

การบัญชีบริหาร (Managerial Accounting) อ.ธีรชัย สิริปัญญาานนท์ (ตอนที่ 2)

(สอบบัญชีบริหาร + วิเคราะห์งบการเงิน จำนวน 22 ข้อ)

8. ความสัมพันธ์ของต้นทุน ปริมาณกำไร และงบกำไรขาดทุน

รูปแบบงบกำไรขาดทุน มี 2 ลักษณะ คือ

- งบกำไรขาดทุนโดยวิธีการบัญชีต้นทุนผันแปร (Variable costing) เป็นการแยกต้นทุนตามลักษณะ : แยก present ค่าใช้จ่ายผันแปรและค่าใช้จ่ายคงที่

ขาย	xxx
หัก ค่าใช้จ่ายผันแปร	xxx
กำไรส่วนเกิน (Contribution margin)	xxx
หัก ค่าใช้จ่ายคงที่	xxx
กำไรสุทธิ (Net profit)	xxx

** ข้อดีของกำไรส่วนเกิน

- 1) ช่วยในการตั้งราคาขาย ซึ่งสามารถแสดงกำไรส่วนเกินต่อหน่วย ทำให้ทราบผลกระทบของต้นทุนขายที่เกิดขึ้น
 - 2) สามารถวิเคราะห์ ต้นทุน – ปริมาณ – กำไร เพื่อวางแผนกำไรของกิจการ
 - 3) วิธีการกำไรส่วนเกินจะเน้นผลกระทบของต้นทุนคงที่ที่มีผลต่อกำไร ต้นทุนคงที่ทั้งหมดในการผลิตสินค้าถูกแยกแสดงออกมา แทนที่จะฝังตัวอยู่ในสินค้าคงเหลือและต้นทุนขาย
 - 4) วิธีการนี้ทำให้ผู้บริหารประเมินเรื่องต่าง ๆ ได้ดีเช่น ผลิตภัณฑ์ เขตจำหน่าย ลูกค้านักงานต่าง ๆ ของกิจการได้ชัดเจน
 - 5) วิธีการนี้ช่วยควบคุมต้นทุน
 - 6) กำไรส่วนเกิน จะใกล้เคียงกับกระแสเงินสดสุทธิมากกว่าเพราะ overhead เป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่ได้จ่ายด้วยเงินสดจะถูกแยกแสดงออกมา
- งบกำไรขาดทุนโดยวิธีการบัญชีต้นทุนรวม (Full/Absorption costing) เป็นการแยกต้นทุนตามหน้าที่ : นำยอดขายหักด้วยต้นทุนขายแล้วได้กำไรขั้นต้นจากนั้นจึงนำค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารมาหักจึงจะได้กำไรสุทธิ

ขาย	xxx
หัก ต้นทุนขาย (Cost of good sold)	xxx
กำไรขั้นต้น (Gross margin)	xxx
หัก ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	xxx
กำไรสุทธิ (Net profit)	xxx

ตัวอย่าง การคำนวณเปรียบเทียบต้นทุนรวม (Full costing) กับ ต้นทุนผันแปร (Contribution costing) (***)

บริษัท โชคดี จำกัด แสดงข้อมูลการผลิตของสินค้าหนึ่งชนิดสำหรับปี 2552 ดังนี้

ปริมาณการผลิตต่อปี (หน่วย)	6,000 หน่วย
ปริมาณการขายของปี 2552	5,000 หน่วย (ขายหน่วยละ 20 บาท)
ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย (บาท)	
วัตถุดิบทางตรง	2
ค่าแรงงานทางตรง	4
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร	1
ค่าใช้จ่ายการขายและบริหารผันแปร	3
ต้นทุนคงที่ต่อปี (บาท)	
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่	30,000
ค่าใช้จ่ายการขายและบริหารคงที่	10,000

ให้จัดทำงบกำไรขาดทุนแบบต้นทุนรวมและต้นทุนผันแปร

จากโจทย์ต้นคำนวณในใจก่อน เราต้องรู้แล้วว่าค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ (OH Fixed cost) สำหรับการผลิตทั้งหมด 6,000 หน่วย = $30,000/6,000 = 5$ บาท/หน่วย เพราะต้องใช้ตัวนี้ในการคำนวณต่อไปนะคะ

งบกำไรขาดทุนแบบต้นทุนรวม (Full/Absorption costing)

ขาย (5,000 หน่วย * 20 บาท/หน่วย)

100,000.00

หัก ต้นทุนขาย :

สินค้าคงเหลือต้นงวด

-

ต้นทุนมีไว้เพื่อขาย

72,000.00

หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด (1,000 หน่วย @ 12* บาท)

12,000.00

ดังนั้นต้นทุนขาย

60,000.00

กำไรขั้นต้น (Gross margin)

40,000.00

หัก ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (5,000*3)+10,000

25,000.00

กำไรสุทธิ

15,000.00

งบกำไรขาดทุนแบบต้นทุนผันแปร (Variable costing)

ขาย (5,000 หน่วย * 20 บาท/หน่วย)

100,000.00

หัก ค่าใช้จ่าย/ต้นทุนขายผันแปร :

สินค้าคงเหลือต้นงวด

-

บวก ต้นทุนการผลิตผันแปร (6,000 หน่วย @ 7 * บาท)

42,000.00

ต้นทุนมีไว้เพื่อขาย

42,000.00

หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด (1,000 หน่วย @ 7 บาท)

7,000.00

ต้นทุนขายผันแปร

35,000.00

ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารผันแปร (5,000 * 3)

15,000.00

ดังนั้น ต้นทุนขายผันแปรทั้งสิ้น

50,000.00

กำไรส่วนเกิน / กำไรผันแปร (Contribution margin)

50,000.00

หัก ค่าใช้จ่ายคงที่

30,000.00

ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารคงที่

10,000.00

40,000.00

กำไรสุทธิ

10,000.00

*DM 2 + DL 4 + OH variable 1 + OH fixed 5 = 12



สินค้าคงเหลือปลายงวดตามวิธีต้นทุนรวมมีค่ามากกว่าวิธีต้นทุนผันแปร เพราะวิธีต้นทุนรวมมีการนำต้นทุนสินค้ารวมค่าใช้จ่ายคงที่ไว้ด้วยหน่วยละ 5 บาท จึงทำให้กำไรสุทธิแตกต่างกัน 1,000*5 = 5,000 บาท

*DM 2 + DL 4 + OH variable 1 = 7

ข้อสังเกต วิธีต้นทุนรวม เมื่อสินค้าคงเหลือปลายงวดสูงมีผลทำให้ต้นทุนขายต่ำ → ผลพวงส่งให้กำไรสูง

สินค้าคงเหลือต่างกัน 5,000 PL เลขต่างกัน 5,000 ในปีแรก

คำถาม สำหรับปีถัดไปการคำนวณแบบต้นทุนผันแปรจะมีกำไรมากกว่าแบบต้นทุนรวม เพราะแบบต้นทุนรวมเป็นการหลอกดึงกำไรในอนาคตมา present

ดังนั้น วิธีต้นทุนผันแปรเป็นวิธี conservative กว่าเพราะคิดต้นทุน Fixed cost ไม่ว่าจะขายของหรือยัง ก็ถือว่าจ่ายทั้งหมดแล้ว นั่นคือให้ถือเสมือนหนึ่งว่าเป็น period cost เป็นค่าใช้จ่ายตั้งก้อน

สินค้าคงเหลือปลายงวด เป็นลูกเล่นทางบัญชี ถ้าตีราคาสินค้าปลายงวดสูง ต้นทุนจะต่ำ กำไรสูง

ข้อสอบจะถามแนว 1. ความแตกต่างระหว่าง 2 วิธีนี้ กำไรสุทธิต่างกันอย่างไร ???

2. สินค้าคงเหลือปลายงวด ทำไมถึงต่างกัน ???

วิธีคิด Fixed cost ต่อหน่วย = 5 บาท จำนวนสินค้าคงเหลือ 1,000 หน่วย ดังนั้นสินค้าคงเหลือเลขต่างกัน = $1,000 * 5 = 5,000$ บาท → ง่ายมีะ.....

วิธีต้นทุนรวมเป็นวิธีตามมาตรฐานการบัญชี นักลงทุนจะดูเข้าใจง่ายกว่า แต่ในเชิงบริหารแล้ววิธีต้นทุนผันแปรผู้บริหารจะสามารถวิเคราะห์ได้ลึกกว่า วิเคราะห์ Breakeven point ได้

9. การวิเคราะห์ต้นทุน ปริมาณ กำไร

1. **กำไรส่วนเกิน (Contribution Margin = CM)** คือรายได้ส่วนที่เหลือหลังจากหักต้นทุนผันแปรแล้ว กำไรในส่วนที่จะไปชดเชยต้นทุนคงที่ ดังนั้นกำไรส่วนเกินก็คือ ส่วนเกินของยอดขายที่มีต่อต้นทุนผันแปรของการดำเนินงานในกิจการ สูตรในการคำนวณโดยทั่วไปก็คือ

$$\text{กำไรส่วนเกิน} = \text{ยอดขาย (S)} - \text{ต้นทุนผันแปร (TV)}$$

2. **กำไรส่วนเกินต่อหน่วย (Unit Contribution Margin = UCM)** ก็คือ ส่วนเกินของราคาขายต่อหน่วยต่อต้นทุนผันแปรต่อหน่วย ซึ่งถ้ากำหนดให้

P = ราคาขายต่อหน่วย

V = ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย

$$\text{UCM} = P - V <\text{กำไรส่วนเกินต่อหน่วย (UCM) = ราคาขายต่อหน่วย - ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย}>$$

CM เป็นส่วนที่จะนำไปชดเชยต้นทุนคงที่ ดังนั้นหาก กำไรส่วนเกิน > ต้นทุนคงที่ = กิจการมีกำไร

3. **อัตรากำไรส่วนเกิน (Contribution Margin Ratio = CMR)** เป็นการกำหนดกำไรส่วนเกินในรูปของสัดส่วนหรืออัตราร้อยละที่มีต่อยอดขาย ดังนั้น การคำนวณหาอัตรากำไรส่วนเกินสามารถคำนวณหาได้จาก

$$\text{อัตรากำไรส่วนเกิน} = \frac{\text{กำไรส่วนเกินต่อหน่วย (UCM)}}{\text{ราคาขายต่อหน่วย}} \quad \text{หรือ} \quad \frac{\text{ราคาขายต่อหน่วย} - \text{ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย}}{\text{ราคาขายต่อหน่วย}}$$

4. **การวิเคราะห์จุดคุ้มทุน (Break-Even Point- BE) (***) สอบ)** ปริมาณการขายหรือผลิตที่มีผลทำให้รายได้ทั้งหมด เท่ากับต้นทุนรวมทั้งหมดพอดี และ ณ จุดนี้กิจการจะไม่มีกำไรหรือขาดทุน เป็นระดับจำนวนหน่วยที่ผลิตหรือขายได้ โดยโครงการไม่มีกำไรหรือขาดทุนหากผลิตหรือขายได้มากกว่าระดับจุดคุ้มทุนนี้ หมายถึง โครงการมีกำไร หากผลิตหรือขายได้ต่ำกว่าระดับจุดคุ้มทุนนี้ หมายถึง ขาดทุน

สูตร

- จำนวนหน่วยขาย ณ จุดคุ้มทุน = ต้นทุนคงที่/กำไรส่วนเกินต่อหน่วย (หน่วย)
- ยอดขาย ณ จุดคุ้มทุน = ต้นทุนคงที่ / อัตรากำไรส่วนเกินต่อหน่วย หรือ (บาท)
(จำนวนหน่วยขาย ณ จุดคุ้มทุน X ราคาขายต่อหน่วย)
- จำนวนหน่วยที่ขายเพื่อให้ได้กำไรตามต้องการ = ต้นทุนคงที่ + กำไรที่ต้องการ(กำไรก่อนภาษี) (หน่วย)
กำไรส่วนเกินต่อหน่วย
- ยอดขายเพื่อให้ได้กำไรตามต้องการ = ต้นทุนคงที่ + กำไรที่ต้องการ(กำไรก่อนภาษี) หรือ (บาท)
อัตรากำไรส่วนเกินต่อหน่วย
(จำนวนหน่วยที่ขายเพื่อให้ได้กำไรตามต้องการ X ราคาขายต่อหน่วย)
- ยอดขายเพื่อให้ได้กำไรหลังภาษี = ต้นทุนคงที่ + กำไรที่ต้องการหลังภาษี / 1- อัตราภาษี (บาท)
อัตรากำไรส่วนเกินต่อหน่วย
ตัวอย่าง สมมติอัตราภาษี 30% = $\frac{\text{ต้นทุนคงที่} + \text{กำไรที่ต้องการหลังภาษี}}{(1-0.3)}$
อัตรากำไรส่วนเกินต่อหน่วย

***ถ้าเป็นการหาจำนวนเงินยอดขาย ตัวหารจะใช้อัตรากำไรส่วนเกิน (CM Ratio) แต่ถ้าเป็นการหาจำนวนหน่วยตัวหารจะใช้กำไรส่วนเกินต่อหน่วย (CM)

การหาจุดคุ้มทุนสำหรับสินค้าหลายชนิด ซึ่งมีราคาขายต่างกัน ต้นทุนผันแปรต่างกัน

สูตร จำนวนหน่วยขาย ณ จุดคุ้มทุน (หน่วย) = ต้นทุนคงที่ / กำไรส่วนเกินถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก

***การหากำไรส่วนเกินถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก

Ex. ยอดขายปากกา 32,000 ด้าม, ดินสอ 8,000 แท่ง บริษัทมีต้นทุนคงที่รวม 540,000 บาท

ราคาขายปากกา 45 บาท ต้นทุนผันแปร 20 บาทต่อด้าม

ราคาขายดินสอ 70 บาท ต้นทุนผันแปร 35 บาทต่อแท่ง

วิธี นำยอดขายนำยอดขายทุกผลิตภัณฑ์มารวมกันแล้วหา % ของแต่ละตัว

ดังนั้น $32,000 + 8,000 = 40,000$

ปากกา = $\frac{32,000}{40,000} \times 100 = 80\%$ ดินสอ = $\frac{8,000}{40,000} \times 100 = 20\%$

กำไรส่วนเกินของปากกา = (P-V) X ยอดขายถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก
= (45-20) X 80% = 20 บาท

กำไรส่วนเกินของดินสอ = (P-V) X ยอดขายถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก
= (70-35) X 20% = 7 บาท

กำไรส่วนเกินถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก = 20+7= 27 บาท

จำนวนหน่วยขาย ณ จุดคุ้มทุน = $\frac{540,000}{27} = 20,000$ หน่วย

27

ดังนั้น

จุดคุ้มทุนของการผลิตปากกา = 20,000 x 0.8 = 16,000 หน่วย

จุดคุ้มทุนของการผลิตดินสอ = 20,000 x 0.2 = 4,000 หน่วย

5. ส่วนเกินเพื่อความปลอดภัย (Margin Of Safety) = ใช้วัดความแตกต่างระหว่างระดับยอดขายจริง กับ ยอดขาย ณ จุดคุ้มทุน (BE) ซึ่งจะทำให้รู้ว่า ปริมาณการขายยังมีโอกาสที่จะลดลงได้ในจำนวนเท่าใดก่อนที่กิจการจะประสบปัญหาการขาดทุน หรืออาจจะใช้ยอดขายตามงบประมาณเปรียบเทียบกับยอดขาย ณ จุดระดับคุ้มทุน เพื่อหาอัตราเปอร์เซ็นต์ของส่วนเกินที่ปลอดภัย

$$\text{ส่วนเกินเพื่อความปลอดภัย (\%)} = \frac{\text{ยอดขายจริง (หรืองบประมาณยอดขาย)} - \text{ยอดขาย ณ จุดคุ้มทุน}}{\text{ยอดขายจริง (หรืองบประมาณยอดขาย)}}$$

ถ้าอัตราส่วนเกินเพื่อความปลอดภัยสูงมากขึ้น ความเสี่ยงที่กิจการจะประสบกับการขาดทุน ก็จะน้อยลง

- การตรวจสอบภายในสามารถใช้หลักเกณฑ์นี้มาวิเคราะห์ต่อได้ว่าบริษัทมีความเสี่ยงในการขายหรือไม่ เช่นถ้ามีส่วนเกินเพียงแค่ 10% เราควรจะ comment ในแง่ฝ่ายขายอาจจะต้องปรับปรุงงบประมาณขายให้มากขึ้นหรือไม่ เพราะถ้ามีปัจจัยภายนอกเกิดวิกฤตขึ้นมาแล้ว 10% อาจจะไม่สามารถบรรลุเป้าหมายได้นั้นจะทำให้บริษัทอาจประสบภาวะขาดทุนได้

10. บัญชีต้นทุนเพื่อการวางแผนกำไร : ต้นทุนมาตรฐาน (*****สอบแน่ ๆๆๆ)

ต้นทุนมาตรฐาน เป็นเครื่องมือที่กำหนดขึ้นมาเพื่อใช้เป็นฐานในการวัดผลการปฏิบัติงาน (ทั้งด้านราคา (P) และปริมาณ (Q)) เมื่อนำปริมาณมาตรฐาน ไปคูณด้วยราคามาตรฐานจะได้ต้นทุนมาตรฐานต่อหน่วย

ต้นทุนมาตรฐานจะคล้ายกับงบประมาณ แตกต่างกันตรงที่ต้นทุนมาตรฐานจะแสดงเป็นต้นทุนต่อหน่วย

การกำหนดต้นทุนมาตรฐาน ข้อมูลที่ได้มาจากการเก็บข้อมูลในอดีตที่เกิดขึ้น ณ ระดับการผลิตต่าง ๆ แล้วนำข้อมูลมาปรับให้เข้ากับสภาพตลาด เศรษฐกิจปัจจุบัน เพราะต้องการให้ต้นทุนมาตรฐานเป็นเครื่องมือสำหรับการวางแผนและการควบคุมต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ดีที่สุดในอนาคต

ตัวอย่าง เรื่องต้นทุนมาตรฐาน

บริษัท ณรงค์การค้า จำกัด มีข้อมูลการผลิตของบริษัท ดังนี้

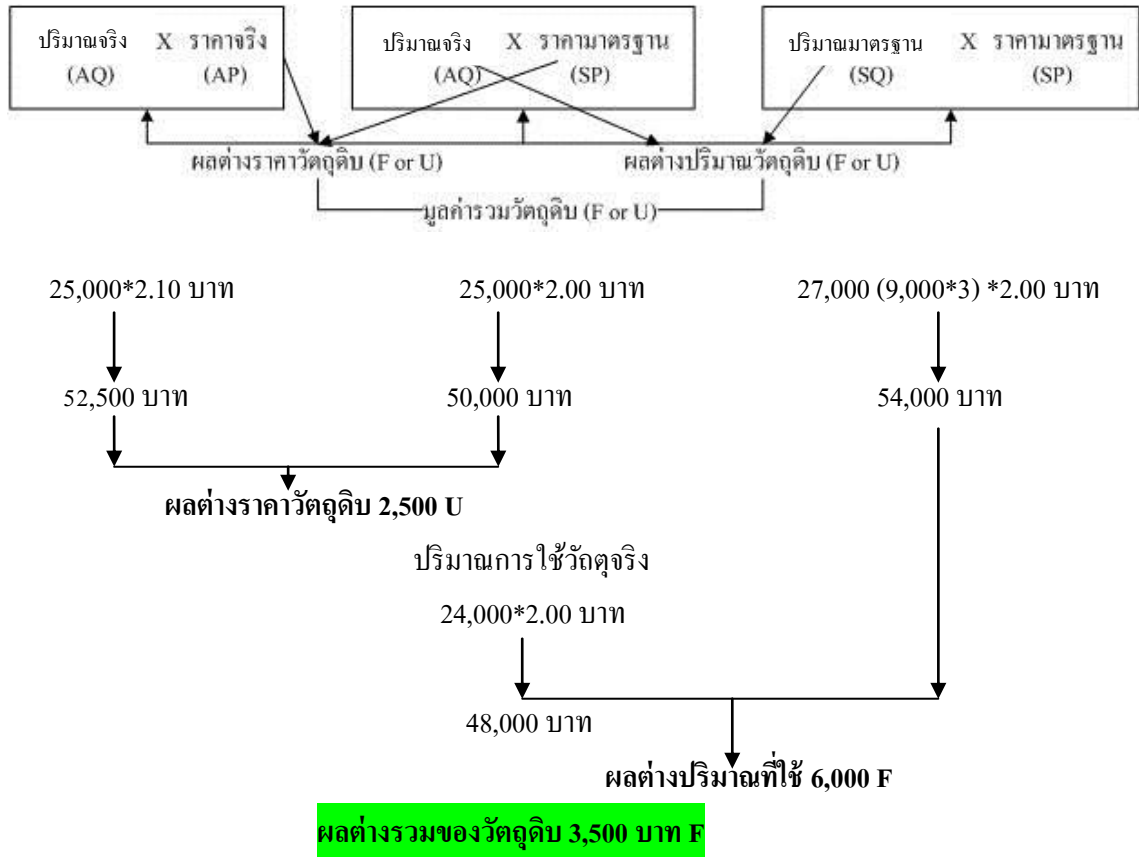
ข้อมูลต้นทุนมาตรฐานในระดับการผลิต 10,000 หน่วย

ผลิตสินค้าสำเร็จรูป 1 หน่วยใช้	ต้นทุนต่อหน่วยของ FG
วัตถุดิบ 3 หน่วย @ 2 บาท	6 บาท
ค่าแรงงาน 2 ชั่วโมง @ 3 บาท	6 บาท
ค่าใช้จ่ายโรงงาน :	
ค่าใช้จ่ายคงที่ 2 ชั่วโมง @ 2.5 บาท	5 บาท
ค่าใช้จ่ายผันแปร 2 ชั่วโมง @ 4 บาท	8 บาท

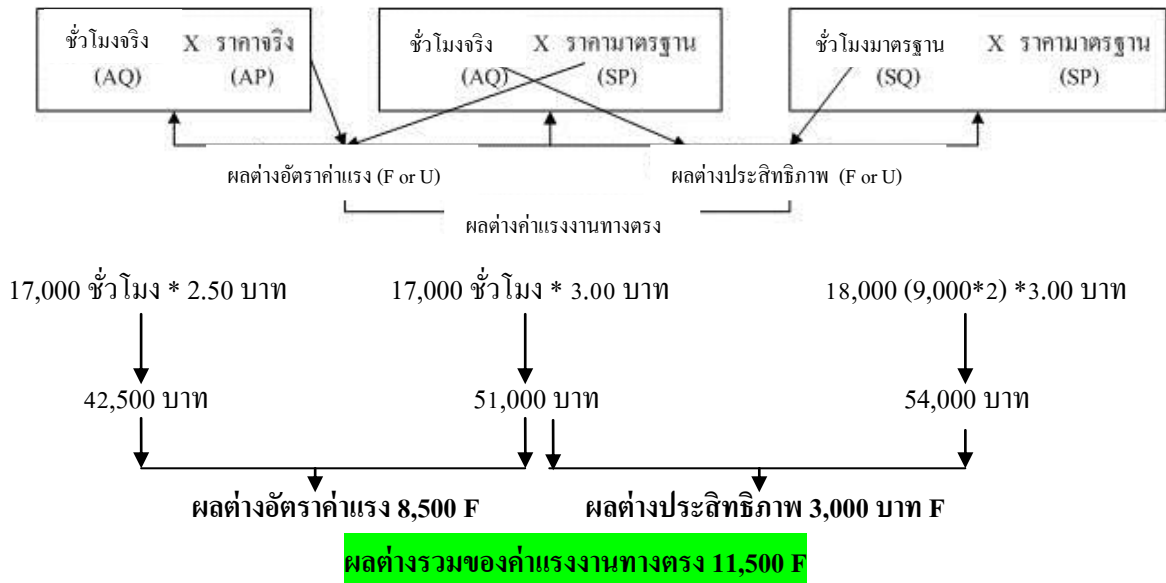
ข้อมูลจริงเกี่ยวกับต้นทุนจริง

- วัตถุดิบ 25,000 หน่วยซื้อมาในระหว่างงวดหน่วยละ 2.10 บาท และได้มีการเบิกใช้ในการผลิต 24,000 หน่วย, ค่าแรงงาน 17,000 ชั่วโมง @ 2.50 บาท
- ค่าใช้จ่ายโรงงานแยกเป็นผันแปร 69,000 บาท และคงที่ 43,000 บาท
- ปริมาณการผลิตจริงเท่ากับ 9,000 หน่วย

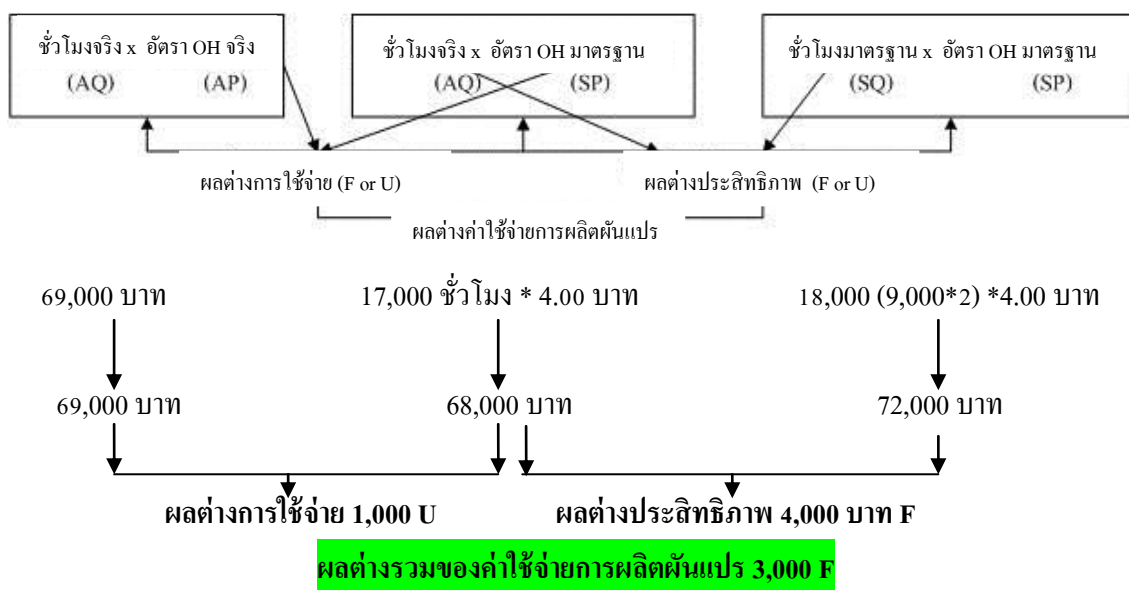
การวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนวัตถุดิบทางตรง (บาท: หน่วย)



การวิเคราะห์ผลต่างค่าแรงทางตรง (บาท: หน่วย)



การวิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร (บาท: หน่วย)



สาเหตุที่ทำให้ต้นทุนมาตรฐานบางครั้งไม่เหมาะสมกับสภาพปัจจุบัน (**สอบ มักถามเรื่องข้อจำกัดของต้นทุนมาตรฐานว่ามีอะไรบ้าง)

1. กิจการใช้เครื่องจักรที่ทำงานอัตโนมัติมากขึ้น จะลดจำนวนค่าแรงงานทางตรง ทำให้มูลค่าค่าแรงงานทางตรงน้อยลงเมื่อเปรียบเทียบกับต้นทุนการผลิตรวม และเป็นจำนวนที่ค่อนข้างคงที่ ดังนั้นผลต่างเกี่ยวกับค่าแรงงานทางตรงจึงมีมูลค่าต่ำมาก
2. กิจการที่ต้องการเพิ่มประสิทธิภาพแรงงาน จะผลิตสินค้าจำนวนมาก ในขณะที่แผนกขายประสบปัญหาของการแข่งขันในตลาด ทำให้เกิดปัญหาเรื่องสินค้าคงเหลือจำนวนมาก ซึ่งเป็นการขัดแย้งในระบบการผลิตแบบใหม่ที่เน้นการลดสินค้าคงเหลือ
3. บทบาทด้านการวัดผลการปฏิบัติงานน้อยลง แต่ต้นทุนมาตรฐานไปใช้ในการเพิ่มประสิทธิภาพในการบันทึกการบัญชี
4. หากมีการประยุกต์ใช้ระบบ JIT จะไม่เกิดผลต่างของราคาซื้อวัตถุดิบ ทั้งนี้เพราะกิจการมีการทำสัญญาซื้อขายและกำหนดราคาล่วงหน้าไว้กับผู้ขายแล้ว
5. ปัจจุบันต้นทุนมาตรฐานได้ ปรับจากมาตรฐานคงที่เป็นมาตรฐานที่ยืดหยุ่นมากขึ้น

11. การบัญชีตามความรับผิดชอบ □ ระบบข้อมูลทางบัญชี เพื่อการบริหาร หรือกระบวนการในการรวบรวมข้อมูลให้สอดคล้องกับหน่วยงาน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อ

- 1) การวางแผนและการปันส่วนทรัพยากรของกิจการ
- 2) การควบคุมการปฏิบัติงาน
- 3) การประเมินผลการดำเนินงาน

ระบบนี้ องค์กรจะต้องสามารถระบุต้นทุนที่แบ่งไปให้ ผก.ตามความรับผิดชอบ และควบคุมต้นทุนโดย ผก.ประจำระดับนั้น และข้อมูลงบประมาณที่มีประสิทธิผล คือข้อมูลที่สามารถใช้เป็นพื้นฐานในการเปรียบเทียบกับผลการปฏิบัติงานจริง

การกระจายอำนาจโดยแยกตามส่วนงาน (Segment)

→ ศูนย์ต้นทุน (ถูกประเมินเทียบงบประมาณ)

→ ศูนย์กำไร (ถูกประเมินจากกำไรที่ตั้งไว้กับกำไรที่เกิดขึ้นจริง)

→ ศูนย์ลงทุน (ถูกประเมินโดยใช้ ROI หรือ RI กำไรส่วนที่เหลือ)

การประเมินผลการปฏิบัติงานของศูนย์ลงทุน

1) ROI = Rate of return of Investment อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน

ROI = รายได้จากการดำเนินงาน (ควรใช้ EBIT) / เงินลงทุนในสินทรัพย์ที่ใช้ดำเนินงาน

2) RI = Residual Income กำไรส่วนที่เหลือ (ผลต่างยิ่งมากยิ่งดี)

RI = กำไรสุทธิจากการดำเนินงาน - (อัตราผลตอบแทนขั้นต่ำที่ต้องการ x สินทรัพย์ดำเนินงาน)

จากสูตร ROI ปรับโดยใช้ยอดขายมารวม ดังนี้

$$ROI = \frac{\text{กำไรสุทธิจากการดำเนินงาน (EBIT)}}{\text{สินทรัพย์ที่ใช้ในการดำเนินงาน}} \times \frac{\text{ยอดขาย}}{\text{ยอดขาย}}$$

ยอดขาย ↑ ค่าใช้จ่าย ↓ สินทรัพย์ ↓ => ROI ↑

* กำไรสุทธิจากการดำเนินงานที่ใช้ในการคำนวณ ROI คือ EBIT เพราะตัวหารใช้สินทรัพย์ที่ใช้ในการดำเนินงาน (ไม่รวมที่มีไว้ใช้ในอนาคต)

ตัวอย่าง เรื่องการบัญชีตามความรับผิดชอบ (****สอบแนว ๆ นี้ละ....)

บริษัท สวายใส จำกัด มีการแบ่งหน่วยงานที่มีลักษณะเป็นศูนย์ลงทุนอยู่ 3 หน่วยงานและมีข้อมูลทางการเงินดังนี้

หน่วยงาน	A	B	C
ขาย (บาท)	500,000.00	(d)	(g)
กำไรสุทธิจากการดำเนินงาน (บาท)	25,000.00	30,000.00	(h)
สินทรัพย์ดำเนินงาน (บาท)	100,000.00	(e)	250,000.00
อัตรากำไร (%)	(a)	(f)	0.40
อัตรากำไร (%)	(b)	0.40%	5%
อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน (ROI)	©	2%	(i)

ให้ 1) คำนวณหาตัวเลขที่ขาดหายไปตามตารางข้างต้น

2) วิเคราะห์ผลการดำเนินงานของแต่ละแผนก

(a) อัตรากำไร = 5.00 = 500,000/100,000

(b) อัตรากำไร = 5% = 25,000/500,000

© อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน = 25% = 25,000/100,000

(d) ยอดขาย = 7,500,000.00 = 30,000/0.4%

(e) สินทรัพย์ดำเนินงาน = 1,500,000.00 = 30,000/2%

(f) อัตราการหมุนเวียนของสินทรัพย์	5.00	= (d)/(e) = 7,500,000/1,500,000
(g) ยอดขาย	100,000.00	=250,000*0.40
(h) กำไรสุทธิ	5,000.00	=(g) * 5% = 100,000*5%
(i) อัตราผลตอบแทนการลงทุน	2%	=(h)/250,000

สรุปผลการดำเนินงาน	A	B	C
อัตราการหมุนเวียนของสินทรัพย์ (เท่า)	5.00	5.00	0.40
อัตรากำไร (%)	5%	0.40%	5%
อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน (ROI)	25%	2%	2%

ผลการวิเคราะห์

- หน่วยงาน A มีผลการดำเนินงานดีที่สุด
- หน่วยงาน B, C มีผลการดำเนินงานที่ค่อนข้างต่ำมากมาย ทั้ง ๆ ที่ B มีอัตราการหมุนเวียนของสินทรัพย์เท่ากับหน่วยงาน A แต่อัตรากำไรต่ำมาก ๆ ดังนั้นควรปรับปรุงกำไรของหน่วยงาน B ซึ่งอาจทำได้โดยการลดต้นทุนหรือควบคุมต้นทุนให้มีการใช้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น หรือถึงขั้นต้นกลับ ไปดูว่าราคาขายที่ตั้ง OK หรือไม่.....เป็นต้น
- หน่วยงาน C มีอัตราการหมุนเวียนของสินทรัพย์ที่ต่ำมากมาย ดังนั้นผู้จัดการแผนก C ต้องให้ความสำคัญกับการใช้สินทรัพย์ที่มีอยู่ให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น คงต้องไปดูเครื่องจักรแผนก C ยังอยู่ในสภาพที่ปกติอยู่หรือไม่ มีการ maintenance อย่างสม่ำเสมอหรือป่าว หรือเครื่องจักรอาจจะปกติดี แต่พนักงานขายยังขายไม่ได้ประสิทธิภาพ หรือค่า commission ไม่จูงใจ ไม่โดนใจ ทำให้พนักงานขายขายของไม่เต็มที.....เป็นต้น

8. ราคาโอน (Transfer Pricing)

ราคาโอน คือราคาขายสำหรับหน่วยงานที่ขาย / โอน และเป็นต้นทุนสำหรับหน่วยงานที่ซื้อ นอกจากนี้ราคาโอนยังมีความสำคัญต่อผลของการตัดสินใจ จะผลิตหรือซื้อ หรือ พิจารณาว่าจะเลือกซื้อจากภายใน หรือภายนอก (ผลิตเองหรือจ้างคนอื่น)

ธุรกิจสามารถเลือกกำหนดราคาโอนได้หลายวิธี คือ

- วิธีราคาตลาด (Market price)
- วิธีราคาทุน (Cost Base Price – ต้นทุนรวม, ต้นทุนผันแปร)
- วิธีต่อรองราคาตามความพึงพอใจ (Negotiated price)

ผู้บริหารจะเลือกวิธีใดขึ้นอยู่กับปัจจัยที่เกี่ยวข้อง เช่น การโอนจะต้องส่งเสริมเป้าหมายโดยรวมของกิจการ มีความเป็นธรรมต่อการประเมินผลงานหน่วยงานต่างๆ และมีความอิสระเกี่ยวกับอำนาจในการสั่งการ (การกระจายอำนาจ) อย่างชัดเจน หรือที่สำคัญคือข้อกฎหมาย => โดยประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) ระบุว่า การโอนสินทรัพย์ต้องโอนด้วยราคาตลาด เป็นต้น