

บทที่ 6

สรุปและข้อเสนอนะ

เนื่องจากอุตสาหกรรมประกอบรถยนต์มีความสำคัญต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ ช่วยให้การค้าขายยวดยิ่ง เพิ่มการจ้างแรงงาน นำวัตถุดิบภายในประเทศไปใช้ประโยชน์เต็มที่ นอกจากนี้ยังได้ความรู้ด้านเทคนิคการผลิตรถยนต์จากต่างประเทศ ซึ่งเป็นแนวทางในการพัฒนาฝีมือแรงงานแก่คนในชาติ และผลพลอยได้อีกประการหนึ่งก็คือ ก่อให้เกิดอุตสาหกรรมต่อเนื่องอันได้แก่ อุตสาหกรรมผลิตชิ้นส่วนอุปกรณ์เพื่อป้อนโรงงานประกอบรถยนต์ภายในประเทศ

ถึงแม้รัฐบาลจะได้ให้ความสำคัญโดยการส่งเสริมอุตสาหกรรมนี้มาระยะเวลาหนึ่งก็ตาม อุตสาหกรรมนี้ก็ยังมีโอกาสเติบโตได้ตามที่ตั้งความหวังไว้ เนื่องจากปัญหาหลายด้าน คือ วัตถุดิบภายในประเทศบางอย่างไม่อาจทดแทนวัตถุดิบจากต่างประเทศได้ ก่อให้เกิดการผลิตรถที่ต่ำกว่าปกติเนื่องจากความต้องการรถยนต์มีปริมาณน้อย ตลาดทั้งหมดอยู่ในประเทศ และยังมีการแข่งขันระหว่างบริษัทผู้ผลิตด้วยกัน ฉะนั้นโอกาสที่ผู้ประกอบการจะได้กำไรมากกว่าคู่แข่งอื่น คือ การพยายามลดต้นทุนการผลิตของตนลงโดยใช้ระบบการบันทึกข้อมูล การแยกประเภทข้อมูล และการรายงานที่มีประสิทธิภาพ

การบันทึกข้อมูลจะมีประสิทธิภาพเพียงใดขึ้นอยู่กับเอกสารบัญชีและสมุดบัญชี ฉะนั้น เอกสารและสมุดบัญชีที่ออกแบบไว้อย่างถูกต้องจะประหยัดเวลาการบันทึก และใช้ประโยชน์ได้เต็มที่

การแยกประเภทข้อมูล เป็นการจำแนกลักษณะและความสำคัญของข้อมูลที่คล้ายคลึงกันไว้ด้วยกัน ที่ต่างก็แยกออกจากกัน เช่น ทรัพย์สิน หนี้สิน ทุน ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการจัดทำรายงานงบการเงิน

การสรุปผลข้อมูล อาจทำเป็นงวดระยะเวลา เช่น รายวัน รายเดือน เพื่อต้องการเสนอผลการดำเนินงานที่ผ่านมาให้ผู้บริหารทราบ ประโยชน์ของรายงานที่ดีจะช่วยประหยัดเวลาผู้บริหารในการตัดสินใจ

ในวิทยานิพนธ์นี้ได้ศึกษาระบบบัญชีไว้ 2 ระบบ คือ

1. ระบบบัญชีการเงิน เป็นวิธีการบันทึกข้อมูล และสรุปรายการที่เกิดขึ้นในด้าน



การขาย การบริการ และการเงินเท่านั้น โดยไม่ได้รวมถึงการค้า ทุนวัตถุดิบทุนการผลิตไว้ ทั้งนี้เพื่อ รายงานฐานะการเงิน และ วัดผลการดำเนินงานให้แก่ฝ่ายจัดการได้ทราบเป็นระยะ เช่น การจัดซื้อ วัตถุดิบเข้ามาเพื่อผลิต การจำหน่ายสินค้า และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการผลิต การจำหน่าย การบริหาร ดังนั้น การกำหนดวิธีการและการออกแบบเอกสารบัญชี สมุดบัญชี ผังบัญชี รายงาน ทางการเงินจึงเป็นไปเพื่อสนองความต้องการข้างต้น

1.1 เอกสารบัญชีของอุตสาหกรรมประกอบรถยนต์ แบ่งเป็นเอกสารแสดงการรับเงิน ได้แก่ใบเสร็จรับเงิน บันทึกรายเงินสดรับ เอกสารแสดงการจ่ายเงิน ได้แก่ ใบสำคัญจ่ายต่าง ๆ ใบ นำฝากธนาคาร และเอกสารควบคุมภายใน ได้แก่ ใบรับเข้าต่าง ๆ ใบเบิกของ ใบสั่งซื้อ ใบรับ เช็ค

1.2 สมุดบัญชี แบ่งเป็นสมุดบันทึกรายการขั้นต้น ได้แก่ ทะเบียนใบสำคัญจ่าย สมุด เงินสดรับ สมุดเงินสดจ่าย ทะเบียนรายได้ สมุดรายวันทั่วไป สมุดบันทึกรายการขั้นปลาย ได้แก่ บัญชีแยกประเภททั่วไป ซึ่งเปิดขึ้นตามจำนวนและชื่อบัญชี บัญชีแยกประเภทย่อย เพื่อสะสมข้อมูลที่ปลีก ย่อยและละเอียดกว่าในแยกประเภททั่วไป เช่น บัญชีย่อยลูกหนี้ บัญชีย่อยค่าใช้จ่ายของแผนกต่าง ๆ เป็นต้น สมุดทะเบียนเพื่อการควบคุมภายใน ได้แก่ ทะเบียนทรัพย์สิน ทะเบียนเงินเดือน สมุดคุม การเปิดเครดิตกับธนาคาร สมุดคุมทะเบียนรถยนต์ บัญชีพิเศษคุมสินค้า การวัดคุมวัตถุดิบ

1.3 ผังบัญชี เป็นการจัดหมวดหมู่บัญชีพร้อมทั้งกำหนดรหัสบัญชีต่าง ๆ เพื่อสะดวกใน การแยกประเภทและผ่านรายการ ชื่อบัญชีต่าง ๆ ย่อมต้องคำนึงถึงความต้องการและลักษณะการดำเนินงานของกิจการแต่ละแห่งเป็นสำคัญ

1.4 รายงานทางการเงิน แบ่งเป็นรายงานประจำวัน และประจำเดือน ทั้งนี้ตาม ความสำคัญของข้อมูลที่จะต้องเสนอ รายงานประจำวัน ได้แก่ รายงานเงินสดประจำวัน รายงานการ ขายรถยนต์ รายงานการผลิต รายงานประจำเดือน ได้แก่ งบดุล งบกำไรขาดทุน งบต้นทุนการ ผลิต งบอายุลูกหนี้ งบกำหนดชำระหนี้ รายงานสินค้าคงเหลือ เป็นต้น

1.5 การกำหนดขั้นตอนการปฏิบัติงานทางบัญชีที่สำคัญ เป็นการแสดงวิธีปฏิบัติงาน เกี่ยวกับการจำหน่ายสินค้า การรับชำระหนี้ การสั่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศและการจ่ายเงินชำระ หนี้ โดยแสดงเป็นผังทางเดินของงาน (Work flow) ว่างานควรเริ่ม ณ จุดใด และผ่านไปจุดใด พร้อมทั้ง เน้นถึงการควบคุมภายในเป็นสำคัญ

2. ระบบบัญชีต้นทุน เป็นการบันทึกและรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับการผลิต เช่น การบันทึกการเบิก ใช้จ่ายการผลิตประจำวัน การบันทึก ค่าแรงงานและค่าใช้จ่ายการผลิต ใช้จ่ายการผลิตหนึ่ง ๆ เป็นต้น

ระบบต้นทุนของอุตสาหกรรมประกอบรถยนต์เป็นระบบต้นทุนตอน (Process Costing) ฉะนั้นการบันทึกต้นทุนจึงแบ่งตามแผนกผลิต 5 แผนก ได้แก่ แผนกประกอบตัวถัง แผนกพ่นสี

แผนกประกอบเครื่องยนต์กับตัวถัง แผนกตกแต่งด้วยอุปกรณ์ต่าง ๆ แผนกตรวจสอบ การคำนวณ ต้นทุนก็แบ่งเป็นแผนก สินค้าที่ผลิตสำเร็จออกจากแผนกที่ 1 จะกลายเป็นวัตถุดิบของแผนกที่สี่ และ สินค้าที่สำเร็จออกจากแผนกที่สี่ จะกลายเป็นวัตถุดิบของแผนกที่สาม เป็นต้น การบันทึกต้นทุนผลิตของแต่ละแผนกจะใช้การ์ดงานระหว่างผลิต (Work in Process Card) จำแนกตามแบบของรถ และ เมื่อสิ้นงวดหนึ่ง ๆ จะคำนวณต้นทุนของแผนกหนึ่ง ๆ โดยใช้บัตรต้นทุน (Costing Sheet) ในบัตร ต้นทุนแสดงค่าวัตถุดิบ ค่าแรงงานทางตรง ค่าใช้จ่ายในการผลิต ทั้งที่เป็นต้นทุนรวมและต้นทุนต่อ หน่วย

ในกรณีที่งวดหนึ่งประกอบรถหลายแบบ (รุ่น) จะต้องเทียบสัดส่วนการผลิตของรถแต่ละแบบ (Production ratio.) เสียก่อน จึงจะคำนวณต้นทุนผลิตของรถแบบนั้น ๆ ได้ การคำนวณค่าสัดส่วนการผลิตของรถรุ่นหนึ่ง จะเอาจำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรงที่ใช้ไปในการประกอบรถ นั้นเทียบกับรุ่นอื่น โดยเอารถแบบที่ใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงน้อยที่สุดเทียบเป็นตัวฐาน

ในอุตสาหกรรมประกอบรถยนต์ก็เช่นเดียวกับอุตสาหกรรมอื่นที่สามารถกำหนดต้นทุน มาตรฐานของรถยนต์แต่ละรุ่นได้ เพื่อไว้เปรียบเทียบกับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง (Actual Cost) ต้นทุน มาตรฐานที่กำหนดไว้อย่างถูกต้องจะเป็นประโยชน์อย่างมากในการควบคุมต้นทุนการผลิตมิให้สูงกว่า มาตรฐานมากนัก ในวิทยานิพนธ์นี้ใช้ประโยชน์จากต้นทุนมาตรฐานในการ เป็นสถิติเปรียบเทียบกับ ต้นทุนจริง มิได้นำต้นทุนมาตรฐานบันทึก เข้าในสมุดบัญชี

ขอเสนอแนะ

วิทยานิพนธ์นี้ได้ศึกษาถึงระบบบัญชีของอุตสาหกรรมประกอบรถยนต์เพียงบางแห่ง มิได้ เลาะจงกิจการใดกิจการหนึ่งโดยเฉพาะ การออกแบบเอกสารบัญชี สมุดบัญชี ผังบัญชี และการ รายงานทางการเงิน ได้คำนึงถึงความประหยัด ความถูกต้อง และการควบคุมภายในเป็นสำคัญ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการวางระบบบัญชีสำหรับผู้สนใจที่เกี่ยวข้องในอุตสาหกรรมนี้เท่านั้น แม้ว่า

การดำเนินงานของแต่ละกิจการจะไม่เหมือนกันแต่ก็สามารถนำระบบบัญชีนี้ไปดัดแปลง เพื่อให้เหมาะสมกับกิจการของตนได้

อนึ่ง การศึกษาในวิทยานิพนธ์นี้ได้ครอบคลุมถึงวิธีการกำหนดต้นทุนมาตรฐาน การหาผลต่างที่เกิดจากต้นทุนมาตรฐานกับต้นทุนจริง เนื่องจากต้องใช้เวลาศึกษามาก ซึ่งในการนี้อาจใช้เครื่องคอมพิวเตอร์เข้ามาช่วยได้ อันเป็นเรื่องที่น่าสนใจ สำหรับผู้ที่คิดจะศึกษาต่อไป

นอกจากกิจการที่กล่าวในวิทยานิพนธ์นี้แล้ว ยังมีกิจการอื่น ๆ ที่อาจจะดัดแปลงนำไปใช้ได้ เช่น ทางด้านระบบบัญชีการเงิน กิจการดังกล่าวได้แก่

1. กิจการที่จำจ้างโรงงานอื่นประกอบรถ เป็นกิจการที่จัดหาวัตถุดิบชิ้นส่วนต่าง ๆ มาเอง แล้วนำไปว่าจ้างโรงงานอื่นประกอบรถยนต์ให้ และตนเองก็นำรถที่ประกอบสำเร็จมาจำหน่ายในนามของตน ลักษณะเช่นนี้ การคำนวณต้นทุนจะประกอบด้วยรายละเอียดดังนี้

- ชิ้นส่วนอุปกรณ์จากต่างประเทศ

ราคา C.I.F. (บาท)

อากรขาเข้า

ภาษีการค้าขาเข้า

ค่าใช้จ่ายออกของ

ค่าธรรมเนียมธนาคาร

ค่าลิขสิทธิ์ (Royalty)

- ชิ้นส่วนอุปกรณ์ภายในประเทศ

- ค่าจ้างประกอบ

ราคาทุน

บาท

2. กิจการที่จัดซื้อรถยนต์สำเร็จรูปมาจำหน่าย เป็นกิจการประเภทซื้อมาขายไป ระบบบัญชีไม่ซับซ้อน จะมีบัญชีอัตราต้นทุนสำเร็จรูป แทนซื้อวัตถุดิบ การคำนวณต้นทุนขาย =

สินค้าต้นงวด + ซื้อระหว่างงวด + ค่าขนส่งเข้า - สินค้าปลายงวดเท่านั้น

สำหรับระบบบัญชีต้นทุนก็เช่นเดียวกัน ถึงแม้ขบวนการผลิตจะไม่ได้จำแนกเหมือนกับที่กล่าวไว้ในบทที่ 5 คือมีเพียง 5 ขั้นตอน แต่ก็อาจจะยึดหลักการคำนวณต้นทุนตามที่กล่าวไว้ในบทที่ 5 ได้อย่างไรก็ตาม เฉพาะส่วนที่เป็นระบบบัญชีต้นทุนก็อาจจะนำไปประยุกต์ใช้กับกิจการอื่น เช่น กิจการรับจ้างประกอบรถยนต์ เป็นกิจการรับจ้างประกอบรถให้บริษัทอื่น โดยจะได้ค่าตอบแทน เป็นค่าจ้างประกอบ กิจการประเภทนี้จะต้องควบคุมค่าใช้จ่ายประเภทค่าแรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายในการผลิตวัสดุบางจำพวกเช่น สี กระจกทรายน้ำ กาว จะกลายเป็นทรัพย์สินสำคัญที่จะต้องควบคุมการใช้ ฉะนั้นในการดำเนินงานระหว่างผลิตและบัตรต้นทุน จะไม่นำเอาวัสดุดิบจำพวกชิ้นส่วน (C.K.D., Local Part) มาเกี่ยวข้อง แต่จะเป็นวัสดุทางตรงอื่น ๆ ค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายในการผลิต ซึ่งกิจการเช่นนี้ จำเป็นต้องรู้มูลค่าของงานระหว่างทำในตอนสิ้นงวดเหมือนกัน ฉะนั้นการนำวิธีรวบรวมต้นทุนในวิทยานิพนธ์ไปใช้ สิ่งน่าจะทำได้

จากการศึกษาจากระบบบัญชีของโรงงานประกอบรถยนต์ในหลาย ๆ แห่ง พบว่ามีอุปสรรคบางประการที่เป็นเหตุให้ไม่มีการนำระบบบัญชีต้นทุนมาใช้อย่างจริงจัง ซึ่งสามารถสรุปเป็นข้อ ๆ ได้ ดังนี้

1. ขาดผู้มีความสามารถในด้านต้นทุนอย่างแท้จริงที่จะสำรวจระบบต้นทุนให้ เพื่อที่จะนำไปปฏิบัติได้อย่างจริงจัง
2. ผู้ปฏิบัติงานในอุตสาหกรรมนั้นเกิดความเคยชินกับระบบเดิมที่เป็นอยู่ คือการคำนวณต้นทุนทั้งระบบอย่างกะประมาณ มิได้บันทึกต้นทุนเป็นรายแผนก จึงยากที่จะควบคุม ต้นทุนของแผนกต่าง ๆ ได้ และการจะให้เขายอมรับระบบใหม่ อาจต้องใช้เวลานาน
3. ผู้บริหารในกิจการให้ความสนใจด้านปริมาณผลิตในแต่ละวัน ผู้รายงานก็จะรายงานแต่ปริมาณที่ผลิตได้ จนลืมความสำคัญของต้นทุนว่าจะสูงขึ้นหรือต่ำลงอย่างไร
4. ปริมาณงานมีมากจนผู้ปฏิบัติทำวันต่อวัน แทบไม่ทัน จึงไม่มีเวลาเหลือเพียงพอที่จะคิดวิธีการบัญชีที่รัดกุมกว่าเดิมมาใช้แทน

จากปัญหาข้างต้นอาจแก้ไขได้ ถ้าผู้บริหารจะจัดตั้งหน่วยงานด้านต้นทุนขึ้น ซึ่งจะได้ประโยชน์หลายประการ คือ

1. รู้ถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นในแต่ละงวด
2. ควบคุมต้นทุนโดยการเปรียบเทียบกับมาตรฐานได้
3. ป้องกันการรั่วไหล ซึ่งอาจเป็นสิ่งที่คิดไม่ถึงหรือมองไม่เห็น

สรุปประโยชน์จากการนำระบบบัญชีที่เสนอโดยใช้ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานในรูปของสถิติเพื่อการเปรียบเทียบ

1. สำหรับผู้บริหารใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมการดำเนินงานภายในกิจการ จะได้ทราบถึงการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่าง ๆ ว่าเป็นไปตามแผนงานที่วางไว้ ดีขึ้นกว่าเดิมที่ผ่านมากหรือไม่ นอกจากนี้ ยังใช้เป็นตัวประเมิน ผลการบริหารงานของตนว่ามีประสิทธิภาพเพียงใด และอาจจะใช้เป็นแนวทางในการวางแผนงานสำหรับอนาคต
2. ด้านการควบคุมภายใน เนื่องจากมีการมอบหมายอำนาจหน้าที่ การอนุมัติ การแบ่งแยกหน้าที่ ผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีออกจากผู้ดูแลทรัพย์สิน และการกำหนดวิธีการปฏิบัติงานให้หน่วยงานต่าง ๆ อย่างชัดเจน ตลอดจนให้มีระบบการรายงานที่รวดเร็ว พร้อมทั้งคำอธิบายเพื่อวิเคราะห์เหตุการณ์ เหล่านี้เป็นเครื่องมือป้องกันให้เกิดการทุจริตน้อยลง
3. ด้านต้นทุนการผลิต ผู้บริหารสามารถควบคุมต้นทุนการประกอบรถยนต์ โดยดูจากรายงานการผลิตที่เป็นจริง เปรียบเทียบกับมาตรฐาน รู้ถึงผลต่างที่เกิดขึ้นว่าเกิดจากสาเหตุใด นอกจากนี้การรวบรวมต้นทุนเป็นรายแผนกจะช่วยให้เห็นถึงประสิทธิภาพการผลิตของแผนกต่าง ๆ ในตอนสิ้นงวดก็สามารถคำนวณค่างานระหว่างทำได้โดยมีต้นทุนใช้วิธีประมาณ
4. ด้านการจ่ายเงิน การใช้ระบบใบสำคัญในการควบคุมการจ่ายเงินทุกรายของกิจการ เป็นวิธีที่ดี เนื่องจากมีขั้นตอนการอนุมัติโดยผู้มีอำนาจก่อนและเป็นการจ่ายด้วยเช็ค นอกจากนี้ยังมีการบันทึกในทะเบียนก่อนจ่ายและหลังจ่าย
5. การกำหนดขั้นตอนการปฏิบัติงานทางบัญชีในกิจการ จะช่วยลดเวลาในการปฏิบัติที่ยืดยาวหรือซ้ำซ้อนให้น้อยลง พร้อมทั้งจะได้ทราบว่าหน่วยงานใด มีปริมาณงานมากที่อาจจะต้องเพิ่มกำลังคนเพื่อให้ได้งานที่มีประสิทธิภาพ