

บทที่ 2

แนวความคิดทฤษฎีและวรรณกรรม

แนวความคิดทฤษฎีและวรรณกรรมที่ใช้ในการศึกษา คือ ระบบบัญชี การปันส่วนต้นทุน การกำหนดรายได้และการศึกษาค้นคว้าด้วยตนเอง เรื่องการวิเคราะห์การปันส่วนค่าใช้จ่ายของบริษัท ปิโตรเคมีแห่งชาติ จำกัด (มหาชน) ซึ่งจะกล่าวในรายละเอียดต่อไป

1. ระบบบัญชี

ระบบบัญชี² คือ การจัดเก็บข้อมูลทางการเงินอันประกอบด้วยแบบฟอร์ม หรือเอกสารต่างๆ บันทึกทางการบัญชี รายงาน ตลอดจนวิธีการและอุปกรณ์ต่างๆ ที่ได้นำมาใช้ในการรวบรวม ข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงาน และการเงินของกิจการแห่งใดแห่งหนึ่งให้แก่ฝ่ายจัดการ เพื่อช่วยให้ฝ่ายจัดการสามารถปฏิบัติหน้าที่อันอยู่ในความรับผิดชอบของตนให้ลุล่วงไปด้วยดี และเพื่อเสนอข้อมูลแก่บุคคลภายนอกผู้มีส่วนเกี่ยวข้องของกิจการนั้น เช่น ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ และส่วนราชการ เป็นต้น

นอกจากจะใช้จะใช้ข้อมูลทางการบัญชีเป็นเครื่องวัดผลการดำเนินงานในรอบระยะเวลาที่ผ่านมาแล้ว ธุรกิจจำเป็นต้องมีระบบบัญชีที่ดีเพื่อใช้เป็นเครื่องมือของฝ่ายบริหารในการควบคุมการดำเนินงานให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ นอกจากนี้ข้อมูลทางการบัญชียังอาจใช้เป็นเครื่องมือที่สำคัญของฝ่ายจัดการในการควบคุมการดำเนินธุรกิจได้เป็นอย่างดี เพราะข้อมูลที่ได้จากระบบบัญชียังจะช่วยให้เห็นว่าส่วนงานต่างๆ ดำเนินงานเป็นไปตามแผนการที่วางไว้หรือไม่ ดังนั้นการวางระบบบัญชีจึงต้องพิจารณาให้มีการจัดทำรายงานทางการเงินอย่างรวดเร็ว ทันต่อเหตุการณ์ ถูกต้องเชื่อถือได้ และประหยัดค่าใช้จ่าย

ความสำคัญของระบบบัญชีอีกประการหนึ่งนอกจากที่กล่าวมาแล้ว คือ อาจใช้เป็นเครื่องมือในการป้องกันและรักษาทรัพย์สินของกิจการไม่ให้สูญหายหรือนำไปใช้ในทางที่ไม่สมควรเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ ระบบบัญชีที่วางไว้ต้องเป็นระบบบัญชีที่มีการควบคุมที่ดี

ส่วนประกอบของระบบบัญชี

ระบบบัญชีจะประกอบด้วยส่วนสำคัญดังต่อไปนี้ คือ

² เรื่องเดียวกัน , หน้า 1 - 47.

1. เอกสารและบันทึกทางการบัญชี ประกอบด้วยสิ่งต่างๆ ดังต่อไปนี้

1.1 แบบฟอร์มต่างๆ เช่น ใบสำคัญจ่าย (Vouchers) ใบเสร็จรับเงิน (Receipts) ใบกำกับภาษี (Invoices) ฯลฯ แบบฟอร์มเหล่านี้จำเป็นต้องใช้ในงานประจำของกิจการ และใช้เป็นหลักฐานในการลงบัญชีด้วย โดยแบบฟอร์มที่จัดทำขึ้นจะใช้เป็นเครื่องมือช่วยในการดำเนินงาน และการควบคุมได้ดังนี้ คือ

- เป็นการบันทึกไว้เป็นลายลักษณ์อักษรว่าเหตุการณ์นั้นเกิดขึ้นเมื่อใด อย่างไร และใครเป็นผู้รับผิดชอบ

- ช่วยขจัดข้อผิดพลาดในกรณีที่ไม่ได้มีการบันทึกไว้

- เพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงาน

1.2 สมุดลงรายการเบื้องต้นหรือสมุดรายวัน ได้แก่ สมุดเงินสดรับ (Cash Receipt Journal) สมุดเงินสดจ่าย (Cash Payment Journal) สมุดซื้อ (Purchase Journal) สมุดขาย (Sale Journal) ฯลฯ ซึ่งสมุดลงรายการเบื้องต้นนี้จะใช้บันทึกรายการที่เกิดขึ้นครั้งแรก รายการที่ลงในสมุดรายวันนั้น ถือว่าเป็นบันทึกทางการบัญชีที่สมบูรณ์กว่าที่อื่น และสมุดรายวันมีประโยชน์ดังนี้

- เพื่อรวบรวมรายการต่างๆ ที่มีลักษณะเดียวกันไว้ด้วยกัน เช่น รายการขาย รายการซื้อ การรับเงิน โดยใช้ยอดรวมเพียงยอดเดียวของสมุดรายวันผ่านไปบัญชีที่เกี่ยวข้อง

- เป็นการแยกความรับผิดชอบซึ่งก่อให้เกิดการควบคุมภายใน

1.3 บัญชีแยกประเภท ซึ่งใช้ลงรายการที่ผ่านมาจากสมุดลงรายการเบื้องต้น โดยบัญชีแยกประเภททั่วไปประกอบด้วยบัญชีต่างๆ คือ สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ และค่าใช้จ่าย ซึ่งจะนำไปทำงบทดลอง

1.4 รายงานหรืองบต่างๆ ซึ่งต้องเสนอต่อฝ่ายบริหาร ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ และส่วนราชการ

2. วิธีการต่างๆ ในการปฏิบัติเกี่ยวกับการใช้แบบฟอร์มการลงรายการในสมุดรายวัน บัญชีแยกประเภท และการทำรายงาน

3. เครื่องจักรและเครื่องทุ่นแรงต่างๆ เพื่อช่วยประหยัดเวลาและข้อผิดพลาด นอกจากนี้ยังมีประโยชน์อย่างอื่นด้วย คือ

- ทำให้เอกสารสมุดบัญชีเรียบร้อยและเป็นลายลักษณ์อักษร โดยเฉพาะเอกสารที่สำคัญ

- สามารถควบคุมขั้นตอนการทำบัญชีได้

- ลดการทุจริตในการลงบัญชี

- พิสูจน์ความถูกต้องในการทำงานได้โดยอัตโนมัติ
- สามารถจัดทำบัญชีได้เร็วกว่าทำด้วยมือ

นอกจากที่กล่าวมาข้างต้นสิ่งสำคัญสำหรับระบบบัญชีของกิจการใดก็ตาม คือ พนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งมีคุณสมบัติเหมาะสมในการที่จะนำระบบบัญชีที่วางไว้มาใช้ปฏิบัติได้อย่างมีประสิทธิภาพ คุณสมบัติที่เหมาะสมในที่นี้หมายถึง ความรู้ทางด้านวิชาการบัญชีและระบบบัญชี รวมทั้งประสบการณ์ทางด้านการปฏิบัติงาน ถ้าปราศจากพนักงานเจ้าหน้าที่ดังกล่าวแล้ว ถึงแม้ว่าจะมีระบบบัญชีที่วางไว้อย่างดีเพียงใดก็ตามย่อมไม่สามารถนำมาใช้ปฏิบัติให้บรรลุตามความมุ่งหมายได้

2. การปันส่วนต้นทุน

การปันส่วนต้นทุน (Cost Allocation)³ หมายถึง กระบวนการนำต้นทุนที่เกิดขึ้นจากหน่วยงานกลางหรือแผนกบริการ แต่ให้ประโยชน์แก่หน่วยงานหรือศูนย์ความรับผิดชอบหลายศูนย์ร่วมกัน เช่น เงินเดือนประธานบริษัท ค่าสอบบัญชี ค่าใช้จ่ายของแผนกบุคคล เป็นต้น โอนเข้าเป็นต้นทุนของศูนย์ความรับผิดชอบตามประโยชน์ที่ได้รับ นอกจากนี้ การปันส่วนต้นทุนยังหมายถึง การโอนค่าใช้จ่ายทางอ้อมที่เกี่ยวกับการผลิตสินค้าหรือบริการ เข้าเป็นต้นทุนของสินค้าหรือบริการนั้น

หลักเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุน

หลักเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุน⁴ มี 2 วิธีดังนี้

1. ปันส่วนโดยใช้เกณฑ์ต้นเหตุที่ก่อให้เกิดต้นทุนหรือค่าใช้จ่าย (Cause and Effect Relationship) เช่น ชั่วโมงการใช้เครื่องจักร ชั่วโมงการซ่อมแซม จำนวนหน่วยที่ใช้ไฟฟ้า เป็นต้น
2. ปันส่วนโดยใช้เกณฑ์ที่ตั้งขึ้นอย่างเป็นธรรม (Fair Share) เช่น การปันส่วนโดยคิดตามปริมาณขาย หรือตามจำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรง หรือปริมาณค่าแรงงานทางตรง เป็นต้น

อีกวิธีหนึ่งที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุนของแผนกบริการ คือ รวมต้นทุนของแผนกบริการเข้าไว้ในการค้าณอัตราค่าใช้จ่ายทางอ้อมแต่ละแผนกผลิต โดยจำนวนที่รวมอยู่ในอัตราค่าใช้จ่าย

³ ดร.พรณี บุญเหมือนใจ . การบัญชีต้นทุนเพื่อการจัดการและการงบประมาณ . (กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมศาสตร์ , 2539) , หน้า 348.

⁴ อรรถพร กิจปราชญ์ . การบัญชีเพื่อการจัดการ . (กรุงเทพฯ : ศูนย์เทคโนโลยีทางการศึกษามหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์ , 2541) , หน้า 220.

ทางอ้อมจะแตกต่างกันไปในแต่ละแผนกผลิต และจำนวนที่คิดเข้ากับผลิตภัณฑ์หรืองานขึ้นอยู่กับหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วน

ฐานที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุนของแผนกบริการเข้าแผนกผลิตอาจแยกได้ดังนี้

1. ปันส่วนตามจำนวนที่ใช้
2. ปันส่วนตามขนาดของบริการที่ต้องการ
3. ปันส่วนตามอุปกรณ์ที่มี

การปันส่วนตามจำนวนที่ใช้ หลักเกณฑ์ในการปันส่วนที่ดีที่สุดก็คือ จำนวนที่ใช้จริงหมายถึง ถึง จำนวนหน่วยของบริการที่สามารถวัดได้ ตัวอย่างหน่วยที่ใช้วัดในแผนกต่าง ๆ มีดังนี้

<u>แผนก</u>	<u>จำนวนที่ใช้วัด</u>
กำลังไฟฟ้า	กิโลวัตต์ต่อชั่วโมง
บำรุงรักษา	ชั่วโมงแรงงานในการบำรุงรักษา
เก็บของ	ใบเบิก

ต้นทุนของแผนกบริการที่คิดเข้ากับแผนกต่าง ๆ คำนวณขึ้น โดยใช้จำนวนที่ใช้จริงที่วัดได้นั้นคูณด้วยอัตราต่อหน่วยของบริการที่แผนกบริการคำนวณขึ้นล่วงหน้าจากงบประมาณประจำปีของแผนก

การปันส่วนตามขนาดของบริการที่ต้องการ ในกรณีที่ไม่อาจทราบจำนวนที่ใช้จริงหรือวัดไม่ได้แน่นอน วิธีที่ดีคือคำนวณจำนวนบริการที่แผนกบริการต้องการ และใช้จำนวนนี้เป็นเกณฑ์ในการปันส่วน จำนวนที่เลือกควรมีความสัมพันธ์เป็นอย่างดีกับการผันแปรของต้นทุนของแผนกบริการ ตัวอย่างเช่น ถ้าต้นทุนของแผนกคิดค่าแรงงานผันแปรไปตามจำนวนชั่วโมงแรงงานในโรงงาน อัตราที่เหมาะสมก็ควรจะเป็นต่อชั่วโมงแรงงานในโรงงาน อัตราที่ใช้ที่นี่เรียกว่าเป็นอัตราที่คิดตามขนาดของบริการที่ต้องการ

การปันส่วนตามอุปกรณ์ที่มี แผนกบริการอาจมีต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นในการให้บริการเกี่ยวกับอุปกรณ์แทนที่จะเป็นการให้บริการโดยตรง ตัวอย่างเช่น ต้นทุนของแผนกอาคาร แผนกความร้อน และแสงสว่าง แผนกจัดการโรงงาน ในกรณีนี้ต้นทุนของแผนกบริการที่จะปันส่วนไปยังแผนกต่าง ๆ ควรจะแบ่งตามความต้องการของแต่ละแผนกที่มีต่ออุปกรณ์ของแผนกบริการ ในระยะที่กิจการมีงานมากที่สุด (Peak Period) ในงวดนั้น ถ้าสามารถหาหรือกะประมาณขึ้นมาได้

อุปกรณ์ของแผนกบริการส่วนใหญ่จัดหามาเพื่อใช้ร่วมกันระหว่างแผนกต่าง ๆ จึงมักเป็นเรื่องยากในการกำหนดว่า แผนกหนึ่งๆ ควรจะรับผิดชอบในอุปกรณ์เป็นเปอร์เซ็นต์เท่าไร กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ ปัญหาที่เกิดขึ้นในการหาจำนวนอุปกรณ์ที่ให้บริการทั้งสิ้น และหาเครื่องวัดว่า แต่ละแผนกครอบครองเท่าใด ดังนั้นอัตราการปันส่วนที่คิดตามวิธีนี้จึงอาจเรียกได้ว่าเป็นอัตราการปันส่วนที่คิดตามอุปกรณ์ที่ครอบครองหรือตามอุปกรณ์ที่มี และวิธีการวัดควรถือตามอุปกรณ์ที่มีอยู่มากกว่าจะวัดจากอุปกรณ์ที่ใช้ ตารางที่ 1 จะเป็นตัวอย่างหลักเกณฑ์ต่างๆ ที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุนของแผนกบริการเข้าแผนกที่เกี่ยวข้อง

วิธีการปันส่วนต้นทุน

วิธีการปันส่วนเป็นเรื่องที่ยุ่งยาก เพราะมีการคำนวณเข้ามาเกี่ยวข้องด้วยเป็นอย่างมาก การปันส่วนค่าใช้จ่ายทางอ้อมเป็นสิ่งจำเป็น เพื่อคิดต้นทุนของผลิตภัณฑ์เท่านั้น การควบคุมต้นทุนค่าใช้จ่ายทางอ้อมแต่ละอย่าง ยากที่จะถูกกระทบกระเทือนโดยการปันส่วนต้นทุนของแผนกบริการ ดังนั้นกิจการจึงไม่ควรสนใจกับกระดาษทำการและทศนิยมหลาย ๆ ตำแหน่ง ที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุนมากนัก เพราะการปันส่วนต้นทุนเกิดจากข้อสมมุติหลายประการ ซึ่งทำให้ประโยชน์ของต้นทุนของผลิตภัณฑ์ที่ทำได้มีจำกัด

วิธีการที่ใช้ปันส่วนต้นทุนของแผนกบริการเข้าแผนกทำการผลิต มีหลายวิธีด้วยกันคือ

1. วิธีการปันส่วนโดยตรง (Direct Allocation Method) วิธีนี้เป็นวิธีที่คำนวณได้ง่ายไม่ยุ่งยาก เนื่องจากตามวิธีนี้จะปันส่วนต้นทุนที่เกิดขึ้นในแผนกบริการ ให้กับแผนกผลิตโดยตรงตามเกณฑ์ที่เลือกไว้ โดยไม่คำนึงถึงบริการที่ให้ระหว่างแผนกบริการด้วยกัน

2. วิธีการปันส่วนเป็นขั้น ๆ (Step Allocation Method) วิธีนี้เป็นวิธีที่ซับซ้อนกว่าวิธีปันส่วนโดยตรง เพราะจะต้องพิจารณาถึงบริการที่แผนกบริการให้บริการระหว่างกันด้วย วิธีนี้จึงต้องมีการจัดลำดับการปันส่วนและกระทำเป็นขั้น ๆ ในทางทฤษฎีแผนกที่ให้บริการแก่แผนกผลิตและแผนกบริการมากแผนกที่สุด จะเป็นแผนกที่ถูกปันส่วนต้นทุนเป็นอันดับแรก ในทางปฏิบัติมักจะปันส่วนต้นทุนของแผนกบริการที่มีต้นทุนจำนวนมากที่สุดเป็นอันดับแรก เนื่องจากมีข้อสมมุติฐานที่ว่าแผนกบริการที่มีต้นทุนมากที่สุด ย่อมเป็นแผนกที่ให้บริการกับแผนกอื่น ๆ หลายแผนกมากที่สุดด้วย ต่อจากนั้นก็ปันส่วนต้นทุนของแผนกที่ให้บริการรองลงมาตามลำดับ จนกระทั่งได้ปันส่วนของแผนกบริการที่ให้บริการกับแผนกอื่น ๆ น้อยที่สุด เมื่อครบทุกแผนกบริการแล้วก็สันนิษฐานว่าต้นทุนของแผนกบริการทุกแผนกได้ถูกปันส่วนให้กับแผนกผลิตทุกแผนกแล้ว

ตารางที่ 1 ตัวอย่างของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุน

แผนกบริการ	หลักเกณฑ์สำหรับปันส่วนต้นทุน
อาคารและสนาม	ตารางฟุตหรือคิวบิกฟุต
โรงอาหาร	จำนวนคนงาน
การบัญชีต้นทุน	ชั่วโมงแรงงาน
วิศวกรรม	การวิเคราะห์บริการให้แก่แผนกแต่ละแผนก ชั่วโมงแรงงาน
ระวังรักษา	คิดโดยตรงตามหลักวัสดุที่ใช้ บวกชั่วโมงที่ทำใน แผนกแต่ละแผนก
การจัดการเกี่ยวกับวัสดุ	จำนวนหน่วยที่ทำ น้ำหนัก ชั่วโมงบริการที่ให้
แผนกแพทย์	จำนวนลูกจ้าง ชั่วโมงแรงงาน จำนวนราย
งานบุคคลหรือจ้างงาน	จำนวนคนงาน อัตราหมุนของแรงงาน จำนวนคนงานที่จ้างมา การวิเคราะห์เวลาที่ใช้ใน แต่ละแผนก
การวางแผนและควบคุมการผลิต	ชั่วโมงเครื่องจักร ชั่วโมงแรงงาน การวิเคราะห์ชั่วโมงที่ทำ
การใช้ไฟฟ้า	การใช้ตามมิเตอร์ กำลังของอุปกรณ์ ชั่วโมงเครื่องจักร
รับของ ส่งของ และรักษาของ	น้ำหนักที่จัดการ ของที่เบิกตามใบรับ
ห้องเครื่องมือ	ตามที่ส่งออกตามใบเบิก

ที่มา : กิ่งกนและคณะ , 2540 , หน้า 102

3. วิธีการปันส่วนย้อนกลับ (Reciprocal Allocation Method or Cross-Allocation Method) วิธีนี้ในทางทฤษฎีถือว่าเป็นวิธีการปันส่วนที่ให้ผลถูกต้องที่สุด เพราะได้คำนึงถึงบริการที่ให้บริการระหว่างกันและกันของแผนกบริการทุกแผนก โดยไม่จำเป็นต้องจัดลำดับการปันส่วนก่อนหลัง เช่นเดียวกับวิธีการปันส่วนเป็นขั้น ๆ วิธีนี้จะต้องสร้างสมการเส้นตรงขึ้นมาเพื่อหาต้นทุนทั้งหมดของแผนกหลังจากที่ได้รับการปันส่วนต้นทุนจากแผนกอื่นมาแล้ว อย่างไรก็ตามในกรณีที่มีแผนกบริการตั้งแต่สามแผนกขึ้นไป การใช้สมการเส้นตรงจะคำนวณได้ยากจึงจำเป็นต้องใช้วิธีการแมทริกซ์มาช่วยคำนวณ

ข้อควรระวังในการปันส่วนต้นทุน

ต้นทุนของแผนกบริการที่จะปันส่วนให้กับแผนกที่รับบริการ ไม่ควรนำต้นทุนจริงมาปันส่วน แต่ควรใช้ต้นทุนมาตรฐานหรือต้นทุนตามงบประมาณ ทั้งนี้ เนื่องจากการปันส่วนโดยใช้ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงในแผนกบริการ หากแผนกบริการขาดการควบคุมต้นทุนก็จะเป็นการผลักราคาต้นทุนที่ไม่มีประสิทธิภาพไปให้กับแผนกที่รับบริการ จึงเป็นการไม่ยุติธรรมในการประเมินผลงานของแผนกบริการ

3. การกำหนดราคาโอน

ในกิจการที่มีการบริหารแบบกระจายอำนาจย่อมมีการโอนสินค้าหรือบริการระหว่างกัน การโอนสินค้าหรือบริการมีความจำเป็นต้องกำหนดราคาให้กับสินค้าหรือบริการที่โอนระหว่างหน่วยงาน โดยเปรียบเทียบหน่วยงานที่ทำหน้าที่โอนสินค้าหรือบริการเสมือนเป็นผู้ขายและหน่วยงานที่ทำหน้าที่รับสินค้าหรือบริการเสมือนเป็นผู้ซื้อ

ราคาโอน หมายถึง ราคาที่กำหนดขึ้นสำหรับการโอนสินค้าหรือบริการระหว่างหน่วยงานที่อยู่ในกิจการเดียวกัน ซึ่งอาจจะอยู่ในรูปของศูนย์กำไร หรือศูนย์ลงทุนก็ได้เพื่อให้หน่วยงานดำเนินงานได้ตามวัตถุประสงค์ขององค์กร

บทบาทของราคาโอน

ราคาโอนมีบทบาทสำคัญต่อการควบคุมทางการบริหาร 2 ประการ คือ

เป็นแนวทางในการตัดสินใจกำหนดปริมาณการซื้อหรือขายสินค้า หรือบริการภายในกิจการอย่างเหมาะสม นอกจากนี้ราคาโอนเป็นสิ่งแสดงมูลค่าการเสียโอกาสเพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจของผู้บริหาร เช่น ราคาโอนควรแสดงถึงมูลค่าที่จะต้องจ่ายให้บุคคลภายนอก ถ้าไม่ได้รับโอนสินค้าหรือบริการภายในองค์กรทำให้ผู้บริหารสามารถเปรียบเทียบราคาและตัดสินใจเกี่ยวกับการ

1. เลือกแหล่งทรัพยากรที่ใช้ในองค์กร อย่างมีประสิทธิภาพ การคิดราคาเพื่อโอนสินค้าหรือบริการระหว่างกันมีผลต่อคุณภาพของสินค้าหรือบริการที่โอนกันภายใน ลักษณะที่มีการแข่งขันกันทำให้ ผู้ผลิตหรือให้บริการต้องเพิ่มคุณภาพสินค้าของตน มิฉะนั้นจะไม่เป็นที่ต้องการของหน่วยงานอื่น

2. ราคาโอนและการวัดผลกำไรเป็นเครื่องมือสำหรับผู้บริหารระดับสูง ในการประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยงานแบบธุรกิจอิสระ การคิดราคาโอนเป็นเครื่องมือช่วยให้ผู้บริหารศูนย์ความรับผิดชอบได้ปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจากราคาโอนเป็นต้นทุนของฝ่ายซื้อและเป็นรายได้ของฝ่ายขาย อันมีผลต่อการวัดกำไรและการประเมินผลการดำเนินงานในที่สุด

⁵ สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์ และดวงมณี โกมารทัต . การบัญชีต้นทุน แนวคิดและการประยุกต์เพื่อการตัดสินใจเชิงการบริหาร . (กรุงเทพฯ : แมคกรอ - ฮิล อินเทอร์เน็ต เนชั่นแนล เอ็นเตอร์พรีส,อิงค์ , 2535) , หน้า 436.

วิธีการกำหนดราคาโอน

วิธีการกำหนดราคาโอนที่ใช้กันทั่วไปมีอยู่ 3 วิธี คือ

1. ราคาโอนโดยใช้ต้นทุนเป็นเกณฑ์ (Cost-based transfer price)

การกำหนดราคาโอน โดยใช้ต้นทุนเป็นเกณฑ์ เป็นวิธีเดียวกับการปันส่วนต้นทุน สำหรับกิจการที่เป็นศูนย์ต้นทุน การใช้ราคาต้นทุนในการกำหนดราคาโอนเหมาะสมต่อศูนย์ต้นทุน เนื่องจากการวัดผลการดำเนินงานไม่ได้รวมถึงรายได้หรือกำไร ผู้บริหารจะต้องเลือกตัดสินใจเกี่ยวกับต้นทุนที่ใช้เป็นเกณฑ์ และการกำหนดส่วนบวกเพิ่ม

การกำหนดต้นทุน ต้นทุนที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการกำหนดราคาโอนประกอบด้วย

1.1 ต้นทุนจริง (Actual Cost) และต้นทุนมาตรฐาน (Standard Cost) หรือประมาณการ

การใช้ต้นทุนจริงมีความยุ่งยากมากกว่าการใช้ต้นทุนมาตรฐาน เนื่องจากต้นทุนจริงมีความหมายได้หลายลักษณะขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของการใช้ต้นทุน นอกจากนี้การใช้ต้นทุนจริงจะมีปัญหาต่อการกำหนดราคาโอน ทั้งนี้เนื่องจากหน่วยงานที่ทำหน้าที่ขายไม่มีเหตุจูงใจในการประหยัดต้นทุนเพราะผู้ขายสามารถผลักภาระไปให้ผู้ซื้อได้ และผู้ซื้อไม่ได้เปรียบเทียบราคากับตลาดภายนอกกิจการ เพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาดังกล่าวกิจการอาจเลือกใช้วิธีต้นทุนมาตรฐานเป็นเกณฑ์ ในการกำหนดราคาโอน ถ้ากิจการไม่มีระบบต้นทุนมาตรฐานกิจการนั้นอาจใช้ระบบต้นทุนตามงบประมาณเป็นหลักในการกำหนดราคาโอน ก็จะส่งผลเช่นเดียวกัน การใช้ต้นทุนมาตรฐานจำเป็นต้องมีการวางแผนกำหนดมาตรฐานหรืองบประมาณอย่างเหมาะสม และจูงใจให้ผู้บริหารหน่วยงานที่ทำหน้าที่โอนสินค้าหรือบริการสามารถควบคุมการใช้ต้นทุนให้เป็นไปโดยประหยัดเพราะการจ่ายเงินจากงบประมาณ ฝ่ายผู้ขายจะต้องรับภาระค่าใช้จ่ายนั่นเอง

1.2 ต้นทุนรวม (Full Cost) หรือต้นทุนผันแปร (Variable Cost)

การใช้ต้นทุนรวมหรือต้นทุนผันแปรในการกำหนดราคาโอน ขึ้นอยู่กับจำนวนที่ผู้บริหารศูนย์ความรับผิดชอบต้องการได้รับการชดเชยจากราคาโอน การกำหนดราคาโอนจากต้นทุนผันแปรทำให้ผู้บริหารฝ่ายผลิตไม่ได้รับผลกำไร และเกิดการขาดทุนจากการรับภาระต้นทุนคงที่ สิ่งนี้เป็นปัญหาทางด้านการจูงใจในการทำงานของผู้บริหารฝ่ายผลิตที่ทำหน้าที่เป็นศูนย์ต้นทุน เพราะต้องรับภาระรายการที่ไม่ทำให้เกิดผลกำไรและยังต้องได้รับราคาโอนที่ต่ำกว่าต้นทุนรวมทั้งสิ้น ดังนั้นการกำหนดราคาโอนจึงมักจะกำหนดจากต้นทุนรวม

การกำหนดต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม ในการคำนวณส่วนเพิ่มเข้ากับต้นทุนมีข้อควรพิจารณา 2 ประการ คือ ฐานในการกำหนดส่วนเพิ่ม และระดับส่วนเพิ่มที่ยอมรับ

ฐานการคำนวณส่วนเพิ่มอย่างง่ายที่สุด คือ การกำหนดส่วนเพิ่มจากฐานต้นทุน ในกรณีที่ไม่มีราคาตลาด และการใช้ราคาต้นทุนไม่ประสบผลสำเร็จในการแก้ปัญหาขัดแย้งระหว่างกัน ผู้บริหารระดับสูงจำเป็นต้องเกี่ยวข้องในการประสานข้อพิพาท และกำหนดนโยบายราคาที่ดีให้กับสินค้าหรือบริการที่โอนระหว่างกัน โดยให้เป็นที่ยอมรับกันทุกฝ่าย

การใช้ต้นทุนเป็นเกณฑ์ในการกำหนดราคาโอน จะต้องอยู่ในดุลพินิจของผู้บริหารระดับสูง เพื่อป้องกันการขัดแย้งกันระหว่างหน่วยงานต่างๆ ราคาโอนที่ใช้ต้นทุนเป็นเกณฑ์ไม่เหมาะสมกับหน่วยงานที่วัดผลการดำเนินงานในลักษณะศูนย์กำไร การใช้ต้นทุนจริงเป็นเกณฑ์เป็นสิ่งที่ไม่เหมาะสม เนื่องจากไม่อาจวางแผนคำนวณต้นทุนได้ล่วงหน้า และทำให้หน่วยงานที่เป็นฝ่ายผลิตไม่สนใจในการควบคุมต้นทุน การใช้ต้นทุนมาตรฐานที่ได้มาจากการวางแผนคำนึงถึงผลระยะยาว เป็นสิ่งที่สมควรนำมาใช้ในการกำหนดราคาโอน

2. ราคาโอนโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ (Market – based transfer price)

ในกรณีที่กิจการวัดผลการดำเนินงานในรูปของศูนย์กำไร หรือศูนย์ลงทุนราคาโอนที่เหมาะสมที่สุดคือการใช้ราคาตลาด โดยวิธีนี้ทั้งผู้ซื้อและผู้ขายสามารถตัดสินใจได้อย่างเป็นอิสระ เสมือนกับการติดต่อธุรกิจกับบุคคลภายนอก

ราคาตลาดเป็นราคาที่เหมาะสมเนื่องจากได้มาจากการต่อรองอย่างมีหลักเกณฑ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายอย่างเป็นอิสระ อย่างไรก็ตามการโอนสินค้าหรือบริการภายในสามารถประหยัดค่าใช้จ่ายบางประเภทได้ เช่น ค่าโฆษณา ต้นทุนการให้สินเชื่อ หรือค่านายหน้าในการขาย เป็นต้น ดังนั้นราคาตลาดจึงอาจต้องมีการปรับปรุงลดลงเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้ซื้อ

การใช้ราคาตลาดเป็นราคาโอนแม้ว่าจะจะเป็นราคาที่เหมาะสมและถูกหลักการมากที่สุด แต่ราคาตลาดมีข้อจำกัดเนื่องจากสินค้าบางประเภทไม่อาจเปรียบเทียบราคาตลาดได้แน่ชัด สถานการณ์ที่เป็นข้อจำกัดในการใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ ได้แก่

1. การโอนสินค้าหรือบริการระหว่างหน่วยงานในองค์กร เป็นการโอนสินค้าประเภทงานระหว่างทำหรือสินค้ากึ่งสำเร็จรูป ซึ่งไม่สามารถหาราคาตลาดซื้อขายได้ชัดเจน
2. การมีข้อมูลเกี่ยวกับราคาตลาดที่ไม่สมบูรณ์ ทำให้ผู้บริหารต้องเสียเวลาหาข้อมูลมาก เป็นการปิดกั้นการใช้ราคาตลาดเป็นราคาโอน
3. สินค้ามีความแตกต่างกันในลักษณะ คุณภาพ ปริมาณ วิธีการขนส่ง เงื่อนไขการให้สินเชื่อ ดังนั้นการเปรียบเทียบราคาตลาดจึงยุ่งยากเพิ่มขึ้น
4. ในธุรกิจที่มีการแข่งขัน กิจการอาจใช้วิธีตัดราคาตลาดลง หรือลดราคาเพื่อขจัดสต็อกสินค้า ราคาตลาดที่ลดลงเป็นการชั่วคราวไม่ควรนำมากำหนดเป็นราคาโอน

3. ราคาที่ต่อรองกัน (Negotiated transfer price)

การใช้ราคาต้นทุนและราคาตลาด ย่อมทำให้เกิดการขัดแย้งระหว่างหน่วยงานขึ้นได้ ดังนั้นจึงอาจต้องใช้ราคาที่ต่อรองกันจนเป็นที่พอใจระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย ศูนย์กำไรทุกหน่วยจะต้องปฏิบัติเสมือนเป็นหน่วยงานที่เป็นอิสระต่อกัน และสามารถให้เหตุผลต่อราคาที่ต้องการได้

ปัจจัยที่ควรนำมาพิจารณาในการต่อรองราคา ได้แก่ ต้นทุนที่เกี่ยวข้อง โอกาสการขายหรือซื้อจากภายนอก ผลกระทบจากการเพิ่มปริมาณการผลิตหรือขาย กำลังการผลิต และผลของราคาโอนต่อกำไรขององค์กร

ข้อเสียของการต่อรองราคา คือ ทำให้แต่ละฝ่ายต้องคำนึงถึงผลประโยชน์ของหน่วยงาน มากกว่าผลประโยชน์โดยรวมของกิจการ ทั้งเป็นวิธีที่ต้องเสียเวลาในการรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูล เป็นจำนวนมากทั้งนี้เพื่อให้ได้ราคาโอนที่เหมาะสม

ปกติราคาที่ต้องรองกันจะอยู่ในช่วงระหว่างราคาทุนกับราคาตลาด ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับอำนาจต่อรองที่สูงกว่าของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง เช่น ถ้าหน่วยงานที่ซื้อมีอำนาจต่อรองสูงกว่าราคาโอนจะใกล้เคียงกับราคาทุน ในทางตรงกันข้ามถ้าหน่วยงานขายมีอำนาจต่อรองสูงกว่าราคาโอนจะใกล้เคียงกับราคาตลาด และในบางกรณีผู้บริหารไม่มีข้อมูลที่เพียงพอหรือเพราะสินค้าหรือบริการที่ซื้อขายไม่มีตลาดทำให้กำหนดราคาโอนได้ยาก

4. การวิเคราะห์การปันส่วนค่าใช้จ่ายของ บริษัท ปีโตรเคมีแห่งชาติ จำกัด (มหาชน)

การวิเคราะห์การปันส่วนค่าใช้จ่ายของ บริษัท ปีโตรเคมีแห่งชาติ จำกัด (มหาชน) โดย ปริณดา ปัญญา พ.ศ. 2541 มีวัตถุประสงค์ศึกษาโครงสร้างองค์กรเพื่อทราบถึงลักษณะการดำเนินงาน การบันทึกค่าใช้จ่าย รวมทั้งวิเคราะห์การปันส่วนค่าใช้จ่ายด้านการผลิต และค่าใช้จ่ายด้านการขาย และบริหารของบริษัท ซึ่งจากการศึกษาพบว่าบริษัท ปีโตรเคมีแห่งชาติ จำกัด (มหาชน) เป็นบริษัทที่ ดำเนินการธุรกิจทางด้านอุตสาหกรรมปิโตรเคมีขั้นต้น มีผลิตภัณฑ์หลัก คือ ก๊าซเอทิลีน และ ก๊าซโพรพิลีน โดยมีโครงสร้างองค์กรแบบกระจายอำนาจไปตามหน้าที่งานทางธุรกิจ แบ่งเป็นสายงาน ผลิต และสายงานสนับสนุน ซึ่งมีการแบ่งหน่วยงานตามศูนย์ต้นทุนทั้งสิ้น 18 หน่วยงาน และมี ระบบศูนย์ต้นทุนของบริษัทตามโครงสร้างองค์กร โดยกระจายค่าใช้จ่ายลงสู่หน่วยงาน ซึ่งค่าใช้จ่ายจะประกอบด้วยค่าใช้จ่ายทางตรงและค่าใช้จ่ายทางอ้อม

การบันทึกค่าใช้จ่าย ในปัจจุบันค่าใช้จ่ายทางตรงจะถูกระบุไปตามหน่วยงานที่ก่อให้เกิด ค่าใช้จ่ายนั้น ส่วนค่าใช้จ่ายทางอ้อมจะถูกระบุไปตามหน่วยงานที่ดูแลและรับผิดชอบค่าใช้จ่าย ซึ่งผลการวิเคราะห์การปันส่วนค่าใช้จ่ายพบว่า ค่าใช้จ่ายทางอ้อมที่ทำการศึกษามีลักษณะ 3 ประการ ดังนี้

1. ค่าใช้จ่ายบางรายการสามารถระบุโดยตรงเข้าสู่หน่วยงานอื่นที่เหมาะสมได้ แต่ในทางปฏิบัติถูกระบุเข้าสู่หน่วยงานที่มีรับผิดชอบดูแลค่าใช้จ่ายนั้น ได้แก่

- 1.1 ค่าสวัสดิการ ค่าพัฒนาบุคลากร สามารถแยกค่าใช้จ่ายตามจำนวนพนักงานในแต่ละ หน่วยงานได้

1.2 ค่าเช่ารถยนต์ประจำตำแหน่ง สามารถแยกค่าใช้จ่ายตามจำนวนผู้บริหารในแต่ละหน่วยงานได้

2. ค่าใช้จ่ายบางรายการสามารถกำหนดด้วยเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายได้ แต่ในทางปฏิบัติยังไม่มีกำหนด ได้แก่

2.1 ค่าเช่า ซึ่งประกอบด้วย

- ค่าเช่าที่ดิน อาคาร มีเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เหมาะสมคือ พื้นที่เช่า
- ค่าเช่ารถยนต์ส่วนบุคคล มีเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เหมาะสมคือ

ใบจองรถของหน่วยงาน

- ค่าเช่าอื่นๆ มีเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เหมาะสมคือ จำนวนพนักงาน

2.2 ค่าเบี้ยประกันภัยโรงงาน ค่าเบี้ยประกันภัยทรัพย์สินการบริการ มีเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เหมาะสมคือ มูลค่าเงินลงทุนของทรัพย์สิน

2.3 ค่าสาธารณูปโภคบริการ มีเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เหมาะสมคือ พื้นที่การเช่า

2.4 ค่าวัสดุสิ้นเปลือง มีเกณฑ์การปันส่วนที่เหมาะสมคือ ใบเบิกวัสดุสิ้นเปลือง

3. ค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถกำหนดหลักเกณฑ์ในการปันส่วนที่เหมาะสม (ค่าใช้จ่ายที่จัดสรรไม่ได้) หรือมีความยุ่งยากในการปันส่วน เมื่อคำนึงถึงต้นทุนและประโยชน์ที่จะได้รับ (Cost/ Benefit) จึงถือเป็นค่าใช้จ่ายรวมของทั้งบริษัท ได้แก่

3.1 ค่าใช้จ่ายในการส่งเสริมการดำเนินงาน

3.2 ค่าดอกเบียจ่าย

3.3 ค่าธรรมเนียมหนังสือค่าประกัน

ผลการศึกษาการปันส่วนค่าใช้จ่ายโดยการนำทฤษฎีและเกณฑ์ในการปันส่วนที่เหมาะสมมาปรับปรุงการบันทึกค่าใช้จ่ายของบริษัท ทำให้ทราบว่าค่าใช้จ่ายในแต่ละศูนย์ต้นทุนก่อนการปันส่วนไม่เหมาะสม เนื่องจากไม่ได้แสดงค่าใช้จ่ายที่แท้จริง เมื่อนำมาปรับปรุงตามทฤษฎีแล้วทำให้รายงานค่าใช้จ่ายตามศูนย์ต้นทุนแสดงต้นทุนที่เกิดขึ้นแต่ละหน่วยงาน ได้ถูกต้องมากยิ่งขึ้นเป็นประโยชน์ในการควบคุมและประเมินผลตามศูนย์ต้นทุนของแต่ละหน่วยงาน