

บทที่ 10

การบัญชีตามความรับผิดชอบและการกำหนดราคาโอน

การควบคุมการดำเนินงานของกิจการต่าง ๆ นับว่าเป็นหน้าที่ที่สำคัญอย่างยิ่งของผู้บริหาร ด้วยเหตุนี้ฝ่ายบริหารจึงจำเป็นที่จะต้องมีความเข้าใจเกี่ยวกับเทคนิคและวิธีการต่าง ๆ ที่สามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมการดำเนินงานของกิจการได้ เช่น ระบบต้นทุนมาตรฐาน ระบบงบประมาณ การรายงานผลการดำเนินงาน เป็นต้น อำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบในการควบคุมและการตัดสินใจของผู้บริหารแต่ละคน ก็จะมีระดับที่แตกต่างออกไปตาม

ธุรกิจขนาดเล็ก ผู้เป็นเจ้าของสามารถควบคุมดูแลการดำเนินงานในด้านต่าง ๆ ได้อย่างทั่วถึง รวมทั้งสามารถที่จะวางแผนและตัดสินใจในปัญหาต่าง ๆ ได้ แต่เมื่อกิจการขยายใหญ่เกินกว่าที่จะควบคุมดูแลได้โดยลำพัง จึงมีการแบ่งสายงานออกตามหน้าที่ในระดับต่าง ๆ โดยมีหัวหน้างานบังคับบัญชาตามลำดับชั้น เพื่อให้การดำเนินงานของหน่วยงานต่าง ๆ บรรลุเป้าหมายของกิจการ คือ กำไร จึงมีการกำหนดเป้าหมาย และแผนการดำเนินงานและจะต้องมีการควบคุมเพื่อติดตามผลว่าได้เป็นไปตามแผนงานที่วางไว้หรือไม่

การกระทำดังกล่าวนี้ได้ก่อให้เกิดการจัดรูปแบบการบริหารตามศูนย์ความรับผิดชอบ เป็นศูนย์รายได้ ศูนย์ต้นทุน ศูนย์กำไร และศูนย์เงินลงทุน มีการจัดระบบข้อมูลโดยใช้หลักการบัญชีตามความรับผิดชอบ เพื่อรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูล และจัดทำเป็นรายงานการควบคุมและวัดผลการปฏิบัติงานเสนอต่อผู้บริหาร นอกจากนี้ยังมีการกำหนดราคาโอน (Transfer price) ซึ่งเป็นราคาที่กำหนดมูลค่าของสินค้าและบริการในระหว่างศูนย์ความรับผิดชอบต่าง ๆ ของกิจการ

การจัดสายงานและการบัญชีตามความรับผิดชอบ

การจัดสายงานบริหารของกิจการต่าง ๆ อาจจัดได้ 2 รูปแบบ คือ

1. **การจัดสายงานบริหารแบบรวมอำนาจ (Centralization)** เป็นการจัดสายงานบริหารที่ผู้บริหารระดับสูง เป็นผู้วางแผน ควบคุมและตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ ของกิจการ การจัดสายงานบริหารแบบนี้เหมาะสมกับกิจการขนาดเล็ก

2. **การจัดสายงานบริหารแบบกระจายอำนาจ (Decentralization)** เป็นการจัดสายงานที่เจ้าของหรือผู้บริหารระดับสูงได้มอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบตามลำดับชั้นให้กับผู้บริหารหน่วยงานย่อยของกิจการ ผู้บริหารหน่วยงานย่อยหรือผู้จัดการเหล่านี้จะมีส่วนร่วมในการวางแผน ควบคุมและตัดสินใจเรื่องต่าง ๆ ผลจากการที่มีส่วนร่วมในการกำหนดเป้าหมายหรือ

แผนงาน ก็จะต้องรับผิดชอบต่อผลการปฏิบัติงานของตนเอง จึงมีการเปรียบเทียบผลการดำเนินงานจริงกับเป้าหมายว่ามีความแตกต่างหรือไม่ มากน้อยเพียงใด

การบัญชีตามความรับผิดชอบ (Responsibility Accounting) หมายถึง กระบวนการทางการบัญชีที่รวบรวม จัดบันทึก จัดประเภท และจัดทำรายงานข้อมูลป้อนกลับ (feedback information) แก่ฝ่ายบริหาร เพื่อนำไปเปรียบเทียบกับเป้าหมายหรือแผนงานที่ได้วางไว้ว่ามีผลแตกต่างหรือไม่ มากน้อยเพียงใด อาจจะกล่าวได้ว่า การบัญชีเพื่อความรับผิดชอบเกิดขึ้นเพื่อเป็นเครื่องมือในการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงานของฝ่ายบริหารในธุรกิจต่าง ๆ

ลักษณะสำคัญของการบัญชีตามความรับผิดชอบ

1. การจัดโครงสร้างการบริหารของธุรกิจต่าง ๆ ในลักษณะของศูนย์ความรับผิดชอบ
2. จัดระบบการบริหารแบบมีส่วนร่วม ทั้งนี้เพื่อนำไปสู่เป้าหมายรวมขององค์กร ซึ่งโดยทั่วไปก็คือผลกำไรจากการประกอบการ
3. วางระบบบัญชีให้สัมพันธ์กับศูนย์ความรับผิดชอบ
4. กำหนดให้มีการรายงานผลการปฏิบัติงานตามศูนย์ความรับผิดชอบ โดยการบัญชีตามความรับผิดชอบ จะกำหนดให้ส่วนงานแต่ละส่วนงานที่มีขอบเขตอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบแตกต่างกันออกไปเป็นศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Centers) ในบางครั้งบัญชีตามความรับผิดชอบจึงถูกเรียกว่า การบัญชีตามความสามารถในการทำกำไร (Profitability accounting) หรือ **การบัญชีตามกิจกรรม (Activity accounting) มีข้อดีดังนี้**

1. ทำให้เกิดการกระจายอำนาจในการตัดสินใจ
2. ช่วยให้การบริหารงานเป็นไปตามแนวคิดของการบริหารงานโดยวัตถุประสงค์
3. ช่วยกำหนดแนวทางในการวัดและประเมินผลงาน
4. ช่วยสนับสนุนและก่อให้เกิดประสิทธิภาพในการใช้แนวคิดการบริการงาน

ประเภทศูนย์ความรับผิดชอบ

การออกแบบระบบบัญชีตามความรับผิดชอบที่นิยมใช้กันทั่วไป ก็คือ การกำหนดศูนย์ความรับผิดชอบภายใต้รูปแบบขององค์กร ก็คือหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งในองค์กรที่ซึ่งมีส่วนเกี่ยวข้องในการควบคุมต้นทุน รายได้ และเงินลงทุน ด้วยเหตุนี้ศูนย์ความรับผิดชอบจึงสามารถแบ่งได้เป็น

ศูนย์รายได้ (Revenue center) ซึ่งมีหน้าที่และความรับผิดชอบรายได้ เกี่ยวกับการขาย และการเพิ่มยอดขาย เปรียบเทียบระหว่างรายได้ที่เกิดขึ้นจริงกับรายได้ตามงบประมาณ

ศูนย์ต้นทุน (Cost center) ซึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบเฉพาะต้นทุน และค่าใช้จ่ายของกิจการ โดยใช้เกณฑ์ต้นทุนมาตรฐาน (Standard Costs) และงบประมาณยึดหยุ่น

ศูนย์กำไร (Profit center) ซึ่งมีหน้าที่ความรับผิดชอบในส่วนของการขายได้และต้นทุน การวัดผลจะวัดจากกำไรตามวิธีกำไรส่วนเกิน (The contribution approach) โดยให้ความสำคัญในเรื่องการปันส่วนต้นทุน (Cost allocation)

ศูนย์ลงทุน (Investment center) ซึ่งมีความรับผิดชอบในส่วนการขายได้ ต้นทุน และจำนวนเงินลงทุนที่ต้องใช้ในการลงทุนของศูนย์นั้น ๆ การวัดผลการดำเนินงานของศูนย์การลงทุนก็คือ การใช้อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน (Return on investment) และกำไรส่วนเกิน (Residual income)

การกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing)

การขยายกิจการอาจจะออกมาในลักษณะของการเพิ่มสาขาในการดำเนินงานของบริษัท หรือการเพิ่มแผนก หรือบริษัทในเครือ เพื่อนำการผลิตและจำหน่ายสินค้าชนิดอื่น ๆ อีก ดังนั้น โครงสร้างทางการบริหารจึงมีลักษณะเป็นศูนย์กำไร หรือศูนย์ความรับผิดชอบในลักษณะอื่น ๆ กล่าวคือ ศูนย์ต้นทุน ศูนย์รายได้ และศูนย์ลงทุน ซึ่งถือเป็นเครื่องมือที่จะนำมาใช้วัดผลการดำเนินงาน ของผู้บริหารที่ทำหน้าที่รับผิดชอบการบริหารในสาขา แผนก หรือบริษัทย่อยต่าง ๆ ส่วนใดเป็นส่วนที่ผู้จัดการหน่วยงานควบคุมได้ เช่น ค่าเช่าอาคารที่ทำการของสาขาซึ่งเป็นต้นทุนของส่วนงาน แต่ผู้จัดการหน่วยงานไม่สามารถควบคุมได้ เพราะอยู่ในอำนาจอนุมัติของสำนักงานใหญ่ ส่วนต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ และเป็นของสำนักงานใหญ่หรือสำนักงานกลาง ได้แก่ เงินเดือนประธานบริษัท ค่าใช้จ่ายวิจัยผลิตภัณฑ์ แม้จะได้รับข้อมูลแบ่งสรรมาให้แก่สาขาเพื่อคำนวณกำไรสุทธิของสาขาก็ตาม แต่โดยลักษณะของข้อมูลถือว่าไม่ใช่ต้นทุนของสาขาโดยตรง ให้ถือเป็นรายการแยกไว้ต่างหากจากต้นทุนที่ควบคุมได้

เพื่อให้การวัดผลการปฏิบัติงานมีความหมายเด่นชัดมากขึ้น และยังเป็นการจูงใจให้ผู้จัดการหน่วยงานกระตือรือร้นที่จะบริหารหน่วยงานให้มีประสิทธิภาพ จึงมีการเปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานจริงกับหลักเกณฑ์การปฏิบัติงาน จัดการหน่วยงานมีประสิทธิภาพในการทำงานให้บรรลุเป้าหมายที่กิจการต้องการ เช่น ผลิตได้ตามประมาณการที่กำหนด จะทราบข้อมูลเหล่านี้ได้จากการวัดประสิทธิภาพของผู้จัดการหน่วยงานเปรียบเทียบกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้สำหรับหน่วยงาน ปัญหาที่พบในทางปฏิบัติคือ ความยุ่งยากในการกำหนดหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมสำหรับหน่วยงาน

เนื่องจากการวัดผลการปฏิบัติงานของศูนย์รายได้ การพิจารณาเฉพาะยอดขายหรือยอดขายได้ของหน่วยงานเปรียบเทียบกับประมาณการที่กำหนดไว้ โดยไม่สนใจต้นทุนและค่าใช้จ่ายในหน่วยงานการจัดทำรายงานเพื่อควบคุมและวัดผลการปฏิบัติงานของศูนย์ต้นทุน

ศูนย์ต้นทุนมีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในศูนย์ต้นทุน การวัดผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานมุ่งไปที่การรวบรวมต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เป็นของศูนย์โดยตรง จะพิจารณาเฉพาะต้นทุนและค่าใช้จ่ายส่วนที่ผู้จัดการควบคุมได้เท่านั้น คำว่าควบคุมได้นี้ได้แก่ การ

ที่ผู้จัดการเป็นผู้ก่อให้เกิดรายการต้นทุน หรือค่าใช้จ่ายนั้น ๆ ขึ้นมา เช่น สั่งซื้อวัสดุสำนักงาน สั่งจ้างพนักงานพิมพ์ดีด อนุมัติให้ทำล่วงเวลา ซึ่งต้องจ่ายเงินเพิ่มพิเศษ เมื่อสรุปรายละเอียดในการจัดทำรายงานเพื่อวัดผลการทำงานของศูนย์ต้นทุนจะได้ดังนี้

ลักษณะของรายงานมี 2 แบบ คือ

1. รายงานเพื่อแสดงรายละเอียดเกี่ยวกับการปฏิบัติงาน
2. รายงานเปรียบเทียบกับหลักเกณฑ์วัดผลที่กำหนดไว้สำหรับหน่วยงานนั้น ๆ

ต้นทุนที่แสดงในรายงานมี 2 ประเภท คือ

1. ต้นทุนที่ควบคุมได้ (Controllable Cost) คือ ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากคำดำเนินงานของหน่วยงาน
2. ต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ (Non - controllable Cost) ได้แก่ ต้นทุนที่กำหนดได้ว่าเป็นของหน่วย แต่ผู้จัดการไม่สามารถตัดสินใจในรายการดังกล่าวนี้ได้ เช่น การคำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวร และต้นทุนที่ได้รับการแบ่งสรร เช่น ค่าใช้จ่ายบริหารทั่วไป ค่าน้ำ ค่าไฟ ของทั้งโรงงาน

หลักเกณฑ์ในการวัด จะแตกต่างกันไปในแต่ละหน่วยงาน

1. เป้าหมายที่ตั้งไว้ล่วงหน้า
2. ผลการดำเนินงานในอดีต
3. งบประมาณ
4. มาตรฐาน

ราคาที่เจรจาต่อรอง (Negotiated Price)

การกำหนดราคาโอน โดยวิธีเจรจาต่อรองนั้น โดยทั่วไปจะมีการใช้ก็ต่อเมื่อไม่มีความชัดเจนเกี่ยวกับราคาตลาดภายนอกที่จะนำมาใช้ ซึ่งการตกลงยอมรับราคาใดราคาหนึ่งเป็นราคาโอนระหว่างแผนกผู้ขาย และแผนกผู้ซื้อ ก็นับว่าเป็นการกำหนดราคาโอนที่เกิดจากการเจรจาต่อรอง อันจะเป็นประโยชน์ต่อการดำเนินงานของกิจการ โดยส่วนรวมได้เป็นอย่างดี

ราคาที่ใช้สูตรคำนวณโดยทั่วไป (General Formula)

ปัญหาที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน คือ ความยากของการที่จะกำหนดราคาโอนโดยไม่ก่อให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับการดำเนินงานให้มีเป้าหมายที่สอดคล้องกัน วิธีการกำหนดราคาที่เหมาะสมที่สุดและสามารถจัดปัญหาต่าง ๆ ได้เป็นอย่างดีก็คือการใช้ราคาตลาดเป็นราคาโอน แต่สำหรับการกำหนดราคาโอนโดยใช้สูตร เป็นการกำหนดราคาโอนโดยใช้หลักเกณฑ์ทางด้านต้นทุนกับทางด้านราคาตลาดมาประยุกต์ร่วมกัน จะช่วยให้เกิดประโยชน์ต่อการบริหารแบบการกระจายอำนาจ

ราคาโอน = ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย + ต้นทุนเสียโอกาสต่อหน่วยของกิจการ

ต้นทุนเสียโอกาส หมายถึง รายได้สุทธิของกิจการที่ต้องสูญเสียไปถ้าไม่สินค้าหรือบริการนั้นมาซื้อขายกันภายในกิจการแทนการจำหน่ายให้แก่บุคคลภายนอก

การประเมินผลงานของศูนย์ความรับผิดชอบ

การประเมินผลศูนย์รายได้ การประเมินศูนย์รายได้ ส่วนใหญ่มักจะเป็นแผนขายในกิจการจะวัดผลงาน โดยการเปรียบเทียบระหว่างงบประมาณรายได้ หรืองบประมาณการขายกับรายได้ หรือ ยอดขายที่เกิดขึ้นจริง เพื่อวิเคราะห์หาผลต่าง และสาเหตุที่ทำให้การดำเนินงานไม่เป็นไปตามแผนที่วางไว้

การประเมินผลงานศูนย์ต้นทุน การประเมินผลงานศูนย์ต้นทุน เช่น แผนการผลิต แผนซ่อมบำรุง แผนกคลังพัสดุ แผนกบัญชี หรือค่าใช้จ่าย ต่าง ๆ เพื่อให้การใช้ทรัพยากรของกิจการเป็นไปอย่างประหยัด และก่อให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดตามแผนงาน การวัดผลงานศูนย์ต้นทุนจึงมุ่งเน้นไปที่ การวิเคราะห์ผลต่างในรูปของงบประมาณยึดหนุ่ หรือการวิเคราะห์ผลต่างจากต้นทุนมาตรฐาน การประเมินผลงานศูนย์กำไร การจัดสรรหรือการปันส่วนต้นทุน เป็นเรื่องที่มีความสำคัญมาก อันหนึ่งในวิชาการบัญชีบริหาร วิธีกำไรส่วนเกิน ก็เป็นวิธีการรายงานผลการดำเนินงาน โดยจะมุ่งในเรื่องของพฤติกรรมของต้นทุน และความสามารถในการควบคุมต้นทุนซึ่งถือเป็นจุดสำคัญของ การประเมินผลงาน นอกจากนี้การจัดสรรหรือการปันส่วนต้นทุนเพื่อจัดทำรายงานผลการดำเนินงานของส่วนงานที่มีลักษณะเป็นศูนย์กำไร ตามวิธีกำไรส่วนเกิน จะต้องมึหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

1. ต้นทุนคงที่
2. ต้นทุนคงที่โดยตรง
3. ต้นทุนคงที่รวม

แนวคิดที่สำคัญในการจัดทำรายงานผลการดำเนินงานของส่วนงานที่มีลักษณะเป็นศูนย์กำไร ตามวิธีกำไร

ส่วนเกิน

กำไรส่วนเกิน คำนวณได้จากยอดขายหักต้นทุนผันแปร

กำไรส่วนเกินที่ควบคุมได้ คำนวณได้จากกำไรส่วนเกินหักด้วยต้นทุนคงที่โดยตรงที่สามารถควบคุมได้ เช่น ค่าโฆษณา ค่าวิจัยและพัฒนา ค่าใช้จ่ายในการส่งเสริมการขาย

กำไรของส่วนงาน คำนวณได้จากกำไรส่วนเกินที่ควบคุมได้หักด้วยต้นทุนคงที่ที่สามารถควบคุมได้ เช่น ค่าเสื่อมราคา ค่าภาษีทรัพย์สิน ค่าประกันภัย เงินเดือนผู้จัดการ

กำไรสุทธิ คำนวณได้จากกำไรของส่วนงานหักด้วยต้นทุนคงที่รวมที่ไม่ต้องการทำการจัดสรร

การประเมินงานศูนย์ลงทุน วิธีที่นิยมใช้วัดผลงานศูนย์ลงทุนมี 2 เทคนิคคือ อัตรา

ผลตอบแทนจากการลงทุน(Rate of return on investment = ROI) และกำไรส่วนที่เหลือ (Residual income = RI)

อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน (ROI)

ROI เป็นความสัมพันธ์ระหว่างกำไรสุทธิกับเงินลงทุน ดังนี้

$$\text{ROI} = \frac{\text{กำไรสุทธิจากการดำเนินงาน}}{\text{สินทรัพย์ดำเนินงาน}}$$

หรือสามารถที่จะเขียนสูตรในการคำนวณ ROI ได้อีกลักษณะหนึ่ง คือ

$$\text{ROI} = \text{อัตรากำไร} \times \text{อัตราการหมุนเวียนของสินทรัพย์}$$

$$= \frac{\text{กำไรสุทธิการดำเนินงาน}}{\text{ขาย}} \times \text{ขาย}$$

จากสูตรดังกล่าวทำให้เราได้ทราบว่าอัตรากำไรนั้นจะเป็นตัววัดความสามารถในการทำ

กำไรของหน่วยงาน ในขณะที่อัตราการหมุนเวียนของสินทรัพย์ดำเนินงานจะเป็นตัวประเมินถึงประสิทธิภาพในการใช้สินทรัพย์ของหน่วยงานนั้น ๆ