

# หน่วยที่ 6



## ผลิตภัณฑ์ร่วมและผลิตภัณฑ์พลอยได้

### หัวข้อเรื่อง

1. ความหมายและลักษณะของผลิตภัณฑ์ร่วม ผลิตภัณฑ์พลอยได้และต้นทุนร่วม
2. การปันส่วนต้นทุนร่วมและการจัดทำงบการเงิน
3. วิธีการบัญชีเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ร่วม
4. การบันทึกบัญชีผลิตภัณฑ์พลอยได้

### สาระสำคัญ

ในการผลิตสินค้าบางประเภทอาจได้สินค้ามากกว่าหนึ่งชนิด ทั้งนี้เนื่องมาจากลักษณะของวัตถุดิบที่ใช้และกรรมวิธีการผลิตที่ทำให้เกิดผลผลิตหลายชนิดร่วมกัน ผลิตภัณฑ์ร่วม (Joint Products) เป็นผลิตภัณฑ์ที่ได้จากกระบวนการผลิตเดียวกันมากกว่าหนึ่งชนิดและผลิตภัณฑ์พลอยได้ (By Product) คือผลิตภัณฑ์ที่เกิดขึ้นโดยบังเอิญอันเนื่องมาจากกระบวนการผลิตของผลิตภัณฑ์หลัก โดยผลิตภัณฑ์พลอยได้มีปริมาณและมูลค่าต่ำกว่าผลิตภัณฑ์หลัก ส่วนต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิตเรียกว่า ต้นทุนร่วม (Joint Costs) คือต้นทุนการผลิตตั้งแต่เริ่มต้นจนถึงจุดแยกออก (Split-off Point)

การปันส่วนต้นทุนร่วมให้กับผลิตภัณฑ์ร่วม มีวิธีการปันส่วนต้นทุนได้ 4 วิธี คือ วิธีหน่วยของผลิตภัณฑ์ วิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก วิธีมูลค่าขายสัมพัทธ์และวิธีอัตรากำไรขั้นต้น การคำนวณต้นทุนให้ผลิตภัณฑ์ร่วม โดยที่ผลิตภัณฑ์ร่วมอาจนำออกขายทันที ณ จุดแยกออก หรือนำผลิตภัณฑ์ร่วมมาทำการผลิตต่อหลังจุดแยกออกแล้วจึงจำหน่าย

ส่วนผลิตภัณฑ์พลอยได้ที่เกิดขึ้นโดยบังเอิญอันเนื่องมาจากกระบวนการผลิตจะมีปริมาณ และมูลค่าต่ำกว่าผลิตภัณฑ์หลักมาก การบัญชีของผลิตภัณฑ์พลอยได้แบ่งเป็น 2 วิธี คือ ปันส่วนต้นทุนร่วมให้เป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์พลอยได้หรือไม่ปันส่วนต้นทุนร่วมให้กับผลิตภัณฑ์พลอยได้

## จุดประสงค์การเรียนรู้

1. อธิบายความหมายและลักษณะของผลิตภัณฑ์ร่วมได้
2. อธิบายความหมายและลักษณะของผลิตภัณฑ์พลอยได้ได้
3. อธิบายความหมายของต้นทุนร่วมได้
4. บันทึกรายต้นทุนร่วมให้ผลิตภัณฑ์ร่วมกรณีขายทันที ณ จุดแยกออกได้
5. บันทึกรายต้นทุนร่วมให้ผลิตภัณฑ์ร่วมกรณีนำไปผลิตต่อหลังจุดแยกออกได้
6. การจัดทำงบกำไรขาดทุนผลิตภัณฑ์ร่วมกรณีขายทันที ณ จุดแยกออกได้
7. การจัดทำงบกำไรขาดทุนผลิตภัณฑ์ร่วมกรณีนำไปผลิตต่อหลังจุดแยกออกได้
8. บันทึกบัญชีเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ร่วมได้
9. อธิบายการตีราคาผลิตภัณฑ์พลอยได้ได้
10. บันทึกบัญชีเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์พลอยได้ได้
11. เตรียมความพร้อมด้านวัสดุ อุปกรณ์ในการเรียนให้สอดคล้องกับแบบฝึกปฏิบัติและใบมอบหมายกิจกรรมอย่างประหยัด คุ่มค่า ตามหลักปรัชญาของเศรษฐกิจพอเพียง
12. มีคุณธรรม จริยธรรม เกิดค่านิยม และคุณลักษณะอันพึงประสงค์ อย่างมีเหตุผลตามหลักปรัชญาของเศรษฐกิจพอเพียง
13. มีเจตคติที่ดีและเห็นคุณค่าของวัตถุประสงค์และแนวคิดเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ร่วมและผลิตภัณฑ์พลอยได้

## กิจกรรมการเรียนรู้

1. ผู้สอนแจ้งวัตถุประสงค์การเรียนรู้หน่วยที่ 6 ผลิตภัณฑ์ร่วมและผลิตภัณฑ์พลอยได้
2. ผู้เรียนทำแบบประเมินผลก่อนเรียน
3. ผู้เรียนศึกษาเอกสารประกอบการเรียนรู้ด้วยตนเอง
4. ผู้เรียนฝึกทักษะการปฏิบัติตามกิจกรรมตามขั้นตอนที่กำหนด
5. ผู้สอนและผู้เรียนร่วมกันสรุปเนื้อหาสาระสำคัญในหน่วยการเรียนรู้
6. ผู้สอนเปิดโอกาสให้ผู้เรียนซักถามข้อสงสัย
7. ผู้เรียนทำแบบประเมินผลหลังเรียน



## สื่อการเรียนรู้

### สื่อสิ่งพิมพ์

1. เอกสารประกอบการเรียน วิชาการบัญชีต้นทุน 2 (3201-2004) เรียบเรียงโดย อังสนา เปศะนันท์
2. หนังสือการบัญชีต้นทุน  
สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 .  
(ปรับปรุง 2557) เรื่อง สินค้าคงเหลือ. กรุงเทพมหานคร : 2557.  
สุโขทัยธรรมมาธิราช, มหาวิทยาลัย. เอกสารการสอนชุดวิชาการบัญชีต้นทุน 1  
และ การบัญชีต้นทุน 2. พิมพ์ครั้งที่ 3. นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัย  
สุโขทัยธรรมมาธิราช, 2557.  
สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์. การบัญชีต้นทุน Cost Accounting. กรุงเทพมหานคร :  
สำนักพิมพ์แมคกรอ-ฮิล, 2552.  
ดวงมณี โกมารทัต. การบัญชีต้นทุน. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์แห่ง  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555.  
เยาวภา ณ นคร. การบัญชีต้นทุน 2. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ซีเอ็ดยูเคชั่น,  
2545.

### สื่อโสตทัศน

1. เครื่องมัลติมีเดีย โปรเจคเตอร์
2. เครื่องคอมพิวเตอร์
3. สื่อการนำเสนอ PowerPoint เรื่อง ผลิตภัณฑ์ร่วมและผลิตภัณฑ์พลอยได้



## แหล่งการเรียนรู้

1. ผู้สอน
2. ห้องปฏิบัติการทางบัญชี
3. ห้องสมุดวิทยาลัยอาชีวศึกษานครสวรรค์
4. อินเทอร์เน็ต

## ประเมินผลการเรียนรู้

1. ตรวจสอบฝึกปฏิบัติกิจกรรม/ใบมอบหมายกิจกรรม
2. ประเมินผลจากแบบประเมินผลก่อนเรียนและแบบประเมินผลหลังเรียน
3. การสังเกตและประเมินพฤติกรรมด้านคุณธรรม จริยธรรม ค่านิยมและคุณลักษณะอันพึงประสงค์



## แบบประเมินผลก่อนเรียน

## หน่วยที่ 6 ผลิตร่วมและผลิตร่วมพลอยได้

คำชี้แจง จงทำเครื่องหมาย (X) ลงหน้าข้อที่ถูกต้องที่สุด

1. ผลิตร่วมตั้งแต่ 2 ชนิดขึ้นไป ที่เกิดจากกระบวนการผลิตเดียวกันและขายได้ในมูลค่าที่ใกล้เคียงกันคืออะไร  
ก. ผลิตร่วม  
ข. ผลิตร่วม  
ค. ผลิตร่วมหลัก  
ง. ผลิตร่วมต่อเนื่อง  
จ. ผลิตร่วมพลอยได้
2. ในกระบวนการผลิตที่ใช้ปัจจัยในการผลิตร่วมกันประกอบด้วย วัตถุดิบ ค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายในการผลิต จนถึงจุดแยกออกเป็นผลิตร่วมแต่ละชนิด ต้นทุนที่ใช้ในการผลิตร่วมกันจนได้ผลิตร่วมแต่ละชนิดนี้คือข้อใด  
ก. ผลผลิตร่วม  
ข. จุดแยกออก  
ค. ต้นทุนร่วม  
ง. ต้นทุนการผลิต  
จ. ผลิตร่วม
3. ข้อใดต่อไปนี้อีกกล่าวถึงต้นทุนร่วมได้อย่างถูกต้อง  
ก. เพื่อลดต้นทุนขาย  
ข. เพื่อการคำนวณต้นทุนต่อหน่วย  
ค. เพื่อวางแผนการผลิตหลังจุดแยกออก  
ง. เพื่อตีราคาต้นทุนผลิตร่วมที่ได้จากกระบวนการผลิต  
จ. เพื่อใช้ตัดสินใจว่าจะขาย ณ จุดแยกออกหรือจะนำไปผลิตต่อ



4. ในกระบวนการผลิตสินค้าหนึ่ง ๆ ผลิตภัณฑ์พลอยได้แตกต่างกับเศษซากหรือเศษวัสดุขี้บในเรื่องใดเป็นสำคัญ
  - ก. ผลิตภัณฑ์พลอยได้ผ่านกระบวนการผลิตแล้ว เศษซากยังไม่ผ่านกระบวนการผลิต
  - ข. ผลิตภัณฑ์พลอยได้เป็นผลิตภัณฑ์ที่ยังไม่สมบูรณ์จึงต้องทำการผลิตต่อ
  - ค. ผลิตภัณฑ์พลอยได้มีปริมาณมากกว่าเศษซากซึ่งมีปริมาณน้อยกว่า
  - ง. ผลิตภัณฑ์พลอยได้มีราคาสูงกว่าเศษซากซึ่งมีราคาต่ำ
  - จ. ผลิตภัณฑ์พลอยได้นำไปผลิตต่อ เศษซากไม่ผลิตต่อ
5. ถ้ากิจการใช้วิธีถัวเฉลี่ยในการปันส่วนผลิตภัณฑ์ร่วมจะมีผลตามข้อใด
  - ก. ต้นทุนก่อนจุดแยกออกต่อหน่วยของสินค้าแต่ละชนิดเท่ากัน
  - ข. ต้นทุนหลังจุดแยกออกต่อหน่วยของสินค้าแต่ละชนิดเท่ากัน
  - ค. ต้นทุนรวมต่อหน่วยของสินค้าแต่ละชนิดเท่ากัน
  - ง. อัตรากำไรขั้นต้นต่อยอดขายของสินค้าแต่ละชนิดเท่ากัน
  - จ. อัตรากำไรสุทธิต่อยอดขายของสินค้าแต่ละชนิดเท่ากัน
6. การปันส่วนต้นทุนร่วมกับผลิตภัณฑ์โดยใช้เกณฑ์การแบ่งตามอัตราส่วนของมูลค่าขายหรือราคาตลาดของผลิตภัณฑ์ร่วมแต่ละชนิดคือการปันส่วนต้นทุนร่วมวิธีใด
  - ก. วิธีถัวเฉลี่ย
  - ข. วิธีจำนวนหน่วย
  - ค. วิธีมูลค่าขายสัมพัทธ์
  - ง. วิธีอัตรากำไรคงที่
  - จ. วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก
7. การคิดต้นทุนปันส่วนให้แก่ผลิตภัณฑ์พลอยได้วิธีการใดถูกต้อง
  - ก. ราคาขาย – ต้นทุนจ่ายเพิ่ม – กำไรที่ต้องการ
  - ข. ราคาขาย – ต้นทุนจ่ายเพิ่ม – ค่าใช้จ่ายในการขาย
  - ค. ราคาขาย + ต้นทุนจ่ายเพิ่ม + ค่าใช้จ่ายในการขาย
  - ง. ต้นทุนจ่ายเพิ่ม – ค่าใช้จ่ายในการขาย – กำไรที่ต้องการ
  - จ. ต้นทุนจ่ายเพิ่ม + ค่าใช้จ่ายในการขาย – กำไรที่ต้องการ



8. ข้อใดต่อไปนี้เป็นผลิตภัณฑ์ร่วมในการผลิตสินค้า
  - ก. โรงสี : ข้าวสาร , รำข้าว
  - ข. โรงเลื่อย : ไม้แปรรูป , เศษไม้
  - ค. โรงงานน้ำตาล : น้ำตาล , ชานอ้อย
  - ง. อุตสาหกรรมกลั่นน้ำมัน : น้ำมันเบนซิน , น้ำมันดีเซล
  - จ. อุตสาหกรรมกลั่นน้ำมัน : น้ำมันเบนซิน , ยางมะตอย
9. ผลิตภัณฑ์พลอยได้หมายถึงข้อใด
  - ก. ผลิตภัณฑ์ที่กิจการไม่ได้ตั้งใจผลิต
  - ข. ผลิตภัณฑ์ที่ได้จากเศษวัตถุดิบที่เหลือจากกระบวนการผลิต
  - ค. ผลิตภัณฑ์ที่ได้จากกระบวนการผลิตร่วมและมีราคาใกล้เคียงกัน
  - ง. ผลิตภัณฑ์ที่ได้จากกระบวนการผลิตร่วมและมีราคาสูงกว่าผลิตภัณฑ์หลัก
  - จ. ผลิตภัณฑ์ที่ได้จากกระบวนการผลิตร่วมและมีราคาน้อยกว่าผลิตภัณฑ์หลัก
10. กิจการต้องการคำนวณต้นทุนร่วมให้กับผลิตภัณฑ์พลอยได้จะใช้การคำนวณวิธีใด
  - ก. วิธีต้นทุนหลังจุดแยกออก
  - ข. วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก
  - ค. วิธีคิดต้นทุนย้อนกลับ
  - ง. วิธีมูลค่าขายสัมพัทธ์
  - จ. วิธีถัวเฉลี่ย



## ผังโนภาพ



### 6.1 ความหมายและลักษณะของผลิตภัณฑ์ร่วมและผลิตภัณฑ์พลอยได้และต้นทุนร่วม

- 6.1.1 ความหมายของผลิตภัณฑ์ร่วม
- 6.1.2 ความหมายของผลิตภัณฑ์พลอยได้
- 6.1.3 ความหมายของต้นทุนร่วม

### 6.2 การปันส่วนต้นทุนร่วมและการจัดทำงบการเงิน

- 6.2.1 การปันส่วนต้นทุนร่วมกรณีขายทันที ณ จุดแยกออกและจัดทำรายงานงบการเงิน
- 6.2.2 การปันส่วนต้นทุนร่วมกรณีผลิตภัณฑ์ร่วมนำไปผลิตต่อหลังจุดแยกออกและจัดทำรายงานงบการเงิน

## หน่วยที่ 6 ผลิตภัณฑ์ร่วมและ ผลิตภัณฑ์พลอยได้

### 6.3 วิธีการบัญชีเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ร่วม

### 6.4 การบันทึกบัญชีผลิตภัณฑ์พลอยได้

- 6.4.1 การกำหนดมูลค่าผลิตภัณฑ์พลอยได้
- 6.4.2 การบัญชีและการแสดงผลิตภัณฑ์พลอยได้ในงบการเงิน





## หน่วยที่ 6

# ผลิตภัณฑ์ร่วมและผลิตภัณฑ์พลอยได้

ในการผลิตสินค้าบางประเภทอาจได้สินค้ามากกว่าหนึ่งชนิดจากกระบวนการผลิตเดียวกัน อันเนื่องมาจากลักษณะของวัตถุดิบและกรรมวิธีการผลิต เรียกว่า ผลิตภัณฑ์ร่วม (Joint Products) แต่ถ้ากิจการตั้งใจทำการผลิตผลิตภัณฑ์ใดเป็นผลิตภัณฑ์หลักและมีผลิตภัณฑ์อื่น ๆ เกิดขึ้น โดยบังเอิญซึ่งอาจมีมูลค่าขายเพียงเล็กน้อยเมื่อเทียบกับผลิตภัณฑ์หลัก กรณีนี้จะเรียกว่า ผลิตภัณฑ์หลัก (Main Products) และผลิตภัณฑ์พลอยได้ (By Products)

### 6.1 ความหมายและลักษณะของผลิตภัณฑ์ร่วมและผลิตภัณฑ์พลอยได้

#### 6.1.1 ความหมายของผลิตภัณฑ์ร่วม

ดวงมณี โกมารทัต (2555 : 357) กล่าวว่า ผลิตภัณฑ์ร่วม (Joint Products) หมายถึง ผลิตภัณฑ์ตั้งแต่ 2 ชนิดขึ้นไป ซึ่งได้จากวัตถุดิบในกระบวนการผลิตเดียวกัน หากผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดสามารถนำออกขายได้ในระดับราคาใกล้เคียงกันมักถือว่าเป็นผลิตภัณฑ์ร่วม

สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์ (2552 : 472) กล่าวว่า ผลิตภัณฑ์ร่วม (Joint Products) เกิดจากลักษณะของกระบวนการผลิตที่ทำให้เกิดผลผลิตมากกว่า 1 ชนิด

เขาวภา ณ นคร (2545 : 104) กล่าวว่า ผลิผลรวม หมายถึง ผลิผลที่ได้จากกระบวนการผลิตหนึ่งพร้อมกันตั้งแต่ 2 ชนิดขึ้นไป โดยมีราคาขายและความสำคัญพอ ๆ กัน

สรุปว่า ผลิตภัณฑ์ร่วม (Joint Products) หมายถึง ผลิตภัณฑ์ที่ผลิตได้จากกระบวนการผลิตเดียวกันได้ผลิตภัณฑ์มากกว่าหนึ่งชนิด มีต้นทุนการผลิตร่วมกันและมีมูลค่าใกล้เคียงกัน

#### 6.1.2 ความหมายของผลิตภัณฑ์พลอยได้

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ (2557 : 14-7) กล่าวว่า ผลิตภัณฑ์พลอยได้ ส่วนใหญ่มีลักษณะที่ไม่เป็นสาระสำคัญ มักจะวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่าสุทธิที่จะได้รับและนำมูลค่าดังกล่าว ไปหักจากต้นทุนของผลิตภัณฑ์หลัก

มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช (2557 : 5-6) กล่าวว่า ผลิตภัณฑ์หลักหรือผลิตภัณฑ์พลอยได้ (Main Products and By Product) เป็นผลิตภัณฑ์ร่วมที่มีปริมาณและมูลค่าที่แตกต่างกันมาก กล่าวคือ ผลิตภัณฑ์หลักหรือผลิตภัณฑ์ที่เกิดจากการตั้งใจผลิตเพื่อจำหน่ายโดยเฉพาะ ซึ่งจะผลิตได้เป็นจำนวนมากและมีมูลค่าสูง ส่วนผลิตภัณฑ์พลอยได้คือผลิตภัณฑ์ที่เกิดขึ้นโดยบังเอิญอันเนื่องมาจากกระบวนการผลิตของผลิตภัณฑ์หลัก โดยปกติปริมาณและหรือมูลค่าขายของผลิตภัณฑ์พลอยได้จะต่ำกว่าผลิตภัณฑ์หลักมาก



ดวงมณี โกมารทัต (2555 : 358) กล่าวว่า ผลิตภัณฑ์เอกและผลิตภัณฑ์พลอยได้ (Main Products and By Product) ปริมาณที่แตกต่างกันผลิตภัณฑ์เอก คือผลิตภัณฑ์ที่กิจการตั้งใจผลิต เป็นผลิตภัณฑ์หลัก โดยผลิตได้เป็นจำนวนมากและมีมูลค่าสูง ส่วนผลิตภัณฑ์พลอยได้ คือผลิตภัณฑ์ที่เกิดขึ้น โดยบังเอิญอันเนื่องมาจากกระบวนการผลิตผลิตภัณฑ์หลัก

เขาวภา ณ นคร (2545 : 104) กล่าวว่า ผลิตภัณฑ์พลอยได้ หมายถึง ผลิตผลที่ได้จากกระบวนการผลิตหนึ่งพร้อมกันตั้งแต่ 2 ชนิดขึ้นไป โดยมีราคาขายต่ำกว่าผลิตผลอื่นๆ ที่ได้ออกมาพร้อมกันอย่างมาก

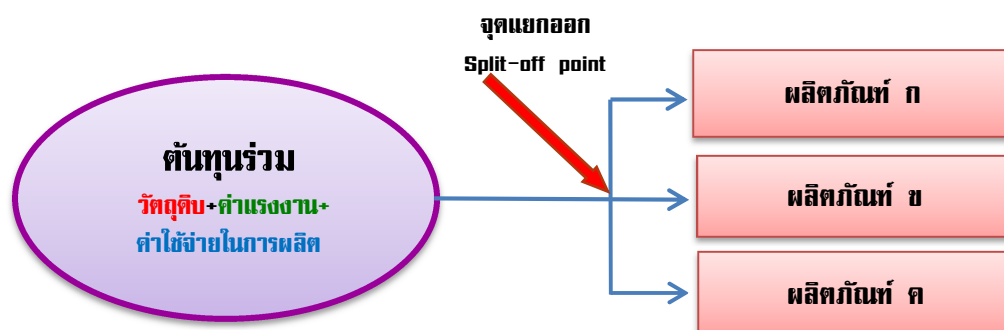
สรุปว่า ผลิตภัณฑ์พลอยได้ (By Product) หมายถึง ผลิตภัณฑ์ที่เกิดขึ้น โดยบังเอิญอันเนื่องมาจากกระบวนการผลิตของผลิตภัณฑ์หลัก โดยผลิตภัณฑ์พลอยได้มีปริมาณและมูลค่าต่ำกว่าผลิตภัณฑ์หลัก

### 6.1.3 ความหมายของต้นทุนร่วม

มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช (2557 : 5-7) กล่าวว่า ต้นทุนร่วม (Joint Cost) หมายถึง ต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิตตั้งแต่เริ่มต้นจนถึงจุดที่เกิดผลิตภัณฑ์หลายชนิด ซึ่งเรียกได้ว่าเป็น จุดแยกตัวหรือจุดแยกออก (Split – off point) ดังนั้นจุดแยกตัวจึงเป็นจุดที่แยกผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดนั่นเอง

ดวงมณี โกมารทัต (2555 : 358) กล่าวว่า ต้นทุนร่วม (Joint Cost) คือ ต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิตตั้งแต่เริ่มต้นจนถึงจุดที่ผลิตภัณฑ์หลายชนิดซึ่งเรียกได้ว่าเป็นจุดแยกตัวหรือจุดแยกออก (Split – off point) ดังนั้นจุดแยกตัวจึงเป็นจุดที่แยกผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดนั่นเอง

สรุปว่า ต้นทุนร่วม (Joint Cost) คือ ต้นทุนการผลิตประกอบด้วย วัตถุดิบ ค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายในการผลิตตั้งแต่เริ่มต้นจนถึงจุดแยกออก (Split – off point) ได้ผลิตภัณฑ์หลายชนิด (ดังภาพที่ 6.1)



ภาพที่ 6.1 แสดงต้นทุนร่วมในกระบวนการผลิตจนถึงจุดแยกออกของผลิตภัณฑ์

ที่มา : อังสนา เปตะนันท์, 2559.



## 6.2 การปันส่วนต้นทุนร่วมและการจัดท่างบการเงิน (Allocation of Joint Cost)

ในการผลิตผลิตภัณฑ์ร่วมนั้นต้นทุนการผลิตในกระบวนการผลิตร่วม (Joint Process) มีการใช้ทรัพยากรร่วมกัน ต้นทุนร่วมที่เกิดขึ้นทั้งวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต ถือเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อการผลิตสินค้าหลาย ๆ ชนิด แต่เป็นกระบวนการผลิตเดียวกัน ด้วยเหตุนี้จึงไม่สามารถบอกได้ว่าปัจจัยการผลิตที่เกิดขึ้นเป็นของผลิตภัณฑ์ใด จึงต้องอาศัย “การปันส่วน” ซึ่งก็หมายถึง การแบ่งต้นทุนร่วมที่เกิดขึ้นให้ผลิตภัณฑ์ร่วมที่ผลิตได้อย่างยุติธรรม โดยการปันส่วนนี้จะขึ้นอยู่กับนโยบายของกิจการ ลักษณะสินค้า กระบวนการผลิต และประโยชน์ที่จะได้รับจากการนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้ การปันส่วนต้นทุนร่วมจะมีวิธีการปันส่วนโดยคำนึงถึงหน่วยวัดและความสามารถในการทำรายได้ (ดังภาพที่ 6.2)



ภาพที่ 6.2 แสดงวิธีการปันส่วนต้นทุนร่วม

ที่มา : อังสนา เปตะนันท์, 2559.

### 6.2.1 การปันส่วนต้นทุนร่วมโดยคำนึงถึงหน่วยวัด มี 2 วิธี

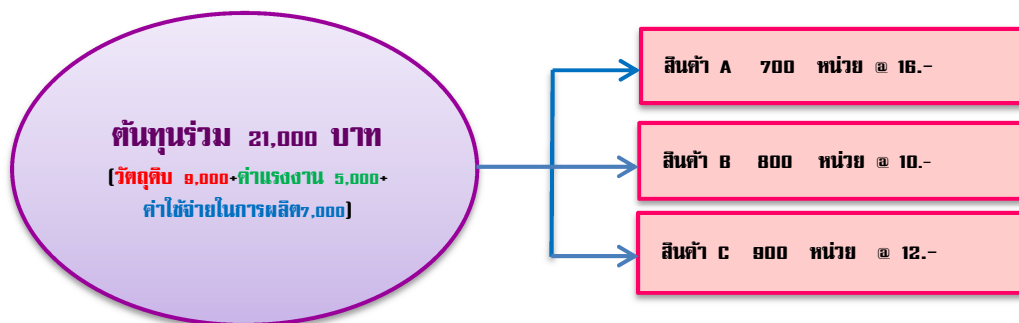
**6.2.1.1 วิธีหน่วยของผลผลิต (Physical Measures)** การปันส่วนต้นทุนร่วมด้วยวิธีหน่วยของผลผลิต เช่น การวัด การชั่งโดยใช้น้ำหนัก หรือการตวงให้เป็นหน่วย เช่น ลิตร แกลลอน ปอนด์ กิโลกรัม ต้น เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุน คือ จำนวนหน่วยที่ผลิตได้



## ตัวอย่างที่ 1

บริษัท มะลิวัลย์ จำกัด ทำการผลิตสินค้าจากกระบวนการผลิตร่วมกัน ทำให้ได้ผลิตภัณฑ์ร่วม 3 ชนิด มีต้นทุนการผลิตดังนี้ วัตถุดิบ 9,000 บาท ค่าแรงงาน 5,000 บาท ค่าใช้จ่ายในการผลิต 7,000 บาท กิจการนำสินค้าออกขายทันที ณ จุดแยกออกสำหรับรายละเอียดในการผลิตสินค้าทั้ง 3 ชนิด ในระหว่างเดือนกรกฎาคม 25x1 (ดังภาพที่ 6.3)

สินค้า	น้ำหนักที่ผลิตได้ (ก.ก.)	ปริมาณการผลิต (หน่วย)	ราคาขายต่อหน่วย (บาท)	ราคาขายรวม (บาท)
สินค้า A	1,200	700	16	11,200
สินค้า B	1,000	800	10	8,000
สินค้า C	<u>800</u>	<u>900</u>	12	<u>10,800</u>
	<u>3,000</u>	<u>2,400</u>		<u>30,000</u>



ภาพที่ 6.3 การแสดงต้นทุนร่วมและผลิตภัณฑ์ร่วม  
ที่มา : อังสนา เปตะนันท์, 2559.



การปันส่วนต้นทุนร่วมด้วยวิธีหน่วยของผลผลิต (ดังตารางที่ 6.1)

ตารางที่ 6.1 แสดงการคำนวณการปันส่วนต้นทุนร่วมวิธีหน่วยของผลผลิต

สินค้า	ต้นทุนร่วม (บาท)	ปริมาณผลิต (หน่วย)	ต้นทุนร่วมปันส่วนให้ผลิตภัณฑ์ รวม (บาท)	ต้นทุน/หน่วย(บาท)
สินค้า A	21,000	700	$\frac{700}{2,400} \times 21,000 = 6,125$	$\frac{21,000}{2,400} = 8.75$
สินค้า B		800	$\frac{800}{2,400} \times 21,000 = 7,000$	$\frac{21,000}{2,400} = 8.75$
สินค้า C		900	$\frac{900}{2,400} \times 21,000 = 7,875$	$\frac{21,000}{2,400} = 8.75$
		<u>2,400</u>	<u>21,000</u>	

**ข้อสังเกต** การปันส่วนต้นทุนร่วมโดยใช้วิธีหน่วยของผลผลิตนี้ ต้นทุนต่อหน่วยเท่ากัน

การแสดงงบกำไรขาดทุน (บางส่วน) จากการขายผลิตภัณฑ์ร่วม ดังนี้

บริษัท มะลิวัลย์ จำกัด

งบกำไรขาดทุน (บางส่วน)

ประจำเดือน กรกฎาคม 25x1

	สินค้า A	สินค้า B	สินค้า C	รวม
ขายสินค้า	11,200	8,000	10,800	30,000
หัก ต้นทุนปันส่วน	<u>6,125</u>	<u>7,000</u>	<u>7,875</u>	<u>21,000</u>
กำไรขั้นต้น	<u>5,075</u>	<u>1,000</u>	<u>2,925</u>	<u>9,000</u>
อัตรากำไรขั้นต้น	45.31%	12.50%	27.08%	

หมายเหตุ **สูตรการคำนวณอัตรากำไรขั้นต้น** =  $\frac{\text{กำไรขั้นต้น}}{\text{ยอดขาย}} \times 100$

**6.2.1.2 วิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average Method)** ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดมีข้อแตกต่างกัน เช่น ขนาด น้ำหนัก จำนวนวัตถุดิบที่ใช้ เวลาที่ใช้ผลิตต่างกัน จึงเอาข้อแตกต่างมาพิจารณาในรูปของแตรัมหรือน้ำหนักให้แก่ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดก่อน โดยการกำหนดจำนวนแตรัมที่เหมาะสมให้กับผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดโดยการพิจารณาข้อแตกต่าง เช่น ขนาดเล็กใหญ่ต่างกัน เวลาที่ใช้ผลิตต่างกัน ความยากง่ายในการผลิต ปริมาณการใช้วัตถุดิบ ค่าแรงงาน ค่าใช้จ่ายในการผลิต แล้วจึงแบ่งต้นทุนร่วมให้ตามสัดส่วนของแตรัมหรือน้ำหนักที่คำนวณได้วิธีนี้ใช้กับอุตสาหกรรมผลิตอาหาร ผลไม้กระป๋อง น้ำมัน เคมีภัณฑ์ เป็นต้น



จากตัวอย่างที่ 1 บริษัท มะลิวัลย์ จำกัด ผลิตผลิตภัณฑ์ร่วม 3 ชนิด วิศวกรการผลิตได้ประมาณความยากง่ายในการผลิต พบว่า ผลิตภัณฑ์ A ,B และ C มีสัดส่วนความยากง่ายและปริมาณการใช้วัตถุดิบเท่ากับ 20% , 30% และ 50% ตามลำดับ (ดังตารางที่ 6.2)

ตารางที่ 6.2 แสดงการปันส่วนต้นทุนร่วมวิธีถ่วงน้ำหนัก

สินค้า	ต้นทุนร่วม (บาท)	จำนวนผลิตภัณฑ์ ถ่วงน้ำหนัก	ต้นทุนร่วมปันส่วนให้ผลิตภัณฑ์ รวม (บาท)	ต้นทุนต่อหน่วย (บาท)
สินค้า A	21,000	$700 \times 20\% = 140$	$\frac{140}{830} \times 21,000 = 3,542^*$	$\frac{3,542}{700} = 5.06$
สินค้า B		$800 \times 30\% = 240$	$\frac{240}{830} \times 21,000 = 6,072^*$	$\frac{6,072}{800} = 7.59$
สินค้า C		$900 \times 50\% = 450$	$\frac{450}{830} \times 21,000 = 11,386^*$	$\frac{11,386}{900} = 12.65$
		<u>830</u>	<u>21,000</u>	

หมายเหตุ \*การคำนวณทำการปัดเศษเพื่อการรายงานที่ลงตัว

การแสดงงบกำไรขาดทุน(บางส่วน) จากการขายผลิตภัณฑ์ร่วม ดังนี้

บริษัท มะลิวัลย์ จำกัด

งบกำไรขาดทุน (บางส่วน)

ประจำเดือน กรกฎาคม 25x1

	สินค้า A	สินค้า B	สินค้า C	รวม
ขายสินค้า	11,200	8,000	10,800	30,000
หัก ต้นทุนปันส่วน	<u>3,542</u>	<u>6,072</u>	<u>11,386</u>	<u>21,000</u>
กำไรขั้นต้น	<u>7,658</u>	<u>1,928</u>	<u>(586)</u>	<u>9,000</u>
อัตรากำไรขั้นต้น	68.38%	24.10%	(5.43%)	

## 6.2 การปันส่วนต้นทุนร่วมโดยความสามารถในการทำรายได้ มี 2 วิธี

6.2.2.1 วิธีมูลค่าขายสัมพัทธ์ (Relative Sales Value) การปันส่วนต้นทุนร่วมให้กับผลิตภัณฑ์โดยใช้เกณฑ์การแบ่งตามอัตราส่วนของมูลค่าขายหรือราคาตลาดของผลิตภัณฑ์ร่วมแต่ละชนิด มีการปันส่วนต้นทุนร่วม 2 กรณี คือ



กรณี 1 จำหน่ายทันที ณ จุดแยกออก

ตารางที่ 6.3 แสดงการปันส่วนต้นทุนร่วมวิธีมูลค่าขายสัมพัทธ์

สินค้า	ต้นทุนร่วม (บาท)	มูลค่าขาย (บาท)	ต้นทุนร่วมปันส่วนให้ผลิตภัณฑ์ร่วม (บาท)	ต้นทุนต่อหน่วย (บาท)
สินค้า A	21,000	$700 \times 16 = 11,200$	$\frac{11,200}{30,000} \times 21,000 = 7,840$	$\frac{7,840}{700} = 11.20$
สินค้า B		$800 \times 10 = 8,000$	$\frac{8,000}{30,000} \times 21,000 = 5,600$	$\frac{5,600}{800} = 7.00$
สินค้า C		$900 \times 12 = 10,800$	$\frac{10,800}{30,000} \times 21,000 = 7,560$	$\frac{7,560}{900} = 8.40$
		<u>30,000</u>	<u>21,000</u>	

การแสดงงบกำไรขาดทุน(บางส่วน) จากการขายผลิตภัณฑ์ร่วม ดังนี้

บริษัท มะลิวัลย์ จำกัด

งบกำไรขาดทุน (บางส่วน)

ประจำเดือน กรกฎาคม 25x1

	สินค้า A	สินค้า B	สินค้า C	รวม
ขายสินค้า	11,200	8,000	10,800	30,000
หัก ต้นทุนปันส่วน	<u>7,840</u>	<u>5,600</u>	<u>7,560</u>	<u>21,000</u>
กำไรขั้นต้น	<u>3,360</u>	<u>2,400</u>	<u>3,240</u>	<u>9,000</u>
อัตรากำไรขั้นต้น	30%	30%	30%	

กรณี 2 กรณีนำผลิตภัณฑ์ร่วมไปผลิตต่อ

การนำผลิตภัณฑ์ร่วมบางชนิดไปผลิตต่อ เพราะผลิตภัณฑ์ไม่สามารถขาย ณ จุดแยกออกได้ กรณีนี้ต้องใช้ต้นทุนการผลิตเพิ่มเติมหลังจุดแยกออกมาใช้ในการคำนวณหาราคาขายหรือราคาตลาดสุทธิ มีสูตรการคำนวณดังนี้

$$\text{มูลค่าขาย ณ จุดแยกออก} = \text{มูลค่าขายสุทธิ} - \text{ต้นทุนผลิตต่อหลังจุดแยกออก}$$

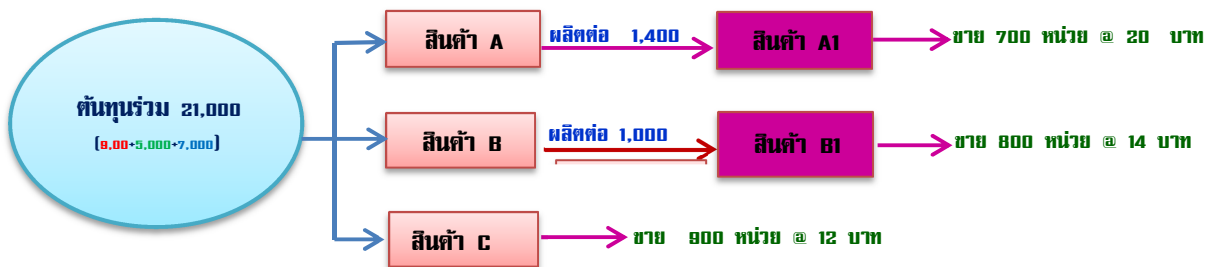


**ตัวอย่างที่ 2**

จากตัวอย่างที่ 1 บริษัท มะลิวัลย์ จำกัด สมมติว่าบริษัทตัดสินใจนำสินค้า A และสินค้า B ไปทำการผลิตต่อหลังจุดแยกออก เนื่องจากไม่มีตลาดรับซื้อสินค้า A และสินค้า B เมื่อผลิตเสร็จ ณ จุดแยกออก สินค้าที่ผลิตเสร็จแล้ว คือ สินค้า A 1 และสินค้า B1 ตามลำดับ (ดังภาพที่6.4)

สินค้า	วัตถุดิบ	ค่าแรงงาน	ค่าใช้จ่ายในการผลิต	ราคาขาย
สินค้า A	1.00	0.50	0.50	20
สินค้า B	0.80	0.25	0.20	14
สินค้า C	-	-	-	12

การแสดงต้นทุนร่วมและผลิตภัณฑ์ร่วมเมื่อนำสินค้าไปผลิตต่อ ดังนี้ (ดังภาพที่6.4)



ภาพที่ 6.4 แสดงต้นทุนร่วมและผลิตภัณฑ์ร่วมของสินค้า Aและสินค้า B เมื่อนำไปผลิตต่อและ  
 สินค้า C ขาย ณ จุดแยกออก  
 ที่มา : อังสนา เปตะนันท์, 2559.

ตารางที่ 6.4 แสดงการปันส่วนต้นทุนร่วมวิธีมูลค่าขายสัมพัทธ์กรณีนำผลิตภัณฑ์ร่วมไปผลิตต่อ

สินค้า	ต้นทุน รวม (บาท)	มูลค่าขาย ณ จุด แยกออก (บาท)	ต้นทุน ผลิตต่อ (บาท)	ราคาขาย สุทธิ (บาท)	ต้นทุนปันส่วน (บาท)	ต้นทุน รวม (บาท)	ต้นทุน/ หน่วย (บาท)
สินค้า A	21,000	14,000	1,400	12,600	$\frac{12,600}{33,600} \times 21,000 = 7,875$	9,275	13.25
สินค้า B		11,200	1,000	10,200	$\frac{10,200}{33,600} \times 21,000 = 6,375$	7,375	9.22
สินค้า C		10,800	-	10,800	$\frac{10,800}{33,600} \times 21,000 = 6,750$	6,750	7.50
รวม		36,000	2,400	33,600	21,000	23,400	





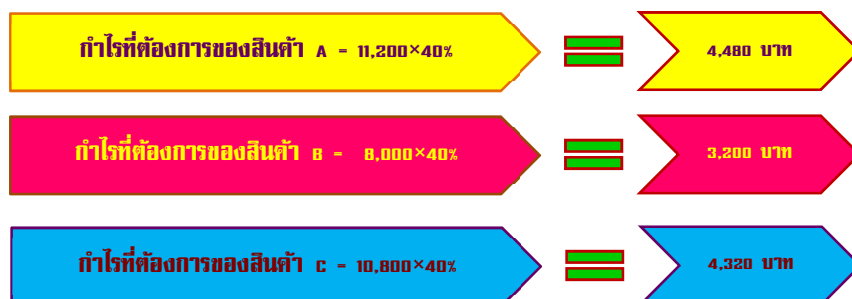
การแสดงงบกำไรขาดทุน(บางส่วน) จากการขายผลิตภัณฑ์ร่วม ดังนี้

บริษัท มะลิวัลย์ จำกัด				
งบกำไรขาดทุน (บางส่วน)				
ประจำเดือน กรกฎาคม 25x1				
	สินค้า A	สินค้า B	สินค้า C	รวม
ขายสินค้า	14,000	11,200	10,800	36,000
หัก ต้นทุนปันส่วน	7,875	6,375	6,750	21,000
ต้นทุนการผลิตต่อ	<u>1,400</u>	<u>1,000</u>	<u>-</u>	<u>2,400</u>
กำไรขั้นต้น	<u>4,725</u>	<u>3,825</u>	<u>4,050</u>	<u>12,600</u>
อัตรากำไรขั้นต้น	33.75%	34.15%	37.50%	

6.2.2.2 วิธีอัตรากำไรคงที่ การปันส่วนต้นทุนร่วมของผลิตภัณฑ์ทุกชนิดที่ผลิตได้เป็นผลิตภัณฑ์ร่วม ที่จะให้กำไรแก่กิจการในอัตราที่เท่าเทียมกันจึงมีการกำหนดอัตรากำไรที่ต้องการไว้ล่วงหน้าแล้วนำอัตรากำไรนี้ไปคำนวณจำนวนกำไรที่คาดว่าจะได้รับจากผลิตภัณฑ์ร่วมแต่ละประเภท และนำไปคำนวณหาต้นทุนรวมและต้นทุนก่อนจุดแยกออกซึ่งเป็นต้นทุนร่วมที่แบ่งให้ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด ดังสูตรนี้

**ต้นทุนก่อนจุดแยกออกของผลิตภัณฑ์ร่วม - มูลค่าขายสินค้า - กำไรที่ต้องการ**

จากตัวอย่างที่ 1 สมมติว่ากิจการกำหนดอัตรากำไรที่ต้องการไว้เท่ากับ 40% ของมูลค่าขาย (ดังรูปที่ 6.5)



ภาพที่ 6.5 แสดงการคำนวณกำไรที่ต้องการ 40% ของสินค้า A สินค้า B และสินค้า C

ที่มา : อังสนา เปตะนันท์, 2559.



ตารางที่ 6.5 แสดงการปันส่วนต้นทุนร่วมวิธีอัตรากำไรคงที่ (40%)

สินค้า	ต้นทุนร่วม (บาท)	ต้นทุนร่วมก่อน จุดแยกออก (บาท)	ต้นทุนร่วมปันส่วนให้ ผลิตภัณฑ์ร่วม(บาท)	ต้นทุนต่อหน่วย (บาท)
สินค้า A	21,000	$11,200 - 4,480 = 6,720$	$\frac{6,720}{18,000} \times 21,000 = 7,840$	11.20
สินค้า B		$8,000 - 3,200 = 4,800$	$\frac{4,800}{18,000} \times 21,000 = 5,600$	7.00
สินค้า C		$10,800 - 4,320 = 6,480$	$\frac{6,480}{18,000} \times 21,000 = 7,560$	8.40
		<b>18,000</b>	<b>21,000</b>	

การแสดงกำไรขาดทุนจากการขายผลิตภัณฑ์ร่วม ดังนี้

## บริษัท มะลิวัลย์ จำกัด

## งบกำไรขาดทุน (บางส่วน)

## ประจำเดือน กรกฎาคม 25x1

	สินค้า A	สินค้า B	สินค้า C	รวม
ขายสินค้า	11,200	8,000	10,800	30,000
หัก ต้นทุนปันส่วน	<u>7,840</u>	<u>5,600</u>	<u>7,560</u>	<u>21,000</u>
กำไรขั้นต้น	<u>3,360</u>	<u>2,400</u>	<u>3,240</u>	<u>9,000</u>
อัตรากำไรขั้นต้น	30%	30%	30%	



### 6.3 วิธีการบัญชีเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ร่วม

การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ร่วมทั้ง 2 กรณี กรณีจำหน่ายทันที ณ จุดแยกออกและกรณีนำผลิตภัณฑ์ร่วมไปผลิตต่อ สามารถบันทึกบัญชีได้ดังนี้ (ดังตารางที่ 6.6)

ตารางที่ 6.6 การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ร่วมกรณีจำหน่ายทันที ณ จุดแยกออกและกรณีนำผลิตภัณฑ์ร่วมไปผลิตต่อ

รายการ	การบันทึกบัญชีผลิตภัณฑ์ร่วม กรณีจำหน่ายทันที ณ จุดแยกออก	การบันทึกบัญชีผลิตภัณฑ์ร่วม กรณีนำผลิตภัณฑ์ร่วมไปผลิตต่อ
1. บันทึกต้นทุนเข้างานระหว่างทำ	เดบิต   คูมงานระหว่างทำ           xx เครดิต   คูมวัตถุดิบ               xx คูมค่าแรงงาน               xx คูมค่าใช้จ่ายในการผลิต   xx	เดบิต   คูมงานระหว่างทำ           xx เครดิต   คูมวัตถุดิบ               xx คูมค่าแรงงาน               xx คูมค่าใช้จ่ายในการผลิต   xx
2. บันทึกต้นทุนผลิตต่อ	<b>ไม่บันทึกบัญชี</b>	เดบิต   สินค้าสำเร็จรูป ก           xx เครดิต   คูมวัตถุดิบ               xx คูมค่าแรงงาน               xx คูมค่าใช้จ่ายในการผลิต   xx
3. แบ่งต้นทุนร่วมให้ผลิตภัณฑ์ร่วม	เดบิต   สินค้าสำเร็จรูป ก           xx สินค้าสำเร็จรูป ข           xx สินค้าสำเร็จรูป ค           xx เครดิต   คูมงานระหว่างทำ       xx	เดบิต   สินค้าสำเร็จรูป ก           xx สินค้าสำเร็จรูป ข           xx สินค้าสำเร็จรูป ค           xx เครดิต   คูมงานระหว่างทำ       xx
4. บันทึกการขายผลิตภัณฑ์	เดบิต   ลูกหนี้/เงินสด           xx เครดิต   ขาย                               xx ภาษีขาย                               xx	เดบิต   ลูกหนี้/เงินสด           xx เครดิต   ขาย                               xx ภาษีขาย                               xx
5. บันทึกต้นทุนสินค้าที่ขาย	เดบิต   ต้นทุนขาย                   xx เครดิต   สินค้าสำเร็จรูป ก           xx สินค้าสำเร็จรูป ข           xx สินค้าสำเร็จรูป ค           xx	เดบิต   ต้นทุนขาย                   xx เครดิต   สินค้าสำเร็จรูป ก           xx สินค้าสำเร็จรูป ข           xx สินค้าสำเร็จรูป ค           xx

#### ตัวอย่างที่ 3

จากตัวอย่างที่ 1 บริษัท มะลิวัลย์ จำกัด นำสินค้าทั้ง 3 ชนิดออกจำหน่ายทั้งหมดเป็นเงินเชื่อ การบันทึกบัญชีในกรณีปันส่วนต้นทุนร่วมด้วยวิธีมูลค่าขายสัมพันธ์ และจากตัวอย่างที่ 2 บริษัท มะลิวัลย์ จำกัด นำสินค้า A และสินค้า B มาทำการผลิตต่อแล้วจึงจำหน่าย การบันทึกบัญชี (ดังตารางที่ 6.7)





## 6.4 การบัญชีเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์พลอยได้

### 6.4.1 การกำหนดมูลค่าผลิตภัณฑ์พลอยได้

ผลิตภัณฑ์พลอยได้เป็นผลิตภัณฑ์ที่เกิดขึ้นโดยบังเอิญอันเนื่องมาจากระบวนการผลิต โดยผลิตภัณฑ์พลอยได้มีปริมาณและมูลค่าต่ำกว่าผลิตภัณฑ์หลักมากและไม่ใช่เศษซาก

**เศษซาก (Scrap)** หมายถึง เศษวัสดุคืบที่ได้จากการผลิต เช่น เศษผ้าจากการตัดเย็บเสื้อผ้า เศษไม้จากอุตสาหกรรมผลิตเฟอร์นิเจอร์ เศษหนังจากการตัดเย็บกระเป๋า รองเท้า เนื่องจากเศษซากกับผลิตภัณฑ์พลอยได้มีความหมายใกล้เคียงกันมากจนบางครั้งแยกไม่ออกว่าเป็นเศษซากหรือผลิตภัณฑ์พลอยได้ เมื่อเปรียบเทียบข้อแตกต่างระหว่างผลิตภัณฑ์พลอยได้และเศษซาก มีข้อแตกต่างกันดังนี้

**ลักษณะของเศษซากเปรียบเทียบกับลักษณะของผลิตภัณฑ์พลอยได้** (มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช 2557 : 5-32) มีข้อแตกต่างกันต่อไปนี้

- 1) เศษซาก คือเศษของวัสดุคืบที่เหลือจากระบวนการผลิตซึ่งยังมีลักษณะของวัสดุคืบคงเหลืออยู่ในขณะที่ผลิตภัณฑ์พลอยได้เป็นผลิตภัณฑ์ที่ได้จากระบวนการผลิตร่วมที่เสร็จสมบูรณ์แล้ว
- 2) โดยทั่วไปมักพบว่าเศษซากมีราคาต่ำกว่าผลิตภัณฑ์พลอยได้
- 3) กิจการมักขายเศษซากออกไปตามสภาพที่เป็นอยู่ ในขณะที่ผลิตภัณฑ์พลอยได้บางชนิดต้องนำไปผลิตต่อหลังจุดแยกตัว เพราะบางครั้งไม่มีตลาดสำหรับผลิตภัณฑ์พลอยได้ ณ จุดแยกตัว หรือเพราะต้องการที่จะเพิ่มราคาตลาดของผลิตภัณฑ์พลอยได้ให้สูงกว่าราคาตลาด ณ จุดแยกตัว

### 6.4.2 การบัญชีและการแสดงผลิตภัณฑ์พลอยได้ในงบการเงิน

เนื่องจากอาจขายผลิตภัณฑ์พลอยได้ ณ จุดแยกออกหรือนำไปผลิตต่อ การบันทึกบัญชีขึ้นอยู่กับว่าให้ความสำคัญแก่ผลิตภัณฑ์พลอยได้หรือไม่ การกำหนดมูลค่าผลิตภัณฑ์พลอยได้จึงแยกได้เป็น 2 กรณี คือ การปันส่วนต้นทุนร่วมกับผลิตภัณฑ์พลอยได้และวิธีไม่ปันส่วนต้นทุนร่วมกับผลิตภัณฑ์พลอยได้ ในที่นี้ขอกล่าวถึงเพียงวิธีเดียวคือการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์พลอยได้ในกรณีไม่ปันส่วนต้นทุนร่วมกับผลิตภัณฑ์พลอยได้ โดยแยกบันทึกเป็น 2 กรณี ดังนี้

#### 6.4.2.1 กรณีผลิตภัณฑ์พลอยได้ขายทันที ณ จุดแยกออก

ผลิตภัณฑ์พลอยได้จะมีความสำคัญน้อยกว่าผลิตภัณฑ์หลักมาก จึงไม่จำเป็นต้องเสียเวลาในการคิดต้นทุน เมื่อได้ผลิตภัณฑ์ชนิดใดชนิดหนึ่งเพิ่มเข้ามาโดยบังเอิญก็ถือว่าเป็นผลพลอยได้ กรณีนี้รายได้ที่เกิดขึ้นจากการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้หรือค่าใช้จ่ายที่เกิดจากผลิตภัณฑ์พลอยได้ จะนำไปบันทึกเป็นรายได้การบันทึกบัญชีเป็นรายได้จากการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้ (ดังตารางที่ 6.8)



ตารางที่ 6.8 การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์พลอยได้ กรณีขาย ณ จุดแยกออก

รายการ	การบันทึกบัญชี
1. การบันทึกต้นทุนการผลิตร่วม	<b>เดบิต</b> คูมงานระหว่างทำ xx <b>เครดิต</b> คูมวัตถุดิบ xx คูล่าแรงงาน xx คูล่าใช้จ่ายในการผลิต xx
2. บันทึกการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้	<b>เดบิต</b> เงินสด xx <b>เครดิต</b> รายได้จากการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้ xx
3. บันทึกค่าใช้จ่ายในการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้	<b>เดบิต</b> รายได้จากการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้ xx <b>เครดิต</b> เงินสด xx
4. ปิดบัญชีรายได้จากการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้	<b>เดบิต</b> รายได้จากการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้ xx <b>เครดิต</b> กำไรขาดทุน xx

รายได้จากการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้ จะนำไปแสดงในงบกำไรขาดทุนด้วยยอดรายได้สุทธิ (รายได้จากการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้หักด้วยค่าใช้จ่ายในการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้) สำหรับการแสดงงบกำไรขาดทุนนั้นอาจเลือกแสดงแบบใดแบบหนึ่งได้ดังนี้

- 1) แสดงเป็นรายได้อื่น ๆ ในงบกำไรขาดทุน
- 2) แสดงเป็นรายได้จากการขายในงบกำไรขาดทุน
- 3) แสดงเป็นรายการหักจากต้นทุนสินค้าที่ขายของผลิตภัณฑ์หลัก

**ตัวอย่างที่ 4**

บริษัทมะลิ จำกัด ผลิตสินค้าได้ 2 ชนิดจากกระบวนการผลิตเดียวกัน คือ ผลิตภัณฑ์ A เป็นผลิตภัณฑ์หลัก และผลิตภัณฑ์ B เป็นผลิตภัณฑ์พลอยได้ ต้นทุนการผลิตประกอบด้วยวัตถุดิบ 20,000 บาท ค่าแรงงาน 15,000 บาท ค่าใช้จ่ายในการผลิต 5,000 บาท บริษัทมีนโยบายไม่แบ่งต้นทุนรวมให้กับผลิตภัณฑ์พลอยได้ ข้อมูลเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ประจำเดือน สิงหาคม 25X1 มีดังนี้

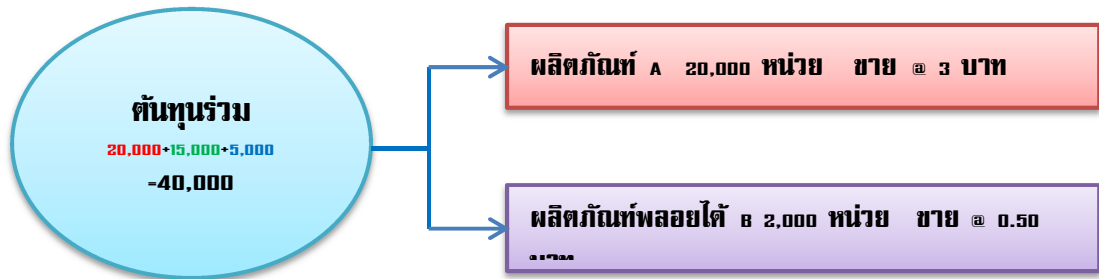
ผลิตภัณฑ์	ปริมาณผลิต(หน่วย)	ราคาขายต่อหน่วย(บาท)
ผลิตภัณฑ์ A	20,000	3.00
ผลิตภัณฑ์ B	2,000	0.50

ผลิตภัณฑ์ A และผลิตภัณฑ์ B ขายทันที ณ จุดแยกออก (ดังภาพที่ 6.6)

ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร 10% ของยอดขาย

ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารผลิตภัณฑ์พลอยได้ 5% ของยอดขาย





ภาพที่ 6.6 แสดงต้นทุนร่วมและผลิตภัณฑ์ร่วมของบริษัท มะลิ จำกัด  
ที่มา : อังสนา เปตะนันท์, 2559.

สมุดรายวันทั่วไป

พ.ศ 25x1		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
เดือน	วันที่			บาท	สต.	บาท	สต.
ส.ค.	31	คูกมงานระหว่ำทำ		40,000	-		
		คูกมวัตตุคิบ				20,000	-
		คูกมค่ำเรงงำน				15,000	-
		คูกมค่ำใช้จ่ำยในกำรผลิต				5,000	-
		กำรบันทีกต้นทุนกำรผลิตร่วม					
		สินค้ำสำเร้จรูป A		40,000	-		
		คูกมงานระหว่ำงทำ				40,000	-
		บันทีกต้นทุนสินค้ำที่ผลิตเส้ร้จ					
		เงินสด		60,000	-		
		ข่ำยสินค้ำ				60,000	-
		บันทีกข่ำยสินค้ำ(20,000×3)					
		ต้นทุนข่ำย		40,000	-		
		สินค้ำสำเร้จรูป A				40,000	-
		บันทีกต้นทุนข่ำย					
		ค่ำใช้จ่ำยในกำรข่ำยและบริหำร		6,000	-		
		เงินสด				6,000	-
		จ่ำยค่ำใช้จ่ำยในกำรและบริหำร(60,000×10%)					



## สมุดรายวันทั่วไป

พ.ศ 25x1		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
เดือน	วันที่			บาท	สต.	บาท	สต.
ส.ค.	31	เงินสด รายได้จากการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้ บันทึกการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้(2,000×0.5)		1,000	-	1,000	-
		รายได้จากการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้ เงินสด จ่ายค่าใช้จ่ายในการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้ (1,000×5%)		50	-	50	-
		ขายสินค้า รายได้จากการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้ กำไรขาดทุน		60,000	-		
		กำไรขาดทุน ปิดบัญชีขายและรายได้จากผลิตภัณฑ์พลอยได้		950	-	60,950	-
		กำไรขาดทุน ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร ปิดบัญชีค่าใช้จ่ายในการขายของผลิตภัณฑ์หลัก		6,000	-	6,000	-





การแสดงรายได้จากการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้ไปแสดงในงบกำไรขาดทุน

บริษัท มะลิ จำกัด

งบกำไรขาดทุน (บางส่วน)

ประจำเดือน สิงหาคม 25x1

1) แสดงเป็นรายได้อื่น ๆ		(หน่วย : บาท)
ขายสินค้า (20,000×3)		60,000
<u>หัก</u> ต้นทุนขาย		<u>40,000</u>
กำไรขั้นต้น		20,000
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (60,000×10%)		<u>6,000</u>
กำไรจากการดำเนินงาน		14,000
<u>บวก</u> รายได้อื่น ๆ : รายได้จากการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้(1,000-50)		<u>950</u>
กำไรก่อนหักภาษีเงินได้		<u>14,950</u>
2) แสดงเป็นรายได้จากการขาย		(หน่วย : บาท)
ขายสินค้า (20,000×3)		60,000
<u>บวก</u> รายได้สุทธิจากการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้(1,000-50)		<u>950</u>
ขายสุทธิ		60,950
<u>หัก</u> ต้นทุนขาย		<u>40,000</u>
กำไรขั้นต้น		20,950
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (60,000×10%)		<u>6,000</u>
กำไรก่อนหักภาษีเงินได้		<u>14,950</u>
3) แสดงเป็นรายการหักจากต้นทุนขาย		(หน่วย : บาท)
ขายสินค้า (20,000×3)		60,000
<u>หัก</u> ต้นทุนขาย	40,000	
<u>หัก</u> รายได้จากผลิตภัณฑ์พลอยได้ (1,000-50)	<u>950</u>	<u>39,050</u>
กำไรขั้นต้น		20,950
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (60,000×10%)		<u>6,000</u>
กำไรก่อนหักภาษีเงินได้		<u>14,950</u>



## 6.4.2.2 กรณีนำผลิตภัณฑ์พลอยได้ไปผลิตต่อหลังจุดแยกออก

กรณีนี้จะนำผลิตภัณฑ์พลอยได้ไปผลิตต่อ โดยจะบันทึกผลิตภัณฑ์พลอยได้ด้วยมูลค่าสุทธิจากการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้โดยคำนวณจากสูตรต่อไปนี้

**มูลค่าสุทธิ - ราคาขายผลิตภัณฑ์พลอยได้ - ต้นทุนผลิตต่อ - ค่าใช้จ่ายในการขาย**

ต้นทุนผลิตเพิ่มที่เกิดขึ้นจากการนำผลิตภัณฑ์พลอยได้ไปผลิตต่อหลังจุดแยกออก จะบันทึกด้วยมูลค่าสุทธิของผลิตภัณฑ์พลอยได้ซึ่งจะนำไปหักออกจากต้นทุนรวมหรือราคาขายของผลิตภัณฑ์หลัก ซึ่งส่งผลให้ต้นทุนของผลิตภัณฑ์หลักลดลง การบันทึกบัญชีเป็น (ดังตารางที่ 6.9)

ตารางที่ 6.9 การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์พลอยได้ กรณีนำผลิตภัณฑ์พลอยได้ไปผลิตต่อ

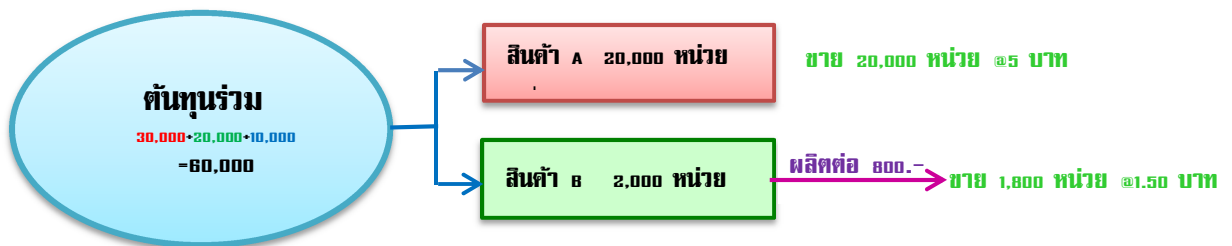
รายการ	การบันทึกบัญชี
1. การบันทึกต้นทุนการผลิตร่วม	<b>เดบิต</b> คูมงานระหว่างทำ xx <b>เครดิต</b> คูมวัตถุดิบ xx คูล่าแรงงาน xx คูล่าใช้จ่ายในการผลิต xx
2. บันทึกมูลค่าของผลิตภัณฑ์พลอยได้	<b>เดบิต</b> ผลิตภัณฑ์พลอยได้ xx <b>เครดิต</b> คูมงานระหว่างทำ xx
3. บันทึกต้นทุนการผลิตเพิ่มของผลิตภัณฑ์พลอยได้	<b>เดบิต</b> ผลิตภัณฑ์พลอยได้ xx <b>เครดิต</b> คูมวัตถุดิบ xx คูล่าแรงงาน xx คูล่าใช้จ่ายในการผลิต xx
4. บันทึกการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้	<b>เดบิต</b> เงินสด xx <b>เครดิต</b> ผลิตภัณฑ์พลอยได้ xx รายได้จากการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้ xx
5. บันทึกค่าใช้จ่ายในการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้	<b>เดบิต</b> ค่าใช้จ่ายในการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้ xx <b>เครดิต</b> เงินสด xx
6. ปิดบัญชีค่าใช้จ่ายในการขาย	<b>เดบิต</b> รายได้จากการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้ xx <b>เครดิต</b> ค่าใช้จ่ายในการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้ xx



**ตัวอย่างที่ 3** บริษัท มลูลี่ จำกัด ได้ผลิตสินค้า A เป็นผลิตภัณฑ์หลัก และสินค้า B เป็นผลิตภัณฑ์พลอยได้ ต้นทุนการผลิตสินค้า A มีวัตถุดิบ 30,000 บาท ค่าแรงงาน 20,000 บาท ค่าใช้จ่ายในการผลิต 10,000 บาท กิจการนำสินค้า A ขายทันที ส่วนสินค้า B ต้องนำไปผลิตต่อมีต้นทุนเพิ่ม คือ วัตถุดิบ 400 บาท ค่าแรงงาน 250 บาท ค่าใช้จ่ายในการผลิต 150 บาท ในเดือนสิงหาคม 25x1 มีข้อมูลเพิ่มเติม ดังนี้

	สินค้า A	สินค้า B
ปริมาณผลิต (หน่วย)	20,000	2,000
ปริมาณหน่วยขาย (หน่วย)	20,000	1,800
ราคาขายต่อหน่วย (บาท)	5	1.50
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน(เงินสด)	10 % ของยอดขาย	5 % ของยอดขาย

จากข้อมูลการผลิตของบริษัท มลูลี่ จำกัดสามารถแสดงได้ดังนี้ (ดังภาพที่ 6.7)



ภาพที่ 6.7 แสดงต้นทุนร่วมและผลิตภัณฑ์ร่วมของบริษัท มลูลี่ จำกัด  
ที่มา : อังสนา เปตะนันท์, 2559.

**มูลค่าผลิตภัณฑ์พลอยได้ B - ราคาขายผลิตภัณฑ์พลอยได้\_ต้นทุนผลิตต่อ\_ค่าใช้จ่ายในการขาย**

$$\begin{aligned}
 &= (2,000 \times 1.50) - 800 - (3,000 \times 5\%) \\
 &= 3,000 - 800 - 150 \\
 &= 2,050 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

การบันทึกบัญชีผลิตภัณฑ์พลอยได้กรณีนำผลิตภัณฑ์พลอยได้ไปผลิตต่อ เป็นดังนี้



## สมุดรายวันทั่วไป

พ.ศ 25x1		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
เดือน	วันที่			บาท	สต.	บาท	สต.
ส.ค.	1	คูกุมงานระหว่างทำ คูกุมวัตถุดิบ คูกุมค่าแรงงาน คูกุมค่าใช้จ่ายในการผลิต การบันทึกต้นทุนการผลิตร่วม		60,000	-		
	2	ผลิตภัณฑ์พลอยได้ คูกุมงานระหว่างทำ บันทึกมูลค่าของผลิตภัณฑ์พลอยได้		2,050	-	2,050	-
	3	ผลิตภัณฑ์พลอยได้ คูกุมวัตถุดิบ คูกุมค่าแรงงาน คูกุมค่าใช้จ่ายในการผลิต บันทึกต้นทุนผลิตต่อ		800	-	400	-
	4	เงินสด(1,800×1.50) ผลิตภัณฑ์พลอยได้(1,800×1.425) รายได้จากการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้ บันทึกการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้		2,700	-	2,565	-
	5	ค่าใช้จ่ายในการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้ เงินสด จ่ายค่าใช้จ่ายในการขาย (2,700×5%)		135	-	135	-
	6	สินค้าสำเร็จรูป คูกุมงานระหว่างทำ บันทึกสินค้าสำเร็จรูป (60,000-2,050)		57,950	-	57,950	-

## สมุดรายวันทั่วไป



พ.ศ 25x1		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
เดือน	วันที่			บาท	สต.	บาท	สต.
ส.ค.	7	เงินสด		107,000	-		
		ขายสินค้า (20,000×5)				100,000	-
		ภาษีขาย				7,000	-
		ขายสินค้า					
	8	ต้นทุนขาย		57,950	-		
		สินค้าสำเร็จรูป				57,950	-
		บันทึกต้นทุนขาย (60,000-2,050)					
	9	ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร		10,000	-		
		เงินสด				10,000	-
		จ่ายค่าใช้จ่ายในการขาย (100,000×10%)					
	10	รายได้จากการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้		135	-		
		ค่าใช้จ่ายในการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้				135	-
		ปิดบัญชีค่าใช้จ่ายในการขาย					

$$\begin{aligned}
 \text{ต้นทุนผลิตภัณฑ์พลอยได้ต่อหน่วย} &= \frac{\text{มูลค่าสุทธิ} + \text{ต้นทุนผลิตเพิ่ม}}{\text{จำนวนหน่วย}} \\
 &= \frac{2,050 + 800}{2,000} \\
 &= \mathbf{1.425 \text{ บาท}}
 \end{aligned}$$

การแสดงในงบกำไรขาดทุน เป็นดังนี้

บริษัท มลณี จำกัด

งบกำไรขาดทุน

สำหรับระยะเวลา 1 เดือน สิ้นสุดวันที่ 31 สิงหาคม 25x1

ขายสินค้า (20,000×5)	100,000
หัก ต้นทุนขาย (60,000-2,050)	57,950
กำไรขั้นต้น	42,050
หัก ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	10,000
กำไรสุทธิ	32,050

## สรุปเนื้อหา หน่วยที่ 6

เมื่อผู้เรียนได้ศึกษาหน่วยที่ 6 ผลิตภัณฑ์ร่วมและผลิตภัณฑ์พลอยได้ จบเรียบร้อยแล้ว สามารถสรุปเนื้อหา ได้ดังนี้

ผลิตภัณฑ์ร่วม (Joint Products) หมายถึง ผลิตภัณฑ์ที่ผลิตได้จากกระบวนการผลิตเดียวกัน มากกว่าหนึ่งชนิดและมีมูลค่าใกล้เคียงกัน ถ้าผลิตแล้วได้เป็นจำนวนมากและมีมูลค่าสูง เรียกว่า ผลิตภัณฑ์หลัก (Main Products) ส่วนผลิตภัณฑ์ที่เกิดขึ้นโดยบังเอิญอันเนื่องมาจากกระบวนการผลิตผลิตภัณฑ์หลัก มีปริมาณและราคาขายน้อยกว่าผลิตภัณฑ์อื่น ๆ เรียกว่า ผลิตภัณฑ์พลอยได้ (By Products) ต้นทุนที่เกิดขึ้นตั้งแต่ต้นจนถึงระดับที่แยกตัวออกเป็นผลิตภัณฑ์ชนิดต่าง ๆ เรียกว่า ต้นทุนร่วม (Joint Cost) และระดับการผลิตที่สิ้นสุดกระบวนการแล้วแยกตัวเป็นผลิตภัณฑ์หลายประเภท เรียกว่า จุดแยกออก (Split – off point)

การบัญชีที่เกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ร่วมนั้นจะบันทึกต้นทุนการผลิตที่เกิดขึ้นทั้งหมดและบันทึกการปันส่วนต้นทุนร่วมตามวิธีต่าง ๆ คือ วิธีหน่วยของผลผลิต วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก วิธีมูลค่าขาย สัมพัทธ์ วิธีอัตรากำไรคงที่ ส่วนการบันทึกบัญชีสำหรับผลิตภัณฑ์ที่ต้องนำไปผลิตต่อก่อนจึงขาย จะบันทึกต้นทุนที่ใช้ในการผลิตเพิ่มก่อนแล้วจึงบันทึกการปันส่วนต้นทุนร่วม

ส่วนผลิตภัณฑ์พลอยได้นั้นมีแนวคิดหลัก ๆ 2 แนวคิด คือ กิจการอาจเลือกปันส่วนต้นทุนร่วม หรือไม่ปันส่วนต้นทุนร่วมให้ผลิตภัณฑ์พลอยได้ ในกรณีที่ไม่มีการปันส่วนต้นทุนร่วมให้กับผลิตภัณฑ์พลอยได้ บันทึกได้ 2 กรณี คือ กรณีขายทันที ณ จุดแยกออก และกรณีนำไปผลิตต่อก่อนจึงขาย รายได้จากการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้แสดงในงบกำไรขาดทุน โดยแสดงเป็นรายได้จากการขาย รายได้อื่น ๆ หรือแสดงเป็นรายการหักจากต้นทุนขาย

คำศัพท์	ความหมาย
Allocation of joint cost	การปันส่วนต้นทุนร่วม
By Products	ผลิตภัณฑ์พลอยได้
Joint Products	ผลิตภัณฑ์ร่วม
Joint Cost	ต้นทุนร่วม
Joint process	กระบวนการผลิตร่วม
Main Products	ผลิตภัณฑ์หลัก
Physical Measures	วิธีหน่วยของผลผลิต
Relative Sales Value	วิธีมูลค่าขายสัมพัทธ์
Scrap	เศษซาก
Split – off point	จุดแยกออก
Weighted Average Method	วิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก

### ตอนที่ 1 ให้ผู้เรียนตอบคำถามต่อไปนี้

1. จงบอกความแตกต่างของผลิตภัณฑ์ร่วมกับผลิตภัณฑ์พลอยได้ (จุดประสงค์การเรียนรู้ที่ 1)
2. จงวาดรูปที่แสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนร่วม จุดแยกออก ผลิตภัณฑ์ร่วม ก. ผลิตภัณฑ์ร่วม ข. ผลิตภัณฑ์พลอยได้ ค. (จุดประสงค์การเรียนรู้ที่ 2)
3. ต้นทุนร่วม หมายถึง (จุดประสงค์การเรียนรู้ที่ 3)
4. วิธีการปันส่วนต้นทุนร่วมให้กับผลิตภัณฑ์ร่วมมีวิธีการใดบ้างและแต่ละวิธีใช้สำหรับการผลิตหรือผลิตภัณฑ์ร่วมที่มีลักษณะอย่างไร (จุดประสงค์การเรียนรู้ที่ 4)
5. การคำนวณต้นทุนปันส่วนในกรณีที่เกิดการนำไปผลิตต่อแล้วจึงขาย มีวิธีการคำนวณหามูลค่าขายของผลิตภัณฑ์ร่วมอย่างไร (จุดประสงค์การเรียนรู้ที่ 5)
6. จงยกตัวอย่างการจัดทำงบกำไรขาดทุน(บางส่วน) ของผลิตภัณฑ์ร่วมกรณีขายทันที ณ จุดแยกออก และกรณีนำไปผลิตต่อก่อนจึงขาย พร้อมคำนวณอัตรากำไรขั้นต้น (จุดประสงค์การเรียนรู้ที่ 6,7)
7. การบันทึกบัญชีสำหรับผลิตภัณฑ์ที่ต้องนำไปผลิตต่อก่อนจึงขาย มีหลักการอย่างไร (จุดประสงค์การเรียนรู้ที่ 8)
8. ปัจจัยสำคัญที่ใช้ในการพิจารณาว่า ผลิตภัณฑ์ใดเป็นผลิตภัณฑ์หลักหรือผลิตภัณฑ์พลอยได้คืออะไร (จุดประสงค์การเรียนรู้ที่ 9)
9. รายได้จากการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้ นำไปแสดงในงบกำไรขาดทุนได้กี่วิธี อะไรบ้าง (จุดประสงค์การเรียนรู้ที่ )

### ตอนที่ 2

1. จงบอกถึงผลิตภัณฑ์หลักและผลิตภัณฑ์พลอยได้ที่เกิดจากการผลิตของกิจการดังต่อไปนี้

ลักษณะธุรกิจ	ผลิตภัณฑ์หลัก (Main Products)	ผลิตภัณฑ์พลอยได้ (By Product)
โรงเลื่อย		
โรงสีข้าว		
โรงงานน้ำตาล		
อุตสาหกรรมกลั่นน้ำมัน		

### ตอนที่ 3





1. บริษัท ไมยราบ จำกัด ผลิตสินค้า ก สินค้า ข สินค้า ค โดยถือว่าเป็นผลิตภัณฑ์ร่วม มีต้นทุนรวม 48,000 บาท กิจการนำสินค้าออกขายทันที ณ จุดแยกออก รายละเอียดของสินค้าทั้ง 3 ชนิด มีดังนี้

สินค้า	ปริมาณการผลิต (หน่วย)	ราคาขายต่อหน่วย(บาท)
สินค้า ก	1,200	12
สินค้า ข	800	12
สินค้า ค	2,000	18

ให้ทำ คำนวณต้นทุนปันส่วนและต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าแต่ละชนิด โดยวิธีต่อไปนี้

- วิธีหน่วยของผลผลิต
  - วิธีมูลค่าขายสัมพัทธ์
2. บริษัท โมราห์ จำกัด ผลิตน้ำหอม 2 ชนิด คือน้ำหอม A และน้ำหอม B จากกระบวนการผลิตเดียวกันโดยใช้วัตถุดิบ 90,000 บาท ค่าแรงงาน 40,000 บาท ค่าใช้จ่ายในการผลิต 50,000 บาท โดยมีรายละเอียดเพิ่มเติม ดังนี้

สินค้า	ปริมาณการผลิต(ซีซี)	ราคาขายต่อหน่วย(บาท)	กำหนดน้ำหนัก
น้ำหอม A	21,000	60	5 เท่า
น้ำหอม B	15,000	36	4 เท่า

ให้ทำ คำนวณต้นทุนปันส่วนและต้นทุนต่อหน่วยของน้ำหอมแต่ละชนิด โดยวิธีต่อไปนี้

- วิธีหน่วยของผลผลิต
  - วิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก
  - วิธีมูลค่าขายสัมพัทธ์
  - วิธีอัตรากำไรคงที่ 40%
3. บริษัท มหานคร จำกัด มีต้นทุนรวม 100,000 บาท จากกระบวนการผลิตเดียวกันได้สินค้า 3 ชนิด ซึ่งเป็นผลิตภัณฑ์ร่วม มีรายละเอียดประจำเดือน สิงหาคม 25x1 ดังนี้

สินค้า	ปริมาณ (หน่วย)	ราคาขาย ณ จุดแยกออก(บาท)	สินค้าคงเหลือปลายงวด(หน่วย)
สินค้า x	500	160	100
สินค้า y	500	120	200
สินค้า z	1,000	120	300



**ให้ทำ** คำนวณหาต้นทุนปันส่วนและต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าคงเหลือทั้ง 3 ชนิด และนำไปแสดงในงบกำไรขาดทุนโดยวิธีต่อไปนี้

1. วิธีหน่วยของผลผลิต
  2. วิธีมูลค่าขายสัมพัทธ์
4. บริษัท มังกร จำกัด มีการผลิตสินค้าที่ได้ผลิตภัณฑ์ร่วม 3 ชนิด คือ สินค้า ก, สินค้า ข และ สินค้า ค โดยในการผลิตมีต้นทุนวัตถุดิบ 200,000 บาท ค่าแรงงาน 100,000 บาท และค่าใช้จ่ายในการผลิต 150,000 บาท มีรายละเอียดเพิ่มเติม ดังนี้

สินค้า	ปริมาณ (หน่วย)	ราคาขาย ณ จุดแยกออก (บาท)
สินค้า ก	75,000	5.50
สินค้า ข	45,000	6.40
สินค้า ค	30,000	9.00

**ให้ทำ** คำนวณหาต้นทุนปันส่วน และต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าทั้ง 3 ชนิด โดยวิธีต่อไปนี้

1. วิธีหน่วยของผลผลิต
  2. วิธีมูลค่าขายสัมพัทธ์
5. บริษัท มธรรดาการผลิต จำกัด ผลิตสินค้า ก, สินค้า ข และสินค้า ค สินค้าทั้ง 3 ชนิดเป็นผลิตภัณฑ์ร่วมขายได้หลังจุดแยกออก หรืออาจทำการผลิตต่อก่อนแล้วจึงจำหน่ายก็ได้ ต้นทุนผลิตต่อมีลักษณะเป็นต้นทุนผันแปรทั้งหมด ต้นทุนรวมมีจำนวน 30,000 บาท และใช้วิธีมูลค่าขายสัมพัทธ์เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนรวม รายละเอียดเพิ่มเติม มีดังนี้

สินค้า	มูลค่าขาย ณ จุดแยกออก(บาท)	ต้นทุนผลิตต่อ(บาท)	มูลค่าขาย(บาท)
สินค้า ก	10,000	2,000	11,600
สินค้า ข	12,500	750	14,250
สินค้า ค	17,500	1,250	19,500
	<u>40,000</u>		<u>45,350</u>

- ให้ทำ**
1. ปันส่วนต้นทุนรวมให้กับผลิตภัณฑ์ร่วมแต่ละชนิด โดยสมมติว่าสินค้าแต่ละชนิดทำการผลิตต่อก่อนแล้วจึงขาย
  2. ท่านคิดว่าสินค้าทั้ง 3 ชนิด ควรทำการผลิตต่อก่อนจึงขายหรือไม่ เพราะเหตุใด จงอธิบาย



6. บริษัทผู้ผลิตน้ำมันแห่งหนึ่งผลิตน้ำมันหลายชนิดจากน้ำมันดิบ มีต้นทุนรวม 35,790 บาทและข้อมูลต่าง ๆ สรุปได้ดังนี้

ชนิดน้ำมัน	ปริมาณ (แกลลอน)	ราคาขาย (บาท)	ต้นทุนทำต่อ (บาท)
น้ำมัน ก	250	75	450
น้ำมัน ข	120	50	300
น้ำมัน ค	25	15	-

ซากวัตถุดิบขายได้ราคา 170 บาท บริษัทถือว่าน้ำมัน ค เป็นผลิตภัณฑ์พลอยได้ โดยนำเอามูลค่าที่ขายได้จากผลิตภัณฑ์พลอยได้ไปหักจากต้นทุนรวม

ให้ทำ คำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยของน้ำมัน ก น้ำมัน ข โดยวิธีมูลค่าขายสัมพัทธ์

7. บริษัท โมก จำกัด ทำการผลิตสินค้าจำหน่ายเป็นผลิตภัณฑ์หลัก 2 ชนิด และผลิตภัณฑ์พลอยได้ 1 ชนิด บริษัทไม่ปันส่วนต้นทุนรวมให้ผลิตภัณฑ์พลอยได้ ในระหว่างเดือน พฤษภาคม 25x1 มีข้อมูลดังนี้

ผลิตภัณฑ์	ปริมาณ (กิโลกรัม)	ราคาขาย/ก.ก. (บาท)
ผลิตภัณฑ์ A	10,000	10
ผลิตภัณฑ์ B	20,000	5
ผลิตภัณฑ์ C	5,000	2

ต้นทุนที่เกิดขึ้นมีดังนี้

วัตถุดิบทางตรง	60,000 บาท
ค่าแรงงานทางตรง	25,000 บาท
ค่าใช้จ่ายในการผลิต	20,000 บาท
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	12,600 บาท
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานผลิตภัณฑ์พลอยได้	3,000 บาท

- ให้ทำ 1. คำนวณต้นทุนการผลิตร่วมโดยวิธีหน่วยของผลผลิต  
 2. บันทึกบัญชีเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ร่วมในสมุดรายวันทั่วไป  
 3. งบกำไรขาดทุนของบริษัท โมก จำกัด ทั้ง 3 วิธี



8. บริษัท มะหาด จำกัด ทำการผลิตสินค้าโดยมีผลิตภัณฑ์ ก เป็นผลิตภัณฑ์หลักจำนวน 10,000 หน่วย ผลิตภัณฑ์ ข เป็นผลิตภัณฑ์พลอยได้ จำนวน 2,000 หน่วย ต้นทุนรวม 80,000 บาท ซึ่งกิจการมีนโยบายไม่ปันส่วนต้นทุนรวมให้ผลิตภัณฑ์พลอยได้ ผลิตภัณฑ์ทั้งสองชนิดต้องนำไปผลิตต่อก่อนจึงจำหน่าย โดยมีต้นทุนดังนี้

	ผลิตภัณฑ์ ก	ผลิตภัณฑ์ ข
วัตถุดิบทางตรง	40,000 บาท	1,000 บาท
ค่าแรงงานทางตรง	20,000 บาท	1,500 บาท
ค่าใช้จ่ายในการผลิต	20,000 บาท	500 บาท
จำนวนผลิต	10,000 หน่วย	2,000 หน่วย
ราคา/หน่วย	25 บาท	5 บาท

บริษัทมีค่าใช้จ่ายในการขาย 10% ของยอดขายแต่ละผลิตภัณฑ์

ไม่มีงานระหว่างผลิตคงเหลือ

- ให้ทำ
1. บันทึกรายการเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์พลอยได้
  2. งบกำไรขาดทุนโดยวิธีหักจากต้นทุนขายของผลิตภัณฑ์หลัก



## ใบมอบหมายกิจกรรม

### เรื่อง ผลิตภัณฑ์ร่วมและผลิตภัณฑ์พลอยได้

#### คำชี้แจง

ผู้เรียนต้องมีเจตคติที่ดีและเห็นคุณค่าของหลักการบัญชีผลิตภัณฑ์ร่วมและผลิตภัณฑ์พลอยได้ ลักษณะและวิธีการของผลิตภัณฑ์ร่วมและผลิตภัณฑ์พลอยได้มีวินัย ละเอียดรอบคอบ อดทน รับผิดชอบ ในการปฏิบัติงาน และเตรียมความพร้อมด้านวัสดุ อุปกรณ์ในการเรียนได้สอดคล้องกับใบมอบหมายกิจกรรม รอบคอบ ระมัดระวัง มีคุณธรรมจริยธรรมในการจัดทำบัญชีของธุรกิจ (จุดประสงค์การเรียนรู้ที่ 11, 12,13)

#### จุดประสงค์การเรียนรู้

ผู้เรียนอธิบายความหมายของผลิตภัณฑ์ร่วมและวิธีการปันส่วนต้นทุนร่วมให้ผลิตภัณฑ์ได้

#### สื่อเครื่องมือ/อุปกรณ์

1. เอกสารประกอบการเรียน เรื่อง ผลิตภัณฑ์ร่วมและผลิตภัณฑ์พลอยได้
2. อุปกรณ์ในการเรียน ดินสอ ปากกา ยางลบ ไม้บรรทัด เครื่องคำนวณ
3. กระดาษ A4

#### ขั้นตอนในการปฏิบัติกิจกรรม

1. ผู้เรียนแบ่งกลุ่ม กลุ่มละ 3-5 คน โดยแต่ละกลุ่มควรมีความสามารถ
2. ผู้เรียนระดมกำลังสมองร่วมกันศึกษาข้อมูลเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ร่วมที่ผู้เรียนค้นคว้า มา 1 กิจกรรม และสร้างแบบฟอร์มเพื่อใช้เป็นเอกสารประกอบการอ้างอิงในการคำนวณการปันส่วนต้นทุนร่วมให้กับผลิตภัณฑ์
3. นำการปันส่วนต้นทุนร่วมให้กับผลิตภัณฑ์ร่วมมาทำเป็นผังมโนภาพ
4. ส่งตัวแทนกลุ่มมานำเสนอหน้าชั้นเรียน โดยใช้สื่อที่ผู้สอนจัดหาบางส่วนและส่วนที่ผู้เรียนต้องจัดทำให้เหมาะสมกับใบมอบหมายกิจกรรม
5. ผู้นำเสนอตั้งคำถามเพื่อถามกลุ่มเพื่อนอย่างน้อย 2 คำถาม โดยให้กลุ่มเพื่อนตอบคำถามแสดงความคิดเห็นอย่างและนำผลงานของแต่ละกลุ่มติดบอร์ดหน้าชั้นเรียน

#### เกณฑ์การประเมินผล

คะแนนรวมจากแบบประเมินผลกิจกรรมกลุ่มหาค่าเฉลี่ยไม่ต่ำกว่าร้อยละ 80



แบบประเมินผลกิจกรรมกลุ่ม		
หน่วยที่.....	เรื่อง.....	
หัวข้อ / งาน .....		
ระดับชั้น.....วันที่.....ภาคเรียนที่.....ปีการศึกษา.....		
สมาชิกกลุ่ม 1..... 2.....		
3..... 4.....		
5.....		
รายการประเมิน	คะแนนที่ได้	หมายเหตุ
1. เนื้อหาข้อมูลมีความถูกต้อง ละเอียด ชัดเจนและสมบูรณ์ 2. การนำเสนอหน้าชั้นเรียน มีการใช้สื่อผังมโนภาพสรุปเป็นขั้นตอนถูกต้องและสมบูรณ์ 3. มีความสามัคคีขณะปฏิบัติกิจกรรมภายในกลุ่ม 4. สมาชิกได้มีส่วนร่วมในการแสดงความคิดเห็นที่เป็นประโยชน์ต่อกลุ่ม 5. การรับฟังความคิดเห็นของเพื่อนร่วมชั้นเรียน 6. นำหลักปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียงมาประยุกต์ใช้ 7. ตอบข้อซักถาม แก้ปัญหา และยกตัวอย่างได้อย่างถูกต้อง 8. การส่งงานตรงตามเวลาที่กำหนด		<b>เกณฑ์ผล/คะแนน</b> ดีมาก = 5 ดี = 4 ปานกลาง = 3 พอใช้ = 2 ปรับปรุง = 1  <b>คะแนนเต็ม</b> <b>รวม 40 คะแนน</b>
<b>รวมคะแนนที่ได้</b>		
คิดเป็นร้อยละ = $(\text{คะแนนที่ได้} \times 100) \div 40 = \dots\dots\dots$		
เกณฑ์การประเมิน : การประเมินต้องได้ไม่ต่ำกว่าร้อยละ 80 จึงจะถือว่าผ่านเกณฑ์ ลงชื่อ.....ผู้ประเมิน (.....)		



## แบบประเมินผลหลังเรียน

## หน่วยที่ 6 ผลิตภัณฑ์ร่วมและผลิตภัณฑ์พลอยได้

## คำชี้แจง จงทำเครื่องหมาย (X) ลงหน้าข้อที่ถูกต้องที่สุด

1. ในกระบวนการผลิตที่ใช้ปัจจัยในการผลิตร่วมกันประกอบด้วย วัตถุดิบ ค่าแรงงานและค่าใช้จ่ายในการผลิตจนถึงจุดแยกออก เป็นผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด ต้นทุนที่ใช้ในการผลิตร่วมกันจนได้ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดนี้คือข้อใด
  - ก. ต้นทุนร่วม
  - ข. ผลผลิตรวม
  - ค. จุดแยกออก
  - ง. ต้นทุนการผลิต
  - จ. ผลิตภัณฑ์ร่วม
2. ผลิตภัณฑ์ตั้งแต่ 2 ชนิดขึ้นไปที่เกิดจากกระบวนการผลิตเดียวกันและขายได้ในมูลค่าที่ใกล้เคียงกันคืออะไร
  - ก. ผลิตภัณฑ์พลอยได้
  - ข. ผลิตภัณฑ์ต่อเนื่อง
  - ค. ผลิตภัณฑ์หลัก
  - ง. ผลิตภัณฑ์ร่วม
  - จ. ผลิตภัณฑ์ร่วม
3. ข้อใดต่อไปนี้กล่าวถึงต้นทุนร่วมได้อย่างถูกต้อง
  - ก. เพื่อลดต้นทุนขาย
  - ข. เพื่อการคำนวณต้นทุนต่อหน่วย
  - ค. เพื่อวางแผนการผลิตหลังจุดแยกออก
  - ง. เพื่อตีราคาต้นทุนผลิตภัณฑ์ร่วมที่ได้จากกระบวนการผลิต
  - จ. ช่วยให้ผู้บริหารตัดสินใจในการนำผลิตภัณฑ์ร่วมชนิดใดไปผลิตต่อหรือไม่
4. ถ้ากิจการใช้วิธีถัวเฉลี่ยในการปันส่วนผลิตภัณฑ์ร่วมจะมีผลตามข้อใด
  - ก. ต้นทุนรวมต่อหน่วยของสินค้าแต่ละชนิดเท่ากัน
  - ข. อัตรากำไรสุทธิต่อยอดขายของสินค้าแต่ละชนิดเท่ากัน
  - ค. อัตรากำไรขั้นต้นต่อยอดขายของสินค้าแต่ละชนิดเท่ากัน
  - ง. ต้นทุนหลังจุดแยกออกต่อหน่วยของสินค้าแต่ละชนิดเท่ากัน
  - จ. ต้นทุนก่อนจุดแยกออกต่อหน่วยของสินค้าแต่ละชนิดเท่ากัน



5. ในกระบวนการผลิตสินค้าหนึ่ง ๆ ผลิตภัณฑ์พลอยได้แตกต่างกับเศษซากหรือเศษวัสดุดิบในเรื่องใดเป็นสำคัญ
  - ก. ผลิตภัณฑ์พลอยได้นำไปผลิตต่อ เศษซากไม่ผลิตต่อ
  - ข. ผลิตภัณฑ์พลอยได้มีราคาสูงกว่าเศษซากซึ่งมีราคาต่ำ
  - ค. ผลิตภัณฑ์พลอยได้มีปริมาณมากกว่าเศษซากซึ่งมีปริมาณน้อยกว่า
  - ง. ผลิตภัณฑ์พลอยได้เป็นผลิตภัณฑ์ที่ยังไม่สมบูรณ์จึงต้องทำการผลิตต่อ
  - จ. ผลิตภัณฑ์พลอยได้ผ่านกระบวนการผลิต เศษซากไม่ผ่านกระบวนการผลิต
6. ข้อใดต่อไปนี้เป็นผลิตภัณฑ์ร่วมในการผลิตสินค้า
  - ก. อุตสาหกรรมกลั่นน้ำมัน : น้ำมันเบนซิน , ยางมะตอย
  - ข. อุตสาหกรรมกลั่นน้ำมัน : น้ำมันเบนซิน , น้ำมันดีเซล
  - ค. โรงงานน้ำตาล : น้ำตาล , ชานอ้อย
  - ง. โรงเลื่อย : ไม้แปรรูป , เศษไม้
  - จ. โรงสี : ข้าวสาร , รำข้าว
7. การปันส่วนต้นทุนร่วมกับผลิตภัณฑ์โดยใช้เกณฑ์การแบ่งตามอัตราส่วนของมูลค่าขายหรือราคาตลาดของผลิตภัณฑ์ร่วมแต่ละชนิดคือการปันส่วนต้นทุนร่วมวิธีใด
  - ก. วิธีถ่วงเฉลี่ย
  - ข. วิธีจำนวนหน่วย
  - ค. วิธีมูลค่าขายสัมพัทธ์
  - ง. วิธีอัตรากำไรคงที่
  - จ. วิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก
8. การคิดต้นทุนปันส่วนให้แก่ผลิตภัณฑ์พลอยได้วิธีการใดถูกต้อง
  - ก. ราคาขาย – ต้นทุนจ่ายเพิ่ม – กำไรที่ต้องการ
  - ข. ราคาขาย – ต้นทุนจ่ายเพิ่ม – ค่าใช้จ่ายในการขาย
  - ค. ราคาขาย + ต้นทุนจ่ายเพิ่ม + ค่าใช้จ่ายในการขาย
  - ง. ต้นทุนจ่ายเพิ่ม – ค่าใช้จ่ายในการขาย – กำไรที่ต้องการ
  - จ. ต้นทุนจ่ายเพิ่ม + ค่าใช้จ่ายในการขาย – กำไรที่ต้องการ





9. ผลิตร่วมพลอยได้หมายถึงข้อใด
- ก. ผลิตร่วมที่ได้จากกระบวนการผลิตร่วมและมีราคาน้อยกว่าผลิตร่วมหลัก
  - ข. ผลิตร่วมที่ได้จากกระบวนการผลิตร่วมและมีราคาสูงกว่าผลิตร่วมหลัก
  - ค. ผลิตร่วมที่ได้จากกระบวนการผลิตร่วมและมีราคาใกล้เคียงกัน
  - ง. ผลิตร่วมที่ได้จากเศษวัตถุดิบที่เหลือจากกระบวนการผลิต
  - จ. ผลิตร่วมที่เกิดจากการไม่ได้ตั้งใจผลิต
10. กิจกรรมต้องการคำนวณต้นทุนรวมให้กับผลิตร่วมพลอยได้จะใช้การคำนวณวิธีใด
- ก. วิธีต้นทุนหลังจุดแยกออก
  - ข. วิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก
  - ค. วิธีคิดต้นทุนย้อนกลับ
  - ง. วิธีมูลค่าขายสัมพัทธ์
  - จ. วิธีถ่วงเฉลี่ย



## เอกสารอ้างอิง

ดวงมณี โกมารทัต. การบัญชีต้นทุน. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555.

สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์. การบัญชีต้นทุน Cost Accounting. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์แมคกรอ-ฮิล, 2552.

เยาวภา ณ นคร. การบัญชีต้นทุน 2. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ซีเอ็ดยูเคชั่น, 2545.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 .(ปรับปรุง 2557) เรื่อง สินค้าคงเหลือ. กรุงเทพมหานคร : 2557.

สุโขทัยธรรมมาธิราช, มหาวิทยาลัย. เอกสารการสอนชุดวิชาการบัญชีต้นทุน 1 และการบัญชีต้นทุน 2. พิมพ์ครั้งที่ 3. นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2557.

