

## บทที่ 2

### ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

#### 2.1 ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

##### 2.1.1 งบประมาณ

**งบประมาณ** เป็นงบเชิงปริมาณที่มีรูปแบบในการจัดสรรทรัพยากรเพื่อให้สามารถดำเนินกิจกรรมตามแผนงาน ใช้ในการควบคุมและประสานงานทุกระดับกิจกรรมขององค์กร การจัดงบประมาณจะเป็นการแสดงค่าใช้จ่ายและรายได้หรือผลกำไรตามแผนงานที่คาดว่าจะเกิดขึ้น สำหรับระยะเวลาหนึ่งๆ ในอนาคต ซึ่งไม่ยาวนานจนเกินไปและมีความเหมาะสมโดยมีระยะเวลาของงบประมาณไม่สั้นจนเกินไป งบประมาณจะถูกใช้เป็นมาตรฐานเพื่อประเมินผลการดำเนินงาน และควบคุมค่าใช้จ่ายในอนาคตได้

**งบประมาณ** เป็นส่วนหลักพื้นฐานของการควบคุมโครงการในองค์กร เนื่องจากเป็นการจัดทำงบการเงิน ตัวเลขทางการเงินเป็นตัวกำหนดปริมาณเงินที่จะใช้ในกิจกรรมต่างๆ ในองค์กร เช่น งบประมาณการจัดหาและฝึกอบรมพนักงาน การจัดซื้อเครื่องจักร การผลิตการส่งเสริมการขาย การขาย ฯลฯ ดังนั้น งบประมาณจึงมีประโยชน์ใช้ในระบบบัญชีขององค์กรซึ่งสามารถครอบคลุมได้ทุกหน่วยงาน นอกจากนี้ ลักษณะเชิงการเงินของงบประมาณจะมีส่วนในการเปิดเผยข้อมูลด้านการลงทุน ดันทุนการผลิต ดันทุนการดำเนินงาน ผลตอบแทนการลงทุน ฯลฯ การจัดทำงบประมาณจึงเป็นส่วนหนึ่งของการบริหารงานที่ผู้บริหารขององค์กรทุกองค์กรให้ความสนใจ

##### 2.1.1.1 วัตถุประสงค์ของการจัดทำงบประมาณ

การจัดทำงบประมาณมีวัตถุประสงค์หลักสามประการ ประการแรกคือ ใช้ในการวางแผนการดำเนินงาน งบประมาณที่ผ่านการพิจารณาอนุมัติจากผู้บริหารแล้วจะสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการวางแผนกิจกรรมต่างๆ ในองค์กร เช่น งบประมาณขาย (Sale Budget) เป็นงบประมาณที่ใช้ในการวางแผนการส่งเสริมการขาย งบประมาณการผลิต (Production Budget) ใช้ในการวางแผนการจัดหาบุคลากร วัสดุ และทรัพยากรการผลิต งบประมาณกำไร (Profit Budget)

และงบประมาณลงทุน (Capital Budget) เป็นงบประมาณที่ใช้ในการวางแผนความต้องการเงินลงทุน

ประการที่สอง คือ ใช้ในการควบคุมการดำเนินงาน โดยการใช้งบประมาณเป็นเกณฑ์หรือมาตรฐานในการเปรียบเทียบกับผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริงสำหรับระยะเวลาของงบประมาณซึ่งโดยปกติจะเป็นระยะเวลาหนึ่งปี

และประการที่สาม คือ ใช้ในการประสานงานการดำเนินงานของหน่วยงานในองค์กร โดยเฉพาะหน่วยงานผลิต หน่วยงานขาย และหน่วยงานการเงิน หน่วยงานผลิตควรผลิตเฉพาะผลิตภัณฑ์ซึ่งหน่วยงานขายจะสามารถขายได้กำไร หรือหน่วยงานการเงินควรจัดสภาพคล่องทางการเงินเพื่อให้สามารถดำเนินการผลิตได้อย่างราบรื่น ในกระบวนการพัฒนางบประมาณการประสานงานที่ดีระหว่างผู้บริหารกับพนักงาน จะช่วยให้สามารถกำหนดและรวบรวมกิจกรรมต่างๆ ที่ต้องการภายในองค์กรอย่างมีประสิทธิภาพ

#### ประโยชน์ของการจัดทำงบประมาณ

การจัดทำงบประมาณ นอกจากจะมีประโยชน์ตามวัตถุประสงค์ในการจัดทำงบประมาณแล้วยังมีประโยชน์อื่นๆ สรุปได้ดังนี้

- เป็นเครื่องมือของฝ่ายบริหารในการจัดการตามนโยบายอย่างมีประสิทธิภาพ
- ช่วยในการจัดสรรทรัพยากรที่มีอยู่จำกัดภายในองค์กรให้มีประสิทธิภาพสูงสุด
- ใช้ในการควบคุมค่าใช้จ่ายการดำเนินงาน
- ใช้ในการประเมินผลการดำเนินงาน
- ช่วยให้เกิดการประหยัดค่าใช้จ่าย
- ช่วยให้ผู้บริหารวิเคราะห์ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงปัจจัยทางการผลิต การตลาด และการเงิน
- ใช้เป็นสื่อประชาสัมพันธ์ให้แต่ละหน่วยงานในองค์กรให้รับรู้แนวทางการดำเนินงานตามนโยบายขององค์กร
- ใช้ในการประมาณการความต้องการงบประมาณในอนาคต
- ช่วยให้เกิดความมั่นใจในการปฏิบัติงานตามแผนงานของบุคคลากรในแต่ละหน่วยงานซึ่งมีงบประมาณรองรับ
- ใช้ในการส่งเสริมพัฒนาระบบงานสร้างสรรค์ต่างๆ

ปัจจัยที่มีส่วนทำให้การจัดทำงบประมาณมีประโยชน์ต่อองค์กรมากขึ้นประกอบด้วย

- นโยบายของผู้บริหาร
- ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับวิธีการจัดทำงบประมาณ
- ความรับผิดชอบเกี่ยวกับงบประมาณ
- ความสัมพันธ์ระหว่างงบประมาณกับระบบบัญชี



นโยบายที่แน่ชัดของผู้บริหารในการใช้งบประมาณเป็นเครื่องมือในการวางแผน ควบคุม และประสานงาน จะมีส่วนช่วยให้กระบวนการบริหารจัดการกิจกรรมต่างๆ ในองค์กรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจากบุคลากรในระดับต่างๆ ขององค์กรจะให้ความสนใจต่อวิธีการงบประมาณที่ใช้ และมีส่วนร่วมในการควบคุมการใช้ทรัพยากรตามงบประมาณโดยประหยัด

ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการจัดทำงบประมาณ มีส่วนช่วยให้การจัดทำงบประมาณเป็นไปอย่างถูกต้องเกิดประโยชน์ต่อการดำเนินงานกิจกรรมต่างๆ ในองค์กรอย่างเต็มที่ ความเข้าใจผิดของพนักงานขายในการจัดทำงบประมาณขายต่ำกว่าความสามารถที่จะขายได้ โดยเข้าใจว่าจะช่วยให้ตนเอง สามารถขายได้สูงกว่าเป้าหมายตามงบประมาณเป็นการแสดงให้เห็นความสามารถของตน จะทำให้ประโยชน์ของการใช้งบประมาณลดลง การจัดทำงบประมาณเป็นเพียงการประมาณการในอนาคต ดังนั้น เมื่อเกิดสภาพการณ์ที่แตกต่างจากที่คาดคะเนไว้ก็จะมีการปรับปรุงงบประมาณได้

ความรับผิดชอบเกี่ยวกับงบประมาณจะต้องสอดคล้องกับการจัดสายงานในองค์กร ผู้มีหน้าที่ในการใช้จ่ายงบประมาณที่จัดสรรให้ จะต้องมีความรับผิดชอบต่อการควบคุมงบประมาณนั้นๆ ด้วยการใช้งบประมาณและผลการดำเนินงานจึงมีส่วนช่วยในการประเมินผลหน่วยงานที่รับผิดชอบงบประมาณด้วย

งบประมาณและข้อมูลระบบบัญชีต่างก็เป็นเครื่องมือสำคัญในการบริหารงาน ระบบบัญชีเป็นการจัดวางกระบวนการรวบรวมข้อมูลในอดีตเพื่อวิเคราะห์จัดทำงบการเงินเสนอต่อผู้บริหาร การจัดทำงบประมาณ ใช้ประโยชน์ก็ต่อเมื่อมีระบบบัญชีที่สามารถให้ข้อมูลที่จะใช้เปรียบเทียบกับข้อมูลตามงบประมาณได้ ดังนั้น การรวบรวมข้อมูลตามระบบบัญชีควรจะใช้หลักเกณฑ์เดียวกันกับที่ใช้ในการจัดทำงบประมาณ

#### ลักษณะของงบประมาณที่ดี

งบประมาณที่ดี จะต้องมึลักษณะที่เอื้อต่อการบริหารงานกิจกรรมต่างๆ ที่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์และเกิดประโยชน์สูงสุดขององค์กร ลักษณะงบประมาณที่ดีพอสรุปได้ดังนี้

- เป็นศูนย์รวมของเงินงบประมาณจากทุกหน่วยงานในองค์กร
- เป็นการยึดหลักเป้าหมายการดำเนินงานที่สูงสุด
- เป็นการกำหนดจำนวนเงินงบประมาณเป็นไปตามปัจจัยในการทำงาน
- เป็นเครื่องมือของฝ่ายบริหารในการควบคุมค่าใช้จ่ายได้อย่างรัดกุม
- มีระยะเวลาการดำเนินงานที่เหมาะสม
- เป็นไปตามหลักการประหยัด
- มีลักษณะเด่นชัด เป็นที่ยอมรับได้ของทุกฝ่าย
- มีความถูกต้องและน่าเชื่อถือ
- มีความยืดหยุ่น

การจัดทำงบประมาณเป็นศูนย์รวม จะช่วยให้สามารถเปรียบเทียบงบประมาณค่าใช้จ่ายในแต่ละหน่วยงานเพื่อความยุติธรรมและเหมาะสมในการจัดสรรงบประมาณ ป้องกันการซ้ำซ้อนของการทำงาน ทำให้สามารถพิจารณาตามความเหมาะสมกับกิจกรรมที่จะต้องทำ

การยึดหลักเป้าหมายการดำเนินงานสูงที่สุดในการจัดทำงบประมาณ จะทำให้สามารถจัดสรรเงินงบประมาณที่มีอยู่อย่างจำกัดให้เป็นไปตามความสำคัญก่อนหลังของกิจกรรม ทำให้เกิดแผนงานที่ดีและเสริมสร้างการเติบโตขององค์กรอย่างต่อเนื่อง

การกำหนดจำนวนเงินงบประมาณให้เป็นไปตามปัจจัยในการทำงาน ถือเป็นสิ่งปกติในการดำเนินงานทางธุรกิจ ซึ่งจะต้องมีรายได้ของกิจกรรมเหนือรายจ่ายตามงบประมาณที่จัดสรรให้เมื่อทำงานมาก มีผลงานสร้างรายได้มาก ค่าใช้จ่ายก็จะมากตาม

งบประมาณที่ดีจะต้องสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมค่าใช้จ่ายได้ โดยจะมีส่วนช่วยให้เกิดการใช้จ่ายอย่างประหยัด สามารถตัดทอนรายจ่ายที่ไม่จำเป็น ป้องกันการใช้จ่ายสูงเกินกว่าที่น่าจะเป็น

ระยะเวลาที่ใช้สำหรับงบประมาณส่วนใหญ่จะไม่เกินหนึ่งปี การจัดทำงบประมาณที่ใช้ในระยะเวลาสั้นจะทำให้เสียเวลามากขึ้นในการจัดทำงบประมาณ แต่จะได้ผลดี คือ งบประมาณจะใกล้เคียงความเป็นจริงมากขึ้น

งบประมาณที่ดีจะต้องมีลักษณะชัดเจน เข้าใจง่าย โดยสามารถเน้นความสำคัญของแต่ละกิจกรรมได้ จะต้องเป็นงบประมาณที่มีความถูกต้องและเชื่อถือได้ การใช้จ่ายต่างๆที่เป็นจริงจะใกล้เคียงกับงบประมาณที่ตั้งไว้ และจะต้องมีความยืดหยุ่นและปรับเปลี่ยนได้ตามความจำเป็น

### 2.1.1.2 ประเภทของงบประมาณ

งบประมาณสามารถจัดแบ่งได้เป็น 2 ประเภทใหญ่ๆ คือ

(1) งบประมาณการดำเนินงาน (Operating Budgets)

(2) งบประมาณการเงิน (Financial Budgets)

งบประมาณการดำเนินงานประกอบด้วย

- งบประมาณการขาย (Sales Budgets)
- งบประมาณการผลิต (Product Budgets)
- งบประมาณค่าใช้จ่ายในการขายและการบริหาร (Sales and Administrative Budgets)

งบประมาณการเงินประกอบด้วย

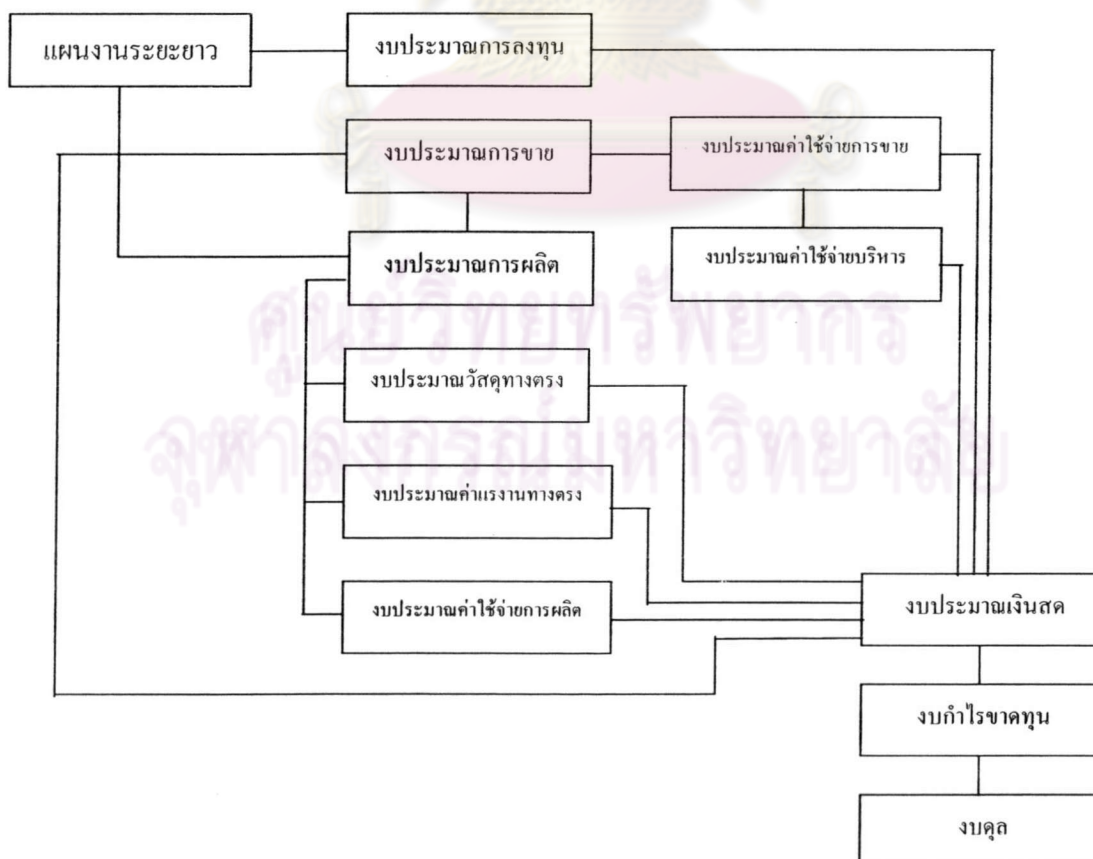
- งบประมาณการลงทุน (Capital Budgets)
- งบประมาณเงินสด (Cash Budgets)
- งบกำไรขาดทุน (Profit and Loss Statement)



- งบดุล ( Balance Sheet )
- งบประมาณการดำเนินงานอาจจะแบ่งเป็น
- งบประมาณค่าใช้จ่าย ( Expense Budgets )
- งบประมาณรายได้ ( Revenue Budgets )
- งบประมาณกำไร ( Profit Budgets )

งบประมาณค่าใช้จ่ายประกอบด้วย งบประมาณค่าใช้จ่ายในการผลิตซึ่งจะใช้ในการวัดประสิทธิภาพของการผลิต ถ้าค่าใช้จ่ายจริงสูงกว่างบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตจะแสดงว่า ต้นทุนการดำเนินงานสูงกว่าที่ควรจะเป็น และค่าใช้จ่ายบริหารซึ่งไม่อาจจะวัดผลได้ง่าย เช่น ถ้าค่าใช้จ่ายวิจัยทางการตลาดสูงกว่างบประมาณก็ไม่ได้หมายความว่าประสิทธิภาพต่ำ งบประมาณรายได้เป็นเครื่องมือในการวัดประสิทธิภาพทางการตลาดและการขาย และเป็นส่วนสำคัญในงบประมาณกำไรควบคู่กับงบประมาณค่าใช้จ่าย งบประมาณกำไรอาจจะถือเป็นงบประมาณหลัก ( Master Budgets ) ซึ่งจะครอบคลุมงบการเงินด้วย งบประมาณการขายถือเป็นงบประมาณรายได้ ขณะที่ งบประมาณการผลิต งบประมาณค่าใช้จ่ายในการขายและการบริหารเป็นงบประมาณค่าใช้จ่าย

งบประมาณการเงินประกอบด้วย งบประมาณการลงทุน งบประมาณเงินสด งบกำไรขาดทุน และงบดุล เป็นแผนงานทางการเงินสำหรับแผนการดำเนินงานขององค์กรและจัดทำขึ้นจากข้อมูลงบประมาณค่าใช้จ่าย งบประมาณการเงินจะแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะทางการเงิน กิจกรรมทางการเงิน และผลกระทบทางการดำเนินงานต่อฐานะการเงินในอนาคต



รูปที่ 2.1 แสดงความสัมพันธ์ของงบประมาณประเภท

### 2.1.1.3 การจัดทำงบประมาณ

การจัดทำงบประมาณ เป็นกระบวนการซึ่งต้องอาศัยข้อมูลแผนการดำเนินงานซึ่งคาดว่าจะต้องใช้จำนวนเงินลงทุน และแผนงานการเงินซึ่งคาดว่าจะได้รับจำนวนเงินตอบแทนการลงทุนงบประมาณที่จัดทำขึ้นจึงเป็นเรื่องการคาดการณ์ของอนาคต โดยการอิงข้อมูลการดำเนินงานและรายได้ในอดีต

#### กระบวนการงบประมาณ

กระบวนการงบประมาณพอสรุปได้ดังนี้

- การจัดเตรียมงบประมาณ
- การอนุมัติงบประมาณ
- การบริหารงานงบประมาณ

**การจัดเตรียมงบประมาณ** เริ่มต้นจากการเสนอแผนงานและประมาณการค่าใช้จ่ายและรายได้หรือกิจกรรมการบริการที่คาดหวัง โดยให้หน่วยงานต่างๆที่มีความรับผิดชอบกิจกรรมภายในองค์กรจัดรวบรวมข้อมูลประมาณการ เพื่อจัดทำงบประมาณตามหลักเกณฑ์หรือนโยบายขององค์กรตามแบบรายงานการขอตั้งงบประมาณ โดยทั่วไป ข้อมูลประมาณการจะเป็นการเสนอของบุคลากรในหน่วยงานแต่ละแห่งโดยมีหัวหน้าหน่วยงานทำการตรวจสอบก่อนการเสนอขออนุมัติงบประมาณ แบบรายงานการขอตั้งงบประมาณจะต้องกำหนดวัตถุประสงค์ เป้าหมายแผนดำเนินงาน ทรัพยากรที่ใช้ และผลที่คาดว่าจะได้

หลักเกณฑ์หลักๆ ในการพิจารณาอนุมัติงบประมาณเชิงธุรกิจก็คือ การทำกำไร โดยอาจจะมีหลักเกณฑ์อื่นๆพอสรุปได้ดังต่อไปนี้

- นโยบายขององค์กร
- ผลตอบแทนการลงทุน
- ความจำเป็นเร่งด่วน
- ความพร้อมของหน่วยงาน
- ความประหยัดของงบประมาณ

การอนุมัติงบประมาณอาจจะเป็นการตัดสินใจของผู้บริหารระดับสูงโดยตรง หรือจะมีการตั้งคณะกรรมการงบประมาณ เพื่อทำการถ่วงถ่วงและเสนอให้ผู้บริหารระดับสูงตัดสินใจอนุมัติต่อไป โดยที่คณะกรรมการงบประมาณจะได้รับการมอบหมายหน้าที่และความรับผิดชอบตามที่ผู้บริหารระดับสูงต้องการ

**การบริหารงบประมาณ** หมายถึง การควบคุมการใช้จ่ายต่างๆ ตามแผนงานที่ได้รับการอนุมัติให้มีการใช้จ่ายตามงบประมาณอย่างเหมาะสม มีประสิทธิภาพและประหยัด โดยมีกระบวนการตรวจสอบตามหลักฐานทางการเงินอย่างถูกต้อง และไม่มีการรั่วไหล

## ขั้นตอนการจัดทำงบประมาณ

ขั้นตอนการจัดทำงบประมาณในแต่ละองค์กรอาจจะแตกต่างกันไป โดยทั่วไป จะมีขั้นตอนดังต่อไปนี้

- (1) ศึกษาและวิเคราะห์ภาวะเศรษฐกิจ ปัจจัยทางการตลาด ทางการผลิต และทางการเงิน ทั้งที่เป็นปัจจัยภายนอกและภายใน โดยอาศัยข้อมูลในอดีตประกอบการพยากรณ์ทางเศรษฐกิจ เพื่อให้สามารถคาดคะเนยอดขายและรายได้ในอนาคต
- (2) กำหนดเป้าหมายและกลยุทธ์ในการดำเนินงานตามแผนงาน ซึ่งสามารถตอบสนองการคาดหมายทางการตลาด การผลิต และการเงิน
- (3) แต่ละหน่วยงานจะนำเสนอประมาณการค่าใช้จ่ายและรายได้โดยผ่านการอนุมัติของหัวหน้าหน่วยงาน
- (4) การจัดทำแบบเสนอขออนุมัติงบประมาณ เพื่อให้คณะกรรมการงบประมาณพิจารณาก่อนการตัดสินใจอนุมัติจากผู้บริหารระดับสูง
- (5) เมื่อได้รับการอนุมัติงบประมาณแล้ว จะได้รับแบบสรุปงบประมาณที่อนุมัติเพื่อใช้ในการควบคุมติดตามผลการปฏิบัติการ หน่วยงานแต่ละหน่วยจะต้องจัดทำรายงานผลการดำเนินงานเปรียบเทียบกับงบประมาณ
- (6) วิเคราะห์ผลแตกต่างของการดำเนินงานและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากงบประมาณ เพื่อใช้ในการปรับปรุงแผนงานและงบประมาณ การจัดทำงบประมาณในงวดต่อไปจะอิงข้อมูลการวิเคราะห์ผลแตกต่างของการดำเนินงานนี้ด้วย

### หน่วยงานที่รับผิดชอบการจัดทำงบประมาณ

การจัดหน่วยงานที่รับผิดชอบในการจัดทำงบประมาณของแต่ละองค์กรจะมีความแตกต่างกันไปตามนโยบายของผู้บริหาร ผู้บริหารอาจจะใช้สำนักงานเลขานุการในการเก็บรวบรวมแบบขออนุมัติงบประมาณเพื่อการตัดสินใจ โดยไม่ต้องมีคณะทำงานมากลั่นกรองประมาณการต่างๆก่อนการอนุมัติ แต่ในองค์กรที่มีขนาดใหญ่จะมีการจัดตั้งคณะกรรมการงบประมาณให้ทำหน้าที่เกี่ยวกับกิจกรรมงบประมาณ

หน่วยงานที่รับผิดชอบด้านงบประมาณ จะมีหน้าที่ในการรวบรวมข้อมูลแผนดำเนินงาน รายการค่าใช้จ่าย รายได้หรือบริการที่จะได้ และค่าใช้จ่ายต่างๆ ประกอบค่าของงบประมาณจัดทำเป็นงบประมาณเพื่อการขออนุมัติ

หน้าที่และผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบประมาณแบ่งได้ดังต่อไปนี้



ตารางที่ 2.1 แสดงหน้าที่และผู้รับผิดชอบในการทำงานงบประมาณ

หน้าที่ในการจัดทำงบประมาณ	ผู้รับผิดชอบ
การควบคุมดูแลทั่วไป	หัวหน้าฝ่ายการงบประมาณ
งบประมาณการขาย	ผู้อำนวยการฝ่ายขาย
งบประมาณการผลิต	ผู้อำนวยการฝ่ายการผลิต
งบประมาณค่าใช้จ่าย	หน่วยงานงบประมาณและผู้รับผิดชอบค่าใช้จ่าย
การจัดทำงบประมาณ	หน่วยงานงบประมาณ
คำชี้แจงแผนดำเนินงาน	หัวหน้าหน่วยงานต่างๆ
การวิเคราะห์ข้อมูลงบประมาณ	ผู้อำนวยการฝ่ายการเงินและฝ่ายบัญชี

### คณะกรรมการงบประมาณ

หน้าที่ของคณะกรรมการงบประมาณอาจจะประกอบด้วย

- รับแบบคำขออนุมัติงบประมาณจากหัวหน้าหน่วยงานต่างๆ ซึ่งจะมีรายละเอียดค่าใช้จ่ายและงบประมาณการขายหรือบริการ
- วิเคราะห์และประเมินผลแบบคำขออนุมัติงบประมาณพร้อมทั้งคำชี้แจงงบประมาณเพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงงบประมาณ
- กำหนดเป้าหมายและวางหลักเกณฑ์การพิจารณางบประมาณ
- ประชุมพิจารณางบประมาณ โดยการเชิญผู้ที่เกี่ยวข้องกับงบประมาณเข้าร่วมชี้แจงงบประมาณก่อนการตัดสินใจปรับปรุงงบประมาณเพื่อเสนอผู้บริหารระดับสูงต่อไป
- แจ้งให้หัวหน้าหน่วยงานต่างๆ ได้รับความรู้ถึงหลักเกณฑ์ในการพิจารณางบประมาณ พร้อมทั้งรับฟังความคิดเห็นเพื่อใช้ในการแก้ไขข้อบกพร่อง
- ตรวจสอบงบประมาณทั้งหมดและจัดทำรายงานสรุปงบประมาณ เสนอผู้มีอำนาจเพื่อตัดสินใจอนุมัติต่อไป

#### 2.1.1.4 การจัดทำงบประมาณการผลิตและการขาย

การจัดทำงบประมาณการผลิตและการขาย จะประกอบด้วยงบประมาณและประมาณการต่างๆดังต่อไปนี้

- การประมาณการขาย
- การประมาณการสินค้าที่ต้องผลิต
- งบประมาณค่าใช้จ่ายในการผลิต
- งบประมาณค่าใช้จ่ายในการขายและการบริหาร



- งบประมาณการลงทุน
- งบประมาณเงินสด
- งบประมาณการงบกำไรขาดทุน
- งบประมาณการงบดุล

**การประมาณการขาย** เป็นหน้าที่ความรับผิดชอบของฝ่ายขาย ซึ่งจะต้องอาศัยข้อมูลการขายในอดีต ข้อมูลการตลาด เศรษฐกิจ และสภาพการแข่งขัน พร้อมทั้งการใช้ประมาณการของพนักงานขาย การศึกษาวิจัยกำหนดแนวโน้มทางการตลาด โดยหลักการพยากรณ์การขายเพื่อประมาณการปริมาณความต้องการของผลิตภัณฑ์และราคาขายของผลิตภัณฑ์แต่ละผลิตภัณฑ์ที่จะผลิตและขายได้แต่ละเดือน ไตรมาส หรืองวดงบประมาณ งบประมาณการขายจัดทำขึ้นจากการประมาณการรายได้ของการขายซึ่งจะให้ประมาณการจำนวนที่ได้ขายได้คูณด้วยราคาขาย การปรับปรุงงบประมาณขาย จะทำทั้งก่อนการเสนองบประมาณโดยผู้อำนวยการฝ่ายขายและปรับปรุงโดยคณะกรรมการงบประมาณ โดยการพิจารณาปัจจัยทางเศรษฐกิจและการผลิต

**การประมาณการสินค้าที่ต้องผลิต** เป็นความรับผิดชอบของฝ่ายผลิต ซึ่งจะต้องพิจารณาปัจจัยการผลิตก่อนว่าจะสามารถรองรับงบประมาณการขายได้หรือไม่ การวางแผนการผลิตต้องคำนึงถึงระดับการผลิตที่เหมาะสมที่สุด คือ การทำให้คนงานและเครื่องจักรสามารถทำการผลิตได้อย่างสม่ำเสมอตลอดปีโดยมีปริมาณสินค้าคงคลังน้อยที่สุด ประสิทธิภาพการผลิตสูงสุด ต้นทุนการผลิตต่ำสุด ฯลฯ ต้องมีการประมาณการด้านความต้องการแรงงานและวัสดุ โดยพิจารณาความพร้อมของแรงงาน และแหล่งวัตถุดิบที่สามารถจัดสรรในปริมาณและคุณภาพของวัตถุดิบที่ต้องการ ต้องพิจารณาในส่วนของคงคลังของวัตถุดิบและสินค้าคงคลังโดยพิจารณาความจำเป็นในการรักษาระดับคงคลังของวัตถุดิบ ไม่ให้เกิดความเสียหายทางการผลิตจากการไม่มีวัตถุดิบในการผลิต งบประมาณการผลิตกำหนดขึ้นจากแผนงานการผลิตของแต่ละหน่วยงานผลิตซึ่งต้องมีความยืดหยุ่นพร้อมที่จะปรับปรุงได้ตามการปรับปรุงของงบประมาณการขาย จำนวนหน่วยผลผลิตตามงบประมาณการผลิตประกอบกับประมาณการของคงคลังของผลิตภัณฑ์จะต้องรองรับความต้องการของงบประมาณการขายได้

**งบประมาณค่าใช้จ่ายในการผลิต** ประกอบด้วยงบประมาณค่าแรงงาน ค่าวัสดุ และค่าใช้จ่ายโรงงาน งบประมาณค่าวัสดุแสดงให้เห็นถึงปริมาณและราคาวัสดุที่ใช้ในการผลิต โดยต้องมีการจัดการสั่งซื้อซึ่งจะมีปริมาณการสั่งซื้อที่ประหยัดที่สุด (Economic Order Quantity) และมีการรักษาคงคลังของวัสดุที่เหมาะสมที่สุด มีการประสานงานกับแผนกจัดซื้อและแผนกคลังวัสดุเพื่อการตรวจสอบปริมาณวัสดุที่มีอยู่จริงและปริมาณที่ต้องสั่งซื้อ จำนวนเงินค่าวัสดุที่ต้องการในแต่ละงวดการจัดซื้อจะแสดงในงบประมาณการเงินเกี่ยวกับวัสดุ งบประมาณค่าแรงงานทางตรงจะเกี่ยวข้องโดยตรงกับงบประมาณการผลิต ซึ่งจะใช้ในการวางแผนการจ้างคนงานเพื่อการผลิต ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับค่าแรงงานทางตรง คือ อัตราค่าจ้างและชั่วโมงแรงงานทางตรง งบประมาณ

ค่าใช้จ่ายจะเกิดจากการประมาณการต้นทุนค่าเสียหาย ซึ่งจะใช้วิธีการจัดสรรตามอัตราค่าแรงงาน ทางตรงหรือตามการจัดสรรค่าใช้จ่ายโรงงานวิธีการอื่นๆ

**งบประมาณค่าใช้จ่ายในการขายและการบริหาร** ประกอบด้วย เงินเดือนพนักงานขาย ค่าเลี้ยงรับรอง ค่านายหน้า ค่าโฆษณา ค่าพาหนะ ค่าเช่า ฯลฯ การประมาณการค่าใช้จ่ายในการขาย จะใช้ค่าใช้จ่ายที่เคยเกิดขึ้นในอดีตเป็นเกณฑ์สำหรับกำหนดค่าใช้จ่ายการขายในอนาคต หัวหน้าแผนกที่เกี่ยวข้องกับการขายจะเป็นผู้จัดทำงบประมาณค่าใช้จ่ายในการขาย งบประมาณค่าใช้จ่ายในการบริหาร ประกอบด้วยเงินเดือนผู้บริหาร ค่าตรวจสอบบัญชี ค่าใช้จ่ายสำนักงาน ค่าทนายความ ฯลฯ สำนักงานเลขานุการผู้บริหารจะจัดทำงบประมาณค่าใช้จ่ายในการบริหาร

**งบประมาณการลงทุน** เป็นการประมาณการเงินลงทุนที่ต้องใช้โดยคำนึงถึงผลตอบแทนการลงทุนและระยะการคืนทุน โครงการลงทุนต่างๆ จะต้องมีการทำแผนการดำเนินงานพร้อมทั้งประมาณการลงทุนและรายได้ของโครงการ งบประมาณประเภทนี้จะสำคัญที่สุดสำหรับฝ่ายบริหารเพื่อใช้ในการตัดสินใจ

**งบประมาณเงินสด** เป็นประมาณการเงินสดเข้าและออกของกิจการ ซึ่งมีส่วนสำคัญต่อสภาพคล่องของการดำเนินงานของกิจการ กิจการที่มีกำไรดีและมีสินทรัพย์จากการลงทุนมาก ถ้าขาดสภาพคล่องของเงินสดก็ไม่สามารถดำเนินธุรกิจได้ กระแสเงินสดเข้าจากลูกหนี้การค้าและกระแสเงินสดออกสำหรับค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานจึงต้องสมดุลกัน ข้อมูลที่ต้องการในการจัดทำงบประมาณเงินสด คือ งบประมาณการขาย งบประมาณค่าวัสดุ งบประมาณค่าแรงงาน งบประมาณค่าใช้จ่ายต่างๆ ทั้งการผลิต การขาย และการบริหาร งบประมาณค่าลงทุน รวมทั้งงบประมาณสำหรับเงินปันผล เงินให้กู้ เงินค่าภาษี เงินบริจาค ฯลฯ งบประมาณเงินสดมีประโยชน์ในการประสานงานทางการเงิน เพื่อให้เกิดการใช้และควบคุมกระแสเงินสดที่เข้าและออกของธุรกิจ

**ประมาณการงบกำไรขาดทุน** ประกอบด้วย การสรุปยอดขายและยอดต้นทุนสินค้าที่ผลิตซึ่งมีส่วนของค่าวัสดุ ค่าแรงงาน และงบประมาณค่าใช้จ่ายต่างๆ งบประมาณการขายเป็นการประมาณการรายได้ งบประมาณต้นทุนขายเป็นการประมาณการต้นทุนการผลิต รายได้จากการขายลบด้วยต้นทุนสินค้าขายจะเป็นผลกำไรขั้นต้น และเมื่อหักด้วยค่าใช้จ่ายในการขายและการบริหารจะได้เป็นกำไรสุทธิ

**ประมาณการงบดุล** เป็นงบแสดงการเปลี่ยนแปลงต่างๆ ในสินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้นซึ่งจัดทำขึ้นเมื่อสิ้นงวดการเงิน เพื่อใช้ในการตรวจสอบความถูกต้องของประมาณการอื่นๆ ทั้งหมด เช่น งบประมาณการลงทุน งบเงินสด การวิเคราะห์งบดุลจะช่วยให้เข้าใจถึงปัญหาในการดำเนินงาน และเป็นโอกาสในการปรับปรุงสถานภาพทางการเงินโดยการเพิ่มทุน เพื่อสามารถใช้ในการปรับเพิ่มงบประมาณการลงทุน ให้สอดคล้องกับแผนการดำเนินงานที่ได้ผ่านการอนุมัติงบประมาณแล้วและเป็นส่วนหนึ่งที่ใช้ในการเพิ่มสภาพคล่องของการดำเนินงานขององค์กร



## 2.1.2 ระบบต้นทุนงานสั่งทำ

ระบบการคิดต้นทุนการผลิต เป็นไปตามลักษณะธุรกิจและกรรมวิธีการผลิตซึ่งแบ่งออกเป็น 2 ระบบ คือ ระบบต้นทุนงานสั่งทำ (Job Order Cost System) และระบบต้นทุนกระบวนการ (Process Cost System) ระบบต้นทุนงานสั่งทำเป็นระบบที่ใช้กับโรงงานอุตสาหกรรมที่มีกระบวนการผลิตไม่ต่อเนื่อง มีลักษณะเป็นงานสั่งทำเป็นชิ้น งานรับเหมา การผลิตของงานแต่ละงานจะมีการแยกชัดเจนออกจากกันในแต่ละแผนกผลิตหรือหน่วยผลิต การคิดต้นทุนการผลิตจะใช้วิธีคำนวณต้นทุนของแต่ละกระบวนการ และสะสมเป็นต้นทุนการผลิตของงานสั่งทำแต่ละงาน ตัวอย่างโรงงานที่ใช้ระบบต้นทุนงานสั่งทำ ได้แก่ โรงกลึง โรงงานผลิตเครื่องจักรและอุปกรณ์ โรงงานผลิตเฟอร์นิเจอร์ โรงงานอุตสาหกรรมการประกอบต่างๆ เช่น รถยนต์ พัดลม โทรทัศน์ วิทยุ มอเตอร์ ของเด็กเล่น ฯลฯ โรงพิมพ์ งานก่อสร้าง และงานรับจ้างทำต่างๆ ที่เป็นชิ้นส่วนผ่านกระบวนการผลิตหลายขั้นตอน เช่น ชิ้นส่วนรถยนต์ ส่วนประกอบของอุปกรณ์ไฟฟ้า ฯลฯ

### ลักษณะของระบบต้นทุนงานสั่งทำ

งานสั่งทำแต่ละงานมีลักษณะเฉพาะของงานนั้นๆ งานหนึ่งมักจะแตกต่างจากอีกงานหนึ่ง งานสั่งทำเป็นงานชิ้นเดียวขนาดใหญ่หรือเป็นงานที่มีจำนวนจำกัด และมีใบสั่งผลิตเป็นคราวๆ ไป ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นใบสั่งผลิตที่เป็นงานแตกต่างกันออกไป โดยจะมีใบสั่งผลิตแบบเดียวกันก็ได้

ในระบบต้นทุนงานสั่งทำเนื่องจากมีความหลากหลายของผลิตภัณฑ์และขั้นตอนกระบวนการผลิตหลายขั้นตอน การวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตมีความยุ่งยากซับซ้อนกว่าการคิดต้นทุนกระบวนการ และเพื่อจะสามารถกำหนดต้นทุนการผลิตได้จำเป็นต้องมีการวิเคราะห์ขั้นตอนกระบวนการผลิตแต่ละขั้นตอน ประมาณการค่าแรงงานการผลิตตามปริมาณงานและค่าแรงงานทางตรงที่จ่าย คำนวณหาปริมาณวัสดุดิบหรือวัสดุที่ใช้และต้นทุนวัสดุดิบทางตรง รวมทั้งการคำนวณประมาณการค่าใช้จ่ายโรงงาน ด้วยสาเหตุของความซับซ้อนของกระบวนการผลิตและความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ ทำให้เกิดปัญหาด้านการผลิตและต้นทุนการผลิต จึงจำเป็นต้องมีการวางแผนการผลิตและควบคุมการผลิตที่มีประสิทธิภาพ เพื่อให้เกิดการควบคุมต้นทุนการผลิตอย่างมีประสิทธิภาพ แผนกวางแผนและควบคุมการผลิตจะต้องสามารถกำหนดแผนการผลิต ซึ่งจะใช้ทรัพยากรของโรงงานได้อย่างมีประสิทธิภาพเต็มที่ตามสมรรถภาพของโรงงาน และแผนกบัญชีจะต้องได้รับความร่วมมือในด้านข้อมูลการผลิต เพื่อใช้ในการวิเคราะห์และกำหนดต้นทุนการผลิตของแต่ละกระบวนการ แต่ละหน่วยผลิต และแต่ละแผนกผลิต เพื่อสะสมเป็นต้นทุนการผลิตของผลิตภัณฑ์ได้อย่างถูกต้องใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด

ในการคำนวณต้นทุนงานสั่งทำ จะให้บัตรงานสั่งทำ (Job Order Card) หรือใบต้นทุนงานสั่งทำ (Job Order Cost Sheet) โดยมีการกำหนดหมายเลขหรือสัญลักษณ์ของงานเพื่อจำแนกงานแต่ละ



ละงานที่สั่งทำ และเมื่อมีการดำเนินการทางการผลิตจะมีบัตรบันทึกค่าวัสดุทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายโรงงาน ลงในบัตรต้นทุนงานสั่งทำของแต่ละงาน โดยบันทึกค่าใช้จ่ายสำหรับทุกๆ ขั้นตอนของการผลิต จนกว่าจะเสร็จสิ้นการผลิต งานใดที่เสร็จสิ้นแล้วจะสามารถคำนวณหาต้นทุนงานสั่งทำได้จากผลรวมของค่าแรงงานทางตรง ค่าวัสดุทางตรง และค่าใช้จ่ายโรงงาน การจัดสรรค่าใช้จ่ายโรงงาน จะให้หลักจัดสรรตามค่าแรงงานโดยตรงที่ใช้กับการผลิตของงานสั่งทำนั้นๆ ส่วนมูลค่าวัสดุระหว่างทำหรือระหว่างกระบวนการ คิดจากผลรวมของปริมาณที่ยังไม่เสร็จสิ้นในใบต้นทุนงานสั่งทำ

#### ลักษณะของระบบต้นทุนงานสั่งทำพอสรุปได้ดังนี้

- การจัดปรับกระบวนการผลิต จะเป็นไปตามจำนวนงานหรือการจัดงานที่แตกต่างกัน
- งานแต่ละงานจะมีการจัดหมายเลขหรือสัญลักษณ์ โดยมีการแยกใช้เอกสารสำหรับงานแต่ละงาน
- ค่าวัสดุทางตรงและค่าแรงงานทางตรงที่ใช้ในกระบวนการผลิต จะถูกบันทึกในบัตรงานสั่งทำหรือใบต้นทุนงานสั่งทำ
- ค่าใช้จ่ายโรงงานหรือค่าโซห่วย จะถูกจัดสรรให้แต่ละงานที่สั่งทำโดยใช้วิธีปันส่วนตามปริมาณค่าแรงงานทางตรง
- มูลค่าวัสดุระหว่างกระบวนการ คิดจากผลรวมของปริมาณงานที่ยังไม่เสร็จสิ้นในใบต้นทุนงานสั่งทำ

#### การจัดทำรายงานต้นทุนงานสั่งทำ

ตามระบบต้นทุนงานสั่งทำ การผลิตแต่ละรายการหรือแต่ละงานจะต้องมีใบสั่งผลิตซึ่งต้องดำเนินการโดยแผนกวางแผนและควบคุมการผลิต ซึ่งจะมีการกำหนดตารางการผลิตของแต่ละงานสั่งทำ โดยคำนึงถึงการใช้ทรัพยากรทางการผลิตอย่างประหยัดและได้ประโยชน์สูงสุด ให้เวลาว่างเปล่าของเครื่องจักรและอุปกรณ์การผลิตน้อยที่สุด เมื่อได้คำสั่งผลิตจากลูกค้าสำหรับงานสั่งทำหรือจากฝ่ายตลาดสำหรับการผลิตเพื่อเก็บสต็อก แผนกวางแผนและควบคุมการผลิตจะต้องออกใบสั่งผลิตไปให้แผนกผลิตเพื่อให้ดำเนินการผลิตไปตามแผนงานผลิต (สำหรับโรงงานขนาดเล็กอาจจะใช้การสั่งผลิตด้วยวาจา) ในใบสั่งผลิตส่วนใหญ่จะมีข้อมูลเกี่ยวกับข้อกำหนดของงานสั่งทำ ปริมาณงานสั่งทำ กำหนดเวลาการผลิต (การเริ่มต้นและสิ้นสุดของงาน) วัสดุชิ้นส่วน เครื่องมือ เครื่องจักรที่ต้องใช้ ฯลฯ

ในขั้นตอนการวางแผนการผลิต จะมีการประมาณการต้นทุนการผลิต โดยอาศัยประสบการณ์ทางการผลิตและข้อมูลด้านต้นทุนการผลิต หรือการเปรียบเทียบต้นทุนการผลิตของงานสั่งทำที่คล้ายๆ กัน ด้วยการประมาณการค่าใช้จ่ายด้านวัสดุทางตรงจากการประมาณการ

จำนวน ปริมาณ หรือน้ำหนัก ของวัสดุแต่ละชนิดที่ใช้ในงานสั่งทำ ประมาณการค่าแรงงาน ทางตรงจากปริมาณและชนิดของงานที่ต้องทำในแต่ละหน่วยผลิต และประมาณการค่าใช้จ่าย โรงงาน โดยใช้งบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานรายปี จัดสรรตามชั่วโมงแรงงานทางตรงของแต่ละ หน่วยผลิตสำหรับแต่ละขั้นตอนของการผลิต รวมเป็นประมาณการค่าใช้จ่ายโรงงานของงานสั่งทำ การประมาณการต้นทุนการผลิตเป็นกิจกรรมที่ช่วยให้สามารถกำหนดราคาขายหรือค่าจ้างการผลิต ได้ การประมาณการต้นทุนที่ผิดพลาดจากต้นทุนที่แท้จริงมาก จะมีผลเสียต่อการตัดสินใจทาง ธุรกิจได้ ถ้าประมาณการต่ำเกินไปโรงงานก็ขาดทุน ถ้าประมาณการสูงเกินไปทำให้ราคาที่เสนอ ให้แก่ลูกค้าสูงไป อาจทำให้สูญเสียลูกค้าและภาพพจน์ของโรงงานในระยะยาว ลูกค้ารู้สึกว่าจะต้อง เสียค่าใช้จ่ายการผลิตสูงเกินไป และต้องสรรหาแหล่งผลิตที่เสียค่าใช้จ่ายถูกกว่า ฝ่ายการตลาด ไม่สามารถขายสินค้าได้เนื่องจากราคาแพงเกินไป ดังนั้นหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนการผลิตจึง ต้องให้ความร่วมมือในการประมาณการต้นทุนการผลิตไม่ว่าจะเป็นฝ่ายจัดซื้อ ฝ่ายวิศวกรรม ฝ่าย บัญชี ฝ่ายผลิตหรือฝ่ายการตลาด

ในการดำเนินการตามใบสั่งผลิต หน่วยผลิตจะเบิกวัตถุดิบและวัสดุที่ต้องใช้จากคลังพัสดุ โดยการใบบเบิกวัสดุ ซึ่งจะมีการอ้างอิงหมายเลขหรือสัญลักษณ์ของงานสั่งทำเป็นหลักฐานการ เบิกจ่ายวัสดุ และนำไปใช้บันทึกค่าวัสดุตามระบบบัญชีต้นทุน การเบิกจ่ายวัสดุจะเบิกจ่ายตาม จำนวน ปริมาณ หรือน้ำหนักในใบสั่งผลิตซึ่งจะเป็นการประมาณการการใช้วัสดุ แต่การใช้จริง อาจมากกว่าหรือน้อยกว่าก็ได้ โดยจะต้องมีเอกสารคืนวัสดุกับการส่งคืนด้วย ในทางบัญชีจะ สามารถบันทึกต้นทุนจริงของวัสดุที่ใช้สำหรับงานสั่งทำหนึ่งๆ ได้

ในการบันทึกเวลาทำงาน จะใช้ตั๋วงาน (Work Ticket) ตั๋วเวลา (Time Ticket) บัตรเวลา (Time Card) หรือบัตรนาฬิกา (Clock Card) ซึ่งจะใช้แสดงเวลาที่ใช้ในการทำงานแต่ละงาน ใช้ใน การคิดค่าจ้างแรงงาน และใช้ในการคำนวณต้นทุนแรงงานของงานสั่งทำ

ค่าใช้จ่ายโรงงาน เป็นต้นทุนที่ไม่สามารถคิดเข้าเป็นส่วนของต้นทุนการผลิตของงานสั่ง ทำแต่ละงานโดยตรง การคิดต้นทุนในส่วน of ค่าใช้จ่ายโรงงานจึงต้องมีการบันทึกค่าใช้จ่ายต่างๆ เช่น ค่าแรงงานทางอ้อม ค่าวัสดุทางอ้อม ค่าซ่อมแซม ค่าสาธารณูปโภค ฯลฯ และคิดรวมเป็น ค่าใช้จ่ายโรงงาน ค่าใช้จ่ายเหล่านี้เป็นค่าใช้จ่ายรายเดือน เช่น เงินเดือนของพนักงานส่วนบริการ และสนับสนุนการผลิต ค่าใช้จ่ายในการบริหาร ค่าเสื่อมราคา ค่าไฟฟ้าและค่าน้ำประปา ค่าบริการรายเดือนต่างๆ ฯลฯ และส่วนที่เป็นค่าใช้จ่ายรายปี เช่น ค่าเบี้ยประกัน ค่าโฆษณา ค่า บำรุงรักษาอาคาร ภาษีต่างๆ ฯลฯ ค่าใช้จ่ายบางประเภทเป็นแบบจ่ายก่อนรับบริการที่หลัง บางอย่างรับบริการก่อนจ่ายที่หลัง การคิดค่าใช้จ่ายโรงงานจึงต้องใช้การประมาณการงบประมาณ ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า และทำการจัดสรรต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานจากการคำนวณอัตราค่าใช้จ่ายโรงงาน ต่อชั่วโมงแรงงาน คูณด้วยจำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรงรวมในการทำงานของงานสั่งทำแต่ละ งาน



การจัดทำรายงานต้นทุนงานสั่งทำ จะทำการบันทึกข้อมูลต้นทุนในบัตรงานสั่งทำหรือใบต้นทุนงานสั่งทำ ในส่วนของต้นทุนวัสดุทางตรง จะใช้ข้อมูลการเบิกจ่ายวัสดุซึ่งแสดงจำนวน ปริมาณ หรือน้ำหนักของวัสดุแต่ละชนิด และต้นทุนหรือราคาต่อหน่วยของวัสดุแต่ละชนิด ใน ส่วนของต้นทุนแรงงาน จะใช้ข้อมูลเวลาที่ใช้ในแต่ละกระบวนการของงานสั่งทำ และค่าแรงงาน ต่อชั่วโมง ในส่วนของค่าใช้จ่ายโรงงานก็จะใช้ข้อมูลประมาณการค่าใช้จ่ายโรงงาน ประมาณการ ชั่วโมงแรงงานทั้งสิ้นต่อปี เพื่อใช้คำนวณอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานต่อชั่วโมงแรงงาน และเวลา ชั่วโมงทำงานรวมของงานสั่งทำแต่ละงาน

### การใช้ระบบต้นทุนงานสั่งทำ

ระบบต้นทุนงานสั่งทำเป็นระบบที่ใช้ได้ภายใต้เงื่อนไขดังต่อไปนี้

- (1) เมื่อมีใบสั่งผลิตที่เป็นงานลักษณะต่างๆ กันจำนวนมาก
- (2) เมื่อผู้บริหารต้องการทราบข้อมูลต้นทุนของงานแต่ละงาน

ลักษณะการทำงานของใบสั่งผลิตแต่ละใบที่แตกต่างกัน จะทำให้โครงสร้างต้นทุนของแต่ละงานแตกต่างกันไป งานสั่งทำบางรายการเป็นงานบริการลักษณะซ่อมบำรุง จะมีค่าจ้างแรงงาน สูงกว่าค่าวัสดุ ถ้าจัดสรรค่าใช้จ่ายแรงงานตามสัดส่วนค่าแรงงานทางตรงก็จะมีค่าใช้จ่ายโรงงานสูง ด้วย ในขณะที่งานการผลิตที่ใช้เครื่องจักรที่มีอัตราการผลิตสูงจะมีโครงสร้างค่าจ้างแรงงานต่ำกว่า ค่าวัสดุ การใช้ระบบต้นทุนงานสั่งทำจึงสอดคล้องกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงของงานแต่ละงาน

ในการตัดสินใจด้านการผลิต ผู้บริหารจำเป็นต้องได้รับข้อมูลต่างๆ ในการจัดสรร ทรัพยากรให้ได้ประโยชน์สูงสุด การใช้ระบบต้นทุนงานสั่งทำจะทำให้ผู้บริหารสามารถวิเคราะห์ ความเหมาะสมของโครงสร้างต้นทุน ใบสั่งทำของลูกค้าบางรายอาจจะต้องมีการเลื่อนกำหนด ออกไปเนื่องจากมีการใช้แรงงานทางตรงสูง และมีผลทำให้การผลิตรายการอื่นล่าช้ามากขึ้นไป การปรับปรุงรายการผลิตโดยใช้อุปกรณ์ช่วยจะลดค่าแรงงานทางตรงได้ หรือการพิจารณาวัสดุ ทางตรงอาจจะช่วยให้พบความสูญเสียด้านการใช้วัสดุ และจะต้องมีมาตรการในการปรับปรุงการ ใช้หรือเลือกใช้วัสดุที่เหมาะสมเพื่อลดต้นทุนวัสดุทางตรงให้น้อยลง การใช้ระบบต้นทุนงานสั่งทำ จึงเป็นส่วนที่ช่วยให้ผู้บริหารเข้าถึงปัญหาทางการผลิต เป็นผลให้สามารถลดต้นทุนการผลิตและ เสริมสร้างผลกำไรให้กับโรงงานได้

ในการกำหนดราคาของใบสั่งผลิตจากลูกค้าหรือสินค้าสำเร็จรูปรอขาย การใช้การ ประมาณการต้นทุนการผลิตจะมีส่วนช่วยในการตัดสินใจ การประมาณการที่ถูกต้องใกล้เคียง ต้นทุนการผลิตที่แท้จริงเท่านั้นจึงจะเป็นประโยชน์ได้อย่างแท้จริง ระบบต้นทุนงานสั่งทำจะเป็น ส่วนของการพัฒนาข้อมูลต้นทุนการผลิต ซึ่งข้อมูลการผลิตสามารถนำมาใช้ในการวางแผนและ ควบคุมการผลิตและการประมาณการต้นทุนการผลิตให้ใกล้เคียงความเป็นจริงได้ ลดปัญหาด้าน ความผิดพลาดในการกำหนดราคาขาย การตีราคาของงาน หรือการเสนอราคาในการประมูลงาน



## 2.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จันทร์เพ็ญ อนุรัตน์านนท์, ระบบสารสนเทศเพื่อการจัดการสำหรับควบคุมต้นทุนการผลิตของอุตสาหกรรมเครื่องประดับ (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต ภาควิชาวิศวกรรมอุตสาหกรรม บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2535)

วิทยานิพนธ์นี้ได้เสนอวิธีการจัดทำระบบสารสนเทศซึ่งประกอบด้วยรายงานและบันทึกต่างๆ เพื่อใช้สำหรับการควบคุมการผลิตและรายงานข้อมูลการผลิตที่จำเป็นสำหรับผู้บริหาร เพื่อเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจ และใช้ในการวางแผน

ดวงดี อังสมพร, การปรับปรุงระบบต้นทุนการผลิตในโรงงานผลิตหนังสืออเนกอนันต์ โดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต ภาควิชาวิศวกรรมอุตสาหกรรม บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2542)

วิทยานิพนธ์นี้ได้เสนอวิธีการปรับปรุงระบบต้นทุนการผลิตในโรงงาน โดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม มีการพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์เป็นเครื่องมือช่วยในการเก็บข้อมูลกิจกรรม และสร้างรูปแบบการจัดสรรต้นทุนจากทรัพยากรไปสู่กิจกรรม และจากกิจกรรมไปสู่ผลิตภัณฑ์ เพื่อคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์และรายงานผลเป็นบัญชีกิจกรรม การปรับปรุงระบบต้นทุน เริ่มจากการเก็บรวบรวมข้อมูลกิจกรรม วิเคราะห์และระบุระดับคุณค่ากิจกรรม ข้อมูลทรัพยากร และกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน แล้วสร้างรูปแบบการปันส่วนทรัพยากรไปยังกิจกรรมหรือศูนย์กิจกรรม และปันส่วนกิจกรรมที่เป็นทรัพยากรให้กับกิจกรรมอื่น ได้ต้นทุนต่อหน่วยของกิจกรรม แล้วจึงคำนวณต้นทุนรวมของผลิตภัณฑ์ โดยกำหนดกิจกรรมที่ต้องทำเพื่อผลิตผลิตภัณฑ์ จำนวนตัวผลิตภัณฑ์ ต้นทุนที่ต้องใช้ ปริมาณวัตถุดิบ และแรงงานทางตรง ผลการวิจัยที่ได้แสดงให้เห็นว่า การปรับปรุงระบบต้นทุนการผลิตในโรงงาน ทำให้ได้ข้อมูลต้นทุนของผลิตภัณฑ์ถูกต้อง รวดเร็ว และสามารถสะท้อนถึงสิ่งที่ก่อให้เกิดต้นทุน รวมทั้งยังมองเห็นต้นทุนของแต่ละกิจกรรม ซึ่งบางกิจกรรมจัดเป็นกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าสามารถตัดทิ้งได้ เพื่อลดต้นทุนการผลิตลง เนื่องจากการจัดทำระบบกิจกรรมจำเป็นต้องใช้ทรัพยากรบุคลากรเพิ่ม และสิ้นเปลืองเวลา การลงทุนปรับปรุงจึงต้องพิจารณาความเหมาะสมของโรงงาน คือมีแผนกบริการจำนวนมากและมูลค่าสูง โครงสร้างต้นทุนของโรงงานมีค่าเสียหายการผลิตเป็นเปอร์เซ็นต์สูง และผลิตภัณฑ์ในโรงงานมีหลากหลายชนิด จึงจะคุ้มค่ากับการลงทุนในการสร้างระบบกิจกรรม

ศุภกิจ จันทร์วิสุทธิเลิศ, การศึกษาเปรียบเทียบการคิดต้นทุนแบบอิงกิจกรรมและแบบเดิมสำหรับการผลิตแบบสั่งผลิตแม่พิมพ์ฉีดพลาสติก (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต ภาควิชาวิศวกรรมอุตสาหกรรม บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2542)

วิทยานิพนธ์นี้ได้ศึกษาโครงสร้างต้นทุนของการผลิตแม่พิมพ์ โดยใช้วิธีการคิดต้นทุนแบบอิงกิจกรรม และนำผลที่ได้เปรียบเทียบกับโครงสร้างต้นทุนแบบเดิม และศึกษาหาวิธีที่เหมาะสมที่สุดสำหรับการคำนวณต้นทุนที่แท้จริง ของแม่พิมพ์หลังเสร็จสิ้นการผลิต โดยใช้กรณีศึกษาของโรงงานอุตสาหกรรมผลิตชิ้นส่วนพลาสติก ที่มีหน่วยงานผลิตแม่พิมพ์เป็นของตนเอง ซึ่งมีหลายหน่วยงานผลิตและบริการ ดังนั้นต้นทุนที่เกิดขึ้นจึงมีทั้งจากภายในหน่วยงานผลิตแม่พิมพ์เอง โดยตรง และที่มาจากหน่วยงานบริการอื่นๆ ทำให้กระบวนการผลิตแม่พิมพ์มีต้นทุนที่มาจากค่าโซหุ่ยการผลิตสูง จึงจำเป็นต้องมีวิธีการคิดต้นทุนที่เหมาะสม แม่นยำ และเชื่อถือได้ เพื่อนำข้อมูลต้นทุนที่ได้ไปใช้ประโยชน์ในการคำนวณกำไร-ขาดทุน จากการรับจ้างทำแม่พิมพ์ และเป็นประโยชน์ในการสร้างฐานข้อมูลต้นทุนที่เชื่อถือได้ เพื่อการประเมินราคาค่าต้นทุนการผลิตแม่พิมพ์ ก่อนรับงานผลิตในอนาคต การวิจัยได้เก็บรวบรวมและจำแนกข้อมูลต้นทุน และข้อมูลลักษณะการผลิตของแม่พิมพ์ โดยเลือกแม่พิมพ์ตัวอย่างมาศึกษาจำนวน 2 แม่พิมพ์ โดยข้อมูลต้นทุนของทั้ง 2 แม่พิมพ์ ได้ถูกคำนวณโดยประยุกต์แนวคิดวิธีการคิดต้นทุนแบบอิงกิจกรรม และวิธีการคิดต้นทุนแบบเดิมเพื่อเปรียบเทียบกัน ภายได้โครงสร้างการจำแนกประเภทของข้อมูลออกเป็น 4 กลุ่มตามแนวคิดแบบดั้งเดิม ได้แก่ ต้นทุนทางตรง ต้นทุนค่าโซหุ่ยแปรผันของหน่วยงานผลิตแม่พิมพ์ ต้นทุนค่าโซหุ่ยคงที่ของหน่วยงานผลิตแม่พิมพ์ และต้นทุนค่าโซหุ่ยคงที่ของหน่วยงานบริการอื่นๆ ทั้งนี้เพื่อสะดวกในการเปรียบเทียบความแตกต่างของแต่ละวิธี ในแต่ละประเภทของต้นทุนการผลิต จากการศึกษพบว่าวิธีการคิดต้นทุนแบบอิงกิจกรรม สามารถประยุกต์ใช้ได้ดีกับการคิดต้นทุนการผลิตแม่พิมพ์ฉีดพลาสติก และสะท้อนต้นทุนแม่พิมพ์ได้ชัดเจนและสมเหตุสมผลกว่าวิธีการคิดต้นทุนแบบเดิม อย่างไรก็ตาม การคิดต้นทุนแบบอิงกิจกรรม มีความยุ่งยากในการเก็บข้อมูลมากกว่าวิธีเดิม ดังนั้นในการศึกษานี้จึงได้เสนอแนวทางการผสมผสานการใช้งานของทั้งสองแนววิธี คือถ้าต้องการความละเอียดและแม่นยำควรเลือกวิธีการแบบอิงกิจกรรม แต่ถ้าต้องการความรวดเร็วและยอมรับความคลาดเคลื่อนได้ไม่เกิน 20% ก็ควรเลือกวิธีการคิดแบบเดิมโดยอิงเวลาการทำงานของเครื่องจักร ทั้งนี้เพื่อให้ได้ประโยชน์สูงสุด ในการคิดต้นทุนการผลิตแม่พิมพ์ในทางปฏิบัติ

ณัฐพันธ์ บัววรารณ์ , การปรับปรุงระบบการคิดต้นทุนสำหรับโรงงานผลิตแหวนบรดยนต์ (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ ภาควิชาวิศวกรรมอุตสาหกรรม บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2544)

วิทยานิพนธ์นี้มีวัตถุประสงค์ในการพัฒนาและปรับปรุงระบบการคิดต้นทุนสำหรับโรงงานผลิตแหวนบรดยนต์ โดยมีการพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์ขึ้นมาสนับสนุนการดำเนินงานในการปรับปรุงระบบต้นทุนจะนำระบบต้นทุนกระบวนการมาใช้ในการคำนวณต้นทุน โดยมีการปรับปรุงให้มีการจัดสรรค่าใช้จ่ายเข้าสู่กระบวนการผลิตให้ตรงตามสภาพความเป็นจริงจากนั้นจะ



ทำการคำนวณอัตรากำไรใช้จ่ายของแต่ละกระบวนการตามโครงสร้างค่าใช้จ่าย และมีการนำระบบบัญชีแยกประเภทมาเป็นเครื่องมือสำหรับการคำนวณค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละกระบวนการ

ภาณุพงศ์ เอกอนันต์กุล , การวิเคราะห์ต้นทุนแปรสภาพสำหรับโรงงานผลิตเครื่องประดับเงินแบบหล่อ (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชาวิศวกรรมอุตสาหกรรม บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2544)

วิทยานิพนธ์นี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อทำการศึกษาคำเนินงานและเสนอระบบการจัดทำต้นทุนแปรสภาพให้สอดคล้องกับการผลิตของโรงงานเครื่องประดับ และประยุกต์ใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ช่วยในการคำนวณต้นทุน เพื่อให้โรงงานสามารถทราบถึงต้นทุนผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด และวิเคราะห์ถึงปัจจัยที่ทำให้เกิดต้นทุนได้ ผลจากการศึกษาพบว่า ผลิตภัณฑ์ที่การผลิตขึ้นด้วยความยาก-ง่าย จะจัดสรรต้นทุนด้วยชั่วโมงแรงงานทางตรง และผลิตภัณฑ์ที่การผลิตไม่ขึ้นอยู่กับความยาก-ง่ายจะจัดสรรต้นทุนด้วยน้ำหนักผลิตภัณฑ์ ซึ่งการจัดทำระบบต้นทุนแปรสภาพ ทำให้โรงงานจัดค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเข้าตามแผนกได้ตามหลักการและมีเกณฑ์ในการแบ่งค่าใช้จ่าย และช่วยให้โรงงานทราบต้นทุนที่แท้จริงของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดและทราบโครงสร้างต้นทุนของผลิตภัณฑ์โดยละเอียด นอกจากนี้ระบบต้นทุนแปรสภาพยังช่วยในการวิเคราะห์หาปัจจัยที่มีผลต่อต้นทุนแต่ละชนิด ซึ่งข้อมูลที่ได้นี้สามารถนำไปใช้ในการติดตาม ตรวจสอบ ควบคุม วัดประสิทธิภาพ และปรับปรุงการดำเนินงานของโรงงาน และช่วยให้ผู้บริหารตัดสินใจในการกำหนดราคาขาย และเสนอราคาขายได้

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย