

บทที่ ๖

ปัญหาและข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาระบบต้นทุนงานสั่งทำสำหรับอุตสาหกรรมต่อเรือในประเทศไทย โดยศึกษาจากกิจการต่อเรือเพียงสองแห่ง และจากการสอบถามกิจการต่อเรือแห่งอื่น ๆ พอที่จะสรุปสาระสำคัญของปัญหาของอุตสาหกรรมต่อเรือได้เป็น ๒ ส่วนด้วยกัน คือ

ส่วนที่ ๑ ปัญหาที่เกี่ยวกับระบบต้นทุนงานสั่งทำ

ส่วนที่ ๒ ปัญหาอื่นที่เกี่ยวข้องกับกิจการอุตสาหกรรมต่อเรือในประเทศไทย

ปัญหาที่เกี่ยวกับระบบต้นทุนงานสั่งทำ

ปัญหาที่เกี่ยวกับระบบต้นทุนงานสั่งทำ อาจแบ่งออกได้ดังนี้ คือ

- ก. ปัญหาการจำแนกประเภทของวัสดุดิบ
- ข. ปัญหาการขาดการควบคุมการเบิกใช้วัสดุดิบ
- ค. ปัญหาการคิดค่าแรงล่วงเวลา
- ง. ปัญหาการจำแนกค่าแรงเข้าต้นทุนงานสั่งทำผิดพลาด
- จ. ปัญหาการจำแนกว่าค่าใช้จ่ายใดเป็นค่าใช้จ่ายโรงงาน
- ฉ. ปัญหาการใช้เกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงาน
- ช. ปัญหาวิธีการบันทึกบัญชี

ก. ปัญหาการจำแนกประเภทของวัสดุดิบ

วัสดุดิบที่ใช้ในกิจการต่อเรือมีอยู่มากมายด้วยกัน แต่สามารถแบ่งออกเป็น ๒ ประเภทด้วยกัน คือ วัสดุดิบโดยตรง กับวัสดุดิบทางอ้อม ปัญหาการจำแนกประเภทของวัสดุดิบคือ วัสดุดิบโดยตรงของกิจการต่อเรือทั้งสองแห่งสำหรับการต่อเรือเหล็ก หรือเรืออลูมิเนียม จะมีการจำแนกประเภทที่ต่างกัน วัสดุดิบดังกล่าวคือ ลวดเชื่อม และแก๊ส

จากการสอบถามกิจการต่อเรือแห่งอื่น ๆ ก็ได้ข้อสนับสนุนทั้งสองฝ่าย โดยมีเหตุผลดังนี้

กิจการต่อเรือที่เห็นว่าควรถือว่าลวดเชื่อมและแก๊ส เป็นวัสดุโดยตรง ได้ให้เหตุผลสนับสนุนว่า การต่อเรือเหล็กหรือเรืออลูมิเนียม จะต้องใช้ลวดเชื่อมและแก๊สเป็นจำนวนมาก ส่วนกิจการต่อเรือที่เห็นว่าควรถือลวดเชื่อมและแก๊ส เป็นวัสดุทางอ้อมก็ให้เหตุผลสนับสนุนว่า การใช้ลวดเชื่อมและแก๊สนั้นไม่สามารถที่จะระบุลงไปได้ว่า จะคิดเป็นต้นทุนของงานสั่งทำงานใด และคิดเป็นจำนวนเงินเท่าใดได้ เพราะการปฏิบัติงานในแต่ละวันจะต้องนำลวดเชื่อมและแก๊สไปใช้กับงานสั่งทำต่าง ๆ ซึ่งขึ้นอยู่กับคำสั่งการของผู้ควบคุมงาน

จากข้อเท็จจริงปรากฏว่า วัสดุโดยตรงเป็นต้นทุนส่วนที่มีมูลค่ามากที่สุดของงานสั่งทำแต่ละงาน ฉะนั้นการจำแนกประเภทของวัสดุไม่เหมือนกัน ย่อมมีผลให้ต้นทุนวัสดุโดยตรงของแต่ละกิจการต่างกัน และไม่สามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้

ข้อเสนอแนะในการแก้ปัญหาการจำแนกประเภทของวัสดุ

กิจการต่อเรือทุกแห่งควรที่จะกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการ เพื่อพิจารณาการแบ่งวัสดุต่าง ๆ ที่ใช้ในการต่อเรือออกเป็นวัสดุโดยตรง หรือวัสดุทางอ้อม หากกิจการต่อเรือจำแนกประเภทวัสดุในคอนประมาณการต้นทุนแตกต่างจากตอนที่เบิกใช้จริงแล้ว ก็จะทำให้ผลการวิเคราะห์การใช้วัสดุโดยตรงมียอดไม่ถูกต้อง

ฉะนั้น จึงขอเสนอหลักเกณฑ์และวิธีการพิจารณาว่าเป็นวัสดุโดยตรงหรือไม่ โดยดูลักษณะดังต่อไปนี้

๑. ต้องเป็นส่วนประกอบที่สำคัญของเรือ
๒. สามารถมองเห็นและตรวจสอบได้
๓. สามารถคิดเป็นต้นทุนของแต่ละงานได้ง่าย

ดังนั้น หากวัสดุใดก็ตามที่ไม่เข้าเงื่อนไขดังกล่าวข้างต้นแล้ว ก็ควรถือเป็นวัสดุทางอ้อมทั้งหมด

การพิจารณาปัญหาลวดเชื่อมกับแก๊ส ก็จะใช้หลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังกล่าวมาพิจารณา และตัดสินได้ ดังนี้

ลวดเชื่อม จัดได้ว่าเป็นส่วนประกอบที่สำคัญของเรือชนิดหนึ่ง โดยใช้เชื่อม เหล็กแผ่น เหล็กเส้น เหล็กฉาก และแป้นเหล็ก ให้ติดกัน ซึ่งเมื่อเชื่อมเสร็จแล้วสามารถที่จะตรวจสอบและมองเห็นได้ว่าเชื่อมตรงไหนบ้าง และเชื่อมได้ดีมากน้อยเพียงใด อีกทั้งสามารถที่จะคิดเป็นต้นทุนของแต่ละงานสั่งทำได้ โดยการคำนวณตามจำนวนที่ ส่วนที่เหลือก็จัดเก็บรักษาไว้ในโอกาสต่อไปและไม่นำไปใช้กับงานอื่น เป็นต้น จึงถือได้ว่าลวดเชื่อมเป็นวัสดุพิเศษโดยตรงชนิดหนึ่ง

ส่วนแก๊สก็เป็นวัสดุพิเศษอีกชนิดหนึ่งที่บางครั้งจะนำมาใช้ในการตัดเหล็กหรือตัดเหล็ก หรือเชื่อมเหล็ก การต่อเรือเหล็กมักจะใช้วิธีเชื่อมโดยใช้ไฟฟ้า เป็นส่วนใหญ่ และการตัดและตัดเหล็ก ก็จะใช้เครื่องจักรช่วยเป็นส่วนใหญ่ ยกเว้นในกรณีที่เครื่องจักรไม่สามารถทำได้จึงต้องใช้แก๊ส แทน จึงถือได้ว่าแก๊สมีส่วนประกอบที่สำคัญของเรือ และเมื่องานต่อเรือเสร็จสิ้นแล้ว การตรวจสอบหรือมองดูก็ไม่สามารถทราบได้ อีกทั้งยังคิดเป็นต้นทุนของงานแต่ละงานได้ค่อนข้างจะลำบาก เนื่องจากแก๊สที่ถูกใช้ไปในแต่ละครั้งแม้จะมีเครื่องวัดที่หัวท่อแก๊สก็ตาม แต่ก็มี การนำไปใช้งานที่นั่นนิตงานที่นั่นน้อย ทำให้การบันทึกตัวเลขการใช้เกิดความยุ่งยากแก่พนักงาน เชื่อมโลหะ ในการจดบันทึกว่าได้ใช้แก๊สสำหรับงาน เลขที่ต่าง ๆ เป็นจำนวนเท่าใด ด้วยเหตุผลดังกล่าว จึงควรถือว่าแก๊สเป็นวัสดุพิเศษทางอ้อมชนิดหนึ่ง และเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายโรงงาน

นอกจากนี้ การจำแนกประเภทของวัสดุพิเศษใดก็ตามที่ใช้ในการต่อเรือ ควรจะกำหนด หรือพิจารณาในลักษณะเดียวกันทั้งในการประมาณการต้นทุน หรือในการเก็บข้อมูลจากการปฏิบัติงานจริง เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ใช้เกณฑ์เดียวกัน และสามารถวิเคราะห์การใช้วัสดุพิเศษโดยตรงที่เกิดขึ้นจริงกับที่ได้ประมาณไว้ว่ามีผลแตกต่างกันมากน้อยเพียงใด อันจะทำให้สามารถควบคุมการปฏิบัติงาน และสามารถประมาณงานขึ้นต่อไปได้ใกล้เคียงความจริงมากขึ้น

ข. ปัญหาการขาดการควบคุมการเบิกใช้วัตถุดิบ

วัตถุดิบโดยตรงเป็นต้นทุนที่มีมูลค่ามากที่สุดของเรือที่ต่อ ปัญหาที่กิจการต่อเรือโดยทั่วไป มักจะประสบก็คือ การเบิกใช้วัตถุดิบโดยตรงบางชนิดจะไข่มากผิดปกติ หรือใช้อย่างไม่คุ้มค่า วัตถุดิบดังกล่าวได้แก่ ลวดเชื่อมและสี เป็นต้น

ลวดเชื่อมเป็นวัตถุดิบที่ต้องไข่มากทั้งการต่อเรือเหล็กหรือการต่อเรืออลูมิเนียม ซึ่งเป็นปัญหาแก่ผู้บริหารโรงงานโดยทั่วไปว่า ทำไมจึงใช้ลวดเชื่อมมากมายเพียงนี้ หรือทำไมใช้เพียงครึ่งเส้นก็ทิ้งแล้ว หรือทำไมลวดเชื่อมเส้นนี้จึงเปียกน้ำ หรือทำไมลวดเชื่อมเส้นนี้ถูกเหยียบจนฟลัก (Flux) ที่หุ้มหุลหุมดกทำให้ใช้ไม่ได้ เป็นต้น

สีก็เป็นวัตถุดิบอีกชนิดหนึ่งที่ไข่มากสำหรับการต่อเรือเหล็ก เรืออลูมิเนียม และเรือไม้ เป็นต้น ปัญหาคือสีที่ใช้พ่นหรือทาตัวเรือหรือส่วนต่าง ๆ ของเรือมักจะมีปัญหาว่า ทำไมเรือลำนี้จึงใช้สีมากกว่าเรือลำนั้น หรือทำไมพ่นสีเรือลำนี้หนาเกินไป หรือเห็นสีทึบเรีราดเต็มพื้นไปหมด เป็นต้น

ปัญหาการเบิกใช้ลวดเชื่อมและสีจึง เป็นสิ่งที่กิจการต่อเรือโดยทั่วไปประสบปัญหาอยู่เสมอ ฉะนั้นถ้าหากการใช้ลวดเชื่อมและสีสำหรับงานสั่งทำงานใดงานหนึ่งมีมากกว่าปกติ ก็จะทำให้ต้นทุนวัตถุดิบโดยตรงและต้นทุนของเรือลำนั้นสูงกว่าที่ควรจะเป็น เพราะลวดเชื่อมและสีเป็นวัตถุดิบโดยตรงและคิดเข้าต้นทุนงานตามจำนวนที่เบิกใช้

ข้อเสนอแนะในการแก้ปัญหาขาดการควบคุมการเบิกใช้วัตถุดิบ

การต่อเรือเหล็กหรือเรืออลูมิเนียม วัตถุดิบที่ไข่มากรองจากเหล็กหรืออลูมิเนียมก็คือ ลวดเชื่อมและสี วัตถุดิบทั้งสองนี้จำเป็นที่จะต้องใช้ในการต่อเรือดังกล่าว ฉะนั้นจึงควรหาวิธีการหรือมาตรการ เพื่อลดต้นทุนของลวดเชื่อมและสีที่เบิกใช้

การควบคุมการใช้ลวดเชื่อมและสีเป็นสิ่งจำเป็น เพราะเป็นจำนวนเงินมาก แต่มิใช่การควบคุมในขณะที่กำลังปฏิบัติงานอยู่ การควบคุมที่เสนอนี้คือ การควบคุมโดยอาศัยการรายงานเป็น

ลายลักษณะอักษรของหัวหน้าหน่วยงานนั้น และจะต้องรายงานโดยตรงต่อผู้จัดการโรงงาน โดยอาจทำใบรายงานการวิเคราะห์การใช้ลวดเชื่อม หรือการวิเคราะห์การใช้สี

การวิเคราะห์การใช้ลวดเชื่อมนี้ หัวหน้าหน่วยงานของแผนกเชื่อมโลหะจะเป็นผู้บันทึก ก่อนที่จะบันทึก ทางแผนกเชื่อมโลหะจะได้รับประมาณการตัวเลขจากฝ่ายเทคนิค โดยกำหนดไว้ว่า ถ้าหากใช้ลวดเชื่อมหนัก ๑ กิโลกรัม จะเชื่อมเหล็กที่มีน้ำหนักก่ตัน จากนั้นหัวหน้าหน่วยงานเชื่อมโลหะ จะต้องกรอกรายงานนี้ทุกวัน แล้วสรุปให้ผู้จัดการโรงงานทราบทุกสัปดาห์ โดยจะต้องกรอกรายงานที่ทำได้ เช่นน้ำหนักของเหล็กที่เชื่อม จากนั้นจึงคำนวณเปรียบเทียบว่า ถ้าน้ำหนักของเหล็กที่เชื่อมได้นั้น เป็นจำนวนเท่าไรนั้นต้นจะต้องใช้ลวดเชื่อมไปประมาณกี่กิโลกรัม ส่วนจำนวนลวดเชื่อมที่ใช้จริงก็ให้ระบุน้ำหนักกิโลกรัม แล้วคำนวณหาผลต่าง ถ้าการใช้จริงน้อยกว่าประมาณการ ก็ให้ใส่วงเล็บไว้ (แสดงว่าดี) แต่ถ้าใช้จริงมากกว่าประมาณการ ก็ให้กรอกรายงานตัวเลขเพียงอย่างเดียว แล้วคำนวณหาผลต่างเป็นร้อยละ (ให้ถือยอดประมาณการเท่ากับร้อยเปอร์เซ็นต์) ขั้นสุดท้ายเมื่อบันทึกครบสัปดาห์แล้วก็นำยอดสะสมมาจากรวดก่อนมารวมกับยอดที่เกิดในงวดนี้ แล้วคำนวณหายอดสะสมยกไป จากนั้นจึงคำนวณหาผลต่างทั้งจำนวนและร้อยละ (ดูภาพที่ ๖.๑)

ส่วนการวิเคราะห์การใช้สี ก็ทำเหมือนกับการวิเคราะห์ ลวดเชื่อม แต่หน่วยที่ใช้จะต่างกันคือ สีที่ใช้จะคิดเป็นแกลลอน และงานที่ทำได้จะคำนวณเป็นพื้นที่ว่า เป็นกี่ตาราง เมตร ผู้รับผิดชอบคือหัวหน้าแผนกสี (ดูภาพที่ ๖.๒)

ผู้จัดการโรงงาน เมื่อได้รับใบวิเคราะห์ แล้ว จะตรวจสอบว่าการใช้ลวดเชื่อมและสี เป็นเช่นใด ถ้าหากใช้มากกว่าประมาณการมาก ควรสอบถามเหตุและพิจารณาหาทางแก้ไขปรับปรุง ตลอดจนกำชับให้หัวหน้าหน่วยงานนั้น ควบคุมให้ผู้ปฏิบัติงานระมัดระวังการใช้ลวดเชื่อมและสีให้มากขึ้น

อีกทางหนึ่งที่จะทำได้ก็คือ การจูงใจให้ผู้ปฏิบัติงานกระตือรือร้นและเอาใจใส่ต่องานที่ทำได้มากขึ้น โดยการให้รางวัลคนงาน (Incentive Wage System) ที่ใช้ลวดเชื่อมและสี สำหรับการปฏิบัติงานตามปกติ ได้ต่ำกว่าที่กำหนดไว้ในประมาณการ

ภาพที่ ๖.๑

บริษัท กชค จำกัด
 การวิเคราะห์การใช้ลวดเชื่อม
 เหล็ก อลูมิเนียม



ประจำงวดวันที่.....

เรียน ผู้จัดการโรงงานฯ

ทางแผนกขอรายงานการใช้ลวดเชื่อมสำหรับงานเลขที่.....ดังนี้

| วันที่ | งานที่ทำได้ (ตัน) | ปริมาณการ ที่กำหนด (ก.ก.) | จำนวนที่ ใช้จริง (ก.ก.) | ผลต่าง | | หมายเหตุ |
|------------------|----------------------|---------------------------------|-------------------------------|-------------|---|----------|
| | | | | จำนวน(ก.ก.) | % | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| ยอดรวม ณ วันนี้ | | | | | | |
| ยอดสะสมยกมา | | | | | | |
| ยอดสะสม ณ วันนี้ | | | | | | |

.....
ผู้ปฏิบัติงาน.....
หัวหน้าแผนกงานเชื่อม

วันที่.../.../...

ภาพที่ ๖.๒

บริษัท กษค จำกัด

การวิเคราะห์การใช้สี

ประจำงวดวันที่.....

เรียน ผู้จัดการโรงงานฯ

ทางแผนกขอรายงานการใช้สีสำหรับงานเลขที่.....ดังนี้

| วันที่ | งานที่ทำได้ (ตารางเมตร) | ประมาณการ ที่กำหนด (แกลลอน) | จำนวนที่ ใช้จริง (แกลลอน) | ผลต่าง | | หมายเหตุ |
|------------------|----------------------------|-----------------------------------|---------------------------------|-------------------|---|----------|
| | | | | จำนวน (แกลลอน) | % | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| ยอดรวม ณ วันที่ | | | | | | |
| ยอดสะสม ยกมา | | | | | | |
| ยอดสะสม ณ วันที่ | | | | | | |

.....

ผู้ปฏิบัติงาน

.....

หัวหน้าแผนกสี

วันที่...../...../.....

สาเหตุที่พนักงานเชื่อมโลหะใช้ลวดเชื่อมมากผิดปกติ หรือใช้ไม่คุ้มค่า ขึ้นอยู่กับตัวพนักงานเองเป็นอันดับแรก ซึ่งพอจะกล่าวถึงสาเหตุที่ทำให้การใช้ลวดเชื่อมมากน้อยต่างกันได้นี้ คือ

๑. ขึ้นอยู่กับประสบการณ์และความสามารถของพนักงานเชื่อมแต่ละคน กล่าวคือพนักงานเชื่อมโลหะที่มีประสบการณ์จะรู้วิธีการเชื่อมและได้คุณภาพของงานดีกว่าพนักงานที่ขาดประสบการณ์

๒. ขึ้นอยู่กับพนักงานเชื่อมโลหะว่าเอาใจใส่งานมากน้อยเพียงใด กล่าวคือ จะต้องเก็บรักษาลวดเชื่อมที่เหลือในแต่ละวันไว้ในสถานที่เก็บที่ไม่โดนน้ำ หรือความชื้น เพราะจะทำให้ลวดเชื่อมนั้นใช้ไม่ได้ หรือใช้ได้เพียงบางส่วน

๓. ขึ้นอยู่กับการปฏิบัติของพนักงานเอง คือการเชื่อมโลหะทุกครั้งต้องใส่ถุงมือเพื่อป้องกันสะเก็ดไฟและความร้อน จึงจะใช้ลวดเชื่อมได้ตลอดทั้งเส้น หากไม่ใส่ถุงมือ อาจโดนสะเก็ดไฟหรือความร้อนจากลวดเชื่อมที่จวนจะหมด จนทำให้ต้องปลดลวดเชื่อมทิ้งไปเมื่อใช้ไปเพียง ๓ ใน ๔ ส่วนของเส้นลวดเชื่อม

ฉะนั้น การให้รางวัลจึงเป็นสิ่งที่ควรทำ เพื่อกระตุ้นให้พนักงานเอาใจใส่ต่องานมากขึ้น และสามารถลดต้นทุนการใช้วัสดุให้ต่ำกว่าประมาณการได้ การให้รางวัลจะให้ต่อเมื่องานต่อเรือแต่ละงานได้เสร็จเรียบร้อยแล้ว โดยจะพิจารณาจากใบวิเคราะห์การใช้ลวดเชื่อมหรือสี ตามที่หัวหน้าหน่วยงานนั้น ๆ เสนอมาโดยอาจให้รางวัลตามจำนวนเปอร์เซ็นต์ที่ต่ำกว่าประมาณการ รางวัลจะเป็นอย่างไรก็แล้วแต่จำนวนต้นทุนวัสดุที่ประหยัดได้เป็นเกณฑ์ด้วย

ค. ปัญหาการคิดค่าแรงล่วงเวลา

กิจการต่อเรือแห่งหนึ่ง คือบริษัทการต่อเรือ จำกัด ได้คิดค่าแรงล่วงเวลาที่เกี่ยวกับการต่อเรือเป็นต้นทุนค่าแรงโดยตรงทั้งหมด โดยไม่คำนึงถึงสาเหตุของการทำงานล่วงเวลานั้น ทั้งนี้เพื่อให้สะดวกในการจำแนกต้นทุนค่าแรงโดยตรงเข้าแต่ละงานสั่งทำ แต่การที่ต้องทำงานล่วงเวลาอาจเกิดจากกิจการรับงานไว้เกินกว่าที่จะทำได้ทันในวันทำงานตามปกติ หรือเนื่องจากการขาดวัสดุหรือเกิดเหตุสุดวิสัยในระหว่างต่อเรือ หรือต้องเร่งทำงานสั่งทำอื่น ๆ ให้เสร็จก่อน เป็นต้น

จนเป็นเหตุให้งานที่ทำอยู่ในขณะนี้ไม่เสร็จตามกำหนดเวลา จึงต้องทำงานล่วงเวลาเพื่อให้งานเสร็จตามกำหนดที่ได้ตกลงกับผู้ว่าจ้างไว้

ปัญหาก็คือ การคิดค่าแรงล่วงเวลาเป็นต้นทุนค่าแรงโดยตรง และคิดเข้ากับงานสิ่งทำนั้น จะเป็นการสมควรและถูกต้องหรือไม่ โดยเฉพาะกิจการดังกล่าวได้ใช้การปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นตามเกณฑ์ต้นทุนค่าแรงโดยตรงตอนสิ้นเดือน จึงเป็นผลทำให้งานสิ่งทำนั้นต้องรับภาระค่าใช้จ่ายโรงงานที่ปันส่วนมาให้ในจำนวนที่สูงกว่าปกติ

ข้อเสนอแนะในการแก้ปัญหาการคิดค่าแรงล่วงเวลา

การคิดค่าแรงล่วงเวลาเป็นต้นทุนค่าแรงโดยตรง หรือค่าใช้จ่ายโรงงานนั้น ควรจะพิจารณาถึงจุดมุ่งหมายในการรับทำงานนั้น เป็นสำคัญ กล่าวคือ หากกิจการรับงานนั้นโดยรู้อยู่แล้วว่า ถ้าจะทำงานนั้นให้เสร็จตามเวลาที่กำหนดไว้จะต้องทำงานล่วงเวลาแล้ว การคิดค่าแรงล่วงเวลาดังกล่าวควรจะถือเป็นต้นทุนค่าแรงโดยตรง

แต่ถ้ากิจการรับงานนั้นมาทำตามปกติ และในขณะดำเนินงานอยู่นั้น กิจการได้รับงานอื่นเข้ามาอีกจนเป็นเหตุให้ไม่สามารถจะทำงานนั้นให้เสร็จในวันทำงานตามปกติได้ หรือเนื่องจากการขาดวัตถุดิบที่ต้องการใช้ หรือเกิดเหตุสุดวิสัยในระหว่างการต่อเรือจนต้องหยุดงาน เป็นต้น ค่าแรงที่ต้องจ่ายเพิ่มในการทำล่วงเวลาเพื่อให้งานดังกล่าวเสร็จตามกำหนดนี้เรียกว่า เงินเพิ่มในการทำงานล่วงเวลา (Premium Pay) และควรถือเป็นค่าใช้จ่ายโรงงาน ทั้งนี้เพราะไม่สามารถจะคิดเป็นต้นทุนค่าแรงโดยตรงของงานใดงานหนึ่งได้ เนื่องมาจากการทำงานล่วงเวลานั้น การพิจารณาเงินเพิ่มในการทำงานดังกล่าว ให้อยู่ในดุลพินิจของผู้จัดการโรงงาน

ส่วนหลักการคิดค่าแรงล่วงเวลาโดยถือเป็นค่าใช้จ่ายโรงงานจะมีวิธีการคำนวณค่าแรงล่วงเวลาดังกล่าวต่อไปนี้

ตัวอย่าง สมมติว่า บริษัทการต่อเรือ จำกัด ได้ว่าจ้างพนักงานช่างเชื่อมคนหนึ่งให้ทำงานตามปกติสัปดาห์ละ ๔๘ ชั่วโมง ในอัตราค่าแรงปกติชั่วโมงละ ๑๐ บาท และถ้าพนักงาน

ทำงานล่วงเวลาในวันปกติจะได้รับค่าแรงเท่ากับหนึ่ง เท่าครึ่งของอัตราค่าแรงปกติ ถ้าพนักงานทำงานในสัปดาห์นั้นได้ ๔๔ ชั่วโมง การคิดค่าแรงของพนักงานผู้นี้จะแยกคิดได้ดังนี้ คือ

| | |
|-----------------------------------|-------------------------------|
| ค่าแรงโดยตรง-วันปกติ | = ๔๔ ชั่วโมง x ๑๐ บาท/ชั่วโมง |
| | = ๔๔๐ บาท |
| ค่าแรงโดยตรง-ล่วงเวลา (อัตราปกติ) | = ๖ ชั่วโมง x ๑๐ บาท/ชั่วโมง |
| | = ๖๐ บาท |
| เงินเพิ่มในการทำงานล่วงเวลา | = ๖ ชั่วโมง x ๕ บาท/ชั่วโมง |
| | = ๓๐ บาท |

ฉะนั้น จะคิดเป็นต้นทุนค่าแรงโดยตรงเป็นจำนวนเงิน ๕๔๐ บาท ส่วนเงินเพิ่มในการทำงานล่วงเวลาหรือค่าจ้างพรีเมียม (Premium Pay) จำนวนเงิน ๓๐ บาท จะถือเป็นค่าใช้จ่ายโรงงาน

ง. ปัญหาการจำแนกค่าแรงเข้าต้นทุนงานสั่งทำผิดพลาด

การจำแนกค่าแรงโดยตรงเข้าต้นทุนงานสั่งทำแต่ละงานนั้น กิจการต่อเรือแห่งหนึ่งคือ บริษัทการต่อเรือ จำกัด จะจำแนกค่าแรงเข้าต้นทุนงานตามบัตรบันทึกเวลา ใบบันทึกเวลาปฏิบัติงานของฝ่ายผลิต และบัญชีจ่ายค่าแรง แล้วจำแนกค่าแรงเข้าต้นทุนงานสั่งทำแต่ละงาน อาจมีปัญหาคือขึ้นว่า ทำไมงานสั่งทำนั้นมีการ เบิกลดเชื่อม แต่ไม่มีค่าแรงโดยตรงของพนักงาน เชื่อมโลหะเลย การเกิดปัญหานี้ขึ้นจะเป็นผลทำให้การจำแนกต้นทุนค่าแรงโดยตรงเข้างานสั่งทำผิดไป ซึ่งถ้าหากเป็นเงินจำนวนมากและเกิดขึ้นบ่อยครั้งแล้ว ก็จะทำให้การวิเคราะห์การใช้ค่าแรงโดยตรงได้ผลที่ไม่ถูกต้อง และทำให้ต้นทุนงานสั่งทำนั้นต้องรับภาระค่าใช้จ่ายโรงงานที่ปันส่วนมาให้ เป็นจำนวนเงินที่ไม่ถูกต้องไปด้วย เพราะว่าบริษัทการต่อเรือ จำกัด ได้ใช้วิธีการปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นตามเกณฑ์ต้นทุนค่าแรงโดยตรงที่เกิดขึ้นในแต่ละเดือน

ข้อเสนอแนะในการแก้ปัญหาการจำแนกค่าแรงเข้าต้นทุนงานสั่งทำ

กิจการต่อเรือทั้งสองแห่งมีผังการจัดองค์การ (Organization Chart) อยู่แล้ว อีกทั้งยังได้แบ่งหน้าที่และความรับผิดชอบออกเป็นแผนกต่าง ๆ ก็ควรจะให้หัวหน้าแผนกหรือหัวหน้าหน่วยงานเป็นผู้ที่มี

ส่วนร่วมในการตรวจสอบและรับรองความถูกต้อง เกี่ยวกับการทำงานของพนักงานที่อยู่ภายใต้บังคับบัญชาของตนด้วย มิใช่ให้ทางเจ้าหน้าที่ฝ่ายธุรการ เป็นผู้จัดบันทึกเวลาปฏิบัติงานของพนักงานแล้วเสร็จ เพียงแค่นั้น

จึงขอเสนอให้ใช้ ใบจดบันทึกเวลาปฏิบัติงาน (ดูภาพที่ ๖.๔) เหมือนหนึ่งเป็น Job Order Time Ticket เพื่อบันทึกการทำงานของพนักงานทุกคนในแต่ละแผนก เพื่อที่จะได้รู้ว่าพนักงานผู้ใดได้ทำงานสิ่งทำไหนและทำงานเวลาใด เป็นต้น ใบจดบันทึกเวลาปฏิบัติงานควรจัดพิมพ์รายชื่อของพนักงานแต่ละแผนกแยกจากกัน เพื่อให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายธุรการ เพียงแต่จัดบันทึกเลขที่งานของพนักงานแต่ละคนที่ทำงานในขณะนั้น (อัตราการผลิตของพนักงาน โดยเฉพาะบริษัทการต่อเรือ จำกัด มีการเข้าหรือออกน้อยมาก การพิมพ์รายชื่อไว้จึงเป็นการสะดวก) ไว้ในช่องเวลาต่าง ๆ เมื่อจดบันทึกเสร็จแล้วก็จะนำไปให้ทางหัวหน้าแผนกหรือหัวหน้าหน่วยงาน เป็นผู้ตรวจสอบและลงชื่อรับรองความถูกต้องไว้ด้วย เพื่อจะใช้เป็นหลักฐานในการจ่ายค่าแรง เข้าต้นทุนงานสิ่งทำต่าง ๆ ต่อไป การจ่ายค่าแรง เข้าต้นทุนงานจะเป็นหน้าที่ของพนักงานบัญชี การกระทำดังกล่าวข้างต้นจะช่วยแก้ปัญหาในข้อที่ว่า เมื่อมีการเบิกลวด เชื่อม เข้างานสิ่งทำแล้ว ทำไมไม่มีค่าแรงโดยตรงของพนักงาน เชื่อมโลหะในงานสิ่งทำ เดียวกันนั้นได้ เพราะได้ผ่านการตรวจสอบในขั้นแรกจากหัวหน้าหน่วยงานนั้นแล้ว และสามารถตรวจทานในขั้นที่สองโดยพนักงานบัญชีตอนจ่ายค่าแรงเข้าต้นทุนงาน จึงเป็นการตรวจสอบไปในตัวด้วยว่า พนักงานที่เบิกของได้เขียนเลขที่งานผิดหรือเบิกของไปแล้วทำไมจึงไม่ได้นำไปใช้ในงานสิ่งทำนั้นหรือไม่

ดังนั้นจึงควรมีการเก็บรวบรวมจำนวนชั่วโมงแรงงานโดยตรงของแต่ละงานจากประเภทย่อยของงาน (Sub Job) ที่พนักงานได้ทำงานไปแล้ว เพื่อเปรียบเทียบกับประมาณการชั่วโมงแรงงานที่กำหนดไว้ในแต่ละสัปดาห์ นอกจากนี้ควรหายอดสะสมที่เกิดขึ้นจริงของงานที่ทำได้ และชั่วโมงที่เกิดขึ้นจริงด้วย (ดูภาพที่ ๖.๓) พร้อมทั้งเทียบดูกับจำนวนวัตถุดิบที่เบิกไปใช้ในงานนั้นด้วยว่า เหมาะสมเพียงใด

การวิเคราะห์ ดังกล่าวให้เป็นหน้าที่ของผู้ควบคุมงาน (Project Engineer) ในการรวบรวมตัวเลขต่าง ๆ ที่หัวหน้างาน (Foreman) รายงานให้ทราบ แล้วนำมาวิเคราะห์ชั่วโมงแรงงานโดยตรงของแต่ละงานทุกสัปดาห์ หลังการวิเคราะห์ควรสรุปผลการวิเคราะห์ให้ผู้จัดการฝ่ายเทคนิคได้รับทราบ โดยจะต้องแจ้งถึงความคืบหน้าของงานที่ได้ทำไปแล้ว และประสิทธิภาพ (Efficiency) ของพนักงานว่า ได้ทำงานเป็นไปตามแผนงานที่ได้กำหนดไว้หรือไม่

จ. ปัญหาการจ่ายค่าใช้จ่ายใดเป็นค่าใช้จ่ายโรงงาน

ปัญหาในเรื่องนี้ได้แก่ ค่าแรงทางอ้อม เพราะกิจการต่อเรือที่กล่าวถึงทั้งสองแห่งได้กำหนดการจัดประเภทค่าแรงทางอ้อมที่แตกต่างกันอันเนื่องมาจากการจัดองค์การ (Organization Chart) กล่าวคือ บริษัทกรุงเทพต่อเรือ จำกัด ได้กำหนดค่าแรงทางอ้อมด้วยการนำเอาเงินเดือนของพนักงาน

ภาพที่ ๖.๓

บริษัท กชค จำกัด

การวิเคราะห์การใช้ชั่วโมงแรงงานโดยตรงของงาน

งานสิ่งทำที่.....

ประจำวันที่.....

| ที่ | ประเภทของงาน | งานที่ทำได้ | ประมาณการ (ชั่วโมง) | เกิดขึ้นจริง (ชั่วโมง) | ผลต่างจากประมาณการ | | ยอดสะสมที่เกิดขึ้นจริง | |
|-----|--------------------------------------|-------------------------|------------------------|---------------------------|--------------------|----|-------------------------|--------------------|
| | | | | | จำนวนชั่วโมง | % | งานที่ทำได้ | ชั่วโมงที่เกิดขึ้น |
| ๑ | ตัวเรือ-งานประกอบ | เหล็กหนัก _____ ดัน | XX | XX | XX | XX | เหล็กหนัก _____ ดัน | XX |
| ๒ | ตัวเรือ-งานเชื่อม | เหล็กหนัก _____ ดัน | XX | XX | XX | XX | เหล็กหนัก _____ ดัน | XX |
| ๓ | ส่วนประกอบตัวเรือ (Hull Fittings) | จำนวน _____ ดัน | XX | XX | XXX | XX | จำนวน _____ ตัว | XX |
| ๔ | เครื่องประกอบตัวเรือ | จำนวน _____ ตัว | XX | XX | XX | XX | จำนวน _____ ตัว | XX |
| ๕ | ที่อยู่อาศัยและตกแต่ง | พื้นที่ _____ ตารางเมตร | XX | XX | XX | XX | พื้นที่ _____ ตารางเมตร | XX |
| ๖ | งานสี | พื้นที่ _____ ตารางเมตร | XX | XX | XX | XX | พื้นที่ _____ ตารางเมตร | XX |
| ๗ | งานเครื่องยนต์ | จำนวน _____ เครื่อง | XX | XX | XX | XX | จำนวน _____ เครื่อง | XX |
| ๘ | งานท่อทาง | ความยาว _____ เมตร | XX | XX | XX | XX | ความยาว _____ เมตร | XX |
| ๙ | งานไฟฟ้า | ความยาว _____ เมตร | XX | XX | XX | XX | ความยาว _____ เมตร | XX |
| ๑๐ | งานอิเล็กทรอนิกส์ | จำนวน _____ ชุด | XX | XX | XX | XX | จำนวน _____ ชุด | XX |

สรุป _____

ผู้ควบคุมงาน (Project Engineer)

ภาพที่ ๖.๔

บริษัท การต่อเรือ จำกัด

ใบจดบันทึกเวลาปฏิบัติงาน

แผนก.....

วันที่.....

| ที่ | รายชื่อ | เข้า ๘.๓๐- ๑๐.๐๐น.) | สาย ๑๐.๐๐- ๑๒.๐๐น.) | ป่วย ๑๓.๐๐- ๑๕.๐๐น.) | เย็น ๑๕.๐๐- ๑๗.๐๐น.) | หมายเหตุ |
|-----|---------|---------------------------|---------------------------|----------------------------|----------------------------|----------|
| ๑ | | * | | | | |
| ๒ | | | | | | |
| ๓ | | | | | | |
| ๔ | | | | | | |
| ๕ | | | | | | |
| ๖ | | | | | | |
| ๗ | | | | | | |
| ๘ | | | | | | |
| ๙ | | | | | | |
| ๑๐ | | | | | | |
| ๑๑ | | | | | | |
| ๑๒ | | | | | | |
| ๑๓ | | | | | | |
| ๑๔ | | | | | | |
| ๑๕ | | | | | | |

ผู้จดบันทึก.....

ตรวจสอบโดย.....

*กรอกเลขที่งานสั่งทำ

หัวหน้าหน่วยงาน

ในแผนขยายและลูกค้าสัมพันธ์ กับแผนงบประมาณและวางแผน มาเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่าย
 โรงงาน แต่บริษัทการต่อเรือ จำกัด จะถือว่าฝ่ายการค้า มีหน้าที่เกี่ยวกับการขายและติดต่อกับลูกค้า
 เงินเดือนของพนักงานในฝ่ายนี้จึง เป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารงาน มิใช่ต้นทุนการผลิต จากข้อ
 แตกต่างดังกล่าว จึงทำให้ค่าใช้จ่ายโรงงานของบริษัทกรุงเทพต่อเรือ จำกัด สูงกว่าของบริษัท
 การต่อเรือ จำกัด และจากการที่ค่าใช้จ่ายโรงงานสูง ก็มีผลต่อต้นทุนงานสั่งทำแต่ละงานที่ต้องมา
 รับภาระค่าใช้จ่ายโรงงานส่วนนี้ เข้ามา เป็นต้นทุนของงานด้วยส่วนหนึ่ง ทั้งนี้เพราะบริษัทมีการปันส่วน
 ค่าใช้จ่ายโรงงานตอนสิ้นเดือนนั้นเอง

ข้อเสนอแนะในการแก้ปัญหาคารจำแนกค่าใช้จ่ายใด เป็นค่าใช้จ่ายโรงงาน

การจำแนกค่าใช้จ่ายโรงงานจะถูกต้องและไม่มีปัญหาขึ้นอยู่กับการจัดรูปองค์การ
 (Organization Chart) ที่ดีและเหมาะสมด้วยส่วนหนึ่ง

การจัดองค์การที่ดีและเหมาะสมนั้น จะเป็นการแสดงให้เห็นแต่ละฝ่ายหรือแต่ละแผนกหรือ
 หน่วยงานต่าง ๆ ได้ทราบหน้าที่และความรับผิดชอบได้ชัดเจน อีกทั้งยังเป็นเครื่องชี้แนะการจำแนก
 ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นด้วยว่าควรจะเป็นของฝ่ายใดบ้าง เป็นต้น จึงเสนอให้ย้ายแผนขยาย
 และลูกค้าสัมพันธ์ บริษัทกรุงเทพต่อเรือ จำกัด จัดไปอยู่ในฝ่ายบริหารทั่วไป เนื่องจากโรงงานเป็น
 ฝ่ายที่เกี่ยวกับการต่อเรือ และเป็นการไม่เหมาะสมที่จะนำเอาแผนขยายและลูกค้าสัมพันธ์มาอยู่ด้วย

ส่วนแผนงบประมาณและวางแผน ควรเปลี่ยนชื่อเป็น แผนงบประมาณ วางแผน
 และติดตามผล และควรรย้ายแผนงบประมาณฯ นี้ไปเป็นฝ่ายหนึ่งของการบริหารงานของบริษัท
 เหตุผลก็คือ งานส่วนใหญ่ในการเตรียมข้อมูลเพื่อประมาณต้นทุนเรือเพื่อประกวดราคา และการ
 วางแผนงานต่าง ๆ จะทำโดยหน่วยงานนี้ ดังนั้น หน่วยงานนี้จึงควรติดตามดูการปฏิบัติงานของ
 ฝ่ายโรงงานด้วยว่า เป็นไปตามแผนงานที่วางไว้หรือไม่ ฉะนั้นหากหน่วยงานนี้อยู่ภายใต้บังคับบัญชาของ
 ผู้จัดการโรงงาน การที่จะเสนอข้อคิดเห็นแบบตรงไปตรงมาที่มีเหตุผลในด้านลบต่อผู้บริหารชั้นสูง
 คงไม่สามารถ เสนอผ่านผู้จัดการโรงงานซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาของตนได้ แต่ถ้าแยกออกมาเป็นแผนกหนึ่ง
 ของฝ่ายบริหาร การติดตามผลและการเสนอรายงานคงจะทำได้เต็มที่ และจะเป็นประโยชน์ต่อบริษัท
 ด้วย เช่น การปฏิบัติงานที่ไม่เป็นไปตามแผน ทำงานช้ากว่าที่วางแผนไว้ หรือใช้วัสดุดิบมากกว่าที่

ประมาณการไว้ สิ่งต่าง ๆ ดังกล่าวก็จะถูกเสนอเข้าสู่ที่ประชุม เพื่อหาสาเหตุและวางแผนหรือมาตรการต่าง ๆ ในการควบคุมและปฏิบัติเสียแต่เนิ่น ๆ อย่างไรก็ตาม การประมาณการต่าง ๆ ของแผนนี้ก็ควรทำโดยได้รับการยอมรับของฝ่ายโรงงานด้วย เพื่อให้ประมาณการเป็นเครื่องมือในการควบคุมการปฏิบัติงานที่ดี

ดังนั้น จึงเห็นควรที่จะคิดเงินเดือนของทั้งสองแผนกไปเป็นค่าใช้จ่ายฝ่ายบริหาร ทำให้ค่าใช้จ่ายโรงงานลดลง จึงเป็นผลต่อต้นทุนงานสิ่งทำต่าง ๆ มีต้นทุนที่ลดลงไปด้วย

ฉ. ปัญหาการใช้เกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงาน

กิจการต่อเรือทั้งสองแห่ง ใช้เกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานที่แตกต่างกัน ซึ่งแต่ละเกณฑ์ที่ใช้ อาจจะยังไม่เหมาะสมกับกิจการต่อเรือ อันมีผลให้ค่าใช้จ่ายโรงงานที่ปันส่วนเข้าแต่ละงาน เป็นจำนวนที่ไม่ถูกต้องด้วย กล่าวคือ

บริษัทการต่อเรือ จำกัด ได้ปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นตาม เกณฑ์ต้นทุนค่าแรง โดยตรงที่เกิดขึ้นในเดือนนั้น ซึ่งมีข้อที่น่าสังเกตรึก็คือ

๑. บริษัทมีพนักงานที่ทำงานเหมือนกัน แต่ได้รับค่าแรงในอัตราที่ต่างกัน
๒. บริษัทถือค่าแรงล่วงเวลาที่เกิดขึ้นทั้งหมดในทุกกรณีที่เกี่ยวข้องกับการต่อเรือ

เป็นต้นทุนค่าแรงโดยตรง

จากเหตุผลดังกล่าวจึง เป็นข้อน่าสังเกตรึว่า การปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานโดยใช้ต้นทุนค่าแรงโดยตรงจะเป็น เกณฑ์ที่เหมาะสมและถูกต้องเพียงใด

สำหรับบริษัทกรุงเทพต่อเรือ จำกัด ได้ปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานตาม เกณฑ์รายได้ตาม ส่วนร้อยละของงานที่ทำเสร็จในเดือนนั้น ข้อที่น่าสังเกตรึก็คือ การปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานตาม เกณฑ์รายได้ตามส่วนร้อยละของงานที่ทำเสร็จนั้น ผู้ทำหน้าที่ประมาณการว่า เรือแต่ละลำได้ทำเสร็จในเดือนนั้น เป็นกี่เปอร์เซ็นต์ ได้มีหลักการหรือกฎเกณฑ์อะไรมา เป็นสิ่งสนับสนุน (ดูตัวอย่าง) หากประมาณงานที่ทำเสร็จ เลขที่ N-48 คลาดเคลื่อนไปเพียง ๑% ก็จะมีผลทำให้การปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงาน เข้าต้นทุนงานมีค่าเปลี่ยนแปลงไปด้วย คือต้องรับภาระค่าใช้จ่ายโรงงานสูงขึ้น เป็นจำนวนเงิน

๓,๕๗๐.๖๓ บาท หรือคิดเป็น ๕.๑๕% และถ้าประมาณเปอร์เซ็นต์ของงานที่ทำเสร็จคลาดเคลื่อน เป็นสิบเปอร์เซ็นต์แล้ว ก็จะทำให้งานสิ่งทำนั้นต้องรับภาระค่าใช้จ่ายโรงงานที่สูงเกินไป ซึ่งก็จะทำให้ค่าใช้จ่ายโรงงานที่ปันส่วน เข้าแต่ละงานมีค่าคลาดเคลื่อนตามไปด้วย

ตัวอย่าง รายละเอียดเหมือนกับตัวอย่างในบทที่ ๔ ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงาน ของบริษัทกรุงเทพต่อเรือ จำกัด เพียงแต่เปลี่ยนแปลงเปอร์เซ็นต์ของงานที่ทำเสร็จของงานเลขที่ N-48 จากเดิม ๑๕% เป็น ๑๖%

| <u>งานเลขที่</u> | <u>สัญญาว่าจ้าง</u> | <u>% ของงานที่ทำเสร็จ (เดิม)</u> | <u>% ของงานที่ทำเสร็จ (ใหม่)</u> |
|------------------|---------------------|----------------------------------|----------------------------------|
| N-48 | ๖,๘๕๕,๐๐๐.๐๐ | ๑๕ | ๑๖ |
| N-50 | ๑๒,๖๕๐,๐๐๐.๐๐ | ๒๕ | ๒๕ |
| N-51 | ๘,๑๕๕,๐๐๐.๐๐ | ๕ | ๕ |

คำนวณเปอร์เซ็นต์ของรายได้ของงานที่ทำเสร็จและหาค่าใช้จ่ายโรงงาน

| <u>งานเลขที่</u> | <u>% ของรายได้ของงานที่ทำเสร็จ (ใหม่)</u> | <u>ค่าใช้จ่ายโรงงาน (ปันส่วน)</u> |
|------------------|---|-----------------------------------|
| N-48 | ๒๒.๖๕ | ๗๒,๘๖๐.๑๖ |
| N-50 | ๖๒.๒๕ | ๒๐๐,๓๕๑.๓๑ |
| N-51 | ๑๕.๐๗ | ๕๘,๕๗๖.๕๓ |
| | <u>รวม</u> | <u>๓๒๑,๖๘๘.๐๐</u> |

คำนวณเปรียบเทียบผลต่างจากการเปลี่ยนแปลงเปอร์เซ็นต์ของงานที่ทำเสร็จ ของงาน เลขที่ N-48 จากเดิม ๑๕% เป็น ๑๖% จะได้ผลดังนี้

| งาน เลขที่ | ค่าใช้จ่ายโรงงาน | | ผลต่าง | |
|------------|------------------|------------|------------|--------|
| | ยอดเดิม | ยอดใหม่ | จำนวนเงิน | % |
| N-48 | ๖๔,๒๘๘.๕๓ | ๗๒,๘๖๐.๑๖ | ๓,๕๗๐.๖๓* | ๕.๑๕** |
| N-50 | ๒๐๓,๒๓๖.๕๑ | ๒๐๐,๓๕๑.๓๑ | (๒,๘๘๕.๒๐) | (๑.๔๒) |
| N-51 | ๕๘,๑๕๒.๕๖ | ๕๘,๕๗๖.๘๓ | (๖๗๕.๕๓) | (๑.๑๗) |
| รวม | ๓๒๕,๖๗๗.๕๐ | ๓๒๑,๖๘๗.๕๐ | ๐ | |

*ผลต่างจำนวนเงิน ๓,๕๗๐.๖๓ บาท = ๗๒,๘๖๐.๑๖ - ๖๘,๒๘๘.๕๓ บาท

**ผลต่าง ๕.๑๕% = ๓,๕๗๐.๖๓ ÷ ๖๘,๒๘๘.๕๓

ข้อเสนอแนะในการแก้ปัญหาการใช้เกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงาน

การปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับอุตสาหกรรมต่อเรือในประเทศไทย ควรใช้ชั่วโมงแรงงานโดยตรง (Direct Labour Hours) เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงาน มากกว่าการใช้เกณฑ์ต้นทุนค่าแรงโดยตรง หรือเกณฑ์รายได้ตามส่วนร้อยละของงานที่ทำเสร็จ โดยมีเหตุผลสนับสนุน ดังนี้

๑. ค่าใช้จ่ายโรงงานส่วนที่แปรได้ เช่น ค่าไฟฟ้า ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษาเครื่องจักร ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษาเครื่องมือเครื่องใช้ และค่าซ่อมแซมบำรุงรักษาอาคารโรงงาน ฯลฯ ค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะสัมพันธ์กับชั่วโมงแรงงานโดยตรงมากกว่าต้นทุนค่าแรงโดยตรงหรือรายได้ตามส่วนร้อยละของงานที่ทำเสร็จ เพราะว่าการใช้ไฟฟ้าและค่าซ่อมแซมฯ สำหรับการเชื่อมต่อโลหะ จะเกิดค่าใช้จ่ายมากเพียงใดก็ขึ้นอยู่กับจำนวนชั่วโมงที่พนักงานแต่ละคนได้ทำงานนั้น ๆ ว่าจะใช้เวลาานมากแค่ไหน

ตัวอย่าง สมมติว่าช่างเชื่อมทำงานตามปกติ ทำงานวันละ ๘ ชั่วโมง โดยทำงานสั่งทำ ๒ งาน และได้รับค่าแรง ดังนี้

| งาน เลขที่ | มูลค่าตามสัญญา (บาท) | จำนวนคนงาน (คน) | จำนวนชั่วโมงทำงาน (ชั่วโมง) | อัตราค่าแรง (บาท/ชม.) | ต้นทุนแรงงาน (บาท) |
|------------|----------------------|-----------------|-----------------------------|-----------------------|--------------------|
| ๐๑ | ๕,๐๐๐,๐๐๐ | ๕ | ๔๐ | ๒๐ | ๘๐๐ |
| ๐๒ | ๑,๐๐๐,๐๐๐ | ๑๐ | ๘๐ | ๑๐ | ๘๐๐ |

ตามตัวอย่างข้างต้น ถ้าพนักงานทำงานตลอดเวลาแล้ว งานเลขที่ ๐๒ จะใช้ไฟฟ้าหรือต้องจ่ายค่าซ่อมแซมฯ มากกว่างานเลขที่ ๐๑ โดยใช้ไฟฟ้านานกว่าถึง ๔๐ ชั่วโมง ฉะนั้นงานเลขที่ ๐๒ จึงควรรับภาระค่าใช้จ่ายส่วนนี้มากกว่างานเลขที่ ๐๑ ซึ่งเป็นการเหมาะสม แต่ถ้าพิจารณาในแง่ของต้นทุนค่าแรงโดยตรงแล้ว งานเลขที่ ๐๑ กับงานเลขที่ ๐๒ จะรับภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าวเท่ากัน เนื่องจากงานทั้งสองได้เกิดต้นทุนแรงงานเท่ากันคือ ๔๐๐ บาท ซึ่งเป็นการไม่ถูกต้องตามหลักความจริง แต่ถ้าถือตามรายได้ตามส่วนร้อยละของงานที่ทำเสร็จ โดยสมมติว่า ถ้าทำงานทั้งสองเสร็จในวันนั้นเพียง ๐.๑% จะเห็นได้ว่างานเลขที่ ๐๑ จะต้องรับภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าวสูงกว่างานเลขที่ ๐๒ ซึ่งเป็นการไม่ถูกต้อง

จึงเห็นได้ว่า ค่าใช้จ่ายดังกล่าวที่เกิดขึ้นจะสัมพันธ์กับชั่วโมงแรงงานโดยตรงมากที่สุด

๒. ค่าใช้จ่ายโรงงานส่วนที่คงที่ เช่น ค่าเสื่อมราคา และค่าประกันภัย เกี่ยวกับเครื่องจักร เครื่องมือเครื่องใช้ อาคารโรงงาน ฯลฯ ค่าประกันภัยจะมีจำนวนเงินมากน้อยเพียงใดก็ขึ้นอยู่กับมูลค่าสินทรัพย์ที่มีอยู่ และค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์จะมีจำนวนมากหรือน้อยก็ขึ้นอยู่กับมูลค่าสินทรัพย์ที่มีอยู่กับระยะเวลาที่ใช้งาน ฉะนั้น การใช้สินทรัพย์ดังกล่าวมานานมากน้อยเพียงใดก็จะทำให้สินทรัพย์นั้นสึกกร่อนหรือเสื่อมสภาพไปตามระยะเวลาที่ถูกใช้งานมากกว่าที่จะเสื่อมสภาพตามต้นทุนค่าแรงโดยตรง หรือตามรายได้ตามส่วนร้อยละของงานที่ทำเสร็จ

จึงเห็นได้ว่า ค่าใช้จ่ายดังกล่าวที่เกิดขึ้นจะสัมพันธ์กับชั่วโมงแรงงานโดยตรงมากที่สุด

๓. การต่อเรือในประเทศไทยยังใช้แรงงานคนมากกว่า เครื่องจักร

จากเหตุผลดังกล่าวข้างต้น จึงเห็นว่า เกณฑ์ที่เหมาะสมที่สุดที่จะใช้ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงาน ควรจะเป็นชั่วโมงแรงงานโดยตรง

นอกจากนี้ การคิดต้นทุนเรือโดยใช้ระบบต้นทุนงานสิ่งทำนั้น ควรทราบต้นทุนเรือได้ทันทีเมื่องานเสร็จ จึงควรเปลี่ยนการคิดค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงโดยการปันส่วนตอนสิ้นเดือนมาใช้อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรแทน โดยใช้การจัดสรรตามชั่วโมงแรงงานโดยตรง เป็น เกณฑ์ดังเหตุผลที่กล่าวมาแล้วข้างต้น

ช. ปัญหาวิธีการบันทึกบัญชี

เนื่องจากกิจการต่อเรือทั้งสองแห่งได้นำระบบต้นทุนงานสั่งทำมาใช้ในการคิดต้นทุนของเรือที่ต่อ และใช้วิธีการบันทึกสินค้าเมื่อสิ้นงวด (Periodic Inventory Method) จึงไม่มีการบันทึกต้นทุนวัตถุดิบโดยตรงและค่าแรงโดยตรงตามที่เบิกและเกิดขึ้นจริง เข้าบัญชีงานระหว่างทำ (Work-in-Process) ซึ่งเป็นผลให้ขาดการตรวจสอบยอดซึ่งกันและกันระหว่างบัญชีงานระหว่างทำซึ่งบันทึกอยู่ในสมุดบัญชีและเป็นบัญชีคุมยอด กับงบต้นทุนงานสั่งทำซึ่งบันทึกอยู่ในแผ่นงบบัญชีต้นทุน และเป็นบัญชีย่อย ฉะนั้น การบันทึกต้นทุนของวัตถุดิบโดยตรง และค่าแรงโดยตรงในแต่ละครั้งนั้น จึงไม่อาจจะทราบได้ว่าตัวเลขดังกล่าวได้บันทึกไว้ครบถ้วนและถูกต้องหรือไม่

ข้อเสนอแนะในการแก้ปัญหาวิธีการบันทึกบัญชี

จากเหตุผลที่กล่าวมาแล้ว จึงเสนอให้เปลี่ยนวิธีการบันทึกสินค้าเมื่อสิ้นงวด (Periodic Inventory Method) มาเป็นวิธีการบันทึกสินค้าแบบต่อเนื่อง (Perpetual Inventory Method) โดยมีเหตุผลดังนี้

๑. สามารถที่จะบันทึก วัตถุดิบ งานระหว่างทำ สินค้าสำเร็จรูป ไว้ในสมุดบัญชี ซึ่งเป็นบัญชีคุมยอดได้
๒. สามารถตรวจสอบยอดระหว่างบัญชีคุมงานระหว่างทำในสมุดบัญชี กับยอดรวมในบัญชีย่อยตามงบบัญชีต้นทุนต่าง ๆ ซึ่งจะต้องมียอดเท่ากันเสมอ ถ้าไม่เท่ากันแสดงว่าอาจจะจำแนกต้นทุน เข้าบัญชีย่อยไม่ครบ หรือลงบันทึกในสมุดบัญชีผิด

ส่วนวิธีการบันทึกบัญชีเมื่อได้เปลี่ยนวิธีการดังกล่าวข้างต้นแล้ว การบันทึกบัญชีมีดังนี้ คือ

- เมื่อซื้อวัตถุดิบ

เดบิต บัญชีคุมยอดวัตถุดิบ

XX

เครดิต บัญชีเจ้าหนี้

XX

บันทึกรายการรับวัตถุดิบแต่ละชนิดในบัตรย่อยวัตถุดิบชนิดต่าง ๆ

- เมื่อเบิกวัดฤทธิงโดยตรงไปใช้
 - เดบิต บัญชีงานระหว่างทำ XX
 - เครดิต บัญชีคุมยอดวัดฤทธิง XX
 บันทึกรายการวัดฤทธิงเบิกเข้างานในงบต้นทุนงานต่าง ๆ พร้อมทั้ง
 บันทึกรายการจ่ายวัดฤทธิงแต่ละชนิดในบัตรย่อยวัดฤทธิง

- เมื่อเบิกวัดฤทธิงทางอ้อมไปใช้
 - เดบิต บัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน XX
 - เครดิต บัญชีคุมยอดวัดฤทธิง XX
 บันทึกเดบิตบัญชีวัดฤทธิงทางอ้อม พร้อมทั้ง
 บันทึกรายการจ่ายวัดฤทธิงแต่ละชนิดในบัตรย่อยวัดฤทธิง

- เมื่อคำนวณค่าแรง
 - เดบิต บัญชีค่าแรง XX
 - เครดิต บัญชีค่าแรงค้างจ่าย XX
 - ภาษีหัก ณ ที่จ่ายค้างจ่าย XX

- เมื่อแยกประเภทต้นทุนค่าแรง
 - เดบิต บัญชีงานระหว่างทำ XX
 - บัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน XX
 - เครดิต บัญชีค่าแรง XX
 บันทึกค่าแรงโดยตรงในงบต้นทุนงานต่าง ๆ พร้อมทั้ง
 บันทึกเดบิตค่าแรงทางอ้อม

- เมื่อค่าใช้จ่ายโรงงานเกิดขึ้น

| | | | |
|-------|-----------------------------|----|----|
| เดบิต | บัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน | XX | |
| | เครดิต | | |
| | บัญชีธนาคาร | | XX |
| | บัญชีเจ้าหนี้ | | XX |
| | บัญชีรายจ่ายจ่ายล่วงหน้า | | XX |
| | บัญชีค่าใช้จ่ายค้างจ่าย | | XX |
| | บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม | | XX |

บันทึกเดบิตบัญชีย่อยตามประเภทค่าใช้จ่ายต่าง ๆ

- เมื่อคิดค่าใช้จ่ายโรงงาน เป็นต้นทุนงาน

| | | | |
|-------|-----------------------------|----|----|
| เดบิต | บัญชีงานระหว่างทำ | XX | |
| | เครดิต | | |
| | บัญชีค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร | | XX |

บันทึกค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรในบัญชีงานระหว่างทำพร้อมทั้งบันทึกค่าใช้จ่ายจัดสรรในงบต้นทุนต่าง ๆ

- เมื่อปิดค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรไปเข้าบัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน

| | | | |
|-------|-----------------------------|----|----|
| เดบิต | บัญชีค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร | XX | |
| | เครดิต | | |
| | บัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน | | XX |

- เมื่อปิดบัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงานก็จะโอนผลต่างที่เกิดขึ้น โดยนำไปปรับปรุงตัวเลข ต้นทุนสินค้าขาย สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ และงานระหว่างทำคงเหลือ ทุกสิ้นเดือน ตามส่วนของ จำนวนชั่วโมงแรงงานโดยตรงที่เกิดขึ้นในแต่ละเดือนของงานสิ่งทำต่าง ๆ ซึ่งมี ๒ กรณี คือ

กรณีคิดค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรค่าไป

| | | | |
|-------|-----------------------------|----|----|
| เดบิต | บัญชีงานระหว่างทำ | XX | |
| | บัญชีสินค้าสำเร็จรูป | | XX |
| | บัญชีต้นทุนสินค้าขาย | | XX |
| | เครดิต | | |
| | บัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน | | XX |

บันทึกปรับปรุง เพิ่มต้นทุนในงบต้นทุนงานต่าง ๆ ตามอัตราส่วนของผลต่างที่เกิดขึ้น
 หารด้วยจำนวนชั่วโมงแรงงานโดยตรงที่เกิดขึ้นในเดือนนั้น คูณกับจำนวนชั่วโมงแรงงานโดยตรง
 ที่ใช้ในแต่ละต้นทุนงานทุกสิ้นเดือน และบันทึกปรับปรุงต้นทุนในบัตรย่อยสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตเสร็จ
 ในเดือนที่เกิดผลต่างด้วย

กรณีคิดค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรสูงไป

| | | |
|-------|-----------------------------|----|
| เดบิต | บัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน | XX |
| | เครดิต | |
| | บัญชีงานระหว่างทำ | XX |
| | บัญชีสินค้าสำเร็จรูป | XX |
| | บัญชีต้นทุนสินค้าขาย | XX |

บันทึกปรับปรุงลดต้นทุนในงบต้นทุนงานต่าง ๆ ในเดือนนั้นตามอัตราส่วนของผลต่าง
 ที่เกิดขึ้น หารด้วยจำนวนชั่วโมงแรงงานโดยตรงที่เกิดขึ้นในเดือนนั้น คูณกับจำนวนชั่วโมงแรงงาน
 โดยตรงที่ใช้ในแต่ละงาน ทุกสิ้นเดือน และบันทึกปรับปรุงต้นทุนในบัตรย่อยสินค้าสำเร็จรูปที่
 ผลิตเสร็จในเดือนที่เกิดผลต่างด้วย

- บันทึกต้นทุนเรือที่ต่อเสร็จ

| | | |
|-------|----------------------|----|
| เดบิต | บัญชีสินค้าสำเร็จรูป | XX |
| | เครดิต | |
| | งานระหว่างทำ | XX |

โอนต้นทุนของเรือที่ต่อเสร็จจากบัญชีงานระหว่างทำไปบัญชีสินค้าสำเร็จรูป และบันทึก
 รับสินค้าสำเร็จรูปในบัตรย่อยสินค้าสำเร็จรูป

- บันทึกต้นทุนเรือที่ขาย

| | | |
|-------|----------------------|----|
| เดบิต | บัญชีต้นทุนสินค้าขาย | XX |
| | เครดิต | |
| | บัญชีสินค้าสำเร็จรูป | XX |

บันทึกจ่ายสินค้าสำเร็จรูปในบัตรย่อยสินค้าสำเร็จรูป

ระบบต้นทุนงานสั่งทำที่เสนอใหม่

ระบบต้นทุนงานสั่งทำสำหรับกิจการต่อเรือทั้งสองแห่งที่ปฏิบัติอยู่ ยังมีข้อบกพร่องอยู่ดังที่กล่าวมาแล้ว จึงใคร่ขอเสนอระบบต้นทุนงานสั่งทำใหม่ เพื่อใช้สำหรับอุตสาหกรรมต่อเรือในประเทศไทย โดยมีหลักการและวิธีการต่าง ๆ ดังนี้

ก. วัตถุดิบโดยตรง

วัตถุดิบโดยตรงเป็นวัตถุดิบหลักที่ใช้ในการต่อเรือ และเป็นต้นทุนที่มีจำนวนเงินมากที่สุดของต้นทุนเรือที่ต่อ ฉะนั้น การกำหนดวิธีการและหลักการต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับวัตถุดิบโดยตรงสำหรับการคิดต้นทุนในระบบต้นทุนงานสั่งทำ พอดีจะกล่าวสรุปได้ ดังนี้

๑. การพิจารณาว่าวัตถุดิบใดเป็นวัตถุดิบโดยตรงนั้น จะต้องมีคุณสมบัติตามเงื่อนไขต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

- ก) ต้องเป็นส่วนประกอบที่สำคัญของเรือ
- ข) สามารถมองเห็นและตรวจสอบได้
- ค) สามารถคิดเป็นต้นทุนของแต่ละงานได้ง่าย

๒. การคิดต้นทุนวัตถุดิบ ต้นทุนของวัตถุดิบที่จัดหามาได้ ไม่ว่าจะเป็นวัตถุดิบโดยตรง (Direct Material) หรือวัตถุดิบทางอ้อม (Indirect Material) พอดีกำหนดจากแหล่งที่มาของวัตถุดิบเพื่อเป็นเกณฑ์ในการคิดต้นทุนได้ ๒ กรณี คือ

ก) ต้นทุนวัตถุดิบที่หาซื้อได้ภายในประเทศ ตามหลักการที่ถูกต้องแล้ว ค่าขนส่ง ค่าใช้จ่ายในการจัดซื้อ และค่าใช้จ่ายในการรับของ จะต้องนำมาคิดเป็นต้นทุนของวัตถุดิบแต่ละชนิดที่ซื้อในครั้งนั้นด้วย แต่ในทางปฏิบัติจะเสียเวลาและยุ่งยากมาก และค่าใช้จ่ายเหล่านี้ก็เป็นจำนวนเงินไม่มาก จึงให้คิดเฉพาะราคาวัตถุดิบที่หาซื้อได้ภายในประเทศเป็นต้นทุนของวัตถุดิบนั้น ส่วนค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่ได้จ่ายไปดังกล่าว เพื่อให้ได้วัตถุดิบนั้นมาอยู่ในสภาพที่จะใช้ได้ทันทีให้เป็นค่าใช้จ่ายโรงงาน

ข) ต้นทุนของวัตถุดิบที่ต้องสั่งซื้อจากต่างประเทศ วัตถุดิบที่สั่งซื้อจากต่างประเทศจะมีมูลค่าสูง และเสียค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในการจัดการเป็นจำนวนเงินที่ค่อนข้างสูง ฉะนั้นจึงต้องคิดค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นดังกล่าวในการทำให้ได้วัตถุดิบนั้นมาจนอยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้ได้ เป็นต้นทุนของ

วัตถุดิบชนิดนั้น ๆ ค่าใช้จ่ายดังกล่าวได้แก่ ค่าอาคารเช่า ค่าภาษีการค้า ค่าภาษีบำรุงเทศบาล
ค่าเช่าโกดัง ค่าธรรมเนียมท่าเรือ ค่ากรรมกรลงของ ค่าขนส่ง ค่าธรรมเนียมธนาคาร ดอกเบี้ย
จ่าย ผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา ค่าโทรเลข ค่าเทเล็กซ์ ค่าอากรแสตมป์ และค่าใช้จ่าย
เบ็ดเตล็ด เป็นต้น

ค่าภาษีต่าง ๆ จะคิดเข้า เป็นต้นทุนของวัตถุดิบแต่ละชนิดได้โดยตรง แต่ค่าใช้จ่าย
ในการจัดหาอื่น ๆ จะคิด เป็นต้นทุนของวัตถุดิบแต่ละชนิดโดยการปันส่วนตามมูลค่าของวัตถุดิบที่ซื้อ
ยกเว้นค่าใช้จ่ายของแผนกจัดซื้อที่ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายโรงงาน (ดูตารางที่ ๖.๑)

ส่วนลดที่ได้รับจากผู้ขาย ตามหลักการที่ถูกต้องแล้วจะต้องนำไปลดต้นทุนวัตถุดิบ
ชนิดนั้นให้ต่ำลง แต่ในทางปฏิบัติ การให้ส่วนลดจะให้ เป็นยอดรวม และเป็นของวัตถุดิบหลายชนิด
จึงเกิดปัญหาในการแบ่งส่วนลดไปยังวัตถุดิบแต่ละชนิด จึงให้คิดส่วนลดรับโดย เปิดบัญชีไว้ต่างหาก
และจะปิดบัญชีส่วนลดรับโดยนำไปหักจากต้นทุนการผลิต



๓. วิธีการบันทึกสินค้าคงเหลือ การบันทึกสินค้าควรใช้วิธีบันทึกสินค้าแบบต่อเนื่อง
(Perpetual Inventory Method) คือจะเก็บบันทึกต้นทุนของสินค้าติดต่อกันไป

๔. การคิดต้นทุนวัตถุดิบที่เบิกใช้

ต้นทุนของวัตถุดิบที่เบิกใช้ทั้งวัตถุดิบโดยตรงและวัตถุดิบทางอ้อม จะคิดต้นทุนวัตถุดิบ
ด้วยวิธีซื้อก่อน-ใช้ก่อน (First-in, First-out) โดยมีเหตุผลดังนี้

- ก) วัตถุดิบที่ใช้ในการต่อเรือส่วนใหญ่จะซื้อมาสำหรับงานสิ่งทำนั้น ๆ
- ข) วัตถุดิบที่ใช้จะมีขนาดใหญ่และราคาต่อหน่วยค่อนข้างสูง
- ค) วัตถุดิบคงเหลือจะแสดงในราคาทุนที่ใกล้เคียงกับราคาวัตถุดิบที่หาซื้อได้

ในขณะนั้น

ตัวอย่าง สมมติว่า บริษัท กขค จำกัด ได้มีการบันทึกการซื้อและการเบิกลดเชื่อม
ดังนี้

| | | |
|-----------|--------------|-------------------|
| ๑ ม.ค. ๒๓ | ยอดยกมา | ๔๗๐ ก.ก. @ ๑๐ บาท |
| ๒ ม.ค. ๒๓ | เบิกลดเชื่อม | ๓๐๐ ก.ก. |

ตารางที่ ๖.๑

รายละเอียดการคิดต้นทุนวัตถุดิบที่ซื้อจากต่างประเทศ

หน่วย : บาท

| รายการ | จำนวน (หน่วย) | มูลค่าที่ซื้อ | อากรขาเข้า | ภาษีการค้า | ภาษีบำรุง เทศบาล | ค่าใช้จ่าย จัดท่า | ค่าใช้จ่าย ออกของ | รวมเงิน | ต้นทุนต่อหน่วย |
|----------------|---------------|---------------|-------------------------|------------------------|-----------------------|------------------------|-----------------------|-------------------------|--------------------|
| เหล็กแผ่น | ๗๘,๒๘๕ ก.ก. | ๖๒๑,๐๘๘.๔๒ | ๑๘๖,๓๒๖.๘๓ ^๑ | ๑๒,๘๘๘.๔๗ ^๒ | ๑,๒๘๘.๘๕ ^๓ | ๒๓,๔๘๑.๘๑ ^๔ | ๔,๒๒๐.๑๔ ^๕ | ๘๔๘,๓๐๖.๖๒ ^๖ | ๑๐.๗๑ ^๗ |
| อลูมิเนียมแผ่น | ๔,๒๕๐ ก.ก. | ๒๑๘,๘๕๖.๗๕ | ๕๕,๗๓๘.๑๘ | ๔,๓๘๒.๘๒ | ๔๓๘.๒๘ | ๘,๒๗๕.๘๔ | ๑,๔๘๗.๓๔ | ๒๘๘,๒๘๑.๓๒ | ๖๗.๘๓ |
| เครื่องยนต์ | ๑ ชุด | ๕๓๑,๒๘๘.๗๕ | ๗๘,๖๘๓.๕๖ | ๒๐,๗๑๒.๓๓ | ๒,๐๗๑.๒๓ | ๒๐,๐๘๘.๑๔ | ๓,๖๑๐.๒๒ | ๖๕๗,๔๖๕.๑๓ | ๖๕๗,๔๖๕.๑๓ |
| อุปกรณ์ไฟฟ้า | ๑ ชุด | ๒๔,๗๑๓.๗๕ | ๗,๔๑๔.๑๓ | ๒,๘๓๓.๖๘ | ๒๘๓.๓๗ | ๕๔๓.๒๑ | ๑๖๗.๘๐ | ๓๖,๓๔๗.๐๔ | ๓๖,๓๔๗.๐๔ |
| รวม | | ๑,๓๘๖,๐๔๘.๖๗ | ๓๒๘,๑๗๓.๖๑ | ๔๐,๘๓๗.๓๐ | ๔,๐๘๓.๗๓ | ๕๒,๗๘๐.๒๐ | ๙,๔๘๕.๖๐ | ๑,๘๓๑,๔๑๐.๑๑ | |

^๑อากรขาเข้า ๑๘๖,๓๒๖.๘๓ บาท = ๓๐% ของ ๖๒๑,๐๘๘.๔๒ บาท

^๒ค่าภาษีการค้า ๑๒,๘๘๘.๔๗ บาท = ๑.๕% ของ (๖.๕% ของ (๖๒๑,๐๘๘.๔๒+๑๘๖,๓๒๖.๘๓) + (๖๒๑,๐๘๘.๔๒+๑๘๖,๓๒๖.๘๓)) บาท

^๓ภาษีบำรุงเทศบาล ๑,๒๘๘.๘๕ บาท = ๑๐% ของ ๑๒,๘๘๘.๔๗ บาท

^๔ค่าใช้จ่ายจัดท่า ๒๓,๔๘๑.๘๑ บาท = (๖๒๑,๐๘๘.๔๒ ÷ ๑,๓๘๖,๐๔๘.๖๗) X ๕๒,๗๘๐.๒๐ บาท

^๕ค่าใช้จ่ายออกของ ๔,๒๒๐.๑๔ บาท = (๖๒๑,๐๘๘.๔๒ ÷ ๑,๓๘๖,๐๔๘.๖๗) X ๘,๔๘๕.๖๐ บาท

^๖รวมเงิน ๘๔๘,๓๐๖.๖๒ บาท = ๖๒๑,๐๘๘.๔๒+๑๘๖,๓๒๖.๘๓+๑๒,๘๘๘.๔๗+๑,๒๘๘.๘๕+๒๓,๔๘๑.๘๑+๔,๒๒๐.๑๔ บาท

^๗ต้นทุนต่อหน่วย ๑๐.๗๑ บาท/ก.ก. = ๘๔๘,๓๐๖.๖๒ ÷ ๗๘,๒๘๕ บาท/ก.ก.

๓ มค. ๒๓ ซื้อลาวดเชื่อม ๑,๒๐๐ ก.ก. @ ๑๒ บาท

๑๑ มค. ๒๓ เบิกลาวดเชื่อม ๔๐๐ ก.ก.

การคิดต้นทุนของลาวดเชื่อมที่เบิกใช้ในแต่ละวันโดยใช้วิธีซื้อก่อน-ใช้ก่อน จะได้ต้นทุนของลาวดเชื่อมที่เบิกใช้ ดังนี้

$$\begin{aligned} ๒ \text{ มค. } ๒๓ \quad \text{ต้นทุนลาวดเชื่อมเบิกใช้} &= ๓๐๐ \text{ ก.ก.} \times ๑๐ \text{ บาท} \\ &= ๓,๐๐๐ \text{ บาท} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} ๑๑ \text{ มค. } ๒๓ \quad \text{ต้นทุนลาวดเชื่อมเบิกใช้} &= (๑๗๐ \times ๑๐) + (๓๓๐ \times ๑๒) \text{ บาท} \\ &= ๑,๗๐๐ + ๓,๙๖๐ \text{ บาท} \\ &= ๕,๖๖๐ \text{ บาท} \end{aligned}$$

๔. วิธีการจำแนกต้นทุนวัตถุดิบเข้างาน

เมื่อพนักงานเขียนใบเบิกวัตถุดิบ และได้เบิกวัตถุดิบไปเรียบร้อยแล้ว พนักงานบัญชีก็จะนำใบเบิกนั้นมากรอกต้นทุนต่อหน่วยของวัตถุดิบชนิดนั้น ตามวิธีซื้อก่อน-ใช้ก่อน (FIFO) พร้อมกับคำนวณจำนวนเงินให้เรียบร้อย

จากนั้นพนักงานบัญชีก็จะรวบรวมใบเบิกต่าง ๆ มาวิเคราะห์ว่า วัตถุดิบชนิดไหนเป็นวัตถุดิบโดยตรงหรือวัตถุดิบทางอ้อม โดยพิจารณาจากหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่กล่าวข้างต้น พร้อมกับคำนึงถึงขั้นตอนในการต่อเรือประกอบด้วย เมื่อได้ข้อสรุปครบถ้วนแล้ว ก็กรอกใบเบิกวัตถุดิบแต่ละฉบับลงในใบวิเคราะห์ และจำแนกวัตถุดิบที่ต้องกรอก เลขที่ใบเบิกวัตถุดิบ ระบุงานเลขที่ และจำนวนเงิน โดยวิเคราะห์และจำแนกวัตถุดิบที่เบิกนั้นว่าเป็นวัตถุดิบโดยตรงหรือวัตถุดิบทางอ้อมเป็นจำนวนเงินเท่าใด

การจำแนกต้นทุนวัตถุดิบจากใบเบิกวัตถุดิบมาเข้าในใบวิเคราะห์ และจำแนกวัตถุดิบ (ดูภาพที่ ๖.๕) ให้ทำการบันทึกทุกวัน และเมื่อบันทึกและรวมตัวเลขในใบวิเคราะห์ฯ เสร็จแล้ว ก็ต้องทำการสรุปวัตถุดิบโดยตรงของแต่ละงานสั่งทำด้วยว่าใช้วัตถุดิบโดยตรงไปเป็นจำนวนเงินเท่าใด ทำเมื่อสิ้นวัน

เมื่อได้ผลสรุปวัตถุดิบโดยตรงของแต่ละงานแล้ว ก็ให้นำต้นทุนวัตถุดิบโดยตรงไปกรอกลงในงบต้นทุนงานสั่งทำ (Job Order Cost Sheet) ในช่องวัตถุดิบ (ดูภาพที่ ๖.๖) โดยจะต้องกรอกให้เสร็จทุกวัน (ดูภาพที่ ๖.๗)

ภาพที่ ๖.๕

บริษัท กชค จำกัด

แผ่นที่.....

ใบวิเคราะห์และจำแนกวัตถุติบ

ประจำวันที่.....

บันทึกโดย.....

หน่วย : บาท

| ที่ | ใบเบิก เลขที่ | งานเลขที่ | จำนวนเงิน | วัตถุติบ | | หมายเหตุ | สรุปวัตถุติบโดยตรง | |
|-----|------------------|-----------|-----------|----------|---------|----------|--------------------|-----------|
| | | | | โดยตรง | ทางอ้อม | | งานเลขที่ | จำนวนเงิน |
| | | | | | | | | |
| | | | | | | | | |
| | | | | | | | | |
| | | | | | | | | |
| | | | | | | | | |
| | | | | | | | | |
| | | | | | | | | |
| | | | | | | | | |
| | | | | | | | | |
| | | | | | | | | |
| | | | | | | | | |
| | | | | | | | | |
| | | | | | | | | |
| | | | | | | | | |
| | | | | | | | | |
| | | | | | | | | |
| | | | | | | | | |
| | | รวม | | | | | | |

ภาพที่ ๖.๖

บริษัท เกษค จำกัด

งบต้นทุนงานสั่งทำ

เริ่มปฏิบัติงาน.....

งาน เลขที่.....

สิ้นสุดวันที่.....

ชื่องาน.....

รวม เป็นระยะเวลา.....วัน

เจ้าของงาน.....

ควบคุมงานโดย.....

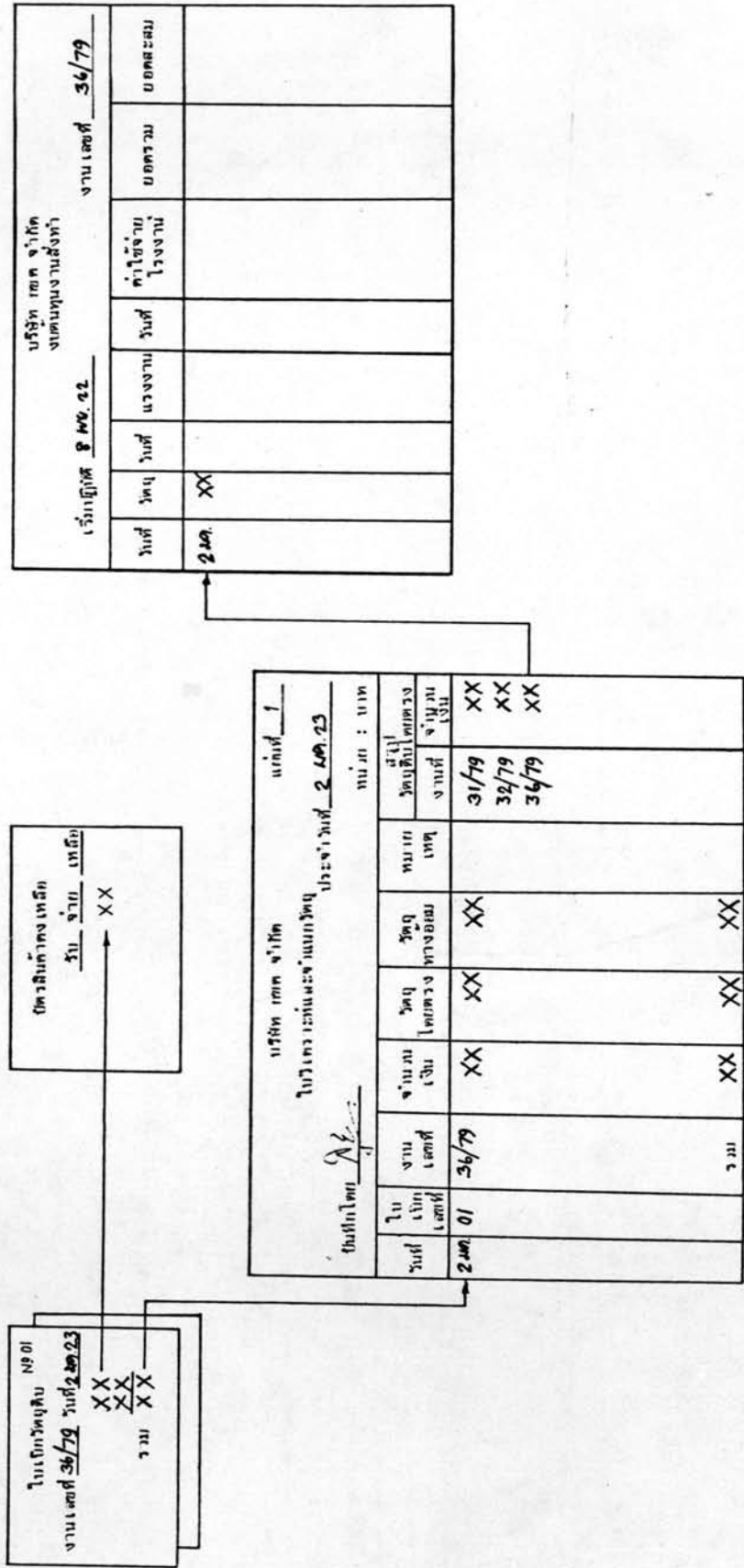
หน่วย : บาท

| วันที่ | วัตถุดิบโดยตรง | วันที่ | ค่าแรงโดยตรง | วันที่ | ค่าใช้จ่ายโรงงาน | ยอดรวม | ยอดสะสม |
|--------|----------------|--------|--------------|--------|------------------|--------|---------|
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |

บันทึกโดย.....

ภาพที่ ๖.๗

แสดงการจำแนกต้นทุนวัสดุโดยตรง เข้าแต่ละงาน



ส่วนพนักงานสต็อกก็นำใบเบิกมาตัดจ่ายออกจากบัตรสินค้าคงเหลือทุกวัน

๖. วิธีการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับวัตถุดิบ จะใช้ระบบบันทึกสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง ซึ่งมีวิธีการ ดังนี้

ก) เมื่อซื้อวัตถุดิบ จะบันทึกบัญชีทุกครั้งเมื่อซื้อวัตถุดิบเข้า และจะลงบัญชี หลังจากตรวจสอบหลักฐานต่าง ๆ เรียบร้อยแล้ว โดยบันทึกบัญชี ดังนี้

เดบิต บัญชีคุมยอดวัตถุดิบ XX

เครดิต บัญชีเจ้าหนี้ XX

บันทึกรายการรับวัตถุดิบแต่ละชนิดในบัตรย่อยวัตถุดิบชนิดต่าง ๆ

ข) เมื่อเบิกวัตถุดิบไปใช้ จะบันทึกบัญชีทุกสัปดาห์เกี่ยวกับวัตถุดิบที่เบิกไปใช้แล้ว โดยรวบรวมตัวเลขมาจากใบวิเคราะห์และจำแนกวัตถุดิบ ตลอดทั้งสัปดาห์ที่ผ่านมา โดยจะนำผลรวมของวัตถุดิบโดยตรง และผลรวมของวัตถุดิบทางอ้อมมาบันทึกบัญชี ดังนี้

เดบิต บัญชีงานระหว่างทำ XX

บัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน XX

เครดิต บัญชีคุมยอดวัตถุดิบ XX

การเบิกวัตถุดิบทางอ้อมต้องบันทึกโดยเดบิต บัญชีวัตถุดิบทางอ้อมทุกครั้งที่ลงบัญชี ส่วนการจ่ายวัตถุดิบชนิดต่าง ๆ จะบันทึกในบัตรย่อยวัตถุดิบชนิดต่าง ๆ ทุกวันตามใบเบิก

ค) เมื่อส่งวัตถุดิบคืนผู้ขาย จะบันทึกบัญชีทุกครั้งตามหลักฐานการส่งคืน โดยบันทึกบัญชี ดังนี้

เดบิต บัญชีเจ้าหนี้ XX

เครดิต บัญชีคุมยอดวัตถุดิบ XX

บันทึกรายการหักวัตถุดิบออกในบัตรย่อยวัตถุดิบชนิดต่าง ๆ ทุกครั้งที่มีการส่งคืนผู้ขาย

ง) เมื่อรับวัตถุดิบเหลือใช้คืนจากงาน จะบันทึกบัญชีทุกครั้งตามหลักฐานการรับคืนวัตถุดิบเข้าคลังพัสดุ โดยบันทึกบัญชี ดังนี้

เดบิต บัญชีคุมยอดวัตถุดิบ

XX

เครดิต บัญชีงานระหว่างทำ

XX

บันทึกการรับคืนวัตถุดิบในอัตราวัตถุดิบชนิดต่าง ๆ ทุกครั้งที่มีการรับคืน และ
บันทึกการรับวัตถุดิบคืนจากงบต้นทุนงานต่าง ๆ

ข. ค่าแรงโดยตรง

ค่าแรงโดยตรง เป็นค่าแรงที่เกี่ยวกับการต่อเรือโดยเฉพาะ ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นแรงงาน
ประเภท งานไม้ งานโลหะ งานเชื่อมโลหะ งานเครื่องจักรกล งานช่างยนต์ งานไฟฟ้า งาน
ไฟเบอร์กลาส งานปูน และงานสี เป็นต้น

การกำหนดวิธีการและหลักการในการคิดค่าแรงเป็นต้นทุนของงานต่าง ๆ ในระบบต้นทุน
งานสั่งทำ พอลจะกล่าวสรุปได้ ดังนี้

๑. การพิจารณาค่าแรงโดยตรง ค่าแรงที่เกิดขึ้นในแต่ละวันจะเป็นค่าแรงโดยตรง
(Direct Labour) และค่าแรงทางอ้อม (Indirect Labour) ฉะนั้น การจะคิดค่าแรงเป็นต้นทุน
ค่าแรงโดยตรงได้นั้น จะต้องคำนึงถึงขั้นตอนต่าง ๆ ในการต่อเรือด้วย ซึ่งพอลจะกำหนดเงื่อนไข
ได้ดังนี้

- ก) ต้องเป็นแรงงานที่เกี่ยวกับการต่อเรือ
- ข) สามารถคิดเป็นต้นทุนของแต่ละงานได้ง่าย

๒. การคิดค่าแรง การคิดค่าแรงที่เกิดขึ้นในแต่ละวันนั้น มักจะต้องคำนึงถึง
กฎหมายแรงงานในเรื่องที่เกี่ยวกับอัตราค่าจ้างขั้นต่ำ การจ่ายเงินค่าล่วงเวลา การทำงานในวัน
หยุด และการรับค่าจ้างในวันหยุด เป็นต้น ฉะนั้น จึงพอลที่จะกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการคิด
ค่าแรงในแต่ละกรณีที่เกิดขึ้น ตลอดจนการถือค่าแรงที่เกิดขึ้นว่าจะเป็นค่าแรงโดยตรงหรือค่าแรง
ทางอ้อม ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายโรงงานในแต่ละกรณีได้ดังนี้ คือ

ก) ค่าแรงงานตามปกติ คือค่าแรงที่เกิดจากการทำงานที่เกี่ยวกับการต่อเรือ
ทั้งในวันปกติและทำงานในวันหยุดในเวลาปกติ จะถือเป็นค่าแรงโดยตรง ตามอัตราค่าแรงตามปกติ

เช่น พนักงานเชื่อมโลหะทำงานตลอดสัปดาห์ในเวลาปกติ รวม ๕๖ ชั่วโมง โดยได้รับอัตราค่าจ้าง ชั่วโมงละ ๑๐ บาท โดยกำหนดไว้ว่าในสัปดาห์หนึ่งต้องทำงาน ๔๔ ชั่วโมง

ดังนั้น ค่าแรงปกติของพนักงานเชื่อมโลหะที่จะได้รับเป็นเงิน

$$= ๕๖ \text{ ชั่วโมง} \times ๑๐ \text{ บาท/ชั่วโมง}$$

$$= ๕๖๐ \text{ บาท}$$

ข) ค่าแรงล่วงเวลา (Overtime) คือค่าแรงที่เกิดจากการทำงานเกินเวลาปกติที่กำหนดไว้ หรือค่าแรงที่ได้รับเพิ่มเนื่องจากทำงานในวันหยุด ซึ่งตามกฎหมายแรงงานได้กำหนดค่าแรงล่วงเวลาไว้อย่างละเอียด การพิจารณาค่าแรงล่วงเวลาให้อยู่ในดุลพินิจของผู้จัดการโรงงานว่าจะถือเป็นค่าแรงโดยตรงหรือค่าใช้จ่ายโรงงาน ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่าง สมมติว่าพนักงานเชื่อมโลหะ ได้รับอัตราค่าจ้างปกติชั่วโมงละ ๑๐ บาท โดยกำหนดให้ทำงานสัปดาห์ละ ๖ วัน ๑ ละ ๘ ชั่วโมง แต่การทำงานจริงของพนักงานเชื่อมโลหะจะทำได้ตลอดสัปดาห์รวม ๖๔ ชั่วโมง ดังนี้

| วัน | ชม.ที่ทำงานได้ | วันปกติ | ล่วงเวลารวันปกติ | ล่วงเวลารวันหยุด | ล่วง เวลา เกินปกติ ในวันหยุด |
|-----------|----------------|---------|------------------|------------------|---------------------------------|
| จันทร์ | ๘ | ๘ | ๑ | - | - |
| อังคาร | ๘ | ๘ | - | - | - |
| พุธ | ๑๒ | ๘ | ๔ | - | - |
| พฤหัสบดี | ๑๐ | ๘ | ๒ | - | - |
| ศุกร์ | ๑๐ | ๘ | ๒ | - | - |
| เสาร์ | ๘ | ๘ | - | - | - |
| อาทิตย์ | ๑๒ | - | - | ๘ | ๔ |
| รวม (ชม.) | ๖๔ | ๔๘ | ๔ | ๘ | ๔ |

จากตัวอย่างข้างต้น สามารถที่จะคิดค่าแรงในวันจันทร์และวันอาทิตย์ได้ดังนี้

$$\text{ค่าแรงวันจันทร์} = (๘ \text{ ชม.} \times ๑๐ \text{ บาท}) + (๑ \text{ ชม.} \times ๑.๕ \text{ เท่าของ } ๑๐)$$

$$= ๘๐ + ๑๕$$

$$= ๙๕ \text{ บาท}$$

$$\begin{aligned}
 \text{ค่าแรงวันอาทิตย์} &= (๔ \text{ ช.ม.} \times ๒ \text{ เท่าของ } ๑๐) + (๔ \text{ ช.ม.} \times ๓ \text{ เท่าของ } ๑๐) \\
 &= (๔ \times ๒๐) + (๔ \times ๓๐) \\
 &= ๑๖๐ + ๑๒๐ \\
 &= ๒๘๐ \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

การคิดค่าแรงล่วงเวลาดังกล่าวจะถือเป็นค่าแรงงานโดยตรง หรือค่าใช้จ่าย

โรงงาน มีหลักเกณฑ์ดังนี้คือ

๑) ถ้าการทำงานล่วงเวลานั้น เนื่องมาจากกิจการทราบอยู่แล้วว่าถ้ารับงานนั้นแล้วต้องล่วงเวลาแน่นอน งานจึงจะเสร็จตามกำหนด ก็ให้ถือค่าล่วงเวลานั้นเป็นค่าแรงโดยตรง ดังตัวอย่างข้างต้น จะได้

$$\begin{aligned}
 \text{ค่าแรงโดยตรง-วันปกติ} &= ๔๔ \text{ ชั่วโมง} \times ๑๐ \text{ บาท} \\
 &= ๔๔๐ \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{ค่าแรงโดยตรง-ล่วงเวลา (อัตราปกติ)} &= (๔+๔+๔) \text{ ชั่วโมง} \times ๑๐ \text{ บาท} \\
 &= ๒๑ \times ๑๐ \text{ บาท} \\
 &= ๒๑๐ \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{เงินเพิ่มทำงานล่วงเวลา} &= (๔ \times ๐.๕ \text{ เท่าของ } ๑๐) + (๔ \times ๑ \text{ เท่าของ } ๑๐) \\
 &\quad + (๔ \times ๒ \text{ เท่าของ } ๑๐) \\
 &= (๔ \times ๕) + (๔ \times ๑๐) + (๔ \times ๒๐) \\
 &= ๒๐๕ \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

$$\text{ค่าแรงโดยตรง } ๖๔ \text{ ชั่วโมง} = ๔๔๕ \text{ บาท}$$

๒) ถ้าการทำล่วงเวลานั้นเกิดจากการรับงานตามปกติ แต่เนื่องมาจากความล่าช้าหรือขาดวัตถุดิบ หรือเรื่องงานอื่นก่อนจนทำให้ต้องทำงานล่วงเวลาเพื่อให้งานเสร็จตามปกติแล้ว ให้ถือเงินเพิ่มทำงานล่วงเวลา (Premium Pay) เป็นค่าใช้จ่ายโรงงาน ดังตัวอย่างข้างต้น จะคิดเงินจำนวน ๒๐๕ บาท เป็นค่าใช้จ่ายโรงงาน

ค) ค่าแรงเวลาที่ว่างงาน คือค่าแรงที่กิจการต่อเรือจะต้องจ่ายให้กับพนักงาน ซึ่งในเวลานั้นอยู่ว่าง ๆ ไม่มีงานทำ ค่าแรงดังกล่าวให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายโรงงาน

ง) ค่าแรงของพนักงานที่กิจการต้องจ่ายในวันหยุด พนักงานที่ทำงานกับบริษัทมานานจะมีสิทธิลาหยุดตามที่กฎหมายแรงงานได้กำหนดไว้ โดยพนักงานจะได้รับค่าแรงตามปกติ วันหยุดดังกล่าวมีดังนี้

| | |
|-------------------|-------------------|
| วันหยุดพักผ่อน | จำนวน ๖ วันต่อปี |
| วันหยุดตามประเพณี | จำนวน ๑๓ วันต่อปี |
| วันลาป่วย | จำนวน ๓๐ วันต่อปี |
| วันลาบวช | จำนวน ๓๐ วันต่อปี |
| วันลาคลอด | จำนวน ๓๐ วันต่อปี |

ค่าแรงที่บริษัทได้จ่ายให้กับพนักงานตามวันหยุดดังกล่าว จะถือเป็นค่าใช้จ่ายโรงงาน

จ) เงินรางวัล คือเงินที่บริษัทได้จ่ายให้พนักงาน เป็นผลตอบแทนที่ทำงานกับบริษัทมา เป็นเวลา ๑ ปี หรือครบรอบปี หรือเป็นเงินที่บริษัทจ่ายให้พนักงานที่ได้ช่วยประหยัดค่าใช้จ่ายให้กับบริษัท หรือทำให้บริษัทได้รับผลประโยชน์ เช่น โบนัส เงินรางวัล เป็นต้น เงินรางวัลดังกล่าวจะถือเป็นค่าใช้จ่ายโรงงาน

ฉ) ค่าสวัสดิการ คือเงินที่บริษัทได้จ่ายให้กับพนักงาน เพื่อช่วยบรรเทาค่าใช้จ่ายหรือค่าครองชีพให้น้อยลง เช่น เงินช่วยเหลือค่าเล่าเรียนบุตร ค่ายารักษา ค่าเสื้อผ้า ค่าเช่าบ้าน การกีฬา และเงินสมทบกองทุนเงินทดแทน เป็นต้น ค่าสวัสดิการดังกล่าวจะถือเป็นค่าใช้จ่ายโรงงาน

๓. วิธีการจ่ายค่าแรงเข้าต้นทุนงาน

เมื่อพนักงานเข้าทำงานตามปกติและเจ้าหน้าที่ได้จับบันทึกเวลาปฏิบัติงานในแต่ละวันแล้ว พนักงานบัญชีจะนำบัตรลงเวลาของพนักงานทุกคนมาตรวจสอบกับใบจดบันทึกเวลาปฏิบัติงาน จากนั้นก็จะกรอกรายชื่อของพนักงานทุกคนในแต่ละแผนกที่มาทำงาน ลงในใบวิเคราะห์และจ่ายค่าแรง (ดูภาพที่ ๖.๗) โดยระบุชื่อพนักงาน หน่วยงานที่สังกัด งาน เลขที่ และจำนวนชั่วโมงทำงาน หลังจากนั้นจะกรอกอัตราค่าแรงต่อชั่วโมงของพนักงานแต่ละคน เพื่อคำนวณจำนวนเงินด้วย และในขณะเดียวกันก็ต้องจ่ายค่าแรงที่เกิดขึ้นว่าเป็นค่าแรงโดยตรง หรือค่าแรงทางอ้อม พร้อมทั้งระบุชั่วโมงที่ทำงานในแต่ละวันด้วย

จากนั้นพนักงานบัญชีจะทำการสรุปค่าแรงโดยตรงที่เกิดขึ้นในใบวิเคราะห์ แต่ละใบ แล้วสรุปว่าเป็นต้นทุนค่าแรงโดยตรงของงานเลขที่อะไรบ้าง และเป็นจำนวนเงินเท่าใด เมื่อสรุปเสร็จแล้วก็นำไปกรอกในงบต้นทุนงานสั่งทำ (Job Order Cost Sheet) ของแต่ละงาน โดยต้องทำการบันทึกตัวเลขทุกวัน (ดูภาพที่ ๖.๔)

๔. วิธีการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับค่าแรง

ก) การบันทึกค่าแรงที่คำนวณได้ จะบันทึกบัญชีทุกครั้งในวันจ่ายค่าแรง โดยใช้ตัวเลขที่ได้จากใบวิเคราะห์และจำแนกค่าแรง และบัญชีจ่ายค่าแรง ซึ่งจะทราบค่าแรงทั้งหมดที่เกิดขึ้น และจำนวนภาษี การบันทึกบัญชีจะเป็นดังนี้

| | |
|----------------------------|----|
| เดบิต บัญชีค่าแรง | XX |
| เครดิต บัญชีค่าแรงค้างจ่าย | XX |
| ภาษีหัก ณ ที่จ่ายค้างจ่าย | XX |

ข) เมื่อจ่ายค่าแรง จะบันทึกบัญชีโดย

| | |
|---------------------------|----|
| เดบิต บัญชีค่าแรงค้างจ่าย | XX |
| เครดิต บัญชีธนาคาร | XX |

ค) เมื่อจ่ายภาษี จะบันทึกบัญชีโดย

| | |
|---------------------------------|----|
| เดบิต ภาษีหัก ณ ที่จ่ายค้างจ่าย | XX |
| เครดิต บัญชีธนาคาร | XX |

ง) เมื่อแยกค่าแรงเข้าต้นทุนงาน การแยกค่าแรงเข้าต้นทุนงาน จะใช้ตัวเลขจากใบวิเคราะห์และจำแนกค่าแรง ในช่องค่าแรงโดยตรง และช่องค่าแรงทางอ้อม โดยรวบรวมและบันทึกบัญชีในวันที่บริษัทจ่ายเงินให้พนักงาน เพราะจะได้เป็นการตรวจสอบยอดกับบัญชีจ่ายค่าแรง โดยลงบัญชีดังนี้

| | |
|-----------------------------|----|
| เดบิต บัญชีงานระหว่างทำ | XX |
| บัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน | XX |
| เครดิต บัญชีค่าแรง | XX |

พร้อมกันนี้ก็บันทึกบัญชีโดยเดบิตบัญชีค่าแรงทางอ้อม ซึ่งเป็นบัญชีย่อยของค่าใช้จ่ายโรงงาน

ภาพที่ ๖.๔

แสดงการจำแนกค่าแรงโดยตรงเข้าแต่ละงาน

| บริษัท เขต จำกัด บัตรลงเวลา | | | | | | | |
|--------------------------------|----------------------|-------|-------------------|-------|----------|-----|-----|
| เลขที่ 123 | ชื่อ นายสงี่ยมชัย | | | | | | |
| แผนก สี่ | | | เดือน มกราคม | | | | |
| งาน ทนบก | | | อัตราวันละ 80 บาท | | | | |
| วัน | ภาคเช้า | | ภาคบ่าย | | ล่วงเวลา | | รวม |
| | เข้า | ออก | เข้า | ออก | เข้า | ออก | |
| 1 | - | - | | | | | |
| 2 | 7.50 | 12.02 | 12.50 | 17.10 | | | 86 |
| 3 | | | | | | | |
| 4 | | | | | | | |
| 5 | | | | | | | |
| ... | | | | | | | |
| 15 | | | | | | | |

ตรวจ

| บริษัท เขต จำกัด | | | | | | | | | | แผ่นที่ 1 |
|--------------------------|--------------|----------|---------------|-----------|-----|---------------|--------------|-----------|---------------|---------------------|
| ใบริเควาท์และจำแนกค่าแรง | | | | | | | | | | |
| วันที่กไทย <u>22</u> | | | | | | | | | | ประจำวันที่ 2 ม. 23 |
| ที่ | รายชื่อ | หน่วยงาน | งาน เลขที่ | ค่าแรงงาน | | | ค่าแรงโรคตรง | | ค่าแรงทองอื่น | |
| | | | | ช.ม. | @ | บาท | ช.ม. | จำนวนเงิน | ช.ม. | จำนวนเงิน |
| 1 | นายสงี่ยมชัย | สี่ | 36/79 | 8 | 10 | 80 | 8 | 80 | | |
| รวม | | | | | | XX | X | XX | - | XX |
| สรุปค่าแรงโรคตรง: | | | | | | | | | | |
| งาน เลขที่ | ช.ม. | บาท | งาน เลขที่ | ช.ม. | บาท | งาน เลขที่ | ช.ม. | บาท | | |
| 31/79 | X | XX | | | | | | | | |
| 32/79 | X | XX | | | | | | | | |
| 36/79 | X | XX | | | | | | | | |

บัญชีคุมค่าใช้จ่ายโรงงาน
บัญชีคุมงานระหว่างทำ

| บริษัท เขต จำกัด | | | | | | | แผ่นที่ 2 |
|--------------------------|--------------|-------|-------|-------|-------|----------|-----------|
| ใบจดบันทึกเวลาปฏิบัติงาน | | | | | | | |
| แผนก สี่ | | | | | | | |
| วันที่ 2 ม. 23 | | | | | | | |
| ที่ | รายชื่อ | เข้า | ลาบ | บ่าย | เย็น | หมายเหตุ | |
| 1 | นายสงี่ยมชัย | 34/79 | 34/79 | 36/79 | 36/79 | 80 บาท | |

| บริษัท เขต จำกัด | | | | | | | |
|------------------------|--------|--------|--------|-----------------|----------------------|--------|---------|
| งัดเงินปฏิบัติงานส่งทำ | | | | | | | |
| เริ่มปฏิบัติ 8 ม. 22 | | | | งานเลขที่ 36/79 | | | |
| วันที่ | วันที่ | วันที่ | ค่าแรง | วันที่ | ค่าใช้จ่าย โรงงาน | ยอดรวม | ยอดสะสม |
| 2 ม. | XX | 2 ม. | XX | | | | |

ผู้จัดทำบันทึก นายสงี่ยมชัย ผู้ตรวจสอบ นายสงี่ยมชัย

ค. ค่าใช้จ่ายโรงงาน

ค่าใช้จ่ายโรงงาน เป็นต้นทุนในการต่อเรือในส่วนที่นอกเหนือไปจากวัตถุดิบโดยตรงและค่าแรงโดยตรง

ค่าใช้จ่ายโรงงานจึงประกอบด้วย วัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงทางอ้อม และค่าใช้จ่ายโรงงานอื่น ๆ

๑. วิธีการและหลักการในการคิดค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้น พอจะกล่าวสรุปได้ดังนี้

- ก) วัตถุดิบทางอ้อม จะคิดต้นทุนวัตถุดิบทางอ้อมโดยใช้หลักการและวิธีการเหมือนวัตถุดิบโดยตรง ตามที่ได้กล่าวมาแล้ว โดยจะถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายโรงงาน
- ข) ค่าแรงทางอ้อม จะคิดค่าแรงทางอ้อมโดยใช้หลักการและวิธีการเหมือนกับการคิดค่าแรงโดยตรง ตามที่ได้กล่าวมาแล้ว โดยจะถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายโรงงาน
- ค) ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา จะคิดเป็นค่าใช้จ่ายตามจำนวนเงินที่ได้จ่ายไปจริง และคิดเป็นค่าใช้จ่ายในเดือนนั้นทั้งจำนวน แต่ถ้การซ่อมแซมบำรุงรักษามีจำนวนเงินมาก และสามารถยืดอายุการใช้งานของสินทรัพย์นั้นได้แล้ว ก็จะโอนค่าใช้จ่ายจำนวนนั้นไปเป็นรายจ่ายลงทุน (Capital Expenditure)
- ง) ค่าประกันภัย จะคิดเป็นค่าใช้จ่ายโรงงาน เฉพาะที่เป็นการประกันสินทรัพย์ต่าง ๆ ของฝ่ายโรงงาน โดยจะบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทุก ๆ เดือนโดยการตัดจ่ายเป็นรายเดือน
- จ) ค่าธรรมเนียมและใบอนุญาต จะคิดเป็นค่าใช้จ่ายโรงงานตามส่วนที่เกี่ยวข้องกับโรงงาน เช่น ค่าธรรมเนียมประกอบกิจการโรงงาน โดยจะคิดเป็นค่าใช้จ่ายตามระยะเวลาที่ได้รับประโยชน์จากใบอนุญาตนั้น
- ฉ) ค่าไฟฟ้า จะคิดเป็นค่าใช้จ่ายโรงงานเฉพาะส่วนที่เป็นของโรงงาน โดยจะประมาณการคostonสิ้นเดือนของทุกเดือน ส่วนผลแตกต่างจะสะสมเป็นเดือน ๆ ไป แล้วนำไปปรับปรุงคostonสิ้นปี

ข) ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ จะถือเป็นค่าใช้จ่ายตามอายุการใช้งานของสินทรัพย์นั้น ๆ โดยคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง (Straight Line Method) แต่อัตราที่ใช้จะไม่สูงกว่าที่ประมวลรัษฎากรกำหนด จะคิดค่าเสื่อมราคาทุกสิ้นเดือน และถือเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน

๒. การคิดค่าใช้จ่ายโรงงาน เข้าต้นทุนงานสั่งทำ

การคิดต้นทุนด้วยวิธีต้นทุนงานสั่งทำ จะสามารถทราบต้นทุนได้ทันทีเมื่องานเสร็จ ฉะนั้น การคิดค่าใช้จ่ายโรงงาน เข้าต้นทุนงาน จึงควรกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรซึ่งมีค่าใช้จ่ายเพื่อความสะดวกและรวดเร็วในการคิดต้นทุน

การจัดสรรค่าใช้จ่ายโรงงาน โดยใช้ชั่วโมงแรงงานโดยตรงจากใบวิเคราะห์และจำแนกค่าแรงเป็น เกณฑ์ และจัดสรรค่าใช้จ่ายโรงงาน เข้าต้นทุนงานต่าง ๆ ทุกสัปดาห์ หรือตามความเหมาะสมของกิจการต่อ เรือแต่ละแห่ง

การคำนวณอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรต่อหนึ่งชั่วโมงแรงงานโดยตรง จะต้องทำงบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานประจำปีขึ้นมาก่อน และทำประมาณการเกี่ยวกับแรงงานโดยตรง โดยเฉพาะจำนวนชั่วโมงแรงงานโดยตรง ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่าง สมมติ บริษัท กขค จำกัด ได้ประมาณการค่าใช้จ่ายโรงงานประจำปี ๒๕๒๓ เป็นเงิน ๓,๗๕๐,๐๐๐ บาท และประมาณการไว้ด้วยว่าจะต้องใช้แรงงานโดยตรงทั้งปี ๒๕๒๓ จำนวน ๒๐๐,๐๐๐ ชั่วโมง การคำนวณอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรจะได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร} &= \frac{\text{ค่าใช้จ่ายโรงงาน}}{\text{จำนวนชั่วโมงแรงงานโดยตรง}} \\ &= \frac{๓,๗๕๐,๐๐๐ \text{ บาท}}{๒๐๐,๐๐๐ \text{ ชั่วโมงแรงงานโดยตรง}} \end{aligned}$$

$$\text{อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร} = ๑๘.๗๕ \text{ บาท/ชั่วโมงแรงงานโดยตรง}$$

อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรเท่ากับ ๑๘.๗๕ บาท/ชั่วโมงแรงงานโดยตรง หมายความว่า ถ้าหากงานสั่งทำใดก็ตามที่ใช้แรงงานคนทำงานที่เกี่ยวกับการต่อเรือเป็นเวลานาน ๑ ชั่วโมงแล้ว ก็จะใช้ค่าใช้จ่ายโรงงาน เข้ากับงานสั่งทำนั้น เป็นเงิน ๑๘.๗๕ บาท



ฉะนั้น หากงานสิ่งทำใดก็ตามที่ได้ใช้แรงงานโดยตรงไปเป็นจำนวนกี่ชั่วโมงแล้ว ก็ให้นำอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรที่ได้เท่ากับ ๑๘.๗๕ บาท/ชั่วโมงแรงงานโดยตรง ไปคูณ ก็จะทราบต้นทุนของค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับงานสิ่งทำนั้น

จำนวนชั่วโมงแรงงานโดยตรงของแต่ละงานสิ่งทำจะทราบได้จากใบวิเคราะห์และจำแนกค่าแรง

๓. วิธีบันทึกบัญชีเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโรงงาน

ก) เมื่อเกิดค่าใช้จ่ายโรงงานขึ้น จะบันทึกบัญชีทุกครั้งที่เกิดค่าใช้จ่ายโรงงาน โดยลงบัญชี ดังนี้

| | |
|-----------------------------------|----|
| เดบิต บัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน | XX |
| เครดิต บัญชีเงินสด | XX |
| บัญชีธนาคาร | XX |
| บัญชีเจ้าหนี้ | XX |

ต้องบันทึกบัญชีย่อยโดย เดบิตตามประเภทค่าใช้จ่าย

ข) เมื่อจัดสรรค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นต้นทุนการผลิตของงาน จะบันทึกค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรในบัญชีทุกสัปดาห์ ตามจำนวนที่คำนวณได้จากการนำจำนวนชั่วโมงแรงงานโดยตรงที่เกิดขึ้นจากใบวิเคราะห์และจำแนกค่าแรง ไปคูณกับอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรต่อหนึ่งชั่วโมงแรงงานโดยตรง การลงบัญชีเป็นดังนี้

| | |
|------------------------------------|----|
| เดบิต บัญชีงานระหว่างทำ | XX |
| เครดิต บัญชีค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร | XX |

ค) บันทึกค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นตอนสิ้นเดือน จะบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายโรงงานบางประเภทที่ประมาณการขึ้นตอนสิ้นเดือน เช่นค่าไฟฟ้า การคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์และการคิดค่าใช้จ่ายที่เป็นของเดือนนั้น เช่น ค่าประกันภัยจ่ายล่วงหน้า โดยจะบันทึกบัญชีตอนสิ้นเดือน ดังนี้

เดบิต บัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน

เครดิต บัญชีค่าไฟฟ้าค่างจ่าย

บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม

บัญชีค่าประกันภัยจ่ายล่วงหน้า

บัญชีค่าธรรมเนียมฯ จ่ายล่วงหน้า

ต้องบันทึกบัญชีย่อย โดย เดบิตตามประเภทค่าใช้จ่าย

ง) เมื่อปิดบัญชีค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร เข้าบัญชีคุมค่าใช้จ่ายโรงงาน จะบันทึกบัญชีทุกสิ้นเดือน โดยการปิดโอนค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรไปเข้าบัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน ซึ่งลงบัญชีดังนี้

เดบิต บัญชีค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร

เครดิต บัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน

จ) เมื่อปิดบัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน โอนผลต่างที่เกิดขึ้นจากการคิดค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร เข้าต้นทุนงานต่าง ๆ สูงหรือต่ำไปในแต่ละเดือน โดยนำไปปรับปรุงตัวเลขในบัญชีคุมงานระหว่างทำ สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ และต้นทุนสินค้าขายทุกสิ้นเดือน ตามอัตราส่วนของผลต่างที่เกิดขึ้น หาดำยจำนวนชั่วโมงแรงงานโดยตรงที่เกิดขึ้นในเดือนนั้น คูณกับจำนวนชั่วโมงแรงงานโดยตรงที่ใช้ในแต่ละงาน การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

๑) กรณีคิดค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรต่ำไป

เดบิต บัญชีงานระหว่างทำ XX

บัญชีสินค้าสำเร็จรูป XX

บัญชีต้นทุนสินค้าขาย XX

เครดิต บัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน XX

พร้อมกันนี้ ต้องปรับปรุงตัวเลขในงบต้นทุนงานต่าง ๆ หรืออัตราย่อยสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ ให้เพิ่มขึ้นตอนสิ้นเดือนตามวิธีการดังกล่าวข้างต้น

๒) กรณีคิดค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรสูงไป

| | | |
|--------|-----------------------------|----|
| เดบิต | บัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายโรงงาน | XX |
| เครดิต | บัญชีงานระหว่างทำ | XX |
| | บัญชีสินค้าสำเร็จรูป | XX |
| | บัญชีต้นทุนสินค้าขาย | XX |

พร้อมกันนี้ ต้องปรับปรุงตัวเลขในงบต้นทุนงานต่าง ๆ หรือบัตรย่อยสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือให้ลดลงตอนสิ้นเดือน ตามวิธีการดังกล่าวข้างต้น

การบันทึกบัญชีในขั้นต่อไปเกี่ยวกับเหตุการณ์ต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น นอกเหนือจากที่กล่าวมาข้างต้นทั้งหมด มีดังนี้

การบันทึกต้นทุนเรือที่ต่อเสร็จ จะบันทึกบัญชีทุกครั้ง เมื่องานสั่งทำนั้นเสร็จแล้ว โดยโอนต้นทุนของเรือที่ต่อเสร็จจากบัญชีงานระหว่างทำไปบัญชีสินค้าสำเร็จรูป โดยได้ตัวเลขต้นทุนของเรือจากงบต้นทุนงานสั่งทำนั้น การบันทึกบัญชีมีดังนี้

| | | |
|--------|----------------------|----|
| เดบิต | บัญชีสินค้าสำเร็จรูป | XX |
| เครดิต | บัญชีงานระหว่างทำ | XX |

บันทึกรับสินค้าสำเร็จรูปในบัตรย่อยสินค้าสำเร็จรูป

การบันทึกต้นทุนเรือที่ขาย จะบันทึกบัญชีทุกครั้ง เมื่อขายหรือส่งมอบเรือลำนั้นแล้ว โดยบันทึกบัญชี ดังนี้

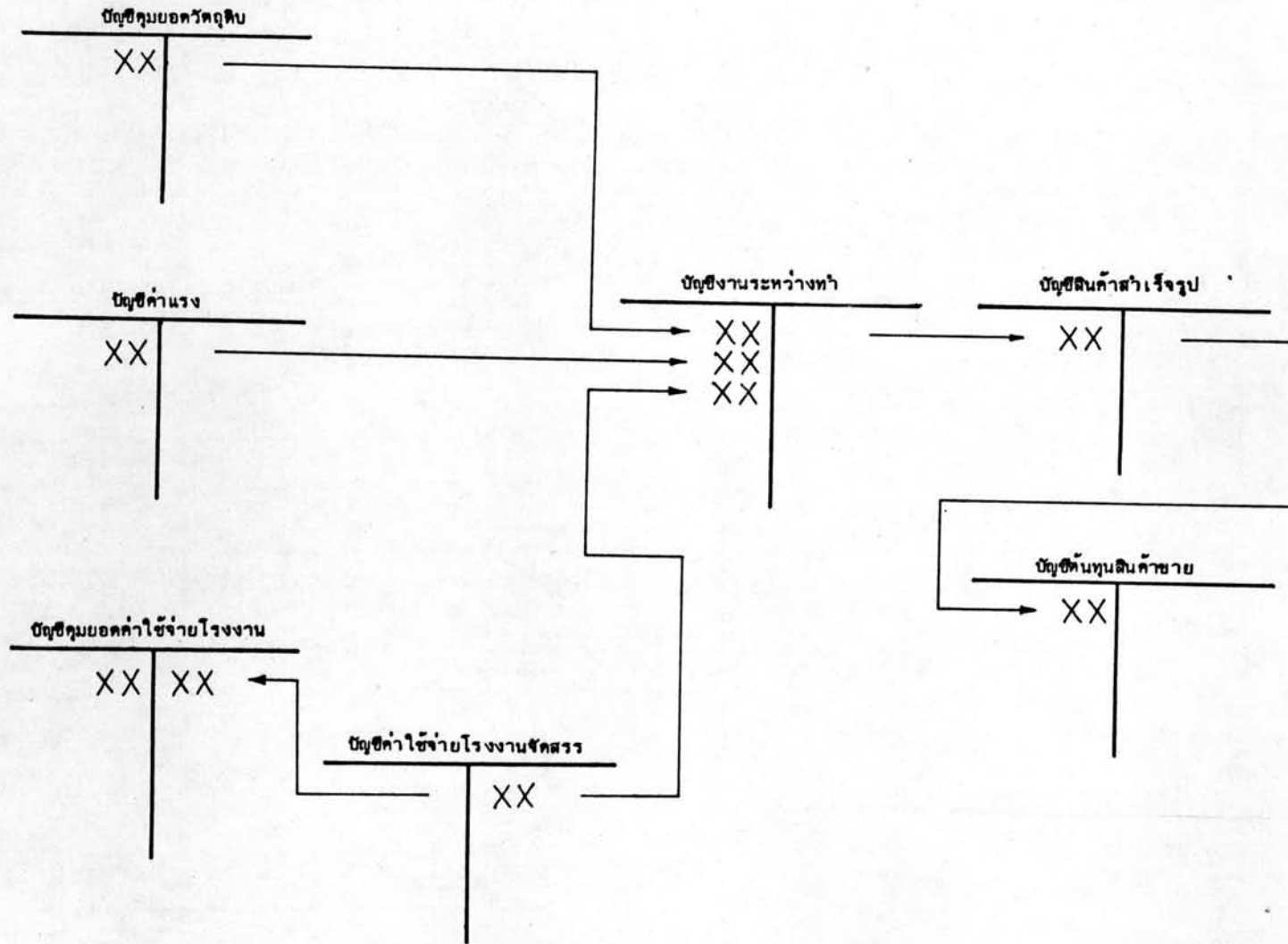
| | | |
|--------|-------------------|----|
| เดบิต | บัญชีลูกหนี้ | XX |
| เครดิต | บัญชีขาย | XX |
| เดบิต | บัญชีต้นทุนสินค้า | XX |
| เครดิต | บัญชี | XX |

พร้อมทั้งตัดบัตรย่อยสินค้าสำเร็จรูป

การบันทึกบัญชีคุมยอดของระบบต้นทุนงานสั่งทำดังที่กล่าวมาทั้งหมด สามารถแสดงให้เห็น

ภาพที่ ๖.๑๐

แสดงการบันทึกบัญชีของระบบต้นทุนงานสั่งทำ ของบริษัท กขค จำกัด



การ เสนอรายงานและการวิเคราะห์

การ เสนอรายงานและการวิเคราะห์ สำหรับกิจการต่อเรือในประเทศไทย เพื่อเสนอ
ต่อฝ่ายบริหารในการตัดสินใจ ครวมดังนี้

๑. ควรมีการวิเคราะห์เกี่ยวกับการใช้วัตถุดิบบางชนิด เช่น การวิเคราะห์การใช้
ลวดเชื่อม (รูปภาพที่ ๖.๑) และการวิเคราะห์การใช้สี (รูปภาพที่ ๖.๒) เพื่อให้ทราบถึงผลต่าง
ระหว่างประมาณการกับที่เกิดขึ้นจริงว่ามีมากน้อยเพียงใด และสามารถส่งการได้ทันที โดยเสนอผล
การวิเคราะห์ ทุกสัปดาห์

๒. การรายงานผลการปฏิบัติงานของฝ่ายโรงงาน ในแต่ละเดือน โดยให้นายช่าง
ใหญ่เป็นผู้ประมาณการงานที่ทำเสร็จของงานต่าง ๆ ในแต่ละเดือน แล้วนำยอดเงินที่เกิดขึ้นในงาน
สิ่งต่าง ๆ เกี่ยวกับวัตถุดิบโดยตรง ค่าแรงโดยตรง ค่าใช้จ่ายโรงงาน (จากงบต้นทุนงาน)
มากรอกตามลำดับ โดยรวมยอดต้นทุนสำหรับเดือน และยอดสะสมตั้งแต่เริ่มจนถึงปัจจุบัน (รูปภาพที่
๖.๑๐)

๓. การวิเคราะห์เปรียบเทียบประมาณการต้นทุนกับที่เกิดขึ้นจริง จะวิเคราะห์ทุกเดือน
โดยการประมาณอัตราร้อยละของงานที่สำเร็จของงานสั่งทำ (จากข้อ ๒.) ไปคู่กับการประมาณการ
ต้นทุนเรือเกี่ยวกับวัตถุดิบโดยตรง ค่าแรงโดยตรง และค่าใช้จ่ายโรงงาน (เมื่อตอนประมาณการ
ต้นทุนเพื่อประกวดราคา) ส่วนยอดต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงหาได้จากข้อ ๒. แล้วจึงหาผลต่างทั้งจำนวน
และคิดเป็น เปอร์เซนต์ โดยถอยยอดประมาณการเป็นร้อยละเปอร์เซนต์ (รูปภาพที่ ๖.๑๑)

๔. การสรุปผลการดำเนินงาน เรือที่ต่อเสร็จแล้วสามารถที่จะหาผลกำไร (ขาดทุน)
เบื้องต้นของงานได้ทันที โดยเสนอให้ฝ่ายบริหารทราบเมื่อเรือต่อเสร็จหรือส่งมอบแล้ว (รูปภาพที่
๖.๑๒)

๕. การวิเคราะห์เปรียบเทียบผลต่าง โดยทำการวิเคราะห์ งานสั่งทำที่ทำ
เสร็จแล้ว เพื่อที่จะทราบว่าวัตถุดิบโดยตรง ค่าแรงโดยตรง และค่าใช้จ่ายโรงงาน ตามที่ประมาณ
ต้นทุนเรือเพื่อประกวดราคาเรือที่ต่อ โดยเฉพาะวัตถุดิบโดยตรงซึ่งได้มีการประมาณต้นทุนไว้ตามชนิด
ของวัตถุดิบ เมื่อเปรียบเทียบกับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงมีผลต่างเกิดขึ้นอย่างไร เช่น ถ้าใช้วัตถุดิบโดยตรงเกิน
ประมาณการไปมากก็จะทำให้รู้ว่าเกิดข้อบกพร่องขึ้นในการปฏิบัติงาน (รูปภาพที่ ๖.๑๓)

ภาพที่ ๖.๑๑

บริษัท กยค จำกัด

รายงานผลการปฏิบัติงาน

ประจำเดือน.....

| <u>งานเลขที่</u> | <u>ประมาณงานเสร็จ</u> | <u>วัตถุประสงค์โดยตรง</u> | <u>ค่าแรงโดยตรง</u> | <u>ค่าใช้จ่ายโรงงาน</u> | <u>ยอดรวมเดือน</u> | <u>ยอดสะสม</u> |
|------------------|-----------------------|---------------------------|---------------------|-------------------------|--------------------|----------------|
| XX | X% | XX | XX | XX | XX | XX |
| XX | X% | XX | XX | XX | XX | XX |
| XX | X% | XX | XX | XX | XX | XX |
| XX | X% | XX | XX | XX | XX | XX |
| XX | X% | <u>XX</u> | <u>XX</u> | <u>XX</u> | <u>XX</u> | <u>XX</u> |
| | รวม (บาท) | <u>XX</u> | <u>XX</u> | <u>XX</u> | <u>XX</u> | <u>XX</u> |

รายงานโดย.....

ตำแหน่ง.....

...../...../.....

ภาพที่ ๖.๑๒

บริษัท กขค จำกัด

การวิเคราะห์เปรียบเทียบประมาณการต้นทุนกับที่เกิดขึ้นจริง

ประจำเดือน.....

หน่วย : บาท

| งาน เลขที่ | ประมาณงาน ที่ทำเสร็จ (ร้อยละ) | วัตถุดิบโดยตรง | | | | ค่าแรงโดยตรง | | | | ค่าใช้จ่ายโรงงาน | | | | ยอดรวม | | | |
|---------------|-------------------------------------|----------------|----------|--------|---|--------------|----------|--------|---|------------------|----------|--------|---|--------|----------|--------|---|
| | | ประมาณ | เกิดจริง | ผลต่าง | | ประมาณ | เกิดจริง | ผลต่าง | | ประมาณ | เกิดจริง | ผลต่าง | | ประมาณ | เกิดจริง | ผลต่าง | |
| | | | | จำนวน | % | | | จำนวน | % | | | จำนวน | % | | | จำนวน | % |
| XX | XX | XX | XX | XX | X | XX | XX | XX | X | XX | XX | XX | X | XX | XX | XX | X |
| XX | XX | XX | XX | XX | X | XX | XX | XX | X | XX | XX | XX | X | XX | XX | XX | X |
| XX | XX | XX | XX | XX | X | XX | XX | XX | X | XX | XX | XX | X | XX | XX | XX | X |
| XX | XX | XX | XX | XX | X | XX | XX | XX | X | XX | XX | XX | X | XX | XX | XX | X |
| XX | XX | XX | XX | XX | X | XX | XX | XX | X | XX | XX | XX | X | XX | XX | XX | X |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | |

.....
ผู้วิเคราะห์

ภาพที่ ๖.๑๓

บริษัท กขค จำกัด

สรุปผลการดำเนินงาน

| | |
|--------------------------|-----------------|
| เริ่มปฏิบัติงาน..... | งาน เลขที่..... |
| สิ้นสุดวันที่..... | ชื่องาน..... |
| รวม เป็นระยะเวลา.....วัน | เจ้าของงาน..... |
| ผู้ควบคุมงาน..... | ผู้สรุปผล..... |

| | | |
|---------------------------------|-----------|-----------|
| ขาย (สัญญาว่าจ้าง) | | XX |
| <u>หัก</u> ต้นทุนวัตถุดิบโดยตรง | XX | |
| ค่าแรงโดยตรง | XX | |
| ค่าใช้จ่ายโรงงาน | <u>XX</u> | <u>XX</u> |
| กำไร (ขาดทุน) เบื้องต้น | (บาท) | <u>XX</u> |

ภาพที่ ๖.๑๔

บริษัท กษค จำกัด

การวิเคราะห์เปรียบเทียบผลต่างๆ

งานสั่งทำที่..... ชื่อเรือ.....
 เริ่มปฏิบัติงาน..... สิ้นสุดวันที่.....
 ผู้ควบคุมงาน..... วิเคราะห์เมื่อ.....

| ลำดับ ที่ | รายการ | ประมาณการกำหนดไว้ | | ตามที่เกิดขึ้นจริง | | ผลต่างๆ | |
|--------------|--------------------------|-------------------|--------|--------------------|--------|---------|--------|
| | | จำนวน | ร้อยละ | จำนวน | ร้อยละ | จำนวน | ร้อยละ |
| ๑ | วัสดุดิบโดยตรง (บาท) | | | | | | |
| ๒ | ลวดเชื่อม (ก.ก.) | | X | | X | | |
| ๓ | สี (แกลลอน) | | X | | X | | |
| ๔ | แรงงานโดยตรง (บาท) | | | | | | |
| ๕ | ค่าใช้จ่ายโรงงาน (บาท) | | | | | | |
| ๖ | จำนวนชั่วโมงแรงงานโดยตรง | | X | | X | | |
| | รวม | | ๑๐๐ | | ๑๐๐ | | |

สรุป.....

.....
 ผู้วิเคราะห์

...../...../.....

ประโยชน์ของการใช้วิธีการบัญชีต้นทุนงานสั่งทำที่เสนอแนะ อาจสรุปเป็นข้อ ๆ ได้ ดังนี้

๑. สามารถทราบต้นทุนของสินค้าคงเหลือ ได้แก่ สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ งานระหว่างทำ และวัตถุดิบคงเหลือ ได้ทุกวันหรือทุกสัปดาห์หรือทุกเดือน เพื่อใช้ประโยชน์ในการทำงบการเงิน และการวิเคราะห์ต่าง ๆ
๒. สามารถตรวจสอบยอดซึ่งกันและกันได้ เนื่องจากมีการบันทึกบัญชีคุมยอดในสมุดบัญชี กับบัญชีย่อยต่าง ๆ อาทิเช่น
 - ก) บัญชีงานระหว่างทำในสมุดบัญชี จะต้องมียอดจำนวนเงิน เท่ากับผลรวมสะสมของจำนวนเงินของงานสั่งทำต่าง ๆ ในงบต้นทุนงานสั่งทำ (Job Order Cost Sheet)
 - ข) บัญชีสินค้าสำเร็จรูปในสมุดบัญชี ต้องมียอดจำนวนเงิน เท่ากับผลรวมของจำนวนเงินในบัตรย่อยสินค้าสำเร็จรูป (เรือที่ต่อเสร็จ)
 - ค) บัญชีคุมยอดวัตถุดิบในสมุดบัญชี จะต้องมียอดจำนวนเงิน เท่ากับผลรวมของจำนวนเงินในบัตรย่อยวัตถุดิบชนิดต่าง ๆ
๓. สามารถทราบต้นทุนของเรือได้ทันที เมื่อเรือต่อเสร็จก็ทราบต้นทุนของเรือได้จากงบต้นทุนงานสั่งทำของงานที่ทำเสร็จแล้ว
๔. สามารถทราบผลการดำเนินงาน เมื่อเรือต่อเสร็จก็สามารถจะทราบผลกำไร (ขาดทุน) เบื้องต้นจากการทำงานสั่งทำนั้นได้
๕. สามารถควบคุมต้นทุนโดยการวิเคราะห์ต้นทุนจริงกับต้นทุนที่ประมาณไว้ โดยการนำประมาณการต้นทุนเรือที่ได้ทำไว้ มาเปรียบเทียบกับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง เพื่อหาผลต่างและวิเคราะห์หาสาเหตุที่ทำให้เกิดผลต่าง ซึ่งจะช่วยให้ผู้ปฏิบัติงานต่าง ๆ พยายามทำงานให้มีประสิทธิภาพ และพยายามไม่ให้เกิดประมาณการที่ทำไว้ นอกจากนี้ยังได้ข้อมูลที่จะใช้ในการประมาณงานชิ้นต่อไป และช่วยในการตัดสินใจต่าง ๆ ในอนาคตอีกด้วย

ปัญหาอื่นที่เกี่ยวข้องกับกิจการอุตสาหกรรมต่อเรือในประเทศไทย

อาจแบ่งออกได้ดังนี้ คือ

- ก. ปัญหาด้านการเงิน
- ข. ปัญหาการขาดนโยบายที่แน่นอนของรัฐ

- ค. ปัญหาความนิยมต่างชาติ
- ง. ปัญหาเงื่อนไขการว่าจ้างของหน่วยราชการและรัฐวิสาหกิจ
- จ. ปัญหาด้านภาษี
- ก. ปัญหาด้านการเงิน

เนื่องจากกิจการต่อเรือเป็นอุตสาหกรรมชนิดหนึ่งที่ต้องใช้เงินลงทุนสูง เช่น ๕๐ ล้านบาท และต้องมีเงินทุนหมุนเวียนในการดำเนินงานอีกประมาณ ๕ ล้านบาทต่อเดือน อีกทั้งยังเป็นอุตสาหกรรมที่ต้องลงทุนเป็นระยะเวลานานกว่าจะคืนทุนได้ เพราะอัตราผลตอบแทนที่ได้รับนั้นอยู่ในอัตราที่ต่ำเมื่อเปรียบเทียบกับกิจการประเภทอื่น ๆ ทั้งนี้เพราะภาวะการแข่งขันจากต่างประเทศนั้นมีมากกว่าธุรกิจประเภทอื่น นอกจากนี้สถาบันทางการเงิน เช่นธนาคารพาณิชย์ก็มักไม่สนใจให้กู้ในโครงการระยะยาวเช่นนี้ เพราะการต่อเรือแต่ละลำจะใช้เวลาประมาณ ๑-๒ ปี ธนาคารจึงหันไปให้ธุรกิจอื่นกู้ในระยะสั้น โดยได้รับผลตอบแทนที่แน่นอนและมีความเสี่ยงภัยที่น้อยกว่า หรือธนาคารอาจยอมให้กู้แต่ก็จะคิดดอกเบี้ยในอัตราที่สูงและมีเงื่อนไขมากมายจนเป็นภาระที่กิจการต่อเรือไม่สามารถจะทำตามได้ จึงเป็นอีกสาเหตุหนึ่งที่ทำให้กิจการต่อเรือโดยทั่วไปต้องขาดเงินทุนหมุนเวียน

ปัญหาอีกประการหนึ่งก็คือ ต้องจัดเครดิตระยะยาวให้กับลูกค้า โดยเฉพาะลูกค้าที่เป็นหน่วยงานของรัฐที่ว่าจ้างต่อเรือ โดยมีเงื่อนไขการชำระเงินนานนับปี เช่น ๓ ปี โดยจะจ่ายชำระตามงบประมาณที่จะได้รับเป็นปี ๆ ไป จึงทำให้กิจการต่อเรือต้องรับภาระในการหาแหล่งเงินทุนให้แก่ลูกค้าประเภทนี้เพิ่มขึ้นอีก ซึ่งก็เป็นการเพิ่มภาระในการจ่ายดอกเบี้ยที่ภูม่านั้น และดอกเบี้ยก็มีแนวโน้มที่สูงขึ้นด้วย

ข. ปัญหาที่รัฐขาดนโยบายที่แน่นอน

ตามที่เป็นอยู่ในปัจจุบันนี้ รัฐบาลยังขาดนโยบายที่แน่นอน เกี่ยวกับการพัฒนาสมุทรานาภาพ และการพาณิชย์นาวี

รัฐบาลได้ประกาศใช้ พระราชบัญญัติการพาณิชย์นาวี พ.ศ. ๒๕๒๑ ซึ่งมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ ๑๔ ธันวาคม ๒๕๒๑ ปรากฏว่าในพระราชบัญญัติฉบับนี้ไม่ได้กล่าวถึงการให้ความช่วยเหลือหรือผลประโยชน์ที่กิจการอู่เรือ (การต่อเรือและซ่อมเรือ) จะได้รับจากพระราชบัญญัตินี้ แต่ผู้ประกอบการกิจการขนส่งทางทะเลจะได้รับผลประโยชน์มากมาย

ตลอดจนรัฐบาลมิได้ตั้ง เป้าหมายให้ชัดเจนลงไปว่าจะพัฒนาการพาณิชย์นาวีของไทย ที่เกี่ยวกับกิจการต่อเรือเป็นขั้นตอนอย่างไร ซึ่งผิดกับในต่างประเทศที่กิจการต่อเรือมีความเจริญก้าวหน้า เพราะรัฐบาลได้กำหนดขั้นตอนพัฒนาการพาณิชย์นาวีไว้อย่างชัดเจนมาก เช่น สหรัฐอเมริกา เกาหลีใต้ สิงคโปร์ เป็นต้น โดยรัฐบาลของประเทศดังกล่าวจะให้ความร่วมมือและสนับสนุนกิจการต่อเรือภายในประเทศเป็นอย่างดี เช่นสหรัฐอเมริกา รัฐบาลได้กำหนดเป็นแผนระยะยาวไว้ว่า ไม่ว่าภาวะทางเศรษฐกิจทางด้านเอกชนจะเป็นอย่างไรก็ตาม รัฐบาลจะจัดการให้มีการสร้างเรือเพื่อใช้ในการป้องกันประเทศโดยกำหนดจำนวนที่ลำต่อปี และเป็นเวลาติดต่อกันนานกี่ปี โดยรัฐบาลจะให้กิจการต่อเรือภายในประเทศเป็นผู้จัดการต่อเรือเอง ทั้งนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของนโยบายการสร้างสมุทราณาภาพและพัฒนาการพาณิชย์นาวีของประเทศให้มั่นคง และเตรียมรับภาวะฉุกเฉินซึ่งอาจจะเกิดขึ้นในอนาคตด้วย เป็นต้น

ค. ปัญหาความนิยมต่างชาติ

โดยปกติคนไทยมักไม่นิยมของที่ผลิตขึ้นได้เองในประเทศ ด้วยความคิดที่ฝังอยู่เสมอว่า คนไทยไม่มีความสามารถพอที่จะผลิตของดีได้เท่าต่างชาติ เรื่องนี้ไม่ได้เกิดขึ้นเฉพาะในอุตสาหกรรมเกี่ยวกับเครื่องอุปโภคบริโภคเท่านั้น หากมีผลกระทบมาถึงอุตสาหกรรมต่อเรือด้วย ทั้ง ๆ ที่ประเทศไทยมีสิ่งทีเอื้ออำนวยต่ออุตสาหกรรมประเภทนี้เช่น ช่างฝีมือ วิศวกรออกแบบ เป็นต้น แต่ผู้อยู่ในวงการบริษัทเดินเรือยังอ้างอยู่เสมอว่า กิจการต่อเรือของไทยไม่มีความสามารถจะรับงานต่อเรือได้ แม้จะมีผลงานพิสูจน์ให้เห็นแล้วว่าความสามารถในการต่อเรื่อนั้นมีอยู่ก็ตาม แต่โอกาสที่กิจการต่อเรือจะได้งานนั้นก็กลับมีน้อยกว่า ซึ่งก็เป็นอีกปัญหาหนึ่งที่ทำให้หน่วยงานของรัฐและธุรกิจ เอกชนนิยมว่าจ้างชาวต่างชาติต่อเรือ หรือซื้อเรือเก่าจากต่างประเทศเข้ามาใช้มากกว่าที่จะต่อเรือภายในประเทศ

ง. ปัญหาเงื่อนไขการว่าจ้างของหน่วยราชการและรัฐวิสาหกิจ

โดยปกติแล้วสัญญาว่าจ้างทำงานกับหน่วยราชการทุกแห่งมักจะมีรายละเอียดและเงื่อนไขมากมายจนบริษัทผู้รับ เหมางานต้อง เสียเปรียบอยู่ตลอดเวลาแล้ว ในกรณีที่มีการยื่นซองประกวดราคา เพื่อว่าจ้างต่อเรือนี้ ส่วนใหญ่แล้วหน่วยราชการจะตั้ง เงื่อนไขไว้มากมายจนปิดประตูมิให้กิจการ ต่อเรือในประเทศมีโอกาส เข้าร่วมประกวดราคาคด้วย หรืออาจจะไม่มีโอกาสที่จะชนะการประกวด ราคาเลย ทั้งนี้ยังไม่ต้องหวังไปถึงว่ากิจการต่อเรือในประเทศจะได้รับการสนับสนุนให้มีความ ได้เปรียบบริษัทต่างชาติ

ที่กล่าวเช่นนี้ก็เพราะว่า เงื่อนไขของทางราชการได้กำหนดไว้ว่า กิจการต่อเรือภายใน ประเทศที่จะเข้าประกวดราคาคด้วยนั้น จะต้องมีการประกันในการต่อเรือขนาดที่กำหนดมาแล้ว ไม่น้อยกว่าเท่านั้น เท่านั้น จึงทำให้ไม่มีกิจการต่อเรือในประเทศรายใดเลยที่จะมีคุณสมบัติครบ ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ได้ ฉะนั้น การกำหนดเงื่อนไขบางอย่างจึง เท่ากับเป็นการกีดกันมิให้กิจการต่อเรือ ภายในประเทศสามารถชนะการประกวดราคาคนั้นได้ อีกทั้งยังกำหนดไว้ด้วยว่า กิจการต่อเรือ ภายในประเทศที่จะเข้าประกวดราคาคด้วยนั้น จะต้องมีการร่วมทุนหรือร่วม กิจการด้วย

จ. ปัญหาด้านภาษี

กิจการต่อเรือในประเทศไทย นับเป็นอุตสาหกรรมที่ยังไม่เจริญก้าวหน้า เท่าที่ควร เมื่อเปรียบเทียบกับสิงคโปร์หรือเกาหลีใต้ เหตุผลส่วนหนึ่งก็เนื่องมาจากการจัดเก็บภาษี

วัตถุดิบที่ใช้ในการต่อเรือประมาณร้อยละ ๔๐ ของต้นทุนเรือ จะเป็นของที่ต้องสั่งซื้อ จากต่างประเทศ และรัฐบาลได้กำหนดอัตราอากรขาเข้า ภาษีการค้า และภาษีบำรุงเทศบาล เพื่อ จัดเก็บจากวัตถุดิบต่าง ๆ ที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ ซึ่งผิดกับต่างประเทศเช่น ประเทศสิงคโปร์

กล่าวคือ ทางรัฐบาลสิงคโปร์จะยกเว้นภาษีต่าง ๆ สำหรับวัตถุดิบที่ต้องสั่งซื้อจากต่างประเทศ ทั้งนี้เพื่อเป็นการส่งเสริมอุตสาหกรรมต่อเรือภายในประเทศ และสนับสนุนให้กิจการต่อเรือรับจ้าง ต่อเรือให้กับต่างชาติเพื่อนำเงินตราต่างประเทศเข้าประเทศได้อีกทางหนึ่ง เป็นต้น

โดยเฉพาะกิจการต่อเรือในประเทศไทย การสั่งซื้อวัตถุดิบเข้ามาจากต่างประเทศ ต้องเสียอากรขาเข้าในอัตราที่สูง เช่น เหล็กแผ่นจะเสียอากรขาเข้า ๓๐% ของมูลค่าที่ซื้อในราคา ซี.ไอ.เอฟ. (C.I.F.) และจะต้องเสียภาษีการค้าอีก ๑.๕% ของยอดรายรับของวัตถุดิบนั้น พร้อมกับเสียภาษีบำรุงเทศบาลอีก ๑๐% ของค่าภาษีการค้า จึงเห็นได้ว่าวัตถุดิบที่ซื้อจากต่างประเทศต้องเสียภาษีถึง ๓ ประเภทด้วยกัน (ดูตารางที่ ๖.๒)

เมื่อเรือที่ต่อเสร็จ เรียบร้อยแล้ว และมีขนาดต่ำกว่าสองร้อยห้าสิบตันกรอสแล้ว จะต้องเสียภาษีการค้าในฐานะรับจ้างทำของตามประเภทการค้าที่ ๔ ชนิด ๑(ฉ) อีกร้อยละ ๓ (ตามพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ ๑๐ พ.ศ. ๒๕๒๕) และภาษีบำรุงเทศบาลอีกร้อยละ ๑๐ ของค่าภาษีการค้า

แสดงว่ารัฐบาลเก็บภาษีการค้าซ้ำถึงสองครั้งในของสิ่งเดียวกัน จึงเป็นเหตุให้ต้นทุนของเรือที่ต่อภายในประเทศมีมูลค่าที่สูงขึ้น เป็นผลทำให้หน่วยราชการและบริษัทเดินเรือต่าง ๆ ในประเทศไทยหันไปว่าจ้างต่อเรือกับชาวต่างชาติ เช่น สิงคโปร์

สาเหตุอีกประการหนึ่งก็คือ หากบริษัทเอกชนสั่งซื้อเรืออูมิ เนียมดับเพลิงจากต่างประเทศ จะได้รับยกเว้นการเสียภาษีต่าง ๆ^๑ แต่ถ้าเรืออูมิ เนียมดับเพลิงดังกล่าวต่อภายในประเทศแล้ว เรือที่ต่อเสร็จจะต้องเสียภาษีการค้า ๓% และภาษีบำรุงเทศบาลอีก ๑๐% ของค่าภาษีการค้า

ข้อเสนอแนะบางประการในการแก้ปัญหาอื่นที่เกี่ยวข้องกับกิจการอุตสาหกรรมต่อเรือในประเทศไทย

จะขอกล่าวสรุปรวมกันเป็นข้อ ๆ ดังนี้ คือ

ก. รัฐบาลควรให้ความช่วยเหลือทางด้านการเงินแก่กิจการต่อเรือในประเทศไทย โดยอาจให้ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนดหลักเกณฑ์ในการปฏิบัติให้สอดคล้องกับการที่ธนาคารฯ ยอมให้ธุรกิจที่ส่งสินค้าไปขายต่างประเทศสามารถนำเลตเตอร์ออฟเครดิต (Letter of Credit) มาขายลด

^๑ สมภาษณ์ สมบูรณ์ โสมาภา, เจ้าหน้าที่โครงการแม่โขง, ๔ มีนาคม ๒๕๒๕.

ตารางที่ ๖.๒

บริษัท การต่อเรือ จำกัด

รายละเอียดการนำเข้าและค่าภาษี

วันที่ ๓ ธันวาคม ๒๕๒๓

| รายการ | จำนวน (หน่วย) | มูลค่า (บาท) | อัตราอากร | อากรขาเข้า (บาท) | อัตรากำไร มาตรฐาน | อัตรา ภาษีการค้า | ภาษีการค้า (บาท) | ภาษีบำรุง เทศบาล (บาท) |
|----------------|---------------|--------------|-----------|---------------------|----------------------|---------------------|---------------------|---------------------------|
| เหล็กแผ่น | ๗๔,๒๔๕ ก.ก. | ๖๒๑,๐๘๙.๔๒ | ๓๐% | ๑๘๖,๓๒๖.๘๓ | ๖.๕% | ๑.๕% | ๑๒,๘๙๘.๔๗ | ๑,๒๘๙.๘๕ |
| อลูมิเนียมแผ่น | ๔,๒๕๐ ก.ก. | ๒๑๘,๙๕๖.๗๕ | ๒๕% | ๕๔,๗๓๙.๑๙ | ๗% | ๑.๕% | ๔,๓๙๒.๘๒ | ๔๓๙.๒๘ |
| เครื่องยนต์ | ๑ ชุด | ๕๓๑,๒๘๙.๗๕ | ๑๕% | ๗๙,๖๙๓.๕๖ | ๑๓% | ๓% | ๒๐,๗๑๒.๓๓ | ๒,๐๗๑.๒๓ |
| อุปกรณ์ไฟฟ้า | ๑ ชุด | ๒๔,๗๑๓.๗๕ | ๓๐% | ๗,๔๑๔.๑๓ | ๒๖% | ๗% | ๒,๘๓๓.๖๘ | ๒๘๓.๓๗ |

ที่มา : ฝ่ายบัญชีและการเงินของบริษัทการต่อเรือ จำกัด

กับธนาคารแห่งประเทศไทย โดยผ่านธนาคารพาณิชย์ได้ และคิดดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำ เช่น สมมติว่า ถ้าหน่วยราชการหรือรัฐวิสาหกิจใดได้ทำสัญญาว่าจ้างกับกิจการต่อเรือภายในประเทศรายใดแล้ว ก็ให้กิจการต่อเรือนั้นสามารถนำสัญญาว่าจ้างนั้นมาค้ำประกัน เพื่อขอกู้เงินประมาณ ๗๐% ของมูลค่าที่ว่าจ้าง โดยธนาคารแห่งประเทศไทยคิดอัตราดอกเบี้ย ๗-๑๐% ต่อปี

การช่วยเหลือดังกล่าวจะทำให้เงินทุนหมุนเวียนของกิจการต่อเรือดีขึ้น และสามารถสั่งซื้อวัตถุดิบได้ในคราวเดียวกัน เพื่อป้องกันมิให้ราคาระดับสูงขึ้นไปอีก อันจะทำให้ต้นทุนของเรือสูงขึ้นด้วย

ส่วนหลักประกันที่ธนาคารฯ จะได้จากผู้ยืมก็คือ ให้ธนาคารพาณิชย์เป็นผู้ค้ำประกันผู้ยืม เป็นต้น

ข. ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการพาณิชย์ พ.ศ. ๒๕๒๑ และกฎกระทรวง ฉบับที่ ๒ พ.ศ. ๒๕๒๔ ที่ประกาศออกมาใช้ และได้ให้ความช่วยเหลือแก่เรือไทยที่รับขนส่งสินค้าระหว่างประเทศ โดยระบุไว้ว่า ของที่ทางราชการ องค์การของรัฐ หน่วยงานของรัฐ หรือรัฐวิสาหกิจที่ส่งหรือนำเข้าของนั้น เข้ามาจากต่างประเทศโดยทางเรือแล้ว จะต้องใช้เรือของไทยในเส้นทางที่เรือไทยแล่นอยู่ และยังให้สิทธิพิเศษแก่ผู้ส่งของที่ส่งของออกไปขายต่างประเทศ หรือส่งของจากต่างประเทศเข้ามาในไทยโดยเรือไทยแล้ว จะมีสิทธิหักเงินจำนวนไม่เกินร้อยละ ๕๐ ของค่าระวางและหรือเงินอย่างอื่นที่ได้เสียไปตามปกติในการขนส่งออกจากเงินได้สุทธิ หรือกำไรสุทธิ

จึงคิดว่าการกำหนดวิธีการต่าง ๆ จะเป็นการช่วยสนับสนุนให้ใช้เรือไทยในการขนส่ง และให้ผลประโยชน์แก่ผู้ใช้เรือไทยในการบรรทุกระหว่างประเทศมากขึ้น ซึ่งเป็นทางหนึ่งในการประหยัดเงินตราไม่ให้จ่ายออกไปต่างประเทศด้วย

หากรัฐบาลช่วยสนับสนุนและช่วยเหลือกิจการต่อเรือในประเทศไทยด้วยแล้ว ก็ควรกำหนดนโยบายเพิ่มเติมต่อไปอีกว่า ผู้ส่งของออกไปขายต่างประเทศ หรือส่งของจากต่างประเทศเข้ามาในประเทศไทยโดยเรือไทยและเรือลำนั้นอยู่ในประเทศไทยด้วยแล้ว จะได้รับสิทธิพิเศษมากกว่าที่ใช้เรือไทยแต่ต่อจากต่างประเทศ ก็เป็นอีกหนทางหนึ่งที่จะช่วยสนับสนุนกิจการเดินเรือต่าง ๆ ของไทยให้

หันมาว่าจ้างต่อเรือภายในประเทศมากขึ้น และเป็นการสงวนเงินตราที่ต้องเสียออกไปต่างประเทศได้อีกเป็นจำนวนมาก

ค. การกำหนดเงื่อนไขในการประกวดราคาของหน่วยงานของรัฐและรัฐวิสาหกิจที่มีต่อกิจการต่อเรือในประเทศไทย ในส่วนที่ว่าต้องเคยต่อเรือขนาดนั้นมาแล้วก็ลำ เป็นต้น ควรจะยกเลิกได้แล้ว เนื่องจากเงื่อนไขดังกล่าวนอกจากจะไม่ช่วยสนับสนุนกิจการต่อเรือในประเทศไทยแล้ว ยังเป็นการกีดกันไม่ให้กิจการต่อเรือในไทยมีโอกาสได้รับงานนั้นมาทำด้วย เพราะการต่อเรือในแต่ละครั้งหรือแต่ละลำนั้นจะไม่เหมือนกัน อนึ่ง การที่จะกำหนดเงื่อนไขที่จะให้แน่ใจว่ามีความสามารถในการต่อเรือประเภทนั้นได้ไม่เป็นสิ่งจำเป็นเท่าใดนัก เนื่องจากก่อนที่จะต่อเรือ บริษัทต่อเรือจะต้องส่งแบบต่อเรือและรายละเอียดการคำนวณไปให้สมาคมจัดทำเนียบเรือ (ดังที่กล่าวมาแล้วในบทที่ ๓) เพื่อรับรองแบบต่อเรือ และกำหนดว่าเรือที่จะต่อนี้จัดอยู่ในชั้นไหน (Class) และในระหว่างต่อเรือดังกล่าวทางสมาคมก็จะส่งเจ้าหน้าที่มาควบคุมดูแลการต่อเรือเพื่อให้เป็นไปตามแบบเรือที่อนุมัติแล้ว เมื่อเรือต่อเสร็จก็จะมีการตรวจสอบและทดลองต่าง ๆ เพื่อให้แน่ใจว่าเรือที่ต่อขึ้นมานั้นมีคุณสมบัติถูกต้องและใช้งานได้แล้ว จึงออกใบรับรองเรือลำดังกล่าวให้

ฉะนั้น หน่วยงานของรัฐควรจะขอแสดงผลงานที่กิจการต่อเรือต่าง ๆ ได้ทำไปแล้วว่ามีอะไรบ้าง และพิจารณาจุดด้านอื่น ๆ ประกอบ ก็น่าจะเป็นการเพียงพอแล้ว การเปิดโอกาสให้กิจการต่อเรือภายในประเทศได้รับงานต่อเรืออยู่เสมอ ก็เป็นหนทางหนึ่งที่จะช่วยเสริมสร้างให้เกิดความชำนาญและมีประสบการณ์มากขึ้น อันจะนำไปตัดแปลงในการต่อเรือชนิดต่าง ๆ ได้ในอนาคต

ง. รัฐบาลควรที่จะกำหนดเงื่อนไขบางประการไว้ ในกรณีที่หน่วยงานของรัฐและรัฐวิสาหกิจได้เปิดการประกวดราคาว่าจ้างต่อเรือ และถ้าผู้ประกวดราคาได้เป็นชาวต่างชาติ ก็จะต้องให้ชาวต่างชาติต้องต่อเรื่อนั้นในประเทศไทยหรือให้ใช้ผู้ต่อเรือของคนไทย เพื่อช่วยให้คนไทยมีงานทำ คนงานมีประสบการณ์ในการต่อเรือมากขึ้น และผู้ต่อเรือก็มีรายได้เพิ่มขึ้นด้วย ส่วนผู้ควบคุมงานสามารถจะนำมาจากต่างประเทศได้

จ. การเปลี่ยนแปลงรายการหรือเพิ่มเติมรายการในสัญญาว่าจ้างที่กิจการต่อเรือกระทำกับหน่วยงานของรัฐนั้น ควรจะได้มีการเจรจาและทำความเข้าใจกันโดยเร็ว ซึ่งอาจตั้งเป็นรูปคณะกรรมการขึ้นมาพิจารณา โดยประกอบด้วย ผู้ว่าจ้าง ผู้รับจ้าง และผู้เชี่ยวชาญในเรื่องการ

ต่อเรือ เป็นต้น เพราะตามปกติการพิจารณาจนกระทั่งอนุมัติหรือไม่อนุมัติจะใช้เวลานานมากจนทำให้ผู้รับจ้างต้องรับภาระค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นเรื่อย หรือถ้าต่อเรือเสร็จไม่ทันตามกำหนดก็จะต้องถูกปรับอีก และทางหน่วยงานของรัฐก็จะได้เรือไปใช้ช้ากว่ากำหนด ซึ่งเป็นผลเสียหายแก่ทั้งสองฝ่าย ฉะนั้นถ้าตกลงกันได้เร็วเท่าใดก็เป็นผลดีแก่ทั้งสองฝ่ายเช่นกัน

ฉ. รัฐบาลควรกำหนดนโยบายในการสนับสนุนกิจการต่อเรือภายในประเทศ โดยกำหนดเป็นแผนระยะยาวไว้ เช่น การให้หน่วยงานของรัฐต่าง ๆ ใช้บริการของกิจการต่อเรือภายในประเทศมากกว่าการใช้บริการของต่างชาติ และในการประกวดราคา ถ้ากิจการต่อเรือภายในประเทศเสนอราคาสูงกว่าของต่างประเทศไม่เกิน ๒๐% (เปลี่ยนจาก ๑๕% เป็น ๒๐%) แล้ว ก็ให้กิจการต่อเรือภายในประเทศเป็นผู้ได้รับงานนั้นไปทำ

รัฐบาลควรมีนโยบายเพื่อสนับสนุนกิจการเดินเรือต่าง ๆ ในประเทศไทยให้ต่อเรือภายในประเทศ โดยการให้สิทธิพิเศษเป็นผลตอบแทน เช่น ให้บัตรส่งเสริมการลงทุนแก่ธุรกิจเดินเรือระหว่างประเทศที่ใช้เรือที่ต่อในประเทศไทย หรือให้หักค่าเสื่อมราคาของเรือที่ต่อในประเทศเพิ่มขึ้นอีก ๕% ของมูลค่าเรือ ออกจากกำไรสุทธิ เป็นเวลา ๓ ถึง ๕ ปี เป็นต้น

ช. ในด้านเกี่ยวกับภาษี รัฐบาลควรยกเว้นภาษีที่เรียกเก็บจากวัตถุดิบที่สั่งซื้อจากต่างประเทศ เพราะการเก็บภาษีดังกล่าวจะเป็นการเก็บภาษีซ้ำซ้อน กล่าวคือ วัตถุดิบที่ซื้อเข้ามาเพื่อใช้ในการต่อเรือต้องเสียภาษีไปแล้วครั้งหนึ่ง เมื่อเรือต่อเสร็จก็ต้องเสียภาษีการค้าอีกเป็นครั้งที่สอง

จึงขอเสนอให้ยกเว้นการเก็บภาษีทุกชนิดสำหรับวัตถุดิบต่าง ๆ ที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ แต่ให้เก็บภาษีการค้าเมื่อเรือได้ต่อเสร็จแล้ว จะเป็นการเก็บภาษีที่เป็นธรรม และเรียกเก็บจากการต่อเรือเพียงครั้งเดียว มิใช่เรียกเก็บภาษีจากทุกทอดที่มีการดัดแปลงวัตถุดิบ เพราะจะทำให้ต้นทุนของวัตถุดิบราคาสูงจนทำให้เรือที่ต่อเสร็จมีมูลค่าสูงจนทำให้กิจการต่อเรือต้องประสบกับผลขาดทุน หรือสู้ราคากับชาวต่างชาติไม่ได้

ซ. การยกเว้นการเก็บภาษีจากเรือบางชนิดที่นำเข้ามาจากต่างประเทศโดยไม่ต้องเสียภาษีนั้น ก็ควรจะปฏิบัติกับกิจการต่อเรือที่ต่อเรือชนิดนั้นด้วย มิใช่จะเก็บภาษีการค้าจากการต่อเรือทุกชนิดในประเทศ แต่ยกเว้นถ้าเรือที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ เป็นต้น