

โจทย์

การวัดผลการปฏิบัติงานและการกำหนดราคาโอน

ข้อ 1 บริษัทรามคำแหง จำกัด เป็นบริษัทผู้ผลิตสินค้าขึ้นมาขายเอง โดยระบบบัญชีของบริษัทได้มีการวางรูปขึ้นในลักษณะที่สามารถจะวัดผลการปฏิบัติงานในแต่ละแผนกผลิตได้ด้วย บริษัทมีแผนกผลิตอยู่ 3 แผนก คือ แผนก ก แผนก ข และ แผนก ค ระบบการบริหารงานของบริษัทนี้เป็นแบบกระจายอำนาจโดยสมบูรณ์ ในช่วงเดือนกรกฎาคมที่ผ่านมา แผนก ก ได้มีการโอนสินค้าไปให้แผนก ข 2,000 หน่วย

ต้นทุนการผลิตสินค้าต่อหน่วยของแผนก ก เป็นดังนี้

วัตถุดิบทางตรง	100 บาท
แรงงานทางตรง	60% ของวัตถุดิบทางตรง
ค่าใช้จ่ายการผลิตรวม	50% ของแรงงานทางตรง

อเนก แผนก ก และ แผนก ข ได้ตกลงกำหนดราคาโอนกัน โดยจะใช้ราคาตลาดหัก ค่าใช้จ่ายในการขายเป็นราคาโอน ซึ่งจากการสำรวจราคาตลาดของสินค้าชนิดนี้เท่ากับ 300 บาทต่อหน่วย ค่าใช้จ่ายในการขายเท่ากับ 10% ของราคาตลาด

ต้องการ แสดงการบันทึกรายการบัญชีสำหรับการโอนสินค้าระหว่างแผนก ก กับแผนก ข พร้อมทั้งแสดงรายการปรับปรุงเพื่อทำงบการเงินรวมด้วย

ข้อ 2 บริษัท ABC จำกัด มีหน่วยงานย่อย 3 หน่วยงาน คือ หน่วยงาน A หน่วยงาน B และ หน่วยงาน C ในช่วงเดือนธันวาคมที่ผ่านมา หน่วยงาน A ได้โอนผลิตภัณฑ์ไปให้หน่วยงาน B 2,000 หน่วย และโอนไปให้หน่วยงาน C 3,000 หน่วย ซึ่งต้นทุนการผลิตรวมของหน่วยงาน A ต่อผลิตภัณฑ์หนึ่งหน่วย เท่ากับ 50 บาท แต่จากการสำรวจราคาตลาด ปรากฏว่า หน่วยละ 60 บาท และค่าใช้จ่ายในการขายโดยปกติเท่ากับ 10% ของราคาตลาด

การตกลงเกี่ยวกับเรื่องราคาโอนเป็นดังนี้

- หน่วยงาน A และ B ได้ตกลงราคาโอนกันในราคาตลาด
- หน่วยงาน A และ C ได้ตกลงราคาโอนกันในราคาตลาดหักค่าใช้จ่ายในการขายโดยปกติ

ต้องการ แสดงการบันทึกการบัญชีสำหรับการโอนผลิตภัณฑ์ระหว่างหน่วยงาน พร้อมทั้งแสดงรายการปรับปรุง เพื่อทำงบการเงินรวมด้วย

ข้อ 3 บริษัท รุ่งเรือง จำกัด เป็นบริษัทผลิตมอเตอร์ไฟฟ้าหลายขนาด และขึ้นส่วนประกอบบางอย่างสามารถซื้อจากภายนอกหรือรับโอนจากภายในก็ได้ การบริหารงานเป็นแบบกระจายอำนาจอย่างสมบูรณ์ และในระบบบัญชีของบริษัทได้มีการวางรูปเอาไว้ให้ครอบคลุมถึงระบบบัญชีราคาโอนด้วย

ต่อไปนี้เป็นข้อมูลบางส่วนเกี่ยวกับแผนกผลิต ก และ ข

แผนก ก (ผู้ผลิตชิ้นส่วน A และ B)

ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนการผลิต เฉพาะชิ้นส่วน A เป็นดังนี้

	<u>ต่อชิ้นส่วน A 1 หน่วย</u>
วัตถุดิบตรง	50 บาท
แรงงานทางตรง	40
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรได้	10
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่	20*
รวม	<u>120</u>

* จำนวนรวม 20,000 บาท แม้จะไม่ผลิตชิ้นส่วน A ก็ต้องเสีย

แผนก ข

อาจรับโอนชิ้นส่วน A จากแผนก ก หรือซื้อจากบุคคลภายนอกในราคาตลาดก็ได้

ต้องการ

1. ถ้าราคาตลาดของชิ้นส่วน A เท่ากับ 115 บาท และผู้จัดการแผนก ก กับ ผู้จัดการแผนก ข ตกลงราคาโอนกันในราคาต้นทุนผันแปรบวก 10% ของต้นทุนผันแปร ถ้ามว่าบริษัทโดยส่วนรวมจะได้รับประโยชน์หรือไม่
2. ถ้าราคาตลาดของชิ้นส่วน A เท่ากับ 95 บาท และผู้จัดการแผนก ก กับผู้จัดการแผนก ข ตกลงราคาโอนกันในราคาต้นทุนผันแปรได้ ถ้ามว่าบริษัทโดยส่วนรวมจะได้รับประโยชน์หรือไม่
3. ถ้าราคาตลาดของชิ้นส่วน A เท่ากับ 95 บาท และฝ่ายการตลาดของบริษัทสามารถเพิ่มยอดขายให้บริษัทได้จากเดิม จึงทำให้ PRIME COST ในแผนก ก ลดลงได้อีก 10% และผู้จัดการแผนก ก และผู้จัดการแผนก ข ไม่สามารถตกลงราคาโอนกันได้ จึงทำให้ผู้จัดการแผนก ข จำเป็นต้องซื้อชิ้นส่วน A จากภายนอกในราคาตลาด ถ้ามว่าบริษัทโดยส่วนรวมจะได้รับประโยชน์หรือไม่
4. จากคำถามข้อ 3 ถ้าผู้จัดการแผนก ก เกิดตัดสินใจตัดสินใจเปลี่ยนแปลงชิ้นส่วน A โดยเสียต้นทุนผลิตผันแปรได้เพิ่มขึ้นอีก 10% ของต้นทุนผันแปรเดิมเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป Super A ทั้ง 2,000 หน่วยแล้วขายออกไปภายนอกทันทีก่อนที่ตลาดจะหมดความต้องการในราคาหน่วยละ 105 บาท ถ้ามว่าถ้าเป็นเช่นนี้บริษัทโดยส่วนรวมยังเสียประโยชน์หรือได้ประโยชน์อยู่หรือไม่

หมายเหตุ ในข้อ 1 และข้อ 2 นั้น จำนวนหน่วยที่แผนก ข ต้องการเท่ากับ 1,000 หน่วย ส่วนในข้อ 3 และข้อ 4 จำนวนหน่วยที่แผนก ข ต้องการเท่ากับ 2,000 หน่วย

ข้อ 4 บริษัท ABCD จำกัด เป็นบริษัทที่มีการบริหารงานแบบกระจายอำนาจและมีระบบบัญชีเพื่อวัดผลการปฏิบัติงานของแต่ละหน่วยงานซึ่งบริษัทมีหน่วยงานย่อย 4 หน่วยงานคือ หน่วยงาน A หน่วยงาน B หน่วยงาน C และหน่วยงาน D ในช่วงเดือนมิถุนายนที่ผ่านมาหน่วยงาน

A ได้มีการโอนผลิตภัณฑ์ไปให้หน่วยงาน B 1,000 หน่วยซึ่งต้นทุนการผลิตรวมของหน่วยงาน A ต่อหน่วยเท่ากับ 200 บาท ในกรณีนี้หน่วยงาน A และ B ได้ตกลงราคาโอนกันโดยใช้ราคาตลาด เป็นเกณฑ์ซึ่งราคาตลาดในช่วงเดือนมิถุนายนนั้นเท่ากับหน่วยละ 250 บาท

ต้องการ แสดงการบันทึกรายการบัญชีสำหรับการโอนผลิตภัณฑ์ระหว่างหน่วยงาน A และ B พร้อมทั้งแสดงรายการปรับปรุงเพื่อทำงบการเงินรวมด้วย

ข้อ 5 บริษัท แสงศิลป์ จำกัด เป็นบริษัทผลิตรถยนต์ โดยมีหน่วยงานผลิตหลายแห่ง แต่ละแห่งได้รับมอบหมายอำนาจเต็มที่ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการขายผลผลิตของตนให้กับบุคคลภายนอกและหน่วยงานอื่น ๆ ภายในบริษัท

หน่วยงาน ข ซึ่งส่วนประกอบจากหน่วยงาน ก เสมอ ๆ ต่อมาหน่วยงาน ก ขึ้นราคาส่วนประกอบเป็น 300 บาท หน่วยงาน ข ตัดสินใจที่จะซื้อส่วนประกอบจากบุคคลภายนอก ซึ่งเสนอขายให้ในราคา 270 บาท

หน่วยงาน ก ให้เหตุผลว่ามีการติดตั้งเครื่องจักรชนิดพิเศษขึ้นใหม่ ซึ่งทำให้มีค่าเสื่อมราคาและค่าใช้จ่ายในการบำรุงรักษาเครื่องจักรเพิ่มสูงขึ้น ทำให้ไม่สามารถทำกำไรได้เพียงพอจากเงินลงทุนถ้าไม่ขึ้นราคาขายผลิตภัณฑ์ ฝ่ายบริหารของหน่วยงาน ก ได้ร้องเรียนไปยังฝ่ายบริหารชั้นสูงของบริษัทให้สนับสนุนโต้แย้งกับ ข และได้เสนอข้อมูลดำเนินงานดังต่อไปนี้

หน่วยงาน ข ซื้อส่วนประกอบปีละ 1,000 หน่วย
ต้นทุนการผลิตผันแปรต่อหน่วยของหน่วยงาน ก
= 240 บาท
ต้นทุนการผลิตคงที่ต่อหน่วยของหน่วยงาน ก
= 40 บาท

ต้องการ (พิจารณาแต่ละกรณีแยกต่างหากจากกัน)

1. สมมติว่าเครื่องจักรและอุปกรณ์ภายในของหน่วยงาน ก ที่มีไม่อาจนำไปใช้ออย่างอื่นได้ ถ้าหน่วยงาน ข ซื้อส่วนประกอบจากบุคคลภายนอกในราคา 270 บาท บริษัทโดยส่วนรวมจะ ได้รับประโยชน์หรือไม่

2. สมมติว่าเครื่องจักรและอุปกรณ์ของหน่วยงาน ก สามารถนำไปผลิตชิ้นส่วนประเภทอื่นได้ ซึ่งจะทำให้ประหยัดเงินสดที่จ่ายออกไปละ 36,000 บาท ดังนั้นหน่วยงาน ข ควรจะซื้อจากบุคคลภายนอกหรือไม่และบริษัทโดยส่วนรวมจะได้รับประโยชน์หรือไม่
3. สมมติว่าเครื่องจักรและอุปกรณ์ภายในของหน่วยงาน ก ไม่อาจนำไปใช้อย่างอื่นได้และราคาของบุคคลภายนอกลดลง 40 บาท หน่วยงาน ข ควรซื้อส่วนประกอบจากภายนอกหรือไม่และบริษัทโดยส่วนรวมจะได้รับประโยชน์หรือไม่

ข้อ 6 บริษัท พรทิพย์ จำกัด มีข้อมูลต่าง ๆ ดังนี้

1. บริษัทมีแผนกผลิตอยู่ 3 แผนก คือ แผนก ก แผนก ข และแผนก ค
2. ระบบการบริหารงานของบริษัทเป็นแบบ Decentralization
3. ระบบบัญชีของบริษัทได้มีการวางรูปขึ้นในลักษณะที่สามารถจะใช้วัดผลการปฏิบัติงานในแต่ละแผนกผลิตได้ด้วย
4. ในช่วงเดือนกันยายนที่ผ่านมา แผนก ก ได้โอนสินค้าไปให้แผนก ข 5,000 หน่วย และแผนก ก โอนไปให้แผนก ค 3,000 หน่วย
5. ต้นทุนการผลิตสินค้าต่อหน่วยของแผนก ก

	สินค้าที่โอน ไปให้แผนก ข	สินค้าที่โอน ไปให้แผนก ค
--	-----------------------------	-----------------------------

ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง	10	22
ต้นทุนแรงงานทางตรง	5	6
ค่าใช้จ่ายการผลิต	2	3

6. แผนก ก และแผนก ข ได้ตกลงกำหนดราคาโอนกันในราคาตลาด ซึ่งมีราคาหน่วยละ 22 บาท
7. แผนก ก และ แผนก ค ได้ตกลงกำหนดราคาโอนกันในราคาตลาดหักค่าใช้จ่ายในการขาย ซึ่งราคาตลาดเท่ากับหน่วยละ 40 บาท และค่าใช้จ่ายในการขายเท่ากับหน่วยละ 3 บาท

ต้องการ แสดงการบันทึกรายการบัญชีสำหรับการโอนสินค้าระหว่างแผนก ก กับแผนก ข และแผนก ก กับแผนก ค พร้อมทั้งแสดงรายการปรับปรุงเพื่อทำงบการเงินรวมด้วย

ข้อ 7 ในการวางรูปแบบบัญชีขององค์การธุรกิจโดยเฉพาะกิจการอุตสาหกรรมการผลิตขนาดใหญ่ถ้าได้มีการสอดแทรกระบบบัญชีเกี่ยวกับการโอนผลิตภัณฑ์ระหว่างแผนกเข้าไปด้วย ท่านคิดว่าระบบบัญชีในส่วนนี้เป็น Financial Accounting หรือ Managerial Accounting เพราะเหตุใด และประโยชน์ที่จะได้รับจากระบบบัญชีราคาโอนมีอย่างไรบ้าง

ข้อ 8 ในเรื่องราคาโอนนั้นถ้าไม่มีราคาตลาดของสินค้าชนิดนั้น ๆ ตามความเข้าใจของท่านคิดว่า จะมีผลกระทบต่อการวัดผลการปฏิบัติงานหรือไม่และนอกจากการใช้ราคาตลาดเป็นราคาโอนแล้ว อยากทราบว่าสามารถใช้ราคาอื่นเป็นราคาโอนได้อีกหรือไม่

เฉลย

การวัดผลการปฏิบัติงานและการกำหนดราคาโอน

ข้อ 1 ในสมุดบัญชีของแผนก ก

เดบิต ลูกหนี้-แผนก ข (2,000 x 270)	540,000	
เครดิต ขายให้แก่แผนก ข		540,000
(บันทึกรายการโอนสินค้าไปให้แผนก ข)		
เดบิต ต้นทุนขายสินค้าที่โอน (2,000 x 190)	380,000	
เครดิต สินค้าคงเหลือ-แผนก ก		380,000
(บันทึกต้นทุนสินค้าที่โอนไปให้แผนก ข)		

ในสมุดบัญชีของแผนก ข

เดบิต สินค้าคงเหลือ - แผนก ข	540,000	
เครดิต เจ้าหนี้ - แผนก ก		540,000
(บันทึกรับสินค้าที่โอนมาจากแผนก ก)		

รายการปรับปรุงเพื่อท่างบการเงินรวม

เดบิต เจ้าหนี้-แผนก ก	540,000	
เครดิต ลูกหนี้ - แผนก ข		540,000
(ปรับปรุงตัดยอดลูกหนี้ เจ้าหนี้ภายในบริษัทเดียวกัน)		
เดบิต ขายให้แก่แผนก ข	540,000	
เครดิต ต้นทุนขายสินค้าที่โอน		380,000
กำไรขั้นต้นระหว่างกัน - แผนก ก		160,000
(บันทึกกำไรขั้นต้นระหว่างกันของแผนก ก)		
เดบิต กำไรขั้นต้นระหว่างกัน - แผนก ก	160,000	
เครดิต สินค้าคงเหลือ - แผนก ข		160,000
(ปรับปรุงรายการสินค้าคงเหลือของแผนก ข ให้อยู่ในราคาทุน)		

ข้อ 2 ในสมุดบัญชีของหน่วยงาน A

เดบิต ลูกหนี้ - หน่วยงาน B (2,000x60)	120,000	
ลูกหนี้ - หน่วยงาน C (3,000x54)	162,000	
เครดิต ขายให้แก่หน่วยงาน B		120,000
ขายให้แก่หน่วยงาน C		162,000
(บันทึกรายการโอนผลิตภัณฑ์ระหว่างหน่วยงาน)		
เดบิต ต้นทุนขายสินค้าที่โอน (5,000 x 50)	250,000	
เครดิต สินค้าคงเหลือ - หน่วยงาน A		250,000
(บันทึกต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่โอนไปให้แผนก B และ C)		

ในสมุดบัญชีของหน่วยงาน B

เดบิต สินค้าคงเหลือ - หน่วยงาน B	120,000	
เครดิต เจ้าหนี้ - หน่วยงาน A		120,000
(บันทึกรับโอนผลิตภัณฑ์จากหน่วยงาน A)		

ในสมุดบัญชีของหน่วยงาน C

เดบิต สินค้าคงเหลือ - หน่วยงาน C	162,000	
เครดิต เจ้าหนี้ - หน่วยงาน A		162,000
(บันทึกรับโอนผลิตภัณฑ์จากหน่วยงาน A)		

รายการปรับปรุงเพื่อท้งบการเงินรวม

เดบิต เจ้าหนี้-หน่วยงาน A	282,000	
เครดิต ลูกหนี้ - หน่วยงาน B		120,000
ลูกหนี้ - หน่วยงาน C		162,000
(ปรับปรุงตัดยอดลูกหนี้ เจ้าหนี้ภายในบริษัทเดียวกัน)		
เดบิต ขายให้แก่หน่วยงาน B	120,000	
ขายให้แก่หน่วยงาน C	162,000	
เครดิต ต้นทุนขายสินค้าที่โอน		250,000
กำไรขั้นต้นระหว่างกัน - หน่วยงาน A		32,000
(บันทึกกำไรขั้นต้นระหว่างกันของหน่วยงาน A)		

เดบิต กำไรขั้นต้นระหว่างกัน - หน่วยงาน A	32,000
เครดิต สินค้าคงเหลือ - หน่วยงาน B	20,000
สินค้าคงเหลือ - หน่วยงาน C	12,000
(ปรับปรุงรายการสินค้าคงเหลือของแผนก B และ C ให้อยู่ในราคาทุน)	

ข้อ 3

(1) ถ้าซื้อจากภายนอกในราคาตลาด (1,000 x 115)	115,000
หัก ต้นทุนผันแปรได้ที่มีความหมาย (1,000 x 100)	100,000
บริษัทโดยส่วนรวมจะได้รับประโยชน์	<u>15,000</u>

ดังนั้นการที่ผู้จัดการทั้งสองแผนกสามารถตกลงกันได้ในเรื่องราคาโอน จึงเป็นประโยชน์ต่อบริษัท

(2) ถ้าซื้อจากภายนอกในราคาตลาด (1,000 X 95)	95,000
หัก ต้นทุนผันแปรได้ที่มีความหมาย (1,000 x 100)	100,000
บริษัทโดยส่วนรวมจะเสียประโยชน์	<u>(5,000)</u>

ดังนั้นการที่ผู้จัดการทั้งสองแผนกตกลงราคาโอนกันได้โดยไม่คำนึงถึงราคาตลาดภายนอกจึงทำให้บริษัทเสียประโยชน์

(3) ต้นทุนผันแปรได้ที่มีความหมายจะลดลงเป็น	
= 100 - 10%90 = 91 บาทต่อหน่วย	
ต้นทุนผันแปรได้ที่มีความหมาย (2,000 x 91)	182,000
หัก ซื้อจากภายนอกในราคาตลาด (2,000 x 95)	190,000
บริษัทโดยส่วนรวมจะเสียประโยชน์	<u>(8,000)</u>

ดังนั้นการที่ผู้จัดการทั้งสองแผนกไม่สามารถตกลงราคาโอนกันได้ จึงทำให้บริษัทต้องเสียประโยชน์

(4) ต้นทุนผลิตผันแปรได้ของ Super A	
= 91 + 10%91 = 100.10 บาทต่อหน่วย	
ขายให้บุคคลภายนอกในราคา 105 บาทต่อหน่วย	

∴ ทำให้บริษัทได้กำไรส่วนเกินเข้ามา	=	9,800 บาท
{ 2,000 × (105 - 100.10) }		
หัก จำนวนที่เสียประโยชน์ตามข้อ 3	=	<u>8,000 บาท</u>
∴ ทำให้บริษัทได้รับประโยชน์		<u><u>1,800 บาท</u></u>
