

เค้าโครงเรื่อง

1. ความนำ
2. ความมุ่งหมายในการปันส่วนต้นทุน
3. การปันส่วนต้นทุนเพื่อการวางแผนและการควบคุม
4. มาตรการเพื่อใช้พิจารณาหลักเกณฑ์การปันส่วนต้นทุน
5. การเลือกหลักเกณฑ์สำหรับการปันส่วน
6. การปันส่วนโดยการรวมต้นทุน
7. แผนกบริการและการคิดต้นทุนของผลิตภัณฑ์
8. วิธีกำไรส่วนเกินกับการปันส่วนต้นทุน
9. การปันส่วนเพื่อการจูงใจ

วัตถุประสงค์

1. ศึกษาเกี่ยวกับหลักเกณฑ์และมาตรการต่าง ๆ ที่จะนำมาใช้ในการปันส่วนต้นทุน
2. แสดงให้เห็นถึงวิธีการต่าง ๆ ที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุนของแผนกบริการ
3. พิจารณาถึงผลที่ได้รับจากการนำหลักเกณฑ์การปันส่วนต้นทุนไปใช้เพื่อการวางแผนและควบคุม การคำนวณผลกำไรขาดทุนของหน่วยงานย่อยและการปันส่วนเพื่อการจูงใจ

บทที่ 4 การปันส่วนต้นทุน

การปันส่วนต้นทุนเป็นปัญหาที่ไม่อาจจะหลีกเลี่ยงได้สำหรับหน่วยงานหรือองค์การธุรกิจแทบทุกแห่ง และในการปฏิบัติงานทางด้านบัญชีแทบทุกหน่วยงาน ตัวอย่างเช่น ต้นทุนของทรัพย์สินถาวรควรจะปันส่วนเป็นต้นทุนสำหรับแต่ละเดือน สำหรับแต่ละปี สำหรับแต่ละแผนก และสำหรับแต่ละผลิตภัณฑ์ได้อย่างไร การบัญชีเกี่ยวกับค่าเสื่อมราคาเป็นปัญหาที่สำคัญประการหนึ่งของการปันส่วนต้นทุน ต้นทุนเกี่ยวกับการให้บริการควรจะปันส่วนไปยังแผนกหรือหน่วยงานต่าง ๆ ได้อย่างไร ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการผลิตเพียงขั้นตอนเดียวควรจะปันส่วนไปยังผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ ที่ผลิตออกมารวมกันมากกว่าหนึ่งชนิดได้อย่างไร ต้นทุนของมหาวิทยาลัยควรจะปันส่วนระหว่างโครงการปริญญาตรี โครงการบัณฑิตวิทยาลัย และโครงการวิจัยได้อย่างไร ต้นทุนเกี่ยวกับอุปกรณ์ทางการแพทย์ที่มีราคาแพง เครื่องอำนวยความสะดวกและบุคลากร ควรจะปันส่วนในโรงพยาบาลได้อย่างไร ต้นทุนเกี่ยวกับคอมพิวเตอร์จะปันส่วนไปยังแผนกต่าง ๆ ที่ได้รับบริการได้อย่างไร นอกจากนี้ ต้นทุนเกี่ยวกับการโฆษณา เงินเดือนประธานบริษัทและกรรมการบริหาร ต้นทุนของแผนกบุคลากรควรจะปันส่วนอย่างไร

สิ่งเหล่านี้เป็นปัญหาที่ยุ่ยากซึ่งต้องพบอยู่เสมอ และคำตอบสำหรับปัญหาเหล่านี้บ่อยครั้งที่บอกไม่ได้ว่าเป็นคำตอบที่ถูกต้องหรือไม่ถูกต้อง อย่างไรก็ตาม เราจะพยายามศึกษาและค้นหาคำตอบ โดยเฉพาะปัญหาทั่วไปเกี่ยวกับการปันส่วนต้นทุน* อย่างน้อยที่สุดก็เพื่อให้เข้าใจแง่มุมต่าง ๆ ของปัญหาเหล่านั้น ถึงแม้ว่าคำตอบสำหรับปัญหาเหล่านั้นจะเป็นเพียงภาพลวงดาก็ตาม ในช่วงชีวิตการทำงานของท่านอย่างน้อยที่สุดหนึ่งครั้ง ท่านคงจะมีโอกาสได้เผชิญกับปัญหาเกี่ยวกับการปันส่วนต้นทุนโดยไม่ได้คำนึงว่าท่านจะประกอบอาชีพทางการบัญชีหรือประกอบอาชีพอื่นก็ตาม

* การปันส่วนต้นทุน ตำราบางเล่มอาจใช้คำศัพท์แตกต่างกัน เช่น cost allocation, cost assignment, cost apportionment, cost reapportionment, cost distribution

ความมุ่งหมายในการปันส่วนต้นทุน

การปันส่วนต้นทุน หมายถึง ขั้นตอนที่ใช้ในการรวบรวมต้นทุนต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นภายในแผนกบริการและกระจายต้นทุนเหล่านั้นไปยังแผนกผลิต เพื่อประโยชน์ในการคำนวณหาอัตราสัหุ่ยการผลิตเพื่อคิดเข้าต้นทุนของผลิตภัณฑ์⁽¹⁾ กล่าวอีกนัยหนึ่ง การปันส่วนต้นทุนอาจจะหมายถึงขั้นตอนของการรวบรวมต้นทุน 2 ขั้นตอน กล่าวคือ

(ก) เป็นการกระจายต้นทุนทางอ้อมจากแผนกบริการต่าง ๆ ไปยังแผนกผลิต (ศูนย์ต้นทุนผลิต) ต่าง ๆ โดยยินยอมให้มีการประเมินผลประสิทธิภาพของแผนกบริการที่สนองต่อความต้องการของแผนกผลิต และ

(ข) เป็นการกระจายต้นทุนของแผนกผลิตต่าง ๆ เพื่อคิดเข้าผลิตภัณฑ์ในลักษณะของอัตราสัหุ่ยการผลิต โดยยินยอมให้มีการประเมินผลประสิทธิภาพของแผนกผลิตในการให้บริการต่าง ๆ ของแผนกบริการ

การปันส่วนต้นทุนดังกล่าวข้างต้นอาจกระทำโดยมีวัตถุประสงค์เพียงประการเดียว หรือมีวัตถุประสงค์มากกว่าหนึ่งประการ ดังต่อไปนี้

1. เพื่อใช้ในการพยากรณ์ผลกระทบทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้น จากการตัดสินใจเกี่ยวกับการวางแผนและควบคุมต้นทุน เนื่องจากต้นทุนบางประเภทเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจอย่างเห็นได้ชัด ต้นทุนบางประเภทเราเพียงยอมรับว่าเกี่ยวข้องกัน แต่ตามลักษณะของความสัมพันธ์กันนั้นเป็นการยากที่จะทำความเข้าใจได้
2. เพื่อใช้ในการคำนวณผลกำไรขาดทุนและการตีราคาทรัพย์สิน ต้นทุนที่ปันส่วนไปยังโครงการจะนำไปใช้ในการคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์ และในการคำนวณกำไรสุทธิจากการดำเนินงาน
3. เพื่อใช้ในการกำหนดราคาขายหรือราคาโอน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการทำสัญญาต่าง ๆ ทางด้านธุรกิจและภาครัฐบาล ย่อมต้องการข้อมูลที่จะใช้ในการกำหนดราคาขายขึ้นล่วงหน้า ซึ่งเป็นราคาต้นทุนบวกกำไรที่คาดว่าจะได้

รับ การทำสัญญาซื้อขายจำเป็นต้องนำเรื่องการปันส่วนต้นทุนไปใช้ เนื่องจากเราไม่ทราบราคาตลาดของสินค้าหรือบริการที่ตกลงซื้อขายได้ ดังนั้นการปันส่วนต้นทุนเป็นวิธีการที่จะให้ได้มาซึ่ง “ราคายุติธรรม” และมีความหมายตามหลักความสัมพันธ์ของเหตุและผล

4. เพื่อให้เกิดการจูงใจ ในบางกรณีการปันส่วนต้นทุนเป็นการส่งเสริมให้เกิดการจูงใจและให้การทำงานสอดคล้องกับเป้าหมายของกิจการ ในกิจการบางแห่งมีการปันส่วนต้นทุนบางรายการเพื่อที่จะกระตุ้นความสนใจของผู้จัดการ

ในแผนกต่าง ๆ เกี่ยวกับการดำเนินงานในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง หรือโดยการเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนของบริการกับประโยชน์ที่ได้รับจากบริการนั้น

อย่างไรก็ตาม การปันส่วนต้นทุนนั้นเป็นเรื่องที่ยุ้งยากและมีปัญหาที่จะต้องพิจารณาเป็นจำนวนมาก ข้อเสนอแนะต่อไปนี้จะช่วยเป็นแนวทางในการศึกษาและตัดสินใจเกี่ยวกับปัญหาการปันส่วนต้นทุน กล่าวคือ

(1) การเลือกวัตถุประสงค์ของต้นทุน โดยการคำนึงถึงการกระทำเป็นหลักในการพิจารณา (2) ตัวอย่างเช่น เมื่อก้าวถึงผลิตภัณฑ์ กระบวนการผลิต หรือแผนกต่าง ๆ โดยทั่วไปย่อมหมายถึงการกระทำในลักษณะต่าง ๆ ซึ่งก่อให้เกิดต้นทุนขึ้น

(2) การเลือกและการสะสมต้นทุนที่มีความสัมพันธ์กับวัตถุประสงค์ของต้นทุน (เป็นตัวแปรร่วม) ตัวอย่างเช่น ต้นทุนของวัตถุดิบ ต้นทุนของแรงงาน และค่าใช้จ่ายการผลิต

(3) การเลือกวิธีการหรือหลักเกณฑ์ที่จะนำมาใช้กับข้อ (2) โดยให้สอดคล้องกับข้อ (1) โดยปกติเราหมายถึงการเลือกหลักเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุน (เมื่อพิจารณาถึงหน้าที่ของต้นทุนแล้ว) ตัวอย่างเช่น การใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงเป็นหลักเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนเพื่อกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้าผลิตภัณฑ์

การเลือกหลักเกณฑ์การปันส่วนต้นทุนโดยทั่วไปเป็นสิ่งจำเป็นและมีความสำคัญ

มาก เพราะเราไม่มีโอกาสทราบถึงความสัมพันธ์โดยตรงหรือมองเห็นได้ชัดเจนระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับวัตถุประสงค์ของต้นทุน ดังนั้น การเลือกหลักเกณฑ์อย่างใดอย่างหนึ่งย่อมขึ้นอยู่กับปัญหาในเรื่องต้นทุนรวม วัตถุประสงค์ของต้นทุน และจุดมุ่งหมายของการปันส่วนต้นทุน

การปันส่วนต้นทุนเพื่อการวางแผนและการควบคุม

วัตถุประสงค์ที่สำคัญประการหนึ่งของการปันส่วนต้นทุนก็เพื่อช่วยในการวางแผนและควบคุมต้นทุน ลักษณะที่สำคัญของการปันส่วนต้นทุนตามวัตถุประสงค์ข้างต้นก็คือการกะประมาณหรือพยากรณ์ผลที่เกิดขึ้นในลักษณะต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับต้นทุนรวมขององค์การธุรกิจ นอกเหนือจากนั้น การใช้วิธีการปันส่วนที่เหมาะสมอาจจะช่วยส่งเสริมให้เกิดการจูงใจและให้การทำงานสอดคล้องกับเป้าหมายของกิจการได้

การปันส่วนตามพฤติกรรมของต้นทุน

ในบางครั้ง การรวมโซ่หุ้ยการผลิตและหลักเกณฑ์ในการปันส่วนอาจจะแบ่งย่อยออกไปเนื่องจากความแตกต่างระหว่างพฤติกรรมของต้นทุนผันแปรได้ และต้นทุนคงที่ ถึงแม้ว่าการให้บริการนั้นอาจจะทราบสาเหตุของต้นทุนที่เกิดขึ้นได้อย่างชัดเจน แต่มีอยู่บ่อยครั้งที่ไม่สามารถแยกความแตกต่างระหว่างต้นทุนผันแปรได้ และต้นทุนคงที่ของบริการเหล่านั้นได้ ด้วยเหตุนี้เองยอดรวมของโซ่หุ้ยการผลิตอาจจะมีผลต่อการปันส่วนซึ่งไม่ถูกต้องตามหลักความสัมพันธ์ของเหตุและผล ตัวอย่างเช่น ต้นทุนการให้บริการของแผนกไฟฟ้ากำลัง และแผนกคอมพิวเตอร์ ในกรณีเช่นนี้ การปันส่วนจะกระทำโดย

- (1) ต้นทุนผันแปรได้ โดยปกติจะถูกปันส่วนในสัดส่วนที่เป็นหลักเกณฑ์การปันส่วนโดยคำนึงถึงการให้บริการนั้นไปในระยะสั้น
- (2) ต้นทุนคงที่ บางครั้งจะถูกปันส่วนในสัดส่วนที่เป็นหลักเกณฑ์การปันส่วนตามบริการที่ได้รับในระยะสั้น (3)

การใช้หลักการปันส่วนแยกกันหรือการปันส่วนตามพฤติกรรมของต้นทุนสำหรับ

ต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรได้ นับได้ว่าเป็นความพยายามประการหนึ่งที่จะยอมรับถึงความแตกต่างในเรื่องความสัมพันธ์ ตามหลักเหตุและผลของต้นทุน อย่างไรก็ตาม ต้นทุนผันแปรได้อาจจะปันส่วนตามหลักเกณฑ์ของบริการที่ใช้ไป ส่วนต้นทุนคงที่อาจจะปันส่วนได้โดยผ่านจำนวนเงินรวมรายปีที่กำหนดไว้ล่วงหน้า ซึ่งใช้เป็นหลักสำหรับจัดเตรียมกำลังความสามารถพื้นฐานในการให้บริการ กำลังความสามารถพื้นฐานในการให้บริการจะถูกจัดเตรียมไว้ในระดับใดนั้นขึ้นอยู่กับความต้องการในระยะยาวของแผนกผลิต ซึ่งเป็นสิ่งที่ใช้ในการพิจารณาของต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นในตอนแรก ความต้องการในระยะยาวของแผนกผลิตใดอาจพิจารณาจากกำลังการผลิตที่อาจปฏิบัติได้ หรือบางครั้งอาจจะเป็นกำลังการผลิตปกติของแผนกผลิตนั้น

โดยปกติทั่วไปต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นเพื่อให้กำลังความสามารถพื้นฐานตอบสนองต่อความต้องการขั้นต้นของแผนกต่าง ๆ ที่ใช้บริการนั้น ดังนั้น เมื่อเป็นไปได้ต้นทุนคงที่เหล่านั้นอาจจะถูกปันส่วนตามแผนกงานต่าง ๆ ซึ่งก่อให้เกิดความผูกพันที่คงที่นั้น ตัวอย่างเช่น มีคำถามว่าปัจจัยอะไรบ้างที่มีอิทธิพลต่อแผนกไฟฟ้ากำลัง หรือแผนกบำรุงรักษาคำตอบสำหรับปัญหานี้ก็คือ ถ้าหากว่าแผนกบริการดังกล่าวเกี่ยวข้องกับผู้บริหารระดับสูงหรือเครื่องจักรที่สำคัญ เมื่อเป็นเช่นนี้แล้วแผนกบริการก็อาจจะสนองต่อความต้องการสูงสุดของแผนกผลิตได้ ดังนั้น ระดับกิจกรรมที่สูงสุดของแผนกผลิตควรจะใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุน ในทางตรงกันข้าม ถ้าหากว่าแผนกบริการดังกล่าวมีส่วนที่จะสนองต่อความต้องการถ่วงเฉลี่ยในระยะยาวของแผนกผลิตแล้ว ดังนั้น ระดับกิจกรรมปกติในแต่ละแผนกผลิตควรจะใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุน ประการสุดท้าย ถ้าหากว่าแผนกบริการมีความสัมพันธ์มาจากความนึกคิดของประธานบริษัท ดังนั้น อาจจะไม่มียุทธศาสตร์ที่ดีที่จะนำมาใช้ได้

ข้อควรระวังในการปันส่วนต้นทุนที่เกิดขึ้น

บริษัทหลายแห่งปันส่วนต้นทุนทั้งหมดของแผนกบริการอย่างเต็มที่ตามหลักเกณฑ์ ชั่วโมงจริงที่ใช้ไปในการให้บริการตามความต้องการของแผนกผลิตต่าง ๆ อัตราที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุนคำนวณได้จากการหารต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงทั้งหมดของแผนกบริการด้วยจำนวนชั่วโมงรวมที่ใช้ไปจริงโดยแผนกผลิตต่าง ๆ

ขอให้พิจารณาจากตัวอย่างต่อไปนี้ สมมุติว่ามีแผนกผลิต 2 แผนก และแผนกบริการ 1 แผนก ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงรายเดือนขอแผนกผลิตจะปันส่วนตามหลักเกณฑ์ของชั่วโมงเครื่องจักรที่เกิดขึ้นจริงทั้งหมดที่ใช้ไปในแผนกผลิต ในกรณีนี้พฤติกรรมต้นทุนของแผนกบริการ คือ 6,000 บาท ต่อเดือน บวก 0.40 บาท ต่อชั่วโมง เครื่องจักรที่ใช้ไปในแผนกผลิต สมมุติว่ากำลังความสามารถรวมของแผนกบริการในตอนแรกกำหนดไว้ว่าแผนกผลิต 1 จะใช้ 80 เพอร์เซ็นต์ และแผนกผลิต 2 จะใช้ 40 เพอร์เซ็นต์ ดังนั้น แผนกผลิต 1 ควรจะรับภาระต้นทุนคงที่ในแต่ละเดือนเป็นจำนวน 60 เพอร์เซ็นต์ ของ 6,000 บาท หรือเท่ากับ 3,600 บาท โดยไม่คำนึงถึงความแตกต่างที่เกิดจากการใช้ในแต่ละเดือน ทำนองเดียวกัน แผนกผลิต 2 ควรจะรับภาระต้นทุนคงที่ในแต่ละเดือนเป็นจำนวน 40 เพอร์เซ็นต์ ของ 6,000 บาท หรือเท่ากับ 2,400 บาท ดังนั้น อัตราที่ใช้ปันส่วนต้นทุน 2 อัตรา ควรจะเป็นดังนี้

แผนกผลิต 1 : 3,600 บาทต่อเดือน + 0.40 บาทต่อชั่วโมงเครื่องจักร

แผนกผลิต 2 : 2,400 บาทต่อเดือน + .040 บาทต่อชั่วโมงเครื่องจักร

จากตัวอย่าง จะเห็นว่าได้แยกการวิเคราะห์หรือออกเป็น 2 ตอน สำหรับตอนบนเป็นระดับกิจกรรม ณ 10,000 ชั่วโมง แผนกผลิตแต่ละแผนกใช้ชั่วโมงเครื่องจักรไป 5,000 ชั่วโมง และต้องรับภาระต้นทุนไปเป็นจำนวนครึ่งหนึ่งของต้นทุนคงที่ทั้งหมด หรือแผนกละ 5,000 บาท

สำหรับตอนล่างของตัวอย่างเป็นระดับกิจกรรม ณ 8,000 ชั่วโมง ถ้าหากสมมุติว่าแผนกผลิต 2 ใช้ชั่วโมงทำงานเพียง 3,000 ชั่วโมง แทนที่จะเป็น 5,000 ชั่วโมง ผลลัพธ์ที่คำนวณได้ในตอนล่างจะแตกต่างไปจากตอนบน

การปันส่วนต้นทุนแผนกบริการ	
ณ ระดับกำลังการผลิต 10,000 ชั่วโมงเครื่องจักร	
ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง	= 6,000 บาท + 0.40 บาท (10,000 ชั่วโมง) = <u>10,000</u> บาท
อัตราต่อชั่วโมง	= 10,000 บาท ÷ 10,000 ชม. = 1.00 บาท
ปันส่วนให้แผนก 1	: 5,000 ชม. x 1.00 บาท = 5,000 บาท
ปันส่วนให้แผนก 2	: 5,000 ชม. x 1.00 บาท = 5,000 บาท
ปันส่วนรวม	= <u>10,000</u> บาท
ณ ระดับกำลังการผลิต 8,000 ชั่วโมงเครื่องจักร	
ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง	= 6,000 + 0.40 บาท (8,000 ชั่วโมง) = <u>9,200</u> บาท
อัตราต่อชั่วโมง	= 9,200 บาท ÷ 8,000 ชม. = 1.15 บาท
ปันส่วนให้แผนก 1	: 5,000 ชม. x 1.15 บาท = 5,750 บาท
ปันส่วนให้แผนก 2	: 3,000 ชม. x 1.15 บาท = <u>3,400</u> บาท
ปันส่วน	= <u>9,200</u> บาท

ขอให้สังเกตว่าในการปันส่วนต้นทุนของแผนกบริการที่เกิดขึ้นจริงอย่างเต็มที่นั้นมีข้อผิดพลาดเกิดขึ้น 2 ประการ กล่าวคือ

ประการแรก ต้นทุนคงที่ซึ่งปันส่วนเข้าแผนกผลิตในงวดโดยอ้อมขึ้นอยู่กับความมากน้อยของบริการที่ใช้ไปโดยแผนกผลิตอื่นด้วย จากตัวอย่างข้างต้น แผนกผลิต 1 ซึ่งได้รับบริการเท่าเดิมโดยเปรียบเทียบจากชั่วโมงแรงงานที่เกิดขึ้น แต่แผนกผลิต 1 จะได้รับการปันส่วนต้นทุนเพิ่มขึ้นกว่าเดิม 15% (เพิ่มจาก 5,000 บาท เป็น 5,750 บาท) ทั้งนี้ เพราะว่าการใช้บริการของแผนกผลิต 2 ลดลง

ประการที่สอง จำนวนต้นทุนที่ปันส่วนเข้าแผนกผลิตนั้นขึ้นอยู่กับปัจจัยที่ไม่อาจควบคุมได้โดยตรงของผู้จัดการแผนกผลิต เช่น ราคาต่อหน่วย และประสิทธิภาพของบริการ กรณีที่อาจเกิดขึ้นได้เสมอ เมื่อผู้จัดการแผนกผลิตไม่ได้ทำทุกอย่างเกี่ยวกับอัตราการปันส่วนต้นทุนคงที่ของแผนกบริการที่สูงเกินไป ถ้าหากว่าผู้จัดการแผนกผลิตควบคุมต้นทุนในแผนกของเขาได้ไม่ดีพอ ความไม่มีประสิทธิภาพของบริการและอัตราการปันส่วนต้นทุนที่สูงก็จะผ่านเข้าไปสู่แผนกผลิตต่าง ๆ

อย่างไรก็ตาม ข้อผิดพลาดประการแรกเกิดขึ้นเนื่องจากอัตราที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุนได้รวมกันเป็นอัตราเดียวและไม่ได้กำหนดขึ้นล่วงหน้า กล่าวคือไม่ได้ให้ความสนใจต่อข้อแตกต่างระหว่างต้นทุนผันแปรได้กับต้นทุนคงที่ และอัตราที่รวมกันเป็นอัตราเดียวดังกล่าว ถูกคำนวณขึ้นหลังข้อเท็จจริง (หลังชั่วโมงจริงที่คำนวณได้) ดังนั้นข้อผิดพลาดดังกล่าวนี้สามารถแก้ไขได้โดยใช้การปันส่วนตามพฤติกรรมของต้นทุน โดยแยกต้นทุนผันแปรได้และต้นทุนคงที่ออกจากกันแล้วจึงใช้จำนวนรวมที่กำหนดขึ้นล่วงหน้าไปปันส่วนต้นทุนคงที่ ทั้งนี้ เพื่อช่วยป้องกันมิให้ต้นทุนที่ปันส่วนไปยังแผนกใดแผนกหนึ่งต้องขึ้นอยู่กับ การเปลี่ยนแปลงในระดับของการใช้บริการของแผนกอื่น ๆ

สำหรับข้อผิดพลาดประการที่สองนั้นจะไม่ปรากฏให้เห็นจากการวิเคราะห์ข้างต้น ทั้งนี้เนื่องจากตามตัวอย่างได้สมมุติให้ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงเท่ากับต้นทุนที่ไ้งบประมาณไว้ ดังนั้น ข้อผิดพลาดดังกล่าวนี้สามารถแก้ไขได้โดยการปันส่วนต้นทุนตามงบประมาณหรือตามมาตรฐานที่ได้กำหนดไว้ล่วงหน้าให้กับแผนกผลิตต่าง ๆ ทั้งนี้เพื่อให้ผลของการเปลี่ยนแปลงในค่านราคาและประสิทธิภาพของแผนกบริการผ่านเข้ามายังแผนกผลิต

จากตัวอย่างข้างต้นเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดทั้งสองประการดังกล่าว สมมุติว่าบริษัทเปลี่ยนวิธีการปันส่วนต้นทุนแผนกบริการเสียใหม่จากการปันส่วนต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงอย่างเต็มที่มาเป็นการปันส่วนต้นทุนคงที่ตามหลักจำนวนรวมที่กำหนดขึ้นล่วงหน้า และต้นทุนผันแปรได้ตามหลักต้นทุนมาตรฐานต่อชั่วโมงเครื่องจักรที่กำหนดขึ้นล่วงหน้า โดยสมมุติว่ากำลังความสามารถพื้นฐานในการให้บริการของแผนกบริการได้ถูกจัดเตรียมไว้ในตอนเริ่มแรกด้วย

การคำนึงถึงการใช้บริการในระยะยาวของแผนกผลิตทั้งสอง ซึ่งมีกิจกรรมระยะยาวที่คาดไว้ กล่าวคือ ในแผนก 1 จำนวน 4,000 ชั่วโมงเครื่องจักรต่อเดือน และในแผนก 2 จำนวน 6,000 ชั่วโมงเครื่องจักรต่อเดือน ดังนั้น ต้นทุนคงที่ในแต่ละเดือนจะถูกปันส่วนมายังแผนก 1 และแผนก 2 ตามสัดส่วน 4/10 และ 6/10 หรือ (0.4 x 6,000 บาท) และ (0.6 x 6,000 บาท) ตามลำดับ ทั้งนี้ โดยไม่คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในการใช้ชั่วโมงเครื่องจักรในแต่ละเดือนของแผนกผลิต การปันส่วนต้นทุนตามวิธีการใหม่ จะปรากฏดังนี้

การปันส่วนต้นทุนแผนกบริการ	
ณ ระดับกำลังการผลิต 10,000 ชั่วโมงเครื่องจักร	
ต้นทุนที่จะปันส่วน = 6,000 บาท + 0.40 บาท (10,000 ชั่วโมง)	= <u>10,000 บาท</u>
ปันส่วนให้แผนก 1 : 2,400 บาท + (0.40 บาท x 5,000)	= 4,400 บาท
ปันส่วนให้แผนก 2 : 3,600 บาท + (0.40 บาท x 5,000)	= <u>5,600 บาท</u>
ปันส่วนรวม	= <u>10,000 บาท</u>
ณ ระดับกำลังการผลิต 8,000 ชั่วโมงเครื่องจักร	
ต้นทุนที่จะปันส่วน = 6,000 บาท + 0.40 บาท (8,000 ชั่วโมง)	= <u>9,200 บาท</u>
ปันส่วนให้แผนก 1 : 2,400 บาท + (0.40 บาท x 5,000)	= 4,400 บาท
ปันส่วนให้แผนก 2 : 3,600 บาท + (0.40 บาท x 3,000)	= <u>4,800 บาท</u>
ปันส่วนรวม	= <u>9,200 บาท</u>

ขอให้สังเกตว่าการปันส่วนต้นทุนตามวิธีใหม่นี้ การคิดต้นทุนเข้าแผนก 1 ไม่ได้ขึ้นอยู่กับบริการที่ใช้ไปโดยแผนก 2 ต้นทุนที่ปันส่วนจำนวน 4,400 บาท ที่คิดเข้าแผนก 1 ขึ้นอยู่กับจำนวน 5,000 ชั่วโมงที่ใช้โดยแผนก 1 เท่านั้น ในขณะที่การปันส่วนตามวิธีเดิมนั้น การคิดต้นทุนเข้าแผนก 1 เพิ่มจาก 5,000 บาท เป็น 5,750 บาท เนื่องจากการใช้ของจำนวนชั่วโมงเครื่องจักรในแผนก 2 ลดลง

หลักการพิจารณาในการปันส่วนต้นทุน

ข้อแนะนำต่อไปนี้จะช่วยเป็นแนวทางในการพิจารณาเพื่อกำหนดวิธีการที่จะใช้สำหรับการปันส่วนต้นทุนของส่วนงานหรือแผนกบริการ

(1) การวางแผนและควบคุมต้นทุนของส่วนงานหรือแผนกบริการให้มีลักษณะเหมือนกับส่วนงานหรือแผนกผลิต ข้อแตกต่างเบื้องต้นเกี่ยวกับพฤติกรรมของต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรได้ควรจะทราบเป็นอย่างดี ถ้าหากเป็นไปได้ควรใช้งบประมาณยึดหยุ่นได้และต้นทุนมาตรฐาน

(2) ถ้าหากเป็นไปได้ ควรใช้หลักเกณฑ์ 2 หลักเกณฑ์ สำหรับความแตกต่างของต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรได้ กล่าวคือควรปันส่วนต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรได้แยกต่างหากจากกัน

(3) ในการคิดต้นทุนเข้าแผนกผลิต ควรใช้อัตราหรือราคาต่อหน่วยที่กำหนดขึ้นล่วงหน้า แทนการใช้อัตราหรือราคาต่อหน่วยที่เกิดขึ้นจริง ดังนั้น การปันส่วนต้นทุนรวมควรจะขึ้นอยู่กับหน่วยที่ส่งเข้าผลิตจริงคูณด้วยราคาต่อหน่วยที่กะประมาณไว้ล่วงหน้า

(4) ถ้าหากเป็นไปได้ นอกจากการใช้ราคาที่กำหนดไว้ล่วงหน้าแล้ว ให้คิดต้นทุนเข้าแผนกผลิตตามหลักประสิทธิภาพมาตรฐานที่กำหนดขึ้นล่วงหน้าซึ่งยอมให้สำหรับบริการที่จะได้รับการปันส่วน ต้นทุนรวมควรจะขึ้นอยู่กับหน่วยที่ส่งเข้าผลิตจริงคูณด้วยราคาต่อหน่วยที่กะประมาณไว้ล่วงหน้า

(5) ไม่ควรยินยอมให้มีการคิดต้นทุนเข้าแผนกใดแผนกหนึ่งต้องขึ้นอยู่กับความ

มากนักของการใช้บริการโดยแผนกอื่น ๆ ตัวอย่าง เช่น เมื่อเริ่มปีใหม่ แผนกต่าง ๆ ที่ใช้บริการควรจะกำหนดให้รับส่วนแบ่งของต้นทุนจำนวนหนึ่งตามกำลังความสามารถที่มีอยู่ในแผนกบริการนั้น

มาตรการเพื่อใช้พิจารณาหลักเกณฑ์การปันส่วนต้นทุน

ในการปันส่วนต้นทุนนั้นมีหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่จะนำมาใช้ได้ และในการเลือกหลักเกณฑ์การปันส่วนอย่างใดอย่างหนึ่งมาใช้ควรจะได้คำนึงถึงข้อพิจารณาบางประการ มาตรการที่จะใช้ในการพิจารณาหลักเกณฑ์การปันส่วนต้นทุนอาจจะได้แก่หน่วยที่พิสูจน์ได้ บริการที่ใช้ อุปกรณ์ที่จัดหาให้ ประโยชน์ที่ได้รับ ความสามารถในการรับภาระ ความเที่ยงธรรมหรือความเสมอภาค⁽⁴⁾

นักบัญชีพยายามค้นหาหลักฐานเพื่อสนับสนุนหลักการระหว่างการเกิดขึ้นของต้นทุนและการคิดต้นทุนเข้าผลิตภัณฑ์ ดังนั้น ต้นทุนที่เกิดขึ้น (ซึ่งอาจเรียกว่าเป็นการกระทำอย่างหนึ่ง) จะแสดงถึง “สาเหตุ” ของต้นทุนประเภทใดประเภทหนึ่ง ตัวอย่าง เช่น ถ้าหากทำการผลิตผลิตภัณฑ์ ก.มากกว่า 10 หน่วย ต้นทุนที่ปันส่วนไปยังผลิตภัณฑ์ ก.ตามที่สมมุติขึ้น จะแสดงให้เห็นถึงการเพิ่มขึ้นในต้นทุนรวมทั้งมีสาเหตุมาจากการผลิตครั้งนี้ วิธีการปันส่วนต้นทุนอย่างรอบคอบนั้นจะกระทำได้ โดยพยายามคำนึงถึงความสัมพันธ์ตามหลักเหตุและผลของต้นทุน ในกรณีเช่นนี้ แม้ว่าการกระทำนั้นเป็นสาเหตุให้เกิดต้นทุนขึ้น ต้นทุนที่เกิดขึ้นนั้นจะแสดงถึงสาเหตุของการเกิดต้นทุนด้วย เช่น การผลิตรถยนต์เป็นสาเหตุของการเกิดต้นทุนหลายประเภท

หน่วยที่พิสูจน์ได้

ในการตัดสินใจนั้น โดยปกติต้นทุนมักจะเกิดขึ้นเนื่องจากความต้องการของวัตถุประสงค์ของต้นทุน ดังนั้น หลักเกณฑ์ที่เหมาะสมจึงควรเป็นสิ่งที่มีความสัมพันธ์กับวัตถุประสงค์ของต้นทุนนั้น ตัวอย่าง เช่น ชั่วโมงทางตรงที่เกิดขึ้นเนื่องจากความต้องการที่จะผลิตผลิตภัณฑ์ และมีส่วนสัมพันธ์กับผลิตภัณฑ์ที่ผลิตอย่างเห็นได้ชัด ด้วยเหตุนี้เอง การใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงเป็นหลักเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนแรงงานทางตรงจึงเป็นการเลือกหลัก

เกณฑ์ที่มีเหตุผล เพราะว่าเป็นมาตรการที่สามารถพิสูจน์ให้เห็นได้ในเชิงปริมาณ การผูกพันที่มองเห็นได้โดยปกติจะเป็นหลักฐานที่มีน้ำหนักมากเกี่ยวกับความสัมพันธ์ตามหลักเหตุและผลของต้นทุน

บริการที่ใช้

บริการที่ใช้โดยทั่วไปเห็นได้ชัดว่าเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุนขึ้น เช่น ไฟฟ้า กำลัง การซ่อมบำรุง การบัญชีและประมวลข้อมูล เป็นต้น แต่เนื่องจากมีอยู่เสมอที่ไม่อาจจะแสดงให้เห็นข้อแตกต่างระหว่างต้นทุนผันแปรได้กับต้นทุนคงที่ในแผนกบริการต่าง ๆ ด้วยเหตุที่ไม่สามารถแยกต้นทุนออกได้นี้เองจึงเป็นผลให้การปันส่วนต้นทุนมีลักษณะไม่ถูกต้องตามหลักเหตุและผลของต้นทุน โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อต้นทุนคงที่เป็นจำนวนเงินมาก อย่างไรก็ตาม ต้นทุนผันแปรได้ของแผนกบริการต่าง ๆ อาจจะเปลี่ยนแปลงไปตามการเปลี่ยนแปลงในการบริการที่ใช้ระหว่างงวดของการดำเนินงาน ส่วนต้นทุนคงที่น่าจะมีผลกระทบต่อตัดสินใจในระยะยาวด้วย

อุปกรณ์ที่จัดทำให้

ต้นทุนของแผนกบริการบางประเภทอาจปันส่วนตามหลักของอุปกรณ์ที่จัดทำให้ หรือที่มีอยู่แทนที่จะใช้หลักบริการที่ใช้ ตัวอย่าง เช่น การปันส่วนต้นทุนของแผนกบุคคลจะปันส่วนตามจำนวนของพนักงานหรือตามจำนวนชั่วโมงที่ปฏิบัติงาน การปันส่วนต้นทุนของการบำรุงรักษาอาคาร ค่าเสื่อมราคาอาคาร ภาษีทรัพย์สิน ความร้อน แสงสว่าง ค่าซ่อมแซม และเงินเดือนพนักงานทำความสะอาด มักปันส่วนโดยใช้จำนวนตารางฟุตของพื้นที่ที่ครอบครอง อย่างไรก็ตาม อุปกรณ์ต่าง ๆ เป็นอุปกรณ์บริการที่ใช้ร่วมกันสำหรับทุก ๆ แผนก ดังนั้น จึงเป็นการยากลำบากที่จะแยกต้นทุนได้อย่างชัดเจนว่าเป็นของแผนกใดแผนกหนึ่ง

ประโยชน์ที่ได้รับ

หลักเกณฑ์ประโยชน์ที่ได้รับมักจะถูกสนับสนุนให้นำมาใช้เมื่อไม่อาจจะหาหลักเกณฑ์อื่น ๆ ที่เหมาะสมกว่าได้ ตัวอย่าง เช่น การปันส่วนต้นทุนการบริหารหรือต้นทุนการโฆษณาเพื่อสร้างชื่อเสียงให้แก่บริษัท ให้กับแผนกต่าง ๆ โดยถือเอาประโยชน์ที่แต่ละแผนก

หรือส่วนงานได้รับเป็นหลักในการปันส่วน หลักเกณฑ์นี้ยังขาดความเหมาะสมหากมีการพิจารณาความสัมพันธ์ตามหลักเหตุและผล

ความสามารถที่จะรับภาระ

ความสามารถที่จะรับภาระเป็นหลักเกณฑ์อีกประเภทหนึ่งที่คล้ายคลึงกับหลักประโยชน์ที่ได้รับ คือ เป็นหลักเกณฑ์ที่ขัดแย้งกับความสัมพันธ์ตามหลักเหตุและผล เช่น การใช้จำนวนเงินรายได้หรือยอดขายเป็นหลักเกณฑ์ในการปันส่วน ซึ่งขัดแย้งกับหลักบริการที่ใช้ และหลักประโยชน์ที่ได้รับ จากการวิจัยของ National Industrial Conference Board แสดงให้เห็นว่าจำนวนบริษัท 41 แห่ง จากการสำรวจทั้งสิ้น 109 แห่ง ใช้ยอดขายจริงเป็นหลักเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนจากส่วนกลางไปยังหน่วยต่าง ๆ ของบริษัท⁽⁵⁾ การใช้ยอดขายนั้นปกติมักจะถือเป็นหลักเกณฑ์สุดท้ายที่ทำได้เพื่อใช้เป็นตัวร่วมในการปันส่วนต้นทุน ต้นทุนของเรื่องใดเรื่องหนึ่งย่อมเป็นอิสระต่อผลที่เกิดขึ้นจริงของสิ่งนั้น ในกรณีเช่นนี้ ต้นทุนที่ฝ่ายบริหารกำหนดขึ้นล่วงหน้า ย่อมไม่มีความสัมพันธ์กับยอดขายแต่อย่างใด นอกจากนั้น การปันส่วนต้นทุนโดยใช้จำนวนเงินของยอดขายเป็นหลักเกณฑ์ควรจะถือปฏิบัติโดยสม่ำเสมอเมื่อเป็นเช่นนี้ ต้นทุนต่อส่วนย่อยจะต้องพิจารณาด้วยยอดขายสัมพันธ์ต่อส่วนย่อย ตัวอย่าง ขอให้พิจารณาผลที่เกิดขึ้นจากสถานการณ์ต่อไปนี้

ปีที่ 1	ผลิตภัณฑ์				รวม
	ก	ข	ค		
ขาย (พันบาท)	100	100	100	300	(100%)
ต้นทุนปันส่วนตามยอดขาย	10	10	10	30	(10%)

สมมติว่ายอดขายในปีที่ 2 ของผลิตภัณฑ์ ก.เพิ่มขึ้นเป็น 137,500 บาท และผลิตภัณฑ์ ข.เพิ่มขึ้นเป็น 137,500 บาท สำหรับผลิตภัณฑ์ ค. มียอดขายและต้นทุนทางตรงเท่าเดิม ส่วนต้นทุนรวมที่จะต้องปันส่วนตามหลักเกณฑ์จำนวนเงินของยอดขายคงเดิมไม่เปลี่ยนแปลง การปันส่วนต้นทุนจะเป็นดังนี้

ปีที่ 2	ผลิตภัณฑ์			รวม	
	ก.	ข.	ค.		
ขาย (พันบาท)	137.5	137.5	100.0	375.0	(100%)
ต้นทุนปันส่วนตามยอดขาย	11.0	11.0	8.0	30.0	(8%)

อัตราส่วนระหว่างต้นทุนที่ปันส่วนตามหลักเกณฑ์ของยอดขายและยอดขายรวมในปีที่ 2 จะลดลงเหลือเพียง 8 เปอร์เซ็นต์ (30,000÷375,000 บาท) เมื่อเปรียบเทียบกับปีที่ 1 คือ 10 เปอร์เซ็นต์ (30,000÷300,000 บาท) ซึ่งเป็นผลให้มีการปันส่วนต้นทุนให้แก่ผลิตภัณฑ์ ค. น้อยลงในขณะที่ข้อเท็จจริงมีว่าผลิตภัณฑ์ ค. มีปริมาณขายและต้นทุนทางตรงเท่าเดิมเช่นเดียวกับปีที่ 1 ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าผลิตภัณฑ์ ค. ได้รับการปันส่วนที่ไม่ได้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ยึดถือความสัมพันธ์ตามหลักเหตุและผลเป็นพื้นฐานในการปันส่วน

ความเที่ยงธรรมหรือความเสมอภาค

การเลือกหลักเกณฑ์การปันส่วนต้นทุนโดยอาศัยความเที่ยงธรรม หรือความเสมอภาคอาจจะพบเห็นได้บ่อยครั้ง ในข้อความดังตัวอย่างนี้

“ในการพิสูจน์ว่าอะไรทำให้เกิดต้นทุนขึ้นนั้น วิธีการที่ยอมรับกันโดยทั่วไปเกี่ยวกับการพิจารณา และการกะประมาณต้นทุนก็คือใช้หลักความเสมอภาคในกรณีดังกล่าวนี้”⁽⁶⁾

“ต้นทุนที่ควบคุมได้มักจะถูกคิดเข้างานตามวัตถุประสงค์ของต้นทุนนั้น....โดยคำนึงถึงประโยชน์ที่ได้รับหรือความสัมพันธ์ที่เสมอภาคกัน”⁽⁷⁾

“หลักเกณฑ์ใดก็ตามที่เลือกมาใช้ในการปันส่วนควรจะมีลักษณะที่สำคัญสองประการ คือ ประการแรกหลักเกณฑ์นั้นจะต้องมีความเสมอภาค และประการที่สองหลักเกณฑ์นั้นควรจะสามารถนำมาปฏิบัติได้ ดังนั้น ทำให้การปันส่วนต้นทุนไปยังแต่ละแผนกเป็นไปอย่างมีเหตุผล โดยคำนึงถึงประโยชน์ที่แผนกนั้นได้รับ และหลักเกณฑ์นั้นไม่ควรทำให้เสียค่าใช้จ่ายมากเกินไปเมื่อนำมาใช้”⁽⁸⁾

เชิงอรรถ

- (1) Myron J. Gordon and Gordon Shillinglaw, **Accounting : A Management Approach**, 5th ed. (Illinois : Richard D. Irwin, Inc., 1974), p.586.
- (2) George. J. Staubus, **Activity Costing and Input-Output Accounting** (Illinois : Richard D. Irwin, Inc., 1971), p.1. ผู้เขียนได้แสดงให้เห็นว่า “เราต้องยอมรับว่าการคำนวณต้นทุนของกิจกรรมหรือการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งนั้นเป็นเรื่องที่สำคัญ”
- (3) Charles T. Horngren, **Cost Accounting : A Managerial Emphasis**, 4th ed. (New Jersey : Prentice-Hall, Inc., 1977), p.499.
- (4) William J. Vatter, “Limitations of Overhead Allocation”, **The Accounting Review** (April 1945), pp.164-165.
- (5) **Allocating Corporate Expenses**, Studies in Business Policy, No. 108 (New York : National Industrial Conference Board), p.13.
- (6) **Armed Service Procurement Regulations**, Section XV.
- (7) Ibid.
- (8) Roert Dickey (ed.), **Cost Accountants' Handbook** (New York : Ronald Press Co., 1960), Section 8, p.7.
- (9) ดูรายละเอียดเพิ่มเติมจาก Larry N. Killough and Wayne E. Leininger, **Cost Accounting For Managerial Decision Making** (California : Dickenson Publishing Co., 1977), pp. 113-115; Nicholas Dopuch, Jacob G. Birnberg and Joel Demski, **Cost Accounting : Accounting Data For Management's Decision**, 2nd ed. (New York : Harcourt Brace Jovanovich, Inc., 1974), pp.584-588.
- (10) ดูรายละเอียดเพิ่มเติมจาก Thomas H. William and Charles H. Griffin, “Matrix Theory and Cost Allocation,” **The Accounting Review** (July 1964), pp.671-678; Neil Churchill, “Linear Algebra and Cost Allocation : Some Examples”, **The Accounting Review** (October 1964), pp.894-904; John Leslie Livingstone, “Input-Output Analysis for Cost Accounting, Planning and Control,” **The Accounting Review** (January 1969), pp.48-64.

เชิงอรรถ

- (1) Myron J. Gordon and Gordon Shillinglaw, **Accounting : A Management Approach**, 5th ed. (Illinois : Richard D. Irwin, Inc., 1974), p.586.
- (2) George. J. Staubus, **Activity Costing and Input-Output Accounting** (Illinois : Richard D. Irwin, Inc., 1971), p.1. ผู้เขียนได้แสดงให้เห็นว่า “เราต้องยอมรับว่าการคำนวณต้นทุนของกิจกรรมหรือการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งนั้นเป็นเรื่องที่สำคัญ”
- (3) Charles T. Horngren, **Cost Accounting : A Managerial Emphasis**, 4th ed. (New Jersey : Prentice-Hall, Inc., 1977), p.499.
- (4) William J. Vatter, “Limitations of Overhead Allocation”, **The Accounting Review** (April 1945), pp.164-165.
- (5) **Allocating Corporate Expenses**, Studies in Business Policy, No. 108 (New York : National Industrial Conference Board), p.13.
- (6) **Armed Service Procurement Regulations**, Section XV.
- (7) Ibid.
- (8) Roert Dickey (ed.), **Cost Accountants' Handbook** (New York : Ronald Press Co., 1960), Section 8, p.7.
- (9) ดูรายละเอียดเพิ่มเติมจาก Larry N. Killough and Wayne E. Leininger, **Cost Accounting For Managerial Decision Making** (California : Dickenson Publishing Co., 1977), pp. 113-115; Nicholas Dopuch, Jacob G. Birnberg and Joel Demski, **Cost Accounting : Accounting Data For Management's Decision**, 2nd ed. (New York : Harcourt Brace Jovanovich, Inc., 1974), pp.584-588.
- (10) ดูรายละเอียดเพิ่มเติมจาก Thomas H. William and Charles H. Griffin, “Matrix Theory and Cost Allocation,” **The Accounting Review** (July 1964), pp.671-678; Neil Churchill, “Linear Algebra and Cost Allocation : Some Examples”, **The Accounting Review** (October 1964), pp.894-904; John Leslie Livingstone, “Input-Output Analysis for Cost Accounting, Planning and Control,” **The Accounting Review** (January 1969), pp.48-64.

บทสรุป

การปันส่วนต้นทุนมีจุดมุ่งหมายที่สำคัญคือนำไปใช้ในการตัดสินใจ แต่มีปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการปันส่วนต้นทุนเกิดขึ้น 3 ประการ คือ การเลือกวัตถุประสงค์ของต้นทุน การรวมต้นทุนเข้าด้วยกัน และการเลือกหลักเกณฑ์การปันส่วนต้นทุน ปัญหาเหล่านี้จะต้องนำมาพิจารณาพร้อมกันไป เนื่องจากแต่ละปัญหามีความสัมพันธ์ระหว่างกัน

ความเที่ยงธรรมตามหลักเหตุและผลควรจะนำมาใช้เป็นหลักการเพื่อพิจารณาถึงมาตรการต่าง ๆ ที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุน เมื่อต้องการทราบถึงผลของการตัดสินใจในทางเลือกต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับต้นทุนและเผชิญกับข้อเท็จจริงบางประการเกี่ยวกับความสัมพันธ์ตามหลักเหตุและผล เป็นผลให้ผู้บริหารจำเป็นต้องเชื่อถือต่อข้อมูลที่จัดทำขึ้นในลักษณะของการประมาณการตามหลักเหตุและผล ถ้าหากไม่มีข้อมูลเหล่านี้ ผู้บริหารเกรงว่าเขาอาจมองข้ามต้นทุนบางประเภท ซึ่งจะมีผลกระทบต่อ การเปลี่ยนแปลงในสิ่งที่ส่งเข้าผลิตหรือที่ผลิตเสร็จแล้ว ดังนั้น การปันส่วนต้นทุนทั้งสิ้นแทนที่จะปันส่วนเฉพาะต้นทุนผันแปรได้ จึงเป็นสิ่งที่ควรนำมาใช้ในลักษณะของการประมาณการต้นทุนที่เพิ่มขึ้นจริงในระยะยาว

การใช้วิธีกำไรส่วนเกินในการจัดท่างบกำไรขาดทุน และใช้ในการปันส่วนต้นทุนนั้น นับว่าเป็นวิธีการที่นำมาใช้ได้ผลดีที่สุด โดยเฉพาะอย่างยิ่งวิธีการนี้จะช่วยฝ่ายบริหารในการประเมินผลการดำเนินงานของส่วนงานหรือแผนกต่าง ๆ หรือเขตขาย และใช้ในการตัดสินใจด้วย การปันส่วนต้นทุนเป็นสิ่งที่กระทำด้วยความรอบคอบ โดยคำนึงถึงจุดมุ่งหมายของข้อมูล (ต้นทุนที่นำมาปันส่วน) สำหรับกำไรสุทธิของส่วนงานย่อยต่าง ๆ จะแสดงไว้ตามวัตถุประสงค์ที่ต่างกัน ดังนั้น ตามวิธีกำไรส่วนเกินนี้แสดงถึงความแตกต่างอย่างเห็นได้ชัดเกี่ยวกับระดับต่าง ๆ ของความเที่ยงตรงในการปันส่วนต้นทุน

ถ้าหากเป็นไปได้ ต้นทุนคงที่ของแผนกบริการต่าง ๆ ควรจะปันส่วน โดยการให้ต้นทุนรวมรายเดือน ที่กำหนดขึ้นล่วงหน้าสำหรับกำหนดกำลังความสามารถพื้นฐานในการให้บริการ ส่วนต้นทุนผันแปรได้ควรจะปันส่วนโดยการใช้อัตรามาตรฐานต่อหน่วยที่กำหนดขึ้นล่วงหน้าสำหรับบริการที่ใช้ไป

กัน การใช้อัตราเดียวก็จะมีผลให้ต้นทุนรวมต่อหน่วย (แต่ไม่ใช่ต้นทุนของแผนก) ถูกต้อง อย่างไรก็ตาม สำหรับบริษัท รามา ผลิตภัณฑ์ไม่ได้ผ่านแผนกทั้งหมดเป็นส่วนกัน

เนื่องจากอัตราค่าแรงเกือบจะเหมือนกันในแผนกแต่ละแผนก ต้นทุนแรงงานในแต่ละแผนกจึงเป็นส่วนอย่างใกล้ชิดกับชั่วโมงแรงงาน ดังนั้น วิธีคิดโซหุ่ยการผลิตเข้างานตามหลักเปอร์เซ็นต์ของต้นทุนแรงงานทางตรงตามตัวอย่างนี้ จะให้ผลลัพธ์ถูกต้องตรงกับการใช้โดยวิธีถือหลักอัตราต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเสมือนตามวิธีเปอร์เซ็นต์ของต้นทุนแรงงานทางตรงจะต่ำ ทั้งนี้เพราะว่า ตามวิธีนี้ไม่จำเป็นที่จะต้องสะสมจำนวนชั่วโมงแรงงานที่ทำกับงานแต่ละงาน

ข้าพเจ้ามีความเห็นว่าเป็นการไม่เหมาะสมที่จะใช้วิธีตามหลักเปอร์เซ็นต์ของต้นทุนขั้นต้นสำหรับคิดโซหุ่ยการผลิตเข้างาน ทั้งนี้เนื่องจากว่า ต้นทุนของวัตถุดิบที่ใช้ในการทำตะเกียงหรืออุปกรณ์นั้นแตกต่างกันมาก โซหุ่ยการผลิตโดยแท้จริงแล้วเป็นต้นทุนของการใช้อุปกรณ์การผลิต อุปกรณ์การผลิตที่ใช้ในการทำตะเกียง จำนวนเงินคงไม่มากกว่าที่ใช้ในการทำตะเกียงอย่างเดียวกันแต่ทำด้วยทองแดง ด้วยเหตุผลดังกล่าวการใช้ต้นทุนขั้นต้น (เนื่องจากต้นทุนนี้รวมต้นทุนวัตถุดิบ) ก็จะทำให้มีการคิดโซหุ่ยการผลิตกับตะเกียงที่ใช้วัตถุดิบแพง ๆ มากเกินไป

ขอแสดงความนับถือ

(ข) อัตราดอกเบี้ยการผลิตรวมอัตราเดียวหรืออัตราดอกเบี้ยการผลิตสำหรับ
แผนก

(ค) วิธีการคิดดอกเบี้ยการผลิตเข้างานโดยถือหลัก (1) ชั่วโมงแรงงานทาง
ตรง (2) ต้นทุนแรงงานทางตรง หรือ (3) ต้นทุนขั้นต้น

ขอให้ยกเหตุผลสนับสนุนข้อเสนอแนะแต่ละข้อของทั้ง 3 ข้อของท่านด้วย

แนวคำตอบ

เรียน ท่านประธานบริษัท รามา จำกัด

ข้าพเจ้าได้ศึกษาการดำเนินงานผลิตของบริษัท รามา จำกัด แล้ว ขอแนะนำว่าใน
การคิดดอกเบี้ยการผลิตเข้างานนั้น บริษัทควรใช้อัตราดอกเบี้ยการผลิตปกติประจำแผนก โดยคิด
เข้างานตามเปอร์เซ็นต์ของต้นทุนแรงงานทางตรง

บริษัทควรใช้อัตราดอกเบี้ยการผลิตปกติมากกว่าที่จะใช้อัตราดอกเบี้ยการผลิตจ่ายจริง
ที่คาดไว้ ทั้งนี้ เพราะว่าการดำเนินงานของบริษัทเปลี่ยนแปลงไปตามฤดูกาลและตามวัฏจักรของธุรกิจ
เนื่องจากมีดอกเบี้ยการผลิตคงที่สูง การใช้อัตราจ่ายจริงที่คาดไว้จะทำให้ต้นทุนดอกเบี้ยการ
ผลิตต่อหน่วยสูงในงวดที่มีจำนวนการผลิตต่ำ และต้นทุนดอกเบี้ยการผลิตต่อหน่วยต่ำในงวดที่
มีการผลิตสูง การใช้อัตราปกติจะทำให้มีการคิดดอกเบี้ยการผลิตต่อหน่วยเท่ากัน ไม่ว่าจะการ
ผลิตจะเปลี่ยนแปลงไปในแต่ละเดือนหรือแต่ละปี สำหรับเรื่องการเสนอราคาขายและในเรื่อง
การตีราคาสินค้าคงเหลือ วิธีที่ดีที่สุดก็คือการใช้ต้นทุนต่อหน่วยซึ่งเป็นต้นทุนที่ไม่ได้คิดคำนึง
ขึ้นเอง เนื่องจากต้นทุนของอุปกรณ์การผลิตที่มีอยู่แต่ไม่ได้ใช้ไป และไม่ได้ต่ำลงเนื่องจากการ
ใช้อุปกรณ์การผลิตดีกว่าปกติ

บริษัทควรใช้อัตราดอกเบี้ยการผลิตประจำแผนก ทั้งนี้เพราะว่าอัตราของแต่ละแผนก
ต่างกันมาก ถ้าหากใช้อัตรารวมเป็นอัตราถัวเฉลี่ยก็จะไม่ถูกต้องสำหรับแต่ละแผนก เนื่องจาก
ส่วนใหญ่ของต้นทุนการผลิตของบริษัทเป็นดอกเบี้ยการผลิต ต้นทุนต่อหน่วยซึ่งได้มาจากการ
ใช้อัตราเดียวก็จะผิดไปมาก ถ้าหากผลิตภัณฑ์ทั้งหมดผ่านแผนกต่าง ๆ ทุกแผนกเป็นสัดส่วน

ปัญหาสำหรับการศึกษาด้วยตนเอง

ขอให้นักศึกษาพิจารณากรณีศึกษานี้ ซึ่งดัดแปลงมาจากข้อทดสอบของสมาคมผู้สอบบัญชีแห่งสหรัฐอเมริกา

ท่านได้รับการว่าจ้างให้วางระบบบัญชีต้นทุนของ บริษัท รามา จำกัด จากการตรวจสอบการปฏิบัติงานผลิตของบริษัท ท่านได้ทราบข้อเท็จจริงดังต่อไปนี้

1. บริษัทผลิตอุปกรณ์ติดตั้งเกี่ยวกับแสงสว่างและตะเกียงแบบต่าง ๆ ต้นทุนวัตถุดิบของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดมีจำนวนประมาณ 15 เพอร์เซ็นต์ ถึง 60 เพอร์เซ็นต์ ของต้นทุนการผลิตรวม ทั้งนี้ แล้วแต่ชนิดของโลหะหรือผ้าที่ใช้ในการทำผลิตภัณฑ์
2. สภาพการค้าของบริษัทเปลี่ยนแปลงไปตามวัฏจักรของธุรกิจ ทั้งนี้เนื่องจากจำนวนที่ขายได้นั้นขึ้นอยู่กับอาคารบ้านเรือนที่จะสร้างขึ้นใหม่
3. โดยปกติประมาณ 80 เพอร์เซ็นต์ของการผลิตจะกระทำในไตรมาสแรกของปี
4. อัตราค่าจ้างสำหรับโรงงานทั้งหมด มีอัตราอยู่ระหว่าง 4.25 บาท ถึง 8.75 บาทต่อชั่วโมง อย่างไรก็ตาม ภายในแผนกแต่ละแผนกของ 8 แผนกที่กิจการมีอยู่ การกระจายระหว่างอัตราค่าจ้างที่สูงและที่ต่ำมีน้อยกว่า 5 เพอร์เซ็นต์
5. ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดต่างก็ผ่านแผนกทำการผลิตทั้ง 8 แผนก แต่ในอัตราส่วนที่ไม่เท่ากัน
6. ภายในแผนกการผลิตแต่ละแผนก วัสดุการผลิตมีจำนวนประมาณ 30 เพอร์เซ็นต์ของต้นทุนเปลี่ยนสภาพ

จากข้อมูลดังกล่าวข้างต้น ขอให้ท่านทำรายงานหรือจดหมายถึงประธานบริษัท โดยอธิบายให้ทราบว่าในระบบบัญชีต้นทุนของบริษัทควรจะใช้

- (ก) อัตราวัสดุการผลิตปกติหรืออัตราวัสดุการผลิตคิดจากกำลังการผลิตจริงที่คาดไว้รายปี

คำนึงถึงการให้บริการที่แท้จริง ผลที่คาดว่าจะได้รับก็คือเมื่อหน่วยงานที่ใช้บริการ มีความรู้สึกว่าหน่วยงานของเขากำลังจ่ายค่าบริการอยู่ หน่วยงานนั้นก็พยายามให้บริการ นั้น แต่การปฏิบัติเช่นนี้มักมีอันตรายอยู่ด้วย กล่าวคือ ผู้บริหารบางคนอาจให้บริการนั้นมากเกินไป ในเวลาต่อมาในสิ่งที่เขาได้พิจารณาแล้วเห็นว่าสิ่งนั้นเป็นเสมือนบริการที่ได้เปล่า ดังนั้น องค์การธุรกิจก็อาจจะต้องให้มีการจัดอันดับก่อนหลังในการให้บริการ และในที่สุดอาจจะมีการยินยอมให้ใช้วิธีการปันส่วนต้นทุนตามหลักของบริการที่ใช้

ในกรณีที่จะรวมต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้หรือต้นทุนทางอ้อมไว้ด้วยหรือไม่นั้นเป็น ปัญหาที่สำคัญและยุ่งยากประการหนึ่ง สิ่งหนึ่งที่สำคัญก็คือการกระทำดังกล่าวขึ้นอยู่กับว่าทางเลือกที่มีอยู่นั้นมีอิทธิพลต่อพฤติกรรมของบุคคลในองค์การธุรกิจนั้นอย่างไรบ้าง ในองค์การ ธุรกิจบางแห่งย่อมต้องการให้มีการปันส่วนต้นทุน เนื่องจากการปันส่วนต้นทุนจะมีส่วนช่วย ทำให้เกิดพฤติกรรมที่พึงปรารถนาขึ้นได้ แต่ในองค์การธุรกิจบางแห่งถ้าหากใช้วิธีการปันส่วน ต้นทุนอย่างเดียวกันอาจจะเป็นสาเหตุให้เกิดพฤติกรรมที่ตรงกันข้ามได้ การปันส่วนต้นทุนที่ ดีควรจะเป็นการปันส่วนที่สามารถจูงใจให้บุคคลในองค์การปฏิบัติงานในสิ่งที่ผู้บริหารงาน ต้องการมากที่สุด อย่างไรก็ตามเมื่อมีการปันส่วนต้นทุนเต็มที่ ต้นทุนที่ควบคุมได้และที่ควบคุมไม่ได้เมื่อรวมอยู่ในรายงานฉบับเดียวกันแล้ว ก็ไม่ควรจะรวมอยู่ด้วยกันจนไม่สามารถมองเห็นข้อแตกต่างได้ และในรายงานนั้นนักบัญชีจะต้องสามารถชี้ให้ผู้บริหารเข้าใจในข้อจำกัด ของการปันส่วนต้นทุนเหล่านั้นได้

ลง โดยเฉพาะในเรื่องการตัดราคาสินค้า การเสนอราคาสินค้า ความไม่มีประสิทธิภาพ การขยายงานมากเกินไป เป็นต้น นอกจากนี้ นักบัญชีบางท่านมีความเห็นว่า ผลทางด้านขวัญของวิธีการปันส่วนในแผนกดำเนินงานนั้นได้รับความเอาใจใส่มากเกินไป ซึ่งตามข้อเท็จจริงแล้วสิ่งเหล่านั้นย่อมมีความสำคัญต่อขวัญและกำลังใจของพนักงานในแผนกบริการด้วย กล่าวคือ ถ้าหากแผนกอื่นไม่ถูกปันส่วนด้วยต้นทุนของแผนกบริการ ผู้ที่อยู่ในแผนกบริการซึ่งเป็นส่วนหนึ่งขององค์การดูเหมือนว่าจะเกิดความรู้สึกว่าตนเองได้ลดฐานะของการที่จะเป็นพลเมืองชั้นหนึ่งลง

นักบัญชีบางท่านให้ความเห็นว่า ต้นทุนบางประเภท เช่น ต้นทุนสำหรับการปฏิบัติงานในส่วนกลางของบริษัทไม่ควรปันส่วน เนื่องจากว่าต้นทุนเหล่านี้ไม่สามารถกำหนดได้ตามหลักความสัมพันธ์ของเหตุและผลและต้นทุนเหล่านี้ไม่มีวิธีการที่จะปันส่วนได้อย่างถูกต้อง ถ้าหากว่าได้มีการปันส่วนต้นทุนเหล่านี้แล้ว ไม่เพียงแต่จะทำให้เกิดความสับสนในการวิเคราะห์ต้นทุนเท่านั้น ยังอาจทำให้แต่ละส่วนงานเกิดความไม่พอใจเกี่ยวกับวิธีการที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุน ซึ่งไม่สามารถอธิบายได้นั้นอีกด้วย

ถ้าหากมองทางด้านของการจูงใจ ต้นทุนของแผนกบริการในบางแผนกไม่ควรปันส่วน ถึงแม้ว่าบริการเหล่านั้นจะมีความจำเป็นต่อหน่วยงานอื่น ๆ ขององค์การธุรกิจโดยชัดแจ้ง ตัวอย่าง เช่น แผนกตรวจสอบภายใน หรือแผนกกฎหมาย การคิดต้นทุนจากการให้บริการด้านตรวจสอบหรือบริการด้านกฎหมายโดยการปันส่วนตามหลักเกณฑ์จำนวนบริการที่เสนอให้ อาจจะนำไปสู่การลดการใช้บริการของแผนกดำเนินงานต่าง ๆ ในเวลาต่อมา ซึ่งพฤติกรรมเช่นนี้เป็นสิ่งที่ไม่พึงปรารถนา เนื่องจากการใช้บริการดังกล่าวอาจมีความจำเป็นอย่างยิ่งเมื่อมองในแง่ขององค์การธุรกิจโดยส่วนรวม ในกรณีดังกล่าวนี้ อาจจะไม่ต้องคิดต้นทุนของแผนกบริการให้แก่แผนกดำเนินงานเลย ตัวอย่างเช่น บริษัทที่เป็นธุรกิจขนาดใหญ่ในอุตสาหกรรมรถยนต์ไม่ยอมคิดค่าบริการตรวจสอบภายใน เพราะธุรกิจต้องการที่จะกระตุ้นผู้บริหารในหน่วยงานต่าง ๆ ให้ใช้บริการดังกล่าวนี้ อย่างไรก็ตาม ปัญหาในลักษณะเดียวกันนี้ อาจแก้ไขได้ด้วยการปันส่วนต้นทุนให้แก่แผนกต่าง ๆ เป็นจำนวนสม่ำเสมอโดยไม่ต้อง

ทั่วไประหว่างราคาขายกับต้นทุนสำหรับงวด (คงที่) ยังคงเป็นเรื่องที่สับสนเนื่องจากรายการต่าง ๆ ของต้นทุนสำหรับงวดยังคงมีความสัมพันธ์ที่ไม่ชัดเจนนักกับส่วนย่อยต่าง ๆ ในการกำหนดราคาขาย ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนที่เป็นประโยชน์ควรจะต้องแสดงถึงความสามารถในการทำกำไรก่อนหักต้นทุนคงที่ที่ไม่เป็นส่วน (กำไรส่วนเกิน) ของแต่ละส่วนงาน แต่ละสายผลิตภัณฑ์ แต่ละแผนก แต่ละเขตขาย เป็นต้น

โดยสรุป บทกำไรขาดทุนที่จัดทำขึ้นตามวิธีกำไรส่วนเกินดังกล่าวข้างต้น ข้อมูลต่าง ๆ จะแสดงรายละเอียดและมีประโยชน์ต่อการกำหนดราคาขายได้ดีกว่าข้อมูลที่ได้จากงบกำไรขาดทุนโดยทั่วไปซึ่งไม่สามารถทราบถึงข้อแตกต่างระหว่างต้นทุนผันแปรได้และต้นทุนคงที่ เมื่อไรก็ตามที่เป็นไปได้ควรจะต้องแบ่งต้นทุนคงที่ออกเป็น 2 ส่วน คือ ส่วนที่จะปันส่วนไปยังส่วนย่อย (หรือผลิตภัณฑ์) ได้อย่างชัดเจน และอีกส่วนหนึ่งนี้อาจปันส่วนได้โดยหลักเกณฑ์ที่มีความเชื่อถือได้น้อยมาก

การปันส่วนเพื่อการจูงใจ

การจูงใจเป็นจุดมุ่งหมายที่สำคัญประการหนึ่งของการปันส่วนต้นทุน ในการปันส่วนต้นทุนนั้นมีข้อโต้แย้งอยู่เสมอระหว่างการปันส่วนเต็มที่และการปันส่วนบางส่วน นักบัญชีหลายท่านโต้แย้งในประเด็นที่ว่า การปันส่วนนั้นสามารถสนองต่อจุดมุ่งหมายของการจูงใจได้ดีกว่า

นักบัญชีหลายท่านให้ความเห็นว่า แม้จะเป็นที่ทราบกันดีแล้วว่า การใช้ต้นทุนเต็มที่สำหรับวัตถุประสงค์ประการใดประการหนึ่งของต้นทุนนั้น ไม่สามารถคำนวณได้อย่างถูกต้อง แต่ก็ยังมีผู้นิยมวิธีการปันส่วนโดยใช้ต้นทุนเต็มที่ ทั้งนี้เนื่องจากเชื่อว่าการปฏิบัติเช่นนั้นจะทำให้ผู้บริหารทุกคนรับรู้ว่า การสนับสนุนหน่วยงานต่าง ๆ ขององค์การธุรกิจจำเป็นจะต้องมีศูนย์ความรับผิดชอบในแต่ละศูนย์เพื่อให้สามารถดำเนินงานไปได้โดยราบรื่นและคำนึงอยู่เสมอว่าการระบุต้นทุนเป็นจำนวนมากนั้นมีอันตรายน้อยกว่าการระบุต้นทุนเป็นจำนวนน้อย ตัวอย่างเช่น ถ้าหากปันส่วนต้นทุนอย่างเต็มที่ ผู้บริหารจะปฏิบัติงานในลักษณะน้อย

เท่ากับจำนวนรวมได้ในงบกำไรขาดทุนที่กระทำกันแต่เดิมนั้น ต้นทุนทั้งหมดอาจเป็นส่วนออกได้อย่างเต็มที่ ทั้งนี้เพื่อให้ส่วนย่อยต่าง ๆ ได้แสดงกำไรสุทธิในขั้นสุดท้ายซึ่งสามารถบวกรวมกันให้เท่ากับกำไรสุทธิของบริษัทโดยส่วนรวมได้

อย่างไรก็ตาม ถ้าหากว่ามีเหตุผลบางประการที่ฝ่ายบริหารต้องการงบกำไรขาดทุนที่แสดงจำนวนรวมเท่ากับผลบวกของส่วนย่อยต่าง ๆ แล้ว ต้นทุนที่ไม่เป็นส่วนอาจจะต้องนำมาเป็นส่วนเพื่อให้ส่วนย่อยต่าง ๆ แสดงตัวเลขกำไรสุทธิซึ่งเมื่อรวมตัวเลขตามแนวนอนแล้วจะได้เท่ากับกำไรสุทธิของบริษัทโดยส่วนรวม ความสำคัญของเรื่องนี้ก็คือวิธีกำไรส่วนเกินจะแสดงให้เห็นถึงความเที่ยงตรงของการปันส่วนต้นทุนในระดับต่าง ๆ กัน ถ้าหากท่านสังเกตจากงบกำไรขาดทุนตามตัวอย่างโดยการอ่านจากบรรทัดบนลงมา ท่านจะมีความเชื่อมั่นลดน้อยลงเรื่อย ๆ ในเรื่องเหตุผลและความถูกต้องการปันส่วนต้นทุน นักบัญชี 12 ท่านจะมีความเห็นตรงกันมากที่สุดในเรื่องที่ว่าต้นทุนผันแปรได้ควรจะเป็นส่วนอย่างไร แต่จะมีความเห็นตรงกันน้อยที่สุดเกี่ยวกับเรื่องที่ว่าต้นทุนที่ไม่เป็นส่วนควรจะเป็นส่วนหรือไม่และควรจะเป็นส่วนอย่างไร

รายงานตามสายผลิตภัณฑ์และตามเขตขาย

งบกำไรขาดทุนที่ใช้กันส่วนมากเป็นแบบที่แสดงรายละเอียดโดยแยกออกตามสายผลิตภัณฑ์และตามเขตขาย การแสดงแบบนี้ขึ้นอยู่กับการจัดองค์การของหน่วยงานทางการตลาดของธุรกิจ บริษัทบางแห่งมีการแยกสายผลิตภัณฑ์ออกไปตามลักษณะของการขายและความโครงการโฆษณา และมีงบกำไรขาดทุนแสดงให้เห็นกำไรส่วนเกินตามสายผลิตภัณฑ์ แต่บริษัทบางแห่งทำการผลิตผลิตภัณฑ์หลายชนิดซึ่งส่งเสริมการขายโดยการโฆษณาครายี่ห้อ และผลิตภัณฑ์ทุกชนิดขายโดยพนักงานขายกลุ่มเดียวกัน งบกำไรขาดทุนของบริษัทเหล่านี้จึงมักแสดงให้เห็นถึงเขตขาย และกำไรส่วนเกิน

ต้นทุนคงที่และการตัดสินใจกำหนดราคาขาย

การปันส่วนต้นทุนโดยการใช้วิธีกำไรส่วนเกินมีประโยชน์หลายประการ กล่าวคือ วิธีการนี้อาจจะนำมาใช้ในการพิจารณาเพื่อตัดสินใจกำหนดราคาขายได้ ความสัมพันธ์โดย

การแสดงงบกำไรขาดทุนในลักษณะนี้อาจเป็นเพียงแนวความคิดทางทฤษฎีเท่านั้น เพราะว่าองค์การธุรกิจบางแห่งอาจจะต้องการใช้มาตรการที่ใช้วัดผลการปฏิบัติงานเพียง 2 หรือ 3 ประการเท่านั้น

กำไรของส่วนย่อยและกำไรก่อนภาษีเงินได้

กำไรของส่วนย่อย รายการ (3) จากตัวอย่าง คำนวณได้โดยการหักต้นทุนคงที่ซึ่งจำแนกได้ว่าไม่สามารถควบคุมได้ โดยผู้จัดการส่วนงานภายในระยะสั้น ถึงแม้ว่าตัวเลขนี้อาจจะมีประโยชน์โดยใช้เป็นเครื่องชี้ถึงความสามารถในการทำกำไรได้ในระยะยาวของส่วนย่อยในลักษณะที่เป็นหน่วยลงทุนทางเศรษฐกิจหน่วยหนึ่งก็ตาม แต่ตัวเลขนี้ไม่ควรมีอิทธิพลต่อการประเมินผลการปฏิบัติงานในงวดปัจจุบันของผู้จัดการส่วนงานแต่อย่างใด

กำไรก่อนภาษีเงินได้ รายการ (4) จากตัวอย่าง บางครั้งอาจจะมีประโยชน์ในการวัดถึงความสามารถในการหากำไรในระยะยาวของบริษัทโดยส่วนรวม อย่างไรก็ตาม ถ้าหากมีการจำแนกแยกย่อยกำไรยอดสุดท้ายนี้ให้แก่ส่วนย่อยต่าง ๆ (และยังคงให้จำนวนรวมเท่ากับผลบวกของส่วนย่อยต่าง ๆ) ก็อาจทำให้เกิดการเข้าใจผิด ดังนั้น จึงเป็นการยุ่งยากที่จะทราบได้อย่างไรว่า ผลการปฏิบัติงานในส่วนย่อยนั้นสามารถวัดได้จากกำไรสุทธิหลังจากหักด้วยส่วนแบ่งที่ “ยุติธรรม” ของต้นทุนส่วนกลางของบริษัท ซึ่งผู้จัดการส่วนย่อยไม่มีอิทธิพลต่อต้นทุนเหล่านั้น ตัวอย่างของต้นทุนดังกล่าว ได้แก่ ต้นทุนของสำนักงานกลาง และต้นทุนการวิจัยของส่วนกลาง รวมทั้งเงินเดือนของประธานบริษัทและเงินเดือนของเจ้าหน้าที่ระดับสูง ถ้าหากว่า ต้นทุนส่วนกลางของบริษัทไม่สามารถปันส่วนไปยังส่วนย่อยได้อย่างชัดเจนแล้ว การปันส่วนต้นทุนก็จะไม่มีประโยชน์และไม่ควรปันส่วนต้นทุนนั้นแต่อย่างใด ดังนั้น จึงไม่มีการคำนวณกำไรสุทธิแยกเป็นของส่วนย่อยต่าง ๆ

การปฏิเสธที่จะปันส่วนต้นทุนบางรายการเป็นข้อโต้แย้งที่ถกเถียงกันมากที่สุดในการจัดทำงบกำไรขาดทุนตามวิธีกำไรส่วนเกิน นักบัญชีและผู้บริหารหลายท่านคุ้นเคยกับจำนวนรวมของกำไรสุทธิทั้งหมดแล้วแยกออก กำไรของส่วนย่อยต่าง ๆ ซึ่งสามารถบวกกลับให้

กำไรที่ควบคุมได้โดยผู้จัดการส่วนงาน รายการ (2) จากตัวอย่าง เป็นกำไรที่เหมาะสมสำหรับการวัดผลงานของผู้จัดการส่วนงานหรือผู้จัดการผลิตภัณฑ์แต่ละคน โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อนำมาตีความร่วมกับกำไรส่วนเกิน ทั้งนี้ เพราะผู้จัดการระดับสูงส่วนใหญ่ย่อมสามารถมีอิทธิพลต่อดัชนีทุนคงที่หลายประเภท โดยเฉพาะดัชนีทุนคงที่ตามโครงการ (discretionary fixed costs) การเกิดขึ้นของดัชนีทุนคงที่ตามโครงการอาจจะมีผลกระทบต่อต้นทุนผันแปรได้ ตัวอย่าง เช่น การจ่ายเงินเป็นจำนวนมากเป็นค่าบำรุงรักษา วิศวกรรม หรือการปรึกษาทางด้านบริหารอาจช่วยให้ค่าซ่อมแซมลดลง เพิ่มความเร็วของเครื่องจักร เพิ่มผลผลิตของแรงงานให้สูงขึ้น เป็นต้น อย่างไรก็ตาม การตัดสินใจให้มีงบประมาณเกี่ยวกับการโฆษณา การวิจัย และการส่งเสริมการขาย จะต้องคำนึงถึงความสัมพันธ์ที่มีผลกระทบต่อปริมาณขายด้วย

ขอให้สังเกตว่า แม้ว่าต้นทุนตามโครงการส่วนมากอาจจะปันส่วนเข้าส่วนงานต่าง ๆ ได้โดยง่าย แต่ต้นทุนเหล่านั้นอาจจะไม่สามารถคิดเข้าผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ ได้ทุกรายการ ตัวอย่างเช่น ค่าโฆษณาของส่วนงาน ข. อาจปันส่วนไปยังผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ ได้ทุกผลิตภัณฑ์ ผลิตภัณฑ์ 1 ผลิตภัณฑ์ 2 และผลิตภัณฑ์ 3 อาจจะเป็นผลิตภัณฑ์ที่จำหน่ายให้ผู้บริโภคโดยตรงซึ่งสามารถปันส่วนต้นทุนร่วมเข้าผลิตภัณฑ์ได้ ในขณะที่ผลิตภัณฑ์ 4 อาจจะเป็นผลิตภัณฑ์ที่ขายให้กับผู้ผลิตโดยมีหน่วยงานขายแยกต่างหากและมีต้นทุนคงที่ของตนเอง

จากตัวอย่าง บรรทัดระหว่างต้นทุนที่ควบคุมได้และต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้อาจจะมีข้อมูลเพิ่มเติมที่แตกต่างกันออกไปตามประเภทของกิจการ ตัวอย่าง เช่น ฝ่ายบริหารของกิจการบางแห่งต้องการที่จะให้มีรายการค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินถาวรบางประเภท แสดงเป็นรายการหักเมื่อคำนวณกำไรที่ควบคุมได้แล้ว ข้อคิดเห็นนี้อาจจะเป็นสิ่งที่น่ารำคาญ แต่ก็ไม่ใช่งานที่ย่างยากจนเกินไปนัก งบกำไรขาดทุนที่แสดงไว้ตามตัวอย่างนั้นอาจจะใช้วัดผลการปฏิบัติงานได้ 4 ประการ โดยเริ่มจากการคำนวณหากำไรส่วนเกิน (1) กำไรที่ควบคุมได้โดยผู้จัดการส่วนงาน (2) กำไรของส่วนย่อย (3) และกำไรก่อนภาษีเงินได้ (4) อย่างไรก็ตาม

ต้นทุนที่ไม่ปันส่วน

ต้นทุนที่ไม่ปันส่วน (unallocated cost) เป็นต้นทุนของทุกส่วนงานทั้งหมดที่เกี่ยวข้องและไม่สามารถระบุได้อย่างแน่ชัดว่าเป็นของส่วนงานใด ในทางปฏิบัติจึงไม่อาจปันส่วนให้แก่ส่วนงานต่าง ๆ ได้ เว้นแต่จะมีการปันส่วน โดยใช้หลักเกณฑ์ที่น่าสงสัยเท่านั้น ตัวอย่างต้นทุนที่ไม่ปันส่วนอาจจะเป็นเงินเดือนของประธานบริษัทและเจ้าหน้าที่บริหารระดับสูง ค่าใช้จ่ายในการค้นคว้าพัฒนาและวิจัย ต้นทุนส่วนกลางของบริษัท เช่น ค่าใช้จ่ายด้านประชาสัมพันธ์ หรือการโฆษณาชื่อเสียงของบริษัท

ต้นทุนตามโครงการ (discretionary cost) และต้นทุนตามข้อผูกพัน (committed cost) อาจจะปันส่วนได้หรือปันส่วนไม่ได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับส่วนย่อยที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น เงินเดือนพนักงานขายอาจจะระบุเข้ากับเขตขายใดเขตขายหนึ่งได้โดยง่าย อย่างไรก็ตาม ถ้าหากเขากำล้างขายผลิตภัณฑ์หลายชนิดด้วยกัน การปันส่วนเงินเดือนของเขาเข้าผลิตภัณฑ์เหล่านั้นย่อมมีปัญหา ด้วยเหตุนี้เอง จึงควรมีการกำหนดขอบเขตในเรื่องการปันส่วนต้นทุนที่จะแสดงในงบกำไรขาดทุน จากตัวอย่าง ส่วนงานอาจจะเป็นเขตขาย เงินเดือนของพนักงานขายที่กล่าวไว้ตอนต้นก็สามารถปันส่วนเข้าส่วนงาน ก.หรือ ข.(เขตขาย) แต่ต้นทุนประเภทนี้ไม่อาจจะปันส่วนเข้าผลิตภัณฑ์ได้อย่างมั่นใจ ความสำคัญของเรื่องนี้ก็คือต้นทุนประเภทหนึ่งอาจจะปันส่วนได้ตามความสัมพันธ์กับส่วนย่อยหนึ่งขององค์การธุรกิจ แต่อาจจะปันส่วนไม่ได้ตามความสัมพันธ์กับอีกส่วนย่อยหนึ่ง

กำไรที่ควบคุมได้โดยผู้จัดการส่วนงาน

เหตุผลที่ทำให้มีการแสดงกำไรที่ควบคุมได้โดยผู้จัดการส่วนงาน ก็เพื่อจะได้ทราบถึงความสามารถของผู้จัดการส่วนงานหรือผู้จัดการผลิตภัณฑ์แต่ละคน โดยทั่วไปบริษัทส่วนใหญ่มักจะมอบหมายส่วนงานหรือผลิตภัณฑ์ที่ประสบความสำเร็จน้อยที่สุดให้แก่ผู้จัดการที่มีความสามารถมากที่สุด ทั้งนี้โดยมีความหวังว่าผู้จัดการที่มีประสิทธิภาพมากที่สุดจะสามารถกอบกู้ส่วนงานหรือผลิตภัณฑ์ที่อยู่ในฐานะลำบากที่สุดให้ดีขึ้นได้

วิธีกำไรส่วนเกิน - บงกำไรขาดทุนแยกตามส่วนย่อย* (พันบาท)

ขายสุทธิ	บริษัท โดย ส่วนรวม	บริษัทแบ่งเป็น 2 ส่วน		แยกย่อยเฉพาะส่วนงาน ข.				
		ส่วนงาน ก.	ส่วนงาน ข.	ไม่ เป็นส่วน	ผลิตภัณฑ์ 1	ผลิตภัณฑ์ 2	ผลิตภัณฑ์ 3	ผลิตภัณฑ์ 4
ต้นทุนสินค้าที่ขายผันแปร กำไรก่อนหักต้นทุนสินค้าที่ขายคงที่ ค่าใช้จ่ายขายและบริหารผันแปร (1) กำไรส่วนเกิน ต้นทุนคงที่ควบคุมได้โดยผู้จัดการส่วน งาน (ค่าโฆษณา ค่าส่งเสริมการขาย เงิน เดือนพนักงานขาย ค่าวิจัย ค่าควบคุม ตรวจสอบ ฯลฯ) (2) กำไรที่ควบคุมได้โดยผู้จัดการส่วนงาน ต้นทุนคงที่ควบคุมได้โดยผู้อื่น (ค่าเสื่อม ราคา ค่าภาษีทรัพย์สิน ค่าประกันภัย เงินผู้จัดการส่วนงาน ฯลฯ) (3) กำไรของส่วนย่อย ต้นทุนที่ไม่เป็นส่วน (ไม่ชัดเจนหรือไม่ อาจเป็นส่วนให้แก่ส่วนงานต่าง ๆ ได้ โดยปราศจากข้อสงสัยในหลักเกณฑ์สำหรับ โดยปราศจากข้อสงสัยในหลักเกณฑ์ สำหรับการบินส่วน) (4) กำไรก่อนภาษีเงินได้	1,500	500	1,000		300	200	100	400
	780	200	580		120	155	45	260
	720	300	420		180	45	55	140
	220	100	120	45**	60	15	25	20
	500	200	300	(45)	120	30	30	120
	190	110	80		10	6	4	15
	310	90	220		110	24	26	120
	70	20	50		3	15	4	8
	240	70	170	(65)	107	9	22	97
	135							
	105							

* คำนวณอย่างนี้มีส่วนย่อย 2 ประเภท คือ ส่วนงาน และผลิตภัณฑ์ ถ้าทำเช่นนี้อาจย้ายไปขายจะสังเกตได้
 ว่าจุดรวมจะแตกต่างกัน คือ เริ่มจากบริษัทโดยส่วนรวม เป็นส่วนงาน ก. และส่วนงาน ข. แล้วเป็นเพียงส่วน
 งาน ข. เท่านั้น

** เฉพาะต้นทุนที่สามารถระบุได้อย่างแน่นอนว่าเป็นของสายผลิตภัณฑ์เท่านั้นที่ควรดูการบินส่วน

วิธีกำไรส่วนเกินกับการปันส่วนต้นทุน

สิ่งที่เราพบเห็นอยู่เสมอเกี่ยวกับต้นทุนก็คือต้นทุนอาจอยู่ในรูปของศูนย์รับผิดชอบต่าง ๆ หรือของผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ ต้นทุนของสิ่งใดก็ตามอาจเป็นผลิตภัณฑ์ แผนก กลุ่มผลิตภัณฑ์ ช่วงการผลิต โรงงาน หน่วยงาน หรือเขตขาย สิ่งนี้เรียกว่า ส่วนย่อย (segment) ซึ่งหมายถึงกิจกรรมอย่างใดอย่างหนึ่ง หรือส่วนใดส่วนหนึ่งขององค์การธุรกิจที่ทำให้ต้องมีการคำนวณต้นทุนต่าง ๆ แยกกัน วิธีกำไรส่วนเกินเป็นหลักการทั่วไปที่มีค่าต่อการปันส่วนต้นทุน เนื่องจากวิธีการนี้สามารถนำมาใช้กับต้นทุนของทุก ๆ รูปแบบ นอกจากนั้นวิธีการนี้จะชี้ให้เห็นถึงพฤติกรรมของต้นทุนซึ่งมักเป็นสิ่งที่จำเป็นต่อการวัดผลปฏิบัติงานและในการตัดสินใจ

จากตัวอย่างในหน้าถัดไปแสดงให้เห็นการปันส่วนต้นทุนตามวิธีกำไรส่วนเกิน ตัวอย่างนี้เป็นการแสดงที่สำคัญเป็นพิเศษ เพราะว่าได้แสดงให้เห็นว่าข้อมูลทางการบัญชีมีส่วนช่วยในการตัดสินใจ และนำไปใช้ในการบริหารงานได้อย่างไร โดยเฉพาะอย่างยิ่งการเน้นให้เห็นถึงพฤติกรรมของต้นทุนในลักษณะต่าง ๆ แต่ถ้าหากเราไม่สามารถแยกพฤติกรรมของต้นทุน ได้จะเป็น เครื่องกีดขวางที่สำคัญทำให้มองเห็นการวิเคราะห์ต้นทุนไม่ชัดเจน

รายได้ ต้นทุนผันแปร และกำไรส่วนเกิน

การปันส่วนรายได้และต้นทุนผันแปรตามปกติมักจะกระทำได้โดยตรง เพราะว่าแต่ละรายการสามารถระบุได้โดยตรงเข้ากับส่วนย่อยของกิจกรรมนั้นได้ จากตัวอย่าง จะเห็นว่ากำไรส่วนเกินในวงเล็บ (1) เป็นสิ่งที่มีประโยชน์อย่างยิ่งสำหรับการพยากรณ์ผลของการเปลี่ยนแปลงในปริมาณขายในระยะสั้นต่อกำไรสุทธิ การเปลี่ยนแปลงในกำไรสุทธิ อาจจะสามารถคำนวณได้อย่างรวดเร็วโดยการคูณจำนวนหน่วยที่เปลี่ยนแปลงกับกำไรส่วนเกินต่อหน่วย หรือโดยการคูณรายได้จากการขายที่เพิ่มขึ้นกับอัตราส่วนของกำไรส่วนเกิน ตัวอย่าง อัตราส่วนเกินกำไรส่วนเกินของผลิตภัณฑ์ 1 คือ $120 \text{ บาท} \div 300 \text{ บาท} = 40 \text{ เปอร์เซ็นต์}$ การเพิ่มขึ้นของกำไรสุทธิซึ่งเป็นผลมาจากการเพิ่มขึ้นในยอดขาย 20,000 บาท สามารถคำนวณได้ทันที เท่ากับ $0.40 \times 20,000 \text{ บาท}$ หรือ 8,000 บาท

	ให้	M =	ต้นทุนรวมของแผนกซ่อมบำรุง
		N =	ต้นทุนรวมของแผนกไฟฟ้ากำลัง
		M =	30,000 + .4N(1)
		N =	10,000 + .2M(2)
แทนค่า N ใน (1)		M =	30,000 + .4(10,000 + .2M)
		M =	30,000 + 4,000 + .08 M
		.92 M =	34,000
		M =	36,957 ^ก
แทนค่า M ใน (2)		N =	10,000 + .2(36,957)
		N =	17,391 ^ก

ก. แทนที่จะใช้สมการ อาจคำนวณหาผลลัพธ์ได้อย่างเดียวกันโดยการคำนวณแบบ successive rounds of reducing-amount

		แผนกบริการ	
		ซ่อมบำรุง	ไฟฟ้ากำลัง
ต้นทุนก่อนเป็นส่วนตัว	(บาท)	30,000.00	10,000.00
20% ของ 30,000 บาท			6,000.00
รวม			16,000.00
40% ของ 16,000 บาท		6,400.00	
20% ของ 6,400 บาท			1,280.00
40% ของ 1,280 บาท		512.00	
20% ของ 512 บาท			102.40
40% ของ 102.40 บาท		40.96	
20% ของ 40.96 บาท			8.19
40% ของ 8.19 บาท		3.28	
20% ของ 3.28 บาท			.66
รวม		<u>36,956.24</u>	<u>17,391.25</u>

เปรียบเทียบวิธีการปันส่วนเป็นขั้นกับวิธีการปันส่วนตามหลักพีชคณิตเส้นตรง

	แผนกบริการ		แผนกผลิต	
	ซ่อมบำรุง	ไฟฟ้ากำลัง	เครื่องจักร	ประกอบ *
ชั่วโมงแรงงานของการบริการซ่อมบำรุงที่ใช้		1,000	3,000	1,000
% ของบริการที่ให้แก่แผนกอื่น		20%	60%	20%
จำนวนหน่วยของไฟฟ้ากำลังที่ใช้	4,000		2,000	4,000
% ของบริการที่ให้แก่แผนกอื่น	40%		20%	40%

วิธีการปันส่วนเป็นขั้น :

ต้นทุนประจำแผนกก่อนปันส่วน	30,000	10,000	-	-
ซ่อมบำรุง (ปันส่วนก่อน)**	(30,000)	6,000	18,000	6,000
ไฟฟ้ากำลัง		(16,000)	5,333	10,667
ต้นทุนหลังปันส่วน	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>23,333</u>	<u>16,667</u>

วิธีการปันส่วนโดยใช้พีชคณิตเส้นตรง* :**

ต้นทุนประจำแผนกก่อนปันส่วน	30,000	10,000	-	-
ซ่อมบำรุง	(36,957)	7,391	22,174	7,392
ไฟฟ้ากำลัง	6,957	(17,391)	3,477	6,957
ต้นทุนหลังปันส่วน	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>25,651</u>	<u>14,349</u>

* มีการใช้เครื่องมืออัตโนมัติ

** บริษัทบางแห่งอาจปันส่วนต้นทุนของแผนกไฟฟ้ากำลังก่อน นักศึกษาอาจลองปันส่วนต้นทุนของแผนกไฟฟ้ากำลังก่อน เพื่อศึกษาเปรียบเทียบผลลัพธ์ระหว่างวิธีการปันส่วนเป็นขั้นกับวิธีการปันส่วนโดยใช้พีชคณิตเส้นตรง

*** สมการต่อไปนี้แสดงการคำนวณตามหลักพีชคณิตเส้นตรง ในกรณีนี้มีการกำหนดสมการขึ้น 2 สมการ เพื่อใช้หาค่าที่ยังไม่ทราบ 2 จำนวน

ราคาผลิตภัณฑ์ การซื้อบริการจากภายในหรือภายนอกกิจการ การกำหนดระดับกำลังการผลิต และการดำเนินงานอื่นที่เกี่ยวข้อง ในกรณีดังกล่าวควรนำผลลัพธ์ที่ได้จากการปันส่วนเป็นขั้นมาทำการทดสอบเป็นครั้งคราวกับผลลัพธ์ที่ได้จากการปันส่วนตามวิธีหาคณิตเส้นตรง ถ้าหากว่าผลลัพธ์ที่ได้จากการปันส่วนทั้งสองวิธีไม่ทำให้การตัดสินใจแตกต่างกันแล้ว วิธีที่ง่ายกว่า ควรเลือกนำไปใช้ในการปันส่วน

อาคารสถานที่ ถ้าหากว่าการให้บริการซึ่งกันและกันระหว่างแผนกบริการด้วยกันเป็นสิ่งที่มีความสำคัญแล้วก็จำเป็นต้องใช้วิธีการปันส่วนที่ค่อนข้างจะละเอียดมากกว่า คือ การคำนวณโดยอาศัยสมการตามหลักการของพีชคณิตเส้นตรง⁽⁹⁾ (linear algebra) อย่างไรก็ตาม โดยทั่วไปแล้ววิธีการปันส่วนเป็นขั้น ซึ่งเป็นวิธีที่ง่ายกว่าจะให้ผลลัพธ์สุดท้ายในการปันส่วนเข้าแผนกผลิตได้ใกล้เคียงกับผลลัพธ์ที่ได้จากการใช้วิธีการปันส่วนตามหลักพีชคณิตเส้นตรง ซึ่งเป็นวิธีที่ยู่ยากกว่า เมื่อเป็นเช่นนี้ ในทางปฏิบัติการปันส่วนตามหลักพีชคณิตเส้นตรงจึงไม่เป็นที่นิยมใช้กัน แต่ในปัจจุบันนี้มีเครื่องคอมพิวเตอร์ที่สามารถให้ความสะดวกและช่วยในการคำนวณได้ ดังนั้น จึงอาจคาดหมายว่าการใช้วิธีพีชคณิตเส้นตรงนี้จะมีมากขึ้น

การปันส่วนโดยใช้พีชคณิตเส้นตรงอาจจะทำให้การตัดสินใจเปลี่ยนแปลงไปได้ทุกโอกาส ตัวอย่าง สมมุติว่ามีแผนกบริการสองแผนกซ่อมบำรุง และแผนกไฟฟ้ากำลัง ทั้งสองแผนกนี้ให้บริการซึ่งกันและกันด้วย ขอให้สังเกตว่าวิธีการปันส่วนเป็นขั้นอาจจะให้ผลลัพธ์แตกต่างกันอย่างมากเมื่อเปรียบเทียบกับวิธีการปันส่วนตามหลักพีชคณิตเส้นตรง โดยการใส่สมการแทนค่า ซึ่งแสดงไว้ในตอนล่างของการคำนวณ ตามหลักการทางทฤษฎี วิธีพีชคณิตเส้นตรงเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุด จากตัวอย่าง สมมุติว่า บริษัทมีโอกาสที่จะซื้อไฟฟ้ากำลังจากกิจการภายนอกเป็นเงิน 16,500 บาท วิธีการปันส่วนเป็นขั้นแสดงต้นทุนของไฟฟ้ากำลังเป็นเงิน 18,000 บาท แต่การปันส่วนตามวิธีพีชคณิตเส้นตรงแสดงต้นทุนของไฟฟ้ากำลังเป็นเงิน 17,391 บาท การตัดสินใจในกรณีเช่นนี้ จะเห็นได้ว่าวิธีการปันส่วนต้นทุนมีอิทธิพลทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในการตัดสินใจได้

ตามตัวอย่างมีแผนกบริการ 2 แผนก และมีแผนกผลิตสองแผนก ด้วยเหตุนี้จึงต้องใช้สมการแทนค่า 2 สมการ อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัตินั้นอาจจะต้องมีสมการแทนค่าเป็นจำนวนมาก ในกรณีที่สมการเป็นจำนวนมากเช่นนั้น ก็มีวิธีการหนึ่งที่จะนำมาใช้ในการแก้สมการต่าง ๆ เหล่านั้น ที่เรียกว่า พีชคณิตเมตริกซ์ (Matrix algebra)⁽¹⁰⁾

มีคำถามว่าเมื่อไรจึงควรปันส่วนต้นทุนโดยใช้วิธีพีชคณิตเส้นตรง ในกรณีที่ฝ่ายบริหารจะนำข้อมูลที่เป็นผลลัพธ์ของการปันส่วนต้นทุนไปใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการกำหนด

จากตัวอย่างการปันส่วนเป็นขั้น ขอให้สังเกตว่าต้นทุนของแผนก 1 จะถูกปันส่วนไปยังแผนกบริการอื่นเช่นเดียวกับแผนกผลิต หลังจากต้นทุนของแผนก 1 ถูกปันส่วนไปแล้ว ต้นทุนของแผนก 2 ก็จะรวมต้นทุนที่ปันส่วนมาจากแผนก 1 ด้วย หลังจากนั้นยอดรวมใหม่ของต้นทุนในแผนก 2 จะถูกปันส่วนไปให้แผนกอื่น ๆ ที่เหลืออยู่ต่อไป ฟังสังเกตว่าการปันส่วนตามวิธีนี้ “ต้นทุนของแผนกบริการแผนกใดแผนกหนึ่งที่ถูกปันส่วนออกไปแล้วครั้งหนึ่ง เมื่อมีการปันส่วนต้นทุนของแผนกบริการอื่นที่เหลือในลำดับต่อมา จะไม่นำกลับมาปันส่วนให้กับแผนกนั้นอีก”

ขอให้สังเกตว่าอัตราใส่หุ้ยการผลิตล่วงหน้าสำหรับใช้ในการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณได้ทั้งสองวิธีนั้นมีความแตกต่างกันมาก จากตัวอย่างข้างต้น ตามวิธีการปันส่วนโดยตรง อัตราใส่หุ้ยการผลิตต่อชั่วโมงเครื่องจักรเท่ากับ 16.328 บาท และตามวิธีการปันส่วนเป็นขั้นจะเท่ากับ 19.522 บาท จะเห็นได้ว่าอัตราใส่หุ้ยการผลิตประจำแผนก ก. ตามวิธีการปันส่วนเป็นขั้นสูงกว่าอัตราใส่หุ้ยการผลิตที่คำนวณได้ตามวิธีการปันส่วนโดยตรง ในขณะที่อัตราใส่หุ้ยการผลิตประจำแผนก ข.ต่ำกว่า อย่างไรก็ตาม วิธีการปันส่วนเป็นขั้นน่าจะมีเหตุผลมากกว่า เพราะว่าตามวิธีนี้ได้ยอมรับการบริการที่แผนกบริหารโรงงานทั่วไปให้แก่แผนกวิศวกรรม ในขณะที่วิธีการปันส่วนโดยตรงไม่ได้คำนึงถึงความสัมพันธ์ในเรื่องนี้

อย่างไรก็ตาม โดยปกติทั่วไปแล้วการเลือกที่จะใช้วิธีการปันส่วนต้นทุนวิธีใดนั้นขึ้นอยู่กับ การตัดสินใจเกี่ยวกับประโยชน์ที่จะได้รับว่าคุ้มค่ากับการนำมาใช้หรือไม่ ข้อแตกต่างในการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีการปันส่วนทั้งสองวิธีดังกล่าวอาจจะมีผลกระทบต่อ การตัดสินใจเพียงเล็กน้อยในบางกรณี แต่อาจจะมีผลกระทบต่อ การตัดสินใจในสาระสำคัญสำหรับบางกรณีซึ่งเกี่ยวกับการกำหนดราคาหรือการเลือกสายผลิตภัณฑ์

วิธีที่ 3 - การปันส่วนโดยใช้พิชคณิต

ในทางทฤษฎีนั้นวิธีการปันส่วนเป็นขั้นเป็นวิธีการที่ไม่ถูกต้องนัก ถ้าหากว่าแผนกบริการต่าง ๆ มีการให้บริการซึ่งกันและกัน ตัวอย่าง เช่น แผนกบริหารโรงงานทั่วไปให้บริการแก่ลูกจ้างของแผนกอาคารสถานที่ ในขณะที่เดียวกันแผนกบริหารโรงงานก็ใช้เนื้อที่ของแผนกอาคารสถานที่ และได้รับการดูแลรักษาความสะอาดจากพนักงานของแผนก

วิธีที่ 2 การปันส่วนเป็นขั้น

บริษัทหลายแห่งใช้วิธีการปันส่วนเป็นขั้น วิธีนี้ยอมรับถึงการบริการที่แผนกบริการหนึ่งให้กับแผนกบริการอื่น วิธีปันส่วนเป็นขั้นจึงยุ่งยากกว่าวิธีปันส่วนโดยตรง เนื่องจากต้องมีการเลือกลำดับขั้นของการปันส่วน การเลือกลำดับขั้นนั้นโดยปกติจะเริ่มด้วยการปันส่วนต้นทุนของแผนกที่ให้บริการแก่แผนกบริการอื่น ๆ เป็นจำนวนมากแผนกที่สุดก่อน โดยเรียงลำดับลงมาเป็นลำดับขั้น และขั้นสุดท้ายจะจบลงด้วยการปันส่วนต้นทุนของแผนกบริการที่ให้บริการแก่แผนกอื่น ๆ เป็นจำนวนน้อยแผนกที่สุด ตัวอย่าง เช่น แผนกอาคารและสถานที่ หรือแผนกบุคคล มักจะถูกปันส่วนก่อนแผนกควบคุมการผลิต หรือแผนกวิศวกรรม อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่มีแผนกบริการสองแผนกหรือมากกว่าสองแผนกซึ่งให้บริการแผนกอื่นเป็นจำนวนแผนกเท่ากัน แผนกที่มีต้นทุนจำนวนมากที่สุดจะถูกปันส่วนก่อน เพราะว่าแผนกที่มีต้นทุนมากที่สุดสามารถให้บริการเป็นจำนวนเงินมากที่สุด

		วิธีการปันส่วนเป็นขั้น				รวม
		แผนก				
		1	2	ก	ข	
ต้นทุนวัสดุการผลิตก่อนปันส่วน	(บาท)	600,000	116,000	400,000	200,000	1,316,000
การปันส่วน :						
แผนก 1 ($\frac{2}{6}, \frac{1}{6}, \frac{3}{6}$)		<u>600,000</u>	200,000	100,000	300,000	
แผนก 2 ($\frac{8}{9}, \frac{1}{9}$)			<u>316,000</u>	<u>280,000</u>	<u>35,111</u>	
วัสดุการผลิตรวมของแผนกผลิต				780,000	535,111	1,316,000
การคำนวณอัตราวัสดุการผลิต						
ล่วงหน้าสำหรับการคิด						
ต้นทุนผลิตภัณฑ์ :						
หารด้วยชั่วโมงเครื่องจักร				40,000		
หารด้วยชั่วโมงแรงงานทางตรง					30,000	
อัตรา				19.522	17.837	

วิธีที่ 1 - การปันส่วนโดยตรง

การปันส่วนโดยตรง เป็นวิธีที่ใช้กันแพร่หลายมากที่สุดสำหรับการปันส่วนต้นทุนแผนกบริการ วิธีนี้จะปันส่วนต้นทุนแผนกบริการแต่ละแผนกเข้าแผนกผลิตโดยตรง โดยไม่คำนึงถึงการบริการที่แผนกบริการหนึ่งให้แก่แผนกบริการอีกแผนกหนึ่ง ตามตัวอย่าง ขอให้สังเกตว่าวิธีนี้ไม่ได้คำนึงถึงการบริการที่แผนกบริหารโรงงานทั่วไปได้ให้แก่แผนกวิศวกรรม และทำนองเดียวกันไม่ได้คำนึงถึงการบริการที่แผนกวิศวกรรมได้ให้แก่แผนกบริหารโรงงานทั่วไป หลักเกณฑ์ที่ใช้ปันส่วนต้นทุนของการบริหารโรงงานทั่วไป คือ 48,000 ชั่วโมงแรงงานที่เกิดขึ้นในแผนกผลิต ขอให้สังเกตข้อแตกต่างระหว่างชั่วโมงแรงงานรวม (ซึ่งรวมชั่วโมงแรงงานทางอ้อมด้วย) และชั่วโมงแรงงานทางตรง ชั่วโมงแรงงานรวมมักจะถูกนำไปใช้เป็นหลักเกณฑ์สำหรับปันส่วนต้นทุนแผนกบริการ ในทำนองเดียวกัน ชั่วโมงแรงงานทางตรงมักจะถูกนำไปใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการคำนวณอัตราโสหุ้ยการผลิตล่วงหน้าที่ในแผนกผลิตสำหรับความมุ่งหมายในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์

วิธีการปันส่วนโดยตรง					
	แผนก				รวม
	1	2	ก	ข	
ต้นทุนโสหุ้ยการผลิตก่อนปันส่วน	600,000	116,000	400,000	200,000	1,316,000
การปันส่วน :					
แผนก 1 $(\frac{1}{4}, \frac{3}{9})^*$	<u>600,000</u>		150,000	450,000	
แผนก 2 $(\frac{8}{9}, \frac{1}{9})^{**}$		<u>116,000</u>	103,111	12,889	
โสหุ้ยการผลิตรวมของแผนกผลิต			653,111	662,889	1,316,000
การคำนวณอัตราโสหุ้ยการผลิต					
ล่วงหน้าสำหรับการคิด					
ต้นทุนผลิตภัณฑ์ :					
หารด้วยชั่วโมงเครื่องจักร			40,000		
หารด้วยชั่วโมงแรงงานทางตรง				30,000	
อัตรา			16.328	22.096	
* หลักเกณฑ์คือ (12,000+38,000) หรือ 48,000 ชั่วโมง					
** หลักเกณฑ์คือ (16,000+2,000) หรือ 18,000 ชั่วโมง					

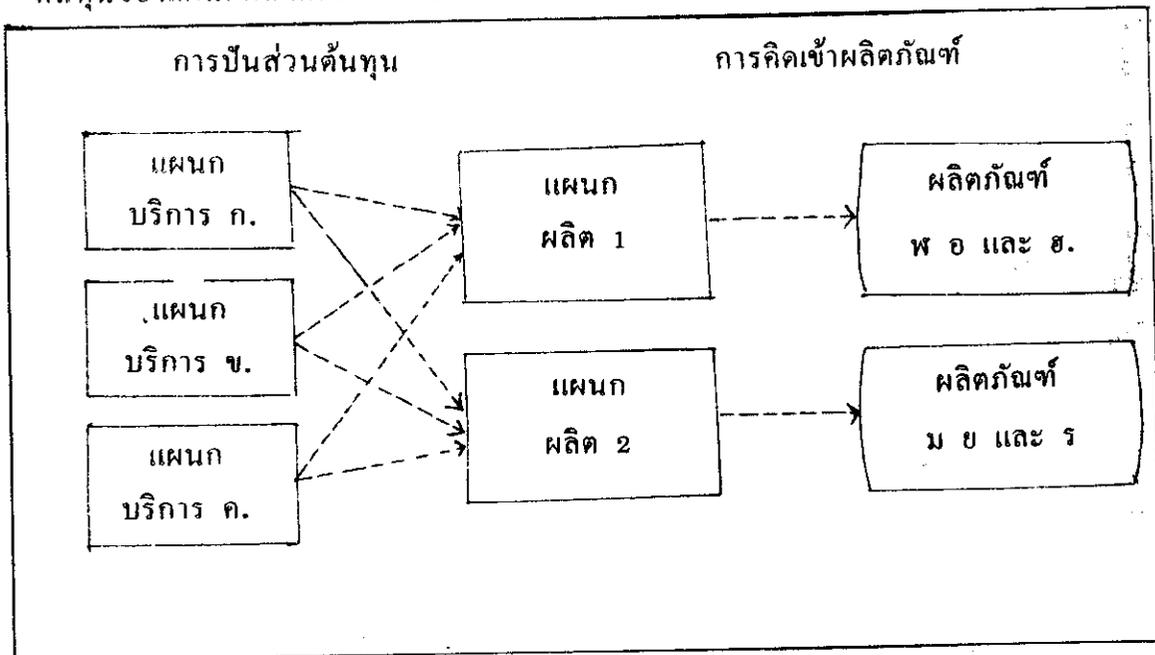
ตัวอย่างวิธีการปันส่วนต้นทุน

สมมุติว่า บริษัทแห่งหนึ่งมี 4 แผนก แผนกบริการ 2 แผนก คือ แผนกบริหาร โรงงานทั่วไป และแผนกวิศวกรรม ส่วนแผนกผลิต 2 แผนก คือ แผนกเครื่องจักร และแผนกประกอบ บริษัทได้คำนวณต้นทุนโซหุ่ยการผลิตขึ้นตามหลักงบประมาณยืดหยุ่นได้ และบันทึกสะสมไว้ตามความรับผิดชอบของแผนกเพื่อวัตถุประสงค์ในการควบคุมสำหรับความมุ่งหมายในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์นั้น ต้นทุนของแผนกบริการ ณ ระดับกำลังการผลิตปกติจะถูกปันส่วนไปยังแผนกอื่น ๆ หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนก็คือตัวร่วมซึ่งเป็นเครื่องมือวัดที่ดีที่สุดที่จะปันส่วนต้นทุนของแผนกบริการนั้นไปยังแผนกบริการอื่นและแผนกผลิต ข้อมูลสำหรับตัวอย่างปรากฏดังนี้

	แผนกบริการ		แผนกผลิต		
	บริหาร		เครื่องจักร	ประกอบ	รวม
	โรงงานทั่วไป	วิศวกรรม			
	1	2.	ก	ข	
ต้นทุนโซหุ่ยการผลิตก่อนปันส่วน					
ต้นทุนแผนกบริการ (บาท)	600,000	118,000	400,000	200,000	1,318,000
อัตราส่วนของบริการที่ให้ :					
โดยแผน 1 (ถือหลัก					
ชั่วโมงแรงงานรวม)					
ชั่วโมงแรงงานรวม		24,000	12,000	36,000	72,000
อัตราส่วน		2/8	1/8	3/8	6/8
โดยแผนก 2 (ถือหลัก					
ชั่วโมงวิศวกรรมที่ทำงาน					
ใบแต่ละแผนก)					
ชั่วโมงวิศวกรรม	2,000		18,000	2,000	20,000
อัตราส่วน	10%		80%	10%	100%

ความสัมพันธ์ของรายการใส่หุ้ยการผลิตต่าง ๆ ต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ย่อมไม่เหมือนกันทุกรายการ ความสัมพันธ์บางประการอาจเห็นได้โดยง่าย เช่น ความสัมพันธ์ระหว่างผลิตภัณฑ์กับเงินเดือนของพนักงานที่ควบคุมวัตถุดิบ หรือกับค่ากำลังไฟฟ้าที่ใช้กับเครื่องจักร หรือกับค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเครื่องมือสำหรับตัด อย่างไรก็ตาม ความสัมพันธ์ระหว่างผลิตภัณฑ์กับต้นทุนใส่หุ้ยการผลิตบางรายการอาจมองเห็นได้ไม่ชัดเจนนักเมื่อพยายามเชื่อมโยงให้สิ่งเหล่านั้นมีความสัมพันธ์ต่อกัน เช่น เงินเดือนของพยาบาลประจำโรงงาน หรือค่าใช้จ่ายในการทดสอบพนักงาน หรือผลขาดทุนจากโรงอาหารของโรงงาน หรือค่าใช้จ่ายในการจัดงานเลี้ยงของพนักงานในโรงงาน โดยสัมพันธ์กับผลิตภัณฑ์ประเภทใดประเภทหนึ่ง ถึงแม้ว่า ความเห็นโดยทั่ว ๆ ไปยังคงยอมรับว่าแผนกบริการต่าง ๆ อำนวยความสะดวกต่อการผลิต และไม่มีต้นทุนผลิตภัณฑ์ใดที่จะได้รับการยกเว้นในการรับรู้ส่วนแบ่งที่ยุติธรรมของต้นทุนที่ให้การช่วยเหลือเหล่านี้

จากแนวความคิดข้างต้นจะทำให้สามารถทราบได้ว่า ควรจะปันส่วนต้นทุนใส่หุ้ยการผลิตทุกรายการไปสู่แผนกผลิตต่าง ๆ ได้อย่างไร โดยไม่คำนึงว่ารายการใส่หุ้ยการผลิตนั้นจะเกิดขึ้นในแผนกบริการหรือในแผนกผลิตก็ตาม ในทางตรงกันข้าม ต้นทุนใส่หุ้ยการผลิตเหล่านี้จะถูกคิดเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ โดยใช้อัตราใส่หุ้ยการผลิตที่คำนวณได้จากการรวมเอาต้นทุนของแผนกผลิตและแผนกบริการเข้าด้วยกัน ซึ่งจะแสดงให้เห็นได้ดังนี้



แผนกบริการและการคิดต้นทุนของผลิตภัณฑ์

การศึกษาเกี่ยวกับต้นทุนในอดีตก่อน ๆ เรากล่าวถึงการจำแนกต้นทุน เป็นต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรได้ บริษัทหลายแห่งค้นพบประโยชน์ของการใช้อัตราต้นทุนการผลิต 2 อัตรา ในการคิดต้นทุนของผลิตภัณฑ์ คือ อัตราต้นทุนการผลิตผันแปรได้ และอัตราต้นทุนการผลิตคงที่ และอัตราต้นทุนการผลิตทั้ง 2 อัตรานี้เป็นเรื่องที่ไม่ยุ่งยากนักที่จะนำมาใช้ถ้าหากว่าบริษัทเหล่านั้นคำนวณต้นทุนการผลิตตามหลักงบประมาณยืดหยุ่นได้ ดังนั้น อัตราต้นทุนการผลิตดังกล่าวจึงมีประโยชน์ต่อการจัดเสนอข้อมูลเป็นอย่างยิ่ง เพราะว่าต้นทุนผลิตภัณฑ์แยกออกได้ละเอียดมากขึ้น ซึ่งจะนำไปใช้ในการตัดสินใจได้หลายด้าน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการตัดสินใจเพื่อกำหนดปริมาณการผลิต นอกจากนี้ ยังสามารถนำไปใช้ในการคิดต้นทุนของผลิตภัณฑ์ และใช้ในการจัดทำงบประมาณเพื่อการควบคุมอีกด้วย

แต่ในทางปฏิบัติ การใช้อัตราต้นทุนการผลิต 2 อัตรา อาจจะไม่พบเห็นบ่อยครั้ง เนื่องจากว่าต้นทุนการผลิตทุกรายการจะถูกนำมารวมกันโดยไม่คำนึงถึงพฤติกรรมของต้นทุนการผลิตแต่ละรายการ และคำนวณเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ โดยใช้อัตราต้นทุนการผลิตแต่เพียงอัตราเดียว ตามวิธีนี้นับว่ามีความเหมาะสมพอสมควรในการคำนวณหาต้นทุนผลิตภัณฑ์ เพื่อจุดมุ่งหมายในการกำหนดราคาสินค้า และในการตีราคาสินค้าคงเหลือ อย่างไรก็ตาม อัตราต้นทุนการผลิตอัตราเดียวที่จะกล่าวถึงในตอนต่อไป แทนที่จะเป็น 2 อัตรานั้นก็เพื่อความสะดวกและง่ายต่อการเข้าใจในตัวอย่าง แต่พึงระลึกอยู่เสมอว่า วิธีการนี้อาจจะไม่เป็นการยอมรับในบางกรณี โดยเฉพาะกรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับต้นทุนส่วนเพิ่มและรายได้ส่วนเพิ่ม

ถึงแม้ว่าผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปจะไม่ผลิตผ่านแผนกบริการแผนกหนึ่งแผนกใดก็ตาม แต่แผนกบริการต่าง ๆ ก็ย่อมมีประโยชน์ต่อการผลิตผลิตภัณฑ์ ดังนั้น อัตราต้นทุนการผลิตที่กำหนดขึ้นล่วงหน้านั้นไม่เพียงแต่คำนวณได้จากต้นทุนของแผนกผลิตเท่านั้น แต่ยังคงต้องคำนวณจากต้นทุนของแผนกบริการด้วยโดยการปันส่วนไปยังแผนกการผลิตต่าง ๆ

อัตราสัหุ่ยโรงงานกับอัตราสัหุ่ยประจำแผนก

	อัตราสัหุ่ยโรงงาน		อัตราสัหุ่ยประจำแผนก	
	แผนก	แผนก	แผนก	แผนก
	เครื่องจักร	สำเร็จรูป	เครื่องจักร	สำเร็จรูป
สัหุ่ยการผลิตประจำปีงบประมาณ (บาท)	100,000	8,000	100,000	8,000
ช่วโมงแรงงานทางตรง	10,000	10,000	10,000	10,000
อัตราสัหุ่ยโรงงานต่อช่วโมงแรงงาน				
ทางตรง 108,000 - 20,000	5.40 บ.			
อัตราสัหุ่ยประจำแผนกต่อ				
ช่วโมงแรงงานทางตรง			10.00 บ.	.80 บ.
สัหุ่ยการผลิตคิดเข้างาน :				
งานเลขที่ 1				
ช่วโมงแรงงาน 11 ชม. @ 5.40 บ.	59.40 บ.			
ช่วโมงแรงงาน				
เครื่องจักร 1 ชม. @ 10.00 บ.			10.00 บ.	<u>รวม</u>
สำเร็จรูป 10 ชม. @ .80 บ.				8.00บ., 18.00 บ.
งานเลขที่ 2				
ช่วโมงแรงงาน 11 ชม. @ 5.40 บ.	59.40 บ.			
หรือ				
ช่วโมงแรงงาน				
เครื่องจักร 9 ชม. @ 10.00 บ.			90.00 บ.	
สำเร็จรูป 2 ชม. @ .80 บ.				1.60 บ. 91.60บ

สัมพัทธ์ที่มีอยู่อย่างถูกต้องเพียงพอ เพราะว่า งานที่หนึ่งใช้ไสหุ้ยการผลิตเพียงส่วนน้อยในการผลิต ในขณะที่เดียวกันงานที่สองใช้ไสหุ้ยการผลิตเป็นจำนวนมากกว่า

โดยสรุป เมื่อผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดไม่เหมือนกัน กล่าวคือได้รับการปฏิบัติ หรือเอาใจใส่ในแผนกงานหรือศูนย์ต้นทุนต่าง ๆ ไม่เท่าเทียมกัน การใช้อัตราไสหุ้ยประจำแผนกสำหรับคิดเข้าผลิตภัณฑ์เป็นสิ่งที่จำเป็นมากถ้าหากต้องการความถูกต้องมากที่สุด ตรงกันข้าม ถ้าหากโรงงานผลิตผลิตภัณฑ์เพียงชนิดเดียว หรือแม้จะผลิตผลิตภัณฑ์หลายชนิด แต่ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดมีต้นทุนวัตถุดิบ ต้นทุนแรงงาน ไสหุ้ยการผลิต และกระบวนการผลิตใกล้เคียงกัน การใช้อัตราไสหุ้ยการผลิต สำหรับคิดเข้างานแบบอัตราเดียวหรืออัตราโรงงานก็เป็นการเหมาะสม เพราะให้ความสะดวกมากในการคำนวณ ทำให้สามารถคำนวณหาต้นทุนของผลิตภัณฑ์ได้รวดเร็วกว่า

อัตราโรงงานกับอัตราประจำแผนก

การปันส่วนต้นทุนໂສ່หຸ່ຍการผลิต โดยการใช้อัตราเดียว (อัตราโรงงาน) ซึ่งยึดถือหลักการที่ว่าต้นทุนต่าง ๆ เป็นต้นทุนเหมือนกัน ปัญหาที่เกิดขึ้นจากหลักการนี้ก็เนื่องมาจากโรงงานเป็นจำนวนมากผลิตผลิตภัณฑ์มากกว่าหนึ่งชนิด และผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดก็มีความต้องการวัตถุดิบ ค่าใช้จ่าย กรรมวิธีในการผลิต ฯลฯ แตกต่างกัน ซึ่งข้อแตกต่างเหล่านี้มีอิทธิพลที่จะทำให้บริษัทหันมาใช้อัตราໂສ່หຸ່ຍการผลิตคิดเข้างานแยกตามแผนก หรือแยกตามศูนย์ต้นทุน เพื่อว่าผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดควรรับภาระໂສ່หຸ່ຍการผลิตตามส่วนที่เกี่ยวข้องด้วยความเที่ยงธรรม ในกรณีที่ผลิตผลิตภัณฑ์ชนิดเดียว หรือผลิตผลิตภัณฑ์หลายชนิดแต่ผลิตภัณฑ์ต่างชนิดกันนั้นได้รับการปฏิบัติเหมือนกันในแต่ละแผนก การใช้อัตราໂສ່หຸ່ຍการผลิตคิดเข้างานเพียงอัตราเดียว คืออัตราໂສ່หຸ່ຍโรงงาน (plant-wide rate) ก็เป็นการเหมาะสม เพราะสะดวกในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์และผลลัพธ์ที่ได้ก็ไม่ต่างกับการใช้อัตราໂສ່หຸ່ຍประจำแผนก (departmental rate) แต่ถ้าวางไว้ในกรณีที่ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดได้รับการปฏิบัติไม่เหมือนกันในแต่ละแผนกแล้ว หากต้องการให้ได้ต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ถูกต้องมากขึ้น จะต้องเลือกใช้อัตราໂສ່หຸ່ຍประจำแผนกซึ่งในทางปฏิบัติสามารถทำได้โดยไม่ยุ่งยากนัก เพราะแต่ละแผนกมีการสะสมข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนไว้เป็นของตนเองอยู่แล้ว

สมมุติว่ามีงานเดียว ทำการผลิตผ่านสองแผนก คือ แผนกเครื่องจักร และแผนกสำเร็จรูป แผนกเครื่องจักรประกอบด้วยเครื่องจักรอัตโนมัติและกึ่งอัตโนมัติที่มีราคาแพง ส่วนแผนกสำเร็จรูปมีเพียงเครื่องมือง่าย ๆ แต่ต้องอาศัยคนงานช่างฝีมือ งานดังกล่าวมีต้นทุนໂສ່หຸ່ຍการผลิตค่อนข้างสูงในแผนกเครื่องจักร และต่ำในแผนกสำเร็จรูป

ขอให้ลองพิจารณาต่อไป สมมุติว่ามีงาน 2 งาน งานที่หนึ่งต้องการเวลาผลิตในแผนกเครื่องจักร 1 ชั่วโมง และเวลาในแผนกสำเร็จรูป 10 ชั่วโมง งานที่สองต้องการเวลาผลิตในแผนกเครื่องจักร 9 ชั่วโมง และเวลาในแผนกสำเร็จรูป 2 ชั่วโมง กรณีตามตัวอย่างนี้ ถ้าใช้อัตราໂສ່หຸ່ຍโรงงานเพียงอัตราเดียวโดยใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงเป็นหลัก แต่ละงานจะรับภาระໂສ່หຸ່ຍการผลิตคิดเข้างานในจำนวนเท่ากัน ซึ่งการปฏิบัติดังกล่าวนี้ ไม่ได้วัดถึงความ

จำนวนไม่ถูกต้อง จากจุดนี้เองทำให้สามารถมองเห็นข้อแตกต่างได้ ถ้าหากว่ามีการเปลี่ยนแปลงจำนวนชั่วโมงเครื่องจักรที่ใช้กับงานเลขที่ 2 (จากตัวอย่างเดิม) จาก 5 ชั่วโมง เป็น 6 ชั่วโมง การเปลี่ยนแปลงนี้จะทำให้การคิดอัตราการผลิตเข้างานเปลี่ยนแปลงไป กล่าวคืออัตราการผลิตต่อชั่วโมงเครื่องจักรจะเปลี่ยนไปจาก 25 บาท เป็น 30 บาทต่อชั่วโมง

การปันส่วนโดยการรวมต้นทุน

แนวความคิดที่จะรวมต้นทุนต่าง ๆ เข้าด้วยกันมีสาเหตุมาจากความยุ่งยากหลายประการที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการปันส่วนต้นทุน หลักการของแนวความคิดนี้ก็ คือ แทนที่จะจำแนกรายละเอียดของต้นทุนออกตามหน้าที่และตัดสินใจว่าควรปันส่วนอย่างไร จึงจะถูกต้อง ก็ให้นำต้นทุนทั้งสิ้นมารวมกัน โดยถือว่าต้นทุนต่าง ๆ มีลักษณะเหมือนกัน แล้วจึงเลือกหลักเกณฑ์อย่างใดอย่างหนึ่งเพียงหลักเกณฑ์เดียวเท่านั้นมาใช้ สำหรับการปันส่วนต้นทุนที่รวมเข้าด้วยกัน การรวมต้นทุนต่าง ๆ แล้วคำนวณหาอัตราสูญเสียการผลิตที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุนเพียงอัตราเดียว นี้ ในทางปฏิบัติเป็นวิธีที่กระทำได้ง่ายมาก แต่ก็มีข้อเสียที่ว่า หลักการนี้อาจขาดความเที่ยงตรงได้

อย่างไรก็ตาม การปันส่วนต้นทุนโดยการรวมต้นทุนนั้น อาจนำมาใช้ได้หากว่าได้มีการกำหนดลักษณะของอัตราสูญเสียการผลิตที่จะใช้ในการปันส่วนตามแนวความคิดนี้ขึ้น กล่าวคือ ตามวิธีการนี้เราจะวัดผลของการใช้ได้จากการเปรียบเทียบต้นทุนต่าง ๆ ที่จะปันส่วนกับวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ของต้นทุนเหล่านั้น เมื่อนำอัตราสูญเสียการผลิตรวมเพียงอัตราเดียวมาใช้ในการปันส่วนต้นทุนทั้งหมด โดยทราบว่าถ้าเราใช้อัตราสูญเสียการผลิตหลายอัตรา มาปันส่วนต้นทุนต่าง ๆ นั้นควรจะปันส่วนได้อย่างไร ถ้าหากว่าไม่มีข้อแตกต่างระหว่างการปันส่วนทั้ง 2 วิธีการนี้แล้ว การปันส่วนต้นทุนที่เหมาะสมกว่าควรใช้อัตราสูญเสียการผลิตเพียงอัตราเดียว

การเปรียบเทียบหลักเกณฑ์ต่าง ๆ

ถ้าหากว่าข้อมูลทั้งหมดถูกต้องและระดับกิจกรรมที่เป็นตัวหารเป็นไปตามที่คาดหมาย โสหุ่ยการผลิตประจำปีจะถูกคิดเข้างานเต็มจำนวน ไม่ว่าจะเลือกใช้หลักเกณฑ์ใดในการคำนวณ ปัญหาที่สำคัญในการเลือกหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมก็จะต้องคำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างโสหุ่ยการผลิตกับปัจจัยที่มีความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิดที่สุดกับโสหุ่ยการผลิต

ตารางใดที่ปัจจัยที่ก่อให้เกิดโสหุ่ยการผลิตทั้งหมดถูกนำมาใช้กับงานแต่ละงานโดยได้สัดส่วนกัน งานแต่ละงานจะมีการคิดโสหุ่ยการผลิตเข้างานในจำนวนเท่ากันเสมอ

จากตัวอย่างข้างต้นอาจจะแสดงจุดที่สำคัญของหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ได้ดังนี้

(1) แม้ว่าจะใช้ต้นทุนแรงงานทางตรง หรือใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงเป็นหลักเกณฑ์ในการคำนวณโสหุ่ยการผลิตคิดเข้าผลิตภัณฑ์ก็ตาม ตารางใดที่ต้นทุนแรงงานทางตรง และชั่วโมงแรงงานทางตรงยังคงผันแปรอย่างได้สัดส่วนโดยตรง ในขณะเดียวกัน อัตราค่าแรงงานย่อมมีลักษณะเป็นแบบเดียวกันสำหรับงานที่เหมือนกัน

(2) เมื่อไรก็ตามที่ต้นทุนต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับเครื่องจักรเป็นโสหุ่ยการผลิตที่สำคัญ ควรใช้ชั่วโมงเครื่องจักรแทนชั่วโมงแรงงานทางตรง ถ้าหากว่าหลักเกณฑ์ทั้งสองนั้นไม่มีการเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนที่เท่ากัน ในทางตรงกันข้าม ถ้าหากว่าผู้ปฏิบัติงานหนึ่งคนควบคุมเครื่องจักรหนึ่งเครื่องสำหรับงานหนึ่งประเภท และควบคุมเครื่องจักร 3 เครื่อง ที่คล้ายคลึงกัน สำหรับงานอีกหนึ่งประเภท สมมุติว่าสิ่งอื่น ๆ เท่ากัน การใช้ชั่วโมงเครื่องจักรจะเป็นหลักเกณฑ์ที่มีเหตุผลมากกว่าการใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรง

(3) ถ้าหากว่าชั่วโมงแรงงานทางตรงมีความสัมพันธ์เป็นสัดส่วนกับชั่วโมงเครื่องจักร ก็ไม่จำเป็นที่จะต้องใช้ชั่วโมงเครื่องจักรเป็นหลักเกณฑ์ในการปันส่วน เพราะว่าต้นทุนสุดท้ายของงานจะไม่มี ความแตกต่างกัน

(4) หลักเกณฑ์ใดที่คำนวณได้ง่ายที่สุดและประหยัดค่าใช้จ่ายที่สุด ควรจะเลือกใช้หลักเกณฑ์นั้น ตารางเท่าที่ต้นทุนของแต่ละงานไม่ถูกกระทบกระเทือนมากนัก ขอให้สังเกตจากตัวอย่างข้างต้นจะเห็นว่าผลลัพธ์สุดท้ายสำหรับงานใดงานหนึ่งจะเท่ากัน เพราะว่าหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ทุกหลักเกณฑ์นำมาใช้ได้สัดส่วนกัน แต่ถ้าหากว่าหลักเกณฑ์บางข้อไม่ได้นำมาใช้ได้อย่างได้สัดส่วนกันแล้ว งานประเภทเดียวกันอาจจะได้รับการปันส่วนโสหุ่ยการผลิตใน

การเปรียบเทียบโสหุ้ยการผลิตคิดเข้าผลิตภัณฑ์เมื่อหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่ใช้ในสัดส่วนเดียวกัน

งบประมาณโสหุ้ยประจำปี	รวม	อัตราที่เป็นไปได้
โสหุ้ยการผลิตรวม	100,000 บ.	
ต้นทุนแรงงานทางตรง	200,000 บ.	50% ของต้นทุนแรงงานทางตรง
ชั่วโมงแรงงานทางตรง	100,000 ชม.	1.00 บ.ต่อ ชม.แรงงานทางตรง
ต้นทุนวัสดุทางตรงใช้ไป	400,000 บ.	25% ของวัสดุทางตรง
ชั่วโมงเครื่องจักร	20,000 ชม.	5.00 บาทต่อชั่วโมงเครื่องจักร

ข้อมูลสำหรับงาน

งานเลขที่ 1

ชั่วโมงแรงงานทางตรง	5 ชม.
ชั่วโมงเครื่องจักร	1 ชม.
ต้นทุนวัสดุทางตรง	20 บ.
ต้นทุนแรงงานทางตรง	10 บ.
ต้นทุนขั้นต้น	30 บ.

การคิดโสหุ้ยการผลิตเข้างานที่เป็นไปได้ โดยใช้หลักเกณฑ์ต่าง ๆ ดังนี้

	ต้นทุนวัสดุ ทางตรง	ชั่วโมงทางตรง	ต้นทุนแรงงาน ทางตรง	ชั่วโมง เครื่องจักร
	.25 (20 บ.)	1 บ.(5 ชม.)	.5(10 บ.)	1 ชม.(5 บ.)
โสหุ้ยการผลิต	5 บ.	5 บ.	5 บ.	5 บ.
ต้นทุนรวม	35 บ.			

งานเลขที่ 2

ชั่วโมงแรงงานทางตรง	25			
ชั่วโมงเครื่องจักร	5			
ต้นทุนวัสดุทางตรง	100 บ.			
ต้นทุนแรงงานทางตรง	50 บ.			
ต้นทุนขั้นต้น	150 บ.			
	.25(100 บ.) 1 บ.(25 ชม.) .5(50 บ.) 5 ชม.(5 บ.)			
โสหุ้ยการผลิต	25 บ.	25 บ.	25 บ.	25 บ.
ต้นทุนรวม	175 บ.			

การปันส่วนได้ ถ้าหากว่าผลลัพธ์สุดท้ายเป็นอย่างเดียวกันไม่ว่าจะใช้หลักเกณฑ์ใดก็ตาม ในบางกรณี โสหุ้ยการผลิตที่เกี่ยวกับห้องเก็บพัสดุและการเก็บรักษาวัตถุดิบได้แยกออกจากโสหุ้ยการผลิตอื่น ๆ และถูกคิดเข้างานตามหลักน้ำหนักและปริมาตรของวัตถุดิบโดยตรง ส่วนรายการโสหุ้ยการผลิตอื่น ๆ อาจจะคิดเข้างานโดยใช้หลักเกณฑ์อื่น

2. ชั่วโมงแรงงานทางตรง

โสหุ้ยการผลิตส่วนมากมีความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิดกับการสิ้นสุดของเวลา มากกว่าปัจจัยอย่างอื่น สำหรับต้นทุนคงที่ เช่น ค่าเสื่อมราคา ค่าเช่า ค่าภาษี และค่าประกันภัย มีความสัมพันธ์กับงวดเวลาที่กำหนดไว้ แรงงานทางอ้อมและการใช้วัสดุสิ้นเปลืองมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดอย่างมากกับจำนวนชั่วโมงของเวลาที่ใช้ในการผลิต จากเหตุผลเหล่านี้ทำให้ทราบว่าเวลาที่อุทิศให้กับการผลิตผลิตภัณฑ์ชนิดใดนั้นมักจะถูกนำมาใช้เชื่อมโยงความสัมพันธ์ระหว่างโสหุ้ยการผลิตกับผลิตภัณฑ์เหล่านั้น เวลาทำงานจะถูกคิดเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์โดยการบันทึกลงในตัวเวลาทำงานสำหรับแรงงานทางตรง อัตราโสหุ้ยการผลิตคิดเข้างานล่วงหน้าจะคำนวณได้จากโสหุ้ยการผลิตรวมที่คาดไว้หารด้วยชั่วโมงแรงงานทางตรงรวมที่คาดไว้ ดังนั้น จำนวนเงินของโสหุ้ยการผลิตคิดเข้างานสำหรับผลิตภัณฑ์ใด ย่อมขึ้นอยู่กับจำนวนชั่วโมงของเวลาทำงานที่นำไปใช้ในการผลิตผลิตภัณฑ์นั้น

3. ชั่วโมงเครื่องจักร

ในยุคแห่งการผลิตด้วยเครื่องจักรกลทุกวันนี้ ชั่วโมงทำงานของเครื่องจักรมักเป็นเครื่องชี้ให้เห็นถึงการเกิดขึ้นของต้นทุนโสหุ้ยการผลิตได้ดีกว่าชั่วโมงแรงงานทางตรง ค่าเสื่อมราคา ค่าภาษีทรัพย์สิน วัสดุสิ้นเปลืองใช้ไป และแรงงานทางอ้อมมักมีความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิดกับการใช้ประโยชน์จากเครื่องจักรมากกว่าการใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรง ในทางทฤษฎีนั้น ชั่วโมงเครื่องจักรอาจจะเป็นหลักเกณฑ์ที่ถูกต้องที่สุดสำหรับการคิดโสหุ้ยการผลิตเข้างาน

อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติชั่วโมงเครื่องจักรไม่ได้นำมาใช้บ่อยครั้ง เช่น การใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรง เนื่องจากต้องเสียค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นและมีความยุ่งยากในการคำนวณหาชั่วโมงเครื่องจักรสำหรับแต่ละงานหรือผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด ชั่วโมงเครื่องจักรอาจจะละเอียดเสียได้ถ้าหากว่าความสัมพันธ์ระหว่างชั่วโมงแรงงานทางตรงหรือต้นทุนแรงงานทางตรงกับชั่วโมงเครื่องจักรไม่มีการเปลี่ยนแปลงระหว่างงานต่าง ๆ เพราะว่าการคิดโสหุ้ยการผลิตเข้างานย่อมไม่มีข้อแตกต่างกัน (ตัวอย่าง เช่น คนงานหนึ่งคนควบคุมการทำงานของเครื่องจักรที่เหมือนกัน 2 เครื่อง)

การเลือกหลักเกณฑ์สำหรับการปันส่วน

ตามหลักเหตุผลในทางทฤษฎีย่อมมีวิธีการรวมกลุ่มโซหุ่ยการผลิตได้หลายวิธี และมีหลักเกณฑ์หลายประการในการปันส่วนโซหุ่ยการผลิต แต่ในทางปฏิบัติโดยทั่วไปจะมีการนำวิธีการและหลักเกณฑ์มาใช้ไม่มากนักและมีแนวโน้มที่จะรวบรวมต้นทุนโซหุ่ยการผลิตเป็นกลุ่มเสียก่อน แล้วใช้หลักเกณฑ์การปันส่วนเพียงอย่างเดียว โดยใช้เป็นตัวหารสำหรับกลุ่มโซหุ่ยการผลิตแต่ละกลุ่มเพื่อคำนวณหาอัตราโซหุ่ยการผลิตล่วงหน้าสำหรับการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์

อย่างไรก็ตาม หลักเกณฑ์สำหรับการปันส่วนที่จะนำมาใช้อย่างแพร่หลายนั้นควรเลือกขึ้นมาหลังจากได้พิจารณาถึงเรื่องต่อไปนี้ คือ

- (ก) บัญชีต่าง ๆ ที่มีส่วนสัมพันธ์กับผลิตภัณฑ์แต่ละอย่าง หรืองานแต่ละชนิด (ตัวอย่าง เช่น วัตถุประสงค์ และแรงงานทางตรง)
- (ข) ค่าใช้จ่ายในการคำนวณและความยากลำบากในการนำมาใช้
- (ค) ความแตกต่างในผลลัพธ์สุดท้าย ในกรณีที่ผลลัพธ์ไม่แตกต่างกันมากนัก ควรนำหลักเกณฑ์ที่ง่ายที่สุดมาใช้

หลักเกณฑ์สำหรับการปันส่วนต่อไปนี้ได้มีการนำไปใช้อย่างแพร่หลาย มีหลักเกณฑ์สองอย่างหรือมากกว่าสองอย่างอาจมีการนำไปใช้ในองค์การธุรกิจสำหรับการคิดโซหุ่ยการผลิตเข้างานต่างประเภทกัน

1. จำนวนหน่วยที่ผลิต

การใช้หลักเกณฑ์นี้จะต้องใช้สูตรในการคำนวณ ดังนี้

$$\text{อัตราโซหุ่ยการผลิต} = \text{โซหุ่ยการผลิตรวม} \div \text{จำนวนหน่วยที่ผลิต}$$

หลักเกณฑ์นี้จะสมบูรณ์ก็ต่อเมื่อหน่วยที่ผลิตแต่ละหน่วยมีลักษณะเหมือนกัน และได้รับความสนใจเท่าเทียมกัน

**ตัวอย่างหลักเกณฑ์ที่ใช้สำหรับการปันส่วนต้นทุน
ของแผนกบริการให้แก่แผนกผลิตต่าง ๆ**

แผนกบริการ	หลักเกณฑ์สำหรับการปันส่วนต้นทุน
อาคารและบริเวณ	ตารางฟุต หรือลูกบาศก์ฟุต
โรงอาหาร	จำนวนคนงาน
การบัญชีต้นทุน	ชั่วโมงแรงงาน
วิศวกรรม	การวิเคราะห์บริการที่ให้แก่แผนกแต่ละแผนก* หรือ ชั่วโมงแรงงาน
บำรุงรักษา	คำนวณโดยตรงตามหลักวัตถุประสงค์ที่ใช้บวกด้วย ชั่วโมงทำงานในแต่ละแผนก
การควบคุมวัสดุ	จำนวนหน่วยที่ควบคุม หรือน้ำหนัก หรือ ชั่วโมงที่ให้บริการ
การรักษาพยาบาล	จำนวนลูกจ้าง หรือชั่วโมงแรงงาน หรือจำนวน ผู้ป่วยที่เข้ารับรักษา
งานบุคคล หรือ การจ้างงาน	จำนวนคนงาน หรืออัตราหมุนของแรงงาน หรือจำนวนคนงานที่จ้าง หรือการวิเคราะห์ เวลาที่ใช้ในแต่ละแผนก*
การควบคุมและวางแผนการผลิต	ชั่วโมงเครื่องจักร หรือชั่วโมงแรงงาน หรือ การวิเคราะห์บริการที่ใช้
ไฟฟ้ากำลัง	หน่วยวัดตามมิเตอร์ หรือความสามารถของ เครื่องจักร หรือชั่วโมงเครื่องจักร หรือสูตรที่ กำหนดขึ้นจากความสามารถและชั่วโมงการทำงาน ของเครื่องจักร
การรับของ การส่งของ และเก็บรักษา	น้ำหนักที่จัดการ หรือ จำนวนของที่เบิก หรือตาม ใบรับของ หรือ ตามใบส่งของ
ห้องเครื่องมือ	ตามใบเบิกของ

* บางครั้งการวิเคราะห์หรือสำรวจรายละเอียดของบริการที่ได้รับควรกระทำมากกว่า 2 เดือน หรือ 6 เดือน หรือ 1 ปี ดังนั้น ผลที่ได้รับจากการสำรวจหรือวิเคราะห์นี้จะใช้เป็นหลักเกณฑ์สำหรับการปันส่วนได้ จนกว่าจะพบหลักเกณฑ์อื่นที่ดีกว่า

ปัญหาเกี่ยวกับความเที่ยงธรรมและความเสมอภาคในลักษณะที่ใช้เป็นหลักเกณฑ์การปันส่วนที่เป็นไปได้ อย่างหนึ่งก็คือ หลักเกณฑ์นี้กำหนดไว้กว้างเกินไปไม่ได้เจาะจงถึงหลักเกณฑ์ใดหลักเกณฑ์หนึ่งโดยเฉพาะ ความเที่ยงธรรมและความเสมอภาคเป็นเพียงมาตรฐานทางด้านจริยธรรมซึ่งควรจะหลีกเลี่ยงที่จะนำมาใช้ในการสร้างแนวความคิดเกี่ยวกับระบบการวัดผลการปฏิบัติงาน โดยสรุป ความเที่ยงธรรมหรือความเสมอภาคเป็นหลักเกณฑ์ที่กำหนดวัตถุประสงค์ไว้อย่างเลิกลอย แทนที่จะใช้เป็นมาตรการในการพิจารณา ดังนั้น การที่กล่าวว่าการปันส่วนต้นทุนจะต้องมีความเที่ยงธรรมและเสมอภาคนั้นมิใช่สิ่งที่จะกระทำได้จริงเสมอไป ถ้าหากว่าไม่มีมาตรการใดมาตรการหนึ่ง เราสามารถตัดสินใจว่าหลักเกณฑ์นั้นมีความเที่ยงธรรมหรือไม่ โดยทดสอบได้จากเรื่องความจริง ความยุติธรรม ความเสมอภาค และความชัดเจน