

การคำนวณต้นทุนงานสั่งทำสำหรับการรับทำบัญชี  
เพื่อกำหนดราคารับทำบัญชี :  
กรณีศึกษา บริษัท ไทย บิซิเนส แอคเค้านท์ติ้ง จำกัด

**ANALYZING JOB ORDER COSTING  
FOR ACCOUNTING SERVICE OF SETTING PRICE :  
CASE STUDY OF THAI BUSINESS ACCOUNTING CO.,LTD.**

ศรัญญา กำเหนิดศิลป์

การค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต วิชาเอกการบัญชี

คณะบริหารธุรกิจ

มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี

ปีการศึกษาที่ 2554

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี

การคำนวณต้นทุนงานสั่งทำสำหรับการรับทำบัญชี  
เพื่อกำหนดราคารับทำบัญชี :  
กรณีศึกษา บริษัท ไทย บิซิเนส แอคเค้านท์ติ้ง จำกัด

สร้อยญา กำหนดศิลป์

การค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร  
ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต วิชาเอกการบัญชี  
คณะบริหารธุรกิจ  
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี  
ปีการศึกษาที่ 2554  
ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี

**หัวข้อการค้นคว้าอิสระ**

การคำนวณต้นทุนงานสั่งทำสำหรับการรับทำบัญชี

เพื่อกำหนดราคารับทำบัญชี :

กรณีศึกษา บริษัท ไทย บิซิเนส แอคเค้านท์ติ้ง จำกัด

Calculation of Job Order Costing for Bookkeeping Services for  
the Purpose of Assigning Bookkeeping Service Costs:

A Case Study of Thai Business Accounting Company Limited

**ชื่อ - นามสกุล**

นางสาวศรัญญา กำเหนิดศิลป์

**วิชาเอก**

การบัญชี


**อาจารย์ที่ปรึกษา**


ผู้ช่วยศาสตราจารย์วัลลภ พิเชฐกุล

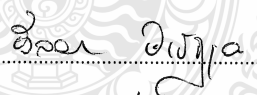
**ปีการศึกษา**

2554

**คณะกรรมการสอบการค้นคว้าอิสระ**

  
..... ประธานกรรมการ  
(รองศาสตราจารย์ ดร.พนารัตน์ ปานมณี)

  
..... กรรมการ  
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์จุฑาทิพย์ สองเมือง)

  
..... กรรมการ  
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์วัลลภ พิเชฐกุล)

คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี อนุมัติการค้นคว้าอิสระฉบับนี้  
เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบริหารธุรกิจ

  
..... คณบดีคณะบริหารธุรกิจ  
(รองศาสตราจารย์ ดร.ชนงกรณ์ กุณฑบุตร)

วันที่ 18 เดือน มีนาคม พ.ศ. 2555

หัวข้อการค้นคว้าอิสระ	การคำนวณต้นทุนงานสั่งทำสำหรับการรับทำบัญชี เพื่อกำหนดราคารับทำบัญชี :
ชื่อ-นามสกุล	กรณีศึกษา บริษัท ไทย บิซิเนส แอเคเค้าน์ดิง จำกัด นางสาวศรัญญา กำเหนิดศิลป์
วิชาเอก	การบัญชี
อาจารย์ที่ปรึกษา	ผู้ช่วยศาสตราจารย์วัลลภ พิเชฐกุล
ปีการศึกษา	2554

### บทคัดย่อ

การค้นคว้าอิสระนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาระบบต้นทุนงานสั่งทำและนำต้นทุนงานสั่งทำต่อหน่วยให้บริการไปกำหนดราคารับทำบัญชี ได้รวบรวมข้อมูลจากการศึกษาโครงสร้างองค์กร คำบรรยายลักษณะงาน การสัมภาษณ์ผู้บริหาร และผู้ปฏิบัติงานเกี่ยวกับขั้นตอนในการปฏิบัติงาน มีวิธีดำเนินการ ดังนี้ จำนวนให้บริการรับทำบัญชีทั้งสิ้น 21 บริษัท สามารถจัดกลุ่มลูกค้าตามประเภทธุรกิจได้ 2 ประเภท ได้แก่ ธุรกิจผลิต และธุรกิจซื้อมาขายไป ทำการศึกษาบริษัทตัวอย่าง 2 บริษัทจากแต่ละประเภทธุรกิจเกี่ยวกับบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ โดยนำต้นทุนกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต

จากการเข้าสังเกตการปฏิบัติงานจริงของพนักงานสามารถระบุต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการรับทำบัญชีได้ทั้งหมด 19 กิจกรรม ค่าแรงงานทางตรงถูกสะสมในบัตรบันทึกเวลางาน และการปันส่วนค่าใช้จ่ายจากบัญชีแยกประเภทเข้าสู่หน่วยให้บริการ โดยใช้เกณฑ์ระบุโดยตรงและปันส่วนตามน้ำหนักงานโดยอาศัยตัวหลักต้นทุนที่เหมาะสมเพื่อใช้เป็นฐานในการปันส่วนต้นทุน และแบ่งค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะคล้ายกันไว้ในกลุ่มเดียวกัน ซึ่งแบ่งได้ 4 กลุ่ม ได้แก่ 1. ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร 2. ค่าใช้จ่ายด้านเครื่องมือและอุปกรณ์ 3. ค่าใช้จ่ายด้านพื้นที่ 4. ค่าใช้จ่ายด้านวัสดุและอื่น ๆ

ผลการศึกษาทำให้ทราบต้นทุนต่อหน่วยให้บริการ โดยบริษัทในกลุ่มธุรกิจผลิตมีต้นทุนสูงกว่าบริษัทในกลุ่มธุรกิจซื้อมาขายไป เนื่องจากลักษณะของงานที่มีขั้นตอนซับซ้อนจึงใช้ระยะเวลาในการทำงานมาก มีผลทำให้ต้นทุนสูงกว่า และนำข้อมูลไปใช้ในการควบคุมและลดค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็น เพื่อให้มีสัดส่วนกำไรที่เพิ่มขึ้น โดยปรับราคาเพิ่มขึ้นให้น้อยที่สุด และสามารถนำข้อมูลต้นทุนงานสั่งทำไปใช้ในการวางแผนควบคุมต้นทุนให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพประสิทธิผล ให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อบริษัทต่อไป

<b>Independent Study Title</b>	Calculation of Job Order Costing for Bookkeeping Services for the Purpose of Assigning Bookkeeping Service Costs: A Case Study of Thai Business Accounting Company Limited
<b>Name-Surname</b>	Miss Saranya Kamnerdsin
<b>Major Subject</b>	Accounting
<b>Independent Study Advisor</b>	Assistant Professor Wallop Pichetkun
<b>Academic Year</b>	2011

## ABSTRACT

The independent study was carried out to investigate the job order costing system and to apply the unit cost of service for assigning the bookkeeping service costs. The data were gathered from the investigation of organizational structures, job descriptions, interviewing administrators and operators on the operation process. It was found that there were 21 bookkeeping service companies, and could be classified into two types of clients i.e. the manufacturing companies and merchandising companies. The two companies representing each type of business were examined. The study focused on job order cost accounting by applying the activity based costing with the overhead costing allocation.

According to the observation of the actual operation of the accounting operators, it was found that the bookkeeping service costs in accordance with 19 accounting tasks could be specified. The direct labor cost was accumulated in time record cards, the costing allocation from the general ledger was allocated into the unit of service, and the arbitrary allocation with the suitable cost driver for overhead costing allocation was used. The resembling costs were considered as the same group and could be divided into 4 types, i.e. 1) personnel costs, 2) tools and equipment costs, 3) site costs, and 4) material.

The study indicated the unit cost of service, and the manufacturing companies had production cost higher than the merchandising companies, since the task characteristics were complicated and a lot of time was spent on the tasks. This led to the higher cost and the application of the data for controlling and reducing unnecessary cost in order to gain more profits with lowest price increase, and the job order costing data could be used for the efficient cost control plans of the companies.

## กิตติกรรมประกาศ

การค้นคว้าอิสระฉบับนี้ สำเร็จลงได้ด้วยความกรุณาจาก รองศาสตราจารย์ ดร.พนารัตน์ ปานมณี ประธานกรรมการที่ปรึกษาค้นคว้าอิสระ ผู้ช่วยศาสตราจารย์จุฑาทิพย์ สองเมือง กรรมการวิชาเอก และผู้ช่วยศาสตราจารย์วัลลภ พิเชษฐกุล ผู้ทางคุณวุฒิที่กรุณาให้คำแนะนำและให้คำปรึกษา ตลอดจนให้ความช่วยเหลือแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ เพื่อให้สารนิพนธ์ฉบับนี้เสร็จสมบูรณ์ ผู้ทำการศึกษาขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูงไว้ ณ โอกาสนี้

ขอขอบคุณผู้ให้ความอนุเคราะห์ข้อมูล บริษัทไทย บิซิเนส แอคเค้าน์ติ้ง จำกัด ที่ให้ความร่วมมือและช่วยเหลือเป็นอย่างดี ขอขอบคุณบิดา มารดา คู่สมรส บุตร และครอบครัว ที่เป็นกำลังใจ และให้การสนับสนุนตลอดมาจนทำให้ผู้วิจัยทำสารนิพนธ์สำเร็จลุล่วง

สุดท้ายนี้ หากมีสิ่งขาดตกบกพร่องหรือผิดพลาดประการใด ผู้เขียนต้องขออภัยอย่างสูงในข้อบกพร่องและความผิดพลาดนั้น และผู้วิจัยหวังว่าสารนิพนธ์เล่มนี้จะมีประโยชน์ต่อผู้อ่าน

ศรัญญา กำเหนิดศิลป์

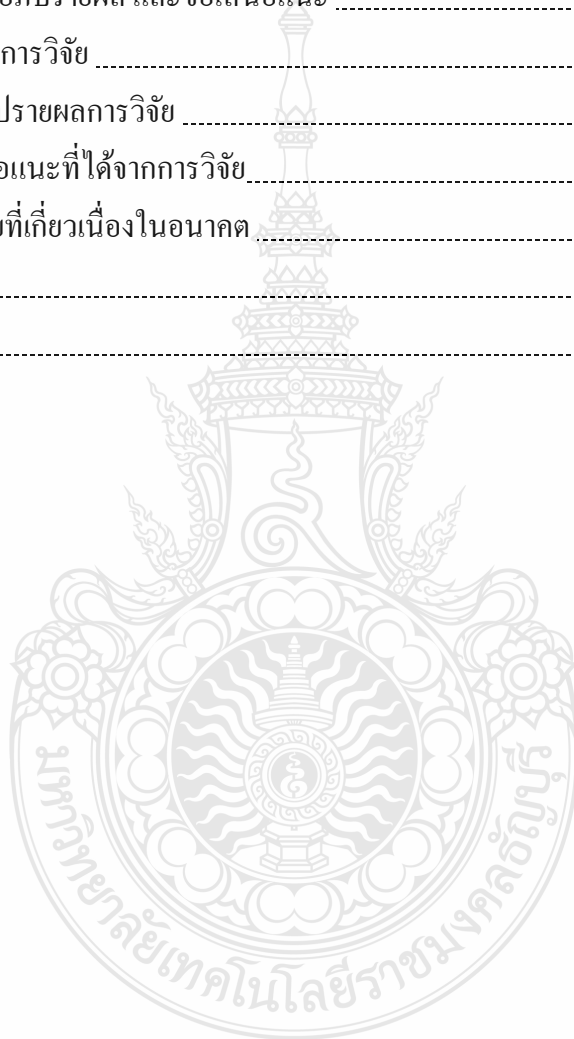


## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ก
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	ง
กิตติกรรมประกาศ.....	จ
สารบัญ.....	ฉ
สารบัญตาราง.....	ช
สารบัญภาพ.....	ญ
บทที่	
1.บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์การวิจัย.....	2
1.3 ขอบเขตของการวิจัย.....	2
1.4 คำจำกัดความในการวิจัย.....	3
1.5 กรอบแนวคิดในการวิจัย.....	4
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	5
2.เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	6
2.1 แนวคิดการจำแนกประเภทต้นทุน.....	6
2.2 การบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ.....	8
2.3 หลักการคิดค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นต้นทุน.....	11
2.4 การวิเคราะห์กิจกรรมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการจัดสรรต้นทุน.....	12
2.5 ทฤษฎีการกำหนดราคาขาย.....	13
2.6 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	14
3.วิธีดำเนินการวิจัย.....	17
3.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง.....	17
3.2 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย.....	18
3.3 การเก็บรวบรวมข้อมูล.....	20
3.4 วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล.....	28

## สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
4.ผลการวิเคราะห์ข้อมูล .....	29
4.1 การนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูล .....	29
4.2 ผลการวิเคราะห์ .....	47
5.สรุปผลการวิจัย การอภิปรายผล และข้อเสนอแนะ .....	54
5.1 สรุปผลการวิจัย .....	54
5.2 การอภิปรายผลการวิจัย .....	56
5.3 ข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย .....	57
5.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องในอนาคต .....	58
บรรณานุกรม .....	59
ประวัติผู้เขียน .....	60





## สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
3.1	เกณฑ์การจัดสรรต้นทุนให้แก่หน่วยรับบริการ .....20
4.1	ต้นทุนการให้บริการรับทำบัญชี เดือน ม.ค. 2555 .....30
4.2	การจัดสรรต้นทุนค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร (เงินเดือน) ใช้เปอร์เซ็นต์ตาม ชั่วโมงแรงงาน สำหรับประเภทธุรกิจผลิต บริษัท ก .....33
4.3	การจัดสรรต้นทุนค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร (เงินเดือน) ใช้เปอร์เซ็นต์ตาม ชั่วโมงแรงงาน สำหรับประเภทธุรกิจซื้อขายไป บริษัท ข .....35
4.4	การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร (ค่าล่วงเวลา) ใช้เปอร์เซ็นต์ตาม ชั่วโมงการให้บริการ สำหรับประเภทธุรกิจผลิต บริษัท ก .....36
4.5	การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร (ค่าล่วงเวลา) ใช้เปอร์เซ็นต์ตามชั่วโมง การให้บริการ สำหรับประเภทธุรกิจซื้อขายไป บริษัท ข .....36
4.6	สรุปชั่วโมงแรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายด้านค่าแรงงานทางตรง .....37
4.7	การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร (โบนัส) ใช้เปอร์เซ็นต์ตามมูลค่ารับบริการ เป็นตัวหลักคั่นต้นทุน .....37
4.8	การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร (เงินสมทบกองทุนประกันสังคม) ใช้เปอร์เซ็นต์ ตามมูลค่ารับบริการเป็นตัวหลักคั่นต้นทุน .....38
4.9	การจัดสรรค่าใช้จ่ายเครื่องมือและอุปกรณ์ (ค่าเสื่อมราคาคอมพิวเตอร์) ใช้เปอร์เซ็นต์ ตามชั่วโมงที่ใช้งานจริง เป็นตัวหลักคั่นต้นทุนสำหรับประเภทธุรกิจผลิต บริษัท ก .....38
4.10	การจัดสรรค่าใช้จ่ายเครื่องมือและอุปกรณ์ (ค่าเสื่อมราคาคอมพิวเตอร์) ใช้เปอร์เซ็นต์ ตามชั่วโมงที่ใช้งานจริง เป็นตัวหลักคั่นต้นทุน สำหรับประเภทธุรกิจผลิต บริษัท ข .....39
4.11	การจัดสรรค่าใช้จ่ายเครื่องมือและอุปกรณ์ (ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์สำนักงาน)ใช้เปอร์เซ็นต์ ตามจำนวนหน่วยให้บริการ เป็นตัวหลักคั่นต้นทุน .....40
4.12	การจัดสรรค่าใช้จ่ายเครื่องมือและอุปกรณ์ (ค่าเช่าเครื่องถ่ายเอกสาร)ใช้เปอร์เซ็นต์ ตามปริมาณการใช้งาน เป็นตัวหลักคั่นต้นทุน .....41
4.13	การจัดสรรค่าใช้จ่ายเครื่องมือและอุปกรณ์ (ค่าบำรุงรักษาระบบคอมพิวเตอร์) ใช้เปอร์เซ็นต์ ตามจำนวนหน่วยให้บริการเป็นตัวหลักคั่นต้นทุน .....41
4.14	การจัดสรรค่าใช้จ่ายเครื่องมือและอุปกรณ์ (ค่าที่ปรึกษาโปรแกรมบัญชี) ใช้เปอร์เซ็นต์ ตามจำนวนหน่วยให้บริการ เป็นตัวหลักคั่นต้นทุน .....42

## สารบัญตาราง (ต่อ)

ตารางที่	หน้า
4.15 การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านพื้นที่ (ค่าไฟฟ้า) ใช้เปอร์เซ็นต์ตามจำนวนชั่วโมงที่ใช้งานจริง เป็นตัวผลักคั่นต้นทุนสำหรับประเภทธุรกิจผลิต บริษัท ก .....	42
4.16 การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านพื้นที่ (ค่าไฟฟ้า) ใช้เปอร์เซ็นต์ตามจำนวนชั่วโมงที่ใช้งานจริง เป็นตัวผลักคั่นต้นทุนสำหรับประเภทธุรกิจซื้อขายไป บริษัท ข. ....	43
4.17 การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านพื้นที่ (ค่าโทรศัพท์) ตามมูลค่าที่เกิดขึ้นจริง เป็นตัวผลักคั่นต้นทุน .....	44
4.18 การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านวัสดุและอื่น ๆ (ค่าบริการรับ-ส่งเอกสาร) ตามมูลค่าที่เกิดขึ้นจริงเป็นตัวผลักคั่นต้นทุน .....	45
4.19 การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านวัสดุและอื่น ๆ (ค่าไปรษณีย์) ตามมูลค่า ที่เกิดขึ้นจริงเป็นตัวผลักคั่นต้นทุน .....	46
4.20 การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านวัสดุและอื่น ๆ (ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์) ตามปริมาณการใช้และจำนวนหน่วยให้บริการเป็นตัวผลักคั่นต้นทุน .....	46
4.21 การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านวัสดุและอื่น ๆ (ค่าบริการอินเทอร์เน็ต) ตามจำนวนครั้งที่ใช้เป็นตัวผลักคั่นต้นทุน .....	47
4.22 แสดงกำไร(ขาดทุน)จากการให้บริการรับทำบัญชีก่อนกำหนดราคา รับทำบัญชีใหม่ .....	50
4.23 การกำหนดราคา รับทำบัญชี วิธีการตั้งราคาโดยยึดต้นทุนเป็นเกณฑ์ (บวกกำไร) .....	52

## สารบัญภาพ

ภาพที่	หน้า
1.1	กรอบแนวคิดในการวิจัย .....5
2.1	แสดงต้นทุนที่จำแนกตามประเภทต้นทุน ..... 7
3.1	แบบฟอร์มคัดกรองข้อมูลเบื้องต้น .....18
3.2	บัตรบันทึกเวลางาน (Time ticket)..... 19
3.3	ตัวอย่างแบบฟอร์มการสะสมต้นทุน – ค่าบริการรับส่งเอกสาร.....21
3.4	ตัวอย่างบัตรต้นทุนงาน ..... 22
3.5	ความสัมพันธ์ของต้นทุนตามระบบงานสั่งทำ ..... 23
3.6	กระบวนการไหลของการประเมินราคาบริการรับทำบัญชี ..... 24
3.7	กระบวนการไหลของการรับเอกสารบัญชีและอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องจากลูกค้า ..... 25
3.8	กระบวนการไหลของการให้บริการรับทำบัญชี ..... 26
3.9	กระบวนการไหลของการวางบิลและออกใบเสร็จรับเงิน ..... 27
4.1	แสดงต้นทุนการให้บริการรับทำบัญชีเดือน มกราคม 2555 ..... 31
4.2	การสะสมต้นทุนค่าแรงงานทางตรงในบัตรบันทึกเวลางาน - บริษัท ก. จำกัด ..... 31
4.3	การสะสมต้นทุนค่าแรงงานทางตรงในบัตรบันทึกเวลางาน - บริษัท ข. .... 32
4.4	บัตรต้นทุนงานสั่งทำ หน่วยให้บริการรับทำบัญชีประเภทธุรกิจผลิต บริษัทตัวอย่าง บริษัท ก. จำกัด ..... 48
4.5	บัตรต้นทุนงานสั่งทำ หน่วยให้บริการรับทำบัญชีประเภทธุรกิจซื้อขายไป บริษัทตัวอย่าง บริษัท ข. จำกัด ..... 49
4.6	ต้นทุนงานสั่งทำสำหรับงานบริการรับทำบัญชี บริษัท ก. จำกัด ..... 50
4.7	ต้นทุนงานสั่งทำสำหรับงานบริการรับทำบัญชี บริษัท ก. จำกัด จำแนกตามประเภทต้นทุน 51
4.8	ต้นทุนงานสั่งทำสำหรับงานบริการรับทำบัญชี บริษัท ข. จำกัด ..... 51
4.9	ต้นทุนงานสั่งทำสำหรับงานบริการรับทำบัญชี บริษัท ข. จำกัด จำแนกตามประเภทต้นทุน 52

# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

บริษัท ไทย บิซิเนส แอดแควซิชั่น จำกัด เริ่มก่อตั้งเมื่อ พ.ศ. 2548 ให้บริการด้านตรวจสอบบัญชี รับทำบัญชี และรับจดทะเบียนธุรกิจ บริษัทได้สร้างความเชื่อมั่น และมาตรฐานการปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี และจรรยาบรรณของวิชาชีพบัญชี การรักษามาตรฐานนี้ทำให้มีผู้มาใช้บริการกับบริษัทเป็นจำนวนมาก สำหรับผลประกอบการของบริษัทโดยรวมมีกำไรอย่างต่อเนื่อง จากงบกำไรขาดทุนแสดงผลการดำเนินงาน ปี 2548 – 2553 ของกิจการตามลำดับ ดังนี้ (104,103) บาท (86,307) บาท 110,548 บาท 186,997 บาท 205,405 บาท และ 198,590 บาท รายได้ส่วนใหญ่ได้รับจากการให้บริการด้านตรวจสอบบัญชี รับทำบัญชี และรับจดทะเบียนธุรกิจ ตามลำดับ ซึ่งงานวิจัยนี้มุ่งศึกษาการให้บริการรับทำบัญชี เนื่องจากเป็นกลุ่มลูกค้าที่บริษัทให้บริการจำนวนมากที่สุด คือบริการด้านรับทำบัญชี ทั้งสิ้น 21 บริษัท เป็นประเภทธุรกิจผลิต และ ธุรกิจซื้อขายไป โดยที่ผ่านมาในการตอบรับงานรับทำบัญชี บริษัทเพียงแต่ประมาณการต้นทุนที่อาจเกิดขึ้น ส่งผลให้ผลตอบแทนที่บริษัทได้รับไม่คุ้มแก่การให้บริการ ซึ่งบริษัทมีการบันทึกรายละเอียดต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนงาน แต่ไม่ได้นำมาใช้ประโยชน์เท่าที่ควร เป็นเพียงการตรวจสอบการเบิกจ่าย และเวลาการปฏิบัติงานของพนักงานเพื่อคำนวณผลตอบแทนของพนักงาน ภายในบริษัทเท่านั้น

ปัจจุบันรัฐบาลมุ่งเน้นนโยบายส่งเสริมการลงทุน ทำให้มีจำนวนผู้ประกอบการในกลุ่มอุตสาหกรรมต่าง ๆ เพิ่มมากขึ้น และส่งผลให้ธุรกิจบริการด้านการรับทำบัญชีมีการขยายตัวมากขึ้นเช่นกัน จึงมีการแข่งขันกันค่อนข้างสูง โดยที่ผู้ประกอบการแต่ละแห่งมุ่งเน้นกลยุทธ์ด้านราคามีการเสนออัตราค่าบริการในอัตราที่ต่ำ ในขณะที่ต้องแบกรับภาระต้นทุนที่สูง อีกทั้งลูกค้าส่วนใหญ่ของบริษัทเป็นกลุ่มธุรกิจขนาดย่อม (SMEs) ซึ่งให้ความสำคัญในส่วนของบัญชีเพื่อการบริหารค่อนข้างน้อย แต่เน้นบริการบัญชีในทางภาษีและอัตราค่าบริการต่ำเป็นส่วนใหญ่ ประกอบกับในปัจจุบันบริษัทใหญ่หลายแห่งให้ความสำคัญทั้งทางด้านบัญชีและการบริหารจัดการภายในองค์กร รวมทั้งดูแลรายละเอียดในการปฏิบัติงานเพื่อหาแนวทางในการลดต้นทุน การคิดต้นทุนงานสั่งทำเป็นการรวบรวมต้นทุนที่เกิดขึ้นต่อหน่วยให้บริการ โดยสะสมต้นทุนในบัตรต้นทุนงานของงานแต่ละงาน ซึ่งทำให้ทราบถึงประสิทธิภาพในการทำงานของพนักงาน และสามารถวิเคราะห์หาสาเหตุของการเกิด

ต้นทุน กิจกรรมที่เป็นตัวผลักดันต้นทุน การปันส่วนต้นทุน ซึ่งสิ่งต่าง ๆ เหล่านี้เป็นตัวกำหนดทิศทาง การวางแผนกลยุทธ์ต่าง ๆ ของผู้บริหาร วิธีการคิดต้นทุนงานสั่งทำเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารทำให้ทราบถึงต้นทุนต่อหน่วยสินค้าหรือบริการ อีกทั้งยังเป็นฐานในการกำหนดราคาการให้บริการแก่ลูกค้ารายใหม่ และเป็นการควบคุมต้นทุนให้เกิดประโยชน์สูงสุดเพื่อตัดส่วนกำไรที่เพิ่มขึ้นในขณะที่ราคาการให้บริการคงเดิมแก่กลุ่มลูกค้าเดิม

ดังนั้น ผู้ศึกษาเห็นว่าการบันทึกบัญชีต้นทุนแบบเดิม (Traditional Costing System) ที่ใช้การปันส่วนค่าใช้จ่ายไม่เหมาะสมโดยไม่ได้คำนึงถึงความสัมพันธ์ของการเกิดต้นทุน จึงไม่สามารถสะท้อนต้นทุนที่แท้จริงต่อการรับทำบัญชีของบริษัท ผู้ศึกษาเล็งเห็นถึงความสำคัญของระบบบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ (Job Order Costing) โดยนำระบบต้นทุนกิจกรรมในประยุกต์ใช้ในการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตโดยการจำแนกตามลักษณะกิจกรรม โดยมุ่งศึกษาการคำนวณต้นทุนงานสั่งทำสำหรับการรับทำบัญชีประเภทธุรกิจผลิต และ ธุรกิจซื้อขายไป เพื่อกำหนดราคาการรับทำบัญชีกรณีศึกษา บริษัท ไทย บิซิเนส แอดแคว้นดิ่ง จำกัด โดยการสะสมต้นทุนที่เกิดขึ้นตามระบบต้นทุนงานสั่งทำและใช้เกณฑ์การปันส่วนต้นทุนที่เหมาะสมตามการเกิดต้นทุน เพื่อสะท้อนต้นทุนที่แท้จริงของการให้บริการรับทำบัญชี เพื่อลดและควบคุมต้นทุนในการให้บริการ ซึ่งจะทำให้บริษัทมีโอกาสในการให้บริการด้านการบัญชีแก่ลูกค้ารายใหม่เพิ่มขึ้น

## 1.2 วัตถุประสงค์การวิจัย

1. ศึกษากระบวนการต้นทุนงานสั่งทำสำหรับการรับทำบัญชี กลุ่มธุรกิจผลิต และซื้อขายไปของบริษัท ไทย บิซิเนส แอดแคว้นดิ่ง จำกัด
2. นำต้นทุนงานสั่งทำ (ต่อหน่วยให้บริการ) ไปกำหนดราคาการรับทำบัญชีกลุ่มธุรกิจผลิต และซื้อขายไปของบริษัท ไทย บิซิเนส แอดแคว้นดิ่ง จำกัด

## 1.3 ขอบเขตของการวิจัย

1. การศึกษาครั้งนี้ มุ่งศึกษาด้านต้นทุนงานสั่งทำต่อหน่วยการรับทำบัญชีประเภทธุรกิจผลิต และ ธุรกิจซื้อขายไป ของบริษัท ไทย บิซิเนส แอดแคว้นดิ่ง จำกัด โดยการเก็บรวบรวมข้อมูลจากรายการและเอกสารต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจริง รวมทั้งศึกษากิจกรรมการไหลของกระบวนการรับทำบัญชีเพื่อใช้ในการวิเคราะห์ต้นทุน โดยจัดทำตามระบบต้นทุนงานสั่งทำ

2. นำต้นทุนงานสั่งทำต่อหน่วยให้บริการไปกำหนดราคาการรับทำบัญชีให้ลูกค้าประเภทธุรกิจผลิต และ ธุรกิจซื้อขายไปของบริษัท ไทย บิซิเนส แอดแคว้นดิ่ง จำกัด โดยการบวกกำไรที่ต้องการ

รวมทั้งพิจารณาความสามารถทางการแข่งขันเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการกำหนดราคาค่าบริการรับทำบัญชี

#### 1.4 คำจำกัดความในการวิจัย

1. **ต้นทุน (Cost)** หมายถึง มูลค่าของทรัพยากรที่สูญเสียไปเพื่อให้ได้สินค้าหรือบริการ โดยมูลค่านั้นจะต้องสามารถวัดได้เป็นหน่วยเงินตรา

2. **วัตถุดิบทางตรง (Direct Material)** หมายถึง สิ่งที่ทำกรเปลี่ยนแปลงสถานะหรือประกอบขึ้นเป็นสินค้าหรือบริการ โดยใช้เป็นส่วนสำคัญของสินค้าหรือบริการที่ทำการผลิต (เนื่องจากการค้นคว้าอิสระนี้เป็นการศึกษาด้านบริการรับทำบัญชี ซึ่งเป็นธุรกิจประเภทให้บริการ จึงไม่ครอบคลุมเนื้อหา ด้านวัตถุดิบในการผลิต)

3. **แรงงานทางตรง (Direct Labor)** หมายถึง แรงงานคนที่ใช้เปลี่ยนแปลงสภาพ หรือประกอบขึ้นเป็นสินค้าหรือบริการนั้น โดยตรง

4. **ค่าใช้จ่ายการผลิต (Manufacturing Overhead)** หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าหรือบริการที่นอกเหนือจากวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรง

5. **ต้นทุนงานสั่งทำ (Job Order Costing)** หมายถึง วิธีการบันทึกบัญชีต้นทุนสำหรับกิจการที่ผลิตสินค้า หรือบริการตามคำสั่งของลูกค้า

6. **บัตรต้นทุนงาน (Job Cost Sheet)** หมายถึง เป็นบัตรที่มีการแยกตามงานแต่ละงาน หรือแยกตามคำสั่งผลิตหรือบริการ เพื่อใช้ในการบันทึกรวบรวมเก็บสะสมต้นทุนของงานแต่ละงาน โดยเฉพาะ

7. **ต้นทุนผันแปร (Variable Costs)** หมายถึง ต้นทุนที่จะมีต้นทุนรวมเปลี่ยนแปลงไปตามสัดส่วนของการเปลี่ยนแปลงในระดับกิจกรรมหรือปริมาณการผลิต ในขณะที่ต้นทุนต่อหน่วยจะคงที่เท่ากันทุก ๆ หน่วย โดยทั่วไปแล้วต้นทุนผันแปรนี้จะสามารถควบคุมได้โดยแผนกหรือหน่วยงานที่ทำให้เกิดต้นทุน

8. **ต้นทุนคงที่ (Fixed Costs)** หมายถึง ต้นทุนรวมที่มีได้เปลี่ยนแปลงไปตามระดับของการผลิตในช่วงของการผลิตระดับหนึ่ง แต่ต้นทุนคงที่ต่อหน่วยก็จะเปลี่ยนแปลงในทางลดลงถ้าปริมาณการผลิตเพิ่มมากขึ้น

9. **การปันส่วนต้นทุน (Cost Allocation)** หมายถึง การจัดสรรปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องเข้าต้นทุนแต่ละหน่วยการให้บริการ

**10. ตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver)** หมายถึง ปัจจัยที่ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในกิจกรรมและต้นทุนหน่วยการให้บริการ

**11. การวิเคราะห์ต้นทุน (Cost Analysis)** หมายถึง กระบวนการรวบรวม แจกแจง วิเคราะห์และรายงานเกี่ยวกับการสะสมวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นต้นทุนส่วนต่าง ๆ ของการให้บริการ

**12. ปัจจัยนำเข้า (Input)** หมายถึง ปัจจัยหรือทรัพยากรที่ใส่ในกระบวนการผลิตหรือกระบวนการทำงานในงวดเวลาหนึ่ง ๆ ได้แก่ วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง ค่าใช้จ่ายในการผลิต ค่าใช้จ่ายในการบริการ ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร ฯลฯ

**13. ผลผลิตหรือผลงาน (Output)** หมายถึง ผลที่ได้รับจากการกระทำกิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งแตกต่างกันไปตามลักษณะการดำเนินงาน

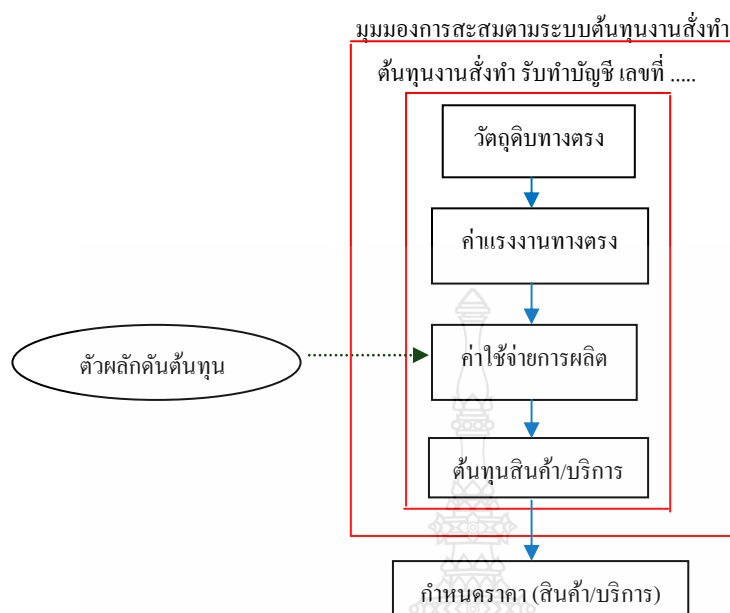
**14. ราคา (Price)** หมายถึง มูลค่าของผลิตภัณฑ์หรือบริการที่แสดงค่าออกมาในรูปหน่วยเงินหรือหน่วยการแลกเปลี่ยนอื่นๆ

**15. มูลค่า (Value)** หมายถึง ความสามารถของผลิตภัณฑ์หนึ่งในหน่วยการแลกเปลี่ยนกับผลิตภัณฑ์อื่นๆ

### 1.5 กรอบแนวคิดในการวิจัย

การวิจัยเรื่อง การคำนวณต้นทุนงานสั่งทำสำหรับการรับทำบัญชี เพื่อกำหนดราคารับทำบัญชี : กรณีศึกษา บริษัท ไทย บิซิเนส แอคเคาน์ติ้ง จำกัด ด้วยระบบต้นทุนงานสั่งทำ ผู้วิจัยได้ใช้วิธีการวิจัย ดังนี้

1. แนวคิดเกี่ยวกับบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ
  - วัตถุดิบทางตรง
  - ค่าแรงงานทางตรง
  - ค่าใช้จ่ายการผลิต
  - การปันส่วนต้นทุน
  - การวิเคราะห์เกณฑ์การปันส่วนต้นทุนการผลิต
2. การวิเคราะห์และคำนวณต้นทุนการให้บริการ
3. การกำหนดราคารับทำบริการ



ภาพที่ 1.1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

### 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. บริษัททราบต้นทุนที่ถูกต้องและต้นทุนที่แท้จริงของต้นทุนต่อหน่วยการให้บริการรับทำบัญชี
2. สามารถนำข้อมูลที่ได้ไปกำหนดอัตราค่าบริการรับทำบัญชี
3. สามารถนำข้อมูลที่ได้ไปช่วยในการตัดสินใจ วางแผน และกำหนดทิศทางแก่ผู้บริหารของบริษัท ไทย บิซิเนส แอดเค้านิ่ง จำกัด



## บทที่ 2

### เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

#### 2.1 แนวคิดการจำแนกประเภทต้นทุน

ต้นทุนการผลิต ธุรกิจส่วนใหญ่จะแบ่งองค์ประกอบของต้นทุนการผลิต ออกเป็น 3 ส่วน คือ 1. วัตถุดิบทางตรง 2. ค่าแรงงานทางตรง และ 3. ค่าใช้จ่ายการผลิต

1. วัตถุดิบทางตรง (Direct Materials) หมายถึง ที่ใช้ในการผลิตสินค้าหรือบริการโดย วัตถุดิบนั้นจะเป็นวัตถุดิบใดก็ได้ที่ใช้ในการผลิตสินค้าหรือบริการ ซึ่งไม่ได้ถูกจำกัดแค่เพียง ทรัพยากรธรรมชาติที่ยังไม่ได้แปรรูป เช่น เยื่อไม้ หรือแร่เหล็ก และเป็นไปได้ที่สินค้าหรือบริการหนึ่ง อาจจะเป็นวัตถุดิบของอีกบริษัทหนึ่ง ซึ่งวัตถุดิบทางตรงเป็นส่วนประกอบหลักของสินค้าสำเร็จรูป สามารถจับต้องและติดตามต้นทุนเพื่อคำนวณต้นทุนการผลิตสินค้าหรือบริการได้โดยง่าย เช่น แก้วน้ำที่ติดตั้งในเครื่องบินแอร์บัส หรือมอเตอร์ไฟฟ้าขนาดเล็กที่ติดตั้งในเครื่องเล่นซีดีของพานาโซนิค สำหรับวัตถุดิบที่มีมูลค่าน้อยมากอาจไม่คุ้มค่าที่จะติดตามต้นทุนเพื่อคำนวณต้นทุนการผลิตสินค้า หรือบริการ จะถูกจัดเป็นวัตถุดิบทางอ้อม (Indirect Materials) ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายการผลิต ตัวอย่างของวัตถุดิบทางอ้อม ได้แก่ กาว ที่ใช้ในการประกอบแก้ว หรือ ตะกั่ว ที่เชื่อมวงจร อิเล็กทรอนิกส์ในการประกอบเครื่องเล่นซีดี

2. ค่าแรงงานทางตรง (Direct Labor) หมายถึง ค่าแรงที่ใช้ในการผลิตสินค้าหรือบริการ โดยตรงและสามารถติดตามต้นทุนเพื่อคำนวณต้นทุนการผลิตสินค้าหรือบริการได้โดยง่าย บางครั้ง ถูกเรียกว่า “ค่าแรงที่สัมผัสได้ (Touch Labor)” เพราะเป็นค่าแรงของพนักงานที่ได้สัมผัสโดยตรงกับ สินค้าในระหว่างการผลิต ตัวอย่างเช่น ค่าแรงของพนักงานแผนกประกอบ ค่าแรงของช่างไม้ สำหรับ ค่าแรงที่ไม่สามารถติดตามต้นทุนเพื่อคำนวณต้นทุนการผลิตสินค้าหรือบริการได้ หรือการติดตาม ต้นทุนนั้นทำได้ยากและไม่คุ้มค่า เรียกว่า ค่าแรงงานทางอ้อม (Indirect Labor) ซึ่งจัดเป็นส่วนหนึ่ง ของค่าใช้จ่ายการผลิต ตัวอย่างเช่น ค่าแรงพนักงานทำความสะอาด ค่าแรงของผู้ควบคุมงาน ค่าแรง ของพนักงานรักษาความปลอดภัย แม้ว่าค่าแรงของพนักงานเหล่านี้จะเป็นส่วนประกอบสำคัญในการ ผลิต แต่ก็ เป็นไปได้อย่างยากที่จะติดตามต้นทุนเพื่อคำนวณต้นทุนการผลิตสินค้าหรือบริการอย่างถูกต้องจึง ต้องถูกจัดเป็นค่าแรงงานทางอ้อม

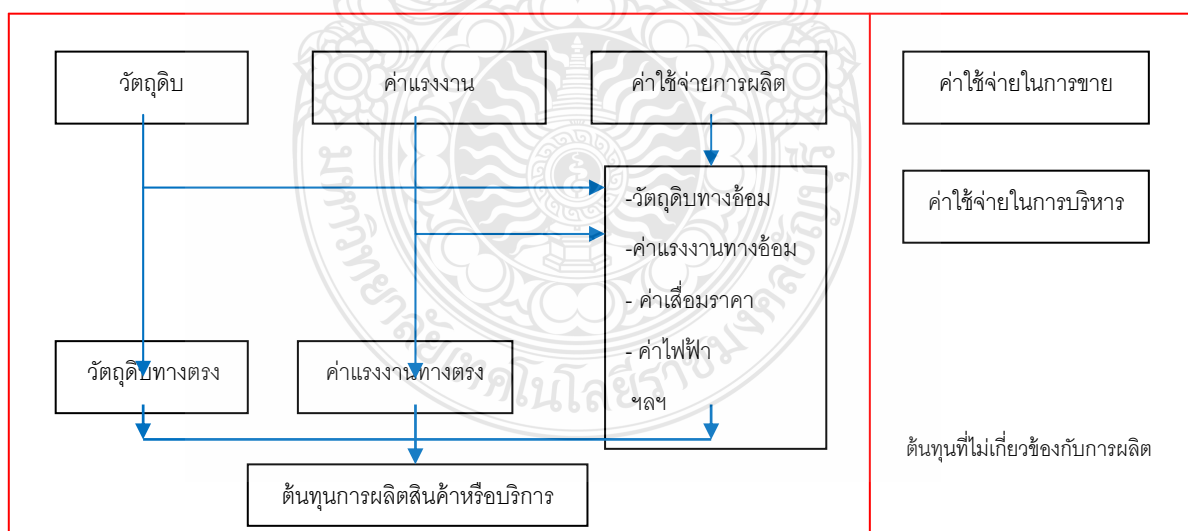
3. ค่าใช้จ่ายการผลิต (Manufacturing Overhead) เป็นองค์ประกอบที่ 3 ของต้นทุนการผลิต หมายถึง ต้นทุนการผลิตส่วนที่เหลือทั้งหมด ที่ไม่ใช่ทั้งวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรง ประกอบไปด้วย วัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงงานทางอ้อม ค่าบำรุงรักษาและค่าซ่อมแซมเครื่องจักรในการผลิต ค่าไฟฟ้า ค่าเสื่อมราคา เพราะไม่ได้เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าหรือบริการ

#### ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิต

โดยทั่วไปต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิต (Nonmanufacturing Overhead) ถูกเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (selling and Administrative Costs) แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ 1. ค่าใช้จ่ายในการขาย 2. ค่าใช้จ่ายในการบริหาร

1. ค่าใช้จ่ายในการขาย หมายถึง ต้นทุนทั้งหมดที่จำเป็นเพื่อให้ได้มาซึ่งการสั่งซื้อสินค้าของลูกค้าและจัดส่งสินค้าและบริการ ไปให้กับลูกค้า มักถูกเรียกว่า ต้นทุนการรับคำสั่งซื้อและการจัดส่งสินค้า ตัวอย่างต้นทุนประเภทนี้ได้แก่ ค่าโฆษณา ค่าขนส่ง ค่าเดินทางของพนักงานขาย ค่านายหน้าเงินเดือนพนักงานขาย เป็นต้น

2. ค่าใช้จ่ายในการบริหาร หมายถึง ต้นทุนทั้งหมดของผู้บริหารองค์กร ที่เกี่ยวข้องกับการบริหารงานทั่วไป โดยไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าหรือบริการและไม่เกี่ยวข้องกับการขาย ตัวอย่างเช่น ค่าตอบแทนผู้บริหาร ค่าใช้จ่ายในงานบัญชี และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการบริหารองค์กรในภาพรวม



ภาพที่ 2.1 แสดงต้นทุนที่จำแนกตามประเภทต้นทุน

ที่มา : หนังสือการบัญชีต้นทุน (กิ่งกนก พิทยานุคุณ, 2548 น.56)

### การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์ของการเกิดต้นทุน ต่อหน่วยเกิดต้นทุน

ต้นทุนที่ก่อให้เกิดผลิตผลสามารถจำแนกออกได้เป็น 2 ประเภทคือ

1. ต้นทุนทางตรง (Direct Cost : DC) หมายถึง ต้นทุนที่ทำให้เกิดผลิตผลซึ่งสามารถวัดได้

โดยตรงว่าต้นทุนจำนวนดังกล่าวก่อให้เกิดผลิตผลในส่วนใด และจำนวนของหน่วยเกิดต้นทุนเป็นเท่าใด ต้นทุนทางตรงรวมถึง ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง ต้นทุนแรงงานทางตรง และต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตทางตรง

2. ต้นทุนทางอ้อม (Indirect Cost : IDC) หมายถึง ต้นทุนที่ทำให้เกิดผลิตผลหลายชนิดแต่มาจากแหล่งของต้นทุนชนิดใดชนิดหนึ่ง ในกรณีเช่นนี้ การวัดผลว่าต้นทุนจำนวนเท่าใดที่ก่อให้เกิดผลิตผลประเภทใดสำหรับแต่ละหน่วยเกิดต้นทุนเป็นจำนวนเท่าใดนั้นไม่สามารถทำการวัดต้นทุนที่เกิดขึ้นได้ด้วยความสัมพันธ์โดยตรงต่อผลิตผลและต่อหน่วยเกิดต้นทุน จึงทำให้ต้นทุนเหล่านี้ได้ถูกเรียกเป็น “ต้นทุนทางอ้อม” โดยที่ต้นทุนทางอ้อมรวมถึง ต้นทุนวัตถุดิบทางอ้อม ต้นทุนแรงงานทางอ้อมและต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตทางอ้อม เช่น เงินเดือนของหัวหน้าควบคุมงานที่ถือเป็นค่าใช้จ่ายการผลิตทางอ้อมซึ่งจะต้องใช้วิธีการจัดสรรต้นทุนเพื่อรับรู้ต้นทุนในส่วนนี้ไปยังแต่ละหน่วยเกิดต้นทุน

### 2.2 การบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ (Job order cost accounting)

เป็นวิธีการบันทึกต้นทุน สำหรับกิจการที่ผลิตสินค้าหรือบริการตามคำสั่งของลูกค้า ซึ่งเป็นการเก็บรวบรวมข้อมูล และการสะสมต้นทุนของงานแต่ละงาน ซึ่งจะแยกออกจากกัน เนื่องจากลักษณะของงานแต่ละงานจะแตกต่างกันขึ้นอยู่กับความต้องการของลูกค้า เนื่องจากกิจการสามารถแยกงานแต่ละงานออกมาได้อย่างชัดเจน ทำให้สามารถแยกปัจจัยการผลิตของงานแต่ละงานได้ทันที เมื่อเสร็จงานก็สามารถคำนวณต้นทุนต่อหน่วยการให้บริการได้ทันที

บริษัทให้บริการด้านรับทำบัญชี สามารถแบ่งกลุ่มลูกค้าตามประเภทธุรกิจได้ 2 ประเภทคือ ธุรกิจผลิต และธุรกิจซื้อมาขายไป ซึ่งลูกค้าแต่ละรายมีความต้องการที่แตกต่างกันบางตามลักษณะของธุรกิจ เช่น ธุรกิจซื้อมาขายไปลูกค้าบางรายต้องการให้บริษัทดูรายละเอียดการเคลื่อนไหวของสินค้าด้วย ธุรกิจผลิตลูกค้าบางรายต้องการให้บริษัททำบัญชีคุมวัตถุดิบ คุมค่าแรง คุมค่าใช้จ่ายการผลิตให้ ซึ่งจะส่งผลให้ต้นทุนการให้บริการรับทำบัญชีมีความแตกต่างกันตามความต้องการของลูกค้า

#### ลักษณะของการบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ

การให้บริการตามคำสั่งของลูกค้า ลักษณะงานที่ทำจะแตกต่างกันไปตามความต้องการของลูกค้า ซึ่งปัจจัยการผลิตที่ใช้ในส่วน of วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง นั้นสามารถทราบได้

ชัดเจนว่าเป็นการผลิตหรือให้บริการในงานใด แต่สำหรับค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นในแต่ละงานนั้น จะสามารถทราบได้ชัดเจนเมื่อได้มีการให้บริการเสร็จเรียบร้อยแล้ว แต่การคำนวณต้นทุนจำเป็นต้องทราบกันว่ามีต้นทุนของงานแต่ละงานเท่าไร ซึ่งจะนำต้นทุนที่คำนวณได้เป็นฐานในการกำหนดราคาค่าบริการรับทำบัญชีให้แก่ลูกค้า ดังนั้นจึงไม่สามารถรอนเสร็จสิ้นการให้บริการได้ ดังนั้นควรมีการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตขึ้นล่วงหน้า ซึ่งเดิมค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นไม่ได้คำนึงถึงความเหมาะสมของการเกิดต้นทุน ทำให้ต้นทุนต่อหน่วยบริการถูกบิดเบือน

ลักษณะสำคัญของบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ มีดังนี้

1. สามารถแยกแต่ละงานออกจากกันได้อย่างชัดเจน สะดวกต่อการรวบรวมและสะสมต้นทุนการผลิตแต่ละงาน
2. การเบิกวัตถุดิบ จะควบคุมได้โดยใช้ใบเบิกวัตถุดิบ ซึ่งสามารถระบุวัตถุดิบที่ใช้สำหรับงานแต่ละงานได้ (ซึ่งในงานวิจัยนี้เป็นการศึกษาเกี่ยวกับต้นทุนงานสั่งทำประเภทธุรกิจบริการซึ่งจะไม่ครอบคลุมเนื้อหาเกี่ยวกับต้นทุนวัตถุดิบ)
3. ค่าแรงงานทางตรง จะต้องมีการจัดสรรคนงานในการทำงานแต่ละงานได้อย่างชัดเจน ทำให้สามารถระบุและสรุปชั่วโมงการทำงาน ในแต่ละงานได้ชัดเจนมากยิ่งขึ้น เพื่อกำหนดค่าแรงงานคิดเข้างานแต่ละงานได้อย่างถูกต้อง
4. จัดทำบัตรต้นทุนงาน (Job cost sheet) แยกตามงานแต่ละงาน เพื่อใช้บันทึกรวบรวมเก็บสะสมต้นทุนของงานแต่ละงานโดยเฉพาะ โดยรูปแบบของบัตรต้นทุนงานแต่ละกิจการจำแตกต่างกันออกไป ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับ การควบคุมภายในของกิจการและลักษณะของการผลิตหรือให้บริการในแต่ละงานด้วย ซึ่งลักษณะของบัตรต้นทุนงาน จะมีลักษณะเป็นบัญชีย่อย ประกอบบัญชีคุมงานระหว่างทำ ดังนั้นยอดรวมของบัตรต้นทุนงานทุกใบรวมกันจะต้องมียอดเท่ากับยอดคงเหลือในบัญชีคุมงานระหว่างทำ
5. เมื่องานปิด หรือการให้บริการเสร็จสิ้น จะทำการรวบรวมยอดต้นทุนในบัตรต้นทุนงานแต่ละงานทำให้สามารถทราบต้นทุนการผลิตของงานนั้น ๆ
6. ต้นทุนการผลิตที่เป็นส่วนของค่าใช้จ่ายการผลิต จะมีการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตขึ้นล่วงหน้า เพื่อจัดสรรเข้างานแต่ละงาน โดยอาศัยข้อมูลจากอดีต มาเป็นฐานในการประมาณค่าใช้จ่ายในอนาคต และประมาณกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่ายการผลิตมากที่สุด เช่น ชั่ง โมง แรงงานทางตรง ชั่วโมงเครื่องจักร เป็นต้น

การบันทึกต้นทุนการผลิตของผลิตภัณฑ์จะแยกบันทึกบัญชีออกตามลักษณะต่าง ๆ ของต้นทุน คือ วัสดุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต ซึ่งจะมีบัญชีแยกประเภทย่อย และบัญชีแยกประเภททั่วไป

บัญชีคุมหรือบัญชีแยกประเภททั่วไปจะมีบัญชีย่อยต่าง ๆ ประกอบ เช่น บัญชีวัสดุ บัญชีย่อย คือ บัตรแยกประเภทวัสดุ บัตรแยกประเภทวัตถุดิบบัตรหนึ่ง ๆ ใช้สำหรับวัตถุดิบหนึ่ง โดยบันทึกยอดคงเหลือของวัสดุที่มีอยู่ในมือเมื่อตอนต้นงวด จำนวนที่รับเข้าและจำนวนที่จ่ายออกไป คงเหลือเท่าไร โดยบันทึกยอดรับจากใบแจ้งหนี้จากผู้ขายและรายงานแสดงการรับวัสดุและลงยอดเบิกจ่ายจากใบเบิกวัตถุดิบนั้น ๆ ถ้าหากว่าการรับวัสดุครั้งหนึ่ง ๆ มีวัสดุหลายชนิด ยอดซื้อวัสดุรวมจากใบแจ้งหนี้จะบันทึกไว้ในสมุดรายวันซื้อแล้วผ่านไปยังบัญชีวัสดุ ขณะเดียวกันหลายละเอียดเกี่ยวกับวัสดุแต่ละชนิดที่รับจะบันทึกไว้ในบัญชีแยกประเภทย่อยคือ บัตรวัสดุแต่ละชนิด ดังนั้นยอดรับวัสดุแต่ละชนิดรวมกันจะเท่ากับยอดรับที่บันทึกในบัญชีวัสดุ การเบิกวัสดุก็มีลักษณะเดียวกันคือ ยอดจ่ายจากบัตรวัสดุแต่ละชนิดรวมกันจะเท่ากับยอดเครดิตจากบัญชีวัสดุ

บัญชีคุมทุกบัญชีจะมีบัญชีแยกประเภทย่อยประกอบเช่นเดียวกับบัญชีวัสดุ บัญชีคุมหรือบัญชีแยกประเภททั่วไปนี้แสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์ของการบัญชีต้นทุนอย่างกว้าง ๆ ขณะเดียวกันเอกสารขั้นต้น เช่น ใบแจ้งหนี้ ใบเบิกวัสดุ บัตรบันทึกเวลาการทำงานใช้เป็นหลักฐานการบันทึกกิจกรรมที่ได้ทำไป เอกสารเหล่านี้มีความสำคัญมากเพราะว่าการแยกประเภทบัญชีทั้งหลายและรายงานที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าหรือบริการนั้นจะยึดข้อมูลจากเอกสารเหล่านี้

### **บัญชีคุมที่ใช้อยู่เป็นประจำสำหรับการบันทึกต้นทุน มีดังนี้**

บัญชีคุมวัสดุ สำหรับการรับเข้าและการเบิกวัสดุไปใช้โดยมีบัญชีแยกประเภทย่อยสำหรับวัสดุแต่ละชนิด (ซึ่งในงานวิจัยนี้เป็นการศึกษาเกี่ยวกับต้นทุนงานสั่งทำประเภทธุรกิจบริการซึ่งจะไม่ครอบคลุมเนื้อหาเกี่ยวกับต้นทุนวัตถุดิบ)

บัญชีค่าแรงงาน ใช้บันทึกค่าแรงงานของพนักงานแต่ละ โดยคำนวณค่าแรงงานจากบัตรลงเวลา

บัญชีค่าใช้จ่ายการผลิต ค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นต้นทุนในการผลิตสินค้าอย่างหนึ่งได้แก่พวก วัสดุทางอ้อม ค่าแรงงานทางอ้อม ค่าซ่อมแซมโรงงาน ค่าเบี้ยประกันภัยโรงงาน ค่าใช้จ่ายเหล่านี้ไม่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับผลิตภัณฑ์ นอกจากนั้นค่าใช้จ่ายการผลิตบางประเภท ที่ไม่อาจคิดโดยตรงให้กับแผนกต่าง ๆ ได้แก่ เงินเดือนผู้ควบคุมงาน ค่าเสื่อมราคาโรงงาน จึงต้องนำต้นทุนเหล่านี้มาคิดเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์โดยการปันส่วน

วิธีการหาอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตวิธีหนึ่งก็คือ รวบรวมค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นจริงในงวดหนึ่ง ๆ หาดด้วยปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการเปลี่ยนแปลงของค่าใช้จ่ายมากที่สุด เช่น จำนวนหน่วยผลิต ชั่วโมงแรงงานทางตรง ชั่วโมงเครื่องจักร เป็นต้น

**บัญชีงานระหว่างทำ** ใช้ในการรวบรวมต้นทุนของผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ ที่กำลังผลิต ดังนั้นบัญชีนี้จะรับโอนต้นทุนมาจากบัญชีวัตถุดิบ บัญชีค่าแรงงาน และบัญชีค่าใช้จ่ายการผลิต

**บัญชีสินค้าสำเร็จรูป** เป็นบัญชีที่รวบรวมต้นทุนของสินค้าต่าง ๆ บัญชีนี้รับโอนต้นทุนมาจากบัญชีงานระหว่างทำ และเครดิตออกเมื่อได้ขายสินค้าหรือจ่ายงานออกไปแล้ว

### 2.3 หลักการคิดค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นต้นทุน

เนื่องจากค่าใช้จ่ายการผลิตแต่ละรายการไม่สามารถระบุเป็นต้นทุนของสินค้าหรือบริการแต่ละหน่วยได้โดยตรงจึงไม่สามารถคิดค่าใช้จ่ายเป็นต้นทุนได้ในทันทีที่เกิดค่าใช้จ่ายขึ้น ถ้าต้องการคิดค่าใช้จ่ายการผลิตให้กับสินค้าหรือบริการแต่ละหน่วยได้ก็ต้องรอจนถึงสิ้นปี เพื่อรวมยอดค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นจริงทั้งหมดมาเฉลี่ยให้กับสินค้าหรือบริการ ซึ่งเป็นการเสียเวลา หลักการคิดค่าใช้จ่ายผลิตให้กับสินค้าหรือบริการ จึงใช้วิธีการประมาณการค่าใช้จ่าย โดยแยกเป็นค่าใช้จ่ายคงที่และค่าใช้จ่ายผันแปร เพราะค่าใช้จ่ายคงที่จะไม่เปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิต และพิจารณาว่ามีปัจจัยใดบ้างที่มีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายการผลิต เป็นปัจจัยที่ทำให้เกิดค่าใช้จ่ายการผลิตมากหรือน้อยแล้วนำมาเป็นหลักในการคิดค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าเป็นต้นทุนสินค้าหรือบริการ

**หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการคิดค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าเป็นต้นทุนสินค้าหรือบริการ มีดังนี้**

หน่วยที่ผลิตได้ หลักเกณฑ์นี้เหมาะสมกับหน่วยผลิตภัณฑ์ที่ผลิตนั้นเหมือนกัน คำนวณได้จาก ค่าใช้จ่ายการผลิตหาร หน่วยผลิตได้

ชั่วโมงแรงงานทางตรง ค่าใช้จ่ายการผลิตส่วนมากจะสัมพันธ์กับงวดเวลามากกว่าปัจจัยอย่างอื่น ต้นทุนคงที่ เช่น ค่าเสื่อมราคา ค่าประกันภัย ค่าเช่า สิ่งเหล่านี้ย่อมเกี่ยวข้องกับงวดเวลาทั้งสิ้น คำนวณได้จาก ค่าใช้จ่ายการผลิตรวม หาร จำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรง จำนวนค่าใช้จ่ายการผลิตที่คิดเข้าสินค้าหรือบริการใด จึงขึ้นอยู่กับจำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการทำงาน จะเห็นว่างานที่ใช้เวลาเท่ากันจะถูกคิดค่าใช้จ่ายการผลิตเท่ากันแม้ว่าจำได้รับค่าตอบแทนไม่เท่ากันก็ตาม

ชั่วโมงเครื่องจักร ในธุรกิจผลิตหลายแห่งใช้เครื่องจักรในการผลิตเป็นหลัก ดังนั้น ชั่วโมงเครื่องจักรจึงเป็นเกณฑ์ในการคิดค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าเป็นต้นทุนสินค้าหรือบริการ แต่ในทางปฏิบัติมักมีการใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงมากกว่าชั่วโมงเครื่องจักร เพราะการใช้ชั่วโมงเครื่องจักรมีข้อ

ยุ่งยากในการคำนวณชั่วโมงเครื่องจักรที่ใช้ในแต่ละงาน และมีค่าใช้จ่ายในการเก็บข้อมูลมากขึ้นด้วย เนื่องจากต้องเก็บเก็บชั่วโมงเครื่องจักรสำหรับงานแต่ละงาน

#### หลักเกณฑ์ในการจัดสรรต้นทุน

การจัดสรรตามจำนวนที่ใช้ หลักเกณฑ์ในการปันส่วนที่ดีที่สุดก็คือ จำนวนที่ใช้จริง หมายถึง จำนวนหน่วยของการบริการที่สามารถวัดได้ เช่น กำลังไฟฟ้า จำนวนที่ใช้วัด คือ กิโลวัตต์ต่อชั่วโมง หรือ ค่าบำรุงรักษา จำนวนที่ใช้วัด คือ ชั่วโมงแรงงานในการบำรุงรักษา เป็นต้น

การจัดสรรตามขนาดของการบริการที่ต้องการ ในกรณีที่ไม้อาจทราบจำนวนที่ใช้จริงหรือวัดไม่ได้แน่นอนและเป็นต้นทุนผันแปร วิธีที่ดีที่สุดคือคำนวณจำนวนบริการที่ต้องการ และใช้จำนวนนี้เป็นเกณฑ์ในการปันส่วน จำนวนที่เลือกควรมีความสัมพันธ์เป็นอย่างดีกับการปันแปรของต้นทุน เช่น ถ้าต้นทุนของหน่วยให้บริการคิดค่าแรงผันแปรตามชั่วโมงแรงงานอัตราที่เหมาะสมก็ควรเป็นต่อชั่วโมงแรงงาน อัตราเช่นนี้เรียกว่าเป็นอัตราที่คิดตามขนาดของบริการที่ต้องการ

การจัดสรรตามความสามารถในการชำระ ถือหลักว่าแต่ผลิตภัณฑ์ควรจะแบ่งต้นทุนทั้งหมดไปตามส่วน และถ้าไม่สามารถหาหลักเกณฑ์อื่นใดมาใช้ในการปันส่วนได้ การใช้หลักเกณฑ์ความสามารถในการชำระจะดีกว่าไม่มีหลักเกณฑ์ใดเลย ถ้าไม่สามารถใช้หลักเกณฑ์ที่น่าเชื่อถือได้

#### 2.4 การวิเคราะห์กิจกรรมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการจัดสรรต้นทุน

การวิเคราะห์ตามระดับกิจกรรมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการจัดสรรต้นทุน โดยอาศัยตัวผลักดันต้นทุนเป็นเกณฑ์ปัจจัยหรือเป็นปัจจัยในการแบ่งต้นทุนทางอ้อมเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ การวิเคราะห์ตามระดับกิจกรรมคือการวิเคราะห์การเปลี่ยนแปลงของกิจกรรมที่มีผลกระทบต่อต้นทุนและผลผลิตอันเกิดจากกิจกรรมนั้น การวิเคราะห์ตามระดับกิจกรรม สามารถแบ่งได้เป็น 4 ประเภท ดังนี้

1. กิจกรรมตามหน่วยของผลผลิต (Unit Level) หมายถึง กิจกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับผลผลิตแต่ละหน่วย จำนวนครั้งที่ทำกิจกรรมจะเปลี่ยนแปลงเป็นอัตราส่วนทางตรงกับปริมาณของผลผลิต เช่น ค่าแรงงานทางตรงในการผลิตสินค้า 1 หน่วย การตรวจสอบคุณภาพสินค้าเป็นรายชิ้น หรือ การให้บริการลูกค้าแต่ละราย ดังนั้น ต้นทุนกิจกรรมระดับนี้จึงเป็นต้นทุนทางตรง

2. กิจกรรมตามขนาดหรือกลุ่ม (Batch Level) หมายถึง กิจกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับผลผลิตแต่ละขนาดหรือกลุ่ม จำนวนครั้งที่ทำกิจกรรมจะเปลี่ยนแปลงตามจำนวนขนาดหรือกลุ่ม เช่น การจัดเตรียมการผลิต 1 ครั้ง สำหรับผลิตสินค้าทุก 100 หน่วย เป็นต้น

3. กิจกรรมตามกระบวนการผลิต (Process Sustaining Level) หรือ สายผลิตภัณฑ์ (Product-Line Sustaining Level) หมายถึง กิจกรรมที่กระทำโดยรวมเพื่อให้เกิดการดำเนินงานเกี่ยวกับ

การผลิตและการขายสายผลิตภัณฑ์ใดโดยเฉพาะ จึงสามารถระบุต้นทุนเข้าสายผลิตภัณฑ์นั้นได้โดยตรง เช่น ค่าโฆษณาที่อยู่ในสายผลิตภัณฑ์เดียวกัน

4. กิจกรรมขององค์กรโดยรวม (Facility - Sustaining Level) หมายถึง กิจกรรมที่กระทำโดยรวมเพื่อให้การปฏิบัติงานทั่วไปขององค์กรดำเนินต่อไปได้ กิจกรรมประเภทนี้จะไม่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับหน่วยงาน เช่น การบริหารโรงงาน การบำรุงรักษาโรงงานและเครื่องจักร อุปกรณ์ส่วนกลาง การจัดระบบสาธารณูปโภค การจัดระบบการรักษาความปลอดภัย ฯลฯ อาจกล่าวได้ว่าต้นทุนกิจกรรมประเภทนี้มีลักษณะเป็นต้นทุนที่ใช้ประโยชน์ร่วมกัน

## 2.5 ทฤษฎีการกำหนดราคาขาย

แนวคิดการกำหนดราคาสินค้าหรือบริการ การกำหนดราคาถือเป็นปัจจัยสำคัญที่นำความสำเร็จมาสู่ธุรกิจ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของส่วนผสมทางการตลาด (Marketing Mix) เพื่อบรรลุเป้าหมายขององค์กร เช่น การวางตำแหน่งของผลิตภัณฑ์ทางการตลาด การแบ่งส่วนตลาด การกำหนดเป้าหมาย การกำหนดราคาแก่ผู้ซื้อในตลาดที่เกี่ยวข้อง เช่น การกำหนดเป็นราคาเดียว หรือหลายราคา การกำหนดราคาโดยยึดต้นทุนการผลิตเป็นหลัก โดยไม่คำนึงถึงส่วนผสมทางการตลาด อาจส่งผลให้หน่วยธุรกิจมีโอกาสดำเนินการหรือต้องออกจากตลาด หากองค์กรธุรกิจไม่ปรับตัวตามสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลง การกำหนดราคาที่เหมาะสมสอดคล้องกับสภาพแวดล้อมที่ธุรกิจเผชิญจะสามารถสร้างรายได้และกำไร รวมทั้งบรรลุเป้าหมายของธุรกิจ

วิธีการขั้นพื้นฐานในการตั้งราคา (Basic Methods of Setting Price) นิยมกันอยู่ทั่วไป 3 วิธีคือ

1. วิธีการตั้งราคาโดยยึดต้นทุนเป็นเกณฑ์ วิธีปฏิบัติมี 3 แบบคือ

1.1 ตั้งราคาโดยคิดจากต้นทุนทั้งหมดบวกกำไร สามารถทำได้โดยการศึกษาคำนวณต้นทุนทั้งหมดต่อหน่วย บวกกำไรที่ต้องการ ตามความเหมาะสมของกิจการมาเฉลี่ยลงในการประมาณการยอดขายสินค้าในช่วงเวลาที่กำหนดไว้ ซึ่งจะได้ราคาเฉลี่ยต่อหน่วยของสินค้าที่จะกำหนดสู่ตลาดต่อไป

ดังนั้น ราคาขายต่อหน่วย = ต้นทุนทั้งหมดต่อหน่วย + กำไรที่ต้องการ

1.2 วิธีการตั้งราคาโดยคิดจากต้นทุนผันแปรบวกกำไรที่ต้องการ ซึ่งการกำหนดราคาประเภทนี้เหมาะกับสินค้าที่มีการแข่งขันสูง และสินค้าที่ขายมีจำนวนมากที่เกินจุดคุ้มทุน ซึ่งคำนวณได้

ดังนั้น ราคาขายต่อหน่วย = ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย + กำไรที่ต้องการ



1.3 วิธีการตั้งราคาโดยคิดจากต้นทุนส่วนเพิ่ม(Margin Cost) บวกกำไรที่ต้องการ การตั้งราคาวิธีนี้เหมาะกับสินค้าที่ขายจำนวนมากให้ลูกค้าคำนวณได้

ดังนั้น ราคาขายต่อหน่วย = ต้นทุนส่วนเพิ่มต่อหน่วย + กำไรที่ต้องการ

2.วิธีการตั้งราคาโดยอาศัยกลไกตลาดเป็นการกำหนดราคา โดยยึดความต้องการของตลาดของอุปสงค์ (Demand) และอุปทาน (Supply) เป็นเกณฑ์การพิจารณา สามารถจำแนกได้เป็นลักษณะย่อย ๆ ดังนี้ การตั้งราคาในตลาดผูกขาด ตลาดที่มีการแข่งขันอย่างสมบูรณ์ และตลาดที่มีการแข่งขันน้อยราย โดยที่ระดับราคาที่เหมาะสมของสินค้าในตลาดทั้ง 3 ประเภท อยู่ที่ปริมาณการผลิตที่ทำให้ต้นทุนส่วนเพิ่มเท่ากับรายได้ส่วนเพิ่ม แต่ราคาจะต่างกัน ตามลักษณะเส้นอุปสงค์ของตลาดแต่ละประเภท

3. วิธีการตั้งราคาโดยยึดการแข่งขันเป็นเกณฑ์การตั้งราคาโดยมุ่งพิจารณาที่การแข่งขัน เป็นวิธีการที่นักการตลาดเห็นความสำคัญของคู่แข่งมากกว่าความสำคัญของความต้องการของตลาดและต้นทุน ลักษณะราคาเช่นนี้อาจเกิดขึ้นในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งเพื่อเอาชนะคู่แข่ง ระดับราคากำหนด ณ ระดับราคาตลาด อาจสูงกว่าหรือต่ำกว่าคู่แข่ง

## 2.6 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

สุชาติ ก่อปั้น ไพฑูรย์ (2524) จากการศึกษาทำให้ทราบถึง ขั้นตอนในการคำนวณออกแบบ และคิดราคาเรือ ขั้นตอนในการ ต่อเรือ การคิดต้นทุนวัตถุดิบโดยตรง ค่าแรงโดยตรง การปันส่วน ค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริง ระบบการดำเนินงาน และวิธีการบัญชี รวมทั้งปัญหาที่เกี่ยวกับการใช้ระบบต้นทุนงานสั่งทำในการคิดต้นทุนเรือสำหรับอุตสาหกรรม ต่อเรือในประเทศไทย โดยเข้าไปสังเกตการปฏิบัติงาน และการสัมภาษณ์บุคคลที่เกี่ยวข้องกับการต่อเรือ ผลการศึกษาปรากฏว่า การคิดต้นทุนเรือจะคิดต้นทุนวัตถุดิบและค่าแรงโดยตรงตามที่เกิดขึ้นจริงของแต่ละงาน ส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงจะปันส่วนเข้าต้นทุนงานตามต้นทุนค่าแรงโดยตรง หรือตาม รายได้ตามส่วนร้อยละของงานที่ทำเสร็จ อุตสาหกรรมต่อเรือในประเทศไทยส่วนมากทำโดยแรงงานคน และอัตราค่าจ้างของพนักงานก็แตกต่างกันมาก ฉะนั้นเกณฑ์ที่ควรใช้ในการจัดสรรค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นต้นทุนของแต่ละงานสั่งทำดังกล่าวก็คือ จำนวนชั่วโมงแรงงาน โดยตรงที่แต่ละงานสั่งทำได้ใช้ไป การคิดต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานของแต่ละงานจึงควรใช้อัตราค่าใช้จ่ายโรงงาน จัดสรรต่อชั่วโมงแรงงานโดยตรง และกำหนดเป็นอัตราเดียวกันทั้งโรงงาน เพื่อช่วยให้ทราบต้นทุนเรือได้ทันทีเมื่องานเสร็จ

จิราวุฒัน หุนตระกูล (2543) พัฒนาระบบการประมาณต้นทุนงานสั่งทำ และจัดทำระบบประเมินผลต้นทุนประมาณการกับต้นทุนจริง โดยใช้วิธีการทางวิศวกรรมอุตสาหกรรมเป็นเครื่องมือในการดำเนินการ เพื่อให้การประเมินราคามีความถูกต้อง แม่นยำและสามารถแข่งขันในตลาดได้ ศึกษาาระบบต้นทุนจริง และวิธีการประมาณต้นทุนการคิดและการประมาณต้นทุนของโรงงานตัวอย่าง ไม่สามารถให้ความเชื่อถือและความถูกต้องได้ เพราะไม่มีหลักการอาศัยเพียงประสบการณ์ที่ผ่านมาเป็นฐานในการคิด ซึ่งได้ดำเนินการปรับปรุง ระบบสารสนเทศ การจัดองค์กรในส่วนของระบบต้นทุน และประยุกต์ใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์กับระบบใหม่ในการคำนวณต้นทุนหลังจากการพัฒนาแล้วได้ทดลองกับโครงการตัวอย่าง

สมพงษ์ ปัญญาธิงยง (2553) ได้ทำการศึกษาด้านต้นทุนกิจกรรมเกี่ยวกับผู้ให้บริการรับจ้างขนส่ง โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้สามารถวิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรม ต้นทุนการให้บริการจากศูนย์การกระจายสินค้าตามภูมิภาคต่าง ๆ 6 แห่ง ซึ่งมีการจัดเก็บต้นทุนแต่ละศูนย์กิจกรรม โดยการศึกษาตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากรเพื่อเป็นเกณฑ์ในการคำนวณต้นทุน

วรวิวรรณ บุรณศิริ (2545) ได้ศึกษาระบบต้นทุนกิจกรรมของหน่วยงานภาครัฐของสำนักงานคลังจังหวัดแพร่ โดยการรวบรวมข้อมูลค่าบรรยายลักษณะงาน และทำการสัมภาษณ์ข้าราชการและลูกจ้างเกี่ยวกับขั้นตอนการปฏิบัติงานการควบคุมการรับเงิน-จ่ายเงิน การวิเคราะห์เกณฑ์การปันส่วนที่เหมาะสม โดยอาศัยตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากร ซึ่งผลการศึกษาได้พบกิจกรรมที่ทำให้เกิดต้นทุนสูงที่สุดเนื่องจากมีขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ซับซ้อน และใช้เวลาในการปฏิบัติงานมากส่งผลให้ต้นทุนสูง

ปรีชา ปาโนรัมย์ และจิตติยา ชัชวาลพาณิชย์ (2550) การศึกษากลยุทธ์ด้านราคาของผลิตภัณฑ์ทางการท่องเที่ยวในเขตอีสานตอนใต้ พบว่า ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดราคา เกิดจากปัจจัยภายใน ได้แก่ ต้นทุนการผลิต และภาพลักษณ์ของกิจการ ปัจจัยภายนอก ได้แก่ ภาวะเศรษฐกิจและกลุ่มลูกค้าเป้าหมาย หากเป็นกลุ่มลูกค้าต่างประเทศหรือกลุ่มลูกค้าที่มีอำนาจซื้อเป็นส่วนใหญ่ การตั้งราคาสินค้าหรือบริการจะอยู่ในระดับสูง วัตถุประสงค์ในการตั้งราคาให้เลือกมากที่สุดก็คือ มุ่งรายได้ และผลกำไร ส่วนใหญ่จะไม่ค่อยมีการคาดคะเนอุปสงค์ อุปทาน และไม่มี การสำรวจวิเคราะห์ก่อนการกำหนดราคาสินค้าหรือบริการ ซึ่งกลยุทธ์ที่ใช้ในการกำหนดราคาจะเลือกใช้ การตั้งราคา ณ ระดับราคาตลาด โดยการแบบราคาเดียวและตั้งราคาแบบหลายระดับ พิจารณาจากความแตกต่างของขนาดสินค้าหรือบริการ รวมทั้งเขตภูมิศาสตร์ ส่วนการตั้งราคาสำหรับสินค้าใหม่มักตั้งราคา ที่ต่ำกว่าราคาตลาดเพื่อเจาะตลาด โดยการสุ่มตัวอย่างแบบเฉพาะเจาะจง แบบกำหนดโควตา จากผลิตภัณฑ์จำนวน 6 ประเภท รวมทั้งสิ้น 94 แห่ง โดยใช้แบบสอบถามความคิดเห็นจำนวน 500 ชุด ซึ่ง

ใช้การกำหนดขนาดตัวอย่างของ Taro Yamane โดยการสุ่มตัวอย่างแบบง่าย (Random Sampling) และวิเคราะห์เชิงปริมาณ โดยใช้โปรแกรมทางสถิติในการคำนวณการแจกแจงความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าความแปรปรวน

คมสัน สุริยะ (2552) การศึกษาการปรับปรุงคุณภาพการให้บริการด้วยการจัดให้มีบริการสองประเภท คือ ประเภทพื้นฐาน (ไม่เก็บเงินจากผู้รับบริการ) และประเภทพิเศษ (ที่เก็บเงินเพิ่มจากผู้รับบริการ) พบว่า การให้บริการนั้นมีค่าใช้จ่ายเพียงแค่ต้นทุนคงที่เท่านั้น ซึ่งมีต้นทุนเป็นเงินเดือน หมายความว่า จะทำงานมากหรือน้อยในเดือนนั้นก็ย่อมได้เงินเดือนคงที่ และสามารถใช้ผลิตบริการไปได้จนถึงระดับหนึ่ง หากเกินกว่าระดับนี้แล้วต้องเสียต้นทุนคงที่เพิ่มขึ้นอีก เช่น การจ้างลูกจ้างชั่วคราวมาเพิ่มอีกหนึ่งคน เพื่อให้บริการนั้น ๆ เสร็จลุล่วงไปได้ ขณะที่จำนวนผู้ใช้บริการประเภทพิเศษมีจำนวนไม่มาก ซึ่งจะทำให้ต้นทุนต่อหน่วยสินค้าหรือบริการสูงขึ้นเมื่อจ้างลูกจ้างชั่วคราวมาเพิ่ม ดังนั้นควรมีการหาต้นทุนเฉลี่ยต่อหน่วย (Average cost : AC) ของการให้บริการพิเศษ และรายรับเฉลี่ยต่อหน่วย (Average revenue : AR) เพื่อแสดงอุปสงค์ของการให้บริการพิเศษ พบว่า ผู้ให้บริการไม่ต้องการกำไรส่วนเกิน เนื่องจากเป็นบริการที่จัดไว้ในหน่วยงานซึ่งไม่แสวงหากำไร ผลก็คือผู้ให้บริการเลือกที่ให้บริการที่จุด รายรับเฉลี่ยต่อหน่วย (AR) = ต้นทุนเฉลี่ยต่อหน่วย (AC) ซึ่งคุณภาพของการตั้งราคาบริการที่คุณภาพเหนือกว่าปกติ หากต้นทุนเฉลี่ยต่อหน่วยต่ำกว่ารายรับเฉลี่ยต่อหน่วย จะทำให้สามารถหาจุดคุณภาพของการตั้งราคาได้ ส่งผลให้ได้ราคาคุณภาพซึ่งเท่ากับความยินดีที่จะจ่ายของผู้รับบริการ

## บทที่ 3

### วิธีดำเนินการวิจัย

การค้นคว้าอิสระเรื่อง การคำนวณต้นทุนงานสั่งทำสำหรับการรับทำบัญชี เพื่อกำหนดราคา  
รับทำบัญชี : กรณีศึกษา บริษัท ไทย บิซิเนส แอคเคาน์ติ้ง จำกัด ผู้วิจัยได้ศึกษาวิธีการดำเนินงานวิจัย  
ดังนี้

#### ลำดับขั้นในการดำเนินการค้นคว้าอิสระ

- 3.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง
- 3.2 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย
- 3.3 การเก็บรวบรวมข้อมูล
- 3.4 วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล

#### 3.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ด้านการให้บริการรับทำบัญชี ปัจจุบันบริษัทให้บริการรับทำบัญชีทั้งหมดจำนวน 21 บริษัท  
การค้นคว้าอิสระนี้ทำการศึกษารายบริษัทที่อยู่ในกลุ่มลูกค้าตามประเภทธุรกิจอย่างละ 1 บริษัท โดยศึกษา  
จากข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงสำหรับการให้บริการรับทำบัญชี ซึ่งกลุ่มลูกค้าของบริษัท  
สามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ 1. ประเภทธุรกิจผลิต และ 2. ธุรกิจซื้อมาขายไป

##### ลักษณะธุรกิจของลูกค้า

- บริษัท ก ประกอบธุรกิจผลิตสินค้าผลิตภัณฑ์อาหารเสริม
- บริษัท ข ประกอบธุรกิจประเภทซื้อมาขายไป นำเข้าชิ้นส่วนเครื่องจักรจากต่างประเทศ

กระบวนการคัดกรองข้อมูลเบื้องต้น ศึกษาลักษณะงานของธุรกิจ (Business Function) โดย  
เยี่ยมชมสถานประกอบการจริงของลูกค้าเพื่อศึกษาลักษณะงานรวมทั้งสำรวจความมีอยู่จริงและแหล่งที่  
ทำให้เกิดต้นทุนการผลิต เช่น จำนวนเครื่องจักร จำนวนพนักงาน ฯลฯ และการสัมภาษณ์ผู้บริหารและ  
พนักงานที่เกี่ยวข้องโดยตรงรวมทั้งศึกษาจากคู่มือปฏิบัติงาน (Job Description) โดยการออกแบบ  
แบบฟอร์มคัดกรองข้อมูลเบื้องต้น เพื่อใช้ในการประเมินราคาเบื้องต้น และความมีอยู่จริงของ  
สินทรัพย์ที่ปรากฏในรายงานทางการเงิน

แบบฟอร์มคัดกรองข้อมูลเบื้องต้น	
ชื่อบริษัท.....	วันที่.....เดือน.....พ.ศ.....
ประเภทธุรกิจ.....	
	รายละเอียด
ต้นทุนสินค้า/บริการ	
- วัตถุดิบ	
- แรงงาน/พนักงาน	
- ค่าใช้จ่ายการผลิตโดยรวม	
ขั้นตอนการผลิตสินค้า/บริการ	
ความมีอยู่จริงของสินทรัพย์	
- เครื่องจักร	
- อุปกรณ์สำนักงาน	
- ยานพาหนะ	
- อื่น ๆ	
เอกสารที่เกี่ยวข้อง	
- ปริมาณเอกสาร	
อื่น ๆ	
	ผู้คัดกรอง .....

ภาพที่ 3.1 แบบฟอร์มคัดกรองข้อมูลเบื้องต้น

### 3.2 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

รวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนการให้บริการตามระบบต้นทุนงานสั่งทำ

3.2.1 การบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับวัตถุดิบ เนื่องจากงานวิจัยนี้เป็นการศึกษาด้านบริการรับทำบัญชี ซึ่งเป็นธุรกิจประเภทให้บริการ จึงไม่ครอบคลุมเนื้อหาด้านวัตถุดิบในการผลิต

3.2.2 การบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับค่าแรงงาน แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ ค่าแรงงานทางตรง และค่าแรงงานทางอ้อม

การเก็บรวบรวมค่าแรง เริ่มต้นจากการที่พนักงานเข้าทำงานจะต้องแสกนนิ้วมือเพื่อเข้างาน ด้านหน้าประตูก่อนเข้าบริษัทและเข้าทำงานตามส่วนงานที่รับผิดชอบ และลงเวลาเข้าทำงานในบัตร บันทึกเวลางาน (Time ticket) ในการบันทึกเวลาทำงานว่าในหนึ่งวันพนักงานทำงานอะไรบ้าง เป็น เวลาเท่าใด โดยพนักงานจะระบุเลขที่งานและระยะเวลาทำงานลงในบัตรบันทึกเวลา หากพนักงาน ทำงานอื่นที่ไม่ใช่การผลิต พนักงานก็จะระบุลักษณะงานที่ทำ และระยะเวลาที่ทำงานนั้น

บัตรบันทึกเวลางาน (Time ticket)				
เลขที่บัตรบันทึกเวลา.....			ประจำเดือน.....พ.ศ.....	
ชื่อพนักงาน.....			งานเลขที่.....	
กิจกรรม	ว/ด/ป	เวลาเริ่มงาน	เวลาเลิกงาน	รวมเวลาทำงาน
ผู้ควบคุมงาน.....				

ภาพที่ 3.2 บัตรบันทึกเวลางาน (Time ticket)

3.2.3 การบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายการผลิต ในการคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตตามระบบต้นทุนงานสั่งทำ มีการคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน ซึ่งเป็นการประมาณการค่าใช้จ่ายไว้ล่วงหน้าโดยใช้เกณฑ์ในการคำนวณอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน ได้แก่ ปริมาณหน่วยที่ผลิต ชั่วโมงแรงงานทางตรง ชั่วโมงเครื่องจักร ต้นทุนค่าแรงงานทางตรง เป็นต้น การคำนวณอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานสามารถคำนวณได้ ดังนี้

$$\text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน} = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายการผลิตโดยประมาณ}}{\text{เกณฑ์การคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน}}$$

ซึ่งเกณฑ์ในการคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตขีดงานดังกล่าว ไม่สามารถสะท้อนต้นทุนที่แท้จริงของหน่วยให้บริการรับทำบัญชีได้ การค้นคว้าอิสระนี้ ได้มีการประยุกต์ระบบต้นทุนกิจกรรม โดยการจัดสรรต้นทุน (Allocation Cost) ตามลักษณะกิจกรรม

การจัดสรรต้นทุน หมายถึง วิธีการจัดแบ่งต้นทุนทางอ้อมที่ก่อให้เกิดประโยชน์กับหลายผลิตภัณฑ์ไปให้แก่ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด โดยควรที่จะให้การจัดแบ่งต้นทุนมีความยุติธรรมหรือเหมาะสมที่สุด ดังนั้น จะเห็นได้ว่าต้นทุนทางอ้อมเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดความจำเป็นในการจัดสรรต้นทุนในด้านวิธีการหรือหลักเกณฑ์ในการจัดสรรต้นทุนนำมาซึ่งเรียกว่า “ตัวผลักดันต้นทุน” หมายถึง ผลลัพธ์ของทรัพยากรที่เกิดขึ้นจากการใช้ทรัพยากรที่มีผลทำให้เกิดการรับรู้ต้นทุน ซึ่งจะเป็นสิ่งที่บ่งบอกให้ทราบว่าผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดควรจะได้รับ การจัดสรรต้นทุนจำนวนเท่าใด โดยใช้ตัวผลักดันต้นทุนเป็นเกณฑ์ปัจจัยหรือเป็นปัจจัยในการแบ่งต้นทุนทางอ้อมเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ

### 3. 3 การเก็บรวบรวมข้อมูล

#### ตารางที่ 3.1 เกณฑ์การจัดสรรต้นทุนให้แก่หน่วยรับบริการ

ระดับกิจกรรม	ตัวผลักดันต้นทุนที่เหมาะสมสำหรับการใช้เป็นฐานในการจัดสรรต้นทุน		
	ความสัมพันธ์ของรายการที่มีต่อกิจกรรม	รายการต้นทุน	ตัวผลักดันต้นทุน
ตามหน่วยผลิต (Unit Level)	เกิดขึ้นตามจำนวนหน่วย การให้บริการ	ค่าแรงงานทางตรง	ชั่วโมงแรงงาน
		ค่าเสื่อมราคา - คอมพิวเตอร์	ชั่วโมงที่ใช้งานจริง
		ค่าปรับค่าเช่า - หน่วยงาน	มูลค่าที่เกิดขึ้นจริง
ตามสายผลิตภัณฑ์ (Product Level)	สนับสนุนสายการผลิต	ค่าบริการรับ-ส่งเอกสาร	มูลค่าที่เกิดขึ้นจริง
		ค่าใช้จ่ายในการเดินทาง	มูลค่าที่เกิดขึ้นจริง
		ค่าไปรษณีย์	มูลค่าที่เกิดขึ้นจริง
		ค่าโทรศัพท์	มูลค่าที่เกิดขึ้นจริง
ตามกิจกรรม		ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์	ปริมาณการใช้/หน่วยบริการ
โดยรวม (Facility Level)	สนับสนุนการให้บริการ	ค่าเสื่อมราคา - อุปกรณ์	
		สำนักงาน	จำนวนหน่วยให้บริการ
		ค่าไฟฟ้า	ชั่วโมงที่ใช้งานจริง
		ค่าบำรุงรักษาระบบ	
		คอมพิวเตอร์	ชั่วโมงซ่อมบำรุง

### ตารางที่ 3.1 (ต่อ)

ตัวหลักคั่นต้นทุนที่เหมาะสมสำหรับการใช้พื้นฐานในการจัดสรรต้นทุน			
ระดับกิจกรรม	ความสัมพันธ์ของรายการ ที่มีต่อกิจกรรม	รายการต้นทุน	ตัวหลักคั่นต้นทุน
		ค่าที่ปรึกษาโปรแกรมบัญชี	จำนวนหน่วยให้บริการ
		ค่าเช่าเครื่องถ่ายเอกสาร	ปริมาณการใช้งาน
		ค่าบริการอินเทอร์เน็ต	จำนวนครั้งที่ใช้

บริษัท ไทย บิซิเนส แอคเคาน์ติ้ง จำกัด					
					เลขที่.....
					วันที่.....
ใบกำหนดเส้นทางการจัดส่งเอกสาร					
ลำดับที่	ชื่อลูกค้า	สถานที่จัดส่ง	ระยะทาง	จำนวนเงิน	หมายเหตุ
รวม					
ผู้มอบหมาย .....			ผู้จัดส่งเอกสาร .....		
(../../...)			(../../...)		
ผู้รับเอกสาร.....					
(../../...)					

ภาพที่ 3.3 ตัวอย่างแบบฟอร์มการสะสมต้นทุน – ค่าบริการรับ ส่งเอกสาร

ในการรับ – ส่งเอกสารให้แก่ลูกค้า ทางบริษัทมีการจ้างบุคคลภายนอก โดยกำหนดอัตราค่าจ้างบริการรับ – ส่งเอกสาร ตามระยะทางจริง 12 บาท ต่อ กิโลเมตร



**บริษัท ไทย บิซิเนส แอคเค้าน์ติ้ง จำกัด**  
**บัตรต้นทุนงาน**

ชื่อลูกค้า ..... งานเลขที่ .....

ประเภทธุรกิจ..... รอบบัญชี .....

เริ่ม วันที่ ..... สิ้นสุด วันที่.....

ค่าแรงงานทางตรง			ค่าใช้จ่ายการผลิต		
เลขที่ใบ บัตรงาน	รวมเวลา ทำงาน (นาทื)	จำนวน เงิน	ประเภท	เกณฑ์	จำนวนเงิน
รวม		-	รวม		-

ต้นทุนการให้บริการ

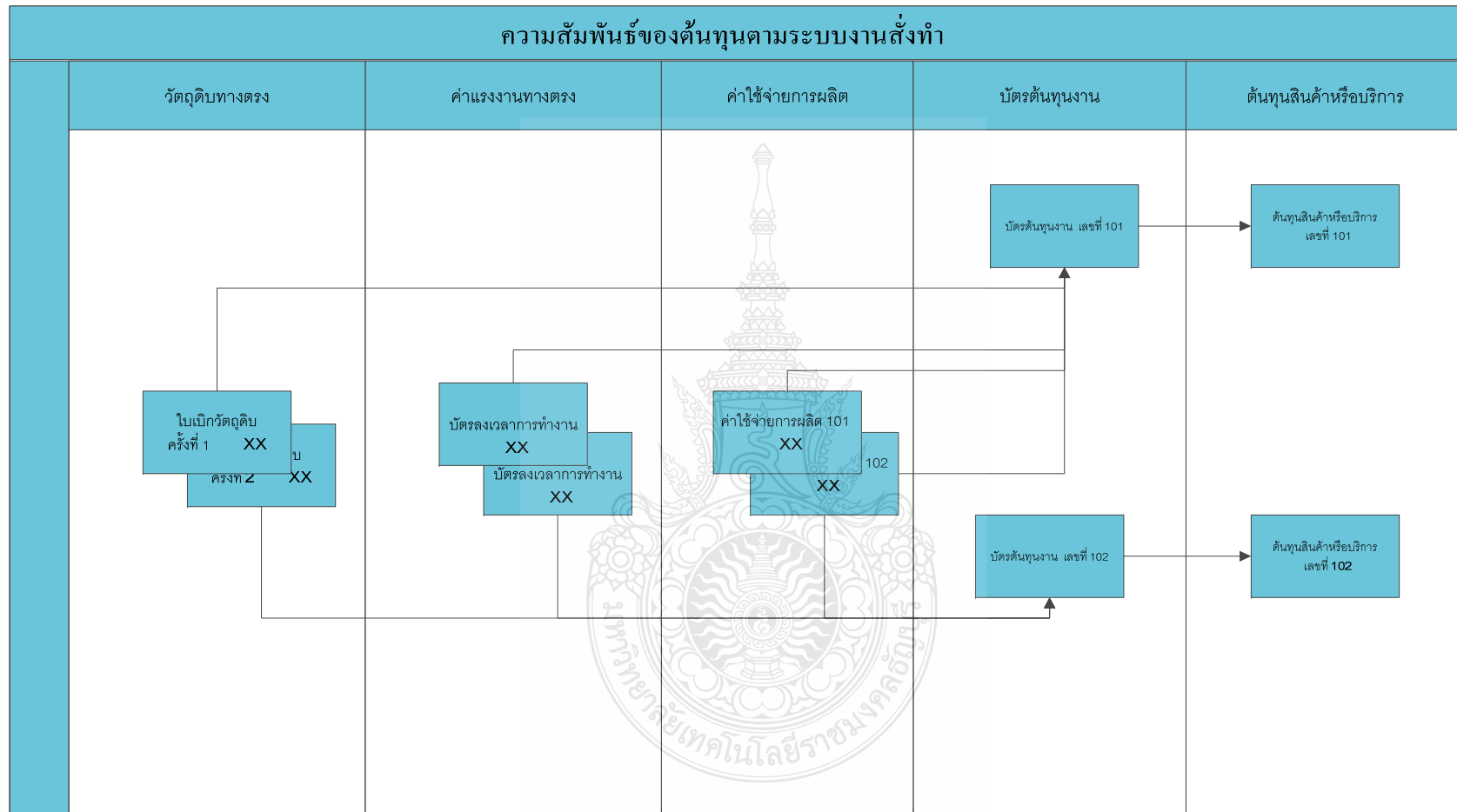
- ค่าแรงงานทางตรง -

- ค่าใช้จ่ายการผลิต -

ต้นทุนรวม -

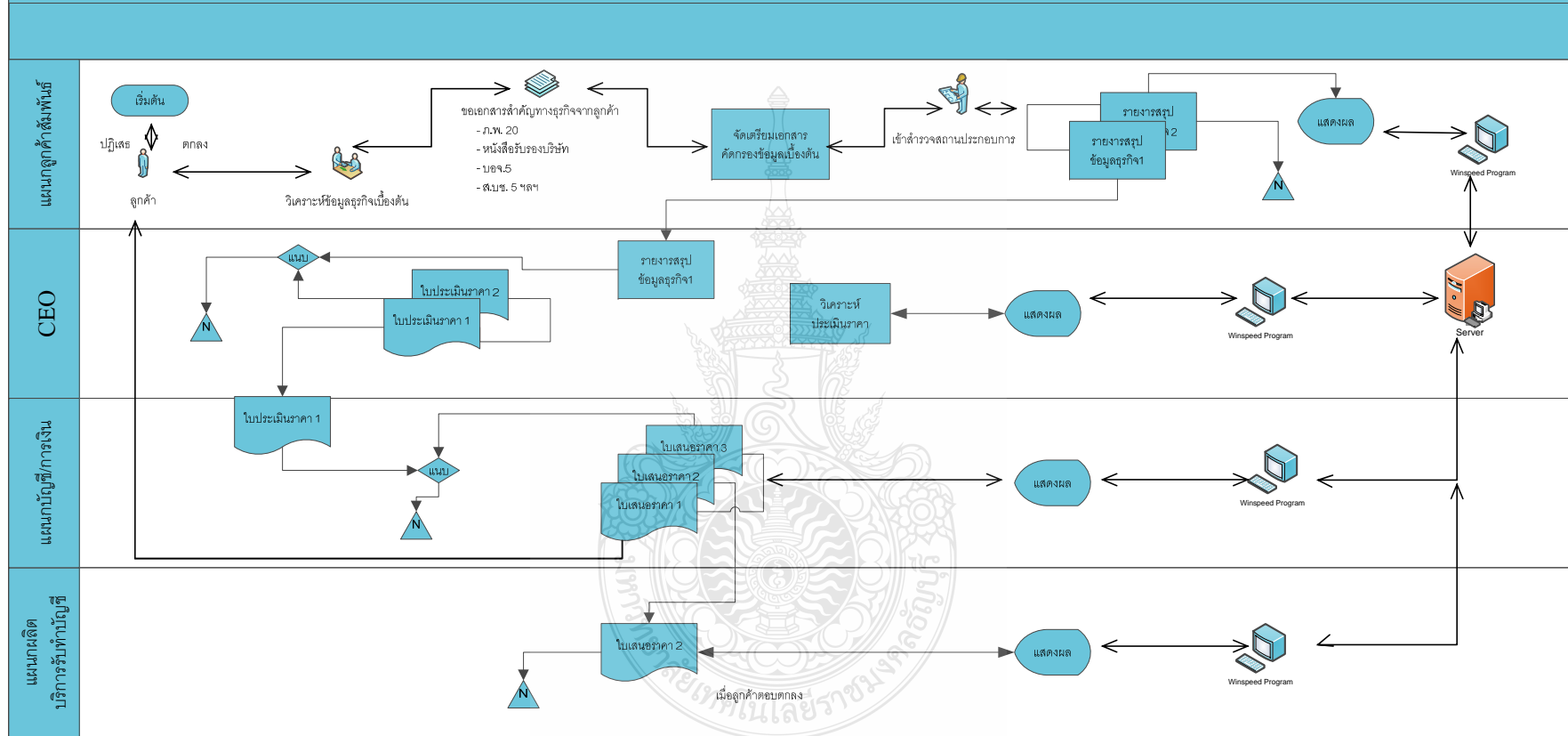
**ภาพที่ 3.4** ตัวอย่างบัตรต้นทุนงาน

บัตรต้นทุนงานสั่งทำ โดยจัดทำบัตรต้นทุนงานแยกตามงานแต่ละงาน เพื่อใช้รวบรวมเก็บสะสมต้นทุนของงานนั้น ๆ

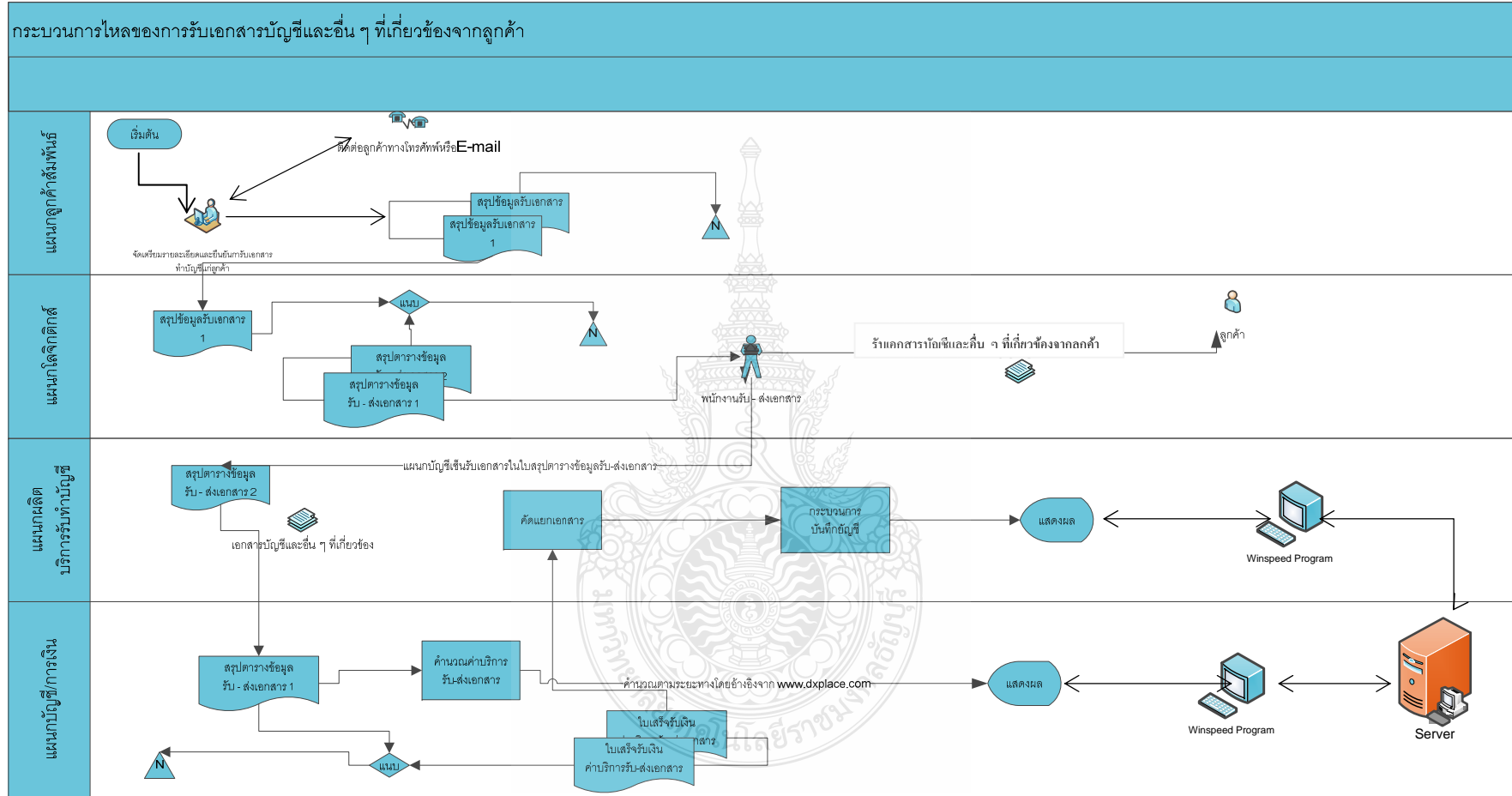


ภาพที่ 3.5 ความสัมพันธ์ของต้นทุนตามระบบงานสั่งทำ

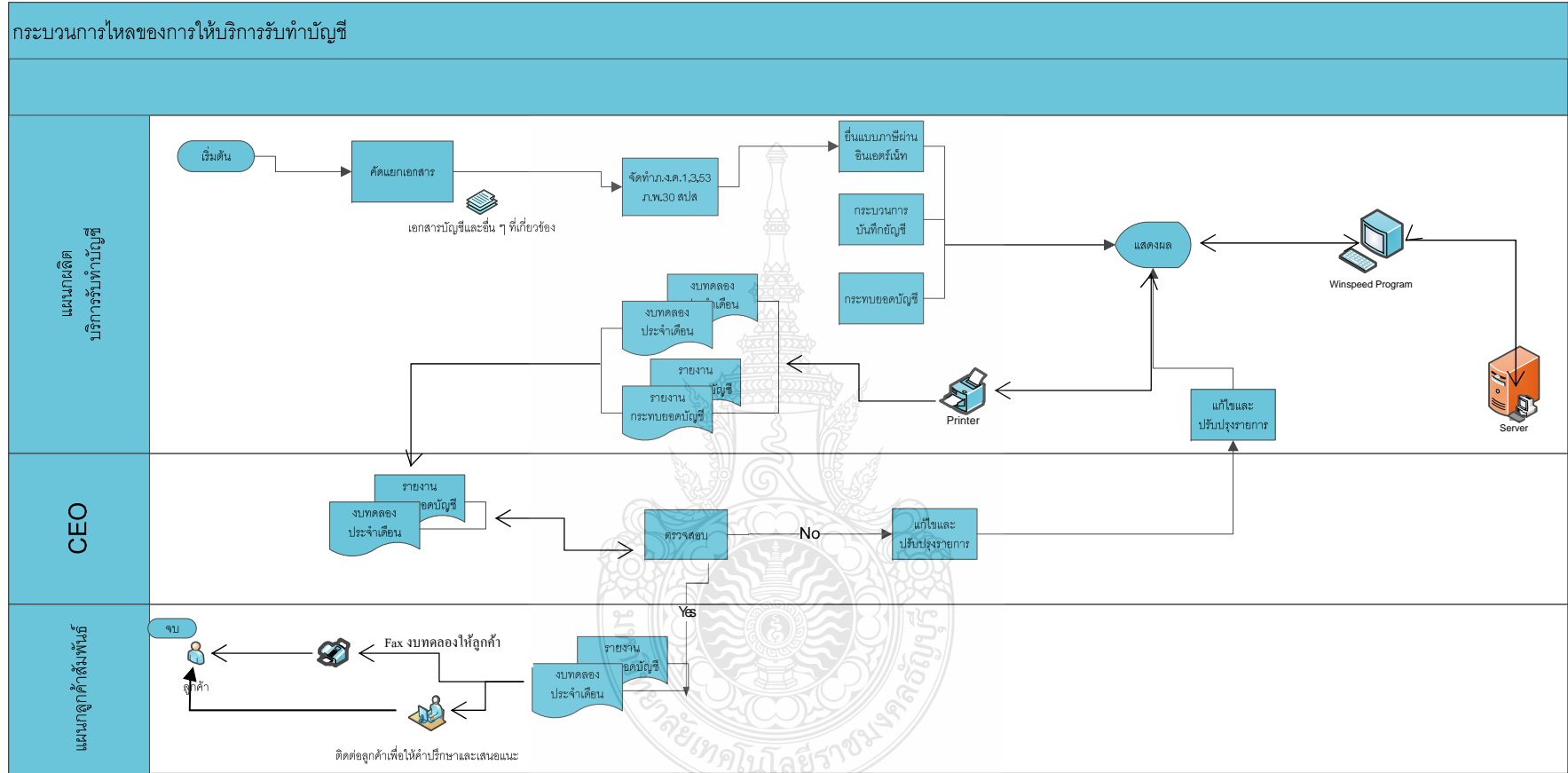
กระบวนการไหลของการประเมินราคาค่าบริการรับทำบัญชี



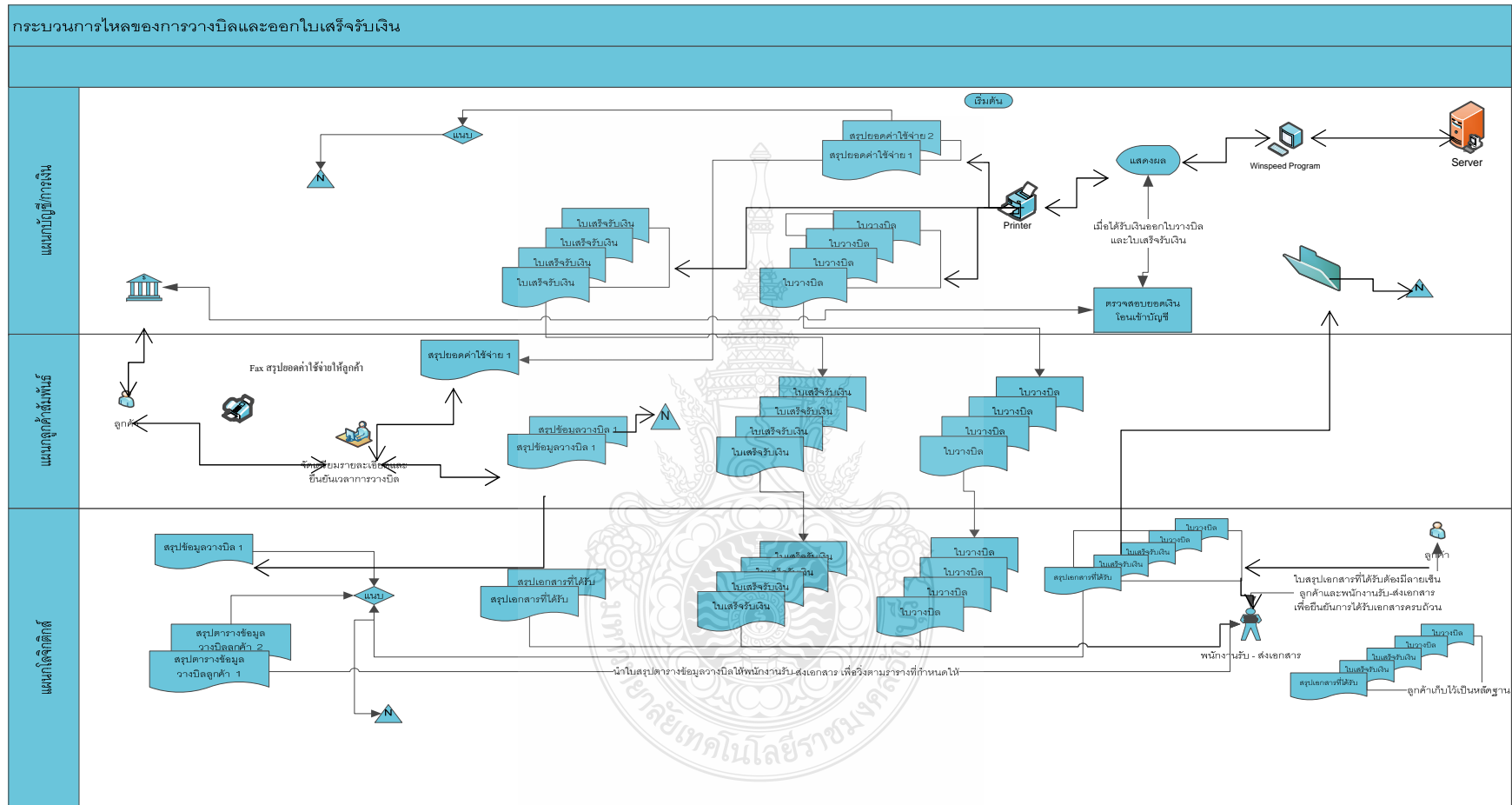
ภาพที่ 3.6 กระบวนการไหลของการประเมินราคาบริการรับทำบัญชี



ภาพที่ 3.7 กระบวนการไหลของการรับเอกสารบัญชีและอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องจากลูกค้า



ภาพที่ 3.8 กระบวนการไหลของการให้บริการรับทำบัญชี



ภาพที่ 3.9 กระบวนการไหลของการวางบิลและออกใบเสร็จรับเงิน

### 3.4 วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล

ศึกษาการกำหนดราคารับทำบัญชี เมื่อทำการรวบรวมต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการให้บริการทั้งหมดตามระบบต้นทุนงานสั่งทำแล้ว นำต้นทุนการให้บริการต่อหน่วยการให้บริการจากบัตรต้นทุนงาน มากำหนดอัตราค่าบริการ ด้วยการบวกกำไรที่ต้องการ

ดังนั้น ราคาขายต่อหน่วย = ต้นทุนทั้งหมดต่อหน่วย + กำไรที่ต้องการ



## บทที่ 4

### ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ต้นทุนงานสั่งทำ สำหรับการรับทำบัญชี เพื่อกำหนดราคารับทำบัญชี ของ บริษัท ไทย บิซิเนส แอคเค้านต์ติ้ง จำกัด ผู้ศึกษา ได้ดำเนินการวิเคราะห์ข้อมูล และเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลดังนี้

ลำดับขั้นในการเสนอผลการวิเคราะห์

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของบริษัทรับทำบัญชี

ตอนที่ 2 ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนการให้บริการรับทำบัญชี

ตอนที่ 3 การสะสมต้นทุนตามระบบต้นทุนงานสั่งทำ สำหรับการให้บริการรับทำบัญชี

ตอนที่ 4 สรุปต้นทุนต่อหน่วยการให้บริการรับทำบัญชี

ตอนที่ 5 การกำหนดราคารับทำบัญชี

#### 4.1 การนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูล

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของบริษัทรับทำบัญชี ปัจจุบันบริษัทให้บริการรับทำบัญชีกลุ่มลูกค้า 2 ประเภท คือ 1.ธุรกิจผลิต และ 2.ธุรกิจซื้อมาขายไป โดยทำการศึกษารายบริษัทที่อยู่ในกลุ่มลูกค้าตามประเภทธุรกิจอย่างละ 1 บริษัท

1. ประเภทธุรกิจผลิต กรณีศึกษารายบริษัท ก. จำกัด บริษัทเริ่มก่อตั้งปี พ.ศ. 2553 สถานประกอบการตั้งอยู่กรุงเทพมหานคร ประกอบธุรกิจผลิตอาหารเสริมและควบคุมน้ำหนัก ชนิดรับประทานบรรจุแคปซูล ลักษณะการให้บริการรับทำบัญชี บริษัทเข้าเยี่ยมชมสถานประกอบการปีอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง ตรวจสอบสินค้าคงเหลือแต่ไม่มีการดูแลระบบสินค้าคงคลังและรับทำบัญชีประจำเดือน

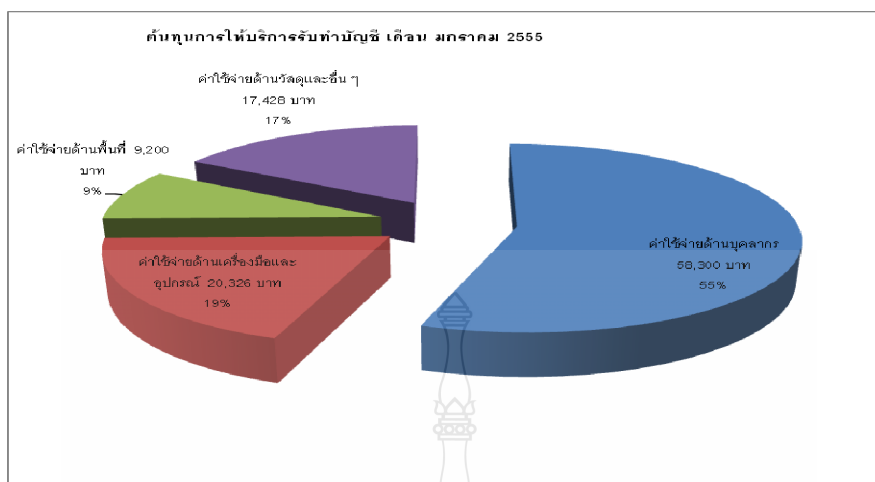
2. ประเภทธุรกิจซื้อมาขายไป กรณีศึกษารายบริษัท ข. จำกัด บริษัทเริ่มก่อตั้งปี พ.ศ. 2545 สถานประกอบการตั้งอยู่จังหวัดชลบุรี ประกอบธุรกิจนำเข้าชิ้นส่วนเครื่องจักรจากประเทศเยอรมนี ซึ่งมีบริษัทแม่ตั้งอยู่ที่ประเทศเยอรมนี ใช้อัตราแลกเปลี่ยนสกุลเงินยูโร ลักษณะการให้บริการรับทำบัญชีบริษัทเข้าเยี่ยมชมสถานประกอบการปีอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง ตรวจสอบสินค้าคงเหลือโดยมีการดูแลระบบสินค้าคงคลังและรับทำบัญชีประจำเดือน



ตอนที่ 2 ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนการให้บริการรับทำบัญชี  
 ตารางที่ 4.1 ต้นทุนการให้บริการรับทำบัญชี เดือน ม.ค. 2555

ประเภทต้นทุน	ต้นทุนต่อเดือน (บาท)	ตัวผลกดันต้นทุน
ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร	เงินเดือนพนักงาน	ชั่วโมงแรงงาน
	ค่าล่วงเวลา	ชั่วโมงที่ให้บริการ
	โบนัส	ตามมูลค่ารับบริการ
	เงินสมทบกองทุนประกันสังคม	ตามมูลค่ารับบริการ
ค่าใช้จ่ายด้านเครื่องมือและอุปกรณ์	ค่าเสื่อมราคา - คอมพิวเตอร์	ชั่วโมงที่ใช้งานจริง
	ค่าเสื่อมราคา - อุปกรณ์สำนักงาน	จำนวนหน่วยให้บริการ
	ค่าเช่าเครื่องถ่ายเอกสาร	ปริมาณการใช้งาน
	ค่าบำรุงรักษาระบบคอมพิวเตอร์	จำนวนหน่วยให้บริการ
	ค่าที่ปรึกษาโปรแกรมบัญชี	จำนวนหน่วยให้บริการ
ค่าใช้จ่ายด้านพื้นที่	ค่าไฟฟ้า	ชั่วโมงที่ใช้งานจริง
	ค่าโทรศัพท์	มูลค่าที่เกิดขึ้นจริง
ค่าใช้จ่ายด้านวัสดุและอื่น ๆ	ค่าบริการรับ-ส่งเอกสาร	มูลค่าที่เกิดขึ้นจริง
	ค่าใช้จ่ายในการเดินทาง	มูลค่าที่เกิดขึ้นจริง
	ค่าไปรษณีย์	มูลค่าที่เกิดขึ้นจริง
	ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์	ปริมาณการใช้และ จำนวนหน่วยให้บริการ
	ค่าบริการอินเทอร์เน็ต	จำนวนครั้งที่ใช้
	ค่าปรับล่าช้า	มูลค่าที่เกิดขึ้นจริง
<b>ค่าใช้จ่ายรวม</b>	<b>105,254.00</b>	

จากตารางที่ 4.1 ข้อมูลข้างต้นเป็นส่วนหนึ่งของบัญชีแยกประเภททั่วไปประจำเดือนมกราคม 2555 ซึ่งมีต้นทุนทั้งสิ้น 105,254 บาท ค่าใช้จ่ายในการเดินทาง โดยปกติบริษัทมีนโยบายเข้าเยี่ยมชมสถานประกอบการของลูกค้าอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง ประมาณเดือน มกราคม ถึง เมษายน ของปีถัดไป โดยเข้าเยี่ยมชมตามตารางนัดหมายล่วงหน้าแก่ลูกค้า ซึ่งบริษัทตัวอย่างทั้ง 2 บริษัทตามตารางนัดหมายเข้าเยี่ยมชมลูกค้าในเดือนมีนาคม พ.ศ. 2555 ส่วนค่าปรับล่าช้าไม่เกี่ยวข้องกับต้นทุนของการให้บริการรับทำบัญชีบริษัทตัวอย่าง ดังนั้นตารางที่ 6 เป็นการแสดงให้เห็นถึงค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการรับทำบัญชีทั้งหมดประจำเดือนมกราคม พ.ศ. 2555 จึงไม่มีการแสดงการคำนวณค่าใช้จ่ายทั้ง 2 ประเภทเป็นต้นทุนงานสั่งทำของหน่วยบริการบริษัทตัวอย่าง



ภาพที่ 4.1 ต้นทุนการให้บริการรับทำบัญชีเดือน มกราคม 2555

จากภาพที่ 4.1 นำข้อมูลจากตารางที่ 6 ต้นทุนการให้บริการรับทำบัญชี เดือน ม.ค. 2555 มาแสดงในรูปแบบแผนภูมิ พบว่าต้นทุนสูงสุดของการให้บริการเป็นค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร คิดเป็น 55%

### ตอนที่ 3 การสะสมต้นทุนตามระบบต้นทุนงานสั่งทำ สำหรับการให้บริการรับทำบัญชี

ต้นทุนค่าใช้จ่ายด้านบุคลากรของการให้บริการรับทำบัญชีประเภทธุรกิจผลิต และบริการประเภทตัวอย่างละ 1 บริษัท ประกอบด้วย เงินเดือน ค่าล่วงเวลา โบนัส และเงินสมทบกองทุนประกันสังคม

บัตรบันทึกเวลางาน (Time ticket)				
เลขที่บัตรบันทึกเวลา ส001-ก001				ประจำเดือน มกราคม พ.ศ. 2555
ชื่อพนักงาน ศรัญญา กำเหนิดศิลป์				งานเลขที่ บ-ก001
กิจกรรม	ว/ค/ป	เวลาเริ่มงาน	เวลาเลิกงาน	รวมเวลาทำงาน (นาที)
- เตรียมรายละเอียดและยืนยันเวลาการรับเอกสารทำบัญชีแก่ลูกค้า	01/01/55	8.00	8.15	15.00
- จัดทำเบิกจ่ายค่าบริการรับเอกสารทำบัญชี	02/01/55	8.30	8.50	20.00
- คัดแยกเอกสารทำบัญชี	03/01/55	8.40	10.00	80.00
- จัดทำ ภ.ง.ด. 1		10.30	11.00	30.00
- จัดทำ ภ.ง.ด. 3		11.10	11.35	25.00
- จัดทำ ภพ.30		13.15	13.50	35.00
- จัดทำแบบนำส่งประกันสังคม		14.10	14.35	25.00
- จัดเตรียมรายละเอียดค่าภาษีประจำเดือนและแจ้งลูกค้า	05/01/55	9.30	9.45	15.00

ภาพที่ 4.2 การสะสมต้นทุนค่าแรงงานทางตรงในบัตรบันทึกเวลางาน - บริษัท ก. จำกัด

บัตรบันทึกเวลางาน (Time ticket)				
เลขที่บัตรบันทึกเวลา ศ001-ก001			ประจำเดือน มกราคม พ.ศ. 2555	
ชื่อพนักงาน ศรีัญญา กำเหนิดศิลป์			งานเลขที่ บ-ก001	
กิจกรรม	ว/ด/ป	เวลาเริ่มงาน	เวลาเลิกงาน	รวมเวลาทำงาน (นาที)
- จัดทำเบิกจ่ายค่าบริการส่งเอกสารวางบิล	07/01/55	10.20	10.35	25.00
- จัดทำเบิกจ่ายค่าส่งเอกสารประกันสังคม		10.45	11.00	15.00
- ยื่นแบบภาษีผ่านอินเทอร์เน็ต		18.30	19.25	55.00
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันซื้อ	16/01/55	8.30	9.10	40.00
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันขาย		9.15	9.40	25.00
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันรับ		10.00	10.35	35.00
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันจ่าย		10.45	11.35	50.00
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันทั่วไป		13.00	13.20	20.00
- กระทบยอดบัญชีประจำเดือน		13.35	17.25	230.00
- ส่งบทรทดลองประจำเดือนและให้คำปรึกษาแก่ลูกค้า		17/01/55	10.30	11.30
<b>รวมทั้งสิ้น</b>				<b>820.00</b>
				ผู้ควบคุมงาน.....

#### ภาพที่ 4.2 (ต่อ)

จากภาพที่ 4.2 การสะสมต้นทุนค่าแรงงานทางตรงในบัตรบันทึกเวลางาน โดยการรวบรวมจำนวนชั่วโมงการปฏิบัติงานจริงตั้งแต่เริ่มต้นจนกระทั่งสิ้นสุดกระบวนการรับทำบัญชีประจำเดือน มกราคม 2555 โดยผู้รับผิดชอบทำบัญชี คือ นางสาวศรีัญญา กำเหนิดศิลป์ การรวบรวมเวลาการปฏิบัติงานได้จำแนกตามลักษณะกิจกรรม พบว่าบริษัท ก. มีจำนวนชั่วโมงแรงงานทั้งสิ้น 820 นาที

บัตรบันทึกเวลางาน (Time ticket)				
เลขที่บัตรบันทึกเวลา ศ001-ข001			ประจำเดือน มกราคม พ.ศ. 2555	
ชื่อพนักงาน ศรีัญญา กำเหนิดศิลป์			งานเลขที่ บ-ข001	
กิจกรรม	ว/ด/ป	เวลาเริ่มงาน	เวลาเลิกงาน	รวมเวลาทำงาน (นาที)
- เตรียมรายละเอียดและยื่นยื่นเวลาการรับเอกสารทำบัญชีแก่ลูกค้า	01/01/55	8.15	8.30	15.00
- คัดแยกเอกสารทำบัญชี	03/01/55	10.15	11.30	75.00
- จัดทำ ภ.ง.ด. 1		11.35	12.50	30.00
- จัดทำ ภ.ง.ด. 3		13.10	13.35	25.00
- จัดทำ ภ.ง.ด. 53		13.55	14.20	25.00

#### ภาพที่ 4.3 การสะสมต้นทุนค่าแรงงานทางตรงในบัตรบันทึกเวลางาน - บริษัท ข.

บัตรบันทึกเวลางาน (Time ticket)				
เลขที่บัตรบันทึกเวลา ศ001-ข001			ประจำเดือน มกราคม พ.ศ. 2555	
ชื่อพนักงาน ศรัญญา กำเหนิดศิลป์			งานเลขที่ บ-ข001	
กิจกรรม	ว/ด/ป	เวลาเริ่มงาน	เวลาเลิกงาน	รวมเวลาทำงาน (นาที)
- จัดทำ ภพ.30		14.30	13.00	30.00
- จัดทำแบบนำเสนอส่งประกันสังคม		13.15	13.30	15.00
- จัดเตรียมรายละเอียดค่าภาษีประจำเดือน และแจ้งลูกค้า	06/01/55	9.55	10.30	35.00
- จัดทำเบิกจ่ายค่าบริการส่งเอกสารวางบิล		10.45	11.05	20.00
- จัดทำเบิกจ่ายค่าส่งเอกสารประกันสังคม		11.15	11.30	15.00
- ยื่นแบบภาษีผ่านอินเทอร์เน็ต	07/01/55	19.45	20.30	45.00
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันซื้อ	17/01/55	8.15	8.45	30.00
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันขาย		8.50	9.10	20.00
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันรับ		9.15	9.35	20.00
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันจ่าย		9.40	10.20	40.00
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันทั่วไป		13.10	13.35	25.00
- กระทบยอดบัญชีประจำเดือน		14.00	17.20	200.00
- ส่งงบทดลองประจำเดือนและให้คำปรึกษาแก่ลูกค้า	18/01/55	13.30	14.15	45.00
<b>รวมทั้งสิ้น</b>				<b>710.00</b>
ผู้ควบคุมงาน.....				

#### ภาพที่ 4.3 (ต่อ)

จากภาพที่ 4.3 การสะสมต้นทุนค่าแรงงานทางตรงในบัตรบันทึกเวลางาน โดยการรวบรวมจำนวนชั่วโมงการปฏิบัติงานจริงตั้งแต่เริ่มต้นจนกระทั่งสิ้นสุดกระบวนการรับทำบัญชีประจำเดือน มกราคม 2555 โดยผู้รับผิดชอบทำบัญชี คือ นางสาวศรัญญา กำเหนิดศิลป์ การรวบรวมเวลาการปฏิบัติงานได้จำแนกตามลักษณะกิจกรรม พบว่าบริษัท ก. มีจำนวนชั่วโมงแรงงานทั้งสิ้น 710 นาที

ตารางที่ 4.2 การจัดสรรต้นทุนค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร (เงินเดือน) ใช้เปอร์เซ็นต์ตามชั่วโมงแรงงาน สำหรับประเภทธุรกิจผลิต บริษัท ก.

กิจกรรม	เวลาการทำงาน (นาที)	% การทำงาน	ต้นทุนค่าใช้จ่าย (บาท)
- เตรียมรายละเอียดและยื่นยื่นเวลาการรับเอกสารทำบัญชี แก่ลูกค้า	15.00	0.06	28.01

ตารางที่ 4.2 (ต่อ)

กิจกรรม	เวลาการทำงาน (นาทีก)	% การทำงาน	ต้นทุนค่าใช้จ่าย (บาท)
- จัดทำเบิกจ่ายค่าบริการรับเอกสารทำบัญชี	20.00	0.07	37.35
- คัดแยกเอกสารทำบัญชี	80.00	0.30	149.39
- จัดทำ ภ.ง.ด. 1	30.00	0.11	56.02
- จัดทำ ภ.ง.ด. 3	25.00	0.09	46.69
- จัดทำ ภ.ง.ด. 53	20.00	0.07	37.35
- จัดทำ ภพ.30	35.00	0.13	65.36
- จัดทำแบบนำเสนอส่งประกันสังคม	25.00	0.09	46.69
- จัดเตรียมรายละเอียดค่าภาษีประจำเดือนและแจ้งลูกค้า	15.00	0.06	28.01
- จัดทำเบิกจ่ายค่าบริการส่งเอกสารวางบิล	25.00	0.09	46.69
- จัดทำเบิกจ่ายค่าส่งเอกสารประกันสังคม	15.00	0.06	28.01
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันซื้อ	40.00	0.15	74.70
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันขาย	25.00	0.09	46.69
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันรับ	35.00	0.13	65.36
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันจ่าย	50.00	0.19	93.37
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันทั่วไป	20.00	0.07	37.35
- กระทบยอดบัญชีประจำเดือน	230.00	0.86	429.51
- ส่งงบทดลองประจำเดือนและให้คำปรึกษาแก่ลูกค้า	60.00	0.22	112.04
จำนวนชั่วโมงแรงงานที่ให้บริการแก่หน่วยรับทำบัญชีอื่น	26,010.00	97.14	48,571.43
<b>รวม</b>	<b>26,775.00</b>	<b>100.00</b>	<b>50,000.00</b>

จากตารางที่ 4.2 การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร (เงินเดือน) ทั้งสิ้น 50,000 บาท โดยใช้เปอร์เซ็นต์ตามชั่วโมงแรงงานเป็นตัวหลักคั่นต้นทุน สรุปเวลาการปฏิบัติงานจากบัตรบันทึกเวลางานคำนวณตามสัดส่วนเปอร์เซ็นต์ตามชั่วโมงแรงงาน มีจำนวนชั่วโมงแรงงานรับทำบัญชีทั้งสิ้น 26,775 นาฬิกา โดยจำแนกตามลักษณะกิจกรรม สำหรับบริษัท ก. มีจำนวนชั่วโมงแรงงานปกติทั้งสิ้น 765 นาฬิกา รวมต้นทุนค่าใช้จ่าย(เงินเดือน) ทั้งสิ้น 1,428.57 บาท

ตารางที่ 4.3 การจัดสรรต้นทุนค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร (เงินเดือน) ใช้เปอร์เซ็นต์ตามชั่วโมงแรงงาน สำหรับประเภทธุรกิจซื้อมาขายไป บริษัท ข.

กิจกรรม	เวลาการทำงาน (นาทีก)	% การทำงาน	ต้นทุนค่าใช้จ่าย (บาท)
- เตรียมรายละเอียดและยื่นยันเวลาการรับเอกสารทำบัญชีแก่ลูกค้า	15.00	0.06	28.01
- คัดแยกเอกสารทำบัญชี	75.00	0.28	140.06
- จัดทำ ภ.ง.ด. 1	30.00	0.11	56.02
- จัดทำ ภ.ง.ด. 3	25.00	0.09	46.69
- จัดทำ ภ.ง.ด. 53	25.00	0.09	46.69
- จัดทำ ภพ.30	30.00	0.11	56.02
- จัดทำแบบนำเสนอส่งประกันสังคม	15.00	0.06	28.01
- จัดเตรียมรายละเอียดค่าภาษีประจำเดือนและแจ้งลูกค้า	35.00	0.13	65.36
- จัดทำเบิกจ่ายค่าบริการส่งเอกสารวางบิล	20.00	0.07	37.35
- จัดทำเบิกจ่ายค่าส่งเอกสารประกันสังคม	15.00	0.06	28.01
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันซื้อ	30.00	0.11	56.02
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันขาย	20.00	0.07	37.35
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันรับ	20.00	0.07	37.35
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันจ่าย	40.00	0.15	74.70
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันทั่วไป	25.00	0.09	46.69
- กระทบยอดบัญชีประจำเดือน	200.00	0.75	373.48
- ส่งบททดลองประจำเดือนและให้คำปรึกษาแก่ลูกค้า	45.00	0.17	84.03
จำนวนชั่วโมงแรงงานที่ให้บริการแก่นักบัญชี อื่น	26,110.00	97.52	48,758.17
<b>รวม</b>	<b>26,775.00</b>	<b>100.00</b>	<b>50,000.00</b>

จากตารางที่ 4.3 การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร (เงินเดือน) ทั้งสิ้น 50,000 บาท ใช้เปอร์เซ็นต์ตามชั่วโมงแรงงานเป็นตัวหลักคั่นต้นทุน สรุปเวลาการปฏิบัติงานจากบัตรบันทึกเวลางานคำนวณตามสัดส่วนเปอร์เซ็นต์ตามชั่วโมงแรงงาน มีจำนวนชั่วโมงแรงงานรับทำบัญชีทั้งสิ้น 26,775 นาทีก โดยจำแนกตามลักษณะกิจกรรม สำหรับบริษัท ข. มีจำนวนชั่วโมงแรงงานปกติทั้งสิ้น 665 นาทีก รวมต้นทุนค่าใช้จ่าย(เงินเดือน) ทั้งสิ้น 1,241.83 บาท

**ตารางที่ 4.4** การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร (ค่าล่วงเวลา) ใช้เปอร์เซ็นต์ตามชั่วโมงการให้บริการ สำหรับประเภทธุรกิจผลิต บริษัท ก.

กิจกรรม	เวลาการทำงาน (นาที)	% การทำงาน	ต้นทุนค่าใช้จ่าย (บาท)
- ขึ้นแบบภาษีผ่านอินเทอร์เน็ต	55.00	4.80	182.53
-จำนวนชั่วโมงที่ให้บริการแก่นักวิจัย ทำบัญชีอื่น	1,090.00	95.20	3,617.47
<b>รวม</b>	<b>1,145.00</b>	<b>100.00</b>	<b>3,800.00</b>

จากตาราง 4.4 การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร (ค่าล่วงเวลา) ทั้งสิ้น 3,800 บาท ใช้เปอร์เซ็นต์ตามชั่วโมงการให้บริการเป็นตัวหลักคำนวณต้นทุน สรุปเวลาการปฏิบัติงานจากบัตรบันทึกเวลา งาน มีชั่วโมงล่วงเวลาทั้งสิ้น 1,145 นาที โดยจำแนกตามลักษณะกิจกรรม สำหรับบริษัท ก. มีจำนวนชั่วโมงล่วงเวลาทั้งสิ้น 55 นาที รวมต้นทุนค่าใช้จ่าย (ค่าล่วงเวลา) ทั้งสิ้น 182.53 บาท

**ตารางที่ 4.5** การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร (ค่าล่วงเวลา) ใช้เปอร์เซ็นต์ตามชั่วโมงการให้บริการ สำหรับประเภทธุรกิจซื้อขายไป บริษัท ข.

กิจกรรม	เวลาการทำงาน (นาที)	% การทำงาน	ต้นทุนค่าใช้จ่าย (บาท)
- ขึ้นแบบภาษีผ่านอินเทอร์เน็ต	45.00	3.93	149.34
-จำนวนชั่วโมงที่ให้บริการแก่นักวิจัย บัญชีอื่น	1,100.00	96.07	3,650.66
<b>รวม</b>	<b>1,145.00</b>	<b>100.00</b>	<b>3,800.00</b>

จากตารางที่ 4.5 การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร (ค่าล่วงเวลา) ทั้งสิ้น 3,800 บาท ใช้เปอร์เซ็นต์ตามชั่วโมงการให้บริการเป็นตัวหลักคำนวณต้นทุน สรุปเวลาการปฏิบัติงานจากบัตรบันทึกเวลา งาน มีชั่วโมงล่วงเวลาทั้งสิ้น 1,145 นาที สำหรับบริษัท ข. มีจำนวนชั่วโมงล่วงเวลาทั้งสิ้น 45 นาที รวมต้นทุนค่าใช้จ่าย (ค่าล่วงเวลา) ทั้งสิ้น 149.34 บาท

ตารางที่ 4.6 สรุปชั่วโมงแรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายด้านค่าแรงงานทางตรง

บริษัทตัวอย่าง	รวมเวลาการทำงาน			ต้นทุนค่าใช้จ่าย (บาท)		
	ปกติ	ล่วงเวลา	รวม	ปกติ	ล่วงเวลา	รวม
บจ. ก.	765.00	55.00	820.00	1,428.57	182.53	1,611.10
บจ. ข.	665.00	45.00	710.00	1,241.83	149.34	1,391.18

จากตารางที่ 4.6 เป็นการสรุปจำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายด้านค่าแรงงานทางตรง ของบริษัท ก. และ บริษัท ข. โดยรวบรวมทั้งเวลาการทำงานปกติและล่วงเวลาการทำงานซึ่งจะเท่ากับบัตรต้นทุนงานของแต่ละบริษัท

ตารางที่ 4.7 การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร (โบนัส) ใช้เปอร์เซ็นต์ตามมูลค่ารับบริการเป็นตัว  
ผลักดันต้นทุน

กิจกรรม	มูลค่ารับบริการ	%	ต้นทุนค่าใช้จ่าย (บาท)
บจ. ก	3,800.00	26.30	525.95
บจ. ข	3,500.00	24.22	484.43
บริษัทให้บริการทำบัญชีอื่น	7,150.00	49.48	989.62
<b>รวม</b>	<b>14,450.00</b>	<b>100.00</b>	<b>2,000.00</b>

จากตารางที่ 4.7 การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร (โบนัส) ทั้งสิ้น 2,000 บาท ใช้เปอร์เซ็นต์ตามมูลค่ารับบริการทำบัญชีเป็นตัวผลักดันต้นทุนเนื่องจากโบนัสเป็นของแผนกรับทำบัญชี ได้คำนวณเฉพาะหน่วยให้บริการรับทำบัญชี สำหรับพนักงานที่ส่งงานตรงตามกำหนดและมีความถูกต้องครบถ้วน สำหรับ บริษัท ก. มีมูลค่ารับบริการทั้งสิ้น 3,800 บาท เป็นจำนวน 525.95 บาท และบริษัท ข. มีมูลค่ารับบริการทั้งสิ้น 3,500 บาท เป็นจำนวน 484.43 บาท

ตารางที่ 4.8 การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร (เงินสมทบกองทุนประกันสังคม) ใช้เปอร์เซ็นต์ตาม  
มูลค่ารับบริการเป็นตัวผลักดันต้นทุน

กิจกรรม	มูลค่ารับบริการ	%	ต้นทุนค่าใช้จ่าย (บาท)
บจ. ก	3,800.00	5.80	145.04
บจ. ข	3,500.00	5.34	133.59



ตารางที่ 4.8 (ต่อ)

กิจกรรม	มูลค่ารับบริการ	%	ต้นทุนค่าใช้จ่าย (บาท)
บริษัทให้บริการทำบัญชีอื่น	54,000.00	82.44	2,061.07
<b>รวม</b>	<b>65,500.00</b>	<b>100.00</b>	<b>2,500.00</b>

จากตารางที่ 4.8 การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร (เงินสมทบกองทุนประกันสังคม) ทั้งสิ้น 2,500 บาท ใช้เปอร์เซ็นต์ตามมูลค่ารับบริการเป็นตัวหลักคิดต้นทุน จำนวนจากฐานมูลค่ารับบริการทำบัญชี ทั้งสิ้น 21 บริษัท เป็นจำนวน 65,500 บาท สำหรับบริษัท ก. มีมูลค่ารับบริการ 3,800 บาท เป็นจำนวน 145.04 บาท และบริษัท ข. มีมูลค่ารับบริการทั้งสิ้น 3,500 บาท เป็นจำนวน 133.59 บาท

ต้นทุนค่าใช้จ่ายด้านเครื่องมือและอุปกรณ์ ของการให้บริการรับทำบัญชีประเภทธุรกิจผลิต และซื้อมาขายไป ประกอบด้วย ค่าเสื่อมราคาคอมพิวเตอร์ ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์สำนักงาน ค่าเช่าเครื่องถ่ายเอกสาร ค่าบำรุงรักษาระบบคอมพิวเตอร์ และค่าที่ปรึกษาโปรแกรมบัญชี

ตารางที่ 4.9 การจัดสรรค่าใช้จ่ายเครื่องมือและอุปกรณ์ (ค่าเสื่อมราคา - คอมพิวเตอร์) ใช้เปอร์เซ็นต์ตามชั่วโมงที่ใช้งานจริง เป็นตัวหลักคิดต้นทุน สำหรับประเภทธุรกิจผลิต บริษัท ก.

กิจกรรม	เวลาที่ใช้งาน (นาท)	% เวลาที่ใช้งาน	ต้นทุนค่าใช้จ่าย (บาท)
- เตรียมรายละเอียดและยืนยันเวลาการรับเอกสารทำบัญชี แก่ลูกค้า	15.00	0.05	3.16
- จัดทำเบิกจ่ายค่าบริการรับเอกสารทำบัญชี	20.00	0.07	4.21
- คัดแยกเอกสารทำบัญชี	80.00	0.29	16.85
- จัดทำ ภ.ง.ด. 1	30.00	0.11	6.32
- จัดทำ ภ.ง.ด. 3	25.00	0.09	5.27
- จัดทำ ภ.ง.ด. 53	20.00	0.07	4.21
- จัดทำ ภพ.30	35.00	0.13	7.37
- จัดทำแบบนำเสนอประกันสังคม	25.00	0.09	5.27
- ยื่นแบบภาษีผ่านอินเทอร์เน็ต	55.00	0.20	11.58
- จัดเตรียมรายละเอียดภาษีประจำเดือนและแจ้งลูกค้า	15.00	0.05	3.16
- จัดทำเบิกจ่ายค่าบริการส่งเอกสารวางบิล	25.00	0.09	5.27
- จัดทำเบิกจ่ายค่าส่งเอกสารประกันสังคม	15.00	0.05	3.16
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันซื้อ	40.00	0.14	8.42

#### ตารางที่ 4.9 (ต่อ)

กิจกรรม	เวลาที่ใช้งาน (นาท)	% เวลาที่ใช้งาน	ต้นทุนค่าใช้จ่าย (บาท)
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันขาย	25.00	0.09	5.27
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันรับ	35.00	0.13	7.37
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันจ่าย	50.00	0.18	10.53
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันทั่วไป	20.00	0.07	4.21
- กระทบยอดบัญชีประจำเดือน	230.00	0.82	48.44
- ส่งบทรดลองประจำเดือนและให้คำปรึกษาแก่ลูกค้า	60.00	0.22	12.64
- จำนวนชั่วโมงแรงงานที่ให้บริการแก่หน่วยรับทำบัญชีอื่น	27,080.00	97.06	5,703.30
<b>รวม</b>	<b>27,900.00</b>	<b>100.00</b>	<b>5,876.00</b>

จากตารางที่ 4.9 การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านเครื่องมือและอุปกรณ์ (ค่าเสื่อมราคาคอมพิวเตอร์) ทั้งสิ้น 5,876 บาท ใช้เปอร์เซ็นต์ตามชั่วโมงที่ใช้งานจริงเป็นตัวหลักคั่นต้นทุน โดยสรุปเวลาชั่วโมงการ ใช้งานจากบัตรบันทึกเวลางาน มีจำนวนชั่วโมงที่ใช้งานจริงสำหรับบริการรับทำบัญชีโดยรวมชั่วโมง ปกติและชั่วโมงล่วงเวลาทั้งสิ้น 27,900 นาที่ โดยจำแนกตามลักษณะกิจกรรม สำหรับบริษัท ก. มี จำนวนชั่วโมงที่ใช้งานจริงทั้งสิ้น 820 นาที่ เป็นเงิน 172.70 บาท

**ตารางที่ 4.10** การจัดสรรค่าใช้จ่ายเครื่องมือและอุปกรณ์ (ค่าเสื่อมราคา - คอมพิวเตอร์) ใช้เปอร์เซ็นต์ ตามชั่วโมงที่ใช้งานจริง เป็นตัวหลักคั่นต้นทุน สำหรับประเภทธุรกิจผลิต บริษัท ข.

กิจกรรม	เวลาที่ใช้งาน (นาท)	% เวลาที่ใช้งาน	ต้นทุนค่าใช้จ่าย (บาท)
- เตรียมรายละเอียดและยื่นขึ้นเวลาการรับเอกสารทำบัญชี แก่ลูกค้า	15.00	0.05	3.16
- คัดแยกเอกสารทำบัญชี	75.00	0.27	15.80
- จัดทำ ภ.ง.ด. 1	30.00	0.11	6.32
- จัดทำ ภ.ง.ด. 3	25.00	0.09	5.27
- จัดทำ ภ.ง.ด. 53	25.00	0.09	5.27
- จัดทำ ภพ.30	30.00	0.11	6.32
- จัดทำแบบนำเสนอประกันสังคม	15.00	0.05	3.16
- ยื่นแบบภาษีผ่านอินเทอร์เน็ต	45.00	0.16	9.48
- จัดเตรียมรายละเอียดภาษีประจำเดือนและแจ้งลูกค้า	35.00	0.13	7.37

ตารางที่ 4.10 (ต่อ)

กิจกรรม	เวลาที่ใช้งาน (นาที)	% เวลาที่ใช้งาน	ต้นทุนค่าใช้จ่าย (บาท)
- จัดทำเบิกจ่ายค่าบริการส่งเอกสารวางบิล	20.00	0.07	4.21
- จัดทำเบิกจ่ายค่าส่งเอกสารประกันสังคม	15.00	0.05	3.16
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันซื้อ	30.00	0.11	6.32
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันขาย	20.00	0.07	4.21
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันรับ	20.00	0.07	4.21
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันจ่าย	40.00	0.14	8.42
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันทั่วไป	25.00	0.09	5.27
- กระทบยอดบัญชีประจำเดือน	200.00	0.72	42.12
- ส่งบทรดลงประจำเดือนและให้คำปรึกษาแก่ลูกค้า	45.00	0.16	9.48
- จำนวนชั่วโมงแรงงานที่ให้บริการแก่หน่วยรับทำบัญชีอื่น	27,190.00	97.46	5,726.47
<b>รวม</b>	<b>27,900.00</b>	<b>100.00</b>	<b>5,876.00</b>

จากตารางที่ 4.10 การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านเครื่องมือและอุปกรณ์ (ค่าเสื่อมราคาคอมพิวเตอร์) ทั้งสิ้น 5,876 บาท ใช้เปอร์เซ็นต์ตามชั่วโมงที่ใช้งานจริงเป็นตัวหลักคั่นต้นทุน โดยสรุปเวลาชั่วโมงการใช้งานจากบัตรบันทึกเวลางาน มีจำนวนชั่วโมงที่ใช้งานจริงสำหรับบริการรับทำบัญชีโดยรวมชั่วโมงปกติและชั่วโมงล่วงเวลาทั้งสิ้น 27,900 นาที โดยจำแนกตามลักษณะกิจกรรม สำหรับบริษัท ข. มีจำนวนชั่วโมงที่ใช้งานจริงทั้งสิ้น 710 นาที เป็นเงิน 149.53 บาท

ตารางที่ 4.11 การจัดสรรค่าใช้จ่ายเครื่องมือและอุปกรณ์ (ค่าเสื่อมราคา - อุปกรณ์สำนักงาน) ใช้เปอร์เซ็นต์ตามจำนวนหน่วยให้บริการ เป็นตัวหลักคั่นต้นทุน

กิจกรรม	จำนวนหน่วย ให้บริการ	%	ต้นทุนค่าใช้จ่าย (บาท)
บจ. ก	1.00	4.76	164.29
บจ. ข	1.00	4.76	164.29
บริษัทให้บริการทำบัญชีอื่น	19.00	90.48	3,121.43
<b>รวม</b>	<b>21.00</b>	<b>100.00</b>	<b>3,450.00</b>

จากตารางที่ 4.11 การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านเครื่องมือและอุปกรณ์ (ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์สำนักงาน) ใช้เปอร์เซ็นต์ตามจำนวนหน่วยให้บริการเป็นตัวหลักคั่นต้นทุน มีหน่วยให้บริการรับทำ

บัญชีทั้งสิ้น 21 บริษัท มีค่าเสื่อมราคา – อุปกรณ์สำนักงานทั้งสิ้น 3,450 บาท สำหรับบริษัท ก. และบริษัท ข. มีต้นทุนค่าใช้จ่าย (ค่าเสื่อมราคา – อุปกรณ์สำนักงาน) เท่ากัน 164.29 บาท

**ตารางที่ 4.12** การจัดสรรค่าใช้จ่ายเครื่องมือและอุปกรณ์ (ค่าเช่าเครื่องถ่ายเอกสาร) ใช้เปอร์เซ็นต์ตามปริมาณการใช้งาน เป็นตัวหลักค้ำต้นทุน

กิจกรรม	ปริมาณการใช้งาน	%	ต้นทุนค่าใช้จ่าย (บาท)
บจ. ก	115.00	4.69	164.29
บจ. ข	102.00	4.16	145.71
ปริมาณการใช้งานของหน่วยให้บริการอื่น	2,233.00	91.14	3,190.00
<b>รวม</b>	<b>2,450.00</b>	<b>100.00</b>	<b>3,500.00</b>

จากตารางที่ 4.12 การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านเครื่องมือและอุปกรณ์ (ค่าเช่าเครื่องถ่ายเอกสาร) ใช้เปอร์เซ็นต์ตามปริมาณการใช้งานเป็นตัวหลักค้ำต้นทุน ซึ่งค่าเช่าเครื่องถ่ายเอกสารเป็นเงิน 3,500 บาทต่อเดือน เป็นต้นทุนคงที่ โดยการจัดสรรตามปริมาณการใช้งาน รวมทั้งสิ้น 2,450 แผ่น ดังนี้ ประเภทธุรกิจผลิต สำหรับบริษัท ก. ปริมาณการใช้ 115 แผ่น รวมต้นทุนค่าใช้จ่าย (ค่าเช่าเครื่องถ่ายเอกสาร) ทั้งสิ้น 164.29 บาท และประเภทธุรกิจซื้อขายไป สำหรับบริษัท ข. ปริมาณการใช้ 102 แผ่น รวมต้นทุนค่าใช้จ่าย (ค่าเช่าเครื่องถ่ายเอกสาร) ทั้งสิ้น 145.71 บาท

**ตารางที่ 4.13** การจัดสรรค่าใช้จ่ายเครื่องมือและอุปกรณ์ (ค่าบำรุงรักษาระบบคอมพิวเตอร์) ใช้เปอร์เซ็นต์ตามจำนวนหน่วยให้บริการ เป็นตัวหลักค้ำต้นทุน

กิจกรรม	จำนวนหน่วยให้บริการ	%	ต้นทุนค่าใช้จ่าย (บาท)
บจ. ก	1.00	4.76	214.29
บจ. ข	1.00	4.76	214.29
บริษัทให้บริการทำบัญชีอื่น	19.00	90.48	4,071.43
<b>รวม</b>	<b>21.00</b>	<b>100.00</b>	<b>4,500.00</b>

จากตารางที่ 4.13 การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านเครื่องมือและอุปกรณ์ (ค่าบำรุงรักษาระบบคอมพิวเตอร์) ใช้เปอร์เซ็นต์ตามจำนวนหน่วยให้บริการเป็นตัวหลักค้ำต้นทุน มีหน่วยให้บริการรับทำบัญชีทั้งสิ้น 21 บริษัท ค่าบำรุงรักษาระบบคอมพิวเตอร์ทั้งสิ้น 4,500 บาท ดังนี้ ประเภทธุรกิจผลิต

สำหรับบริษัท ก. และประเภทธุรกิจซื้อมาขายไป สำหรับบริษัท ข. มีต้นทุนค่าใช้จ่าย (ค่าบำรุงรักษา ระบบคอมพิวเตอร์) เท่ากัน 214.29 บาท

**ตารางที่ 4.14** การจัดสรรค่าใช้จ่ายเครื่องมือและอุปกรณ์ (ค่าที่ปรึกษาโปรแกรมบัญชี) ใช้เปอร์เซ็นต์ตามจำนวนหน่วยให้บริการ เป็นตัวหลักคั่นต้นทุน

กิจกรรม	จำนวนหน่วยให้บริการ	%	ต้นทุนค่าใช้จ่าย (บาท)
บจ. ก	1.00	4.76	142.86
บจ. ข	1.00	4.76	142.86
บริษัทให้บริการทำบัญชีอื่น	19.00	90.48	2,714.29
<b>รวม</b>	<b>21.00</b>	<b>100.00</b>	<b>3,000.00</b>

จากตารางที่ 4.14 การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านเครื่องมือและอุปกรณ์ (ค่าที่ปรึกษาโปรแกรมบัญชี) ใช้เปอร์เซ็นต์ตามจำนวนหน่วยให้บริการเป็นตัวหลักคั่นต้นทุน มีหน่วยให้บริการรับทำบัญชีทั้งสิ้น 21 บริษัท ค่าที่ปรึกษาโปรแกรมบัญชี ทั้งสิ้น 3,000 บาทต่อเดือน ซึ่งเป็นต้นทุนคงที่ ดังนี้ ประเภทธุรกิจผลิต สำหรับบริษัท ก. และประเภทธุรกิจซื้อมาขายไป สำหรับบริษัท ข. มีต้นทุนค่าใช้จ่าย (ค่าที่ปรึกษาโปรแกรมบัญชี) เท่ากัน 142.86 บาท

ต้นทุนค่าใช้จ่ายด้านพื้นที่ ของการให้บริการรับทำบัญชีประเภทธุรกิจผลิต และบริการประเภทตัวอย่างละ 1 บริษัท ประกอบด้วย ค่าไฟฟ้า และ ค่าโทรศัพท์

**ตารางที่ 4.15** การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านพื้นที่ (ค่าไฟฟ้า) ใช้เปอร์เซ็นต์ตามจำนวนชั่วโมงที่ใช้งานจริงเป็นตัวหลักคั่นต้นทุน สำหรับประเภทธุรกิจผลิต บริษัท ก.

กิจกรรม	เวลาที่ใช้งาน (นาที)	% เวลาที่ใช้งาน	ต้นทุนค่าใช้จ่าย (บาท)
- เตรียมรายละเอียดและยืนยันชั้นเวลาการรับเอกสารทำบัญชีแก่ลูกค้า	15.00	0.05	3.63
- จัดทำเบิกจ่ายค่าบริการรับเอกสารทำบัญชี	20.00	0.07	4.84
- คัดแยกเอกสารทำบัญชี	80.00	0.29	19.35
- จัดทำ ภ.ง.ด. 1	30.00	0.11	7.26
- จัดทำ ภ.ง.ด. 3	25.00	0.09	6.05
- จัดทำ ภ.ง.ด. 53	20.00	0.07	4.84
- จัดทำ ภพ.30	35.00	0.13	8.47

ตารางที่ 4.15 (ต่อ)

กิจกรรม	เวลาที่ใช้งาน (นาทีก)	% เวลาที่ใช้งาน	ต้นทุนค่าใช้จ่าย (บาท)
- จัดทำแบบนำเสนอประกันสังคม	25.00	0.09	6.05
- ยื่นแบบภาษีผ่านอินเทอร์เน็ต	55.00	0.20	13.31
- จัดเตรียมรายละเอียดค่าภาษีประจำเดือนและแจ้งลูกค้า	15.00	0.05	3.63
- จัดทำเบิกจ่ายค่าบริการส่งเอกสารวางบิล	25.00	0.09	6.05
- จัดทำเบิกจ่ายค่าส่งเอกสารประกันสังคม	15.00	0.05	3.63
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันซื้อ	40.00	0.14	9.68
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันขาย	25.00	0.09	6.05
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันรับ	35.00	0.13	8.47
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันจ่าย	50.00	0.18	12.10
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันทั่วไป	20.00	0.07	4.84
- กระทบยอดบัญชีประจำเดือน	230.00	0.82	55.65
- ส่งบทรดลองประจำเดือนและให้คำปรึกษาแก่ลูกค้า	60.00	0.22	14.52
- จำนวนชั่วโมงแรงงานที่ให้บริการแก่หน่วยรับทำบัญชีอื่น	27,080.00	97.06	6,551.61
<b>รวม</b>	<b>27,900.00</b>	<b>100.00</b>	<b>6,750.00</b>

ตารางที่ 4.16 การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านพื้นที่ (ค่าไฟฟ้า) ใช้เปอร์เซ็นต์ตามจำนวนชั่วโมงที่ใช้งานจริง เป็นตัวหลักคำนวณต้นทุน สำหรับประเภทธุรกิจซื้อขายไป บริษัท ข.

กิจกรรม	เวลาที่ใช้งาน (นาทีก)	% เวลาที่ใช้งาน	ต้นทุนค่าใช้จ่าย (บาท)
- เตรียมรายละเอียดและยื่นยื่นเวลาการรับเอกสารทำบัญชี แก่ลูกค้า	15.00	0.05	3.63
- คัดแยกเอกสารทำบัญชี	75.00	0.27	18.15
- จัดทำ ภ.ง.ด. 1	30.00	0.11	7.26
- จัดทำ ภ.ง.ด. 3	25.00	0.09	6.05
- จัดทำ ภ.ง.ด. 53	25.00	0.09	6.05
- จัดทำ ภพ.30	30.00	0.11	7.26
- จัดทำแบบนำเสนอประกันสังคม	15.00	0.05	3.63
- ยื่นแบบภาษีผ่านอินเทอร์เน็ต	45.00	0.16	10.89
- จัดเตรียมรายละเอียดค่าภาษีประจำเดือนและแจ้งลูกค้า	35.00	0.13	8.47

ตารางที่ 4.16 (ต่อ)

กิจกรรม	เวลาที่ใช้งาน	%	ต้นทุนค่าใช้จ่าย
	(นาที)	เวลาที่ใช้งาน	(บาท)
- จัดทำเบิกจ่ายค่าบริการส่งเอกสารวางบิล	20.00	0.07	4.84
- จัดทำเบิกจ่ายค่าส่งเอกสารประกันสังคม	15.00	0.05	3.63
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันซื้อ	30.00	0.11	7.26
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันขาย	20.00	0.07	4.84
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันรับ	20.00	0.07	4.84
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันจ่าย	40.00	0.14	9.68
- บันทึกบัญชีสมุดรายวันทั่วไป	25.00	0.09	6.05
- กระทบยอดบัญชีประจำเดือน	200.00	0.72	48.39
- ส่งบทรทดลองประจำเดือนและให้คำปรึกษาแก่ลูกค้า	45.00	0.16	10.89
- จำนวนชั่วโมงแรงงานที่ให้บริการแก่หน่วยรับทำบัญชีอื่น	27,190.00	97.46	6,578.23
<b>รวม</b>	<b>27,900.00</b>	<b>100.00</b>	<b>6,750.00</b>

การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านพื้นที่ (ค่าไฟฟ้า) ใช้เปอร์เซ็นต์ตามชั่วโมงที่ใช้งานจริงเป็นตัวหลักคำนวณต้นทุน โดยการเก็บต้นทุนค่าไฟฟ้าจากใบแจ้งหนี้และใบเสร็จรับเงินค่าไฟฟ้า เป็นจำนวน 6,750.00 บาท โดยสรุปเวลาชั่วโมงการใช้งานจากบัตรบันทึกเวลางาน มีจำนวนชั่วโมงที่ใช้งานจริงสำหรับบริการรับทำบัญชีโดยรวมชั่วโมงปกติและชั่วโมงล่วงเวลาทั้งสิ้น 27,900 นาที โดยจำแนกตามลักษณะกิจกรรม สำหรับบริษัท ก. มีจำนวนชั่วโมงที่ใช้งานจริงทั้งสิ้น 820 นาที รวมต้นทุนค่าใช้จ่าย (ค่าไฟฟ้า) ทั้งสิ้น 198.39 บาท สามารถดูได้ตามตารางที่ 4.15 และ บริษัท ข. มีจำนวนชั่วโมงที่ใช้งานจริงทั้งสิ้น 710 นาที รวมต้นทุนค่าใช้จ่าย ค่าไฟฟ้า ทั้งสิ้น 171.77 บาท สามารถดูได้ตามตารางที่ 4.16

ตารางที่ 4.17 การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านพื้นที่ (ค่าโทรศัพท์) ตามมูลค่าที่เกิดขึ้นจริงเป็นตัวหลักคำนวณต้นทุน

กิจกรรม	มูลค่าที่เกิดขึ้นจริง (บาท)			%
	โทรศัพท์บริษัท	โทรศัพท์เคลื่อนที่	รวม	
บจ. ก	27.00	125.00	152.00	6.20
บจ. ข	56.00	205.00	261.00	10.65
มูลค่าที่เกิดขึ้นจริงของหน่วยให้บริการอื่น	594.00	1,443.00	2,037.00	83.14
<b>รวม</b>	<b>677.00</b>	<b>1,773.00</b>	<b>2,450.00</b>	<b>100.00</b>

จากตารางที่ 4.17 การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านพื้นที่ (ค่าโทรศัพท์) ใช้มูลค่าที่เกิดขึ้นจริงเป็นตัวหลักคั่นต้นทุน โดยรวบรวมจากสมุดรายละเอียดยกการใช้โทรศัพท์ และใบแจ้งหนี้ค่าบริการโทรศัพท์ มีค่าโทรศัพท์ทั้งสิ้น 2,450 บาท โดยจำแนกตามลักษณะกิจกรรม สำหรับบริษัท ก. มีมูลค่าที่เกิดขึ้นจริงสำหรับค่าโทรศัพท์ทั้งสิ้น 152 บาท คิดเป็น 62 เปอร์เซ็นต์ และ บริษัท ข. มีมูลค่าที่เกิดขึ้นจริงสำหรับค่าโทรศัพท์ทั้งสิ้น 261 บาท คิดเป็น 10.65 เปอร์เซ็นต์ เนื่องจากบริษัท ข. สถานที่ตั้งอยู่ต่างจังหวัดจึงมีต้นทุนค่าโทรศัพท์สูงกว่าบริษัท ก.

ต้นทุนค่าใช้จ่ายด้านวัสดุและอื่น ๆ ของการให้บริการรับทำบัญชีประเภทธุรกิจผลิต และซื้อมาขายไป ประกอบด้วย ค่าบริการรับ-ส่งเอกสาร ค่าใช้จ่ายในการเดินทาง ค่าไปรษณีย์ ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ ค่าบริการอินเทอร์เน็ต และค่าปรับล่าช้า

ตารางที่ 4.18 การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านวัสดุและอื่น ๆ (ค่าบริการรับ-ส่งเอกสาร) ตามมูลค่าที่เกิดขึ้นจริงเป็นตัวหลักคั่นต้นทุน

กิจกรรม	มูลค่าที่เกิดขึ้นจริง			%
	ระยะทางกิโลเมตร	ราคาต่อกิโลเมตร	รวม	
บจ. ก	62.00	12.00	744.00	8.71
บจ. ข	-	12.00	-	-
บริษัทให้บริการทำบัญชีอื่น	649.66	12.00	7,796.00	91.29
<b>รวม</b>	<b>711.66</b>		<b>8,540.00</b>	<b>100.00</b>

จากตารางที่ 4.18 การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านวัสดุและอื่น ๆ (ค่าบริการรับ-ส่งเอกสาร) ใช้มูลค่าที่เกิดขึ้นจริงเป็นตัวหลักคั่นต้นทุน คำนวณตามระยะทางโดยประมาณ (กิโลเมตร) จาก [www.dxplace.com](http://www.dxplace.com) บริษัทได้คิดค่าบริการรับ-ส่งเอกสารกิโลเมตรละ 12 บาท ทั้งสิ้น 8,540 บาท ดังนั้นประเภทธุรกิจผลิต สำหรับบริษัท ก. มีมูลค่าที่เกิดขึ้นจริงสำหรับค่าบริการรับ-ส่งเอกสารทั้งสิ้น 744 บาท และ ประเภทธุรกิจซื้อมาขายไป สำหรับบริษัท ข. ไม่มีค่าบริการรับ-ส่งเอกสาร เนื่องจากสถานประกอบการตั้งอยู่จังหวัดชลบุรี เอกสารสำคัญทางบัญชีจะจัดส่งทางไปรษณีย์ทั้งสิ้น ซึ่งแต่ละฝ่ายเป็นผู้รับผิดชอบค่าไปรษณีย์เอง



**ตารางที่ 4.19** การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านวัสดุและอื่น ๆ (ค่าไปรษณีย์) ตามมูลค่าที่เกิดขึ้นจริงเป็นตัว  
ผลกัณฑ์ต้นทุน

กิจกรรม	มูลค่าที่เกิดขึ้นจริง	%
บจ. ก	58.00	10.39
บจ. ข	67.00	12.01
บริษัทให้บริการทำบัญชีอื่น	433.00	77.60
<b>รวม</b>	<b>558.00</b>	<b>100.00</b>

จากตารางที่ 4.19 การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านวัสดุและอื่น ๆ (ค่าไปรษณีย์) ใช้มูลค่าที่เกิดขึ้นจริงเป็นตัวผลกัณฑ์ต้นทุน โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจากสมุดบันทึกค่าส่งไปรษณีย์และพัสดุ และใบเสร็จรับเงินค่าไปรษณีย์มีค่าไปรษณีย์ทั้งสิ้น 558 บาท ประเภทธุรกิจผลิต สำหรับบริษัท ก. มีมูลค่าที่เกิดขึ้นจริงสำหรับค่าไปรษณีย์ทั้งสิ้น 58 บาท คิดเป็น 10.39 % และบริษัท ข. มีมูลค่าที่เกิดขึ้นจริงสำหรับค่าไปรษณีย์ทั้งสิ้น 67 บาท คิดเป็น 12.01 %

**ตารางที่ 4.20** การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านวัสดุและอื่น ๆ (ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์) ตามปริมาณการใช้  
และจำนวนหน่วยให้บริการเป็นตัวผลกัณฑ์ต้นทุน

กิจกรรม	ค่าแบบพิมพ์		รวม	จำนวนหน่วย ให้บริการ	ค่าเครื่องเขียน ต้นทุนค่าใช้จ่าย (บาท)	รวม	%
	ปริมาณ การใช้	ราคา ต่อแผ่น					
บจ. ก	115.00	0.25	28.75	1.00	91.31	120.06	4.75
บจ. ข	102.00	0.25	25.50	1.00	91.31	116.81	4.62
บริษัทให้บริการ ทำบัญชีอื่น	2,233.00	0.25	558.25	19.00	1,734.88	2,293.13	90.64
<b>รวม</b>	<b>2,450.00</b>		<b>612.50</b>	<b>21.00</b>	<b>1,917.50</b>	<b>2,530.00</b>	<b>100.00</b>

จากตารางที่ 4.20 การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านวัสดุและอื่น ๆ (ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์) ดังนี้ ค่าแบบพิมพ์ใช้ปริมาณการใช้เป็นตัวผลกัณฑ์ต้นทุน ค่าแบบพิมพ์เป็นต้นทุนผันแปร เกิดจากปริมาณการถ่ายเอกสาร คิดเป็น 0.25 บาทต่อแผ่น โดยต้องจ่ายเพิ่มต่างหากจากค่าเช่าเครื่องถ่ายเอกสาร (ตามตารางที่ 18) ดังนี้ สำหรับบริษัท ก. ปริมาณการใช้ทั้งสิ้น 115 แผ่น มีค่าใช้จ่ายค่าแบบพิมพ์ทั้งสิ้น 28.75 บาท และบริษัท ข. ปริมาณการใช้ทั้งสิ้น 102 แผ่น มีค่าใช้จ่ายค่าแบบพิมพ์ทั้งสิ้น 25.50 บาท

ส่วนค่าเครื่องเขียน ใช้จ่ายจำนวนหน่วยให้บริการเป็นตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน ซึ่งมีหน่วยให้บริการรับทำบัญชีทั้งสิ้น 21 บริษัท ดังนี้ บริษัท ก.และบริษัท ข. มีค่าเครื่องเขียนเท่ากันคือ 91.31 บาท

**ตารางที่ 4.21** การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านวัสดุและอื่น ๆ (ค่าบริการอินเทอร์เน็ต) ตามจำนวนครั้งที่ใช้เป็นตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน

กิจกรรม	จำนวนครั้งที่ใช้	%	ต้นทุนค่าใช้จ่าย (บาท)
บจ. ก	4.00	4.76	47.62
บจ. ข	4.00	4.76	47.62
บริษัทให้บริการทำบัญชีอื่น	76.00	90.48	904.76
<b>รวม</b>	<b>84.00</b>	<b>100.00</b>	<b>1,000.00</b>

จากตารางที่ 4.21 การจัดสรรค่าใช้จ่ายด้านวัสดุและอื่น ๆ (ค่าบริการอินเทอร์เน็ต) ใช้จ่ายจำนวนครั้งที่ใช้เป็นตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน ค่าบริการอินเทอร์เน็ตทั้งสิ้น 1,000 บาท สำหรับบริษัท ก. และบริษัท ข. มีจำนวนครั้งที่ใช้เท่ากันทั้งสิ้น 4 ครั้ง และมีต้นทุนค่าใช้จ่าย (ค่าบริการอินเทอร์เน็ต) เท่ากันคือ 47.62บาท

#### 4.2 ผลการวิเคราะห์

การคำนวณต้นทุนงานสั่งทำสำหรับการให้บริการรับทำบัญชี ของบริษัทตัวอย่าง 2 บริษัท คือ 1. บริษัท ก จำกัด ประเภทธุรกิจผลิต และ 2. บริษัท ข. จำกัด ประเภทธุรกิจซื้อมาขายไป ซึ่งได้รวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนต่าง ๆ โดยจำแนกตามลักษณะกิจกรรม เป็นการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาประยุกต์ใช้กับการคำนวณต้นทุนงานสั่งทำสำหรับการรับทำบัญชี โดยการจำแนกต้นทุนการให้บริการหลัก คือ ค่าแรงงานทางตรง และ ค่าใช้จ่ายการผลิต เนื่องจากบริษัท ไทย บิซิเนส แอคเค้านต์ติ้ง จำกัด เป็นธุรกิจประเภทบริการ ให้บริการรับทำบัญชีจึงไม่มีวัตถุดิบทางตรง บัตรต้นทุนงานสั่งทำ หน่วยให้บริการรับทำบัญชีประเภทธุรกิจผลิต บริษัทตัวอย่าง บริษัท ก. จำกัด สามารถดูได้ตามภาพที่ 4.4 และบัตรต้นทุนงานสั่งทำ หน่วยให้บริการรับทำบัญชีประเภทธุรกิจซื้อมาขายไป บริษัทตัวอย่าง บริษัท ข. จำกัด สามารถดูได้ตามภาพที่ 4.5

บริษัท ไทย บิซิเนส แอคเคาน์ติ้ง จำกัด					
บัตรต้นทุนงาน					
ชื่อลูกค้า บจ. ก			งานเลขที่ บ-ท001		
ประเภทธุรกิจผลิต			รอบบัญชี 1 ม.ค. - 31 ธ.ค.		
เริ่ม วันที่ 1 มกราคม 2555			สิ้นสุด วันที่ 31 มกราคม 2555		
ค่าแรงงานทางตรง			ค่าใช้จ่ายการผลิต		
เลขที่ใบ บัตรงาน	รวมเวลา ทำงาน (นาท)	จำนวน เงิน	ประเภท	เกณฑ์	จำนวนเงิน
ท001-ก 001	820.00	1,611.10	โบนัส	ตามมูลค่ารับบริการ	524.14
			เงินสมทบกองทุนประกันสังคม	ตามมูลค่ารับบริการ	145.04
			ค่าเสื่อมราคา - คอมพิวเตอร์	ชั่วโมงที่ใช้งานจริง	172.70
			ค่าเสื่อมราคา - อุปกรณ์สำนักงาน	จำนวนหน่วยให้บริการ	164.29
			ค่าเช่าเครื่องถ่ายเอกสาร	ปริมาณการใช้งาน	164.29
			ค่าบำรุงรักษาระบบคอมพิวเตอร์	จำนวนหน่วยให้บริการ	214.29
			ค่าที่ปรึกษาโปรแกรมบัญชี	จำนวนหน่วยให้บริการ	142.86
			ค่าไฟฟ้า	ชั่วโมงที่ใช้งานจริง	198.39
			ค่าโทรศัพท์	มูลค่าที่เกิดขึ้นจริง	152.00
			ค่าบริการรับ-ส่งเอกสาร	มูลค่าที่เกิดขึ้นจริง	744.00
			ค่าไปรษณีย์	มูลค่าที่เกิดขึ้นจริง	58.00
			ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์	ปริมาณการใช้และจำนวนหน่วย ให้บริการ	120.06
			ค่าบริการอินเทอร์เน็ต	จำนวนครั้งที่ใช้	47.62
	<b>รวม</b>	<b>1,611.10</b>		<b>รวม</b>	<b>2,847.66</b>
ต้นทุนการให้บริการ					
			- ค่าแรงงานทางตรง		1,611.10
			- ค่าใช้จ่ายการผลิต		2,847.66
			<b>ต้นทุนรวม</b>		<b>4,458.76</b>

ภาพที่ 4.4 บัตรต้นทุนงานสั่งทำ หน่วยให้บริการรับทำบัญชีประเภทธุรกิจผลิต บริษัท  
ตัวอย่าง บริษัท ก. จำกัด

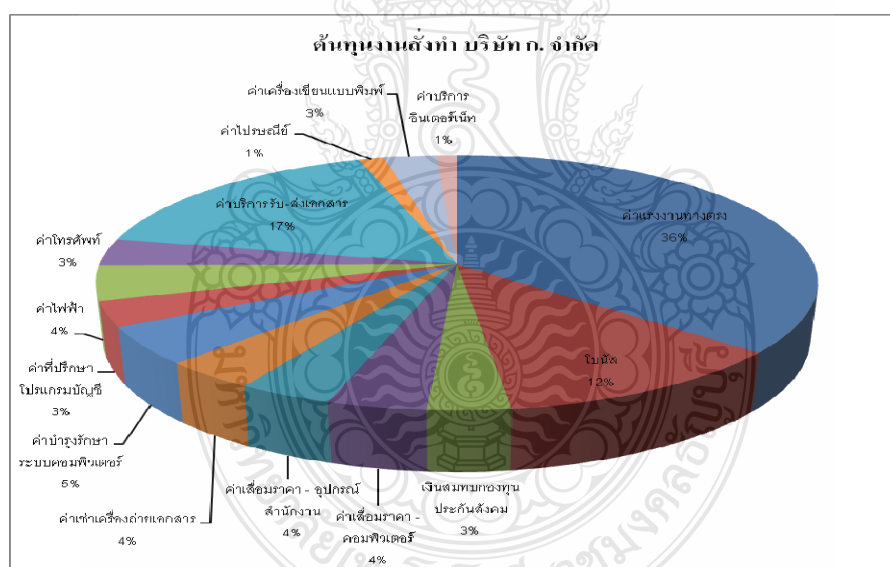
บริษัท ไทย บิซิเนส แอคเค้าน์ติ้ง จำกัด					
บัตรต้นทุนงาน					
ชื่อลูกค้า บจ. ข			งานเลขที่ บ-ข001		
ประเภทธุรกิจซื้อขายไป			รอบบัญชี 1 ม.ค. - 31 ธ.ค.		
เริ่ม วันที่ 1 มกราคม 2555			สิ้นสุด วันที่ 31 มกราคม 2555		
ค่าแรงงานทางตรง			ค่าใช้จ่ายการผลิต		
เลขที่ใบ บัตรงาน	รวมเวลา ทำงาน (นาทื)	จำนวน เงิน	ประเภท	เกณฑ์	จำนวนเงิน
ศ001-ข 001	710.00	1,391.17	โบนัส	ตามมูลค่าบริการ	482.76
			เงินสมทบกองทุนประกันสังคม	ตามมูลค่าบริการ	133.59
			ค่าเสื่อมราคา - คอมพิวเตอร์	ชั่วโมงที่ใช้งานจริง	149.53
			ค่าเสื่อมราคา - อุปกรณ์สำนักงาน	จำนวนหน่วยให้บริการ	164.29
			ค่าเช่าเครื่องถ่ายเอกสาร	ปริมาณการใช้งาน	145.71
			ค่าบำรุงรักษาระบบคอมพิวเตอร์	จำนวนหน่วยให้บริการ	214.29
			ค่าที่ปรึกษาโปรแกรมบัญชี	จำนวนหน่วยให้บริการ	142.86
			ค่าไฟฟ้า	ชั่วโมงที่ใช้งานจริง	171.77
			ค่าโทรศัพท์	มูลค่าที่เกิดขึ้นจริง	261.00
			ค่าบริการรับ-ส่งเอกสาร	มูลค่าที่เกิดขึ้นจริง	-
			ค่าไปรษณีย์	มูลค่าที่เกิดขึ้นจริง	67.00
			ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์	ปริมาณการใช้และจำนวน หน่วยให้บริการ	116.81
			ค่าบริการอินเทอร์เน็ต	จำนวนครั้งที่ใช้	47.62
รวม		1,391.17	รวม		2,097.22
			ต้นทุนการให้บริการ		
			- ค่าแรงงานทางตรง		
			1,391.17		
			- ค่าใช้จ่ายการผลิต		
			2,097.22		
			<hr/>		
			ต้นทุนรวม		
			3,488.39		

ภาพที่ 4.5 บัตรต้นทุนงานสั่งทำ หน่วยให้บริการรับทำบัญชีประเภทธุรกิจซื้อขายไป  
บริษัทตัวอย่าง บริษัท ข. จำกัด

ตารางที่ 4.22 แสดงกำไร(ขาดทุน) จากการให้บริการรับทำบัญชี ก่อนกำหนดราคารับทำบัญชีใหม่

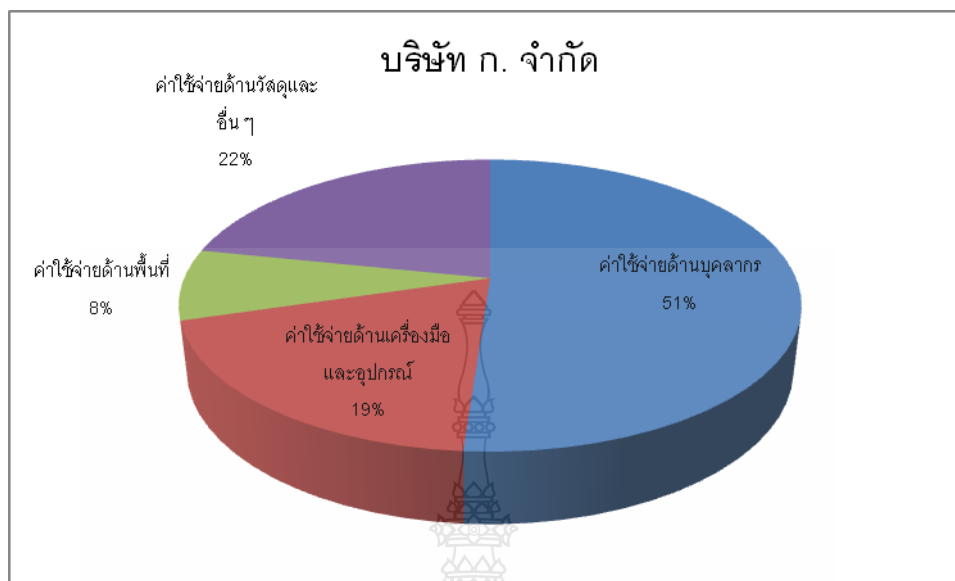
บริษัทตัวอย่าง	มูลค่ารับทำบัญชี	ต้นทุนตามระบบงานสั่งทำ (บาท)	กำไร(ขาดทุน)
บจ. ก	3,800.00	4,458.76	- 658.76
บจ. ข	3,500.00	3,488.39	11.61
<b>รวม</b>	<b>7,300.00</b>	<b>7,947.15</b>	<b>- 647.15</b>

จากตารางที่ 4.22 พบว่า ประเภทธุรกิจผลิต บริษัทตัวอย่าง บริษัท ก. จำกัด ตอรับงานทำบัญชีมูลค่า 3,800 บาท เมื่อคำนวณต้นทุนตามระบบงานสั่งทำ มีค่าใช้จ่ายการผลิตทั้งสิ้น 4,458.76 บาท ส่งผลให้ขาดทุนจากการให้บริการรับทำบัญชีบริษัท ก. จำกัด ทั้งสิ้น 658.76 บาท ขณะที่ในประเภทธุรกิจซื้อมาขายไป บริษัทตัวอย่าง บริษัท ข. จำกัด ตอรับงานทำบัญชีมูลค่า 3,500 บาท เมื่อคำนวณต้นทุนตามระบบงานสั่งทำ มีค่าใช้จ่ายการผลิตทั้งสิ้น 3,488.39 บาท ส่งผลให้มีกำไรจากการให้บริการรับทำบัญชีบริษัท ข. จำกัด ทั้งสิ้น 11.61 บาท

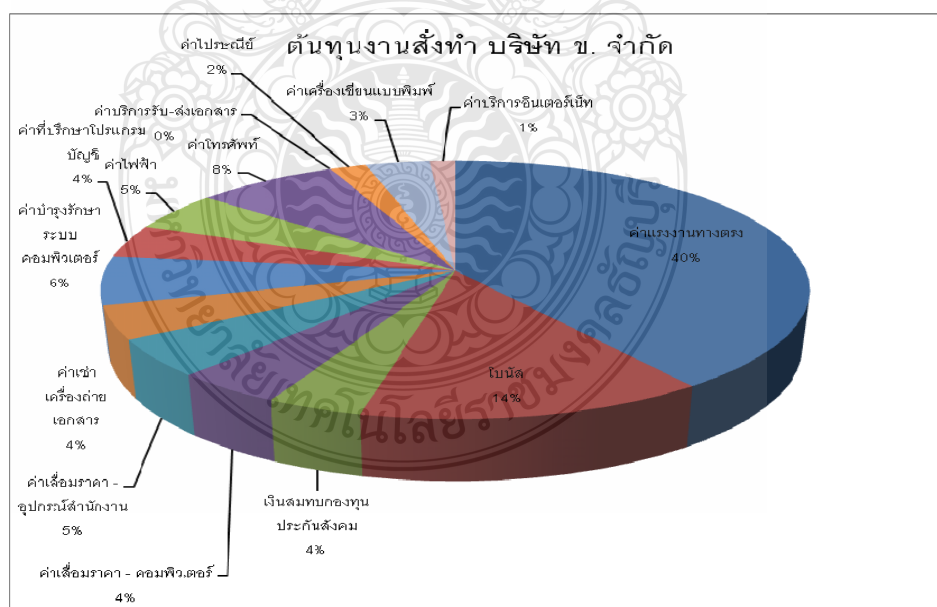


ภาพที่ 4.6 ต้นทุนงานสั่งทำสำหรับงานบริการรับทำบัญชี บริษัท ก. จำกัด

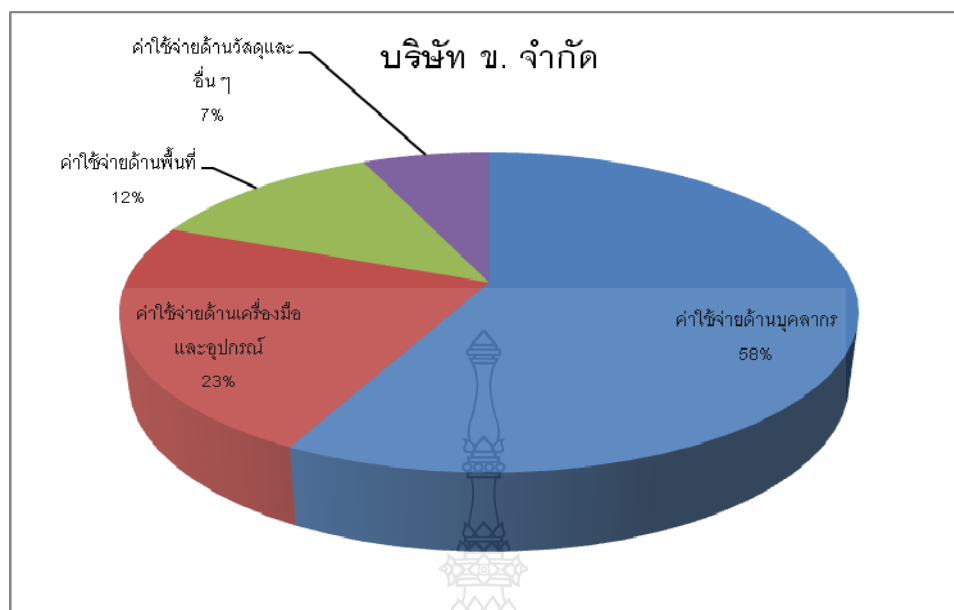
จากภาพที่ 4.6 เป็นการนำข้อมูลที่รวบรวมได้จากบัตรต้นทุนงานสั่งทำมาแสดงในรูปของแผนภูมิโดยแสดงค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับต้นทุนทุกประเภทของบริษัท ก. จำกัด



ภาพที่ 4.7 ต้นทุนงานสั่งทำสำหรับงานบริการรับทำบัญชี บริษัท ก. จำกัด จำแนกตามประเภทต้นทุน จากภาพที่ 4.7 เป็นการนำข้อมูลที่รวบรวมได้จากบัตรต้นทุนงานสั่งทำมาแสดงในรูปของแผนภูมิโดยจำแนกตามประเภทต้นทุนของบริษัท ก. จำกัด



ภาพที่ 4.8 ต้นทุนงานสั่งทำสำหรับงานบริการรับทำบัญชี บริษัท ข. จำกัด จากภาพที่ 4.8 เป็นการนำข้อมูลที่รวบรวมได้จากบัตรต้นทุนงานสั่งทำมาแสดงในรูปของแผนภูมิโดยแสดงค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับต้นทุนทุกประเภทของบริษัท ข. จำกัด



ภาพที่ 4.9 ต้นทุนงานสั่งทำสำหรับงานบริการรับทำบัญชี บริษัท ข. จำกัด จำแนกตามประเภทต้นทุน จากภาพที่ 4.9 เป็นการนำข้อมูลที่รวบรวมได้จากบัตรต้นทุนงานสั่งทำมาแสดงในรูปของแผนภูมิโดยจำแนกตามประเภทต้นทุนของบริษัท ข. จำกัด

#### ตอนที่ 5 การกำหนดราคารับทำบัญชี

จากตารางที่ 4.23 พบว่าในการให้บริการรับทำบัญชีจากบริษัทตัวอย่างจำนวน 2 บริษัท บริษัทได้รับผลตอบแทนไม่คุ้มค่าแก่ต้นทุนที่เสียไปดังนั้น บริษัทจึงได้มีการกำหนดราคารับทำบัญชีด้วยวิธีการตั้งราคาโดยยึดต้นทุนเป็นเกณฑ์ ซึ่งเป็นการศึกษาต้นทุนต่อหน่วยทั้งหมดแล้วบวกด้วยกำไรที่ต้องการ

ดังนั้น ราคารับทำบัญชีต่อหน่วย = ต้นทุนทั้งหมดต่อหน่วย + กำไรที่ต้องการ

ตารางที่ 4.23 การกำหนดราคารับทำบัญชี วิธีการตั้งราคาโดยยึดต้นทุนเป็นเกณฑ์ (บวกกำไร)

บริษัท ตัวอย่าง	มูลค่ารับทำ บัญชี	ต้นทุนตามระบบ งานสั่งทำ (บาท)	บวกกำไร 20%	รวม	ประมาณ	ผลต่างจากมูลค่า รับทำบัญชีเดิม	
บจ. ก	3,800.00	4,458.76	10%	445.88	4,904.63	5,000.00	1,200.00
บจ. ข	3,500.00	3,488.39	10%	348.84	3,837.23	3,800.00	300.00
รวม	7,300.00	7,947.15	20%	1,589.43	9,536.58	8,800.00	1,500.00

จากตารางที่ 4.23 เดิมบริษัท ก. จำกัด มีมูลค่ารับทำบัญชี 3,800 บาทต่อเดือน เมื่อบวกกำไรที่ต้องการ 10% เป็น 5,000 บาทต่อเดือน ซึ่งมากกว่าเดิม 1,200 บาท ส่วนบริษัท ข. จำกัด จากเดิม มีมูลค่ารับทำบัญชี 3,500 บาทต่อเดือน เมื่อบวกกำไรที่ต้องการ 10% เป็น 3,800 บาทต่อเดือน ซึ่งมากกว่าเดิม 300 บาท





## บทที่ 5

### สรุปผลการวิจัย การอภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การค้นคว้าอิสระเรื่อง การคำนวณต้นทุนงานสั่งทำ สำหรับการรับทำบัญชี เพื่อกำหนดราคารับทำบัญชี : กรณีศึกษา บริษัท ไทย บิซิเนส แอคเคาน์ติ้ง จำกัด ผู้ศึกษาได้ดำเนินการวิเคราะห์ข้อมูลและนำเสนอเป็นลำดับ ดังนี้

สรุปผลการวิจัย

การอภิปรายผลการวิจัย

ข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย

งานวิจัยที่เกี่ยวข้องในอนาคต

#### 5.1 สรุปผลการวิจัย

จากการศึกษาจากการศึกษาโครงสร้างองค์กร คำบรรยายลักษณะงาน รวมทั้งการสัมภาษณ์ผู้บริหารและผู้ที่เกี่ยวข้อง พบว่าการบันทึกบัญชีต้นทุนแบบเดิมที่ใช้การปันส่วนค่าใช้จ่ายไม่เหมาะสม โดยไม่ได้คำนวณถึงความสัมพันธ์ของการเกิดต้นทุน จึงไม่สามารถสะท้อนต้นทุนที่แท้จริงต่อการรับทำบัญชีของบริษัท ดังนั้นงานค้นคว้าอิสระฉบับนี้ได้จัดทำตามระบบบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ โดยนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ในการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิต โดยการจำแนกตามลักษณะกิจกรรม จากการเข้าสังเกตการปฏิบัติงานจริงของพนักงาน ทำให้สามารถระบุต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการรับทำบัญชีแต่ละหน่วยให้บริการได้ทั้งหมด 19 กิจกรรม โดยมุ่งศึกษาการคำนวณต้นทุนงานสั่งทำ สำหรับการรับทำบัญชีประเภทธุรกิจผลิต และ ธุรกิจซื้อขายไป เพื่อกำหนดราคารับทำบัญชี โดยการสะสมต้นทุนที่เกิดขึ้นตามระบบต้นทุนงานสั่งทำและใช้เกณฑ์การปันส่วนต้นทุนที่เหมาะสมตามการเกิดต้นทุน และสามารถจัดประเภทต้นทุนออกเป็น 4 ด้าน คือ 1. ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร 2. ค่าใช้จ่ายด้านเครื่องมือและอุปกรณ์ 3. ค่าใช้จ่ายด้านพื้นที่ และ 4. ค่าใช้จ่ายด้านวัสดุและอื่น ๆ และนำไปวิเคราะห์ต้นทุนงานสั่งทำสำหรับการรับทำบัญชี เพื่อกำหนดราคารับทำบัญชี : กรณีศึกษา บริษัท ไทย บิซิเนส แอคเคาน์ติ้ง จำกัด สรุปผลการวิจัยได้ดังนี้

1. การวิเคราะห์ต้นทุนการให้บริการรับทำบัญชี เดือน มกราคม 2555 โดยการนำค่าใช้จ่าย

ที่เกิดขึ้นจริงจากบัญชีแยกประเภทมาจัดกลุ่มตามประเภทค่าใช้จ่ายได้ ดังนี้ ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร ประกอบด้วย เงินเดือนพนักงาน ค่าล่วงเวลา โบนัส และเงินสมทบกองทุนประกันสังคม มีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นจำนวน 58,300 บาท ร้อยละ 55 ค่าใช้จ่ายด้านเครื่องมือและอุปกรณ์ ประกอบด้วย ค่าเสื่อมราคาคอมพิวเตอร์ ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์สำนักงาน ค่าเช่าเครื่องถ่ายเอกสาร ค่าบำรุงรักษาระบบคอมพิวเตอร์ และ ค่าที่ปรึกษาโปรแกรมบัญชี มีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นจำนวน 20,326 บาท ร้อยละ 19 ค่าใช้จ่ายด้านวัสดุและอื่น ๆ ประกอบด้วย ค่าบริการรับ-ส่งเอกสาร ค่าใช้จ่ายในการเดินทาง ค่าไปรษณีย์ ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ ค่าบริการอินเทอร์เน็ต ค่าปรับล่าช้า มีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นจำนวน 17,428 บาท ร้อยละ 17 และค่าใช้จ่ายด้านพื้นที่ ประกอบด้วย ค่าไฟฟ้า และค่าโทรศัพท์ มีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นจำนวน 9,200 บาท ร้อยละ 9 พบว่าต้นทุนในการให้บริการรับทำบัญชีหลักคือ ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร

2. การวิเคราะห์ต้นทุนงานสั่งทำสำหรับการรับทำบัญชีบริษัทตัวอย่าง บริษัท ก. จำกัด มีค่าใช้จ่ายด้านบุคลากรมากที่สุด จำนวน 2,280.28 บาท ร้อยละ 51 ค่าใช้จ่ายด้านวัสดุและอื่น ๆ จำนวน 969.68 บาท ร้อยละ 22 ค่าใช้จ่ายด้านเครื่องมือและอุปกรณ์ จำนวน 858.41 บาท ร้อยละ 19 ค่าใช้จ่ายด้านพื้นที่ จำนวน 350.39 บาท ร้อยละ 8

3. การวิเคราะห์ต้นทุนงานสั่งทำสำหรับการรับทำบัญชีบริษัทตัวอย่าง บริษัท ข. จำกัด มีค่าใช้จ่ายด้านบุคลากรมากที่สุด จำนวน 2,007.52 บาท ร้อยละ 58 ค่าใช้จ่ายด้านเครื่องมือและอุปกรณ์ จำนวน 816.68 บาท ร้อยละ 23 ค่าใช้จ่ายด้านพื้นที่ จำนวน 432.77 บาท ร้อยละ 12 ค่าใช้จ่ายด้านวัสดุและอื่น ๆ จำนวน 231.43 บาท ร้อยละ 7

4. การวิเคราะห์การกำหนดราคารับทำบัญชี เมื่อบริษัทได้ศึกษาต้นทุนตามระบบต้นทุนงานสั่งทำ ทำให้ทราบถึงต้นทุนที่แท้จริงต่อหน่วยรับบริการ จากบริษัทตัวอย่าง 2 บริษัท ดังนี้ บริษัท ก. จำกัด มูลค้ำรับทำบัญชีต่อเดือน 3,800 บาท ขณะที่มีต้นทุน 4,458.76 บริษัทขาดทุนเป็นเงิน 658.76 บาท ส่วนบริษัท ข. จำกัด มูลค้ำรับทำบัญชีต่อเดือน 3,500 บาท ขณะที่มีต้นทุน 3,488.39 บาท บริษัทมีกำไรเพียง 11.61 บาท ซึ่งผลตอบแทนที่บริษัทได้รับไม่คุ้มค่าแก่ต้นทุนที่เสียไป จากการวิเคราะห์ต้นทุนรับทำบัญชีต่อหน่วยสามารถนำข้อมูลที่ได้การกำหนดราคารับทำบัญชี ด้วยวิธีการตั้งราคาโดยยึดต้นทุนเป็นเกณฑ์ ซึ่งเป็นการศึกษาต้นทุนต่อหน่วยทั้งหมดแล้วบวกด้วยกำไรที่ต้องการ ดังนี้

$$\text{ราคารับทำบัญชีต่อหน่วย} = \text{ต้นทุนทั้งหมดต่อหน่วย} + \text{กำไรที่ต้องการ}$$

จากเดิมบริษัท ก. จำกัด มีมูลค้ำรับทำบัญชี 3,800 บาทต่อเดือน เมื่อบวกกำไรที่ต้องการ ร้อยละ 10 เป็น 5,000 บาทต่อเดือน ซึ่งมากกว่าเดิม 1,200 บาท ส่วนบริษัท ข. จำกัด จากเดิม มีมูลค้ำรับทำบัญชี

3,500 บาทต่อเดือน เมื่อบวกกำไรที่ต้องการร้อยละ 10 เป็น 3,800 บาทต่อเดือน ซึ่งมากกว่าเดิม 300 บาท

## 5.2 การอภิปรายผลการวิจัย

จากผลการวิเคราะห์ต้นทุนการงานสั่งทำสำหรับการรับทำบัญชี เพื่อกำหนดราคารับทำบัญชี : กรณีศึกษา บริษัท ไทย บิซิเนส แอคเคาน์ติ้ง จำกัด ทำให้ทราบถึงต้นทุนที่แท้จริงของหน่วยให้บริการรับทำบัญชี จากบริษัทตัวอย่าง จำนวน 2 บริษัท ผู้วิจัยจึงนำมาอภิปรายในภาพรวม ดังนี้

1. เกณฑ์ในการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าหน่วยให้บริการรับทำบัญชี โดยทุกสะสมในบัตรต้นทุนงานนั้น ผู้ศึกษาได้ใช้เกณฑ์ที่เหมาะสมตามลักษณะของค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นสำหรับบริษัท ไทย บิซิเนส แอคเคาน์ติ้ง จำกัด โดยเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนประกอบด้วย จำนวนชั่วโมงแรงงานตามมูลค่ารับบริการ จำนวนหน่วยให้บริการ ปริมาณการใช้งาน และมูลค่าที่เกิดขึ้นจริง

2. บริษัท ก. จำกัด ประเภทธุรกิจผลิต ซึ่งต้นทุนในการให้บริการรับทำบัญชีส่วนใหญ่คือค่าแรงงานทางตรง ใช้จำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรงทั้งหมด 820 นาที คิดเป็นร้อยละ 36 ของต้นทุนทั้งหมด ในขณะที่บริษัท ข. จำกัด ประเภทธุรกิจซื้อขายไป ใช้จำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรงทั้งหมด 710 นาที คิดเป็นร้อยละ 40 ของต้นทุนทั้งหมด เนื่องจากบริษัท ก. จำกัด มีค่าใช้จ่ายในการรับ-ส่งเอกสารค่อนข้างสูง คิดเป็น 17 เปอร์เซ็นต์ของต้นทุนทั้งหมด ในขณะที่บริษัท ข. จำกัด ไม่มี 0 เปอร์เซ็นต์ ซึ่งเป็นค่าเฉลี่ยทำให้ค่าแรงงานทางของ บริษัท ข. จำกัด มีเปอร์เซ็นต์มากกว่าบริษัท ก. จำกัด

3. จากการศึกษาการให้บริการรับทำบัญชีตามระบบต้นทุนงานสั่งทำ ของบริษัทตัวอย่างพบว่า ผลตอบแทนที่รับไม่คุ้มค่าแก่ต้นทุนที่เสียไป หากบริษัทมีการกำหนดราคารับทำบัญชี โดยการใช้วิธีการตั้งราคาโดยยึดต้นทุนเป็นเกณฑ์ ซึ่งเป็นการศึกษาต้นทุนตามระบบต้นทุนงานสั่งทำ การให้บริการรับทำบัญชีต่อหน่วยแล้วบวกด้วยกำไรที่ต้องการ ซึ่งกำไรที่บริษัทต้องการ คือ ร้อยละ 10 ส่งผลให้บริษัท ก. จำกัด มีการปรับราคาเพิ่มขึ้นคิดเป็น 1,200 บาท และบริษัท ข. จำกัด มีการปรับราคาเพิ่มขึ้นคิดเป็น 300 บาท ซึ่งในทางปฏิบัติอาจเป็นการอยากในการปรับราคาค่าบริการรับทำบัญชี แกลูกค้า ดังนั้น ในการปรับราคาค่าบริการรับทำบัญชีขึ้นจากเดิม บริษัทใช้กลยุทธ์ทางการตลาดโดยการเสนอโปรโมชันพิเศษเป็นการให้คำปรึกษาและคำแนะนำทางด้านบัญชีโดยไม่คิดค่าใช้จ่ายเพิ่ม

4. การควบคุมและลดค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็น เพื่อให้เกิดสัดส่วนกำไรที่เพิ่มสูงขึ้นโดยที่ไม่ปรับราคาค่าบริการรับทำบัญชีหรือปรับราคาขึ้นให้น้อยที่สุด เช่น ค่าแรงงานทางตรง ซึ่งเป็นต้นทุนที่สำคัญที่สุด เนื่องจากการปรับเปลี่ยนผู้ปฏิบัติงานทำให้ต้องมีการศึกษาลักษณะและประวัติของธุรกิจ

และบางบริษัทเอกสารทางบัญชีเป็นภาษาอังกฤษ รวมทั้งการติดต่อประสานงานจำเป็นต้องใช้ภาษาอังกฤษ ทำให้ใช้เวลามากขึ้นส่งผลให้ต้นทุนค่าแรงงานทางตรงสูงขึ้นด้วย

5. ต้นทุนการให้บริการรับทำบัญชีส่วนใหญ่คือต้นทุนด้านแรงงาน และผลักดันเข้าต้นทุนงานสั่งทำโดยตรง ซึ่งความเห็นดังกล่าว สอดคล้องกับ สุชาติ ก่อปิ่นไพฑูรย์ (2524 : บทคัดย่อ) ที่กล่าวว่าระบบต้นทุนงานสั่งทำในการคิดต้นทุนเรือสำหรับอุตสาหกรรมต่อเรือในประเทศไทย จะคิดต้นทุนวัตถุดิบและค่าแรงโดยตรงตามที่เกิดขึ้นจริงของแต่ละงาน ส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงจะปันส่วนเข้าต้นทุนงานตามต้นทุนค่าแรงโดยตรง เนื่องจากส่วนมากทำโดยแรงงานคน

### 5.3 ข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย

1. การเก็บข้อมูลด้านบุคลากร ในส่วนของการบันทึกข้อมูลเวลาในการปฏิบัติงานในบัตรลงเวลา ควรบันทึกอย่างต่อเนื่องและเก็บรายละเอียดในทุกกิจกรรมที่มีการเปลี่ยนการปฏิบัติงาน เพื่อให้ได้ข้อมูลด้านค่าแรงงานทางตรงได้อย่างถูกต้องที่สุด และยังสามารถส่งผลถึงต้นทุนประเภทอื่น เช่น ค่าเสื่อมคอมพิวเตอร์ ที่ให้เกณฑ์การจัดสรรต้นทุนเดียวกัน

2. การกำหนดราคารับทำบัญชี ด้วยวิธีการตั้งราคาโดยยึดต้นทุนเป็นเกณฑ์ ด้วยการบวกกำไรที่ต้องการ อาจทำให้ราคารับทำบัญชีต่อหน่วยสูงกว่าราคาตลาดหรือคู่แข่ง บริษัทควรควบคุมและลดต้นทุนที่สูงไป เช่น ค่าแรงงานทางตรง

3. การวิเคราะห์ต้นทุนตามระบบงานสั่งทำนี้ เป็นการวิเคราะห์เมื่อได้มีการตอบรับงานลูกค้าแล้ว ดังนั้น เมื่อปฏิบัติงานจริงมีต้นทุนสูงกว่าผลตอบแทนที่ได้รับ อาจเป็นการยากที่จะสามารถปรับราคารับทำบัญชีให้สูงขึ้น บริษัทควรทำการควบคุมและลดค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็น เพื่อให้ได้ผลตอบแทนที่สูงขึ้นโดยไม่ต้องปรับราคา

4. การควบคุมค่าใช้จ่ายในการรับ – ส่งเอกสาร แผนกลูกค้าสัมพันธ์ควรมีการยืนยันเวลานัดหมายในการรับเอกสารต่าง ๆ จากลูกค้า และควรแจ้งให้ลูกค้าจัดเตรียมเอกสารให้ครบถ้วนก่อนถึงเวลารับเอกสาร เพื่อประหยัดเวลาและลดค่าใช้จ่ายในการจ้างพนักงานรับ-ส่งเอกสาร เนื่องจากเป็นการจ้างบุคคลภายนอก บริษัทต้องเสียค่าใช้จ่ายทุกครั้งที่มีการจ่ายงานแม้ว่าจะไม่ได้รับเอกสารหรือได้รับเอกสารไม่ครบถ้วนจากลูกค้า

5. ควรมีการจัดทำประวัติและข้อมูลด้านต่าง ๆ ของลูกค้าเพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติงานของพนักงานเมื่อมีการปรับเปลี่ยนพนักงาน

#### 5.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องในอนาคต

1. ควรทำการวิเคราะห์ต้นทุนตามระบบงานสั่งทำสำหรับทุกหน่วยให้บริการรับทำบัญชี เพื่อเปรียบเทียบต้นทุนที่เกิดขึ้น

2. ควรทำการวิเคราะห์ต้นทุนตามระบบงานสั่งทำสำหรับงานบริการประเภทอื่น ที่บริษัทมีการให้บริการด้วย เพราะต้นทุนบางประเภทเกิดขึ้นจากแหล่งเดียวกัน เช่น ค่าไฟฟ้า ค่าบำรุงรักษาระบบ เป็นต้น เพื่อให้การปันส่วนค่าใช้จ่ายเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และทราบต้นทุนที่จริงของหน่วยให้บริการแต่ละงาน

3. เนื่องจากลักษณะการให้บริการรับทำบัญชีมีขั้นตอนการปฏิบัติงานคล้ายคลึงกัน ควรมีการเก็บรวบรวมและวิเคราะห์ตามระบบต้นทุนงานสั่งทำประจำทุกเดือนเป็นระยะเวลา 3 เดือน 6 เดือน หรือ 12 เดือน เพื่อทำการเปรียบเทียบหน่วยให้บริการรับทำบัญชีระหว่างเดือนทำให้ทราบต้นทุนที่เกิดขึ้น ถึงประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของพนักงาน และนำการวิเคราะห์ต้นทุนมาเฉลี่ยเพื่อใช้เป็นฐานในการกำหนดราคาการให้บริการรับทำบัญชี ที่เหมาะสมกับขนาดปริมาณรายการค้าของแต่ละกิจการ



## บรรณานุกรม

- กิ่งกนก พิทยานุคุณ สุนทรี จรุง และรวีวัลย์ ภิชโยพนากุล. 2548. การบัญชีต้นทุน.  
กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- จิราวุฒัน หุนตระกูล. 2543. การพัฒนาระบบการประมาณต้นทุนงานสั่งทำในอุตสาหกรรม  
เฟอร์นิเจอร์เหล็กกล้าไร้สนิม. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต. วิศวกรรมศาสตร์  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- นันทพร พิทยะ และคณะ. 2552. การบัญชีบริหาร. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์แมคกรอ-ฮิล.  
ปรีชา ปาโนรัมย์ และชัตติยา ชัชวาลพาณิชย์. 2550. การศึกษากลยุทธ์ด้านราคาของผลิตภัณฑ์  
ทางการท่องเที่ยวในเขตอีสานตอนใต้. รายงานการค้นคว้าอิสระ.  
มหาวิทยาลัยราชภัฏบุรีรัมย์.
- พงษ์จันทร์ คล้ายอุดม .2544. บัญชีต้นทุน, สุราษฎร์ธานี : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยราชภัฏสุราษฎร์ธานี.  
วรวิวรรณ บุรณศิริ. 2545. ระบบต้นทุนกิจกรรมของหน่วยงานภาครัฐของสำนักงานคลังจังหวัด  
แพร่. รายงานการค้นคว้าอิสระ. บัญชีมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- สุชาติ ก่อปิ่นไพฑูรย์. 2524. ระบบต้นทุนงานสั่งทำในการคิดต้นทุนเรือสำหรับอุตสาหกรรม  
ต่อเรือในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต. บริหารธุรกิจ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

## ประวัติผู้เขียน

- ชื่อ - สกุล : นางสาวศรัญญา กำเหนิดศิลป์
- วัน เดือน ปี เกิด : 16 มิถุนายน 2529
- ประวัติการศึกษา : ระดับมัธยมศึกษา โรงเรียนธิดาแม่พระ  
ประกาศนียบัตรวิชาชีพ และประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง  
โรงเรียนสุราษฎร์เทคโนโลยีบริหารธุรกิจ  
บริหารธุรกิจบัณฑิต เอกการบัญชี  
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี
- ประวัติการทำงาน : พ.ศ. 2552 คณะบุคคลกมลทิพย์การบัญชี  
พ.ศ. 2553 บริษัท ไทย บิซิเนส แอคเค้าน์ติ้ง จำกัด
- ที่อยู่ : 101/54 ม.1 แขวงสายไหม เขตสายไหม กรุงเทพมหานคร 10200
- E-mail : Kamnerdsin\_kiggapu@hotmail.com

