

บทที่ 8

เรื่อง การใช้ข้อมูลทางการบัญชีเพื่อการตัดสินใจระยะสั้น



ข้อมูลเชิงคุณภาพ (qualitative information) เป็นข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องกับตัวเลข ไม่สามารถวัดเป็นจำนวนเงินได้ เช่น สภาวะเศรษฐกิจ สังคม การเมือง สภาพของการแข่งขัน ความร่วมมือของพนักงาน ความสัมพันธ์ของกิจการกับลูกค้า เป็นต้น

ข้อมูลเชิงปริมาณ (quantitative information) เป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับตัวเลข สามารถวัดเป็นจำนวนเงินได้จากการจดบันทึกทางการบัญชี เช่น รายได้ ต้นทุนต่าง ๆ เป็นต้น



ความสำคัญอย่างยิ่งต่อการดำเนินงานธุรกิจ ไม่ว่าจะเป็นการตัดสินใจในระยะสั้น ซึ่งผลของการตัดสินใจจะมีผลกระทบต่อกิจการเกินกว่า 1 ปี ในบทนี้จะกล่าวเฉพาะการตัดสินใจในระยะสั้น โดยใช้ข้อมูลต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงปริมาณ เพื่อแก้ไขปัญหาในการดำเนินงานเท่านั้น

ข้อมูลที่ใช้ในการตัดสินใจ

ฝ่ายบริหารจะใช้ข้อมูลหรือต้นทุนทางบัญชีมาช่วยในการตัดสินใจเลือกทางเลือกต่างๆที่เหมาะสม นั้น ข้อมูลหรือต้นทุนนั้นจะต้องมีลักษณะดังนี้

1. ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับปัญหา

ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับปัญหา เป็นรายได้หรือต้นทุนที่มีความสำคัญและเกี่ยวข้องกับปัญหาที่ฝ่ายบริหารกำลังพิจารณาตัดสินใจอยู่ เช่น สมมติว่าฝ่ายบริหารต้องการทราบต้นทุนต่อหน่วยของสินค้า ก. และสินค้า ข. ที่จะเลือกผลิตในขณะที่ราคาขายเท่ากันและความต้องการของสินค้าเท่ากัน ต้นทุนที่เกี่ยวข้องคือ วัสดุทางตรง แรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต เป็นต้น

2. ข้อมูลที่หลีกเลี่ยงได้

ข้อมูลที่หลีกเลี่ยงได้เป็นต้นทุนหรือรายได้ที่จะไม่เกิดขึ้นหรือสามารถยกเลิกได้ถ้าฝ่ายบริหารไม่เลือกทางเลือกนั้น เช่น ค่าโฆษณาสินค้า **A** จะเป็นต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ ถ้าไม่ผลิตและขายสินค้า **A** เป็นต้น

3. ข้อมูลที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตและมีส่วนแตกต่างระหว่างทางเลือก

ข้อมูลที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตและมีส่วนต่างระหว่างทางเลือกเป็นต้นทุนหรือรายได้ที่จะต้องเข้าลักษณะทั้ง 2 ประการคือ จะเกิดขึ้นในอนาคตถ้าเลือกทางเลือกนั้น และมีส่วนแตกต่างระหว่างทางเลือก จึงจะมีผลในการตัดสินใจ เช่น กิจการกำลังตัดสินใจที่จะใช้พลาสติกแทนเซรามิกในการผลิตจาน ทำให้ต้นทุนวัตถุดิบ และค่าแรงงานเกิดขึ้นดังต่อไปนี้

	เซรามิก	พลาสติก	ส่วนแตกต่าง
วัตถุดิบทางตรง	20	10	10
แรงงานทางตรง	20	20	-

ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง และแรงงานทางตรง เป็นต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดในอนาคต ในการผลิตงาน สำหรับต้นทุนวัตถุดิบทางตรงที่ใช้ในการผลิต จะมีผลในการตัดสินใจ เพราะมีส่วนแตกต่าง ระหว่างทางเลือกที่ใช้ เซรามิก และพลาสติก 10 บาท ถ้าต้องการต้นทุนต่ำกว่าควรเลือกผลิตด้วยพลาสติก แต่ต้นทุนแรงงาน ถึงแม้จะเป็นต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดในอนาคต แต่ไม่มีส่วนแตกต่างระหว่างทางเลือกไม่ว่าจะผลิตด้วยอะไรจะมีต้นทุนเท่ากันจึงเป็นต้นทุนที่ไม่มีผลในการตัดสินใจ

ขั้นตอนในการตัดสินใจ

การตัดสินใจเลือกทางเลือกจะมีขั้นตอนดังนี้

1. กำหนดปัญหาที่กำลังตัดสินใจ
2. กำหนดทางเลือกของปัญหาที่เกิดขึ้น
3. รวบรวมข้อมูล และประเมินค่าของแต่ละทางเลือกดังนี้
4. รวบรวมข้อมูลต้นทุนทั้งหมดของแต่ละทางเลือกที่กำลังพิจารณา
5. ตัดต้นทุนจมหรือต้นทุนในอดีตออกไป
6. ตัดต้นทุนที่ไม่แตกต่างระหว่างทางเลือกต่าง ๆ
7. ทำการตัดสินใจ โดยพิจารณาข้อมูลต้นทุนที่เหลืออยู่ ซึ่งจะเป็ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ
8. ตัดสินใจเลือกทางเลือกที่ดีที่สุด

การวิเคราะห์ทางเลือกเพื่อการตัดสินใจ

สามารถแสดงการวิเคราะห์ได้เป็น 2 วิธี คือ

1. **วิธีต้นทุนรวม (total cost method)** วิเคราะห์โดยพิจารณาทั้งต้นทุนและรายได้ที่เกี่ยวข้องและไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจในแต่ละทางเลือก

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

การวิเคราะห์ทางเลือกเพื่อการตัดสินใจทั้ง 2 วิธี จะให้ข้อมูลและแนวทางในการตัดสินใจของผู้บริหารที่เหมือน ๆ กัน นักบัญชีจะใช้วิธีใดในการวิเคราะห์ปัญหา เพื่อการตัดสินใจก็ต้องพิจารณาถึงความเหมาะสมในข้อมูลที่น่ามาใช้ในการวิเคราะห์ เพื่อให้ผู้บริหารอ่านข้อมูลแล้วเข้าใจมากที่สุด

ประเภทของปัญหาที่ผู้บริหารต้องตัดสินใจ

ในเรื่องของการบริหารงาน ผู้บริหารมีปัญหามากมายที่จะต้องตัดสินใจ แต่ที่ถือว่าสำคัญและจะกล่าวในบทนี้มีดังนี้

1.การตัดสินใจผลิตเองหรือซื้อ

การตัดสินใจผลิตเองหรือซื้อ (make or buy) การตัดสินใจในลักษณะนี้จะเกิดขึ้นได้เมื่อกิจการเป็นธุรกิจประเภทอุตสาหกรรมหรือผลิตเพื่อขาย ซึ่งอาจจะขายสินค้าชนิดเดียวหรือหลายชนิดก็ได้และสินค้าที่ผลิตจำเป็นต้องใช้ชิ้นส่วนมาประกอบเป็นสินค้าสำเร็จรูป ชิ้นส่วนที่นำมาประกอบกิจการสามารถที่จะผลิตเองหรือซื้อจากบุคคลภายนอกก็ได้ ซึ่งผู้บริหารของกิจการจะต้องตัดสินใจเลือกทางเลือกหนึ่งทางเลือกที่มีต้นทุนต่ำสุดเสมอ แต่ก่อนที่จะตัดสินใจเลือกทางเลือกใด กิจการจะต้องคำนึงถึงปัจจัยดังต่อไปนี้

1. ต้นทุนที่เกิดขึ้นระหว่างผลิตเอง และซื้อจากบุคคลภายนอก เพื่อนำมาเปรียบเทียบ
2. กิจการมีความรู้ความสามารถในการผลิตชิ้นส่วนประกอบที่มีคุณภาพตามที่ต้องการหรือไม่
3. กิจการมีกำลังการผลิตเพียงพอที่จะผลิตชิ้นส่วนประกอบเองหรือไม่
4. การผลิตเองหรือซื้อชิ้นส่วนประกอบจากบุคคลภายนอกจะต้องมีกำหนดเวลาที่แน่นอนที่สามารถนำมาใช้ประกอบได้ทันเวลากำหนด
5. กิจการในฐานะผู้ผลิตควรรักษาไว้ไม่ควรกลับมาเป็นผู้ซื้ออีกครั้งเพราะจะมีภาพพจน์ที่ไม่เหมาะสม

ตัวอย่าง 1 บริษัท สัมโ อ จำกัด ทำการผลิตชิ้นส่วนประกอบ 5,000 หน่วยเพื่อนำไปประกอบเป็นผลิตภัณฑ์หนึ่ง ซึ่งเป็นที่นิยมของลูกค้า ข้อมูลเกี่ยวกับการผลิตชิ้นส่วนมีดังนี้

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

ขณะนี้บริษัทผู้ผลิตภายนอกรายหนึ่งได้เสนอขายชิ้นส่วนประกอบดังกล่าวในราคา 19 บาทต่อหน่วย และบริษัท สัมโ ได้มีข้อมูลในการผลิตเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่เกิดขึ้นนั้น มีจำนวน 2 ใน 3 ส่วน ไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ ถึงแม้จะไม่ผลิตก็ตาม เนื่องจากเป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับค่าเสื่อมราคาโรงงาน เงินเดือนผู้ควบคุมโรงงาน และค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร

วิธีต้นทุน

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

จากการวิเคราะห์โดยวิธีต้นทุนรวม ในจำนวน **1,000** หน่วย บริษัทส้มโอ ควรเลือกที่จะผลิตเองดีกว่า เพราะมีต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการผลิตเองต่ำกว่าซื้อจากบุคคลภายนอก 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

จากการวิเคราะห์โดยวิธีต้นทุนส่วนที่แตกต่าง บริษัท สัมโอ ควรที่จะผลิตเองเพราะมีต้นทุนโดยรวมต่ำกว่าเท่ากับ **1,500 บาท (19,000 – 17,500)** หรือมีต้นทุนต่อหน่วยต่ำกว่า เท่ากับ **1.50 บาท (19 – 17.50)**

***จะเห็นได้ว่าการวิเคราะห์ เพื่อการตัดสินใจในการผลิตเองหรือซื้อจากบุคคลภายนอกทั้ง 2 วิธี จะได้ผลเหมือนกัน ซึ่งในการพิจารณานั้นจะเลือกทางเลือกที่มีต้นทุนที่ต่ำกว่าเสมอและต้นทุนที่มีผลในการพิจารณาจะเป็นต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้เท่านั้น ซึ่งได้แก่ ต้นทุนผันแปร ต้นทุนคงที่ทางตรง ส่วนต้นทุนหลีกเลี่ยงไม่ได้ ได้แก่ ต้นทุนคงที่รวมจะไม่มีผลในการตัดสินใจ เพราะว่าไม่ว่าจะผลิตเองหรือซื้อจากบุคคลภายนอก ก็ต้องเสียต้นทุนนี้อยู่แล้ว

2. การตัดสินใจรับคำสั่งซื้อพิเศษ

การตัดสินใจรับคำสั่งซื้อพิเศษ (accept or reject a special offer) คำสั่งซื้อพิเศษเป็นปัญหาหนึ่งที่ผู้บริหารจะต้องตัดสินใจว่า ควรยอมรับหรือปฏิเสธ คำสั่งซื้อพิเศษนี้เป็นยอดขายส่วนที่นอกเหนือจากการขายสินค้าโดยปกติของกิจการ เมื่อมีคำสั่งซื้อพิเศษเข้ามาในกิจการ ถ้าราคาซื้อเท่ากับราคาขายปกติที่กิจการขายอยู่และกิจการมีกำลังการผลิตเหลืออยู่กิจการสามารถรับคำสั่งซื้อนั้นได้ทันที แต่ถ้าราคาซื้อของคำสั่งซื้อพิเศษต่ำกว่าราคาขายปกติ สิ่งที่ต้องพิจารณาก่อนรับคำสั่งซื้อพิเศษ มีดังนี้

2.1 การยอมรับคำสั่งซื้อพิเศษ จะต้องมีกำไรส่วนเกินที่เกิดจากผลต่างของราคาขายและต้นทุนผันแปรจากคำสั่งซื้อพิเศษ

2.2 การยอมรับคำสั่งซื้อพิเศษ จะไม่มีผลกระทบต่อยอดขายปกติของกิจการ

2.3 การยอมรับคำสั่งซื้อพิเศษ กิจการต้องมีกำลังการผลิตว่างเปล่าเหลืออยู่ผลิตสินค้านั้นได้ โดยไม่มีทางเลือกที่จะใช้กำลังการผลิตไปในทางอื่น ทำให้เกิดไม่ต้นทุนเสียโอกาส

จากตัวอย่างที่ 2 สามารถวิเคราะห์ที่จะรับคำสั่งซื้อพิเศษนี้หรือไม่ดังนี้

1. วิธีต้นทุนรวม

หน่วย : บาท

		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
หักต้นทุนคงที่ :			
ค่าใช้จ่ายในการผลิต		8,000	8,000
ค่าใช้จ่ายการขายและบริหาร		10,000	10,000
รวมต้นทุนคงที่		18,000	18,000
กำไรสุทธิ		62,000	72,000

จากการวิเคราะห์โดยวิธีต้นทุนรวม บริษัทควรรับคำสั่งซื้อพิเศษเพราะมีกำไรสุทธิเพิ่มขึ้น **10,000 บาท (72,000 – 62,000)**

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

จากการวิเคราะห์โดยวิธีต้นทุนส่วนที่แตกต่างจะมีผลของการวิเคราะห์ เหมือนกันกับวิธีต้นทุนรวม คือ ควรรับคำสั่งซื้อพิเศษเพราะทำให้มีกำไรสุทธิเพิ่มขึ้น 10,000 บาท

จะเห็นได้ว่าจากการวิเคราะห์ เพื่อการตัดสินใจในการรับคำสั่งซื้อพิเศษทั้ง 2 วิธีได้ผลเหมือนกัน ซึ่งในการพิจารณาที่จะยอมรับคำสั่งซื้อพิเศษ เมื่อกิจการมีกำไรเพิ่มขึ้น โดยเปรียบเทียบระหว่างยอดขายที่เพิ่มขึ้น และต้นทุนผันแปรที่เพิ่มขึ้น จากตัวอย่างยอดขายที่เป็นต่อหน่วย คือ 30 บาท ต้นทุนผันแปรที่เพิ่มคือ 20 บาท (วัสดุ + ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร + ค่าใช้จ่ายขายและบริหารผันแปร) ผลต่างคือกำไรส่วนเกิน โดยไม่นำต้นทุนคงที่เข้ามาใช้ในการตัดสินใจ แต่ถ้าการยอมรับคำสั่งซื้อพิเศษทำให้ต้นทุนคงที่เพิ่มขึ้น กิจการจะยอมรับคำสั่งซื้อเมื่อมีกำไรส่วนเกินมากกว่าต้นทุนคงที่ที่เพิ่มขึ้น

3.การตัดสินใจยกเลิกผลิตภัณฑ์หรือส่วนงาน

การตัดสินใจยกเลิกผลิตภัณฑ์หรือส่วนงาน(closing department or eliminate product) ปัญหานี้เกิดขึ้นได้ในกรณีที่กิจการผลิตและขายผลิตภัณฑ์หลายชนิดหรือมีหลายแผนกแล้วมีบางครั้งที่ผลิตและขายแล้วมีผลิตภัณฑ์บางชนิดขายแล้วขาดทุน หรือมีบางแผนกที่ขายแล้วขาดทุน การที่ตัดสินใจยกเลิกผลิตภัณฑ์หรือแผนกที่ขายแล้วขาดทุน กิจการจะต้องคำนึงถึงปัจจัยดังต่อไปนี้

3.1 ทางด้านต้นทุน ในกรณีที่ผลิตภัณฑ์หรือแผนกงานของกิจการมีการใช้ต้นทุนคงที่ ที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ร่วมกัน เช่น ค่าเช่า ค่าสาธารณูปโภค ค่าบริหารงานทั่วไป เป็นต้น การที่จะยกเลิกผลิตภัณฑ์หรือแผนกงานใดออกไป ก็จะเป็นการผลักภาระไปให้กับผลิตภัณฑ์และแผนกงานอื่น ที่ยังอยู่ ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อกำไรโดยรวมของกิจการ

3.2 ความสัมพันธ์ทางด้านการตลาดหรือการขาย ในกรณีที่ผลิตภัณฑ์มีความสัมพันธ์ทางด้านการขาย เช่น แชมพูสระผมกับครีมนวดผม เป็นต้น ถ้ายกเลิกผลิตภัณฑ์ก็จะมีผลต่ออีกชนิดหนึ่งเพราะการขายหรือการใช้จะสัมพันธ์กัน

3.3 ด้านการแข่งขัน การยกเลิกผลิตภัณฑ์หรือแผนกงานจะต้องมีผลต่อภาพพจน์ชื่อเสียงของบริษัทซึ่งส่งผลต่ออำนาจการแข่งขันในตลาดระยะยาว

ตัวอย่างที่ 3 บริษัท มะม่วง จำกัด ทำการผลิตและขายผลิตภัณฑ์ 3 ชนิด คือ ก ข และ ค บริษัทกำลังทำการตัดสินใจว่า ควรจะยกเลิกผลิตภัณฑ์หรือไม่ เนื่องจากผลการดำเนินงานขาดทุน โดยมีข้อมูลดังนี้

	ผลิตภัณฑ์ (หน่วย : บาท)			
	ก	ข	ค	รวม
ขาย	100,000	400,000	500,000	1,000,000
หัก ต้นทุนผันแปร	85,000	260,000	315,000	660,000
กำไรส่วนเกิน	15,000	140,000	185,000	340,000
หัก 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	<u>5,000</u>	<u>20,000</u>	<u>35,000</u>	<u>60,000</u>
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 นำยอดขายซึ่งเป็น รายได้ของ ก เปรียบเทียบกับต้นทุนที่เกิดขึ้นทั้งผันแปรและคงที่โดยไม่ได้คำนึงถึงว่าต้นทุนใดหลีกเลี่ยงได้หรือหลีกเลี่ยงไม่ได้ ในกรณีที่หลีกเลี่ยงได้ก็คือ ถ้าผลิตและขายต้นทุนนั้นก็เกิดขึ้นและถ้าไม่ผลิตและขายต้นทุนนั้นก็จะไม่เกิดขึ้น แต่ถ้าหลีกเลี่ยงไม่ได้ก็คือ ไม่ว่าจะผลิตหรือขายหรือไม่ต้นทุนนั้นก็เกิดขึ้นอยู่แล้ว ซึ่งต้นทุนนี้จะไม่มีผลในการตัดสินใจว่าจะยกเลิกหรือผลิตและขายต่อ เพราะไม่มีความแตกต่างระหว่างทางเลือก ซึ่งปกติจะเป็นต้นทุนคงที่ แต่ถ้าต้นทุนคงที่โดยที่สามารถแยกได้ว่าเป็นของผลิตภัณฑ์ใดของแต่ละผลิตภัณฑ์เรียกว่าต้นทุนคงที่ทางตรง จะถือเป็นต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้เหมือนกับต้นทุนผันแปร แต่ถ้าต้นทุนคงที่นั้นเป็นต้นทุนที่เกิดจากการใช้ร่วมกัน เรียกว่า ต้นทุนคงที่ร่วม จะแบ่งไม่ได้ว่าเป็นของผลิตภัณฑ์ใดจะต้องใช้วิธีปันส่วน หรือจัดสรรตามฐานกิจกรรมที่กำหนด จะถือเป็นต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้

สำหรับตัวอย่างที่ 3 สมมุติ ต้นทุนคงที่ในส่วนของเงินเดือน เป็นเงินเดือนที่จ่ายให้พนักงานของแต่ละผลิตภัณฑ์ โดยตรง ส่วนค่าโฆษณา ค่าสาธารณูปโภค และค่าเสื่อมราคา เป็นต้นทุนทั้งบริษัท โดยรวมใช้ร่วมกัน

จากข้อมูลข้างต้นสามารถวิเคราะห์ว่าจะผลิตและขายหรือยกเลิกผลิตภัณฑ์ได้ดังนี้

วิธีต้นทุนรวม

	ยกเลิก ผลิตภัณฑ์	ไม่ยกเลิก ผลิตภัณฑ์
ขาย	900,000	1,000,000
หัก ต้นทุนผันแปร	<u>575,000</u>	<u>660,000</u>
กำไรส่วนเกิน	325,000	340,000
หักต้นทุนคงที่		
เงินเดือน	80,000	90,000
ค่าโฆษณา	65,000	65,000
ค่าสาธารณูปโภค	56,000	56,000
ค่าเสื่อมราคา	<u>60,000</u>	<u>60,000</u>
รวมต้นทุนคงที่	<u>261,000</u>	<u>271,000</u>
กำไรจากการดำเนินงาน	<u>64,000</u>	<u>69,000</u>

จากการวิเคราะห์โดยวิธีต้นทุนรวม บริษัท ไม่ควรยกเลิกผลิตภัณฑ์ ก เพราะยกเลิกแล้ว ทำให้กำไรลดลง 5,000 บาท (69,000 – 64,000)

2. วิธีต้นทุนส่วนที่แตกต่าง

รายได้ที่ลดลง 100,000

หัก ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ที่ลดลง

 ต้นทุนผันแปร 85,000

 ต้นทุนคงที่ทางตรง 10,000 95,000

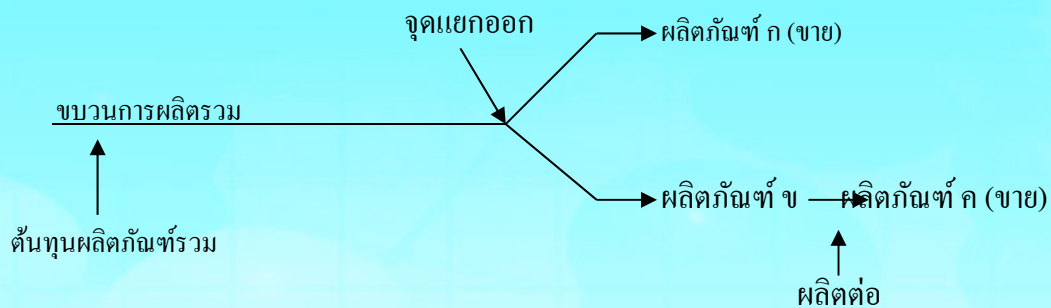
กำไรจากการดำเนินงานลดลง 5,000

จากการวิเคราะห์โดยวิธีต้นทุนส่วนที่แตกต่าง จะมีผลของการวิเคราะห์ เหมือนกับวิธีต้นทุนรวม คือบริษัทไม่ควรยกเลิกผลิตภัณฑ์ ก ควรจะขายต่อ เพราะทำให้มีกำไรลดลง **5,000** บาท

จะเห็นได้ว่าการที่จะตัดสินใจขายหรือยกเลิกผลิตภัณฑ์กิจการต้องพิจารณาว่า ถ้ายกเลิกแล้วกำไรลดลงก็ไม่ยกเลิก แต่ถ้ายกเลิกแล้วกำไรเพิ่มก็ควรยกเลิก

4.การตัดสินใจเกี่ยวกับการขายหรือผลิตต่อ

การตัดสินใจเกี่ยวกับการขายหรือผลิตต่อ (sell or process further) การตัดสินใจในเรื่องนี้จะเกิดขึ้นในกรณีของการผลิต ผลิตภัณฑ์ร่วม ซึ่งผลิตภัณฑ์ร่วม หมายถึง ขบวนการผลิตที่เกิดขึ้นอย่างต่อเนื่อง แล้วได้ผลิตภัณฑ์ออกมาตั้งแต่ 2 ชนิดขึ้นไป ณ จุดที่สิ้นสุดกระบวนการผลิตผลิตภัณฑ์ร่วมแล้วได้ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดออกมา เรียกว่า จุดแยกออก (split off point) ต้นทุนที่เกิดขึ้นในการผลิตผลิตภัณฑ์ ตั้งแต่ต้นกระบวนการผลิต จนถึงจุดแยกออก เรียกว่า ต้นทุนผลิตภัณฑ์ร่วม (joint product cost) เป็นต้นทุนที่ไม่มีความหมายต่อการตัดสินใจ เพราะถือว่าเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วในอดีต



ภาพที่ 8.1 แสดงผลิตภัณฑ์ร่วม

ที่มา : ดัดแปลงจาก (กาญจนา ศรีพงษ์ , 2540, หน้า 172)

ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการขายหรือผลิตต่อ จะเกิดขึ้น ณ จุดแยกออก เมื่อได้ผลิตภัณฑ์ออกมาแล้ว ผู้บริหารจะต้องตัดสินใจว่า จะขายผลิตภัณฑ์นั้นทันที หรือนำผลิตภัณฑ์นั้นไปผลิตต่อ เพื่อให้ได้ผลิตภัณฑ์ใหม่ ออกมา แล้วจึงขาย เพื่อให้ได้กำไรสุทธิ โดยรวมของกิจการให้มากที่สุดสิ่งที่ผู้บริหารจะต้องทำความเข้าใจเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ร่วมก่อนการตัดสินใจขายหรือผลิตต่อ มีดังนี้

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

4.2 ต้นทุนในการผลิตต่อถือเป็นต้นทุนส่วนเพิ่มในกรณีที่เลือกจะผลิตต่อเป็นต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ มีผลในการตัดสินใจ

4.3 การตัดสินใจจะอยู่บนพื้นฐานที่ว่า ผลิตภัณฑ์สามารถขาย ณ จุดแยกออกได้ทันที หรือนำไปผลิตต่อ ได้ทั้งสองอย่าง สามารถทำกำไรส่วนเกินให้กับกิจการได้

ตัวอย่างที่ 4 บริษัทแขกคำ จำกัด ผลิตภัณฑร่วม โดย ณ จุดแยกออก ได้ผลิตภัณฑร 3 ชนิด ออกมา คือ A B และ C
 ผลิตภัณฑร A และ B บริษัทตั้งใจที่จะขาย แต่ C บริษัทกำลังตัดสินใจอยู่ว่าจะขายหรือผลิตต่อแล้วขาย โดยมีข้อมูลเกี่ยวกับราคาขาย
 และต้นทุนการผลิตก่อนการผลิตต่อดังนี้

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 ต้นทุนการผลิตต่อ ต่อหน่วย คือ

วัตถุดิบทางตรง	30	บาท
แรงงานทางตรง	24	บาท
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร	24	บาท

ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่จะไม่ได้ใช้เพิ่มขึ้น เนื่องจากอยู่ในช่วงของกำลังการผลิตปกติของบริษัท

1. วิธีต้นทุนรวม

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

จากการวิเคราะห์ โดยวิธีต้นทุนรวม บริษัท ควรตัดสินใจให้ผลิตภัณฑ์ ขายหลังจากผลิตต่อแล้ว เพราะจะทำให้กำไรสุทธิต่อหน่วย เพิ่มขึ้น 32 บาท (142-110)

2.วิธีต้นทุนส่วนที่แตกต่าง วิเคราะห์ได้ดังนี้โดย

2.1วิเคราะห์ส่วนเพิ่ม เป็นการวิเคราะห์ ที่นำรายได้ส่วนที่เพิ่มกับต้นทุนส่วนเพิ่มมาเปรียบเทียบกัน ซึ่งเป็นผลจากการเปรียบเทียบ จากทางเลือกที่จะขาย ณ จุดแยกออกกับขายหลังทำต่อ ถ้าผลของการวิเคราะห์มีรายได้ส่วนเพิ่มมากกว่าต้นทุนส่วนเพิ่ม บริษัทก็ควรที่จะขายหลังทำต่อ แต่ถ้ารายได้ส่วนเพิ่มน้อยกว่าต้นทุนส่วนเพิ่ม ก็ควรขายสินค้า ณ จุดแยกออก

จากตัวอย่างที่ 4 สามารถวิเคราะห์ได้ดังนี้

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

2.2วิเคราะห์ต้นทุนเสียโอกาส เป็นการวิเคราะห์ที่คำนึงถึงผลประโยชน์ของทางเลือก
เลือก ซึ่งถือเป็นต้นทุนเสียโอกาส

ที่บริษัทไม่ได้

จากตัวอย่างที่ 4 สามารถวิเคราะห์ได้ดังนี้

รายได้จากการขายหลังผลิตต่อ

570 บาท

หัก ต้นทุนผลิตต่อ :-

วัตถุดิบทางตรง 30

แรงงานทางตรง 24

ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร 24 78

ต้นทุนเสียโอกาส 460 538 บาท

กำไรส่วนเพิ่ม

32 บาท

จากการวิเคราะห์โดยวิธีต้นทุนส่วนที่แตกต่างทั้ง 2 วิธี จะมีผลของการวิเคราะห์เหมือนกับวิธีต้นทุนรวม คือ บริษัทควรขายหลังจากผลิตต่อ เพราะจะทำให้กำไรเพิ่มขึ้นต่อหน่วย 32 บาท

จะเห็นได้ว่าการที่จะตัดสินใจขายทันที ณ จุดแยกออกหรือขายหลังผลิตต่อพิจารณาที่ทางเลือกใดที่ทำให้มีกำไรมากกว่า ก็จะเลือกทางเลือกนั้น

5.การตัดสินใจปิดโรงงานชั่วคราว

การตัดสินใจปิดโรงงานชั่วคราว (temporary shutdown) เป็นปัญหาที่ผู้บริหารจะต้องตัดสินใจอีก เรื่องหนึ่งจะเกิดขึ้นในกรณีที่ภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ กิจกรรมมีภาวะขาดทุนจากการดำเนินงาน ถ้าเกิดผลขาดทุนจากการดำเนินงานไปเรื่อย ๆ ก็เป็นปัญหาที่ผู้บริหารจะต้องพิจารณา และตัดสินใจว่าจะปิดโรงงานชั่วคราวหรือไม่ การหยุดผลิตและขายและปิดโรงงานชั่วคราวจะไม่มีรายได้ และต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้เกิดขึ้น แต่จะมีต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้เกิดขึ้นอยู่ ซึ่งเป็นผลขาดทุนที่เกิดขึ้นทั้งหมดจากการปิดโรงงานชั่วคราว

การพิจารณาเพื่อตัดสินใจปิดโรงงานชั่วคราวนั้น จะต้องทำการเปรียบเทียบถึงผลการดำเนินงานภายใน 2 ทางเลือกคือ หยุดดำเนินงานชั่วคราวกับการดำเนินงานผลิตและขายต่อไปว่าทางเลือกใดจะทำให้ธุรกิจขาดทุนน้อยที่สุด ข้อสำคัญที่กิจการควรทราบก็คือ ปริมาณผลิตและขาย ณ ขั้นต่ำระดับใด ที่กิจการผลิตและขายแล้วมีผลขาดทุนน้อยกว่า กรณีปิดโรงงานชั่วคราว ซึ่งเรียกว่า เป็นการคำนวณหาปริมาณการขายที่ควรหยุดดำเนินงานชั่วคราว 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	7,000	บาท
รวม	<u>179,000</u>	บาท

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	7,000	บาท
รวม	<u>45,200</u>	บาท

จากตัวอย่าง สามารถวิเคราะห์ เพื่อตัดสินใจหยุดการดำเนินงานชั่วคราวหรือไม่ดังนี้

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

จะเห็นได้ว่า จากการวิเคราะห์เพื่อการตัดสินใจที่จะหยุดการดำเนินงานชั่วคราว หรือดำเนินงานต่อ จะพิจารณาทางเลือกที่เกิดผลขาดทุนที่น้อยกว่าเสมอ จากตัวอย่างที่ 5 นี้ จะเห็นว่า ถ้าขาย 5,000 หน่วยต่อไป บริษัทควรหยุดการดำเนินงานชั่วคราว เพราะเกิดผลขาดทุนมากกว่า ดังนั้นบริษัทควรหาจุดปิดโรงงานชั่วคราวหรือปริมาณขายที่ควรหยุดการดำเนินงานชั่วคราว เพื่อที่จะวางแผน การขายได้

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

จากการคำนวณพบว่า ปริมาณขายที่ควรหยุดการดำเนินงานชั่วคราว คือ 8,920 หน่วย ดังนั้น ในการตัดสินใจที่จะหยุดหรือดำเนินงานต่อไป อาจจะดูที่จำนวนหน่วยที่ขายของบริษัทก็ได้ จากตัวอย่างนี้ ปริมาณขายคือ 5,000 หน่วย ซึ่งน้อยกว่าปริมาณขาย ณ จุดปิดโรงงานชั่วคราว ก็ควรที่จะหยุดการดำเนินงานเพราะถ้าขายแล้วจะทำให้มีผลขาดทุนมากกว่า 42,500 บาท ซึ่งเป็นผลขาดทุนสุทธิ ณ จุดปิดโรงงาน ดังที่วิเคราะห์ในตัวอย่างที่ 5 แต่ถ้าบริษัทมีปริมาณขายมากกว่าจุดปิดโรงงานชั่วคราวก็ควรที่จะขายต่อไปได้ เพราะจะมีผลขาดทุนน้อยกว่าจุดปิดโรงงานชั่วคราว และ ถ้ามีปริมาณขายสูงไปเรื่อย ๆ จนเกินจุดคุ้มทุนการขายนั้นจะมีกำไร

6. การตัดสินใจใช้ปัจจัยการผลิตที่มีอยู่จำกัด

การตัดสินใจใช้ปัจจัยการผลิตที่มีอยู่จำกัด (**limited resources**) เป็นปัญหาอีกลักษณะหนึ่ง ที่ผู้บริหารจะต้องตัดสินใจ เพื่อบริหารแล้วกิจการมีกำไรสูงสุด ในการดำเนินงานธุรกิจ ผู้บริหารอาจประสบ ปัญหาการขาดแคลนทรัพยากร ทำให้ผู้บริหารจะต้องบริหารงานภายใต้ทรัพยากรที่เป็นปัจจัยการผลิตที่มีอยู่ จำกัด ปัจจัยการผลิตดังกล่าว อาจจะเป็นปริมาณวัตถุดิบ ชั่วโมงแรงงาน ชั่วโมงเครื่องจักร พื้นที่ในโรงงาน เป็นต้น ซึ่งผู้บริหารต้องวางแผนว่าควรผลิตหรือขายผลิตภัณฑ์ แต่ละชนิดอย่างไร ภายใต้สถานะที่มีปัจจัยการผลิต จำกัด เพื่อก่อประโยชน์สูงสุดต่อกิจการ

การขายหรือบริการ โดยปกติทั่วไป จะขายหรือบริการให้สินค้าหรือบริการที่มีกำไรส่วนเกินต่อหน่วยสูง ที่สุด ในกรณีที่ไม่มีข้อจำกัดเข้าเกี่ยวข้อง เพื่อให้ได้กำไร โดยรวมทั้งบริษัทสูงที่สุด แต่ถ้าบริหารงานภายใต้ ปัจจัยการผลิตที่มีอยู่จำกัด กิจการจะต้องนำกำไรส่วนเกินต่อหน่วยของปัจจัยการผลิตที่มีอยู่อย่างจำกัดมาใช้ในการ พิจารณาด้วย รวมทั้งคำนึงถึงความต้องการของลูกค้าด้วย

กำไรส่วนเกินต่อหน่วยงานของปัจจัยการผลิตที่มีจำกัดสามารถคำนวณได้ดังนี้

$$\text{กำไรส่วนเกินต่อหน่วย} \\ \text{จำนวนปัจจัยการผลิตที่มีจำกัดต่อหน่วย}$$

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

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

จากตัวอย่าง บริษัทจะต้องวางแผนการผลิตและขาย **A B** และ **C** ดังนี้
 คำนวณหากำไรส่วนเกินต่อหน่วยของปัจจัยการผลิตที่มีจำกัด

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

บริษัทสามารถผลิตและขายสินค้าทั้ง **3** ชนิด ดังนี้

สินค้า	จำนวนหน่วย	ชั่วโมงเครื่องจักรสะสม	กำไรส่วนเกิน
A	800	1,600	8,000
B	500	4,100	10,000
C	190	6,000	<u>5,700</u>
รวม			<u><u>23,700</u></u>

จากการคำนวณ จะเห็นว่า ถ้าไม่มีข้อจำกัดในเรื่องของชั่วโมงที่ใช้ในการผลิต จำนวน **6,000** ชั่วโมง บริษัทควรที่จะผลิตและขายสินค้า **B** ให้มากที่สุดตามความต้องการของลูกค้าเพราะมีกำไรส่วนเกินต่อหน่วยสูงที่สุด แต่เมื่อคำนวณกำไรส่วนเกินต่อชั่วโมง ซึ่งเป็นข้อจำกัดจะพบว่าสินค้า **A** มีกำไรส่วนเกินต่อชั่วโมงสูงที่สุด **C** รองลงมา และ **B** ต่ำสุด บริษัทจึงต้องผลิตและขาย **A** ตามความต้องการของลูกค้า อันดับแรก จากนั้น เมื่อมีชั่วโมงเหลือจึงผลิตและขาย **C** และ **B** ตามลำดับ แต่จะผลิตและขาย **B** ได้แค่ **190** หน่วย เพราะจำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการผลิตหมดแล้ว คือ **6,000** ชั่วโมง ซึ่งการผลิตและขาย ครั้งนี้จะทำให้บริษัทมีกำไรสูงสุด

สรุป

การใช้ข้อมูลต้นทุนเพื่อการตัดสินใจระยะสั้น เป็นการวางแผน เพื่อการตัดสินใจที่ผู้บริหารนำข้อมูลต้นทุนมาช่วยในการแก้ปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในการดำเนินงาน ซึ่งต้นทุนที่จะมีผลในการตัดสินใจจะต้องเป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับปัญหานั้น หลีกเลียงได้ และเป็นต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดในอนาคต และมีส่วนต่างระหว่างทางเลือก ปัญหาต่าง ๆ ที่ผู้บริหารจะพบบ่อย ๆ และต้องตัดสินใจ ได้แก่ การยอมรับคำสั่งซื้อพิเศษหรือไม่ การผลิตเองหรือซื้อจากบุคคลภายนอก การยกเลิกหรือขายต่อไป ขายทันที ณ จุดแยกออกหรือขายหลังทำต่อ เป็นต้น จะเห็นได้ว่าการพิจารณาเพื่อการตัดสินใจในปัญหา

The End

