

บทที่ 5

การวิเคราะห์ความสามารถในการหากำไรของสาขา

การวิเคราะห์การวัดผลการดำเนินงานของสาขาที่สำคัญคือ การวัดความสามารถในการหากำไรของสาขา ซึ่งรวมถึงการวิเคราะห์กำไรของสำนักงานประจำสาขา เพื่อทราบรายได้ ค่าใช้จ่าย และกำไรที่เกิดขึ้น เปรียบเทียบกำไรกับเงินลงทุนในแต่ละสาขา แสดงให้เห็นถึงผลการดำเนินงานที่แตกต่างกันของแต่ละสาขา เพื่อค้นหาสาเหตุเพื่อจะได้หาแนวทางการแก้ไขปรับปรุงให้ได้กำไรโดยส่วนรวมสูงสุด

จุดประสงค์ในการวิเคราะห์ความสามารถในการหากำไรของสาขา

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่าสำนักงานประจำสาขาเป็นหน่วยธุรกิจด้านการตลาดที่เรียกว่า ศูนย์กำไร ซึ่งต้องรับผิดชอบในการหารายได้และต้องรับผิดชอบต่อค่าใช้จ่ายของตนเอง เพื่อแสดงผลกำไรของสาขา ดังนั้นกำไรจึงเป็นตัวที่แสดงผลความสำเร็จและความสามารถในการดำเนินงานของสาขาในฐานะเป็นศูนย์กำไร แต่การพิจารณาผลการดำเนินงานของสาขาแต่เพียงกำไรตัวสุดท้ายจากในรายงานงบกำไรขาดทุนของแต่ละสาขาเท่านั้นยังไม่เป็นการเพียงพอ เพราะอาจจะทำให้มองข้ามปัญหาที่สำคัญไป และอาจเสียโอกาสที่จะทำให้อสาขายพยายามแสวงหากำไรให้เพิ่มขึ้น ซึ่งการวิเคราะห์ผลกำไรของสาขาที่เป็น เนื้อหาสาระสำคัญของการศึกษา ในบทนี้จะได้พิจารณาวิเคราะห์ผลกำไรของสาขาในด้านความสามารถในการหากำไรด้วย วัตถุประสงค์ที่สำคัญดังนี้

1. เพื่อใช้เป็นฐานข้อมูลในการติดตามการเปลี่ยนแปลงของกำไรในสาขานั้น เปรียบเทียบกับสาขาอื่น เพื่อหาว่ามีสาเหตุมาจากการขยายรายได้ การประหยัดค่าใช้จ่าย หรือเหตุอื่นใด และในกรณีที่สาขาใดมีผลงานดีเด่นจะได้ใช้เป็นแนวทางให้สาขาอื่นใช้ปฏิบัติ
2. เพื่อนำระบบข้อมูลด้านต้นทุนที่จัดทำไว้แล้วมาพิจารณาใช้เป็นแนวทางสำหรับควบคุมต้นทุนและแนวทางขยายรายได้
3. เพื่อให้มีระบบรายงานการควบคุมต้นทุนของแต่ละสาขา

4. เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการปรับปรุงและจัดทำแผนกำไรให้เป็นแผนที่มีประสิทธิภาพ
เพื่อใช้ในการ เปรียบ เทียบกับกำไรที่สาขาทำได้จริง

เทคนิคในการวิเคราะห์ความสามารถในการหากำไรของสาขา

สิ่งสำคัญที่ต้องคำนึงถึงประการแรกก่อนจะวิเคราะห์ความสามารถในการหากำไร
ของสาขา คือ การจัดระบบข้อมูลเพื่อการวัดผลกำไรและความสามารถในการหากำไรของ
สาขา โดยจะต้องรวบรวมข้อมูลทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับขอบเขตความรับผิดชอบในการดำเนินงาน
ของสาขา ซึ่งอยู่ในอำนาจการตัดสินใจบริหารงานของผู้จัดการสาขา กล่าวคือ ต้องให้
ผู้จัดการสาขาได้รับรู้ข้อมูลทางบัญชีอย่างครบถ้วนตามความรับผิดชอบของสาขา เพื่อให้สามารถ
มีการติดตามกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการหารายได้หลัก 2 ประการของสาขา ซึ่งได้แก่ รายได้
จากการขายน้ำ และรายได้จากการติดตั้งประปา ที่สาขาสามารถทำได้จากการใช้สินทรัพย์
ดำเนินงานที่ลงทุนในสาขานั้น และผู้จัดการสาขาสามารถติดตามรายการค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่
เกิดขึ้นจากการตัดสินใจดำเนินงานของสาขาอีกด้วย

ประการที่สอง การวัดผลกำไรและความสามารถในการหากำไรของสาขา ตาม
วิธีที่เลือก จะใช้ข้อมูลในอดีตที่ใกล้ที่สุดคือของงวดที่แล้ว สำหรับการศึกษานี้จะใช้ข้อมูล
จากผลการดำเนินงานในปีงบประมาณ 2529 ของสำนักงานประปาสาขา เป็นเครื่องมือใน
การวิเคราะห์ ซึ่งข้อมูลการวิเคราะห์ที่ได้นี้จะใช้เป็นข้อมูลพื้นฐานนำไปเปรียบเทียบกับข้อมูล
ผลการดำเนินงานในงวดถัด ๆ ไปได้

ประการที่สาม แนะนำวัตถุประสงค์ วิธีการ และประโยชน์ที่จะได้จากการวัด
ผลกำไร และการวิเคราะห์ความสามารถในการหากำไรไว้ในการศึกษานี้ เพื่อผู้จัดการ
สาขาและผู้บริหารที่ควบคุมการดำเนินงานของสาขาได้ทราบ และจะได้นำผลการวิเคราะห์
ไปใช้เป็นแนวทางในการวางแผน ควบคุม และติดตามค้นหาสาเหตุสำหรับปรับปรุงการ
ดำเนินงานของสาขาให้ดียิ่งขึ้นต่อไป

แนวทางในการวัดผลกำไรและวิเคราะห์ความสามารถในการหากำไรของสาขา

ข้อมูลต่าง ๆ ที่บันทึกและรวบรวมได้ทางบัญชีจากงบกำไรขาดทุน และงบดุลของ
สาขาที่มีอยู่จะต้องนำมาพิจารณาเพื่อปรับปรุงให้เหมาะสมที่จะใช้วัดผลกำไร และวิเคราะห์

ความสามารถในการหากำไรของสาขาให้ชัดเจนยิ่งขึ้น ซึ่งแนวทางในการวิเคราะห์ ข้อมูลประกอบด้วย 5 ขั้นตอน ดังนี้

1. รวบรวมข้อมูลรายได้ - ค่าใช้จ่ายของสาขา
2. วัดผลกำไรของสาขา
3. รวบรวมข้อมูลเงินลงทุนในสาขา
4. วิเคราะห์ความสามารถในการหากำไรของสาขา
5. คำนวณอัตราส่วนประกอบ เพื่อแสดงการดำเนินงานของสาขา

ขั้นตอนที่ 1 รวบรวมข้อมูลรายได้ - ค่าใช้จ่ายของสาขา

ข้อมูลจากการบันทึกรายการรายได้และค่าใช้จ่ายของสาขา ซึ่งเกิดจากการดำเนินงานที่สาขาโดยตรง ในทางบัญชีได้บันทึกข้อมูลแยกเข้าสาขาแต่ละสาขาได้ค่อนข้างชัดเจน สำหรับรายการรายได้และค่าใช้จ่ายบางรายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นที่สาขาโดยตรง แต่เป็นรายการที่เกิดขึ้นร่วมกัน หรือเนื่องจากการดำเนินงานของหน่วยงานอื่นที่สาขาได้ใช้บริการ การบันทึกข้อมูลในระบบบัญชี ไม่ได้บันทึกแยกให้แต่ละสาขา แต่ในทางปฏิบัติในการจัดทำรายงานงบกำไรขาดทุนของสาขาได้ใช้เกณฑ์แบ่งสรรข้อมูลรายได้รวมและค่าใช้จ่ายรวมให้สาขาได้รับรู้ด้วย ซึ่งจะได้อธิบายรายละเอียดของรายการรายได้และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ของสาขาที่ได้จากงบกำไรขาดทุนของสาขาตามแบบที่การประปานครหลวงกำหนดไว้ตามตารางที่ 5.1 ดังนี้

1. รายได้จากการดำเนินงาน*

1.1 รายได้จากการจำหน่ายน้ำและค่าบริการอุปกรณ์รายเดือนสุทธิ

ประกอบด้วย

1.1.1 รายได้ของสาขา เป็นรายการรายได้ค่าน้ำและค่าบริการอุปกรณ์

รายเดือนหักหนี้สงสัยจะสูญ ซึ่งรายได้นี้เกิดจากการปฏิบัติงานโดยตรงของสาขาในด้านการอ่านมาตรวัดน้ำ การออกใบเสร็จรับเงิน และจัดเก็บเงินค่าน้ำจากผู้ใช้ที่อยู่ในอาณาเขตพื้นที่ที่สาขานั้นรับผิดชอบจำหน่ายน้ำ (ยกเว้นผู้ใช้ที่ประเภทส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจ)

* แสดงรหัสบัญชีรายได้จากการดำเนินงานตามภาคผนวก ก., หน้า 160

ตารางที่ 5.1

สำนักงานประปา สาขา.....

งบกำไรขาดทุน

ประจำงวด.....เดือน สิ้นสุดวันที่.....

1. รายได้

- รายได้จากจำหน่ายน้ำและค่าบริการอุปกรณ์รายเดือน สุทธิ (หักหนี้สงสัยจะสูญ)
 - ของสำนักงานประปาสาขา _____
 - ของสำนักงานผู้ใช้น้ำราชการ _____
- รายได้ค่าบริการต่อท่อ และจำหน่ายอุปกรณ์ _____
- รายได้ค่าสมทบก่อสร้าง _____
- รายได้จากการทำงานอื่น ๆ _____

2. หักต้นทุนค่าน้ำ

- ต้นทุนค่าน้ำส่วนที่ขาย
 - ของสำนักงานประปาสาขา _____
 - ของสำนักงานผู้ใช้น้ำราชการ _____
- ต้นทุนค่าน้ำส่วนที่สูญเสีย _____

3. กำไรขั้นต้น

4. หัก ค่าใช้จ่ายในการขาย

- ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของ สำนักงานประปาสาขาโดยตรง _____
- ค่าใช้จ่ายปันส่วนจากหน่วยงานอื่น _____
- ค่าใช้จ่ายปันส่วนจากการดำเนินงานของ สำนักงานผู้ใช้น้ำราชการ _____

5. กำไรจากผลการดำเนินงานของสำนักงานประปาสาขา _____

6. หัก ค่าใช้จ่ายปันส่วนจากการบริหารงานที่ส่วนกลาง _____

7. กำไร _____

8. รายได้หักค่าใช้จ่าย ที่ไม่เกี่ยวกับการดำเนินงานตามปกติ _____

9. กำไรสุทธิ _____

ที่มา: คู่มือรายงานการเงินของสำนักงานประปาสาขา การประปานครหลวง



1.1.2 รายได้จากสำนักงานผู้ใช้น้ำราชการ เป็นรายได้ค่าน้ำและค่าบริการอุปโภคบริโภค รายเดือนที่สาขาได้รับโอนจากสำนักงานผู้ใช้น้ำราชการ เนื่องจากผู้ใช้น้ำประเภทส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจจะกระจายอยู่ตามเขตพื้นที่ความรับผิดชอบของแต่ละสาขาดังนั้นรายได้จากการใช้น้ำของผู้ใช้น้ำประเภทส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจ (ซึ่งสำนักงานผู้ใช้น้ำเป็นผู้ออกใบเสร็จรับเงินและจัดเก็บเงินค่าน้ำ) จะโอนให้สาขาแต่ละสาขา ตามเกณฑ์รายได้ที่ออกใบเสร็จรับเงินได้ในแต่ละเดือนของผู้ใช้น้ำส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจที่อยู่ในสาขานั้น ๆ

1.2 รายได้ค่าบริการต่อท่อและจำหน่ายอุปกรณ์ เป็นรายได้ที่เกิดจากการให้บริการติดตั้งประปาแก่ผู้ใช้น้ำทุกประเภท

1.3 รายได้ค่าสมทบก่อสร้าง เป็นรายได้ที่ผู้ใช้น้ำขอติดตั้งประปาใหม่จ่ายสมทบงานวางท่อจำหน่ายน้ำ

1.4 รายได้จากการดำเนินงานอื่น ๆ ประกอบด้วย รายได้ค่าขนานน้ำเป็นรถรายได้ค่าน้ำเพื่อสาธารณะประโยชน์ และรายได้อื่นได้แก่ รายได้ค่าน้ำล้างท่อ ค่าถอดมาตร ค่าฝากมาตร ค่าบริการขนานน้ำ ค่าอุดปลั๊กท่อ ค่าน้ำตกสำรวจ เป็นต้น

2. รายได้ที่ไม่เกี่ยวกับการดำเนินงานตามปกติ เป็นรายได้ซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับสาขาด้านการจำหน่ายน้ำและบริการติดตั้งประปาโดยตรง จึงไม่จัดเป็นรายได้ของสาขา แม้ว่าในทางปฏิบัติอาจมีการรับรายได้บางรายการในประเภทนี้ที่สาขาก็ตาม รายได้เหล่านี้ได้แก่ ดอกเบี้ยรับ รายได้ค่าขายแบบ รายได้ค่าสินไหมทดแทน รายได้ค่าเช่าที่ดิน รายได้ค่าเช่าเครื่องมือและอุปกรณ์ รายได้ค่าปรับลักใช้น้ำ เป็นต้น

3. ค่าใช้จ่ายจากการดำเนินงาน ได้อธิบายโดยละเอียดไว้ในบทที่ 4 หัวข้อการรวบรวมข้อมูลต้นทุนของสาขาแล้ว ดังนั้นในส่วนนี้จะกล่าวโดยสรุปเท่านั้น

3.1 ต้นทุนค่าน้ำ ประกอบด้วย ต้นทุนน้ำขายและต้นทุนน้ำสูญเสีย ซึ่งต้นทุนน้ำขายแยกเป็นต้นทุนน้ำขายของสาขา และต้นทุนน้ำขายที่สาขาได้รับโอนจากสำนักงานผู้ใช้น้ำราชการ ตามปริมาณน้ำใช้จริงของผู้ใช้น้ำราชการและรัฐวิสาหกิจที่อยู่ในสาขานั้น

3.2 ค่าใช้จ่ายในการขาย ประกอบด้วย ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของสาขาโดยตรง และค่าใช้จ่ายที่สาขาได้รับแบ่งสรรจากหน่วยงานอื่น ซึ่งสาขาได้ให้บริการเพื่อการดำเนินงานโดยตรง

3.3 ค่าใช้จ่ายจากการบริหารงานที่ส่วนกลาง เป็นค่าใช้จ่ายดำเนินงานของหน่วยงานต่าง ๆ ในสำนักงานใหญ่ ได้แบ่งสรรให้สาขา

4. ค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวกับการดำเนินงานตามปกติ ได้แก่ ดอกเบี้ยจ่ายและค่าธรรมเนียมผูกพันเงินกู้ ขาดทุนจากการจำหน่ายทรัพย์สิน ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ และค่าใช้จ่ายอื่นที่ไม่เกี่ยวกับการดำเนินงานตามปกติ ซึ่งรายการค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เหล่านี้ตามปกติจะไม่เกิดขึ้นที่สาขาโดยตรง แต่ในทางปฏิบัติการประปานครหลวงได้แบ่งสรรค่าใช้จ่ายนี้ให้สาขาได้รับรู้ด้วย

ข้อมูลรายได้ - ค่าใช้จ่ายดังกล่าวข้างต้น จะจัดประเภทและแสดงรายการในงบกำไรขาดทุนใหม่ เพื่อประโยชน์ในการวัดผลกำไรและวิเคราะห์ความสามารถในการหากำไรของสาขาได้ชัดเจนยิ่งขึ้น ตามขั้นตอนที่ 2

ขั้นตอนที่ 2 วัดผลกำไรของสาขา

จากแบบรายงานงบกำไรขาดทุนของสาขาตามที่การประปานครหลวงจัดทำขึ้น (ตารางที่ 5.1) เป็นงบกำไรขาดทุนที่จัดทำขึ้นตามแบบมาตรฐานที่รับรองทั่วไป เพื่อเสนอต่อบุคคลภายนอก สำหรับกรณีที่ต้องการรายงานข้อมูลเป็นการภายใน เพื่อพิจารณาความสามารถในการหากำไรของสาขา รายงานงบกำไรขาดทุนแบบกำไรส่วนเกินหรือส่วนขาด เชยต้นทุนคงที่ (Contribution Analysis) จะเหมาะสมกว่างบกำไรขาดทุนตามแบบมาตรฐานที่รับรองทั่วไป เนื่องจากงบกำไรขาดทุนแบบกำไรส่วนเกินจะเน้นให้เห็นถึงกำไรส่วนที่สาขาสามารถทำได้เพื่อนำไปชดเชยกับต้นทุนคงที่ของสาขานั้นและต้นทุนที่สาขาได้รับแบ่งสรรจากหน่วยงานอื่น ซึ่งการรายงานข้อมูลในรูปงบกำไรขาดทุนแบบกำไรส่วนเกินลักษณะนี้จะแสดงให้เห็นความสัมพันธ์ของรายได้ ต้นทุน และกำไรมีความชัดเจนยิ่งขึ้น และให้ประโยชน์ต่อการบริหารงานภายในด้านการนำข้อมูลไปใช้วางแผน ติดตาม เพื่อควบคุมต้นทุนดำเนินงานได้ดีกว่าการจัดทำรายงานงบกำไรขาดทุนแบบมาตรฐานที่รับรองทั่วไป ซึ่งแสดงกำไรของสาขาจากข้อมูลรายได้และต้นทุนในเชิงรวม ซึ่งพิจารณาความสามารถในการหากำไรของสาขาได้ไม่ชัดเจน

ตารางที่ 5.2 งบกำไรขาดทุนแบบกำไรส่วนเกิน¹

	รวม	สาขา...	สาขา...
รายได้จากการขายน้ำ	XXX	XX	XX
หัก ต้นทุนค่าน้ำ	XXX	XX	XX
(1) กำไรส่วนเกินขั้นต้น	XXX	XX	XX
บวก รายได้ค่าติดตั้งประปาและรายได้อื่น ๆ	XXX	XX	XX
หัก ค่าใช้จ่ายดำเนินงานผันแปร	XXX	XX	XX
(2) กำไรส่วนเกินก่อนหักต้นทุนคงที่	XXX	XX	XX
หัก ค่าใช้จ่ายดำเนินงานคงที่ควบคุมไม่ได้โดยผู้จัดการ	XXX	XX	XX
(3) กำไรที่เกิดจากการควบคุมของผู้จัดการ	XXX	XX	XX
หัก ค่าใช้จ่ายดำเนินงานคงที่ควบคุมไม่ได้โดยผู้จัดการ	XXX	XX	XX
(4) กำไรสุทธิจากการดำเนินงานสาขา	XXX	XX	XX
บวก รายได้อื่นที่ไม่เกี่ยวกับการดำเนินงานตามปกติ	XXX		
หัก ต้นทุนที่แบ่งสรรไม่ได้	XXX		
(5) กำไรสุทธิ	XXX		

¹ ดัดแปลงจาก : Anthony Dearden Bedford, Management Control System, fifth edition 1984, P. 245.

ตารางที่ 5.3 รายได้จากค่าธรรมเนียมแยกตามสาขา

หน่วย : พันบาท

หน่วยงาน	รายได้ค่าน้ำ-ค่าบริการอุปโภคบริโภค			รายได้ค่าน้ำพิเศษ (5)	รวมรายได้ค่าน้ำของสาขา (6)=(3+4+5)	รายได้ค่าน้ำ-ค่าบริการอุปโภคบริโภคของสำนักงานผู้ให้บริการรายสาขา (7)	รวมรายได้จากค่าธรรมเนียม (8)=(6+7)
	รายได้ค่าน้ำ (1)	รายได้ค่าบริการอุปโภคบริโภค (2)	รวม (3)=(1)+(2)				
1. สาขาบางกอกน้อย	151,485 61	12,960 98	164,446 60	83 79	164,537 17	21,422 13	185,959 30
2. สาขาตากสิน	239,215 13	20,833 73	260,048 86	66 75	260,147 17	21,048 52	281,195 69
3. สาขาห้วยโท	277,227 80	20,320 09	297,547 89	154 -	297,698 38	181,137 91	479,036 84
4. สาขานนทบุรี	192,265 48	19,583 66	211,849 14	100 32	212,022 08	72,915 58	284,937 67
5. สาขาทุ่งหามเมษ	184,817 30	13,665 07	198,482 37	159 10	198,644 51	26,715 80	225,360 31
6. สาขานนทบุรี	493,071 81	22,394 94	515,466 75	309 32	515,821 02	258,005 86	773,826 88
7. สาขาพระโขนง	266,170 58	17,065 -	283,235 58	233 04	283,504 98	53,679 61	337,184 59
8. สาขาภาษีเจริญ	158,951 95	13,414 32	172,366 27	76 41	172,900 25	13,843 74	186,743 99
9. สาขาบางเขน	140,686 55	14,469 70	155,156 25	271 94	155,463 06	48,320 44	203,783 50
10. สาขาสหุทธิปราการ	131,669 76	11,977 81	143,647 57	91 75	143,955 76	13,290 27	157,246 03
รวม	2,235,561 97	166,685 31	2,402,247 28	1,546 42	2,404,894 94	710,379 86	3,115,274 80

ตามทฤษฎีกำไรส่วนเกิน² (Contribution Theory) ได้เน้นถึงว่าเงินทุกบาทที่ได้จากการขายจะต้องรับภาระในค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับผลิตภัณฑ์ที่ขาย และค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงและเหลือเป็นกำไร ซึ่งหมายถึงว่า ส่วนที่เกินจากต้นทุนโดยตรงเป็นส่วนที่ผู้บริหารชั้นสูงจะต้องรับผิดชอบที่จะนำส่วนนี้ไปชดเชยต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นทั้งหมดและเหลือเป็นกำไร หลักของวิธีการนี้จะแยกต้นทุนออกตามความรับผิดชอบในต้นทุนคือ แยกต้นทุนตามความรับผิดชอบของผู้ปฏิบัติงาน เป็นต้นทุนที่ควบคุมได้และต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ เพื่อที่จะได้ใช้ข้อมูลตัวเลขในการควบคุมและประเมินประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานโดยเป็นธรรม

จากหลักการทฤษฎีกำไรส่วนเกินดังกล่าวข้างต้นได้พิจารณานำมาประยุกต์กับข้อมูลการดำเนินงานของสำนักงานประชาสัมพันธ์ โดยปรับปรุงข้อมูลรายได้และค่าใช้จ่ายตามขั้นตอนที่ 1 ใหม่เพื่อให้เหมาะสมกับรูปแบบรายงานงบกำไรขาดทุนแบบกำไรส่วนเกิน (ตารางที่ 5.2) ซึ่งแสดงความสัมพันธ์ของ ข้อมูลรายได้ ต้นทุน และกำไร โดยการวัดผลกำไรเป็นขั้น ๆ ซึ่งอธิบายรายละเอียดได้ดังนี้

1. กำไรส่วนเกินขั้นต้น (Gross Contribution Margin) คำนวณจากรายได้จากการขายหน้าหัก ต้นทุนค่าน้ำ ประกอบด้วยรายการ

1.1 รายได้ที่เกิดจากการขายน้ำทั้งสิ้น ได้แก่ รายได้ค่าน้ำ - ค่าบริการอุปกรณ์รายเดือน (รวมรายได้ค้างรับ) ทั้งของสาขาและที่สาขาได้รับโอนจากสำนักงานผู้ใช้น้ำราชการ รายได้ค่าขายน้ำเป็นรถ รายได้ค่าน้ำเพื่อสาธารณะประโยชน์ รายได้ค่าขายน้ำพิเศษ เช่น รายได้ค่าน้ำล้างท่อ รายได้ค่าน้ำตกลสำรวจ เป็นต้น (ตามตารางที่ 5.3)

1.2 ต้นทุนค่าน้ำ ได้แก่ ต้นทุนค่าน้ำขาย และต้นทุนค่าน้ำสูญเสียรวมกันเท่ากับต้นทุนผลิตและจัดส่งให้สาขาจำหน่าย ซึ่งต้นทุนค่าน้ำนี้สาขาจะได้รับจากระบบผลิตจัดส่งให้สาขาจำหน่าย จึงเปรียบเสมือนเป็นต้นทุนสินค้าขายของสาขาถือได้ว่าเป็นต้นทุนผันแปรทั้ง

²ประโลม ไชยรัตนพงศ์ "ปัญหาประการในการใช้ระบบต้นทุนทางตรง," มหาบัณฑิต (ปีการศึกษา 2515) สาขาวิชาบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2515 หน้า 25.

จำนวนตามปริมาณน้ำที่สาขารับมาจำหน่ายให้ผู้ใช้น้ำในพื้นที่ความรับผิดชอบของสาขานั้น ๆ
(ตามตารางที่ 4.1)

การวัดผลกำไรในขั้นตอนนี้ จะแสดงให้เห็นว่ากำไรมีความสัมพันธ์เป็นสัดส่วนกับปริมาณน้ำขาย คือขายน้ำได้มากกำไรส่วนเกินควรมากขึ้นด้วย เนื่องจากกำไรส่วนเกินขั้นต้นยังไม่มีส่วนของค่าใช้จ่ายจากการดำเนินงานจำหน่ายน้ำเข้ามาเกี่ยวข้องด้วย แต่อย่างไรก็ตามถ้ากำไรส่วนเกินขั้นต้นมียอดติดลบ จะต้องพิจารณาค้นหาสาเหตุว่าเป็นเพราะต้นทุนค่าน้ำต่อหน่วยที่สาขารับมาจำหน่ายสูงกว่าอัตราค่าน้ำขายต่อหน่วยซึ่งในกรณีนี้ยิ่งขายมากขึ้นเท่าใดจะขาดทุนมากขึ้นเท่านั้น หรือ เป็นผลจากการสูญเสียปริมาณน้ำในระบบการจำหน่ายมากกว่าปริมาณน้ำที่สาขาขายได้ จึงทำให้ได้รายได้จากการขายต่ำกว่าต้นทุนค่าน้ำ สำหรับกรณีหลังนี้ต้องพยายามเพิ่มปริมาณการขายน้ำให้มากขึ้นโดยพยายามลดการสูญเสียให้ต่ำลง เพื่อให้มีรายได้คุ้มกับต้นทุนค่าน้ำทั้งสิ้น ดังนั้นข้อมูลการคำนวณกำไรส่วนเกินขั้นต้น ณ จุดนี้จะให้ประโยชน์อย่างยิ่งในการควบคุมต้นทุนค่าน้ำ: พิจารณากำหนดอัตราราคาค่าขายน้ำตลอดจนพิจารณาถึงอัตราส่วนสูญเสียของน้ำ

2. กำไรส่วนเกินก่อนหักต้นทุนคงที่ (Contribution Margin) คำนวณจากกำไรส่วนเกินขั้นต้นบวกรายได้จากการติดตั้งประปาและรายได้อื่น ๆ หักค่าใช้จ่ายดำเนินงานผันแปรทั้งสิ้นประกอบด้วยรายการต่าง ๆ ดังนี้

2.1 รายได้จากการติดตั้งประปา ได้แก่ รายได้ค่าท่อและจำหน่ายอุปกรณ์รายได้ค่าบริการติดตั้งประปา (รวมทั้งติดตั้งประปาใหม่และติดตั้งประปาซ้ำ) ซึ่งรายได้ในส่วนนี้จะเกิดขึ้นเมื่อผู้ใช้น้ำขอติดตั้งประปาและจะส่งผลให้มีการขยายรายได้จากการจำหน่ายน้ำได้เพิ่มขึ้นอีก (ตามตารางที่ 5.4)

2.2 รายได้อื่น ๆ ได้แก่ รายได้ค่าสมทบก่อสร้างและรายได้ดำเนินการอื่น ๆ ซึ่งไม่รวมรายได้ค่าขายน้ำพิเศษเนื่องจากนำข้อมูลแสดงรวมไว้ในรายได้ที่เกิดจากการขายน้ำตามข้อ 1.1 แล้ว (ตามตารางที่ 5.4)

2.3 ค่าใช้จ่ายดำเนินงานผันแปร ถือเป็นต้นทุนส่วนหนึ่งที่ควบคุมได้โดยผู้จัดการสาขา เนื่องจากการเกิดรายการค่าใช้จ่ายจะเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้บริหารสาขาในการดำเนินงานโดยตรง ประกอบด้วย ค่าใช้จ่ายดำเนินงานผันแปรด้านการจำหน่าย

ตารางที่ 5.4 รายได้จากภารกิจตั้งงบประมาณและรายได้อื่น ๆ แยกตามสาขา

หน่วย : ล้านบาท

หน่วยงาน	รายได้ค่าบริการ ติดตั้งโปรแกรมใหม่ (1)	รายได้ค่าตอบแทน อุปกรณ์ติดตั้งใหม่ (2)	รายได้ค่าบริการ ติดตั้งระบบยาฆ่า ศัตรูพืช (3)	รายได้ค่าตอบแทน อุปกรณ์ติดตั้งซ้ำ (4)	รวมรายได้จาก ภารกิจตั้งงบประมาณ (5) = (1+2+3+4)	รายได้ ค่าสมทบก่อสร้าง (6)	รายได้ ค่าเงินการอื่น ๆ (7)	รวม รายได้อื่น ๆ (8) = (6+7)	รวมรายได้จาก ภารกิจตั้งงบประมาณ และรายได้อื่น ๆ (5)+(8)
1. สำนักงานกอกน้อย	2,829.51	6,276.31	380.02	343.03	9,828.87	5,494.08	316.29	5,810.37	15,639.24
2. สาขาทากสิน	3,561.19	9,408.67	1,154.26	1,603.41	15,727.53	9,879.29	1,180.82	11,060.11	26,787.64
3. สาขาพญาไท	3,281.04	7,244.81	877.33	447.76	11,850.94	5,612.14	335.90	5,948.04	17,798.98
4. สาขานนทบุรี	6,167.63	15,422.52	986.09	938.45	23,494.69	12,979.64	813.55	13,793.19	37,287.88
5. สาขาทุ่งหวาเมธ	1,484.22	3,635.07	482.55	442.74	6,045.36	3,503.37	219.25	3,722.62	9,768. -
6. สาขาแม่น้ำศรี	879.68	2,240.78	552.58	748.64	4,421.68	3,022.49	969.08	3,991.57	8,413.25
7. สาขาพระโขนง	2,309.71	6,678.40	826.45	627.52	10,442.08	8,537.48	882.59	9,520.07	19,962.15
8. สาขาภาษีเจริญ	3,233.69	6,968.29	572.13	347.97	11,122.08	7,424.20	806.83	8,231.03	19,353.11
9. สาขาบางเขน	7,985.79	18,418.62	775.37	484.74	27,664.52	16,714.32	932.98	17,647.30	45,311.82
10. สาขาสหุทวีปปราการ	4,681.35	12,533.82	367.49	302.27	17,885.03	15,398.77	2,204.07	17,603.84	35,488.87
รวม	36,413.81	88,828.19	6,954.27	6,286.53	138,482.80	88,566.78	8,761.36	97,328.14	235,810.94

น้ำ ได้แก่ ค่าส่งเสริมการจัดเก็บ ค่าส่งเสริมการอ่านมาตร ค่าแรงจ้างเหมาบริการปรับปรุงกำลังน้ำ ค่าท่อและอุปกรณ์เพื่อการปรับปรุงกำลังน้ำ ค่าท่อและอุปกรณ์ในการซ่อมท่อรั่วท่อแตก และปรับปรุงที่ตั้งมาตร และค่าใช้จ่ายดำเนินงานผันแปรด้านบริการติดตั้งประปา ได้แก่ ค่าแรงจ้างเหมาบริการต่อใหม่ ค่าท่อและอุปกรณ์เพื่อการจำหน่าย (ตามตารางที่ 4.4)

การคำนวณกำไรส่วนเกินในขั้นนี้ แสดงให้เห็นถึงกำไรที่สาขาสามารถทำได้จากการดำเนินงานโดยตรงทั้งสิ้นเพื่อไว้ชดเชยกับค่าใช้จ่ายดำเนินงานคงที่ของสาขาและค่าใช้จ่ายส่วนที่สาขาได้รับแบ่งสรรจากหน่วยงานอื่นแล้วคงเหลือเป็นกำไรของสาขา ซึ่งข้อมูลกำไรส่วนเกินนี้ สามารถนำไปใช้ประโยชน์ในการประมาณกำไรที่สาขาควรจะได้จากการดำเนินงานในอนาคต เนื่องจากจำนวนค่าใช้จ่ายคงที่จะคงที่อยู่ ณ ระดับกิจกรรมหนึ่ง ไม่เปลี่ยนแปลงตามปริมาณการจำหน่ายน้ำและงานบริการติดตั้งประปา

3. กำไรที่เกิดจากการควบคุมของผู้จัดการสาขา คำนวณจากกำไรส่วนเกินก่อนหักต้นทุนคงที่ (ตามข้อ 2) หัก ค่าใช้จ่ายดำเนินงานคงที่ที่ควบคุมได้โดยผู้จัดการสาขา (ตามตารางที่ 4.6) ซึ่งค่าใช้จ่ายเหล่านี้ได้แก่ ค่าตอบแทนแรงงาน ค่าสวัสดิการ ค่าซ่อมแซม และบำรุงรักษา ค่าเช่าเครื่องถ่ายเอกสาร ค่าใช้สอยดำเนินการอื่น ค่าวัสดุ และหนี้สงสัยจะสูญ

การคำนวณกำไรส่วนที่ผู้จัดการสาขาควบคุมได้ เพื่อแสดงความสามารถของผู้บริหารสาขาในการควบคุมต้นทุนดำเนินงานคงที่ กล่าวคือ สาขาสามารถเพิ่มกำไรขึ้นได้จากการลดต้นทุนดำเนินงานคงที่ในส่วนที่สาขารับผิดชอบ

4. กำไรสุทธิจากการดำเนินงานของสาขา คำนวณจากกำไรที่เกิดจากการควบคุมของผู้จัดการสาขา (ตามข้อ 3) หัก ค่าใช้จ่ายดำเนินงานคงที่ควบคุมไม่ได้โดยผู้จัดการสาขา (ตามตารางที่ 4.6) รายการค่าใช้จ่ายประกอบด้วย

4.1 ค่าใช้จ่ายดำเนินงานคงที่ของสาขา แต่ผู้บริหารสาขาไม่สามารถตัดสินใจในรายการค่าใช้จ่ายนั้นได้ เช่น เงินเดือนผู้จัดการสาขา ค่าเช่า (ส่วนที่เป็นที่ดิน ที่ทำการ เครื่องคอมพิวเตอร์) ค่าจ้างเหมาทำความสะอาด ค่ายามรักษาการณ์ ค่าเสื่อมราคา ทรัพย์สิน และค่าใช้จ่ายตัดจ่าย เป็นต้น

4.2 ค่าใช้จ่ายแบ่งสรรจากหน่วยงานอื่น เป็นค่าใช้จ่ายดำเนินงานของหน่วยงานที่ให้บริการแก่สาขาเพื่ออำนวยความสะดวกในการดำเนินงานของสาขาโดยตรง ซึ่งค่าใช้จ่ายแบ่งสรรนี้ไม่หมายรวมถึง ค่าใช้จ่ายดำเนินงานและบริหารงานทั่วไปของหน่วยงานต่าง ๆ ในสำนักงานใหญ่ด้วย

กำไรสุทธิจากการดำเนินงานของสาขานี้ เป็นกำไรที่สาขาทำได้จากปัจจัยการดำเนินงานภายใต้การบริหารงานของผู้บริหารสาขา

5. กำไรสุทธิ คำนวณจากผลรวมของกำไรสุทธิจากการดำเนินงานของสาขาทั้ง 10 สาขา ขวกรายได้อื่นที่ไม่เกี่ยวกับการดำเนินงานตามปกติ หัก ต้นทุนที่แบ่งสรรไม่ได้ รายการรายได้และค่าใช้จ่าย เหล่านี้ไม่ได้เกิดขึ้นเนื่องจากการดำเนินงานของสาขาโดยตรง ดังนั้นการวัดผลการดำเนินงานของสาขา จะไม่กระจายรายได้และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ นี้ให้แก่สาขา แต่จะแสดงไว้เป็นจำนวนรวมเพื่อประโยชน์ในการแสดงกำไรสุทธิโดยส่วนรวมเท่านั้น

การจัดทำงบกำไรขาดทุนแบบกำไรส่วนเกินของสาขาตามตารางที่ 5.5 แสดงการวัดผลกำไรเป็นขั้น ๆ เพื่อเน้นให้เห็นระดับความสามารถในการทำกำไรได้จากการดำเนินงานในแต่ละขั้นตอน ซึ่งจะให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการควบคุมการดำเนินงานได้ ถูกจุด และในการพิจารณาผลการดำเนินงานของสาขาจะไม่เกิดความเข้าใจผิด เนื่องจากไม่ได้จำแนกข้อมูลทั้งหมด เพื่อแสดงกำไรสุทธิของสาขา ทำให้อธิบายได้ยากว่าทำไมผลการดำเนินงานของสาขาจะต้องถูกวัดด้วยกำไรหลังหักค่าใช้จ่ายทั่ว ๆ ไปทั้งหมดของการประกอบการหลวง ซึ่งผู้จัดการสาขาไม่มีอิทธิพลในการก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายเหล่านั้นด้วย นอกจากนี้ การแสดงงบกำไรขาดทุนของสาขาเป็นแบบกำไรส่วนเกิน ยังสามารถกระจายข้อมูลรายได้ ต้นทุน และค่าใช้จ่ายของสาขา เพื่อคำนวณกำไรที่เกิดจากการดำเนินงานหลักของสาขา 2 ด้านได้แก่ การขายน้ำและการบริการติดตั้งประปาได้สะดวก ซึ่งจะได้อธิบายโดยละเอียดในบทต่อไป

ขั้นตอนที่ 3 การรวบรวมข้อมูลเงินลงทุนในสาขา

วิธีการวัดผลการดำเนินงานของสาขาที่จะทำให้ทราบถึงสมรรถภาพในการหากำไรคือ การเปรียบเทียบกำไรที่ทำได้กับขนาดของเงินลงทุนในสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดรายได้ ดังนั้นควร

จะต้องทำความเข้าใจกับความหมายของเงินลงทุนและขอบเขตของเงินลงทุนในสาขา ก่อนเพื่อ
จะได้รวบรวมข้อมูลนำมาใช้ในการวิเคราะห์ต่อไปได้อย่างถูกต้อง

1. ความหมายของเงินลงทุน

การวิเคราะห์ผลตอบแทนจากเงินลงทุน มีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาได้หลาย
กรณี ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับจุดมุ่งหมายของการวัดผลในด้านใด ดังนั้นเงินลงทุนจึงอาจหมายถึง

1.1 สินทรัพย์รวม การวิเคราะห์ผลตอบแทนของเงินลงทุนในแง่ของสินทรัพย์
รวมทั้งหมดที่มีอยู่ในกิจการ ถือเป็นวิธีการวัดประสิทธิภาพการดำเนินงานที่ดีที่สุดของกิจการ
เพราะเป็นการวัดผลตอบแทนจากสินทรัพย์ทั้งหมดที่มีอยู่ในกิจการ ซึ่งแสดงให้เห็นถึงหน้าที่
และความรับผิดชอบของผู้จัดการในการใช้สินทรัพย์ทุกรายการให้เกิดประโยชน์แก่กิจการเพียงใด
แต่อย่างไรก็ตามการวัดผลตอบแทนในลักษณะนี้ อาจให้ความสนใจเน้นวัดเงินลงทุนเฉพาะบาง
ส่วนก็ได้ คือ วัดผลตอบแทนจากสินทรัพย์ที่ใช้ดำเนินงาน ไม่รวมสินทรัพย์บางส่วนที่มีได้ใช้ในการ
ดำเนินงานตามปกติ ทั้งนี้โดยมีแนวความคิดว่าผู้บริหารไม่ควรถูกต้องรับผิดชอบในการหา
ผลตอบแทนให้กับสินทรัพย์ส่วนที่มีได้นำมาใช้ประโยชน์เพื่อหารายได้โดยตรง แต่แนวความคิดอีก
ลักษณะหนึ่งกลับเห็นว่าเงินลงทุนในสินทรัพย์ที่มากเกินไปจนความจำเป็น ย่อมแสดงให้เห็นถึงการ
ใช้สินทรัพย์นั้นอย่างไม่มีประสิทธิภาพ กรณีเช่นนี้ควรที่จะนำสินทรัพย์ทั้งหมดรวมอยู่ในสินทรัพย์
ดำเนินงานด้วย

1.2 เงินทุนระยะยาว เป็นการวิเคราะห์ผลตอบแทนในหนี้สินระยะยาว
และส่วนของผู้ถือหุ้น ซึ่งผู้ให้ความสนใจวัดผลตอบแทนของเงินลงทุนวิธีการนี้ ได้แก่ เจ้าหนี้
ระยะยาวและผู้ถือหุ้น

1.3 เงินทุนส่วนของผู้ถือหุ้น เป็นการวิเคราะห์ผลตอบแทนจากเงินลงทุน
เฉพาะส่วนของผู้ลงทุนว่าจะได้มากน้อยเพียงใด ซึ่งอัตราส่วนนี้ผู้ใช้ประโยชน์คือ ผู้ถือหุ้น

การวิเคราะห์ผลตอบแทนจากเงินลงทุนตามความหมายดังกล่าวข้างต้น
แสดงให้เห็นว่าจะสามารถพิจารณาเงินลงทุนในแง่การใช้ไปของเงินลงทุน (ด้านสินทรัพย์)
หรือการได้มาของเงินลงทุน (ด้านหนี้สินและทุน) ก็ได้แล้วแต่จุดประสงค์ของการวิเคราะห์

สำหรับการวัดผลการดำเนินงานของสาขา การประมาณครทลวงควรใช้หลักสินทรัพย์จะเหมาะสมกว่า เพราะถ้าหากผู้จัดการของหน่วยงานมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการใช้สินทรัพย์ทุกรายการอย่างสามารถทำได้ดีที่สุดโดยไม่คำนึงถึงการจัดหาเงินแล้วหลักสินทรัพย์รวมจะเป็นหลักเกณฑ์ที่ดีที่สุด แต่ถ้าอำนาจในการสั่งการของผู้บริหารระดับสูงมีอิทธิพลต่อผู้จัดการในการบริหารสินทรัพย์บางประเภทแล้วหลักสินทรัพย์ใช้ดำเนินงานในหน่วยงานจะเป็นวิธีที่ดีที่สุด³

ดังนั้นในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ จึงกำหนดขอบเขตเงินลงทุนในสาขาให้หมายถึง เฉพาะสินทรัพย์ใช้ดำเนินงานในส่วนที่อยู่ในความรับผิดชอบควบคุมของผู้จัดการสาขาเท่านั้น กล่าวคือ อำนาจการตัดสินใจของผู้จัดการสาขาและผู้บริหารของสาขาระดับต่าง ๆ ที่มีต่อขนาดของเงินลงทุนในสินทรัพย์รวมของสาขาย่อมมีผลต่อการดำเนินงานโดยตรงของสาขานั้น

2. ขอบเขตการพิจารณาข้อมูลเงินลงทุนในสาขา

เงินลงทุนของสาขาในแง่สินทรัพย์ใช้ดำเนินงานมีขอบเขตซึ่งเป็นหลักในการพิจารณา ดังนี้

2.1 สินทรัพย์ที่ใช้ประเมินการดำเนินงานของสาขาเพื่อการบริหารงานภายในควรเป็นสินทรัพย์ตามมูลค่าที่ลงทุนแต่แรก คือสินทรัพย์ก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม ด้วยเหตุผลดังนี้⁴

2.1.1 สินทรัพย์เมื่อถูกใช้งานตามเวลาที่ผ่านไป ยังคงสามารถใช้งานต่อไปได้ การคิดค่าเสื่อมราคาแต่ละปีเป็นเพียงการแบ่งสรรต้นทุนของสินทรัพย์เพื่อถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดและนำไปคำนวณในการหากำไรเท่านั้น

³ Charles T. Horngren, Cost Accounting : Amanagesial emphasis, fifth edition 1982, P. 666.

⁴ เพชร ชุมทรัพย์. วิเคราะห์งบการเงิน : หลักและการประยุกต์ (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2528), หน้า 253.

ตารางที่ 5.6 เงินลงทุนในสินทรัพย์ค่าเป็นงานของแต่ละสาขา ณ วันที่ 30 กันยายน 2529

หน่วย : ล้านบาท

รายการ	สาขา	สาขา	สาขา	สาขา	สาขา	สาขา	สาขา	สาขา	สาขา	สาขา	สาขา	สาขา	สาขา
	บางกอกน้อย	ศาลิน	พญาไท	นนทบุรี	ทุ่งมหาเมฆ	แมนศรี	พระโขนง	ภาษีเจริญ	บางเขน	สมุทรปราการ			
เงินสดย่อย	50 -	50 -	50 -	50 -	50 -	50 -	50 -	40 -	50 -	50 -			
ออกที่ค้ำประกันการอุปกรณืรายเดือน	34,723 59	49,667 02	176,315 61	82,192 30	43,885 37	242,718 21	98,048 76	30,107 97	56,626 32	32,041 12			
ออกที่ค้ำคิดตั้งประจำ	57 48	193 12	431 30	491 25	150 12	343 21	1,815 01	34 27	392 53	1,619 59			
หักดู	6,694 07	1,617 59	2,456 03	1,567 03	3,190 87	2,550 49	2,587 65	2,814 53	4,330 55	4,432 56			
รายการรายการหักบัญชี													
- โครงการเพิ่มผู้ใช้น้ำ	1,411 46	25,769 77	-	56,030 53	3,635 57	-	1,561 16	3,806 65	120,766 04	-			
- โครงการลดน้ำเสีย	3,970 79	6,039 51	3,639 95	6,831 85	5,091 56	5,951 73	3,484 72	4,018 61	2,970 15	3,363 49			
มาตรการอื่น	35,011 72	53,554 81	47,966 49	53,470 14	34,376 69	53,639 49	37,340 19	36,239 46	39,668 66	32,090 55			
อาคารและสิ่งก่อสร้าง	1,975 91	467 68	4,541 54	9,288 42	9,951 17	2,150 78	22,388 82	1,711 20	4,116 75	9,968 67			
ครุภัณฑ์	10,408 12	7,739 02	10,184 86	9,964 62	8,746 35	8,913 24	10,658 39	8,400 54	9,811 03	6,169 33			
รวม	84,303 14	145,098 52	245,785 78	219,876 14	109,077 70	316,317 15	177,934 70	87,173 23	238,731 03	89,785 31			



2.1.2 ถ้าสินทรัพย์ที่ใช้เป็นสินทรัพย์สุทธิ ในมีต่อไปสินทรัพย์สุทธิจะลดลง ๗ ทั้ง ๗ ที่กำไรมีต่อไปยังคงเหมือนเดิม อัตราผลตอบแทนจากเงินลงทุนสุทธินี้จะเพิ่มขึ้น ๗ โดยไม่ต้องใช้ความพยายามมากกว่าเดิม ซึ่งอาจทำให้เกิดความเข้าใจผิดได้

2.2 สินทรัพย์รายการใดที่ไม่อาจระบุได้โดยตรงว่าเป็นของสาขาใด เนื่องจากในระบบบัญชีของการประปานครหลวงไม่ได้บันทึกรายการแยกเป็นแต่ละสาขาไว้ แนวทางในการแบ่งแยกสินทรัพย์ดำเนินงาน เป็นเงินลงทุนในแต่ละสาขาในกรณีนี้ จะใช้หลักการแบ่งสรรต้นทุนมาใช้ในการแบ่งสรรสินทรัพย์ด้วย

3. ประเภทของสินทรัพย์ที่จัด เป็น เงินลงทุนในสาขา

รายการสินทรัพย์ที่สาขาใช้ดำเนินงาน ซึ่งจัด เป็นเงินลงทุนในสาขา (ตามตารางที่ 5.6) ประกอบด้วยรายการต่าง ๆ ดังนี้

3.1 เงินสด หมายถึง เฉพาะเงินสดย่อยที่มีไว้ใช้จ่ายเพื่อการดำเนินงานที่จำเป็นเร่งด่วน ซึ่งอยู่ในความรับผิดชอบควบคุมของหน่วยงานต่าง ๆ ในสาขา

สำหรับ เงินสดที่สาขาได้รับจากการดำเนินงานต่าง ๆ ได้แก่ เงินสดรับจากการรับชำระเงินค่าน้ำ การติดตั้งประปา และเงินสดรับอื่น ๆ ในทุกสิ้นวันทำการ สาขาต้องโอนเงินทั้งหมดที่ได้รับภายในวันทำการนั้นให้สำนักงานใหญ่ โดยใช้บริการของธนาคารโอนเงิน เข้าบัญชีเงินฝากธนาคารในนามการประปานครหลวง ดังนั้นเงินสดที่ใช้หมุนเวียนเพื่อการดำเนินงานของสาขาจึงมีเฉพาะ เงินสดย่อยเท่านั้น

3.2 ลูกหนี้ หมายถึง ลูกหนี้ค่าน้ำและค่าบริการอุปกรณ์รายเดือน ลูกหนี้ค่าติดตั้งประปา ซึ่งข้อมูลลูกหนี้นี้จะรวมทั้งลูกหนี้ที่เกิดจากผู้ใช้น้ำปกติของสาขาและผู้ใช้น้ำประเภทราชการและรัฐวิสาหกิจของสำนักงานผู้ใช้น้ำราชการ โดยแบ่งสรรมูลค่าลูกหนี้ประเภทหลังนี้ให้แต่ละสาขาตาม เกณฑ์ปริมาณน้ำขายให้ส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจของสาขานั้น* ทั้งนี้ เพื่อให้ข้อมูลเงินลงทุนในสาขาสัมพันธ์กับรายได้และค่าใช้จ่ายที่ได้รับแบ่งสรรจากสำนักงานผู้ใช้น้ำราชการ

* ตารางที่ 1 แสดงการแบ่งสรรลูกหนี้ของสำนักงานผู้ใช้น้ำราชการให้แต่ละสาขา
ตามภาคผนวก ข., หน้า 185

3.3 พัสดุ หมายถึง วัสดุและอุปกรณ์ที่มีไว้เพื่อการจำหน่ายและสำรองไว้เพื่อการบำรุงรักษาระบบท่อประปา ซึ่งพัสดุในคลังพัสดุสาขาจะอยู่ในความรับผิดชอบ ควบคุมดูแลของส่วนพัสดุสาขา ดังนั้นข้อมูลพัสดุกงเหลือที่จัด เป็น เงินลงทุนในแต่ละสาขาสามารถแยกได้เกือบทุกสาขา ยกเว้นสาขาพระโขนงและสาขาสมุทรปราการ ได้ควบคุมพัสดุไว้ในสถานที่เดียวกัน จึงต้องให้หลักการแบ่งสรรมูลค่าพัสดุกงเหลือให้ 2 สาขาดังกล่าว ตามอัตราส่วนมูลค่าการ เบิกพัสดุใช้งานระหว่างปีจากคลังพัสดุนั้นของแต่ละสาขา*

3.4 ค่าใช้จ่ายรายการตัดบัญชี หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นแล้วส่งผลต่อการดำเนินงานในงวดถัดไป เมื่อเกิดรายการค่าใช้จ่ายประเภทนี้จะสะสมไว้ในบัญชีแล้วตัดจ่ายถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำปี ซึ่งประกอบด้วย

3.4.1 ค่าใช้จ่ายโครงการ เพิ่มผู้ใช้น้ำ ซึ่งเกิดจากการดำเนินงานเพื่อเพิ่มผู้ใช้น้ำของสาขา แต่ในลักษณะการบันทึกข้อมูลเริ่มแรกไม่ได้แยกเป็นของสาขาโดยตรง ดังนั้นต้องใช้หลักการแบ่งสรร โดยแบ่งสรรค่าใช้จ่ายรอตัดบัญชีของโครงการ เพิ่มผู้ใช้น้ำตามอัตราส่วนจำนวนผู้ใช้น้ำจริงที่เพิ่มขึ้นตามโครงการ เพิ่มผู้ใช้น้ำของสาขาต่าง ๆ สำหรับปีงบประมาณ 2528-2529 **

3.4.2 ค่าใช้จ่ายโครงการลดน้ำสูญเสีย ซึ่งเกิดขึ้นเนื่องจากการดำเนินงานของสาขา เพื่อป้องกันปริมาณน้ำสูญเสียในพื้นที่ความรับผิดชอบของสาขาตน ในการบันทึกข้อมูลค่าใช้จ่ายรอตัดบัญชีประเภทนี้ได้แยก เป็นแต่ละสาขาโดยตรง

3.5 มาตรการวัดน้ำ หมายถึง มาตรการวัดน้ำซึ่งติดตั้ง ณ อาคารสถานที่ของ ผู้ใช้น้ำ เพื่อวัดปริมาณน้ำขายให้ผู้ใช้ น้ำ มูลค่ามาตรการวัดน้ำที่ถือเป็น เงินลงทุนในสาขาจะแบ่งสรรตามจำนวนผู้ใช้น้ำ (ทั้งผู้ใช้น้ำปกติของสาขาและผู้ใช้น้ำราชการ-รัฐวิสาหกิจ) ที่อยู่ในพื้นที่

* ตารางที่ 3 แสดงการแบ่งสรรพัสดุกงเหลือให้สาขาพระโขนงและสาขาสมุทรปราการ ตามภาคผนวก ข., หน้า 187

** ตารางที่ 2 แสดงการแบ่งสรรค่าใช้จ่ายรอตัดบัญชีโครงการเพิ่มผู้ใช้น้ำ ตามภาคผนวก ข., หน้า 186

ของสาขานั้น*

3.6 อาคารและสิ่งก่อสร้าง หมายถึง อาคารที่ทำการ และสิ่งก่อสร้างต่าง ๆ ที่ใช้เพื่อการดำเนินงานและอยู่ในความรับผิดชอบของสาขา สำหรับอาคารที่ทำการมีบางสาขาอยู่ร่วมกัน ดังนั้นจะต้องแบ่งสรรมูลค่าอาคารให้แก่สาขาที่ใช้ดำเนินงานร่วมกันตามอัตราส่วนจำนวนพื้นที่ใช้สอยของแต่ละสาขานั้น**

3.7 ครุภัณฑ์ หมายถึง เครื่องมือ เครื่องใช้สำนักงานของหน่วยงานต่าง ๆ ภายในสาขา ซึ่งสามารถแยกข้อมูลค่าครุภัณฑ์ได้ เป็นแต่ละสาขาตามจริง

สำหรับรายการสินทรัพย์อื่น ๆ นอกจากที่กล่าวแล้ว เป็นสินทรัพย์เพื่อการดำเนินงานโดยส่วนรวมทั้งการประสานครหลวง ซึ่งผู้จัดการสาขาไม่มีอำนาจในการบริหารสินทรัพย์นั้นโดยตรง ดังนั้นจึงไม่จัด เป็นสินทรัพย์ดำเนินงานที่ถือเป็น เงินลงทุนในสาขาด้วย

ขั้นตอนที่ 4 วิเคราะห์ความสามารถในการหากำไรของสาขา

แนวทางวิเคราะห์ความสามารถในการหากำไรของสาขา จะพิจารณาจากรายการในงบกำไรขาดทุน ตามตารางที่ 5.5 เพื่อหาผลตอบแทนที่มีส่วนสัมพันธ์กับกำไรของแต่ละสาขา แยกการวิเคราะห์เป็น 2 ประเด็น คือ

1. ผลการดำเนินงานของสาขา
2. อัตราผลตอบแทนจาก เงินลงทุนในสินทรัพย์ใช้ดำเนินงานของสาขา

1. ผลการดำเนินงานของสาขา เป็นการวิเคราะห์ความสามารถในการหากำไรของสาขาที่มีต่อรายได้ และสะท้อนให้เห็นถึงประสิทธิภาพในการควบคุมค่าใช้จ่าย การวิเคราะห์ผลการดำเนินงาน เพื่อแสดงประสิทธิภาพในการดำเนินงานของสาขาที่สำคัญคือ

$$1.1 \text{ อัตรากำไรส่วน เกินขั้นต้นต่อรายได้} = \frac{\text{กำไรส่วน เกินขั้นต้น}}{\text{รายได้จากการขายน้ำ}}$$

* ตารางที่ 5 แสดงการแบ่งสรรมูลค่ามาตรฐานน้ำ ตามภาคผนวก ข., หน้า 189

** ตารางที่ 4 แสดงการแบ่งสรรมูลค่าอาคารที่ทำการของบางสาขา ตาม

ตารางที่ 5.7 วิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไรของสาขา

หน่วย : ล้านบาท

รายการ	สาขา	สาขา	สาขา	สาขา	สาขา	สาขา	สาขา	สาขา	สาขา	สาขา	สาขา	สาขา	สาขา	สาขา
	นางกอกน้อย	ศาลิน	พญาไท	นนทบุรี	ทุ่งหาบเขย	แม่ศรี	พระโขนง	ภาษีเจริญ	บางเขน	สมุทรปราการ				
1. รายได้จากการขายน้ำ	185,859 30	281,195 69	479,036 84	284,937 67	225,360 31	773,826 88	337,184 59	186,743 99	203,783 50	157,246 03				
2. รายได้จากการคิดค่าเช่าและรายได้อื่น ๆ	15,639 24	26,787 64	17,798 98	37,287 88	9,768 -	8,413 25	19,962 15	19,353 11	45,311 82	35,488 87				
3. รายได้จากการขายและบริการ (1+2)	201,598 54	307,983 33	496,835 82	322,225 55	235,128 31	782,240 13	357,146 74	206,097 10	249,095 32	192,734 90				
4. กำไรส่วนเกินขั้นต้น	88,152 38	133,043 79	222,307 58	121,213 90	101,233 37	404,470 04	156,211 25	86,090 95	55,272 20	65,026 78				
5. กำไรสุทธิจากการดำเนินงาน	51,208 58	90,938 35	161,637 67	74,676 98	62,887 62	340,031 87	108,882 61	52,547 85	49,167 71	36,710 12				
6. สินทรัพย์ใช้ค่าเป็นงาน	94,303 14	145,098 52	245,765 78	219,876 14	109,077 70	316,317 15	177,934 70	87,173 23	238,731 03	89,735 31				
วิเคราะห์อัตราความสามารถในการทำกำไรของสาขา														
ก. อัตรากำไรส่วนเกินขั้นต้นต่อรายได้ (4 ÷ 1)	47.40%	47.31%	46.41%	42.54%	44.82%	52.27%	46.33%	47.17%	41.84%	41.95%				
ข. อัตรากำไรสุทธิต่อรายได้ (5÷3)	25.40%	29.53%	32.53%	23.18%	26.79%	43.47%	30.45%	25.50%	19.74%	19.05%				
ค. อัตราหมุนเวียนของสินทรัพย์ใช้ค่าเป็นงาน (3÷6)	2.14 ครั้ง	2.12 ครั้ง	2.02 ครั้ง	1.47 ครั้ง	2.16 ครั้ง	2.47 ครั้ง	2.01 ครั้ง	2.36 ครั้ง	1.04 ครั้ง	2.15 ครั้ง				
ง. อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ใช้ค่าเป็นงาน (ข×ค)	54.36%	62.60%	65.71%	34.07%	57.87%	107.37%	61.28%	60.18%	20.53%	40.96%				

อัตราส่วนนี้แสดงความสามารถในการทำกำไรขั้นแปรจากการขายน้ำ
ซึ่งเป็นงานบริการหลักที่ก่อให้เกิดรายได้แก่สาขา

$$1.2 \text{ อัตรากำไรสุทธิต่อรายได้} = \frac{\text{กำไรสุทธิจากการดำเนินงาน}}{\text{รายได้จากการขายและบริการ}}$$

อัตราส่วนนี้ใช้วัดความสามารถจากการดำเนินงานของสาขา ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงผลของต้นทุนค่าน้ำและค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งสิ้นของสาขารวมทั้งค่าใช้จ่ายดำเนินงานคงที่ที่ควบคุมไม่ได้โดยผู้จัดการสาขาที่มีต่อรายได้ทั้งสิ้นที่สาขาทำได้ (รายได้จากการขายและบริการ = รายได้จากการขายน้ำ + รายได้ค่าติดตั้งประปา + รายได้อื่น ๆ ของสาขา)

2. อัตราผลตอบแทนจากเงินลงทุนในสินทรัพย์ดำเนินงานของสาขา เป็นการวิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไรของสาขาที่ทำได้จากสินทรัพย์ใช้ดำเนินงานให้เกิดประโยชน์ที่สุด ซึ่งการทำกำไรได้ของแต่ละสาขาจะแตกต่างกัน เนื่องจากระดับเงินลงทุนในสินทรัพย์แต่ละประเภทของสาขาแตกต่างกัน การบริหารเงินลงทุนในสินทรัพย์ดำเนินงานให้อยู่ในระดับที่เหมาะสมจะช่วยให้สาขาได้ผลตอบแทน เป็นกำไรสูงสุดในระยะยาวด้วย วิธีการคำนวณอัตราผลตอบแทนจากเงินลงทุน ดังนี้

$$\text{อัตราผลตอบแทนจากเงินลงทุนในสาขา} = \frac{\text{กำไรสุทธิจากการดำเนินงานของสาขา}}{\text{สินทรัพย์ใช้ดำเนินงานของสาขา}}$$

$$\text{หรือ} = \frac{\text{กำไรสุทธิจากการดำเนินงานของสาขา}}{\text{รายได้จากการขายและบริการ}} \times \frac{\text{รายได้จากการขายและบริการ}}{\text{สินทรัพย์ใช้ดำเนินงานของสาขา}}$$

$$\text{หรือ} = \text{อัตรากำไรสุทธิต่อรายได้} \times \text{อัตราหมุนเวียนของสินทรัพย์ใช้ดำเนินงานของสาขา}$$

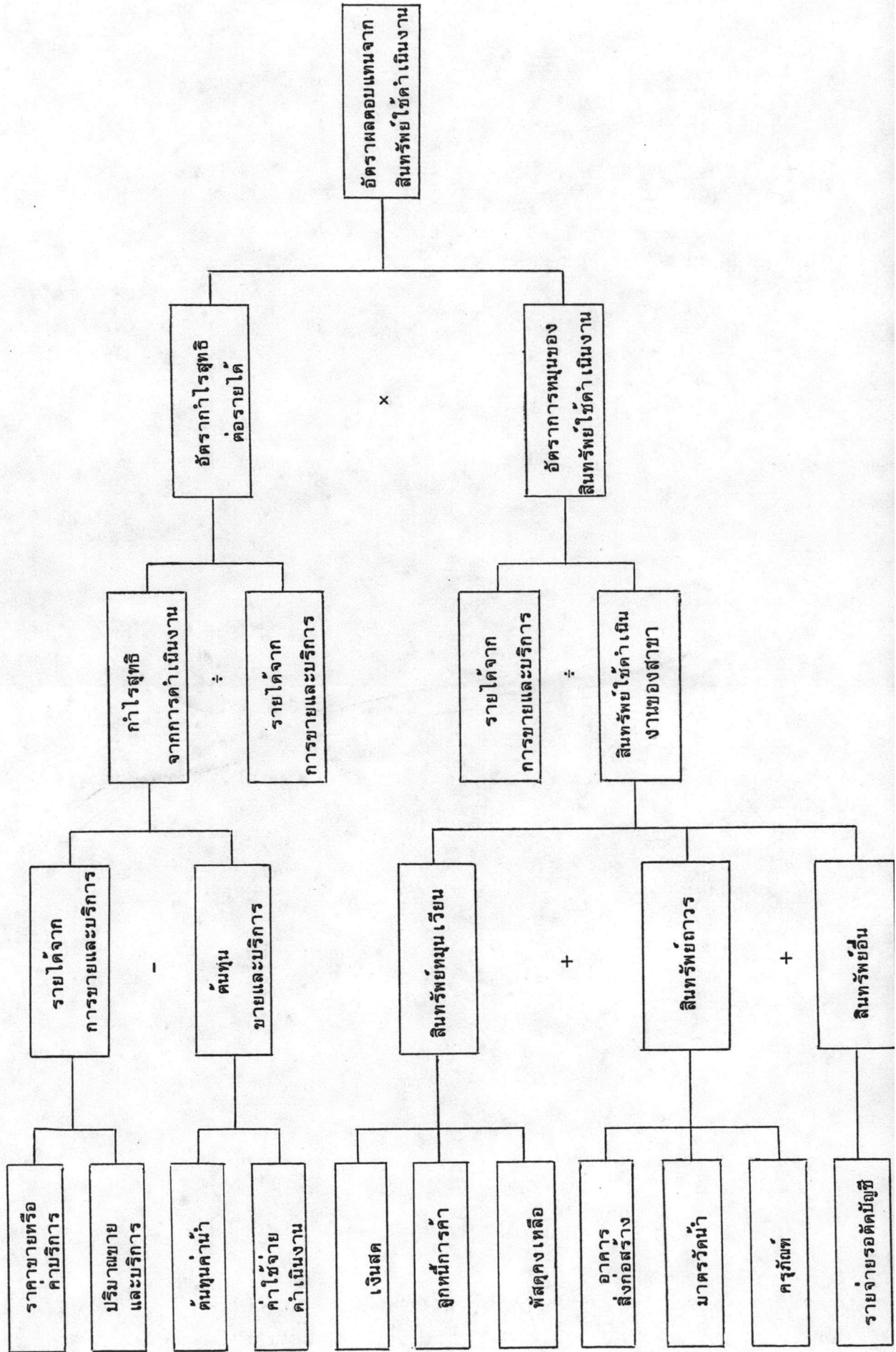
จากข้อมูลตามตารางที่ 5.5 และ 5.6 แสดงการวิเคราะห์อัตราความสามารถในการทำกำไรตามวิธีการดังกล่าวทั้ง 2 วิธีในตารางที่ 5.7 ซึ่งจะเห็นได้ว่าสาขาแต่ละสาขามีความสามารถในการทำกำไรได้จากการใช้เงินลงทุนจัดหาสินทรัพย์เพื่อดำเนินงานแตกต่างกัน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความสามารถในเชิงจัดการของผู้บริหารในระดับสาขาในการใช้เงินลงทุนในสินทรัพย์ให้เหมาะสมกับปัจจัยดำเนินงานที่มีผลกระทบต่อรายได้และค่าใช้จ่ายของสาขา

ปัจจัยดำเนินงานต่าง ๆ ได้แก่ อาณาเขตพื้นที่ความรับผิดชอบของสาขา จำนวนและประเภทของผู้ใช้น้ำ ฐานะทางเศรษฐกิจของผู้ใช้น้ำซึ่งเกี่ยวข้องกับความหนาแน่นและพฤติกรรมการใช้ น้ำของผู้ใช้น้ำ ดังนั้นการประเมินประสิทธิภาพในการดำเนินงานของสาขาแต่เพียงกำไรที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติของแต่ละสาขายังไม่เป็นการเพียงพอ ซึ่งพิจารณาได้จากตัวอย่าง แสดงข้อมูลการดำเนินงาน เปรียบเทียบของ 2 สาขา คือ สาขาทุ่งมหาเมฆ กับสาขานนทบุรี ดังนี้

ข้อมูลการดำเนินงาน	สาขา ทุ่งมหาเมฆ (1)	สาขา นนทบุรี (2)	ผลต่าง (1) สูง (ต่ำ) กว่า (2)	
กำไรสุทธิจากการดำเนินงานของสาขา	62,987.62	74,676.98	(11,689.36)	พันบาท
อัตรากำไรส่วนเกินขั้นต้นต่อรายได้	44.92	42.54	2.38	%
อัตรากำไรสุทธิต่อรายได้	26.79	23.18	3.61	%
อัตราหมุนเวียนของสินทรัพย์ใช้ดำเนินงาน	2.16	1.47	0.69	ครั้ง
อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ใช้ดำเนินงาน	57.87	34.07	23.80	%

จากข้อมูลการดำเนินงานของ 2 สาขาเปรียบเทียบข้างต้น จะเห็นได้ว่าสาขา ทุ่งมหาเมฆมีกำไรสุทธิจากการดำเนินงานทั้งสิ้นต่ำกว่าสาขานนทบุรี แต่มีความสามารถในการทำกำไรจากเงินลงทุนในสินทรัพย์ใช้ดำเนินงานสูงกว่าสาขานนทบุรีถึง 23.80 % ซึ่งเมื่อพิจารณาในรายละเอียดจะพบว่า สาขาทุ่งมหาเมฆมีความสามารถในการทำกำไรจากค่าขายน้ำต่อรายได้ค่าน้ำมากกว่าสาขานนทบุรี 2.38 % และส่งผลให้มีอัตรากำไรสุทธิต่อรายได้จากการดำเนินงานทั้งสิ้นที่สูงกว่าอีก 3.61% ประกอบกับการบริหาร เงินลงทุนของสาขา ทุ่งมหาเมฆให้เกิดประโยชน์ทำกำไรให้สาขาเพิ่มขึ้นเร็วกว่าสาขานนทบุรีอีก 0.69 ครั้ง ผลการวิเคราะห์นี้จึงย่อมแสดงให้เห็นว่าผลการดำเนินงานโดยส่วนรวมของสาขาทุ่งมหาเมฆมีประสิทธิภาพดีกว่าสาขานนทบุรี

ภาพประกอบแสดงการวิเคราะห์ความสามารถในการหักกำไรของสาขา



ตารางที่ 5.8 วิเคราะห์อัตราส่วนค่าเป็นงานของแต่ละสาขา

หน่วย : พันบาท

รายการ	รวม		สาขามางกอกน้อย		สาขาศากสิน		สาขาพญาไท	
	จำนวนเงิน	%	จำนวนเงิน	%	จำนวนเงิน	%	จำนวนเงิน	%
1. รายได้จากการขายและบริการ	3,351,085	74	201,598	54	307,983	33	496,835	82
2. ต้นทุนขายและบริการ :-								
2.1 ต้นทุนค่าน้ำ	1,650,252	58	97,806	92	148,151	90	256,729	26
2.2 ค่าใช้จ่ายค่าเป็นงานสิ้นแพร	155,202	57	9,720	82	15,824	20	17,174	14
2.3 ค่าใช้จ่ายค่าเป็นงานคงที่ควบคุมได้โดยผู้จัดการ	326,309	24	28,841	34	34,689	59	39,584	81
2.4 ค่าใช้จ่ายค่าเป็นงานคงที่ควบคุมไม่ได้โดยผู้จัดการ	190,531	99	14,020	88	18,379	29	21,709	94
รวมต้นทุนขายและบริการ	2,322,296	38	150,389	96	217,044	98	335,198	15
3. อัตราส่วนค่าเป็นงาน								
- ต้นทุนขายและบริการต่อรายได้จากการขายและ บริการ (2 ÷ 1)		69.30		74.60		70.47		67.47

ตารางที่ 5.8 (ต่อ)

หน่วย : พันบาท

รายการ	สาขานนท์รี		สาขาทุ่งมหาเมฆ		สาขาแมนส์รี		สาขาพระโขนง	
	จำนวนเงิน	%	จำนวนเงิน	%	จำนวนเงิน	%	จำนวนเงิน	%
1. รายได้จากการขายและบริการ	322,225	55	235,128	31	782,240	13	357,146	74
2. ต้นทุนขายและบริการ :-								
2.1 ต้นทุนค่าน้ำ	163,723	77	124,126	94	369,356	84	180,973	34
2.2 ค่าใช้จ่ายค่าเป็นงานหันแม่	23,920	17	7,470	23	6,005	53	12,344	01
2.3 ค่าใช้จ่ายค่าเป็นงานคงที่ควบคุมได้โดยผู้จัดการ	34,401	48	27,945	05	43,866	97	36,143	52
2.4 ค่าใช้จ่ายค่าเป็นงานคงที่ควบคุมไม่ได้โดยผู้จัดการ	25,503	15	12,598	47	22,978	92	18,803	26
รวมต้นทุนขายและบริการ	247,548	57	172,140	69	442,208	26	248,264	13
3. อัตราล้วนค่าเป็นงาน								
- ต้นทุนขายและบริการต่อรายได้จากการขายและบริการ (2 ÷ 1)		76.82		79.21		56.53		69.51

ตารางที่ 5.8 (ต่อ)

หน่วย : พันบาท

รายการ	สาขาภาษีเจริญ		สาขาบางเขน		สาขาสหุทธิปราการ	
	จำนวนเงิน	%	จำนวนเงิน	%	จำนวนเงิน	%
1. รายได้จากการขายและบริการ	206,097	10	249,095	32	192,734	90
2. ต้นทุนขายและบริการ : -						
2.1 ต้นทุนค่าน้ำ	98,653	04	118,511	30	92,219	27
2.2 ค่าใช้จ่ายค่าเป็นงานค้นแม่	11,867	75	29,525	10	21,350	62
2.3 ค่าใช้จ่ายค่าเป็นงานคงที่ควบคุมได้โดยผู้จัดการ	28,246	81	27,738	79	24,850	88
2.4 ค่าใช้จ่ายค่าเป็นงานคงที่ควบคุมไม่ได้โดยผู้จัดการ	14,781	65	24,152	42	17,604	01
รวมต้นทุนขายและบริการ	153,549	25	199,927	61	156,024	78
3. อัตรากำไรส่วนค่าเป็นงาน						
- ต้นทุนขายและบริการต่อรายได้จากการขายและ						
บริการ (2 ÷ 1)		74.50		80.26		80.95

ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความสามารถในการทำกำไรของสาขา ทั้งในแง่อัตรา กำไรสุทธิต่อรายได้จากการดำเนินงาน และอัตราผลตอบแทนจากเงินลงทุน สามารถอธิบาย ด้วยภาพประกอบตามแผนภูมิที่ 5.1 ซึ่งการดำเนินงานใดที่มีผลต่อรายได้ขายน้ำ ค่าติดตั้ง ปรระปา ต้นทุนค่าน้ำ ต้นทุนดำเนินงานต่าง ๆ และเงินลงทุนในสินทรัพย์ที่สาขาใช้ดำเนินงานย่อม เป็นปัจจัยที่จะทำให้มีการ เพิ่มขึ้นหรือลดลงของความสามารถในการทำกำไรของสาขา ด้วย ดังนั้นผู้บริหารของสาขาทุกระดับจึงต้องควบคุมการดำเนินงานและบริหาร เงินลงทุนด้วยความระมัดระวังทุกด้าน เพื่อก่อให้เกิดกำไร เพิ่มขึ้นในระยะยาวต่อไป

ขั้นตอนที่ 5 คำนวณอัตราส่วนประกอบ เพื่อแสดงการดำเนินงานของสาขา

การคำนวณอัตราส่วนในขั้นตอนนี้ เป็นการวิเคราะห์ข้อมูลต้นทุนดำเนินงานของสาขา เพื่อแสดงความสามารถในการควบคุมการดำเนินงานของสาขาที่มีผลต่อการทำกำไรได้

1. อัตราส่วนดำเนินงาน (Operating Ratio) เป็นอัตราส่วนแสดงความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนขายและบริการต่อรายได้จากการขายและบริการ ซึ่งต้นทุนดังกล่าว ประกอบด้วย ต้นทุนค่าน้ำ และค่าใช้จ่ายดำเนินงานทั้งสิ้นของสาขารวมกัน เมื่อเปรียบเทียบกับรายได้ทั้งสิ้นของสาขาแล้ว ถ้าอัตราส่วนนี้ยิ่งสูงแสดงให้ทราบว่า การควบคุมต้นทุนดำเนินงานของสาขาไม่น่าพอใจ ควรจะต้องพิจารณารายละเอียดประกอบต้นทุนดำเนินงานแต่ละประเภทต่อไป สำหรับการวิเคราะห์ในส่วนนี้จะพิจารณาข้อมูลต้นทุนดำเนินงานโดยส่วนรวม เพื่อให้เห็นประเด็นสำคัญในการควบคุมต้นทุน เท่านั้น ซึ่งพิจารณาได้จากข้อมูลการวิเคราะห์ตามตารางที่ 5.8 โดยแสดงความสามารถของผู้บริหารสาขาในการควบคุมต้นทุนขายและบริการแตกต่างกัน ถ้าจะเปรียบเทียบข้อมูลระหว่างสาขา ควรจะพิจารณาจากสาขาที่มีปัจจัยการดำเนินงานใกล้เคียงกัน ก็จะทำให้เห็นถึงความแตกต่างในการควบคุมต้นทุนดำเนินงานได้ชัดเจนยิ่งขึ้น ดังตัวอย่างเปรียบเทียบระหว่างสาขาพระโขนงกับสาขาสมุทรปราการ ดังนี้



	สาขา พระโขนง (1)	สาขา สมุทรปราการ (2)	ผลต่าง (1) สูง (ต่ำ) กว่า (2)
<u>ข้อมูลต้นทุนดำเนินงาน</u>			
1. อัตราส่วนต้นทุนขายและบริการ : รายได้			
จากการขายและบริการ	69.51%	80.95%	(11.44%)
2. รายละเอียดประกอบต้นทุนขายและบริการ			
- ต้นทุนค่าน้ำ	72.90%	59.11%	13.79%
- ค่าใช้จ่ายดำเนินงานพันแปร	4.97%	13.68%	(8.71%)
- ค่าใช้จ่ายดำเนินงานคงที่ควบคุมได้โดย ผู้จัดการสาขา	14.56%	15.93%	(1.37%)
- ค่าใช้จ่ายดำเนินงานคงที่ควบคุมไม่ได้ โดยผู้จัดการสาขา	7.57%	11.28%	(3.71%)
รวมต้นทุนขายและบริการ	100.00%	100.00%	
<u>ข้อมูลปัจจัยการดำเนินงาน</u>			
1. พื้นที่ให้บริการ (ตร.กม.)	45	39	6
2. จำนวนผู้ใช้น้ำ (ราย)	57,263	49,205	8,058
3. จำนวนพนักงาน (คน)	270	232	38
4. ความหนาแน่นของผู้ใช้น้ำ : พื้นที่ให้ บริการ (ราย : ตร.กม.)	1,273	1,261	12
	1,273	1,261	12
5. สัดส่วนความรับผิดชอบของ			
พนักงาน : พื้นที่ให้บริการ (คน:ตร.กม.)	0.17	0.17	-
พนักงาน : จำนวนผู้ใช้น้ำ (คน : ราย)	212	212	-

จากข้อมูลเปรียบเทียบดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่าสาขาพระโขนงสามารถควบคุมต้นทุนดำเนินงานทั้งสิ้นได้ต่ำกว่าสาขาสมุทรปราการ ทั้ง ๆ ที่มีปัจจัยการดำเนินงานที่ไม่แตกต่างกันมาก เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบจากโครงสร้างที่ประกอบเป็นต้นทุนดำเนินงานของสาขา จะเห็นว่า ต้นทุนส่วนใหญ่ของสาขาพระโขนงจะเป็นต้นทุนค่าน้ำ ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ของสาขาพระโขนงอยู่ในอัตราส่วนที่ต่ำกว่าสาขาสมุทรปราการ ซึ่งจะส่งผลทำรายได้ให้สาขาพระโขนงมากกว่าสาขาสมุทรปราการ ทั้ง ๆ ที่มีปัจจัยเอื้ออำนวยการดำเนินงานเท่ากัน ดังนั้นผลการควบคุมต้นทุนโดยส่วนรวมของสาขาพระโขนงย่อมมีประสิทธิภาพดีกว่าสาขาสมุทรปราการ

ข้อมูลวิเคราะห์อัตราส่วนดำเนินงานของสาขานอกจากใช้พิจารณาเปรียบเทียบระหว่างสาขาที่อยู่ในกลุ่มปัจจัยการดำเนินงานเดียวกันแล้ว ยังสามารถใช้ข้อมูลดังกล่าวนี้เปรียบเทียบการดำเนินงานกับงวดถัดไปได้หลายปี เพื่อพิจารณาแนวโน้มของการดำเนินงานในสาขาว่าดีขึ้นหรือลดลงอย่างไร แต่ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ใช้ข้อมูลวิเคราะห์เพียงปีเดียว จึงไม่ได้แสดงข้อมูลเปรียบเทียบให้เห็นแนวโน้มในการดำเนินงานของแต่ละสาขาไว้ด้วย

2. อัตราส่วนมูลค่าเพิ่ม จะแสดงผลการดำเนินงานของสาขาในแง่การเพิ่มผลได้จากการใช้ทรัพยากรทุกชนิด คือ พนักงาน เงินทุน และเครื่องมือเครื่องใช้ต่าง ๆ เพื่อเอื้ออำนวยต่อการดำเนินงานของสาขา วิธีการหาอัตรามูลค่าเพิ่ม คำนวณได้ดังนี้

$$\text{อัตราส่วนมูลค่าเพิ่ม} = \frac{\text{กำไรสุทธิจากการดำเนินงานของสาขา}}{\text{มูลค่าเพิ่ม}} \times 100$$

มูลค่าเพิ่ม หมายถึง ผลต่างระหว่างรายได้จากการขายและบริการ ซึ่งเป็นรายได้รวมทั้งสิ้นของสาขา หัก ต้นทุนค่าน้ำและค่าใช้จ่ายดำเนินงานที่สาขาได้จ่ายเป็นต้นทุนเงินเพื่อการดำเนินงานโดยตรงของสาขา

ดังนั้นค่าใช้จ่ายดำเนินงานที่จ่ายเป็นต้นทุนจะไม่รวมรายการสินทรัพย์ที่คำนวณตัดเป็นรายจ่ายประจำงวด ได้แก่ หนี้สงสัยจะสูญ ค่าเสื่อมราคา และค่าใช้จ่ายตัดจ่าย และไม่หมายรวมถึงค่าใช้จ่ายที่สาขาได้รับแบ่งสรรจากหน่วยงานอื่นด้วย เนื่องจากเป็นรายการที่มีได้จ่ายเป็นต้นทุนที่เกิดจากสาขาโดยตรง

ตารางที่ 5.9 อัตราส่วนมูลค่าเพิ่มของแต่ละสาขา

หน่วย : ล้านบาท

สาขา	รายได้ จากการขายและ บริการ (1)	ต้นทุนค่า ใช้จ่าย (2)	ต้นทุนค่าบริการ (3)			มูลค่าเพิ่ม (4)=(1)-(2)+(3)	กำไรสุทธิ จากการ ดำเนินงาน (5)	อัตราส่วน มูลค่าเพิ่ม (คิดเป็น ร้อยละ) (5)÷(4)
			ค่าใช้จ่าย ดำเนินงาน สิ้นปี (3.1)	ค่า ใช้จ่าย ดำเนินงาน คงที่ (3.2)	รวม (3)=(3.1+3.2)			
1. สาขามงกตน้อย	201,598 54	97,806 92	9,720 82	33,368 76	43,109 58	60,682 04	51,208 58	84.39
2. สาขาศากสิน	307,983 33	148,151 90	15,824 20	41,178 56	57,002 76	102,828 67	90,938 35	88.44
3. สาขาพญาไท	486,835 82	256,729 26	17,174 14	46,011 43	63,185 57	176,920 99	161,637 67	91.36
4. สาขานนทบุรี	322,225 55	163,723 77	23,920 17	40,416 78	64,336 95	84,164 83	74,676 98	79.30
5. สาขาทุ่งทานตะวัน	235,128 31	124,126 94	7,470 23	32,372 01	39,842 24	71,159 13	62,987 62	88.52
6. สาขาแมนศรี	782,240 13	369,356 84	6,005 53	53,290 93	59,296 46	353,566 83	340,031 87	96.17
7. สาขาพระโขนง	357,146 74	180,973 34	12,344 01	35,650 93	47,994 94	128,178 46	108,882 61	84.95
8. สาขาภาษีเจริญ	206,097 10	96,653 04	11,867 75	33,332 38	45,200 14	62,243 92	52,547 85	84.42
9. สาขามางenta	249,095 32	118,511 30	29,525 10	32,180 53	61,705 63	68,878 39	49,167 71	71.38
10. สาขาสหภาพราชการ	192,734 90	92,219 27	21,350 62	28,795 17	50,145 79	50,369 84	36,710 12	72.88
รวม	3,351,085 74	1,650,252 58	155,202 57	376,617 49	531,820 06	1,169,013 10	1,028,789 36	88.01

* หมายเหตุ ค่าใช้จ่ายดำเนินงานคงที่ ในที่นี้หมายถึง ค่าใช้จ่ายเป็นค่าเงิน

ข้อมูลการวิเคราะห์อัตราส่วนมูลค่าเพิ่มของแต่ละสาขาตามวิธีดังกล่าว แสดงในตารางที่ 5.9 ซึ่งจะเห็นได้ว่าแต่ละสาขาสามารถเพิ่มผลได้จากการดำเนินงานแตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับความพยายามของพนักงานและความสามารถของผู้บริหารสาขาแต่ละสาขาอย่างแท้จริงที่จะประสานการดำเนินงานให้เกิดประโยชน์โดยส่วนรวมแก่สาขาของตนได้ดีที่สุด

การวิเคราะห์ข้อมูลอัตราส่วนมูลค่าเพิ่ม สามารถนำไปใช้เปรียบเทียบกับผลการดำเนินงานของงวดต่อ ๆ ไปได้เช่นเดียวกับอัตราส่วนดำเนินงานดังกล่าวแล้ว

ประโยชน์ในการวิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไรของสาขา

การวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อแสดงความสามารถในการทำกำไรของสาขาดังกล่าว เป็นเครื่องมือวัดผลการดำเนินงานของสาขา ซึ่งให้ประโยชน์ที่สำคัญ 2 ประการ คือ

1. ชี้ให้เห็นความมีประสิทธิภาพในการบริหารงานของสาขาแตกต่างกันคือ การควบคุมต้นทุนดำเนินงาน การเพิ่มความสามารถในการหารายได้ และการจัดสรรเงินลงทุนในสินทรัพย์ใช้ดำเนินงานอย่างเหมาะสม ซึ่งถ้าบริหารสิ่งเหล่านี้ได้อย่างเหมาะสมสอดคล้องกับงานบริการขายน้ำและติดตั้งประปาแล้วก็จะทำให้สาขามีกำไรเพียงพอหรือมากกว่าต้นทุนของเงินลงทุนในสาขานั้น ดังนั้นผู้จัดการสาขาและเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานสามารถใช้ประโยชน์จากการวิเคราะห์ข้อมูลดังกล่าวเพื่อชี้ให้เห็นแนวทางที่ต้องมีการควบคุมการดำเนินงานในแต่ละระดับ ความรับผิดชอบทุกด้านอย่างรอบคอบ โดยจะต้องคำนึงถึงผลตอบแทนในระยะยาวที่จะเกิดขึ้นด้วย

2. ใช้เป็นเครื่องมือคาดคะเนกำไร คือ ผู้บริหารสาขาสามารถใช้ประโยชน์จากความสัมพันธ์ของข้อมูลระหว่างกำไรกับเงินลงทุนในสาขาทั้งอดีตและปัจจุบันเพื่อเป็นพื้นฐานในการเสริมสร้างความนึกคิดในการวางแผนการดำเนินงานในอนาคตของสาขา โดยสามารถประมาณสินทรัพย์ใช้ดำเนินงาน กำหนดผลที่คาดว่าจะได้รับจากการขยายงานเข้าสู่ผู้ใช้ น้ำแต่ละกลุ่ม และประมาณค่าใช้จ่ายที่จะเกิดขึ้น เพื่อคาดคะเนผลกำไรที่ควรจะเป็นไปได้

การรายงานผลการวิเคราะห์

ข้อมูลทางบัญชีที่นำมาใช้ในการวิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไรของสาขา จะเกี่ยวข้องกับบัญชีต้นทุนโดยตรง ซึ่งต้องรับผิดชอบจัดทำเป็นรายงานภายในเสนอให้

ผู้จัดการสาขาและผู้บริหารระดับสูงที่ควบคุมการดำเนินงานของสาขาได้รับทราบ เป็น
ประจำอย่างสม่ำเสมอและทันเวลา เพื่อผู้บริหารแต่ละระดับจะได้ติดตามความเคลื่อนไหว
และสั่งการได้ทันเหตุการณ์หรือสนับสนุนงานให้สาขาก้าวรุดหน้าต่อไป ซึ่งการจัดทำรายงาน
อาจจัดทำเป็นประจำทุกเดือน และรายไตรมาสหรือรายปี เพื่อเปรียบเทียบความสามารถใน
การดำเนินงานของงวดปัจจุบันกับงวดที่แล้วว่าดีขึ้นหรือลดลงได้ด้วย