

บทที่ 5

สรุปผล อภิปรายผล

สรุปผล

การศึกษาครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาวิธีการคิดค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นต้นทุนสินค้าของธุรกิจในเขตนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูน โดยสุ่มตัวอย่างโรงงาน จำนวน 46 โรงงาน จากจำนวนทั้งหมด 65 โรงงาน คิดเป็นร้อยละ 70.77 ของประชากรทั้งหมด เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษาเป็นแบบสอบถาม แบ่งออกเป็น 4 ตอน คือ ตอนที่ 1 เป็นข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม เป็นแบบเลือกตอบ โดยสอบถามเกี่ยวกับ เพศ อายุ วุฒิการศึกษา ประสบการณ์ในการทำงาน ตำแหน่งที่รับผิดชอบ จำนวนพนักงานบัญชีในหน่วยงาน ตอนที่ 2 เป็นแบบสอบถามเกี่ยวกับลักษณะของอุตสาหกรรมและผลิตภัณฑ์ ตอนที่ 3 เป็นแบบสอบถามเกี่ยวกับวิธีการคิดค่าใช้จ่ายโรงงาน และตอนที่ 4 เป็นแบบสอบถามแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคของการคิดค่าใช้จ่ายโรงงาน ข้อมูลที่ได้นำมาวิเคราะห์โดยการหาค่าร้อยละ และเสนอผลการวิเคราะห์ในรูปแบบตารางประกอบการบรรยาย ผลการศึกษาสรุปได้ดังนี้

สถานภาพของผู้ตอบแบบสอบถามเป็นเพศหญิง ร้อยละ 45.62 มีอายุอยู่ในช่วงระหว่าง 31 – 40 ปี ร้อยละ 91.30 มีวุฒิการศึกษาในระดับปริญญาตรี ร้อยละ 63.05 มีประสบการณ์ในการทำงานอยู่ในช่วง 1 – 5 ปี รองลงมาคือร้อยละ 34.78 อยู่ในช่วง 6 – 10 ปี ร้อยละ 69.57 มีตำแหน่งที่รับผิดชอบคือ พนักงานบัญชีต้นทุน ร้อยละ 67.39 มีพนักงานอยู่ในแผนกบัญชีต้นทุนจำนวน 1 – 2 คน

อภิปรายผล

จากการศึกษาวิธีการคิดค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นต้นทุนสินค้าของธุรกิจในเขตนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูน จำนวน 46 โรงงาน โดยทำการศึกษาภายใต้หัวข้อดังนี้ ลักษณะของอุตสาหกรรมและผลิตภัณฑ์ วิธีการคิดค่าใช้จ่ายโรงงาน ปัญหาและอุปสรรคของการคิดค่าใช้จ่ายโรงงาน ผลการศึกษาคือ

ลักษณะของอุตสาหกรรมและผลิตภัณฑ์

ลักษณะของอุตสาหกรรมและผลิตภัณฑ์ที่ทำการผลิตส่วนใหญ่จะมีความหลากหลาย โดยมีเงินลงทุนอยู่ในระหว่าง 51 – 500 ล้านบาท ส่วนใหญ่ร้อยละ 41.30 เปิดดำเนินการ

มาแล้วประมาณ 11 – 15 ปี ร้อยละ 39.13 ของผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่ถือสัญชาติญี่ปุ่น รองลงมาคือ ร้อยละ 15.22 ถือสัญชาติไทย ร้อยละ 39.13 ของโรงงานอุตสาหกรรมเป็นอุตสาหกรรม อิเล็กทรอนิกส์ รองลงมาคือร้อยละ 26.09 เป็นอุตสาหกรรมชิ้นส่วนและอุปกรณ์ ร้อยละ 54.35 ของสินค้าที่ผลิตจะทำการผลิตเพียงชนิดเดียวแต่หลายรูปแบบ ร้อยละ 100.00 กระบวนการผลิต แยกได้มากกว่า 3 แผนก ร้อยละ 71.74 ของการผลิตสินค้าใช้เครื่องจักรเป็นส่วนใหญ่ ร้อยละ 47.83 มีต้นทุนต่อหน่วยอยู่ระหว่าง 5–50 บาท รองลงมาคือร้อยละ 32.61 มีต้นทุนต่อหน่วยอยู่ ในช่วงระหว่าง 51 – 100 บาท ร้อยละ 60.87 มีส่วนประกอบที่สำคัญของต้นทุนคือ วัตถุดิบ รองลงมาคือร้อยละ 34.78 คือค่าแรงงาน ร้อยละ 32.61 มีค่าใช้จ่ายโรงงานส่วนใหญ่ประกอบ ไปด้วยวัตถุดิบทางอ้อมวัสดุสิ้นเปลืองอื่น ๆ ค่าแรงทางอ้อม และสวัสดิการพนักงาน รองลงมา คือร้อยละ 13.04 เป็นค่าไฟฟ้ากำลังของเครื่องจักร ร้อยละ 97.83 กิจการมีการกำหนดบัญชีที่ ชัดเจนเพื่อใช้ประกอบการปฏิบัติงาน ร้อยละ 100.00 มีการปันส่วนค่าใช้จ่ายจากส่วนกลางเป็น ค่าใช้จ่ายโรงงาน ค่าใช้จ่ายในการขายและค่าใช้จ่ายในการบริหาร ร้อยละ 63.04 ใช้วิธีบันทึก ของคงเหลือแบบสิ้นงวด (Periodic Inventory Method) ร้อยละ 60.87 ใช้วิธี ระบบต้นทุน ช่วงการผลิต (Process Inventory) ในการคิดต้นทุนการผลิต ร้อยละ 43.48 ใช้ระบบบัญชีต้นทุน มาตรฐาน ร้อยละ 68.77 มีการวิเคราะห์ผลแตกต่างรวม

วิธีการคิดค่าใช้จ่ายโรงงาน

เนื่องจากธุรกิจที่ดำเนินกิจการอยู่ในเขตนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูน มีความหลากหลายจึงทำให้แต่ละกิจการเลือกใช้วิธีการคิดค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นต้นทุนสินค้า หลากหลายตามไปด้วย แต่โดยภาพรวมแล้ว ร้อยละ 56.52 กิจการส่วนใหญ่จะใช้วิธีต้นทุนจริง (Actual Cost) รองลงมาคือร้อยละ 43.48 ใช้วิธีต้นทุนมาตรฐาน (Standard Cost) ร้อยละ 41.31 ต้นทุนสินค้าที่ผลิตจะมีค่าใช้จ่ายโรงงานอยู่ประมาณ 31-40% ร้อยละ 63.04 มีการบันทึกค่าใช้จ่าย โรงงานเป็นต้นทุนสินค้าทุกสิ้นเดือน รองลงมาคือร้อยละ 21.74 เมื่องานผลิตเสร็จ ร้อยละ 56.52 มีการจัดทำรายงานเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโรงงาน ร้อยละ 50.00 เป็นการรายงานเกี่ยวกับผลผลิต ประจำวัน ร้อยละ 43.48 มีการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานล่วงหน้า ร้อยละ 100.00 ผลของ การคิดค่าใช้จ่ายโรงงานโดยทั่วไปไม่แน่นอน ร้อยละ 90.00 มีสาเหตุของการเกิดผลต่างของ ค่าใช้จ่ายโรงงานเกิดจากปริมาณการผลิตที่เปลี่ยนแปลง ร้อยละ 85.00 มีการปิดบัญชีผลต่าง ค่าใช้จ่ายโรงงานจ่ายจริงกับค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรจะปิดโดยเข้าบัญชีงานระหว่างทำ สินค้า สำเร็จรูปและต้นทุนขาย ร้อยละ 55.00 มีการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรจะกำหนดโดย ใช้อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานเพียงอัตราเดียว ร้อยละ 60.00 จะกำหนดโดยใช้ระดับปริมาณการผลิต ที่คาดว่าจะผลิต รองลงมาคือร้อยละ 25.00 ระดับการผลิตตามปกติ ร้อยละ 34.78 เลือกใช้เกณฑ์

ปริมาณหน่วยที่ผลิตเสร็จ ร้อยละ 28.26 ชั่วโมงเครื่องจักรเป็นเกณฑ์ในการกำหนดค่าใช้จ่ายในการผลิต ร้อยละ 19.57 มีการปันส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานจากแผนกบริการไปยังแผนกผลิต และร้อยละ 88.89 ใช้วิธีการปันส่วนโดยตรง

ปัญหาและอุปสรรคของการคิดค่าใช้จ่ายโรงงาน

จากการศึกษาถึงวิธีการคิดค่าใช้จ่าย โรงงานเป็นต้นทุนสินค้าของธุรกิจในเขตนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูน พบสรุปปัญหาที่แต่ละกิจการประสบอยู่ขณะนี้คือ

ปัญหาทั่วไป

1. ปัญหาด้านความล่าช้าของข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณ ร้อยละ 65.22
2. ปัญหาข้อจำกัดด้านระยะเวลา ร้อยละ 58.70
3. ปัญหาการเลือกใช้เกณฑ์การคำนวณที่เหมาะสม ร้อยละ 41.30
4. ปัญหาการปันส่วนค่าใช้จ่ายส่วนกลางเป็นค่าใช้จ่ายโรงงาน ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร ร้อยละ 39.13
5. ปัญหาที่ไม่มีระบบบัญชีต้นทุน ร้อยละ 39.13
6. ปัญหาด้านบุคลากรไม่เพียงพอ ร้อยละ 32.61
7. ปัญหาด้านความร่วมมือของผู้เกี่ยวข้องในการให้ข้อมูล ร้อยละ 32.61
8. ปัญหาการจำแนกค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นค่าใช้จ่ายผันแปรและค่าใช้จ่ายคงที่ ร้อยละ 30.43
9. ปัญหาเกี่ยวกับข้อจำกัดด้านอุปกรณ์คอมพิวเตอร์และโปรแกรมที่ใช้ ร้อยละ 21.74
10. ปัญหาเกี่ยวกับความรู้ความสามารถของบุคลากร ร้อยละ 19.57

ปัญหากรณีใช้ค่าใช้จ่ายโรงงานจริงในการคำนวณต้นทุน

1. ปัญหาการเลือกใช้เกณฑ์การคำนวณที่เหมาะสม ร้อยละ 61.54
2. ปัญหาความล่าช้าของข้อมูลต้นทุนที่คำนวณได้ ร้อยละ 57.69
3. ปัญหาไม่ทราบสาเหตุของการเปลี่ยนแปลงตัวเลขต้นทุน ร้อยละ 42.31

ปัญหากรณีใช้ค่าใช้จ่ายโรงงานมาตรฐาน

1. ปัญหาการเลือกระดับการผลิตที่ใช้ในการคำนวณงบประมาณ ร้อยละ 65.00
2. ปัญหาผลต่างของค่าใช้จ่ายโรงงานที่จัดสรรกับค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงมีจำนวนมาก ร้อยละ 65.00
3. ปัญหาการวิเคราะห์หาผลต่างของค่าใช้จ่ายโรงงาน ร้อยละ 55.00

4. ปัญหาด้านการอธิบายตัวเลขของผลต่างค่าใช้จ่ายโรงงานให้ผู้บริหารหรือผู้เกี่ยวข้องได้รับทราบ ร้อยละ 55.00
5. ปัญหาการเลือกใช้ระดับการผลิต ร้อยละ 50.00
6. ปัญหาการเปรียบเทียบปริมาณการใช้และอัตราที่เกิดขึ้นจริงกับมาตรฐานที่กำหนดไว้ ร้อยละ 50.00
7. ปัญหาการจัดทำรายงานเปรียบเทียบข้อมูลมาตรฐานกับข้อมูลที่เกิดขึ้นจริง ร้อยละ 40.00
8. ปัญหาการเลือกวิธีการปิดบัญชีผลต่าง ร้อยละ 40.00
9. ปัญหาการประมาณค่าใช้จ่ายโรงงาน ร้อยละ 25.00
10. ปัญหาการเลือกใช้เกณฑ์ในการจัดสรรค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นต้นทุนสินค้า ร้อยละ 20.00

11. ปัญหาเกี่ยวกับการคำนวณต้นทุนมาตรฐาน ร้อยละ 20.00

12. ปัญหาการใช้ข้อมูลในการควบคุมและประเมินผล ร้อยละ 10.00

ปัญหาทั่วไปจำแนกตามประเภทโรงงานอุตสาหกรรม

อุตสาหกรรมอิเล็กทรอนิกส์ ปัญหาที่พบบมากที่สุดเรียงตามลำดับ ดังนี้คือ

1. ปัญหาด้านความล่าช้าของข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณ ร้อยละ 21.43
2. ปัญหาระบบบัญชีต้นทุน ร้อยละ 14.29
3. ปัญหาข้อจำกัดด้านระยะเวลา ร้อยละ 14.29

อุตสาหกรรมชิ้นส่วนและอุปกรณ์ ปัญหาที่พบบมากที่สุดเรียงตามลำดับดังนี้ คือ

1. ปัญหาข้อจำกัดด้านระยะเวลา ร้อยละ 22.45
2. ปัญหาการปันส่วนค่าใช้จ่ายส่วนกลางเป็นค่าใช้จ่ายโรงงาน ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร ร้อยละ 18.37
3. ปัญหาด้านความล่าช้าของข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณ ร้อยละ 14.29
4. ปัญหาการจำแนกค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นค่าใช้จ่ายผันแปรและค่าใช้จ่ายคงที่ ร้อยละ 14.29

อุตสาหกรรมอื่น ปัญหาที่พบบมากที่สุด เรียงตามลำดับดังนี้คือ

1. ปัญหาด้านความล่าช้าของข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณ ร้อยละ 14.30
2. ปัญหาไม่มีเกณฑ์ที่เหมาะสมในการจัดสรรค่าใช้จ่ายโรงงาน ร้อยละ 12.50
3. ปัญหาด้านความร่วมมือของผู้เกี่ยวข้องในการให้ข้อมูล ร้อยละ 12.50

ปัญหาทั่วไปจำแนกตามวิธีคิดต้นทุน

ระบบต้นทุนงานสั่งทำ (Job Order System) ปัญหาที่พบบมากที่สุดเรียงตามลำดับ ดังนี้

1. ปัญหาด้านความล่าช้าของข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณ ร้อยละ 18.65
2. ปัญหาข้อจำกัดด้านระยะเวลา ร้อยละ 16.95
3. ปัญหาระบบบัญชีต้นทุน ร้อยละ 11.87

ระบบต้นทุนช่วงการผลิต (Process Cost System) ปัญหาที่พบบมากที่สุดเรียงตามลำดับ

ดังนี้

1. ปัญหาด้านความล่าช้าของข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณ ร้อยละ 16.38
2. ปัญหาข้อจำกัดด้านระยะเวลา ร้อยละ 14.66
3. ปัญหาไม่มีเกณฑ์ที่เหมาะสมในการจัดสรรค่าใช้จ่ายโรงงาน ร้อยละ 11.21
4. ปัญหาการปันส่วนค่าใช้จ่ายส่วนกลางเป็นค่าใช้จ่ายโรงงาน และค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร ร้อยละ 11.21

ปัญหาทั่วไปจำแนกตามวิธีต้นทุนสินค้า

บันทึกของคงเหลือแบบสิ้นงวด (Periodic Inventory Method) ปัญหาที่พบบมากที่สุด

เรียงตามลำดับ ดังนี้

1. ปัญหาข้อจำกัดด้านระยะเวลา ร้อยละ 16.28
2. ปัญหาด้านความล่าช้าของข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณ ร้อยละ 15.50
3. ปัญหาการปันส่วนค่าใช้จ่ายส่วนกลางเป็นค่าใช้จ่ายโรงงาน และค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร ร้อยละ 11.63

บันทึกของคงเหลือแบบต่อเนื่อง (Perpetual Inventory Method) ปัญหาที่พบบมากที่สุด

เรียงตามลำดับ ดังนี้

1. ปัญหาด้านความล่าช้าของข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณ ร้อยละ 21.74
2. ปัญหาข้อจำกัดด้านระยะเวลา ร้อยละ 13.04
3. ปัญหาการจำแนกค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นค่าใช้จ่ายผันแปรและค่าใช้จ่ายคงที่ ร้อยละ 10.87

ปัญหาทั่วไปจำแนกตามวิธีการคิดค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นต้นทุนสินค้า

วิธีต้นทุนจริง (Actual Cost) ปัญหาที่พบบมากที่สุดเรียงตามลำดับ ดังนี้

1. ปัญหาด้านความล่าช้าของข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณ ร้อยละ 17.00
2. ปัญหาข้อจำกัดด้านระยะเวลา ร้อยละ 15.00
3. ปัญหาไม่มีเกณฑ์ที่เหมาะสมในการจัดสรรค่าใช้จ่ายโรงงาน ร้อยละ 12.00

วิธีต้นทุนมาตรฐาน (Standard Cost) ปัญหาที่พบบมากที่สุดเรียงตามลำดับ

1. ปัญหาด้านความล่าช้าของข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณ ร้อยละ 17.33
2. ปัญหาข้อจำกัดด้านระยะเวลา ร้อยละ 16.00
3. ปัญหาการปันส่วนค่าใช้จ่ายส่วนกลางเป็นค่าใช้จ่ายโรงงาน และค่าใช้จ่ายในการขายและการบริหาร ร้อยละ 12.00

สรุปปัญหาและอุปสรรคของการคิดค่าใช้จ่ายโรงงาน

จากปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นของแต่ละอุตสาหกรรมที่ทำการผลิตสินค้าในเขตนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูน พอสรุปเป็นปัญหาหลัก คือ ปัญหาด้านความล่าช้าของข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณ ปัญหาข้อจำกัดด้านระยะเวลา ปัญหาการเลือกใช้เกณฑ์การคำนวณที่เหมาะสม ปัญหาระบบบัญชีต้นทุน

ในการศึกษาครั้งนี้ผู้ศึกษายังไม่ได้ศึกษาถึงเรื่องที่น่าสนใจที่แต่ละอุตสาหกรรมจะนำมาใช้ในการลดต้นทุนการผลิต นั่นก็คือ ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม (Activity-Based Costing) หรือ ABC เพราะระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมเป็นระบบการบริหารต้นทุนที่ให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้องมากกว่า ระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม ซึ่งเป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารในการตัดสินใจเกี่ยวกับการตั้งราคาผลิตภัณฑ์ การสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้า ส่วนผสมของผลิตภัณฑ์ การออกแบบผลิตภัณฑ์ การพัฒนากระบวนการผลิตและการจัดหาเทคโนโลยีต่าง ๆ ดังที่อำพร อัสวกิตติกวิน¹⁶ ได้ศึกษาถึงการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมของบริษัทโอกิ พรินซ์ชั่น (ประเทศไทย) จำกัด ผลการศึกษาพบว่า การนำระบบต้นทุนกิจกรรมเข้ามาใช้ ทำให้สามารถทราบต้นทุนรวมที่แท้จริงของแต่ละกิจกรรม ขณะเดียวกันก็สามารถคำนวณต้นทุนต่อตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนกิจกรรมได้ เนื่องจากในการจะจัดทำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมนั้นได้มีการกำหนดศูนย์กลางความรับผิดชอบ (Responsibility Center) ก่อน หลังจากนั้นก็จะทำการระบุค่าใช้จ่ายในแต่ละศูนย์กลางต้นทุนเข้าสู่กิจกรรม โดยการปันส่วนจากบัญชีแยกประเภทลงสู่ศูนย์กลางความรับผิดชอบนั้น การปันส่วนจะใช้หลักเกณฑ์การปันส่วน 3 วิธีคือ

1. การระบุทางตรง (Direct Charging)
2. การประมาณอย่างมีหลักเกณฑ์ (Estimation)
3. เกณฑ์การปันส่วนโดยใช้ดุลยพินิจส่วนตัว (Arbitrary Allocation)

¹⁶ อำพร อัสวกิตติกวิน, การจัดทำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมของบริษัทโอกิ พรินซ์ชั่น (ประเทศไทย) จำกัด, (เชียงใหม่ : มหาวิทยาลัยเชียงใหม่, 2543), หน้า 94-95.

ข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษารั้งต่อไป

ควรศึกษาข้อมูลของธุรกิจที่ทำการผลิตสินค้าชนิดเดียวกันเพราะจะทำให้ได้ข้อแตกต่างและทราบปัญหาที่แท้จริงของแต่ละโรงงาน

ควรศึกษาถึงวิธีการลดต้นทุนการผลิตโดยการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม เพื่อเป็นแนวทางในการลดต้นทุนการผลิตของแต่ละอุตสาหกรรม

มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Chiang Mai University