

บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาระบบบัญชีของหน่วยธุรกิจวิศวกรรม

การศึกษาระบบบัญชีของหน่วยธุรกิจวิศวกรรม มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงปัญหาระบบบัญชี โดยศึกษาถึงโครงสร้างบัญชี ผังบัญชี และการจัดทำรายงานทางการเงิน การศึกษาในครั้งนี้ใช้วิธีการศึกษาจากหนังสือวิชาการต่างๆ ระบบบัญชีของ กฟภ. คู่มือการบัญชีของหน่วยธุรกิจวิศวกรรม ทำให้ทราบถึง

1. การดำเนินงานของหน่วยธุรกิจวิศวกรรม มีการแบ่งส่วนงานออกเป็นฝ่าย กอง และแผนก มีการกำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบของพนักงานในแต่ละฝ่าย ภายใต้การกำกับดูแลของรองผู้อำนวยการธุรกิจวิศวกรรม

2. ระบบบัญชีของหน่วยธุรกิจวิศวกรรมกำหนดขึ้นเพื่อให้ผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีทราบถึงระบบบัญชีของ กฟภ. และเพื่อเตรียมความพร้อมของหน่วยธุรกิจวิศวกรรมให้สามารถดำเนินการทางด้านบัญชีได้ โดยระบบบัญชีของหน่วยธุรกิจวิศวกรรมยังคงอยู่ภายใต้ระบบบัญชีที่ กฟภ. ถือปฏิบัติ

การวิเคราะห์ข้อมูลผลการดำเนินงานของหน่วยธุรกิจวิศวกรรม

จากวิธีการบันทึกบัญชีและวิธีการปฏิบัติทางบัญชีของหน่วยธุรกิจดังกล่าวข้างต้นมีผลการดำเนินงานของหน่วยธุรกิจวิศวกรรมตามคู่มือ ซึ่งเริ่มถือปฏิบัติตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2544 ถึงสิ้นปีงบประมาณวันที่ 30 กันยายน 2544 ปรากฏผลของงบดุลและงบกำไรขาดทุน ดังตารางที่ 2 และ 3

จากการศึกษางบดุลและงบกำไรขาดทุนของหน่วยธุรกิจวิศวกรรม ซึ่งแสดงผลการดำเนินงานเพียง 6 เดือน (เมษายน 2544 – กันยายน 2544) พบประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นดังนี้

ประเด็นปัญหาที่ตรวจพบจากการวิเคราะห์งบดุล

งบดุลของหน่วยธุรกิจวิศวกรรม ณ วันที่ 30 กันยายน 2544 ประกอบด้วยยอดสินทรัพย์ทั้งสิ้น 81,452,808.48 บาทหนี้สิน 89,074,989.93 บาท และทุนซึ่งประกอบด้วยทุนประเดิมจาก กฟภ. 75,008,023.69 บาท และขาดทุนสะสม 82,630,205.14 บาท จะเห็นได้ว่ายอดหนี้สินมากกว่าสินทรัพย์อยู่เป็นจำนวนถึง 7,662,181.45 บาท หรือร้อยละ 8.55 จากการสัมภาษณ์ผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานของหน่วยธุรกิจวิศวกรรม พบว่ามีสาเหตุเนื่องมาจาก

ตารางที่ 2 งบดุลของหน่วยธุรกิจวิศวกรรม

หน่วยธุรกิจวิศวกรรม		
งบดุล		
ณ วันที่ 30 กันยายน 2544		
สินทรัพย์		(บาท)
<u>สินทรัพย์หมุนเวียน</u>		
เงินสดและเงินฝากธนาคาร		
เงินสดในมือ	22,081.86	
เงินฝากธนาคาร	555,492.63	
ลูกหนี้ระหว่างกัน		
ลูกหนี้ กฟภ. – หน่วยธุรกิจวิศวกรรม	2,740,191.20	
ลูกหนี้ระหว่างหน่วยธุรกิจ	1,152,709.52	
ลูกหนี้อื่นๆ		
ลูกหนี้พนักงาน	487,926.63	
ลูกหนี้ตามภาระผูกพันในการดำเนินงานของหน่วยธุรกิจ	10,765,500.81	
ลูกหนี้อื่นๆ	51,697.00	
พัสดुकงเหลือ	2,142,264.17	<u>17,917,863.82</u>
<u>สินทรัพย์ถาวร</u>		
เครื่องตกแต่ง เครื่องมือเครื่องใช้ และยานพาหนะ	151,175,890.75	
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	(87,702,567.31)	63,473,323.44
<u>สินทรัพย์อื่นๆ</u>		
		<u>61,621.22</u>
รวมสินทรัพย์		<u><u>81,452,808.48</u></u>

ตารางที่ 2 (ต่อ)

หน่วยธุรกิจวิศวกรรม			
งบดุล			
ณ วันที่ 30 กันยายน 2544			
หนี้สินและทุน			
		(บาท)	
<u>หนี้สินหมุนเวียน</u>			
เจ้าหนี้ระหว่างกัน			
เจ้าหนี้ กฟภ. - หน่วยธุรกิจวิศวกรรม	68,405,568.73		
เจ้าหนี้ระหว่างหน่วยธุรกิจ	<u>20,000.00</u>	68,425,568.73	
เจ้าหนี้อื่นๆ			
ภาระผูกพันในการดำเนินงานของหน่วยธุรกิจ		10,816,719.81	
<u>หนี้สินหมุนเวียนอื่นๆ</u>		<u>9,832,701.39</u>	
รวมหนี้สิน			<u>89,074,989.93</u>
<u>ทุน</u>			
ทุนประเดิมจาก กฟภ.	75,008,023.69		
<u>กำไรสะสม</u>			
กำไร(ขาดทุน)สะสมหน่วยธุรกิจ	<u>(82,630,205.14)</u>		
รวมทุน	(7,622,181.45)	(7,622,181.45)	
รวมหนี้สินและทุน			<u>81,452,808.48</u>

ตารางที่ 3 งบกำไรขาดทุนของหน่วยธุรกิจวิศวกรรม

หน่วยธุรกิจวิศวกรรม	
งบกำไรขาดทุน	
สำหรับ 6 เดือน สิ้นสุดเพียงวันที่ 30 กันยายน 2544	
(บาท)	
รายได้จากการดำเนินงาน	
รายได้ค่าสำรวจ - ออกแบบ	267,697.49
รายได้ค่าตรวจสอบแบบ	142,874.50
รายได้ค่าบริการทดสอบระบบและอุปกรณ์	458,969.93
รายได้ค่าควบคุมงาน และที่ปรึกษา	38,318.58
รายได้ค่าติดตั้ง ตรวจสอบ แก้ไข ปรับปรุง และบำรุงรักษา	610,142.50
รายได้จากการดำเนินงานอื่นๆ	<u>499,938.05</u>
รวมรายได้จากการดำเนินงาน	<u>2,017,941.05</u>
หัก ต้นทุนจากการดำเนินงาน	
ต้นทุนค่าสำรวจ - ออกแบบ	1,071,639.98
ต้นทุนค่าตรวจสอบแบบ	179,772.67
ต้นทุนค่าบริการทดสอบระบบและอุปกรณ์	351,109.34
ต้นทุนค่าควบคุมงาน และที่ปรึกษา	293,173.58
ต้นทุนค่าติดตั้ง ตรวจสอบ แก้ไข ปรับปรุง และบำรุงรักษา	850,971.82
ต้นทุนงานอื่นๆ	<u>154,683.00</u>
รวมต้นทุนจากการดำเนินงาน	<u>2,901,350.39</u>
กำไร(ขาดทุน)ขั้นต้น	<u>(883,409.34)</u>
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	
ค่าแรง เงินเดือน และค่าตอบแทนการทำงาน	40,103,809.29
ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสวัสดิการ	21,484,344.65
เงินเพิ่มพิเศษ ค่าอยู่แหว และค่าล่วงเวลา	895,135.00
เงินสมทบกองทุนสงเคราะห์ผู้ปฏิบัติงาน กฟผ.	188,089.50

ตารางที่ 3 (ต่อ)

หน่วยธุรกิจวิศวกรรม	
งบกำไรขาดทุน	
สำหรับ 6 เดือน สิ้นสุดเพียงวันที่ 30 กันยายน 2544	
	(บาท)
เงิน กฟภ. จ่ายสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ	3,739,136.97
ค่าวัสดุสำหรับซ่อมแซม	313,302.72
ค่าขนส่ง	1,134.00
ค่าซ่อมแซม	94,647.00
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	786,181.91
ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับยานพาหนะ	1,606,597.84
ค่าเสื่อมราคาประจำงวด	7,574,454.78
ค่าพาหนะเบียดเบียนเดินทางของพนักงาน	1,030,720.78
ค่าไปรษณีย์และสื่อสาร	10,565,407.52
ค่าวัสดุที่ใช้ในสำนักงาน	848,567.46
ค่าเช่าต่าง ๆ	339,626.14
ค่าใช้จ่ายทั่วไปในการดำเนินงาน	6,999.83
ค่าใช้จ่ายในการประชุมอบรมสัมมนา	<u>12,568.69</u>
รวม	82,016,269.30
หัก ค่าใช้จ่ายทางอ้อมของหน่วยธุรกิจ	<u>133,472.22</u>
รวมค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	81,882,797.08
กำไร(ขาดทุน)จากการดำเนินงาน	(82,765,072.42)
รายได้ที่ไม่เกี่ยวกับการดำเนินงาน	
ค่าปรับผิดสัญญาและค่าปรับส่งของเกินกำหนดเวลา	200.00
รายได้อื่น ๆ	<u>144,200.00</u>
รวมรายได้ที่ไม่เกี่ยวกับการดำเนินงาน	144,400.00
รายจ่ายที่ไม่เกี่ยวกับการดำเนินงาน	
จำหน่ายมูลค่าทรัพย์สินถาวร	<u>8,398.72</u>
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	(82,630,205.14)

1. การที่กำหนดให้หน่วยธุรกิจวิศวกรรมสามารถมีเงินทรองจ่ายได้เพียง 640,000 บาท สำหรับจ่ายค่าใช้จ่ายของหน่วยงานได้เฉพาะบางประเภทค่าใช้จ่ายเท่านั้น ในขณะที่รายได้และค่าใช้จ่ายประเภทอื่นๆ จะกระทำโดยถือว่าผ่าน กฟผ. ทำให้รายการรายได้และค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่ควรจะรับรู้ โดยการผ่านระบบเงินสดและเงินผ่านธนาคารต้องมารู้ในระบบที่ถือเป็น ลูกหนี้ / เจ้าหนี้ระหว่างกัน แทนจึงทำให้ไม่สามารถรับรู้กระแสเงินสดและภาระหนี้สินที่ควรจะเป็นของหน่วยธุรกิจได้

2. ยอดเจ้าหนี้ กฟผ. - หน่วยธุรกิจวิศวกรรม สูงถึง 68,405,568.73 บาท เนื่องจากถือว่าค่าใช้จ่ายประเภทใดๆ ก็ตามของหน่วยธุรกิจวิศวกรรมที่จ่ายจากเงินของ กฟผ. จะถูกรับรู้ว่า กฟผ. เป็นเจ้าหนี้ทั้งหมดเนื่องจากยังไม่มีภาระแบ่งแยกที่ชัดเจน

3. หนี้สินหมุนเวียนอื่นๆ จำนวน 9,832,701.39 บาท ส่วนใหญ่เป็นรายการค่าโทรศัพท์ ค่าจ้าง 3,759,04.93 บาท และค่าใช้จ่ายในการใช้ระบบสัญญาณดาวเทียมค่าจ้าง 6,073,655.46 บาท ซึ่งค่าใช้จ่ายเหล่านี้เป็นค่าใช้จ่ายรวมของ กฟผ. แต่บันทึกบัญชีเป็นของหน่วยงานผู้รับผิดชอบดูแลค่าใช้จ่ายนั้นๆ

ประเด็นปัญหาที่ตรวจพบจากการวิเคราะห์งบกำไรขาดทุน

งบกำไรขาดทุนของหน่วยธุรกิจวิศวกรรม สำหรับปี สิ้นสุดเพียงวันที่ 30 กันยายน 2544 มียอดขาดทุนสุทธิสิ้นงวดเป็นจำนวนถึง 82,630,205.14 บาท จากการวิเคราะห์และสัมภาษณ์ผู้ปฏิบัติงานของหน่วยธุรกิจวิศวกรรม พบว่ามีสาเหตุเนื่องจาก

1. รายได้จากการดำเนินงานมียอดเป็นจำนวน 2,017,941.05 บาท ในขณะที่ต้นทุนจากการดำเนินงานมียอดเป็นจำนวน 2,901,350.39 บาท ทำให้เกิดขาดทุนเบื้องต้น 883,409.34 บาท ทั้งนี้สาเหตุเนื่องจากข้อกำหนดของระบบบัญชีในคู่มือการบัญชีหน่วยธุรกิจวิศวกรรมระบุว่าให้คิดรายได้ของงานแต่ละงานที่ทำด้วยยอดตามประมาณการที่ตั้งไว้ ในขณะที่ต้นทุนจากการดำเนินงานเป็นต้นทุนจริงที่เกิดขึ้น

2. ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของหน่วยธุรกิจวิศวกรรมมียอดสูงถึง 82,016,269.30 บาท สาเหตุส่วนใหญ่เนื่องมาจากค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับพนักงาน ซึ่งมียอดรวมถึง 66,411,175.17 บาท หรือร้อยละ 80.24 ของค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งหมด นอกจากนี้ยังมีค่าใช้จ่ายส่วนรวมของ กฟผ. ซึ่งนำมาบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายของหน่วยงานที่มีหน้าที่ดูแลรับผิดชอบคือค่าใช้จ่ายในการใช้ระบบสัญญาณดาวเทียมจำนวน 6,073,655.46 บาท และค่าโทรศัพท์จำนวน 3,759,045.93 บาท

ปัญหาในการจัดทำระบบบัญชีของหน่วยธุรกิจวิศวกรรม

จากการศึกษาวิธีปฏิบัติทางบัญชีและงบการเงินของหน่วยธุรกิจวิศวกรรม ณ 30 กันยายน 2544 ประเด็นปัญหาที่วิเคราะห์ได้พบว่า ข้อมูลที่นำมาใช้ในการจัดทำบัญชีของหน่วยธุรกิจด้วยหลักเกณฑ์คู่มือวิธีปฏิบัติทางบัญชีโดยมีเงื่อนไขว่าต้องอยู่ภายใต้ระบบบัญชีเดิมที่ กฟผ. ปฏิบัติอยู่นั้นยังไม่เหมาะสม เพราะผลการดำเนินงานที่ได้จากการบันทึกบัญชีไม่สะท้อนผลการดำเนินงานที่แท้จริงของหน่วยธุรกิจ เนื่องจาก

1. ปัญหาการวางระบบบัญชีของหน่วยธุรกิจวิศวกรรม ซึ่งไม่สามารถดำเนินการโดยเอกเทศได้ เนื่องจากไม่สามารถแยกฐานข้อมูลออกจากระบบสารสนเทศของ กฟผ. ต้องใช้เอกสารร่วมกัน และยังไม่สามารถเปลี่ยนแปลงวิธีการปฏิบัติงานของตนเองได้เนื่องจากติดขัดด้วยกฎ ระเบียบ ข้อบังคับ จึงทำให้ไม่มีอิสระในการดำเนินงาน

2. ปัญหาในเรื่องการบันทึกค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของ กฟผ. กล่าวคือ หน่วยงานที่สังกัดอยู่ในสำนักงานกลางมีเป็นจำนวนมาก ดังนั้นค่าใช้จ่ายบางประเภทที่ต้องจ่ายให้กับบุคคลภายนอกซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายรวมของทั้งองค์กร เช่น ค่าน้ำประปา ค่าไฟฟ้า ค่าใช้จ่ายในการใช้ระบบสัญญาณดาวเทียม ฯลฯ ถูกบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายของหน่วยงานผู้ดูแลรับผิดชอบเพื่อสะดวกในการจัดทำงบประมาณค่าใช้จ่ายประจำปี เนื่องจากหน่วยงานผู้ดูแลจะเป็นผู้ทราบข้อมูลและนโยบายของผู้บริหารที่จะให้ดำเนินการเกี่ยวกับเรื่องนั้นๆ ดังนั้นเมื่อ กฟผ. มีการเปลี่ยนแปลงองค์กรโดยแยกหน่วยงานบางส่วนที่อยู่ในสำนักงานกลางออกเป็นหน่วยธุรกิจจึงทำให้มีผลกระทบเกี่ยวกับเรื่องข้อมูลดังกล่าวด้วย เนื่องจากบางหน่วยงานที่ต้องรับผิดชอบดูแลค่าใช้จ่ายส่วนรวมขององค์กรถูกแยกออกมาเพื่อเป็นหน่วยงานในสังกัดหน่วยธุรกิจจึงทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ

3. ปัญหาในการกำหนดรายได้ของหน่วยธุรกิจวิศวกรรม เนื่องจากคู่มือการบัญชีของหน่วยธุรกิจวิศวกรรมได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการคิดรายได้โดยถือว่ารายได้จะมียอดเท่ากับประมาณการที่จัดทำขึ้น ซึ่งเป็นผลมาจากยังไม่มีจรรยาบรรณระหว่างผู้บริหารถึงการดำเนินการในเรื่องต่างๆ และถือว่าในทางปฏิบัติค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงไม่สามารถเบิกได้เกินประมาณการที่ตั้งไว้และประมาณการในการกำหนดต้นทุนงานต่างๆ ยังไม่เป็นมาตรฐานเดียวกัน กล่าวคือแต่ละหน่วยงานสามารถกำหนดประมาณการของงานต่างๆ ได้เอง ซึ่งรายได้ตามประมาณการเหล่านี้ยังไม่ได้มีการบวกส่วนเพิ่มของค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานประเภทอื่นๆ ไว้ด้วย จึงทำให้ผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุนสำหรับปีสิ้นสุดเพียงวันที่ 30 กันยายน 2544 ของหน่วยธุรกิจวิศวกรรมมีผลขาดทุน

ปัญหาทั้งหมดที่กล่าวข้างต้นเห็นควรได้รับการแก้ไขในเรื่องของนโยบายผู้บริหาร ระบบบัญชี และข้อมูลในการบันทึกบัญชี ดังนั้นการศึกษาครั้งนี้จึงมุ่งเน้นในเรื่องของการแก้ไขการวางระบบบัญชี การวิเคราะห์เกี่ยวกับการปันส่วนค่าใช้จ่าย (Cost Allocation) และการกำหนดราคาโอน (Transfer Price) โดยเน้นการศึกษาจากการใช้แนวคิดทฤษฎีในการวิเคราะห์และเสนอแนะ

ปัญหาการวางระบบบัญชีและแนวทางในการแก้ไขของหน่วยธุรกิจวิศวกรรม

หน่วยธุรกิจวิศวกรรมมีการบันทึกบัญชีด้วยหลักเกณฑ์เช่นเดียวกับการบันทึกบัญชีของ กฟภ. ทำให้ไม่สามารถดำเนินการเป็นเอกเทศได้เนื่องจากปัญหาด้านระบบสารสนเทศ ดังนั้นจึงทำให้วิธีปฏิบัติทางบัญชีไม่สามารถเป็นไปตามระบบที่ควรเป็นได้

ปัญหาในการวางระบบบัญชี

จากการศึกษาคู่มือการบันทึกบัญชีของหน่วยธุรกิจวิศวกรรม พบประเด็นปัญหาลำดับขั้นของการวางระบบบัญชียังไม่เหมาะสม ดังนี้

1. รูปแบบของกิจการของ กฟภ. กับหน่วยธุรกิจวิศวกรรม มีวัตถุประสงค์และขอบเขตของงานที่แตกต่างกัน รายการของธุรกิจมีขนาดและลักษณะที่แตกต่างกันจึงทำให้ลำดับประเภทรายได้และค่าใช้จ่ายแตกต่างกันไปด้วย ซึ่งทำให้เกิดผลกระทบต่อการบันทึกบัญชีและการควบคุมภายในของรายการต่างๆ ไม่เหมาะสม

2. เอกสารที่ใช้ในการบันทึกรายการต่างๆ ของ กฟภ. กับหน่วยธุรกิจวิศวกรรมใช้วิธีถ่ายสำเนาเอกสารไปบันทึกบัญชีเนื่องจากเป็นเอกสารชุดเดียวกันทำให้มีปัญหาในการบันทึกบัญชี อาจได้รับเอกสารล่าช้า ไม่ครบถ้วน ฯลฯ นอกจากนั้นสมุดลงรายการเบื้องต้นที่ใช้ลงรายการที่เกิดขึ้นครั้งแรก กฟภ. จะมีเฉพาะสมุดรายวันทั่วไปไม่ได้มีการแยกเป็นสมุดรายวันซื้อ สมุดรายวันขาย สมุดรายวันรายได้ ฯลฯ

3. รายงานอื่นๆ ยังไม่ได้มีการจัดทำนอกจากงบดุล งบกำไรขาดทุน และงบกำไรสะสม เท่านั้น

แนวทางในการแก้ไข

จากการศึกษาพบปัญหาที่เกิดขึ้นดังกล่าว เมื่อพิจารณาตามแนวคิดทฤษฎีเรื่องระบบบัญชีแล้ว สมควรที่หน่วยธุรกิจวิศวกรรมจะได้มีการปรับปรุงลำดับขั้นของการวางระบบบัญชีของหน่วยธุรกิจวิศวกรรมให้เหมาะสมใหม่กล่าวคือ

1. การที่รูปแบบของกิจการต่างกัน เนื่องจาก กฟภ. เป็นองค์กรที่ถูกจำกัดผลกำไร เนื่องจากเป็นกิจการสาธารณูปโภค แต่หน่วยธุรกิจวิศวกรรมที่จัดตั้งขึ้นเพื่อการแยกตัวออกจาก กฟภ. ในอนาคตจะแยกเป็นบริษัทซึ่งดำเนินการในลักษณะของการมุ่งหวังผลกำไร นอกจากนี้รายการของธุรกิจมีขนาดและลักษณะแตกต่างกันเป็นอย่างมาก เนื่องจาก กฟภ. เป็นองค์กรที่มีขนาดใหญ่มาก รายได้หลักคือรายได้ค่ากระแสไฟฟ้าที่ได้รับจากลูกค้าทั่วประเทศยกเว้นกรุงเทพมหานคร นนทบุรี และสมุทรปราการเท่านั้น ในขณะที่หน่วยธุรกิจวิศวกรรมเป็นหน่วยงานขนาดเล็กมีไม่กี่หน่วยงานที่สำนักงานกลางรายได้หลัก คือ การให้บริการด้านการสำรวจ ออกแบบ ประเมินการวัสดุอุปกรณ์ ในงานก่อสร้างสถานีไฟฟ้า ระบบสายส่ง และระบบจำหน่ายไฟฟ้า ประเภทรายได้และค่าใช้จ่ายรวมทั้งจำนวนรายการที่สำคัญก็แตกต่างกัน ดังนั้นในการวางระบบบัญชีของกิจการแต่ละประเภทจึงจำเป็นต้องมีการจัดประเภทรายการส่วนใหญ่ที่เกิดขึ้นก่อนเพื่อจะกำหนดวิธีจดบันทึกบัญชีและการควบคุมภายในสำหรับรายการเหล่านั้นได้อย่างเหมาะสม

2. เอกสารที่ใช้ในการบันทึกบัญชีของหน่วยธุรกิจวิศวกรรม ควรจะได้มีการแยกเอกสารให้เห็นอย่างเด่นชัดตั้งแต่แรกเพื่อจะได้ไม่มีปัญหาในการคัดเลือกเอกสารเพื่อบันทึกบัญชี

3. ควรมีการจัดทำรายงานอื่นๆ เพิ่มเติม เนื่องจากถ้าหน่วยธุรกิจแยกตัวเป็นหน่วยงานอิสระแล้ว มาตรฐานบัญชีจะมีการกำหนดรายงานที่ต้องจัดทำ คือ งบดุล งบกำไรขาดทุน งบกระแสเงินสด นโยบายการบัญชีและหมายเหตุประกอบงบการเงิน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ หรืองบกำไรแบบเบ็ดเสร็จงบใดงบหนึ่ง นอกจากนี้ยังควรมีการจัดทำรายงานภายในตามความต้องการของผู้บริหารด้วย

การดำเนินงานของหน่วยธุรกิจวิศวกรรมในปัจจุบันยังไม่มีอำนาจอิสระในการบริหารงาน การจัดซื้อจัดจ้าง การตัดสินใจ การชำระเงิน ฯลฯ ยังอยู่ภายใต้ความรับผิดชอบของ กฟภ. ทั้งหมด ทำให้การดำเนินงานของหน่วยธุรกิจวิศวกรรมไม่เป็นไปวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งและการปรับเปลี่ยนโครงสร้างขององค์กร ซึ่งกำหนดให้หน่วยธุรกิจวิศวกรรมเป็นศูนย์กำไรเทียม (Artificial Profit Center) มีอิสระการดำเนินงานเอง สามารถควบคุมรายได้ค่าใช้จ่ายของตนเองได้ แต่การพิจารณาการลงทุนยังอยู่ในอำนาจของ กฟภ. ดังนั้นเมื่อพิจารณาจากผลการประกอบการของหน่วยธุรกิจ

วิศวกรรม ณ 30 กันยายน 2544 การบริหารที่ยังไม่มีการเปลี่ยนแปลงและแนวคิดทฤษฎีที่ทำการศึกษารวมเห็นควรให้หน่วยธุรกิจวิศวกรรมเป็นศูนย์ต้นทุน (Cost Center) ปฏิบัติงานภายใต้ความรับผิดชอบทั้งหมดของ กฟภ. เหมือนเดิม ยกเว้นจะได้มีการกระจายอำนาจมอบหมายงานให้เป็นไปตามโครงสร้างที่กำหนด ในกรณีนี้เห็นควรให้หน่วยธุรกิจวิศวกรรมจัดระบบบัญชีใหม่ที่เป็นเอกเทศของตนเอง โดยดำเนินการดังนี้

1. ศึกษาลักษณะของหน่วยธุรกิจ รูปแบบและรายการทางบัญชีของหน่วยธุรกิจ
2. ร่างระบบบัญชีใหม่โดยการกำหนดแบบฟอร์มหรือเอกสารที่จะใช้สำหรับบันทึกรายการต่างๆ ของหน่วยธุรกิจให้เหมาะสม
3. กำหนดสมุดบัญชีซึ่งประกอบด้วยสมุดรายวันและบัญชีแยกประเภท โดยจำนวนสมุดรายวันและบัญชีแยกประเภทจะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับปริมาณของงานและจำนวนพนักงาน
4. กำหนดรายงานที่จะต้องนำเสนอ โดยพิจารณาถึงผลประโยชน์ที่จะได้จากข้อมูล
5. กำหนดวิธีปฏิบัติงานโดยการจัดทำระบบงาน (Work Flow) ทุกระบบที่เกี่ยวข้องพร้อมคู่มือการปฏิบัติงาน และจัดทำคู่มือใหม่ให้ถือปฏิบัติ

ทั้งนี้โดยมีการพิจารณาระบบบัญชีของ กฟภ. ด้วย เพื่อสะดวกในการรวมงบการเงิน (Consolidation) ของ กฟภ. กับหน่วยธุรกิจวิศวกรรม ในการจัดวางระบบบัญชีใหม่ของหน่วยธุรกิจนั้นควรจะมีหลักการและมาตรฐานที่เป็นที่ยอมรับกัน โดยทั่วไปและมีการควบคุมทางบัญชีอย่างเหมาะสม

ปัญหาในการบันทึกค่าใช้จ่ายและแนวทางในการแก้ไขของหน่วยธุรกิจวิศวกรรม

คู่มือหน่วยธุรกิจวิศวกรรมได้แบ่งค่าใช้จ่ายของหน่วยธุรกิจออกเป็น 3 ประเภทคือ ต้นทุนงาน ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน และค่าใช้จ่ายไม่เกี่ยวกับการดำเนินงาน

ปัญหาในการบันทึกค่าใช้จ่าย

การบันทึกค่าใช้จ่ายของหน่วยธุรกิจวิศวกรรมจะบันทึกเฉพาะค่าใช้จ่ายทางตรงที่สามารถระบุได้ว่าเป็นค่าใช้จ่ายของหน่วยธุรกิจวิศวกรรมเท่านั้น ส่วนค่าใช้จ่ายอื่นที่ยังไม่มีการบันทึกเนื่องจากยังไม่มีกำหนดหลักเกณฑ์ในการบันทึกส่วนค่าใช้จ่ายนั้น แบ่งเป็น 2 ประเภท คือ

1. ค่าใช้จ่ายทางตรงของแต่ละหน่วยงานที่ยังไม่ได้กระจายมาให้ เนื่องจากไม่มีการแยกค่าใช้จ่ายจากหน่วยงานเจ้าของเรื่อง ดังแสดงในตารางที่ 4

ตารางที่ 4 ค่าใช้จ่ายทางตรงของแต่ละหน่วยงานที่ยังไม่ได้กระจายจากหน่วยงานผู้รับผิดชอบ

ค่าใช้จ่าย	หน่วยงานผู้รับผิดชอบ
1. ค่าน้ำดื่ม	กองสวัสดิการ
2. ค่าเช่ารถรับ - ส่งพนักงาน	กองอำนวยการ
3. ค่าภาษีและค่าธรรมเนียมการใช้นานพาหนะ	กองอำนวยการ
4. ค่าไปรษณีย์	กองอำนวยการ
5. ค่าเช่าเครื่องคอมพิวเตอร์	กองคอมพิวเตอร์และเครือข่าย

2. ค่าใช้จ่ายทางอ้อมที่หน่วยงานอื่นดำเนินการให้ซึ่งจะบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายของหน่วยงานเจ้าของเรื่อง ซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบและตั้งงบประมาณไว้ ดังแสดงในตารางที่ 5

ตารางที่ 5 ค่าใช้จ่ายทางอ้อมที่หน่วยงานอื่นดำเนินการให้ซึ่งบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายของหน่วยงานผู้รับผิดชอบ

ค่าใช้จ่าย	หน่วยงานผู้รับผิดชอบ
1. ค่าน้ำประปา	กองสวัสดิการ
2. ค่าไฟฟ้า	กองสวัสดิการ
3. ค่าเสื่อมราคา	กองทรัพย์สิน
4. ค่าโทรศัพท์	กองออกแบบและบริการ
5. ค่าใช้จ่ายในการใช้สัญญาควบคุม	กองออกแบบและบริการ

จากค่าใช้จ่ายทั้ง 2 ประเภทดังแสดงในตารางที่ 4 และ 5 จะพบว่าหน่วยธุรกิจวิศวกรรมจะต้องมีการปรับปรุงเกี่ยวกับ ค่าใช้จ่ายที่ได้บันทึกไปแล้วใน 2 ลักษณะ กล่าวคือ ปรับปรุงเพิ่มค่าใช้จ่ายที่หน่วยงานอื่นยังไม่ได้กระจายมาให้ เนื่องจากยังไม่มีมีการแยกค่าใช้จ่ายจากหน่วยงานต้นเรื่องและปรับปรุงลดค่าใช้จ่ายรวมของ กฟภ. ที่หน่วยธุรกิจวิศวกรรมเป็นผู้รับผิดชอบและตั้งงบประมาณไว้

แนวทางในการแก้ไข

จากการศึกษาพบปัญหาที่เกิดขึ้นดังกล่าว เมื่อพิจารณาความเป็นไปได้ในการหาข้อมูลที่จะใช้ในการปันส่วน และหลักเกณฑ์ตามแนวคิดทฤษฎีเรื่องการปันส่วนต้นทุนว่าด้วยหลักเกณฑ์การปันส่วน เพื่อสามารถหาข้อมูลมารองรับได้ในเบื้องต้น ประเมินผลการดำเนินงานได้ใกล้เคียงกับความจริง และสามารถควบคุมความอยู่รอดของหน่วยธุรกิจวิศวกรรมได้ จะแบ่งค่าใช้จ่ายเป็น 2 ประเภท คือ

1. ค่าใช้จ่ายทางตรงที่สามารถระบุโดยตรงเข้าสู่หน่วยงานที่เหมาะสมได้ แต่ในทางปฏิบัติ ถูกระบุเข้าสู่หน่วยงานที่ทำหน้าที่รับผิดชอบดูแลค่าใช้จ่ายนั้น ดังแสดงในตารางที่ 6
- ตารางที่ 6 ค่าใช้จ่ายทางตรงที่สามารถระบุโดยตรงเข้าสู่หน่วยงานที่เหมาะสม**

ค่าใช้จ่าย	หลักเกณฑ์ในการปันส่วน
1. ค่าน้ำดื่ม	- จำนวนขวดที่หน่วยงานใช้ x ราคาต่อขวด
2. ค่าเช่ารถรับ - ส่งพนักงาน	- ค่าเช่ารถรับส่ง x จำนวนพนักงานของหน่วยงาน จำนวนพนักงานที่ใช้บริการรถรับส่งทั้งหมด
3. ค่าภาษีและค่าธรรมเนียมการใช้ยานพาหนะ	- ประเภทและน้ำหนักรถ โดยเก็บข้อมูลจากรายงานของกองอำนวยการ
4. ค่าไปรษณีย์	- น้ำหนักเอกสารตามประเภทที่ส่งของแต่ละหน่วยงาน โดยเก็บข้อมูลจากรายงานของกองอำนวยการ
5. ค่าเช่าเครื่องคอมพิวเตอร์	- จำนวนเครื่องคอมพิวเตอร์ของแต่ละหน่วยงานใช้ x ราคาเช่าต่อเครื่อง โดยเก็บข้อมูลจากรายงานการเช่าเครื่องคอมพิวเตอร์ของกองคอมพิวเตอร์และเครือข่าย

2. ค่าใช้จ่ายทางอ้อมที่สามารถกำหนดหลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายได้ แต่ในทางปฏิบัติ ยังไม่ได้กำหนด ดังแสดงในตารางที่ 7

ตารางที่ 7 ค่าใช้จ่ายทางอ้อมที่สามารถกำหนดหลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายได้

ค่าใช้จ่าย	หลักเกณฑ์ในการปันส่วน
1. ค่าน้ำประปา	- $\frac{\text{ค่าน้ำประปา} \times \text{จำนวนพนักงานของหน่วยงาน}}{\text{พนักงานในส่วนกลาง} - \text{พนักงานกองคลังพัสดุ}}$
2. ค่าไฟฟ้า	- $\frac{\text{พื้นที่ของหน่วยงาน} \times \text{ค่าไฟฟ้า}}{\text{พื้นที่ทั้งหมด}}$
3. ค่าเสื่อมราคา	- จำนวนทรัพย์สิน จำนวนพื้นที่ของแต่ละหน่วยงาน โดยเก็บข้อมูลจากรายงานค่าเสื่อมราคาของกองทรัพย์สิน
4. ค่าโทรศัพท์	- หมายเลขโทรศัพท์ของแต่ละหน่วยงาน โดยเก็บข้อมูลจากรายงานบันทึกการใช้โทรศัพท์ของกองออกแบบและบริการ และใบสำคัญจ่ายค่าโทรศัพท์
5. ค่าใช้จ่ายในการใช้สัญญาณดาวเทียม	- $\frac{\text{ค่าเช่าระบบสัญญาณดาวเทียม}}{\text{จำนวนหน่วยงานที่ใช้}}$

จากข้อมูลของหน่วยงานที่แยกออกไปเป็นหน่วยธุรกิจวิศวกรรมซึ่งผู้ศึกษาได้ใช้เป็นตัวอย่างในการศึกษา โดยใช้ข้อมูลจากรายงานทางการเงินของเดือน เมษายน 2544 ถึง กันยายน 2544 ก่อนการปันส่วนมาปรับปรุงด้วยหลักเกณฑ์ในการปันส่วนตามแนวคิดและทฤษฎีจะได้ค่าใช้จ่ายในการปันส่วนและค่าใช้จ่ายหลังการปันส่วนของหน่วยธุรกิจวิศวกรรมดังแสดงในตารางที่ 8

ตารางที่ 8 ค่าใช้จ่ายของหน่วยธุรกิจวิศวกรรม เดือนเมษายน - กันยายน 2544 ก่อนการปันส่วน
และหลังการปันส่วน

รหัสบัญชี	ชื่อบัญชี	ค่าใช้จ่าย		
		ก่อนการปันส่วน	ปันส่วน	หลังการปันส่วน
400100	เงินเดือนพนักงาน	39,117,135.43	-	39,117,135.43
400200	เงินเดือนพนักงานทดลองงาน	32,072.90	-	32,072.90
400300	เงินเดือนพนักงานตักเบ็ก	953,600.96	-	953,600.96
400900	ค่าแรง เงินเดือน และค่าตอบแทนการทำงานอื่นๆ	1,000.00	-	1,000.00
401000	เงินช่วยเหลือค่ารักษาพยาบาลของพนักงาน	860,633.01	-	860,633.01
401100	เงินช่วยเหลือค่ารักษาพยาบาลของครอบครัว	1,690,247.96	-	1,690,247.96
401200	เงินช่วยเหลือค่ากระแสไฟฟ้า	6,375,385.29	-	6,375,385.29
401400	เงินช่วยเหลือค่าเล่าเรียนบุตร	546,662.00	-	546,662.00
401500	เงินช่วยเหลือบุตร	53,850.00	-	53,850.00
401700	เงินตอบแทนพิเศษกรณีพนักงานเกษียณก่อนอายุ	11,949,566.39	-	11,949,566.39
401900	เงินช่วยเหลืออื่นๆ	8,000.00	-	8,000.00
402300	ค่าล่วงเวลา	895,135.50	-	895,135.50
404100	เงินสมทบกองทุนสงเคราะห์ผู้ปฏิบัติงาน กฟผ.	188,089.50	-	188,089.50
405000	เงิน กฟผ.จ่ายสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ	3,739,136.97	-	3,739,136.97
420000	ค่าวัสดุสำหรับซ่อมแซม	313,302.72	-	313,302.72
421000	ค่าขนส่ง	1,134.00	-	1,134.00
423000	ค่าซ่อมแซม	94,647.00	-	94,647.00
424100	ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดที่เกี่ยวกับงานด้านช่าง	5,995.55	-	5,995.55
424200	ค่าจ้างเหมาคนงานรายวัน	278,240.49	-	278,240.49
424500	ค่าน้ำประปาและน้ำดื่ม	-	116,649.28	116,649.28
424600	ค่าไฟฟ้า	-	582,207.70	582,207.70
424700	ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดในสำนักงาน	25,989.84	-	25,989.84
424800	ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดในการบำรุงรักษาบริเวณสำนักงาน	822.43	-	822.43
424900	ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดอื่นๆ - ค่าเช่ารถรับ - ส่งพนักงาน	475,133.60	115,036.21	590,169.81
425000	ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับยานพาหนะ - ค่าน้ำมันรถยนต์	304,670.01	-	304,670.01
425100	ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับยานพาหนะ - ค่าซ่อมแซมและอื่นๆ	170,753.83	-	170,753.83

ตารางที่ 8 (ต่อ)

รหัสบัญชี	ชื่อบัญชี	ค่าใช้จ่าย		
		ก่อนการปันส่วน	ปันส่วน	หลังการปันส่วน
425200	ค่าภาษีและค่าธรรมเนียมการใช้ยานพาหนะ	-	8,595.50	8,595.50
425300	ค่าเช่ายานพาหนะ	1,131,174.00	-	1,131,174.00
440000	ค่าเสื่อมราคาประจำงวด	-	7,574,454.78	7,574,454.78
451000	ค่าพาหนะเบียดเส้นทางของพนักงาน	1,030,720.78	-	1,030,720.78
470100	ค่าไปรษณีย์	4,988.00	8,821.00	13,809.00
470300	ค่าโทรศัพท์และบริการ	2,083,618.93	(1,902,398.87)	181,220.06
470400	ค่าโทรศัพท์ทางไกล	1,966,237.00	(1,856,647.06)	109,589.94
470500	ค่าโทรศัพท์เคลื่อนที่แบบมือถือ	89,172.00	-	89,172.00
470600	ค่าใช้จ่ายในการใช้ระบบสัญญาณดาวเทียม	6,311,000.04	(6,082,476.46)	228,523.58
470900	ค่าไปรษณีย์และสื่อสารประเภทอื่นๆ	110,391.55	-	110,391.55
471000	ค่าวัสดุที่ใช้ในสำนักงาน	848,567.46	-	848,567.46
472400*	ค่าเช่าเครื่องคอมพิวเตอร์	-	-	-
472500	ค่าเช่าเครื่องถ่ายเอกสาร	339,626.14	-	339,626.14
473500	ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการประชาสัมพันธ์และค่าเลี้ยงรับรอง	952.33	-	952.33
473900	ค่าใช้จ่ายทั่วไปในการดำเนินงานอื่นๆ	6,047.00	-	6,047.00
475300	ค่าใช้จ่ายในการประชุมชี้แจง	12,568.69	-	12,568.69
	รวม	82,016,269.30	(1,435,757.92)	80,580,511.38

* หน่วยธุรกิจวิศวกรรมไม่มีการเช่าเครื่องคอมพิวเตอร์

จากการศึกษาข้อมูลรายงานทางการเงินของหน่วยธุรกิจวิศวกรรม และหลักเกณฑ์ในการปันส่วนตามแนวคิดและทฤษฎี พบว่าเมื่อนำหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมไปใช้ในการปันส่วนแล้ว ค่าใช้จ่ายของหน่วยธุรกิจวิศวกรรมจะเปลี่ยนไปจากเดิม 82,016,269.30 บาท เป็น 80,580,511.38 บาท จะพบว่ามียอดค่าใช้จ่ายลดลงจากการปันส่วนจำนวน 1,435,757.92 บาท ซึ่งจะสะท้อนถึงต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่แท้จริงของหน่วยธุรกิจวิศวกรรมยิ่งขึ้น

ปัญหาในการบันทึกรายได้และแนวทางในการแก้ไขของหน่วยธุรกิจวิศวกรรม

รายได้ของหน่วยธุรกิจวิศวกรรมกำหนดตามลักษณะ โครงสร้างของแต่ละหน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบ โดยรายได้ส่วนใหญ่เกิดจากการให้บริการด้านออกแบบ ตรวจสอบ ทดสอบ ควบคุมงาน และติดตั้งระบบแก่หน่วยงานต่างๆ

ปัญหาในการบันทึกรายได้

จากคู่มือการบัญชีหน่วยธุรกิจวิศวกรรม การกำหนดรายได้ของหน่วยธุรกิจเกิดจากการจัดทำประมาณการต้นทุนของงานที่เกิดขึ้นว่าประกอบด้วยค่าวัสดุประมาณเท่าใด ค่าแรงทางตรงประมาณเท่าใด และค่าใช้จ่ายทางอ้อม 5% ของค่าวัสดุบวกกับค่าแรงทางตรง เมื่อได้รับแจ้งว่างานเสร็จจะนำประมาณการของงานนั้นๆ มาบันทึกบัญชีเป็นรายได้ของงานนั้นๆ จะเห็นได้ว่าถ้าหน่วยธุรกิจวิศวกรรมยังรับรู้รายได้ด้วยวิธีดังกล่าวก็ไม่สามารถดำเนินงานต่อไปได้ ถึงแม้ว่าหน่วยธุรกิจวิศวกรรมจะดำเนินงานอย่างมีประสิทธิภาพ รายได้ที่เกิดขึ้นก็จะครอบคลุมเพียงต้นทุนขายซึ่งก่อให้เกิดกำไรขั้นต้นเท่านั้น แต่กำไรนั้นจะไม่สามารถครอบคลุมส่วนของค่าใช้จ่ายดำเนินงานและค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เหลือได้ เนื่องจากการกำหนดรายได้ที่ปฏิบัติอยู่ไม่ได้ครอบคลุมในส่วนค่าใช้จ่ายดังกล่าวด้วย กล่าวคือพิจารณาในแง่เฉพาะการผลิตหรือการบริการเท่านั้น โดยไม่ได้พิจารณาถึงค่าใช้จ่ายทั้งหมด (Full Cost) และไม่ได้มีการบวกส่วนเพิ่ม (Mark-up) จึงเป็นสาเหตุที่ทำให้สามารถสรุปได้ว่าถ้าหน่วยธุรกิจวิศวกรรมไม่ปรับปรุงวิธีการกำหนดรายได้ใหม่ ผลการดำเนินงานของหน่วยธุรกิจวิศวกรรมก็จะเกิดแต่ผลขาดทุนตลอดไป ถึงแม้ว่าการดำเนินงานที่แท้จริงจะมีประสิทธิภาพก็ตามทำให้วัดผลการดำเนินงานที่แท้จริงของหน่วยธุรกิจไม่ได้เนื่องจากระบบไม่เหมาะสมจะมีผลทำให้หน่วยธุรกิจวิศวกรรมเปลี่ยนสภาพจากศูนย์กำไร (Profit Center) เป็นศูนย์ต้นทุน (Cost Center)

แนวทางในการแก้ไข

จากลักษณะของหน่วยธุรกิจวิศวกรรม ซึ่งจัดศูนย์ความรับผิดชอบเป็นศูนย์กำไร (Profit Center) และอาจจะเป็นศูนย์ลงทุน (Investment Center) โดยมีอำนาจตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายต่างๆ ที่ก่อให้เกิดรายได้และต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายต่างๆ ในการดำเนินงานเพื่อให้ได้มาซึ่งกำไร ดังนั้นเพื่อให้สามารถแสดงข้อมูลทางบัญชีได้ถูกต้องและสมบูรณ์เมื่อมีการดำเนินการในเรื่องของการปันส่วนต้นทุน (Cost Allocation) ครบแล้วจะต้องมีการกำหนดในเรื่องของราคาโอน (Transfer Price) เนื่องจากหน่วยธุรกิจวิศวกรรมกับ กฟผ. และหน่วยธุรกิจอื่นจะมีการให้บริการระหว่างกัน

จากแนวคิดดังกล่าวมาเมื่อนำมาวิเคราะห์ร่วมกับข้อมูลของค่าใช้จ่ายหลังการปันส่วนค่าใช้จ่ายตามตารางที่ 8 แล้ว จะพบปัญหาในการกำหนดราคาโอนในแต่ละกรณีดังนี้

1. การกำหนดราคาโอนโดยใช้ต้นทุนเป็นเกณฑ์ (Cost-based transfer price)

การกำหนดราคาโอนในลักษณะนี้เหมาะสมต่อศูนย์ต้นทุน (Cost Center) เนื่องจากการวัดผลดำเนินงานไม่ได้รวมถึงรายได้หรือกำไร แต่หน่วยธุรกิจเป็นหน่วยงานที่เป็นศูนย์การลงทุน (Investment Center) ในแง่โครงสร้างของการปรับเปลี่ยนองค์กร ดังนั้นการกำหนดราคาโอนด้วยวิธีนี้จึงไม่เหมาะสม แต่ด้วยเหตุผลที่ว่า การปฏิบัติงานจริงยังไม่เปลี่ยน ไปจึงทำให้คู่มือการบัญชีของหน่วยธุรกิจวิศวกรรมใช้วิธีนี้ในทางปฏิบัติไปก่อน ซึ่งถ้ามีการใช้วิธีนี้ในการกำหนดราคาโอนต่อไป จะต้องมีการพิจารณาในเรื่องการกำหนดต้นทุน และการกำหนดต้นทุนบวกส่วนเพิ่มใหม่ดังนี้

การกำหนดต้นทุน ต้นทุนที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการกำหนดราคาโอนประกอบด้วย

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

จากการวิเคราะห์พบว่า การใช้ต้นทุนจริงจะมีปัญหาต่อการกำหนดราคาโอน เนื่องจากหน่วยงานที่ทำหน้าที่ให้บริการ ไม่มีเหตุผลจูงใจในการประหยัดต้นทุนเพราะสามารถผลักภาระไปให้ผู้รับบริการได้และหน่วยงานผู้รับบริการไม่ได้เปรียบเทียบกับราคาตลาดภายนอกกิจการ นอกจากนี้ การใช้ต้นทุนมาตรฐานหรือประมาณการก็พบว่าควรจะมีการแก้ไข เนื่องจากหลักการในการกำหนดประมาณการของ กฟภ. กำหนดไว้ว่าการจ่ายค่าใช้จ่ายใดๆ ก็ตามจะต้องมีประมาณการที่ได้ตั้งไว้ และงบกำไรขาดทุนสำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 2544 ปรากฏผลว่ารายได้น้อยกว่าต้นทุนจริงที่เกิดขึ้นจึงไม่เหมาะสม ควรจะมีการปรับปรุงในเรื่องของประมาณการใหม่

1.2 ต้นทุนรวม (Full Cost)

จากการวิเคราะห์พบว่า การกำหนดรายได้ของหน่วยธุรกิจให้เท่ากับประมาณการเท่านั้นจึงยังไม่ครอบคลุมค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานอื่นๆ ด้วย จึงเป็นผลให้รายได้ของหน่วยธุรกิจต่ำกว่าที่ควรจะเป็น

ดังนั้นถ้าหน่วยธุรกิจวิศวกรรมจะใช้ราคา โอน โดยใช้ต้นทุนเป็นเกณฑ์นั้นจะต้องมีการแก้ไขในเรื่องดังต่อไปนี้

1. การแก้ไขในเรื่องของประมาณการที่ต้องมีการพิจารณาการกำหนดต้นทุนมาตรฐานใหม่

2. การพิจารณาข้อมูลที่จะนำมาเพิ่มเติมในการกำหนดราคาในส่วนของค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน เพื่อให้ต้นทุนที่ใช้ในการพิจารณาเป็นต้นทุนรวม

3. การกำหนดต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม เพื่อให้หน่วยธุรกิจสามารถอยู่รอดได้ ซึ่งน่าจะมีปัญหาจากหน่วยงานผู้รับบริการ เนื่องจากการกำหนดด้วยวิธีนี้ไม่มีการพิจารณาจากราคาตลาด ซึ่งจะก่อให้เกิดปัญหาขึ้นได้เมื่อหน่วยธุรกิจวิศวกรรมแยกตัวออกจาก กฟภ. แล้ว

2. การกำหนดราคาโอนโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ (Market-based transfer price)

การวัดผลการดำเนินงานในรูปของศูนย์กำไร (Profit Center) หรือศูนย์การลงทุน (Investment Center) ราคาโอนที่เหมาะสมที่สุดคือ ราคาตลาด เนื่องจากทั้งผู้ซื้อและผู้ขายสามารถตัดสินใจได้อย่างเป็นอิสระเสมือนกับการติดต่อธุรกิจกับบุคคลภายนอก และเกิดความเป็นธรรมต่อผู้ซื้อแทน โขบายของ กฟภ. ในปัจจุบันเกี่ยวกับการจัดตั้งหน่วยธุรกิจเสริมภายในองค์กรยึดหลักการว่าจะให้การสนับสนุนหน่วยธุรกิจเพื่อให้สามารถอยู่รอดได้โดยไม่มีการปลดพนักงานออกจากงานเพื่อลดต้นทุนลง ทั้งนี้เพื่อเน้นทางด้านขวัญและกำลังใจของพนักงาน ดังนั้นการใช้ราคาตลาดเป็นราคาโอนจึงไม่เหมาะสมสำหรับการปรับเปลี่ยนองค์กรรัฐวิสาหกิจ เนื่องจากต้นทุนที่สูงที่สุดคือค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับพนักงาน (จากตารางที่ 8 จะพบว่าค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับพนักงานสูงถึง 66,411,175.17 บาท หรือร้อยละ 82.42 ของค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน) และการหาข้อมูลเกี่ยวกับราคาตลาดจะทำให้เสียเวลามาก ไม่คุ้มกับการดำเนินการปรับเปลี่ยนองค์กรในระยะแรก ซึ่งถ้า กฟภ. จะใช้ราคาโอนในลักษณะนี้เพื่อกำหนดนโยบายในเรื่องบุคลากรเป็นลำดับแรกว่าจะต้องอยู่รอด เพื่อดูจำนวนบุคลากรที่เหมาะสมและสืบหาข้อมูลของราคาตลาดที่เหมาะสม ในลักษณะนี้ควรจะใช้เมื่อจะแยกหน่วยธุรกิจออกจาก กฟภ. โดยสิ้นเชิง

3. การกำหนดราคาโอนโดยใช้ราคาที่ต่อรองกัน (Negotiated transfer price)

การใช้ราคาต้นทุนและราคาตลาดจะทำให้เกิดความขัดแย้งระหว่างหน่วยงานขึ้นได้ ดังนั้นจึงอาจใช้ราคาที่ต่อรองกันจนเป็นที่พอใจของทั้งสองฝ่ายได้ แต่ข้อเสียของการต่อรองราคาคือ คำนึงถึงผลประโยชน์ของหน่วยงานมากกว่าผลประโยชน์โดยรวมขององค์กร นอกจากนี้ต้องเสียเวลาในการรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลเป็นจำนวนมากเพื่หาราคาที่เหมาะสม เนื่องจากโดยปกติราคาที่ต่อรองกันจะอยู่ในช่วงระหว่างราคาทุนกับราคาตลาด

จากการวิเคราะห์ในการกำหนดราคาโอนของทั้ง 3 วิธีที่กล่าวมา ผู้ศึกษามีความเห็นว่ วิธีที่ดีที่สุดที่จะใช้ในการกำหนดรายได้ของหน่วยธุรกิจวิศวกรรมคือ วิธีต่อรองราคากันเพราะจะทำให้เกิดความเป็นธรรมกับทุกๆ ฝ่าย เนื่องจากราคาซื้อขายในช่วงแรกระหว่างกฟภ.กับหน่วยธุรกิจวิศวกรรมจะเป็นราคาที่น่าจะสูงกว่าราคาตลาดโดยทั่วไป เพราะหน่วยธุรกิจวิศวกรรมเป็นหน่วยงานเดิมของ กฟภ. ซึ่งเป็นรัฐวิสาหกิจ และปัญหาที่ประสบโดยทั่วไปของทุกรัฐวิสาหกิจคือค่าใช้จ่ายพนักงานสูงจะเป็นผลทำให้ต้นทุนการดำเนินงานสูงตามไปด้วย