การใช้ข้อมูลทางบัญชีเพื่อการตัดสินใจ

วัตถุประสงค์การศึกษา

1) ลักษณะของข้อมูลทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ
2) การเพิ่ม หรือ ยกเลิก สายผลิตภัณฑ์
3) กรณีการผลิตเอง หรือ ซื้อจากภายนอก
4) กรณีมีคำสั่งซื้อพิเศษ
5) กรณีเลือกผลิต เมื่อมีทรัพยากรจำกัด
6) กรณีผลิตต่อ หรือ ขายได้เลย

ลักษณะของข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

1) เป็นรายได้ หรือผลประโยชน์ หรือต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดในอนาคต

2) เป็นรายได้ หรือผลประโยชน์ หรือต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นนั้นจะต้อง **แตกต่างระหว่างทางเลือก**

ตัวอย่างข้อมูลในการตัดสินใจ

ราคาวัตถุดิบ ต่อ กิโลกรัม			
	ราคาครั้งก่อน	ราคาครั้งต่อไป	ผลต่าง
ผู้ขายรายที่ 1	100	110	0
ผู้ขายรายที่ 2	100	110	

ราคาวัตถุดิบ ต่อ กิโลกรัม			
	ราคาครั้งก่อน	ราคาครั้งต่อไป	ผลต่าง
ผู้ขายรายที่ 1	100	108	2
ผู้ขายรายที่ 2	100	110	

ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

ต้นทุนส่วนต่าง

เป็นต้นทุนที่จะไม่เกิดขึ้นหากยกเลิกส่วนงาน เช่นเงินเดือนผู้จัดการส่วนงาน เงินเดือนพนักงานส่วนงานนั้น

ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้

ต้นทุนเสียโอกาส

คือผลประโยชน์ที่ธุรกิจสูญเสียโอกาสที่จะได้รับจากการเลือกทางเลือกหนึ่งและไม่ได้เลือกอีกทางเลือก ซึ่งไม่ใช่ค่าใช้จ่ายที่ต้องจ่ายเป็นเงินสด

ต้นทุนส่วนต่าง (Total Approach)

วิธีการผลิต			
	ใช้แรงงาน	ใช้อุปกรณ์	ผลต่าง
วัตถุทางตรง	10,000	10,000	0
แรงงานทางตรง	15,000	8,000	7,000
ค่าใช้จ่ายการผลิต	20,000	18,000	2,000
ค่าเช่าอุปกรณ์	-	6,000	(6,000)
รวม	45,000	42,000	3,000

ต้นทุนส่วนต่าง (Incremental Approach)

	ส่วนต่าง
แรงงานทางตรงลดลง	7,000
ค่าใช้จ่ายการผลิตลดลง	2,000
ค่าเช่าอุปกรณ์เพิ่มขึ้น	(6,000)
ต้นทุนลดลงจากวิธีการผลิตเดิม	3,000

ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

ต้นทุนจม (Sunk Cost) เป็นต้นทุนที่เกิดแล้วในอดีต ไม่สามารถเปลี่ยนแปลงได้ ไม่ว่าผู้บริหารจะตัดสินใจอย่างไร เช่นราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เดิม คือ ต้นทุนจม

ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ (Unavoidable cost) คือต้นทุนที่ยังคงมีอยู่ ไม่เปลี่ยนแปลงตามการดำรงอยู่ของส่วนผลิตภัณฑ์ หรือสายงาน เช่น เงินเดือนผู้จัดการใหญ่

กรณีการตัดสินใจระยะสั้น

01 การตัดสินใจเพิ่มหรือยกเลิกสายผลิตภัณฑ์หรือหน่วยงาน

02 การตัดสินใจจะผลิตเองหรือซื้อจากภายนอก

03 การตัดสินใจรับคำสั่งซื้อพิเศษ

04 การตัดสินใจเลือกผลิตเมื่อมีทรัพยากรจำกัด

05 การตัดสินใจจะผลิตต่อหรือขาย

	เครื่องสำอางค์	เครื่องใช้ไฟฟ้า	อุปกรณ์ไฟฟ้า	รวม
ขอดขาย	200,000	100,000	120,000	420,000
หัก ต้นทุนผันแปร				
ต้นทุนขาย	30,000	60,000	40,000	130,000
ค่านายหน้าพนักงานขาย	20,000	10,000	12,000	42,000
รวมต้นทุนผันแปร	50,000	70,000	52,000	172,000
กำไรส่วนเกิน	150,000	30,000	68,000	248,000
หัก ต้นทุนคงที่				
เงินเดือน	20,000	20,000	12,000	52,000
ค่าโฆษณา (ปันส่วนตามยอดขาย)	40,000	20,000	24,000	84,000
ค่าเสื่อมราคา-เครื่องตกแต่ง	10,000	5,000	3,000	18,000
ค่าเสื่อมราคา-รถส่งของ (ปันส่วนเท่ากัน)	4,000	4,000	4,000	12,000
ค่าเช่าอาคาร (ปันส่วนตามพื้นที่)	20,000	10,000	6,000	36,000
ค่าเบี้ยประกันภัยสินค้า	5,000	2,000	1,000	8,000
รวมต้นทุนคงที่	99,000	61,000	50,000	210,000
กำไร (ขาดทุน)	51,000	(31,000)	18,000	38,000

เครื่องใช้ไฟฟ้า	ไม่ยกเลิก	ยกเลิก	ผลต่างกำไร เพิ่ม (ลด)
ขอดขาย	100,000	0	(100,000)
หัก ต้นทุนผันแปร			
ต้นทุนขาย	60,000	0	60,000
ค่านายหน้าพนักงานขาย	10,000	0	10,000
รวมต้นทุนผันแปร	70,000	0	70,000
กำไรส่วนเกิน	30,000	0	(30,000)
หัก ต้นทุนคงที่			
เงินเดือน	20,000	0	20,000
ค่าโฆษณา	20,000	20,000	0
ค่าเสื่อมราคา–เครื่องตกแต่ง	5,000	5,000	0
ค่าเสื่อมราคา–รถส่งของ	4,000	2,000	2,000
ค่าเช่าอาคาร	10,000	10,000	0
ค่าเบี้ยประกันภัยสินค้า	2,000	0	2,000
รวมต้นทุนคงที่	61,000	37,000	24,000
กำไร (ขาดทุน)	(31,000)	(37,000)	(6,000)

การวิเคราะห์

หากยกเลิกแผนกจะทำให้กิจการขาดทุน 6,000 บาท กิจการจึงไม่ควรยกเลิกแผนกนี้ เนื่องจาก

การยกเลิก ลดต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ Avoidable Cost ได้แก่ ต้นทุนขาย (ต้นทุนผลิตภัณฑ์) ค่านายหน้าพนักงานขาย เงินเดือนแผนก และค่าเบี้ยประกันสินค้า และค่าเสื่อมราคารถส่งของ

แต่การยกเลิกไม่สามารถ ลดต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ (Unavoidable Cost) ได้แก่ ค่าโฆษณา ค่าเช่าอาคาร และค่าเสื่อมราคาเครื่องตกแต่ง ซึ่งเป็นต้นทุนจม

การพิจารณา

ถ้ากำไรส่วนเกิน มากกว่า ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ ไม่ควรยกเลิกเพราะกำไรรวมจะลดลง

ถ้ากำไรส่วนเกิน น้อยกว่า ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ ควรยกเลิกเพราะกำไรรวมจะเพิ่มขึ้น

การพิจารณายกเลิกส่วนงาน โดยมีข้อพิจารณาอื่นๆ

การนำทรัพยากรที่มีอยู่ไปทำอย่างอื่นทดแทน เช่น กรณี บ.เชียงราก นำพื้นที่แผนกเครื่องไฟฟ้าไปเปิดแผนกเครื่องกีฬา การพิจารณาเป็นดังนี้

กำไรส่วนเกินที่สูญเสียไป(ยกเลิกแผนกเครื่องไฟฟ้า)		(30,000)
หัก ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้		24,000
กำไรที่ลดลง		(6,000)
บวก กำไรมีเพิ่มจากเปิดแผนกอุปกรณ์กีฬา		
กำไรส่วนเกินที่เพิ่ม	48,000	
หัก ค่าใช้จ่าย เงินเดือน	(10,000)	38,000
กำไรที่เพิ่มจากเดิม		32,000

บางครั้งยกเลิกส่วนงานนั้นไม่ได้เพราะกระทบส่วนงานอื่น เช่นปิดแผนกบาร์ เครื่องดื่มริมสระ ไม่ได้ เพราะมีความต้องการของลูกค้าที่กระหายน้ำ

หรือ การยกเลิกส่วนงานนั้น แต่ไม่อาจเลิกจ้างพนักงานที่ดี หายาก

การตัดสินใจจะผลิตเอง หรือซื้อ (Make or Buy)
(Make or Outsourcing)

ตัวอย่าง บ.เชียงรากน้อย ผลิตขนมปังไส้หมูหยอง

ต้นทุนผลิตเอง

วัตถุทางตรง	190
แรงงานทางตรง	50
MOH ผันแปร	30
MOH คงที่	60
รวม	330

เปรียบเทียบ ผลิตเอง กับซื้อภายนอก

	ผลิตเอง	ซื้อ
ต้นทุนการซื้อ		300
วัตถุทางตรง	190	
แรงงานทางตรง	50	
MOH ผันแปร	30	
MOH คงที่ (เฉพาะ)	15	
	285	

การพิจารณา ถ้าต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ มากกว่า ราคาซื้อภายนอก ควรซื้อ
ถ้าต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ น้อยกว่า ราคาซื้อภายนอก ควรผลิตเอง

การพิจารณากรณีมีข้อมูลอื่น เช่น การเช่าเครื่องจักรที่ต้องใช้ผลิต

วิธีที่ 1 ถ้าผลิตเองประหยัดต้นทุนปีละ	=	(300-285)x 1,000
	=	15,000
ต้นทุนค่าเสียโอกาสจากการผลิตเอง (ค่าเช่าอุปกรณ์)		20,000
ต้นทุนเสียโอกาส สูงกว่าต้นทุนคงที่ที่ประหยัดได้		5,000

วิธีที่ 2 ค่าเช่าอุปกรณ์เพิ่มปีละ 20,000 บาท ถัวเฉลี่ยต่อ กก.=20,000/1,000 = 20 บาท ต่อ กก.

	ผลิตเอง	ซื้อภายนอก
ต้นทุนการซื้อ		300
วัตถุทางตรง	190	
แรงงานทางตรง	50	
MOH ผันแปร	30	
MOH คงที่	15	
ต้นทุนเสียโอกาส (เช่าเครื่องจักร)	20	
	305	

วิธีที่ 3 ค่าเช่าอุปกรณ์เพิ่มปีละ 20,000 บาท ถัวเฉลี่ยต่อ กก.=20,000/1,000 = 20 บาท ต่อ กก.

	ผลิตเอง	ซื้อภายนอก
ต้นทุนการซื้อ		300
วัตถุทางตรง	190	
แรงงานทางตรง	50	
MOH ผันแปร	30	
MOH คงที่	15	
ต้นทุนเสียโอกาส (เช่าเครื่องจักร)		(20)
	285	280

การตัดสินใจรับคำสั่งซื้อพิเศษ (Special Order)

ลักษณะ

เสนอซื้อในราคาต่ำกว่าปกติ
ซื้อครั้งเดียว
มิใช่ลูกค้าประจำ

แยกการวิเคราะห์ เป็น 2 กรณี
1) กำลังการผลิตว่างเหลืออยู่
2) ไม่มีกำลังการผลิตว่าง

บ.เชียงรากใหญ่ ผลิตรถจักรยาน ราคาขาย 1,250
รับคำสั่งซื้อจาก อบต.หนองไทร ของซื้อ 100คันๆละ 1,000 บาท

วัตถุทางตรง	500
แรงงานทางตรง	400
ค่าใช้จ่ายการผลิต	250
รวม	1,150

ค่าใช้จ่ายการผลิต ผันแปร 10% นอกนั้นเป็น คงที่
ได้แก่ เงินเดือนหัวหน้าคนงาน ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์
ซึ่งไม่เปลี่ยนแปลงจากเดิม ไม่ว่าจะรับคำสั่งซื้อ หรือไม่
แต่มี ต้นทุน VC (กระเป๋า) เพิ่ม คันละ 30 บาท
FC (โลโก้) เพิ่ม 500 บาท

กรณีมีกำลังการผลิตเหลือ (Excess Capacity)

การวิเคราะห์ ต้นทุน ต่อ หน่วย

วัตถุทางตรง	500
แรงงานทางตรง	400
MOH ผันแปร (10%x250)	25
กระเป๋า	30
แม่แบบโลโก้ (500/100)	5
รวม	960

ต้นทุนต่ำกว่าราคาสั่งซื้อ = 1,000-960 = 40 บาท

จึงควรรับคำสั่งซื้อ

กรณีไม่มีกำลังการผลิตว่างเหลืออยู่ (No Excess Capacity)

การวิเคราะห์

กำไรส่วนเกิน = ราคาขายปกติ – ต้นทุนผันแปร ต่อ หน่วย

ราคาขายปกติ – (วัตถุทางตรง +แรงงานทางตรง + MOH ผันแปร

1,250 –(500+400+25)

325 บาท/คัน

กำไรที่สูญเสียไป = 325 x 100

32,500

บริษัท ต้องสละกำลังการผลิตที่ใช้ผลิตให้ลูกค้าปกติ มาผลิตให้ อบต. เกิดต้นทุนค่าเสียโอกาส

การวิคราะห์ กรณีไม่มีกำลังการผลิตเหลือ

วิธีที่ 1

ต้นทุนจ่ายเพิ่ม ในการรับคำสั่งซื้อพิเศษ	960
บวก ต้นทุนค่าเสียโอกาส(กำไรส่วนเกินที่สูญเสียไป)	325
รวม	1,285

วิธีที่ 2

ราคาขายปกติ		1,250
บวก ต้นทุนส่วนเพิ่มในการรับคำสั่งซื้อพิเศษ		
กระเป๋า	30	
แม่แบบโลโก้	5	35
รวม		1,285

ในกรณีไม่มีกำลังการผลิตเหลือ บริษัท ไม่ควรรับคำสั่งซื้อ หากจะรับต้องไม่ต่ำกว่า 1,285 บาท

กรณีคำสั่งซื้อพิเศษ อาจลด Spec เช่นลด สี และเบาะนั่ง
อบต.ขอซื้อ 40 คันๆละ 800 บาท
วัตถุทางตรง ลด 18% ค่าแรงทางตรงลด 10%
ค่าแม่แบบเพิ่ม 500 บาท
การวิเคราะห์ต้นทุน ต่อ หน่วย

วัตถุทางตรง (500 x82%)	410
แรงงานทางตรง (400 x90%)	360
MOH ผันแปร (250 x10%)	25
ค่าแม่แบบ (500/40)	12.50
รวม	807.50

กรณีพิจารณารับคำสั่งซื้อพิเศษ

กรณีมีกำลังการผลิตว่างเหลืออยู่

ราคาเสนอซื้อ มากกว่า หรือเท่ากับ ต้นทุนที่บริษัทต้องจ่ายเพิ่มในการผลิตตามคำสั่งซื้อ

กรณีไม่มีกำลังการผลิตว่างเหลืออยู่

ราคาเสนอซื้อ มากกว่า หรือเท่ากับ ต้นทุนที่บริษัทต้องจ่ายเพิ่มในการผลิตตามคำสั่งซื้อ + ต้นทุนค่าเสียโอกาส

ปัจจัยเชิงคุณภาพ

การมีโอกาสช่วยเหลือสังคม CSR คืนกำไรให้สังคม การโฆษณาทางอ้อม

การตัดสินใจเลือกผลิต เมื่อทรัพยากรมีจำกัด

หลักการ เลือกผลิต สินค้าที่มีกำไรส่วนเกินต่อหน่วยของทรัพยากรที่มีจำกัดมากที่สุดตามลำดับ (Margin per unit of the limited resources)

	สูตรโบราณ	สูตรสุขภาพ
ราคาขาย ต่อ หน่วย	25	30
ต้นทุนผันแปร ต่อหน่วย	(10)	(18)
กำไรส่วนเกิน ต่อหน่วย	15	12
อัตรากำไรส่วนเกิน (กำไรส่วนเกิน/ยอดขาย)	60%	40%
เวลาที่ใช้ในการผลิตต่อหน่วย	0.5	0.3
จำนวนหน่วยที่ต้องการ	10,000	8,000
จำนวน ชม.ที่ต้องใช้ผลิต	5,000	2,400
จำนวนหน่วยที่บริษัท สามารถผลิตได้	6,000 หน่วย	

การวิเคราะห์ เพื่อ หาจำนวนที่ควรผลิตแต่ละชนิด

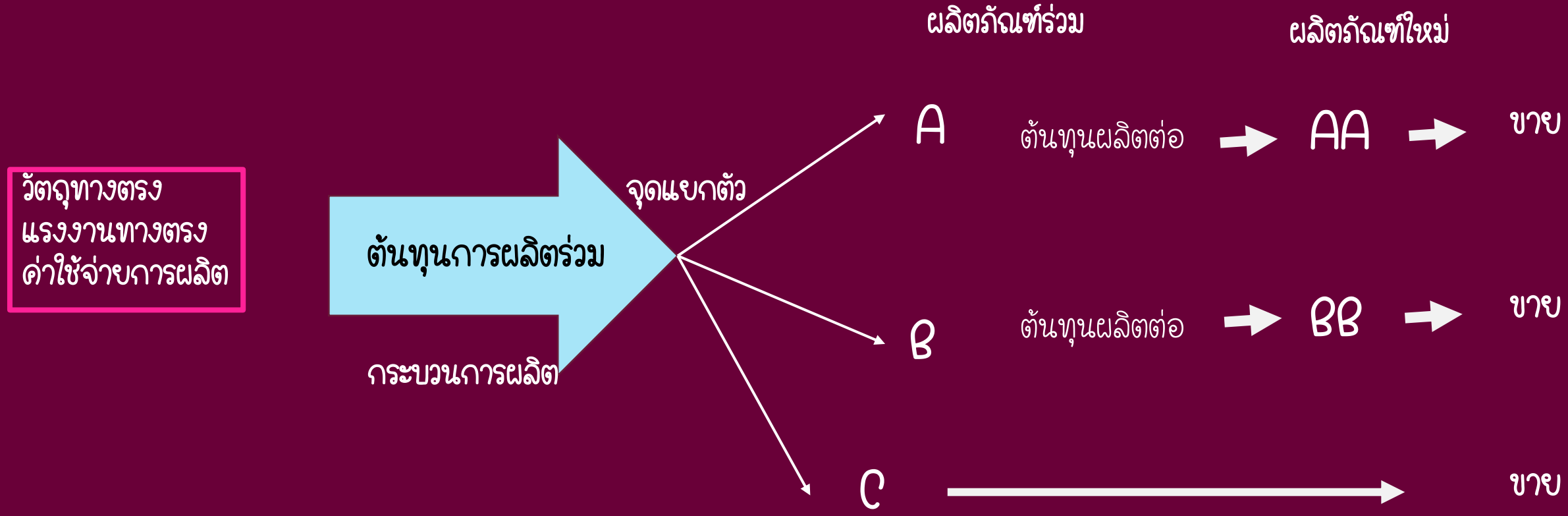
	สูตรโบราณ	สูตรสุขภาพ
กำไรส่วนเกิน ต่อหน่วย	15	12
เวลาที่ใช้ในการผลิตต่อหน่วย	0.5	0.3
กำไรส่วนเกิน ต่อ ชม.ที่ใช้ผลิต	30	40

การผลิตสูตรสุขภาพ	8,000 หน่วย
เวลาที่ใช้ผลิต ต่อ หน่วย	0.3
รวมเวลาที่ใช้	2,400 ชม.
ชม.การผลิตที่มีอยู่	6,000 ชม.
เหลือเวลาที่ใช้ผลิต สูตรโบราณ	3,600 ชม
เวลาที่ใช้ผลิต ต่อ หน่วย	0.5
ผลิตสูตรโบราณได้	7,200 หน่วย

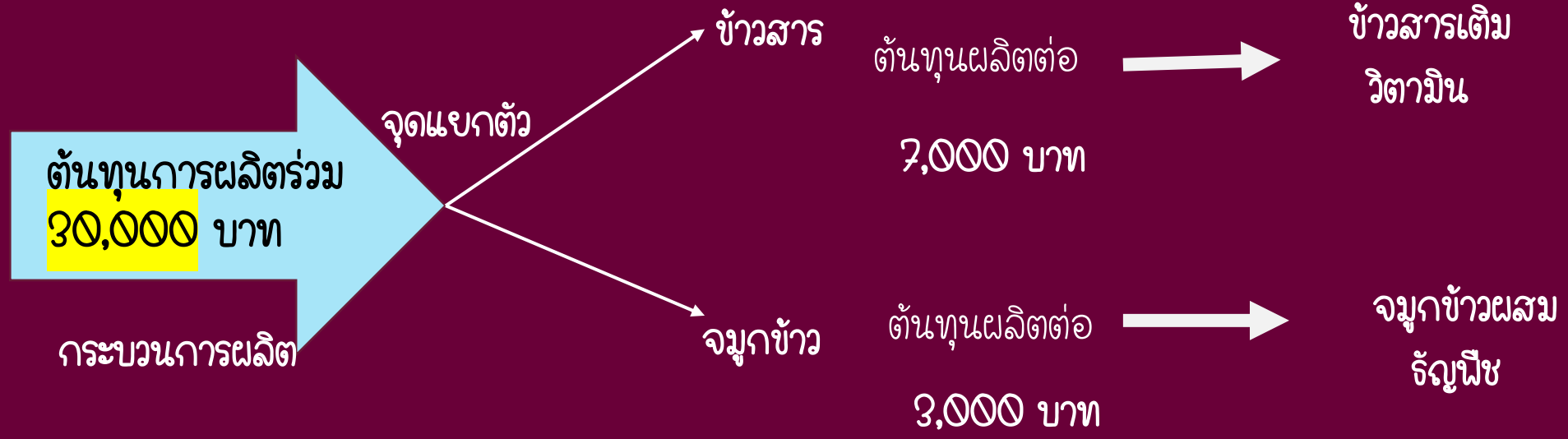
คำนวณกำไรจากการตัดสินใจผลิต	
กำไรจากสูตรสุขภาพ 8,000 x 12	96,000
กำไรจากสูตรโบราณ 7,200 x 15	108,000
	204,000

หากบริษัท สามารถเพิ่ม ชม.การผลิตได้อย่างเช่นจ้างแรงงานเพิ่ม อาจจะยอมจ่าย ค่าแรงต่อ ชม.สูงขึ้นแต่ไม่เกิน ชม.ละ 30 บาท เพื่อให้มาผลิตหน่วยที่ขาดไป (หน่วยขาด 10,000 -7,200= 2,800 หน่วย)
กำไรส่วนเกินที่ขาดไป เทียบกับ ค่าใช้จ่ายที่จ่ายเพิ่ม
2,800 x 15= 42,000 หารด้วย ชม.ที่ต้องใช้ผลิต (2,800 x 0.5=1,400)
42,000/1,400 = 30 บาท

การตัดสินใจผลิตต่อ หรือขายออก



สินค้า	รายได้ ณ จุดแยกตัว	สินค้าหลังผลิตต่อ	รายได้หลังผลิตต่อ	ต้นทุนผลิตต่อ
ข้าวสาร	30,000	ข้าวสารเติมวิตามิน	36,000	7,000
จมูกข้าว	10,000	จมูกข้าวผสมธัญพืช	15,000	3,000



สินค้า	รายได้ ณ จุดแยกตัว	อัตราส่วน	ต้นทุนร่วม
ข้าวสาร	30,000	75%	22,500
จมูกข้าว	10,000	25%	7,500
	40,000		30,000

การปันส่วนต้นทุนร่วมโดยใช้มูลค่าขายสัมพัทธ์ (Relative sale value method)

	ข้าวสารเติม Vi	จมูกข้าว	รวม
รายได้หลังการผลิต	36,000	15,000	51,000
รายได้ ณ จุดแยกตัว	30,000	10,000	40,000
รายได้ส่วนเพิ่ม	6,000	5,000	11,000
ต้นทุนผลิตต่อ	7,000	3,000	10,000
กำไร เพิ่ม (ลด)จากเดิม	(1,000)	2,000	1,000

เกณฑ์การตัดสินใจ

ถ้ารายได้ส่วนเพิ่ม มากกว่า ต้นทุนส่วนเพิ่มหรือต้นทุนผลิตต่อ ควรผลิตต่อ แล้วขาย
ถ้ารายได้ส่วนเพิ่ม น้อยกว่า ต้นทุนส่วนเพิ่มหรือต้นทุนผลิตต่อ ควรขาย ณ จุดแยกตัว