าสำเร็จรูป จากข้อมูลข้างต้นนำมาบันทึกในสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

ว.ด.ป.	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
25XX เม.ย.	1	งานระหว่างทำ – แผนก 1 งานระหว่างทำ – แผนก 2 คุมวัตถุดิบ บันทึกต้นทุนวัตถุดิบที่ถูกเบิกไปใช้ในแผนกผลิต	120,000.- 74,000.-	194,000.-
	2	งานระหว่างทำ – แผนก 1 งานระหว่างทำ – แผนก 2 คุมค่าแรง บันทึกต้นทุนค่าแรงที่เกิดขึ้นในแผนกผลิต	124,000.- 133,200.-	257,200.-
	3	งานระหว่างทำ – แผนก 1 งานระหว่างทำ – แผนก 2 คุมค่าใช้จ่ายในการผลิต – แผนก 1 คุมค่าใช้จ่ายในการผลิต – แผนก 2 บันทึกค่าใช้จ่ายในการผลิตที่เกิดขึ้นจริงเข้าแผนกผลิต	128,000.- 207,200.-	128,000.- 207,200.-
	4	งานระหว่างทำ – แผนก 2 งานระหว่างทำ – แผนก 1 โอนต้นทุนที่ผลิตเสร็จจากแผนก 1 ไปยังแผนก 2	372,000.-	372,000.-
	5	สินค้าสำเร็จรูป งานระหว่างทำ – แผนก 2 โอนต้นทุนสินค้าสำเร็จรูปจากแผนก 2 จำนวน 20,000 หน่วย	786,400.-	786,400.-
	6	ลูกหนี้ ขายสินค้า ภาษีขาย บันทึกการขายสินค้าเป็นเงินเชื่อพร้อมภาษีขายอัตรา 7%	1,027,200.-	960,000.- 67,200.-
		ต้นทุนขาย สินค้าสำเร็จรูป บันทึกต้นทุนของสินค้าสำเร็จรูปที่ขายไป จำนวน 16,000 หน่วย	629,120.-	629,120.-