

บทที่ 12

ต้นทุนที่มีความหมายและการตัดสินใจ

การตัดสินใจแก้ปัญหาของฝ่ายบริหารมีมากมายหลายเรื่องด้วยกัน เช่น การยกเลิกหรือเพิ่มผลิตภัณฑ์ การกำหนดราคา การเลือกซื้อเครื่องจักร, การขายผลิตภัณฑ์ หรือผลิตต่อแล้วขาย, การผลิตอะไหล่เองหรือซื้ออะไรหลังจากบุคคลภายนอก การตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้นมีปัจจัยในการพิจารณาโดยเฉพาะ อย่างไรก็ตามมีวิธีการทั่วไปที่ช่วยฝ่ายบริหารในการตัดสินใจอย่างฉลาดในสถานการณ์ต่าง ๆ วิธีการทั่วไปที่กล่าวถึงนี้ คือ “วิธีต้นทุนที่มีความหมาย” หมายถึง ความสามารถในการแยกแยะข้อมูลที่มีความสำคัญออกจากข้อมูลที่ไม่มีความสำคัญจะเป็นสิ่งสำคัญที่ช่วยในการตัดสินใจอย่างฉลาด

การศึกษาในบทนี้ เราจะยังไม่สนใจในเรื่องเงินตรามีค่าตามเวลาและเรื่องของภาษีเงินได้ และจะสนใจในเรื่องการตัดสินใจในปัญหาระยะสั้นหรือปัญหาเฉพาะหน้าของการบริหาร

ปัจจัยเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณ

ปัญหาของข้อมูลสามารถแยกพิจารณาอย่างกว้าง ๆ ได้ 2 ทาง คือ เชิงคุณภาพและเชิงปริมาณ ปัจจัยเชิงคุณภาพคือข้อมูล ซึ่งไม่อาจคำนวณออกมาในรูปเงินตราและไม่แม่นยำเพียงพอที่จะบอกจำนวนเงินที่แน่นอนได้ ตัวอย่างเช่น ผู้บริหารอาจต้องตัดสินใจไม่ติดตั้งเครื่องจักรใหม่ที่สามารถประหยัดหรือลดคนงานจำนวนมาก เมื่อการตัดสินใจนั้นจะได้รับการคัดค้านจากสหภาพแรงงาน หรือผู้บริหารอาจปฏิเสธ การผลิตอะไหล่เองแม้ว่าต้นทุนการผลิตอะไหล่เองจะต่ำกว่าการซื้อจากบุคคลภายนอก อันเนื่องจากบริษัทจำเป็นต้องพึ่งพาวัตถุดิบชนิดอื่นจากแหล่งวัตถุดิบเดียวกันสำหรับสินค้าชนิดอื่น

สำหรับปัจจัยเชิงปริมาณคือข้อมูลที่สามารถคำนวณออกมาในรูปเงินตรา ตัวอย่างเช่น ต้นทุนของวัตถุดิบระหว่างทางเลือกต่าง ๆ นักบัญชี, นักสถิติ, พยายามที่จะคำนวณปัจจัยต่าง ๆ ที่ใช้ในการตัดสินใจออกมาในรูปเงินตรา ทั้งนี้เพื่อลดปัจจัยเชิงคุณภาพที่จะต้องนำมาใช้ในการตัดสินใจ

ความแม่นยำและความมีความหมาย

นักบัญชีมีบทบาทที่สำคัญในขบวนการแก้ปัญหา แต่ไม่ใช่ผู้ตัดสินใจ แต่ในฐานะเป็นผู้รวบรวมและรายงานข้อมูลที่มีความหมาย รายงานของนักบัญชีจะต้องประกอบด้วยข้อมูลที่ถูกต้อง ตัวเลขที่วัดปริมาณที่มีความสำคัญต่อการตัดสินใจ ผู้บริหารหลายคนต้องการให้นักบัญชีเสนอข้อแนะนำเกี่ยวกับการตัดสินใจที่ถูกต้อง แม้ว่า การตัดสินใจขั้นสุดท้ายจะเป็นภาระของผู้บริหารก็ตาม

นักบัญชีต้องระลึกลงถึงความแตกต่างระหว่างความแม่นยำ (accurate) และความมีความหมาย (relevant) โดยแท้จริงแล้วข้อมูลควรจะแม่นยำและมีความหมาย อย่างไรก็ตาม ข้อมูลตัวเลขอาจแม่นยำแต่ไม่มีความหมาย หรือไม่แม่นยำแต่มีความหมาย ตัวอย่างเช่น เงินเดือนประธานบริษัทเท่ากับ 100,000 บาทต่อปี แม่นยำแต่อาจไม่มีความหมาย นั่นคือไม่มีความสำคัญต่อการตัดสินใจว่า ควรจะผลิตอะไหล่เองหรือซื้ออะไหล่จากบุคคลภายนอก

ความหมายของคำว่า “ความมีความหมาย” ซึ่งเป็นแนวความคิดที่สำคัญของการตัดสินใจ การแก้ปัญหาเป็นเรื่องของการตัดสินใจ—การเลือกระหว่างทางเลือกหลาย ๆ ทาง ทางเลือกทั้งหลายที่มีอยู่เป็นผลจากการค้นหาอย่างมีระบบหรือไม่มีระบบซึ่งใช้เวลา และผ่านขบวนการการกลั่นกรอง ซึ่งอาจจะดำเนินการโดยคณะบุคคลของบริษัท เช่น วิศวกร, นักบัญชี, และฝ่ายบริหารของบริษัท

บทบาทของนักบัญชีในการแก้ปัญหาเกี่ยวข้องในฐานะเป็นผู้ชำนาญการวิเคราะห์ต้นทุน ความรับผิดชอบก็คือ ฝ่ายบริหารได้ข้อเสนอหรือ แนวทางที่เป็นข้อมูลที่มีความหมายข้อมูลซึ่งจะนำไปสู่การตัดสินใจที่ดีที่สุด

ถ้าพิจารณาถึงขบวนการในการตัดสินใจ เมื่อมีทางเลือก 2 ทาง หรือมากกว่า ทางเลือกเหล่านี้จะถูกนำมาเปรียบเทียบ การตัดสินใจอยู่บนพื้นฐานความแตกต่างของผลกระทบต่อการทำงานในอนาคตของทางเลือกเหล่านี้ คำถามที่สำคัญคือ ทางเลือกเหล่านี้มีความแตกต่างอะไรบ้าง นักบัญชีจะเป็นผู้เสนอข้อมูลของทางเลือกเหล่านั้น และข้อมูลที่มีความหมายที่จะช่วยตอบคำถามของการเลือกระหว่างทางเลือกก็คือ (1) เป็นข้อมูลที่คาดไว้ในอนาคต (expected future data) และ (2) เป็นข้อมูลที่แตกต่างระหว่างทางเลือก (differ between alternatives)

แนวความคิดข้างต้นสามารถอธิบายได้ว่า ข้อมูลในอดีตไม่มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับการตัดสินใจ ข้อมูลในอดีตมีประโยชน์ เพียงว่าช่วยในการคาดการณ์, ทำนาย, การประมาณ, ในตัวมันเองแล้วไม่มีความหมาย เพราะว่าไม่ใช่ข้อมูลที่คาดหวังไว้ในอนาคตที่ผู้บริหารใช้ในการตัดสินใจ การตัดสินใจเกี่ยวข้องกับอนาคต ไม่มีใครสามารถเปลี่ยนสิ่งซึ่งได้เกิดขึ้นแล้ว ต้นทุนในอดีต

ทั้งสิ้นลดความหมายไป トラบไคที่การตัดสินใจเกี่ยวข้องกับปัจจุบันหรืออนาคต

ในระหว่างข้อมูลที่คาดไว้ในอนาคต ข้อมูลที่แตกต่างกันระหว่างทางเลือกต่าง ๆ เท่านั้นที่มีความหมาย ข้อมูลที่ไม่มีมีความหมายก็คือข้อมูลที่ไม่ว่าจะก่อให้เกิดความแตกต่างระหว่างทางเลือก ตัวอย่างเช่น ถ้าเงินเดือนผู้จัดการแผนกเท่ากันไม่ว่าจะเก็บสินค้าไว้เป็นจำนวนเท่าไร เช่นนี้เงินเดือนผู้จัดการแผนกจะไม่มีมีความหมายต่อการเลือกผลิตภัณฑ์

ตัวอย่างข้างล่างนี้จะช่วยสรุปให้เห็นความจำเป็นของข้อมูลที่แตกต่างกันสำหรับการวิเคราะห์ต้นทุนในการตัดสินใจ เช่น สมมติว่า โดยปกติเราจะเติมแก๊สรถยนต์ที่สถานีบริการแห่งใดแห่งหนึ่งใน 2 แห่งที่อยู่ระหว่างทางกลับบ้าน สมมติว่าเราทราบราคาสถานีบริการแห่งหนึ่งขายแก๊สในราคาลิตรละ 5.80 บาท อีกแห่งหนึ่งในราคา 5.40 บาท ดังนั้นในการเลือกเติมแก๊สรถยนต์ สมมติว่าราคาข้างต้นตามที่ทราบมานั้นไม่เปลี่ยนแปลง ต้นทุนที่มีความหมายคือ 5.80 บาท หรือ 5.40 บาท ต้นทุนในอนาคตที่แตกต่างระหว่างทางเลือกเราใช้ประสบการณ์ในอดีต (สังเกตราคาเมื่อวานนี้) มาทำนายราคาในวันนี้ ต้นทุนที่มีความหมายมิใช่ที่เราได้จ่ายอะไรในอดีต แต่อะไรที่เราคาดว่าจะต้องจ่ายเมื่อเราเข้าไปในสถานีบริการต้นทุน ลักษณะนี้บรรลู่วัตถุประสงค์ คือ

- (1) ต้นทุนที่คาดไว้ในอนาคต
- (2) แตกต่างกันระหว่างทางเลือก

สมมติต่อไปว่า เรากำลังคิดที่จะเปลี่ยนน้ำมันหล่อลื่นเครื่องยนต์ ราคาเมื่อเร็ว ๆ นี้สำหรับสถานีบริการแต่ละแห่งเท่ากับ 90 บาท และราคา 90 บาทนี้เป็นราคาที่เราคาดว่าจะต้องจ่ายต้นทุนในอนาคตที่คาดไว้เช่นนี้ไม่มีมีความหมาย เพราะราคา 90 บาทนี้เหมือนกันไม่ว่าจะเปลี่ยนที่สถานีบริการแห่งไหน จะเห็นว่าไม่บรรลู่วัตถุประสงค์ ข้อที่ 2

ตัวอย่างที่จะอธิบายต่อไปจะเห็นถึงวัตถุประสงค์ 2 ข้อที่กล่าวข้างต้น โรงงานผลิตสินค้าแห่งหนึ่งกำลังตัดสินใจซื้อลูมิเนียมแทนทองแดงสำหรับทำตะเกียงตั้งโต๊ะ ต้นทุนของวัตถุดิบทางตรงจะลดลงจาก 6 บาทเหลือเพียง 4 บาท การวิเคราะห์ข้างต้นดังกล่าวโดยย่อ ๆ ได้ :

	อลูมิเนียม	ทองแดง	ผลต่าง
วัตถุดิบทางตรง	4	6	2

ต้นทุนทองแดงที่ใช้ในการเปรียบเทียบมาจากต้นทุนในอดีต แต่อย่างไรก็ตามเป็นต้นทุนที่มีความหมายในการวิเคราะห์ ทั้งคู่เป็นต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต

สมมติต่อไปว่า ต้นทุนแรงงานทางตรงในการผลิต 1 หน่วย คงเดิมไม่ว่าจะใช้วัตถุดิบอะไร คือ 14 บาท ข้อมูลต้นทุนแรงงานทางตรงนี้ไม่มีมีความหมายต่อการตัดสินใจ เพราะว่าไม่แตกต่างกัน

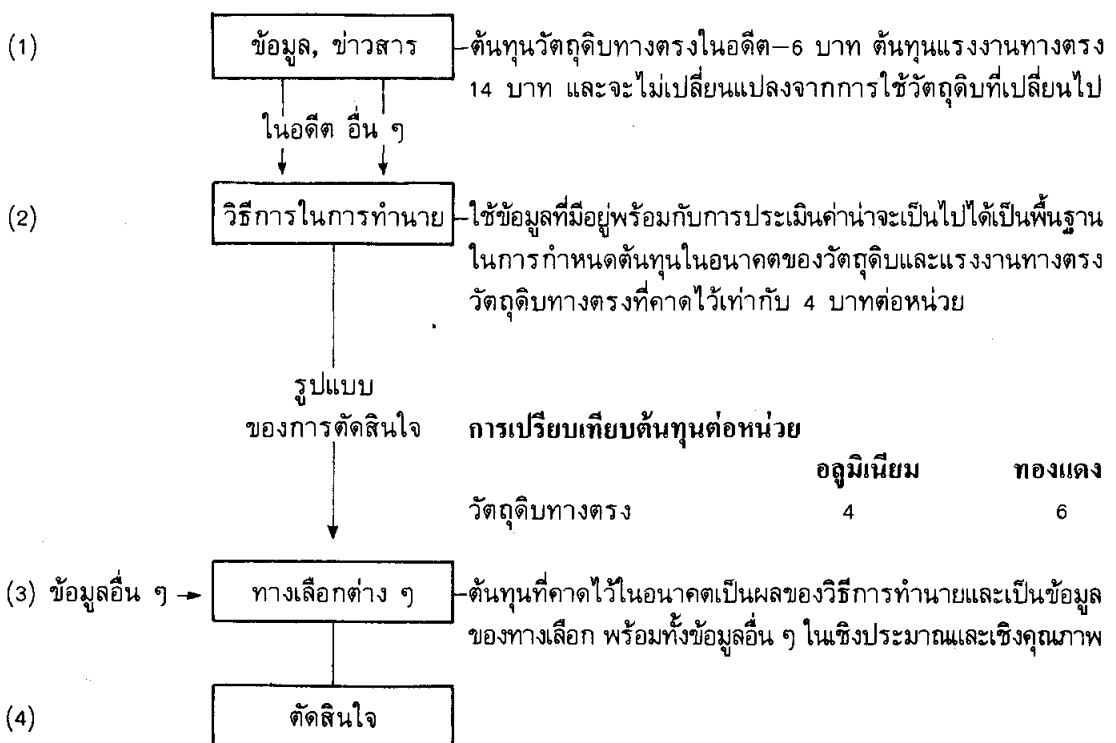
ระหว่างทางเลือกทั้งสอง ดังนั้น เราสามารถตัดต้นทุนแรงงานทางตรงออกจากการเปรียบเทียบ แต่อย่างไรก็ตามบริษัทหลายแห่ง ยังนิยมนำเอาการเปรียบเทียบข้างต้นรวมเข้าไว้ในการวิเคราะห์ โดยมีลักษณะดังนี้

	อูมิเนียม	ทองแดง	ผลต่าง
วัตถุดิบทางตรง	4	6	2
แรงงานทางตรง	14	14	—

รายการที่ไม่มีความหมายข้างต้นเมื่อรวมเข้าไว้ในการวิเคราะห์ก็ไม่ก่อให้เกิดผลร้ายแรงใด ๆ แต่รายการที่กระจ่างชัด ควรจะเป็นรายการที่รวมเฉพาะรายการที่มีความหมายในการตัดสินใจเท่านั้น

ขบวนการในการตัดสินใจ

ภาพ 12-1 ขบวนการในการตัดสินใจ และบทบาทของข้อมูล



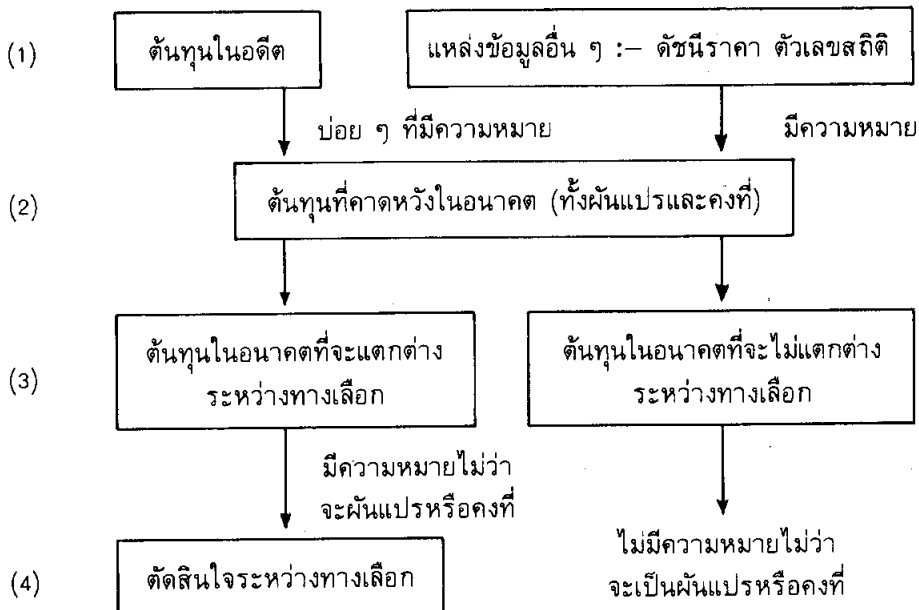
ภาพ 12-1 แสดงขบวนการตัดสินใจ ตามตัวอย่างที่กล่าวข้างต้น ขบวนการตัดสินใจ เริ่มต้นด้วยการมีข้อมูลข่าวสาร ข้อมูลข่าวสารที่เกิดขึ้นในอดีตคือ ข้อมูลการผลิตตะเกียงตั้งโต๊ะ ว่า ต้นทุนของการใช้ทองแดงในการผลิตตะเกียงตั้งโต๊ะ 1 ชิ้น เท่ากับ 6 บาท และต้นทุนค่าแรงงานทางตรง เท่ากับ 14 บาท ข้อมูลในอดีตเหล่านี้ประมวลกับข้อมูล ข่าวสารอื่น ๆ และนำมาประเมินค่า และกำหนด ต้นทุนการผลิตตะเกียงตั้งโต๊ะได้ว่า

ในการผลิตตะเกียงตั้งโต๊ะ มีทางเลือก 2 ทาง คือ

	การใช้ลูมิเนียม	และการใช้ทองแดง
ต้นทุนวัตถุดิบ	4 บาท	6 บาท

ต้นทุนแรงงานทางตรง 14 บาท ไม่ว่าจะผลิตโดยใช้ลูมิเนียมหรือทองแดง ข้อมูลต้นทุน แรงงานทางตรง 14 บาท จะไม่มีผลกระทบต่อตัดสินใจ ข้อมูลเพียง 4 บาท และ 6 บาท เพียงพอ ต่อการตัดสินใจระหว่างทางเลือกทั้ง 2 คือ การหันมาใช้ลูมิเนียมแทนการใช้ทองแดง

ภาพ 12-2 สรุปความหมายของต้นทุนที่มีความหมาย



ภาพ 12-2 ข้างต้นสรุปความสัมพันธ์ระหว่างข้อมูลที่มีความหมาย และไม่มี ความหมาย และรูปแบบของการตัดสินใจ จะสังเกตเห็นว่าต้นทุนในอดีตมักจะถูกใช้เป็นแนวทางในการทำนายโดยตัวมันเองไม่มีความหมายต่อการตัดสินใจ แนวความคิดข้างต้นที่กล่าวมามีความสำคัญสำหรับ การศึกษาบทนี้

การวิเคราะห์และการตัดสินใจ

ในหัวข้อต่อไปนี้จะศึกษาการวิเคราะห์เพื่อการตัดสินใจ โดยเฉพาะในปัญหาระยะสั้นหรือ ปัญหาเฉพาะหน้าของผู้บริหารในกรณีต่าง ๆ ดังนี้

- (1) การผลิตต่อหรือขาย
- (2) การยกเลิกหรือเพิ่มสายผลิตภัณฑ์, แผนก, เขตการขาย
- (3) การยอมรับคำสั่งซื้อกับกำลังการผลิตที่มีอยู่
- (4) การผลิตเองหรือซื้อผลิตภัณฑ์
- (5) ปัญหาเรื่องการกำหนดราคาผลิตภัณฑ์ โดยเฉพาะในเรื่องราคาของคำสั่งซื้อพิเศษ
- (6) การซื้อเครื่องจักรใหม่ทดแทนเครื่องจักรเก่า

(1) การผลิตต่อหรือขาย

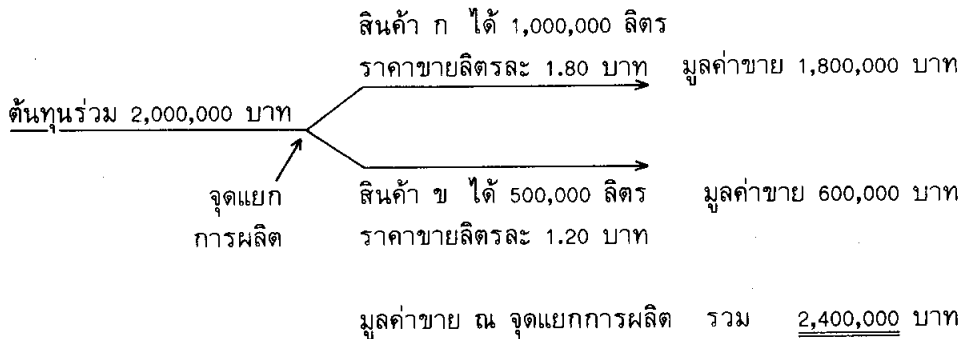
การตัดสินใจเรื่องการผลิตต่อหรือขายเกิดขึ้นในกรณีของผลิตภัณฑ์ร่วม กล่าวคือ ผลิตภัณฑ์ร่วม หมายถึง ขบวนการผลิตซึ่งเมื่อผลิตอย่างต่อเนื่องและดำเนินมาถึงจุดหนึ่งจะได้ผลิตภัณฑ์ สองชนิดหรือมากกว่า ณ จุดที่ได้ผลิตภัณฑ์มากกว่า 1 ชนิดนี้ เรียกว่าจุดแยกการผลิต (split-off point) ผลิตภัณฑ์ที่ได้ ณ จุดนี้นำออกขายได้ทันทีหรือนำเข้าขบวนการผลิตต่อไปอีก และได้ ผลิตภัณฑ์ใหม่ออกมา

ปัญหาจึงมักเกิดขึ้นกับผู้บริหารว่า ผลิตภัณฑ์ที่ได้ ณ จุดแยกการผลิตนี้ควรจะขายทันที หรือควรจะผลิตต่อแล้วจึงขาย ก่อนที่จะศึกษาถึงวิธีการในการตัดสินใจในกรณีเช่นนี้ จะต้องทำความเข้าใจกับคำศัพท์ในทางบัญชีก่อน คือต้นทุนผลิตภัณฑ์ร่วม

ต้นทุนผลิตภัณฑ์ร่วม (Joint Product Cost) เป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์หลายชนิดซึ่งผลิตโดย ขบวนการผลิตเดียวกัน ตัวอย่างเช่น ผลิตภัณฑ์เคมี, ผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียม, เหมืองถ่านหิน โรงงาน ฟอกหนัง โรงงานสบู่ และผลิตภัณฑ์แก๊ส เป็นต้น ซึ่งผลิตภัณฑ์หลายชนิดที่ได้นี้มีมูลค่าขายสูง ปัญหาในทางบัญชีของผลิตภัณฑ์ร่วมก็คือวิธีการในการปันส่วนต้นทุนร่วมที่เกิดขึ้นในขบวนการผลิต เดียวกันนี้ให้กับผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด วิธีการปันส่วนต้นทุนร่วมนี้มีอยู่หลายวิธีด้วยกัน โดยทั่วไปแล้ว นิยมปันส่วนต้นทุนร่วมโดยสัมพันธ์กับมูลค่าขายของผลิตภัณฑ์นั้น ๆ

ตัวอย่างสมมติว่า โรงงานปิโตรเลียมแห่งหนึ่งผลิตสินค้า 2 ชนิด คือ ก และ ข
ผลิตภัณฑ์ 2 ชนิดมีขบวนการผลิตเริ่มต้นร่วมกัน ดังข้อมูลภาพ 12-3

ภาพ 12-3



ปัญหาในทางบัญชีเกิดขึ้นว่า สินค้า ก และสินค้า ข ที่ผลิตได้ควรรับภาระต้นทุน
รวม 2,000,000 บาท นี้อย่างไร

วิธีมูลค่าขายคำนวณได้ว่า

$$\begin{aligned} \text{สินค้า ก รับผิดชอบต้นทุนรวม} &= 2,000,000 \times \frac{1,800,000}{2,400,000} \\ &= 1,500,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$

$$\text{ต้นทุนสินค้า ก ลิตรละ} = 1.50 \text{ บาท}$$

$$\begin{aligned} \text{สินค้า ข รับผิดชอบต้นทุนรวม} &= 2,000,000 \times \frac{600,000}{2,400,000} \\ &= 500,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$

$$\text{ต้นทุนสินค้า ข ลิตรละ} = 1 \text{ บาท}$$

ข้อมูลข้างต้นมีเพิ่มเติมว่า สมมติว่า ผลิตภัณฑ์ ข จำนวน 500,000 ลิตร สามารถผลิตต่อ
แล้วขายเป็นน้ำมันออกเทนสูง โดยมีต้นทุนในการผลิตและจำหน่ายเพิ่มขึ้นในราคาลิตรละ
1.60 บาท ราคาขายของน้ำมันออกเทนสูงนี้จะขายได้ในราคาลิตรละ 3.20 บาท ผลิตภัณฑ์ ก
ขาย ณ จุดแยกนี้ ปัญหาของการตัดสินใจคือ ผลิตภัณฑ์ ข ควรจะขาย ณ จุดแยกการผลิตในราคา
ลิตรละ 1.20 บาท หรือควรจะผลิตต่อเป็นออกเทนสูงและขายในราคาลิตรละ 3.20 บาท

ในการตัดสินใจเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ ข นี้ ต้นทุนผลิตภัณฑ์รวม 2,000,000 บาท และวิธีการ
ปันส่วนต้นทุนรวมในทางบัญชี จะไม่มีความหมายต่อการตัดสินใจ เนื่องจากต้นทุนรวม
2,000,000 บาทเป็นต้นทุนที่ได้เกิดขึ้นแล้ว ณ จุดแยกนี้ เป็นต้นทุนในอดีต วิธีการตัดสินใจที่นำ
มาใช้ก็คือ พิจารณาข้อมูลที่จะเกิดขึ้นในอนาคต และแตกต่างระหว่างทางเลือก

ทางเลือกที่เกิดขึ้นคือ ขาย ณ จุดแยก หรือผลิตต่อแล้วจึงขาย ดังภาพ 12-4

ภาพ 12-4 การตัดสินใจระหว่างทางเลือก

	ขาย ณ จุดแยก	ผลิตต่อแล้วจึงขาย	ผลต่างหรือส่วนเพิ่ม
รายได้	600,000	1,600,000	1,000,000 บาท
ต้นทุนที่เกิดขึ้นหลังจุดแยก	—	800,000	800,000 บาท
รายได้สุทธิ	<u>600,000</u>	<u>800,000</u>	<u>200,000 บาท</u>

โดยสรุปแล้ว บริษัทจะได้รายได้ที่ดีกว่าเมื่อผลิตต่อแล้วจึงขาย คือจะมีรายได้สุทธิ 800,000 บาท ขณะที่ขาย ณ จุดแยกจะให้รายได้สุทธิเพียง 600,000 บาท

จุดสำคัญ 2 จุดที่ควรได้รับความสนใจคือ

(1) วิธีการปันส่วนต้นทุนร่วมจะไม่กระทบกระเทือนต่อการตัดสินใจ การปันส่วนต้นทุนร่วมมีประโยชน์เฉพาะต่อการตีราคาสินค้าคงเหลือในทางบัญชีเท่านั้น ไม่เพียงแต่วิธีการปันส่วนจะไม่มี ความหมาย แต่ยังก่อให้เกิดการหลงผิดได้ ถ้าสมมติปันส่วนต้นทุนร่วม 2,000,000 บาท ตามจำนวน ลิตรที่ผลิตได้ คือ ผลิตได้สินค้า ก และสินค้า ข รวม 1,500,000 ลิตรแล้ว จะได้ราคาต้นทุนของ สินค้า ก และสินค้า ข ในราคาลิตรละ 1.33 บาท ($2,000,000 \div 1,500,000$) แสดงว่าสินค้า ข จะ ปรากฏผลขาดทุน ณ จุดแยกการผลิตนี้ลิตรละ .13 บาททันที (ราคาขายลิตรละ 1.20 บาท - ต้นทุนตามการปันส่วนลิตรละ 1.33 บาท) หรือถ้าวิธีการปันส่วนตามมูลค่าขายที่กล่าวมาแล้ว สินค้า ข จะปรากฏผลกำไร ณ จุดแยกการผลิตนี้ลิตรละ .20 บาท (ราคาขายลิตรละ 1.20 บาท - ต้นทุนการปันส่วนลิตรละ 1 บาท) ดังนั้นจะเห็นได้ชัดว่า ความสามารถในการหำกำไรของ สินค้าทั้ง 2 ชนิดขึ้นอยู่กับวิธีการปันส่วนต้นทุนร่วม ซึ่งแท้จริงแล้วไม่อาจปันส่วนได้ ทั้งนี้เพราะว่า การผลิตตามขบวนการที่เกิดขึ้นจะต้องได้ทั้งสินค้า ก และ ข ร่วมกัน จะผลิตสินค้าใดสินค้าหนึ่ง ไม่ได้

นอกจากนี้แล้ว ขบวนการการตัดสินใจระหว่างทางเลือกต้นทุนร่วมที่เกิดขึ้นเป็นต้นทุนในอดีตที่ได้เกิดขึ้นมาแล้ว และไม่ว่าจะเลือกทางเลือกใด ข้อมูลต้นทุนร่วมถือว่าเกิดขึ้นทั้ง 2 ทางเลือก

(2) วิธีการในการวิเคราะห์อย่างง่าย ๆ เพื่อการตัดสินใจในกรณีเช่นนี้ก็อาจพิจารณา เฉพาะผลต่างหรือส่วนเพิ่ม (ภาพ 12-4 คอลัมน์ 3) กล่าวคือ ถ้าผลิตต่อแล้วขายจะให้รายได้ เพิ่มขึ้น 1,000,000 บาท และมีต้นทุนเพิ่มขึ้นจากการผลิตต่ออีก 800,000 บาท ให้กำไรส่วนเพิ่ม

200,000 บาท หมายความว่า ทางเลือกของการผลิตต่อแล้วจึงขายจะให้กำไรเพิ่มขึ้นจากการขาย ณ จุดแยกอยู่ 200,000 บาท วิธีการวิเคราะห์นี้เรียกว่า การวิเคราะห์ส่วนเพิ่ม หรือวิธีต้นทุนส่วนเพิ่มนั่นเอง (incremental costs, differential costs) การวิเคราะห์วิธีส่วนเพิ่มสรุปได้ดังภาพ 12-5

ภาพ 12-5 การวิเคราะห์วิธีส่วนเพิ่ม

รายได้ส่วนเพิ่ม (3.20-1.20) = 2 บาท × 500,000 ลิตร	= 1,000,000 บาท
ต้นทุนส่วนเพิ่ม (1.60 บาท × 500,000 ลิตร)	= <u>800,000</u> บาท
กำไรส่วนเพิ่ม (2.00-1.60) = .40 บาท × 500,000 ลิตร	= <u>200,000</u> บาท

(2) การยกเลิกหรือเพิ่มผลิตภัณฑ์ (แผนก)

ในกรณีที่กิจการทำการผลิตหรือขายผลิตภัณฑ์หลายชนิดอาจประสบปัญหาเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์บางชนิดขายได้กำไรน้อยหรือขาดทุน ซึ่งทำให้ผู้บริหารเห็นว่าผลิตภัณฑ์นั้น ๆ เป็นสาเหตุของกำไรสุทธิของกิจการลดลง และนำไปสู่การพิจารณาตัดสินใจยกเลิกการผลิตหรือขายผลิตภัณฑ์นั้น ๆ

ในการพิจารณายกเลิกหรือไม่นั้น ผู้บริหารจำเป็นต้องพิจารณาผลกระทบต่อผลิตภัณฑ์ที่เหลืออยู่ ซึ่งผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ ที่มีอยู่อาจมีความสัมพันธ์ร่วมกันทั้งในด้านของการขายและในด้านของต้นทุนร่วมกัน ซึ่งผู้บริหารจำเป็นต้องคำนึงถึงก่อนการพิจารณาตัดสินใจ

ตัวอย่างข้างล่างนี้สมมติว่า ห้างสรรพสินค้าแห่งหนึ่ง มีแผนกสินค้าอยู่ทั้งหมด 3 แผนกด้วยกัน คือ แผนกขายของชำ แผนกสินค้าทั่วไป และแผนกขายยา ฝ่ายบริหารกำลังพิจารณาที่จะยกเลิกแผนกขายของชำซึ่งมีผลขาดทุนมาโดยตลอด งบกำไรขาดทุนประจำปีปรากฏดังนี้

(พันบาท)	แผนก			
	ยอดรวม	ของชำ	สินค้าทั่วไป	ยา
ยอดขาย	1,900	1,000	800	100
ต้นทุนผันแปร	<u>1,420</u>	<u>800</u>	<u>560</u>	<u>60</u>
กำไรส่วนเกิน	<u>480</u> (25%)	<u>200</u> (20%)	<u>240</u> (30%)	<u>40</u> (40%)
ต้นทุนคงที่ (เงินเดือน, ค่าเสื่อมราคา, ค่าเบี้ยประกัน)				
เฉพาะแผนก*	265	150	100	15
ร่วมปันส่วน**	<u>180</u>	<u>60</u>	<u>100</u>	<u>20</u>
รวมต้นทุนคงที่	<u>445</u>	<u>210</u>	<u>200</u>	<u>35</u>
กำไรสุทธิ	<u>35</u>	<u>(10)</u>	<u>40</u>	<u>5</u>

สมมติว่า ทางเลือกคือ คงแผนกขายของชำ หรือยกเลิกแผนกขายของชำ สมมติต่อไปอีกว่า ทรัพย์สินทั้งสิ้นที่ลงทุน จะไม่ถูกกระทบกระเทือนโดยการตัดสินใจและสถานที่ของแผนกขายของชำไม่ได้ถูกนำไปใช้ประโยชน์อื่น ๆ เช่นนี้ จะเลือกทางเลือกใด

งบกำไรขาดทุน (หน่วยพันบาท)	(1)	(2)	(1)–(2)
	คงแผนก	ยกเลิก	ผลต่าง
ยอดขาย	1,900	900	1,000
ต้นทุนผันแปร	<u>1,420</u>	<u>620</u>	<u>800</u>
กำไรส่วนเกิน	480	280	200
ต้นทุนคงที่เฉพาะแผนก	<u>265</u>	<u>115</u>	<u>150</u>
กำไรก่อนหักต้นทุนร่วม	<u>215</u>	<u>165</u>	<u>50</u>
ต้นทุนร่วม	<u>180</u>	<u>180</u>	
กำไรสุทธิ	<u>35</u>	<u>(15)</u>	

* ต้นทุนเฉพาะที่สามารถหลีกเลี่ยงได้ถ้ายกเลิกแผนกนั้น ๆ เช่น เงินเดือนพนักงานประจำแผนก, เงินเดือนผู้จัดการแผนก ฯลฯ

** ต้นทุนที่เกิดขึ้นร่วมกันในทุกแผนก เช่น เงินเดือนผู้จัดการทั่วไป, ค่าเบี้ยประกันอาคาร, ค่าเสื่อมราคา, ค่าขาย ฯลฯ

ข้อมูลจากการพิจารณาทางเลือกข้างต้น ทางเลือกของการคงแผนกขายของชำ หมายความว่า ห้างสรรพสินค้าแห่งนี้ยังคงมีแผนกสินค้าทั้ง 3 แผนก ข้อมูลตัวเลขจึงเป็นข้อมูลของ ตัวเลขรวม 3 แผนกด้วยกัน ทางเลือกของการยกเลิกแผนกขายของชำคือ ทางเลือกที่เหลือเพียง 2 แผนกไว้ คือ แผนกสินค้าทั่วไป และแผนกยา ข้อมูลตัวเลขจึงเป็นข้อมูลตัวเลขรวมของ 2 แผนก เท่านั้น

การวิเคราะห์ข้างต้นจะเห็นว่า

(1) ถ้าคงแผนกของชำไว้กำไรสุทธิ 35,000 บาท ในขณะที่ถ้ายกเลิกแผนกของชำ สถานการณ์จะยิ่งเลวร้ายลง คือ จะประสบภาวะขาดทุน 15,000 บาท กำไรสุทธิลดลงจากเดิม 50,000 บาท ข้อสังเกตจากการเปรียบเทียบข้างต้นนั้นคือ (1) ต้นทุนร่วม 180,000 บาท จะยังคงเดิม ไม่ว่าจะเลือกทางเลือกใด ต้นทุนร่วม เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นร่วมกันในทุกแผนก และจะไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ หรือลดต้นทุนนั้น ๆ ได้ แม้ว่าจะมีการยกเลิกแผนกงานใดแผนกงานหนึ่ง เช่น ค่าเบี้ย ประกันภัยอาคาร, เงินเดือนพนักงานในสำนักงาน (ที่ไม่เกี่ยวข้องกับแผนกขาย) เงินเดือนผู้จัดการ ทั่วไป เป็นต้น ดังนั้น ดังนั้น ต้นทุนร่วม 180,000 บาท ที่ปรากฏทั้ง 2 ทางเลือกนั้น จะไม่มีความหมาย ต่อการตัดสินใจ ข้อมูลที่มีความหมายต่อการตัดสินใจทางเลือกทั้ง 2 ข้างต้น คือ

- (ก) ข้อมูลรายได้
- (ข) ข้อมูลต้นทุนผันแปร
- (ค) ข้อมูลต้นทุนคงที่เฉพาะแผนก

ข้อมูลทั้ง 3 ข้างต้นเป็นข้อมูลที่มีความหมายต่อการตัดสินใจคือ แตกต่างกันระหว่าง ทางเลือก ดังนั้น ตัวเลขกำไรก่อนหักต้นทุนร่วมจำนวน 215,000 บาท และ 165,000 บาท เพียงพอต่อ การตัดสินใจแล้ว คือการเลือกทางเลือกของการคงแผนกขายของชำไว้ ซึ่งถ้ายกเลิกแผนกขาย ของชำ กำไรจะลดลง 50,000 บาท (215,000-165,000)

(2) วิธีการในการวิเคราะห์อย่างง่าย ๆ เพื่อการตัดสินใจในกรณีเช่นนี้อาจพิจารณาเฉพาะ ผลต่าง คอสม์นซ์ของ (1)-(2) ถ้าพิจารณาเปรียบเทียบจะพบว่า คอสม์นซ์ของ (1)-(2) คือข้อมูลตัวเลข ของแผนกขายของชำนั่นเอง ซึ่งก็คือการพิจารณาโดยวิธีส่วนเพิ่มตามที่ได้อธิบายในเรื่องการตัดสินใจ ผลิตต่อแล้วจึงขาย จุดสำคัญก็คือ ต้นทุนร่วม ซึ่งเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นร่วมกันไม่ว่าการตัดสินใจจะ เป็นอย่างไร (เราเรียกต้นทุนชนิดนี้ว่า ต้นทุนหลีกเลี่ยงไม่ได้ Unavoidable cost) จะไม่นำเข้ามา เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

(3) จากการวิเคราะห์ข้อ 2 ดังกล่าวข้างต้น เราอาจได้ข้อสรุปว่า ต้นทุนที่เรานำมาเข้ามาเกี่ยวข้องกับ การตัดสินใจ ในกรณีเช่นนี้เรียกว่า ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ ดังตัวอย่าง ก็คือ ต้นทุนผันแปร และต้นทุนคงที่เฉพาะแผนก ต้นทุนผันแปรตามตัวอย่างนี้ก็คือต้นทุนของสินค้าที่ขายไป ซึ่งถ้าไม่มีการขาย ก็ไม่มีการซื้อ ต้นทุนคงที่เฉพาะแผนก เช่น เงินเดือนพนักงานขายประจำแผนก เป็นต้น ถ้าไม่มีการขายของซำก็ไม่ต้องว่าจ้างพนักงานมาประจำขายของซำ จึงเป็นต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้

(4) จากคอลัมน์ (1)–(2) และจากคำอธิบายในข้อ 1, 2, และ 3 สรุปเป็นข้อพิจารณาอย่างง่าย ๆ ในกรณีเช่นนี้ว่า การตัดสินใจยกเลิกแผนกขายของซำหรือไม่นั้น ให้พิจารณาเปรียบเทียบระหว่างข้อมูลรายได้ของแผนกกับข้อมูลต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ของแผนก ถ้ารายได้ยังมากกว่าต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ ก็ไม่ควรยกเลิกแผนกนั้น ๆ ดังภาพข้างล่างนี้

	แผนกของซำ
รายได้แผนก	<u>1,000,000</u> บาท
ต้นทุนหลีกเลี่ยงได้	
ต้นทุนผันแปร	800,000
ต้นทุนคงที่เฉพาะแผนก	<u>150,000</u>
	<u>950,000</u>
รายได้มากกว่า	<u>50,000</u> บาท

จากการวิเคราะห์ข้างต้นให้คำตอบได้ว่า แผนกของซำยังให้รายได้อีก 50,000 บาทที่จะมารวมรับภาระของต้นทุนรวม (เนื่องจาก 50,000 บาทที่ได้นี้หักค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ของแผนกของตนไว้หมดแล้ว)

วิธีการวิเคราะห์ข้างต้นยังสามารถนำมาใช้ได้กับกรณีที่ผู้บริหารตัดสินใจที่จะขยายแผนกหรือเพิ่มสายผลิตภัณฑ์ได้อีกด้วย

ข้อสังเกต ต้นทุนผันแปรตามตัวอย่างข้างสรรพสินค้านี้หมายถึงสินค้าที่ซื้อมาเพื่อขาย ดังนั้นต้นทุนผันแปรตามตัวอย่างนี้จึงเป็นต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ แต่โดยข้อเท็จจริงทั่วไป ต้นทุนผันแปร โดยเฉพาะกิจการผลิตสินค้าประกอบด้วยต้นทุนหลายตัว เช่น วัสดุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง ค่าแรงงานทางอ้อม และเสียหุ้ยอื่น ๆ อีก ซึ่งต้นทุนผันแปรเหล่านี้ อาจเกิดขึ้นเฉพาะแผนกหรือเกิดขึ้นร่วมกันก็ได้ ดังเช่นค่ายามเฝ้าโรงงาน เป็นต้นทุนผันแปรแต่เกิดขึ้นร่วมกันทุกแผนกในโรงงาน ดังนั้น

การพิจารณาต้นทุนหลีกเลี่ยงได้โดยดูเฉพาะว่าเป็นต้นทุนผันแปรแล้วไม่เพียงพอจะต้องพิจารณาว่า ต้นทุนนั้นเกิดขึ้นเฉพาะแผนหรือเกิดขึ้นร่วมกันของทั้งโรงงาน จากคำอธิบายข้างต้น ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ อาจเป็นต้นทุนผันแปรหรือต้นทุนคงที่ก็ได้ ข้อเท็จจริงอยู่ที่ว่าต้นทุนนั้นเกิดขึ้นเฉพาะแผนหรือไม่ ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ อาจเป็นต้นทุนผันแปร หรือต้นทุนคงที่ได้เช่นกัน ข้อเท็จจริงอยู่ที่ว่า ต้นทุนนั้นเกิดขึ้นร่วมกันและต้องปันส่วนให้แก่แต่ละแผนกในโรงงาน

สมมติต่อไปว่า เนื้อที่ที่ว่างเปล่าจากการยกเลิกแผนกขายของชำได้นำไปขยายแผนกสินค้าทั่วไป มีผลให้ยอดขายแผนกสินค้าทั่วไปเพิ่มไปอีก 500,000 บาท แผนกสินค้าทั่วไปนี้มีกำไรส่วนเกิน 30% และมีต้นทุนคงที่เฉพาะแผนกเพิ่มขึ้นอีก 70,000 บาท ผลการดำเนินงานจะดีขึ้นคือ กำไรสุทธิจะเพิ่มขึ้นอีก 30,000 บาท จาก 35,000 บาท เป็น 65,000 บาท (หรือคำนวณจากกำไรสำหรับต้นทุนร่วมจาก 215,000 บาท เป็น 245,000) ดังการคำนวณข้างล่างนี้

(หน่วยพันบาท)	ยอดรวม	แผนกสินค้าทั่วไป		ยา
ยอดขาย	1,400	800	500	100
ต้นทุนผันแปร	<u>970</u>	<u>560</u>	<u>350</u>	<u>60</u>
กำไรส่วนเกิน	430	240	150	40
ต้นทุนคงที่เฉพาะแผนก	<u>185</u>	<u>100</u>	<u>70</u>	<u>15</u>
กำไรสำหรับต้นทุนร่วม	<u>245</u>	<u>140</u>	<u>70</u>	<u>25</u>
ต้นทุนคงที่ร่วม	<u>180</u>			
กำไรสุทธิ	<u>65</u>			

การตัดสินใจข้างต้นเป็นการเลือกทางเลือกระหว่างคงแผนกของชำหรือขยายแผนกสินค้าทั่วไป วัตถุประสงค์ก็คือ การหากำไรสูงสุดเพื่อมาชดเชยต้นทุนคงที่ที่จะคงอยู่หรือไม่ถูกกระทบกระเทือนไม่ว่าจะขายสินค้าแผนกใด กรณีเช่นนี้ยอดขายจากการขยายแผนกสินค้าทั่วไป แม้จะไม่สูงเท่ากับแผนกของชำก็ตาม แต่ให้กำไรส่วนเกินในอัตราที่สูงกว่า และต้นทุนคงที่เฉพาะแผนกที่ต่ำกว่า ให้กำไรสูงกว่าอยู่ 30,000 บาท ดังจะเห็นได้จากกราฟวิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างทางเลือกดังข้างล่างนี้

	(1)	(2)	(1)–(2)
	แผนกขายของชำ ขยายแผนกสินค้าทั่วไป		ผลต่าง
ยอดขาย	1,000	500	500 u
ต้นทุนผันแปร	<u>800</u>	<u>350</u>	<u>450</u> F
กำไรส่วนเกิน	200	150	50 u
ต้นทุนคงที่เฉพาะแผนก	<u>150</u>	<u>70</u>	<u>80</u> F
กำไรก่อนหักต้นทุนร่วม	<u><u>50</u></u>	<u><u>80</u></u>	<u><u>30</u></u> F

(3) กำไรต่อหน่วยจากปัจจัยที่มีจำกัด

เมื่อโรงงานที่ผลิตสินค้าหลายชนิดเดินเครื่องเต็มที่ การตัดสินใจมักจะเกิดขึ้นว่า คำสั่งซื้อรายใดที่จะยอมรับ วิธีกำไรส่วนเกินจะถูกนำมาใช้ นั่นคือสินค้าที่จะผลิต หรือคำสั่งซื้อที่จะยอมรับก็คือ สินค้าหรือคำสั่งซื้อที่ให้กำไรส่วนเกินสูงสุดจากปัจจัยที่มีจำกัด

อย่างไรก็ตาม วิธีกำไรส่วนเกินจะต้องนำมาใช้อย่างฉลาด เนื่องจากข้อผิดพลาดที่มักจะมีแนวโน้ม ที่จะชอบผลิตภัณฑ์ที่ให้อัตราส่วนเกินต่อยอดขายสูงสุด ดังตัวอย่าง

สมมติ บริษัทแห่งหนึ่งผลิตสินค้า 2 ชนิด

	สินค้า	
ต่อหน่วย	ก	ข
ราคาขาย	10	8
ต้นทุนผันแปร	<u>5</u>	<u>6</u>
กำไรส่วนเกิน	<u>5</u>	<u>2</u>
อัตราส่วนกำไรส่วนเกิน	<u>50%</u>	<u>25%</u>

คำถาม สินค้าใดให้กำไรมากกว่า จากตัวอย่างดูเหมือนว่าสินค้า ก ให้กำไรดีกว่าสินค้า ข อย่างไรก็ตาม ข้อเท็จจริงมีเพิ่มเติมว่า เวลาที่ใช้ในการผลิตสินค้าแต่ละชนิดไม่เท่ากัน ถ้าเครื่องจักรมีกำลังการผลิตเต็มที่ 20,000 ชั่วโมง โดยที่สินค้า ก ใช้เวลาในการผลิต 1 หน่วย ใน 10 ชั่วโมง และสินค้า ข ใช้เวลาในการผลิต 2 ชั่วโมง

ทางเลือก ควรจะเป็นการผลิตสินค้า ข มากกว่า เพราะว่าให้กำไรส่วนเกินต่อชั่วโมงเครื่องจักรสูงสุด ชั่วโมงเครื่องจักรนี้เป็นปัจจัยที่มีจำกัด คือ 20,000 ชั่วโมง

	ก	ข
กำไรส่วนเกินต่อชั่วโมงเครื่องจักร	0.5	1.00 บาท
กำไรส่วนเกินทั้งหมดของ 20,000 ชม.	10,000	20,000 บาท

ปัจจัยที่มีจำกัดคือรายการซึ่งเป็นข้อจำกัดหรือเงื่อนไขของการผลิต หรือขายสินค้าที่กำหนดให้ ดังนั้นวิธีการสำหรับกำไรสูงสุดจากการผลิตที่มีอยู่ ก็คือการได้กำไรส่วนเกินต่อหน่วยสูงสุดจากปัจจัยที่มีจำกัด ปัจจัยที่มีจำกัดอาจเป็นชั่วโมงเครื่องจักร, ชั่วโมงแรงงาน, ในกิจการซูเปอร์มาร์เก็ต ปัจจัยที่มีจำกัด คือ เนื้อที่มีอยู่อย่างจำกัด ในกรณีเช่นนี้อัตรากำไรส่วนเกินยังไม่เพียงพอ กำไรยังขึ้นอยู่กับอัตรามูลเงินของสินค้าด้วย ดังนี้

ภาพ 12-6

	ร้านค้าปลีกธรรมดา	ซูเปอร์มาร์เก็ต
ราคาขายปลีก	4	3.50
ต้นทุนสินค้า	<u>3</u>	<u>3.00</u>
กำไรส่วนเกินต่อหน่วย	<u>1</u>	<u>0.50</u>
จำนวนขาย	10,000 หน่วย	22,000 หน่วย
กำไรส่วนเกินทั้งหมด	10,000 บาท	11,000 บาท

จะเห็นว่าซูเปอร์มาร์เก็ต พอใจกับอัตรากำไรส่วนเกินที่ต่ำกว่า เนื่องจากราคาที่ต่ำกว่าช่วยดึงดูดลูกค้าให้เข้าร้าน ซึ่งทำให้การหมุนเวียนสินค้ามีมากขึ้นมีผลให้กำไรส่วนเกินต่อหน่วยจากเนื้อที่มีอยู่สูงขึ้น ตัวอย่างข้างต้นนี้เป็นแนวความคิดของกำไรส่วนเกินต่อหน่วยจากปัจจัยที่มีจำกัด

(4) ผลิตเองหรือซื้อกับกำลังการผลิตว่างเปล่า

ผู้ผลิตมักจะเผชิญกับคำถามว่าควรจะผลิตเองหรือซื้อผลิตภัณฑ์ ตัวอย่างเช่น การผลิตอะไหล่เอง หรือซื้ออะไหล่จากผู้ขาย ปัจจัยในเชิงคุณภาพจะมีความสำคัญอย่างมากต่อการตัดสินใจ บางครั้งการผลิตอะไหล่จำเป็นต้องมีเทคนิคเฉพาะ, แรงงานที่มีความชำนาญงานเป็นพิเศษ หรือวัตถุดิบที่หายาก เป็นต้น ความต้องการในการควบคุมคุณภาพของอะไหล่ก็เป็นปัจจัยที่สำคัญให้การตัดสินใจว่าจะผลิตเอง นอกจากนี้แล้วบริษัทอาจจะสังเกตที่จะทำให้สายความสัมพันธ์ในผลประโยชน์ซึ่งกันและกันในระยะยาวโดยคำสั่งซื้อที่ไม่แน่นอน ซึ่งเป็นผลจากการผลิตอะไหล่เองในช่วงที่การขาย

ตกต่ำ และซื้ออะไหล่ในช่วงที่การขายสูง บริษัทอาจจะประสบความยากลำบากในการสั่งซื้ออะไหล่ระหว่างช่วงที่เศรษฐกิจรุ่งเรือง อันเนื่องจากการขาดแคลนวัตถุดิบและขาดแคลนคนงาน

ทางด้านปัจจัยเชิงปริมาณที่มีความหมายในการตัดสินใจว่าควรจะมีผลิตเองหรือซื้อชิ้นนั้นคำตอบขึ้นอยู่กับแต่ละกรณี แต่ปัจจัยที่สำคัญที่สุดก็คือ มีกำลังการผลิตว่างเปล่าเหลืออยู่หรือไม่ บริษัทหลายแห่งจะผลิตอะไหล่เองเมื่อกำลังการผลิตที่มีอยู่ ไม่สามารถนำไปใช้ให้เกิดประโยชน์ได้ดีกว่า

สมมติ รายงานข้อมูลต้นทุนปรากฏดังนี้

ต้นทุนในการผลิตอะไหล่ เลขที่ 300

	ต้นทุนทั้งสิ้นใน การผลิต 10,000 หน่วย	ต้นทุน/หน่วย
วัตถุดิบทางตรง	10,000	1
แรงงานทางตรง	80,000	8
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร	40,000	4
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่—เฉพาะแผนก	20,000	2
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่—ร่วมปันส่วน	<u>30,000</u>	<u>3</u>
ต้นทุนรวม	<u>180,000</u>	<u>18</u>

บริษัทผู้ผลิตอื่นได้เสนอขายอะไหล่ชนิดเดียวกันนี้ให้บริษัทในราคาหน่วยละ 16 บาท คำถาม ควรจะมีผลิตเองหรือซื้ออะไหล่ดังกล่าว

แม้ว่าจากข้อมูลข้างต้นดูเหมือนว่าควรจะมีผลิตเอง แต่คำถามที่สำคัญคือความแตกต่างในต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น ระหว่างทางเลือกทั้ง 2 ถ้าหากต้นทุนคงที่ จำนวน 3 บาทที่ปันส่วนให้แก่หน่วยผลิตเป็นต้นทุน (เช่น ค่าเสื่อมราคา, ค่าภาษีทรัพย์สิน, ค่าเบี้ยประกัน, เงินเดือนผู้บริหาร) ที่จะยังคงอยู่ไม่ว่าการตัดสินใจจะเป็นเช่นไรแล้ว ต้นทุน 3 บาท จะเป็นต้นทุนที่ไม่มี ความหมาย

อย่างไรก็ตาม การที่บอกว่าต้นทุนผันแปรเท่านั้นที่มีความหมายต่อการตัดสินใจยังไม่ถูกต้องนัก กล่าวคือ ต้นทุนคงที่จำนวน 2 บาท ซึ่งเป็นต้นทุนเฉพาะอาจจะประหยัดได้ ถ้าซื้ออะไหล่แทนการผลิตเอง ดังนั้น ต้นทุนคงที่ที่สามารถหลีกเลี่ยงได้ในอนาคตก็มีความหมายต่อการตัดสินใจเช่นกัน

สมมติว่า กำลังการผลิตที่ใช้ในการผลิตอะไหล่จะไม่สามารถนำไปใช้ประโยชน์อย่างอื่น ถ้าซื้ออะไหล่ ข้อมูลที่มีความหมายจะเป็นดังนี้

	ต่อหน่วย		ต้นทุนรวม	
	ผลิตเอง	ซื้อ	ผลิตเอง	ซื้อ
วัตถุดิบทางตรง	1		10,000	
แรงงานทางตรง	8		80,000	
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร	4		40,000	
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่—เฉพาะแผนก	<u>2</u>	<u>—</u>	<u>10,000</u>	<u>—</u>
ต้นทุนที่มีความหมาย	<u>15</u>	<u>16</u>	<u>150,000</u>	<u>160,000</u>
ผลต่างที่ควรจะมีผลิตเอง	<u>1</u>		<u>10,000</u>	

ผลิตเองหรือซื้อ : ต้นทุนของโอกาสที่เสียไป

โดยแท้จริงแล้ว ทางเลือกดังตัวอย่างข้างต้นมิใช่มีเพียงว่าจะผลิตเองหรือซื้อ แต่ว่าจะใช้กำลังการผลิตที่มีอยู่ให้เกิดประโยชน์สูงสุดได้เพียงไร แม้ว่าข้อมูลจะบ่งว่าควรจะมีผลิตอะไหล่เองก็ตาม แต่ยังไม่ใช่ข้อยุติ—เนื่องจากยังไม่ได้คำนึงถึงว่ากำลังการผลิตที่ว่างลงเมื่อซื้อจะนำไปใช้ประโยชน์ทางใดบ้าง ข้อสมมติข้างต้นเป็นเพียงว่ากำลังการผลิตที่มีอยู่คงว่างเปล่า

ในทางตรงข้าม ถ้ากำลังการผลิตที่ว่างลงสามารถนำไปใช้ให้เกิดประโยชน์ในกิจกรรมผลิตอื่น หรือให้เช่า ทางเลือกเช่นนี้จะต้องนำเข้ามาพิจารณาด้วย สมมติการตัดสินใจผลิตเองทำให้บริษัทปฏิเสธโอกาสที่จะได้ ค่าเช่าจากการให้ผู้ผลิตอื่นเช่าในอัตรา 5,000 บาทต่อปี ดังนั้น ทางเลือกข้างต้นจะเป็น 3 ทางด้วยกันและวิเคราะห์ได้ดังนี้

	ผลิตเอง	ซื้อและไม่ให้เช่า	ซื้อและให้เช่า
ต้นทุนอะไหล่	150,000	160,000	160,000
รายได้ค่าเช่า	<u>—</u>	<u>—</u>	<u>(5,000)</u>
ต้นทุนที่มีความหมาย	<u>150,000</u>	<u>160,000</u>	<u>155,000</u>

หรือในอีกกรณีหนึ่ง วิธีต้นทุนของโอกาสที่เสียไปจะให้ผลที่เหมือนกันแต่แบบแผนในการวิเคราะห์จะแตกต่างออกไปดังนี้

	ผลิตเอง	ซื้อ
ต้นทุนอะไหล่	150,000	160,000
ต้นทุนโอกาสที่เสียไป ค่าเช่า	5,000	
ต้นทุนที่มีความหมาย	<u>155,000</u>	<u>160,000</u>

ต้นทุนของโอกาสที่เสียไป คือ รายได้ที่สละไปในการปฏิเสธทางเลือก ต้นทุนของโอกาสที่เสียไปในการผลิตอะไหล่เองก็คือ การสละรายได้ค่าเช่า 5,000 บาท ตัวอย่างง่าย ๆ ของต้นทุนโอกาสที่เสียไปของผู้บริหารในการลาออกจากงานไปประกอบธุรกิจส่วนตัว ต้นทุนของโอกาสที่เสียไปก็คือเงินเดือนที่สูญเสียไป

ข้อสังเกต ต้นทุนของโอกาสที่เสียไปจะไม่มีระบบบัญชี ต้นทุนเหล่านี้เป็นเพียงรายได้ที่สละไปเมื่อปฏิเสธทางเลือก ดังนั้นต้นทุนโอกาสที่เสียไปจะไม่มีงบหรือจ่ายเงินสดเลย

การกำหนดนโยบายผลิตเองหรือซื้อ

ต้นทุนซึ่งถือว่าคงที่ในช่วงระยะสั้นจะเป็นต้นทุนผันแปรเมื่อพิจารณาในระยะยาว ถ้าไรอาจจะเพิ่มขึ้นซึ่งขณะหนึ่งจากการใช้วิธีกำไรส่วนเกินในการตัดสินใจ อย่างไรก็ตาม ถ้าไรอาจจะลดลงในระยะยาวถ้าการใช้วิธีกำไรส่วนเกินไม่มีขอบเขต ดังนั้นบริษัทต่าง ๆ จำเป็นต้องกำหนดนโยบายการใช้กำลังการผลิตที่มีอยู่ในระยะยาว : บริษัทแห่งหนึ่งได้กำหนดว่า บริษัทจะรับช่วงทำงานให้ผู้ผลิตรายอื่นในระหว่างที่การขายของบริษัทไม่สามารถใช้กำลังการผลิตที่มีอยู่อย่างเต็มที่ แต่การรับงานเช่นนี้ไม่สามารถที่จะปฏิบัติเป็นปกติโดยไม่มีการขายโรงงาน ถ้าไรส่วนเกินจากงานรับช่วงไม่มากเพียงพอที่จะคุ้มค่าใช้จ่ายที่เพิ่มขึ้น ดังนั้น บริษัทจะรับงานเหล่านี้เมื่อธุรกิจด้านอื่นขาดแคลนเท่านั้น ขณะเดียวกันในบางครั้งบริษัทก็จำเป็นต้องซื้ออะไหล่จากบุคคลภายนอกเมื่อยอดขายมีจำนวนมาก แต่ราคาในการซื้ออะไหล่ก็สูงกว่าต้นทุนของการผลิตเอง แต่อย่างไรก็ตามต้นทุนส่วนที่ต้องจ่ายเพิ่มยังต่ำกว่า การผลิตเองถ้าใช้เครื่องจักรในการผลิตเพียงบางเวลาเท่านั้น (เดินเครื่องไม่เต็มที่)²

(2) The Analysis of Cost-Volume-Profit Relationship, National Association of Accountants, Research.

Series No. 17, P. 552.

(5) ปัจจัยในการกำหนดราคา

การตัดสินใจที่ยากที่สุดในธุรกิจอาจจะเป็นเรื่องของการตัดสินใจในเรื่องราคาของผลิตภัณฑ์ ในบางกรณีบริษัทอาจมีอิทธิพลเหนือราคาขายน้อยมาก ราคาขายมักจะต้องเป็นไปตามราคาขายในตลาด เช่น สินค้าเกษตร ในกรณีเช่นนี้ ปัญหา มักจะเป็นว่า ควรจะผลิตมากน้อยเพียงไร อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่บริษัทสามารถกำหนดราคาขายของตนเอง บริษัทจำเป็นต้องมีข้อมูลเกี่ยวกับความต้องการของตลาดในผลิตภัณฑ์พร้อมกับต้นทุนของการผลิตและขาย โดยแท้จริงแล้ว ปัจจัย 3 อย่างที่มีอิทธิพลในการตัดสินใจเรื่องราคา คือ ลูกค้า คู่แข่งขัน และต้นทุน

ลูกค้า มักจะมีทางเลือกในการหาแหล่งซื้อ สามารถที่จะใช้สินค้าหนึ่งทดแทนสินค้าหนึ่งได้ และสามารถที่จะผลิตเองได้แทนการซื้อ ถ้าปรากฏว่าสินค้าจากผู้ขายสูงเกินไป (ในกรณีผู้ผลิต)

คู่แข่งมักมีปฏิกิริยาต่อการเปลี่ยนแปลงในราคา ความยุ่งยากในการกำหนดราคาก็คือ การคาดหวังในปฏิกิริยาที่เกิดขึ้นจากคู่แข่ง

ราคาสูงสุดที่กำหนดได้นั้น จะต้องเป็นราคาที่ไม่ทำให้ลูกค้านั้นไปหาคู่แข่ง ราคาต่ำสุดคือศูนย์ กล่าวคือบริษัทอาจแจกตัวอย่างสินค้าฟรีเพื่อการเข้าตลาด จะเห็นว่าทั้งลูกค้าและคู่แข่งเป็นปัจจัยที่มีอิทธิพลจากภายนอก อย่างไรก็ตามนักธุรกิจจำนวนมากได้ใช้วิธีต้นทุนในการกำหนดราคา ซึ่งเป็นปัจจัยที่อยู่ในการควบคุมได้ของบริษัท หมายความว่า ค่าต้นทุนทางต้นทุนและบวกด้วยอัตรา mark up ในอัตราที่เหมาะสมเพียงพอกับอัตราผลตอบแทนจากการลงทุน การอาศัยต้นทุนในการกำหนดราคานี้ อาจนำต้นทุนทั้งหมดหรือ ต้นทุนผันแปรซึ่งจะได้กล่าวต่อไป

การกำหนดราคาโดยอาศัยต้นทุนทั้งหมด (full cost pricing)

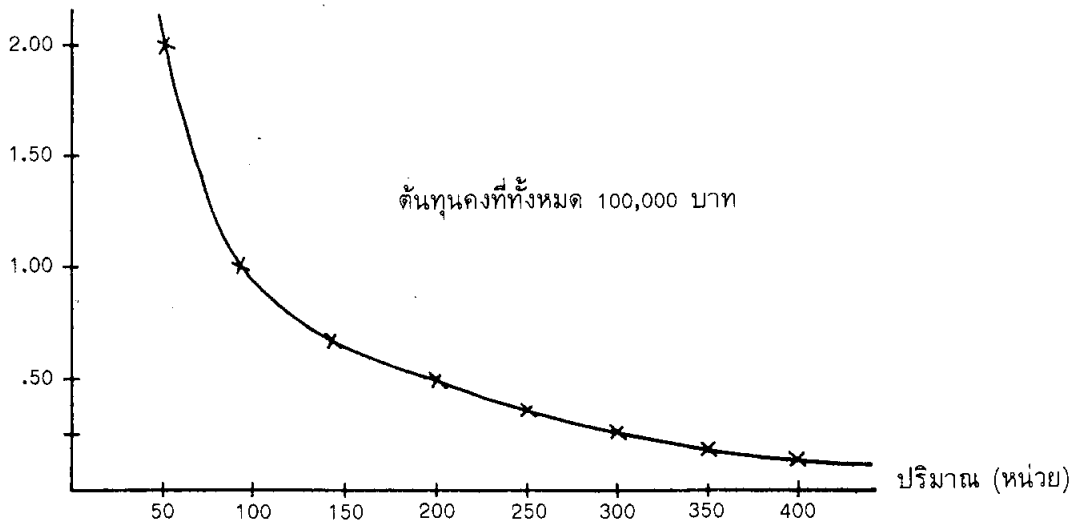
วิธีการกำหนดราคาที่ใช้กันอย่างกว้างขวางในธุรกิจก็คือ การกำหนดราคาโดยอาศัยต้นทุนทั้งหมด ในทางปฏิบัติแล้ว วิธีนี้จะคำนวณหาต้นทุนต่อหน่วย และบวก mark up เพื่อให้ได้ราคาขาย ต้นทุนในที่นี้หมายถึงต้นทุนทั้งหมด ต้นทุนทั้งหมดนี้รวมถึงต้นทุนผันแปร บวก ต้นทุนคงที่ที่ปันส่วน และต้นทุนทั้งหมดนี้นำมาใช้เป็นฐานในการกำหนดราคา

ปัญหาของต้นทุนคงที่ สมมติว่ากิจการผลิตสินค้าเพียงชนิดเดียวและข้อมูลต้นทุนปรากฏดังนี้ :

ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง (ต้นทุนผันแปร)	5 บาท
ต้นทุนค่าแรงทางตรง (ต้นทุนผันแปร)	<u>3</u> บาท
ต้นทุนผันแปรทั้งสิ้น	<u>8</u> บาท
โซหุ่ยการผลิตคงที่ต่อปี	100,000 บาท

จะเห็นว่าจากข้อมูลดังกล่าวดูง่ายมาก แต่ปัญหาเกิดขึ้น คือ โซหุ่ยการผลิตคงที่เพื่อที่จะให้ได้ต้นทุนต่อหน่วย เราจำเป็นต้องหาจำนวนหน่วยเพื่อที่จะปันส่วนต้นทุนคงที่นี้ ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนคงที่ต่อหน่วยและปริมาณการผลิต วาดเป็นเส้นกราฟได้ดังนี้

ต้นทุนคงที่ต่อหน่วย (บาท)



จากกราฟข้างต้นจะเห็นว่า ต้นทุนคงที่ต่อหน่วยลดลง เมื่อจำนวนหน่วยเพิ่มขึ้น ถ้าบริษัทกำหนดนโยบายขาย mark up ในอัตรา 10 เปอร์เซ็นต์ ราคาขายต่อหน่วยจะเป็นดังนี้ (เป็งไปตามปริมาณ)

จำนวนหน่วย (พัน)	50	100	150	200	250	300
ต้นทุนผันแปร	8.00	8.00	8.00	8.00	8.00	8.00
ต้นทุนคงที่ต่อหน่วย (เปลี่ยนแปลงตามปริมาณ)	<u>2.00</u>	<u>1.00</u>	<u>.67</u>	<u>.50</u>	<u>.40</u>	<u>.33</u>
ต้นทุนทั้งหมด	<u>10.00</u>	<u>9.00</u>	<u>8.67</u>	<u>8.50</u>	<u>8.40</u>	<u>8.33</u>
mark up 10%	1.00	.90	.87	.85	.84	.83
ราคาขาย	<u>11.00</u>	<u>9.90</u>	<u>9.54</u>	<u>9.35</u>	<u>9.24</u>	<u>9.16</u>

ต้นทุนคงที่ต่อหน่วยเปลี่ยนแปลงตามปริมาณ ถ้าผลิต 50,000 หน่วย ต้นทุนคงที่ต่อหน่วย 2 บาท ถ้าผลิต 300,000 หน่วย ต้นทุนคงที่ต่อหน่วย .33 บาท อัตรา mark up 10% เพื่อให้ได้ราคาขายจะขึ้นอยู่กับต้นทุนคงที่ต่อหน่วย

ถ้าหากเลือก 200,000 หน่วยเป็นตัวกระจายต้นทุนคงที่ อัตรา 10 เปอร์เซ็นต์ จะเท่ากับ 85 สตางค์ต่อหน่วย ราคาขายจะเท่ากับ 9.35 บาท กำไรรวมที่คาดว่าจะได้ 170,000 บาท ดังข้างล่างนี้

ยอดขาย (9.35 × 200,000)		1,870,000 บาท
ต้นทุนผันแปร (8 × 200,000)	1,600,000	
ต้นทุนคงที่	<u>100,000</u>	<u>1,700,000</u> บาท
กำไรรวม		<u>170,000</u> บาท

แต่ถ้ายอดขายเป็นเพียง 100,000 หน่วย กำไรจะลดลงเหลือเพียง 35,000 บาท ดังข้างล่างนี้

ยอดขาย (9.35 × 100,000)		835,000 บาท
ต้นทุนผันแปร (8 × 100,000)	800,000	
ต้นทุนคงที่	<u>100,000</u>	<u>900,000</u> บาท
กำไร		<u>35,000</u> บาท

อาจมีข้อโต้แย้งว่า ความต้องการในท้องตลาดสามารถที่จะคำนวณได้อย่างชัดเจนในการเลือกจำนวนหน่วยที่จะนำมากระจายต้นทุนคงที่ แต่ก็ขัดกับการคัดเลือกกำลังการผลิตที่คาดว่าจะล่วงหน้า ซึ่งอาจเป็นกำลังการผลิตปกติ หรือกำลังการผลิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น (ตามที่ศึกษาในบทที่ 11 ที่ใช้เป็นตัวหารในการคำนวณหาต้นทุนคงที่) ถ้าหากได้ใช้กำลังการผลิตซึ่งหมายถึงกำลังการผลิตถาวรเฉลี่ยของระยะเวลาหลายปีแล้ว ราคาที่คำนวณได้ก็ค่อนข้างจะคงที่แน่นอน ซึ่งแทบจะไม่คำนึงถึงวัฏจักรทางธุรกิจ

ความยากลำบากอีกประการหนึ่งในการใช้กำลังการผลิตปกติ หรือกำลังการผลิตที่คาดว่าจะล่วงหน้าในการกระจายต้นทุนคงที่ก็คือ จำนวนหน่วยที่จะขายได้ขึ้นอยู่กับราคาและสิ่งที่ยาคำนวณหาคือราคานั้นเอง สถานการณ์ความต้องการจำเป็นต้องนำเข้ามาในการกำหนดราคา แต่ข้อเท็จจริงยังคงเป็นว่าการกำหนดราคาขายได้อาศัยต้นทุนทั้งหมดมิได้คำนึงถึงตัวผันแปรนี้เลย

ปัญหาของการปันส่วน ปัญหาหลักอีกประการหนึ่งในการกำหนดราคาโดยอาศัยต้นทุนทั้งหมด เมื่อสินค้าที่ผลิตมีมากกว่า 1 ชนิด ก็คือปัญหาของการปันส่วน สมมติบริษัทหนึ่งผลิตสินค้า 2 ชนิด คือ สินค้า ก และ ข ข้อมูลต้นทุนปรากฏดังนี้ :

	สินค้า ก	สินค้า ข
ต้นทุนค่าแรงผันแปร	7 บาท	3 บาท
ต้นทุนวัตถุดิบผันแปร	2 บาท	3 บาท
โซหุ่ยการผลิตและค่าใช้จ่ายทางอ้อมอื่น ๆ ประจำปี	200,000 บาท	

โซหุ่ยการผลิตคงที่ จำนวน 200,000 บาท ประกอบขึ้นด้วยต้นทุนหลายชนิด เช่น ค่าเสื่อมราคา ค่าแรงทางอ้อม, ค่าเบี้ยประกัน เป็นต้น ในการปันส่วนต้นทุนเหล่านี้ให้ผลิตภัณฑ์ทั้ง 2 นั้น ชั้นแรกอาจมีความจำเป็นต้องจัดแบ่งประเภทค่าใช้จ่ายเสียใหม่ ตัวอย่างเช่น ค่าใช้จ่ายทางอ้อมทั้งหลายที่เกี่ยวข้องกับเครื่องจักร เช่น ค่าเสื่อมราคา, ค่าซ่อมแซมดูแลรักษา อาจนำมารวมเป็นประเภทเดียวกัน และปันส่วนค่าใช้จ่ายดังกล่าวให้สินค้าทั้ง 2 ชนิดตามชั่วโมงเครื่องจักร อย่างไรก็ตามแม้จะมีการจัดแบ่งประเภทค่าใช้จ่ายดังกล่าว ก็อาจมีค่าใช้จ่ายบางประเภทที่ไม่สามารถจัดเข้าหมู่ได้ และวิธีการที่ใช้ในการปันส่วนมักจะเป็นการประนีประนอม และเกิดการวิพากษ์วิจารณ์ขึ้นได้ สมมติตามตัวอย่างโซหุ่ยการผลิตคงที่ 200,000 บาท เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นที่เกี่ยวข้องกับการทำงานในสำนักงานของผู้จัดการโรงงาน กรณีเช่นนี้ต้นทุนนี้ควรปันส่วนตามชั่วโมงแรงงานทางตรง, ต้นทุนแรงงานทางตรง, ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง หรืออื่น ๆ เพราะฉะนั้น ราคาที่กำหนดโดยอาศัยต้นทุนทั้งหมดจะถูกกระทบกระเทือนจากวิธีการปันส่วนที่ใช้ สมมติตามตัวอย่าง ปริมาณการผลิตของทั้ง 2 ผลิตภัณฑ์เท่ากัน และปันส่วนตามต้นทุนค่าแรงทางตรง โซหุ่ยการผลิตจะปันส่วนให้กับสินค้า ก เท่ากับ 140,000 บาท ($7/10 \times 200,000$ บาท) แต่ถ้าปันส่วนตามต้นทุนวัตถุดิบทางตรงจะปันส่วนให้กับสินค้า ก เพียง 80,000 บาทเท่านั้น ($2/5 \times 200,000$ บาท) นอกจากนี้ปัญหาในเรื่องของวิธีการปันส่วนโซหุ่ยการผลิตและต้นทุนทางอ้อมแล้ว ขบวนการในการปันส่วนในกรณีที่โครงสร้างของต้นทุนและผลิตภัณฑ์ยุ่งยากมากก็ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายสูงด้วย

หลักในการปันส่วน ในการปันส่วนเพื่อคำนวณหาสินค้าคงเหลือและการคำนวณกำไร อาจใช้หลักประโยชน์ที่ได้รับของแต่ละผลิตภัณฑ์ กล่าวคือโซหุ่ยการผลิตที่เกี่ยวข้องกับเครื่องจักร ควรจะปันส่วนให้ผลิตภัณฑ์ตามชั่วโมงเครื่องจักร และโซหุ่ยการผลิตที่เกี่ยวข้องกับแรงงานก็ควรปันส่วนตามชั่วโมงแรงงาน วิธีการปันส่วนลักษณะนี้ เป็นการปันส่วนตามหลักประโยชน์ที่แต่ละผลิตภัณฑ์ได้รับ ผลิตภัณฑ์ที่ใช้ชั่วโมงแรงงานมากก็จะได้รับการปันส่วนโซหุ่ยการผลิตที่เกี่ยวข้องกับแรงงานมาก ในขณะที่ผลิตภัณฑ์ที่ใช้ชั่วโมงเครื่องจักรมาก ก็ควรได้รับการปันส่วนโซหุ่ยการผลิตที่เกี่ยวข้องกับเครื่องจักรมาก

อย่างไรก็ตาม คำถกเถียงเกิดขึ้นว่าการปันส่วนตามหลักประโยชน์ที่ได้รับจะเหมาะสมหรือไม่ ข้อมูลต้นทุนเช่นนี้ถูกนำมาใช้ในการกำหนดราคา จะเห็นว่าไม่ใช่คำตอบที่ง่ายนัก บางครั้งอาจมี

ข้อโต้แย้งว่า การกำหนดราคาจากต้นทุนทั้งหมดควรจะเป็นราคาที่ยุติธรรมที่กิจการควรจะแน่ใจว่าเป็นที่ยอมรับได้

แม้ว่าปัญหาการปันส่วนจะแก้ไขได้ก็ตาม ก็ยังคงมีปัญหายุ่งยากก่อนที่จะสามารถกำหนดราคาได้ ข้อแรก ปัญหาก็คือว่า อัตรา mark up ที่ใช้ควรเป็นอะไร อาจเป็นอัตราเปอร์เซ็นต์ของเงินลงทุนในเงินทุนที่จำเป็นแก่การผลิตและขายผลิตภัณฑ์ จำนวน mark up ควรจะอยู่ในรูปที่นักธุรกิจเกิดความรู้สึกทำให้กำไรที่เพียงพอจากการขายสินค้า หรืออาจเป็นราคาที่ให้กำไรสูงสุด ราคาเช่นนี้ไม่ควรให้เกิด การตีความว่า หลอกหลวง เอากำไรเกินควร หรืออื่น ๆ ในลักษณะซึ่งไม่ถูกจรรยาบรรณในทางธุรกิจ ควรจะเป็นราคาที่ให้กำไรสูงสุดในระยะยาว ซึ่งอยู่ภายในขอบเขตที่ลูกค้ายอมรับ ภายใต้ข้อกำหนดของกฎหมาย

และแม้ว่าผู้กำหนดราคาจะสามารถแก้ปัญหาเรื่องต้นทุนและกำหนดอัตราได้แล้ว ราคาที่กำหนดได้ก็จำเป็นต้องมีการปรับปรุง ราคาจากต้นทุนทั้งหมดที่กำหนดได้ในขั้นแรกนี้ใช้เป็นหลักกะประมาณครั้งแรก ราคาที่ได้อาจสูงกว่าคู่แข่ง กระนั้นจำเป็นต้องปรับให้ต่ำลงหรือปรับให้อยู่ภายในราคาของอุตสาหกรรมเดียวกัน ตัวอย่างเช่น 299 บาท ของราคาของรองเท้า

การยอมรับวิธีการกำหนดราคาโดยอาศัยต้นทุนทั้งหมด แม้ว่าวิธีการกำหนดราคาเช่นนี้จะมีปัญหายุ่งยากดังกล่าวข้างต้น แต่ก็ยังคงเป็นที่ยอมรับกันอย่างกว้างขวางในทางธุรกิจ ที่เป็นเช่นนี้มีเหตุผลพอสรุปได้ว่า ราคาที่กำหนดจากต้นทุนทั้งหมด อาจถือได้ว่าเป็น “ราคาที่ปลอดภัย” เป็นการป้องกันผลขาดทุนจำนวนมากที่อาจเกิดขึ้นมากกว่าต้องการกำไรสูงสุด ถ้านักธุรกิจถูกจูงใจไปในลักษณะที่ต้องการกำไรแต่พอสมควรที่โอกาสขาดทุนน้อยที่สุดแล้ว นั้นหมายความว่า ราคาโดยอาศัยต้นทุนทั้งหมด จะให้ราคาที่ยืดหยุ่นจะแน่นอน และหลีกเลี่ยงการเกิดสงครามราคา ข้อเท็จจริงมีว่า ต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นในธุรกิจ จะต้องสามารถชดเชยได้หมดในระยะยาว กิจการจึงจะอยู่รอดได้ วิธีการกำหนดราคาจากต้นทุนทั้งหมดมิได้ให้หลักประกันในวัตถุประสงค์นี้ และแม้วิธีการใด ๆ ก็ไม่สามารถที่จะให้หลักประกันในวัตถุประสงค์นี้ได้

การกำหนดราคาโดยอาศัยต้นทุนผันแปร

วิธีการอีกวิธีหนึ่งในการกำหนดราคาโดยอาศัยต้นทุนก็คือ การกำหนดราคาโดยอาศัยต้นทุนผันแปร บวกด้วยอัตรา mark up ข้อดีของวิธีการนี้ก็คือ สามารถหลีกเลี่ยงปัญหายุ่งยากของการปันส่วนใส่หุ้ยการผลิตคงที่และต้นทุนทางอ้อมและการกระจายต้นทุนคงที่ อย่างไรก็ตามการจะได้ประโยชน์จากวิธีการต้นทุนผันแปรนี้ จำเป็นต้องกะประมาณ ความต้องการในตลาดได้อย่างแม่นยำ และถ้าสามารถกระทำได้เช่นนี้แล้ว ธุรกิจอาจบรรลุเป้าหมายกำไรสูงสุด และ

อย่างน้อยที่สุด วิธีการกำหนดราคาโดยอาศัยต้นทุนผันแปรนี้จะเหมาะสมกับการตัดสินใจในเรื่องราคามากกว่า การกำหนดราคาโดยอาศัยต้นทุนทั้งหมด

คำสั่งซื้อพิเศษ special order pricing มีข้อโต้แย้งเกิดขึ้นบ่อย ๆ ว่าการกำหนดราคาโดยอาศัยต้นทุนผันแปรนั้นควรจะใช้ในกรณีคำสั่งซื้อพิเศษเท่านั้นในราคาพิเศษหรือในกรณีที่ธุรกิจประสบภาวะยากลำบาก ตัวอย่างเช่น สมมติว่า บริษัทมีกำลังการผลิตเหลืออยู่และมีโอกาสในการขายสินค้าเพิ่มขึ้นในตลาดต่างประเทศ หรือตลาดภายในประเทศที่เป็นตลาดเฉพาะ ราคาได้ก็ตามที่สูงกว่าต้นทุนผันแปรของการขายที่เพิ่มขึ้นแต่ละหน่วยจะช่วยชดเชยต้นทุนคงที่ และในที่สุดกำไรจะเพิ่มขึ้น

สมภาวะการท่วมตลาดหรือคำสั่งซื้อพิเศษ แสดงได้ดังนี้ สมมติ บริษัทแห่งหนึ่งมีกำลังการผลิตปีละ 100,000 หน่วย ในตลาดปกติผลิตและขายสินค้าเพียงปีละ 90,000 หน่วยในราคาหน่วยละ 20 บาท ถ้าต้นทุนผันแปรต่อหน่วยเท่ากับ 10 บาท และต้นทุนคงที่ประจำปีเท่ากับ 600,000 บาท งบกำไรขาดทุนจะปรากฏดังนี้

งบกำไรขาดทุน

ยอดขาย (90,000 × 20)	1,800,000 บาท
ต้นทุนผันแปร (90,000 × 10)	<u>900,000 บาท</u>
กำไรส่วนเกิน	900,000 บาท
ต้นทุนคงที่	<u>600,000 บาท</u>
กำไรสุทธิ	<u>300,000 บาท</u>

ต้นทุนทั้งหมดของแต่ละหน่วยคือ 16.67 (900,000 + 600,000 = 1,500,000 บาท ÷ 90,000 หน่วย) ผู้ค้าจากต่างประเทศรายหนึ่งเสนอซื้อสินค้าจากบริษัท 10,000 หน่วย ในราคาหน่วยละ 12 บาท ถ้าการขายในตลาดต่างประเทศจะไม่กระทบกระเทือนต่อตลาดปกติของบริษัทแล้ว บริษัทจะสามารถเพิ่มกำไรจากการรับคำสั่งซื้อพิเศษนี้ แม้ว่าราคา 12 บาทจะต่ำกว่าต้นทุนทั้งหมด 16.67 อยู่ 4.67 บาทก็ตาม ณ ราคา 12 บาท แต่ละหน่วยจะได้กำไรส่วนเกิน 2 บาท ซึ่งก็คือกำไรสุทธิหน่วยละ 2 บาทนั่นเอง ซึ่งจะให้กำไรสุทธิรวมเพิ่มขึ้น (10,000 หน่วย × 2 บาท) เท่ากับ 20,000 บาท กรณีเช่นนี้ ต้นทุนผันแปร 10 บาท จะเป็นตัวกำหนดราคาได้ดีกว่าต้นทุนทั้งหมด ซึ่งจะเห็นได้จากงบกำไรขาดทุนเปรียบเทียบข้างล่างนี้

งบกำไรขาดทุน

	ณ 90,000 หน่วย	ณ 100,000 หน่วย
ยอดขาย (90,000 × 20)	1,800,000 บาท	1,800,000 บาท
(10,000 × 12)	_____	<u>120,000</u> บาท
	<u>1,800,000</u> บาท	<u>1,920,000</u> บาท
ต้นทุนผันแปร @ 10 บาท	<u>900,000</u> บาท	<u>1,000,000</u> บาท
กำไรส่วนเกิน	900,000 บาท	920,000 บาท
ต้นทุนคงที่	<u>600,000</u> บาท	<u>600,000</u> บาท
กำไรสุทธิ	<u>300,000</u> บาท	<u>320,000</u> บาท

ตัวอย่างข้างต้นเป็นการแสดงให้เห็นว่าทำไมบริษัทบางแห่งยอมรับราคาเช่นนี้เมื่อมีกำลังการผลิตส่วนเกินเหลืออยู่จำนวนมาก บริษัทเห็นประโยชน์ระยะสั้นของกำไร 2 บาท จากการรับคำสั่งซื้อ อย่างไรก็ตาม นโยบายการยอมรับ “คำสั่งซื้อพิเศษในราคาพิเศษ” เป็นนโยบายที่ดีต่อเมื่อสามารถแยกตลาดพิเศษออกจากตลาดปกติ และนี่คือปัญหาทางด้านการตลาด มิใช่ปัญหาของต้นทุน ตัวอย่างข้างต้น สมมติว่า ตลาดต่างประเทศมีผลกระทบต่อตลาดในประเทศมีผลให้ราคาปกติ 20 บาท ต้องลดลงมาเหลือ 12 บาท กรณีเช่นนี้ งบกำไรขาดทุนของบริษัทคำนวณได้ดังนี้

งบกำไรขาดทุน

ยอดขาย (100,000 × 12 บาท)	1,200,000 บาท
ต้นทุนผันแปร (100,000 × 10 บาท)	<u>1,000,000</u> บาท
กำไรส่วนเกิน	200,000 บาท
ต้นทุนคงที่	<u>600,000</u> บาท
กำไรสุทธิ	<u>(400,000)</u> บาท

จากงบกำไรขาดทุนข้างต้น ถ้าตลาดเฉพาะสามารถช่วงชิงตลาดปกติไปแล้วกำไรสุทธิลดลงจาก 300,000 บาท มาเป็นขาดทุนสุทธิ 400,000 บาท ถ้าการแบ่งแยกระหว่างตลาดต่างประเทศและตลาดในประเทศไม่สามารถรักษาให้คงอยู่แล้ว ราคาที่ต่ำกว่าก็จะเป็นราคาที่ครองตลาด และนโยบายคำสั่งซื้อพิเศษก็จะเป็นนโยบายที่บริษัทไม่ควรจะกระทำโดยที่การรับคำสั่งซื้อพิเศษนี้จะทำลายโครงสร้างราคาในระยะยาว ซึ่งจะต้องนำเข้ามาพิจารณาด้วย