บทที่ ๕

ระบบต้นทุนงานสั่งทำและวิธีการบัญชี

ความหมายของต้นทุนงานสั่งทำ

ระบบต้นทุนงานสั่งทำ*(Job Order Cost System) เป็นวิธีการคิดต้นทุนการผลิตวิธีหนึ่ง โดยการสะสมต้นทุนการผลิตของงานสั่งทำแต่ละงานหรือผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด ซึ่งทำให้สามารถทราบต้นทุนได้ทันทีเมื่องานเสร็จ ระบบต้นทุนนี้จึงเป็นที่นิยมใช้กันแพร่หลายในอุตสาหกรรมหลายประเภท เช่น การผลิตเครื่องบิน การพิมพ์ งานก่อสร้าง งานรับเหมา การทำเฟอร์นิเจอร์ การต่อเรือ เป็นต้น

วิธีการบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ[๑](Job Order Cost Method) เป็นวิธีการบัญชีที่รวบรวมต้นทุนที่เกิดขึ้นของงานแต่ละชิ้นแยกไว้ต่างหากจากกัน เมื่องานชิ้นนั้น ๆ เสร็จลงก็สามารถทราบได้ทันทีว่าต้นทุนในการผลิตสำหรับงานชิ้นนั้นเป็นเท่าใด ซึ่งทำให้สามารถเปรียบเทียบต้นทุนของงานสั่งทำนั้นกับราคาขาย ก็จะทราบผลการดำเนินงานของการผลิตตามงานสั่งทำนั้นได้ แต่หากงานสั่งทำนั้นยังไม่เสร็จก็สามารถทราบต้นทุนของงานนั้นได้จากงบต้นทุนงานสั่งทำที่ได้รวบรวมตัวเลขต่าง ๆ ไว้แล้ว

หลักของการบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ มีลักษณะสำคัญดังนี้

---

*คำว่าระบบต้นทุนงานสั่งทำ ในตำราต้นทุนบางเล่มเรียกว่า ระบบต้นทุนงาน

[๑] เพ็ญแข สนิทวงศ์ ณ อยุธยา, <u>การบัญชีต้นทุน</u> (คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย), หน้า ๓๐.

๑. งบต้นทุนงานสั่งทำ (Job Order Cost Sheet) สำหรับงานแต่ละงาน จะแสดงต้นทุนทั้งหมดเกี่ยวกับการผลิต ซึ่งได้แก่ วัตถุดิบโดยตรง ค่าแรงโดยตรง และค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร (Factory Overhead Applied)

๒. งานสั่งทำแต่ละงาน จะมีรหัสที่กำหนดไว้เป็นหมายเลข

๓. ในระบบบัญชีต้นทุนงานสั่งทำที่มีบัญชีคุมยอดต้นทุนของงานระหว่างทำคงเหลือจะหาได้จากบัญชีคุมงานระหว่างทำ ซึ่งจะเท่ากับยอดรวมของต้นทุนในงบต้นทุนงานสั่งทำต่าง ๆ ที่ยังทำไม่เสร็จ

ศูนย์วิทยทรัพยากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<u>วิธีการคิดต้นทุนงานสั่งทำ</u>

วิธีการคิดต้นทุน[๑] (Cost Accumulation Methods) สามารถแบ่งออกเป็น ๒ ระบบ คือ

๑. ระบบบัญชีต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง (Historical Cost System)

๒. ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน (Standard Cost System)

วิธีการคิดต้นทุนงานสั่งทำ (Job Order Cost Method) เป็นวิธีการคิดต้นทุนวิธีหนึ่งของระบบต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง (Historical Cost System) กล่าวคือ ต้นทุนวัตถุดิบและค่าแรงจะเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง แต่สำหรับค่าใช้จ่ายโรงงานนิยมที่จะใช้ค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร เนื่องจากการใช้ต้นทุนจริงจะทำได้ก็ต้องรอจนสิ้นงวดการบัญชีหนึ่ง ๆ ซึ่งเป็นการล่าช้าเกินไป

วิธีการคิดต้นทุนสำหรับกิจการต่อเรือในประเทศไทย ส่วนใหญ่จะคิดต้นทุนของเรือที่ต่อด้วยวิธีต้นทุนงานสั่งทำ ซึ่งมีส่วนประกอบที่สำคัญของต้นทุนการผลิต ได้แก่ วัตถุดิบโดยตรง ค่าแรงโดยตรง และค่าใช้จ่ายโรงงาน เช่น ต้นทุนเรือเหล็กบรรทุกสินค้า[๒] จะมีส่วนประกอบต้นทุนโดยประมาณเป็นอัตราร้อยละ ดังนี้

---

[๑] เรื่องเดียวกัน, หน้า ๓๐.

[๒] สัมภาษณ์ สมบูรณ์ โสมาภา, เจ้าหน้าที่โครงการแม่โขง, ๙ มีนาคม ๒๕๒๕

	ร้อยละ
วัตถุดิบโดยตรง	๗๐
ค่าแรงโดยตรง	๒๐
ค่าใช้จ่ายโรงงาน	๑๐
รวม	๑๐๐

การคิดต้นทุนของเรือด้วยวิธีต้นทุนงานสั่งทำสำหรับกิจการต่อเรือ จะมีวิธีการคิดที่แตกต่างกันบ้าง โดยเฉพาะในเรื่องค่าใช้จ่ายโรงงาน (Factory Overhead) ฉะนั้น จะขอกล่าวถึงหลักการและวิธีการในการคิดต้นทุนของเรือจากกิจการต่อเรือที่ได้นำระบบต้นทุนงานสั่งทำมาใช้เพียงสองแห่ง โดยจะกล่าวถึงการคิดต้นทุนของส่วนประกอบที่สำคัญทั้ง ๓ ประเภท ดังนี้

ก. วัตถุดิบโดยตรง (Direct Material)

ข. ค่าแรงโดยตรง (Direct Labour)

ค. ค่าใช้จ่ายโรงงาน (Factory Overhead)

ก. <u>วัตถุดิบโดยตรง</u> (Direct Material)

วัตถุดิบโดยตรง หมายถึงต้นทุนของวัตถุดิบหรือวัสดุที่นำมาใช้เป็นส่วนประกอบที่สำคัญในการต่อเรือและสามารถคิดเป็นต้นทุนของเรือที่ต่อได้ง่าย วัตถุดิบโดยตรงที่ใช้ในการต่อเรือโดยทั่วไป ถ้าแบ่งตามประเภทของเรือที่ต่อแล้ว จะประกอบด้วยวัตถุดิบต่าง ๆ ดังนี้

๑. <u>การต่อเรือเหล็ก</u> วัตถุดิบโดยตรงได้แก่ เหล็กแผ่น เหล็กเส้น เหล็กฉาก แป๊บเหล็ก ลวดเชื่อม แก๊ส เครื่องจักรกล เครื่องยนต์ เครื่องมือเครื่องใช้ เครื่องมือสื่อสาร อุปกรณ์อีเลคโทรนิค อุปกรณ์เรือต่าง ๆ ไม้และอุปกรณ์ที่ใช้ตกแต่งภายในเรือ และสี เป็นต้น

๒. <u>การต่อเรืออลูมิเนียม</u> วัตถุดิบโดยตรงได้แก่ อลูมิเนียมแผ่น อลูมิเนียมเส้น แป๊บอลูมิเนียม หมุดย้ำ ลวดเชื่อม แก๊ส เครื่องจักรกล เครื่องยนต์ เครื่องมือเครื่องใช้ เครื่องมือสื่อสาร อุปกรณ์อีเลคโทรนิค อุปกรณ์เรือต่าง ๆ ไม้และอุปกรณ์ที่ใช้ตกแต่งภายในเรือ และสี เป็นต้น

๓. <u>การต่อเรือไม้</u> วัตถุดิบโดยตรง ได้แก่ ไม้ น็อต กาว ชันเรือ เหล็กเส้น แป๊บเหล็ก เครื่องจักรกล เครื่องยนต์ เครื่องมือเครื่องใช้ เครื่องมือสื่อสาร อุปกรณ์อีเลคโทรนิค อุปกรณ์เรือต่าง ๆ อุปกรณ์ที่ใช้ตกแต่งภายในเรือ และสี เป็นต้น

๔. <u>การต่อเรือไฟเบอร์กล๊าส</u> วัตถุดิบโดยตรงได้แก่ ใยแก้ว (Glass Fiber) โปลีเอสเตอร์เรซิ่น (Polyester Resin) ตัวทำปฏิกิริยา (Catalyst) เจลโค๊ต (Gel Coat) แม่สี (Pigments) ตัวเร่งปฏิกิริยา (Accelerator) เครื่องยนต์ เครื่องมือ เครื่องใช้ เครื่องมือสื่อสาร อุปกรณ์เรือต่าง ๆ อุปกรณ์ที่ใช้ตกแต่งภายในเรือ และสี เป็นต้น

๕. <u>การต่อเรือเฟอโรซิเมนต์</u> วัตถุดิบโดยตรงได้แก่ ซิเมนต์ ทราย เหล็กเส้น ท่อเหล็ก ลวดตาข่าย ลวดผูกเหล็ก น้ำยาเคมี เครื่องจักรกล เครื่องยนต์ เครื่องมือเครื่องใช้ เครื่องมือสื่อสาร ไม้และอุปกรณ์ตกแต่งภายในเรือ และสี เป็นต้น

วัตถุดิบโดยตรงดังที่กล่าวข้างต้นนี้ มีกิจการต่อเรือบางแห่งได้ถือว่า ลวดเชื่อมและแก๊ส เป็นต้นทุนของวัตถุดิบทางอ้อม เพราะถือว่าการใช้แก๊สกับลวดเชื่อมจะถูกนำไปใช้หลาย ๆ งานในแต่ละวัน จึงเป็นการยากที่จะระบุลงไปได้ว่า ควรจะคิดเป็นต้นทุนของงานสั่งทำไหนและเป็นจำนวนเงินเท่าใด

แต่เหตุผลของกิจการต่อเรือที่ถือว่าลวดเชื่อมและแก๊สเป็นต้นทุนของวัตถุดิบโดยตรง เพราะว่าการต่อเรือเหล็กกับการต่อเรืออลูมิเนียมนั้น การใช้ลวดเชื่อมและแก๊สในการเชื่อมหรือประสานให้โลหะทั้งสองชนิดติดกันนั้นจะต้องใช้จำนวนมาก และมีต้นทุนค่อนข้างจะมากด้วย จึงควรแยกว่าใช้ในงานสั่งทำใดมากกว่า

การคิดต้นทุนวัตถุดิบ สามารถจะแบ่งออกเป็น ๒ ขั้นตอน ดังนี้คือ

๑. การคิดต้นทุนในการจัดหาวัตถุดิบ

๒. การคิดต้นทุนวัตถุดิบที่ใช้ในการต่อเรือ

๑. <u>การคิดต้นทุนในการจัดหาวัตถุดิบ</u> วัตถุดิบที่ใช้ในกิจการต่อเรือจะแบ่งออกเป็น ๒ ประเภท คือ วัตถุดิบโดยตรงกับวัตถุดิบทางอ้อม ฉะนั้น การคิดต้นทุนของวัตถุดิบที่ได้มานั้น จะแบ่งออกเป็น ๒ กรณี คือ

ก) <u>วัตถุดิบที่จัดหาได้ในประเทศ</u> การคิดต้นทุนของวัตถุดิบที่ซื้อได้ภายในประเทศจะคิดเฉพาะราคาทุนหรือราคาที่ซื้อจากผู้ขายแต่ละราย ส่วนค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากการจัดหาวัตถุดิบให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะนำไปใช้ได้นั้น จะถือเป็นค่าใช้จ่ายโรงงาน ดังตัวอย่างต่อไปนี้ คือ

<u>ตัวอย่าง</u> สมมติว่า บริษัทการต่อเรือ จำกัด ได้สั่งซื้อวัตถุดิบจากร้านค้า ดังนี้

แก๊สอาร์กอน จำนวน ๓ ท่อ เป็นเงินทั้งสิ้น ๓,๖๐๐ บาท

ไม้อัดยาง ขนาด ๑๐ ม.ม. จำนวน ๑๐ แผ่น รวมเป็นเงิน ๓,๐๐๐ บาท

ยางรองขอบเรือ จำนวน ๕๐ เมตร รวมเป็นเงิน ๒,๕๐๐ บาท

ประตูน้ำ ขนาด ๑ นิ้ว จำนวน ๒๐ ตัว รวมเป็นเงิน ๔,๐๐๐ บาท

กระดาษทรายกลม ขนาด ∅ ๗ นิ้ว จำนวน ๕๐ แผ่น รวมเป็นเงิน ๖๐๐ บาท

ในการสั่งซื้อของดังกล่าวข้างต้น ทางแผนกจัดซื้อได้ใช้โทรศัพท์ในการติดต่อเรื่องดังกล่าวจำนวน ๖ ครั้ง คิดเป็นเงินรวม ๑๒ บาท

ในขณะเดียวกันได้ใช้รถบรรทุกของบริษัทไปขนของดังกล่าว เพื่อนำมาใช้เป็นการเร่งด่วน ได้ใช้น้ำมันรถไปคิดเป็นเงิน ๑๐๐ บาท

การคำนวณต้นทุนวัตถุดิบต่อหน่วยดังกล่าวข้างต้น จะเป็นดังนี้

ประเภท	มูลค่าที่ซื้อ	จำนวน (หน่วย)	ต้นทุนต่อหน่วย (บาท)
แก๊สอาร์กอน	๓,๖๐๐.๐๐	๓ ท่อ	๑,๒๐๐.๐๐
ไม้อัดยาง # ๑๐ ม.ม.	๓,๐๐๐.๐๐	๑๐ แผ่น	๓๐๐.๐๐
ยางรองขอบเรือ	๒,๕๐๐.๐๐	๕๐ เมตร	๕๐.๐๐
ประตูน้ำ # ๑ นิ้ว	๔,๐๐๐.๐๐	๒๐ ตัว	๒๐๐.๐๐
กระดาษทรายกลม ∅ ๗ นิ้ว	๖๐๐.๐๐	๕๐ แผ่น	๑๒.๐๐

ต้นทุนของวัตถุดิบดังกล่าวจำนวน ๕ รายการ จะคิดเป็นต้นทุนของวัตถุดิบตามราคาที่ซื้อ คือ

แก๊สอาร์กอน ราคาต้นทุนเท่ากับ ๑,๒๐๐ บาท/ท่อ

ไม้อัดยางขนาด ๑๐ ม.ม. ราคาต้นทุนเท่ากับ ๓๐๐ บาท/แผ่น

ยางรองขอบเรือ ราคาต้นทุนเท่ากับ ๕๐ บาท/เมตร

ประตูน้ำขนาด ๑ นิ้ว ราคาต้นทุนเท่ากับ ๒๐๐ บาท/ตัว

กระดาษทรายกลม ∅ ๗ นิ้ว ราคาต้นทุนเท่ากับ ๑๒ บาท/แผ่น

ส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการจัดซื้อของดังกล่าวจำนวนเงิน ๑๑๒ บาท จะถือเป็นค่าใช้จ่ายโรงงาน และจะปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานดังกล่าวเข้าต้นทุนงานต่อไป

ในการสั่งซื้อของภายในประเทศ บางครั้งจะได้รับส่วนลดรับเมื่อชำระเงินภายในเวลาที่ผู้ขายกำหนด บริษัทจะบันทึกบัญชีส่วนลดรับไว้ และนำไปหักจากต้นทุนการผลิตตอนสิ้นปี การทำเช่นนี้จะทำให้ต้นทุนการผลิตของปีลดลง ซึ่งความจริงส่วนลดรับนี้อาจเป็นของวัตถุดิบที่ยังคงเหลืออยู่ในตอนสิ้นปีก็ได้ แต่เป็นจำนวนเพียงเล็กน้อย

จากเหตุผลดังกล่าวข้างต้น ค่าใช้จ่ายในการจัดหาเพื่อให้ได้วัตถุดิบที่สั่งซื้อภายในประเทศ บริษัทฯ จะถือเป็นค่าใช้จ่ายโรงงานทั้งหมด เนื่องจากการปันส่วนค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นต้นทุนของวัตถุดิบที่ซื้อนั้นจะเสียเวลา ยุ่งยาก และเป็นเงินจำนวนเล็กน้อยด้วย

ข) <u>วัตถุดิบที่สั่งซื้อจากต่างประเทศ</u> การคิดต้นทุนของวัตถุดิบที่สั่งซื้อจากต่างประเทศนั้น วัตถุดิบที่สั่งซื้อจะมีขนาดใหญ่ ราคาสูง และสั่งเข้ามาใช้สำหรับงานใดงานหนึ่งโดยเฉพาะ ฉะนั้นการคิดต้นทุนวัตถุดิบดังกล่าวจะต้องนำค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดจากการสั่งซื้อนั้นรวมเข้าเป็นต้นทุนของวัตถุดิบด้วย ยกเว้นค่าใช้จ่ายแผนกจัดซื้อที่ได้ใช้จ่ายตามปกติ จะถือเป็นค่าใช้จ่ายโรงงาน ดังตัวอย่างต่อไปนี้ คือ

<u>ตัวอย่าง</u> สมมติว่า บริษัทการต่อเรือ จำกัด ได้รับว่าจ้างต่อเรือจากลูกค้า และบริษัทได้ติดต่อสั่งซื้อวัตถุดิบจากต่างประเทศ ดังนี้

เครื่องจักรกล ๑ ชุด จำนวนเงิน ๕๔๕,๘๐๐ บาท

เครื่องยนต์ ๒ ชุด ราคาชุดละ ๑๒๘,๔๐๐ บาท

เครื่องมือสื่อสารฯ ๒ ชุด ราคาชุดละ ๔๔,๒๐๐ บาท

แผ่นอลูมิเนียมอะลอย D.57 ๔'x๘' จำนวน ๓๘,๐๐๐ ก.ก. ๆ ละ ๔๕ บาท

ในการสั่งซื้อนี้ บริษัทได้เสียค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ดังนี้

ค่าธรรมเนียมธนาคารฯ เป็นเงิน ๓,๖๑๐ บาท

ค่าเช่าโกดัง เป็นเงิน ๕,๓๔๐ บาท

ค่าใช้จ่ายในการออกของ เป็นเงิน ๑,๕๐๐ บาท

ค่ารถบรรทุกของฯ เป็นเงิน ๑,๐๐๐ บาท

รวมเป็นเงิน ๑๑,๕๐๐ บาท

วัตถุดิบที่สั่งซื้อจากต่างประเทศ สมมติว่าต้องเสียค่าอากรขาเข้า ค่าภาษีการค้า และบำรุงเทศบาล เป็นเงินเท่ากับ ๑๐% ของมูลค่าที่ซื้อ

การหาราคาต้นทุนของวัตถุดิบต่อหน่วยดังกล่าวข้างต้น ต้องมีการปันส่วนค่าใช้จ่าย ซึ่งในกรณีนี้จะทำการปันส่วนตามมูลค่าของวัตถุดิบที่สั่งซื้อจากต่างประเทศ ดังนี้

ขั้นที่ ๑ คำนวณหามูลค่าของวัตถุดิบที่สั่งซื้อ ดังนี้

ประเภท	จำนวน (หน่วย)	ราคาต่อหน่วย (บาท)	มูลค่าวัตถุดิบ (บาท)
เครื่องจักรกล	๑ ชุด	๕๔๕,๘๐๐.๐๐	๕๔๕,๘๐๐.๐๐
เครื่องยนต์	๒ ชุด	๑๒๘,๔๐๐.๐๐	๒๕๗,๘๐๐.๐๐
เครื่องมือสื่อสาร	๒ ชุด	๔๔,๒๐๐.๐๐	๘๘,๔๐๐.๐๐
แผ่นอลูมิเนียม	๓๘,๐๐๐ ก.ก.	๙๕.๐๐	๓,๖๑๐,๐๐๐.๐๐
		รวมเงิน	๔,๕๑๒,๐๐๐.๐๐

ขั้นที่ ๒ คำนวณหาส่วนร้อยละของมูลค่าวัตถุดิบที่ซื้อแต่ละรายการต่อมูลค่าวัตถุดิบที่ซื้อทั้งหมด ดังนี้

ประเภท	มูลค่าที่ซื้อ (บาท)	% ของมูลค่าที่ซื้อ
เครื่องจักรกล	๕๔๕,๘๐๐.๐๐	๑๒.๑๐
เครื่องยนต์	๒๕๗,๘๐๐.๐๐	๕.๗๑
เครื่องมือสื่อสาร	๘๘,๔๐๐.๐๐	๒.๑๘
แผ่นอลูมิเนียม	๓,๖๑๐,๐๐๐.๐๐	๘๐.๐๑
รวม	๔,๕๑๒,๐๐๐.๐๐	๑๐๐.๐๐

ขั้นที่ ๓ ปันส่วนค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เข้าเป็นต้นทุนของวัตถุดิบแต่ละประเภทตามมูลค่าที่ซื้อ (ที่คำนวณได้ในขั้นที่ ๒) ซึ่งมีค่าใช้จ่ายทั้งสิ้นเป็นเงิน ๑๑,๕๐๐ บาท ดังนี้

ประเภท	% ของมูลค่าที่ซื้อ	ค่าใช้จ่ายจัดหาวัตถุดิบปันส่วน (บาท)
เครื่องจักรกล	๑๒.๑๐	๑,๓๙๑.๕๐*
เครื่องยนต์	๕.๗๑	๖๕๖.๖๕
เครื่องมือสื่อสาร	๒.๑๘	๒๕๐.๗๐
แผ่นอลูมิเนียม	๘๐.๐๑	๙,๒๐๑.๑๕
รวม	๑๐๐.๐๐	๑๑,๕๐๐.๐๐

*จำนวนเงิน ๑,๓๙๑.๕๐ บาท เท่ากับ ๑๒.๑๐% ของ ๑๑,๕๐๐ บาท

ขั้นที่ ๔ คำนวณหาต้นทุนของวัตถุดิบที่ซื้อ ดังนี้

ประเภท	มูลค่าที่ซื้อ	ค่าใช้จ่ายจัดหาฯ ปันส่วน	ค่าภาษี ๑๐% ของมูลค่าซื้อ	ต้นทุนรวม
เครื่องจักรกล	๕๔๕,๘๐๐	๑,๓๙๑.๕๐	๕๔,๕๘๐	๖๐๑,๗๗๑.๕๐
เครื่องยนต์	๒๕๗,๘๐๐	๖๕๖.๖๕	๒๕,๗๘๐	๒๘๔,๒๓๖.๖๕
เครื่องมือสื่อสาร	๙๘,๔๐๐	๒๕๐.๗๐	๙,๘๔๐	๑๐๘,๔๙๐.๗๐
แผ่นอลูมิเนียม	๓,๖๑๐,๐๐๐	๙,๒๐๑.๑๕	๓๖๑,๐๐๐	๓,๙๘๐,๒๐๑.๑๕
รวม (บาท)	๔,๕๑๒,๐๐๐	๑๑,๕๐๐.๐๐	๔๕๑,๒๐๐	๔,๙๗๔,๗๐๐.๐๐

ขั้นที่ ๕ คำนวณหาต้นทุนของวัตถุดิบต่อหน่วย ดังนี้

ประเภท	ต้นทุนรวม	จำนวน (หน่วย)	ต้นทุนต่อหน่วย
เครื่องจักรกล	๖๐๑,๗๗๑.๕๐	๑ ชุด	๖๐๑,๗๗๑.๕๐
เครื่องยนต์	๒๘๔,๒๓๖.๖๕	๒ ชุด	๑๔๒,๑๑๘.๓๒๕*
เครื่องมือสื่อสาร	๑๐๘,๔๙๐.๗๐	๒ ชุด	๕๔,๒๔๕.๓๕
แผ่นอลูมิเนียม	๓,๙๘๐,๒๐๑.๑๕	๓๘,๐๐๐ ก.ก.	๑๐๔.๗๔๒๒
รวม (บาท)	๔,๙๗๔,๗๐๐.๐๐		

*ต้นทุนต่อหน่วย ๑๔๒,๑๑๘.๓๒๕ บาท เท่ากับ ๒๘๔,๒๓๖.๖๕ บาท ÷ ๒

๒. การคิดต้นทุนวัตถุดิบที่ใช้ในการต่อเรือ วัตถุดิบที่เบิกใช้สำหรับการต่อเรือในแต่ละครั้งนั้น จะคิดต้นทุนวัตถุดิบเบิกใช้ด้วย วิธีซื้อก่อน ใช้ก่อน (First-in First-out)

คือวัตถุดิบที่บริษัทได้ซื้อมาก่อนจะต้องถูกนำไปใช้ก่อน ดังนั้นการใช้ราคาต้นทุนต่อหน่วยของวัตถุดิบแต่ละประเภทจะต้องคำนึงถึงราคาต้นทุนที่ซื้อในแต่ละครั้งด้วย ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่าง สมมติว่า บริษัทการต่อเรือ จำกัด มีรายละเอียดวัตถุดิบเกี่ยวกับเหล็กฉากขนาด ๑/๔" x ๓" x ๓" x ๖ เมตร โดยปรากฏในบัตรสินค้าคงเหลือ ดังนี้

๑ มค.๒๕๒๓ ยอดยกมา ๘ เส้น ราคาเส้นละ ๒๕๐ บาท

๓ มค.๒๕๒๓ เบิกใช้ ๕ เส้น

๔ มค.๒๕๒๓ ซื้อ ๒๐ เส้น ราคาเส้นละ ๓๐๐ บาท

๕ มค.๒๕๒๓ เบิกใช้ ๑๕ เส้น

ต้องการทราบต้นทุนของเหล็กเส้นที่เบิกใช้ในแต่ละวัน

การคิดต้นทุนของเหล็กฉากที่เบิกใช้ในแต่ละวัน ด้วยวิธีซื้อก่อน ใช้ก่อน จะได้ต้นทุนของเหล็กฉากที่เบิกใช้ในแต่ละวัน ดังนี้

๓ มค.๒๕๒๓ ต้นทุนเหล็กฉากที่เบิกใช้ = ๕ x ๒๕๐ บาท

= ๑,๒๕๐ บาท

๕ มค.๒๕๒๓ ต้นทุนเหล็กฉากที่เบิกใช้ = (๓ x ๒๕๐) + (๑๒ x ๓๐๐) บาท

= ๗๕๐ + ๓,๖๐๐ บาท

= ๔,๓๕๐ บาท

การคิดต้นทุนของวัตถุดิบโดยตรงที่ใช้ในการต่อเรือควรพิจารณาถึงขั้นตอนในการต่อเรือ (ที่กล่าวในบทที่ ๓) ด้วย เพื่อช่วยให้ทราบว่าการเบิกวัตถุดิบและการใช้วัตถุดิบในแต่ละขั้นตอนของการต่อเรือนั้น ควรจะคิดวัตถุดิบเป็นต้นทุนวัตถุดิบโดยตรง หรือคิดเป็นต้นทุนวัตถุดิบทางอ้อม ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายโรงงาน ดังจะขอยกตัวอย่างการคิดต้นทุนวัตถุดิบของการต่อเรือเหล็ก

๑. การขยายแบบและทำแบบ เป็นขั้นตอนเริ่มแรกของการต่อเรือ การทำแบบจะต้องเบิกวัตถุดิบคือไม้มาทำเป็นแบบ ไม้ที่เบิกใช้จะคิดเป็นต้นทุนของวัตถุดิบทางอ้อม หน่วยของไม้ที่ซื้อขายและเบิกใช้จะกำหนดเป็นลูกบาศก์ฟุต (กว้าง x ยาว x หนา) แต่เพื่อความสะดวกมักจะคิดราคาเป็นแผ่นหรือเป็นท่อน โดยระบุขนาดไว้ด้วยเลย

๒. <u>การทำเครื่องหมายบนแผ่นเหล็ก</u> จะต้องเบิกวัตถุดิบ คือ เหล็กแผ่น เหล็กฉาก เหล็กเส้น และแป๊บเหล็ก โดยจะคิดต้นทุนของเหล็กดังกล่าว เป็นต้นทุนของวัตถุดิบตามจำนวนที่ได้เบิกมา หน่วยของเหล็กที่ซื้อขายและเบิกใช้จะกำหนดเป็นกิโลกรัม แต่ในทางปฏิบัติมักจะกำหนดราคาเป็นแผ่นหรือเป็นเส้น โดยระบุขนาดไว้ด้วย เช่น เหล็กแผ่นขนาด ๑/๘" x ๔' x ๘' ราคาแผ่นละ ๔๐๕ บาท มีน้ำหนัก ๑๕๐ กิโลกรัม เป็นต้น การเบิกเหล็กต่าง ๆ มาใช้ มักจะถือเป็นต้นทุนทั้งหมดโดยไม่คำนึงถึงว่าเบิกมาแล้วใช้ยังไม่หมดในวันนั้น หรือเมื่อตัดแผ่นเหล็กแล้วปรากฏว่าเหลือเศษเหล็กอยู่ก็ตาม เมื่องานเสร็จแล้วปรากฏว่ามีเหล็กที่เบิกนั้นคงเหลืออยู่อีกและไม่จำเป็นต้องใช้เหล็กดังกล่าวแล้ว ก็ให้ส่งคืนคลังพัสดุเพื่อลดยอดต้นทุนวัตถุดิบโดยตรงของงานสั่งทำนั้นลง

๓. <u>การตัดและดัด</u> ในขั้นตอนการตัดและดัดเหล็กแผ่นหรือเหล็กเส้นหรือแป๊บเหล็กมักจะใช้เครื่องจักรกลเข้าช่วยเป็นส่วนใหญ่ วัตถุดิบโดยตรงที่ต้องเบิกในกรณีการตัดและดัดเหล็กได้แก่ แก๊ส ซึ่งจะใช้ในการตัดหรือดัดเหล็ก ในขั้นนี้จะคิดค่าแก๊สที่เบิกทั้งท่อเป็นต้นทุนของวัตถุดิบโดยตรงของงานสั่งทำนั้น โดยปกติการซื้อขายแก๊สและการเบิกใช้มักจะกำหนดเป็นท่อ ทั้งนี้เพื่อความสะดวกในการคิดต้นทุน

แต่ถ้าแก๊สที่เบิกมาใช้ในการตัดและดัดเหล็กยังใช้ไม่หมด ก็จะเก็บไว้ใช้กับงานนั้นในขั้นตอนอื่นต่อไป เนื่องจากงานสั่งทำแต่ละงานต้องแยกวัตถุดิบโดยตรงออกจากกัน และผู้ควบคุมงานแต่ละคนก็รับผิดชอบงานคนละส่วนกันอยู่แล้ว

๔. <u>การประกอบ โครงสร้างโดยสังเขป</u> วัตถุดิบโดยตรงที่ต้องเบิกใช้สำหรับงานขั้นตอนนี้ ได้แก่ ลวดเชื่อม และแก๊ส การคิดต้นทุนของลวดเชื่อมและแก๊สจะคิดเป็นต้นทุนของวัตถุดิบโดยตรงตามจำนวนที่เบิก เช่น ลวดเชื่อม จะเบิกเป็นน้ำหนักว่ากี่กิโลกรัม และขนาดอะไร ส่วนแก๊สจะเบิกเป็นท่อ ๆ ไป และส่วนที่ใช้ยังไม่หมดก็จะเก็บไว้ใช้ในขั้นตอนถัดไป

๕. <u>การประกอบโครงสร้างโดยถาวร</u> วัตถุดิบโดยตรงที่ต้องเบิกในขั้นตอนนี้ได้แก่ ลวดเชื่อมและแก๊ส โดยจะคิดเป็นต้นทุนของวัตถุดิบโดยตรงตามจำนวนที่เบิก และส่วนที่ยังใช้ไม่หมดก็จะเก็บไว้ใช้ในขั้นตอนถัดไป

๖. <u>การประกอบตัวเรือ</u> วัตถุดิบโดยตรงที่เบิกในขั้นตอนนี้ ได้แก่ ลวดเชื่อม แก๊สและเหล็กต่าง ๆ เป็นต้น จะคิดวัตถุดิบที่เบิกดังกล่าวเป็นต้นทุนของวัตถุดิบโดยตรงตามจำนวนที่เบิก แต่ถ้าลวดเชื่อมและเหล็กต่าง ๆ คงเหลืออยู่จะส่งคืนคลังพัสดุและหักต้นทุนจากงานสั่งทำนั้น

ตามจำนวนน้ำหนักที่ชั่งได้ ส่วนแก๊สมักจะเก็บไว้ที่แผนกเชื่อมโลหะเพื่อนำไปใช้กับงานสั่งทำอื่นต่อไป โดยไม่มีการหักต้นทุนของวัตถุดิบโดยตรงออกแต่อย่างไร

๗. <u>การพ่นทรายและทาสี</u> วัตถุดิบโดยตรงที่ต้องเบิกในขั้นตอนนี้ได้แก่ สีต่าง ๆ โดยจะเบิกเป็นแกลลอน หรืออาจจะเบิกเป็นกระป๋องหรือถังและระบุจำนวนแกลลอนไว้ การคิดต้นทุนสีเป็นต้นทุนของวัตถุดิบโดยตรงตามจำนวนที่เบิก ถ้างานสั่งทำนั้นได้ทำเสร็จแล้วแต่ปรากฏว่ามีสีคงเหลืออยู่อีก ก็ให้ส่งคืนคลังพัสดุเพื่อลดต้นทุนของวัตถุดิบโดยตรงลง

ส่วนการพ่นทรายจะถือเป็นค่าใช้จ่ายโรงงานโดยไม่คำนึงว่าจะจ้างบุคคลภายนอกหรือให้พนักงานของบริษัททำเอง ทรายที่ซื้อขายและเบิกใช้จะคิดเป็นลูกบาศก์เมตร เมื่อใช้แล้วสามารถจะนำมาใช้ได้อีก

๘. <u>การตกแต่ง</u> การตกแต่งภายในตัวเรือมีวัตถุดิบที่ต้องเบิกจากคลังพัสดุหรือสั่งทำจากภายนอก วัตถุดิบโดยตรงที่เบิกในขั้นตอนนี้ได้แก่ ไม้ต่าง ๆ สายไฟ สายโทรศัพท์ ท่อน้ำต่าง ๆ เฟอร์นิเจอร์ น้ำมันชักเงา สี และอุปกรณ์ตกแต่งอื่น ๆ เป็นต้น โดยจะถือวัตถุดิบดังกล่าวเป็นต้นทุนของวัตถุดิบโดยตรงตามที่ขอเบิก แต่ถ้าวัตถุดิบดังกล่าวใช้ไม่หมด เช่น ไม้ (ลูกบาศก์ฟุตหรือลูกบาศก์เมตร) สายไฟและสายโทรศัพท์ (เมตร) และสี (แกลลอน) เป็นต้น ก็จะนำส่งคืนคลังพัสดุเพื่อลดต้นทุนวัตถุดิบโดยตรงลง

๙. <u>การติดตั้งอุปกรณ์</u> เป็นงานที่ทำเกี่ยวกับการติดตั้งเครื่องจักร เครื่องยนต์ เครื่องมือเครื่องใช้ เครื่องมือสื่อสาร อุปกรณ์อีเลคโทรนิค และอุปกรณ์เรือต่าง ๆ เป็นต้น วัสดุและอุปกรณ์ดังกล่าวจะคิดเป็นต้นทุนวัตถุดิบโดยตรงตามจำนวนที่เบิก และส่วนมากจะเป็นชิ้นใหญ่ ๆ ที่ต้องสั่งซื้อจากต่างประเทศเป็นชุดหรือเครื่อง เป็นต้น

๑๐. <u>การทดลองอุปกรณ์</u> เป็นงานขั้นตอนสุดท้ายของการต่อเรือ และไม่มีการเบิกวัตถุดิบโดยตรง

เมื่อมีการเบิกวัตถุดิบตามใบเบิกวัตถุดิบแล้ว พนักงานบัญชีจะเป็นผู้คำนวณต้นทุนวัตถุดิบโดยตรงและวัตถุดิบทางอ้อมตามใบเบิกที่เบิกเฉพาะงานสั่งทำนั้น ๆ แล้วคิดต้นทุนวัตถุดิบโดยตรงเข้าแต่ละงานสั่งทำตามขั้นตอนและรายละเอียดต่าง ๆ ดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ส่วนต้นทุนวัตถุดิบทางอ้อมที่เบิกเข้างานสั่งทำโดยตรงก็จะเก็บรวบรวมรายละเอียดไว้เพื่อรวมกับค่าใช้จ่ายโรงงานอื่นที่จะเป็นส่วนสำหรับงานสั่งทำนั้นต่อไป

ข. ค่าแรงโดยตรง (Direct Labour)

ค่าแรงโดยตรง หมายถึง ค่าแรงที่เกิดขึ้นเพื่อเปลี่ยนสภาพวัตถุหรือวัสดุต่าง ๆ ที่ใช้ต่อเรือ ให้เป็นสินค้า (เรือ) และสามารถคำนวณค่าแรงที่ใช้ในการต่อเรือนั้นได้โดยง่าย

ค่าแรงโดยตรงที่ใช้ในกิจการต่อเรือโดยทั่วไปสามารถแบ่งตามลักษณะงานได้ดังนี้ คือ

๑. งานไม้ เป็นแรงงานที่เกี่ยวกับการทำไม้แบบ การประกอบตัวเรือ (ถ้าต่อเรือไม้) งานตกแต่งภายในเรือ การทำเฟอร์นิเจอร์ต่าง ๆ การกั้นห้อง เป็นต้น

๒. งานโลหะ เป็นแรงงานที่เกี่ยวกับ การตัดเหล็ก การดัดเหล็ก การพับเหล็ก การประกอบตัวเรือและโครงสร้าง เป็นต้น งานโลหะจะรวมถึงงานเกี่ยวกับอลูมิเนียมด้วย

๓. งานเชื่อมโลหะ เป็นแรงงานที่เกี่ยวกับการประสานหรือเชื่อมเหล็กหรืออลูมิเนียม เป็นต้น

๔. งานเครื่องจักรกล เป็นแรงงานที่เกี่ยวกับการติดตั้งเครื่องจักรภายในเรือ การซ่อมเครื่อง การควบคุมการทำงานของเครน และรถยกของ เป็นต้น

๕. งานช่างยนต์ เป็นแรงงานที่เกี่ยวกับการติดตั้งเครื่องยนต์ต่าง ๆ และซ่อมเครื่องยนต์ เป็นต้น

๖. งานไฟฟ้า เป็นแรงงานที่เกี่ยวกับการเดินสายไฟฟ้าภายในเรือ การเดินสายโทรศัพท์ การติดตั้งสัญญาณและเครื่องเตือนภัยต่าง ๆ การดูแลไฟฟ้าภายในโรงงาน เป็นต้น

๗. งานไฟเบอร์กล๊าส เป็นงานที่เกี่ยวกับการผสมและทำแผ่นไฟเบอร์กล๊าสตามแม่แบบต่าง ๆ เช่น ลำเรือ เก้าอี้ โต๊ะ อ่างอาบน้ำ อ่างล้างมือ เครื่องสุขภัณฑ์ และอุปกรณ์เรือต่าง ๆ เป็นต้น

๘. งานปูน เป็นแรงงานที่เกี่ยวกับการฉาบปูน เช่น ฉาบปูนในถังน้ำ ปูกระเบื้องชนิดต่าง ๆ และวางท่อน้ำ เป็นต้น

๙. งานสี เป็นแรงงานที่เกี่ยวกับการพ่นสีทั้งด้านนอกและด้านในของตัวเรือ การทาสีเครื่องตกแต่งภายในเรือต่าง ๆ การทาน้ำมันชักเงา (Varnish) การขัดและพ่นทราย เป็นต้น

ค่าแรง เป็นส่วนประกอบต้นทุนอย่างหนึ่งของเรือ ค่าแรงจะแบ่งออกเป็น ๒ ประเภท คือ ค่าแรงโดยตรง (Direct Labour) กับค่าแรงทางอ้อม (Indirect Labour)

หลักการคิดต้นทุนแรงงานโดยตรงสามารถแบ่งออกตามประเด็นต่าง ๆ ได้ดังนี้ คือ

๑. <u>ค่าแรงงาน</u> ค่าแรงที่เกิดจากการทำงานตามปกติ และเป็นงานที่เกี่ยวกับเรือแล้ว จะถือว่าเป็นค่าแรงโดยตรง การจ่ายค่าจ้างจะคำนึงถึงอัตราค่าจ้างขั้นต่ำที่กระทรวงมหาดไทยได้ประกาศใช้ด้วย

การคิดค่าแรงโดยตรงจะคิดจากจำนวนชั่วโมงที่พนักงานแต่ละคนได้ทำงานต่าง ๆ ในแต่ละวัน และจะคิดเข้าต้นทุนงานแต่ละงานตามจำนวนชั่วโมงที่ทำ คูณกับอัตราค่าจ้างต่อชั่วโมงของพนักงานผู้นั้น

ส่วนค่าแรงของพนักงานที่ทำงานอื่นที่มิใช่งานเกี่ยวกับการต่อเรือแล้ว จะถือเป็นค่าแรงทางอ้อมซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายโรงงาน

การคิดค่าแรงทางอ้อมจะรวบรวมจำนวนชั่วโมงที่พนักงานได้ทำงาน โดยคิดจ่ายเป็นงวดตามวันที่จ่ายค่าจ้าง คูณกับอัตราค่าจ้างต่อชั่วโมง

๒. <u>ค่าแรงล่วงเวลา</u>(Overtime) ค่าแรงล่วงเวลาที่เกิดจากการทำงานที่เกี่ยวกับเรือ จะถือค่าแรงล่วงเวลานั้นเป็นส่วนหนึ่งของค่าแรงโดยตรง ทั้งนี้จะไม่คำนึงถึงว่าการทำงานล่วงเวลานั้นเกิดจากการรับงานไว้เกินกว่าที่จะทำได้ทันในวันทำงานตามปกติ หรือรับงานนั้นโดยที่ทราบอยู่แล้วว่าจะต้องทำงานล่วงเวลาจึงจะเสร็จตามกำหนด

การคิดค่าแรงล่วงเวลาจะถือตามอัตราค่าจ้างที่กรมแรงงาน กระทรวงมหาดไทยได้กำหนดและประกาศไว้ ดังนี้

ก) <u>การทำงานล่วงเวลาในวันปกติ</u> การจ่ายค่าจ้างต้องจ่ายเท่ากับหนึ่งเท่าครึ่งของอัตราค่าจ้างตามปกติ เช่น สมมติว่าพนักงานช่างเชื่อมคนหนึ่งเป็นพนักงานรายวัน และทำงานในหนึ่งสัปดาห์ได้ ๕๒ ชั่วโมง ในจำนวนดังกล่าวเป็นชั่วโมงล่วงเวลาทำงานในวันปกติเสีย ๔ ชั่วโมง อัตราค่าแรงปกติวันละ ๘๐ บาท

การคิดค่าแรงของพนักงานช่างเชื่อมผู้นี้จะคิดได้ ดังนี้

ค่าแรงโดยตรง-ตามปกติ = จำนวนชั่วโมง x อัตราค่าจ้างต่อชั่วโมง

= ๔๘ ชั่วโมง x ๑๐ บาท/ชั่วโมง

= ๔๘๐ บาท

ค่าแรงโดยตรง-ล่วงเวลาตามปกติ = จำนวนชั่วโมงล่วงเวลา x อัตราค่าจ้างต่อชั่วโมง

= ๔ ชั่วโมง x (๑.๕ เท่าของอัตราปกติ)

= ๔ x (๑.๕ x ๑๐)

= ๔ x ๑๕

= ๖๐ บาท

จะได้ค่าแรงของพนักงานช่างเชื่อม ดังนี้

ค่าแรงโดยตรง - ปกติ = ๔๘๐ บาท

ค่าแรงโดยตรง - ล่วงเวลา = ๖๐ บาท

ข) <u>การทำงานล่วงเวลาในวันหยุด</u> วันหยุดของบริษัทพอจะแบ่งออกได้ดังนี้ คือ วันหยุดประจำสัปดาห์ วันหยุดตามประเพณี และวันหยุดพักผ่อนประจำปี

ค่าแรงล่วงเวลาที่ต้องจ่ายแก่พนักงานที่ทำงานในวันหยุด ในเวลาปกติจะต้องจ่ายเท่ากับสองเท่าของอัตราค่าจ้างตามปกติ และถ้าทำงานล่วงเวลาเกินเวลาทำงานตามปกติในวันหยุด บริษัทจะต้องจ่ายค่าจ้างเท่ากับสามเท่าของอัตราค่าจ้างตามปกติ เช่น สมมติว่าพนักงานช่างเชื่อมทำงานในสัปดาห์หนึ่งได้ ๖๒ ชั่วโมง ในจำนวนนี้เป็นชั่วโมงล่วงเวลาในวันปกติเสีย ๔ ชั่วโมง เป็นชั่วโมงล่วงเวลาในวันหยุดเสีย ๘ ชั่วโมง และเป็นชั่วโมงล่วงเวลาเกินเวลาทำงานตามปกติในวันหยุดเสีย ๒ ชั่วโมง อัตราค่าจ้างตามปกติวันละ ๘๐ บาท หรือชั่วโมงละ ๑๐ บาท

การคิดค่าแรงของพนักงานช่างเชื่อมผู้นี้จะคิดได้ดังนี้ คือ

ค่าแรงโดยตรง-ตามปกติ = ๔๘ ชั่วโมง x ๑๐ บาท

= ๔๘๐ บาท

ค่าแรงโดยตรง-ล่วงเวลา (ในวันปกติ) = ๔ ชั่วโมง x (๑.๕ เท่าของ ๑๐)

= ๔ x ๑๕ บาท

= ๖๐ บาท

ค่าแรงโดยตรง-ล่วงเวลา (ตามเวลาปกติในวันหยุด)= ๘ ชั่วโมงx(๒ เท่าของ ๑๐)

= ๘ x ๒๐ บาท

= ๑๖๐ บาท

ค่าแรงโดยตรง-ล่วงเวลา (เกินเวลาปกติในวันหยุด)= ๒ ชั่วโมงx(๓ เท่าของ ๑๐)

= ๒ x ๓๐ บาท

= ๖๐ บาท

จะได้ค่าแรงของพนักงานช่างเชื่อม ดังนี้

ค่าแรงโดยตรง - ตามปกติ = ๔๘๐ บาท

ค่าแรงโดยตรง - ล่วงเวลา = ๖๐ + ๑๖๐ + ๖๐ บาท

= ๒๘๐ บาท

๓. ค่าแรงเวลาที่ว่างงาน ค่าแรงเวลาที่พนักงานว่างงานโดยไม่ได้ทำงาน เนื่องจากขาดวัตถุดิบ หรือเกิดเหตุสุดวิสัยในการทำงาน จนไม่สามารถจะทำต่อไปได้ ค่าแรงงานส่วนนี้จะถือเป็นค่าใช้จ่ายโรงงาน

๔. ค่าแรงของพนักงานที่มีสิทธิหยุด พนักงานที่ทำงานกับบริษัทมาระยะเวลาหนึ่งจะมีสิทธิลาหยุด โดยบริษัทจะต้องจ่ายค่าจ้างให้กับพนักงาน เสมือนหนึ่งว่าพนักงานได้มาทำงานตามปกติ วันหยุดดังกล่าวมีดังนี้

วันหยุดพักผ่อน จำนวน ๖ วันต่อปี (ทำงานครบปี)

วันหยุดตามประเพณี จำนวน ๑๓ วันต่อปี (ตามที่บริษัทประกาศ)

วันลาป่วย จำนวน ๓๐ วันต่อปี

วันลาบวช จำนวน ๓๐ วันต่อปี (ทำงานครบ ๑๘๐ วัน)

วันลาคลอด จำนวน ๓๐ วันต่อปี (ทำงานครบ ๑๘๐ วัน)

ค่าแรงที่บริษัทจ่ายให้กับพนักงานตามวันดังกล่าว บริษัทจะถือเป็นค่าใช้จ่ายโรงงาน

๕. เงินรางวัล (Bonus) เป็นผลตอบแทนที่บริษัทจ่ายให้กับพนักงานที่ทำงานครบหนึ่งปี โดยเงินรางวัลนี้จะถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายโรงงาน

๖. <u>ค่าสวัสดิการพนักงาน</u> เป็นเงินที่บริษัทจ่ายคืนหรือจ่ายแทนพนักงานของบริษัท เช่น ค่ายารักษา ค่าเสื้อผ้า เงินช่วยค่าเล่าเรียนบุตร ค่าที่อยู่อาศัย และเงินสมทบกองทุนเงินทดแทน เป็นต้น ค่าใช้จ่ายดังกล่าว บริษัทจะถือเป็นค่าใช้จ่ายโรงงาน

การคิดค่าแรงโดยตรงเป็นต้นทุนของงานสั่งทำ จะพิจารณาถึงลักษณะงานที่ทำในแต่ละขั้นตอนของการต่อเรือเป็นสำคัญ และจะคิดเป็นต้นทุนแรงงานโดยตรงตามระยะเวลาที่พนักงานได้ทำงานเกี่ยวกับงานต่อเรือเท่านั้น โดยจะขอยกตัวอย่างการคิดค่าแรงโดยตรงสำหรับงานต่อเรือเหล็ก ดังนี้

๑. <u>การขยายแบบและทำแบบ</u> ค่าแรงโดยตรงได้แก่ งานทำไม้แบบ จะคิดเป็นต้นทุนค่าแรงโดยตรงตามชั่วโมงที่พนักงานได้ทำงานนั้น ซึ่งจะคิดเข้าแต่ละงานตามที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายธุรการได้จดบันทึกเวลาไว้ คูณกับอัตราค่าจ้างตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้น

๒. <u>การทำเครื่องหมายบนแผ่น</u> ค่าแรงโดยตรงได้แก่ งานโลหะ คือการทำเครื่องหมายบนแผ่นเหล็กและเหล็กเส้นต่าง ๆ จะคิดเป็นต้นทุนค่าแรงโดยตรง

๓. <u>การตัดและดัด</u> ค่าแรงโดยตรงได้แก่ การตัดเหล็ก ดัดเหล็ก และพับเหล็ก ซึ่งถือเป็นงานโลหะ จะคิดเป็นต้นทุนค่าแรงโดยตรง

๔. <u>การประกอบโครงสร้างโดยสังเขป</u> ค่าแรงโดยตรงได้แก่ การวางกระดูกงูเรือ ซึ่งถือเป็นงานโลหะ จะคิดเป็นต้นทุนค่าแรงโดยตรง

๕. <u>การประกอบโครงสร้างถาวร</u> ค่าแรงโดยตรงได้แก่ งานแล่นประสานหรือการเชื่อมเหล็ก ซึ่งถือเป็นงานเชื่อมโลหะ จะคิดเป็นต้นทุนค่าแรงโดยตรง

๖. <u>การประกอบตัวเรือ</u> ค่าแรงโดยตรงได้แก่ งานประกอบตัวเรือ และงานเชื่อมเหล็ก จะคิดเป็นต้นทุนค่าแรงโดยตรง

๗. <u>การพ่นทรายและทาสี</u> ค่าแรงโดยตรงได้แก่ งานสี จะคิดเป็นต้นทุนค่าแรงโดยตรง

๘. การตกแต่ง ค่าแรงโดยตรงได้แก่ งานไม้ งานสี งานเดินสายโทรศัพท์ งานเดินสายไฟฟ้า งานติดตั้งสัญญาณภัยต่าง ๆ งานไฟเบอร์กล๊าส งานปูน เป็นต้น จะคิดเป็นต้นทุนค่าแรงโดยตรง

๙. การติดตั้งอุปกรณ์ ค่าแรงโดยตรงได้แก่ งานเครื่องจักรกล งานช่างยนต์ งานเชื่อมโลหะ งานไฟฟ้า และงานสี เป็นต้น จะคิดเป็นต้นทุนค่าแรงโดยตรง

๑๐. การปล่อยเรือลงน้ำ ค่าแรงโดยตรงได้แก่ งานเครื่องจักรกล งานเครื่องยนต์ เป็นต้น จะคิดเป็นต้นทุนค่าแรงโดยตรง

๑๑. การทดลองเครื่องและอุปกรณ์เรือต่าง ๆ ค่าแรงโดยตรงได้แก่ งานเครื่องจักรกล และงานเครื่องยนต์ เป็นต้น จะคิดเป็นต้นทุนค่าแรงโดยตรง

พนักงานที่ทำงานนอกเหนือจากงานที่กล่าวข้างต้นนี้แล้ว จะถือเป็นค่าแรงทางอ้อม เช่น สมมติว่าไฟฟ้าที่โรงงานเสีย ต้องให้ช่างไฟไปเดินสายไฟใหม่ ค่าแรงของช่างไฟคนนั้นจะถือเป็นค่าใช้จ่ายโรงงาน เป็นต้น

ค. ค่าใช้จ่ายโรงงาน (Factory Overhead)

ค่าใช้จ่ายโรงงาน หมายถึง ต้นทุนการต่อเรือทั้งหมด ยกเว้นวัตถุดิบโดยตรงและค่าแรงโดยตรง

ค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับกิจการต่อเรือโดยทั่วไปจะแบ่งออกเป็น ๓ ประเภท คือ

๑. วัตถุดิบทางอ้อม (Indirect Material) คือวัตถุดิบที่ใช้ในการต่อเรือ แต่ใช้เป็นจำนวนน้อย หรือส่วนที่ไม่ใช่วัตถุดิบโดยตรง ซึ่งประกอบด้วย ไม้ทำแบบ ตะปู กระดาษทราย ใบหินเจียร สกรู แหวนสปริง แหวนต่าง ๆ ใบเลื่อย น้ำมันหล่อลื่น เป็นต้น (กิจการต่อเรือบางแห่งจะถือว่าลวดเชื่อมกับแก๊สเป็นวัตถุดิบทางอ้อม)

๒. ค่าแรงทางอ้อม (Indirect Labour) คือค่าแรงที่ไม่เกี่ยวกับการต่อเรือโดยตรง และไม่สามารถจะคิดเข้าต้นทุนงานใดงานหนึ่งได้โดยตรง หรือส่วนที่ไม่ใช่ค่าแรงโดยตรง

ซึ่งประกอบด้วย เงินเดือนผู้จัดการโรงงาน ผู้ควบคุมงาน ผู้คำนวณออกแบบเรือ พนักงานสต๊อค พนักงานจัดซื้อ พนักงานทำความสะอาด พนักงานรักษาความปลอดภัย เป็นต้น

๓. ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ (Other Expenses) คือค่าใช้จ่ายโรงงานที่นอกเหนือจากวัตถุดิบทางอ้อมและค่าแรงทางอ้อม ซึ่งประกอบด้วย ค่าไฟฟ้า ค่าสวัสดิการพนักงาน ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษาฯ ค่าประกันภัย ค่าธรรมเนียมและใบอนุญาต ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ ค่าน้ำมันยานยนต์ ค่าโทรศัพท์ เป็นต้น

การคิดค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นต้นทุนของงานสำหรับกิจการต่อเรือโดยทั่วไป อาจทำได้เป็น ๒ วิธี คือ

วิธีที่ ๑ ใช้อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร วิธีนี้จะคิดค่าใช้จ่ายโรงงานเข้าต้นทุนงานสั่งทำแต่ละงาน ตามอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรฯ ที่กำหนดไว้

วิธีที่ ๒ ใช้การปันส่วน วิธีนี้จะคิดค่าใช้จ่ายโรงงานเข้าต้นทุนงานสั่งทำแต่ละงาน โดยปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงตามเกณฑ์ต่าง ๆ แล้วแต่ความเหมาะสมหรือเหตุผลของแต่ละกิจการ

แต่สำหรับกิจการต่อเรือทั้งสองแห่งที่จะกล่าวต่อไปนี้ ได้เลือกปฏิบัติตามวิธีที่ ๒ คือการปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงเข้าต้นทุนงานสั่งทำตามเกณฑ์ที่เห็นว่าเหมาะสมของแต่ละกิจการ

ค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นต้นทุนส่วนหนึ่งของเรือ การคิดค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นเข้างานสั่งทำต่าง ๆ นั้น สามารถแบ่งเป็น ๒ ส่วน คือ ค่าใช้จ่ายโรงงานส่วนหนึ่งสามารถคิดเข้าเป็นต้นทุนของเรือได้โดยตรง เช่น ไม้ทำแบบ ซึ่งเป็นวัตถุดิบทางอ้อมชนิดหนึ่ง เป็นต้น ส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานส่วนที่สองจะเป็นค่าใช้จ่ายโรงงานที่ไม่สามารถจะคิดเข้างานสั่งทำใดได้โดยตรง เพราะค่าใช้จ่ายดังกล่าวใช้ร่วมกันอยู่ระหว่างงานสั่งทำต่าง ๆ จึงไม่สามารถจะแยกเป็นต้นทุนของงานใดงานหนึ่งเป็นการถูกต้องได้ และการคิดค่าใช้จ่ายดังกล่าวต้องใช้เวลามาก เสียค่าใช้จ่ายสูง และได้ต้นทุนของเรือไม่ทันตามกำหนดที่ต้องการ เช่น ค่าไฟฟ้า ค่าประกันภัย เป็นต้น

การคิดต้นทุนของกิจการต่อเรือทั้งสองแห่ง เกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโรงงาน เข้าแต่ละงานสั่งทำนั้น จึงเลือกใช้วิธีการปันส่วน (Allocation) แทนการใช้อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร โดยเฉพาะอย่างยิ่งฐานที่ใช้ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานที่ทั้งสองกิจการเลือกใช้ก็มีลักษณะที่แตกต่างกัน กล่าวคือ

บริษัท การต่อเรือ จำกัด จะปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานตามต้นทุนค่าแรงโดยตรงที่เกิดขึ้นในเดือนนั้น

บริษัท กรุงเทพต่อเรือ จำกัด จะปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานตามรายได้ตามส่วนร้อยละของงานที่ทำเสร็จในเดือนนั้น

ฉะนั้น การคิดต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานจึงขึ้นอยู่กับการรวบรวมและหลักการคิดค่าใช้จ่ายโรงงานของแต่ละรายการที่เกิดขึ้น เพื่อจะนำไปปันส่วนต่อไป

การคิดต้นทุนของค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้น มีหลักในการคิดโดยแบ่งออกได้ดังนี้ คือ

๑. วัตถุดิบทางอ้อม (Indirect Material) จะคิดต้นทุนวัตถุดิบทางอ้อมเหมือนกับการคิดต้นทุนวัตถุดิบโดยตรงที่กล่าวมาแล้วข้างต้น โดยจะคิดเป็นต้นทุนของงานสั่งทำต่าง ๆ โดยตรงตามใบเบิกวัตถุดิบฉบับต่าง ๆ

๒. ค่าแรงทางอ้อม (Indirect Labour) จะคิดค่าแรงทางอ้อมเหมือนกับการคิดค่าแรงโดยตรงตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้น โดยจะถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายโรงงาน และปันส่วนเข้างานสั่งทำต่าง ๆ ตอนสิ้นเดือน แต่มีค่าแรงทางอ้อมบางชนิด เช่น เงินเดือนผู้คำนวณออกแบบเรือ ที่สามารถคิดเข้าต้นทุนงานได้โดยตรงก็ตาม แต่เพื่อความสะดวกที่ไม่ต้องมาจดบันทึกเวลาในการทำงานชิ้นต่าง ๆ จึงถือเป็นค่าใช้จ่ายโรงงานทั้งจำนวน และปันส่วนเข้าต้นทุนงานต่อไป

๓. ค่าไฟฟ้า จะคิดค่าไฟฟ้าโดยการประมาณการค่าไฟฟ้าของเดือนนั้นขึ้นมาก่อน จากนั้นจึงปันส่วนไปเป็นค่าใช้จ่ายบริหาร และค่าใช้จ่ายโรงงาน ตามเกณฑ์ที่ได้กำหนดไว้ ค่าไฟฟ้าสำหรับโรงงานจะเป็นค่าไฟฟ้าที่ใช้ในการต่อเรือ เช่น ใช้กับตู้เชื่อมไฟฟ้า ใช้กับเครื่องจักรพับและตัดเหล็ก ใช้กับเครื่องปั๊มลมในการพ่นทรายและพ่นสี เป็นต้น เหตุที่ต้องประมาณการค่าไฟฟ้าขึ้น

มาก่อน เพราะการทราบยอดค่าไฟฟ้าที่แท้จริงจะต้องรอให้เจ้าหน้าที่มาเก็บเงินหรือออกใบแจ้งหนี้แล้ว การประมาณการค่าไฟฟ้าจะให้วิศวกรไฟฟ้าเป็นผู้คำนวณจากตัวเลขการใช้ไฟที่มิเตอร์ไฟฟ้าของแต่ละเดือน

๔. ค่าสวัสดิการพนักงาน เป็นค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกี่ยวกับ ค่ายา ค่าตรวจของแพทย์ ค่าเช่าบ้าน เงินช่วยเหลือค่าเล่าเรียนบุตร ค่าเสื้อผ้า และเงินสมทบกองทุน เงินทดแทน โดยจะคิดเป็นค่าใช้จ่ายโรงงานตามกฎและระเบียบที่ทางบริษัทได้ประกาศใช้ แต่จะคำนึงถึงประกาศของหน่วยราชการที่เกี่ยวข้องด้วย

๕. ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษาฯ ประกอบด้วย ค่าซ่อมแซมเครื่องจักรและอุปกรณ์ ค่าซ่อมแซมเครื่องมือเครื่องใช้ ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษาอาคารโรงงาน เป็นต้น จะคิดเป็นค่าใช้จ่ายโรงงานตามจำนวนเงินที่ได้จ่ายไปหรือเบิกวัสดุนั้นมาซ่อมเอง โดยจะถือเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในเดือนที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้น และมีหลักว่าจะต้องเป็นค่าซ่อมแซมฯ ที่ไม่ทำให้อายุการใช้งานของสินทรัพย์นั้นนานขึ้น เว้นแต่ค่าซ่อมแซมฯ มีจำนวนเงินต่ำกว่าสองพันบาท ก็ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนเลย

๖. ค่าประกันภัย เป็นค่าประกันภัยที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ของฝ่ายโรงงาน เช่น ประกันภัยเกี่ยวกับเครื่องจักรและอุปกรณ์ เครื่องมือเครื่องใช้ อาคารโรงงาน เป็นต้น จะคิดค่าประกันภัยเป็นค่าใช้จ่ายโรงงานตามระยะเวลาที่เกิดขึ้นแล้ว โดยการคำนวณเพื่อตัดจ่ายหรือตั้งบัญชีค้างจ่าย ตามจำนวนเงินที่ได้จ่ายแล้ว หรือการประมาณการจากการเปรียบเทียบกับยอดที่เกิดขึ้นแล้ว

๗. ค่าธรรมเนียมและใบอนุญาต จะถือเป็นค่าใช้จ่ายโรงงานตามระยะเวลาที่เกิดขึ้นเป็นเกณฑ์ เช่น สมมติว่าบริษัทต้องเสียค่าธรรมเนียมใบอนุญาตประกอบกิจการโรงงานต่อกระทรวงอุตสาหกรรมเป็นเงิน ๒๔,๐๐๐ บาท ซึ่งมีระยะเวลาในการต่ออายุใบอนุญาตดังกล่าว ๒ ปีต่อครั้ง การคิดค่าธรรมเนียมและใบอนุญาตจะคิดเดือนละ ๑,๐๐๐ บาท เป็นต้น

๘. ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ จะถือเป็นค่าใช้จ่ายโรงงานตามอายุการใช้งานของสินทรัพย์แต่ละชนิด และจะถือเป็นค่าใช้จ่ายตามจำนวนค่าเสื่อมราคาที่คิดในแต่ละเดือนตามวิธี

เส้นตรง (Straight Line Method) โดยมีอัตราไม่สูงไปกว่าอัตราที่ระบุไว้ในประมวลรัษฎากร เป็นต้น

การคิดค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงเข้าต้นทุนงานสั่งทำต่าง ๆ สำหรับกิจการต่อเรือทั้งสองแห่งโดยการปันส่วนนั้น ได้กำหนดกฎเกณฑ์และวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโรงงาน พอจะกล่าวได้ ดังนี้

บริษัท การต่อเรือ จำกัด

การจัดเตรียมข้อมูลเพื่อประกวดราคา (ดังที่กล่าวแล้ว) บริษัทได้ประมาณการต้นทุนเรือที่ต่อ โดยเฉพาะเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโรงงาน บริษัทได้กำหนดอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรเป็นส่วนร้อยละของค่าแรงโดยตรง ฉะนั้น การประมาณต้นทุนเรือสำหรับยื่นประกวดราคาทุกครั้ง บริษัทจะประมาณการเฉพาะต้นทุนวัตถุดิบโดยตรงและต้นทุนค่าแรงโดยตรง ส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานก็คำนวณจากต้นทุนค่าแรงโดยตรงที่ประมาณ คูณกับอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรเป็นส่วนร้อยละของค่าแรงโดยตรง เมื่อรวมต้นทุนวัตถุดิบโดยตรง ค่าแรงโดยตรง และค่าใช้จ่ายโรงงาน ก็จะได้ประมาณการต้นทุนเรือที่ต่อ

ทางด้านปฏิบัติ เมื่อบริษัทดำเนินการต่อเรือลำนั้นอยู่ บริษัทจะบันทึกต้นทุนวัตถุดิบโดยตรง ต้นทุนแรงงานโดยตรง และต้นทุนวัตถุดิบทางอ้อม ที่คิดเข้ากับงานสั่งทำได้โดยตรงไว้ตามที่เกิดขึ้นจริงในบัตรต้นทุนงานสั่งทำ ส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงในแต่ละวันจะบันทึกรวมไว้ตลอดทั้งเดือนแล้วทำการปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริง เข้าแต่ละงานสั่งทำ (Job Order) ตามจำนวน "ต้นทุนค่าแรงโดยตรง" โดยบริษัทได้ให้เหตุผล ดังนี้

๑. สะดวกและประหยัดเวลาในการปันส่วนค่าใช้จ่าย เพราะทราบต้นทุนแรงงานโดยตรงของแต่ละงานอยู่แล้ว

๒. บริษัทใช้แรงงานคนในการต่อเรือมากกว่าการใช้เครื่องจักร ฉะนั้นการใช้ต้นทุนแรงงานโดยตรงจึงเหมาะสมกว่า

๓. ปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงแล้วจะไม่มีผลต่าง (Variance) เกิดขึ้น

จากการสอบถามเจ้าหน้าที่บัญชีของบริษัท ปรากฏว่าต้นทุนที่ประมาณการ กับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงของแต่ละงาน จะแตกต่างกันดังนี้คือ ต้นทุนวัตถุดิบโดยตรง ประมาณ ๕-๒๐% รองลงมาก็คือ ต้นทุนค่าแรงโดยตรง ประมาณ ๒-๘% ส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานจะต่างกันประมาณ ๒-๕%

สำหรับวิธีการปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงเข้าแต่ละงาน ตามเกณฑ์ต้นทุนค่าแรงโดยตรง พอสรุปได้ดังนี้ คือ

๑. นำต้นทุนค่าแรงโดยตรงของแต่ละงาน หารด้วยยอดรวมของต้นทุนค่าแรงโดยตรงของเดือนเดียวกัน แล้วคูณจำนวนที่ได้ด้วยหนึ่งร้อย จะได้ผลลัพธ์เป็นเปอร์เซนต์ (Percent)

๒. นำเปอร์เซนต์ของต้นทุนค่าแรงโดยตรงของแต่ละงาน คูณกับค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริง (ยกเว้นวัตถุดิบทางอ้อม) จะได้ค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับงานสั่งทำนั้น

ตัวอย่าง สมมติในเดือนมกราคม ๒๕๒๓ บริษัทมีงานสั่งทำค้างอยู่ ๔ งานจากปี ๒๕๒๒ ปรากฏว่าในระหว่างเดือนมกราคม ๒๕๒๓ บริษัทได้จ่ายวัตถุดิบโดยตรง ค่าแรงโดยตรง และค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริง ดังนี้

			ค่าใช้จ่ายโรงงาน	
งานเลขที่	วัตถุดิบโดยตรง	ค่าแรงโดยตรง	วัตถุดิบทางอ้อม	อื่น ๆ
๒๑/๗๘	๖๘,๐๔๐.๓๖	๖,๗๔๐.๓๐	๑,๐๖๙.๔๓	?
๓๑/๗๙	๗๑,๘๐๕.๐๐	๒๔,๖๒๕.๗๘	๔๗๘.๕๖	?
๓๒/๗๙	๒๕๓,๖๓๓.๙๕	๑๒๔,๙๕๖.๘๙	๒,๐๐๘.๑๒	?
๓๖/๗๙	๑๙๗,๘๓๔.๐๐	๖๘,๙๙๔.๒๕	๑,๒๑๘.๙๕	?
รวม	๕๙๑,๓๖๓.๓๑	๒๒๕,๓๑๗.๒๒	๕,๒๗๕.๐๖	๒๙๘,๖๙๕.๒๐

โดยบริษัทได้กำหนดไว้ว่า การปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานเข้าแต่ละงาน จะใช้เกณฑ์ "ต้นทุนค่าแรงโดยตรง"

ขั้นที่ ๑ จะต้องหาส่วนร้อยละของค่าแรงโดยตรงแต่ละงานต่อยอดรวมค่าแรงโดยตรง ดังนี้

งานเลขที่	ค่าแรงโดยตรง	% ของต้นทุนแรงงานโดยตรง
๒๑/๗๘	๖,๗๔๐.๓๐	๒.๙๙ (๖,๗๔๐.๓๐ ÷ ๒๒๕,๓๑๗.๒๒ X ๑๐๐)
๓๑/๗๙	๒๔,๖๒๕.๗๘	๑๐.๙๓
๓๒/๗๙	๑๒๔,๙๕๖.๘๙	๕๕.๔๖
๓๖/๗๙	๖๘,๙๙๔.๒๕	๓๐.๖๒
รวม	๒๒๕,๓๑๗.๒๒	๑๐๐.๐๐

ขั้นที่ ๒ เมื่อได้เปอร์เซนต์ของค่าแรงโดยตรงของแต่ละงานแล้ว ก็นำเปอร์เซนต์ที่ได้นี้ไปคูณกับยอดรวมของค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงในเดือนมกราคม ๒๕๒๓ ซึ่งมีจำนวนเงิน ๒๙๘,๖๙๕.๒๐ บาท โดยปันส่วนเข้าแต่ละงานได้ดังนี้

งานเลขที่	% ต้นทุนค่าแรงโดยตรง	ค่าใช้จ่ายโรงงาน (ปันส่วน)
๒๑/๗๘	๒.๙๙	๘,๙๓๐.๙๙ (๒.๙๙% ของ ๒๙๘,๖๙๕.๒๐)
๓๑/๗๙	๑๐.๙๓	๓๒,๖๔๗.๓๘
๓๒/๗๙	๕๕.๔๖	๑๖๕,๖๕๖.๓๖
๓๖/๗๙	๓๐.๖๒	๙๑,๙๖๐.๙๗
รวม	๑๐๐.๐๐	๒๙๘,๖๙๕.๒๐

บริษัท กรุงเทพต่อเรือ จำกัด

การประมาณการต้นทุนของเรือเพื่อการประกวดราคานั้น เมื่อทางบริษัทได้ประมาณการต้นทุนวัตถุดิบโดยตรง ค่าแรงโดยตรง และจำนวนชั่วโมงแรงงานโดยตรงแล้ว จึงจะคำนวณหาค่าใช้จ่ายโรงงาน โดยบริษัทได้กำหนดอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรต่อชั่วโมงแรงงานโดยตรง ฉะนั้น บริษัทก็สามารถคำนวณหาค่าใช้จ่ายโรงงานของงานนั้นได้ โดยการนำจำนวนชั่วโมงแรงงานโดยตรงคูณกับอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรต่อชั่วโมงแรงงานโดยตรง เมื่อทราบประมาณการต้นทุนวัตถุดิบโดยตรง ค่าแรงโดยตรง และค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร ก็ทราบต้นทุนโดยประมาณของเรือที่ต่อได้

เมื่อบริษัทอยู่ในช่วงเวลาต่อเรือลำนั้นอยู่ บริษัทจะบันทึกต้นทุนวัตถุดิบและแรงงานโดยตรงตามที่เกิดขึ้นจริงและแจกแจงเข้าแต่ละงาน ในขณะเดียวกันบริษัทจะบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงในแต่ละวันตามปกติ จนถึงวันสิ้นเดือน บริษัทจะปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงเข้างานสั่งทำแต่ละงาน ตามเกณฑ์รายได้ที่คำนวณจากเปอร์เซนต์ของงานที่ทำเสร็จในเดือนนั้น โดยมีเหตุผลดังนี้

๑. ยึดถือหลักการของ Percentage of Completion Method คือ ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น ควรจะสัมพันธ์กับรายได้ของงานที่ทำเสร็จในช่วงเวลาเดียวกัน

๒. เมื่อปันส่วนค่าใช้จ่ายแล้ว จะไม่มีผลต่าง (Variance) เกิดขึ้น

วิธีการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงเข้าแต่ละงาน ตามเกณฑ์รายได้ที่คำนวณจากเปอร์เซนต์ของงานที่ทำเสร็จ พอสรุปได้ดังนี้ คือ

๑. จะต้องให้นายช่างใหญ่หรือวิศวกรที่ชำนาญงานเป็นผู้กำหนดเปอร์เซนต์ของงานที่ทำเสร็จของแต่ละงานในตอนสิ้นเดือนทุกครั้ง

๒. นำเปอร์เซนต์ของงานที่ทำเสร็จของแต่ละงานไปคูณกับรายได้ของเรือที่ต่อตามที่ระบุไว้ในสัญญา

๓. เมื่อได้รายได้ของงานที่ทำเสร็จในแต่ละงานแล้ว ก็จะนำรายได้ของงานที่ทำเสร็จของแต่ละงานหารด้วยยอดรวมของรายได้ของงานที่ทำเสร็จในงวดเดียวกัน แล้วเทียบให้เป็นเปอร์เซนต์

๔. นำเปอร์เซนต์ของรายได้ของงานที่ทำเสร็จในแต่ละงาน คูณกับค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริง (ยกเว้นวัตถุดิบทางอ้อม) จะได้ค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับงานสั่งทำนั้น

โดยสามารถแสดงให้เห็นหลักในการปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงาน ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่าง สมมติว่าบริษัทมีงานสั่งทำอยู่ ๓ งานในเดือนกันยายน ๒๕๒๓ ปรากฏว่าในระหว่างเดือนกันยายน ๒๕๒๓ บริษัทได้จ่าย วัตถุดิบ ค่าแรงโดยตรง และค่าใช้จ่ายโรงงาน ไปเป็นจำนวนเงิน ดังนี้

งานเลขที่	วัตถุดิบโดยตรง	ค่าแรงโดยตรง	ค่าใช้จ่ายโรงงาน วัตถุดิบทางอ้อม	ค่าใช้จ่ายโรงงาน อื่น ๆ
N-48	๒๙๘,๗๐๐.๘๖	๔๗,๘๘๐.๐๐	๑,๐๑๙.๔๒	?
N-50	๕๙๘,๖๗๓.๒๑	๑๕๕,๗๖๕.๐๐	๑,๗๒๘.๑๑	?
N-51	๓๘๑,๔๓๘.๖๓	๗๑,๑๗๐.๐๐	๑,๐๘๔.๒๕	?
รวม	๑,๒๗๘,๘๑๒.๗๐	๒๗๔,๘๑๕.๐๐	๓,๘๓๑.๗๘	๓๒๑,๖๗๘.๔๐

นายช่างใหญ่ได้ประมาณการงานที่ทำอยู่ทั้ง ๓ งาน ว่าแต่ละงานได้ทำเสร็จแล้ว โดยคิดเป็นเปอร์เซนต์ของงานที่ทำเสร็จในเดือนกันยายน ๒๕๒๓ ได้ดังนี้

งานเลขที่	สัญญาว่าจ้าง (บาท)	% ของงานที่ทำเสร็จในเดือนนี้
N-48	๖,๘๙๕,๐๐๐.๐๐	๑๕
N-50	๑๒,๖๔๐,๐๐๐.๐๐	๒๔
N-51	๘,๑๕๕,๐๐๐.๐๐	๙

บริษัทได้กำหนดให้ปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานเข้าแต่ละงาน โดยถือตามเกณฑ์รายได้ตามเปอร์เซนต์ของงานที่ทำเสร็จ

ขั้นที่ ๑ จะต้องคำนวณหารายได้ของแต่ละงานที่ทำเสร็จในเดือนกันยายน ๒๕๒๓ ดังนี้

งานเลขที่	สัญญาว่าจ้าง	% ของงานที่ทำเสร็จในเดือนนี้	รายได้ของงานที่ทำเสร็จ
N-48	๖,๘๙๕,๐๐๐.๐๐	๑๕	๑,๐๓๔,๒๕๐.๐๐*
N-50	๑๒,๖๔๐,๐๐๐.๐๐	๒๔	๓,๐๓๓,๖๐๐.๐๐
N-51	๘,๑๕๕,๐๐๐.๐๐	๙	๗๓๓,๙๕๐.๐๐
รวม	๒๗,๖๙๐,๐๐๐.๐๐		๔,๘๐๑,๘๐๐.๐๐

*จำนวนเงิน ๑,๐๓๔,๒๕๐.๐๐ บาท = ๑๕% ของ ๖,๘๙๕,๐๐๐ บาท

ขั้นที่ ๒ จะต้องคำนวณหาส่วนร้อยละของรายได้ของงานที่ทำเสร็จแต่ละงานต่อยอดรวมของรายได้ของงานที่ทำเสร็จ

งานเลขที่	รายได้ของงานที่ทำเสร็จ	% ของรายได้ของงานที่ทำเสร็จ
N-48	๑,๐๓๔,๒๕๐.๐๐	๒๑.๕๔*
N-50	๓,๐๓๓,๖๐๐.๐๐	๖๓.๑๘
N-51	๗๓๓,๙๕๐.๐๐	๑๕.๒๘
รวม	๔,๘๐๑,๘๐๐.๐๐	๑๐๐.๐๐

*จำนวน ๒๑.๕๔% = ๑,๐๓๔,๒๕๐ ÷ ๔,๘๐๑,๘๐๐ X ๑๐๐

ขั้นที่ ๓ ปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริง จำนวนเงิน ๓๒๑,๖๗๘.๔๐ บาท เข้างานสั่งทำ ตามเกณฑ์รายได้ของงานที่ทำเสร็จ ที่เทียบเป็นเปอร์เซนต์แล้ว ดังนี้

งานเลขที่	% ของรายได้ของงานที่ทำเสร็จ	ค่าใช้จ่ายโรงงาน (ปันส่วน)
N-48	๒๑.๕๔	๖๙,๒๘๙.๕๓*
N-50	๖๓.๑๘	๒๐๓,๒๓๖.๔๑
N-51	๑๕.๒๘	๔๙,๑๕๒.๔๖
รวม	๑๐๐.๐๐	๓๒๑,๖๗๘.๔๐

*จำนวนเงิน ๖๙,๒๘๙.๕๓ บาท = ๒๑.๕๔% ของ ๓๒๑,๖๗๘.๔๐ บาท

สำหรับการสอบถามกิจการต่อเรือแห่งอื่นที่ใช้ต้นทุนงานสั่งทำในการคิดต้นทุนเรือ ปรากฏว่าคิดค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นส่วนประกอบต้นทุนอย่างหนึ่งของเรือ โดยใช้อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร จึงขอสมมติชื่อกิจการดังกล่าว ดังนี้คือ

บริษัท ส.เสริมบริการ จำกัด คิดค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นต้นทุนของเรือ โดยใช้อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรเป็นส่วนร้อยละของค่าแรงโดยตรง

บริษัท อู่บางรัก จำกัด คิดค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นต้นทุนของเรือ โดยใช้อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรต่อหนึ่งชั่วโมงแรงงานโดยตรง

บริษัท ไทยแอนด์อิตาเลี่ยน จำกัด คิดค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นต้นทุนของเรือ โดยใช้อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรต่อหนึ่งชั่วโมงแรงงานโดยตรง

วิธีการบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ

วิธีการบัญชีต้นทุนงานสั่งทำสำหรับกิจการต่อเรือที่จะกล่าวในบทนี้ จะขอกล่าวถึงการบันทึกบัญชี และการจำแนกต้นทุนเข้างานสั่งทำของกิจการต่อเรือ ๒ แห่ง ที่ได้ใช้ระบบต้นทุนงานสั่งทำ (Job Order Cost System)

ผังบัญชี (The Chart of Accounts)

เพื่อให้การปฏิบัติงานด้านบัญชีดำเนินไปได้ด้วยความสะดวก รวดเร็ว และถูกต้อง แต่ละกิจการจะกำหนดผังบัญชีและรหัสบัญชีขึ้นมาใช้ตามความเหมาะสมของกิจการ

รหัสบัญชีมีหลายแบบด้วยกัน สุดแล้วแต่ความต้องการและความเหมาะสมกับกิจการที่จะเลือกใช้ แต่รหัสบัญชีที่กิจการนิยมใช้ มีอยู่ ๒ แบบ คือ

ก. Block Numerical Codes คือการให้รหัสบัญชีด้วยการกำหนดตัวเลขเป็นช่วง ๆ โดยเลขหมู่หนึ่งก็จะใช้สำหรับรายการประเภทหนึ่ง เช่น

๑๐๐๐-๑๙๙๙ แทน งบดุลประเภทสินทรัพย์
๒๐๐๐-๒๙๙๙ แทน งบดุลประเภทหนี้สิน
๓๐๐๐-๓๙๙๙ แทน งบดุลประเภทส่วนของเจ้าของ
๔๐๐๐-๔๙๙๙ แทน งบกำไรขาดทุนประเภทรายได้
๕๐๐๐-๕๙๙๙ แทน งบกำไรขาดทุนประเภทค่าใช้จ่าย

หอสมุดกลาง จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ข. Group Numerical Codes คือการให้รหัสบัญชีด้วยการกำหนดตัวเลขหลายหลัก และตัวเลขในแต่ละหลักจะมีความหมายในตัวเอง ดังนี้

๑. ตัวเลขหลักแรกจะแสดงประเภทของบัญชี เช่น

๑๐๐ แทน สินทรัพย์ ในงบดุล
๒๐๐ แทน หนี้สิน ในงบดุล
๓๐๐ แทน ส่วนของเจ้าของ ในงบดุล

๔๐๐ แทน รายได้ ในงบกำไรขาดทุน

๕๐๐ แทน ค่าใช้จ่าย ในงบกำไรขาดทุน

๒. ตัวเลขหลักที่สองจะบอกหมวดหมู่ที่ย่อยลงไปอีก เช่น

๑๒๐ แทน เงินฝากธนาคาร

๑๗๐ แทน ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า

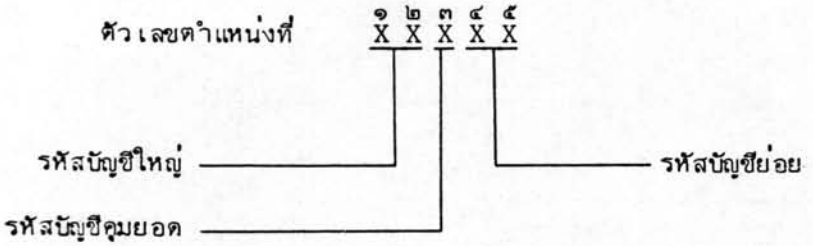
๒๙๐ แทน ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย

๓. ตัวเลขหลักที่สามจะบอกถึงชื่อบัญชี เช่น

๑๒๑ แทน เงินฝากธนาคารกรุงไทย จำกัด

๒๙๑ แทน ค่าไฟฟ้าค้างจ่าย

โดยเฉพาะกิจการต่อเรือแห่งหนึ่ง ได้วางผังบัญชีและรหัสบัญชี ไว้ดังนี้



ก. <u>รหัสบัญชีใหญ่</u> ประกอบด้วยตัวเลข ๒ ตำแหน่ง ใช้เรียกแทนชื่อบัญชีใหญ่ ๕ ประเภท ในงบดุลและงบกำไรขาดทุน ได้แก่ สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ และค่าใช้จ่าย โดยแต่ละตำแหน่งของตัวเลขจะมีความหมายแตกต่างกันออกไป ดังนี้

๑. เลขตำแหน่งแรกของรหัสบัญชีใหญ่ ใช้แยกประเภทบัญชีในงบดุลและงบกำไรขาดทุนออกเป็นประเภทใหญ่ ๆ คือ

<u>๑</u>๐๐๐๐ หมายถึง บัญชีในงบดุลประเภทสินทรัพย์

<u>๒</u>๐๐๐๐ หมายถึง บัญชีในงบดุลประเภทหนี้สิน

<u>๓</u>๐๐๐๐ หมายถึง บัญชีในงบดุลประเภทส่วนของเจ้าของ

<u>๔</u>๐๐๐๐ หมายถึง บัญชีในงบกำไรขาดทุนประเภทรายได้

<u>๕</u>๐๐๐๐ หมายถึง บัญชีในงบกำไรขาดทุนประเภทค่าใช้จ่าย

๒. เลขตำแหน่งที่สองของรหัสบัญชีใหญ่ ใช้แยกประเภทบัญชีในงบดุลและงบกำไรขาดทุนออกเป็นหมวดใหญ่ ๆ คือ

๑๑๐๐๐ หมายถึง สินทรัพย์หมุนเวียนในงบดุล

๑๒๐๐๐ หมายถึง สินทรัพย์ถาวรในงบดุล

๑๓๐๐๐ หมายถึง สินทรัพย์อื่นในงบดุล

๒๑๐๐๐ หมายถึง หนี้สินหมุนเวียนในงบดุล

๒๒๐๐๐ หมายถึง หนี้สินระยะยาวในงบดุล

๓๑๐๐๐ หมายถึง ทุนเรือนหุ้นในงบดุล

๓๒๐๐๐ หมายถึง กำไรสะสมในงบดุล

๔๑๐๐๐ หมายถึง รายได้จากการประกอบกิจการในงบกำไรขาดทุน

๔๒๐๐๐ หมายถึง ส่วนลดในงบกำไรขาดทุน

๕๑๐๐๐ หมายถึง ต้นทุนการผลิตในงบกำไรขาดทุน

๕๒๐๐๐ หมายถึง ค่าใช้จ่ายบริหารในงบกำไรขาดทุน

๕๓๐๐๐ หมายถึง ค่าใช้จ่ายอื่นในงบกำไรขาดทุน

๕๔๐๐๐ หมายถึง รายได้อื่นในงบกำไรขาดทุน

ข. <u>รหัสบัญชีคุมยอด</u> เป็นตัวเลขตำแหน่งที่สาม ใช้แทนชื่อบัญชีคุมยอดในงบดุลและงบกำไรขาดทุน เช่น

๑๑๒๐๐ หมายถึง บัญชีเงินฝากธนาคาร

๑๑๕๐๐ หมายถึง บัญชีลูกหนี้

๑๑๗๐๐ หมายถึง บัญชีค่าใช้จ่ายล่วงหน้า

๑๒๔๐๐ หมายถึง บัญชีเครื่องจักรและอุปกรณ์

๑๒๕๐๐ หมายถึง บัญชีเครื่องมือเครื่องใช้

๑๒๘๐๐ หมายถึง บัญชียานยนต์

๑๓๒๐๐ หมายถึง บัญชีเงินค้ำประกัน

๒๑๑๐๐ หมายถึง บัญชีเงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร

๒๑๓๐๐ หมายถึง บัญชีเจ้าหนี้การค้า

๒๒๑๐๐ หมายถึง บัญชีเจ้าหนี้เงินกู้

๓๑๑๐๐ หมายถึง บัญชีทุนหุ้นสามัญ

๓๒๑๐๐ หมายถึง บัญชีกำไรสะสมจัดสรรแล้ว

๔๑๑๐๐ หมายถึง บัญชีรายได้จากการต่อเรือ

๕๑๓๐๐ หมายถึง บัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน

๕๒๑๐๐ หมายถึง บัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายบริหาร

๕๓๑๑๐ หมายถึง บัญชีดอกเบี้ยเงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร

๕๔๓๐๐ หมายถึง บัญชีดอกเบี้ยรับ

ค. <u>รหัสบัญชีย่อย</u> เป็นส่วนประกอบส่วนหนึ่งของบัญชีคุมยอดในงบดุลและงบกำไรขาดทุน บัญชีย่อยในงบการเงินดังกล่าวอาจจะมีหรือไม่มีก็ได้ แล้วแต่ความจำเป็นและความเหมาะสม รหัสบัญชีย่อยประกอบด้วยตัวเลขสองหลักและใช้แทนชื่อบัญชีย่อย เช่น

๑๑๒๑๐ หมายถึง บัญชีธนาคารกรุงไทย จำกัด

๑๑๗๑๐ หมายถึง บัญชีค่าประกันจ่ายล่วงหน้า

๑๒๘๓๐ หมายถึง บัญชีรถยกของ

๑๓๒๑๐ หมายถึง บัญชีเงินค้ำประกันเปิดแอลซี

๒๑๘๑๐ หมายถึง บัญชีค่าไฟฟ้าค้างจ่าย

๓๒๑๑๐ หมายถึง บัญชีสำรองตามกฎหมาย

๕๑๓๐๑ หมายถึง บัญชีเงินเดือน

๕๒๑๒๐ หมายถึง บัญชีค่าโฆษณา

ตัวอย่างผังบัญชีและรหัสบัญชี ของ บริษัท การต่อเรือ จำกัด

งบดุล

๑๐๐๐๐ สินทรัพย์

๑๑๐๐๐ สินทรัพย์หมุนเวียน

๑๑๑๐๐ เงินสด

๑๑๒๐๐ เงินฝากธนาคาร

๑๑๒๑๐ ธนาคารกรุงไทย จำกัด

๑๑๒๒๐ ธนาคารทหารไทย จำกัด

๑๑๒๓๐ ธนาคารกรุงเทพ จำกัด

๑๑๓๐๐ เงินลงทุนระยะสั้น

๑๑๓๑๐ พันธบัตรรัฐบาล

๑๑๓๒๐ หุ้นกู้

๑๑๔๐๐ ตั๋วเงินรับ

๑๑๕๐๐ ลูกหนี้

๑๑๕๙๙ หนี้สงสัยจะสูญ

๑๑๖๐๐ สินค้าคงเหลือ

๑๑๖๑๐ สินค้าสำเร็จรูป

๑๑๖๒๐ งานระหว่างทำ

๑๑๖๓๐ วัตถุดิบ

๑๑๖๗๐ วัสดุโรงงาน

๑๑๗๐๐ ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า

๑๑๗๑๐ ค่าประกันจ่ายล่วงหน้า

๑๑๗๒๐ ดอกเบี้ยจ่ายล่วงหน้า

๑๑๙๐๐ สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น

๑๑๙๑๐ เงินทดรองจ่าย

๑๑๙๒๐ เงินมัดจำ

๑๒๐๐๐ สินทรัพย์ถาวร

๑๒๑๐๐ ที่ดิน

๑๒๒๐๐ ปรับปรุงที่ดิน

๑๒๒๙๙ ค่าเสื่อมราคาสะสม-ปรับปรุงที่ดิน

๑๒๓๐๐ อาคารและสิ่งปลูกสร้าง

๑๒๓๙๙ ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคารและสิ่งปลูกสร้าง

๑๒๔๐๐ เครื่องจักรและอุปกรณ์

๑๒๔๙๙ ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักรและอุปกรณ์

๑๒๕๐๐ เครื่องมือเครื่องใช้

๑๒๕๙๙ ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องมือเครื่องใช้

๑๒๖๐๐ เครื่องตกแต่งและติดตั้ง

๑๒๖๙๙ ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องตกแต่งและติดตั้ง

๑๒๗๐๐ เครื่องใช้สำนักงาน

๑๒๗๙๙ ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องใช้สำนักงาน

๑๒๘๐๐ ยานยนต์

๑๒๘๑๐ รถยนต์

๑๒๘๒๐ รถเครน

๑๒๘๓๐ รถยกของ

๑๒๘๙๙ ค่าเสื่อมราคาสะสม-ยานยนต์

๑๓๐๐๐ สินทรัพย์อื่น

๑๓๑๐๐ เงินมัดจำ

๑๓๒๐๐ เงินค้ำประกัน

๑๓๒๑๐ เงินค้ำประกันเปิดแอลซี

๑๓๓๐๐ ค่าใช้จ่ายรอการตัดจำหน่าย

๒๐๐๐๐ หนี้สิน

๒๑๐๐๐ หนี้สินหมุนเวียน

๒๑๑๐๐ เงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร

๒๑๑๑๐ ธนาคารกรุงไทย จำกัด

๒๑๑๓๐ ธนาคารกรุงเทพ จำกัด

๒๑๒๐๐ ตั๋วเงินจ่าย

๒๑๓๐๐ เจ้าหนี้การค้า

๒๑๔๐๐ เงินปันผลค้างจ่าย

๒๑๕๑๐ รายได้รับล่วงหน้า

๒๑๖๐๐ เงินกู้ระยะสั้น

๒๑๗๐๐ ส่วนของหนี้สินระยะยาวที่ถึงกำหนดชำระในหนึ่งปี

๒๑๘๐๐ หนี้สินหมุนเวียนอื่น

๒๑๘๑๐ ค่าไฟฟ้าค้างจ่าย

๒๑๘๒๐ ค่าภาษีการค้าค้างจ่าย

๒๒๐๐๐ หนี้สินระยะยาว

๒๒๑๐๐ เจ้าหนี้เงินกู้

๒๒๒๐๐ หุ้นกู้

๓๐๐๐๐ ส่วนของเจ้าของ

๓๑๐๐๐ ทุนเรือนหุ้น

๓๑๑๐๐ ทุนหุ้นสามัญ

๓๑๒๐๐ ทุนหุ้นบุริมสิทธิ์

๓๒๐๐๐ กำไรสะสม

๓๒๑๐๐ กำไรสะสมจัดสรรแล้ว

๓๒๑๑๐ สำรองตามกฎหมาย

๓๒๑๒๐ สำรองอื่น

๓๒๒๐๐ กำไรสะสมยังไม่ได้จัดสรร

งบกำไรขาดทุน

๔๐๐๐๐ รายได้

๔๑๐๐๐ รายได้จากการประกอบกิจการ

๔๑๑๐๐ รายได้จากการต่อเรือ

๔๑๒๐๐ รายได้จากการรับจ้าง

๔๒๐๐๐ ส่วนลด

๕๐๐๐๐ ค่าใช้จ่าย

๕๑๐๐๐ ต้นทุนการผลิต

๕๑๑๐๐ วัตถุดิบโดยตรง

๕๑๒๐๐ ค่าแรงโดยตรง

๕๑๓๐๐ ค่าใช้จ่ายโรงงาน

๕๑๓๐๐ คุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน

๕๑๓๐๑ เงินเดือน

๕๑๓๐๒ ค่าแรงทางอ้อม

๕๑๓๐๓ ค่าล่วงเวลา

๕๑๓๐๔ ค่าวัตถุดิบทางอ้อม

๕๑๓๐๕ ค่าสวัสดิการพนักงาน

๕๑๓๐๖ ค่าไฟฟ้าและน้ำประปา

๕๑๓๐๗ ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา

๕๑๓๐๘ ค่าประกันภัย

๕๑๓๐๙ ค่าโทรเลขและโทรศัพท์

๕๑๓๑๐ ค่าน้ำมันยานยนต์

๕๑๓๑๑ ค่าธรรมเนียมและใบอนุญาต

๕๑๓๑๒ ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด

๕๑๓๑๓ ค่าเสื่อมราคา-ปรับปรุงที่ดิน

๕๑๓๑๔ ค่าเสื่อมราคา-อาคารและสิ่งปลูกสร้าง

๕๑๓๑๕ ค่าเสื่อมราคา-เครื่องจักรและอุปกรณ์

๕๑๓๑๖ ค่าเสื่อมราคา-เครื่องมือเครื่องใช้

๕๑๓๑๗ ค่าเสื่อมราคา-ยานยนต์

๕๒๐๐๐ ค่าใช้จ่ายบริหาร

๕๒๑๐๐ คุมยอดค่าใช้จ่ายบริหาร

๕๒๑๐๑ เงินเดือน

๕๒๑๐๒ ค่าล่วงเวลา

๕๒๑๐๓ ค่าภาษีการค้า

๕๒๑๐๔ ค่าสวัสดิการพนักงาน

๕๒๑๐๕ ค่าอากรแสตมป์

๕๒๑๐๖ ค่าไฟฟ้าและน้ำประปา

๕๒๑๐๗ ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา

๕๒๑๐๘ ค่าประกันภัย

๕๒๑๐๙ ค่าไปรษณียากร โทรเลข และโทรศัพท์

๕๒๑๑๐ ค่าพาหนะและขนส่ง

๕๒๑๑๑ ค่าธรรมเนียมและใบอนุญาต

๕๒๑๑๒ ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด

๕๒๑๑๓ ค่าเสื่อมราคา-ปรับปรุงที่ดิน

๕๒๑๑๔ ค่าเสื่อมราคา-อาคารและสิ่งปลูกสร้าง

๕๒๑๑๕ ค่าเสื่อมราคา-เครื่องตกแต่งและติดตั้ง

๕๒๑๑๖ ค่าเสื่อมราคา-เครื่องใช้สำนักงาน

๕๒๑๑๗ ค่าเสื่อมราคา-ยานยนต์

๕๒๑๑๘ ค่าใช้จ่ายยานยนต์

๕๒๑๑๙ ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์

๕๒ ๒๐ ค่าโฆษณา

๕๒๑๒๑ ค่ารับรอง

๕๒๑๒๒ ค่าใช้จ่ายในการประกวดราคา

๕๒๑๒๓ ค่าใช้จ่ายในการเดินทาง

๕๒๑๒๔ เงินบริจาคเพื่อการกุศล

๕๒๑๒๕ ค่าปรับเนื่องจากส่งมอบผิดสัญญา

๕๓๐๐๐ ค่าใช้จ่ายอื่น

๕๓๑๐๐ ดอกเบี้ยเงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร

๕๓๒๐๐ ดอกเบี้ยตั๋วเงินจ่าย

๕๓๓๐๐ ดอกเบี้ยเงินกู้

๕๓๔๐๐ ดอกเบี้ยหุ้นกู้

๕๔๐๐๐ รายได้อื่น

๕๔๑๐๐ รายได้จากการลงทุน

๕๔๒๐๐ รายได้จากการขายสินทรัพย์

๕๔๓๐๐ ดอกเบี้ยรับ

๕๔๔๐๐ รายได้อื่น

<u>วิธีการในทางปฏิบัติ เมื่อเริ่มงานสั่งทำ</u>

วิธีการบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ (Job Order Cost Method) เป็นวิธีการรวบรวมต้นทุนที่เกิดขึ้นของงานแต่ละงานแยกไว้ต่างหากจากกัน ฉะนั้นสิ่งที่จะบ่งบอกให้ทราบว่า แต่ละงานคืออะไร เริ่มงานเมื่อใด และการจำแนกต้นทุนที่เกิดขึ้นเข้าแต่ละงานได้ถูกต้องและรวดเร็ว ก็คือการกำหนดเลขที่ของงานสั่งทำ (Job Number)

วิธีการในทางปฏิบัติ เมื่อเริ่มงานสั่งทำใหม่สำหรับกิจการต่อเรือทั้งสองแห่ง พอจะกล่าวได้ดังนี้ คือ

<u>บริษัท การต่อเรือ จำกัด</u> ได้กำหนดไว้ว่า การเริ่มงานสั่งทำใด ๆ ก็ตาม จะต้องออกใบสั่งงาน (ดูภาพที่ ๔.๑) และให้เป็นหน้าที่ของฝ่ายธุรการ เพราะว่าฝ่ายธุรการเป็นฝ่ายที่รับผิดชอบในเรื่องการออกเอกสารและการเก็บสถิติทั้งประวัติบุคคลและงานที่บริษัททำอยู่ ใบสั่งงานแต่ละฉบับจะมีสาระสำคัญดังนี้ ใบสั่งงาน ชื่อบริษัท ใบสั่งงานเลขที่ (Job Number) วันที่เริ่มใบสั่งงาน ชื่อลูกค้า ส่งของวันที่ ส่งของที่ (สถานที่) จำนวน (หน่วย) รายการ (ระบุชื่อเรือ) หมายเหตุ และ ลงชื่อ (ผู้จัดการฝ่ายธุรการ) เป็นต้น

ผู้จัดการฝ่ายธุรการจะเป็นผู้ออกใบสั่งงาน (ตามที่ผู้จัดการทั่วไปบอก) ซึ่งมีจำนวนทั้งหมด ๖ ฉบับ แล้วจัดส่งเอกสารดังกล่าวไปยังหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

ต้นฉบับ ส่งไปให้แผนกโรงงาน
สำเนาชุดที่ ๑ ส่งไปให้แผนกเทคนิค
สำเนาชุดที่ ๒ ส่งไปให้แผนกจัดซื้อ
สำเนาชุดที่ ๓ ส่งไปให้ฝ่ายบัญชีและการเงิน
สำเนาชุดที่ ๔ ส่งไปให้แผนกคลังพัสดุ
สำเนาชุดที่ ๕ เก็บไว้เป็นหลักฐานที่ฝ่ายธุรการ-สถิติ

<u>บริษัท กรุงเทพต่อเรือ จำกัด</u> การเริ่มงานสั่งทำในแต่ละครั้ง จะให้ทางฝ่ายเทคนิคเป็นผู้กำหนดเลขที่งานสั่งทำ (Job Number) ซึ่งเรียกว่า ใบเปิดงาน ใบเปิดงานที่ทางฝ่ายเทคนิคมีถึงแต่ละหน่วยงานที่เกี่ยวข้องนั้น จะแนบรายละเอียดของงาน (Sub Job) ที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานนั้นให้ทราบด้วย เช่น แผนกคลังสินค้าจะได้รับใบรายการวัสดุต่าง ๆ ที่แต่ละหน่วยงานต้องการใช้สำหรับงานสั่งทำใหม่นั้น เป็นต้น

วิธีการบัญชีต้นทุนงานสั่งทำสำหรับกิจการต่อเรือ ในบทนี้เป็นไปตามที่ได้สอบถามข้อมูลจากกิจการต่อเรือทั้งสองแห่งที่ใช้ระบบต้นทุนงานสั่งทำ หากวิธีการในเรื่องใดของกิจการทั้งสอง

ภาพที่ ๕.๑

ใบสั่งงาน

บริษัท การต่อเรือ จำกัด

ใบสั่งงาน เลขที่.....

วันที่.....

ชื่อลูกค้า..... ส่งของวันที่.....

ส่งของที่.....

จำนวน	รายการ	หมาย เหตุ

สำเนา : โรงงาน จัดซื้อ พัสดุ

เทคนิค บัญชี

.....

ธุรการ

แห่ง เหมือนกันก็จะกล่าวรวม แต่หากไม่เหมือนกันก็จะแยกกล่าวสำหรับแต่ละกิจการ โดยจะกล่าวถึงหัวข้อต่าง ๆ ดังนี้

ก. วิธีการบัญชีวัตถุดิบ

ข. วิธีการบัญชีค่าแรง

ค. วิธีการบัญชีค่าใช้จ่ายโรงงาน

ง. วิธีการบัญชีงานระหว่างทำ

จ. วิธีการบัญชีสินค้าสำเร็จรูป

ก. <u>วิธีการบัญชีวัตถุดิบ</u>

การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับของคงเหลือในระบบต้นทุนงานสั่งทำนั้น อาจแบ่งออกเป็น ๒ วิธี คือ

๑. <u>วิธีบันทึกสินค้าแบบต่อเนื่อง</u> (Perpetual Inventory Method) เป็นวิธีการบันทึกรายการทุกรายการที่เกี่ยวกับของคงเหลือ ซึ่งได้แก่ วัตถุดิบ งานระหว่างทำ และสินค้าสำเร็จรูปในแต่ละวัน การเก็บบันทึกดังกล่าว ช่วยให้มีการควบคุมของฝ่ายบริหาร และทำให้การจัดทำงบการเงินระหว่างงวดง่ายขึ้น การตรวจนับของคงเหลือจริง ๆ มักทำอย่างน้อยที่สุดปีละครั้ง เพื่อตรวจสอบความถูกต้องของการบันทึกต่าง ๆ

๒. <u>วิธีบันทึกสินค้าเมื่อสิ้นงวด</u> (Periodic Inventory Method) เป็นวิธีที่ไม่ได้บันทึกการเคลื่อนไหวของของคงเหลือในแต่ละวัน ตามวิธีนี้จะบันทึกรายการตามลักษณะของต้นทุน เช่น วัตถุที่ซื้อ ค่าระวางเข้า และส่วนลดรับ ต้นทุนของวัสดุที่ใช้หรือต้นทุนของวัตถุที่ขายไม่อาจคำนวณหาอย่างถูกต้องได้ จนกว่าจะทำการตรวจนับของคงเหลือปลายงวดแล้วนำไปหักออกจากผลรวมของของคงเหลือต้นงวด จำนวนที่ซื้อ และต้นทุนดำเนินการอื่น ๆ แล้ว

สำหรับกิจการต่อเรือทั้งสองแห่ง ได้ใช้วิธีการบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ และบันทึกบัญชีเกี่ยวกับของคงเหลือด้วยวิธีบันทึกสินค้าเมื่อสิ้นงวด (Periodic Inventory Method) ดังนี้คือ

๑. <u>เมื่อซื้อวัตถุดิบ</u> จะบันทึกบัญชีการซื้อวัตถุดิบทั้งทางตรงและทางอ้อมไว้ในบัญชีเดียวกัน โดยลงบัญชีดังนี้

เดบิต บัญชีซื้อวัตถุดิบ XX

เครดิต บัญชีเจ้าหนี้ XX

พร้อมกับการบันทึกรายการนี้ก็จะบันทึกรายการรับวัตถุดิบแต่ละชนิดในบัตรย่อยวัตถุดิบ (Stock Card) โดยบันทึกจำนวนวัตถุดิบที่รับในช่อง "รับ" และอ้างถึงเลขที่ใบรับพัสดุหรือใบรับของด้วย

๒. เมื่อเบิกวัตถุดิบ การเบิกวัตถุดิบจะไม่มีการบันทึกบัญชี เนื่องจากกิจการใช้วิธีบันทึกสินค้าเมื่อสิ้นงวด

แต่บันทึกรายการจ่ายวัตถุดิบแต่ละชนิดในบัตรย่อยวัตถุดิบ โดยบันทึกจำนวนวัตถุดิบที่จ่ายในช่อง "จ่าย" และอ้างถึงเลขที่ใบเบิกวัตถุดิบด้วย

๓. การจำแนกวัตถุดิบเข้าต้นทุนงาน ทุกครั้งที่มีการเบิกวัตถุดิบ พนักงานบัญชีฯ จะนำใบเบิกนั้นมากรอกราคาต่อหน่วยของวัตถุดิบชนิดนั้น ๆ แล้วคำนวณต้นทุนของวัตถุดิบที่เบิก จากนั้นจะจำแนกว่ารายการไหนเป็นวัตถุดิบโดยตรงหรือวัตถุดิบทางอ้อม

การบันทึกต้นทุนวัตถุดิบโดยตรงและต้นทุนวัตถุดิบทางอ้อมจากใบเบิกวัสดุเข้าแต่ละงาน จะทำดังนี้

บริษัท การต่อเรือ จำกัด จะบันทึกต้นทุนวัตถุดิบโดยตรงจากใบเบิกวัสดุลงใน "บัตรวัตถุดิบทางตรง" (Job Order Cost Sheet - Direct Material) โดยจะกรอกดังนี้ วันที่ (ตามใบเบิกวัสดุ) เลขที่ใบเบิก รายการ (ระบุชื่อวัสดุที่เบิก) จำนวน (หน่วย) ต่อหน่วย (บาท) และ จำนวนเงิน (บาท)

โดยเฉพาะ "บัตรวัตถุดิบทางตรง" จะบันทึกต้นทุนวัตถุดิบโดยตรงตามใบเบิกวัตถุดิบแต่ละรายการไป จากนั้นจะรวมจำนวนเงินในบัตรวัตถุดิบทางตรงของแต่ละงานทุกวันสิ้นเดือน แล้วยกยอดจำนวนเงินวัตถุดิบโดยตรงไปบันทึกลงใน "ใบสรุปต้นทุน" ของงานสั่งทำนั้น ๆ ในช่องวัตถุดิบทางตรง เป็นต้น

ส่วนวัตถุดิบทางอ้อม ก็จะทำในลักษณะเดียวกันกับวัตถุดิบโดยตรง คือจะนำต้นทุนวัตถุดิบทางอ้อมจากใบเบิกวัสดุแต่ละรายการมากรอกลงใน "บัตรวัตถุดิบทางอ้อม" เมื่อรวมยอดจำนวนเงินทุกวันสิ้นเดือนแล้ว ก็จะนำต้นทุนวัตถุดิบทางอ้อมของเดือนนั้นไปรวมกับค่าใช้จ่ายโรงงาน

ที่เกิดขึ้น (ปันส่วนแล้ว) ของงานสั่งทำเดียวกัน แล้วยกยอดจำนวนเงินดังกล่าวไปกรอกลงใน "ใบสรุปต้นทุน" ในช่องค่าใช้จ่ายโรงงาน ซึ่งเป็นงานสั่งทำเดียวกันด้วย (ดูภาพที่ ๕.๒)

บริษัท กรุงเทพต่อเรือ จำกัด จะบันทึกต้นทุนวัตถุดิบโดยตรงและวัตถุดิบทางอ้อมลงใน "งบต้นทุนงาน" (Job Order Cost Sheet - Materials) โดยจะกรอกดังนี้ วัน เดือนปี (ตามใบขอเบิกวัตถุดิบ) เลขที่ใบเบิก รายการ (ระบุชื่อวัตถุดิบที่เบิก) จำนวน (หน่วย) ราคา (ต่อหน่วย) รวมเงิน (บาท) และต้องแยกบัญชีรายชื่อประเภทของวัตถุดิบโดยตรง เช่น เหล็ก สี เป็นต้น และช่องสุดท้ายจะเป็นช่องวัตถุดิบทางอ้อมต่าง ๆ

ตาม "งบต้นทุนงาน-วัตถุดิบ" จะบันทึกต้นทุนวัตถุดิบแต่ละรายการตามใบเบิกแต่ละใบที่เป็นงานสั่งทำงานเดียวกัน โดยจะต้องแยกประเภทของวัตถุดิบโดยตรงต่าง ๆ ตามชื่อวัตถุที่เบิก และช่องสุดท้ายจะเป็นช่องวัตถุดิบทางอ้อมต่าง ๆ จากนั้นจะรวมยอดวัตถุดิบโดยตรง และวัตถุดิบทางอ้อมทุกสิ้นเดือน ซึ่งจะต้องเก็บยอดสะสมของต้นทุนวัตถุดิบโดยตรงและวัตถุดิบทางอ้อมของงบต้นทุนงาน (วัตถุดิบ) ทุกแผ่นด้วย จนกว่างานสั่งทำนั้นจะสำเร็จเรียบร้อย (ดูภาพที่ ๕.๓)

ข. วิธีการบัญชีค่าแรง

ค่าแรงของกิจการต่อเรือจะประกอบด้วย ค่าแรงโดยตรง (Direct Labour) และค่าแรงทางอ้อม (Indirect Labour)

การบันทึกบัญชีและการจำแนกค่าแรง มีดังนี้

๑. บันทึกค่าแรงที่คำนวณได้ จะบันทึกบัญชีค่าแรง ดังนี้

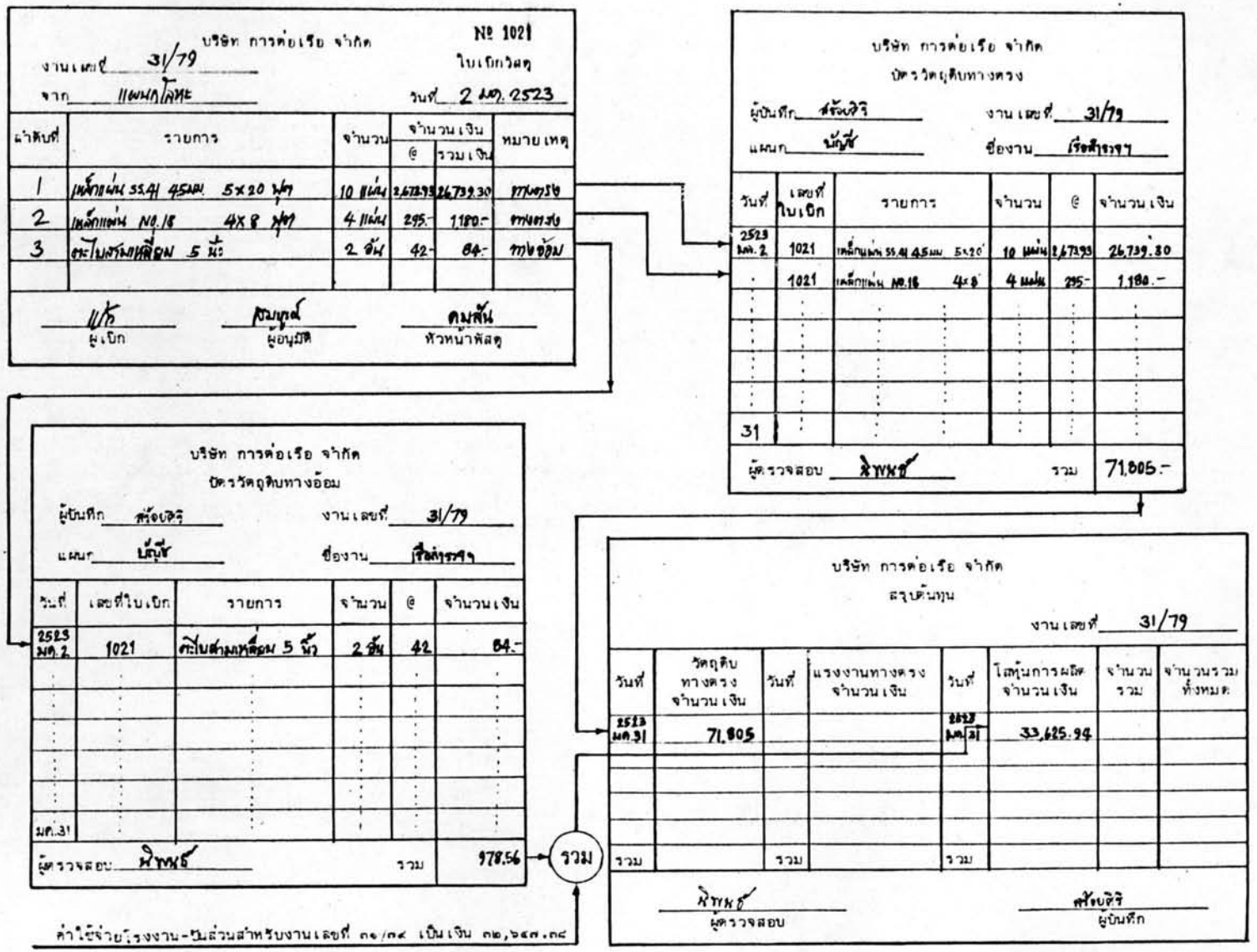
เดบิต บัญชีค่าแรงโดยตรง	XX	
เครดิต บัญชีค่าแรงค้างจ่าย		XX
ภาษีหัก ณ ที่จ่ายค้างจ่าย		XX

๒. เมื่อจ่ายค่าแรง การจ่ายค่าแรงให้แก่พนักงานตามที่กำหนดไว้ ลงบัญชีดังนี้

เดบิต บัญชีค่าแรงค้างจ่าย	XX	
เครดิต บัญชีธนาคาร		XX

ภาพที่ ๕.๒

แสดงการจำแนกต้นทุนวัตถุดิบโดยตรงเข้าแต่ละงาน ของบริษัทการต่อเรือ จำกัด



บริษัท การต่อเรือ จำกัด

№ 1021

งานเลขที่ 31/79

ใบเบิกวัสดุ

จาก แผนกโลหะ

วันที่ 2 มค. 2523

ลำดับที่	รายการ	จำนวน	จำนวนเงิน @	จำนวนเงิน รวมเงิน	หมายเหตุ
1	เหล็กแผ่น SS.41 45มม. 5x20 ฟุต	10 แผ่น	2,673.93	26,739.30	ทางตรง
2	เหล็กแผ่น NO.18 4x8 ฟุต	4 แผ่น	295.-	1,180.-	ทางตรง
3	ตะไบสามเหลี่ยม 5 นิ้ว	2 อัน	42.-	84.-	ทางอ้อม

แก้ ผู้เบิก — สมบูรณ์ ผู้อนุมัติ — คมสัน หัวหน้าพัสดุ

บริษัท การต่อเรือ จำกัด

บัตรวัตถุดิบทางตรง

ผู้บันทึก สร้อยศิริ

งานเลขที่ 31/79

แผนก บัญชี

ชื่องาน เรือสำรวจฯ

วันที่	เลขที่ใบเบิก	รายการ	จำนวน	@	จำนวนเงิน
2523 มค. 2	1021	เหล็กแผ่น SS.41 45มม 5x20'	10 แผ่น	2,673.93	26,739.30
.	1021	เหล็กแผ่น NO.18 4x8'	4 แผ่น	295.-	1,180.-
.	.	.	.	.	.
.	.	.	.	.	.
.	.	.	.	.	.
.	.	.	.	.	.
31	.	.	.	.	.

ผู้ตรวจสอบ นิพนธ์ รวม 71,805.-

บริษัท การต่อเรือ จำกัด

บัตรวัตถุดิบทางอ้อม

ผู้บันทึก สร้อยศิริ

งานเลขที่ 31/79

แผนก บัญชี

ชื่องาน เรือสำรวจฯ

วันที่	เลขที่ใบเบิก	รายการ	จำนวน	@	จำนวนเงิน
2523 มค. 2	1021	ตะไบสามเหลี่ยม 5 นิ้ว	2 อัน	42	84.-
.	.	.	.	.	.
.	.	.	.	.	.
.	.	.	.	.	.
.	.	.	.	.	.
.	.	.	.	.	.
มค. 31	.	.	.	.	.

ผู้ตรวจสอบ นิพนธ์ รวม 978.56

รวม

บริษัท การต่อเรือ จำกัด

สรุปต้นทุน

งานเลขที่ 31/79

วันที่	วัตถุดิบทางตรง จำนวนเงิน	วันที่	แรงงานทางตรง จำนวนเงิน	วันที่	โสหุ้นการผลิต จำนวนเงิน	จำนวนรวม	จำนวนรวมทั้งหมด
2523 มค. 31	71,805			2523 มค. 31	33,625.94		
รวม		รวม		รวม			

นิพนธ์ ผู้ตรวจสอบ — สร้อยศิริ ผู้บันทึก

ค่าใช้จ่ายโรงงาน-ปันส่วนสำหรับงานเลขที่ ๓๑/๗๙ เป็นเงิน ๓๒,๖๔๗.๓๘

ภาพที่ ๕.๓

แสดงการจำแนกต้นทุนวัตถุดิบเข้าแต่ละงาน ของบริษัทกรุงเทพต่อเรือ จำกัด

BANGKOK SHIPBUILDING CORP., LTD.
MATERIAL REQUISITION
(Only 1 Job No. per Requisition)

JOB NO. N-50 NO. 41201
WORKER'S NO. C-99 DATE 2 SEP. 1980

Quantity	Description	For Acct'g Use	
		Unit Price	Amount
20 กล.	สีรองพื้นกันสนิม ซิงค์โคเมท (2gl)	144.-	2,880.-
24 กล.	สีเคลือบตราเรือใบ #3 แอ็โลทเรด (2gl)	140.-	3,360.-
3 ตัน	แปรงทาสี 4 นิ้ว	45.-	135.-

Division Chief Storekeeper Stock Code No.

บริษัท กรุงเทพต่อเรือ จำกัด แผ่นที่ 6

บัตรต้นทุนงาน - วัตถุดิบ
(JOB ORDER COST SHEET - MATERIALS)

งานเลขที่ N-50

ว.ด.ป.	ใบเบิกเลขที่	รายการ	จำนวน	@	รวมเงิน	เหล็ก	สี							ทางอ้อม
2 ก.ย. 23	41201	สีรองพื้น ฯ ซิงค์โคเมท	20 กล	144	2880		2880							
	41201	สีเคลือบตราเรือใบ #3 แอ็โลทเรด	24 กล	140	3360		3360							
	41201	แปรงทาสี 4 นิ้ว	3 ตัน	45	135									135
				รวม										

๓. <u>เมื่อจ่ายภาษี</u> ลงบัญชีเกี่ยวกับการจ่ายภาษี ดังนี้

เดบิต ภาษีหัก ณ ที่จ่ายค้างจ่าย XX

เครดิต บัญชีธนาคาร XX

๔. <u>การจำแนกค่าแรงเข้าต้นทุนงาน</u>

การจำแนกค่าแรงโดยตรงเข้าต้นทุนงานแต่ละงานสั่งทำนั้น จะ<u>ไม่มีการบันทึกบัญชี</u>เกี่ยวกับการโอนบัญชีค่าแรงโดยตรงเข้าบัญชีงานระหว่างทำ (Work-in-Process) แต่อย่างใด เพียงแต่มีการจำแนกต้นทุนแรงงานโดยตรงเข้าแต่ละงานสั่งทำ การจำแนกต้นทุนแรงงานโดยตรงของกิจการต่อเรือทั้งสองแห่ง เป็นดังนี้

<u>บริษัท การต่อเรือ จำกัด</u> เมื่อบริษัทได้จ่ายค่าแรงให้แก่พนักงานทุกคนแล้ว พนักงานบัญชีฯ จะนำรายละเอียด "เวลาปฏิบัติงานของฝ่ายผลิต" และ "บัญชีจ่ายค่าแรงรายวัน" มาตรวจสอบกันแล้วจำแนกค่าแรงโดยตรงจากเอกสารดังกล่าวเข้าต้นทุนงานสั่งทำแต่ละงานใน "บัตรแรงงานทางตรง" (Job Order Cost Sheet - Labour) การบันทึกต้นทุนแรงงานโดยตรงเข้าในบัตรแรงงานทางตรงจะทำทุกครั้งที่จ่ายค่าแรง

การรวมยอดจำนวนเงินค่าแรงจากบัตรแรงงานทางตรงจะทำทุกสิ้นเดือน เมื่อได้ยอดต้นทุนค่าแรงโดยตรงของเดือนแล้ว ก็จะยกยอดจำนวนเงินนั้นไปลงไว้ใน "ใบสรุปต้นทุน" (Job Order Cost Sheet) ในช่อง "ค่าแรงทางตรง" เป็นต้น (ดูภาพที่ ๕.๔)

<u>บริษัท กรุงเทพต่อเรือ จำกัด</u> การจำแนกต้นทุนแรงงานโดยตรงเข้างบต้นทุนงานแต่ละงานนั้น เจ้าหน้าที่แผนกบริหารบุคคลจะเป็นผู้บันทึกต้นทุนแรงงานโดยตรงที่เกิดขึ้นจากบัตรลงเวลาเวลา (Time Clock Card) เข้าในแผ่น "สถิติและบันทึกค่าแรงงาน" (Job Order Cost Sheet - Labour) โดยจะบันทึกทุกวัน ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้คือ ชื่อ-สกุล (พนักงาน) รายการ (ระบุงานที่ทำ) รวมชั่วโมงทำงาน รวมชั่วโมงว่าง สาเหตุที่ว่าง รวมชั่วโมงล่วงเวลา ค่าแรงงาน (ชั่วโมงละกับจำนวนเงิน) ค่าล่วงเวลา (ชั่วโมงละกับจำนวนเงิน) รวม (จำนวนเงินรวม) และหมายเหตุ เป็นต้น

แผ่น "สถิติและบันทึกค่าแรงงาน" เสมือนหนึ่งเป็น "งานระหว่างทำ-ค่าแรง" (Job Order Cost Sheet - Labour) โดยจะรวมยอดตัวเลขของแต่ละงานสั่งทำในแผ่น

ภาพที่ ๕.๔

แสดงการจำแนกต้นทุนแรงงานโดยตรงเข้าแต่ละงาน ของบริษัทการต่อเรือ จำกัด

บริษัท การต่อเรือ จำกัด
บัญชีจ่ายค่าแรงรายวัน

แผ่นที่ 01

ม.ค.๒๓

ที่	ตำแหน่ง	รายชื่อ	วันที่ ทำงาน 1 2 3 4 5 6 7	รวม	ค่าแรงวันละ	วันปกติ ค่าแรง	วันปกติ ล่วงเวลา	วันหยุด ค่าแรง	วันหยุด ล่วงเวลา	รวม	เงินหัก ภาษี	เงินหัก สวัสดิการ	เงินหัก อื่นๆ	รวม	จ่ายจริง
1	เชื่อม	นายทอง เป็นเครือ	/ / / / / /	6	100	600				600	20	-	-	20	580
2		นายชั้ว ปานคลุมข้าว	/ / / / / /	6	150	900				900	30	-	-	30	870
3		นายสิทธิชัย เชียงคั่ว	/ / / / / /	6	80	480				480	10	-	-	10	470
4		นายประเสริฐ หนูดี	/ / / / / - /	6	90	540				540	15	-	-	15	525
5		นายถนอม นิลมณี	/ / / ล / - /	5	68	340				340	5	-	-	5	335
6		นายสมศักดิ์ วิทยา	/ / ล / / - /	5	61	305				305	3	-	-	3	302
7		นายประยูร พันธ์ทอง	/ / / ล / - /	5	61	305				305	3	-	-	3	302
8		นายประเทือง คำปันสกุล	/ / ล / / - /	5	70	350				350	6	-	-	6	344
9		นายประสิทธิ์ สกุลสิริศักดิ์	/ / / / / - /	6	90	540				540	15	-	-	15	525
					รวม	4360	-	-	-	4360	107	-	-	107	4253

ตรวจ

บริษัท การต่อเรือ จำกัด
บัตรแรงงานทางตรง

ผู้บันทึก สร้อยศิริ งานเลขที่ 31/79

แผนก บัญชี ชื่องาน เรือสำรวจฯ

วันที่	เลขที่	รายการ	จำนวน ช.ม.	@	รวมเงิน
2523 มค. 7	01	นายทอง เป็นเครือ	48	1250	600
				รวม	24,625.78

ผู้ตรวจสอบ นิพนธ์

บริษัท การต่อเรือ จำกัด
เวลาปฏิบัติงานของฝ่ายผลิต

แผ่นที่ 1

วันที่ 2 มค 2523

ตำแหน่ง	ชื่อ-นามสกุล	เช้า	สาย	บ่าย	เย็น
เชื่อม	นายทอง เป็นเครือ	31/79	31/79	31/79	31/79
	นายชั้ว ปานคลุมข้าว	31/79	31/79	31/79	31/79
	นายสิทธิชัย เชียงคั่ว	31/79	31/79	31/79	31/79
	นายประเสริฐ หนูดี	31/79	31/79	31/79	31/79
	นายถนอม นิลมณี	31/79	31/79	31/79	31/79
	นายสมศักดิ์ วิทยา	32/79	32/79	32/79	32/79
	นายประยูร พันธ์ทอง	32/79	32/79	32/79	32/79
	นายประเทือง คำปันสกุล	31/79	31/79	31/79	31/79
	นายประสิทธิ์ สกุลสิริศักดิ์	31/79	31/79	31/79	31/79
ปะกอบ	นายสมเกียรติ ธุกม่วง	31/79	31/79	31/79	31/79
	นายสมนึก พันธ์รัตน์	32/79	32/79	32/79	32/79
	นายสมชัย ธมรัมย์	31/79	31/79	31/79	31/79

ผู้จดรายงาน สมศักดิ์ กำแพง

บริษัท การต่อเรือ จำกัด
สรุปต้นทุน

งานเลขที่ 31/79

วันที่	วัตถุดิบทางตรง จำนวนเงิน	วันที่	ค่าแรงทางตรง จำนวนเงิน	วันที่	โสหุ้ยการผลิต จำนวนเงิน	จำนวนรวม	จำนวนรวมทั้งหมด
		2523 มค 31	24,625.78				
รวม		รวม		รวม			

นิพนธ์
ผู้ตรวจสอบ

สร้อยศิริ
ผู้บันทึก

"สถิติและบันทึกค่าแรงงาน" ทุกๆ แผ่นแล้วใส่ยอดจำนวนเงินรวมและยอดสะสมของต้นทุนแรงงาน โดยตรงไว้ในช่องหมายเหตุ

โดยเฉพาะค่าแรงโดยตรงในช่อง "จำนวนเงินรวม" ตามใบจ่ายค่าแรงของพนักงานทุก ๆ คน เมื่อรวมยอดจำนวนเงินแล้ว จะได้จำนวนเงินเท่ากับจำนวนเงินค่าแรงโดยตรงในช่อง "รวม" ในแผ่น "สถิติและบันทึกค่าแรงงาน" ของยอดทั้งเดือนเดียวกัน และเป็นงานสั่งทำของงานเลขที่เดียวกัน (ดูภาพที่ ๕.๕)

ส่วนค่าแรงโดยตรงของพนักงานที่ว่างงาน โดยไม่ได้ทำงานอันเนื่องมาจากการขาดวัตถุดิบหรือเกิดเหตุสุดวิสัยแล้ว ค่าแรงดังกล่าวจะถือเป็นค่าใช้จ่ายโรงงาน

ค. <u>วิธีการบัญชีค่าใช้จ่ายโรงงาน</u>

ค่าใช้จ่ายโรงงาน (Factory Overhead) สำหรับกิจการต่อเรือทั้งสองแห่งนั้น แบ่งออกเป็น ๓ ประเภท คือ

๑. ค่าวัตถุดิบทางอ้อม (Indirect Material)

๒. ค่าแรงทางอ้อม (Indirect Labour)

๓. ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ (Other Expenses)

วิธีการบัญชีค่าใช้จ่ายโรงงานและการจำแนกค่าใช้จ่ายโรงงานเข้าต้นทุนงาน ในบทนี้จะกล่าวถึงหัวข้อดังต่อไปนี้

๑. การบันทึกวัตถุดิบทางอ้อม

๒. การบันทึกค่าแรงทางอ้อม

๓. การบันทึกค่าใช้จ่ายโรงงานอื่น

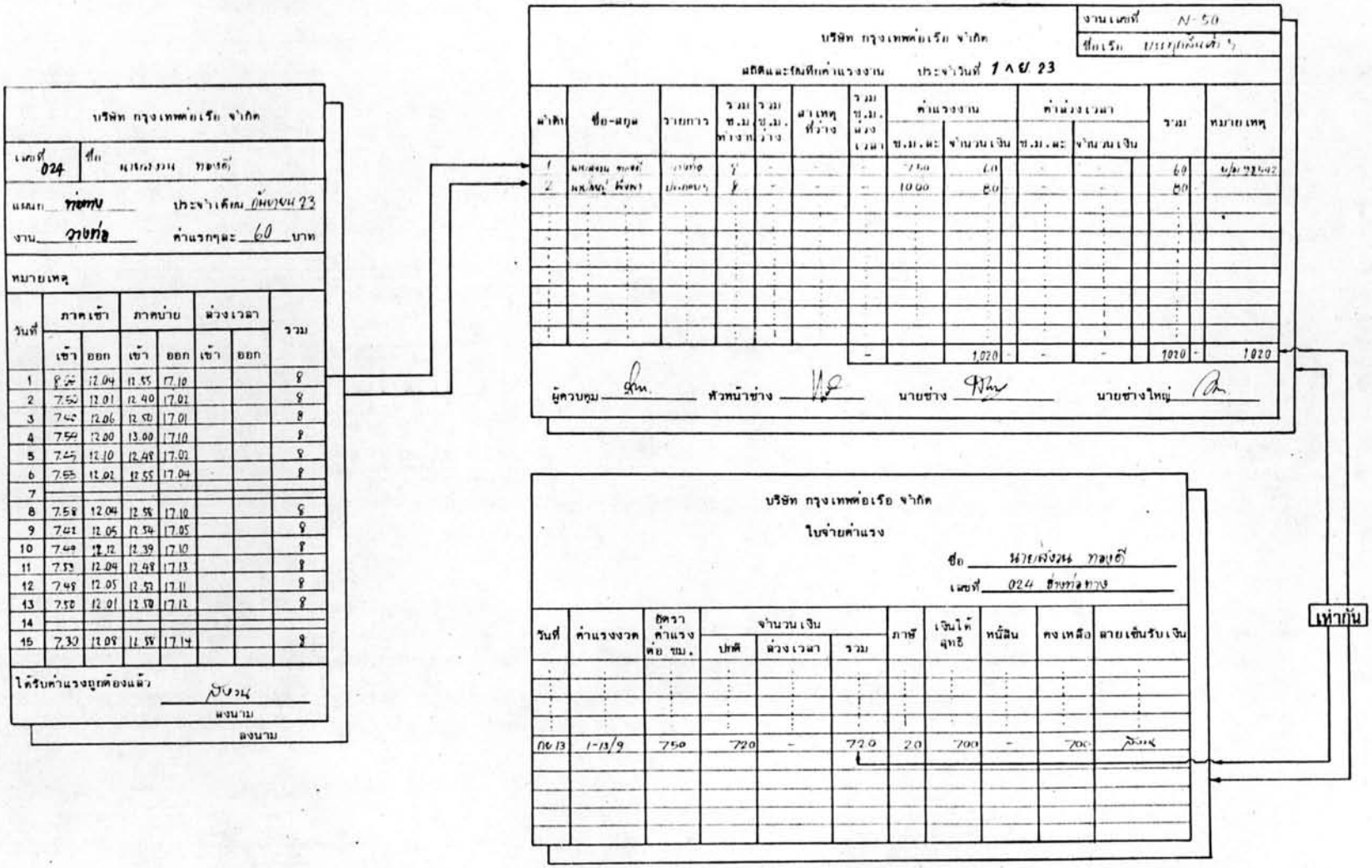
๔. การประมาณค่าใช้จ่ายอื่น

๕. การจำแนกค่าใช้จ่ายโรงงานเข้าต้นทุนงาน

๑. <u>การบันทึกวัตถุดิบทางอ้อม</u> การเบิกวัตถุดิบทางอ้อม (Indirect Material) ตามใบเบิกวัสดุเพื่อนำไปใช้ในการต่อเรือนั้น จะ<u>ไม่มีการบันทึกบัญชี</u> แต่จะมีการจำแนกต้นทุนวัตถุดิบทางอ้อมเข้าต้นทุนงานต่าง ๆ ดังจะกล่าวในหัวข้อที่ ๕. ต่อไป

ภาพที่ ๕.๕

แสดงการจำ แนกต้นทุนแรงงานโดยตรง เข้าแต่ละงาน ของบริษัทกรุงเทพต่อเรือ จำกัด



บริษัท กรุงเทพต่อเรือ จำกัด

เลขที่ 024 ชื่อ นายสงวน ทองดี

แผนก ท่อทน ประจำเดือน ตุลาคม 23

งาน วางท่อ ค่าแรงชั่วโมงละ 60 บาท

หมายเหตุ

วันที่	ภาคเช้า เข้า	ภาคเช้า ออก	ภาคบ่าย เข้า	ภาคบ่าย ออก	ล่วงเวลา เข้า	ล่วงเวลา ออก	รวม
1	8.00	12.04	12.55	17.10			8
2	7.50	12.01	12.40	17.01			8
3	7.40	12.06	12.50	17.01			8
4	7.50	12.00	13.00	17.10			8
5	7.45	12.10	12.49	17.01			8
6	7.55	12.01	12.55	17.04			8
7							
8	7.58	12.04	12.56	17.10			8
9	7.41	12.05	12.54	17.05			8
10	7.49	12.12	12.39	17.10			8
11	7.53	12.04	12.48	17.13			8
12	7.45	12.05	12.52	17.11			8
13	7.58	12.01	12.59	17.12			8
14							
15	7.30	12.09	12.55	17.14			8

ได้รับค่าแรงถูกต้องแล้ว สงวน

ลงนาม

ลงนาม

บริษัท กรุงเทพต่อเรือ จำกัด

งานเลขที่ N-50

ชื่อเรือ [illegible]

สถิติและรับทีมค่าแรงงาน ประจำวันที่ 1 ต.ค. 23

ลำดับ	ชื่อ-สกุล	รายการ	รวม ช.ม. ทำงาน	รวม ช.ม. ล่วงเวลา	สาเหตุที่ว่าง	รวม ช.ม. ล่วงเวลา	ค่าแรงงาน ช.ม.ละ	ค่าแรงงาน จำนวนเงิน	ค่าล่วงเวลา ช.ม.ละ	ค่าล่วงเวลา จำนวนเงิน	รวม	หมายเหตุ
1	นายสงวน ทองดี	วางท่อ	8	-	-	-	7.50	60	-	-	60	ใบค่าแรงที่ 2342
2	นายสมบูรณ์ พึ่งพา	ประกอบ	8	-	-	-	10.00	80	-	-	80	

๒. <u>การบันทึกค่าแรงทางอ้อม</u> กิจการต่อเรือทั้งสองแห่งจะบันทึกบัญชีเกี่ยวกับค่าแรงทางอ้อมเหมือนกับค่าแรงโดยตรง แต่จะถือว่าค่าแรงทางอ้อมเป็นค่าใช้จ่ายโรงงานอย่างหนึ่ง และจะนำไปรวมกับค่าใช้จ่ายโรงงานอื่น ๆ เพื่อปันส่วนเข้าต้นทุนงานตอนสิ้นเดือน การบันทึกบัญชีมีดังนี้

ก) <u>บันทึกค่าแรงที่คำนวณได้</u> จะลงบัญชี ดังนี้

เดบิต บัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน	XX	
เครดิต บัญชีค่าแรงค้างจ่าย		XX
ภาษีหัก ณ ที่จ่ายค้างจ่าย		XX

ข) <u>เมื่อจ่ายค่าแรง</u> จะลงบัญชี ดังนี้

เดบิต บัญชีค่าแรงค้างจ่าย	XX	
เครดิต บัญชีธนาคาร		XX

ค) <u>เมื่อจ่ายภาษี</u> จะลงบัญชี ดังนี้

เดบิต ภาษีหัก ณ ที่จ่ายค้างจ่าย	XX	
เครดิต บัญชีธนาคาร		XX

๓. <u>การบันทึกค่าใช้จ่ายโรงงานอื่น</u> ค่าใช้จ่ายโรงงานอื่นเป็นค่าใช้จ่ายที่จะต้องจ่ายในแต่ละวัน ซึ่งเป็นผลเนื่องมาจากการทำงานต่าง ๆ ของโรงงาน การบันทึกบัญชีของกิจการต่อเรือทั้งสองแห่ง มีดังนี้คือ

เดบิต บัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน	XX	
เครดิต บัญชีธนาคาร		XX
บัญชีเจ้าหนี้		XX
บัญชีรายจ่ายจ่ายล่วงหน้า		XX
บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม		XX

เป็นต้น

ส่วนบัญชีย่อยของบัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน ก็จะบันทึกไปยังชื่อบัญชีต่าง ๆ โดยบันทึกบัญชีทางด้าน เดบิต

๔. <u>การประมาณค่าใช้จ่าย</u> การปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับกิจการต่อเรือทั้งสองแห่งจะทำตอนสิ้นเดือน แต่มีค่าใช้จ่ายบางประเภทที่ไม่ทราบตัวเลขที่แท้จริงได้ ณ ตอนสิ้นเดือน จึงต้องประมาณการค่าใช้จ่ายประเภทนั้นขึ้นมาก่อน เพื่อให้ยอดค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นมีจำนวนเงินที่ใกล้เคียงกับความจริงมากที่สุด

การประมาณการค่าใช้จ่ายดังกล่าวได้แก่ ค่าไฟฟ้า ฯลฯ เพราะจะทราบยอดค่าไฟฟ้าที่แท้จริงได้ ก็ต่อเมื่อเจ้าหน้าที่การไฟฟ้ามาเก็บเงินหรือออกใบแจ้งหนี้ให้ไปชำระเงินเท่านั้น

การประมาณค่าไฟฟ้านี้ จะให้ผู้ที่ชำนาญการ คือวิศวกรไฟฟ้า เป็นผู้ประมาณค่าใช้จ่ายตอนสิ้นเดือน โดยอาศัยตัวเลขการใช้ไฟจากมิเตอร์ไฟฟ้าที่มีการจดบันทึกไว้ทุกสิ้นเดือนมาเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ และจะมีการปันส่วนค่าไฟฟ้าที่ใช้ในเดือนดังกล่าวไปเป็นค่าใช้จ่ายของฝ่ายบริหารด้วย โดยกำหนดเป็นกฎเกณฑ์ไว้เป็นอัตราส่วนร้อยละ เช่น บริษัทกรุงเทพต่อเรือ จำกัด จะกำหนดค่าไฟฟ้าระหว่างฝ่ายโรงงานกับฝ่ายบริหารเท่ากับร้อยละ ๘๐ ต่อ ๒๐ เป็นต้น ซึ่งจะบันทึกบัญชี ดังนี้

เดบิต	บัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน - ค่าไฟฟ้า	XX
	บัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายบริหาร - ค่าไฟฟ้า	XX
	เครดิต ค่าไฟฟ้าค้างจ่าย	XX

๕. <u>การจำแนกค่าใช้จ่ายโรงงานเข้าต้นทุนงาน</u> การจำแนกค่าใช้จ่ายโรงงานเข้าต้นทุนงานของกิจการต่อเรือทั้งสองแห่งนี้ กิจการทั้งสองแห่งได้ใช้วิธีบันทึกสินค้าเมื่อสิ้นงวด (Periodic Inventory Method) โดยจะปิดบัญชีและตรวจนับสินค้าคงเหลือปีละครั้ง และไม่ได้ใช้อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร (Factory Overhead Applied)เข้าแต่ละงาน แต่จะปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานเฉพาะค่าแรงทางอ้อมและค่าใช้จ่ายโรงงานอื่น ๆ เข้าต้นทุนงานตอนสิ้นเดือน ส่วนวัตถุดิบทางอ้อมได้ถูกคิดเข้าต้นทุนงานโดยตรง เนื่องจากสามารถทราบได้ว่านำไปใช้ในงานใด

ดังนั้น ค่าใช้จ่ายโรงงานที่จะจำแนกเข้าต้นทุนงานต่าง ๆ อาจแบ่งได้เป็น ๒ ประเภทด้วยกัน คือ

ก) ค่าใช้จ่ายโรงงานที่จำแนกเข้าต้นทุนงานโดยตรง

ข) ค่าใช้จ่ายโรงงานที่จำแนกเข้าต้นทุนงานโดยการปันส่วน

ก) <u>ค่าใช้จ่ายโรงงานที่จำแนกเข้าต้นทุนงานโดยตรง</u> ค่าใช้จ่ายโรงงานที่จำแนกเข้าต้นทุนงานโดยตรง ได้แก่ ต้นทุนวัตถุดิบทางอ้อม (Indirect Material) ซึ่งมีวิธีปฏิบัติเหมือนต้นทุนวัตถุดิบโดยตรง (Direct Material)

การจำแนกต้นทุนวัตถุดิบทางอ้อมเข้าต้นทุนงาน - วัตถุดิบ (Job Order Cost Sheet - Materials) ของแต่ละงานสั่งทำ จะถือตามรายการในใบเบิกแต่ละฉบับ ซึ่งกิจการต่อเรือทั้งสองแห่งได้ปฏิบัติดังนี้ คือ

<u>บริษัท การต่อเรือ จำกัด</u> จะจำแนกต้นทุนวัตถุดิบทางอ้อมจากใบเบิกวัสดุแต่ละฉบับเข้าไว้ใน "บัตรวัตถุดิบทางอ้อม" (Job Order Cost Sheet - Materials) ของแต่ละงาน (Job Number) จากนั้นก็จะรวมตัวเลขจำนวนเงินใน "บัตรวัตถุดิบทางอ้อม" ทุกสิ้นเดือนแล้วนำยอดจำนวนเงินไปรวมกับค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงและปันส่วน (Allocated) ของแต่ละงานแล้ว จากนั้นจึงนำยอดรวมค่าใช้จ่ายโรงงานแต่ละงานดังกล่าวข้างต้นไปบันทึกไว้ในใบ "สรุปต้นทุน" ของแต่ละงานทุกวันสิ้นเดือน (ดูภาพที่ ๕.๒)

<u>บริษัท กรุงเทพต่อเรือ จำกัด</u> จะจำแนกต้นทุนวัตถุดิบทางอ้อมจากใบขอเบิกวัตถุแต่ละฉบับ แล้วกรอกต้นทุนวัตถุทางอ้อมแต่ละรายการเข้าไว้ในแผ่น "ต้นทุนงาน - วัตถุ" (Job Order Cost Sheet - Materials) ของแต่ละงาน (Job Number) โดยมีช่องเฉพาะสำหรับกรอกต้นทุนวัตถุดิบทางอ้อม และจะรวมยอดจำนวนเงินเพื่อสะสมต้นทุนวัตถุดิบทางอ้อมของแต่ละงานไป ซึ่งทำให้ทราบต้นทุนวัตถุดิบทางอ้อมของแต่ละเดือนด้วย (ดูภาพที่ ๕.๓)

ข) <u>ค่าใช้จ่ายโรงงานที่จำแนกเข้าต้นทุนงานโดยการปันส่วน</u> ค่าใช้จ่ายโรงงานดังกล่าว ได้แก่ ค่าแรงทางอ้อม และค่าใช้จ่ายโรงงานอื่น ค่าใช้จ่ายส่วนนี้ไม่อาจจะจำแนกเข้าต้นทุนงานแต่ละงานได้โดยตรง ทั้งนี้เพราะเป็นค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นเป็นส่วนรวมไม่สามารถทราบว่าเป็นผลมาจากการทำงานสั่งทำเลขที่ใด

การจำแนกค่าใช้จ่ายโรงงานดังกล่าวข้างต้น สำหรับกิจการต่อเรือทั้งสองแห่งได้กำหนดกฎเกณฑ์และวิธีการปฏิบัติไว้ดังนี้ คือ

<u>บริษัท การต่อเรือ จำกัด</u> จะรวบรวมจำนวนเงินค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้น (ที่ต้องปันส่วน) ของแต่ละเดือน แล้วปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานตามเกณฑ์ "ต้นทุนแรงงานโดยตรง" ตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้น เมื่อได้ยอดค่าใช้จ่ายโรงงานปันส่วนของแต่ละงานแล้ว จึงนำจำนวนเงิน

ดังกล่าวไปรวมกับต้นทุนวัตถุดิบทางอ้อมที่ได้จาก "บัตรวัตถุดิบทางอ้อม" ในเดือนเดียวกัน เสร็จแล้วจึงนำไปกรอกไว้ใน "สรุปต้นทุนงาน" ตอนสิ้นเดือน (ดูภาพที่ ๕.๖)

บริษัท กรุงเทพต่อเรือ จำกัด จะรวบรวมจำนวนเงินค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นทุกสิ้นเดือน แล้วนำค่าใช้จ่ายดังกล่าวไปปันส่วนเข้าแต่ละงาน ตามเกณฑ์รายได้ตามเปอร์เซนต์ของงานที่ทำเสร็จ (ตามที่กล่าวมาแล้ว) เมื่อได้ยอดค่าใช้จ่ายโรงงานปันส่วนเข้าแต่ละงานแล้ว จะนำยอดเงินที่ได้ไปรวมกับยอดจำนวนเงินต้นทุนวัตถุดิบทางอ้อมจาก "บัตรต้นทุนงานวัตถุดิบ" ในงานเดียวกันนั้น แล้วจะได้ยอดเงินค่าใช้จ่ายโรงงานของงานสั่งทำนั้น (ดูภาพที่ ๕.๗)

ง. วิธีการบัญชีงานระหว่างทำ

บัญชีงานระหว่างทำ (Work-in-Process) คือต้นทุนงานสั่งทำที่ยังทำไม่เสร็จ และมีการบันทึกเพื่อเก็บรวบรวมต้นทุนของวัตถุดิบโดยตรง ค่าแรงโดยตรง และค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร (Factory Overhead Applied) หรือค่าใช้จ่ายโรงงานปันส่วน (Factory Overhead Allocated)

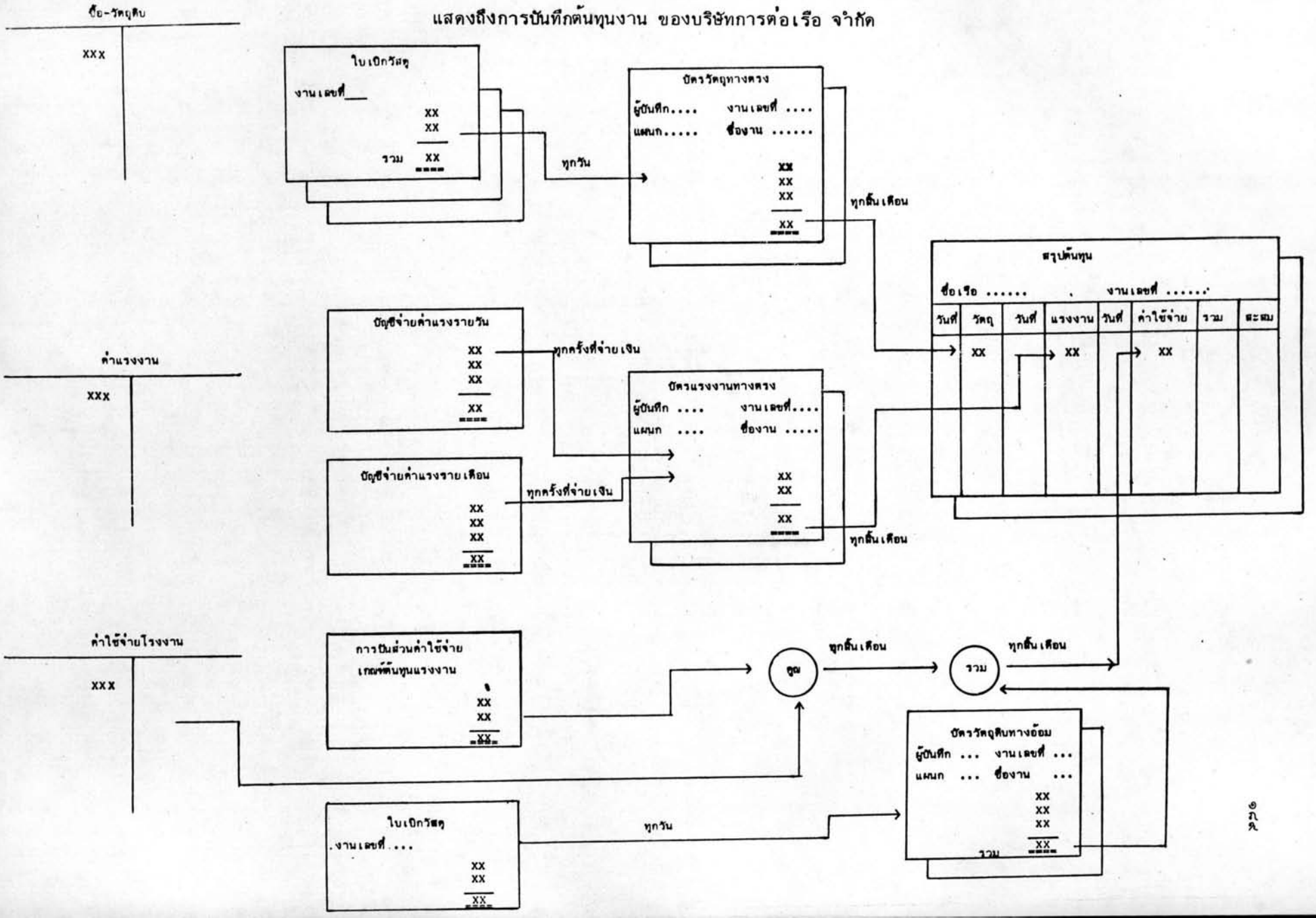
สำหรับกิจการต่อเรือทั้งสองแห่ง ใช้วิธีบันทึกสินค้าเมื่อสิ้นงวด (Periodic Inventory Method) จึงไม่มีการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับบัญชีงานระหว่างทำไว้ในสมุดบัญชี

แต่การรวบรวมต้นทุนงานสั่งทำจะมีการบันทึกต้นทุนทุกเดือนในใบ "สรุปต้นทุนงาน" (Job Order Cost Sheet) เมื่อถึงวันสิ้นเดือนของแต่ละเดือน ฝ่ายบริหารก็จะทราบว่า ต้นทุนงานสั่งทำแต่ละงานได้ใช้วัตถุดิบโดยตรง ค่าแรงโดยตรง และค่าใช้จ่ายโรงงาน ไปเป็นจำนวนเงินเท่าใดแล้ว และใช้เป็นประโยชน์แก่ผู้ที่เกี่ยวข้อง เช่น ผู้สอบบัญชี ผู้ควบคุมการปฏิบัติงานฯ ผู้จัดทำงบการเงิน เป็นต้น เพื่อที่จะทราบว่างานสั่งทำ ณ วันสิ้นเดือนหรือสิ้นปีของต้นทุนงานสั่งทำแต่ละงานหรือต้นทุนงานสั่งทำทั้งหมดเป็นจำนวนเงินเท่าใด

การคำนวณงานระหว่างทำของแต่ละงานตอนสิ้นเดือน สามารถคำนวณได้ดังตัวอย่างต่อไปนี้

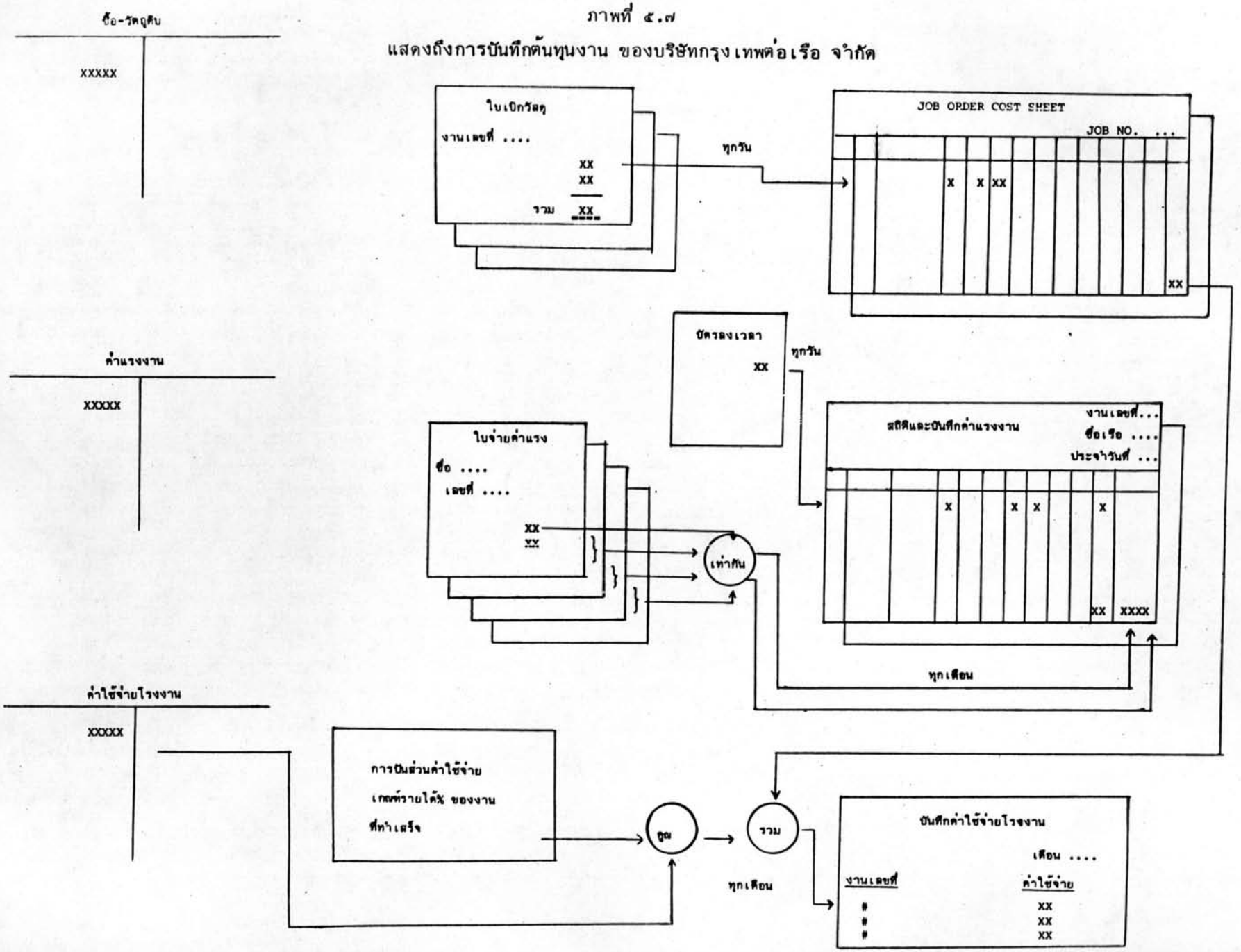
ภาพที่ ๕.๖

แสดงถึงการบันทึกต้นทุนงาน ของบริษัทการต่อเรือ จำกัด



ภาพที่ ๕.๗

แสดงถึงการบันทึกต้นทุนงาน ของบริษัทกรุงเทพต่อเรือ จำกัด



ตัวอย่าง สมมติว่า บริษัทการต่อเรือ จำกัด มีงานสั่งทำคงค้างอยู่ ๔ งาน และนำมาทำต่อในเดือนมกราคม ๒๕๒๓ งานสั่งทำดังกล่าวได้ใช้ต้นทุนวัตถุดิบโดยตรง ค่าแรงโดยตรง และค่าใช้จ่ายโรงงาน ไปแล้วเป็นจำนวนเงิน (ยอดคงเหลือ ณ ๑ มกราคม ๒๕๒๓) ดังนี้

งานเลขที่	วัตถุดิบโดยตรง	แรงงานโดยตรง	ค่าใช้จ่ายโรงงาน	รวมงานระหว่างทำ
๒๑/๗๘	๒๑๕,๖๘๐.๕๔	๕๘,๔๐๐.๒๒	๑๒๘,๔๘๐.๔๘	๔๐๒,๕๖๑.๒๔
๓๑/๗๙	๑,๘๖๔,๐๘๖.๖๒	๑๖๗,๐๕๙.๑๒	๔๓๔,๓๕๓.๗๑	๒,๔๖๕,๔๙๙.๔๕
๓๒/๗๙	๑๓,๖๒๒,๖๐๓.๓๖	๓๕๒,๓๘๗.๓๐	๘๘๘,๐๑๖.๐๐	๑๔,๘๖๓,๐๐๖.๖๖
๓๖/๗๙	๒๕๕,๘๗๔.๒๓	๑๑๐,๒๘๖.๔๐	๒๒๑,๖๗๕.๖๖	๕๘๗,๘๓๖.๒๙
รวม (บาท	๑๕,๙๕๘,๒๔๔.๗๕	๖๘๘,๑๓๓.๐๔	๑,๖๗๒,๕๒๕.๘๕	๑๘,๓๑๘,๙๐๓.๖๔

ปรากฏว่า ในระหว่างเดือนมกราคม ๒๕๒๓ บริษัทได้จ่ายวัตถุดิบโดยตรง ค่าแรงโดยตรง ค่าวัตถุดิบทางอ้อม และค่าใช้จ่ายโรงงานอื่น ไปแล้วเป็นจำนวนเงิน ดังนี้

			ค่าใช้จ่ายโรงงาน	
งานเลขที่	วัตถุดิบโดยตรง	แรงงานโดยตรง	วัตถุดิบทางอ้อม	อื่น ๆ
๒๑/๗๘	๖๘,๐๙๐.๓๖	๖,๗๕๐.๓๐	๑,๐๖๙.๔๓	?
๓๑/๗๙	๗๑,๘๐๕.๐๐	๒๔,๖๒๕.๗๘	๙๗๘.๕๖	?
๓๒/๗๙	๒๕๓,๖๓๓.๙๕	๑๒๔,๙๕๖.๘๙	๒,๐๐๘.๑๒	?
๓๖/๗๙	๑๙๗,๘๓๔.๐๐	๖๘,๙๙๔.๒๕	๑,๒๑๘.๙๕	?
รวม (บาท)	๕๙๑,๓๖๓.๓๑	๒๒๕,๓๑๗.๒๒	๕,๒๗๕.๐๖	๒๙๘,๖๙๕.๒๐

โดยบริษัทได้กำหนดไว้ว่า การปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานเข้าแต่ละงานนั้น ให้ใช้เกณฑ์ "ต้นทุนแรงงานโดยตรง"

ต้องการทราบว่า ต้นทุนงานระหว่างทำ ณ วันที่ ๓๑ มกราคม ๒๕๒๓ ของงานแต่ละงาน และต้นทุนรวมของวัตถุดิบโดยตรง ค่าแรงโดยตรง และค่าใช้จ่ายโรงงาน เป็นจำนวนเงินเท่าใด

ขั้นที่ ๑ จะต้องหาสัดส่วนร้อยละของค่าแรงโดยตรงของแต่ละงานต่อยอดรวมค่าแรงโดยตรง ในเดือนมกราคม ๒๕๒๓ ดังนี้

งานเลขที่	แรงงานโดยตรง	% ของต้นทุนแรงงานโดยตรง
๒๑/๗๘	๖,๗๔๐.๓๐	๒.๙๙*
๓๑/๗๙	๒๔,๖๒๕.๗๘	๑๐.๙๓
๓๒/๗๙	๑๒๔,๙๕๖.๘๙	๕๕.๔๖
๓๖/๗๙	๖๘,๙๙๔.๒๕	๓๐.๖๒
	๒๒๕,๓๑๗.๒๒	๑๐๐.๐๐

*๒.๙๙% = ๖,๗๔๐.๓๐ ÷ ๒๒๕,๓๑๗.๒๒ X ๑๐๐

ขั้นที่ ๒ ปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานจำนวนเงิน ๒๙๘,๖๙๕.๒๐ บาท เข้าต้นทุนงานแต่ละงานตามเกณฑ์ต้นทุนแรงงานโดยตรง (ที่คำนวณได้จากขั้นที่ ๑)

งานเลขที่	% ของต้นทุนแรงงานโดยตรง	ค่าใช้จ่ายโรงงาน-อื่น (ปันส่วน)
๒๑/๗๘	๒.๙๙	๘,๙๓๐.๙๙*
๓๑/๗๙	๑๐.๙๓	๓๒,๖๔๗.๓๘
๓๒/๗๙	๕๕.๔๖	๑๖๕,๖๕๖.๓๖
๓๖/๗๙	๓๐.๖๒	๙๑,๔๖๐.๔๗
	๑๐๐.๐๐	๒๙๘,๖๙๕.๒๐

*จำนวนเงิน ๘,๙๓๐.๙๙ บาท = ๒.๙๙% ของ ๒๙๘,๖๙๕.๒๐ บาท

ขั้นที่ ๓ คำนวณหาค่าใช้จ่ายโรงงานของแต่ละงาน จากการรวมต้นทุนวัตถุดิบทางอ้อมกับค่าใช้จ่ายโรงงานอื่นที่ปันส่วนแล้ว (ที่คำนวณได้จากขั้นที่ ๒) เฉพาะเดือนมกราคม ๒๕๒๓ ดังนี้

งานเลขที่	ค่าใช้จ่ายโรงงาน-วัตถุดิบทางอ้อม	ค่าใช้จ่ายโรงงาน-อื่น-ปันส่วน	รวมค่าใช้จ่ายโรงงาน
๒๑/๗๘	๑,๐๖๙.๔๓	๘,๙๓๐.๙๙	๑๐,๐๐๐.๔๒
๓๑/๗๙	๙๗๘.๕๖	๓๒,๖๔๗.๓๘	๓๓,๖๒๕.๙๔
๓๒/๗๙	๒,๐๐๘.๑๒	๑๖๕,๖๕๖.๓๖	๑๖๗,๖๖๔.๔๘
๓๖/๗๙	๑,๒๑๘.๙๕	๙๑,๔๖๐.๔๗	๙๒,๖๗๙.๔๒
รวม (บาท)	๕,๒๗๕.๐๖	๒๙๘,๖๙๕.๒๐	๓๐๓,๙๗๐.๒๖

ขั้นที่ ๔ นำจำนวนเงินของต้นทุนงานคงเหลือ ณ ๑ มกราคม ๒๕๒๓ ของวัตถุดิบโดยตรง แรงงานโดยตรง และค่าใช้จ่ายโรงงาน มารวมกับค่าวัตถุดิบโดยตรง แรงงานโดยตรง และค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นในเดือนมกราคม ๒๕๒๓ จากนั้นจะทราบต้นทุนงานที่อยู่ในระหว่างทำ ณ ๓๑ มกราคม ๒๕๒๓ ดังนี้

งานเลขที่	วัตถุดิบโดยตรง	ค่าแรงโดยตรง	ค่าใช้จ่ายโรงงาน	รวมงานระหว่างทำ
๒๑/๗๘	๒๘๓,๗๗๐.๙๐	๖๕,๑๔๐.๕๒	๑๓๘,๔๘๐.๙๐	๔๘๗,๓๙๒.๓๒
๓๑/๗๙	๑,๙๓๕,๘๙๑.๖๒	๑๙๑,๖๘๔.๙๐	๔๖๗,๙๗๙.๖๕	๒,๕๙๕,๕๕๖.๑๗
๓๒/๗๙	๑๓,๘๗๖,๒๓๗.๓๑	๔๗๗,๓๔๔.๑๙	๑,๐๕๕,๖๘๐.๔๘	๑๕,๔๐๙,๒๖๑.๙๘
๓๖/๗๙	๔๕๓,๗๐๘.๒๓	๑๗๙,๒๘๐.๖๕	๓๑๔,๓๕๕.๐๘	๙๔๗,๓๔๓.๙๖
รวม (บาท)	๑๖,๕๔๙,๖๐๘.๐๖	๙๑๓,๔๕๐.๒๖	๑,๙๗๖,๔๙๖.๑๑	๑๙,๔๓๙,๕๕๔.๔๓

จากการคำนวณข้างต้นนี้ สามารถบอกสิ่งที่ต้องการได้ดังนี้ คือ

๑. ต้นทุนงานระหว่างทำของบริษัทฯ ณ วันที่ ๓๑ มกราคม ๒๕๒๓ มีจำนวนเงินทั้งสิ้น ๑๙,๔๓๙,๕๕๔.๔๓ บาท

๒. ต้นทุนงานแต่ละงานของบริษัทฯ ณ วันที่ ๓๑ มกราคม ๒๕๒๓ มีดังนี้

งานเลขที่ ๒๑/๗๘ มีต้นทุนงานระหว่างทำ = ๔๘๗,๓๙๒.๓๒ บาท

งานเลขที่ ๓๑/๗๙ มีต้นทุนงานระหว่างทำ = ๒,๕๙๕,๕๕๖.๑๗ บาท

งานเลขที่ ๓๒/๗๙ มีต้นทุนงานระหว่างทำ = ๑๕,๔๐๙,๒๖๑.๙๘ บาท

งานเลขที่ ๓๖/๗๙ มีต้นทุนงานระหว่างทำ = ๙๔๗,๓๔๓.๙๖ บาท

๓. ในต้นทุนงานแต่ละงาน เช่น งานเลขที่ ๒๑/๗๘ มีต้นทุน ๔๘๗,๓๙๒.๓๒ บาท จะประกอบด้วยต้นทุนต่าง ๆ ดังนี้

ต้นทุนวัตถุดิบโดยตรง = ๒๘๓,๗๗๐.๙๐ บาท

ต้นทุนค่าแรงโดยตรง = ๖๕,๑๔๐.๕๒ บาท

ค่าใช้จ่ายโรงงาน = ๑๓๘,๔๘๐.๙๐ บาท

จ. วิธีการบัญชีสินค้าสำเร็จรูป

เมื่องานต่อเรือได้ทำเสร็จแล้ว จะไม่มีการบันทึกบัญชี เพราะกิจการได้ใช้วิธีบันทึกสินค้าเป็นงวด (Periodic Inventory Method)

แต่พนักงานบัญชีจะบันทึกเรือที่ต่อเสร็จเป็นสินค้าไว้ก่อน โดยจะลงใน บัตรสินค้าคงเหลือ (Stock Card) และจะลงวันที่รับของตามหนังสือที่ฝ่ายโรงงานได้แจ้งมาให้ทราบ ส่วนต้นทุนของเรือ ทางฝ่ายบัญชีจะเก็บรวบรวมจากใบสรุปต้นทุนงาน ซึ่งจะประกอบด้วย ต้นทุนวัตถุดิบโดยตรง ค่าแรงโดยตรง และค่าใช้จ่ายโรงงาน เป็นต้น

การบันทึกบัญชีสำหรับเรือที่ได้ส่งมอบ (ขาย) ให้แก่ลูกค้าแล้ว จะลงบัญชีดังนี้

เดบิต	บัญชีลูกหนี้	XX
เครดิต	บัญชีขาย	XX

เมื่อส่งมอบเรือให้ลูกค้าแล้ว พนักงานบัญชีจะต้องนำใบส่งของ (Delivery Order) นั้นมาเป็นหลักฐานอ้างอิงถึงการส่งของแล้ว โดยจะลงในบัตรสินค้าคงเหลือ (Stock Card)

วิธีการบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ เป็นวิธีการบัญชีที่เก็บรวมตัวเลขของงานที่ทำ เมื่องานสั่งทำนั้นเสร็จเรียบร้อยแล้ว ก็สามารถทราบต้นทุนของเรือได้ และทำให้ทราบผลการดำเนินงานของเรือที่ต่อได้ด้วย ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่าง สมมติว่า บริษัทการต่อเรือ จำกัด ได้ต่อเรือตามงานสั่งทำเลขที่ ๒๑/๗๘ เสร็จเรียบร้อยเมื่อวันที่ ๓๑ มกราคม ๒๕๒๓ โดยงานนี้ทางบริษัทรับจ้างต่อให้กับองค์การเหมืองแร่ในทะเล เป็นเงิน ๖๔๐,๐๐๐ บาท และเริ่มงานเมื่อ ๒๘ ธันวาคม ๒๕๒๑ ทางฝ่ายบริหารต้องการทราบผลการดำเนินงานของงานสั่งทำเลขที่ ๒๑/๗๘

บริษัท การต่อเรือ จำกัด

สรุปผลการดำเนินงาน

เริ่มปฏิบัติงาน ๒๘ ธันวาคม ๒๕๒๑ งานเลขที่ ๒๑/๗๘

สิ้นสุดวันที่ ๓๑ มกราคม ๒๕๒๓ ชื่องาน เรือสำรวจฯ

รวมเป็นระยะเวลา ๔๐๐ วัน เจ้าของงาน องค์การเหมืองแร่ในทะเล

ขาย (หรือสัญญารับจ้าง)		๖๔๐,๐๐๐.๐๐
หัก ต้นทุน : วัตถุดิบทางตรง	๒๘๓,๗๗๐.๔๐	
แรงงานทางตรง	๖๕,๑๔๐.๕๒	
ค่าใช้จ่ายโรงงาน	๑๓๘,๔๘๐.๙๐	๔๘๗,๓๙๒.๘๒
กำไรขั้นต้น	(บาท)	๑๕๒,๖๐๗.๖๘

การบันทึกบัญชีจากการตรวจนับวัตถุดิบคงเหลือตอนสิ้นปี จะบันทึกบัญชีต่าง ๆ ดังนี้ คือ

บันทึกบัญชีวัตถุดิบคงเหลือปลายงวด

เดบิต วัตถุดิบคงเหลือ	XX	
เครดิต ต้นทุนการผลิต		XX

บันทึกปิดบัญชีค่าใช้จ่ายเข้าต้นทุนการผลิต

เดบิต ต้นทุนการผลิต	XX	
เครดิต ซื้อ-วัตถุ		XX
ค่าแรงโดยตรง		XX
คุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน		XX

บันทึกงานระหว่างทำปลายงวด

เดบิต งานระหว่างทำ	XX	
เครดิต ต้นทุนการผลิต		XX

บันทึกต้นทุนสินค้าสำเร็จรูป

เดบิต กำไรขาดทุน XX

เครดิต ต้นทุนการผลิต XX

บันทึกสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือปลายงวด

เดบิต สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ XX

เครดิต กำไรขาดทุน XX

รายงานที่ฝ่ายบัญชีและการเงินเสนอฝ่ายบริหาร จะเป็นรายงานเกี่ยวกับการใช้วัตถุดิบโดยตรง ค่าแรงโดยตรง และค่าใช้จ่ายโรงงาน ของแต่ละต้นทุนงานที่เกิดขึ้นในเดือนนั้น ๆ และยอดสะสมของต้นทุนงานแต่ละงานด้วย ดังตัวอย่างต่อไปนี้

บริษัท การต่อเรือ จำกัด

รายงานงานระหว่างทำ

ประจำเดือน มกราคม ๒๕๒๓

งานเลขที่	วัตถุดิบโดยตรง	ค่าแรงโดยตรง	ค่าใช้จ่ายโรงงาน	ยอดรวม	ยอดสะสม
๒๑/๗๘	๖๘,๐๔๐.๓๖	๖,๗๔๐.๓๐	๑๐,๐๐๐.๔๒	๘๔,๘๓๑.๐๘	๔๘๗,๓๙๒.๓๒
๓๑/๗๙	๗๑,๘๐๕.๐๐	๒๔,๖๒๕.๗๘	๓๓,๖๒๕.๙๔	๑๓๐,๐๕๖.๗๒	๒,๕๙๕,๕๕๖.๑๗
๓๒/๗๙	๒๕๓,๖๓๓.๙๕	๑๒๔,๙๕๖.๘๙	๑๖๗,๖๖๔.๔๘	๕๔๖,๒๕๕.๓๒	๑๕,๔๐๙,๒๖๑.๙๘
๓๖/๗๙	๑๙๗,๘๓๔.๐๐	๖๘,๙๙๔.๒๕	๙๒,๖๗๙.๔๒	๓๕๙,๕๐๗.๖๗	๙๔๗,๓๔๓.๙๖
รวม (บาท)	๕๙๑,๓๖๓.๓๑	๒๒๕,๓๑๗.๒๒	๓๐๓,๙๗๐.๒๖	๑,๑๒๐,๖๕๐.๗๙	๑๙,๔๓๙,๕๕๔.๔๓

ลงชื่อ.....ผู้รายงาน

ฝ่ายบัญชีและการเงิน