

สรุป ข้อเสนอแนะและวิจารณ์

การศึกษาเกี่ยวกับต้นทุนการผลิตเป็นเรื่องสำคัญในการบริหารธุรกิจ เพราะต้นทุนการผลิตเป็นเครื่องกำหนดราคาขาย ถ้าได้มีการควบคุมต้นทุนให้ดี ถ้าไรจะเพิ่มมากขึ้น และเป็นกำไรเพิ่มปริมาณขายด้วย

องค์การผลิตอาหารสำเร็จรูปมีผลการดำเนินงานที่ขาดทุน ไม่สามารถขยายกิจการได้ จึงจำเป็นต้องรีบแก้ไขข้อบกพร่องเพื่อความอยู่รอดขององค์การ

ในการศึกษารั้งนี้ มีจุดมุ่งหมายคือ เพื่อศึกษาปัญหาในด้านต้นทุนการผลิตระบบงาน การควบคุมภายใน เพื่อหาจุดบกพร่อง หาสาเหตุที่ทำให้ต้นทุนการผลิตสูง เพื่อแก้ไขปรับปรุงให้ต้นทุนต่อหน่วยถูกลง เมื่อต้นทุนถูกลงจะสามารถลดราคาขายลงได้ เมื่อราคาขายลดลงจะทำให้ขายสินค้าได้มากขึ้น ขณะเดียวกันก็ช่วยหาทางขยายตลาดเพื่อเพิ่มผลผลิตด้วย ประโยชน์ที่ได้รับอีกทางหนึ่งคือ เมื่อประเทศชาติเกิดสงครามจะได้มีเสบียงรบสำหรับกองทัพไทยได้ โดยไม่มีปัญหาและถ้าสามารถขยายตลาดในต่างประเทศได้ เป็นการส่งสินค้าออกจะช่วยดุลย์การค้าของประเทศ และช่วยเศรษฐกิจของประเทศชาติได้ด้วย

การศึกษารั้งนี้ทำโดยการศึกษางานขององค์การผลิตอาหารสำเร็จรูปเพื่อหาจุดอ่อนหรือข้อบกพร่อง แล้วจึงปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่องนั้น โดยอาศัยหลักวิชาการและโดยประสบการณ์จากนักธุรกิจในอุตสาหกรรมผลิตเอกชน

วัตถุประสงค์ในการตั้งองค์การผลิตอาหารสำเร็จรูป คือ

1. จัดหาวัตถุดิบ เพื่อใช้ทำเป็นอาหารสำเร็จรูป
2. ผลิตอาหารสำเร็จรูป เพื่อให้เพียงพอกับความต้องการของทางราชการ

และประชาชน

3. ผดุงส่งเสริมมาตรฐานการกิน เพื่อให้เหมาะสมตามความประสงค์ของทางราชการและประชาชน

มีทุนแรกตั้ง 180 ล้านบาท ภายหลังมีพระราชกฤษฎีกาเพิ่มเติมอีก 2 ฉบับเพิ่มทุนเป็น 200 ล้านบาท ปัจจุบันมีการดำเนินการผลิตที่โรงงาน อสร.บ้านโป่งแต่แห่งเดียว และมีฝ่ายการค้าที่ราชดำเนิน กรุงเทพมหานคร

องค์การผลิตอาหารสำเร็จรูปมีโรงงานผลิตที่มีเครื่องมือทันสมัย มีความสามารถในการผลิตสูง ผลิตอาหารได้หลายชนิด มีการจัดสายงานเพื่อแบ่งอำนาจหน้าที่วิธีการดำเนินงานปฏิบัติคล้ายคลึงกับส่วนราชการ

ในด้านการผลิต ก่อนจะทำการผลิต ฝ่ายการค้าจะเป็นผู้จัดทำพยากรณ์ขายสำหรับปีใหม่เสนอคณะกรรมการวางแผนผลิต เมื่อพนักงานผลิตได้รับพยากรณ์ขายแล้วจะส่งให้ฝ่ายโรงงานเพื่อทดลองผลิตให้ได้คุณภาพ กองการเงินและบัญชีจะคำนวณราคาต้นทุนมาตรฐานก่อนหน่วยเสร็จแล้วคณะกรรมการวางแผนผลิตส่งเสนอผู้อำนวยการ อสร. เมื่อได้รับการอนุมัติแล้วจึงเริ่มดำเนินการผลิต

ในด้านการจำหน่าย แดเค็มบริษัท ชัยมิตร จำกัด เป็นตัวแทนจำหน่าย ต่อมาไม่สามารถจำหน่ายตามสัญญาได้ จึงเลิกสัญญา อสร.จึงต้องผลิตและจำหน่ายเองจนถึงปัจจุบัน

การดำเนินงานของ อสร.ขาดทุนเรื่อยมา คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินไม่รับรองงบการเงิน (ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2516 เป็นต้นมาถึงปัจจุบัน)

การคำนวณต้นทุนการผลิตขององค์การผลิตอาหารสำเร็จรูป ทำการคำนวณที่แผนกบัญชีต้นทุนกองการเงินและบัญชี แบ่งพนักงานออกเป็น 3 คนเพื่อบันทึกแยกตามประเภทของส่วนประกอบของต้นทุนการผลิตคือ

1. ทางด้านวัตถุดิบ พนักงานคนหนึ่งจะลงบันทึกในแผ่นคำวัตถุดิบทางตรง บันทึกข้อมูลที่แผนกผลิตส่งใบเบิกจ่ายวัสดุ และใบส่งคืนวัสดุมาให้ เกณฑ์การคิดต้นทุนวัตถุดิบ ใช้วิธีถัวเฉลี่ยราคาตลาดวงน้ำหนัก แล้วแยกบันทึกตามเลขที่งานซึ่งเรียงลำดับตามคำสั่งผลิต

2. ทางด้านแรงงาน พนักงานอีกคนหนึ่งลงบันทึกในแผ่นค่าแรงทางตรง บันทึกจากข้อมูลที่แผนกผลิตส่งใบรายงานเวลาปฏิบัติงานของพนักงานในสายงาน และนำอัตราค่าแรงของคณงานนั้นมาคำนวณ แยกบันทึกตามเลขที่ของงาน

3. ทางด้านค่าใช้จ่ายโรงงาน หัวหน้าแผนกบัญชีต้นทุนเป็นผู้คำนวณ โดยแยกเป็นค่าใช้จ่ายโรงงานที่ไม่เป็นเงินสด คำนวณโดยนำชั่วโมงแรงงานคูณด้วยอัตราค่าเสื่อมราคาต่อชั่วโมง สำหรับค่าใช้จ่ายโรงงานที่เป็นเงินสด คำนวณโดยให้เป็นสัดส่วนกับยอดขาย โดยใช้อัตราถัวเฉลี่ยของ 3 ปี ที่ผ่านมาเป็นเกณฑ์ จากนั้นจึงนำมารวมบันทึกส่วนประกอบของต้นทุนการผลิตทั้ง 3 ประเภท ลงในงบต้นทุนงาน แยกการบันทึกตามเลขที่ของงาน แล้วนำจำนวนสินค้าที่ผลิตได้ไปหารต้นทุนสินค้าที่คำนวณได้ เพื่อคำนวณหาต้นทุนการผลิตต่อหน่วย

การกำหนดราคาขายขององค์การผลิตอาหารสำเร็จรูป ทำการคำนวณโดยการนำต้นทุนการผลิตในงบต้นทุนงานมาบวกเพิ่มด้วยอัตราดังนี้

1. บวกเพิ่มด้วยค่าใช้จ่ายในการดำเนินการ 6% ของต้นทุนการผลิต
2. บวกค่าใช้จ่ายในการขาย 3% ของต้นทุนการผลิต
3. บวกภาษี 7.7% ของราคาขาย
4. บวกค่าใช้จ่ายในการจัดจำหน่าย 2% ของราคาขาย ได้เป็นต้นทุนสินค้าขาย
5. บวกกำไร 5% ของราคาขาย ได้เป็นราคาสินค้าขาย

ปัญหาเกี่ยวกับต้นทุนการผลิตและราคาจำหน่ายขององค์การผลิตอาหารสำเร็จรูป พบว่ามีปัญหาเกิดขึ้นหลายด้าน คือ

1. ทางด้านส่วนประกอบของต้นทุนการผลิต ซึ่งแยกได้เป็น
  - วัตถุดิบ
  - ค่าแรง
  - ค่าใช้จ่ายโรงงาน

ทางค้ำ วัตถุประสงค์ กรณีที่ไม่มีการสืบราคาตลาดก่อนซื้อ หรือมีการทุจริตซื้อวัตถุประสงค์แพ่ง ควรกำหนดให้มีการสืบราคาตลาดก่อนซื้อ และมีการลงโทษผู้ทุจริต กรณีที่วัตถุประสงค์เสียหายและสูญหาย ควรมีการลงโทษพนักงานที่รับผิดชอบ และควรซื้อวัตถุประสงค์ตามฤดูกาลผลิต โดยมีแผนการผลิตเอาไว้ล่วงหน้า

ทางค้ำ ค่าแรงงาน ควรกำหนดหน่วยมาตรฐานในการทำงานว่า ภายใน 1 ชั่วโมง ควรได้ผลงานอย่างน้อยเท่าใด เพื่อพนักงานจะได้มีความพยายามไม่ทำงานซ้ำ รู้จักเลือกคนที่มีความรู้ความสามารถเข้ามาทำงาน จัดคนทำงานที่เหมาะสมกับงาน จัดปริมาณคนให้สมดุลกับปริมาณงาน เมื่อมีงานผลิตเร่งด่วนให้พนักงานทำงานล่วงเวลา สำหรับงานที่ต้องการความชำนาญ ส่วนงานที่ไม่ต้องการความชำนาญให้จ้างลูกจ้างเป็นรายชิ้น และในการบันทึกค่าแรง ควรบันทึกว่างานใดใช้เวลาทำกี่ชั่วโมง เพื่อแบ่งค่าแรงออกไปตามงานที่ทำได้ถูกต้องมากขึ้น

ทางค้ำ ค่าใช้จ่ายโรงงาน ควรขยายตลาดเพื่อให้สินค้าที่ผลิตขึ้นมาสามารถขายได้หมด และการคำนวณค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร ใช้งานผลิตเพื่อคิดเป็นต้นทุนการผลิต ควรคำนวณโดยแยกค่าใช้จ่ายโรงงานออกเป็นค่าใช้จ่ายคงที่และค่าใช้จ่ายแปรได้ ค่าใช้จ่ายคงที่จะไม่เปลี่ยนแปลงสำหรับช่วงการผลิตช่วงหนึ่ง การคำนวณค่าใช้จ่ายคงที่ต่อหน่วยทำโดยการนำค่าใช้จ่ายคงที่หารด้วยปริมาณการผลิต ส่วนค่าใช้จ่ายแปรได้ อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรสำหรับค่าใช้จ่ายแปรได้ต่อหนึ่งหน่วยผลิตอาจจะคำนวณได้โดยนำค่าใช้จ่ายแปรได้ของปีก่อนมาหารด้วยปริมาณผลผลิตของปีก่อน อัตราค่าใช้จ่ายจัดสรรทั้งสองที่หาได้นี้จะต้องปรับด้วยอัตราการเปลี่ยนแปลงค่าของเงินตราที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในปีหน้า

## 2. ทางค้ำ ระบบคลังพัสดุ

ทางค้ำ วัตถุประสงค์ ควรมีการบันทึกในบัตรคุมวัตถุประสงค์ให้เรียบร้อย ทั้งค้ำ การซื้อเข้าและเบิกไปใช้ในงานผลิต ต้องมีหลักฐานส่งแผนกบัญชีต้นทุนให้ครบถ้วน การเบิก-

วัตถุดิบไปใช้ควรรใช้หลักเกณฑ์เข้าก่อนจ่ายก่อน (First in, First out)

ทางด้านสินค้าสำเร็จรูป ต้องมีการบันทึกในบัตรคุมสินค้า ทั้งการนำสินค้าที่ผลิตเสร็จเข้าคลัง และการเปิดสินค้าสำเร็จรูปไปขาย ต้องมีหลักฐานส่งแผนบัญชีต้นทุนให้ครบถ้วน การนำสินค้าสำเร็จรูปไปขาย ควรใช้หลักเกณฑ์เข้าก่อนจ่ายก่อน (First in, First out) มีการควบคุมคุณภาพโดยมีเครื่องหมายที่อาหารสำเร็จรูปทุกชิ้นว่าผลิตวันใด เมื่อใกล้วันหมดอายุสินค้าให้หัวหน้าคลังพัสดุรายงานเสนอขึ้นมาเพื่อขายลดราคา ให้สินค้าหมดไป เพราะถ้ายังกองมืออยู่จะขายไม่ได้เลย เมื่อถึงวันหมดอายุสินค้า

3. ทางด้านกาหนดหน้าทำงาน ควรแบ่งหน้าที่และความรับผิดชอบเป็นลายลักษณ์อักษร เมื่อเกิดปัญหาผิดคาดขึ้นมาจะได้รู้ว่าใครต้องรับผิดชอบ ควรมีการจัดทำรายละเอียดการปฏิบัติงานของแต่ละหน้าทำงาน และในด้านการควบคุมภายใน ควรเพิ่มกองควบคุมภายในเพื่อติดตามผลงาน โดยกองควบคุมภายในเป็นสายงานขึ้นตรงต่อสำนักผู้อำนวยการ อสร. เพื่อความสะดวกและคล่องตัวในการปฏิบัติงาน

4. ทางด้านงบประมาณ ควรมีการปรับปรุงการจัดทำงบประมาณ โดยเริ่มจากการวางแผนผลิตให้ทราบปริมาณผลิตในปีหน้า แล้วจึงจัดทำงบประมาณเป็นตัวเลขประมาณการค่าใช้จ่ายที่จะเกิดขึ้นจากกาปฏิบัติงานตามปริมาณงานที่กำหนดไว้ ซึ่งจะเป็นบรรทัดฐานที่จะมาใช้ควบคุมกาปฏิบัติงาน โดยนำข้อมูลที่เกิดขึ้นจริงเปรียบเทียบกับงบประมาณที่วางไว้ การเปรียบเทียบนี้ควรทำทุกเดือน และแสดงยอดสะสมตั้งแต่ต้นปีถึงปัจจุบันของแต่ละเดือนนั้น และงบประมาณที่จะจัดทำนี้ นอกจากแสดงยอดของหนึ่งปีแล้ว ควรแสดงรายละเอียดของแต่ละงวดไตรมาส เมื่อใกล้จะถึงวานั้น ๆ เพื่อให้ได้ตัวเลขใกล้เคียงยิ่งขึ้น นอกจากนี้ผู้บริหารควรเห็นถึงความสำคัญของการนำงบประมาณไปใช้ให้เป็นประโยชน์ด้วย

5. ทางด้านบริหารงานของ อสร. ควรเป็นผู้มีความรู้ทั้งทางด้านกาบัญชีต้นทุนและการจัดการ คือ การวางแผน การจัดสายงาน การจูงใจ การติดต่อ และการควบคุม ควรเห็นถึงความสำคัญของการวิเคราะห์ข้อมูลทางบัญชี เพื่อนำไปใช้ในการวาง-



แผน การดำเนินงานตามแผน และติดตามผลงานเพื่อรับแก้ไขถ้ามีข้อบกพร่องเกิดขึ้น

## 6. ทางการตลาด

ด้านการพยากรณ์การขาย แต่เดิม อสร.ให้ฝ่ายการค้าทำหน้าที่นี้ ซึ่งปรากฏว่าฝ่ายการค้าทำการพยากรณ์ผิดพลาด เนื่องจากมีความชำนาญและประสบการณ์น้อยและขาดความรับผิดชอบ จึงสมควรปรับปรุงโดยอบรมผู้บริหารให้เข้าใจการพยากรณ์การขายและรับผิดชอบ หรือมีการเปลี่ยนผู้บริหารโดยบุคคลผู้มีความรู้ความชำนาญหรือใช้วิธีทำสัญญากับตัวแทนจำหน่าย เพื่อให้ผู้เกี่ยวข้องของตัวแทนจำหน่ายทำการพยากรณ์ขายให้ก็ได้

ด้านการตั้งราคาขาย อสร.ตั้งราคาขายโดยการบวกค่าใช้จ่ายและกำไรเพิ่มจากต้นทุนการผลิตทำให้ราคาขายสูงกว่าราคาตลาด เนื่องจากต้นทุนการผลิตสูงอยู่แล้ว เมื่อราคาขายสูงกว่าราคาตลาด ผู้บริโภคไม่นิยมซื้อ สินค้าขายไม่ได้ จึงเหลือมาก ดังนั้นจึงควรให้ตัวแทนจำหน่ายคำนวณราคาตลาด และตั้งราคาขายเสนอมา ถ้าสามารถผลิตได้ตามราคาที่ตกลงกัน ก็ตกลงผลิต แต่ถ้าผลิตไม่ได้เนื่องจากต้นทุนการผลิตสูงกว่าราคาจำหน่าย ก็ไม่ทำการผลิต หันไปเลือกผลิตสินค้าชนิดอื่นต่อไป

ในการวางแผนผลิตควรมีการคำนวณหาจุดเสมอตัว การผลิตและขายยิ่งสูงกว่าจุดคุ้มทุนเท่าใด ก็กำไรก็จะได้กำไรมากเท่านั้น จึงควรเพิ่มการผลิตและขายตลาด เพื่อให้สินค้าที่ผลิตขึ้นมาในปริมาณที่สูงกว่าจุดคุ้มทุนหรืออย่างน้อย ณ จุดคุ้มทุนนั้นขายได้หมด โดยพยายามขยายออกไปทั้งทางหน่วยงานราชการและเอกชน ทั้งภายในประเทศและภายนอกประเทศ

องค์การผลิตอาหารสำเร็จรูป มีเครื่องจักร เครื่องมือที่ทันสมัย มีกำลังผลิตมาก สามารถทำการผลิตสินค้าได้หลายชนิดในปริมาณมาก และวัตถุดิบก็สามารถหาได้ไม่ยาก เนื่องจากประชาชนของประเทศไทยประกอบอาชีพกสิกรรมเป็นส่วนใหญ่ มี -

วัตถุประสงค์ที่อาจจะนำมาใช้ผลิตได้ตลอดปี อันจะช่วยให้ประชาชนมีงานทำ เป็นการช่วยเศรษฐกิจของประเทศชาติด้วย การตั้งองค์การผลิตอาหารสำเร็จรูปนี้ควรจะบริหารองค์การให้เจริญก้าวหน้า มีผลการดำเนินงานดี และฐานะการเงินมั่นคง ดังนั้นกิจการองค์การผลิตอาหารสำเร็จรูปควรปรับปรุงกิจการเพื่อให้กิจการสามารถอยู่รอดได้ และมีความเจริญก้าวหน้ายิ่งขึ้นไปอีก เมื่อยามที่ประเทศชาติเกิดสงคราม องค์การผลิตอาหารสำเร็จรูปก็เป็นแหล่งเสบียงรบที่สำคัญสำหรับใช้ในกิจการทหาร ยามยามเมืองสงบ อสร.ก็ผลิตอาหารให้ประชาชนทั่วไปได้บริโภคหลายชนิดในทุกฤดูกาล และเมื่อขยายตลาดออกไปถึงต่างประเทศได้ จะช่วยเศรษฐกิจของประเทศไทยในด้านการส่งสินค้าออกด้วย



ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย