

การใช้ข้อมูลทางการบัญชีเพื่อการวางแผน ควบคุมและการตัดสินใจ

14 การใช้ข้อมูลทางการบัญชีเพื่อการบริหาร

ผู้บริหารกิจการมีหน้าที่หลัก 3 ประการ ได้แก่ การวางแผน การควบคุม และการตัดสินใจ การวางแผนเป็นการมองไปข้างหน้าในระยะยาว โดยการกำหนดเป้าหมายของกิจการและวิธีการที่จะทำให้กิจการบรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้ การควบคุมเป็นการรวบรวมข้อมูลจากการดำเนินงานจริงเพื่อพิจารณาว่ากิจการยังคงดำเนินงานเพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่ตั้งไว้ล่วงหน้า อีกทั้งการปรับเปลี่ยนวิธีการดำเนินงานเมื่อสถานการณ์จริงนั้นแตกต่างจากแผนที่คาดการณ์ไว้ก่อนหน้านี้ การตัดสินใจเป็นการเลือกทางเลือกที่ดีที่สุดสำหรับการดำเนินงานจากทางเลือกต่าง ๆ ที่เป็นไปได้ การตัดสินใจเป็นทักษะพื้นฐานที่ผู้บริหารกิจการทุกแห่งจะต้องเผชิญหน้าแทบจะทุกวัน ไม่ว่าจะเป็นเรื่องของการผลิต การขาย การดำเนินงาน ช่องทางการกระจายสินค้า การตั้งราคา และการเสนอราคาสินค้า ฯลฯ การตัดสินใจอย่างรอบคอบจึงเป็นเรื่องที่ละเอียดซับซ้อนโดยต้องอาศัยข้อมูลประกอบการตัดสินใจต่าง ๆ จำนวนมาก ข้อมูลบางอย่างควรจะนำมาใช้ประกอบการตัดสินใจ ส่วนข้อมูลบางอย่างไม่จำเป็นต้องนำมาใช้ประกอบการตัดสินใจ เนื่องจากอาจมีผลทำให้การตัดสินใจผิดพลาดได้ บทนี้จะกล่าวถึงการพิจารณาข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจว่าจะต้องมีลักษณะเป็นอย่างไร รวมทั้งตัวอย่างของการตัดสินใจทางธุรกิจด้วย



1. ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

ในการตัดสินใจเชิงธุรกิจที่ผู้บริหารจะต้องเลือกทางเลือกจากทางเลือกที่มีอยู่นั้น ผู้บริหารต้องอาศัยข้อมูลทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevant Information) ซึ่งมีลักษณะ 2 ประการคือ เป็นข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนและรายได้ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต และเป็นข้อมูลที่แตกต่างระหว่างทางเลือกของ

การตัดสินใจ จะเห็นว่าข้อมูลบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจนั้น ไม่ใช่เพียงตัวเลขทางบัญชีที่สรุปจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นแล้ว แต่ต้องเป็นข้อมูลคาดคะเนและคาดหวังได้ในอนาคต ถึงแม้ข้อมูลที่เกิดขึ้นในอดีตสามารถเอามาใช้ประกอบการตัดสินใจโดยตรงไม่ได้ แต่อาจใช้ประกอบในการคาดคะเนข้อมูลสำหรับอนาคตได้

นอกจากนั้น ข้อมูลที่คาดคะเนนั้นจะต้องแตกต่างระหว่างทางเลือกเท่านั้น ที่จะเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ รายการใดที่เหมือนกันไม่ว่าจะเป็นทางเลือกใดถือว่าเป็นข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ เช่น ในการตัดสินใจว่าผลิตสินค้าชนิดใดนั้น พบว่าเงินเดือนของผู้จัดการแผนกผลิตยังคงเท่าเดิม ไม่ว่าจะผลิตสินค้าชนิดใด ดังนั้น เงินเดือนจึงไม่ใช่ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจนี้

อีกตัวอย่างหนึ่งคือ การตัดสินใจเติมน้ำมันรถยนต์ โดยปกติแล้ว ลูกค้านั่งหนึ่งเติมน้ำมันที่สถานีบริการน้ำมัน 2 สถานีแห่งใดแห่งหนึ่งซึ่งอยู่ใกล้บ้านเป็นประจำ เมื่อวานนี้ ลูกค้าเห็นป้ายราคาน้ำมันของสถานีบริการน้ำมันสถานีแรกขายน้ำมันที่ 25 บาทต่อลิตร ส่วนอีกสถานีหนึ่งขายน้ำมันที่ 26 บาทต่อลิตร หากคาดคะเนว่าต้นทุนน้ำมันของทั้ง 2 สถานีบริการนี้จะไม่เปลี่ยนแปลง ดังนั้น ในการตัดสินใจว่าจะเติมน้ำมันที่สถานีบริการไหนดีนั้น ต้นทุนเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ คือ 25 บาทต่อลิตร และ 26 บาทต่อลิตร ซึ่งเป็นต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตและเป็นข้อมูลที่แตกต่างกันระหว่างสองทางเลือก นอกจากนี้ ลูกค้ายังได้ใช้ประสบการณ์ที่ผ่านมาในการคาดคะเนต้นทุนปัจจุบัน จะเห็นว่าต้นทุนเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจนั้น ไม่ใช่ต้นทุนที่จ่ายไปแล้วในอดีต หรือสังเกตเห็นได้วันก่อน แต่เป็นต้นทุนที่คาดหวังที่จะต้องจ่าย เมื่อลูกค้าไปเติมน้ำมัน ต้นทุนน้ำมันนี้จัดว่าเข้าเกณฑ์ของต้นทุนเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ คือ เป็นต้นทุนในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น และเป็นต้นทุนที่แตกต่างระหว่างสองทางเลือก

ในทางตรงกันข้าม หากลูกค้าวางแผนที่จะนำรถยนต์ไปล้างทำความสะอาด ราคาค่าล้างรถยนต์ของแต่ละร้าน คือ 200 บาท เท่ากัน จำนวนเงินที่ลูกค้าคาดว่าจะต้องจ่าย หรือต้นทุนในอนาคตที่คาดว่าจะต้องจ่ายนี้ เป็นข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจว่าลูกค้าจะเอารถไปล้างที่ร้านใด เนื่องจากต้นทุนในแต่ละทางเลือกไม่แตกต่างกัน

ในแวดวงธุรกิจนั้น ผู้บริหารกิจการจะต้องเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจในประเด็นต่าง ๆ ตลอดเวลา เช่น ผู้จัดการของกิจการผลิตบรรจุภัณฑ์อาหารกำลังพิจารณาว่าจะใช้อะลูมิเนียมแทนสังกะสีในการผลิตกระป๋องสำหรับบรรจุอาหารนั้นดีหรือไม่ ถ้าใช้อะลูมิเนียมแทนแล้ว ต้นทุนวัตถุดิบทางตรงคาดว่าจะลดลงจาก 10 บาทต่อกระป๋องเป็น 7 บาทต่อกระป๋อง ต้นทุนเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจนี้ คือ ต้นทุนสังกะสีและ ต้นทุนอะลูมิเนียมที่คาดว่าจะต้องจ่ายในอนาคต ต้นทุนแรงงานทางตรงคาดว่าจะยังคงเป็น 5 บาทต่อกระป๋อง ไม่ว่าจะใช้วัตถุดิบใด ดังนั้น ต้นทุนแรงงานทางตรงนี้จึงไม่ใช่ต้นทุนที่เกี่ยวข้องในการตัดสินใจเกี่ยวกับ

การเลือกวัตถุดิบทางตรง เพราะไม่เข้าข่ายเกณฑ์ที่ว่าด้วยความแตกต่างของต้นทุนระหว่างสองทางเลือก

จะเห็นได้ว่าข้อมูลทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจจะต้องเข้าหลักเกณฑ์ 2 ประการ คือ เป็นข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนและรายได้ที่คาดหวังว่าจะเกิดขึ้น และเป็นข้อมูลที่แตกต่างกันระหว่างทางเลือก นอกจากนี้ การพิจารณาข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจนั้นมีรายการที่เรียกว่า “ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้” (Avoidable Cost) ซึ่งเป็นต้นทุนที่กิจการสามารถประหยัดได้หากตัดสินใจเลือกทางเลือกใดทางเลือกหนึ่งแล้ว ดังนั้น ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ถือเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ในขณะที่ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ (Unavoidable Cost) เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นต่อไปไม่ว่ากิจการจะตัดสินใจเลือกทางเลือกใดก็ตาม ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ถือเป็นข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

อย่างไรก็ดี นอกเหนือจากข้อมูลทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจแล้ว ผู้บริหารจะต้องคำนึงถึงปัจจัยอื่น ๆ ที่ไม่เกี่ยวข้องกับการบัญชีหรือการเงินด้วย เช่น ลักษณะของอุตสาหกรรม สภาพการแข่งขัน ความต้องการของลูกค้า ความน่าเชื่อถือของผู้ขายสินค้า หรือความสามารถของพนักงาน คุณภาพของสินค้า ฯลฯ บทนี้จะกล่าวถึงการนำข้อมูลทางการบัญชีมาใช้สำหรับการตัดสินใจทางธุรกิจซึ่งเป็นการตัดสินใจระยะสั้น โดยไม่ต้องคำนึงถึงประเด็นปัจจัยดอกเบี้ย โดยมีตัวอย่างของการตัดสินใจทางธุรกิจเกี่ยวกับ 1) การผลิตเองหรือซื้อ 2) คำสั่งซื้อพิเศษ และ 3) การยกเลิกหรือผลิตต่อ



2. การผลิตเองหรือซื้อ

การผลิตสินค้าบางชนิดด้วยตัวเองนั้นอาจมีขั้นตอนที่ยุ่งยากซับซ้อน และอาจมีค่าเสียโอกาสจากการผลิตสินค้าชนิดอื่น ๆ ผู้บริหารกิจการจึงต้องพิจารณาข้อดีข้อเสียจากการผลิตสินค้าชนิดนั้นเอง หรือการซื้อสินค้าจากผู้ผลิตรายอื่น การผลิตสินค้าเองมีประโยชน์หลายด้าน โดยเฉพาะความสามารถในการควบคุมคุณภาพและต้นทุน แต่ก็อาจจะประสบปัญหาแรงงานเข้าออกอย่างต่อเนื่อง รวมถึงการจัดการซื้อวัตถุดิบที่มีคุณภาพ ดังนั้น การตัดสินใจที่จะซื้อสินค้าจากผู้ผลิตรายอื่นจึงเป็นเรื่องที่น่าสนใจ การผลิตเองหรือซื้อ (Make or Buy) ทำให้ผู้บริหารต้องตัดสินใจระหว่าง 2 ทางเลือกคือ ผลิตสินค้านั้นเอง หรือซื้อสินค้าจากผู้ผลิตอื่น

ตัวอย่าง “คุณต๋อ” เปิดกิจการร้านขายแซนด์วิชหน้าสถานีรถไฟแห่งหนึ่ง ที่ผ่านมากุณต๋อผลิตขนมปังด้วยตัวเอง โดยคาดการณ์ว่าจะต้องผลิตขนมปัง 14,400 ปอนด์ ต่อปี โดยมีประมาณการต้นทุนการผลิตต่อปอนด์จากปริมาณการผลิตที่ 14,400 ปอนด์ ดังนี้

	ต้นทุนต่อปอนด์
วัตถุดิบทางตรง	11 บาท
ค่าแรงทางตรง	8 บาท
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร	5 บาท
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่	6 บาท
รวมต้นทุนการผลิตต่อปอนด์	30 บาท

คุณต่อได้รับข้อเสนอจากบริษัทผลิตขนมปังแห่งหนึ่งมาเสนอขายขนมปังตามที่คุณต่อต้องการจำนวน 14,400 ปอนด์ ในราคา 28 บาทต่อปอนด์ ซึ่งคุณต่อพิจารณาแล้วเห็นว่าราคาเสนอขายของบริษัทผลิตขนมปังนั้นถูกกว่าต้นทุนการผลิตรวม (30 บาทต่อปอนด์) ทั้งนี้ คุณต่อเห็นว่าถ้าไม่ผลิตขนมปังเองแล้ว อุปกรณ์ผลิตขนมปังที่ใช้อยู่นี้ จะไม่สามารถนำไปใช้ประโยชน์อื่นได้ นอกจากนี้ ค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์ผลิตขนมปังที่คุณต่อใช้อยู่ คิดเป็น 2/3 ของค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ ส่วนที่เหลืออีก 1/3 ของค่าใช้จ่ายคงที่นั้นเป็นเงินเดือนพนักงานทำความสะอาด ซึ่งสามารถประหยัดได้ถ้าเลิกผลิตขนมปัง

การพิจารณาว่าคุณต่อควรจะมีขนมปังเองหรือควรสั่งซื้อจากบริษัทผลิตขนมปังนั้น ควรจะเปรียบเทียบทั้งสองทางเลือกว่าต้นทุนการผลิตที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจว่าจะผลิตขนมปังเองหรือสั่งซื้อจากบริษัทผลิตขนมปังมีรายการใดบ้าง คุณต่อสามารถพิจารณาต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจหรือต้นทุนที่แตกต่างระหว่างสองทางเลือกดังตารางข้างล่างนี้

(หน่วย : บาท)	ต้นทุนแตกต่างต่อปอนด์		ต้นทุนรวม 14,400 ปอนด์	
	ผลิตเอง	ซื้อขนมปัง	ผลิตเอง	ซื้อขนมปัง
ต้นทุนในการซื้อ		28		403,200
ต้นทุนการผลิต :				
วัตถุดิบทางตรง	11		158,400	
ค่าแรงทางตรง	8		115,200	
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร	5		72,000	
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่	2*		28,800	
รวมต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ	26	28	374,400	403,200

* $6 \times 1/3 = 2$ บาท คือเงินเดือนพนักงานทำความสะอาด

จากตารางข้างต้นนี้ ค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่จำนวน 1/3 หรือ 2 บาทต่อปอนด์ ซึ่งเป็นเงินเดือนของพนักงานทำความสะอาดนั้น ถือเป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ เนื่องจากกิจการจะต้องจ่ายเงินเดือนให้พนักงานทำความสะอาด หากคุณต่อผลิตขนมปังเอง แต่หากคุณเลือกที่จะซื้อขนมปังจากบริษัทผลิตขนมปังแล้ว ก็ไม่ต้องจ่ายเงินเดือนให้พนักงานทำความสะอาด ส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่ส่วนที่เหลืออีก 2/3 หรือ 4 บาทต่อปอนด์ ซึ่งเป็นค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์ผลิตขนมปัง ถือเป็นต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ เนื่องจากค่าเสื่อมราคาเป็นต้นทุนจม¹ และไม่ผ่านเกณฑ์ข้อแรกของข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

จะเห็นได้ว่าเพื่อช่วยในการตัดสินใจ คุณต่อสามารถนำต้นทุนที่แตกต่างหรือเพิ่มขึ้นระหว่างสองทางเลือกมาพิจารณา ซึ่งแน่นอนว่าในการผลิตขนมปังเอง คุณต่อต้องจ่ายค่าวัตถุดิบ ค่าแรงทางตรง ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร (เช่น ค่าสาธารณูปโภค) และค่าใช้จ่ายคงที่ที่ต้องเพิ่มขึ้นมา ในกรณีนี้คือ เงินเดือนพนักงานทำความสะอาด แต่ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่อื่น คือค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์การผลิตขนมปังนี้ ยังคงอยู่หรือหลีกเลี่ยงไม่ได้ (Unavoidable Cost) จึงไม่นำมาคำนวณเป็นต้นทุนที่แตกต่างระหว่างสองทางเลือก ถึงแม้ว่าคุณต่อจะซื้อขนมปังจากข้างนอก คุณต่อก็ยังต้องรับรู้ค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์ผลิตขนมปังนี้อยู่ดี จากตารางข้างต้นจะเห็นว่าการผลิตขนมปังเองถูกกว่าการซื้อขนมปังจากบริษัทผลิตขนมปังคิดเป็นจำนวนเงิน 2 บาทต่อปอนด์ (28-26 บาท) หรือ 28,800 บาท (2 บาท × 14,400 ปอนด์) โดยรวม

อย่างไรก็ดี หากคุณต่อตัดสินใจเลิกผลิตขนมปังแล้ว คุณต่อควรคำนึงถึงความเสี่ยงจากการซื้อขนมปังที่กิจการที่รับผลิต อาจผลิตขนมปังไม่ได้คุณภาพตามที่ต้องการ และทำให้คุณต่อเสียลูกค้า หรือกิจการผลิตขนมปังอาจไม่สามารถส่งขนมปังได้ตามเวลาที่ต้องการ ทำให้สูญเสียรายได้หรืออาจมีค่าใช้จ่ายอื่นเพิ่มขึ้น



3. คำสั่งซื้อพิเศษ

คำสั่งซื้อพิเศษ (Special Order) หมายถึง การสั่งซื้อสินค้าจากลูกค้าที่เกิดขึ้นไม่บ่อยและไม่เป็นปกติ และการขายสินค้าต้องไม่กระทบต่อส่วนแบ่งการตลาดปัจจุบัน การตัดสินใจขายสำหรับการสั่งซื้อพิเศษนั้น ผู้บริหารจะต้องคำนึงถึงรายได้และต้นทุนที่เพิ่มขึ้นพร้อมกับความเสี่ยงต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้น ซึ่ง

¹ ต้นทุนจม (Sunk Cost) เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้ว กิจการได้จ่ายเงินไปแล้ว ไม่สามารถเปลี่ยนแปลงได้อีก ดังนั้น ต้นทุนจมเป็นต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเสมอ

เป็นการพิจารณาว่ากิจการควรจะได้รับคำสั่งซื้อพิเศษหรือปฏิเสธคำสั่งซื้อดังกล่าว โดยพิจารณาจากข้อมูลทางการเงินเป็นหลัก ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่าง บริษัทเพน จำกัด ผลิตและขายรองเท้าบอลลีต ในประเทศไทยและภูมิภาคเอเชีย กิจการมีกำลังการผลิตปกติ (Normal Capacity) อยู่ที่ 6,000 คู่ต่อปี ประมาณการต้นทุนรวมทั้งหมดต่อคู่ มีดังนี้

รายการ	ต้นทุนต่อคู่ (บาท)
วัตถุดิบทางตรง	400
ค่าแรงทางตรง	250
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร	50
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่	70
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารผันแปร	100
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารคงที่	60
ต้นทุนรวมต่อคู่	930

รองเท้าบอลลีตนี้มีราคาขายปกติอยู่ที่ 1,300 บาทต่อคู่ สถาบันสอนบอลลีตแห่งหนึ่งในประเทศนิวซีแลนด์ ได้เขียนอีเมลมาเสนอซื้อรองเท้าบอลลีตจำนวน 1,000 คู่ ในราคาคู่ละ 850 บาท เพื่อนำไปใช้ในการเรียนการสอนของสถาบัน กิจการพิจารณาแล้วพบว่าการสั่งซื้อดังกล่าวนี้จะไม่กระทบส่วนแบ่งการตลาดปัจจุบัน และกิจการมีกำลังการผลิตได้เต็มที่ (Full Capacity) เท่ากับ 8,000 คู่ต่อปี ซึ่งปัจจุบันใช้กำลังการผลิตอยู่ที่ 6,000 คู่ต่อปี ดังนั้น กิจการยังมีกำลังการผลิตเหลือโดยไม่กระทบกับการผลิตปัจจุบัน นอกจากนี้ ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ประกอบด้วยค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรและเงินเดือนผู้จัดการฝ่ายผลิต ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารคงที่ประกอบด้วยค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์ใช้ในสำนักงานและเงินเดือนผู้จัดการขายยังคงมีอยู่

ในการใช้ข้อมูลเพื่อการตัดสินใจที่จะรับคำสั่งซื้อพิเศษนี้หรือไม่ ผู้บริหารบริษัทเพน จำกัด สามารถพิจารณาข้อมูลรายได้และต้นทุนที่เพิ่มขึ้นดังนี้

	จำนวนเงินต่อคู่ (บาท)	จำนวนเงินรวม 1,000 คู่ (บาท)
รายได้ที่เพิ่มขึ้น	850	850,000
ต้นทุนที่เพิ่มขึ้น :		
วัตถุดิบทางตรง	400	400,000
ค่าแรงทางตรง	250	250,000
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร	50	50,000
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารผันแปร	100	100,000
รวมต้นทุนที่เพิ่มขึ้น	800	800,000
รายได้ที่เพิ่มขึ้นสุทธิ	<u>50</u>	<u>50,000</u>

จากการคำนวณข้างต้นจะเห็นได้ว่าต้นทุนคงที่ (Fixed Cost) ทั้งที่เป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตและค่าใช้จ่ายในการขายนั้น ไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ เพราะต้นทุนคงที่นี้เกิดขึ้นอยู่แล้วและไม่เพิ่มขึ้น ถึงแม้ว่ากิจการจะรับคำสั่งซื้อพิเศษนี้ ทั้งนี้เนื่องจากว่ากิจการยังมีกำลังการผลิตเหลืออยู่ และสามารถรองรับคำสั่งซื้อพิเศษนี้ได้ จะเห็นได้ว่าการรับคำสั่งซื้อพิเศษจากสถาบันบัลเลต์แห่งประเทศไทยครั้งนี้ จะทำให้บริษัทเพน จำกัด มีกำไรสุทธิเพิ่มขึ้น 50,000 บาท ซึ่งจะเป็นที่น่าพอใจสำหรับผู้บริหารที่จะรับคำสั่งซื้อพิเศษนี้ แต่อย่างไรก็ตาม ผู้บริหารอาจจะต้องคำนึงถึงปัจจัยอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องด้วย เช่น เงินไขการจัดส่ง และข้อต่อรองอื่น ที่บริษัทผู้ซื้อเสนอมากก็ต้องนำมาพิจารณาด้วย



4. การยกเลิกหรือผลิตต่อ

การยกเลิกหรือผลิตต่อ (Drop or Retain) สำหรับสินค้าที่ผลิตอยู่นั้น เป็นคำถามที่ผู้บริหารเผชิญ และหนักใจเมื่อการขายสินค้านั้นแสดงยอดขายขาดทุน ในการตัดสินใจยกเลิกการผลิตนี้ผู้บริหารจำเป็นต้องคำนึงถึงรายได้ และค่าใช้จ่ายที่สูญเสียและประหยัดได้ พร้อมกับผลกระทบอื่นที่อาจตามมาจากการยกเลิกการผลิต ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่าง บริษัทเทกซ์ จำกัด ผลิตเฟอร์นิเจอร์ไม้ทั้งโต๊ะ เก้าอี้ ตู้แบบต่าง ๆ ฯลฯ จากการพิจารณาผลกำไรขาดทุนของสินค้าแต่ละชนิดนั้น บริษัทพบว่าการผลิตและขายเก้าอี้รุ่น A1 แสดงผลขาดทุน งบกำไรขาดทุนของเก้าอี้รุ่น A1 สำหรับไตรมาสต่อไปแสดงดังนี้

บริษัทเทกซ์ จำกัด
งบกำไรขาดทุน-เก้าอี้รุ่น A1
สำหรับไตรมาสต่อไป

หน่วย : บาท

ยอดขาย		800,000
หัก ค่าใช้จ่ายผันแปร :		
ต้นทุนการผลิตผันแปร	300,000	
ค่านายหน้า	40,000	
ค่าขนส่งเมื่อขาย	25,000	
รวมค่าใช้จ่ายผันแปร		<u>365,000</u>
กำไรส่วนเกิน		435,000
หัก ค่าใช้จ่ายคงที่ :		
ค่าโฆษณาสำหรับเก้าอี้ A1	200,000	
ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์ (สำหรับการผลิตเก้าอี้ A1)	50,000	
ค่าใช้จ่ายโรงงานทั่วไป* (จัดสรร)	100,000	
เงินเดือนผู้จัดการผลิต (A1)	120,000	
ค่าประกันภัยสินค้า (A1)	5,000	
ค่าจัดซื้อ** (จัดสรร)	<u>10,000</u>	<u>485,000</u>
ขาดทุนสุทธิ		<u>(50,000)</u>

* ต้นทุนร่วม (Common Cost) ที่จัดสรรตามชั่วโมงเครื่องจักร

** ต้นทุนร่วม (Common Cost) ที่จัดสรรตามยอดขาย

จากงบกำไรขาดทุนประจำไตรมาสต่อไปข้างต้นจะเห็นได้ว่า การผลิตและขายเก้าอี้รุ่น A1 ทำให้กิจการเกิดการขาดทุน 50,000 บาท เพื่อลดการขาดทุนนี้ ผู้บริหารต้องการเลิกผลิตเก้าอี้ A1 และเชื่อว่าการหยุดผลิตเก้าอี้รุ่นนี้จะไม่ส่งผลกระทบต่อการขายของสินค้าอื่น อย่างไรก็ตาม ค่าใช้จ่ายบางอย่างยังคงต้องจ่ายอยู่คือ ค่าใช้จ่ายในโรงงานทั่วไปซึ่งประกอบด้วย ค่ารักษาความปลอดภัย และค่าเสื่อมราคาอาคารของโรงงาน ที่ถูกจัดสรรให้กับเก้าอี้ A1 ตามชั่วโมงการผลิต เช่นเดียวกับกับค่าจัดซื้อ ซึ่งประกอบด้วย เงินเดือนพนักงานฝ่ายจัดซื้อที่จัดสรรให้กับการผลิตเก้าอี้ A1 ส่วนค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์ (สำหรับการผลิตเก้าอี้ A1) ยังคงมีอยู่เช่นกัน เพราะอุปกรณ์เฉพาะนี้ไม่สามารถนำไปขายหรือใช้ประโยชน์ต่อได้ ดังนั้น ถ้ากิจการหยุดผลิตเก้าอี้ A1 ค่าใช้จ่ายในโรงงานทั่วไป ค่าจัดซื้อ และค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์ (สำหรับการผลิตเก้าอี้ A1) นี้จะ

ไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ เพราะค่าใช้จ่ายเหล่านี้ไม่สามารถลดลงได้ ในเชิงบริหารแล้วข้อมูลการเงินที่เกี่ยวข้องกับการหยุดผลิตรัดนี้

	จำนวนเงิน (บาท)
กำไรส่วนเกินที่สูญเสีย	(435,000)
ต้นทุนคงที่ที่ประหยัดได้ :	
ค่าโฆษณาสำหรับเก้าอี้รุ่น A1	200,000
เงินเดือนผู้จัดการการผลิต (A1)	120,000
ค่าประกันภัยสินค้า (A1)	5,000
รวมต้นทุนคงที่ที่ประหยัดได้	<u>325,000</u>
กำไรที่สูญเสีย	<u>(110,000)</u>

จากการคำนวณข้างต้น จะเห็นได้ว่าถ้ากิจการหยุดผลิตรัดเก้าอี้ A1 กิจการจะสูญเสียกำไรมากกว่าค่าใช้จ่ายที่ประหยัดได้ถึง 110,000 บาท จากข้อมูลการเงินนี้กิจการจึงไม่ควรหยุดผลิตรัดเก้าอี้ A1

นอกจากนี้ กิจการสามารถพิจารณาว่าจะผลิตรัดเก้าอี้รุ่น A1 ต่อไปหรือไม่จากการพิจารณาเฉพาะข้อมูลรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจที่จะผลิตรัดต่อ ซึ่งมีดังต่อไปนี้

บริษัทเทกซ์ จำกัด
งบกำไรขาดทุน-กำไร A1 (เฉพาะข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ)
สำหรับไตรมาสต่อไป หน่วย : บาท

ยอดขาย		800,000
หัก ค่าใช้จ่ายผันแปร :		
ต้นทุนการผลิตผันแปร	300,000	
ค่านายหน้า	40,000	
ค่าขนส่งเมื่อขาย	25,000	
รวมค่าใช้จ่ายผันแปร		365,000
กำไรส่วนเกิน		435,000
หัก ค่าใช้จ่ายคงที่ :		
ค่าโฆษณาสำหรับกำไร A1	200,000	
เงินเดือนผู้จัดการผลิต (A1)	120,000	
ค่าประกันภัยสินค้า (A1)	5,000	325,000
กำไรสุทธิ		<u>110,000</u>

ค่าโฆษณา เงินเดือนผู้จัดการผลิต และค่าประกันภัยสินค้าสำหรับกำไร A1 นั้น ถือเป็นต้นทุนคงที่ที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ เนื่องจากค่าใช้จ่ายคงที่ทั้ง 3 รายการนี้จะเกิดขึ้นเมื่อกิจการผลิตกำไร A1 ต่อไป แต่หากกิจการไม่ได้ผลิตกำไร A1 แล้ว ค่าใช้จ่ายคงที่ทั้ง 3 รายการก็จะไม่เกิดขึ้น ส่วนค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์นั้นเป็นต้นทุนจม ไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจแน่นอน สำหรับค่าใช้จ่ายโรงงานทั่วไป และค่าจัดซื้อนั้น เป็นค่าใช้จ่ายคงที่ที่จัดสรรให้กับการผลิตกำไร A1 ตามชั่วโมงเครื่องจักร และตามยอดขายตามลำดับ ดังนั้น หากกิจการยกเลิกการผลิตกำไร A1 แล้วค่าใช้จ่ายคงที่ดังกล่าว ก็จะถูกจัดสรรให้กับสินค้าที่ยังเหลืออยู่ต่อไป ดังนั้น ค่าใช้จ่ายโรงงานทั่วไปและค่าจัดซื้อนั้น เป็นข้อมูลต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

จะเห็นว่าการพิจารณาเฉพาะข้อมูลรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจว่าจะยกเลิกหรือผลิตต่อ นั้น ในงบกำไรขาดทุนข้างต้นนี้ยังแสดงตัวเลขเป็นกำไรสุทธิจำนวน 110,000 บาท ดังนั้นผู้บริหารของกิจการก็ควรจะต้องตัดสินใจที่จะดำเนินการผลิตกำไร A1 ต่อไป



5. สรุป

จากที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่าการตัดสินใจนั้น เฉพาะต้นทุน รายได้ และกำไรที่คาดว่าจะเกิดขึ้นและความแตกต่างกันระหว่างทางเลือกถึงจะเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ และต้องนำมาประกอบการพิจารณาตัดสินใจทางธุรกิจ ส่วนต้นทุนหรือรายได้ที่เหมือนกันหรือเกิดขึ้นอยู่แล้วหรือหลีกเลี่ยงไม่ได้ไม่ว่าจะเป็นทางเลือกใด เช่น ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์ที่คงอยู่ และค่าใช้จ่ายส่วนกลางที่จัดสรรไม่ใช่ต้นทุนที่เกี่ยวข้องและไม่ต้องนำมาพิจารณาในการตัดสินใจ การเลือกเฉพาะข้อมูลบัญชีที่เกี่ยวข้องในการตัดสินใจจะช่วยให้ผู้บริหารสามารถตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น อย่างไรก็ตาม ควรนำความเสี่ยงต่าง ๆ และปัจจัยที่ไม่เกี่ยวข้องกับการเงินมาพิจารณาด้วยเพื่อความสำเร็จของการตัดสินใจ