

บทที่ 11

การบัญชีตามความรับผิดชอบ

หัวข้อเนื้อหา

-
1. การบริหารงานแบบกระจายอำนาจ
 2. การบัญชีตามความรับผิดชอบ
 3. ประเภทของศูนย์ความรับผิดชอบ
 4. การรายงานผลการปฏิบัติงานตามศูนย์ความรับผิดชอบ
 5. การจัดทำรายงานจำแนกตามส่วนงาน
 6. การประเมินผลการปฏิบัติงาน

1. การบริหารงานแบบกระจายอำนาจ

1. การบริหารงานแบบรวมอำนาจ (Centralization) เป็นรูปแบบการบริหารที่รวมอำนาจการบริหารงานไว้ที่ผู้บริหารระดับสูงทั้งหมด ทั้งการวางแผน การตัดสินใจ การควบคุมการดำเนินงาน และการประเมินผลการปฏิบัติงาน การบริหารงานในรูปแบบนี้เหมาะสำหรับกิจการขนาดเล็กที่เจ้าของสามารถควบคุมดูแลกิจการได้อย่างทั่วถึง

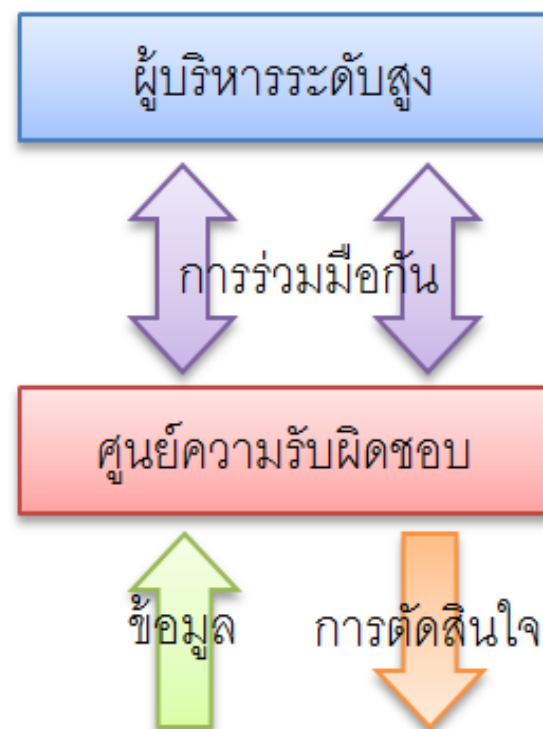
2. การบริหารงานแบบกระจายอำนาจ(Decentralization) เป็นรูปแบบการบริหารที่ผู้บริหารระดับสูงจะมีการมอบหมายอำนาจ หน้าที่ และความรับผิดชอบตามลำดับชั้นให้แก่ผู้บริหารหน่วยงานย่อย ได้มีสิทธิในการตัดสินใจในเรื่องบางเรื่อง ภายใต้กฎเกณฑ์ที่กำหนดไว้ การบริหารงานในรูปแบบนี้เหมาะสำหรับองค์กรขนาดใหญ่ที่มีโครงสร้างการบริหารงานซับซ้อน การจัดการองค์กรในลักษณะที่เป็นองค์รวมเป็นไปได้ยาก ดังนั้น จึงจำเป็นต้องมีการแบ่งหน่วยงานและกระจายอำนาจการตัดสินใจเพื่อรับผิดชอบในงานต่าง ๆ โดยอาจแบ่งเป็นแผนก ฝ่าย หรือศูนย์ เป็นต้น

ตัวอย่างของการบริหารงานแบบรวมอำนาจ และการบริหารงานแบบกระจายอำนาจ สามารถแสดงได้ดังภาพที่ 9.1 ดังนี้

การบริหารงานแบบรวมอำนาจ



การบริหารงานแบบกระจายอำนาจ



ข้อดีของการบริหารงานแบบกระจายอำนาจ

1. ผู้บริหารระดับสูงสามารถควบคุมดูแลหน่วยงานต่างๆ ที่อยู่ภายใต้ความรับผิดชอบได้อย่างทั่วถึงขึ้น
2. การมอบหมายหน้าที่ความรับผิดชอบให้กับผู้บริหารระดับต้น ทำให้ผู้บริหารระดับสูงมีเวลาเพียงพอในการวางแผนกลยุทธ์ และการตัดสินใจในระดับสูงได้มากขึ้น
3. ผู้บริหารระดับต้นมีทักษะและประสบการณ์ในการบริหารงานองค์กรมากขึ้น
4. เป็นการสร้างแรงจูงใจให้ผู้บริหารระดับต้นเกิดความพึงพอใจในงาน ทำให้ผลการทำงานดีขึ้น

ข้อเสียของการบริหารงานแบบกระจายอำนาจ

1. ผู้บริหารระดับต้นมีรูปแบบการบริหารงานที่ต่างกัน อาจก่อให้เกิดปัญหาในการประสานงานระหว่างผู้บริหารในส่วนงานอื่นที่เป็นอิสระต่อกัน
2. ผู้บริหารให้ความสำคัญเฉพาะผลประโยชน์ของหน่วยงานตนเอง โดยละเลยผลประโยชน์ขององค์กรโดยรวม
3. เกิดการแข่งขันกันระหว่างหน่วยงานภายในองค์กรกันเอง ไม่มีการใช้ทรัพยากรร่วมกันและไม่แบ่งปันข้อมูลระหว่างกัน
4. การแยกหน่วยงานทำให้มีต้นทุนในการให้บริการของหน่วยงานต่าง ๆ เพิ่มขึ้น

2. การบัญชีตามความรับผิดชอบ

การบัญชีตามความรับผิดชอบ หมายถึง กระบวนการในการรวบรวม จัดประเภท จัดบันทึก วิเคราะห์ และสรุปผลข้อมูลให้อยู่ในรูปแบบของ รายงานผลการดำเนินงานที่สอดคล้องกับหน่วยงานตามความรับผิดชอบ เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการวางแผนและปันส่วนทรัพยากรให้แก่หน่วยงาน อย่างมีประสิทธิภาพ อีกทั้งยังเป็นเครื่องมือในการควบคุมและประเมินผล การปฏิบัติงานของผู้บริหารและหน่วยงานที่ผู้บริหารนั้นรับผิดชอบ โดย หน่วยงานที่อยู่ภายใต้ความรับผิดชอบของผู้บริหาร เรียกว่า ศูนย์ความ รับผิดชอบ (Responsibility centers)

3. ประเภทของศูนย์ความรับผิดชอบ

สามารถจำแนกประเภทของศูนย์ความรับผิดชอบออกได้เป็น 4 ประเภท ได้แก่

1. ศูนย์ต้นทุน (Cost Centers)
2. ศูนย์รายได้ (Revenue Centers)
3. ศูนย์กำไร (Profit Centers)
5. ศูนย์การลงทุน (Investment Centers)

1. ศูนย์ต้นทุน

ศูนย์ต้นทุน หมายถึง หน่วยงานที่อยู่ในกิจการ ซึ่งผู้บริหารมีหน้าที่รับผิดชอบเฉพาะต้นทุนที่เกิดขึ้น เช่น แผนกผลิตสินค้า แผนกซ่อมบำรุง แผนกติดตั้งระบบ แผนกบัญชี แผนกบุคคล เป็นต้น

โดยต้นทุนจะเป็นตัววัดผลการปฏิบัติงานที่เป็นตัวเงินของทรัพยากรที่ใช้ในการดำเนินงาน แต่ผู้บริหารของหน่วยงานนี้ไม่มีหน้าที่ความรับผิดชอบในการก่อให้เกิดรายได้ ดังนั้น ตัวตัววัดผลการปฏิบัติงานที่ใช้จึงควรเป็นต้นทุนที่ผู้บริหารสามารถควบคุมได้ เช่น การเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงกับต้นทุนตามงบประมาณ ผลต่างของต้นทุนมาตรฐาน และผลต่างของงบประมาณยืดหยุ่น

2. ศูนย์รายได้

ศูนย์รายได้ หมายถึง หน่วยงานที่อยู่ในกิจการ ซึ่งผู้บริหารมีหน้าที่รับผิดชอบเฉพาะรายได้ที่เกิดขึ้น เช่น แผนกขาย ศูนย์การขาย หรือสาขาที่รับผิดชอบเฉพาะรายได้ เป็นต้น

โดยรายได้จะเป็นตัววัดผลการดำเนินงานที่เป็นตัวเงินของผลลัพธ์จากการปฏิบัติงานของหน่วยงานนั้น ๆ สำหรับการวัดผลการปฏิบัติงานของศูนย์รายได้นั้น ทำได้โดยเปรียบเทียบระหว่างรายได้ที่เกิดขึ้นจริงกับรายได้ตามงบประมาณ โดยปกติผู้บริหารระดับสูงขององค์กรมักจะเป็นผู้กำหนดระดับรายได้ที่ศูนย์รายได้ต้องบรรลุในแต่ละงวดเวลา ความสำเร็จของศูนย์รายได้จึงวัดได้จากการสร้างรายได้ให้ได้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้ หรืออย่างน้อยต้องไม่ต่ำกว่าระดับรายได้ตามเป้าหมายที่กำหนดไว้

3. ศูนย์กำไร

ศูนย์กำไร หมายถึง หน่วยงานที่อยู่ในกิจการ ซึ่งผู้บริหารมีหน้าที่รับผิดชอบในส่วนของการรายได้และต้นทุน โดยไม่ต้องรับผิดชอบต่อเงินลงทุนที่เกิดขึ้น เช่น สาขาของธนาคาร สาขาของภัตตาคาร เป็นต้น

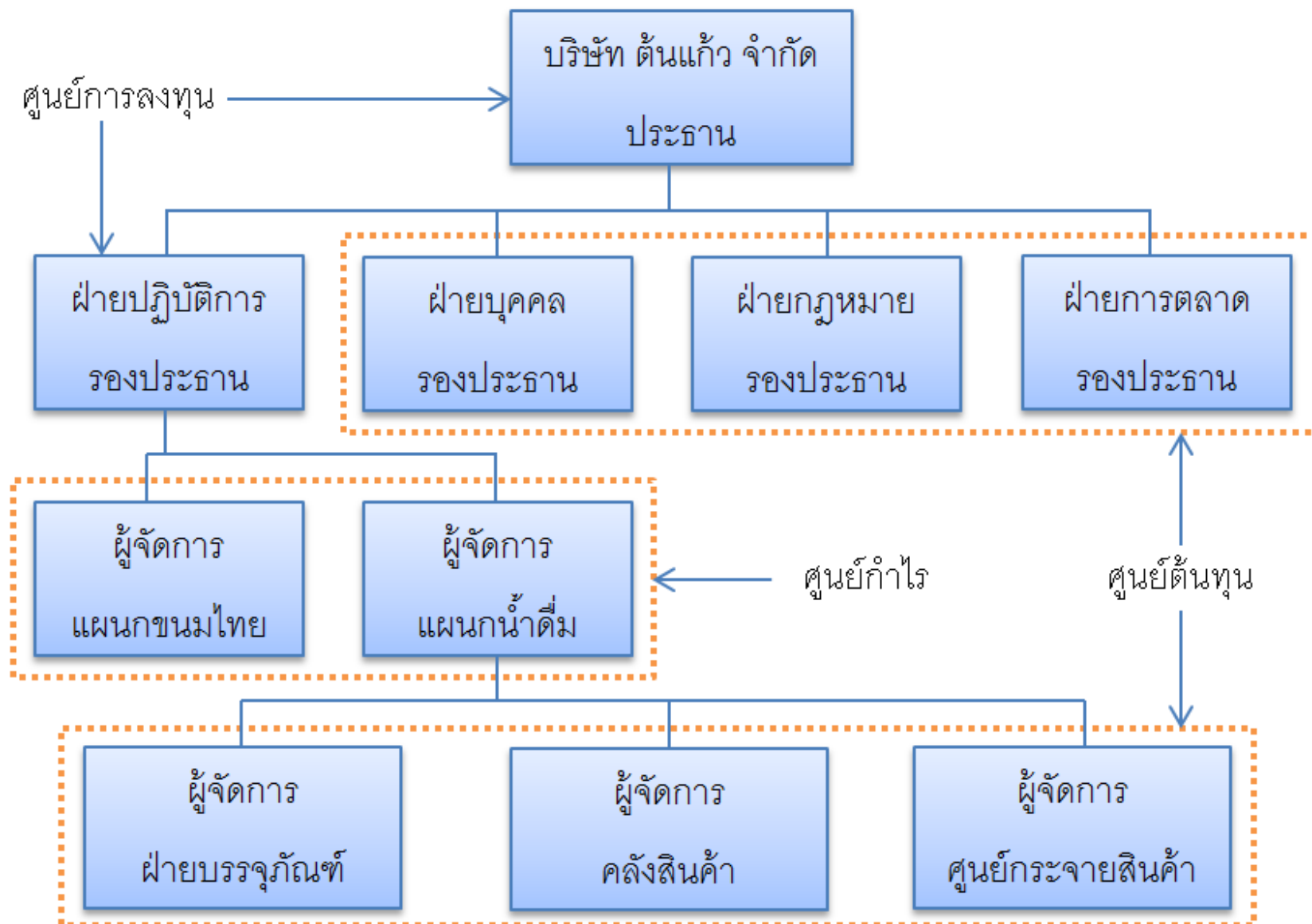
โดยกำไรจะเป็นตัวชี้วัดผลการดำเนินงานที่เป็นตัวเงินที่เกิดจากความแตกต่างระหว่างรายได้และต้นทุน สำหรับการวัดความสำเร็จของศูนย์กำไรนั้น โดยปกติจะวัดจากกำไรที่เกิดขึ้นจริงกับกำไรตามงบประมาณ รวมถึงการวัดกำไรตามวิธีกำไรส่วนเกิน โดยให้ความสำคัญกับการปันส่วนหรือการจัดสรรต้นทุน

4. ศูนย์การลงทุน

ศูนย์การลงทุน หมายถึง หน่วยงานที่อยู่ในกิจการ ซึ่งผู้บริหารมีหน้าที่รับผิดชอบในส่วนของการได้ ต้นทุน และเงินลงทุนที่ต้องใช้ในการลงทุนของศูนย์นั้น ๆ เช่น สาขาของห้างสรรพสินค้า สาขาของโรงแรม สำนักงานใหญ่ของบริษัทหรือส่วนงานในลักษณะภาค เขต เป็นต้น

ผู้บริหารของศูนย์การลงทุนยังมีหน้าที่และความรับผิดชอบเพิ่มเติมจากผู้บริหารของศูนย์กำไรในการตัดสินใจเกี่ยวกับงบจ่ายลงทุน (Capital Expenditures) นั่นคือ ผู้บริหารของศูนย์การลงทุนต้องคำนึงถึงประสิทธิภาพในการลงทุนในสินทรัพย์ขององค์กรด้วย สำหรับการวัดความสำเร็จของศูนย์การลงทุนจะวัดจากการใช้อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน กำไรส่วนที่เหลือ รวมถึงการวิเคราะห์มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ

ตัวอย่างของศูนย์ความรับผิดชอบต่อภายในองค์กร



4. การรายงานผลการปฏิบัติงานตามศูนย์ความรับผิดชอบ

เมื่อกิจการที่ใช้ระบบการบัญชีตามความรับผิดชอบต้องการวัดผล การปฏิบัติงานตามศูนย์ความรับผิดชอบจะทำการจัดทำรายงานเพื่อ ประกอบการตัดสินใจ อาจจัดทำเป็นรายงานเพื่อแสดงรายละเอียด เกี่ยวกับการปฏิบัติงาน โดยแสดงหน่วยวัดผลทั้งที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัว เงินในรูปของอัตราส่วนหรือแผนภาพต่าง ๆ เสนอต่อผู้บริหารในรูปของ รายงานผลการปฏิบัติงาน (Performance Report) เช่น รายงานผลการ ปฏิบัติงานของผู้จัดการสาขาต่าง ๆ จะถูกรวบรวมเสนอต่อผู้จัดการภาค เป็นต้น

5. การจัดทำรายงานจำแนกตามส่วนงาน

ตัวอย่างที่ 1 แสดงตัวอย่างการจัดทำรายงานจำแนกตามส่วนงานได้ดังนี้

งบกำไรขาดทุนแยกตามส่วนงาน

(หน่วย : พันบาท)

	รวม	เขตภูมิศาสตร์	
		ภายในประเทศ	ต่างประเทศ
ขาย	700,000	300,000	400,000
หัก ค่าใช้จ่ายผันแปร			
ต้นทุนขายผันแปร	335,000	155,000	180,000
ค่าใช้จ่ายผันแปรอื่น ๆ	<u>75,000</u>	<u>30,000</u>	<u>45,000</u>
กำไรส่วนเกิน	290,000	115,000	175,000
หัก ค่าใช้จ่ายคงที่ที่ระบุส่วนงานได้	<u>165,000</u>	<u>70,000</u>	<u>95,000</u>
กำไรขั้นต้นแยกตามส่วนงาน	125,000	<u>45,000</u>	<u>80,000</u>
หัก ค่าใช้จ่ายคงที่ส่วนกลาง	<u>40,000</u>		
กำไรจากการดำเนินงานสุทธิ	<u>85,000</u>		

	ภายในประเทศ	ภายในประเทศ	
		กรุงเทพมหานคร	ต่างจังหวัด
ขาย	300,000	200,000	100,000
หัก ค่าใช้จ่ายผันแปร			
ต้นทุนขายผันแปร	155,000	100,000	55,000
ค่าใช้จ่ายผันแปรอื่นๆ	<u>30,000</u>	<u>20,000</u>	<u>10,000</u>
กำไรส่วนเกิน	115,000	80,000	35,000
หัก ค่าใช้จ่ายคงที่ที่ระบุส่วนงานได้	<u>60,000</u>	<u>45,000</u>	<u>15,000</u>
กำไรขั้นต้นแยกตามส่วนงาน	55,000	<u>35,000</u>	<u>20,000</u>
หัก ค่าใช้จ่ายคงที่ส่วนกลาง	<u>10,000</u>		
กำไรจากการดำเนินงานสุทธิ	<u>45,000</u>		

6. การประเมินผลการปฏิบัติงาน

ตารางที่ 9.1 แสดงประเภทของศูนย์ความรับผิดชอบและข้อมูลทางการบัญชีที่ใช้ประเมินผล
การปฏิบัติงาน

	ต้นทุน	รายได้	การลงทุน	อื่น ๆ
ศูนย์ต้นทุน	✓			
ศูนย์รายได้		✓		
ศูนย์กำไร	✓	✓		
ศูนย์การลงทุน	✓	✓	✓	✓

การประเมินผลการปฏิบัติงานของศูนย์การลงทุน

ผู้บริหารของศูนย์การลงทุนมีอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบรายได้ ต้นทุนและรวมไปถึงการลงทุนในสินทรัพย์ที่ใช้ในการดำเนินงานด้วย ผู้บริหารของศูนย์การลงทุนจึงมีอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบเสมือนผู้บริหารธุรกิจหรือบริษัทแห่งหนึ่ง การใช้ตัวชี้วัดผลการปฏิบัติงานที่เน้น กำไรเพียงอย่างเดียวไม่เหมาะสม เนื่องจากศูนย์การลงทุนแต่ละแห่งใช้เงิน ลงทุนในจำนวนที่ไม่เท่ากัน ดังนั้น ความสำเร็จของศูนย์การลงทุนจะวัด จากผลตอบแทนจากการลงทุน โดยมีแนวทางในการวัดผลตอบแทนจาก การลงทุน 3 วิธี ดังนี้

1. อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน (Return on Investment: ROI)
2. กำไรส่วนที่เหลือ (Residual Income: RI)
3. มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (Economic Value Added: EVA)

วิธีอัตราผลตอบแทนจากการลงทุน

อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน เป็นการคำนวณบนฐานเงินลงทุนรวม (ทุนส่วนของเจ้าของ และทุนจากแหล่งอื่น) เพื่อแสดงถึงประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการว่า “การลงทุนครั้งนี้ สามารถสร้างผลตอบแทนกลับคืนมาจากเงินลงทุนทั้งหมดกี่เปอร์เซ็นต์” ดังนั้น ยิ่งค่า ROI ยิ่งสูงยิ่งดี คำนวณโดยการหารกำไรจากการดำเนินงานของหน่วยงานด้วยเงินลงทุนในสินทรัพย์ของหน่วยงาน โดยกำไรจากการดำเนินงาน ได้แก่ กำไรก่อนต้นทุนทางการเงินและภาษีเงินได้ ส่วนเงินลงทุนในสินทรัพย์อาจแทนค่าด้วยสินทรัพย์รวมสิ้นปีหรือสินทรัพย์รวมถัวเฉลี่ย

$$\text{อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน} = \frac{\text{กำไรจากการดำเนินงาน}}{\text{สินทรัพย์รวมถัวเฉลี่ย}}$$

หรือ

$$\begin{aligned} \text{อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน} &= \text{อัตรากำไร} \times \text{อัตราการหมุนเวียนของสินทรัพย์} \\ &= \frac{\text{กำไรจากการดำเนินงาน}}{\text{ขาย}} \times \frac{\text{ขาย}}{\text{สินทรัพย์รวมถัวเฉลี่ย}} \end{aligned}$$

ตัวอย่างที่ 2 สาขาภาคเหนือของบริษัท ต้นแก้ว จำกัด ต้องการคำนวณอัตราผลตอบแทนจากการลงทุน โดยมีข้อมูลดังนี้รายได้จากการขายเท่ากับ 16,000,000 บาท ต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายดำเนินงาน 12,000,000 บาท กำไรจากการดำเนินงานสำหรับปีเท่ากับ 4,000,000 บาท และมีสินทรัพย์รวมถัวเฉลี่ย เท่ากับ 20,000,000 บาท อัตราผลตอบแทนขั้นต่ำที่ต้องการ คือ 10% สามารถคำนวณหาอัตราผลตอบแทนจากการลงทุน ได้ดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน} &= \frac{\text{กำไรจากการดำเนินงาน}}{\text{สินทรัพย์รวมถัวเฉลี่ย}} \\
 &= \frac{4,000,000}{20,000,000} \\
 &= 0.2 \text{ หรือ } 20 \%
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
\text{หรือ อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน} &= \text{อัตรากำไร} \times \text{อัตราการหมุนเวียนของสินทรัพย์} \\
&= \frac{\text{กำไรจากการดำเนินงาน}}{\text{ขาย}} \times \frac{\text{ขาย}}{\text{สินทรัพย์รวมถัวเฉลี่ย}} \\
&= \frac{4,000,000}{16,000,000} \times \frac{16,000,000}{20,000,000} \\
&= 0.25 \times 0.8 \\
&= 0.2 \text{ หรือ } 20 \%
\end{aligned}$$

จากผลการคำนวณอัตราผลตอบแทนจากการลงทุนทั้ง 2 แบบ อธิบายได้ว่าสภาพการเงินของบริษัท ต้นแก้ว จำกัด มีอัตราผลตอบแทนจากการลงทุน 20 % ซึ่งมากกว่าอัตราผลตอบแทนขั้นต่ำที่ต้องการ จึงสรุปได้ว่าศูนย์การลงทุนแห่งนี้ประสบความสำเร็จจากการลงทุน

วิธีกำไรส่วนที่เหลือ

กำไรส่วนที่เหลือ หมายถึง กำไรส่วนที่เหลือสำหรับผู้ถือหุ้นหลังจากองค์กรได้จ่ายชำระคืนทรัพยากรทางการเงินที่ใช้ไปในกระบวนการทางธุรกิจ เป็นอีกวิธีที่นิยมใช้ในการประเมินผลการปฏิบัติงานของศูนย์การลงทุนเช่นกัน โดยสามารถคำนวณหากำไรส่วนที่เหลือ ได้ดังนี้

$$\text{กำไรส่วนที่เหลือ} = \text{กำไรจากการดำเนินงานสุทธิ} - (\text{อัตราผลตอบแทนที่ต้องการขั้นต่ำ} \times \text{สินทรัพย์รวมถัวเฉลี่ย})$$

ตัวอย่างที่ 3 จากตัวอย่างที่ 2 สาขาภาคเหนือของบริษัท ต้นแก้ว จำกัด กิจการตั้งเป้าหมายว่าจะมีกำไรส่วนที่เหลือเท่ากับ 1,500,000 บาท สามารถคำนวณกำไรส่วนที่เหลือ (ไม่คำนึงถึงภาษี) ได้ดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{กำไรส่วนที่เหลือ} &= \text{กำไรจากการดำเนินงานสุทธิ} - (\text{อัตราผลตอบแทนที่ต้องการขั้นต่ำ} \\
 &\quad \times \text{สินทรัพย์ดำเนินงานเฉลี่ย}) \\
 &= (16,000,000 - 12,000,000) - (10\% \times 20,000,000) \\
 &= 4,000,000 - 2,000,000 \\
 &= 2,000,000 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ

มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ หรือ มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์ เป็นเทคนิคการวิเคราะห์ทางการเงินที่ใช้เป็นดัชนีชี้วัดประสิทธิภาพการดำเนินงาน (KPI) แสดงถึงมูลค่าที่เพิ่มขึ้นขององค์กร หรืออีกนัยหนึ่งก็คือมูลค่าเชิงเศรษฐกิจที่สูงกว่าต้นทุนของเงินทุนที่ใช้ในการดำเนินงาน (Stern Steward & Co., n.d.) โดยสามารถคำนวณหามูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ ได้ดังนี้



มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ = กำไรจากการดำเนินงานสุทธิ - (อัตราต้นทุนของเงินทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก x เงินลงทุนในสินทรัพย์ดำเนินงาน)

ตัวอย่างที่ 4 ศูนย์การลงทุนภาคใต้ของบริษัท ต้นแก้ว จำกัด มีกำไรจากการดำเนินงานสุทธิจากภาษีสำหรับปีเท่ากับ 2,000,000 บาท และใช้เงินลงทุนในสินทรัพย์ดำเนินงานสำหรับปี (สินทรัพย์รวมหักด้วยหนี้สินที่ไม่มีภาระดอกเบี้ย) เท่ากับ 8,000,000 บาท และมีอัตราต้นทุนของเงินทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักเท่ากับ 9.5% ต่อปี กิจการตั้งเป้าหมายมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจไว้เท่ากับ 1,500,000 บาท ดังนั้น มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจสามารถคำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ} &= \text{กำไรจากการดำเนินงานสุทธิ} - (\text{อัตราต้นทุนของ} \\
 &\quad \text{เงินทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก} \times \text{เงินลงทุนในสินทรัพย์} \\
 &\quad \text{ดำเนินงาน}) \\
 &= 2,000,000 - (9.5\% \times 8,000,000) \\
 &= 2,000,000 - 760,000 \\
 &= 1,240,000 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

