

## บทที่ 5

### สรุปผลการศึกษา อภิปรายผล ข้อค้นพบ และข้อเสนอแนะ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาการจัดทำข้อมูลต้นทุนเพื่อการบริหารของอุตสาหกรรมอิเล็กทรอนิกส์และผลิตชิ้นส่วนในเขตนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูน โดยการศึกษาแนวคิด ทฤษฎี งานวิจัยและการศึกษาค้นคว้าที่เกี่ยวข้อง และเก็บรวบรวมข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างคือ ผู้จัดการฝ่ายบัญชี สมุหบัญชี หรือพนักงานบัญชีที่มีความเกี่ยวข้องกับการจัดทำข้อมูลต้นทุนเพื่อการบริหารของกิจการกลุ่มอุตสาหกรรมอิเล็กทรอนิกส์และผลิตชิ้นส่วนในเขตนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูน โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล แล้วนำข้อมูลมาประมวลผลและวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้ ค่าความถี่ ร้อยละ และค่าเฉลี่ย สามารถสรุปผลการศึกษาดังรายละเอียดต่อไปนี้

#### สรุปผลการศึกษา

##### ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามและลักษณะทั่วไปของธุรกิจ

จากการศึกษาพบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามจำนวนทั้งสิ้น 34 ราย ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง ร้อยละ 85.29 มีอายุมากกว่า 40 ปี คิดเป็นร้อยละ 29.41 และส่วนใหญ่มีระดับการศึกษาสูงสุดคือระดับปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 79.41 สำเร็จการศึกษาสูงสุดสาขาบัญชี คิดเป็นร้อยละ 94.12 ทั้งนี้ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีตำแหน่งเป็นผู้จัดการฝ่ายบัญชีหรือสมุหบัญชี คิดเป็นร้อยละ 76.47 และมีประสบการณ์ในการปฏิบัติงานทางด้านบัญชีมากกว่า 15 ปี คิดเป็นร้อยละ 38.23

กิจการส่วนใหญ่มีพนักงานบัญชี 1-3 คนคิดเป็นร้อยละ 47.06 ระดับการศึกษาของพนักงานบัญชีส่วนใหญ่อยู่ในระดับปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 70.00 กิจการส่วนใหญ่มียอดขายมากกว่า 500 ล้านบาท คิดเป็นร้อยละ 41.18 มีจำนวนพนักงานของฝ่ายผลิตมากกว่า 500 คน คิดเป็นร้อยละ 50.00 และมีจำนวนกะของการผลิต 2 กะ คิดเป็นร้อยละ 82.36 กิจการมีการผลิตสินค้าหลายชนิดแต่ละชนิดมีความแตกต่างกัน คิดเป็นร้อยละ 64.71 มีจำนวนแผนกผลิตมากกว่า 3 แผนก คิดเป็นร้อยละ 94.12 และส่วนใหญ่ใช้เครื่องจักรในการผลิตสินค้า คิดเป็นร้อยละ 64.71

## ส่วนที่ 2 การจัดทำข้อมูลต้นทุนเพื่อการบริหารและความคิดเห็นต่อการจัดทำข้อมูลต้นทุนเพื่อการบริหารของอุตสาหกรรมอิเล็กทรอนิกส์และผลิตชิ้นส่วนในเขตนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูน

จากผลการศึกษาพบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีการจัดทำข้อมูลต้นทุนเพื่อการบริหาร โดยใช้วิธีบันทึกสินค้าเมื่อสิ้นงวด คิดเป็นร้อยละ 58.82 มีการคิดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกระบวนการ คิดเป็นร้อยละ 64.71 กิจกรรมส่วนใหญ่บันทึกต้นทุนสินค้าแบบต้นทุนมาตรฐาน คิดเป็นร้อยละ 70.59 มีการคิดค่าใช้จ่ายโรงงานเข้าต้นทุนสินค้าโดยใช้วิธีอัตราประจำแผนก คิดเป็นร้อยละ 50.00 เมื่อจำแนกตามแผนกผลิตเห็นว่า กิจกรรมที่มีแผนกผลิตมากกว่า 3 แผนก ใช้วิธีอัตราประจำแผนกด้วยเช่นกัน คิดเป็นร้อยละ 47.06 ส่วนเกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายในการผลิตส่วนใหญ่ใช้เกณฑ์หน่วยผลิตเสร็จ คิดเป็นร้อยละ 32.00 เมื่อจำแนกตามลักษณะการผลิตสินค้า เห็นว่ากิจกรรมที่ผลิตสินค้าโดยใช้แรงงานและกิจการที่ผลิตสินค้าโดยเครื่องจักรส่วนใหญ่ใช้เกณฑ์หน่วยผลิตเสร็จในการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายในการผลิต คิดเป็นร้อยละ 21.33 และร้อยละ 10.67 ตามลำดับ

เมื่อจำแนกเกณฑ์ในการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายในการผลิตตามลักษณะการคิดค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นต้นทุนสินค้า เห็นว่ากิจการที่คิดค่าใช้จ่ายโรงงาน โดยใช้วิธีอัตราเดียวทั้งโรงงานและกิจการที่คิดค่าใช้จ่ายโรงงาน โดยใช้วิธีอัตราประจำแผนก ส่วนใหญ่ใช้เกณฑ์หน่วยผลิตเสร็จในการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายในการผลิต คิดเป็นร้อยละ 9.33 และร้อยละ 16.00 ตามลำดับ กิจการที่คิดค่าใช้จ่ายโรงงานโดยใช้วิธีต้นทุนฐานกิจกรรม ส่วนใหญ่ใช้เกณฑ์หน่วยผลิตเสร็จและเกณฑ์ชั่วโมงแรงงานทางตรงในการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายในการผลิต คิดเป็นร้อยละ 6.67 เท่ากัน

กิจการในอุตสาหกรรมอิเล็กทรอนิกส์และผลิตชิ้นส่วนในเขตนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูน ส่วนใหญ่มีการแบ่งประเภทของต้นทุนในการบันทึกบัญชีเป็น ต้นทุนการผลิตและค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร คิดเป็นร้อยละ 100.00 ทั้งนี้มีการจัดทำข้อมูลต้นทุนเพื่อใช้ในการวางแผนและตัดสินใจโดยใช้ต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปร คิดเป็นร้อยละ 64.71 กิจการส่วนใหญ่มีต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าที่ผลิตโดยประมาณเท่ากับ 51-100 บาท คิดเป็นร้อยละ 29.41 กิจการส่วนใหญ่มีวัตถุประสงค์ในการจัดทำข้อมูลต้นทุนของกิจการเพื่อให้ทราบต้นทุนของสินค้าและเพื่อใช้ในการวางแผน ควบคุมและตัดสินใจ คิดเป็นร้อยละ 97.06 ส่วนการจัดทำข้อมูลต้นทุนเพื่อการบริหารให้กับผู้บริหารเป็นการจัดทำตามระบบงานที่กำหนดไว้ คิดเป็นร้อยละ 68.75 มีรูปแบบการนำเสนอข้อมูลต้นทุนเพื่อการบริหารให้กับผู้บริหารเป็นการนำเสนอเป็นตัวเงินที่มีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ คิดเป็นร้อยละ 51.61 และมีการนำเสนอรายงานให้กับผู้บริหาร โดยผู้จัดทำนำเสนอและร่วมชี้แจงรายงานให้กับผู้บริหารและส่งให้ผู้บริหารอ่านเอง คิดเป็นร้อยละ 64.71

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีความคิดเห็นว่าผู้บริหารส่วนใหญ่มีความรู้ความเข้าใจและความสามารถเป็นนำข้อมูลต้นทุนเพื่อการบริหารไปใช้ในการบริหารงาน คิดเป็นร้อยละ 44.12 และฝ่ายต่างๆ ในกิจการให้ความสนใจในข้อมูลต้นทุนเพื่อการบริหารที่จัดทำขึ้นเป็นอย่างมาก คิดเป็นร้อยละ 61.76 รวมทั้งฝ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเตรียมข้อมูลต้นทุนเพื่อการบริหารให้ร่วมร่วมมือในระดับมาก คิดเป็นร้อยละ 67.65

ความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามที่มีต่อการจัดทำข้อมูลต้นทุนเพื่อการบริหารและระดับการนำไปใช้ประโยชน์ของธุรกิจ ดังนี้

1. การจัดทำงบประมาณของกิจการ ส่วนใหญ่มีการจัดทำ ซึ่งงบประมาณที่มีการจัดทำมากที่สุด คือ งบประมาณขาย งบประมาณค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร และงบประมาณงบกำไรขาดทุน คิดเป็นร้อยละ 88.24 เท่ากัน และกิจการที่มีการจัดทำงบประมาณ มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการนำไปใช้ประโยชน์ในการบริหารโดยรวมในระดับมาก (ค่าเฉลี่ยรวม 4.00) เมื่อพิจารณาจำแนกตามยอดขายของกิจการ ความคิดเห็นต่อการนำไปใช้ประโยชน์ในการบริหารงานของกิจการต่อการจัดทำงบประมาณที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด ได้แก่ กิจการที่มียอดขายต่ำกว่า 100 ล้านบาท นำไปใช้ประโยชน์โดยรวมในระดับมากที่สุด (ค่าเฉลี่ยรวม 4.50)

2. การควบคุมงบประมาณ ส่วนใหญ่มีการจัดทำ โดยการวิเคราะห์ความแตกต่างระหว่างข้อมูลที่เกิดขึ้นจริงกับงบประมาณ คิดเป็นร้อยละ 85.29 และกิจการที่มีการควบคุมงบประมาณ มีความคิดเห็นต่อการนำไปใช้ประโยชน์ในการบริหารโดยรวมในระดับมาก (ค่าเฉลี่ยรวม 4.21) เมื่อพิจารณาจำแนกตามยอดขายของกิจการ ความคิดเห็นต่อการนำไปใช้ประโยชน์ในการบริหารงานของกิจการต่อการจัดทำการควบคุมงบประมาณที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด ได้แก่ กิจการที่มียอดขายสูงกว่า 500 ล้านบาท นำไปใช้ประโยชน์โดยรวมในระดับมาก (ค่าเฉลี่ยรวม 4.29)

3. การจัดทำบัญชีตามความรับผิดชอบ ส่วนใหญ่มีการจัดทำแบบศูนย์ต้นทุน ส่วนการจัดทำบัญชีตามความรับผิดชอบแบบศูนย์กำไรและศูนย์การลงทุน ส่วนใหญ่ไม่มีการจัดทำส่วนกิจการที่มีการจัดทำบัญชีตามความรับผิดชอบมีความคิดเห็นต่อการนำไปใช้ประโยชน์โดยรวมในระดับมาก (ค่าเฉลี่ยรวม 4.07) เมื่อพิจารณาจำแนกตามยอดขายของกิจการ ความคิดเห็นต่อการนำไปใช้ประโยชน์ในการบริหารงานของกิจการต่อการจัดทำบัญชีตามความรับผิดชอบที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด ได้แก่ กิจการที่มียอดขาย 201-500 ล้านบาท นำไปใช้ประโยชน์โดยรวมในระดับมาก (ค่าเฉลี่ยรวม 4.28)

4. การจัดทำรายงานแยกตามส่วนงาน ส่วนใหญ่มีการจัดทำโดยแยกตามแผนก แยกตามฝ่าย ส่วนการจัดทำรายงานแยกตามส่วนงาน โดยแยกตามสายการผลิตมีการจัดทำ

คิดเป็นร้อยละ 50 สำหรับการจัดทำรายงานแยกตามส่วนงาน โดยแยกตามเขตการขายและแยกตามกิจกรรม ส่วนใหญ่ไม่มีการจัดทำ กิจกรรมที่มีการจัดทำรายงานแยกตามส่วนงานมีความคิดเห็นต่อการนำไปใช้ประโยชน์โดยรวมในระดับมาก (ค่าเฉลี่ยรวม 4.11) เมื่อพิจารณาจำแนกตามยอดขายของกิจการ ความคิดเห็นต่อการนำไปใช้ประโยชน์ในการบริหารงานของกิจการต่อการจัดทำรายงานแยกตามส่วนงานที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด ได้แก่ กิจกรรมที่มียอดขาย 201-500 ล้านบาท นำไปใช้ประโยชน์โดยรวมในระดับมาก (ค่าเฉลี่ยรวม 4.23)

5. การจัดทำต้นทุนมาตรฐานโดยการคำนวณต้นทุนโดยใช้ต้นทุนมาตรฐานและการจัดทำรายงานการวิเคราะห์ผลต่างระหว่างต้นทุนมาตรฐานกับต้นทุนจริง ส่วนใหญ่มีการจัดทำกิจกรรมที่มีการจัดทำต้นทุนมาตรฐานมีความคิดเห็นต่อการนำไปใช้ประโยชน์โดยรวมในระดับมาก (ค่าเฉลี่ยรวม 4.27) เมื่อพิจารณาจำแนกตามยอดขายของกิจการ ความคิดเห็นต่อการนำไปใช้ประโยชน์ในการบริหารงานของกิจการต่อการจัดทำต้นทุนมาตรฐานที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด ได้แก่ กิจกรรมที่มียอดขาย 201-500 ล้านบาท นำไปใช้ประโยชน์โดยรวมในระดับมากที่สุด (ค่าเฉลี่ยรวม 4.58)

6. การวัดผลการปฏิบัติงาน ส่วนใหญ่มีการจัดทำในมุมมองทางด้านการเงินและมุมมองด้านลูกค้า ส่วนมุมมองด้านกระบวนการภายในและมุมมองด้านการเรียนรู้และการเติบโต ส่วนใหญ่ยังไม่มีมีการจัดทำ สำหรับกิจกรรมที่มีการวัดผลการปฏิบัติงานมีความคิดเห็นต่อการนำไปใช้ประโยชน์โดยรวมในระดับมาก (ค่าเฉลี่ยรวม 3.93) เมื่อพิจารณาจำแนกตามยอดขายของกิจการ ความคิดเห็นต่อการนำไปใช้ประโยชน์ในการบริหารงานของกิจการต่อการวัดผลการปฏิบัติงานที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด ได้แก่ กิจกรรมที่มียอดขายต่ำกว่า 100 ล้านบาท นำไปใช้ประโยชน์โดยรวมในระดับมากที่สุด (ค่าเฉลี่ยรวม 5.00) และมีเพียง 14 กิจกรรมเท่านั้นที่มีการวัดผลการปฏิบัติงานครบทั้ง 4 มุมมอง หรือที่เรียกว่าการวัดผลเชิงดุลยภาพ

7. การประเมินค่าโครงการลงทุน โดยวิธีมูลค่าปัจจุบัน วิธีอัตราผลตอบแทนของโครงการ วิธีระยะเวลาคืนทุน และวิธีอัตราผลตอบแทนอย่างง่าย ส่วนใหญ่ไม่มีการจัดทำ ส่วนกิจกรรมที่มีการจัดทำประเมินค่าโครงการลงทุนมีความคิดเห็นต่อการนำไปใช้ประโยชน์โดยรวมในระดับมาก (ค่าเฉลี่ยรวม 3.73) เมื่อพิจารณาจำแนกตามยอดขายของกิจการ ความคิดเห็นต่อการนำไปใช้ประโยชน์ในการบริหารงานของกิจการต่อการประเมินค่าโครงการลงทุนที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด ได้แก่ กิจกรรมที่มียอดขาย 201-500 ล้านบาท นำไปใช้ประโยชน์โดยรวมในระดับมาก (ค่าเฉลี่ยรวม 4.42)

8. การจัดทำการวิเคราะห์ต้นทุน ปริมาณ และกำไร โดยวิธีกำไรส่วนเกินส่วนใหญ่มีการจัดทำ ส่วนวิธีจุดเสมอดัว ส่วนใหญ่ไม่มีการจัดทำ กิจกรรมที่มีการวิเคราะห์ต้นทุน ปริมาณ และกำไรมีความคิดเห็นต่อการนำไปใช้ประโยชน์โดยรวมในระดับมาก (ค่าเฉลี่ยรวม 4.00) เมื่อพิจารณาจำแนกตามยอดขายของกิจการ ความคิดเห็นต่อการนำไปใช้ประโยชน์ในการบริหารงานของกิจการต่อการจัดทำการวิเคราะห์ต้นทุน ปริมาณ และกำไร ที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด ได้แก่ กิจกรรมที่มียอดขาย 201-500 ล้านบาท นำไปใช้ประโยชน์โดยรวมในระดับมากที่สุด (ค่าเฉลี่ยรวม 4.54)

9. การจัดทำข้อมูลต้นทุนเพื่อการวิเคราะห์และตัดสินใจ ส่วนใหญ่มีการจัดทำ การวิเคราะห์การผลิตเอง หรือซื้อจากบุคคลภายนอก ส่วนการวิเคราะห์และตัดสินใจในการรับคำสั่งซื้อพิเศษ การตัดสินใจขายทันที หรือผลิตต่อ การยกเลิกสายการผลิตที่ให้ผลขาดทุนและการเลือกผลิตสินค้าเมื่อมีข้อจำกัดด้านทรัพยากร ส่วนใหญ่ไม่มีการจัดทำ กิจกรรมที่มีการจัดทำข้อมูลต้นทุนเพื่อการวิเคราะห์มีความคิดเห็นต่อการนำไปใช้ประโยชน์โดยรวมในระดับมาก (ค่าเฉลี่ยรวม 3.74) เมื่อพิจารณาจำแนกตามยอดขายของกิจการ ความคิดเห็นต่อการนำไปใช้ประโยชน์ในการบริหารงานของกิจการต่อการจัดทำข้อมูลต้นทุนเพื่อการวิเคราะห์และตัดสินใจ ที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด ได้แก่ กิจกรรมที่มียอดขายต่ำกว่า 100 ล้านบาท นำไปใช้ประโยชน์โดยรวมในระดับมาก (ค่าเฉลี่ยรวม 4.00)

10. การกำหนดราคาสินค้า ส่วนใหญ่ใช้วิธีกำหนดราคาตามอุปสงค์ของลูกค้า และใช้วิธีบวกกำไรที่ต้องการ สำหรับวิธีต้นทุนเป้าหมายมีการใช้ คิดเป็นร้อยละ 50 ส่วนวิธีกำหนดราคาตามคู่แข่งกัน วิธีต้นทุนบวกผลตอบแทนจากการลงทุนและวิธีฐานกิจกรรม ส่วนใหญ่ไม่มีการใช้ กิจกรรมที่ใช้วิธีการกำหนดราคาสินค้ามีความคิดเห็นต่อการนำไปใช้ประโยชน์โดยรวมในระดับมาก (ค่าเฉลี่ยรวม 3.85) เมื่อพิจารณาจำแนกตามยอดขายของกิจการ ความคิดเห็นต่อการนำไปใช้ประโยชน์ในการบริหารงานของกิจการของวิธีที่ใช้ในการกำหนดราคาสินค้าที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด ได้แก่ กิจกรรมที่มียอดขาย 201-500 ล้านบาท นำไปใช้ประโยชน์โดยรวมในระดับมาก (ค่าเฉลี่ยรวม 4.35)

11. การจัดทำต้นทุนที่ใช้ในการกำหนดราคาสินค้า ส่วนใหญ่ใช้วิธีต้นทุนมาตรฐาน และต้นทุนประมาณ สำหรับต้นทุนผันแปรมีการใช้ คิดเป็นร้อยละ 50 ส่วนต้นทุนเต็ม ต้นทุนจริง และต้นทุนปกติส่วนใหญ่ไม่มีการใช้ ส่วนความคิดเห็นต่อการนำไปใช้ประโยชน์โดยรวมในการบริหารในระดับมาก (ค่าเฉลี่ยรวม 3.96) เมื่อพิจารณาจำแนกตามยอดขายของกิจการ ความคิดเห็นต่อการนำไปใช้ประโยชน์ในการบริหารงานของกิจการต่อการจัดทำต้นทุนที่ใช้ในการกำหนดราคาสินค้าที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด ได้แก่ กิจกรรมที่มียอดขายต่ำกว่า 100 ล้านบาท นำไปใช้ประโยชน์โดยรวมในระดับมาก (ค่าเฉลี่ยรวม 4.17)

### ส่วนที่ 3 ปัญหาและข้อเสนอแนะ

จากผลการศึกษา พบว่า ปัญหาในการจัดทำข้อมูลต้นทุนเพื่อการบริหารส่วนใหญ่มีค่าเฉลี่ยในระดับปานกลาง คือ ค่าใช้จ่ายบางรายการยากแก่การจำแนกเป็นต้นทุนคงที่หรือต้นทุนผันแปร อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานยังเป็นอัตราที่ไม่ถูกต้องและไม่ใกล้เคียงความจริง ปริมาณการผลิตจริงไม่เป็นไปตามแผนที่กำหนดไว้ทำให้ต้นทุนต่อหน่วยแตกต่างจากที่ประมาณไว้ การนำเสนอตัวเลขผลต่างไม่สามารถหาข้อมูลประกอบการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐาน ไม่สามารถพยากรณ์ข้อมูลตัวเลขต้นทุนให้ใกล้เคียงความเป็นจริง ไม่ได้ได้รับความร่วมมือจากส่วนงานที่เกี่ยวข้องในการเก็บรวบรวมข้อมูลต้นทุน โปรแกรมทางบัญชีที่ใช้ยังไม่สามารถช่วยในการจัดทำข้อมูลต้นทุนเพื่อการบริหาร มีการปรับปรุงต้นทุนมาตรฐานบ่อยครั้งทำให้เสียเวลาทำงานและสินค้ามีจำนวนมากทำให้การคำนวณต้นทุนและการจัดทำรายงานทำได้ยากและไม่สามารถจัดทำข้อมูลต้นทุนให้เสร็จภายในกำหนดเวลาหรือทันต่อเวลา ส่วนปัญหาในการจัดทำข้อมูลต้นทุนเพื่อการบริหารที่มีค่าเฉลี่ยในระดับน้อย ได้แก่ ผู้บริหารไม่ค่อยมีความสนใจต่อการนำข้อมูลต้นทุนไปใช้ในการวางแผนควบคุม และตัดสินใจ

เมื่อพิจารณาจำแนกตามยอดขายของกิจการ พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามในกิจการที่มียอดขายสูงกว่า 500 ล้านบาท มีปัญหาในการจัดทำข้อมูลต้นทุนเพื่อการบริหารมีค่าเฉลี่ยรวมสูงที่สุดซึ่งเป็นค่าเฉลี่ยในระดับปานกลาง ปัญหาที่พบได้แก่ ปริมาณการผลิตจริงไม่เป็นไปตามแผนที่กำหนดไว้ทำให้ต้นทุนต่อหน่วยแตกต่างจากที่ประมาณไว้ รองลงมาอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานยังเป็นอัตราที่ไม่ถูกต้องและไม่ใกล้เคียงความจริง การนำเสนอตัวเลขผลต่างไม่สามารถหาข้อมูลประกอบการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐานและไม่สามารถพยากรณ์ข้อมูลตัวเลขต้นทุนให้ใกล้เคียงความเป็นจริง และ โปรแกรมทางบัญชีที่มีอยู่ไม่สามารถช่วยในการจัดทำข้อมูลต้นทุนบริหาร

#### อภิปรายผล

การศึกษาเรื่อง ศึกษาการจัดทำข้อมูลต้นทุนเพื่อการบริหารของอุตสาหกรรมอิเล็กทรอนิกส์และผลิตภัณฑ์ชิ้นส่วนในเขตนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูน สามารถอภิปรายผลการศึกษา ได้ดังนี้

1. ข้อมูลต้นทุนเพื่อการบริหารที่ส่วนใหญ่มีการจัดทำ ได้แก่ การจัดทำงบประมาณของกิจการ การควบคุมงบประมาณโดยการวิเคราะห์ความแตกต่างระหว่างข้อมูลที่เกิดขึ้นจริงกับงบประมาณที่วางไว้ การจัดทำต้นทุนมาตรฐาน การจัดทำรายงานวิเคราะห์ผลต่างระหว่างต้นทุนมาตรฐานกับต้นทุนจริง การวิเคราะห์ต้นทุน ปริมาณและกำไร การกำหนดราคาสินค้าซึ่งส่วนใหญ่

จะใช้วิธีบอกกำไรที่ต้องการ การจัดทำข้อมูลต้นทุนเพื่อใช้ในการกำหนดราคาสินค้า สอดคล้องกับผลการศึกษาของ โอบพร คงประเสริฐ (2547) ที่ได้ศึกษาเรื่อง การจัดทำข้อมูลทางการบัญชีเพื่อการบริหารของธุรกิจใจเขตนิกมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูน พบว่า กิจการส่วนใหญ่มีการจัดทำข้อมูล เช่น มีการวิเคราะห์ต้นทุน ปริมาณ กำไร เพื่อการวางแผนปริมาณขาย การกำหนดราคาขายและหาจุดคุ้มทุน มีการจัดทำงบประมาณ รวมถึงมีการวิเคราะห์ความแตกต่างระหว่างข้อมูลที่เกิดจริงกับงบประมาณ ซึ่งไม่สอดคล้องกับผลการศึกษาของ ชูศรี เทียศิริเพชร (2545) ที่ได้ศึกษาการพัฒนาการใช้ข้อมูลทางการบัญชีเพื่อการบริหารธุรกิจในจังหวัดเชียงใหม่ พบว่า ไม่มีการใช้ข้อมูลเพื่อการบริหาร

2. ข้อมูลต้นทุนเพื่อการบริหารที่ส่วนใหญ่ยังไม่มีการจัดทำ ได้แก่ บัญชีตามความรับผิดชอบ การจัดทำรายงานแยกตามส่วนงาน การวัดผลเชิงคุณภาพ และการวางแผนการลงทุน โดยการประเมินค่าโครงการลงทุน การจัดทำข้อมูลต้นทุนเพื่อการวิเคราะห์ในแต่ละกรณี เช่น วิเคราะห์การยกเลิกสายการผลิตที่ให้ผลขาดทุน เป็นต้น สาเหตุที่ไม่มีการจัดทำเพราะขึ้นอยู่กับความต้องการของผู้บริหารและความสามารถในการจัดทำ ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาของ โอบพร คงประเสริฐ (2547) ที่ได้ศึกษาเรื่อง การจัดทำข้อมูลทางการบัญชีเพื่อการบริหารของธุรกิจใจเขตนิกมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูน พบว่า กิจการส่วนใหญ่ยังไม่มีการจัดทำข้อมูลทางการบัญชีเพื่อการวิเคราะห์ในแต่ละกรณี และการประเมินค่าโครงการลงทุน และสอดคล้องกับ

3. ผู้บริหารส่วนใหญ่มีความรู้ความเข้าใจและสามารถนำข้อมูลต้นทุนเพื่อการบริหารไปใช้ในระดั้มาก สอดคล้องกับผลการศึกษาของ โอบพร คงประเสริฐ (2547) ที่ได้ศึกษาเรื่อง การจัดทำข้อมูลทางการบัญชีเพื่อการบริหารของธุรกิจใจเขตนิกมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูน พบว่า ผู้บริหารของกิจการส่วนใหญ่เห็นความสำคัญของข้อมูลทางการบัญชีเพื่อการบริหาร

4. ปัญหาในการจัดทำข้อมูลต้นทุนเพื่อการบริหาร ซึ่งได้แก่ ค่าใช้จ่ายบางรายการยากต่อการจำแนกเป็นต้นทุนคงที่หรือต้นทุนผันแปร รองลงมาอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานยังเป็นอัตราที่ไม่ถูกต้องและใกล้เคียงความจริง และปัญหาเกี่ยวกับปริมาณการผลิตไม่เป็นไปตามแผนที่กำหนดไว้ ทำให้ต้นทุนต่อหน่วยแตกต่างจากที่ประมาณไว้ เป็นปัญหาในระดับปานกลาง สอดคล้องกับผลการศึกษาของ พรนิภา จันทรน้อย (2545) พบว่า ปัญหาที่พบในการคิดค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นต้นทุนสินค้าส่วนใหญ่สาเหตุของปัญหามาจาก การเลือกใช้เกณฑ์การคำนวณที่เหมาะสมและปัญหาการเลือกระดับการผลิตที่ใช้ในการคำนวณงบประมาณ

## ข้อค้นพบ

1. อุตสาหกรรมอิเล็กทรอนิกส์และผลิตชิ้นส่วนในเขตนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูน มีการผลิตสินค้าหลายชนิดแต่ละชนิดจะมีความแตกต่างกัน ลักษณะของการคิดต้นทุนแบบต้นทุนกระบวนการ ข้อมูลที่ใช้ในการบันทึกสินค้าส่วนใหญ่ใช้ต้นทุนมาตรฐาน มีวัตถุประสงค์ในการจัดทำข้อมูลต้นทุนเพื่อให้ทราบต้นทุนของสินค้าและบริการ และเพื่อใช้ในการวางแผน ควบคุมและตัดสินใจในการดำเนินงาน

2. กิจการส่วนใหญ่มีการจัดทำข้อมูลต้นทุนเพื่อใช้ในการวางแผนและควบคุมการดำเนินงาน ดังนี้

- การจัดทำงบประมาณ เช่น งบประมาณขาย งบประมาณค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร งบประมาณกำไรขาดทุน เป็นต้น

- การจัดการควบคุมงบประมาณโดยการวิเคราะห์ความแตกต่างระหว่างข้อมูลที่เกิดขึ้นจริงกับงบประมาณที่กำหนดไว้

- การจัดทำบัญชีตามความรับผิดชอบแบบศูนย์ต้นทุน

- การจัดทำรายงานแยกตามฝ่ายและแยกตามแผนก

- การจัดทำต้นทุนมาตรฐานและจัดทำรายงานวิเคราะห์ผลต่างระหว่างต้นทุน

มาตรฐานกับต้นทุนจริง

3. กิจการส่วนใหญ่มีการจัดทำข้อมูลเพื่อใช้ในการตัดสินใจ ดังนี้

- การวิเคราะห์ต้นทุน ปริมาณ และกำไร โดยวิธีกำไรส่วนเกิน

- การจัดทำข้อมูลต้นทุนเพื่อการวิเคราะห์และตัดสินใจในการเลือกผลิตเอง หรือซื้อจากบุคคลภายนอก

- การกำหนดราคาสินค้า โดยใช้วิธีกำหนดราคาตามอุปสงค์ของลูกค้าและวิธีบวก

กำไรที่ต้องการ

- ต้นทุนที่ใช้ในการกำหนดราคาสินค้าคือ ต้นทุนมาตรฐาน ต้นทุนประมาณ และต้นทุนผันแปร

4. ปัญหาส่วนใหญ่ที่พบในการจัดทำข้อมูลต้นทุนเพื่อการบริหาร คือ ค่าใช้จ่ายบางรายการยากต่อการจำแนกเป็นต้นทุนคงที่หรือต้นทุนผันแปร การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานยังเป็นอัตราที่ไม่ถูกต้องใกล้เคียงความจริง และปัญหาเกี่ยวกับปริมาณการผลิตจริงไม่เป็นไปตามแผนที่กำหนดไว้มีผลทำให้ต้นทุนต่อหน่วยที่เกิดขึ้นจริงแตกต่างจากที่ประมาณไว้



### ข้อเสนอแนะ

1. การจัดทำข้อมูลต้นทุนเพื่อวางแผน ควบคุม และตัดสินใจ ธุรกิจอื่นๆ เช่น ธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม สามารถนำไปประยุกต์ใช้กับกิจการของตนเองได้ เนื่องจากระดับการใช้ประโยชน์อยู่ในระดับมาก
2. การจัดทำงบประมาณขายของกิจการนั้นควรจะต้องใกล้เคียงความจริง เนื่องจากงบประมาณขายเป็นงบประมาณหลักที่จะใช้สำหรับจัดทำงบประมาณอื่นๆ ของกิจการ
3. ผู้จัดทำข้อมูลควรมีการนำเสนอข้อมูลต้นทุนที่ไม่เป็นตัวเงิน เช่น เวลาที่สูญเสีย เนื่องจากเครื่องจักรหยุดทำงาน เป็นต้น เนื่องจากเป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการบริหารงาน
4. ควรมีการกำหนดรายการที่เป็นต้นทุนคงที่หรือต้นทุนผันแปรเพื่อลดความผิดพลาดในการวิเคราะห์ข้อมูล

### ข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษาครั้งต่อไป

การศึกษาครั้งนี้เป็นการศึกษาเรื่อง ศึกษาการจัดทำข้อมูลต้นทุนเพื่อการบริหารของอุตสาหกรรมอิเล็กทรอนิกส์และผลิตชิ้นส่วนในเขตนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูนซึ่งเป็นเพียงกลุ่มธุรกิจบางส่วน และเป็นศึกษาในมุมมองของผู้จัดทำข้อมูลต้นทุนเท่านั้น ดังนั้นจึงควรมีการขยายขอบเขตการศึกษาไปยังกลุ่มธุรกิจประเภทอื่นหรือกลุ่มธุรกิจในจังหวัดอื่นๆ แล้วนำข้อมูลนี้ไปวิเคราะห์และเปรียบเทียบเพื่อให้ผู้ที่เกี่ยวข้องได้ทราบ ซึ่งจะทำให้ผลการศึกษาที่ได้รับสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้มาก และควรจะศึกษาการจัดทำข้อมูลต้นทุนเพื่อการบริหารในมุมมองของผู้บริหารเพื่อให้ทราบถึงความต้องการข้อมูลต้นทุนที่แท้จริง