

## **เก้าโครงเรื่อง**

1. ความนำ
2. วัตถุประสงค์ของการกำหนดราคาโอน
3. ราคากลาง
4. หลักเกณฑ์ที่นำไปเกี่ยวกับการคำนวณราคาโอน
5. ทางเลือกอื่นนอกจากราคากลาง
6. ความจำเป็นในการมีราคาโอนหลายราคา
7. รายการบัญชีสำหรับการโอนผลิตภัณฑ์

## **วัตถุประสงค์**

1. ศึกษาเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ที่นำไปที่จะนำมาใช้ในการกำหนดราคาโอน
2. พิจารณาถึงการนำราคากลางมาใช้ในการกำหนดราคาโอน และทางเลือกอื่นนอกจากราคากลาง
3. การบันทึกรายการบัญชีสำหรับการโอนผลิตภัณฑ์

## บทที่ 9

# การกระจายส่วนงานและการกำหนดราคาก้อน

ในกิจกรรมขนาดใหญ่ซึ่งมีการแบ่งส่วนงานออกเป็นแผนก หรือหน่วยงานต่าง ๆ ย่อมมีการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการระหว่างกันเกิดขึ้นอยู่เสมอ จึงเกิดปัญหาว่าสินค้าหรือบริการนั้นควรจะกำหนดราคากลางแลกเปลี่ยน หรือราคาก้อนระหว่างกันอย่างไร ควรจะใช้ราคาทุนเดิม ราคาตลาด หรือราคาที่ได้จากการนำราคาทุนเดิมและราคาตลาดมาใช้ อย่างไรก็ตาม ปัญหาเกี่ยวกับราคาก้อนนี้มักจะเป็นเรื่องยุ่งยากที่สุดสำหรับระบบการควบคุมของธุรกิจ การกำหนดราคาก้อนก็เช่นเดียวกับเทคนิคอื่นที่ใช้ในการกำหนดราคากลิตภัณฑ์ ดังนั้น การกำหนดราคาก้อนย่อมถือเป็นส่วนสำคัญส่วนหนึ่งของระบบการดำเนินงานทั้งหมด

การกำหนดราคาก้อนส่วนมากมักจะมีอยู่สองด้านของศูนย์กำไรซึ่งเป็นหน่วยจัดทำผลิตภัณฑ์หรือเสนอบริการแก่หน่วยงานที่เป็นศูนย์กำไรหน่วยอื่น ๆ ด้วยตัวอย่าง แผนกหล่ออาจะจะส่งชิ้นส่วน (ผลิตภัณฑ์) ไปยังแผนกประกอบเพื่อประกอบเป็นผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป และแผนกหล่ออาจจะขายชิ้นส่วนเหล่านั้นให้กับบุคคลภายนอกด้วย ถ้าหากว่าแผนกหล่อและแผนกประกอบเป็นศูนย์กำไรที่แยกกันแต่ละส่วน ราคาก้อนระหว่างแผนกย่อมมีความสำคัญต่อการเสนอรายงานผลกำไรของหน่วยงานแต่ละหน่วย ยิ่งไปกว่านั้น ข้อมูลเกี่ยวกับราคาก้อนย่อมมีผลผลกระทบต่อการตัดสินใจในปัญหาสำคัญต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดทำและการจัดสรรทรัพยากรต่าง ๆ ขององค์กรธุรกิจ เช่นเดียวกับการศึกษาเรื่องระดับราคain ระบบเศรษฐกิจส่วนรวม ซึ่งมีผลกระทบต่อการตัดสินใจเกี่ยวกับการจัดสรรทรัพยากรของประเทศ อย่างไรก็ตาม ราคาก้อนควรจะเป็นสิ่งที่ใช้เป็นแนวทางสำหรับผู้จัดการของแต่ละหน่วยงาน เพื่อใช้ในการตัดสินใจสำหรับทางเลือกที่ดีที่สุด ในทางที่จะประสานงานร่วมกันหน่วยงานอื่น ๆ เพื่อก่อให้เกิดผลกำไรสูงสุดแก่องค์กรธุรกิจโดยส่วนรวม

อย่างไรก็ตาม การกำหนดราคาก้อนมิได้เป็นวิธีการที่ใช้สำหรับการเสนอรายงานของศูนย์กำไรเท่านั้น แต่สามารถนำไปใช้ในลักษณะต่าง ๆ ได้มากนัก ด้วยตัวอย่าง เช่น การปั้นส่วนคืนทุนของแผนกบริการไปยังแผนกผลิตต่าง ๆ ซึ่งถือว่าเป็นลักษณะของการกำ-

หนนคราโอนที่สำคัญแบบหนึ่ง เนื่องจากการกำหนดคราโอนตามวิธีการนี้เป็นมาตรการ  
อีกหนึ่งที่ทำให้ทราบถึงบริการที่เสนอให้และบริการที่ได้รับจากหน่วยงานอื่น ๆ ภายใต้  
องค์กรธุรกิจนี้

### วัตถุประสงค์ของการกำหนดคราโอน

องค์กรธุรกิจหลายแห่งแบ่งส่วนงานออกเป็นศูนย์กำไรของแต่ละหน่วยงาน  
เนื่องจากการตัดสินใจในปัญหาที่สำคัญต่าง ๆ ซึ่งมีเป็นจำนวนมาจะต้องกระทำอย่างมีประสิทธิภาพและสัมฤทธิผล โดยฝ่ายบริหารในระดับขั้นค่า ถ้ามองในแง่ของระบบการดำเนินงาน  
ทั้งหมด การกระจายอำนาจในการตัดสินใจสำหรับปัญหาที่เกิดขึ้นประจำวันแก่หน่วยงานย่อย  
ต่าง ๆ ย่อมจะทำให้เกิดประโยชน์มากกว่าผลเสียที่อาจจะเกิดขึ้นจากการตัดสินใจผิดพลาด  
เป็นครั้งคราวซึ่งเป็นผลกระทบดต่อองค์กรธุรกิจโดยส่วนรวม การกำหนดคราโอนนั้นเป็นสิ่งที่  
จำเป็นสำหรับรายการที่เกิดขึ้นระหว่างหน่วยงานต่าง ๆ ตามลักษณะการกระจายอำนาจใน  
องค์กรธุรกิจ วัตถุประสงค์พื้นฐานของการกำหนดคราโอน ก็คือเพื่อช่วยให้การตัดสินใจใน  
หน่วยงานย่อยต่าง ๆ ขององค์กรธุรกิจสามารถกระทำได้ดีที่สุด การตัดสินใจเพื่อให้เป็น<sup>ประโยชน์มากที่สุด</sup> หมายถึง การตัดสินใจเลือกทางเลือกที่ดีที่สุดเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของ  
ฝ่ายบริหารระดับสูง ตัวอย่างเช่น ถ้าหากกิจกรรมมีวัตถุประสงค์ที่จะให้ได้รับมูลค่าปัจจุบันเป็น<sup>จำนวนมากที่สุด</sup> สำหรับการให้ผลของเงินสดในอนาคตที่จะเกิดขึ้นจากการดำเนินงานของ  
กิจการ การตัดสินใจเลือกทางเลือกที่ดีที่สุดก็คือการเลือกจำนวนเงินที่มีมูลค่าปัจจุบันสูง  
สุด

ถ้าหากว่ามีแผนงานเกี่ยวกับการกำหนดคราโอนขึ้น องค์กรธุรกิจมีวิธีปฏิบัติ  
อย่างไรในการนำแผนงานนี้มาใช้ คำตอบก็คือการปฏิบัตินั้นขึ้นอยู่กับบรรทัดฐาน หรือมาตรการ  
ที่นำมาใช้เพื่อการตัดสินใจเกี่ยวกับการกำหนดคราโอน คราโอนที่กล่าวถึงนี้จะก่อให้  
เกิดการตัดสินใจอย่างโดยย่างหนักขึ้นและจะมีผลกระทบต่อการปฏิบัติงานขององค์กร  
ธุรกิจ ในกระบวนการประนบงานและการกระจายอำนาจของแต่ละหน่วยงานภายใต้มาตรการ  
ธุรกิจ ได้กำหนดมาตรการไว้ 3 ประการ ซึ่งสามารถนำมาใช้กับการกำหนดคราโอนได้ เช่น  
เดียวกัน มาตรการดังนี้ เหล่านี้ คือ

- (ก) ความเหมาะสมหรือสอดคล้องกับเป้าหมายของกิจการ
- (ข) เพื่อการประเมินผลการปฏิบัติงาน
- (ค) ความเป็นอิสระของหน่วยงาน<sup>(1)</sup>

จุดมุ่งหมายในการออกแบบแผนงานเกี่ยวกับการกำหนดราคาก้อนนั้นจะชี้เน้นให้ผู้จัดการของหน่วยงานย่ออยู่ต่าง ๆ ได้ทราบถึงเป้าหมายของฝ่ายบริหารระดับสูง และจะก่อให้เกิดแรงจูงใจให้สามารถปฏิบัติงานเพื่อบรรลุเป้าหมายเหล่านั้นได้ อย่างไรก็ตาม อาจจะกล่าวได้ว่าสิ่งนี้เองเป็นวิธีการอย่างหนึ่งที่จะเพิ่มพูนให้ผู้จัดการของหน่วยงานต่าง ๆ เกิดสิ่งจูงใจที่จะกระทำการตัดสินใจในปัญหาต่าง ๆ ของธุรกิจให้เป็นประโยชน์มากที่สุด

อย่างไรก็ตามฝ่ายบริหารสามารถจะนำมาตรการต่าง ๆ ข้างต้นมาใช้กับแผนงานเกี่ยวกับการกำหนดราคาก้อนได้หลายรูปแบบและเมื่อนำมาตรการเหล่านั้นมาใช้ในทางปฏิบัติ มาตรการแต่ละประการนั้นอาจจะมีข้อดีและข้อเสียของมัน ดังนี้ ด้วยตัวอย่าง เช่น มีการแทรกแซงจากฝ่ายบริหารระดับสูง เมื่อมีการใช้แผนงานเกี่ยวกับการกำหนดราคาก้อน เพื่อให้ผู้จัดการของหน่วยงานย่ออยู่ต้องตัดสินใจในทางเลือกทางหนึ่งเพื่อประโยชน์ต่อธุรกิจการโดยส่วนรวม แม้ว่าการแทรกแซงนี้จะทำให้การปฏิบัติงานเกิดความเหมาะสมและสอดคล้องกับเป้าหมายของกิจการก็ตาม แต่จะทำให้ผู้จัดการของหน่วยงานย่อเสียความเป็นอิสระสำหรับการตัดสินใจในหน่วยงานของเขาราได้

### **ราคาตลาด**

ในกรณีที่องค์กรธุรกิจดำเนินงานอยู่ภายใต้ภาวะตลาดที่มีการแข่งขัน และมีการแข่งการปฏิบัติงานออกแบบเป็นหน่วยงานย่อยซึ่งมีความเป็นอิสระต่อกัน การใช้ราคาตลาดเป็นราคาก้อนย่อมเป็นสิ่งที่เหมาะสมที่สุด เพราะว่าการใช้ราคาตลาดจะก่อให้เกิดการตัดสินใจที่เป็นประโยชน์มากที่สุดและการใช้ราคาตลาดย่อมทำให้ไม่เกิดข้อขัดแย้งระหว่างมาตรการทั้ง 3 ประการข้างต้นด้วย ต่อไปนี้เป็นแนวทางที่ใช้ในการปฏิบัติเกี่ยวกับการกำหนดราคาก้อน กล่าวคือ

- (ก) ควรใช้ราคาตลาด หรือราคาตลาดที่ต่อรองกันได้
- (ข) ผู้ขายควรจะมีทางเลือกที่จะไม่ขายให้แก่หน่วยงานอื่นในองค์กรธุรกิจนั้นได้ (เหตุผลของทางเลือกนี้ก็คือ ผู้ขายอาจจะมีโอกาสในทางเลือกอื่นซึ่งให้ผลกำไรมากกว่าใน

การใช้เครื่องมือและอุปกรณ์ต่าง ๆ ที่มีอยู่เพื่อขายผลิตภัณฑ์อย่างอื่น) และ

(ก) กำหนดวิธีการซื้อขายให้สำหรับการตัดสินใจ ในกรณีที่มีการขัดแย้งกันระหว่างหน่วยงาน<sup>(2)</sup>

แนวทางปฏิบัติข้างต้นนี้อยู่ภายใต้ข้อสมมติที่ว่า ผู้จัดการของหน่วยงานย่อยต่าง ๆ สามารถติดต่อกับตลาดภายนอกได้ เมื่อราคาตลาดมีความสำคัญต่อการตัดสินใจในปัญหาของธุรกิจ และถ้าหากว่าค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่จะคงไว้ซึ่งระบบงานที่เป็นอยู่นี้สามารถทำได้อย่างมีเหตุผลแล้ว การกำหนดราคาโอนด้วยราคากลางย่อมมีความสัมพันธ์ต่อการประเมินผลการปฏิบัติงานและมีผลต่อการตัดสินใจโดยอิสระของหน่วยงานย่อยนั้นด้วย

เมื่อนำรากลางมาใช้เป็นราคาโอน ฝ่ายบริหารต้องใจที่จะโอนสินค้าระหว่างกัน ในราคากลางที่ซื้อขายกันในท้องตลาด ณ วันที่โอนสินค้านั้น ซึ่งก็คือ ราคากลางที่หน่วยงานที่รับโอนจะต้องจ่ายเงินถ้าหากต้องซื้อจากบุคคลภายนอก กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือการกำหนดราคาโอนโดยใช้ราคากลางนั้น ก็คือความพยายามก่อให้เกิดการต่อรองราคากายในองค์การธุรกิจนั้นซึ่งมองคล้ายกับการซื้อขายสินค้าในท้องตลาดทั่ว ๆ ไปนั้นเอง

ในกรณีต่าง ๆ ส่วนมาก การจัดซื้อขายในองค์การธุรกิจ ย่อมคาดหมายว่าสินค้าและบริการที่ได้รับจากหน่วยงานที่เสนอขายมีคุณภาพและราคากลางเทียบกับการเสนอขายของบุคคลภายนอก ป้อยครั้งที่หน่วยงานที่จัดซื้อจะได้รับประโยชน์มากกว่าที่คาดหมายไว้ เช่น ได้รับผลิตภัณฑ์ที่มีคุณภาพดีกว่า ได้รับการประกันในจำนวนผลิตภัณฑ์และการจัดส่งที่เชื่อถือได้ เป็นต้น

ประโยชน์ที่ได้รับจากการใช้ราคากลางเป็นราคาโอนนั้นขึ้นอยู่กับสภาพของระดับราคาในปัจจุบันที่จะสามารถทราบถึงราคากลางที่เชื่อถือได้จากการเสนอราคาโดยผู้ผลิตรายอื่น ๆ ราคากลางที่ได้รับเหล่านั้นก็จะใช้เป็นหลักในการตัดสินใจของหน่วยงานต่าง ๆ ภายในองค์การธุรกิจและนำมาใช้เป็นราคាដั่งเดิมเพื่อก่อให้เกิดระดับราคาที่มีการแข่งขันขึ้น

กล่าวโดยสรุป ถ้าหากว่าการมีส่วนร่วมในตลาดของบริษัทไม่มีผลต่อระดับราคาแล้ว ราคากลางจะกำหนดขึ้นเป็นราคากลางสุดที่ใช้ในการกำหนดราคาโอนระหว่างหน่วย

งาน ในบางกรณีราคาโอนอาจจะอยู่ในราคาก่อนที่ต่ำกว่าราคตลาดได้ ซึ่งทำให้การตัดสินใจกระทำได้ง่ายขึ้น โดยเฉพาะในการพิมพ์มีการสั่งซื้อสินค้าเป็นจำนวนมาก หรือเมื่อค่าใช้จ่ายในการขายลดลง หรือเมื่อกิจการได้รับประโยชน์จากการทำสัญญาผูกขาดผู้ขายแต่เพียงผู้เดียว หรือกิจการได้รับประโยชน์จากการคำนวณราคาทุนบวกกำไรที่ต้องการจำนวนหนึ่ง สำหรับการซื้อทุกครั้ง อย่างไรก็ตาม โดยสภาพการณ์ต่าง ๆ เหล่านี้ย่อมนำไปสู่การรับรู้เกี่ยวกับราคากลางที่ต้องรังกันได้ ซึ่งดันทุนที่ประหับได้จากการต่อรองราคากันนี้ย่อมเป็นของกิจการโดยส่วนรวมและจะแบ่งส่วนกันระหว่างหน่วยงานที่ซื้อและหน่วยงานที่ขาย

อย่างไรก็ตาม ในบางครั้งอาจจะเกิดการขัดแย้งกันขึ้นจนต้องมีการตัดสินชี้ขาด ซึ่งถ้าหากเกิดขึ้นน้อยครั้งย่อมจะเป็นแนวทางให้มีการรวมหน่วยงาน เนื่องจากการตัดสินใจดังกล่าว มักจะกระทำโดยคำนึงถึงองค์กรธุรกิจโดยส่วนรวมมากกว่าเป็นหน่วยงานที่แยกจากกัน ดังนั้น จากการที่ต้องอาศัยการตัดสินชี้ขาดอยู่น้อยครั้งย่อมแสดงให้เห็นว่าผู้จัดการของหน่วยงานย่อยต่าง ๆ ไม่มีความสามารถที่จะปฏิบัติงานของตนให้ครบถ้วนได้ภายใต้ระบบการกระจายส่วนงาน

ถ้าหากว่าในกรณีที่ไม่มีราคากลางและผู้จัดการของหน่วยงานไม่มีทางเลือกอื่น ที่จะใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการต่อรอง ราคาโอนที่ใช้ย่อมเป็นราคาก่อนที่กำหนดขึ้นเอง ซึ่งจะนำไปสู่จุดหมายที่จะทำให้ความสำคัญของการวัดผลการปฏิบัติงานลดลงมาก แนวความคิดเกี่ยวกับการกระจายส่วนงานและการจัดตั้งเป็นศูนย์กำไรมันขึ้นอยู่กับความเป็นอิสระของผู้จัดการของหน่วยงาน ถ้าหากว่าเขามิีทางเลือกอย่างอื่น หรือถ้าหากเขามิ่งอาจจะทำการซื้อหรือขายกับบุคคลภายนอกได้แล้ว ศูนย์กำไรของเขาก็จะไม่อยู่ในลักษณะของการกระจายส่วนงาน ดังที่กล่าวไว้ข้างต้น

### ข้อสังเกตในการใช้ราคากลาง

การใช้ราคากลางทุกครั้งที่สามารถกระทำได้ย่อมให้ประโยชน์ต่อการตัดสินใจและการประเมินผลงาน ถ้าหากมิได้ตรวจสอบราคากลางเป็นประจำสม่ำเสมอแล้ว ผู้จัดการในหน่วยงานย่อยจะได้รับข้อมูลที่สับสนและอาจจะก่อให้เกิดข้อผิดพลาดในการตัดสินใจได้ อย่างไรก็ตาม ประโยชน์อันพิเศษได้รับของการจัดตั้งศูนย์กำไรเกือบ ศูนย์กำไรจะต้องทราบว่าราคากลางโดยประมาณของหน่วยงานนั้นควรจะได้รับเป็นจำนวนเท่าไร โดยมองในเงื่อนไขว่าศูนย์

กำไรนั้นเป็นหน่วยงานอิสระหน่วยงานหนึ่ง ตามวิธีนี้จะทำให้ผู้จัดการของหน่วยงานต้องเอาใจใส่ต่อระดับราคาและการการณ์ของตลาดอยู่ตลอดเวลา

ข้อบุญยากเกี่ยวกับการใช้ราคตลาด ก็คือมีผลิตภัณฑ์จำนวนน้อยที่อยู่ในตลาดที่มีการแข่งขันโดยสมบูรณ์ หรือไม่มีตลาดสำหรับผลิตภัณฑ์หรือบริการเหล่านั้นเลย ราคานี้เสนอมาสำหรับผลิตภัณฑ์ชนิดใดชนิดหนึ่งย่อมสามารถเปรียบเทียบกันได้ ถ้าหากว่ากำหนดเวลาชำระหนี้ ชนิดหรือแบบ คุณภาพ เงื่อนไข การส่งมอบ และบริการลักษณะอื่น ๆ ที่ได้รับเหมือนกันทุกประการ นอกจากนั้น อาจจะมีการเสนอราคาที่แตกต่างกันไปมากและอยู่ในราคาต่ำกว่าความเป็นจริง ซึ่งอาจจะเป็นราคากลางเพื่อการทุ่นตลาดสำหรับผลิตภัณฑ์ชนิดนั้น ราคตลาดดังกล่าวไม่สามารถนำมาใช้สำหรับการวางแผนในระยะยาวได้ ถึงแม้ว่า ราคากลางนั้นอาจจะใช้เป็นเครื่องวัดการปฏิบัติงานในระยะสั้นได้ก็ตาม อย่างไรก็ตาม ในกรณีต่าง ๆ เก็บอนุทุกกรณี ราคากลางชั่วคราวซึ่งเกิดจากการสั่งซื้อเป็นจำนวนมากมากย่อมไม่สามารถนำมาใช้เป็นหลักในการตัดสินใจได้ เพราะว่าราคากลางดังกล่าวจะทำลายความเชื่อถือได้ของการใช้ราคาโอนตามหลักการตลาดให้หมดไป

ปัญหาจึงเกิดขึ้นว่าแผนงานเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน ที่ควรนำมาใช้เพื่อการพิจารณาผลการปฏิบัติงาน ในกรณีที่ราคาอยู่ในระดับต่ำกว่าปกตินั้น ควรจะใช้ราคาโอนใดเป็นหลักเกณฑ์ สำหรับคำตอบในเรื่องนี้ บางบริษัทก็ใช้ราคากลางนั้นเป็นราคาโอน แต่บางบริษัทใช้ราคาระยะยาวถัวเฉลี่ยหรือที่เรียกว่า “ราคากลางปกติ” การตัดสินใจที่จะเลือกใช้ราคาโอนใดนั้นขึ้นอยู่กับการพิจารณาเปรียบเทียบระหว่างค่าใช้จ่ายต่าง ๆ และประโยชน์ที่จะได้รับของทางเลือกแต่ละกรณี

ถ้าหากใช้ราคากลางดังกล่าวเป็นราคาโอน ในระยะสั้นผู้จัดการของหน่วยงานที่ขายจะยอมรับราคานั้นนานเท่านาน ตرانเท่าที่ร้านนั้นสูงกว่าต้นทุนส่วนเพิ่มของเข้า ในระยะยาวผู้จัดการผู้นั้นจะต้องตัดสินใจว่าเขากำหนดปริมาณการผลิตหรือไม่ โดยคาดคะเนจากผลกระทบเกี่ยวกับราคา สิ่งที่เป็นอันตรายก็คือผู้จัดการของหน่วยงานอาจจะมีได้มองภาพจนในระยะยาวสำหรับส่วนรวม แต่อาจจะตัดตอนรายการต่าง ๆ ลงเพื่อเพิ่มอัตราผลตอบแทนของหน่วยงานนั้นในระยะสั้น จากผลของการลดปริมาณการผลิตลงนี้ อาจจะเป็นการลดปริมาณการผลิตส่วนรวมของวงการอุตสาหกรรมลง อันจะเป็นผลทำให้

ราคากำนก (ราคตลาด) ในอนาคตสูงขึ้น ซึ่งจะก่อให้เกิดผลเสียหายต่อบริษัท โดยส่วนรวม ในระยะยาวได้

ในการทรงกันข้าม การกำหนดราคาโอนนั้นจะใช้ราคาระยะยาวถัวเฉลี่ยก็ได้ แต่ถ้าหากว่าใช้ราคานี้โอนจะมีข้อเสียที่ว่ามิได้เป็นราคาที่จัดอยู่ในระบบข้อมูลของราคตลาดปัจจุบัน เพื่อที่จะกำหนดค่าถ้าหากราคาโอนนั้นใช้ราคาก่อให้สูงกว่าราคตลาดปัจจุบัน ก็จะมีผลกระทบต่อการวัดผลการปฏิบัติงานในระยะสั้นของหน่วยงานที่ซื้อ และผู้จัดการของหน่วยงานที่ซื้อจะไม่พึงพอใจเกี่ยวกับการวัดผลการปฏิบัติงานของเข้า และรู้สึกว่าขาดความเป็นอิสระในการตัดสินใจ อย่างไรก็ตาม ถ้าหากว่าต้นทุนส่วนเพิ่มของหน่วยงานที่ขายไม่สูงกว่าราคากลางแล้ว บริษัทโดยส่วนรวมก็จะได้รับประโยชน์จากการโอนระหว่างหน่วยงานภายในกิจกรรมด้วย

ถ้าหากได้มีการระมัดระวังเกี่ยวกับปัญหาของหน่วยงานที่ข่ายจะลดปริมาณการผลิตลงกล่าวข้างต้นแล้ว การใช้ราคากลางปัจจุบัน (ถึงแม้ว่าจะเป็นราคากลางก็ตาม) จะเป็นราคาโอนที่จะนำไปใช้โดยทั่วไปดีกว่าที่จะใช้ราคาระยะยาวถัวเฉลี่ย ในการนำราคาโอนนี้มาใช้ควรจะทำการประเมินผล 2 ประการ คือ

(1) ประการแรกเป็นการเปรียบเทียบการพยากรณ์ในระยะยาวกับราคากลางปัจจุบัน จากการเปรียบเทียบนี้จะแสดงให้เห็นถึงการตัดสินใจเกี่ยวกับการวิเคราะห์จ่ายลงทุนในอดีต

(2) ประการที่สอง เป็นการประเมินผลการปฏิบัติงานในปัจจุบันของทางด้านหน่วยงานที่ซื้อ และหน่วยงานที่ขายในส่วนที่เกี่ยวกับทางเดือกที่เป็นไปได้ต่าง ๆ เมื่อใช้ราคากลางปัจจุบัน

ผลิตภัณฑ์ (ชิ้นส่วน) หลายชนิดมีลักษณะเฉพาะอย่าง ในการผลิต เช่น น้ำมันเพื่อจะให้ทราบถึงราคากลางจากบุคคลภายนอก กิจการจะดำเนินการโดยจัดให้มีการเสนอราคาประมูล ถ้าหากว่าผู้ขายภายนอกเสนอราคาประมูลมาบ้าง แต่พบว่าหน่วยงานยื่อญภายในกิจการเป็นผู้ได้รับเลือกให้ทำการผลิตอยู่เสมอ ซึ่งจะมีผลทำให้กิจการไม่ได้รับข้อมูลเกี่ยวกับราคากลางที่ต้องการอีกในอนาคต หรือราคาที่ได้รับจะซื้อถือไม่ได้ หรือราคาที่เสนอ/man นั้นสูงเกินกว่าความเป็นจริง เนื่องจากผู้ประมูลราคา (บุคคลภายนอก) จะเสนอราคาใน

ระดับสูงไว้ โดยไม่หวังที่จะได้รับเดือก กิจกรรมบางแห่งมีความตั้งใจที่จะซื้อผลิตภัณฑ์จากผู้ขาย กะบันหกบ้าง เพื่อที่จะรักษาแหล่งข้อมูลไว้สำหรับเพื่อเดือก และเพื่อใช้เป็นแหล่งข้อมูลที่จะตรวจสอบราคาตลาดในปัจจุบันด้วย

### ราคากลางไม่อ้างจะใช้ได้เสมอไป

ในกรณีที่ไม่มีค่าตอบแทนออกสำหรับผลิตภัณฑ์ในสภาพกึ่งสำเร็จ หรือถ้าหากตลาดนั้นถูกกระบวนการราคาที่กำหนดขึ้นโดยผู้จัดการของหน่วยงานย่อย เช่น กรณีการกำหนดราคาตามวิธีดันทุนเดือนที่ (Full-cost pricing) เมื่อไม่มีค่าสำหรับผลิตภัณฑ์กึ่งสำเร็จและเป็นขณะที่แผนกหลักอาจทำการลดราคาก่อนให้สูงขึ้น เนื่องจากต้นทุนของผลิตภัณฑ์เพิ่มขึ้น ในเมื่อแผนกประกอบรับโอนชิ้นส่วน (ผลิตภัณฑ์) มาในราคากลางก็ยอมจะกระบวนการระเทือนนโยบาย การกำหนดราคาขายของแผนกประกอบ และจะเป็นการลดปริมาณขายและผลกำไรที่จะได้รับ ซึ่งจะเป็นผลทำให้กำไรของบริษัทโดยส่วนรวมลดลงด้วย ในกรณีที่หน่วยงานทั้งสองมีความสัมพันธ์ระหว่างกันนี้ ก็อาจจะต้องให้ฝ่ายบริการชั้นสูงเข้ามาช่วยในการตัดสินใจ เพื่อให้เป็นไปตามเป้าหมายที่ต้องการขององค์กรธุรกิจ อ้างไร้ความ หลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่กำหนดขึ้น จะถูกกลบล้างทันทีที่ฝ่ายบริหารชั้นสูงเข้ามายังการแข่งการตัดสินใจ และจะทำให้หน่วยงานย่อยขาดความเป็นอิสระทันที ในกรณีนี้จำเป็นที่ต้องทำให้หน่วยงานย่อยทั้งสองหน่วยงานสามารถปฏิบัติงานในลักษณะร่วมมือและประสานงานกันเพื่อก่อให้เกิดผลกำไรร่วมของทั้งสองฝ่ายเป็นจำนวนสูงที่สุด ในทางครั้งการท่องค์กรธุรกิจต้องการให้แต่ละหน่วยงานมีความสัมพันธ์ในลักษณะการปฏิบัติงานร่วมกัน การแบ่งแยกหน่วยงานออกจากกันโดยการจัดแบ่งส่วนงาน อาจจะทำให้องค์กรธุรกิจต้องเสียค่าใช้จ่ายสูงกว่าความจำเป็นที่จะจัดระบบงานตามวิธีนี้

ในสภาพการณ์ที่บุคคลตั้งกล่าวข้างต้น แผนงานเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนควรจะเป็นอ้างไร้จังหวะสอดคล้องกับมาตรการ ๓ ประการ ที่กำหนดไว้ การปฏิบัติเช่นนี้มิใช่สิ่งที่กระทำได้ง่าย ในทางปฏิบัติผู้จัดการของหน่วยงานมักจะเลือกใช้วิธีการที่ไม่สับสนยุ่งยาก แต่การยึดถือแบบอย่างแม้มจะเป็นหลักเกณฑ์ของการกำหนดราคาโอนอย่างง่าย ๆ ซึ่งอาจจะเป็นราคากลางบางประเภท หรือราคากลางก็ได้ ถ้าหากผู้บริหารยึดถือหลักเกณฑ์เหล่านั้นอย่างง่ายแล้วยอนก่อให้เกิดการตัดสินใจที่ผิดพลาดได้ ฝ่ายบริหารจะต้องสามารถเปรียบ

ເທິບໃຫ້ເກີດຂຶ້ນແຕກຕ່າງຮ່ວມປະໂຍບນ໌ທີ່ພື້ນໄດ້ຮັບຈາກກະຊາບສ່ວນງານກັບຄ່າໃຊ້ຈ່າຍທີ່  
ຕ້ອງເສີ່ງໄປໃນການທີ່ຈະໃຊ້ເພັນງານແນບນໍາຍເກື່ອງກັນການກໍາຫັນດຽວກາໂອນ ດ້ວຍກວ່າຫລັກເກົມທີ່  
ເກື່ອງກັນການກໍາຫັນດຽວກາໂອນເກີດຄວາມຢູ່ງຍາກສັນສົ່ນເຊັ່ນຫຼືອນມີຂໍ້ອຳຈຸດມາກຂັ້ນ ກົມໝ່ານົ້ນທີ່  
ຈະທຳໄຫ້ໜ່ວຍງານຍ່ອຍຕ່າງ ຈະ ມີລັກນະກາດດໍາເນີນງານເປັນແນບກາຣວມສ່ວນງານນາກ  
ຂັ້ນ ຜົ່ງເປັນການທຳໄຫ້ເສີ່ງປະໂຍບນ໌ອັນພື້ນໄດ້ຈາກການໃຊ້ຮະບນກະຊາບສ່ວນງານ  
ໄປນ້ຳ ໂດຍຫວັງວ່າຈະທຳໄຫ້ເລີດຄວາມເສີ່ຫາຍອັນອາຈະເກີດຈາກການຕັດສິນໃຈທີ່ຜິດພາດຄອງ  
ຈົນກະທັ້ງນຽມຊຸດທີ່ຈະກ່ອໄຫ້ເກີດຜົດທີ່ສຸດ

### ຫລັກເກົມທີ່ຫ້ວ່າໄປເກື່ອງກັນການກໍາຫັນດຽວກາໂອນ

ຕາມທີ່ກ່າວມາແລ້ວໃນຕອນດັ່ງຈະເຫັນວ່າຮາຄາຕາດມີໄດ້ເປັນຄໍາຕອນສໍາຫັນປັ້ງຫາ  
ເກື່ອງກັນການກໍາຫັນດຽວກາໂອນໃນທຸກການໄປ ຕ້ອງຢ່າງທີ່ສາມາດນອນເຫັນໄດ້ຂັດເຈນທີ່ສຸດກີ່  
ກີ່ໃນການທີ່ໄມ້ມີຕາດສໍາຫັນພົດຕົກຟັນທີ່ (ຫັ້ນສ່ວນ) ກິ່ງສໍາເລົງທີ່ມີລັກນະເພິພາຍອຍ່າງ

ປັ້ງຫາຈຶ່ງມີວ່າມີຫລັກເກົມທີ່ຢ່າງໄປນ້ຳທີ່ຈະນຳມາໃຊ້ໄດ້ໃນການທີ່ຫ້ວ່າໄປ ສໍາຫັນການ  
ກໍາຫັນດຽວກາໂອນຮ່ວມໜ່ວຍງານໜີ່ຈະທຳໄຫ້ເກີດການຕັດສິນໃຈທີ່ດີທີ່ສຸດ ຄໍາຕອນກີ່ກີ່ທີ່ໄດ້  
ຍາກ ທັນນີ້ແນ່ອງຈາກການທີ່ຈະກໍາຫັນດຽວກາໂອນທີ່ດີນີ້ຕ້ອງກຳນົງຕົ້ງມາຕຽກການ 3 ປະກາດ  
(ກີ່ສອດຄລື້ອງກັນເປົ້າໝາຍຂອງກົງການ ເພື່ອການປະເມີນຜົກການປົງປັດຕົງ ແລະ ກຳນົງຄົງຄວາມ  
ອີສະຮອງໜ່ວຍງານ) ພ້ອມກັນໄປ ດ້ວຍກວ່າດ້ວຍການໃຫ້ເກີດການຕັດສິນໃຈທີ່ດີທີ່ສຸດໃນສຕານ-  
ກາຮົດທີ່ຢ່າງໄດ້ຢ່າງໜີ້ ຫລັກເກົມທີ່ຫ້ວ່າໄປຕ່ອໄປນີ້ຈະໃຊ້ເປັນແນວທາງທີ່ຈະໜ່ວຍໄຫ້ເກີດກາວິເຄຣະທີ່  
ເປັນອັນດັບແຮກໄດ້ ກລ່າວ້າຄືອຮາຄາໂອນທີ່ກໍາຫັນຂັ້ນນັ້ນ ກວະຈະເປັນ

(ກ) ຕັ້ນຖຸນສ່ວນເພີ່ມທີ່ຈ່າຍເງິນສົດອອກໄປ ຜົ່ງເກີດຂັ້ນຈຶ່ງຈຸດທີ່ມີການໂອນພົດ  
ກົພົນທີ່ (ໃນບາງຄັ້ງກະປະມາຜາຈາກຕັ້ນຖຸນຜັນແປຣ) ນວກ

(ຂ) ຕັ້ນຖຸນໂອກສີທີ່ເສີ່ງໄປ ຂອງກົງການໂດຍສ່ວນຮວນ

ກໍາວ່າ “ຕັ້ນຖຸນທີ່ຈ່າຍເງິນສົດອອກໄປ”\* ໃນທີ່ນີ້ໝາຍຄື່ງ ຈຳນວນເງິນສົດທີ່ຈ່າຍອອກໄປໜີ້  
ເກື່ອງກັນການພົດຕະການສົນກໍາຫຼືອບຮົກການນັ້ນໂດຍຕຽງ ຢ່າງໄວ້ກີ່ຕາມ ຈຳນວນ

-----

\* ຄໍາສັ່ນທີ່ອັນ ຈະ ເຊັ່ນ incremental cost, additional cost, direct cost, variable cost ໄທ້ຄວາມ  
ໝາຍໄດ້ໄມ້ຂັດເຈນເທົ່າກັນຄໍາວ່າ outlay cost

เงินสดนั้นไม่จำเป็นจะต้องจ่ายโดยทันที แต่อาจจะเกิดขึ้นในภายหลังอันเป็นผลสืบเนื่องมาจากการคำนินการผลิตและการโอนผลิตภัณฑ์นั้นก็ได้ ส่วนคำว่า “ดันทุนโอกาสที่เสียไป” ในที่นี้หมายถึงผลกำไรจำนวนสูงสุดที่กิจการโดยส่วนรวมควรจะได้รับ ถ้าหากว่ามีการโอนผลิตภัณฑ์ระหว่างหน่วยงานของกิจการนั้น โอกาสที่เสียไปนี้บางกรณีอาจเป็นการเสียผลกำไรที่ควรจะได้รับ และในบางกรณีก็คือการเสียผลประโยชน์ให้สูงซึ่งจากการขายผลิตภัณฑ์นั้นให้แก่บุคคลภายนอก

การที่กล่าวถึงข้อแตกต่างระหว่างดันทุนที่จ่ายเงินสดออกไป และดันทุนโอกาสที่เสียไป ในที่นี้ก็เนื่องจากโดยปกติการบันทึกรายการบัญชีจะบันทึกเฉพาะดันทุนที่จ่ายเงินสดออกไปของทางเลือกที่เลือกไว้แล้ว แต่จะไม่บันทึกดันทุนโอกาสที่เสียไปของทางเลือกที่ดีที่สุดที่ยอมเสียผลกำไรไป ถ้าหากว่าผลิตภัณฑ์ก็สำเร็จมีตลาดในสภาพแวดล้อมสมบูรณ์ ดันทุนโอกาสที่เสียไปก็คือราคาตลาดด้วยดันทุนที่จ่ายเงินสดออกไป ตัวอย่าง สมมุติว่าดันทุนที่จ่ายเงินออกไปเท่ากับ 10 บาท และราคาตลาดเท่ากับ 40 บาท ราคาก้อนจะเท่ากับ  $10 + (40 - 10) = 40$  บาท ซึ่งบังเอิญเท่ากับราคาตลาด อย่างไรก็ตาม ถ้าหากไม่มีตลาดสำหรับผลิตภัณฑ์ก็สำเร็จหรือผลิตภัณฑ์ประเภทอื่น ซึ่งอาจจะผลิตได้จากเครื่องจักรและอุปกรณ์ของหน่วยงานที่เสนอขายนั้น ดังนั้น ดันทุนโอกาสที่เสียไปอาจจะเท่ากับศูนย์ ในกรณีที่ดันทุนที่จ่ายเงินสดออกไป (ซึ่งอาจจะประมาณจากดันทุนผันแปร) อาจจะใช้เป็นราคาก้อนที่ถูกต้องได้

ปัญหาของการกำหนดราคาโอนอาจจะเป็นเรื่องที่ไม่สำคัญนัก ถ้าหากว่าสามารถสนับสนุนราคาตลาดของผลิตภัณฑ์ก็สำเร็จได้โดยทั่วไป แต่โดยส่วนใหญ่แล้วตลาดของผลิตภัณฑ์ก็สำเร็จมักจะไม่มีหรือเป็นตลาดที่มีโครงสร้างไม่สมประกอบหรือไม่สมบูรณ์ ดังนั้น ราคาตลาดจึงเป็นราคาก้อนที่นำมาใช้ในการณ์พิเศษแทนที่จะนำมาใช้ในการณ์ทั่ว ๆ ไป สิ่งที่สำคัญในการคำนวณหาราคาโอนก็คือการคำนวณหาดันทุนโอกาสที่เสียไป (ตามที่กล่าวไว้ในข้อ บ.ข้างต้น) ซึ่งกล่าวไว้ว่า “เป็นการวัดผลกำไรที่เสียผลประโยชน์ไปจากการเลือกที่ดีที่สุดอันดับรองที่มีได้เลือก” อย่างไรก็ตาม การกระทำดังกล่าวอาจจะปฏิบัติได้ยาก ตัวอย่าง เช่น ในการพิจารณาจากหน่วยงานย่อยที่เสนอขายซึ่งมีกำลังการผลิตว่างเปล่าและสภาพการณ์ของผลิตภัณฑ์ก็สำเร็จนั้นอยู่ในตลาดที่มีการแข่งขันไม่สมบูรณ์ ในกรณีดันทุนโอกาสที่เสีย

ไปจะเท่ากับศูนย์หรือไม่ คำตอบก็คืออาจจะไม่ใช่ศูนย์ เนื่องจากว่ามีทางเลือกอีกทางหนึ่งซึ่งเป็นไปได้ก็คือการลดราคาของผลิตภัณฑ์ลงเพื่อที่จะเพิ่มอุปสงค์ของผลิตภัณฑ์ชนิดนั้น และคาดหมายว่าจะทำให้รายได้โดยส่วนรวมเพิ่มขึ้น แต่การวัดผลที่คาดว่าจะเกิดขึ้นย่อมกระทำได้ยาก ดังนั้น การวัดค่าของต้นทุนโอกาสที่เสียไปจึงกระทำได้ยากเช่นกัน

จากที่กล่าวไว้ข้างต้น การตัดสินใจที่จะใช้ราคาใดเป็นราคาโอนนั้นจำต้องใช้มาตรการทั้ง 3 ประการ พร้อม ๆ กันไปแทนที่จะใช้โดยพิจารณาแต่ละประการ คำตอบที่ได้รับจากการเลือกตัดสินใจย่อมมิได้มาจากการวิเคราะห์ความหลักเศรษฐศาสตร์ แต่เพียงประสบการเดียว ดังเช่นที่นิ่มมาใช้กับการตัดสินใจเฉพาะกรณีในสถานการณ์หนึ่ง ตัวอย่าง เช่นการวิเคราะห์ทางเศรษฐศาสตร์อาจแสดงให้เห็นได้ในกรณีที่ไม่มีตลาดสำหรับผลิตภัณฑ์ก็งำเงื่อง ดังนั้นราคาโอนที่ถูกต้องก็คือ ต้นทุนเพิ่ม (Marginal Cost) แต่ผู้จัดการของหน่วยงานที่เสนอขายอาจจะไม่ยอมรับการโอนผลิตภัณฑ์ในราคาต้นทุนเพิ่มนี้ เพราะว่าเป็นราคาก่อต้นที่ไม่ยุติธรรมที่จะใช้วัดผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานของเข้า และทำให้ขาดความเป็นอิสระในการตัดสินใจ จุดสำคัญอยู่ที่ว่าราคาโอนที่เกิดขึ้นจากการบังคับเพื่อให้เป็นไปตามหลักเศรษฐศาสตร์ที่คาดว่าจะให้ผลดีที่สุดอาจจะเป็นการทำลายความเชื่อถือได้ของระบบการกระจายส่วนงานของธุรกิจโดยส่วนรวม และอาจจะเป็นการขัดขวางต่อประโยชน์อันพึงจะได้รับในด้านอื่นด้วย

เมื่อได้พิจารณาว่าหน่วยงานสามารถใช้กำลังผลิตไปในทางเลือกอื่นได้อย่างไรแล้ว การกำหนดราคาโอนก็เริ่มจะเกิดปัญหาที่ยุ่งยากขึ้น ในทางปฏิบัติ องค์กรธุรกิจมักจะนำหลักเกณฑ์ง่าย ๆ มาใช้ (เช่น ใช้ราคากลาง, ราคากลางที่ต่อรองกันได้, ราคาก่อต้นจากต้นทุนมาตรฐานบวกกำไรที่ต้องการ เป็นต้น) และมีการเจรจาต่อรองกันในกรณีพิเศษที่ตกลงกันไม่ได้ การใช้วิธีการที่สะគကอย่างง่าย ๆ นี้จะเป็นวิธีที่ดีที่สุดหรือไม่นั้นขึ้นอยู่กับโอกาสที่จะทำได้ และขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานย่อยต่าง ๆ ภายในองค์กรธุรกิจ ถ้าหากว่าขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานย่อยต่าง ๆ มีความสัมพันธ์กันมากขึ้นเท่าใด ความจำเป็นที่จะต้องมีศูนย์รวมเพื่อการควบคุมย่อมมีมากขึ้นเพียงนั้น

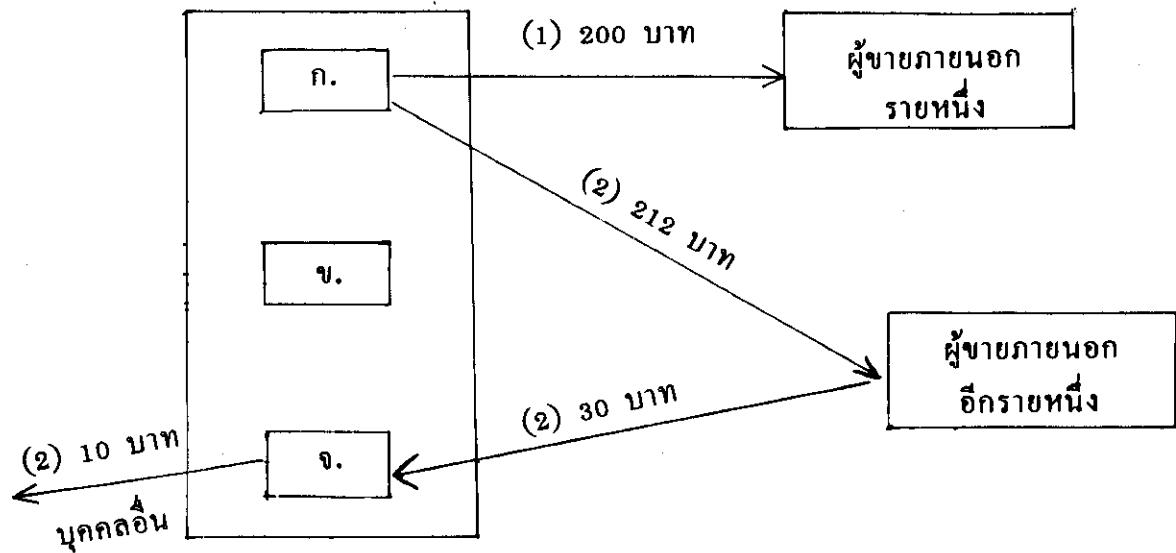
## การมองภาพจน์ของกิจการในแบ่งของส่วนรวม

การกำหนดราคาโอนได้ก่อให้เกิดปัญหาที่ไม่สนใจให้ทำการวิเคราะห์ในกรณีที่หน่วยงานต่าง ๆ ของกิจการและตลาดของผลิตภัณฑ์มีความสัมพันธ์ระหว่างกัน ปัญหาที่สำคัญก็คือว่าควรจะพิจารณาตัดสินใจสำหรับทางเลือกที่ดีที่สุด โดยมองในแบ่งของกิจการโดยส่วนรวมหรือไม่ การใช้ราคาตลาดเป็นราคาโอนจะไม่ก่อให้เกิดแนวทางเลือกที่ดีที่สุดได้ ถ้าหากว่าหน่วยงานย่อยต่าง ๆ ต้องพึงพาอาศัยซึ่งกันและกันอย่างมาก และถึงแม้ว่าจะไม่มีการโอนผลิตภัณฑ์ระหว่างกันก็ตาม ตัวอย่างเช่น การพิจารณาลิงหน่วยงาน ก. หน่วยงาน ข. และหน่วยงาน จ. ของบริษัท กขค. จำกัด (บริษัทนี้มีหน่วยงานย่อยต่าง ๆ มากกว่า 100 หน่วยงาน)

สมมุติว่าหน่วยงาน ก. ต้องการซื้อส่วนประเทบที่เพื่อนำมาประกอบเป็นสินค้าสำเร็จรูป กิจการภายนอก 2 แห่ง ให้เสนอราคาของชิ้นส่วนชนิดนี้ค่อนริษัท แห่งแรก เสนอราคา 200 บาท และอีกแห่งหนึ่งเสนอราคา 212 บาท ถ้าหากผู้จัดการของหน่วยงาน ก. ดำเนินงานโดยคำนึงแต่ประโยชน์ที่จะเกิดแก่หน่วยงานของเขาก่อนนั้น เขายังจะเลือกซื้อชิ้นส่วนจากบุคคลภายนอกที่เสนอขายในราคา 200 บาท อย่างไรก็ตาม ฝ่ายบริหารสูงสุดทราบว่า ถ้าหากซื้อชิ้นส่วนจากผู้เสนอราคา 212 บาท ผู้ขายรายนั้นจะหันมาซื้อวัสดุดินจากหน่วยงาน ข. ของบริษัทในราคาน้ำยละ 30 บาท ซึ่งจะทำให้หน่วยงาน จ. มีกำไรเพิ่มขึ้นอีก 20 บาท ส่วนผู้ขายที่เสนอขายในราคา 200 บาท นั้นจะไม่ซื้อวัสดุดินจากบริษัท กขค. เลย แผนผังแสดงการไหลของเงินสด ของทั้ง 2 ทางเลือกปรากฏดังต่อไปนี้

- (1) ถ้าซื้อในราคา 200 บาท
- (2) ถ้าซื้อในราคา 212 บาท

บริษัท กขค.



จากตัวอย่างข้างต้นนี้จะแสดงให้เห็นว่า ราคาดลัด (จากการเสนอขายของกิจการภายนอก) อาจจะไม่นำไปสู่การตัดสินใจในทางเดือกที่ดีที่สุดสำหรับบริษัทโดยส่วนรวมหรือแม้แต่ที่ไม่มีการกำหนดราคาโอนกีดาม ตามตัวอย่างนี้ บริษัทจะมีผลกำไรสุทธิเท่ากับ 8 บาท ถ้าหากว่ากิจการซื้อผลิตภัณฑ์จากกิจการภายนอกที่เสนอขายในราคา 212 บาท กล่าวคือ

เงินสดที่จ่าย<sup>†</sup>  
สำหรับบริษัทโดยส่วนรวม

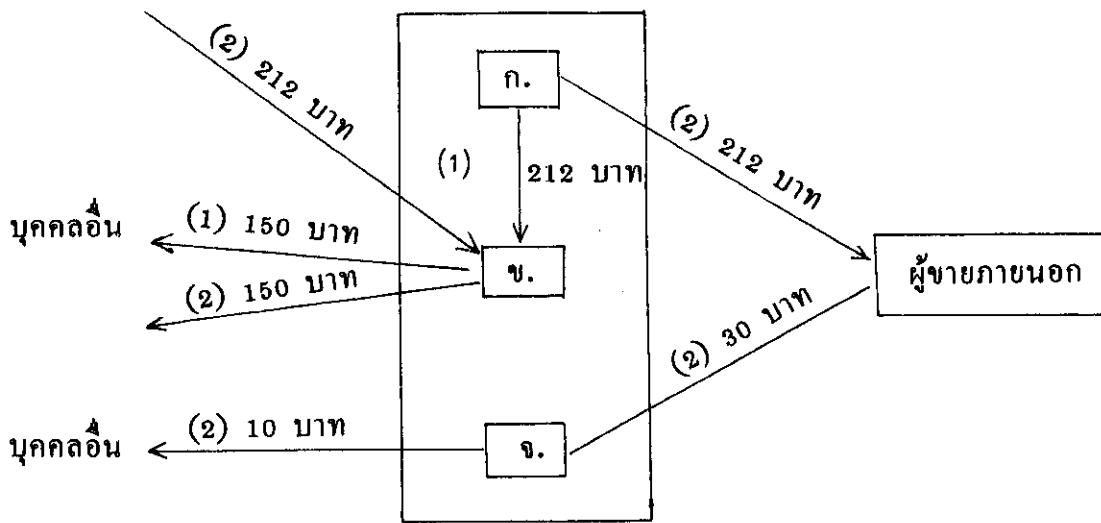
$$\begin{array}{lcl}
 (1) \text{ ซื้อในราคาน่วยละ } 200 \text{ บาท} & = & 200 \text{ บาท} \\
 (2) \text{ ซื้อในราคาน่วยละ } 212 \text{ บาท} & = & 212 - (30 - 10) = 192 \text{ บาท}
 \end{array}$$

ขอให้สังเกตว่าจะเกิดข้อขัดแย้งขึ้นระหว่างมาตรการ 3 ประการ ในเรื่องการกระจายอำนาจของหน่วยงาน กิจการโดยส่วนรวมจะได้รับประโยชน์ถ้าหากว่าหน่วยงาน ก.จ่ายเงินซื้อสินค้าเพียงชิ้น 12 บาท และหน่วยงาน จ.ก็จะได้รับประโยชน์ด้วย แต่หน่วยงาน ก.จะเสียประโยชน์ เพราะว่าหน่วยงาน ก.อาจจะจ่ายเงินซื้อได้ในราคา 200 บาท แทนที่จะต้องจ่ายถึง 212 บาท ถ้าหากถือหลักความเหมาะสมของเป้าหมายของกิจการแล้ว หน่วยงาน ก. ควรจะได้รับคำสั่งให้ซื้อผลิตภัณฑ์ในราคา 212 บาท อีกทั้งก็ตามถ้าหากไม่มีการกำหนดระบบการปฏิบัติงานที่จะแสดงให้เห็นว่าหน่วยงาน ก.ควรจะได้รับการยกย่องจากการที่ต้องเป็นฝ่ายเสียสละให้แก่หน่วยงานอื่นแล้ว ก็ย่อมจะทำให้เสียหลักการในการกำหนดมาตรการเกี่ยวกับการวัดผลการปฏิบัติงาน และความเป็นอิสระของหน่วยงาน สภาพการณ์ เช่นนี้จะนำมาใช้กับด้วอย่างถัดไป

จากด้วอย่างที่จะกล่าวถึงนี้จะแสดงให้เห็นว่าการใช้ราคคลาดเป็นราคาโอนนั้น อาจจะไม่ก่อให้เกิดการตัดสินใจในทางเดือกที่จะให้ได้รับประโยชน์มากที่สุด สมมุติว่า หน่วย บ.ซึ่งดำเนินการผลิตเต็มกำลังการผลิตแล้ว และสามารถจัดทำชิ้นส่วนตามที่ต้องการได้เพื่อเสนอขายต่อหน่วยงาน ก. หรือขายให้แก่ผู้ซื้อกำยนออกในราคา 212 บาท เช่นเดียวกัน (เพื่อความสะดวกในที่นี้สมมุติว่าราคคลาดอยู่ในราคามีเดียวกันคือ 212 บาท) ถ้าหากใช้ราคคลาดตามหลักเกณฑ์ทั่วไป หน่วยงาน บ.ก็จะต้องเสนอขายในราคาก่อให้เกิดข้อขัดแย้ง ที่น้ำหนักของราคานี้ได้ด้วย สมมุติว่าต้นทุนที่จ่ายเงินสดออกไป สำหรับงานชิ้นนี้เท่ากับ 150 บาท และสมมุติอีกว่า หน่วยงาน บ. มีไคซ์อัตตุคิบจากหน่วยงาน จ. เมื่อจากบริษัทนี้ มีหน่วยงานมากขึ้นทำให้ขาดการติดต่อและประสานงานกันในระหว่างหน่วยงานย่อยค้าง ๆ ซึ่งเป็นผลทำให้ผู้จัดการของหน่วยงาน บ. ไม่ทราบว่าเขาระบุณได้รับไคซ์อัตตุคิบได้จากหน่วยงาน จ. ได้อีกทางเลือกหนึ่ง ดังนั้น การตัดสินใจที่จะให้โอนสินค้าระหว่างกันในราคาก่อให้เกิดปัจจัยดังต่อไปนี้

ผู้ขายภายนอก

บริษัท กขค.



(1) การซื้อจากหน่วยงานภายใน

(2) การซื้อจากภายนอก

### ยอดสุทธิจากการไฟลของเงินสด สรุปได้ดังนี้

(1) ซื้อจากภายใน @ 212 บาท	(2) ซื้อจากภายนอก @ 212 บาท
เงินสดจ่ายของหน่วยงาน ข. -150	เงินสดจ่ายของหน่วยงาน ก. -212 ผลกำไรที่ได้รับ คือ ข. $(212 - 150) = + 62$ ก. $(30 - 10) = + 20 + 82$
เงินสดจ่ายของกิจการ โดยส่วนรวม <u>-150</u>	เงินสดจ่ายของกิจการ โดยส่วนรวม <u>-130</u>

การใช้หลักเกณฑ์ทั่วไปจะทำให้การตัดสินใจถูกต้อง กล่าวคือ ราคาโอนจะเท่ากับ  
 = ต้นทุนที่จ่ายเงินสดออกไปจนถึงจุดที่มีการโอน + ต้นทุนโอกาสที่เสียไปของ  
 กิจการโดยส่วนรวม

$$= 150 + [(212-150) + (30-10)] \\ = 232 \text{ บาท}$$

ขอให้สังเกตว่า ต้นทุนโอกาสที่เสียไปไม่เพียงแต่มีอิทธิพลต่อโอกาสที่หน่วยงาน  
 ช. จะได้กำไรจากการขายให้กับบุคคลภายนอกได้ ( $212-150$ ) เท่านั้น แต่ยังมีอิทธิพลต่อโอกาสที่หน่วยงาน จ.จะได้กำไรจากการขายให้กับบุคคลภายนอก ( $30-10$ ) ได้ด้วย ราคาโอน  $232$  บาท ที่คำนวณได้จะก่อให้เกิดการตัดสินใจในทางเลือกที่ถูกต้อง เนื่องจากว่าราคาโอนนี้จะบังคับให้หน่วยงาน ก. ต้องซื้อขึ้นส่วนจากบุคคลภายนอก และจะไม่มีการโอนผลิตภัณฑ์ระหว่างหน่วยงานย่อยของบริษัทซึ่งเป็นการกระทำที่ฟังประданา แต่จะต้องมั่นใจว่า ราคาโอน  $232$  บาท นี้จะเป็นราคาโอนที่ดีที่สุด ก็ต่อเมื่อผลกำไรจำนวน  $20$  บาท ที่หน่วยงาน จ.จะได้รับเป็นสิ่งที่เป็นไปได้ ถ้าหากว่าผลกำไรที่จะได้รับนี้ลดลงเท่ากับศูนย์แล้ว ราคาโอนที่กำหนดขึ้นก็ย่อมจะลดลงไปเหลือเพียง  $212$  บาท

ในขณะที่บริษัทขายหน่วยงานเพิ่มขึ้นและมีการกระจายอำนาจมากขึ้น ก็ย่อมมีโอกาสที่หน่วยงานย่อยต่าง ๆ จะดำเนินงานโดยที่ทราบหรือไม่ทราบว่ามีวัตถุประสงค์ที่ขัดแย้งกันเกิดขึ้น การตัดสินใจของหน่วยงานย่อยต่าง ๆ ในบางครั้งเป็นการเสียหลักการเกี่ยวกับการกระจายอำนาจของหน่วยงาน ดังเช่นที่ประธานบริษัทขนาดใหญ่แห่งหนึ่งได้กล่าวไว้ว่า “เราใช้ราคาน้ำดื่มเป็นราคาโอนเกือบทุกรังที่เป็นไปได้ เนื่องจากการใช้ราคาโอนนี้จะได้เป็นไปตามหลักนโยบายของการกระจายอำนาจ ในบางครั้งเราต้องเสียค่าใช้จ่ายเพิ่มเงินจำนวนเงินไม่น้อย แต่เรายังเป็นห่วงเรื่องความไม่สงบของบุคคลในแรงงานที่ว่าจะมีผลกระทบต่อการตัดสินใจของบุคคลในแรงงาน ที่ต้องการลดลง” บัญชาดีก็อ้วว่าผลประโยชน์ดังกล่าวเป็นสิ่งที่ยากแก่การคำนวณ ซึ่งฝ่ายบริหารจะต้องคาดคะเนว่าควรจะเป็นเท่าไร บ่อยครั้งที่การปฏิบัติงานด้วยความสัมพันธ์ระหว่างกันจะก่อให้เกิดผลดี และบ่อยครั้งที่ข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นจะนำมาสู่ความสับสนอ่อนหน้าน้ำใจในองค์การธุรกิจนั้น ดังนั้น จึงควรที่จะกำหนดขอบเขตของการกระจายอำนาจของแต่ละหน่วยงาน โดยการลดอำนาจในการตัดสินใจ

## ใบงานอย่างของผู้จัดการของหน่วยงานย่อยลงม้า

ตามที่ได้กล่าวมาในตอนต้นย่อมจะทำให้เข้าใจได้ว่า การใช้หลักเกณฑ์ทั่วไปเป็นหลักในการกำหนดราคาโอนย่อมจะเป็นจุดเริ่มต้นที่ดี เพราะว่าหลักเกณฑ์นั้นเป็นการเน้นให้เห็นความสำคัญของการมองปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนในเบื้องต้น กิจการโดยส่วนรวม อย่างไรก็ตาม ปัญหาที่เกี่ยวกับต้นทุนโภคภัณฑ์ที่เสียไปเป็นสิ่งที่ยากแก่การตรวจสอบ และการคำนวณในทางปฏิบัติ ต้นทุนโภคภัณฑ์ที่เสียไปย่อมขึ้นอยู่กับระดับของการเพ่งขันในตลาดของผลิตภัณฑ์กึ่งสำเร็จรูป หรือขึ้นอยู่กับการที่กิจการมีหรือไม่มีกำลังการผลิตที่ว่างเปล่า หรือขึ้นอยู่กับจำนวนหน่วยของผลิตภัณฑ์ที่มีการโอน หรือขึ้นอยู่กับราคาก่อสร้างที่คาดว่าจะขายได้ของผลิตภัณฑ์ที่ยังไม่ได้ทำการผลิต และขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างกันของหน่วยงานย่อยซึ่งเกี่ยวกับอุปสงค์และต้นทุน

นอกจากนี้ ราคาโอนที่กำหนดขึ้นโดยการใช้หลักเกณฑ์ทั่วไปนั้นอาจจะไม่ใช่ราคาโอนที่ดีที่สุดที่จะใช้เพื่อเป็นการซักจูงให้ผู้จัดการของหน่วยงานย่อยตัดสินใจในทางเลือกที่เหมาะสมและสอดคล้องกับเป้าหมายของฝ่ายบริหารระดับสูง เนื่องจากว่ายังมีปัจจัยที่เกี่ยวกับการประเมินผลการปฏิบัติงานและความเป็นอิสระของหน่วยงาน ดังนั้น หลักเกณฑ์ทั่วไปนี้อาจจะใช้เป็นจุดเริ่มต้นที่ดีสำหรับการพิจารณาถึงราคาโอนเพื่อที่ฝ่ายบริหารจะได้นำไปใช้ให้เกิดผลประโยชน์แก่กิจการโดยส่วนรวมได้ อย่างไรก็ตาม การวิเคราะห์เกี่ยวกับเรื่องนี้ยังไม่สมบูรณ์จนกว่าจะได้คำนึงถึงผลของราคานั้นในระยะยาวที่จะมีต่อการวัดผลการปฏิบัติงาน และความเป็นอิสระของหน่วยงาน

### ทางเลือกอื่นนอกจากราคาตลาด

ในบางครั้ง ราคาตลาดอาจอาจจะไม่ได้ หรืออาจจะไม่ใช่ราคาก่อสร้างที่เหมาะสม หรือทำให้สัมภาระมากที่จะนำมาใช้ในการกำหนดราคาโอน ซึ่งแต่ละวิธีการที่นำมาใช้เป็นราคาโอนของผลิตภัณฑ์จะมีทั้งข้อดีและข้อเสีย

### ในการมีต่อตลาดสำหรับผลิตภัณฑ์กึ่งสำเร็จรูป

ในบางครั้ง ผลิตภัณฑ์ (ชิ้นส่วน) เลพาะอย่างอาจจะไม่สามารถขายได้ทันทีหรือไม่มีตลาดสำหรับผลิตภัณฑ์กึ่งสำเร็จรูปขนาดนั้น ในกรณีเช่นนี้ย่อมแนะนำให้ใช้หลักเกณฑ์ทั่วไปดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น อย่างไรก็ตาม การโอนผลิตภัณฑ์ภายในองค์กรธุรกิจย่อมไม่ทำให้

เสียโอกาสในการขายผลิตภัณฑ์นั้นในตลาดในระยะสั้น ต้นทุนโอกาสที่เสียไปของการโอนภัยในหน่วยงานนี้จะเท่ากับศูนย์ เพราะว่าไม่มีผลกำไรที่จะต้องเสียสละ ในกรณีเช่นนี้ผลประโยชน์ที่กิจการโดยส่วนรวมได้รับจากการเลือกที่ดีที่สุด โดยการโอนในราคานั้นทุนส่วนเพิ่มที่จ่ายเงินสดออกไปเพื่อให้ได้ผลิตภัณฑ์นั้นมาจานถึงจุดที่มีการโอน ในระยะสั้นต้นทุนส่วนเพิ่มนี้ก็จะคงประมาณเดิมจากต้นทุนผันแปร

ต้นน้ำ Marginal Cost หรือ Variable Cost มักจะเป็นราคาที่แนะนำให้ใช้เป็นราคากลางในกรณีที่ไม่มีตลาดสำหรับผลิตภัณฑ์กึ่งสำเร็จ อย่างไรก็ตามการใช้ Marginal Cost เป็นราคากลางยังไม่นิยมกันแพร่หลาย จากข้อสมมุติที่ว่า “ไม่มีตลาดสำหรับผลิตภัณฑ์กึ่งสำเร็จ” เป็นข้อสมมุติที่ค่อนข้างจะนักเกินไปและเป็นไปได้ยาก เนื่องจากกิจการสามารถจะส่งชิ้นส่วนนั้นจากผู้ผลิตภายนอกได้ นอกจากนี้ถ้าหากกิจการมีกำลังการผลิตที่ว่างเปล่า ก็ยอมมีทางเลือกอยู่เสมอที่จะใช้เครื่องจักรและอุปกรณ์นั้นในการผลิตชิ้นส่วนบางประเภทตามที่ต้องการได้ ขอให้พิจารณาปัญหานี้ เนื่องจากผู้จัดการของหน่วยงานย่อที่มักจะมองในสภาพการณ์ที่ว่าไม่มีตลาดสำหรับผลิตภัณฑ์กึ่งสำเร็จนั้นเอง และเขาจึงปฏิบัติการตามที่คิดไว้ดังข้างต้น

จากตัวอย่างนี้จะทำให้เข้าใจง่ายขึ้น สมมุติว่าหน่วยงาน ก. เป็นศูนย์กำไรแห่งหนึ่ง ซึ่งเสนอขายผลิตภัณฑ์หลายประเภทให้แก่หน่วยงานอื่นภายนอกในกิจการและกิจการภายนอก สมมุติว่าขณะนี้หน่วยงาน ก. มีกำลังการผลิตที่ว่างเปล่าและผลิตผลิตภัณฑ์ ค. ซึ่งเป็นส่วนประกอบชิ้นหนึ่งของผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปของหน่วยงาน ข. สมมุติว่าไม่มีตลาดของผลิตภัณฑ์กึ่งสำเร็จประเภทนี้ ต้นทุนผันแปรเท่ากับ 10 บาท ต้นทุนคิดเข้างานเท่ากับ 15 บาท และหน่วยงาน ก. คิดกำไรถ้วนเดียวกับผลิตภัณฑ์ประเภทนี้เท่ากับ 80 เปอร์เซ็นต์ ของต้นทุนคิดเข้างาน

ข้อสังเกตสำหรับตัวอย่างนี้ เพื่อให้กิจการโดยส่วนรวมได้รับผลประโยชน์จากการโอนนี้ หน่วยงานที่เสนอขายควรจะโอนผลิตภัณฑ์ ค. ในราคากลางกับ Variable Cost เพราะว่า Variable Cost เป็นข้อมูลที่ต้องใช้เพื่อการตัดสินใจว่าควรจะผลิตผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปเป็นจำนวนเท่าไร ในฐานะที่เป็นผู้จัดการของหน่วยงานที่เสนอขาย ท่านจะรู้สึกอย่างไรเกี่ยวกับการใช้หลักเกณฑ์ดังกล่าว呢 ถ้าหากท่านไม่ใช่เป็นคนที่เอื้อเพื่อเพื่อแล้ว ท่านคงจะรู้สึกไม่เต็มใจ

ที่จะโอนผลิตภัณฑ์ในราคা 10 บาท เนื่องจากว่าการผลิตส่วนประกอบประเภทนี้ (ผลิตภัณฑ์ อ.) มีความสำคัญต่อกำไรของกิจการโดยส่วนรวม ดังนั้น ท่านควรจะมีส่วนที่จะรับส่วนแบ่ง ในผลกำไรนั้นด้วย อาจจะกล่าวได้ว่า ราคาโอน 10 บาท นี้อาจจะสอดคล้องกับเป้าหมายของ กิจการโดยส่วนรวม แต่ราคาโอนนี้อาจจะไม่ทำให้เกิดการตัดสินใจตามที่ต้องการได้ เนื่อง จากว่าการกำหนดราคาโอนนี้ไม่ได้ยึดถือหลักการตามมาตรฐานอุตสาหกรรม 2 ประการ คือ การประเมินผลการปฏิบัติงานและความเป็นอิสระของหน่วยงาน

### การกำหนดราคาโอน 2 ราคา

จากปัญหาข้างต้นอาจจะเกิดขึ้นได้หลายทาง อาจจะต้องยอมรับความสภาพความเป็น จริงว่า หน่วยงานทั้ง 2 หน่วยงานนี้จะต้องมีความสัมพันธ์ระหว่างกันเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ ดังกล่าวนี้ โดยการกระทำการตัดสินใจในลักษณะรวมอำนาจจากส่วนกลาง และกำหนดให้ใช้ ราคา 10 บาท เป็นราคาโอน ผลของการกระทำการเช่นนี้ก็คือเป็นการละทิ้งหลักการเกี่ยวกับ การกระจายอำนาจของหน่วยงานอย่างน้อยก็เกี่ยวกับเรื่องการโอนผลิตภัณฑ์นั้น เนื่อง จากว่าองค์การธุรกิจต่าง ๆ ส่วนใหญ่จะมีลักษณะของการบริหารงานในรูปแบบทั้งการรวม อำนาจและการกระจายอำนาจ วิธีการนี้ควรพิจารณาคำนึงใช้สำหรับกรณีที่เกิดขึ้น และถือว่า รายการโอนนั้นเป็นสิ่งสำคัญ

จากที่กล่าวมาข้างต้นนี้ อาจจะทำให้มีความรู้สึกว่าเป็นวิธีการรวมอำนาจเกิน ไป ถ้าหากว่าองค์การธุรกิจยอมรับว่าไม่มีความจำเป็นที่จะต้องมีราคาโอนเพียง “ราคา เดียว” แล้ว แนวความคิดเกี่ยวกับเรื่องศูนย์กำไรย่อมสามารถจะดำเนินรักษาไว้ได้ง่าย จึง ถ้าหากใช้ราคาโอนราคานึงสำหรับวัสดุประสงค์ประการแรก (เพื่อการตัดสินใจเกี่ยวกับ ความอยู่รอดของกิจการ) และราคาโอนอีกราคาหนึ่งสำหรับวัสดุประสงค์ ประการ ที่สอง (เพื่อการประเมินผลการปฏิบัติงาน) ตามตัวอย่างเดิม แผนงานเกี่ยวกับการกำหนดราคา โอน 2 ราคา ควรจะมีผลต่อการใช้ราคาโอนในราคा 10 บาท สำหรับหน่วยงาน ข. และขณะ เดียวกัน หน่วยงาน ก.ก็จะได้รับเครดิตให้ใช้ราคา โอนในราคานาดที่กำหนดขึ้น คือ ราคา 24 บาท (15 บาท บวกกำไรที่ต้องการ 60 เมอร์เซ็นต์) โดยใช้แผนงานนี้ย่อมเป็นการส่ง เสริมในด้านการวัดผลการปฏิบัติงานของแต่ละหน่วยงาน และราคาโอน 10 บาท ที่หน่วย งาน ข. รับมานั้นจะช่วยให้ผู้จัดการของหน่วยงาน ข. ตัดสินใจเลือกทางเลือกที่ถูกต้อง ได้ โดยมองจากภาพพจน์ของกิจการโดยส่วนรวม

ขอให้สังเกตว่าการใช้แผนงานเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน 2 ราคานี้ จำเป็นจะต้องมีการลดเชยส่วนที่เป็นกำไรให้กับหน่วยงาน ก. กำไรของกิจการโดยส่วนรวมย่อมจะน้อยกว่าผลรวมของกำไรของแต่ละหน่วยงาน สมมุติว่ามีการโอนผลิตภัณฑ์ไปจำนวน 10,000 หน่วย

หน่วยงาน ก.	หน่วยงาน ข.
ขายให้ ข. @ 240,000	ขายผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป @ 50 500,000
ต้นทุนผันแปร @ 10 <u>100,000</u>	ต้นทุนผันแปร
	หน่วยงาน ก. @ 10 100,000
กำไรส่วนเกิน <u>140,000</u>	หน่วยงาน ข. @ 30 300,000 <u>400,000</u> <u>100,000</u>

ขอให้สังเกตว่า กำไรส่วนเกินของกิจการโดยส่วนรวมเท่ากับ 100,000 บาท

#### การบันส่วนกำไรส่วนเกินของกิจการ

ถ้าหากว่าแผนงานเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน 2 ราคานี้เป็นที่ยอมรับ เนื่องจากเห็นว่าเป็นสิ่งที่ไม่เคยพนห์นมาก่อน หรือเนื่องจากเหตุผลบางประการ มีอิทธิพลนึงที่จะนำมาใช้ได้ก็คือการใช้ต้นทุนผันแปรเป็นราคาโอน แต่ต้องบันส่วนผลกำไรส่วนเกินของกิจการโดยส่วนรวมให้กับหน่วยงานย่อยที่เกี่ยวข้องด้วย สมมุติว่า มีการโอนผลิตภัณฑ์จำนวน 10,000 หน่วย

ขายผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป @ 50	500,000
หน่วยงาน ก. @ 10	100,000
หน่วยงาน ข. @ 30	<u>300,000</u> <u>400,000</u>
กำไรส่วนเกินสำหรับกิจการ	<u>100,000</u>

การบันส่วนกำไรส่วนเกินระหว่างหน่วยงานย่อยนั้นอาจจะทำการตกลงกันได้หลากหลายทาง สมมุติว่าตกลงที่จะบันส่วนกันตามต้นทุนผันแปรมาตรฐาน (Standard Variable Cost) ที่เกิดขึ้นในแต่ละหน่วยงาน ดังนั้น หน่วยงาน ก. อาจจะได้รับส่วนแบ่งกำไรส่วนเกินจำนวน 25,000 บาท และหน่วยงาน ข. อาจจะได้รับส่วนแบ่งกำไรส่วนเกิน จำนวน 75,000

บาท ตามวิธีนี้ หน่วยงาน ก.ก็จะเต็มใจให้มีการโอนผลิตภัณฑ์ในราคาน่าวຍละ 10 บาท โดยทราบแล้วว่าในการโอนนี้สามารถลดคงกันได้และแสดงให้เห็นว่าหน่วยงาน ก.ก. เป็นสูญญ์กำไรเมื่อมองกัน ส่วนสำคัญก็คือวิธีเป็นการนำเอาระบบการกำหนดราคาโอนมาใช้ร่วมกับต้นทุนผันเปลี่ยนมาตรฐาน ซึ่งการนำมาใช้ร่วมกันนี้ก็คือการปฏิบัติตามหน้าที่ของแต่ละหน่วยงานเพื่อให้เกิดผลกำไรจากการโดยส่วนรวม

### กรณีที่มีตลาดไม่สมบูรณ์

การแข่งขันที่ไม่สมบูรณ์เกิดขึ้นเมื่อผู้ซื้อหรือผู้ขายเป็นผู้กระทำแต่เพียงฝ่ายเดียว ซึ่งทำให้มีอิทธิพลต่อราคากลาง ถ้าหากว่าตลาดของผลิตภัณฑ์ก็สำเร็จเป็นตลาดที่มีการแข่งขันไม่สมบูรณ์ ปริมาณขายส่วนที่จะเพิ่มขึ้นได้ก็มีมีการขายในราคานี้ต่ำกว่าราคากายปกติ หมายความว่าราคากลางที่มีอยู่ในขณะนั้นซึ่งทำให้ขายได้ในปริมาณ ณ ระดับหนึ่งจะไม่สามารถนำมาใช้เพื่อการตัดสินใจเกี่ยวกับปริมาณของผลิตภัณฑ์ที่จะทำการผลิตและเพื่อขาย รายได้จากการขายนี้จะเป็นจำนวนน้อยกว่าจำนวนขายที่เพิ่มขึ้น เนื่องจากปริมาณขายทั้งหมดนั้นจะต้องขายในราคากายใหม่ ซึ่งต่ำกว่าราคากายปกติ ตัวอย่าง เช่น สมมุติว่าราคากายปัจจุบันหน่วยละ 10 บาท จำนวนที่ขาย 8,000 หน่วย รายได้จากการขายจะเท่ากับ 80,000 บาท ถ้าหากลดราคากายจากหน่วยละ 10 บาท เป็นหน่วยละ 9 บาท จะทำให้ปริมาณขายเพิ่มขึ้นเป็น 9,000 หน่วย รายได้จะเพิ่มขึ้นเท่ากับ ( $1,000 \times 1$ , ซึ่งเป็นการสูญเสียในรายได้ของ 8,000 หน่วย) = 1,000 บาท ในกรณีผู้วิเคราะห์จะประสบปัญหาสูงมากเพิ่มขึ้น ราคากลางที่คิดว่าสูตรเมื่อมองในแข่งขันกิจการโดยส่วนรวมย่อมจะแตกต่างกันได้ในแต่ละกรณี ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างคืนทุนและอุปสงค์ของผลิตภัณฑ์นั้น ตัวอย่างเกี่ยวกับความสัมพันธ์ของคืนทุนก็คือในกรณีที่ว่าราคากองของวัสดุคุณภาพจะขึ้นอยู่กับปริมาณที่ซื้อร่วมของสองหน่วยงานหรือมากกว่านั้น ส่วนตัวอย่างเกี่ยวกับความสัมพันธ์ของอุปสงค์ก็คือในกรณีที่กิจการดำเนินงาน โดยการรวมอำนาจในทางตรง ในขณะที่ไม่มีตลาดของผลิตภัณฑ์ ก็สำเร็จซึ่งเป็นส่วนประกอบเฉพาะอย่างขึ้นหนึ่งของผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป ดังนั้น จำนวนรวมของผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปที่จำหน่ายได้จะขึ้นอยู่กับจำนวนรวมของส่วนประกอบที่มีอยู่ทั้งสิ้น หรือตรงกันข้าม

หลักเกณฑ์ทั่วไปซึ่งกล่าวไว้ในตอนด้านสามารถนำมาใช้ในสภาพการณ์เช่นนี้ ได้ ผลประโยชน์ของกิจการโดยส่วนรวมเป็นสิ่งที่พึงประสงค์มากที่สุด และเมื่อแต่ละหน่วยงาน มีความสัมพันธ์ต่อกันมากขึ้น การกระจายอำนาจอาจจะเป็นไปในรูปของการจัดองค์กรที่ไม่ ให้ผลในทางที่ดีที่สุดได้

### การใช้หลักต้นทุนเดิมที่

ในปัจจุบันนี้ยังไม่มีการสำรวจการกำหนดราคาโอนที่นำมาใช้ในทางปฏิบัติ อย่างไรก็ตาม การใช้หลักต้นทุนเดิมที่เป็นราคาโอนนั้นเป็นวิธีที่นิยมกันแพร่หลาย การโอนผลิตภัณฑ์ก็สำเร็จโดยใช้หลักเกณฑ์ของต้นทุนที่สะท้อนมาหมายความว่า หน่วยงานที่เสนอขายมี ลักษณะเป็นศูนย์ต้นทุนแทนที่จะเป็นศูนย์กำไร ถ้าหากการโอนใช้หลักต้นทุนที่เกิดขึ้น จริง ผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานที่รับโอนควรจะต้องรับภาระความมีประสิทธิภาพและไม่ มีประสิทธิภาพของหน่วยงานย่อยอื่น ๆ ด้วย โดยไม่คำนึงถึงการควบคุมของหน่วยงานเหล่านั้น ราคาโอนที่ใช้หลักต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงนี้มักจะไม่เป็นการส่งเสริมให้เกิดการควบคุมต้นทุน ดังนั้น ถ้าหากจะใช้บางลักษณะของต้นทุนหรือต้นทุนงบประมาณเป็นเกณฑ์ก็ย่อมดีกว่า การใช้ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง เพราะว่าจะส่งเสริมให้มีการควบคุมต้นทุนที่ดีกว่า

การใช้ต้นทุนมาตรฐานอาจจะช่วยลดปัญหาของความไม่มีประสิทธิภาพลง ได้ แต่อาจจะเป็นการนำไปสู่การตัดสินใจที่ไม่เป็นไปในทางที่ให้ผลดีที่สุด ด้วย อย่าง หน่วยงาน ก. อาจจะเสนอขายขึ้นส่วนให้แก่หน่วยงาน ข. ในราคายอดต้นทุนมาตรฐานเท่ากัน ๕ บาท ตามราคานี้รวมต้นทุนคงที่ ๗ ระดับการผลิตปกติไว้ ๓ บาทด้วย (อาจจะมีการบวกราย การบางอย่างเพิ่มเข้าไปอีกจากราคาโอนที่กำหนดขึ้นตามวิธีนี้) สมมุติว่าหน่วยงาน ก. และหน่วยงาน ข. มีกำลังการผลิตว่างเปล่า และค่าใช้จ่ายในการผลิตและการขายเพิ่มขึ้น อีกหน่วยละ ๔ บาท หน่วยงาน ข. จะได้รับรายได้จากการขายผลิตภัณฑ์ในราคานี้อย่างละ ๘ บาท หน่วยงาน ข. อาจจะปฏิเสธราคาโอนนี้ เพราะว่าการโอนในราคานี้จะทำให้ผลการปฏิบัติงานของหน่วยงาน ข. แสดงผลขาดทุนหน่วยละ ๑ บาท กล่าวคือ

ผลการปฏิบัติงาน  
ของหน่วยงาน ข.  
(บาท) 8

รายได้ที่เพิ่มขึ้น		
ต้นทุนที่เพิ่มขึ้น		
ราคาโอนจากหน่วย ก.	5	
ต้นทุนที่เพิ่มขึ้นในหน่วยงาน ข.	4	9
ขาดทุนที่เพิ่มขึ้น		<u>1</u>

แต่กิจการโดยส่วนรวมจะได้รับประโยชน์ดังนี้

<u>กิจการโดยส่วนรวม</u>		
รายได้ที่เพิ่มขึ้น		(บาท) 8
ต้นทุนที่เพิ่มขึ้น		
หน่วยงาน ก.	2	
หน่วยงาน ข.	4	6
กำไรที่เพิ่มขึ้น		<u>2</u>

ตามตัวอย่างข้างต้นนี้เป็นการแสดงให้เห็นอย่างชัดเจนเกี่ยวกับความสอดคล้องกัน เป้าหมายของกิจการซึ่งมีผลต่อการกำหนดราคาโอนโดยถือหลักต้นทุนเต็มที่หรือต้นทุนรวมถ้วน เนื่องจากแผนงานเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนนี้จะทำให้หน่วยงาน ข.แสดงต้นทุนคงที่ (ซึ่งรับโอนมาจากหน่วยงาน ก.) เป็นต้นทุนผันแปร และเมื่อมองในแง่งของกิจการโดยส่วนรวมก็อาจ จะทำให้ตัดสินใจในการเลือกที่พิเศษได้

#### การใช้หลักการค่าทุนแทนราคากลาง

ถึงแม้ว่าจะมีข้อจำกัดที่เห็นได้ชัดเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนโดยใช้หลักต้นทุนเต็มที่ หรือต้นทุนเต็มที่บวกผลกำไรที่ต้องการ แต่ก็เป็นหลักเกณฑ์ที่นิยมใช้กันทั่วไป เหตุผลที่สำคัญในการใช้ค่าทุนเป็นเกณฑ์ในการกำหนดราคาโอนก็เนื่องจากเป็นราคาโอนที่หาได้ ง่ายและทำได้สะดวก นอกเหนือนี้ผลิตภัณฑ์หรือบริการที่โอนมักจะมีคุณภาพหรือลักษณะที่แตกต่างจากหน่วยงานภายนอกบ้างเล็กน้อย จากสิ่งนี้เอง การกำหนดราคาโอนโดยใช้ค่าทุน จึงมองกล้ายกับการจะประมาณ “ความพอใจ” อย่างหนึ่งซึ่งแทนราคากลางของ

ได้ ดังนั้น ราคากลางที่สามารถทดสอบได้นี้จึงถือว่าเป็นราคาก้อนที่ใช้ได้ดีในการปฏิบัติและเป็นราคาก้อนที่ยอมรับทั้งด้านการตัดสินใจทางด้านการเงินและด้านการประเมินผลการปฏิบัติงานด้วย เหตุผลอีกประการหนึ่งก็คือ การใช้ราคากลางที่เท็จจริงอาจจะเป็นวิธีที่ต้องสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายมากในการที่จะนำมามาใช้ในระบบการควบคุมประจำวันของธุรกิจ

### การใช้หลักต้นทุนผันแปรนวกกำไรที่ต้องการ

ผู้บริหารระดับสูงย่อมต้องการให้ผู้จัดการของหน่วยงานที่จะทำการซื้อให้ทำการตัดสินใจสั่งซื้อเป็นรายเดือน โดยใช้หลักต้นทุนผันแปรได้ของหน่วยงานที่เสนอขาย มิฉะนั้นแล้วหน่วยงานที่จัดซื้ออาจจะตัดสินใจผิดพลาดได้ ตามด้วยอย่างที่ได้กล่าวมาแล้วในตอนต้นนี้ วิธีหนึ่งที่จะทำให้หน่วยงานย่อษทั้งสองเกิดความพ้อใจ และรวมทั้งกิจการโดยส่วนรวมด้วย ก็คือการโอนระหว่างหน่วยงานในราคาก้อนทุนผันแปรมาตรฐาน ส่วนค่าใช้จ่ายอื่น (เช่น ต้นทุนคงที่บวกด้วยกำไรที่ต้องการ) ให้คิดขึ้นล่วงหน้าและแยกรายการไว้ต่างหาก ค่าใช้จ่ายอื่นนี้อาจจะคำนวณไว้เป็นรายปีหรือรายเดือน จำนวนเงินที่คำนวณขึ้นนี้กำหนดขึ้นตามความคาดหมายรายปี มิใช่กำหนดจากยอดซื้อที่เกิดขึ้นจริง ตามวิธีนี้หน่วยงานที่ซื้อจะทำการตัดสินใจแบบเดือนต่อเดือนจะไม่ถูกกระทบกระเทือนโดยต้นทุนคงที่หรือกำไรที่ต้องการของหน่วยงานที่เสนอขาย

### ความจำเป็นในการมีราคาโอนหลายราคา

จากที่กล่าวมาแล้วในตอนต้น แสดงให้เห็นว่าเป็นการยากที่กำหนดราคาโอนเพียงราคาเดียวแล้วจะสามารถสนองต่อมาตราการ 3 ประการ ที่กำหนดขึ้นและใช้ในการตัดสินใจราคาโอนที่ “ถูกต้อง” นั้นขึ้นอยู่กับสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจและทางด้านกฎหมายรวมถึงการตัดสินใจในขณะนั้นด้วย เราอาจจะต้องการราคาโอนราคานึงเพื่อการรุ่งโรจน์ในการทำงาน และราคาโอนอีกราคานึงเพื่อการประเมินผล นอกจากนั้น ราคาโอนที่ดีที่สุดสำหรับในแต่ละวัตถุประสงค์อาจจะแตกต่างไปจากราคาที่ใช้เพื่อการคำนวณภาษีเงินได้ หรือเพื่อใช้กับความต้องการภาษีนอกอื่น ๆ

ภาษีเงินได้ ภาษีทรัพย์สิน และภาษีศุลกากรนักจะมีอิทธิพลต่อการกำหนดราคาโอน เพื่อที่จะให้กิจการโดยส่วนรวมได้รับประโยชน์ ถึงแม้ว่าผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานย่อย

อาจจะถูกกระบวนการเกินจากภาคที่กำหนดขึ้นนั้นก็ตาม เพื่อที่จะลดภาระค่าใช้จ่ายที่ต้องการสำหรับหน่วยงานของบริษัทเอง ในประเทศไทยซึ่งส่วนใหญ่ไปยังสาขาต่างประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำกว่า ด้วยย่าง เช่น เพื่อให้ได้รับ การลดหย่อนภาษีในอัตราที่สูงที่สุดสำหรับการคำนวณการตัดค่าเสื่อมสันของทรัพย์กรรมชาติ สำหรับกิจการอุตสาหกรรมผลิตน้ำมัน อาจจะต้องการโอนน้ำมันดินไปยังหน่วยงานย่อย อื่นในราคางานสูงสุดเท่าที่จะกระทำได้

การกำหนดราคาโอนย้ายมีอิทธิพลต่อสภาพการณ์บางอย่างเนื่องจากกฎหมายข้อบังคับ และพิธีการค้าของแต่ละประเทศ และจากผลของการแผลต่างในเรื่องระบบโครงสร้างทางด้านภาษีอากรของประเทศไทยต่าง ๆ ทั่วโลก หรือความแตกต่างของรายได้ของหน่วยงานย่อยและสาขาต่าง ๆ ของบริษัท กิจการอาจจะกระทำการนำงอย่างเพื่อให้ได้รับประโยชน์จาก การกำหนดราคาโอนนี้ และทำการทุ่นตลาดสำหรับผลิตภัณฑ์นั้น ถ้าหากสามารถกระทำได้โดยถูกต้องตามกฎหมาย การพิจารณาถึงสิ่งเหล่านี้เป็นการแสดงให้เห็นข้อจำกัดอื่น ๆ เกี่ยวกับการบริหารงานแบบกระจายอำนาจ ทั้งที่ความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานย่อยต่าง ๆ ยังมีอยู่มาก และยังแสดงให้เห็นอีกว่าทำไม่บรรลุเดียวกันอาจจะใช้ราคาโอนคล้ายราคาน้ำมันสำหรับวัสดุประสงค์ที่แตกต่างกันได้

### หลักการสำหรับระบบการดำเนินงานรวม

ตามที่กล่าวไว้ข้างต้น แสดงให้เห็นว่าฝ่ายบริหารพยาบาลที่จะหาจุดกลางระหว่าง การรวมอำนาจเต็มที่และการกระจายอำนาจเต็มที่ซึ่งจะก่อให้เกิดกำไรสูงสุดแก่กิจการโดย ส่วนรวม (หรือเพื่อวัตถุประสงค์อื่น) ราคาโอนอาจจะมีในเบื้องต้นเป็นการขัดแย้งกับหลัก การกระจายอำนาจ เพราะว่าราคาโอนนี้เป็นการกำหนดขึ้นเพื่อชื่อมโยงหน่วยงานย่อยต่าง ๆ หรือระบบงานย่อยอย่างน้อย 2 หน่วย ในขณะที่โดยความหมายของการกระจายอำนาจเต็ม ที่นั้นทุกหน่วยงานย่อยควรจะดำเนินงานได้โดยอิสระ

โดยสรุป การกระจายอำนาจหมายถึงความเป็นอิสระเต็มที่ของหน่วยงานแต่ละ หน่วยงาน ในการที่จะตัดสินใจเพื่อที่จะให้ได้รับผลประโยชน์มากที่สุด แต่ข้อเสียของการกระจายอำนาจนี้คือทำให้การตัดสินใจในทางเลือกที่ผิดพลาดได้ ดังตัวอย่างที่ว่าควรจะซื้อจากบุคคล

กายนอกทั้งที่ตัดสินใจว่าจะซื้อจากหน่วยงานภายนอกในการเพื่อที่จะลดงานการตัดสินใจ เช่นนี้และจะเป็นการเพิ่มผลกำไรมากขึ้น แผนงานเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนสามารถช่วยทำให้ระบบการดำเนินงานเข้าสู่จุดกลางระหว่างการรวมอำนาจเต็มที่และการกระจายอำนาจ เดิมที่ได้ ความพยายามที่จะเข้าสู่จุดกลางนี้อาจจะให้ประโยชน์ที่จะได้รับจากการกระจายอำนาจลดลงได้ แต่คาดว่าจะทำให้ประยุคค่าใช้จ่ายที่จะต้องเสียไปได้มากกว่า

จากสภาพการณ์ที่เกิดขึ้น 2 ลักษณะ กด่าวគือ ในกรณีที่มีตลาดสำหรับผลิตภัณฑ์ กึ่งสำเร็จและในกรณีที่ไม่มีตลาด ในกรณีที่มีตลาด การใช้ราคากลางเป็นราคาโอนจะสามารถกระทำได้โดยอิสระ และจะก่อให้เกิดผลกำไรมากที่สุดสำหรับหน่วยงานย่อยและบริษัท โดยส่วนรวม หน่วยงานที่ต้องซื้อจะต้องไม่ถูกบังคับให้ยอมรับการโอนผลิตภัณฑ์ในราคาน้ำที่ทำให้กำไรของหน่วยงานนั้นและบริษัทดลง นอกจานั้น หน่วยงานที่ต้องซื้อสามารถสั่งซื้อผลิตภัณฑ์นั้นจากบุคคลภายนอกได้ ถ้าหากว่าดันทุนที่จ่ายเงินสดออกไปเพื่อการผลิตผลิตภัณฑ์กึ่งสำเร็จนั้นสูงกว่าราคากลาง และหน่วยงานที่เสนอขายสามารถขายผลิตภัณฑ์ในตลาดภายนอกได้โดยไม่ต้องถูกบังคับให้โอนผลิตภัณฑ์นั้นให้แก่หน่วยงานภายนอกในราคาน้ำที่จะทำให้กำไรของหน่วยงานนั้นลดลง

การใช้ราคากลางน่าจะทำให้การตัดสินใจในทางเลือกที่ผิดพลาดลดลงมากที่สุด และก่อให้เกิดผลกำไรสูงสุดแก่หน่วยงานและกิจการโดยส่วนรวม นอกจากนั้นยังเป็นหลักการง่าย ๆ ซึ่งไม่ก่อให้เกิดข้อจำกัดใด ๆ และยังใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินผลการปฏิบัติงานของแต่ละหน่วยงานได้ดีกด้วย

ถ้าหากไม่ได้ใช้ราคากลางเป็นราคาโอน ก็จำเป็นจะต้องทำการวิเคราะห์เป็นพิเศษ เพื่อให้ได้ราคาโอนที่จะก่อให้เกิดการตัดสินใจในทางเลือกที่ดีที่สุด อย่างไรก็ตามในการนำแผนงานเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนมาใช้จะต้องพิจารณาที่จะคำนวณหา ดันทุนโอกาสที่เสียไปหรือรายได้ส่วนเพิ่ม และดันทุนส่วนเพิ่ม ซึ่งมักจะนำไปสู่การบริหารงานแบบรวมอำนาจ การเคลื่อนไหวไปในลักษณะดังกล่าวขึ้นอยู่กับว่าผลที่จะได้รับมีมากหรือน้อยกว่าประโยชน์ที่เสียไปในการลดผลกระทบอำนาจลงจากในเบื้องต้นการดำเนินงานรวม ถ้าหากไม่มีราคากลางที่เชื่อถือได้ ปัญหาที่เกิดขึ้นก็คือ

(1) กิจกรรมควรจะได้รับประโยชน์เพียงไรในการลดความผิดพลาดสำหรับการตัดสินใจเกี่ยวกับการใช้ราคาโอน hely ราคา

(2) การใช้ราคาโอนแต่ละราคานั้น อะไรมีสิ่งสูญเสียจากประโยชน์ที่พึงได้รับจากการตัดตอนระบบการกระจายอำนาจลง

ราคาโอนที่เหมาะสมที่สุดจะต้องเป็นราคาที่ได้รับผลประโยชน์สูงมากที่สุด (รายได้หักค่าใช้จ่ายต่าง ๆ) ปัญหาเกี่ยวกับการวิเคราะห์ผลกำไรในนี้ก็คือมักจะพิจารณาภัย เนพะปัญหาข้อที่หนึ่งเท่านั้น และคำนวณผลที่จะได้รับตามหลักเกณฑ์ทางคณิตศาสตร์โดยไม่คำนึงถึงปัญหาข้อที่สองเลย การวิเคราะห์ผลตอบแทนเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนนี้ ผู้ที่ทำการตัดสินใจต้องพิจารณาถึงกระบวนการที่จะนำข้อมูลเป็นจำนวนมากๆ มาใช้ในการตัดสินใจได้โดยละเอียด และบุคคลผู้นี้จะเป็นผู้กำหนดราคาโอนขึ้นในลักษณะที่สอดคล้องกับ เป้าหมายของกิจการโดยส่วนรวม โดยคำนึงถึงการตัดสินใจที่จะช่วยเหลือจุดเชื่อและ ประโยชน์ทางด้านภาษีอากรแก่ผู้จัดการของหน่วยงานอย่างต่าง ๆ ด้วย การช่วยเหลือจุดเชื่อและ ประโยชน์ทางด้านภาษีอากรนี้อาจจะคำนวณออกมามีเป็นตัวเลขได้ ส่วนใหญ่จะใช้วิธีการ จำแนกออกเป็นส่วน ๆ เพื่อช่วยให้การตัดสินใจกระทำได้อย่างถูกต้อง<sup>(3)</sup> วิธีหนึ่งที่ได้เสนอ แนะนำวิธีของการกำหนดราคาโอนแก่หน่วยงานที่เสนอขายในราคานั้น (โดยปกติใช้ราคาต้นทุนผันแปร) และกำหนดราคาโอนแก่หน่วยงานที่จะซื้อในอีกราคาหนึ่ง (ปกติใช้ราคាដันทุนผันแปร) ส่วนวิธีอื่น ๆ ที่เสนอแนะไว้ ก็คือให้กำหนดราคาโอนสำหรับแต่ละหน่วยงานในราค ต้นทุนมาตรฐานของผลิตภัณฑ์ที่ผลิตในแต่ละหน่วยงานนั้นに基づกด้วยส่วนแบ่งของผลกำไร ส่วนเพิ่มของกิจการโดยส่วนรวมที่เกิดขึ้นจากการขายผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปนั้น ตามวิธีนี้จะเห็น ว่ากำไรของหน่วยงานต่าง ๆ จะเป็นส่วนอย่างไรบ้างจากกำไรรวมของกิจการ และจำนวนเงิน ซึ่งเป็นผลกำไรของกิจการนี้จะสูญเสียไปในระยะสั้นเป็นจำนวนเท่าไร ถ้าหากว่ากิจการยุบเลิก หน่วยงานนั้น<sup>(4)</sup>

ถ้าหากว่าการวิเคราะห์ผลกำไรทางคณิตศาสตร์นั้นสามารถกระทำได้โดยง่ายใน การกำหนดราคาโอนในทางปฏิบัติแล้ว แบบวิธีการคำนวณต่าง ๆ จะไม่สนใจต่อการลดลง ของผลกำไรของกิจการซึ่งจะทำให้กิจการประสบผลเสียหายต่อการใช้ระบบการกระจาย อำนาจ ซึ่งจะเกิดขึ้นเมื่อมีการใช้วิธีการวิเคราะห์แยกเป็นส่วนย่อย หรือวิธีวิเคราะห์โดยส่วนรวม ทั้งหมด หรือวิธีอื่นที่คล้ายคลึงกัน เพื่อให้การตัดสินใจเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนกระทำได้ โดยง่าย ฝ่ายบริหารระดับสูงมักจะต้องการข้อมูลโดยละเอียดเกี่ยวกับการปฏิบัติงานของแต่ละ หน่วยงาน<sup>(5)</sup> การกระทำเช่นนี้จะมีผลทำให้ผู้จัดการของหน่วยงานย่อตัวต่าง ๆ มีความรู้ สึกว่าถูกควบคุมในด้านการปฏิบัติงานและขาดความอิสระในการตัดสินใจ

นอกจากนี้ อาจจะทำให้ผู้จัดการของหน่วยงานย่อต่าง ๆ รู้สึกไม่สุขพอใจนัก เกี่ยวกับระบบควบคุมที่มีลักษณะยุ่งยากซับซ้อน เนื่องจากระบบควบคุมนั้น (ก) เป็นการเพิ่มข้อจำกัดต่างเกี่ยวกับการปฏิบัติงานของหน่วยงานย่อ หรือ (ข) เป็นการผลักภาระให้แก่หน่วยงานย่อต่าง ๆ ในกรณีที่จะต้องจัดหาและเสนอข้อมูลหรือรายละเอียดต่าง ๆ ต่อเจ้าหน้าที่ของส่วนกลางมากขึ้น ระบบการควบคุมนี้อาจจะทำให้ระบบงานเกี่ยวกับการกระจายอำนาจต้องเปลี่ยนแปลงไปหรืออาจทำให้ประโภชน์ที่พึงจะได้รับจากระบบการกระจายอำนาจนี้ลดลง ดังนั้น ฝ่ายบริหารระดับสูงจะต้องเผชิญกับการตัดสินใจเกี่ยวกับผลได้ผลเสียของข้อมูลต่าง ๆ ที่ได้รับภายใต้สภาพการณ์ที่แตกต่างกันสำหรับกิจการโดยเฉพาะในการพิจารณาวิธีการกำหนดราคาโอนอย่างรอบคอบ วิธีการกำหนดราคาโอนแบบหนึ่งอาจจะเป็นประโภชน์สำหรับกิจการหนึ่งแต่อาจจะไม่เป็นประโภชน์ต่อ กิจการอื่น ซึ่งขึ้นอยู่กับการกำหนดผลประโยชน์ที่จะได้รับจากการตัดตอนทางเดือกต่าง ๆ ที่จะทำให้เกิดการตัดสินใจที่ผิดพลาดไป สำหรับเรื่องใดเรื่องหนึ่งโดยเฉพาะ ถึงแม้ว่าจะมีสิ่งที่บ่งบอกสับสน หรือไม่สามารถคำนวณออกมานะเป็นตัวเลขได้ก็ตาม<sup>(๖)</sup>

### รายการบัญชีสำหรับการโอนผลิตภัณฑ์

การกำหนดราคาโอนเป็นการกระทำตามวัตถุประสงค์ของฝ่ายบริหาร ซึ่งรวมถึง การวัดผลการปฏิบัติงานของหน่วยงาน การประ helyดภาระเบื้องต้น และการควบคุม อัตราผลตอบแทน วัตถุประสงค์เหล่านี้ย่อมทำให้เกิดการโอนผลิตภัณฑ์ในราคากลางกว่าดัน ทุนของสินค้าคงเหลือที่ใช้แสดงในงบการเงิน (รายงานที่เสนอต่อบุคคลภายนอก)

การใช้ราคาโอนในราคตลาดเป็นตัวอย่างหนึ่งที่จะแสดงให้เห็นว่าระบบบัญชีในปัจจุบันที่วางรูปไว้นั้นได้ช่วยฝ่ายบริหารในการควบคุมและวางแผนงานมากกว่าที่จะใช้เพื่อการรายงานทางการเงินที่เสนอต่อบุคคลภายนอก อย่างไรก็ตาม ในแห่งของกิจการโดยส่วนรวม สินค้าหรือบริการใด ๆ ที่มีการโอนภายในกิจการและยังไม่ได้ขายแก่บุคคลภายนอกควรจะแสดงไว้ในราคากลาง ดังนั้น ถึงแม้ว่าการโอนภายในกิจการอาจจะบันทึกและรายงานในลักษณะใดซึ่งจะช่วยให้บรรลุถึงวัตถุประสงค์ของฝ่ายบริหาร กำไรจากการโอนระหว่างหน่วยงานจะต้องนำมาปรับปรุงคิดยอดระหว่างกันทุกปีเมื่อมีการจัดทั่งการเงินรวม ณ วันสิ้นปี วิธีการนี้อาจจะแสดงเป็นตัวอย่าง ดังนี้

สมนูดว่า บริษัทแห่งหนึ่งมีหน่วยงานอยู่ 2 หน่วยงาน คือ หน่วยงาน ก. และหน่วยงาน ข. พลิตภัณฑ์ของหน่วยงาน ก. (ซึ่งมีต้นทุนผลิต 100 บาท) โอนไปให้หน่วยงาน ข. ในราคา 135 บาท การบันทึกรายการบัญชีกระทำได้ดังนี้

**ในสมุดบัญชีของหน่วยงานที่โอน-หน่วยงาน ก.**

สูญหนึ่ง-หน่วยงาน ข.	135
ขายให้แก่หน่วยงาน ข.	135
ต้นทุนขาย (สินค้าที่โอน)	100

สินค้าคงเหลือ-หน่วยงาน ก. 100

**ในสมุดบัญชีของหน่วยงานที่รับโอน-หน่วยงาน ข.**

สินค้าคงเหลือ-หน่วยงาน ข.	135
เจ้าหนี้-หน่วยงาน ก.	135

จากการพิจารณารายการการบัญชีข้างต้นจะเห็นว่า หน่วยงานทั้งสองหน่วยงานคำนิน  
งานในลักษณะที่แยกต่างหากจากกันคล้ายกับสองบริษัท อย่างไรก็ตาม ถ้าหากว่าบริษัทแห่งนี้  
ต้องการจะจัดทำงบการเงินรวมหลังจากบันทึกรายการการดังกล่าวข้างต้นแล้ว ต่อไปนี้เป็นราย-  
การปรับปรุงเพื่อตัดยอดระหว่างกัน ดังนี้

เจ้าหนี้-หน่วยงาน ก.	135
สูญหนึ่ง-หน่วยงาน ข.	135
ตัดยอดสูญหนึ่งและเจ้าหนี้ระหว่างหน่วยงาน-	
ภายในกิจการ	
ขายให้แก่หน่วยงาน ข.	135
ต้นทุนขาย (สินค้าที่โอน)	100
กำไรขั้นต้นระหว่างกัน-หน่วยงาน ก.	35
บัญชีขายและต้นทุนขาย และบันทึกกำไร	
ขั้นต้นระหว่างกันของหน่วยงาน ก.	
กำไรขั้นต้นระหว่างกัน-หน่วยงาน ก.	35
สินค้าคงเหลือ-หน่วยงาน ข.	35
ตัดยอดกำไรขั้นต้นระหว่างกัน	

## บัญหาสำหรับศึกษาด้วยตนเอง

บริษัทผู้ผลิตเครื่องมือในการขนส่งแห่งหนึ่ง ซึ่งมีลักษณะการบริหารงานในระบบ การกระจายอำนาจ หัวหน้าของแต่ละหน่วยงานมีอำนาจเต็มที่ในการตัดสินใจในปัญหาต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการขายให้แก่หน่วยงานภายใน หรือขายให้แก่ลูกค้าภายนอก หน่วยงาน จ.ต้อง ซื้อชิ้นส่วนชนิดพิเศษจากหน่วยงาน ส.เสนอ อุปกรณ์ตาม เมื่อได้ทราบว่าหน่วยงาน ส.ได้ เพิ่มราคางานซื้อชิ้นส่วนชนิดนั้นเป็นหน่วยละ 220 บาท ฝ่ายบริหารของหน่วยงาน จ. จึงตัดสินใจที่จะซื้อชิ้นส่วนจากผู้ขายภายนอกในราคาน้ำยละ 200 บาท

ในปัจจุบันนี้ หน่วยงาน ส. ซื้อส่วนประกอบบางชนิดเพื่อใช้ในการผลิตชิ้นส่วน นั้น ผู้จัดการของหน่วยงานตั้งใจที่จะคิดค่าเสื่อมราคางานซึ่งเพื่อให้ราคายสูงขึ้น เนื่องจาก ให้ประธานบริษัทสั่งให้หน่วยงาน จ. ซื้อชิ้นส่วนจากหน่วยงาน ส. ในราคาน้ำยละ 220 บาท โดยเข้าเสนอข้อมูลดังต่อไปนี้

จำนวนชิ้นส่วนที่หน่วยงาน จ.ซื้อประจำปี	(หน่วย)	2,000
ต้นทุนผันแปรต่อหน่วยของหน่วยงาน ส.	(บาท)	190
ต้นทุนคงที่ต่อหน่วยของหน่วยงาน ส.		20

### ต้องการ

- สมมุติว่าไม่มีทางเลือกเกี่ยวกับการใช้เครื่องจักรและอุปกรณ์ของหน่วยงาน ส. บริษัทโดยส่วนรวมจะได้รับประโยชน์หรือไม่ ถ้าหากหน่วยงาน จ.ซื้อชิ้นส่วนจากผู้ขายภายนอกในราคาน้ำยละ 200 บาท แสดงการคำนวณประกอบ
- สมมุติว่า เครื่องจักรและอุปกรณ์ของหน่วยงาน ส. สามารถนำไปผลิตชิ้นส่วนประเภทอื่นได้ และถ้านำไปผลิตชิ้นส่วนประเภทอื่นแล้วจะทำให้ประหยัดเงินสดที่จ่ายออกไป ปีละ 29,000 บาท ดังนั้น หน่วยงาน จ.ควรจะซื้อจากบุคคลภายนอกหรือไม่
- สมมุติว่าไม่มีทางเลือกเกี่ยวกับการใช้เครื่องจักรและอุปกรณ์ของหน่วยงาน ส. และราคายาที่บุคคลภายนอกเสนอมาลดลงอีก 15 บาทต่อหน่วย ดังนั้น หน่วยงาน จ.ควรจะซื้อจากบุคคลภายนอกหรือไม่

4. ท่านคิดว่าควรจะใช้หลักเกณฑ์อะไรบ้างที่จะนำมาใช้ในการกำหนดราคาโอนของบริษัทแห่งนี้

แนวคิดตอน

1. สมมุติว่าต้นทุนคงที่ไม่มีผลกระทบต่อการตัดสินใจ บริษัทโดยส่วนรวมจะไม่ได้รับประโยชน์ ถ้าหากหน่วยงาน จ. ซื้อชิ้นส่วนจากผู้ขายภายนอก

ซื้อจากผู้ขายภายนอก 2,000 หน่วย @ 200	400,000
หัก ส่วนที่ประหยัดได้จากการตัดต้นทุนผันแปรของ	
หน่วยงาน ส. 2,000 หน่วย @ 190	<u>380,000</u>
ประโยชน์ที่บริษัทโดยส่วนรวมสูญเสียไป	<u>20,000</u>

2. บริษัทจะได้รับประโยชน์ ถ้าหากหน่วยงาน จ. ซื้อจากบุคคลภายนอก

ซื้อจากผู้ขายภายนอก 2,000 หน่วย @ 200	400,000
หัก ส่วนที่ประหยัดได้จากการตัดต้นทุนผันแปร	380,000
ส่วนที่ประหยัดได้จากการเงินสดที่จ่าย	<u>29,000</u>
ประโยชน์ที่บริษัทโดยส่วนรวมได้รับ	<u>9,000</u>

3. บริษัทจะได้รับประโยชน์ ถ้าหากหน่วยงาน จ. ซื้อจากบุคคลภายนอก

ซื้อจากผู้ขายภายนอก 2,000 หน่วย @ 185	370,000
หัก ส่วนที่ประหยัดได้จากการตัดต้นทุนผันแปร	<u>380,000</u>
ประโยชน์ที่บริษัทโดยส่วนรวมได้รับ	<u>10,000</u>

4. จากข้อมูลที่ให้มาดังนี้แสดงให้เห็นว่าหลักเกณฑ์ที่ดีที่สุดก็คือกีดีกีอวะจะใช้ราคากลางเป็นราคาโอน ซึ่งจะทำให้หน่วยงานที่เสนอขายมีทางเลือกที่จะปฏิเสธการขายให้กับหน่วยงานภายนอกได้ การใช้ราคากลางอาจจะนำไปสู่การตัดสินใจที่ถูกต้องถ้าหากมองในเงื่อนไขหน่วยงานย่อยและในเมืองกิจการโดยส่วนรวม

ในการณ์ที่ 1 หน่วยงาน ส. อาจจะได้รับผลกำไรเท่ากับ  $200 - 190 = 10$  บาทต่อหน่วย ในกรณีที่ 2 หน่วยงาน ส. อาจจะสูญเสียผลกำไรเท่ากับ 10 บาทต่อหน่วย

(หรือ 20,000 บาท) แต่สามารถประหัดเงินสดที่จะจ่ายได้จำนวน 20,000 บาท ซึ่งทำให้ประหัดได้สูงถึง 9,000 บาท (หรือ 4.50 บาทต่อหน่วย) ส่วนในกรณีที่ 3 หน่วยงาน ศ. อาจจะสูญเสียผลกำไรเท่ากับ 5 บาทต่อหน่วย (หรือ 10,000 บาท) ถ้าหากหน่วยงาน จ.ซื้อจากบุคคลภายนอก

กรณีที่	ผลกระทบต่อกำไรที่ได้รับ		
	บริษัท	หน่วยงาน ศ.	หน่วยงาน จ.
1. หน่วยงาน จ. ซื้อจากหน่วยงาน ศ. +20,000 + 20,000		--	
2. หน่วยงาน จ. ซื้อจากบุคคลภายนอก + 9,000 + 9,000		--	
3. หน่วยงาน จ. ซื้อจากบุคคลภายนอก +10,000 + 10,000		--	

## บทสรุป

ระบบกำหนดราคาโอนเป็นสิ่งจำเป็น ถ้าหากว่ากิจการได้กำหนดการบริหารงานโดยการใช้ระบบการกระจายอำนาจ และมีการโอนสินค้าและบริการระหว่างหน่วยงานภายใน กิจการ ระบบการกำหนดราคาโอนที่จะใช้การตัดสินใจจากผลที่มีต่อ (ก) การวิเคราะห์และการตัดสินใจทางการเงิน (ข) การประเมินผลการปฏิบัติงาน และ (ค) ความเป็นอิสระของหน่วยงานย่อย ในบางครั้ง การใช้ราคากลางเป็นราคาโอนย่อมจะซึ่งเป็นอย่างดีให้กับผู้จัดการของหน่วยงานย่อยในการตัดสินใจเลือกทางเลือกที่ดีที่สุดได้ นอกจากนั้น การประเมินผลการปฏิบัติงานสามารถกระทำต่อเนื่องกันได้ตามหลักการบริหารงาน โดยใช้ระบบการกระจายอำนาจ

ดังนั้น จึงเป็นการยากที่จะกำหนดราคาโอนขึ้นเพียงราคเดียวและใช้กับวัสดุประสงค์ทุกประการ ตามข้อเท็จจริง กิจการอาจจะมีราคาโอนราคานึงสำหรับการตัดสินใจทางด้านการผลิต และมีราคาโอนอีกราคาหนึ่ง สำหรับการประเมินผลการปฏิบัติงานและมีราคาโอนอีกราคาหนึ่ง สำหรับประโยชน์ทางด้านภัยการค้าหรือภัยเงินได้ เป็นต้น

การวิเคราะห์ทางด้านการเงินนั้นสามารถแสดงให้เห็นว่าราคากลางมิใช่ราคาโอนที่เหมาะสมสำหรับใช้ในการตัดสินใจในทางเลือกที่ดีที่สุดเสมอไป ด้วยเหตุนี้องกิจการจึงจำเป็นต้องกำหนดให้มีวิธีการควบคุมในส่วนกลางขึ้น เพื่อบังคับการตัดสินใจที่ผิดพลาดเกี่ยวกับการใช้ราคาโอน ดังนั้น ตามแนวความคิดนี้จึงควรจัดให้มีศูนย์กำไรและการกระจายอำนาจ ของหน่วยงานย่อยขึ้น เพื่อจะทำให้การวางแผนการบริหารงานขององค์กรธุรกิจได้รับผลประโยชน์มากที่สุด นอกจากนั้น ในการพิจารณาเลือกแผนงานเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน ผู้บริหารควรจะต้องพิจารณาถึงผลประโยชน์ที่จะได้รับ และต้นทุนที่เกิดขึ้นสำหรับทางเลือกต่าง ๆ เมื่อมีการบริหารงานโดยใช้ระบบการกระจายอำนาจของหน่วยงานด้วย

## ເຊື່ອຮຣດ

- (1) Joshua Ronen and George McKinney, 'Transfer Pricing for Divisional Autonomy,' **Journal of Accounting Research**, Vol.8, No.1 (Spring 1970), pp.100-101.
- (2) Robert N. Anthony, J. Dearden and R.F.Vancil, **Management Control Systems** (Illinois : Richard D. Irwin, Inc., 1965), p.259.
- (3) ສຶກພາຮະລະເອີຍດເພີມເຕີມຈາກ Jack Hirshleifer, 'Economics of Divisionalized Firm,' **Journal of Business** (April 1957), pp.96-108.
- (5) Ronen and McKinney, op. cot., p.111.
- (5) Ibid., p. 112.
- (6) ສຶກພາຮະລະເອີຍດເພີມເຕີມຈາກ Kenneth J. Arrow, 'Control in Large Organization,' **Management Science**, Vol. 10, No.3, pp.397-408.