# บทที่ 6

## สรุปและข้อเสนอแนะ

ในโรงงานทั่วไปสามารถแบ่งส่วนงานออกได้เป็น 2 ส่วนใหญ่ ๆ คือ แผนกผลิตและบริการ แต่เนื่องจากการผลิตที่ต้องใช้สาธารณูปการหลายประเภท บริษัทไทยพลาสติก และเคมีภัณฑ์ จำกัด จึงจัดตั้งแผนกผลิตและจัดหาสาธารณูปการขึ้นอีกแผนกหนึ่ง

การปันส่วนค่าใช้จ่ายทางอ้อมจากแผนกบริการสู่แผนกผลิตหลัก แผนกผลิตและจัดสาธารณูปการ ใช้วิธีการปันส่วนโดยตรง เกณฑ์ที่ใช้มีดังนี้

| หน่วยงาน | | เกณฑ์ที่ใช้ปันส่วน |
|---|---|---|
| 1301 | หน่วยซ่อมบำรุงเครื่องจักรและเครื่องมือ | ค่าซ่อมบำรุงของแต่ละหน่วยงาน |
| 1302 | หน่วยซ่อมบำรุงระบบไฟฟ้า | ค่าไฟของแต่ละหน่วยงาน |
| 1303 | หน่วยควบคุมคุณภาพก๊าซคลอรีนและโซดาไฟ | หน่วยผลิตก๊าซคลอรีนและโซดาไฟ 100% |
| 1304 | หน่วยควบคุมคุณภาพวีซีเอ็ม | หน่วยผลิตวีซีเอ็ม 100% |
| 1305 | หน่วยควบคุมคุณภาพพลาสติกพีวีซี | หน่วยผลิตพลาสติกพีวีซี 100% |
| 1306 | หน่วยจัดเก็บสินค้าและวางแผนการผลิต | ปันส่วนให้ตาม |
| 1307 | หน่วยงานธุรการ | ผลรวมของ |
| 1308 | หน่วยงานวิศวกรรม | เงินเดือน ค่าล่วงเวลา |
| 1309 | หน่วยส่งเสริมสุขภาพพนักงานและสภาพแวดล้อม | ค่าเสื่อมราคา |
| 1310 | หน่วยป้องกันและรักษาความปลอดภัย | แต่ละหน่วยงาน |
| 1311 | หน่วยบริหารงานบุคคล | |

จากนั้นจะปันส่วนค่าใช้จ่ายทางตรง และค่าใช้จ่ายทางอ้อมของหน่วยงานในแผนกผลิตและจัดหาสาธารณูปการให้แก่พนักงานหน่วยงานในแผนกผลิตหลักตามตัวเลขปริมาณการใช้จริงของแต่ละหน่วยผลิต

หน่วนผลิตรวบรวมต้นทุนทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นเพื่อคำนวณเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์สำหรับหน่วยผลิตก๊าซคลอรีนและโซดาไฟซึ่งมีผลิตภัณฑ์ร่วมเกิดขึ้น 3 รายการได้แก่ ก๊าซคลอรีน โซดาไฟเข้มข้น 50% และก๊าซไฮโดรเจน ต้นทุนการผลิตที่เกิดขึ้นถูกปันส่วนให้แก่ก๊าซคลอรีนและโซดาตามน้ำหนักของแต่ละผลิตภัณฑ์คูณโดยเปอร์เซ็นต์ความเข้มข้น กำหนดให้ก๊าซคลอรีนมีความเข้มข้น 100% โซดาไฟมีความเข้มข้น 50% ตามเนื้อสาร ต้นทุนการผลิตทุกรายการจะถูกปันส่วนด้วยวิธีดังกล่าว ยกเว้นค่าใช้จ่ายของหน่วยจัดหาน้ำอ่อนจะถูกนำไปคำนวณเป็นต้นทุนผลิตของโซดาไฟเพียงผลิตภัณฑ์เดียว เนื่องจากสถานะของผลิตภัณฑ์เป็นของเหลวจึงควรรับต้นทุนการผลิตที่เป็นน้ำไว้ในขณะที่ผลิตภัณฑ์อื่นที่ได้ตกมาพร้อมกันมีสถานะเป็นก๊าซ สำหรับก๊าซไฮโดรเจนถูกนำไปใช้เป็นเชื้อเพลิงยังหน่วยผลิตวีซีเอ็มโดยไม่ได้รับการปันส่วนต้นทุนการผลิตเนื่องจากบริษัทถือว่าเป็นผลิตภัณฑ์พลอยได้จึงไม่ได้บันทึกบัญชีในผลิตภัณฑ์ดังกล่าว

โซดาไฟเข้มข้น 50% ถูกนำออกจำหน่าย ในขณะที่ก๊าซคลอรีนถูกส่งไปใช้เป็นวัตถุดิบในกระบวนการผลิตของหน่วยผลิตวีซีเอ็ม เพื่อให้ได้ผลิตภัณฑ์วีซีเอ็มไปใช้ผลิตต่อเป็นพลาสติกพีวีซี

จากวิธีที่บริษัทถือปฏิบัติ เมื่อได้ทำการศึกษาโดยละเอียดพบว่าบริษัทควรปรับปรุงวิธีการดังกล่าวซึ่งมีข้อบกพร่องในบางส่วน ดังนี้

1. เกณฑ์การปันส่วนที่เหมาะสมสำหรับการปันส่วนค่าใช้จ่ายทางอ้อม

การปันส่วนต้นทุนของแผนกบริการสู่แผนกผลิตเป็นสิ่งจำเป็นเพราะจะทำให้ทราบถึงต้นทุนการผลิตสินค้าและบริการที่เกิดขึ้นทั้งหมด นอกจากนั้นกิจการยังต้องพิจารณาถึงเกณฑ์การปันส่วนที่เหมาะสมเข้ากับสภาพการณ์ด้วย เพราะเกณฑ์เหล่านี้นอกจากจะแสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานแล้ว ยังส่งผลกระทบโดยตรงต่อต้นทุนที่จะปันส่วนให้แก่หน่วยงานอื่น ๆ อีกด้วย

การใช้ผลรวมของค่าเสื่อมราคาและเงินเดือนเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนสำหรับค่าใช้จ่ายของหน่วยจัดเก็บสินค้าและวางแผนการผลิต หน่วยงานธุรการ หน่วยงานวิศวกรรม หน่วยส่งเสริมสุขภาพ พนักงานและสภาพแวดล้อม หน่วยป้องกันและรักษาความปลอดภัย และหน่วยบริหารงานบุคคล ย่อมไม่สอดคล้องกับลักษณะกิจกรรมและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นของหน่วยงาน ดังนั้นบริษัทฯ ควรเปลี่ยนเกณฑ์การปันส่วนสำหรับหน่วยงานดังกล่าวเป็นดังนี้

| หน่วยงาน | เกณฑ์การปันส่วนที่เสนอแนะ |
|---|---|
| หน่วยจัดเก็บสินค้าและวางแผนการผลิต | ปันส่วนเข้าสู่หน่วยผลิตทั้ง 3 หน่วย หน่วยละเท่า ๆ กัน |
| หน่วยงานธุรการ | จำนวนคน |
| หน่วยงานวิศวกรรม | ค่าเสื่อมราคา |
| หน่วยส่งเสริมและรักษาความปลอดภัย | จำนวนคน |
| หน่วยป้องกันและรักษาความปลอดภัย | ค่าเสื่อมราคา |
| หน่วยบริหารงานบุคคล | จำนวนคน |

2. วิธีทางบัญชีสำหรับผลิตภัณฑ์พลอยได้

ที่หน่วยผลิตก๊าซคลอรีนและโซดาไฟ มีผลิตภัณฑ์พลอยได้คือ ก๊าซไฮโดรเจน ซึ่งถูกนำไปใช้เป็นเชื้อเพลิงยังหน่วยผลิตวีซีเอ็มโดยไม่คิดมูลค่า เพื่อให้เกิดประโยชน์ในการใช้ทรัพยากรสูงสุด บริษัทควรกำหนดราคาให้แก่ก๊าซไฮโดรเจนนี้ด้วยวิธีมูลค่าสุทธิที่จะขายได้ (Net Realizable Valuc, NRV) แล้วนำมูลค่าดังกล่าวไปคำนวณลดต้นทุนการผลิตของหน่วยผลิตก๊าซคลอรีนและโซดาไฟ ในขณะเดียวกันก็นำไปบวกเพิ่มเป็นต้นทุนการผลิตของหน่วยผลิตวีซีเอ็ม

3. การปันส่วนค่าใช้จ่ายทางอ้อม

การปันส่วนค่าใช้จ่ายทางอ้อมจากหน่วยงานในแผนกบริการสู่หน่วยงานในแผนกผลิตและจัดหาสาธารณูปการโดยใช้วิธีปันส่วนแบบโดยตรงนั้น วิธีดังกล่าวไม่ได้คำนึงถึงความสัมพันธ์ที่หน่วยงานในแผนกบริการมีให้แก่กัน อาจทำให้บริษัทมองข้ามค่าใช้จ่ายส่วนนี้ไป และเพื่อให้สะดวกรวดเร็วในการคำนวณ บริษัทควรเปลี่ยนมาใช้วิธีปันส่วนแบบเป็นขั้น ๆ

4. วิธีการปันส่วนต้นทุนสำหรับผลิตภัณฑ์ร่วม

บริษัทปันส่วนต้นทุนการผลิตก๊าซคลอรีนและโซดาไฟ โดยถือตามน้ำหนักผลิตภัณฑ์คูณด้วยเปอร์เซ็นต์ความเข้มข้น โดยกำหนดความเข้มข้นของก๊าซคลอรีน และโซดาไฟเป็น 100% และ 50% ตามลำดับ วิธีปันส่วนดังกล่าวถูกกำหนดขึ้นโดยถือเอาลักษณะผลิตภัณฑ์ที่ได้รับเป็นหลัก โดยมิได้คำนึงถึงกระบวนการผลิตว่าเกิดจากการแยกน้ำเกลือด้วยไฟฟ้าทำให้ธาตุซึ่งเป็นองค์ประกอบของเกลือแกง (NaCl) แยกตัวออกจากกัน น้ำหนักมวลสารย่อมไม่สูญหาย การปันส่วนตามน้ำหนักโมลโมเลกุลจึงเป็นวิธีที่สอดคล้องกับกระบวนการผลิตดังกล่าวมากกว่า

5. บริษัทควรจัดทำรายงานการผลิตต่าง ๆ ดังนี้

5.1 ที่หน่วยผลิตก๊าซคลอรีนและโซดาไฟ ควรจัดทำรายงานปริมาณการผลิตก๊าซคลอรีน โซดาไฟ ตลอดจนก๊าซไฮโดรเจน เพื่อเทียบอัตราส่วนของผลผลิตที่ได้ซึ่งเป็นอัตราส่วนคงที่ในทางทฤษฎี ว่าสามารถปฏิบัติได้ตามนั้นหรือไม่ ทั้งนี้จะทำให้ทราบถึงประสิทธิภาพการทำงานของหน่วยแยกน้ำเกลือด้วยไฟฟ้าว่าสามารถควบคุมปฏิกริยาเคมีได้ดีเพียงใด อีกทั้งเป็นการควบคุมการนำส่งผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ ให้เป็นไปในปริมาณที่ถูกต้อง

5.2 จัดทำรายงานการใช้วัตถุดิบ ตลอดจนสาธารณูปการต่าง ๆ เพื่อควบคุมปริมาณการใช้ให้เหมาะสมกับกระบวนการผลิต

วิธีการปันส่วนค่าใช้จ่ายของแผนกบริการสู่แผนกผลิต วิธีการปันส่วนต้นทุนให้แก่ผลิตภัณฑ์ร่วม มีวิธีการปฏิบัติได้หลายวิธีดังอธิบายในบทที่ 3 ซึ่งทุกวิธีเป็นวิธีที่ถูกต้องตามหลักบัญชีแต่ให้ผลต่อต้นทุนของหน่วยผลิตและต้นทุนของผลิตภัณฑ์ที่แตกต่างกันดังแสดงในบทที่ 4 และบทที่ 5 ต้นทุนที่แตกต่างกันของผลิตภัณฑ์ย่อมส่งผลให้การตีราคาสินค้าคงเหลือมีมูลค่าแตกต่างกัน อันจะส่งผลต่องบกำไรขาดทุน งบดุลของกิจการให้แสดงตัวเลขแตกต่างกันไป กิจการควรตระหนักไว้เสมอว่าการผลิตภัณฑ์มีต้นทุนที่แตกต่างกันนั้นเนื่องจากการเลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่แตกต่างกัน หากแต่ต้นทุนผลิตโดยรวมของผลิตภัณฑ์ร่วมนั้นมีมูลค่าคงเดิม ไม่ว่ากิจการจะเลือกวิธีการทางบัญชีแบบใด การบัญชีต้นทุนนอกจากมีวัตถุประสงค์ในการคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์แล้ว การบัญชีต้นทุนยังถูกจัดทำขึ้นเพื่อสนองความต้องการของฝ่ายบริหารในด้านอื่น ๆ เช่น การวางแผน การ

ควบคุมการทำงาน การประเมินผล การดำเนินงาน การตั้งราคาสินค้า การวางนโยบาย และเพื่อใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจเฉพาะเรื่อง การจัดทำบัญชีต้นทุนเพื่อวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกันนั้นนักบัญชีต้องใช้ข้อมูลต้นทุนต่างประเภทกันไป