



บทที่ 5

การบัญชีต้นทุน

ในปัจจุบันกิจการประเภทอุตสาหกรรมได้เกิดขึ้นมากมายภายในประเทศ การบัญชีต้นทุนจึงเป็นสิ่งจำเป็นและสำคัญมากสำหรับกิจการ ทั้งนี้เพราะการบัญชีต้นทุนให้ประโยชน์หลายด้านแก่กิจการประเภทอุตสาหกรรม ซึ่งประโยชน์ต่าง ๆ ที่ได้รับจากการบัญชีต้นทุนพอสรุปได้ดังนี้ คือ

1. การคำนวณต้นทุนของสินค้าที่ผลิตจะให้ประโยชน์ในการตั้งราคาสินค้าคงคลังและการวัดผลการดำเนินงานของกิจการ
2. ข้อมูลต้นทุนจะช่วยฝ่ายจัดการในการควบคุมและบริหารงาน โดยนำข้อมูลที่เกิดขึ้นในอดีตเป็นแนวทางในการคาดคะเนและวางแผนการปฏิบัติงานในอนาคต และรวบรวมต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงเปรียบเทียบกับต้นทุนที่วางแผนไว้ เมื่อพิจารณาจากผลแตกต่างจะช่วยให้สามารถวิเคราะห์ผลการดำเนินงานแล้วหาทางแก้ไขปรับปรุงให้ดีขึ้น
3. การบัญชีต้นทุนจะให้ประโยชน์แก่ฝ่ายจัดการในการวางแผนงาน และกำหนดนโยบายในการดำเนินงาน ทั้งนี้ฝ่ายจัดการควรใช้ข้อมูลด้านเศรษฐกิจจากแหล่งอื่น ๆ มาประกอบการพิจารณาด้วย

ประเภทของต้นทุน

ในการที่จะใช้การบัญชีต้นทุนให้เกิดประโยชน์ควรจะไดทราบประเภทของต้นทุนซึ่งพอจะแบ่งออกได้ดังต่อไปนี้ คือ

1. ต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อม (Direct and Indirect Costs)
การแบ่งต้นทุนเป็นทางตรงหรือทางอ้อมนั้น จะพิจารณาจากลักษณะของกิจกรรมแผนกหรือสินค้าเป็นหลัก ซึ่งต้องพิจารณาเป็นแต่ละกรณีไป ตัวอย่างเช่น ค่าวัตถุดิบ และค่าแรงจะเป็นต้นทุนทางตรงของสินค้าที่ผลิต ส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นต้นทุนทางอ้อม
2. ต้นทุนที่ควบคุมได้และต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ (Controllable and Uncontrollable Costs)
ต้นทุนที่ควบคุมได้เป็นต้นทุนที่ผู้รับผิดชอบในแผนกสามารถกำหนดหรือควบคุมได้ เช่น เงินเดือนของพนักงานหรือวัสดุสิ้นเปลืองของแผนกที่รับผิดชอบ

ส่วนต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้นั้นจะอยู่นอกเหนืออำนาจความรับผิดชอบของแผนก เช่น การกำหนดอัตราค่าเสื่อมราคาหัวหน้าแผนกของโรงงานไม่มีอำนาจกำหนด แต่ผู้บริหารงานหรือฝ่ายจัดการชั้นสูงสามารถกำหนดอัตราค่าเสื่อมราคาได้ ดังนั้น จำนวนค่าเสื่อมราคาจึงเป็นต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ของแผนกที่ผลิตสินค้า แต่เป็นต้นทุนที่ควบคุมได้ของฝ่ายจัดการชั้นสูง

3. ต้นทุนคงที่ และต้นทุนแปรได้ (Fixed and Variable Costs) ในทางปฏิบัติจริงแล้วเกือบจะไม่มีต้นทุนประเภทใดที่คงที่ แต่พอจะกล่าวได้ว่าต้นทุนใดที่ไม่เปลี่ยนแปลงมากนักในช่วงระยะการผลิตหนึ่ง ไม่ว่าจะเป็นการผลิตเต็มหรือไม่ ให้อธิบายว่าเป็นต้นทุนคงที่ เช่น เงินเดือน ค่าเช่า ค่าเสื่อมราคา เป็นต้น ส่วนต้นทุนแปรได้เป็นต้นทุนที่เปลี่ยนแปลงไปในอัตราส่วนเดียวกันกับปริมาณการผลิต เช่น ค่าวัสดุค้ำ ต้นทุนอีกประเภทหนึ่งซึ่งมิใช่ต้นทุนคงที่เพราะมีการเปลี่ยนแปลงเมื่อปริมาณการผลิตเปลี่ยนแปลง แต่มิได้เปลี่ยนแปลงไปในอัตราส่วนเดียวกันกับปริมาณการผลิต เรียกว่า ต้นทุนกึ่งแปรได้ (Semi-Variable Cost) เช่น ค่าวัสดุสิ้นเปลือง ค่าซ่อมแซม เป็นต้น

4. ต้นทุนส่วนต่าง (Differential Cost) ในขณะที่ต้องมีการตัดสินใจในทางเลือกหลายทาง ฝ่ายจัดการจะพิจารณาส่วนต่างของทางเลือกแต่ละทาง ส่วนที่ต่างกันระหว่างทางเลือกแต่ละทางเรียกว่าต้นทุนส่วนต่าง ถ้าทางเลือกนั้นมีผลให้ต้นทุนสูงขึ้นจะเรียกว่า ต้นทุนที่เพิ่มขึ้น (Incremental Cost) และถ้าทางเลือกนั้นมีผลให้ต้นทุนลดลงเรียกว่าต้นทุนที่ลดลง (Decremental Cost)

5. ต้นทุนจม (Sunk Cost) คือต้นทุนที่เมื่อเกิดขึ้นแล้วจะไม่เปลี่ยนแปลงไปตามการตัดสินใจ ต้นทุนจมอาจเป็นได้ทั้งต้นทุนคงที่ และต้นทุนแปรได้

6. ต้นทุนเสียโอกาส (Opportunity Cost) คือ ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการเสียผลประโยชน์ที่ควรจะได้รับเพื่อรับผลได้อีกทางหนึ่ง ซึ่งคาดว่าจะให้ประโยชน์มากกว่า ตัวอย่างเช่น นำเงินที่ใหญ่ ได้ไปลงทุนในกิจการ ต้นทุนที่เสียโอกาสก็คือ ค่าดอกเบี้ยที่ควรจะได้รับ แต่มิได้รับเนื่องจากนำเงินจำนวนนั้นไปลงทุนในกิจการเพื่อหวังผลตอบแทนจากการดำเนินงาน คือกำไรที่คาดว่าจะสูงกว่าจำนวนดอกเบี้ย

7. ต้นทุนรวม (Total Cost or Full Cost) คือ ต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้น

ขึ้นจากการผลิตสินค้าจำนวนหนึ่ง

8. ต้นทุนต่อหน่วย (Unit Cost) หมายถึงต้นทุนโดยเฉลี่ยในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วย ซึ่งหาได้จากการหารต้นทุนรวมด้วยจำนวนหน่วยของสินค้าที่ผลิตได้

ระบบของการคิดต้นทุน

ระบบการคิดต้นทุนการผลิตสินค้าแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ ระบบต้นทุนงาน (Job Order Cost System) และระบบต้นทุนตอน (Process Cost System) การที่จะใช้ระบบใดระบบหนึ่งนั้นต้องพิจารณาจากประเภทและลักษณะในการดำเนินงานด้านการผลิตของแต่ละกิจการ

ก. ระบบต้นทุนงาน เป็นวิธีการคิดต้นทุนการผลิตสินค้าที่สามารถแยกออกได้เป็นแต่ละงาน หรือแต่ละกลุ่มของงาน หรืออาจเป็นการคิดต้นทุนของสินค้าที่ผลิตตามคำสั่งโดยเฉพาะของลูกค้า เช่น การรับงานพิมพ์ของโรงพิมพ์แต่ละงาน วิธีการบัญชีต้นทุนงานก็จะรวบรวมต้นทุนที่เกิดขึ้นทั้งหมดจากงานที่พิมพ์นั้นเป็นต้นทุนของงานที่รับ และสามารถเปรียบเทียบกับรายได้ได้ทันที

วิธีการปฏิบัติของระบบการบัญชีต้นทุนงานนั้น จะบันทึกต้นทุนที่เกิดขึ้นภายในโรงงานไว้ในแบบฟอร์มโดยอ้างถึงงานแต่ละชิ้น ซึ่งโดยทั่วไปจะแบ่งออกเป็น ๓ ตอน คือ วัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายโรงงาน ทั้งนี้ เพื่อจะรวบรวมต้นทุนของปัจจัยการผลิตทั้งสามนั้นแยกต่างหากจากงานชิ้นอื่น ๆ ตามแบบที่ ๕ - 1 จะเห็นได้ว่าตอนที่ เป็นวัตถุดิบจะมีช่องว่างให้ใส่รายการวัตถุดิบทั้งหมดที่ใช้ไปในการผลิตสินค้าของงาน โดยแสดงจำนวนเงินของ วัตถุดิบ และค่าแรงที่ใช้ ส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานจะจัดสรรเข้างานตามชั่วโมงแรงงาน ตอนที่ เป็นค่าใช้จ่ายโรงงานจะแสดงรายละเอียดเกี่ยวกับจำนวนชั่วโมงแรงงานที่ใช้ในงานและอัตราจัดสรรที่กำหนดไว้ เพื่อสามารถคำนวณหาค่าของค่าใช้จ่ายโรงงานของงานได้ และเมื่องานเสร็จก็จะทราบต้นทุนของงานได้

แบบที่ 5 - 1

ใบสั่งผลิต

ชื่อลูกค้า บริษัท ก. จำกัด

เลขที่งาน 0058

รายการ กระเบื้องโปโพซี

วันเริ่มต้น 20 พฤศจิกายน 2518

จำนวน 10,000 ตารางฟุต

วันทำงานเสร็จ 30 พฤศจิกายน 2518

วัตถุดิบ			ค่าแรง			ค่าใช้จ่ายโรงงาน		
วันที่	รหัส	บาท	วันที่	ชม.	บาท	จำนวนชั่วโมงแรงงาน		
พ.ย. 20	Fki	1,000	พ.ย. 20	32	96	184		
	KLRg	800	22	32	96		อัตราจัดสรร 375	
	Ftr	500	25	16	48		ค่าใช้จ่ายโรงงาน 69,000	
	SSry	500	26	24	72			
	23	M-600	1,200	27	32	96		สรุปต้นทุนการผลิต
	T-310	900	28	32	96		ค่าวัตถุดิบ 7,450	
	Zn.O.	100	29	16	48		ค่าแรง 552	
	Ca.o	150					ค่าใช้จ่ายโรงงาน 69,000	
Zir	50						รวมต้นทุนการผลิต 77,002	
Ctn	2,250						ต้นทุนการผลิตต่อหน่วย 7.70	
รวม		7,450	รวม	184	552			

ข. ระบบต้นทุนคอน เป็นวิธีการรวบรวมต้นทุนในระหว่างที่การผลิตเป็นแบบต่อเนื่องกัน และงานแต่ละงานไม่สามารถแบ่งแยกกันได้ เมื่อการผลิตต้องผ่านกรรมวิธีเป็นขั้นตอนหลายแผนก การรวบรวมต้นทุนการผลิตจะแยกรวบรวมไว้สำหรับแต่ละแผนกหรือแต่ละขั้นตอน ต่อเมื่อสิ้นระยะเวลาหนึ่งก็จะหาต้นทุนการผลิตต่อหน่วยได้โดยนำจำนวนหน่วยทั้งหมดที่ผลิตได้ไปหารต้นทุนที่เกิดขึ้นทั้งหมดในวงจรระยะเวลานั้น¹ การบัญชีต้นทุนคอนมักใช้ในกรณีต่อไปนี้

1. เมื่อผลิตผลไม่สามารถแยกออกจากกันเป็นหน่วยในระหว่างที่ดำเนินการผลิตอยู่
2. ผลิตผลที่ผลิตเสร็จจากแผนกหนึ่งต้องส่งไปยังแผนกอื่นเพื่อทำการผลิตเพิ่มเติม
3. ในระหว่างการผลิตอาจมีผลิตผลเกิดขึ้นหลายชนิด หรือมีผลพลอยได้เกิดขึ้นด้วย

ขอแตกต่างระหว่างระบบการคิดต้นทุนงาน และต้นทุนคอน พอสรุปได้ดังนี้ คือ

<u>ต้นทุนงาน</u>	<u>ต้นทุนคอน</u>
1. งานแต่ละชิ้นแบ่งแยกกันได้ และจะเริ่มต้น ณ เวลาใดก็ได้	1. สินค้าที่ผลิตเหมือน ๆ กัน การแบ่งแยกคนงานไปทำงานแต่ละงาน (Job) ในทางปฏิบัติไม่สามารถทำได้
2. คำสั่งผลิตแต่ละคำสั่งที่ยังผลิตไม่เสร็จถือเป็นบัญชีย่อยของงานระหว่างทำในวันสิ้นงวด	2. งานระหว่างทำเมื่อสิ้นงวดแบ่งเป็นแผนกและรวบรวมข้อมูลเป็นรายแผนกไป
3. ต้นทุนของงานแต่ละชิ้นสามารถหารายละเอียดของส่วนประกอบของต้นทุนได้	3. ต้นทุนของสินค้าที่ผลิตบางครั้งอาจหารายละเอียดของส่วนประกอบของต้นทุนแต่ละงานไม่ได้

¹ ศาสตราจารย์เพ็ญแข สนิทวงศ์ ณ อยุธยา คำบรรยายวิชาการบัญชีต้นทุน คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

4. ต้นทุนที่เกิดขึ้นสามารถบันทึกเป็นต้นทุน
ของงานแต่ละงานได้โดยตรง
5. ค่าใช้จ่ายโรงงานไม่สามารถบันทึก
เข้างานโดยตรง ต้องใช้อัตราจัดสรรคำนวณ
เข้างาน
6. ฝ่ายจัดการมักพึงเล็งความสำคัญ
ของต้นทุนของงาน
4. ต้นทุนที่เกิดขึ้นไม่สามารถบันทึกเป็น
ต้นทุนของสินค้าจำนวนหนึ่งจำนวนใดก็ได้
5. ต้นทุนทุกประเภท บันทึกเข้าตาม
แผนกซึ่งจะรวมเป็นต้นทุนของสินค้าที่ผลิต
ในแผนกนั้น
6. ฝ่ายจัดการมักพึงเล็งต้นทุนการผลิต
เป็นรายแผนก

ไม่ว่าจะใช้ระบบการคิดต้นทุนระบบใดก็ตาม วัตถุประสงค์คงเหมือนกัน คือ เพื่อหาต้นทุนของสินค้าคงเหลือ เพื่อวัดผลการดำเนินงานของแต่ละงวด และเพื่อช่วยในการวางแผนและปรับปรุงการดำเนินงาน ซึ่งกิจการจะเลือกใช้ระบบใดของพิจารณา ลักษณะ และขบวนการผลิตของกิจการเป็นหลัก สำหรับกิจการผลิตกระเบื้องเคลือบนั้น อาจใช้ระบบการคิดต้นทุนงานก็ได้ โดยเมื่อรับงานใดมากก็เริ่มทำการผลิตพร้อมทั้งบันทึกต้นทุนของวัตถุดิบ และค่าแรงในบัตรคำสั่งผลิต ตามแบบที่ 5 - 1 และจัดสรรค่าใช้จ่ายโรงงานไปรวมเป็นต้นทุนการผลิตทั้งหมดของงานที่รับ แต่ตามสภาพที่เป็นจริงแล้ว การใช้ระบบต้นทุนงานยังไม่เหมาะสมกับกิจการผลิตกระเบื้องเคลือบ คงจะกล่าวต่อไป

1. ตามขบวนการผลิตดังกล่าวแล้วในบทที่ 4 นั้น จะเห็นว่าการผลิตสินค้าเป็นแบบต่อเนื่อง คือ เมื่อแผนกหนึ่งผลิตเสร็จก็จะโอนให้แผนกอื่น ๆ รับไปทำการผลิตเพิ่มต่อไป การใช้ระบบบัญชีต้นทุนคอนจะสะดวกกว่า
2. สภาพการจำหน่ายกระเบื้องเคลือบมักมิได้รับคำสั่งผลิตมาคราวละจำนวนมาก ๆ เนื่องจากโอกาสที่ผู้ใช้กระเบื้องจำนวนมาก ๆ ยังมีเป็นส่วนน้อย ในขณะที่เครื่องจักรสามารถผลิตได้คราวละจำนวนมาก (Mass Production) เมื่อทำการผลิตตามคำสั่งที่มีปริมาณน้อยจะทำให้เกิดการสิ้นเปลืองมากขึ้น เช่น การเปลี่ยนแม่พิมพ์ การล้างเครื่องเคลือบ ทำให้เสียแรงงานคนงาน เสียค่าใช้จ่ายที่เครื่องจักรต้องหยุด เนื่องจากการเปลี่ยนแม่พิมพ์ และสิ้นเปลืองวัตถุดิบประเภทสีมากขึ้น
3. ในกรณีที่เครื่องจักรสามารถผลิตได้คราวละจำนวนมาก เมื่อผลิตตามคำสั่งมักทำให้ผลผลิตมากเกินกว่าจำนวนที่ต้องการทำให้ยุ่งยากในการคำนวณต้นทุน ซึ่งถ้า

ใช้ระบบต้นทุนตอนโดยถือว่าการขายนั้น ขายตามปกติที่ขายให้ลูกค้าทั่วไป จะให้ผลในการคิดต้นทุนดีกว่า

4. ลักษณะการขายส่วนใหญ่จะขายให้แกลูกค้าทั่วไปและต้องส่งมอบสินค้าให้ลูกค้าทันทีที่ได้รับคำสั่งซื้อ การใช้ระบบบัญชีต้นทุนงานจึงทำไม่ได้

5. การใช้ระบบต้นทุนงานจะทำให้เกิดความยุ่งยากในการแบ่งงาน และทำให้คนงานเกิดความสับสนในหน้าที่ของตน เนื่องจากงานการผลิตตามคำสั่งแต่ละครั้งใช้เวลาสั้น ทำให้ต้องมีการมอบหมายให้ผู้รับผิดชอบงานแต่ละงานบ่อยครั้ง ถ้าระบบการรายงานไม่ดีพออาจทำให้การคิดต้นทุนคลาดเคลื่อนได้

ควยเหตุนี้กิจการจึงนิยมใช้ระบบต้นทุนตอนในการคิดต้นทุนของสินค้าที่ผลิตได้ โดยรวบรวมต้นทุนวัตถุดิบที่ใช้ไปในแต่ละแผนกรวมกับค่าแรง และค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นทั้งหมด เป็นต้นทุนของผลผลิตที่ผลิตได้ในงวดหนึ่ง ๆ ซึ่งจะหาต้นทุนต่อหน่วยได้ โดยการหารต้นทุนการผลิตทั้งหมดควยจำนวนหน่วยผลผลิตที่ผลิตได้ในงวดนั้น

ส่วนประกอบของต้นทุนการผลิต

การบัญชีต้นทุนเป็นการบันทึกต้นทุนต่าง ๆ ที่เกิดจากการผลิตสินค้าทั้งทางตรงและทางอ้อมของกิจการประเภทอุตสาหกรรม โดยทั่วไปต้นทุนการผลิตจะประกอบควยปัจจัยการผลิต 3 ประเภทคือ

1. ค่าวัตถุดิบโดยตรง (Direct Material)
2. ค่าแรงโดยตรง (Direct Labor)
3. ค่าใช้จ่ายโรงงาน (Factory Overhead)

คำว่าโดยตรง (Direct) นี้ หมายถึงการใช้วัตถุดิบหรือแรงงานของคนงานเพื่อการผลิตสินค้านั้น ๆ โดยเฉพาะ และต้นทุนเหล่านี้จะมีความสัมพันธ์โดยตรงกับผลผลิต กล่าวคือ ต้นทุนโดยตรงนี้จะสูงหรือต่ำตามปริมาณการผลิตสินค้า

1. ค่าวัตถุดิบโดยตรง ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่าค่าวัตถุดิบ หมายถึงต้นทุนของวัตถุดิบที่ใช้เป็นส่วนสำคัญในการผลิตสินค้าและสามารถคิดเข้าเป็นต้นทุนของผลผลิตได้โดยง่าย วัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตกระเบื้องเคลือบ แบ่งออกเป็น 4 ประเภท คือ

- 1.1 ประเภทเนื้อกระเบื้อง ไคแก่ คินค้ำ คินเหลื่อง หินปูน หินพันมา
ทรายแก้ว ฯลฯ ซึ่งจะใช้ตามอัตราส่วนผสมเซาบคยสมและอ็คเป็น
เนื้อกระเบื้อง
- 1.2 ประเภทสีและเคมีภัณฑ์ ไคแก่ เคมีภัณฑ์ต่าง ๆ ที่ใช้ทำสีเคลือบตัวเนื้อ
กระเบื้อง เช่น เซอร์โคเนียมซิลิเคต แบเรียมคาร์บอเนต ไอออน
ออกไซด์ โคบอลต์ออกไซด์ แมงกานีสไดออกไซด์ ทิทาเนียมออกไซด์
และสีต่าง ๆ
- 1.3 ประเภทติดกระดาษ ไคแก่ ตาข่ายซึ่งมีรูจำนวน 25 รู (mesh) หรือ
50 รู (mesh) ลูกตาบางรายนิยมใช้กระดาษติด ก็จะมีกระดาษ
ขนาดต่าง ๆ ปิดบนกระเบื้อง การใช้ตาข่ายที่มีรูขนาดถี่หรือห่าง
ขึ้นอยู่กับขนาดของชิ้นกระเบื้อง ถ้ากระเบื้องชิ้นเล็กมากก็ควรใช้
ตาข่ายที่มีรูถี่มาก เพื่อที่จะได้ให้กระเบื้องยึดติดเป็นตารางฟุตได้ดีขึ้น
- 1.4 ประเภทบรรจุหีบห่อ ไคแก่ ลังกระดาษขนาดต่าง ๆ ที่จะใช้บรรจุ
กระเบื้อง เพื่อสะดวกในการส่งมอบสินค้า

2. ค่าแรงโดยตรง หมายถึง เงินค่าตอบแทนแรงงานที่กิจการจ่ายให้แก่คน
งานที่ทำหน้าที่ผลิตสินค้าโดยตรง การจ่ายค่าแรงโดยทั่วไป จะจ้างเป็นรายวัน โดยแบ่ง
ออกเป็นรายแผนก

3. ค่าใช้จ่ายโรงงาน ประกอบด้วยต้นทุนการผลิตทั้งหมดที่เกิดขึ้นภายใน
โรงงาน ยกเว้น ค่าวัตถุดิบ และค่าแรง ตัวอย่างเช่น ค่าเงินเดือน ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำมัน
เชื้อเพลิง ค่าซ่อมแซม เป็นต้น ค่าใช้จ่ายโรงงานนี้อาจแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท
คือ ค่าวัตถุดิบทางอ้อม ไคแก่ ค่าน้ำมัน ค่าวัสดุสิ้นเปลืองที่ใช้ในการซ่อมแซม ค่าแรง
ทางอ้อม ไคแก่ ค่าเงินเดือนพนักงาน และค่าแรงของคณงานที่มีไคเกี่ยวข้องกับฝ่ายผลิต
และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เช่น ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ ค่าเบี้ยประกันภัย เป็นต้น

สำหรับค่าวัตถุดิบและค่าแรง ซึ่งมีความสัมพันธ์โดยตรงกับปริมาณการผลิต บางครั้งจะเรียกว่า ²"ต้นทุนเบื้องต้น" (Prime Cost) เพราะสามารถหาค่าของต้นทุนประเภทนี้ได้ง่าย ส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานนั้นกิจการส่วนใหญ่มักจะจัดสรรค่าใช้จ่ายโรงงานตามปริมาณค่าแรง ดังนั้นค่าแรงและค่าใช้จ่ายโรงงานจึงมักแสดงเป็นอัตราร้อย เราจึงอาจเรียกค่าแรงและค่าใช้จ่ายโรงงาน รวมกันได้ว่าเป็น ³"ต้นทุนแปรสภาพ" (Conversion Cost) ซึ่งหมายถึงค่าใช้จ่ายที่แปรสภาพวัตถุดิบหรือสินค้าชนิดหนึ่งหรือหลายชนิดไปเป็นสินค้าอีกประเภทหนึ่ง

ส่วนประกอบของต้นทุนการผลิตของสินค้าสำเร็จรูปจะสามารถรวบรวมจากต้นทุนการผลิตในแผนกต่าง ๆ ดังจะกล่าวโดยละเอียดในบทที่ 6 ซึ่งจะประกอบด้วย ค่าวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายโรงงานในอัตราร้อยต่าง ๆ ดังนี้

ปัจจัยการผลิต	ต้นทุนต่อ ๑ ตารางฟุต	อัตราร้อย
๑. ค่าวัตถุดิบ	4.483	55.087
๒. ค่าแรง	0.543	6.673
๓. ค่าใช้จ่ายโรงงาน	<u>3.112</u>	<u>38.240</u>
รวม	<u>8.138</u>	<u>100.000</u>

ต้นทุนการผลิตจะเป็นไปตามอัตราร้อยข้างต้นต่อเมื่อผลิตได้ถึงระดับการผลิตปกติ คือ 800,000 ตารางฟุตต่อเดือน ถ้าหากผลิตได้จำนวนมากกว่าระดับการผลิตปกติ ต้นทุนการผลิตต่อหน่วยจะลดลง ในทางตรงข้ามถ้าหากผลิตได้น้อยกว่าระดับการผลิตปกติ ต้นทุนการผลิตต่อหน่วยจะสูงขึ้น

²Gerald R. Crowningshield, Cost Accounting Principles and Managerial Applications (Boston : Houghton Mifflin Company, 1969)

³Ibid., p.379