

ข้อสรุปและขอเสนอแนะ



จากการศึกษากิจการต่าง ๆ ในวงการอุตสาหกรรมของประเทศไทยในบทก่อน จะเห็นว่า กิจการต่าง ๆ ที่นำมายกเป็นตัวอย่างนั้นทำการผลิตสินค้าที่แตกต่างกันออกไปทั้งในลักษณะของสินค้า และการจำหน่าย

สำหรับกิจการอุตสาหกรรมผลิตนม ในปัจจุบันมีคู่แข่งขันไม่มากเพราะโรงงานที่ลงทุน การผลิตที่สูงขันไม่ไหวปิดทำการไปหลายแห่งและบริษัทสามารถไต่สวนของตลาดในอุตสาหกรรมผลิต นมไว้เป็นจำนวนมากโดยเฉพาะสินค้านมข้นหวาน ทั้งในการจำหน่ายสินค้า บริษัทมีตัวแทนรับสินค้า ที่ผลิตขึ้นทุกชนิดไปจัดจำหน่ายโดยทำสัญญากันเป็นระยะ จึงไม่มีปัญหาเกี่ยวกับ เรื่องการเก็บสินค้า สำเร็จรูป เพราะผลิตภัณฑ์ที่ผลิตขึ้นนำส่งตัวแทนจำหน่ายไปเกือบหมด เหลือแต่เพียงที่จะจำหน่าย ให้พนักงานและผู้อื่นอีกเล็กน้อยเป็นการสมนาคุณ ปัญหาในด้านการจำหน่ายจึงไม่มีเช่นกัน ส่วนใน ด้านการผลิตบริษัทสามารถเพิ่มผลผลิตให้สูงขึ้นอีกได้ตามีตลาดเพิ่มขึ้น ปัญหาสำคัญในปัจจุบันที่บริษัท ประสบอยู่คือการที่รัฐบาลกำหนดราคาขายปลีกของผลิตภัณฑ์นมไว้ เป็นผลให้ราคาขายส่งต้องอยู่ ภายใต้อการกำหนดนั้นด้วย ในปัจจุบันนี้กิจการดำเนินงานโดยประสบผลขาดทุนจากการผลิตนม แต่ก็ ไม่สามารถหยุดการผลิตได้เพราะจะทำให้เสียส่วนของตลาดไป และยังมีความหวังว่ารัฐบาลจะให้ ความเห็นใจอนุญาตให้ขึ้นราคาขายไปอีก

เนื่องจากบริษัทยังถือได้ว่าเป็นอุตสาหกรรมทำการผลิตขนาดกลาง จึงยังไม่เห็นความ จำเป็นในการนำระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน เข้ามาใช้ในการควบคุมต้นทุนทุกชนิดที่เกิดขึ้นในกิจการ เพราะการดำเนินงานในปัจจุบันที่ทำอยู่ ฝ่ายบริหารมีความเห็นว่าต้นทุนก็ได้มีการควบคุมอย่างรัดกุม แล้ว ต้นทุนการผลิตส่วนใหญ่ของกิจการก็คือวัตถุดิบ ส่วนค่าแรงและค่าใช้จ่ายโรงงานมีเป็นจำนวนไม่ มากเมื่อเทียบกับยอดขาย บริษัทจึงไม่เห็นความจำเป็นในการตั้งมาตรฐานต้นทุนค่าใช้จ่ายทั้งสอง ประเภทนี้เพื่อหาต้นทุนที่ควรจะต้องเสียอย่างประหยัด อย่างไรก็ตามบริษัทก็ได้มีการควบคุมค่าใช้จ่าย ทั้งสองประเภทนี้ โดยการทำรายงานค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงในแต่ละเดือนที่ผ่านมาโดยนำมา เปรียบเทียบกับในระยะเวลายาวพอสมควรที่จะให้เห็นแนวโน้มของค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นว่าจำนวน

ที่ควรจะเป็นควรมีจำนวนเท่าใด ทั้งนี้โดยกำหนดวงเงินโดยประมาณของค่าใช้จ่ายประเภทนั้น ๆ ไว้ควรวางไว้ไม่ควรจะมีจำนวนที่เกินกว่าจำนวนนี้มากนัก เมื่อเดือนหนึ่งเดือนใดค่าใช้จ่ายสูงหรือต่ำกว่าที่กำหนด ผู้จัดการฝ่ายการเงินจะขอทราบเหตุผลจากผู้จัดการโรงงาน และขอให้ลดปริมาณลงในกรณีที่สูงกว่าที่กำหนดไว้ แล้วคอยดูผลว่าในเดือนต่อไปจะสามารถลดค่าใช้จ่ายลงได้หรือไม่ หากปรากฏว่าไม่สามารถลดลงได้ และฝ่ายโรงงานมีเหตุผลสมควร ปริมาณที่กำหนดไว้ก็จะเปลี่ยนแปลงให้ตรงกับความจริงที่เกิดขึ้นทั้งนี้อยู่ในดุลยพินิจของผู้จัดการฝ่ายการเงิน แต่สำหรับวัตถุประสงค์ซึ่งมีมูลค่าสูง บริษัทเห็นสมควรที่จะควบคุมอย่างมีหลักเกณฑ์และมีเหตุผลยิ่งขึ้น จึงได้มีการตั้งมาตรฐานโดยตั้งตามสูตรการผลิตเพื่อหาปริมาณวัตถุดิบที่ใช้จริงจะเป็นไปตามสูตรหรือไม่ หากวิธีดำเนินการผลิตปริมาณวัตถุดิบที่ใช้ไปก็ควรจะได้ใกล้เคียงกับสูตรที่ตั้งขึ้น อย่างไรก็ตามบริษัทเห็นความสำคัญของการนำต้นทุนมาตรฐานมาใช้ในระบบบัญชีของกิจการ เช่นกันเพราะให้ประโยชน์ในการควบคุมและไม่เป็นการลำบากที่จะกำหนดมาตรฐานขึ้น ได้เคยมีการวิเคราะห์ว่าหากใช้ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานแล้ว กิจการจะต้องเสียค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นเท่าใด จากผลการวิเคราะห์ปรากฏว่า ค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียเพิ่มขึ้นนี้เป็นจำนวนมาก เช่น การจ้างคนลงบัญชีเพิ่มเติมเกี่ยวกับการลงบัญชีต้นทุนมาตรฐานนี้โดยเฉพาะ ค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียเพิ่มขึ้นนี้ไม่คุ้มกับการใช้เพราะจำนวนต้นทุนที่อาจจะสามารถลดลงได้มีเพียงเล็กน้อย จึงยังคงใช้วิธีการดำเนินงานอย่างที่ทำอยู่ในปัจจุบัน จะเห็นได้ว่า การดำเนินงานของบริษัทให้ความเป็นอิสระในการตัดสินใจดำเนินงานและให้ความเชื่อถือในตัวผู้บริหารงานว่าจะสามารถตัดสินใจเหตุการณ์ต่าง ๆ ได้อย่างถูกต้อง ซึ่งวิธีบริหารงานแบบนี้เหมาะสำหรับกิจการที่ยังไม่มีขนาดใหญ่นักเช่นนี้ ตัวผู้บริหารงานสามารถดูแลการดำเนินงานทุก ๆ ด้านได้อย่างทั่วถึงแต่เพียงผู้เดียว และผู้บริหารมีความสามารถในการที่จะตัดสินใจหาทาง ๆ ที่เกิดขึ้นอย่างถูกต้อง แต่หากเป็นอุตสาหกรรมขนาดใหญ่หรือบริษัทขยายการผลิตขึ้นมา การบริหารงานเช่นนี้ยากที่ผู้บริหารงานเพียงผู้เดียวจะดูแลได้ทั่วถึง ควรจะต้องแบ่งอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบออกเพื่อแบ่งผู้ควบคุมการดำเนินงานมิให้ทุกสิ่งทุกอย่างขึ้นตรงต่อผู้เดียว เมื่อลักษณะการบริหารงานเปลี่ยนไปเป็นแบบนี้ การพิจารณาโดยอาศัยความเชื่อถือเป็นบุคคลต่าง ๆ อาจไม่ถูกต้อง ฉะนั้นถ้าไม่ได้มีการกำหนดมาตรฐานที่ควรจะเป็นไว้บ้าง บริษัทก็อาจจะไม่ทราบว่าการดำเนินงานที่ต้องทำอยู่เป็นการดำเนินงานที่ทำให้ต้นทุนการผลิตต่ำที่สุด สำหรับการตั้งมาตรฐานของบริษัทนี้ข้าพเจ้ามีความเห็นว่าสามารถที่จะกระทำได้อย่างใกล้เคียงกับที่จะเกิดขึ้นจริง เพราะสามารถ

ทราบยอดขายซึ่งจะนำมาเป็นหลักในการตั้งมาตรฐานโคคอนข้างแน่นอน และปัจจุบันก็มีการวิเคราะห์เกี่ยวกับวัตถุดิบอยู่แล้วว่า ผลต่างที่เกิดขึ้นในแต่ละเดือนนั้นมีสาเหตุมาจากอะไร ซึ่งการวิเคราะห์หาสาเหตุนี้แม้จะทำเพียงเฉพาะวัตถุดิบ แต่ก็ต้องรู้อถึงวิธีการดำเนินการผลิตทั้งหมดของบริษัทเช่นกัน อย่างไรก็ตามแม้ในขณะนี้หรือในอนาคตต่อไป บริษัทอาจจะยังไม่มี ความจำเป็นที่จะต้องนำระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานมาใช้ในกิจการเลย เพราะบริษัทมีความพิถีพิถันในการเลือกใช้บุคคลที่มีความรู้ความสามารถในการทำงานด้านต่าง ๆ ซึ่งบุคคลเหล่านี้มีความรับผิดชอบในงานที่ตนทำอยู่เป็นอย่างดี เป็นผลให้การดำเนินงานและการประสานงานภายในบริษัทเป็นไปอย่างดี เป็นผลให้บริษัทมีการควบคุมที่ดีด้วย เช่นวิธีการควบคุมแบบอื่นก็ยังไม่มีความจำเป็นที่จะนำเข้ามาใช้จนกว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงเป็นอย่างอื่นที่ต้องการการแก้ไขให้ดีขึ้น

สำหรับกิจการที่ทำการผลิตรองเท้า กิจการประเภทนี้เป็นแบบที่มีคู่แข่งเป็นจำนวนมาก และปริมาณการขายก็ยากที่จะประมาณได้ เพราะความต้องการสินค้าชนิดนี้ในตลาดจะเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ ทำให้การกำหนดมาตรฐานมีปัญหาหลายด้าน แต่จากลักษณะสินค้าที่ผลิต จะเห็นได้ว่ามีความจำเป็นที่จะต้องตั้งมาตรฐานต้นทุนเอาไว้เพื่อทราบต้นทุนการผลิตของสินค้าแต่ละชนิดอย่างรวดเร็ว เพราะบริษัททำการผลิตสินค้าหลายประเภท แต่ละประเภทยังแบ่งออกไปเป็นขนาดต่าง ๆ และสีต่าง ๆ ซึ่งแต่ละประเภทต้นทุนวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายโรงงานที่แบ่งสรรเข้าเป็นต้นทุนสินค้านั้น ๆ จะต่างกันออกไป การที่บริษัททำการประมาณต้นทุนสินค้าไวล่วงหน้าจึงเป็นการเหมาะสมกับสภาพอุตสาหกรรมชนิดนี้ นอกจากนี้ขนาดของบริษัทก็ถือได้ว่าเป็นอุตสาหกรรมที่มีขนาดค่อนข้างใหญ่ เพราะได้ดำเนินการมาเป็นเวลาหลายปี และกิจการของบริษัทประสบความสำเร็จมาขึ้นเรื่อย ๆ การประมาณต้นทุนจึงสามารถที่จะศึกษาปัญหาต่าง ๆ ที่อาจจะเกิดขึ้นในการผลิตได้จากการดำเนินงานที่ผ่านมาของบริษัทตน โดยไม่ต้องอาศัยข้อมูลจากผู้อื่นซึ่งอาจไม่เหมาะสมกับวิธีการผลิตของบริษัทตัวเลขที่เกิดขึ้นในอดีตของบริษัทหรือรายงานการผลิตที่ผ่านมา จะสามารถนำมาช่วยในการคาดคะเนเหตุการณ์ต่าง ๆ โดยเฉพาะเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นผิดปกติไปจากการดำเนินงานผลิตตามธรรมดาได้ แต่ทั้งนี้ก็ต้องพิจารณาตัวบุคคลที่บริหารงานอยู่ด้วยเช่นกันว่า ให้ความสนใจและติดตามผลอันเกิดจากการใช้ต้นทุนมาตรฐานมากน้อยเพียงใด หากผู้บริหารมีความเชื่อถือว่าต้นทุนมาตรฐานจะช่วยให้ประโยชน์ในการควบคุมได้ดีกว่าระบบบัญชีอื่น ๆ นอกเหนือไปจากการใช้ประโยชน์ในการตั้งราคาขายแล้ว บ่อมุ่งความสนใจเกี่ยวกับการตั้งมาตรฐานและรายงานการวิเคราะห์ผลต่างที่เกิดขึ้นเพื่อ

นำมาใช้ประโยชน์ในการตั้งมาตรฐานให้เป็นที่เชื่อถือยิ่งขึ้น ตัวเลขในอดีตที่เกิดขึ้นก็สามารถให้ความเชื่อถือใ้ความถูกต้อง สำหรับบริษัทที่ทำการประมาณต้นทุนทุก ๆ ๖ เดือน สาเหตุที่ต้องทำการประมาณต้นทุนขึ้นบ่อย ๆ เช่นนี้เพราะวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตมีราคาเปลี่ยนแปลงขึ้นลงอยู่เสมอ และบริษัทมีการออกแบบร่องเท้าชนิดใหม่ ๆ สุกตลาคอยู่เสมอ โดยเฉพาะในระยะปัจจุบันที่มีคู่แข่งเพิ่มขึ้น ทำให้บริษัทของคนควาและเสนอแบบร่องเท้าที่จะดึงดูดความสนใจของผู้ซื้อมากขึ้น นอกเหนือไปจากการผลิตร่องเท้าแตะพองน้ำ และร่องเท้านักเรียน ซึ่งเป็นตลาดที่บริษัทครองมาเป็นเวลานานและกำลังจะถูกแย่งไป จึงต้องปรับปรุงมาตรฐานให้ทันสมัยอยู่เสมอ นอกจากนี้ สาเหตุอีกประการหนึ่งที่ทำให้บริษัทต้องทราบต้นทุนสินค้าที่ทำการผลิตในทันทีจนเป็นเหตุให้ต้องมีการประมาณต้นทุนไว้วงหน้าก็เพราะลักษณะการจำหน่ายสินค้าของบริษัทบังคับให้ต้องทำ เนื่องจากสินค้าของบริษัทกำหนดราคาขายไว้ตายตัว ถ้าไม่ได้มีการคำนวณต้นทุนอย่างรวดเร็วก็อาจไม่สามารถกำหนดราคาขายได้ทันกันกับสินค้าที่ผลิตเสร็จ จึงเห็นได้ว่าบริษัทได้นำระบบบัญชีนี้มาใช้ประโยชน์อย่างอื่นนอกเหนือไปจากการใช้ประโยชน์ในการควบคุม

วิธีการปฏิบัติบางประการของบริษัทเกี่ยวกับการควบคุมโดยอาศัยระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน ซึ่งน่าจะให้ความสนใจคือ ทางโรงงานมีหน้าที่เพียงให้เอกสารประกอบการทำต้นทุนมายังแผนกบัญชีต้นทุนเท่านั้น แล้วทางแผนกบัญชีจะเป็นผู้นำเอกสารเหล่านี้มารวบรวมบันทึกลงในบัญชี และทำรายงานสรุปผลต่างที่เกิดขึ้น แล้วจึงนำรายงานเสนอต่อผู้จัดการฝ่ายการเงินเพื่อนำเสนอต่อฝ่ายโรงงานเพื่อหาทางแก้ไขต่อไป ทางโรงงานไม่ได้มีการทำรายงานเกี่ยวกับผลต่างที่เกิดขึ้นเลย ต้องรอทราบผลจากทางแผนกบัญชีซึ่งกินระยะเวลาพอสมควร อันอาจสุกวิสัยที่จะแก้ไขได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งลักษณะการดำเนินงานของบริษัทเป็นแบบที่ต่องการการแก้ไขหรือรู้ผลการผลิตอย่างรวดเร็ว หากมีการรับรู้ถึงความผิดพลาดที่เกิดขึ้นใดทันที ก็อาจจัดการแก้ไขเสียก่อนที่จะทำการผลิตไปจนเสร็จ อีกประการหนึ่งคือมาตรฐานที่ตั้งขึ้นใช้ภายในระยะเวลาเพียง ๖ เดือนนั้น อาจก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายมากเกินไปในการตั้งมาตรฐานแต่ละครั้ง เพราะเป็นช่วงระยะเวลาที่ค่อนข้างสั้น ควรได้มีการพิจารณาว่า ระยะเวลาที่กำหนดไว้ไม่ทำให้กิจการเสียค่าใช้จ่ายสูงเกินไป แม้ลักษณะของสินค้าจะบังคับให้ต้องปรับปรุงมาตรฐานอยู่เสมอ แต่ถาพิจารณาแล้วว่าเหตุการณ์ต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจะไม่ทำให้มาตรฐานเปลี่ยนแปลงไปมาก หรือการเปลี่ยนแปลงคาดว่าจะเกิดขึ้นเพียงชั่วคราวก็ควรจะคงมาตรฐานอันเดิมไว้

สำหรับกิจการอีกแห่งหนึ่งที่ได้นำระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานมาใช้ และดูเหมือนว่าจะเป็นบริษัทที่ได้ประโยชน์จากการนำระบบนี้มาใช้มากที่สุด ก็คือบริษัทที่ทำการผลิตยา ลักษณะการดำเนินงานของบริษัทนี้ ในด้านการจำหน่ายไม่มีปัญหามากเพราะสินค้าเป็นของจำเป็นในการดำเนินชีวิตประจำวัน ไม่ใช่ประเภทที่เพื่อย่อมมีโอกาสที่จะขายได้โดยเสมอ แม้จะมีคู่แข่งชุกชุมมากก็ตาม โดยเฉพาะยาของบริษัทนี้มีชื่อเสียงแพร่หลาย เป็นที่รู้จักของคนทั่วไป ทั้งความต้องการของสินค้าในตลาดก็มีมากด้วยเช่นกัน สาเหตุที่ทำให้บริษัทนำระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานเข้ามาใช้ในกิจการ เพราะสำนักงานใหญ่ทางฝ่ายต่างประเทศเป็นผู้กำหนด แต่เมื่อได้มีการนำเข้ามาแล้วผู้บริหารงานของบริษัทก็มีความสนใจและให้ความสำคัญกับระบบบัญชีนี้ เพราะเห็นว่าสามารถให้ประโยชน์แก่กิจการในด้านการควบคุมต้นทุนเป็นอันมาก โดยเฉพาะบริษัทใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ช่วยในการบันทึกบัญชีของกิจการจึงตัดปัญหาความยุ่งยากที่อาจจะเกิดขึ้นในการลงบัญชีเมื่อนำระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานมาใช้ เพราะงานของพนักงานบัญชีจะต้องเพิ่มขึ้น โดยเฉพาะในด้านการหาผลต่างที่เกิดขึ้นจากการลงบัญชีในระบบนี้ แต่เมื่อใช้เครื่องคอมพิวเตอร์เข้าช่วย ก็สามารถป้อนข้อมูลและสั่งให้เครื่องรายงานผลออกมาตามรายละเอียดที่บริษัทต้องการได้ จะสังเกตได้ว่าบริษัทที่นำระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานมาใช้ มักเป็นประเภทที่ผลิตสินค้าหลายชนิดที่มีความคล้ายคลึงกัน ในกรรมวิธีการผลิตหลัก แต่จะมีความแตกต่างกันในรายละเอียด เช่น ประเภทวัตถุดิบ ปริมาณวัตถุดิบที่จะใช้ในการผลิตสินค้าแต่ละประเภท เวลาที่ใช้ในการผลิต สำหรับค่าใช้จ่ายโรงงานไม่เป็นปัญหาในกรณีที่เกิดเป็นยอดรวมออกมา และในการแบ่งออกตามแผนกต่าง ๆ ก็สามารถหาฐานในการแบ่งที่เหมาะสมได้ แต่ต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานต่อหน่วยจะเป็นปัญหาอยู่เสมอว่าจำนวนที่เหมาะสมที่จะถือเขาเป็นค่าใช้จ่ายโรงงานต่อหน่วยนั้นควรจะเป็นเท่าใด สำหรับบริษัทได้มีการนำระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานเข้ามาใช้อย่างสมบูรณ์ กล่าวคือได้มีการนำต้นทุนมาตรฐานบันทึกลงในบัญชีของบริษัทและวิเคราะห์ผลต่างแต่ละประเภทของต้นทุนการผลิตออกมาแล้วส่งมอบให้ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบแก้ไข ในการคำนวณต้นทุนที่จะใช้ตั้งเป็นมาตรฐาน บริษัทมิได้นำต้นทุนการผลิตอันเกิดจากการทดลองผลิตยาแต่ละชนิดเขาไปรวมด้วย เพราะถือว่าไม่ใช่ต้นทุนการผลิตโดยตรงซึ่งก็เป็นเหตุผลที่สมควร เพราะจะทำให้เกิดผลต่างอันเกิดจากการทดลองอันเป็นการยากที่จะประมาณได้ว่าในแต่ละงวดจะมีการทดลองมากน้อยเพียงใด มีปัญหาอีกประการหนึ่งที่บริษัทประสบอยู่คือปัญหาในด้านการตีราคาสินค้าปลายงวดของบริษัทวิธีการตีราคาสินค้าปลายงวดที่บริษัททำอยู่ในปัจจุบันคือใช้ราคาต้นทุนมาตรฐานที่ตั้งขึ้นสำหรับใช้ในปี

ต่อไปมาเป็นราคาที่ใช้คำนวณกับปริมาณสินค้าคงเหลือที่นับได้ เหตุที่ใช้ราคานี้เพราะบริษัทถือว่าเป็นราคาใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากกว่าราคามาตรฐานของปีที่ใช้อยู่ แต่ราคามาตรฐานที่เกิดจากการประมาณขึ้นนี้ทางสรรพากรไม่ยอมรับเพราะถือว่าไม่ใช่ราคาต้นทุนที่จ่ายออกไปจริง สำหรับปัญหาแบบนี้ยากที่จะแก้ไขตามนโยบายของบริษัทได้ เพราะเป็นเรื่องของกฎหมายที่มีกฎหมายระบุวิธีการที่จะให้บริษัทปฏิบัติตามอย่างแน่ชัด จึงเห็นสมควรที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมาย ซึ่งก็ไม่จำเป็นที่จะต้องมากระหนกระเทือนวิธีการบัญชีที่บริษัทใช้อยู่ เพราะสามารถปรับปรุงในแบบยื่นรายการเสียภาษีของบริษัทได้ การใช้ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานโดยเฉพาะในบริษัทนี้มิได้มีแต่ผลดีเสมอไป เพราะพนักงานในโรงงานมีความรู้สึกว่าคุณค่าและมีความภูมิใจในกิจการ แต่ทั้งนี้อาจเป็นเพราะบริษัทพึ่งนำระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานมาใช้ในปี ๑๙๙๒ คนงานคุ้นเคยกับการทำงานโดยไม่มีข้อกำหนดที่บังคับมากนัก จึงอาจทำให้รู้สึกอึดอัด ทั้ง ๆ ที่มาตรฐานที่ใช้นั้นก็ตั้งขึ้นมาจากระดับการผลิตที่คนงานสามารถทำได้โดยปกติอยู่แล้ว

- กิจการสุดท้ายที่ไค้ทำการศึกษากับการใช้ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานในกิจการไค้แก่ กิจการผงซักฟอกและยาสีฟัน กิจการประเภทนี้มีผู้ผลิตไม่กี่รายแต่มีการแข่งขันกันมาก ผู้ผลิตแต่ละรายยังไม่สามารถยึดครองตลาดเป็นส่วนใหญ่ได้ แม้บริษัทจะมีตัวแทนจำหน่ายรับสินค้าไปจำหน่ายหมด แต่ก็ยังต้องคำนึงถึงการขยายตลาดสินค้าของตนอยู่เสมอ ต่างกับอุตสาหกรรมผลิตนมซึ่งมีคู่แข่งกันมากก็จริง แต่บริษัทที่ทำการศึกษามีสามารถครองตลาดส่วนใหญ่ได้ จึงมั่นใจในความผลิตผลของตนจะสามารถจำหน่ายได้หมด ลักษณะสินค้าของบริษัทนี้มีความคล้ายคลึงกับบริษัทที่ผลิตรองเท้า จึงเป็นความจำเป็นที่จะต้องมีการนำระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานมาใช้เช่นกัน แต่การวางระบบบัญชีของบริษัทนี้ให้ประโยชน์ในการควบคุมอันเป็นวัตถุประสงค์ของการตั้งระบบบัญชีนี้มากกว่า เพราะกำหนดให้โรงงานทำรายงานการผลิตส่งตรงไปยังแผนกบัญชี ระบุถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงและต้นทุนมาตรฐานที่กำหนดไว้รวมทั้งผลต่างที่เกิดขึ้น ซึ่งเป็นข้อมูลขั้นแรกที่ทำให้โรงงานไค้รู้ว่าตนได้ดำเนินการผลิตต่างจากมาตรฐานมากน้อยเพียงใด จะไค้ระมัดระวังไว้

จะเห็นได้ว่ามาตรฐานที่นำมาใช้ในอุตสาหกรรมของประเทศไทยเท่าที่ไค้ยกมาเป็นตัวอย่างนี้เป็นมาตรฐานแบบมาตรฐานปัจจุบัน คือใช้ในระยะเวลาสั้น ทั้งนี้อาจเป็นเพราะวิธีการตั้งมาตรฐานทำได้ง่ายกว่าชนิดอื่น ๆ ซึ่งต้องการความละเอียดมากกว่าชนิดนี้ และแต่ละบริษัทที่เลือกใช้ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานมักเป็นบริษัทที่มีสำนักงานใหญ่อยู่ต่างประเทศ ซึ่งมีความสนใจที่จะบันทึกและใช้วิธี

การบัญชีที่เป็นประโยชน์ในการควบคุมและดำเนินงานให้มีประสิทธิภาพ ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการที่จะได้ต้นทุนการผลิตที่ถูกต้อง และใช้ในการควบคุมการดำเนินงานบริษัทย่อยของตนให้เป็นไปในแนวทางเดียวกับวิธีการดำเนินงานที่ตนกระทำอยู่ด้วย จึงแนะนำให้บริษัทย่อยของตนใช้ระบบบัญชีนี้บ้าง

อย่างไรก็ตาม การใช้ระบบบัญชีนี้จะไม่ให้ประโยชน์อะไรเลย ถ้าฝ่ายบริหารชั้นสูงไม่ให้ความสนใจหรือไม่ระมัดระวังในการวิเคราะห์ผลต่างอันเกิดขึ้นจากการใช้ต้นทุนมาตรฐาน หรือมาตรฐานที่ตั้งขึ้นล่าสมัยหรือเชื่อถือไม่ได้ หรือไม่ได้มีการทำรายงานเกี่ยวกับการวิเคราะห์ผลต่างไว้เป็นหลักฐานเพื่อประโยชน์ในการศึกษาต่อไปในอนาคต



ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย