

บทที่ 1

บทนำ



ความเป็นมาของปัญหา

อาหารเป็นสิ่งสำคัญสำหรับทหารในยามสงคราม ทหารที่ไปปฏิบัติการจำเป็นต้องนำติดตัวไปอย่างสะดวก และไม่คำนึงถึงการหุงต้มมากนัก จากการศึกษาประเทศไทยเป็นประเทศเกษตรกรรม รัฐบาลทุกสมัยจึงมีนโยบายเร่งรัดและสนับสนุนในด้านการเพิ่มผลผลิตทางการเกษตร โดยการผลิตอาหารสำเร็จรูปในรูปอาหารกระป๋องเพื่อจำหน่ายทั้งภายในและภายนอกประเทศ แต่ประเทศไทยมีอาหารสดใช้รับประทานตลอดปี ผลผลิตที่อาหารกระป๋องจึงสนองความต้องการเมื่อขาดแคลนอาหารสดเท่านั้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับทหารในสนามรบ รัฐบาลในสมัยจอมพลสฤษดิ์ ธนะรัชต์ จึงได้สนับสนุนให้จัดตั้งโรงงานผลิตอาหารกระป๋องเป็นนิติบุคคลในรูปขององค์การ เรียกว่า "องค์การผลิตอาหารสำเร็จรูป" ใช้ชื่อย่อว่า "อสร" ใช้ชื่อภาษาอังกฤษว่า PRESERVED FOOD ORGANIZATION และใช้ชื่อย่อภาษาอังกฤษว่า PFO โดยมีเครื่องหมายการค้า (TRADE MARK) เป็นรูปเฟืองจักรครึ่งวงกลม ข้างบนเป็นสี่เหลี่ยมหรือสี่ทอน มีอักษรสีดำว่า องค์การผลิตอาหารสำเร็จรูป และ อสร ครึ่งวงกลมข้างล่างเป็นสีดำ มีอักษรสีเหลี่ยมหรือสี่ทอนว่า PRESERVED FOOD ORGANIZATION และ PFO ซึ่งเป็นองค์การรัฐวิสาหกิจประเภทยุทธปัจจัย สังกัดกระทรวงกลาโหม จัดตั้งโดยพระราชกฤษฎีกา จัดตั้งองค์การผลิตอาหารสำเร็จรูป เมื่อวันที่ 25 พฤษภาคม 2498 และใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 8 มิถุนายน 2498 โดยมีวัตถุประสงค์ตามพระราชกฤษฎีกาดังนี้คือ

1. จัดหาวัตถุดิบเพื่อใช้ในการผลิตอาหารสำเร็จรูป
2. ผลิตอาหารสำเร็จรูป เพื่อให้เพียงพอับความต้องการของทางราชการทหารและประชาชน
3. ผลิตสิ่งเสริมมาตรฐานการกิน เพื่อให้เหมาะสมตามความประสงค์ของทางราชการและประชาชน

ในข้อ 1 ตามพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การผลิตอาหารสำเร็จรูป พ.ศ. 2498

มาตรา 8 ความว่า ได้กำหนดทุนของ อสร เป็นจำนวนเงินหนึ่งร้อยล้านบาท โดยรัฐบาลจ่าย

ให้เป็นทุนประเดิม 5 ล้านบาท และจ่ายเพิ่มเติมเป็นคราว ๆ ตามจำนวนที่รัฐบาลพิจารณาเห็นสมควร ต่อมาได้มีการเพิ่มทุนอีก 50 ล้านบาท เมื่อวันที่ 4 กันยายน 2506 ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 2 และเมื่อวันที่ 25 พฤศจิกายน 2509 เพิ่มทุนอีก 50 ล้านบาท ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 3 รวมเป็นทุนจดทะเบียนทั้งสิ้นในขณะนี้ 200 ล้านบาท ซึ่งได้ใช้ดำเนินการตามวัตถุประสงค์ที่ปัจจุบันนี้

ส่วนทางด้าน การบัญชีนั้น ตามพระราชกฤษฎีกา จัดตั้ง องค์การผลิ ตอาหารสำเรีจรูป พ.ศ. 2498¹ ได้กล่าวไว้ดังต่อไปนี้

มาตรา 27 ทุกปีให้สำนั กงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เป็นผู้สอบและตรวจ บัญชีและการเงินของ อสร .

มาตรา 30 ให้ผู้อำนวยการ สดทำรายงานประจำปีของปีทีลั นไปนั้น เล่นอ คณะ กรรมการ แล่ดงงบาล บัญชีกำการ แล่บญชีกำไรชยาดทุม ซึ่งผู้สอบแล่ผู้ตรวจรับรองว่ถูกตอง แล่้วยภยในหนึ่งร้อยห้ำลั บวัน นับตั้งแต่วันลั นบียอง อสร

ในอดีตที่ผ่านมา ผู้อำนวยการของ อสร ส่วนใหญ่มีกมาจกทหาร เริ่มแรกการควบคุม ทางด้านบัญชี และงานทางด้านเอกสารอื่น ๆ มักเป็นไปตามระบบทหาร จกการที่องคค์การผลิ ตอาหารสำเรีจรูปไม่ได้รับเงินสนับสนุนจกรัฐบาลในรูปแบบของงบประมำณประจำปี ทำให้กำการดำเนิรงานในแต่ละลั มัยมุ่งทางด้านควมอยู่รอดขององคค์การเป็นสำคัย แต่กำการดำเนิรงานก็ประลั บผลชยาดทุน ตลอดมำ แล่เกิดปัญหำต้ง ๆ ที่เก็ยว้ยงกับระบบบัญชี เช่น กำการตรวจลั บลั นค้ำคงเหล็อินตอนลั นบิ กำการที่ อสร ไม่เร้งรัดให้ฝำยต้ง ๆ ให้ข้อมูลกับฝำยบัญชี ทำให้ฝำยบัญชีไม่อำลจะท้งงบกำการเงินได้ ในเวล่ำอันลั มควรสิ่งทรำบผลกำการดำเนิรงานช่ำ ลั นระบบบัญชีต้นทุนที่ อสร ใช้ปฏิบัติอยู่ แม้จะได้ รับควมร่วมมือจกกรมบัญชีกลำงในกำการวำงระบบให้เมื่อเริ่มแรกก็ตม ปัญหาภยในที่มีอยู่มีผลสำให้

¹ รายงานประจำปีขององค์การผลิ ตอาหารสำเรีจรูป (อสร) แล่ดงกิจกรรมตั้งแต่เริ่มต้นจนถึงลั น พ.ศ. 2499 แล่กำการเงินตมบิงบดุล แล่บญชีของ อสร กั งแต่เริ่มต้นจนถึง 31 มีนาคม 2500

การบันทึกข้อมูลของ อลส์ ยังเป็นแบบข้อมูลทางสถิติทำให้การบริหารงานไม่มีข้อมูลเพียงพอที่จะวินิจฉัยปัญหาเพื่อแก้ไขสถานการณ์ในทุก ๆ ด้านของ อลส์ ได้ ปัจจุบันรองเลขาธิการมอดุสสาหกรรมทหารฝ่ายวิชาการซึ่งรักษาการผู้อำนวยการองค์การผลิตรถอาวุธสำเร็จรูป คือ พลเรือตรี บุญพบ บุญญาภิสิทธิ์ ได้ดำเนินการปรับปรุงงานใหม่ เพื่อให้งานทุก ๆ ด้านมีประสิทธิภาพดีขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งการผลิตและการขายซึ่งเป็นหลักสำคัญ ซึ่งจำเป็นต้องปรับปรุงแก้ไขระบบบัญชีและงานอื่น ๆ ให้สอดคล้องกันไป จากสาเหตุดังกล่าวข้างต้นจึงเห็นควรที่จะหาข้อบกพร่องต่าง ๆ ของระบบบัญชีต้นทุน เพื่อวางระบบบัญชีต้นทุนใหม่ให้เป็นระบบบัญชีที่ดี เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติต่อไป ซึ่งจะช่วยฝ่ายบริหารให้สามารถเข้าไปวางแผน ควบคุม วิเคราะห์ และตัดสินใจปรับปรุงข้อบกพร่องต่าง ๆ ได้ทันที่วงที่

วัตถุประสงค์ของการศึกษา

วัตถุประสงค์ของการบัญชี คือ การรวบรวมข้อมูลเพื่อเสนอรายงานเกี่ยวกับผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการทั้งต่อผู้บริหารภายในและบุคคลภายนอก ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนก็เป็นส่วนหนึ่งที่สำคัญในรายงานการเงินนั้น เพราะข้อมูลที่ได้จากแผนกบัญชีต้นทุนสามารถนำมาใช้ประโยชน์ได้หลายทางคือ¹

1. เพื่อใช้ในการวัดผลการดำเนินงานประจำงวด
2. เพื่อเป็นหลักเกณฑ์ในการคำนวณต้นทุนการผลิตของผลิตภัณฑ์ทุกชนิดทุกประเภทขององค์การและกำหนดราคาขาย สินค้าคงเหลือ และงานระหว่างทำ
3. เพื่อเป็นข้อมูลในการจัดทำงบต้นทุนการผลิตของฝ่ายโรงงานและงบการเงินขององค์การ

ขององค์การ

¹ ใริ่ญูแษ สนิทวงศ์ ณ อยุรยา, "การบัญชีต้นทุน" โรงพิมพ์คุรุสภาลาดพร้าว 31

4. เพื่อเป็นหลักในการอำนวยความสะดวก การดำเนินงาน และควบคุมการบันทึกบัญชีต้นทุนการผลิต
5. เพื่อเป็นแหล่งรวบรวมข้อมูลและสถิติต่าง ๆ ที่ใช้ในการจัดทำประมาณการต้นทุน และการจัดทำงบประมาณการผลิต
6. เพื่อให้ข้อเสนอแนะแก่ผู้บริหารองค์การเกี่ยวกับการควบคุมต้นทุน ชี้ให้เห็นข้อบกพร่องหรือข้อที่จะต้องแก้ไขปรับปรุง เพื่อลดต้นทุนให้ต่ำลงหรือปรับปรุงการดำเนินงานให้ดีขึ้น
7. เพื่อเป็นหลักฐานในการตรวจสอบและการควบคุมภายในของผู้บริหาร
8. เพื่อเป็นหลักฐานและหลักเกณฑ์สำหรับการตรวจสอบบัญชีของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินและผู้ตรวจสอบภายในขององค์การ
9. เพื่อเป็นข้อมูลให้ฝ่ายบริหารนำไปใช้ในการตัดสินใจต่าง ๆ เช่น ควรเลิกผลิตสินค้าชนิดใด ควรเพิ่มปริมาณผลิตสินค้าใด ตลอดจนนโยบายในการขยายโรงงาน จัดหาสินทรัพย์ถาวร ฯลฯ เป็นต้น
10. เพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนาระบบบัญชีต้นทุนในอนาคตไปสู่ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน (Standard Cost)

การที่ อลส์ ประสพผลขาดทุนตลอดมาทำให้ผู้บริหารมุ่งในการแก้ปัญหาเพื่อให้ อลส์ อยู่นรอดเป็นสิ่งสำคัญ ปัญหาอื่น ๆ เป็นปัญหารอง ๆ ลงมา ทำให้ปัญหาที่เกิดขึ้นทางด้านการบัญชีซึ่งเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของหน่วยอื่น ๆ ยังคงมีอยู่ วัตถุประสงค์ที่สำคัญในการเขียนเรื่องนี้ คือ การศึกษาระบบบัญชีต้นทุนที่ใช้ในปัจจุบันเพื่อค้นหาข้อดีข้อเสียของระบบ แล้วนำมาร่างเป็นระบบบัญชีต้นทุนใหม่เพื่อให้เป็นระบบบัญชีที่มีการควบคุมภายในดี ซึ่งจะช่วยให้ผู้บริหารสามารถตัดสินใจได้ถูกต้องและทันต่อเหตุการณ์และยังช่วยให้ผู้ปฏิบัติงานก็อระบบใหม่นี้เป็นหลักในการปฏิบัติได้ด้วย

ขอบเขตของการศึกษา

ในการศึกษา เกี่ยวกับระบบบัญชีต้นทุนของ อลส์ จะศึกษาจากระเบียบและข้อบังคับขององค์การ ผลิตอาหาร ส่ว ไร่ ไร่ โดยส่วนรวมและส่วนที่ เกี่ยวข้องกับแผนกบัญชีต้นทุนโดยตรงและดูว่าคำสั่งระเบียบและข้อบังคับที่มีอยู่นั้น ได้มีการปฏิบัติตามหรือไม่ทั้ง ด้านแผนกบัญชีต้นทุนเองและแผนก

อื่น ๆ ในกองการเงินและบัญชีที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งฝ่ายโรงงานและฝ่ายการค้าที่ต้องส่งเอกสารต่าง ๆ มาเพื่อใช้ประกอบในการคำนวณราคาทุน นอกจากนี้จะได้สัมภาษณ์ผู้บริหารและผู้ที่เกี่ยวข้อง เพื่อหาข้อบกพร่องในการวางระบบบัญชีใหม่ โดยยังคงเหลือส่วนที่ดีไว้ ให้ใช้ปฏิบัติตามเดิม ส่วนที่ไม่มีประโยชน์ในทางปฏิบัติจะได้พิจารณาแก้ไขใหม่ ในการวางระบบบัญชีต้นทุนใหม่จะต้องให้สอดคล้องกับการบัญชีการเงินและการบัญชีพัสดุด้วย

ประโยชน์ที่ได้รับจากการศึกษา

ระบบบัญชีที่ใช้ในปัจจุบันยังเป็นข้อหาถกเถียงกันในที่ประชุมคณะกรรมการถึงความไม่แน่นอนของข้อมูลที่ผู้บริหารได้รับทำให้ผู้บริหารเกิดความไม่แน่ใจในการตัดสินใจ จากการศึกษาในระบบเดิมที่ใช้ปฏิบัติอยู่ พบว่ามีข้อสังเกตดังต่อไปนี้

1. ด้านการบันทึกต้นทุน

- 1.1 การบันทึกต้นทุนการผลิตใช้บัตรแผ่นต้นทุน (Cost Sheet)
- 1.2 ข้อมูลและวิธีการบันทึกมีลักษณะคล้ายคลึงกับการประมาณต้นทุน (Cost Estimation) บันทึกเป็นเอกเทศไม่สามารถสอบย้อนภายในกับแผนกบัญชีทั่วไปได้
- 1.3 ไม่มีการบันทึกและควบคุมพัสดุและของคงเหลือ (Stock Control) เพื่อประโยชน์ในการคิดต้นทุน
- 1.4 วิธีการบันทึกต้นทุนในแผ่นต้นทุน ใช้ระบบต้นทุนงาน (job order costing system) แต่เพียงอย่างเดียว ซึ่งกระบวนการผลิตของผลิตภัณฑ์บางชนิดควรใช้ระบบต้นทุนตาม (Process Costing System)
- 1.5 ไม่มีหลักเกณฑ์ ระบบ และมาตรการทางการบันทึกบัญชีต้นทุนที่แน่นอน
- 1.6 จากวิธีการบันทึกบัญชีต้นทุนดังกล่าว จึงทำให้งานบันทึกบัญชีต้นทุนในระบบเดิมนี้สามารถใช้เป็นเครื่องมือในการตั้งราคาขาย และพิจารณาราคาต้นทุนหน่วยเท่านั้น ไม่สามารถนำมาใช้เพื่อการควบคุมต้นทุนการผลิตได้

2. ทางด้านบัญชี

- 2.1 การบันทึกบัญชีเท่าที่ผ่านมาจนถึงปัจจุบัน บันทึกบัญชีการเงิน (Financial Account) และบัญชีการผลิต (Manufacturing Account) รวมอยู่ในชุดบัญชีเดียวกัน
- 2.2 แสดงผลการดำเนินงานของกิจการประจำปีในรูปบัญชีผลิตภัณฑ์ การค้า และงบกำไรขาดทุนรวมกัน โดยเฉพาะบัญชีผลิตภัณฑ์แสดงยอดต้นทุนการผลิตรวมทั้งสิ้นของโรงงาน ไม่แสดงต้นทุนการผลิตของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด
- 2.3 ข้อมูลที่ได้จากผลการดำเนินงาน ตามที่กล่าวไว้ในข้อ 2.2 ไม่มีรายละเอียดเพียงพอที่จะให้ผู้บริหารนำไปใช้เพื่อการวางแผน ควบคุมวิเคราะห์ และตัดสินใจได้
- 2.4 การควบคุมและสอบภายในไม่สมบูรณ์เพียงพอ โดยเฉพาะการควบคุมทางด้านพัสดุและของคงเหลือ (Inventory Control) ซึ่งเป็นปัจจัยการผลิตที่สำคัญที่สุดของกิจการ ในปัจจุบันแผนกบัญชีทรัพย์สินปฏิบัติการควบคุมทางบัญชี เพื่อตรวจสอบยอดคงเหลือกับกองคลังพัสดุของฝ่ายโรงงาน ทำให้การสอบภายในเกี่ยวกับเรื่องนี้ไม่สมบูรณ์
- 2.5 ไม่มีระบบบัญชี ผังและรหัสบัญชี และมาตรการบันทึกบัญชีที่แน่นอน ทำให้ไม่สะดวกแก่การลงบัญชีและการจัดกลุ่มค่าใช้จ่าย
- 2.6 การเสนอผลการดำเนินงานและฐานะของกิจการมีค่าต่ำ และมีการอุปสรรคทางด้าน การตรวจสอบและตรวจนับพัสดุและของคงเหลือปลายปี เพราะต้องรอรายงานผลการตรวจนับ ซึ่งมักไม่ตรงกับยอดคงเหลือของแผนกบัญชีทรัพย์สิน

จากเหตุผลดังกล่าวข้างต้นจึงควรปรับปรุงแก้ไขเป็นระบบบัญชีต้นทุนใหม่ หลังจากการปรับปรุงแก้ไขแล้วองค์การผลิอาหารสำ ร็จรูปจะได้รับประโยชน์คือ

ก. การได้รับข้อมูลทางด้านต้นทุนการผลิตของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดได้อย่างถูกต้อง และต่อเนื่องเป็นรายเดือน ทำให้ผู้บริหารสามารถนำไปวางแผน ควบคุม วิเคราะห์ และตัดสินใจ ปรับปรุงแก้ไขงานและยับยั้งพร้อมทั้ง ำ ได้ทันทั้งในลักษณะการบัญชีเพื่อจัดการ (Managerial Accounts)

ข. สามารถควบคุมค่าใช้จ่ายของฝ่ายโรงงานได้ถึงระดับแผนก สำหรับกองผลิต และระดับกองสำหรับหน่วยงานสนับสนุนการผลิตซึ่งจะเป็นประโยชน์ในการควบคุมต้นทุนได้โดยใกล้ชิด และพิจารณาต้นทุนการผลิตที่ไม่จำเป็น นอกจากนี้ยังจะทำให้แผนกงานต่าง ๆ ได้เห็นความสำคัญของแผนกงานของตน ซึ่งอาจมีบทบาทช่วยลดต้นทุนการผลิตได้ วิธีการทางบัญชีเช่นนี้เรียกว่า การบัญชีตามความรับผิดชอบ Responsibility Accounting หรือ Activity Accounting อันจะเป็นประโยชน์ประการสำคัญทางด้าน การจัดการระบบงบประมาณขององค์การเพื่อส่วนรวม

ค. เป็นแหล่งข้อมูลที่จะนำไปจัดทำงบประมาณปฏิบัติการผลิตของฝ่ายโรงงาน และจัดทำกา งบประมาณต้นทุนได้เป็นอย่างดี

ง. สามารถแยกปัจจัยการผลิตที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ทราบว่าปัจจัยชนิดใดที่ควบคุมได้ และปัจจัยชนิดใดที่ควบคุมไม่ได้ ทั้งนี้เพื่อประโยชน์แห่งการลดต้นทุนการผลิต

จ. มีบัญชีคุมยอด (Controlling Account) ซึ่งสามารถควบคุมผลิตและของคงเหลือที่ใช้ในการผลิต และสนับสนุนการผลิตได้แน่นอนและรัดกุมขึ้น

ฉ. สามารถสอบย้อนภายในกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อความถูกต้องของข้อมูลได้อย่างสม่ำเสมอ

ช. เป็นแนวทางในการพัฒนาระบบบัญชีไปสู่ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน และการใช้คอมพิวเตอร์ควบคุมต้นทุนการผลิต

ฉ. ทำให้ผู้บริหารทำการตัดสินใจได้อย่างถูกต้อง รวดเร็ว ทันเวลา และสามารถแก้ปัญหาเกี่ยวกับข้อบกพร่องต่าง ๆ ในการดำเนินงานได้

ญ. ทำให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินเชื่อมั่นในข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนในงบการเงินยิ่งขึ้น และทำให้การปฏิบัติงานมีหลักการที่แน่นอน แม้จะมีการเปลี่ยนแปลงผู้บริหารหรือผู้ปฏิบัติการดำเนินงานก็ยังคงเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพเหมือนเดิม

วิธีดำเนินการศึกษา

การดำเนินการศึกษาจะใช้วิธีการดังต่อไปนี้คือ

1. โดยการค้นหาหลักฐานทั้ง เอกสารและตัวเลขต่าง ๆ จากฝ่ายโรงงาน ฝ่ายอำนวยการ และทุก ๆ หน่วยที่เกี่ยวข้องรวมทั้งหนังสือต่าง ๆ ที่อ้างอิงถึงองค์การผลิตอาหารสำเร็จรูป
2. จากการสอบถามจากผู้ปฏิบัติงานในองค์การผลิตอาหารสำเร็จรูปตั้งแต่ระดับบริหารจนถึงผู้ปฏิบัติงาน
3. ค้นคว้าจากหนังสือต่าง ๆ ในศูนย์เอกสารแห่งประเทศไทย ห้องสมุดบัณฑิตวิทยาลัย ห้องสมุดคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ห้องสมุดมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ห้องสมุดกรมสรรพากร

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย