

บทที่ 8

การใช้ข้อมูลทางการบัญชีเพื่อการตัดสินใจระยะสั้น



หัวข้อเนื้อหา

- กระบวนการตัดสินใจทางธุรกิจ
- ข้อมูลบัญชีและต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ
- การตัดสินใจซื้อหรือผลิตเอง
- การตัดสินใจรับคำสั่งซื้อพิเศษ
- การตัดสินใจยกเลิกสายผลิตภัณฑ์/หน่วยงาน/ลูกค้า
- การตัดสินใจเกี่ยวกับการผลิตเมื่อมีทรัพยากรจำกัด
- การตัดสินใจขายผลิตภัณฑ์ร่วมหรือผลิตต่อ
- การตัดสินใจปิดโรงงานชั่วคราว

ลักษณะข้อมูลทางการบัญชีบริหาร

ข้อมูลเชิงคุณภาพ (qualitative information) เป็นข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องกับตัวเลขไม่สามารถวัดเป็นจำนวนเงินได้ เช่น สภาพเศรษฐกิจ สังคม การเมือง สภาพของการแข่งขัน ความร่วมมือของพนักงาน ความสัมพันธ์ของกิจการกับลูกค้า เป็นต้น

ข้อมูลเชิงปริมาณ (quantitative information) เป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับตัวเลขสามารถวัดเป็นจำนวนเงินได้จากการจดบันทึกทางการบัญชี เช่น รายได้ ต้นทุนต่าง ๆ เป็นต้น



ข้อมูลที่ใช้ในการตัดสินใจ

1. ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับปัญหา

เป็นรายได้หรือต้นทุนที่มีความสำคัญและเกี่ยวข้องกับปัญหาที่ฝ่ายบริหารกำลังพิจารณาตัดสินใจอยู่ เช่น สมมติว่าฝ่ายบริหารต้องการทราบต้นทุนต่อหน่วยของสินค้า ก. และสินค้า ข. ที่จะเลือกผลิตในกรณีที่ราคาขายเท่ากันและความต้องการของสินค้าเท่ากัน ต้นทุนที่เกี่ยวข้องคือ วัตถุดิบทางตรง แรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต เป็นต้น

2. ข้อมูลที่หลีกเลี่ยงได้

ข้อมูลที่หลีกเลี่ยงได้เป็นต้นทุนหรือรายได้ที่จะไม่เกิดขึ้นหรือสามารถยกเลิกได้ถ้าฝ่ายบริหารไม่เลือกทางเลือกนั้น เช่น ค่าโฆษณาสินค้า A จะเป็นต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ ถ้าไม่ผลิตและขายสินค้า A เป็นต้น

3. ข้อมูลที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตและมีส่วนแตกต่างระหว่างทางเลือก

ข้อมูลที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตและมีส่วนต่างระหว่างทางเลือกเป็นต้นทุนหรือรายได้ที่จะต้องเข้าลักษณะทั้ง 2 ประการคือ จะเกิดขึ้นในอนาคตถ้าเลือกทางเลือกนั้น และมีส่วนแตกต่างระหว่างทางเลือก จึงจะมีผลในการตัดสินใจ เช่น กิจการกำลังตัดสินใจที่จะใช้พลาสติกแทนเซรามิคในการผลิตจาน ทำให้ต้นทุนวัตถุดิบ และค่าแรงงานเกิดขึ้นดังต่อไปนี้

	เซรามิค	พลาสติก	ส่วนแตกต่าง
วัตถุดิบทางตรง	20	10	10
แรงงานทางตรง	20	20	-

ขั้นตอนการตัดสินใจ

การตัดสินใจเลือกทางเลือกจะมีขั้นตอนดังนี้

1. กำหนดปัญหาที่กำลังตัดสินใจ
2. กำหนดทางเลือกของปัญหาที่เกิดขึ้น
3. รวบรวมข้อมูล และประเมินค่าของแต่ละทางเลือกดังนี้

3.1 .รวบรวมข้อมูลต้นทุนทั้งหมดของแต่ละทางเลือกที่กำลังพิจารณา

3.2 ตัดต้นทุนจมหรือต้นทุนในอดีตออกไป

3.3 .ตัดต้นทุนที่ไม่แตกต่างกันระหว่างทางเลือกต่าง ๆ

3.4 ทำการตัดสินใจ โดยพิจารณาข้อมูลต้นทุนที่เหลืออยู่ ซึ่งจะเป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

4. ตัดสินใจเลือกทางเลือกที่ดีที่สุด

การวิเคราะห์ทางเลือกเพื่อการตัดสินใจ

1. **วิธีต้นทุนรวม** (total cost method) วิเคราะห์โดยพิจารณาทั้งต้นทุนและรายได้ ที่เกี่ยวข้องและไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจในแต่ละทางเลือก

2. **วิธีต้นทุนส่วนที่แตกต่างหรือต้นทุนส่วนเพิ่ม** (differential cost method) วิเคราะห์เฉพาะต้นทุนและรายได้ที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจในแต่ละทางเลือก โดยพิจารณาถึงต้นทุนและรายได้ส่วนที่มีความแตกต่างในแต่ละทางเลือก รวมทั้งต้นทุนเสียโอกาส (ถ้ามี) ในการวิเคราะห์ ถ้านำต้นทุนเสียโอกาสเข้ามาเกี่ยวข้องบางทีก็เรียกว่าเป็นการวิเคราะห์วิธีต้นทุนเสียโอกาส

ประเภทของปัญหาที่ผู้บริหารต้องตัดสินใจ

1. การตัดสินใจผลิตเองหรือซื้อ
2. การตัดสินใจรับคำสั่งซื้อพิเศษ
3. การตัดสินใจยกเลิกผลิตภัณฑ์หรือส่วนงาน
4. การตัดสินใจเกี่ยวกับขายหรือผลิตต่อ
5. การตัดสินใจปิดโรงงานชั่วคราว
6. การตัดสินใจใช้ปัจจัยการผลิตที่มีอยู่จำกัด

ประเภทของปัญหาที่ผู้บริหารต้องตัดสินใจ(ต่อ)

1. การตัดสินใจผลิตเองหรือซื้อ

ซึ่งจะเกิดขึ้นได้เมื่อกิจการเป็นธุรกิจประเภทอุตสาหกรรมหรือผลิตเพื่อขาย และอาจจะขายสินค้าชนิดเดียวหรือหลายชนิดก็ได้และสินค้าที่ผลิตจำเป็นต้องใช้ชิ้นส่วนมาประกอบเป็นสินค้าสำเร็จรูป ชิ้นส่วนที่นำมาประกอบกิจการสามารถที่จะผลิตเองหรือซื้อจากบุคคลภายนอกก็ได้ ซึ่งผู้บริหารของกิจการจะต้องตัดสินใจเลือกทางเลือกหนึ่งทางเลือกที่มีต้นทุนต่ำสุดเสมอ

ประเภทของปัญหาที่ผู้บริหารต้องตัดสินใจ(ต่อ)

ปัจจัยที่ต้องคำนึงถึงก่อนการตัดสินใจเลือกทางเลือก

1. ต้นทุนที่เกิดขึ้นระหว่างผลิตเอง และซื้อจากบุคคลภายนอก เพื่อนำมาเปรียบเทียบ
2. กิจกรรมมีความรู้ความสามารถในการผลิตชิ้นส่วนประกอบที่มีคุณภาพตามที่ต้องการหรือไม่
3. กิจกรรมมีกำลังการผลิตเพียงพอที่จะผลิตชิ้นส่วนประกอบเองหรือไม่
4. การผลิตเองหรือซื้อชิ้นส่วนประกอบจากบุคคลภายนอกจะต้องมีกำหนดเวลาที่แน่นอนที่สามารถนำมาใช้ประกอบได้ทันเวลาที่กำหนด
5. กิจกรรมในฐานะผู้ผลิตควรรักษาไว้ไม่ควรกลับมาเป็นผู้ซื้ออีกครั้ง เพราะจะมีภาพพจน์ที่ไม่เหมาะสม

ตัวอย่าง 1 บริษัท สัมโธ จำกัด ทำการผลิตชิ้นส่วนประกอบ 5,000 หน่วย เพื่อนำไปประกอบ เป็นผลิตภัณฑ์หนึ่ง ซึ่งเป็นที่นิยมของลูกค้า ข้อมูลเกี่ยวกับการผลิตชิ้นส่วนมีดังนี้

	ต้นทุนต่อหน่วย (บาท)
วัตถุดิบทางตรง	3.-
แรงงานทางตรง	8.-
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร	4.-
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่	<u>7.50.-</u>
รวม	<u><u>22.50.-</u></u>

ขณะนี้บริษัทผู้ผลิตภายนอก รายหนึ่งได้เสนอขายชิ้นส่วนประกอบดังกล่าวในราคา 19 บาทต่อหน่วย และบริษัท สัมโอได้มีข้อมูลในการผลิตเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่เกิดขึ้นนั้น มีจำนวน 2 ใน 3 ส่วน ไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ ถึงแม้จะไม่ผลิตก็ตาม เนื่องจากเป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับค่าเสื่อมราคาโรงงาน เงินเดือนผู้ควบคุมโรงงาน และค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร

วิธีต้นทุนรวม

ซื้อชิ้นส่วนประกอบ (1,000 หน่วย)		ผลิตชิ้นส่วนประกอบ (1,000 หน่วย)	
ราคาซื้อ	19,000 บาท	วัตถุดิบทางตรง	3,000 บาท
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่	-	แรงงานทางตรง	8,000 บาท
ที่หลีกเลี่ยงไม่ได้	<u>5,000</u> บาท	ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร	4,000 บาท
รวมต้นทุน	<u>24,000</u> บาท	ค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่	-
		หลีกเลี่ยงได้	2,500 บาท
		หลีกเลี่ยงไม่ได้	<u>5,000</u> บาท
		รวมต้นทุน	<u>22,500</u> บาท

การวิเคราะห์การตัดสินใจ

จากการวิเคราะห์โดยวิธีต้นทุนรวม ในจำนวน 1,000 หน่วย บริษัท
ส้มโอ ควรเลือกที่จะผลิตเองดีกว่า เพราะมีต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการผลิตเอง
ต่ำกว่าซื้อจากบุคคลภายนอก เท่ากับ 1,500 บาท ($24,000 - 22,500$)
หรือ ถ้าคิดต่อหน่วยก็เท่ากับ 1.5 บาท ($24 - 22.50$)

วิธีต้นทุนส่วนที่แตกต่าง

ซื้อชิ้นส่วนประกอบ (1,000 หน่วย)		ผลิตชิ้นส่วนประกอบ (1,000 หน่วย)	
ราคาซื้อ	<u>19,000</u> บาท	วัตถุดิบทางตรง	3,000 บาท
รวมต้นทุน	<u>19,000</u> บาท	แรงงานทางตรง	8,000 บาท
		ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร	4,000 บาท
		ค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่.	-
		ที่หลีกเลี่ยงได้	<u>2,500</u> บาท
		รวมต้นทุน	<u>17,500</u> บาท

การวิเคราะห์การตัดสินใจ

จากการวิเคราะห์โดยวิธีต้นทุนส่วนที่แตกต่าง บริษัท สัมไอ ควรที่จะผลิตเองเพราะมีต้นทุนโดยรวมต่ำกว่าเท่ากับ 1,500 บาท ($19,000 - 17,500$) หรือมีต้นทุนต่อหน่วยต่ำกว่า เท่ากับ 1.50 บาท ($19 - 17.50$)

2. การตัดสินใจรับคำสั่งซื้อพิเศษ(accept or reject a special offer)

คำสั่งซื้อพิเศษเป็นปัญหาหนึ่งที่ผู้บริหารจะต้องตัดสินใจว่า ควรยอมรับหรือปฏิเสธ คำสั่งซื้อพิเศษนี้เป็นยอดขายที่นอกเหนือจากการขายสินค้าโดยปกติของกิจการ

เมื่อมีคำสั่งซื้อพิเศษเข้ามา ราคาซื้อ = ราคาขายปกติที่กิจการขายอยู่และกิจการมีกำลังการผลิตเหลืออยู่กิจการสามารถรับคำสั่งซื้อนั้นได้ทันที

แต่ถ้าราคาซื้อของคำสั่งซื้อพิเศษต่ำกว่าราคาขายปกติ สิ่งที่ต้องพิจารณาก่อนรับคำสั่งซื้อพิเศษ มีดังนี้

2.1 การยอมรับคำสั่งซื้อพิเศษ จะต้องมีการไถ่ส่วนเกินที่เกิดจากผลต่างของราคาขายและต้นทุนผันแปรจากคำสั่งซื้อพิเศษ

2.2 การยอมรับคำสั่งซื้อพิเศษ จะไม่มีผลกระทบต่อยอดขายปกติของกิจการ

2. การตัดสินใจรับคำสั่งซื้อพิเศษ(accept or reject a special offer)

แต่ถ้าราคาซื้อของคำสั่งซื้อพิเศษต่ำกว่าราคาขายปกติ สิ่งที่ต้องพิจารณาก่อนรับคำสั่งซื้อพิเศษ มีดังนี้

2.1 การยอมรับคำสั่งซื้อพิเศษ จะต้องมีกำไรส่วนเกินที่เกิดจากผลต่างของราคาขายและต้นทุนผันแปรจากคำสั่งซื้อพิเศษ

2.2 การยอมรับคำสั่งซื้อพิเศษ จะไม่มีผลกระทบต่อยอดขายปกติของกิจการ

2.3 การยอมรับคำสั่งซื้อพิเศษ กิจการต้องมีกำลังการผลิตว่างเปล่าเหลืออยู่ผลิตสินค้านั้นได้ โดยไม่มีทางเลือกที่จะใช้กำลังการผลิตไปในทางอื่น

ตัวอย่างที่ 2 บริษัทงุ่น จำกัด ทำการผลิตและขายสินค้า โดยปกติ
จำนวน 4,000 หน่วย กำลังการผลิตสูงสุด 5,000 หน่วย ในราคาหน่วยละ
40 บาท และมีข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนการผลิตดังนี้

	ต้นทุนต่อหน่วย (บาท)	ต้นทุนรวม (บาท)
วัตถุดิบทางตรง	8	32,000
แรงงานทางตรง	6	24,000
ค่าใช้จ่ายการผลิต		
ผันแปร	4	16,000
คงที่	<u>2</u>	<u>8,000</u>
รวม	<u>20</u>	<u>80,000</u>

บริษัทมีค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารผันแปรต่อหน่วยเท่ากับ 2 บาท มีค่าใช้จ่ายคงที่ต่อปีดังนี้

ค่าใช้จ่ายการผลิต	8,000 บาท
-------------------	-----------

ค่าใช้จ่ายการขายและบริหาร	10,000 บาท
---------------------------	------------

บริษัทได้รับคำสั่งซื้อพิเศษจำนวน 1,000 หน่วย ในราคาหน่วยละ 30 บาท

วิเคราะห์จะรับคำสั่งซื้อพิเศษนี้หรือไม่

วิธีต้นทุนรวม	หน่วยบาท	
	ปฏิเสธคำสั่งซื้อ (4,000 หน่วย)	ยอมรับคำสั่งซื้อ (5,000 หน่วย)
ขาย	160,000	190,000
หัก ต้นทุนผันแปร		
ต้นทุนขาย	72,000	90,000
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	8,000	10,000
รวมต้นทุนผันแปร	80,000	100,000
กำไรส่วนเกิน	80,000	90,000
หัก ต้นทุนคงที่		
ค่าใช้จ่ายในการผลิต	8,000	8,000
ค่าใช้จ่ายการขายและบริหาร	10,000	10,000
รวมต้นทุนคงที่	18,000	18,000
กำไรสุทธิ	62,000	72,000

วิธีต้นทุนส่วนที่แตกต่าง

รายได้ส่วนเพิ่ม (1,000 x 30)	30,000 บาท
หัก ต้นทุนส่วนเพิ่ม (1,000 x 20)	<u>20,000</u> บาท
กำไรส่วนที่เพิ่ม	<u>10,000</u> บาท

จากการวิเคราะห์โดยวิธีต้นทุนส่วนที่แตกต่างจะมีผลของการวิเคราะห์เหมือนกันกับวิธีต้นทุนรวม คือ ควรรับคำสั่งซื้อพิเศษเพราะทำให้มีกำไรสุทธิเพิ่มขึ้น 10,000 บาท

3. การตัดสินใจยกเลิกผลิตภัณฑ์หรือส่วนงาน (closing department or eliminate product)

ปัญหานี้เกิดขึ้นได้ในกรณีที่กิจการผลิตและขายผลิตภัณฑ์หลายชนิด
หรือมีหลายแผนกแล้วมีบางครั้งที่ผลิตและขายแล้วมีผลิตภัณฑ์บางชนิดขายแล้ว
ขาดทุน หรือมีบางแผนกที่ขายแล้วขาดทุน

การที่ตัดสินใจยกเลิกผลิตภัณฑ์หรือแผนกที่ขายแล้วขาดทุน
กิจการจะต้องคำนึงถึงปัจจัยดังต่อไปนี้

3.1 ทางด้านต้นทุน การใช้ต้นทุนคงที่ ที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ร่วมกัน
เช่น ค่าเช่า ค่าสาธารณูปโภค ค่าบริหารงานทั่วไป เป็นต้น การที่จะยกเลิก
ผลิตภัณฑ์ หรือแผนกงานใดออกไป ก็จะเป็นการผลักภาระไปให้กับ
ผลิตภัณฑ์และแผนกงานอื่น ที่ยังอยู่ ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อกำไรโดยรวมของ
กิจการ

3.2 ความสัมพันธ์ทางด้านการตลาดหรือการขาย ในกรณีที่
ผลิตภัณฑ์มีความสัมพันธ์ทางด้านการขาย เช่น แชมพูสระผมกับครีมนวด
ผม เป็นต้น ถ้ายกเลิกผลิตภัณฑ์ก็จะมีผลต่ออีกชนิดหนึ่งเพราะการขายหรือ
การใช้จะสัมพันธ์กัน

3.3 ด้านการแข่งขัน ภาพพจน์ชื่อเสียงของบริษัทซึ่งส่งผลต่อ
อำนาจการแข่งขันในตลาดระยะยาว

ตัวอย่างที่ 3 บริษัท มะม่วง จำกัด ทำการผลิตและขายผลิตภัณฑ์ 3 ชนิด คือ ก ข และ ค บริษัทกำลังทำการตัดสินใจว่าควระยกเลิกผลิตภัณฑ์หรือไม่

	ผลิตภัณฑ์ (หน่วย :บาท)			
	ก	ข	ค	รวม
ขาย	100,000	400,000	500,000	1,000,000
<u>หัก</u> ต้นทุนผันแปร	85,000	260,000	315,000	660,000
กำไรส่วนเกิน	15,000	140,000	185,000	340,000
<u>หัก</u> ต้นทุนคงที่				
เงินเดือน	10,000	30,000	50,000	90,000
ค่าโฆษณา	5,000	25,000	35,000	65,000
ค่าสาธารณูปโภค	6,000	25,000	25,000	56,000
ค่าเสื่อมราคา	5,000	20,000	35,000	60,000
รวมต้นทุนคงที่	<u>26,000</u>	<u>100,000</u>	<u>145,000</u>	<u>271,000</u>
กำไร(ขาดทุน)จากการดำเนินงาน	<u>-11,000</u>	<u>40,000</u>	<u>40,000</u>	<u>69,000</u>

จากตัวอย่างที่ 3 พิจารณางบกำไรขาดทุน จะพบว่าผลิตภัณฑ์ ก มีผลการดำเนินงานเป็นขาดทุนจำนวน 11,000 บาท การที่จะตัดสินใจขายหรือยกเลิกผลิตภัณฑ์ ก หรือไม่ สิ่งที่จะต้องพิจารณา คือ ผลิตภัณฑ์ ก ขาดทุนจริงหรือไม่ จากงบกำไรขาดทุน

วิเคราะห์การตัดสินใจจะผลิตและขายหรือยกเลิกผลิตภัณฑ์

วิธีต้นทุนรวม

	ยกเลิกผลิตภัณฑ์	ไม่ยกเลิกผลิตภัณฑ์
ขาย	900,000	1,000,000
หัก ต้นทุนผันแปร	575,000	660,000
กำไรส่วนเกิน	325,000	340,000
หัก ต้นทุนคงที่		
เงินเดือน	80,000	90,000
ค่าโฆษณา	65,000	65,000
ค่าสาธารณูปโภค	56,000	56,000
ค่าเสื่อมราคา	60,000	60,000
รวมต้นทุนคงที่	<u>261,000</u>	<u>271,000</u>
กำไร(ขาดทุน)จากการดำเนินงาน	<u>64,000</u>	<u>69,000</u>

วิธีต้นทุนส่วนที่แตกต่าง

รายได้ที่ลดลง	100,000
---------------	---------

หัก ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ทีลดลง

ต้นทุนผันแปร	85,000
--------------	--------

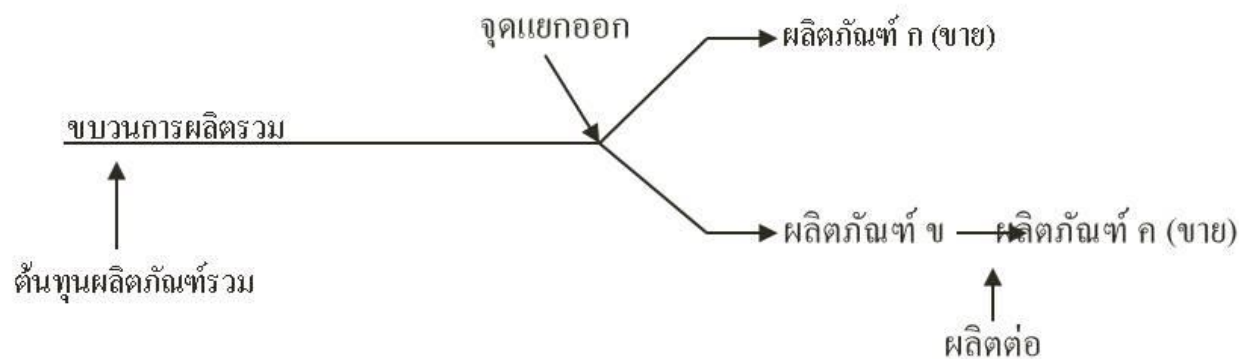
ต้นทุนคงที่ทางตรง	<u>10,000</u>	<u>95,000</u>
-------------------	---------------	---------------

กำไรจากการดำเนินงานลดลง	<u>5,000</u>
-------------------------	--------------

จากการวิเคราะห์โดยวิธีต้นทุนส่วนที่แตกต่าง จะมีผลของการวิเคราะห์
เหมือนกับวิธีต้นทุนรวมคือบริษัทไม่ควรยกเลิกผลิตภัณฑ์ ก ควรจะขายต่อ
เพราะทำให้มีกำไรลดลง 5,000 บาท

4. การตัดสินใจเกี่ยวกับการขายหรือผลิตต่อ(sell or process further)

การตัดสินใจในกรณีของการผลิต ผลิตภัณฑ์ร่วม ซึ่งผลิตภัณฑ์ร่วม หมายถึง ขบวนการผลิตที่เกิดขึ้นอย่างต่อเนื่อง แล้วได้ผลิตภัณฑ์ออกมาตั้งแต่ 2 ชนิดขึ้นไป ณ จุดที่สิ้นสุดกระบวนการผลิตผลิตภัณฑ์ร่วมแล้วได้ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดออกมา เรียกว่า จุดแยกออก (split off point) ต้นทุนที่เกิดขึ้นในการผลิตผลิตภัณฑ์ ตั้งแต่ต้นกระบวนการผลิต จนถึงจุดแยกออก เรียกว่าต้นทุนผลิตภัณฑ์ร่วม (joint product cost) เป็นต้นทุนที่ไม่มีความหมายต่อการตัดสินใจ เพราะถือว่าเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วในอดีต



สิ่งที่ต้องเรียนรู้ก่อนการตัดสินใจขายหรือผลิตต่อ

4.1 ต้นทุนผลิตภัณฑ์ร่วมหรือต้นทุนร่วม (common cost) ซึ่งเป็นต้นทุนที่ใช้ผลิตผลิตภัณฑ์ร่วมเกิดขึ้นก่อนจุดแยกออก ได้แก่ วัตถุดิบ ค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายการผลิต จะเป็นต้นทุนที่ไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ไม่ว่าจะขายหรือผลิตต่อ จะไม่นำมาเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

4.2 ต้นทุนในการผลิตต่อถือเป็นต้นทุนส่วนเพิ่มในกรณี que เลือกจะผลิตต่อเป็นต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ มีผลในการตัดสินใจ

4.3 การตัดสินใจจะอยู่บนพื้นฐานที่ว่า ผลิตภัณฑ์สามารถขาย ณ จุดแยกออกได้ทันที หรือนำไปผลิตต่อ ได้ทั้งสองอย่าง สามารถทำกำไรส่วนเกินให้กับกิจการได้

ตัวอย่างที่ 4 บริษัทแชกด้า จำกัด ผลิตภัณท์ร่วม โดย ณ จุดแยก

ออก ได้ผลิตภัณท์ 3 ชนิด ออกมา คือ A B และ จ ผลิตภัณท์ A และ B บริษัท
ตั้งใจที่จะขาย แต่ C บริษัทกำลังตัดสินใจอยู่ว่าจะขายหรือผลิตต่อแล้วขาย
โดยมีข้อมูลเกี่ยวกับราคาขายและต้นทุนการผลิตก่อนการผลิตต่อดังนี้

ราคาขายต่อหน่วย	460	บาท
ต้นทุนการผลิตต่อหน่วย คือ		
วัตถุดิบทางตรง	112	บาท
แรงงานทางตรง	90	บาท
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร	76	บาท
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่	<u>72</u>	บาท
ต้นทุนการผลิตรวม	<u>350</u>	บาท

ถ้าบริษัท ฯ ทำการผลิตต่อสามารถขายได้หน่วยละ 570 บาท ต้นทุน

การผลิตต่อ ต่อหน่วย คือ

วัตถุดิบทางตรง	30	บาท
----------------	----	-----

แรงงานทางตรง	24	บาท
--------------	----	-----

ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร	24	บาท
-------------------------	----	-----

ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่จะไม่ได้ใช้เพิ่มขึ้น เนื่องจากอยู่ในช่วงของ

กำลังการผลิตปกติของบริษัท

วิเคราะห์การตัดสินใจเกี่ยวกับการขายหรือผลิตต่อ

วิธีต้นทุนรวม

ผลิตภัณฑ์ C	ขาย ณ จุดแยก	ขายหลังผลิตต่อ
รายได้ต่อหน่วย	460	570
<u>ต้นทุนการผลิตต่อหน่วย</u>		
วัตถุดิบทางตรง	112	142
ค่าแรงงานทางตรง	90	114
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร	76	100
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่	72	72
ต้นทุนการผลิตต่อหน่วย	350	428
กำไรสุทธิต่อหน่วย	<u>110</u>	<u>142</u>

วิธีต้นทุนส่วนที่แตกต่าง

1. วิเคราะห์ส่วนเพิ่ม เป็นการวิเคราะห์ ที่นำรายได้ส่วนที่เพิ่ม กับต้นทุนส่วนเพิ่มมาเปรียบเทียบกับกัน ซึ่งเป็นผลจากการเปรียบเทียบ จากทางเลือกที่จะขาย ณ จุดแยกออกกับขายหลังทำต่อ

- ผลของการวิเคราะห์มีรายได้ส่วนเพิ่มมากกว่าต้นทุนส่วนเพิ่ม บริษัทก็ควรที่จะขายหลังทำต่อ

- แต่ถ้ารายได้ส่วนเพิ่มน้อยกว่าต้นทุนส่วนเพิ่ม ก็ควรขายสินค้า ณ จุดแยกออก

รายได้ส่วนเพิ่ม (570 – 460)	110	บาท
<u>หัก</u> ต้นทุนส่วนเพิ่ม (428 – 350)	<u>78</u>	บาท
กำไรส่วนเพิ่ม	<u>32</u>	บาท

2. วิเคราะห์ต้นทุนเสียโอกาส เป็นการวิเคราะห์ที่คำนึงถึง

ผลประโยชน์ของทางเลือก ที่บริษัทไม่ได้เลือก ซึ่งถือเป็นต้นทุนเสียโอกาส จากตัวอย่างที่ 4 สามารถวิเคราะห์ได้ดังนี้

รายได้จากการขายหลังผลิตต่อ

570 บาท

หัก ต้นทุนผลิตต่อ :-

วัตถุดิบทางตรง 30

แรงงานทางตรง 24

ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร 24 78

ต้นทุนเสียโอกาส 460 538 บาท

กำไรส่วนเพิ่ม 32 บาท

5. การตัดสินใจปิดโรงงานชั่วคราว(temporary shutdown)

เป็นปัญหาที่เกิดขึ้นได้ในกรณีที่ภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ กิจการมีภาวะขาดทุนจากการดำเนินงาน ถ้าเกิดผลขาดทุนจากการดำเนินงานไปเรื่อย ๆ ก็เป็นปัญหาที่ผู้บริหารจะต้องพิจารณา และตัดสินใจว่าควรจะปิดโรงงานชั่วคราวหรือไม่ การหยุดผลิตและขายและปิดโรงงานชั่วคราวจะไม่มีรายได้ และต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้เกิดขึ้น แต่จะมีต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้เกิดขึ้นอยู่ ซึ่งจะเป็นผลขาดทุนที่เกิดขึ้นทั้งหมดจากการปิดโรงงานชั่วคราว

การพิจารณาตัดสินใจปิดโรงงานชั่วคราว

- เปรียบเทียบถึงผลการดำเนินงานภายใน 2 ทางเลือกคือ หยุดดำเนินงานชั่วคราวกับการดำเนินงานผลิตและขายต่อไปว่าทางเลือกใดจะทำให้ธุรกิจขาดทุนน้อยที่สุด
- ข้อสำคัญที่กิจการควรทราบก็คือ ปริมาณผลิตและขาย ณ ขั้นต่ำระดับใด ที่กิจการผลิตและขายแล้วมีผลขาดทุนน้อยกว่า กรณีปิดโรงงานชั่วคราว
- การคำนวณหาปริมาณการขายที่ควรหยุดดำเนินงานชั่วคราว คือ จุดปิดโรงงานชั่วคราว คำนวณได้ดังนี้

$$\text{จุดปิดโรงงาน} = \frac{\text{ต้นทุนคงที่} - \text{ค่าใช้จ่ายหยุดดำเนินงานชั่วคราว}}{\text{กำไรส่วนเกินต่อหน่วย}}$$

ตัวอย่างที่ 5 บริษัทตะลุมพุก จำกัด ผลิตและจำหน่ายสินค้าชนิดหนึ่ง ราคาขายหน่วยละ 30 บาท ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย 15 บาท โดยปกติ บริษัทผลิตและขายสินค้า 50,000 หน่วยต่อปี และมีต้นทุนคงที่ในการดำเนินงานต่อปีดังนี้

วัสดุสิ้นเปลือง	45,000 บาท
ค่าแรงงานทางอ้อม	75,000 บาท
ค่าบำรุงรักษา	17,000 บาท
ค่าประกันภัย	4,500 บาท
ค่าซ่อมแซม	5,000 บาท
ค่าน้ำค่าไฟฟ้า	7,500 บาท
ค่าภาษี	5,000 บาท
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	3,000 บาท
ค่าเสื่อมราคา – อาคาร	10,000 บาท
ค่าเสื่อมราคา – เครื่องจักร	<u>7,000 บาท</u>
รวม	<u>179,000 บาท</u>

ขณะนี้ผู้บริหารบริษัท กำลังพิจารณาที่จะตัดสินใจว่าจะหยุดการดำเนินงานชั่วคราวหรือไม่ เนื่องจากบริษัทประสบปัญหาทางเศรษฐกิจอย่างมาก ทำให้ยอดขายลดลงเหลือเพียง 5,000 หน่วย และมีแนวโน้มที่จะลดลงเรื่อย ๆ ในระหว่างหยุดดำเนินงานชั่วคราวจะมีค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นดังนี้

วัสดุสิ้นเปลือง	1,500	บาท
ค่าแรงงานทางอ้อม	15,000	บาท
ค่าบำรุงรักษา	1,000	บาท
ค่าประกันภัย	2,500	บาท
ค่าซ่อมแซม	1,000	บาท
ค่าน้ำค่าไฟฟ้า	700	บาท
ค่าภาษี	5,000	บาท
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	1,500	บาท
ค่าเสื่อมราคา – อาคาร	10,000	บาท
ค่าเสื่อมราคา – เครื่องจักร	<u>7,000</u>	บาท
รวม	<u>45,200</u>	บาท

วิเคราะห์ ตัดสินใจหยุดการดำเนินงานชั่วคราวหรือไม่

วิธีต้นทุนรวม

	ดำเนินงานต่อ	หยุดชั่วคราว
ยอดขาย	150,000	-
หักต้นทุนผันแปร	75,000	-
กำไรส่วนเกิน	75,000	-
หักต้นทุนคงที่	<u>179,000</u>	<u>45,200</u>
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	<u>(104,000)</u>	<u>(45,200)</u>

จากการวิเคราะห์วิธีนี้ จะได้ผลเหมือนกับวิธีที่ 1 คือ บริษัทควรหยุดการดำเนินงานชั่วคราว เพราะจะทำให้มีผลขาดทุนสุทธิลดลง 58,800 บาท

วิธีต้นทุนส่วนที่แตกต่าง

สมมติถ้าหยุดการดำเนินงานชั่วคราว

รายได้ที่ลดลง

150,000 บาท

หัก ต้นทุนที่ลดลง

ต้นทุนผันแปร

75,000

ต้นทุนคงที่

133,800

208,800 บาท

ต้นทุนที่ลดลงมากกว่ารายได้ที่ลดลง

58,000 บาท

จุดปิดโรงงานชั่วคราวหรือปริมาณขายที่ควรหยุดดำเนินงานชั่วคราว

$$\begin{aligned}\text{จุดปิดโรงงานชั่วคราว} &= \frac{\text{ต้นทุนคงที่} - \text{ค่าใช้จ่ายเมื่อหยุดการดำเนินงานชั่วคราว}}{\text{กำไรส่วนเกินต่อหน่วย}} \\ &= \frac{179,000 - 45,200}{15} \\ &= \frac{133,800}{15} \\ &= 8,920 \quad \text{หน่วย}\end{aligned}$$

ปริมาณขายที่ควรหยุดการดำเนินงานชั่วคราว คือ 8,920 หน่วย

6. การตัดสินใจใช้ปัจจัยการผลิตที่มีอยู่จำกัด (limited resources)

เป็นปัญหาที่ผู้บริหารจะต้องตัดสินใจ เพื่อบริหารแล้วกิจการมีกำไรสูงสุด ในการดำเนินงานธุรกิจ ผู้บริหารอาจประสบปัญหาการขาดแคลนทรัพยากร ทำให้ผู้บริหารจะต้องบริหารงานภายใต้ทรัพยากรที่เป็นปัจจัยการผลิตที่มีอยู่จำกัด ปัจจัยการผลิตดังกล่าว อาจจะเป็นปริมาณวัตถุดิบชั่วโมงแรงงาน ชั่วโมงเครื่องจักร พื้นที่ในโรงงาน เป็นต้น ซึ่งผู้บริหารต้องวางแผนว่าควรผลิตหรือขายผลิตภัณฑ์ แต่ละชนิดอย่างไร ภายใต้สภาวะที่มีปัจจัยการผลิตจำกัด เพื่อก่อประโยชน์สูงสุดต่อกิจการ

บริหารงานภายใต้ปัจจัยการผลิตที่มีอยู่จำกัด กิจการจะต้องนำกำไรส่วนเกินต่อหน่วยของปัจจัยการผลิตที่มีอยู่อย่างจำกัดมาใช้ในการพิจารณาด้วย รวมทั้งคำนึงถึงความต้องการของลูกค้าด้วย

การคำนวณกำไรส่วนเกินต่อหน่วยงานของปัจจัยการผลิตที่มีจำกัด

$$= \frac{\text{กำไรส่วนเกินต่อหน่วย}}{\text{จำนวนปัจจัยการผลิตที่มีจำกัดต่อหน่วย}}$$

ตัวอย่างที่ 6 บริษัท แอนนา จำกัด มีเครื่องจักรที่สามารถผลิตสินค้าได้ 3 ชนิด คือ A B และ C มีชั่วโมงเดินเครื่องจักรที่จำกัด คือ 6,000 ชั่วโมง ที่สามารถผลิตได้เต็มที่ ข้อมูลเกี่ยวกับสินค้าทั้ง 3 ชนิดต่อหน่วย มีดังนี้

	A	B	C
ขาย	40	50	60
<u>หัก</u> ต้นทุนผันแปร	30	20	40
กำไรส่วนเกิน	10	30	20
เวลาที่ใช้ในการผลิต	2	10	5
ความต้องการของสินค้า	800	250	500

1. คำนวณหากำไรส่วนเกินต่อหน่วยของปัจจัยการผลิตที่มีจำกัด

	A	B	C
กำไรส่วนเกิน	10	30	20
<u>หาร</u> เวลาที่ใช้ในการผลิต	<u>2</u>	<u>10</u>	<u>5</u>
กำไรส่วนเกินต่อชั่วโมง	<u>5</u>	<u>3</u>	<u>4</u>

บริษัทสามารถผลิตและขายสินค้าทั้ง 3 ชนิดดังนี้

สินค้า	จำนวนหน่วย	ชั่วโมงเครื่องจักรสะสม	กำไรส่วนเกิน
A	800	1,600	8,000
C	500	4100	10000
B	190	6000	<u>5700</u>
	รวม		<u>23700</u>

ข้อควรระวังในการใช้ข้อมูลทางบัญชีเพื่อการตัดสินใจ

- ความไม่แน่นอนของข้อมูล
- การรู้จักเลือกใช้ข้อมูล
- ข้อมูลการบัญชีที่ได้จากวิธีการบัญชีที่ต่างกัน
- ความเชื่อถือได้ของข้อมูลเชิงคุณภาพ
- ปัจจัยภายนอกที่มีผลกระทบต่อข้อมูล