

## บทที่ 4

### ปัญหาในการปันส่วนต้นทุนของธุรกิจรับเหมาก่อสร้าง

การดำเนินงานของธุรกิจรับเหมาก่อสร้างซึ่งมีโครงการก่อสร้างหลายโครงการ อาจจะมีการใช้เครื่องจักรชุดเดียวกันในการทำงาน หรือบางครั้งอาจมีการเคลื่อนย้ายเครื่องจักรจากโครงการหนึ่งไปยังอีกโครงการหนึ่ง ทำให้ไม่สามารถแยกต้นทุนการใช้เครื่องจักรได้ ซึ่งปัญหาส่วนใหญ่ที่พบในการรวบรวมข้อมูลทางบัญชี สำหรับธุรกิจรับเหมาก่อสร้าง คือ การคำนวณต้นทุน การปันส่วนต้นทุน และคำนวณหาผลการดำเนินงานของแต่ละโครงการ เนื่องจากมีต้นทุนบางส่วนที่ไม่สามารถแบ่งได้ว่าเป็นต้นทุนของโครงการใด จึงจำเป็นต้องหาวิธีปันส่วนต้นทุนเหล่านี้เพื่อเป็นประโยชน์ในการวัดผลการดำเนินงานของแต่ละโครงการและนำข้อมูลเหล่านี้มาใช้ในการบริหารงานและเป็นข้อมูลสำหรับการดำเนินงานในโครงการอื่นต่อไป

จากการสอบถามบริษัทรับเหมาก่อสร้างในจังหวัดเชียงใหม่ ซึ่งมีทุนจดทะเบียนประมาณ 100 ล้านบาท จำนวน 8 บริษัท พบว่าปัญหาในการปันส่วนต้นทุนเข้างานส่วนใหญ่ได้แก่

1. การสั่งซื้อวัตถุดิบ เนื่องจากในการสั่งซื้อวัตถุดิบบางครั้งอาจมีการสั่งซื้อวัตถุดิบมาเพื่อใช้ในโครงการต่าง ๆ มากกว่า 1 โครงการจึงจำเป็นต้องปันส่วนต้นทุนวัตถุดิบเหล่านี้ไปยังโครงการต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง

2. ส่วนลดรับ เมื่อกิจการได้รับส่วนลดรับจากการซื้อวัตถุดิบในแต่ละครั้ง จำเป็นต้องนำส่วนลดดังกล่าวไปหักจากต้นทุนวัตถุดิบที่ซื้อ ซึ่งวัตถุดิบที่สั่งซื้อในแต่ละครั้งมักถูกนำไปใช้ในโครงการต่าง ๆ มากกว่า 1 โครงการ จึงจำเป็นต้องปันส่วนส่วนลดรับดังกล่าวไปยังโครงการต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง

3. ค่าขนส่งวัตถุดิบ เนื่องจากกิจการอาจนำวัตถุดิบที่ซื้อไปใช้ในโครงการต่างๆ มากกว่า 1 โครงการ ดังนั้นกิจการจำเป็นต้องหาหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมในการปันส่วนค่าขนส่งวัตถุดิบเหล่านั้นไปยังโครงการที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ต้นทุนของโครงการมีความถูกต้องมากยิ่งขึ้น

4. ค่าแรงงานทางตรง กรณีที่สามารถระบุได้ว่าค่าแรงงานที่เกิดขึ้นเป็นของโครงการใดกิจการก็สามารถบันทึกเป็นต้นทุนของโครงการนั้น ๆ ได้โดยง่าย แต่ในกรณีที่เป็นการดำเนินงานภายในสำนักงาน กิจการไม่สามารถหาหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมมาใช้ในการปันส่วน

ต้นทุนเหล่านี้ได้ ดังนั้นกิจการจึงใช้วิธีการปันส่วนตามมูลค่างานแต่ละ โครงการเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าแรงงาน

5. ค่าซ่อมแซมเครื่องจักร บางครั้งอาจมีการเคลื่อนย้ายเครื่องจักรจาก โครงการหนึ่งไปยังอีกโครงการหนึ่ง เมื่อมีค่าซ่อมแซมเครื่องจักรเกิดขึ้นจึงไม่สามารถระบุได้ว่าควรบันทึกเป็นต้นทุนของโครงการใด

6. ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรและยานพาหนะ ปัญหาที่เกิดขึ้นเป็นลักษณะเดียวกับกรณีของค่าซ่อมแซมเครื่องจักร คือไม่สามารถระบุหรือหาหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมมาใช้ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายในส่วนนี้ได้ และกิจการเองก็ไม่ได้ให้ความสำคัญในการปันส่วนค่าใช้จ่ายเหล่านี้มากนัก

7. ค่าสาธารณูปโภค ซึ่งปกติจะปันส่วนไปยังโครงการต่าง ๆ ตามพื้นที่การใช้งาน แต่เนื่องจากลักษณะของกิจการเป็นการดำเนินงานนอกพื้นที่ของสำนักงาน ทำให้ไม่สามารถกำหนดหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมในการปันส่วนค่าใช้จ่ายประเภทนี้ได้

ซึ่งประเด็นปัญหาที่เกี่ยวข้อง แนวทางทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง แนวทางปฏิบัติ และวิเคราะห์ประเด็นปัญหาสามารถสรุปได้ดังนี้

ตารางที่ 2 ปัญหาที่พบในการคำนวณต้นทุนของธุรกิจรับเหมาก่อสร้าง

รายการ	ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง	แนวทางการปฏิบัติจริง	วิเคราะห์ประเด็นปัญหา
<p>1. การตั้งชื้อวัสดุ</p> <p>ตัวอย่างเช่น กิจกรรมมีโครงการก่อสร้างซึ่งกำลังดำเนินการอยู่ในขณะนี้ 2 โครงการและได้ตั้งวัสดุคือ น้ำมันดีเซลจำนวน 15,000 ลิตร ในราคาดีเซลละ 10.00 บาท ไปยังโครงการทั้งสองนี้โดยใช้ในโครงการแรกจำนวน 6,000 ลิตร และโครงการที่สองจำนวน 9,000 ลิตร</p>	<p>กิจกรรมที่ต้องทำการปันส่วนโดยตรงไปยังโครงการต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง</p> <p>การปันส่วนต้นทุนวัสดุปฏิบัติตามตัวอย่างดังนี้</p> <p>โครงการที่ 1 = 60,000 บาท (6,000 x 10)</p> <p>โครงการที่ 2 = 90,000 บาท (9,000 x 10)</p> <p>การปันส่วนการชื้อวัสดุ</p> <p>วัสดุ จำนวน 150,000 จำนวน 150,000</p>	<p>ในกรณีที่เกิดการตั้งชื้อวัสดุซึ่งโดยปกติสามารถระบุปริมาณที่ใช้ในแต่ละโครงการได้ จึงทำการปันส่วนต้นทุนวัสดุโดยตรงไปยังโครงการที่เกี่ยวข้องตามปริมาณการใช้วัสดุ</p> <p>การปันส่วนต้นทุนวัสดุของแต่ละโครงการตามตัวอย่างคือ</p> <p>ค่าวัสดุ-โครงการที่1 60,000 ค่าวัสดุ-โครงการที่2 90,000 จำนวน 150,000</p>	<p>จะสังเกตเห็นได้ว่าลักษณะการรับรู้ต้นทุนวัสดุของโครงการแตกต่างกันจากแนวทางการปฏิบัติตามที่ทฤษฎีกำหนดคือกิจการจะรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นเป็นต้นทุนของโครงการทันที ในขณะที่ตามทฤษฎีจะรับรู้ต้นทุนโดยบันทึกในบัญชีคุมยอดเมื่อสิ้นงวดบัญชีจึงทำการปันส่วนต้นทุนที่เกิดขึ้นเป็นการปันส่วนของแต่ละโครงการตามเกณฑ์การปันส่วนนั้นๆ</p>

รายการ	ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง	แนวทางการปฏิบัติจริง	วิเคราะห์ประเด็นปัญหา
	<p>การบันทึกต้นทุนวัตถุดิบเข้างาน เมื่อสิ้นงวด</p> <p>งานระหว่างทำ-โครงการที่ 1 60,000</p> <p>งานระหว่างทำ-โครงการที่ 2 90,000</p> <p>วัตถุดิบ 150,000</p>		

รายการ	ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง	แนวทางการปฏิบัติจริง	วิเคราะห์ประเด็นปัญหา
<p>2. ส่วนลดรับจากการซื้อวัตถุดิบ</p> <p>ตัวอย่าง กิจการได้รับส่วนลดจากการซื้อน้ำมันดีเซล จำนวน 10,000 บาท</p>	<p>ในการซื้อวัตถุดิบกิจการจะได้รับส่วนลดจากการซื้อวัตถุดิบเหล่านี้ในกรณีที่มีส่วนลดเงินสดเกิดขึ้นจากการซื้อวัตถุดิบ เพื่อนำไปใช้ในโครงการหลายโครงการ จะก่อให้เกิดปัญหาในการคำนวณต้นทุนของวัตถุดิบของแต่ละโครงการ เนื่องจากส่วนลดที่เกิดขึ้นจะต้องทำการปันส่วนไปหักจากต้นทุนวัตถุดิบของแต่ละโครงการ เพื่อให้ต้นทุนของโครงการมีความถูกต้องมากยิ่งขึ้น</p> <p>ในการปันส่วนไปยังโครงการต่างๆ จะใช้หลักเกณฑ์การปันส่วนโดยตรงไปยังโครงการต่างๆ</p>	<p>เมื่อกิจการได้รับส่วนลดในการซื้อวัตถุดิบแต่ละครั้งจะดำเนินการปันส่วนกำไรตามมูลค่าต้นทุนวัตถุดิบที่ซื้อไปทันที</p>	<p>ลักษณะการรับรู้ส่วนลดรับของกิจการจะเป็นการบันทึกรับส่วนลดรับทันทีที่เกิดขึ้นโดยบันทึกเข้าเป็นส่วนลดรับของโครงการ ณ วันที่เกิดรายการขึ้น โดยอาศัยการปันส่วนโดยตรงไปยังโครงการที่เกี่ยวข้องตามปริมาณของวัตถุดิบที่ซื้อไปใช้ในโครงการนั้นๆ</p>

รายการ	ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง	แนวทางการปฏิบัติจริง	วิเคราะห์ประเด็นปัญหา
	<p>กิจการจะทำการปันส่วน ส่วนลดดังกล่าวให้แก่ละโครงการ ที่เกี่ยวข้องโดยพิจารณาจาก ปริมาณการใช้น้ำมันของแต่ละ โครงการ ดังนั้นจึงสามารถ ปันส่วนส่วนลดดังกล่าวให้ โครงการต่าง ๆ ดังนี้</p> <p>โครงการที่ 1 = 4,000 บาท โครงการที่ 2 = 6,000 บาท</p> <p>การปันที่กส่วนลดรับ เข้านี้การค่า 10,000</p> <p>ส่วนลดรับ 10,000</p> <p>การโอนส่วนลดรับเข้าโครงการ ส่วนลดรับ 10,000</p> <p>ค่าวัสดุคิม-โครงการที่ 1 4,000 ค่าวัสดุคิม-โครงการที่ 2 6,000</p>		

รายการ	ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง	แนวทางการปฏิบัติจริง	วิเคราะห์ประเด็นปัญหา
<p>3. ค่าขนส่งในการซื้อวัตถุดิบแต่ละครั้ง</p> <p>จากตัวอย่างเดิมมีค่าขนส่งเกิดขึ้นจำนวน 5,000 บาท</p>	<p>กิจการต้องทำการปันส่วนค่าขนส่งที่เกิดขึ้นตามปริมาณการใช้วัตถุดิบของแต่ละโครงการ ดังนั้นจึงปันส่วนให้กับโครงการต่าง ๆ ดังนี้ ...</p> <p>โครงการที่ 1 = 2,000 บาท</p> <p>โครงการที่ 2 = 3,000 บาท</p>	<p>เมื่อมีค่าขนส่งเกิดขึ้นกิจการจะทำการบันทึกเป็นต้นทุนของโครงการต่างที่เกี่ยวข้องทันทีตามปริมาณการซื้อวัตถุดิบในเที่ยวที่ทำ การขนส่งนั้น ๆ</p>	<p>ลักษณะการรับรู้ต้นทุนค่าขนส่งของกิจการเป็นเช่นเดียวกับ การรับรู้ต้นทุนวัตถุดิบและ ส่วนลดรับคือรับรู้เป็นต้นทุนของโครงการทันทีที่เกิดรายการนั้นขึ้น ตามปริมาณการใช้วัตถุดิบนั้น ๆ โดยไม่ผ่านบัญชีงานระหว่างทำ</p>
<p>การปันส่วนค่าขนส่งที่เกิดขึ้น</p> <p>ค่าขนส่ง 5,000</p> <p>เข้าหนี้/เงินสด 5,000</p>	<p>การบันทึกค่าขนส่งเป็นต้นทุนโครงการ</p> <p>ค่าขนส่ง-โครงการที่ 1 2,000</p> <p>ค่าขนส่ง-โครงการที่ 2 3,000</p> <p>เข้าหนี้/เงินสด 5,000</p>		

รายการ	ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง	แนวทางการปฏิบัติจริง	วิเคราะห์ประเด็นปัญหา
	<p>การบันทึกค่าขนส่งเป็นต้นทุนของโครงการ</p> <p>งานระหว่างทำ-โครงการที่ 1 2,000</p> <p>งานระหว่างทำ-โครงการที่ 2 3,000</p> <p>ค่าขนส่ง 5,000</p>		
<p>4. ค่าแรงงานทางตรง</p> <p>ตัวอย่าง กิจการมีค่าแรงงานทางตรงเกิดขึ้นทั้งสิ้น จำนวน 500,000 บาทและจำนวนชั่วโมงแรงงานของแต่ละโครงการเป็นดังนี้</p> <p>โครงการที่ 1 100 ชั่วโมง</p> <p>โครงการที่ 2 400 ชั่วโมง</p> <p>นอกจากนี้ยังมีค่าแรงงานของพนักงานในสำนักงานอีก จำนวน 250,000 บาท</p>	<p>กิจการต้องทำการปันส่วนโดยใช้ระยะเวลาหรือจำนวนพนักงานที่ทำงานให้</p> <p>การบันทึกค่าแรง</p> <p>ค่าแรง 750,000</p> <p>ค่าแรงค้ำจ่าย 750,000</p>	<p>ในส่วนของคุณค่าแรงงานทางตรงที่เกิดขึ้นในแต่ละโครงการของจะบันทึกค่าแรงเป็นต้นทุนของโครงการทันทีที่เกิดค่าแรงงานขึ้นโดยไม่ผ่านบัญชีงานระหว่างทำการบันทึกค่าแรง</p> <p>ค่าแรงโครงการที่ 1 100,000</p> <p>ค่าแรงโครงการที่ 2 400,000</p> <p>ค่าแรงค้ำจ่าย 500,000</p>	<p>จากตัวอย่างจะเห็นว่าลักษณะหรือหลักเกณฑ์การปันส่วนของกิจการไม่แตกต่างจากทฤษฎีแต่กิจการจะทำการบันทึกต้นทุนที่เกิดขึ้นเป็นต้นทุนทันทีที่เกิดรายการต่าง ๆ ขึ้นในขณะที่ทางทฤษฎีจะทำการบันทึกต้นทุนสะสมไว้และเมื่อสิ้นงวดบัญชีจึงทำการปันส่วนต้นทุนเหล่านั้นเข้าเป็น</p>



รายการ	ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง	แนวทางการปฏิบัติจริง	วิเคราะห์ประเด็นปัญหา
<p>โครงการที่ 1 100 ชั่วโมง</p> <p>โครงการที่ 2 400 ชั่วโมง</p>	<p>การบันทึกค่าแรงเป็นต้นทุนของโครงการ</p> <p>งานระหว่างทำ-โครงการที่ 1</p> <p>150,000</p> <p>งานระหว่างทำ-โครงการที่ 2</p> <p>600,000</p> <p>ค่าแรง</p> <p>750,000</p>	<p>ในส่วนของคุณค่าแรงงานภายในสำนักงานกิจการไม่ได้บันทึกการขาย</p> <p>การปันส่วนไปยังโครงการต่างๆ</p> <p>แต่ละรัฐเป็นค่าใช้จ่ายของโครงการ</p> <p>การและทำการปันส่วนต้นทุนค่าแรงตามมูลค่างานเพื่อใช้ในการทำ</p> <p>รายงาน</p> <p>การบันทึกค่าแรง</p> <p>ค่าแรง(ส่วนกลาง) 250,000</p> <p>ค่าแรงจ่าย 250,000</p> <p>การปันส่วนค่าแรงส่วนกลาง</p> <p>โครงการที่ 1 มีมูลค่างาน 10,000,000 บาท</p> <p>โครงการที่ 2 มีมูลค่างาน 30,000,000 บาท</p>	<p>ต้นทุนของโครงการโดยผ่านบัญชีงานระหว่างทำ</p> <p>ในส่วนของคุณค่าแรงงานของพนักงานในสำนักงานกิจการไม่สามารถกำหนดลักษณะที่ที่เหมาะสมในการปันส่วนได้ ดังนั้นกิจการจึงใช้มูลค่างานของแต่ละโครงการเป็นการปันส่วนในการปันส่วนแต่เป็นการปันส่วนแต่เป็นการปันส่วนเพื่อนำข้อมูลมาใช้จัดทำรายงานเสนอต่อผู้บริหารเท่านั้น</p>

รายการ	ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง	แนวทางการปฏิบัติจริง	วิเคราะห์ประเด็นปัญหา
<p>5. ค่าซ่อมแซมเครื่องจักร</p> <p>ตัวอย่าง กิจกรรมมีค่าซ่อมแซมเครื่องจักรจำนวน 10,000 บาท และรายละเอียดเกี่ยวกับชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักรดังนี้</p> <p>โครงการ 1 = 20 ชั่วโมง</p> <p>โครงการ 2 = 30 ชั่วโมง</p>	<p>กิจกรรมที่ต้องทำการปันส่วนค่าซ่อมแซมเครื่องจักร โดยใช้จำนวนเครื่องจักร หรือ ชั่วโมงเครื่องจักร หรือ ต้นทุนของเครื่องจักร</p> <p>ดังนั้นจึงแบ่งสรรค่าซ่อมแซมค่าซ่อมแซมไปยังแต่ละโครงการโดยใช้จำนวนชั่วโมงเครื่องจักร</p> <p>ได้ดังนี้</p> <p>โครงการ 1 = 4,000 บาท</p> <p>โครงการ 2 = 6,000 บาท</p>	<p>ดังนั้นปันส่วนได้ดังนี้</p> <p>โครงการที่1 62,500 บาท</p> <p>โครงการที่2 187,500 บาท</p> <p>วิธีปฏิบัติเกี่ยวกับค่าซ่อมแซมมี 2 กรณี คือ</p> <p>5.1 กรณีที่กิจกรรมคิดค่าเช่าเครื่องจักรจากโครงการที่นำเครื่องจักรไปใช้งาน โดยราคาค่าเช่าดังกล่าวถูกกำหนดโดยผู้บริหารของกิจการและเป็นราคาซึ่งรวมค่าซ่อมแซมไว้แล้ว ดังนั้นค่าซ่อมแซมที่เกิดขึ้นถือเป็นค่าใช้จ่าย</p> <p>ค่าใช้จ่ายของกิจการไม่มีภาระปันส่วนเข้าเป็นค่าใช้จ่ายโครงการวิธีนี้กิจการใช้ปฏิบัติกับโครงการ</p>	<p>จากตัวอย่างจะเห็นได้ว่าแนวทางทางปฏิบัติของกิจการมี 2 วิธี วิธีที่ 1 กิจกรรมถือว่ากิจการได้คิดค่าเช่าเครื่องจักรเหล่านั้นจากโครงการนั้น ๆ แล้วซึ่งเป็นราคาที่ทางผู้บริหารของกิจการกำหนดขึ้นมาเองดังนั้นเมื่อมีค่าซ่อมแซมเกิดขึ้นกิจการจึงรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายของส่วนกลางและจะหักกึ่งกลางกับบัญชีรายได้ค่าเช่าเครื่องจักรเอง ตัวอย่างเช่น กิจการได้จ่ายค่าซ่อมแซมเครื่องจักรจำนวน 10,000</p>

รายการ	พฤษฎีที่เกี่ยวข้อง	แนวทางการปฏิบัติจริง	วิเคราะห์ประเด็นปัญหา
<p>การบันทึกรายการค่าซ่อมแซม</p> <p>ค่าซ่อมแซม 10,000</p> <p>เจ้าหนี้/เงินสด 10,000</p> <p>การบันทึกค่าซ่อมแซมเป็นต้นทุนของโครงการ</p> <p>งานระหว่างทำ-โครงการที่ 1 4,000</p> <p>งานระหว่างทำ-โครงการที่ 2 6,000</p> <p>ค่าซ่อมแซม 10,000</p>	<p>ขนาดใหญ่เท่านั้น</p> <p>5.2 กรณีที่กิจการไม่ได้คิดค่าเช่าเครื่องจักรจากโครงการ วิธีนี้จะใช้เฉพาะโครงการขนาดเล็กเท่านั้น เมื่อมีการจ่ายค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมเครื่องจักรออกไป กิจการจะบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายของโครงการซึ่ง ณ เวลานั้นได้ใช้งานเครื่องจักรนั้นอยู่</p> <p>ตัวอย่างเครื่องจักรของกิจการได้ถูกใช้งานที่โครงการที่ 1 ในวันที่ 1 - 3 ของเดือน หลังจากนั้นได้ถูกเคลื่อนย้ายไปทำงานที่โครงการ 2 ในวันที่ 4 - 8 ของเดือน ซึ่งในวันที่ 5 ได้มีการซ่อมแซมเครื่องจักรเป็นจำนวนเงิน 10,000 บาท กิจการทำการบันทึกที่ค่าซ่อมแซม</p>	<p>บาทซึ่งเครื่องจักรได้ใช้งานที่โครงการที่ 1</p> <p>การบันทึกรายการค่าซ่อมแซม ค่าซ่อมแซม (ส่วนกลาง) 10,000</p> <p>เงินสด 10,000</p> <p>การบันทึกค่าเช่าเครื่องจักรที่ส่วนกลางคิดกับโครงการ</p> <p>ค่าเช่า-โครงการที่ 1 36,000</p> <p>รายได้ค่าเช่า(ส่วนกลาง)36,000</p> <p>ส่วนวิธีที่ 2 กิจการบันทึกค่าซ่อมแซมเป็นต้นทุนของโครงการที่ใช้งานเครื่องจักร ณ วันที่เกิดค่าซ่อมแซมนั้นขึ้น โดยที่ไม่ได้คำนึงถึงว่าเครื่องจักรนั้นได้ใช้ในการดำเนินงานในโครงการอื่น ๆ มาก่อนหน้านี้แล้ว ซึ่งถือเป็นการ</p>	

รายการ	ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง	แนวทางทางปฏิบัติจริง	วิเคราะห์ประเด็นปัญหา
		<p>เป็นค่าใช้จ่ายในโครงการที่ 2 ทั้งจำนวนโดยไม่มีกำไรบางส่วนไปยังโครงการที่ 1 โดย</p> <p>การบันทึกบัญชี</p> <p>ค่าซ่อมแซม-โครงการที่ 2 10,000</p> <p>เจ้าหน้าที่/เงินสด 10,000</p>	<p>ผลการกระทำที่จ่ายที่เกิดขึ้นให้กับโครงการใดโครงการหนึ่ง ณ ขณะนั้นเป็นผู้รับผิดชอบ ซึ่งวิธีนี้ถือว่าง่ายในการปฏิบัติ แต่ข้อมูลที่ได้ยังไม่ถูกต้องแม่นยำมากนัก ส่วนใหญ่กิจการจะใช้วิธีนี้กับโครงการขนาดเล็กเท่านั้น</p>

รายการ	ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง	แนวทางการปฏิบัติจริง	วิเคราะห์ประเด็นปัญหา
<p>6. ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรและยานพาหนะ</p> <p>ตัวอย่าง การมีค่าเสื่อมราคา ณ วันสิ้นงวดทั้งสิ้น 500,000 บาท</p> <p>ชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักรมีรายละเอียดดังนี้</p> <p>โครงการที่ 1 100 ชั่วโมง</p> <p>โครงการที่ 2 400 ชั่วโมง</p>	<p>กิจการต้องทำการปันส่วนโดยใช้จำนวนชั่วโมงเครื่องจักร</p> <p>การปันก็กค่าเสื่อมราคา</p> <p>ค่าเสื่อมราคา 500,000</p> <p>ค่าเสื่อมราคาสะสม 500,000</p>	<p>วิธีปฏิบัติของกิจการมี 2 กรณี</p> <p>6.1 เนื่องจากกิจการได้คิดค่าเช่าเครื่องจักรจากโครงการแล้ว ดังนั้นค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นจึงรับรู้เป็นต้นทุนของส่วนกลางทั้งจำนวนโดยไม่มีการปันส่วนให้แก่โครงการต่าง ๆ</p> <p>6.2 กิจการทำการปันส่วนค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรโดยใช้ชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักร เป็นเกณฑ์</p>	<p>กรณีที่ 1 กิจการไม่ได้ปันส่วนค่าเช่าเครื่องจักรให้กับโครงการต่าง ๆ เนื่องจากในกรณีที่กิจการคิดค่าเช่าเครื่องจักรจากโครงการ กิจการจะถือว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการใช้เครื่องจักรนี้เป็นค่าใช้จ่ายที่กิจการจะต้องรับผิดชอบ</p> <p>กรณีที่ 2 ในกรณีที่กิจการปันส่วนค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรโดยใช้ชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักร บางครั้งอาจจะทำให้ยากเนื่องจากไม่สามารถระบุจำนวนชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักรในแต่ละโครงการได้</p>

รายการ	ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง	แนวทางการปฏิบัติจริง	วิเคราะห์ประเด็นปัญหา
<p>7. ค่าสาธารณูปโภค</p> <p>กิจการมีค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เกิดขึ้นดังนี้</p> <p>ค่าน้ำ 5,000</p> <p>ค่าไฟ 10,000</p> <p>ค่าโทรศัพท์ 5,000</p> <p>กิจการมีโครงการที่ดำเนินงานอยู่ในขณะนี้ 2 โครงการ</p> <p>โครงการที่ 1 มุดค่างาน</p>	<p>กิจการต้องทำการปันส่วนโดยใช้สัดส่วนพื้นที่</p> <p>เนื่องจากลักษณะการดำเนินงานของโครงการต่าง ๆ อยู่นอกพื้นที่ ดังนั้นจึงไม่สามารถปันส่วนค่าใช้จ่ายเหล่านี้โดยใช้สัดส่วนพื้นที่ได้</p>	<p>ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นที่สำนักงานใหญ่ (ส่วนกลาง) เช่น ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าโทรศัพท์ กิจการจะไม่มีบันทึกบัญชีปันส่วนค่าใช้จ่ายเหล่านี้เป็นต้นทุนของโครงการแต่กิจการจะบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายส่วนกลางและกิจการจะทำการแบ่งสรร</p>	<p>ในกรณีของค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกิดขึ้น เช่น ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าโทรศัพท์ กิจการไม่ได้ให้ความสำคัญในการปันส่วนมากนักเพียงแต่เป็นการปันส่วนเพื่อใช้เป็นข้อมูลในการจัดทำรายงานเสนอต่อผู้บริหารเท่านั้นเนื่องจากในลักษณะของธุรกิจเองแล้วไม่</p>
	<p>ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง</p> <p>การบันทึกค่าเสื่อมราคาเป็นต้นทุนของโครงการ</p> <p>งานระหว่างทำ-โครงการที่ 1</p> <p>100,000</p> <p>งานระหว่างทำ-โครงการที่ 2</p> <p>400,000</p> <p>ค่าเสื่อมราคา</p> <p>500,000</p>	<p>แนวทางการปฏิบัติจริง</p> <p>การบันทึกการขายการค่าเสื่อมราคา</p> <p>ค่าเสื่อมราคา-โครงการ 1 100,000</p> <p>ค่าเสื่อมราคา-โครงการ 2 400,000</p> <p>ค่าเสื่อมราคาสะสม 500,000</p>	<p>วิเคราะห์ประเด็นปัญหา</p> <p>อย่างแน่ชัด และบางครั้งการเคลื่อนย้ายเครื่องจักรจากโครงการหนึ่งไปทำงานอีกโครงการหนึ่งเป็นระยะสั้น ๆ เท่านั้นจึงยังไม่ทำให้ความสำคัญในการจดบันทึกชั่วโมงการทำงาน</p>

รายการ	ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง	แนวทางการปฏิบัติจริง	วิเคราะห์ประเด็นปัญหา
<p>10,000,000 บาท</p> <p>โครงการที่ 2 มูลค่างาน</p> <p>30,000,000 บาท</p>	<p>การบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น</p> <p>ค่าน้ำ(ส่วนกลาง) 5,000</p> <p>ค่าไฟ(ส่วนกลาง) 10,000</p> <p>ค่าโทรศัพท์ 5,000</p> <p>เงินสด 20,000</p>	<p>เป็นต้นทุนของโครงการเมื่อสิ้นงวดบัญชีเพื่อเป็นข้อมูลในการจัดทำงบการเงินเสนอต่อผู้บริหาร โดยอาศัยเกณฑ์การปันส่วนตามมูลค่างานของแต่ละโครงการ</p> <p>การบันทึกค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น</p> <p>ค่าน้ำ(ส่วนกลาง) 5,000</p> <p>ค่าไฟ(ส่วนกลาง) 10,000</p> <p>ค่าโทรศัพท์(ส่วนกลาง) 5,000</p> <p>เงินสด 20,000</p> <p>การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น</p> <p>โดยใช้มูลค่างานเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนเพื่อเป็นข้อมูลในการจัดทำงบการเงิน</p> <p>โครงการที่ 1 5,000</p> <p>โครงการที่ 2 15,000</p>	<p>สามารถกำหนดหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมในการปันส่วนค่าใช้จ่ายเหล่านี้ได้ ซึ่งตามทฤษฎีกำหนดให้ใช้สัดส่วนพื้นที่ใช้งานเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน แต่โครงการต่างๆ ได้ดำเนินงานอยู่นอกพื้นที่ของสำนักงานจึงเป็นการยากที่จะปันส่วนได้</p>

จากตารางดังกล่าวข้างต้นสามารถวิเคราะห์วิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการปันส่วนต้นทุนได้ ดังนี้

1. กิจการใช้หลักการบัญชีต้นทุนกิจกรรม มีการบริหารงานแบบกระจายอำนาจหน้าที่ ซึ่งแต่ละโครงการก็จะมีผู้จัดการโครงการทำหน้าที่บริหารงานในแต่ละโครงการ

2. ลักษณะการบันทึกบัญชีของกิจการเมื่อมีค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เกิดขึ้น แบ่งเป็น 2 กรณี คือ

2.1 กรณีที่เป็นค่าใช้จ่ายของโครงการ โดยตรงซึ่งสามารถระบุได้อย่างชัดเจน จะทำการบันทึกค่าใช้จ่ายเหล่านั้นเป็นค่าใช้จ่ายของโครงการทันทีตามรหัสบัญชีของแต่ละโครงการ ในขณะที่ตามทฤษฎีจะทำการบันทึกค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในบัญชีคุมยอด และเมื่อสิ้นงวดจึงจะปรับปรุงเข้าบัญชีงานระหว่างทำ

2.2 กรณีที่เป็นค่าใช้จ่ายส่วนกลาง จะบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายส่วนกลางและไม่มี การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการปันส่วนค่าใช้จ่ายเหล่านี้ไปยังโครงการต่าง ๆ และเมื่อสิ้นงวดบัญชีจะทำการคำนวณตัวเลขปันส่วนค่าใช้จ่ายเหล่านี้ไปยังโครงการต่าง ๆ โดยใช้มูลค่างานของแต่ละโครงการเป็นเกณฑ์ และนำผลการคำนวณมาใช้ประกอบในการจัดทำงบการเงินหรือรายงานเสนอต่อผู้บริหารเท่านั้น

2.3 เนื่องจากตามลักษณะของธุรกิจ มีความแตกต่างจากกิจการประเภทโรงงานผลิตสินค้าหรือกิจการอื่น ๆ อยู่บ้าง บางครั้งจึงเป็นการยากที่จะกำหนดหลักเกณฑ์การปันส่วนที่เหมาะสมได้ จึงใช้วิธีการปันส่วนตามมูลค่างานของแต่ละโครงการ