บทที่ 5

สรุปและข้อเสนอแนะ

สรุป

กฟภ. เป็นรัฐวิสาหกิจแห่งหนึ่งที่จะต้องแปรรูปในอนาคต ดังนั้นจึงต้องมีการปรับเปลี่ยนองค์กรเพื่อรองรับการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว ซึ่งในปัจจุบันมีการแยกหน่วยงานบางส่วนออกไปอยู่ในรูปหน่วยธุรกิจหลัก คือ หน่วยธุรกิจเครือข่ายระบบไฟฟ้า หน่วยธุรกิจจำหน่ายและบริการ และหน่วยธุรกิจเสริม คือ หน่วยธุรกิจก่อสร้างและบำรุงรักษา หน่วยธุรกิจวิศวกรรม โดยปัจจุบันได้มีคู่มือการบัญชีให้แต่ละหน่วยธุรกิจถือปฏิบัติโดยอยู่ภายใต้เงื่อนไขที่ว่าต้องอยู่ภายใต้ระบบบัญชีเดิมที่ กฟภ. ปฏิบัติอยู่ เนื่องจากยังไม่มีการปรับเปลี่ยนวิธีปฏิบัติงานและข้อจำกัดของระบบสารสนเทศ

การศึกษาครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงปัญหาระบบบัญชีของหน่วยธุรกิจวิศวกรรม กฟภ. และแนวทางการแก้ไขและพัฒนาระบบบัญชีของหน่วยธุรกิจวิศวกรรม ให้มีประสิทธิภาพและเป็นต้นแบบให้แก่หน่วยธุรกิจอื่นๆ อีกต่อไป โดยการนำแนวคิดทฤษฎีของการวางระบบบัญชี เกณฑ์การปันส่วนต้นทุน และการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมเป็นเครื่องมือในการศึกษา และได้ใช้ข้อมูลงบการเงินประจำปี 2544 ของหน่วยธุรกิจวิศวกรรมเป็นตัวอย่างในการศึกษา

จากการศึกษาพบว่าหน่วยธุรกิจวิศวกรรมมีปัญหาเกี่ยวกับการวางระบบบัญชีเนื่องจากไม่สามารถแยกฐานข้อมูลออกจากระบบสารสนเทศของ กฟภ. ต้องใช้เอกสารร่วมกันซึ่งไม่สามารถดำเนินการเองได้เนื่องจากติดขัดด้วยกฎ ระเบียบ ข้อบังคับ ทำให้ไม่มีอิสระในการดำเนินงาน ปัญหาต่อมาคือการบันทึกค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ซึ่งบันทึกเป็นของหน่วยงานผู้ดูแลรับผิดชอบโดยยังไม่มีการกระจายให้หน่วยงานผู้ใช้ และปัญหาสุดท้ายคือการกำหนดรายได้ซึ่งยังไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์ที่แน่นอน

ผลการศึกษาโดยให้หลักเกณฑ์และแนวความคิดเรื่องการวางระบบบัญชีว่าหน่วยธุรกิจวิศวกรรมควรจะวางระบบบัญชีของหน่วยธุรกิจใหม่แยกเป็นเอกเทศจาก กฟภ.โดยพิจารณาจากรูปแบบกิจการ ลักษณะการดำเนินงาน และรายการทางบัญชีที่เกิดขึ้น ทั้งนี้ใช้การรวมงบการเงิน (Consolidation) กับงบการเงินของ กฟภ. แทนเพื่อสะดวกในทางปฏิบัติ มีการแยกเอกสารทางบัญชีออกจากกันอย่างชัดเจนเพื่อเห็นผลการดำเนินงานที่ถูกต้องของหน่วยธุรกิจวิศวกรรม

หลักเกณฑ์ที่นำมาใช้ในการปันส่วนต้นทุนให้หน่วยธุรกิจ คือ การปันส่วนโดยตรง (Direct Allocation) ด้วยเกณฑ์ที่เลือกไว้รวมทั้งการกระจายต้นทุนทางตรงที่เป็นของหน่วยงานให้ถูกต้อง

ทั้งนี้ไม่รวมต้นทุนของงานบริการระหว่างหน่วยงานซึ่งเป็นเรื่องใหญ่ที่ควรศึกษาแยกต่างหาก แต่ให้ข้อสังเกตไว้ว่า ต้นทุนของงานบริการที่จะปันส่วนนั้นไม่ควรนำต้นทุนจริงมาปันส่วน ควรใช้อัตรามาตรฐานที่คณะกรรมการกำหนดขึ้น เพราะจากถ้าใช้ต้นทุนจริงในการปันส่วนแล้วหากหน่วยงานที่ให้บริการขาดการควบคุมต้นทุนก็จะไม่เป็นการยุติธรรมในการประเมินผลงานของหน่วยงานที่รับบริการ ผลการศึกษาการปันส่วนต้นทุนโดยการนำทฤษฎีและหลักเกณฑ์ในการปันส่วนที่เหมาะสมมาปรับปรุงการปันส่วนต้นทุนของหน่วยธุรกิจวิศวกรรม ข้อมูลค่าใช้จ่ายของหน่วยธุรกิจวิศวกรรมเปลี่ยนไปจาก 82,016,269.30 บาท เป็น 80,580,511.38 บาท ซึ่งทำให้ทราบว่าต้นทุนของหน่วยธุรกิจวิศวกรรมก่อนการปันส่วนไม่เหมาะสม เนื่องจากไม่ได้แสดงต้นทุนที่แท้จริงของการดำเนินงานของหน่วยงานนั้นๆ ซึ่งเดิมไม่มีผลกระทบเนื่องจากเป็นการบริหารงานในภาพรวมของทั้งองค์กร

ส่วนหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดราคาโอน จากผลการศึกษาในเบื้องต้นสมควรใช้ราคาโอนโดยใช้ต้นทุนเป็นเกณฑ์ โดยต้นทุนที่ใช้เป็นแบบต้นทุนรวม (Full Cost) หากต่อไปในอนาคตเมื่อสามารถทราบข้อมูลของราคาตลาดแล้วราคาโอนที่เหมาะสมควรจะใช้ราคาที่ต่อรองกัน

ข้อเสนอแนะ

ในการศึกษาครั้งนี้ เมื่อนำแนวคิดและทฤษฎีของการวางระบบบัญชี การปันส่วนและการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมมาวิเคราะห์เพื่อเป็นแนวทางในการประยุกต์ใช้ให้เหมาะสมกับการดำเนินการของหน่วยธุรกิจวิศวกรรม และ กฟภ. ดังนี้

1. การดำเนินงานของแต่ละหน่วยธุรกิจที่ กฟภ. จัดตั้งขึ้นควรจะมีการวางระบบบัญชีใหม่ของแต่ละหน่วยธุรกิจ เพื่อจะได้แสดงรายงานผลการดำเนินงานที่ถูกต้องของหน่วยธุรกิจได้มากกว่าและการจัดทำรายงานและประเมินผล รายงานที่ได้หลังการปรับปรุงแล้วเป็นรายงานผลการดำเนินงานที่ถูกต้องมากขึ้น ซึ่งสามารถนำไปใช้ในการวิเคราะห์ผลการดำเนินงานของหน่วยธุรกิจที่จะแยกออกไปได้โดยบอกได้ว่าหน่วยธุรกิจนั้นสามารถแยกตัวออกไปจาก กฟภ. ได้หรือไม่ หรือต้องให้เอกชนอื่นร่วมดำเนินการ หรือจะดำเนินการต่อไปอย่างไร

2. กฟภ. ควรมีการปรับปรุงในเรื่องของนโยบายการบริหารงานโดยเร็วเมื่อมีการปรับเปลี่ยนโครงสร้างองค์กร มิฉะนั้นจะประสบกับปัญหาในการจัดการเกี่ยวกับระบบบัญชีการเงิน ซึ่งจะมีผลทำให้การดำเนินการทางด้านบัญชีแสดงผลการดำเนินงานของหน่วยธุรกิจได้ไม่ถูกต้องตามที่ควรเป็น ตัวอย่างเช่น ปัญหาเรื่องเงินหมุนเวียนของหน่วยงานที่วิธีปฏิบัติทางบัญชีกำหนดให้เป็นยอดเงินสดและเงินฝากธนาคารของหน่วยธุรกิจ โดยถือว่ารายได้ที่ต้องได้รับและค่าใช้จ่ายที่ต้องมีการจ่ายไปของหน่วยธุรกิจจะบันทึกในลักษณะลูกหนี้ / เจ้าหนี้ กฟภ. แทน ทำให้ไม่สามารถจัดทำงบกระแสเงินสดของหน่วยธุรกิจเพื่อนำมาใช้ในการบริหารได้ ปัญหาเรื่องการจัดซื้อจัดจ้างและปัญหาระบบสารสนเทศซึ่งมีผลทำให้ระบบบัญชีของหน่วยธุรกิจไม่สามารถแยกฐานข้อมูลออกจากระบบสารสนเทศของ กฟภ. ได้ ต้องใช้เอกสารร่วมกัน วิธีการปฏิบัติงานไม่มีการเปลี่ยนแปลงจึงทำให้ไม่มีอิสระในการดำเนินงาน

3. หลักเกณฑ์การคิดรายได้และค่าใช้จ่ายระหว่างหน่วยงาน สามารถเลือกใช้วิธีการกำหนดราคาโอน (Transfer Price) ที่เหมาะสมได้ 3 วิธี คือ

3.1 ราคาโอนโดยใช้ต้นทุนเป็นเกณฑ์ (Cost-Based Transfer price) เหมาะสำหรับกิจการที่เป็นศูนย์ต้นทุน เนื่องจากการวัดผลการดำเนินงานไม่ได้รวมถึงรายได้หรือกำไร

3.2 ราคาโอนโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ (Market Based Transfer price) เหมาะสำหรับกิจการที่เป็นศูนย์กำไรหรือศูนย์การลงทุน

3.3 ราคาโอนโดยใช้ราคาที่ต่อรองกันเป็นเกณฑ์ (Negotiated Transfer Price) การใช้ราคาต้นทุนและราคาตลาดอาจทำให้เกิดความขัดแย้งระหว่างหน่วยงานได้ จึงต้องใช้ราคาที่ต่อรองกันจนเป็นที่พอใจระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย

4. การที่รัฐบาลมีนโยบายให้ กฟภ. แปรรูปในอนาคต โดยมีการแยกเป็นหน่วยธุรกิจในเบื้องต้น ดังนั้นหน่วยงานทางด้านบัญชีของ กฟภ. จึงควรมีการปรับปรุงข้อมูลต้นทุนตามลักษณะการวิเคราะห์ต้นทุนเช่นเดียวกับหน่วยธุรกิจวิศวกรรม เพื่อให้รวบรวมต้นทุนของหน่วยงานแต่ละหน่วยงานถูกต้อง เหมาะสม เป็นประโยชน์ในการควบคุมและประเมินผลหน่วยงานได้ดียิ่งขึ้น

5. การจัดทำงบประมาณเพื่อใช้เป็นแนวทางในการควบคุมต้นทุน และประเมินผลงานในปัจจุบันงบประมาณที่หน่วยธุรกิจวิศวกรรมจัดทำอยู่ยังไม่เหมาะสมที่จะใช้ในการควบคุมและวัดผลการดำเนินงานของหน่วยธุรกิจ ดังนั้นควรปรับปรุงงบประมาณให้สอดคล้องกับแนวคิดการปันส่วนต้นทุน โดยจัดทำงบประมาณฐานศูนย์ (Zero – Based Budgeting) เริ่มต้นจากการวิเคราะห์ต้นทุนที่จะเกิดขึ้นทั้งหมดโดยไม่อิงข้อมูลเดิมที่มีอยู่ ซึ่งจะสามารถควบคุมและวัดผลการดำเนินงานโดยเปรียบเทียบกับงบประมาณได้ผลดีขึ้นกว่าปัจจุบัน

6. กฟภ. ควรมีการจัดอบรมให้ความรู้กับพนักงานแต่ละหน่วยงาน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเบื้องต้นคือพนักงานที่ทำงานทางด้านบัญชีให้หน่วยธุรกิจ ที่จะแยกออกไปจากองค์กร เพื่อเตรียมความพร้อมและมีความเข้าใจที่ตรงกันในเรื่องของระบบบัญชี ต้นทุน และหลักเกณฑ์การปันส่วนต้นทุนการกำหนดราคาโอน ซึ่งจะทำให้เกิดความคล่องตัวในการปฏิบัติงาน ทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากขึ้น

7. หน่วยธุรกิจวิศวกรรม ควรนำระบบคุณภาพอื่นๆ มาประยุกต์ใช้ เพื่อเพิ่มคุณภาพและลดค่าใช้จ่ายขององค์กรลงด้วย เช่น ระบบเพื่อความปลอดภัย (ISO1800) ระบบคุณภาพ (ISO 9000) และระบบรักษาสิ่งแวดล้อม (ISO 14000) เป็นต้น