

การบัญชีบริหารในทางปฏิบัติ

ศุภลักษณ์ เลิศแก้วศรี

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำ ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

บทความนี้เรียบเรียงจากบทความที่นำเสนอในการสัมมนาประจำปี 2549 จัดโดยสมาคม AAA ซึ่งผู้เขียนได้มีโอกาสเข้าร่วมฟัง ณ เมืองเคมบริดจ์ ประเทศอังกฤษ

บทความที่นำเสนอส่วนใหญ่ เป็นบทความที่สรุปผลจากงานวิจัย งานวิจัยบางเรื่องมีลักษณะพื้นฐานจนสามารถที่จะปรับปรุงไปใช้กันได้ในเกือบเรื่องเดียวกันในท้องถิ่นต่างๆ ได้ และเป็นวิธีที่เราพบเห็นจนเป็นเรื่องปกติ ถึงแม้บางครั้งเราจะรู้สึกประหลาดใจว่า คนผิวเหลืองหรือคนผิวขาวมีวิธีคิดและวิธีปฏิบัติเหมือนกันอย่างไม่น่าเชื่อ งานวิจัยที่ผู้เขียนจะหยิบมาเรียบเรียงเพื่อท่านผู้อ่านสนใจ ใช้เป็นประเด็นในการทำวิจัยแบบเปรียบเทียบหรือแบบต่อยอด เป็นการวิจัยเชิงสำรวจแบบง่าย ๆ โดยนักวิจัยซึ่งเป็นคณาจารย์ ส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ไปยังหัวหน้าฝ่าย บัญชีบริหารของบริษัทที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมการผลิตขนาดใหญ่ที่ซื้อในตลาดหลักทรัพย์ ของประเทศไอร์แลนด์ เพื่อสำรวจการบัญชีบริหารในทางปฏิบัติ

ผู้วิจัยได้ให้เหตุผลในการทำงานวิจัยชิ้นนี้ไว้ว่า “ในฐานะของกลุ่มนักวิชาการซึ่งสอนทางด้านการบัญชีบริหาร เราสอนนักศึกษา ของเราให้รู้เทคนิคทางบัญชีบริหารมากมาย เราน่าจะมีองค์ความรู้พอสมควรว่าในทางปฏิบัติแล้ว สิ่งที่เราสอนไปมีการนำไปปฏิบัติมากน้อยเพียงใด เมื่อเปรียบเทียบกับในอดีตเทคนิคใดมีการใช้มากขึ้น เทคนิคใดไม่มีผู้นิยมใช้ เพราะเหตุใด การมีข้อมูลเช่นนี้จะช่วยจุดไฟแห่งความ ออยากรู้อยากเห็นของเราให้ลุกโชน จนลุกขึ้นมาตั้งคำถามซึ่งฟังดูเป็นวิชาการและแสวงหาคำตอบ ด้วยการทำวิจัย เป็นนำสิ่งที่ค้นพบมาปรับปรุงเนื้อหาที่จะถ่ายทอดต่อนักศึกษาและให้บริการต่อสังคม และเป็น หน้าหลัก ของเรา ซึ่งเป็นกลุ่มนักวิชาการ”

วารสารวิชาชีพบัญชี

ปีที่ 2 เล่มที่ 2

(ฉบับที่ 4)

(กันยายน 2549)

หน้า 42-46

หัวข้อบัญชีบริหารที่สำรวจ

ประเด็นที่ผู้วิจัยทำการสำรวจและผู้เรียบเรียงขอนำมาใช้เป็นตัวอย่าง คือ ระบบการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ เทคนิคในการตัดสินใจ สำหรับเรื่องที่มีผู้เรียบเรียงตัดออกไปคือเรื่องต้นทุนมาตรฐาน

ผู้วิจัยส่งแบบสอบถามไปยังหัวหน้าฝ่าย บัญชีบริหารของบริษัทที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมการผลิตขนาดใหญ่ อันดับหนึ่งพันแรกที่มีชื่ออยู่ในในตลาคหลักทรัพย์ ของประเทศไอร์แลนด์ แบบสอบถามถูกส่งไปทั้งหมด 511 ชุด มีผู้ตอบกลับมา 211 ชุดแต่เป็นคำตอบที่ใช้การได้เพียง 204 ชุด คิดเป็น 40% ของแบบสอบถามทั้งหมดที่ส่งไป

เรื่องราวที่ค้นพบ

1. ข้อมูลเกี่ยวกับบริษัท

- 73% ของบริษัทในกลุ่มตัวอย่างเป็นบริษัทในเครือของบริษัทข้ามชาติ โดยเป็นบริษัทในกลุ่มอาหารและยา ถึง 40%
- ยอดขายเฉลี่ยต่อปี ในช่วงระหว่าง 3-100 ล้านปอนด์ 48% ของบริษัทมียอดขายเฉลี่ยต่อปีอยู่ในช่วง 20-50 ล้านปอนด์ 27% ขายเฉลี่ยต่อปีอยู่ในช่วง 50-100 ล้านปอนด์ 25% ที่เหลือขาย ระหว่าง 20 ล้านไปจนถึง 3 ล้านปอนด์
- จำนวนสายผลิตภัณฑ์ ช่วงจาก 1 ถึง 10 และจำหน่ายสินค้าชนิดเดียว ไปจนถึง มากกว่า 5 ชนิด 53% ผลิตและจำหน่ายสินค้ากลุ่มเดียวกันมากกว่า 5 ชนิด (109 ราย) 26% ผลิตและจำหน่ายสินค้า ที่แตกต่างกัน เกินกว่า 5 ชนิด (62 ราย) บริษัทที่ผลิตและจำหน่ายสินค้าชนิดเดียว มีเพียง 14 ราย คิดเป็น 7%

ผู้วิจัยให้คะแนนเห็นว่าจำนวนสายผลิตภัณฑ์ และจำนวนธุรกิจที่เป็นบริษัทข้ามชาติ เป็นข้อมูลสำคัญที่น่าจะนำมาพิจารณาปรับปรุงวิธีการเรียนการสอนได้ เพราะนักการศึกษาทั้งหมด ยินยอมอธิบายหัวข้อบัญชีบริหารด้วยการยกตัวอย่าง

บริษัทที่ผลิตและจำหน่ายสินค้าเพียงชนิดเดียว เพื่อให้เรื่องเข้าใจง่าย ข้อเท็จจริงที่ค้นพบน่าจะนำมาปรับปรุงการเรียนการสอนในหัวข้อ การวิเคราะห์ความคุ้มค่าระหว่างต้นทุน จำนวน กำไร หัวข้อ การกำหนดราคา และหัวข้อระบบการวางแผนและควบคุม

2. ระบบบัญชีต้นทุน

โครงสร้างต้นทุนเป็นปัจจัยสำคัญที่สอดคล้องต่อความถูกต้องเหมาะสมของระบบบัญชีต้นทุน เช่น ถ้าใส่หุ้ยการผลิต มีสัดส่วนที่สูงมากในโครงสร้างต้นทุน นักวิชาการก็มักสรุปว่า การใช้ระบบต้นทุนตามหลักการ มีความถูกต้องและเหมาะสมกว่าระบบบัญชีต้นทุน แบบดั้งเดิม

ผู้วิจัยได้ขอให้ผู้ตอบแบบสอบถาม แยกรายละเอียดต้นทุนออกเป็น วัตถุประสงค์ทางตรง แรงแรงทางตรง และใส่หุ้ยการผลิต ซึ่งเกี่ยวกับการผลิตและส่วนที่ไม่เกี่ยวกับการผลิตอย่างเร่งด่วน เนื่องจากข้อมูลต้นทุนถือเป็นความลับของบริษัท ข้อมูลที่ให้กรอกจึงคาดคะเนเป็นช่วงมากกว่าที่จะให้กรอกตัวเลขจำนวนเงินที่ตรงตัว ผลที่ได้รับโดยภาพรวมเป็นไปตามตารางที่ 1

โครงสร้างต้นทุนแตกต่างกันไปในแต่ละบริษัท ส่วนใหญ่จะมีวัตถุประสงค์เป็นองค์ประกอบต้นทุนที่มีสัดส่วนสูงที่สุดขณะที่แรงทางตรงเป็นองค์ประกอบต้นทุนที่มีสัดส่วนต่ำที่สุด ใส่หุ้ยที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตมีความสำคัญกว่าค่าแรงทางตรง เมื่อมองจากสัดส่วนในต้นทุนรวม อย่างไรก็ตามยังมีต้นทุนที่ไม่สามารถติดตามได้ว่าควรคิดเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ใด และไม่ได้จัดสรรเข้าเป็นต้นทุน

ตารางที่ 1 โครงสร้างต้นทุนโดยประมาณของบริษัทที่ตอบแบบสอบถาม

องค์ประกอบของต้นทุน	%
■ วัตถุประสงค์ทางตรง	50%
■ แรงทางตรง	15%
■ ใส่หุ้ยการผลิต	18%
■ ใส่หุ้ยอื่นๆ	17%
	100%

ผลิตภัณฑ์โดยวิธีเดียวกับโซ่หุ้ยการผลิตในระบบบัญชีต้นทุนแบบดั้งเดิม

ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนนำไปใช้ได้ในวัตถุประสงค์อื่นๆ อีก นอกเหนือไปจากการวิเคราะห์ต้นทุนค่า พอร์ตเตอร์ (1985) เขียนว่า กลยุทธ์เพื่อสร้างความได้เปรียบในเชิงการแข่งขันในระดับหน่วยธุรกิจ ได้แก่ เป็นผู้นำด้านต้นทุน หรือเน้นความโดดเด่นของตัวผลิตภัณฑ์ ซึ่งในการใช้กลยุทธ์ดังกล่าว บริษัทต้องสามารถแยกแยะได้ว่า สินค้าแต่ละตัวมีความสำคัญต่างกันอย่างไร ในเชิงความสามารถในการทำกำไร ดังนั้นถ้าข้อมูลต้นทุนไม่ถูกต้องก็จะทำให้การเลือกกลยุทธ์ที่ใช้มีปัญหาอย่างมาก อย่างไรก็ตามในการตอบแบบสอบถามเกี่ยวกับความเชื่อมั่นในข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุน 84% เชื่อว่าระบบบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ถูกต้องและเหมาะสม มีส่วนน้อยเพียง 11% ที่รู้สึกว่าการบัญชีปัจจุบันคิดต้นทุนไม่ถูกต้อง สิ่งที่เราควรได้สะท้อนให้เห็นตรรกะที่สำคัญว่า การไม่ตั้งคำถาม เป็นข้อจำกัดในการแสวงหาคำตอบสำหรับทางเลือกใหม่ๆ ในการคิดต้นทุน

การจัดสรรโซ่หุ้ยการผลิต เป็นประเด็นที่มีข้อถกเถียงกันมากที่สุดในการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ จุดเริ่มต้นคือการหาอัตราโซ่หุ้ยการผลิตคิดเข้างานสำหรับงวดบัญชี ซึ่งมีสูตรในการคำนวณดังนี้

$$\text{อัตราโซ่หุ้ยฯ คิดเข้างาน} = \frac{\text{โซ่หุ้ยฯ กะประมาณค่ารับงวด}}{\text{ระดับกิจกรรมที่ผลักดันต้นทุน}}$$

ตารางที่ 2 ฐานในการคิดโซ่หุ้ยฯเข้าเป็นต้นทุน

ตัวผลักดัน ต้นทุน (ฐานที่เลือกใช้)	จำนวนที่เลือก	%
■ ชั่วโมงแรงงานทางตรง	79	39%
■ ค่าแรงงานทางตรง	27	13%
■ ชั่วโมงเดินเครื่องจักร	46	22%
■ มูลค่าวัตถุดิบที่ใช้	14	7%
■ จำนวนผลิต	58	28%
■ อื่นๆ ไม่คิดโซ่หุ้ยฯ เข้าเป็นต้นทุน	42	22%

ในการวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยสนใจว่าบริษัทต่างๆ เลือกตัววัดกิจกรรมหรือตัวผลักดันต้นทุนอย่างไร คำตอบที่ได้เห็นในตารางที่ 2

การคิดโซ่หุ้ยการผลิตเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ โดยไม่แรงงานทางตรงเป็นเกณฑ์ในการจัดสรร จะเห็นได้ว่ามีผู้ใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรง 79 ราย ใช้ค่าแรงงานตรง 27 ราย คิดเป็น 39% และ 13% โดยลำดับ ซึ่งค่าที่แรงงานทางตรงมีสัดส่วนต่ำที่สุดในบรรดาข้อเลือกตอบต้นทุนของหลายบริษัท

มีบทความจำนวนมากวิพากษ์วิจารณ์ การใช้แรงงานทางตรงเป็นฐานในการคิดต้นทุนการผลิต เข้าเป็นต้นทุนของผลผลิต ตัวอย่างเช่น Johnson และ Kaplan (1987) อภิปรายในเรื่องที่ว่า การเพิ่มขึ้นของโซ่หุ้ยการผลิตสะท้อนให้เห็นต้นทุนที่เกี่ยวกับความยาก ความหลากหลายและความล้าสมัยของเทคโนโลยีในการผลิต ในสถานการณ์เช่นนี้แรงงานทางตรงเพียงอย่างเดียวไม่สามารถเชื่อมโยงโซ่หุ้ยการผลิตเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งโซ่หุ้ยฯ ประเภทที่เกิดจากรายการค่าภายใน (การเตรียมเครื่องจักร การตรวจคุณภาพ การปรับปรุงแบบ) ไม่ใช่ปริมาณการผลิต

การที่มูลค่าวัตถุดิบไม่ค่อยถูกนำไปใช้เป็นฐานในการจัดสรรโซ่หุ้ยฯ (ในตารางข้างต้นมีเพียง 7%) สะท้อนว่าค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการจัดซื้อ การรับของการตรวจสอบคุณภาพ และการเก็บวัตถุดิบ ถูกคิดเป็นต้นทุนสินค้าตามสัดส่วนของแรงงานทางตรง ซึ่งไม่ถูกต้องตามหลักความเป็นเหตุเป็นผล Emore และ Ness (1991) ให้ความเห็น

ว่า การบันทึกค่าใช้จ่ายในการจัดการวัตถุดิบ เป็นส่วนหนึ่งของโซ่หุ้ยการผลิตจะทำให้ทางเลือกในการซื้อจากแหล่งภายนอกดูน่าสนใจเกินจริงฐานการคิดโซ่หุ้ยฯ ตัวอื่น เช่น ปริมาณการผลิต มีผู้ใช้ถึง 28% ซึ่งจะถูกต้องเหมาะสมตามหลักความเป็นเหตุเป็นผลก็ต่อเมื่อเป็นการผลิตสินค้าที่มีลักษณะการผลิตคล้ายๆ กันไม่กี่ชนิด

นอกจากฐานในการคิดโซ่หุ้ยฯ เข้าเป็นต้นทุนแล้ว ผู้ตอบแบบสอบถามยังต้องอธิบายถึงเหตุผลในการใช้ฐานดังกล่าว โดยสรุปเหตุผลได้ดังตารางที่ 3

การเลือกฐานในการจัดสรรโซ่หุ้ยฯ ส่วนใหญ่ (50%) ใช้หลักความสมเหตุสมผล รองลงมาคือความสะดวกและง่าย (29%) ซึ่งเห็นว่า นักบัญชีต้นทุน/บริหารส่วนใหญ่ไม่ทำการวิเคราะห์โซ่หุ้ยฯ อย่างจริงจังในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ จะเห็นได้จากการใช้ความสมเหตุสมผลโดยไม่ทดสอบความสัมพันธ์เชิงสถิติ กล่าวอีกอย่างหนึ่งได้ว่า นักบัญชีในประเทศไอร์แลนด์ เน้นการจัดสรรโซ่หุ้ยการผลิตเข้าเป็นต้นทุนมากกว่าการหาค่าอธิบายเกี่ยวกับตัวโซ่หุ้ยการผลิต (Miller and Vollmann. 1985) ด้วยเหตุนี้ ต้นทุนผลิตภัณฑ์จึงเกิดการบิดเบือนโดยนักบัญชีเองก็ไม่นับประสาอะไรกับผู้ใช้ข้อมูลทางบัญชี

ตารางที่ 3 เหตุผลการเลือกใช้ฐานในการจัดสรรโซ่หุ้ยฯ

	จำนวนที่เลือก	%
■ ความสมเหตุสมผล	102	50%
■ ความสะดวกและง่าย	60	29%
■ ความสัมพันธ์เชิงสถิติที่หนักแน่น	25	12%
■ อื่นๆ/ไม่คิดเป็นต้นทุน	26	13%

ตารางที่ 4 การจำแนกโซ่หุ้ยฯ คงที่กับโซ่หุ้ยฯ ผันแปร

	จำนวน	%
■ ถูกต้องอยู่แล้ว	32	15%
■ ถูกต้องมาก	88	43%
■ ถูกต้องพอใช้	42	21%
■ ไม่ได้จำแนกโซ่หุ้ยฯ คงที่กับโซ่หุ้ยฯ ผันแปร	42	21%
	204	100%

3. เทคนิคและข้อมูลในการตัดสินใจ

ผู้วิจัยได้ถามคำถามเกี่ยวกับการใช้เทคนิคและข้อมูลเฉพาะการตัดสินใจบางเรื่อง ที่เกี่ยวข้องกับพฤติกรรมต้นทุนและการคาดคะเนต้นทุน เทคนิคในการตัดสินใจ การกำหนดราคาขาย และการตัดสินใจซื้อหรือทำเอง

พฤติกรรมต้นทุนและการคาดคะเนต้นทุน

การตัดสินใจเชิงบริหาร ข้อใดคือมีความเข้าใจในพฤติกรรมของต้นทุนแต่ละรายการว่าเปลี่ยนแปลงอย่างไร ในช่วงกิจกรรมที่กำลังพิจารณา ถ้ามองความสัมพันธ์ผิดก็มักตัดสินใจผิดเรื่อง การกำหนดงบประมาณและต้นทุนมาตรฐานในงบฯ ต่อไปไม่ถูกต้อง โดยทั่วไปวัตถุดิบตรงจะถือเป็นตัวอย่างที่ดีชัดเจนของต้นทุนผลิตผันแปร ในขณะที่อื่นๆ เห็นพ้องต้องกันว่าค่าแรงทางตรงมีลักษณะเป็นต้นทุนผันแปรหรือไม่ มีผู้ตอบแบบสอบถามจำนวน 65% เห็นว่าค่าแรงงานทางตรงเป็นต้นทุนซึ่งผันแปรไปตามปริมาณการผลิต ผู้วิจัยขอให้ผู้ตอบแบบสอบถามให้ความเห็นว่า การจำแนกประเภทโซ่หุ้ยการผลิตในระบบบัญชีของเขาออกเป็นโซ่หุ้ยฯ คงที่ และโซ่หุ้ยฯ ผันแปรนั้น มีความถูกต้องเพียงใด ผลที่ออกมาเป็นไปดังตารางที่ 4

■ บทความวิชาการ

การบริหารในทางปฏิบัติ

สมุห์บัญชีต้นทุน/บริหารที่เชื่อว่าระบบบัญชีของเขาสามารถแยกแยะได้เสียๆ การผลิตผันแปร และคงที่ได้ อย่างถูกต้องมีถึง 32 ราย (58%) ที่น่าประหลาดใจคือ จำนวนหนึ่งในห้าของบริษัทที่อยู่ในกลุ่มตัวอย่างไม่ได้จำแนกประเภทค่าใช้จ่ายการผลิตออกตามพฤติกรรมต่างๆ ที่ผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชีบริหารเน้นย้ำความสำคัญของการจำแนกประเภทดังกล่าว อย่างไรก็ตามยังพอมีคำอธิบายที่เป็นไปได้ว่าบริษัทเหล่านั้นอยู่ในอุตสาหกรรมที่วงจรชีวิตของผลิตภัณฑ์มีอายุสั้น ทำให้ประโยชน์ที่ได้จากการจำแนกได้เสียๆ ตามพฤติกรรมมีจำกัด

เทคนิคที่ใช้เพื่อแยกแยะได้เสียๆ ออกเป็นคงที่และผันแปรมีหลายวิธี ผลจากตารางที่ 5 พบว่า ผู้ตอบจำนวน 78% อาศัยดุลยพินิจและการจำแนกตามข้อบัญชี (Account Classification) มากกว่าการใช้วิธีการทางสถิติ เช่น Regression Analysis ซึ่งมีผู้ใช้เพียง 1% ที่น่าสนใจเป็นอย่างยิ่ง คือ วิธีการทางสถิตินี้ได้รับการสนับสนุนมานาน

หลายปีจากนักบัญชีบริหารที่มีชื่อเสียงในประเทศไอร์แลนด์ มีหน้าซ้ำยังสามารถคำนวณได้อย่างรวดเร็วโดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูป

เทคนิคที่ใช้ในการตัดสินใจ

(เลือกทางเลือกที่ดีที่สุดจากทางเลือกที่มีอยู่)

มีเทคนิคเชิงปริมาณมากมายที่พัฒนารวมมาเพื่อช่วยอำนวยความสะดวกในระบบการตัดสินใจ ในจำนวนเทคนิคเหล่านั้นประกอบด้วย การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน จำนวน กำไร (Cost-Volume-Profit Analysis), โปรแกรมเชิงเส้น (Linear programming), เส้นประสบการณ์ (Learning curve), มูลค่าปัจจุบันสุทธิ (Net Present Value), การวิเคราะห์ความน่าจะเป็นและความอ่อนไหว (Probability and sensitivity analysis) ดังแสดงในตารางที่ 6

ตารางที่ 5 เทคนิคในการคาดคะเนต้นทุน

	จำนวน	%
■ ดุลยพินิจกับรายละเอียดในบัญชีแยกประเภท	159	78%
■ Scatter diagram	1	1%
■ High-low points method	2	2%
■ Regression analysis	1	1%
■ ไม่ได้ทำ	45	22%

ตารางที่ 6 เทคนิคที่ใช้

	จำนวนผู้ตอบ	%
■ CVP Analysis	167	82%
■ Net Present Value (NPV)	106	52%
■ Probability and sensitivity analysis	60	29%
■ Learning curve	25	12%
■ Linear programming	4	2%

การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน จำนวน และกำไร มีผู้ใช้มากที่สุดถึง 82% ขณะที่วิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิ มีผู้ใช้เกินกว่าครึ่งของผู้ตอบแบบสอบถาม สิ่งที่ค้นพบในงานวิจัยนี้ไม่ต่างไปจากงานก่อนหน้าของนักวิชาการไอร์แลนด์ (Green and McKenny. 1991) 29% ของผู้ตอบใช้เทคนิคการวิเคราะห์ความน่าจะเป็นและความอ่อนไหว เทคนิคที่มีผู้ใช้น้อย ได้แก่ การใช้เส้นโค้งประสมการณ (12%) และ Linear programming ซึ่งมีผู้ใช้น้อยมากเพียง 2% ถึงแม้จะมีการปรับเอากลุ่มที่ผลิตจำหน่ายสินค้าชนิดเดียว (14 ตัวอย่าง) ออกจากการคำนวณจำนวนผู้ใช้ก็ยังน้อยมาก

การกำหนดราคาขาย

การตัดสินใจกำหนดราคาขายเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการพยากรณ์การขาย ผู้วิจัยขอให้ผู้ตอบแบบสอบถามประเมินความสำคัญของปัจจัยต่างๆต่อการพยากรณ์การขายตามตารางที่ 7 โดยให้น้ำหนักปัจจัยแต่ละตัวระหว่างสำคัญน้อยที่สุด (1) ไปจนถึงสำคัญมากที่สุด (4)

ในการคาดคะเนปริมาณขายในอนาคต ผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญต่อดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่สายการตลาดมากที่สุด และให้ความสำคัญต่อวิธีการทางสถิติ น้อยที่สุด ซึ่งเป็นที่น่าประหลาดใจ เพราะปัจจุบันมีโปรแกรมคอมพิวเตอร์ราคาไม่แพงที่ช่วยพยากรณ์ยอดขายได้ แต่ก็มีความเป็นไปได้ว่านักบัญชีที่ตอบแบบสอบถามไม่รู้ว่พนักงานฝ่ายตลาดใช้คอมพิวเตอร์ในการพยากรณ์ยอดขายหรือไม่

ตารางที่ 7 วิธีพยากรณ์ปริมาณขาย

ปัจจัยต่างๆ ที่ใช้ในการพยากรณ์การขาย	ค่าเฉลี่ย
■ ดุลยพินิจเจ้าหน้าที่สายการตลาด	3.32
■ ปริมาณขายแบบที่ผ่านมา	2.99
■ สภาพเศรษฐกิจโดยทั่วไป	2.70
■ ขอบข่ายเกี่ยวกับคู่แข่ง	2.67
■ วิธีการสถิติ	1.63

จากงานของ Brenner (1982) ราคาขายจะกำหนดขึ้นโดยมีการไตร่ตรองอย่างรอบคอบ หลังจากพิจารณาปัจจัยหลายประการ ผู้ตอบแบบสอบถามถูกขอให้ประเมินความสำคัญของปัจจัยต่างๆ ต่อการกำหนดราคาขายตามตารางที่ 8 โดยให้น้ำหนักปัจจัยแต่ละตัวระหว่างสำคัญน้อยที่สุด (1) ไปจนถึงสำคัญมากที่สุด (4)

จากตารางที่ 8 จะเห็นได้โดยชัดเจนว่า ราคาที่แข่งขันได้เป็นปัจจัยที่สำคัญที่สุดในทุกทั้งราคาขายปกติ จึงไม่น่าประหลาดใจที่บางสาขาจะพิจารณา ราคาขายของคู่แข่งเป็นตัวชี้วัดเส้นราคาสูงสุดที่จะตั้งได้ เมื่อใดก็ตามที่บริษัทใดคิดจะปรับราคาขาย จะต้องคำนึงถึงปฏิกิริยาของคู่แข่งชั้นด้วย (Zoller, 1964) อันที่จริง Simmond (1981) ผู้บุกเบิกบทความทางวิชาการด้านการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ ยังเน้นย้ำเน้นอีกถึงการรายงานภายในเกี่ยวกับระดับราคา และแนวโน้มราคาของคู่แข่ง สิ่งที่พบในงานวิจัยนี้ช่วยยืนยันงานของ Keating (1991) ซึ่งพบว่า “market forces” คือปัจจัยที่ 82% ของผู้ตอบแบบสอบถามของเขาเห็นว่าสำคัญที่สุดในการกำหนดราคาขาย นอกจากนี้การใช้ต้นทุนรวมบวกกำไรได้รับน้ำหนักความสำคัญมากกว่าการใช้ต้นทุนผันแปรบวกกำไร ซึ่งสอดคล้องกับลักษณะธรรมชาติที่ว่า ในระยะยาวราคาขายต้องสูงกว่าต้นทุนรวมจึงจะมีกำไร และในปัจจัยทั้งหมดที่ให้เลือก ผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญกับการวิจัยตลาด น้อยที่สุด

ตารางที่ 8 ปัจจัยสำคัญในการกำหนดราคาขายปกติ

ปัจจัยต่างๆ	ค่าเฉลี่ย
■ ระดับราคาของคู่แข่ง	3.34
■ ต้นทุนรวมบวกกำไร	3.16
■ ดุลยพินิจเจ้าหน้าที่สายการตลาด	2.76
■ ต้นทุนผันแปรบวกกำไร	2.44
■ ผลกระทบของส่วนแบ่งทางการตลาด	2.41
■ ผลจากการวิจัยตลาด	2.00

การตัดสินใจซื้อหรือทำเอง

การบริหารด้านสุดท้ายที่ทำการสำรวจคือ ข้อพิจารณาในการตัดสินใจทำเองหรือซื้อจากภายนอก เนื่องจากตัวอย่างที่สำรวจเป็นกิจการอุตสาหกรรมจึงอาจกล่าวได้ว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เคยเผชิญกับทางเลือกระหว่างทำขึ้นส่วนเอง หรือซื้อขึ้นส่วนจากภายนอก ในช่วงปี 1990 ความสามารถในการแข่งขันของบริษัทโดยทั่วไปขึ้นอยู่กับความเหมาะสมในการเลือกระหว่างทำเอง กับซื้อจากภายนอก (Gietzmann, 1995) ซึ่งข้อมูลประเภทต้นทุน/กำไรส่วนเกินจะมีความสำคัญมาก อย่างไรก็ตาม ข้อมูลเชิงคุณภาพก็ต้องนำมาพิจารณาด้วย เช่น ถ้าขึ้นส่วนที่พิจารณาต้องใช้ความชำนาญพิเศษในการผลิต หรือต้องเข้มงวดในเรื่องคุณภาพ ข้อมูลเชิงคุณภาพเหล่านี้ อาจเป็นตัวกำกับการตัดสินใจเลือกระหว่างซื้อหรือทำเองด้วยซ้ำไป ผู้ตอบแบบสอบถามถูกขอให้วางน้ำหนักระหว่าง 1 ถึง 4 เช่นเดิมเพื่อชี้ว่าอะไรมีความสำคัญที่สุด ในการซื้อหรือทำเอง ผลจากแบบสอบถามเป็นไปตามตารางที่ 9

การให้ต้นทุน/กำไรส่วนเกินมีความสำคัญที่สุดในการตัดสินใจว่าจะซื้อหรือทำเอง สะท้อนให้เห็นว่าบริษัทผู้ผลิตที่ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญกับการประหยัดในระยะสั้น มากกว่าการมองกลยุทธ์ในระยะยาว ขณะที่ปัจจัยด้านความรู้สึกมั่นคงของพนักงานได้ถูกพิจารณาอย่างน้อยที่สุด น่าจะสะท้อนทัศนคติที่ฝ่ายบริหารมีต่อพนักงานโดยทั่วไป

ตารางที่ 9 ปัจจัยที่ใช้พิจารณาว่าจะซื้อหรือผลิตเอง

	ค่าเฉลี่ย
■ ต้นทุน/กำไรส่วนเกิน	3.48
■ ปัจจัยเชิงคุณภาพ	3.47
■ ความวางใจในผู้ขาย	3.33
■ ความรู้สึกมั่นคงของพนักงาน	2.39

(1 = ไม่ค่อยสำคัญ, 4 = สำคัญมาก)

บทความนี้รายงานผลการสำรวจ การใช้ผู้บริหารของกิจการผลิตกรรมในรูปเล่ม โดยผู้วิจัยได้ใช้คำถามเหมือนการสำรวจในปีที่ผ่านมา และนำผลการสำรวจไปเปรียบเทียบกับอดีต เพื่อมองหาค่าเปลี่ยนแปลง และตามที่ผู้เรียบเรียงได้กล่าวไว้ตั้งแต่ตอนต้นว่า งานวิจัยที่หยิบมาเรียบเรียง มีลักษณะเป็นงานวิจัยพื้นฐานและสามารถที่จะปรับปรุงไปใช้ค้นหาคำตอบเรื่องเดียวกันในสังคมไทย หรือใช้เป็นประเด็นในการทำวิจัยแบบเปรียบเทียบ ซึ่งอาจทำได้ต่อเนื่องหลายๆ ปี หรือแบบต่อยอด เพื่อสร้างองค์ความรู้ใหม่ จึงหวังว่าผู้อ่านจะได้รับประโยชน์จากงานเรียบเรียงชิ้นนี้ อย่างน้อยที่สุดอาจเริ่มตั้งคำถามเกี่ยวกับหลักการบางเรื่อง และออกสำรวจเพื่อแสวงหาคำตอบ

“การไม่ตั้งคำถาม เป็นข้อจำกัดในการแสวงหาคำตอบ เพื่อเป็นทางเลือกใหม่ๆ”

UAP