

บทที่ 9

การใช้ข้อมูลต้นทุนเพื่อกำหนดราคา

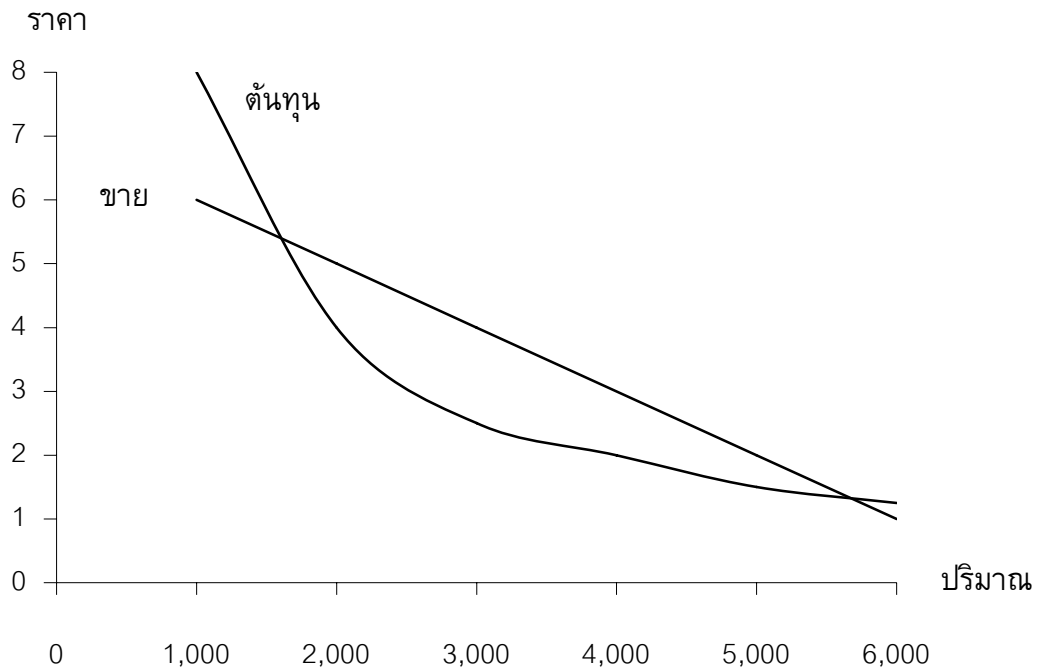
การกำหนดราคาสินค้ามีความสำคัญต่อการดำเนินธุรกิจเพื่อให้อยู่รอด และมีกำไรเพียงพอ ผู้บริหารจะต้องตัดสินใจกำหนดราคาเพื่อให้ครอบคลุมต้นทุนทั้งหมดและมีกำไรส่วนเกินพอที่จะตอบแทนให้กับเงินลงทุน ดังนั้นผู้บริหารต้องอาศัยข้อมูลจากหลายฝ่าย เช่น ฝ่ายการผลิต ฝ่ายบัญชีและการเงิน ฝ่ายการตลาดและฝ่ายวิจัย เป็นต้น นอกจากนี้ อาจต้องใช้ความรู้ทางเศรษฐศาสตร์เข้ามาใช้ร่วมกัน การกำหนดราคาสินค้าจึงเป็นเรื่องที่ยุ่งยาก ผู้บริหารต้องมีข้อมูลและปัจจัยที่เกี่ยวข้องซึ่งอาจไม่ใช่ตัวเลข รวมทั้งผู้บริหารต้องมีประสบการณ์ ความรู้ความสามารถ และข้อมูลที่เกี่ยวข้อง เช่น กำลังการผลิต ระดับการผลิต ส่วนผสมของผลผลิต ต้นทุนการผลิต ต้นทุนการจัดจำหน่าย ต้นทุนของเงินลงทุน ฐานะการเงินของกิจการ ลักษณะของสินค้า ลักษณะของอุตสาหกรรมรวมทั้งปัจจัยภายนอก ได้แก่ ภาวะการแข่งขัน เศรษฐกิจ สังคม การเมือง และปัจจัยที่ทำให้สินค้ามีความแตกต่างกัน

แนวคิดในการกำหนดราคาจากข้อมูลต้นทุน

วิธีการกำหนดราคาสินค้าโดยใช้ข้อมูลต้นทุนเป็นเกณฑ์ในการกำหนดราคาสินค้า การตั้งราคาจะกระทำโดยบวกส่วนเพิ่มที่กิจการต้องการเข้าไปในต้นทุนที่กิจการคำนวณได้ตามหลักเกณฑ์หรือวิธีการที่กำหนด ซึ่งจำนวนเงินที่กิจการได้บวกเพิ่มเข้าไปในต้นทุนเพื่อกำหนดเป็นราคาขายนั้นปกติเป็นการบวกด้วยส่วนเพิ่มเข้าไปในต้นทุนก็จะทำให้ได้ราคาสินค้าที่ต้องการ และข้อควรพิจารณาก็คือส่วนเพิ่มที่ต้องการเพิ่มเข้าไปกับต้นทุน ซึ่งต้นทุนนั้นจะหมายถึงต้นทุนในลักษณะใด ต้นทุนจริง หรือต้นทุนมาตรฐาน และเป็นต้นทุนที่คำนวณได้จากวิธีต้นทุนเต็ม หรือวิธีต้นทุนผันแปร

ในธุรกิจที่ผูกขาดสามารถกำหนดราคาขายที่ก่อให้เกิดกำไรสูงสุดได้ โดยการพิจารณาถึงปริมาณขาย ณ ระดับราคาต่างๆกันและเลือกกำหนดราคาที่เกิดกำไรสูงสุด เช่น กิจการแห่งหนึ่งซึ่งได้ประมาณราคาขายและปริมาณของสินค้าที่จะขายได้ดังตารางที่ 9.1 ตารางที่ 9.1 ปริมาณและราคาของสินค้า

ราคาขายต่อหน่วย	ต้นทุนต่อหน่วย	ปริมาณขาย	กำไร
1	1.25	6,000	-1,500
2	1.50	5,000	2,500
3	2.00	4,000	4,000
4	2.50	3,000	4,500
5	4.00	2,000	2,000
6	8.00	1,000	-2,000



ภาพที่ 9.1 ปริมาณและราคาของสินค้า

จากภาพที่ 9.1 แสดงให้เห็นว่ากิจการจะได้กำไรต่อหน่วยสูงสุดคือ 2.50 บาท ซึ่งกิจการจะขายสินค้าได้ 3,000 หน่วย และได้กำไรรวมสูงสุด 4,500 บาท เมื่อเปรียบเทียบกับกำไรรวม ณ ระดับการขายอื่นๆ ณ ปริมาณขายนี้กิจการจะมีต้นทุนต่อหน่วย 2.50 บาท โดยตั้งราคาขายไว้ 4.00 บาท ดังนั้นราคาขายที่เหมาะสมที่สุดซึ่งยังผลให้กิจการได้กำไรสูงสุดคือขายในราคาหน่วยละ 4.00 บาท

ดังนั้น ธุรกิจประเภทที่มีการแข่งขันสูงและลักษณะของสินค้าใกล้เคียงกันทดแทนกันได้ นั้นสภาวะของการแข่งขันเป็นตัวกำหนดราคาอยู่แล้ว ธุรกิจประเภทเหล่านี้จึงควรไปคำนึงถึงต้นทุนให้มาก โดยพยายามควบคุมต้นทุนให้ต่ำมากที่สุด ซึ่งในการกำหนดราคาของสินค้าส่วนใหญ่แล้วควรต้องสามารถชดเชยต้นทุนที่เกิดขึ้นทั้งหมด ซึ่งต้องรวมทั้งต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่

ขั้นตอนการกำหนดราคา

กิจการต่างๆ มีการกำหนดราคาหลายแบบในกิจการขนาดเล็กการตั้งราคามักจะถูกกำหนดจากเจ้าของกิจการหรือผู้ที่มีอำนาจมากที่สุด ในกิจการขนาดใหญ่ราคาจะถูกกำหนดโดยผู้จัดการฝ่าย หรือผู้จัดการผลิตภัณฑ์ ซึ่งผู้บริหารระดับสูงจะเป็นผู้กำหนดวัตถุประสงค์ของการกำหนดราคา และนโยบายราคาก่อน และในอนาคตที่การกำหนดราคาเป็นปัจจัยสำคัญจะมีการตั้งแผนกำหนดราคาขึ้นใหม่ เนื่องจากกิจการต้องกำหนดราคาสินค้าในครั้งแรกตั้งแต่มีการ

พัฒนาผลิตภัณฑ์ หรือมีการแนะนำผลิตภัณฑ์เข้าสู่ช่องทางจำหน่ายใหม่ หรือในเขตพื้นที่ใหม่ หรือมีการเข้าประมูลสัญญาจ้างใหม่ การกำหนดราคามีขั้นตอนดังนี้(Kotler,2003, pp.609 -612)

1. เลือกวัตถุประสงค์ในการกำหนดราคา

การเลือกวัตถุประสงค์การกำหนดราคาจะช่วยให้ฝ่ายที่จะกำหนดตำแหน่งผลิตภัณฑ์ของกิจการ โดยทั่วไปวัตถุประสงค์ในการกำหนดราคามีหลัก 5 ประการคือ

1.1 เพื่อความอยู่รอด (survival) การอยู่รอดเป็นวัตถุประสงค์หลักของกิจการทุกกิจการ การกำหนดราคาโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการอยู่รอดจะเป็นกิจการที่มีการผลิตส่วนเกิน มีการแข่งขันรุนแรง หรือมีการเปลี่ยนแปลงในความต้องการของผู้บริโภค กิจการจะอยู่รอดได้เมื่อกำหนดราคาให้ครอบคลุมต้นทุนผันแปรและคงที่

1.2 เพื่อให้ได้กำไรสูงสุด (maximize current profit) โดยการประมาณอุปสงค์และต้นทุนที่สัมพันธ์กันกับหลายๆราคาและเลือกราคาที่ให้กำไรสูงสุด หรือกระแสเงินสด หรืออัตราผลตอบแทนจากการลงทุนสูงสุด

1.3 เพื่อส่วนแบ่งตลาดสูงสุด (maximize market share) การกำหนดราคาลักษณะนี้มีข้อสมมติว่า ยอดขายสูงจะทำให้ต้นทุนต่อหน่วยต่ำ และให้ได้กำไรระยะยาวสูงจึงกำหนดราคาต่ำสุด ซึ่งจะทำให้ได้มีส่วนแบ่งตลาดมาก และในทางตรงกันข้าม หากกิจการยังไม่สามารถขยายส่วนแบ่งตลาดได้ จะมีการตั้งราคาสินค้าสูงเพื่อให้กำไรต่อหน่วยสูง ซึ่งการตั้งราคาสามารถใช้เป็นเครื่องมือกำหนดความเติบโตของยอดขาย ความเจริญเติบโตของส่วนแบ่งตลาด หรือเพื่อรักษาส่วนแบ่งตลาด

1.4 เพื่อให้ได้ตลาดที่ทำเงินดีที่สุด (market skimming price) กิจการที่มีเทคโนโลยีใหม่ๆ จะกำหนดราคาสูงเพื่อให้ได้ตลาดที่มีลูกค้าที่ยินดีจ่ายเงินในราคาสูงตอนแรกที่สินค้าเริ่มออกจำหน่าย

1.5 เพื่อเป็นผู้นำด้านผลิตภัณฑ์ที่มีคุณภาพคุณภาพ (product quality leader) กิจการอาจกำหนดราคาผลิตภัณฑ์สูงกว่าผลิตภัณฑ์ของคู่แข่ง โดยการสร้างคุณลักษณะของผลิตภัณฑ์เพื่อดึงดูดใจ อาจใช้การโฆษณาชี้ให้เห็นถึงความคุ้มค่าของการจ่ายเงินที่สูง

การตั้งราคาโดยใช้ราคาเป็นเครื่องชี้คุณภาพของสินค้านี้กิจการจะตั้งราคาสินค้าให้สูงกว่าสินค้าของคู่แข่งขั้นเพื่อให้ผู้บริโภครู้สึกว่าคุณภาพของกิจการมีคุณภาพสูงกว่า เป็นการสร้างภาพพจน์ให้กับสินค้าจนทำให้ผู้บริโภคยอมรับซึ่งการที่ยอมรับว่าสินค้าที่มีราคาสูงย่อมมีคุณภาพดีเนื่องจาก ผู้บริโภคไม่สามารถใช้เกณฑ์อย่างอื่นเพื่อใช้ในการตัดสินคุณภาพของสินค้า ดังนั้น ข้อมูลด้านราคาจะเป็นข้อมูลที่ใช้ประกอบการตัดสินใจของผู้บริโภคและเพื่อสร้างความมั่นใจให้กับตนเองว่าสินค้านั้นมีคุณภาพที่ดีกว่า

การได้ข้อมูลเกี่ยวกับคุณภาพของสินค้าเป็นสิ่งที่ยากและต้องมีค่าใช้จ่าย แทนที่ผู้บริโภคจะยอมเสียค่าใช้จ่ายเพื่อหาข้อมูล จึงนำจำนวนเงินส่วนหนึ่งไปใช้ในการซื้อสินค้าในราคาที่สูงแทน ซึ่งมีความคิดว่าจะเป็นการซื้อสินค้าที่มีคุณภาพดีกว่า สินค้าลักษณะนี้จะมีเรื่อง

เทคนิคหรือเทคโนโลยีเข้ามาเกี่ยวข้อง ดังนั้นผู้ผลิตรายใหม่จะตั้งราคาสินค้าสูงไว้ก่อน เพื่อสร้างภาพลักษณ์ให้ผู้บริโภคมีความรู้สึกที่สินค้าที่ตนซื้อเป็นสินค้าที่มีคุณภาพสูงเนื่องจากใช้เกณฑ์ราคาตัดสินคุณภาพ นอกจากนี้ผู้บริโภคอาจจะมีความรู้สึกว่ามีรสนิยมและบ่งบอกถึงฐานะทางเศรษฐกิจรวมทั้งเป็นการเสริมสร้างบุคลิกภาพให้มีความมั่นใจมากขึ้น

อย่างไรก็ตาม ไม่ว่าจะวัตถุประสงค์อย่างไร กิจการที่ใช้ราคาเป็นเครื่องมือในการวางกลยุทธ์จะมีกำไรมากกว่ากิจการที่ปล่อยให้ต้นทุน หรือตลาดเป็นตัวกำหนดราคา

2. กำหนดอุปสงค์

ในแต่ละระดับราคาจะก่อให้เกิดระดับอุปสงค์ที่ต่างกัน ซึ่งจะมีผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ของการกำหนดราคาด้วย ซึ่งการกำหนดราคาจำเป็นต้องทราบการตอบสนองของอุปสงค์ หรือความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่อการเปลี่ยนแปลงราคา กิจการอาจใช้สถิติเพื่อวิเคราะห์ราคาในอดีต ปริมาณขายและปัจจัยอื่นๆ เพื่อหาความสัมพันธ์และนำมาประเมินหาอุปสงค์

3. ประมาณการต้นทุน

ต้นทุนจะเป็นตัวกำหนดฐานของราคา กิจการต้องกำหนดราคาเพื่อครอบคลุมต้นทุนการผลิต ค่าใช้จ่ายการจัดจำหน่ายและค่าใช้จ่ายการขายผลิตภัณฑ์ รวมทั้งผลตอบแทนของความพยายามทำงานทางการตลาดและความเสี่ยงด้วย

ดังนั้น ผู้บริหารจะทำการคำนวณต้นทุนสินค้าซึ่งหากเป็นกิจการที่ทำการผลิตสินค้า นอกจากนั้นผู้บริหารจะต้องคำนึงถึงต้นทุนของการผลิต ณ ระดับการผลิตสินค้าต่างๆ เนื่องจาก ต้นทุนเฉลี่ยต่อหน่วยจะเปลี่ยนแปลงไปตามระดับการผลิต การประมาณการต้นทุนแบบต้นทุนกิจกรรม (activity based cost : ABC) จะเป็นต้นทุนที่แท้จริงที่จะสามารถอธิบายการกำหนดราคาที่ติดกับลูกค้าได้

4. การวิเคราะห์ต้นทุน ราคา และข้อเสนอของคู่แข่ง

กิจการควรกำหนดราคาให้ใกล้เคียงกับคู่แข่งมากที่สุด แต่ถ้ากิจการสามารถเสนอผลิตภัณฑ์ของตนให้มีลักษณะที่มีคุณค่ามากกว่าคู่แข่งได้ จะสามารถเพิ่มราคาให้สูงกว่าคู่แข่งได้เช่นกัน และถ้าไม่สามารถทำได้ก็ควรลดราคาลงมาให้ต่ำกว่าคู่แข่ง กิจการควรตระหนักถึงปฏิกิริยาของคู่แข่งในการกำหนดราคาด้วย

5. เลือกวิธีการกำหนดราคา

เนื่องจากต้นทุนจะเป็นพื้นฐานของราคา ราคาของคู่แข่ง และราคาของสินค้าทดแทนจะเป็นจุดกำหนดทิศทางของราคาและการรับรู้ของลูกค้าถึงคุณลักษณะที่เป็นเอกลักษณ์ของสินค้าจะกำหนดจุดสูงสุด หรือเพดานของราคา ซึ่งกิจการจะเลือกวิธีการกำหนดราคาได้ดังนี้

5.1 การกำหนดราคาแบบบวกเพิ่ม เป็นการกำหนดราคาที่ย่างที่สุด เนื่องจากกิจการทราบต้นทุน ซึ่งกิจการที่แนะนำผลิตภัณฑ์ใหม่จะกำหนดราคาให้สูง เพื่อจะได้ครอบคลุมต้นทุน

5.2 การกำหนดจากคุณค่าที่ผู้บริโภครับรู้ คุณค่าที่ผู้บริโภครับรู้มาจากส่วนประกอบหลายอย่าง เช่น ภาพลักษณ์ของผลิตภัณฑ์ ความสามารถในการสื่อสารของช่องทางการจำหน่าย คุณภาพของการรับประกัน ชื่อเสียงผู้ขาย เป็นต้น ดังนั้น กิจการควรให้คุณค่าที่เหมือนคู่แข่ง และต้องสามารถแสดงให้เห็นแก่ผู้บริโภคได้

5.3 การกำหนดราคาแบบคุ่มค่า การกำหนดราคาวิธีนี้จะได้ลูกค้าที่ซื้อสัตย์ เช่น ธุรกิจค้าปลีกที่กำหนดราคาถูกทุกวัน เป็นต้น

5.4 การกำหนดราคาตามตลาด เป็นการกำหนดราคาตามราคาของคู่แข่ง ซึ่งเป็นที่นิยมค่อนข้างมากสำหรับสินค้าที่กำหนดต้นทุนยากและการกำหนดราคาตามกันนี้เป็นวิธีการแก้ปัญหาได้ เพราะราคาที่เหมือนกับคู่แข่งแสดงถึงความเหมาะสม

5.5 การกำหนดราคาประมูล ความเจริญพัฒนาทางด้านอินเทอร์เน็ตทำให้การกำหนดราคาประมูลได้รับความนิยมมากขึ้น การใช้ราคาประมูลช่วยลดสินค้าในคลังสินค้า

6. การเลือกราคาขั้นสุดท้าย

หลังจากที่ได้ทราบถึงวิธีกำหนดราคาทีกล่าวแล้ว กิจการต้องพิจารณาปัจจัยอีกหลายอย่างเพิ่มเติมเพื่อเลือกราคาขั้นสุดท้าย

6.1 การกำหนดราคาแบบจิตวิทยา การกำหนดราคาลักษณะนี้จะเหมาะกับผลิตภัณฑ์ที่แสดงสถานะภาพ ซึ่งผู้บริโภคบางกลุ่มใช้ราคาเป็นตัวชี้บอกคุณภาพ

6.2 การกำหนดราคาแบบเฉลี่ยผลได้และความเสี่ยงการกำหนดราคาลักษณะนี้ ผู้ซื้ออาจจะไม่ได้รับข้อเสนอราคาจากผู้ขายเพราะความเสี่ยงสูง ผู้ขายอาจจะเสนอทางเลือกโดยการรับประกันความเสี่ยงบางส่วน ถ้าผู้ซื้อไม่แน่ใจว่าซื้อแล้วจะได้คุณค่าตามที่สัญญาไว้

6.3 อิทธิพลของส่วนประกอบทางการตลาด การกำหนดราคาขั้นสุดท้ายจะต้องนึกถึงคุณภาพของตราสินค้า หรือการให้ราคาที่สัมพันธ์กับการแข่งขันกิจการควรตระหนักว่าราคาไม่ได้สำคัญเท่ากับคุณภาพหรือประโยชน์อื่นๆ กิจการอาจมีการตั้งแผนกขึ้นมาเพื่อทำหน้าที่พัฒนาโยบาย หรือเพื่อให้แน่ใจว่ามีการคิดราคาที่สมเหตุสมผลกับลูกค้า และทำให้กิจการมีกำไร

6.4 ผลกระทบของราคาต่อผู้อื่น ควรมีการพิจารณาปฏิกริยาของผู้อื่นที่เกี่ยวข้องต่อราคาที่กำหนด เช่น ผู้จัดจำหน่าย คู่แข่งขัน พนักงานและรัฐบาล เป็นต้น

วิธีการกำหนดราคาทางเศรษฐศาสตร์

เมื่อกล่าวถึงการกำหนดราคามักจะเข้าใจว่าเป็นการตั้งราคาขายผลิตภัณฑ์ให้แก่ผู้ซื้อและผู้ซื้อในที่นี้หมายถึง บุคคลหรือกลุ่มคนที่อยู่นอกกิจการ แต่ความจริงแล้วผู้ซื้ออาจหมายถึงบุคคล หรือกลุ่มคนภายนอกกิจการ หรือกลุ่มคนหรือหน่วยงานภายในกิจการก็ได้ ซึ่งการกำหนดราคาเพื่อขายให้แก่หน่วยงานภายในกิจการเป็นการตั้งราคาเพื่อโอนให้กับหน่วยงานอื่นๆ ภายในกิจการ โดยทั่วไปแล้วการตั้งราคาโอนลักษณะนี้จะเกิดขึ้นกับธุรกิจอุตสาหกรรมซึ่งผลิตสินค้าโดยผ่านกรรมวิธีหลายขั้นตอนและหน่วยงานที่ทำการผลิตสินค้าแต่ละขั้นตอนนั้นต้องการวัดผลการดำเนินงานของตนเอง สำหรับการกำหนดราคาเพื่อขายให้แก่บุคคลภายนอกกิจการ เป็นการตั้งราคาขายโดยทั่วไป ซึ่งผู้ซื้ออาจจะมีจุดประสงค์ที่จะนำสินค้าไปอุปโภค บริโภค จำหน่าย หรือผลิตต่อก็ได้ การกำหนดราคาสินค้าเพื่อขายอาจจะทำได้ด้วยวิธีการใช้ข้อมูลต้นทุน แต่ในสภาวะเศรษฐกิจปัจจุบันซึ่งเต็มไปด้วยการแข่งขัน ธุรกิจไม่อาจจะกำหนดราคาสินค้าได้ตามความพอใจโดยไม่พิจารณาถึงราคาสินค้าในตลาด ดังนั้น การกำหนดราคาสินค้าโดยอาศัยข้อมูลต้นทุนเพียงสิ่งเดียวจึงไม่ใช่วิธีการที่ถูกต้อง การกำหนดราคาโดยทั่วไปอาจจะแบ่งเป็นวิธีการใหญ่ ๆ ได้ 2 วิธีคือ วิธีการกำหนดราคาทางเศรษฐศาสตร์ และการกำหนดราคาในทางปฏิบัติซึ่งจะกล่าวในหัวข้อต่อไป

1. การกำหนดราคาด้วยทฤษฎีเศรษฐศาสตร์

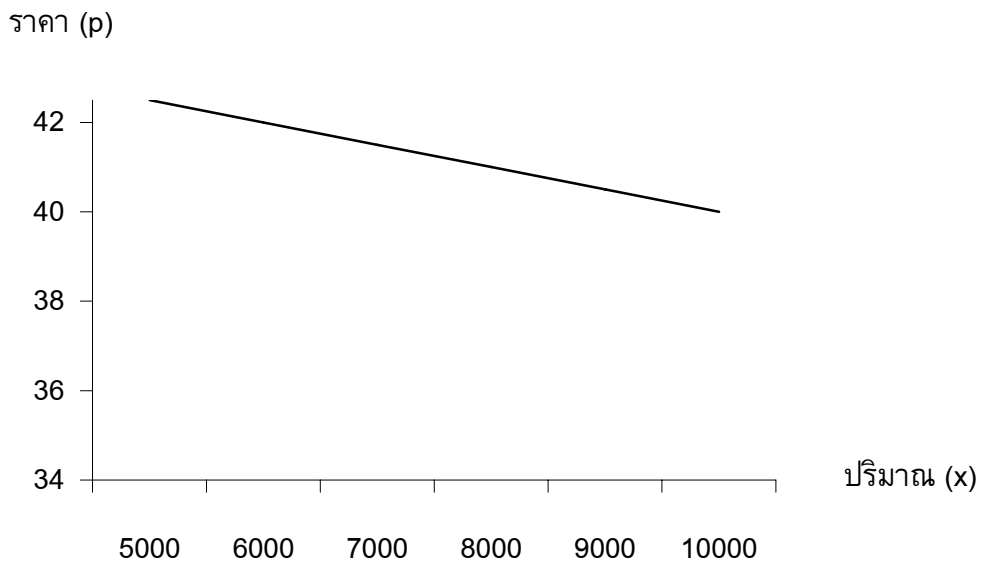
การกำหนดราคาด้วยทฤษฎีเศรษฐศาสตร์ โดยทั่วไปนักเศรษฐศาสตร์มักจะกำหนดราคาสินค้าด้วยทฤษฎีเศรษฐศาสตร์จุลภาค (microeconomic theory) เป็นการวิเคราะห์กำไรส่วนเพิ่ม ซึ่งราคาที่เหมาะสมที่สุดสำหรับผลิตภัณฑ์คือราคาที่ทำให้รายได้รวมสูงกว่าต้นทุนรวมสูงที่สุด อย่างไรก็ตามโดยปกติแล้วกิจการมักจะมีคามยืดหยุ่นในการตัดสินใจเกี่ยวกับราคาซึ่งถ้าหากขึ้นราคาสินค้าต่อหน่วยแล้วปริมาณการขายมักจะลดลง ดังนั้นกิจการจึงต้องเลือกราคาสินค้าที่ทำให้กำไรหน่วยสุดท้ายสูงสุด เช่น ปัจจุบันขายผลิตภัณฑ์ในราคาหน่วยละ 20 บาท แต่กิจการประสบปัญหาทางด้านต้นทุน ทำให้ต้องขึ้นราคาสินค้าฝ่ายบริหารต้องการกำหนดราคาขายใหม่ ทางฝ่ายตลาดได้ทำการวิจัยตลาดเกี่ยวกับราคาสินค้าและปริมาณที่จะขายได้ดังนี้

ราคาต่อหน่วย	ปริมาณขายต่อเดือน
40.00	10,000
40.50	9,000
41.00	8,000
41.50	7,000
42.00	6,000
42.50	5,000

ตารางที่ 9.2 ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนในการผลิตสินค้า

ปริมาณผลิตต่อเดือน	ต้นทุนคงที่ต่อหน่วย		ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย	
≤ 5,000	20,000	4.00	60,000	12.00
5,001 – 6,000	22,000	3.67	75,000	12.50
6,001 – 7,000	25,000	3.57	91,000	13.00
7,001 – 8,000	30,000	3.75	112,000	14.00
8,001 – 9,000	30,000	3.33	130,500	14.50
9,001 – 10,000	40,000	4.00	150,000	15.00

ถ้าหากนำข้อมูลเกี่ยวกับรายได้อะไรมาแสดงในรูปกราฟ จะแสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างราคาขายต่อหน่วยและปริมาณการขาย หรือแสดงให้เห็นถึงปริมาณความต้องการสินค้า ณ ระดับราคาต่าง ๆ กัน ซึ่งเรียกกันว่าเส้นอุปสงค์ดังนี้



ภาพที่ 9.2 เส้นอุปสงค์หรือเส้นแสดงความต้องการของสินค้า

วิธีหาโดยเส้นแสดงการถดถอย (linear regression)

$$Y = a + bx$$

$$a = \bar{Y} - b\bar{X}$$

$$b = \frac{n(\sum XY) - (\sum X)(\sum Y)}{n\sum X^2 - (\sum X)^2}$$

เส้นความต้องการสินค้าแสดงได้ด้วยเส้นแสดงการถดถอย (linear regression) ซึ่งให้

$$\text{ราคาสินค้า} = P = \hat{Y}$$

$$\text{ราคาสินค้าต่อหน่วย} = Y$$

$$\text{ปริมาณสินค้าต่อเดือน} = X$$

จากข้อมูลต่อไปนี้สามารถคำนวณหาเส้นความต้องการของสินค้าได้ดังนี้

ปริมาณสินค้า (X)	ราคาสินค้าต่อหน่วย (Y)
10,000	40.00
9,000	40.50
8,000	41.00
7,000	41.50
6,000	42.00
5,000	42.50

เพื่อคำนวณค่า a และ b จะต้องสร้างตารางดังนี้

ตารางที่ 9.3 ตารางการคำนวณ a และ b

X	Y	$X - (\bar{X})$	$Y - (\bar{Y})$	XY	X^2
10,000	40.00	2,500	-1.25	400,000	100,000,000
9,000	40.50	1,500	-0.75	364,500	81,000,000
8,000	41.00	500	-0.25	328,000	64,000,000
7,000	41.50	-500	0.25	290,500	49,000,000
6,000	42.00	-1,500	0.75	252,000	36,000,000
5,000	42.50	-2,500	1.25	212,500	25,000,000
$\sum X = 45,000$	$\sum Y = 247.50$	$\bar{X} = 7,500$	$\bar{Y} = 41.25$	$\sum XY = 1,847,500$	$\sum X^2 = 355,000,000$

$$b = \frac{n(\sum XY) - (\sum X)(\sum Y)}{n\sum X^2 - (\sum X)^2}$$

$$= \frac{6(1,847,500) - (45,000)(247.50)}{6(355,000,000) - 2,025,000,000}$$

$$b = -0.0005$$

$$\begin{aligned}
 a &= \bar{Y} - b\bar{X} \\
 &= 41.25 + 0.0005 (7500) \\
 &= 41.25 + 3.75 \\
 &= 45
 \end{aligned}$$

ดังนั้นสมการแสดงความสัมพันธ์ระหว่างราคากับปริมาณสินค้า คือ

$$\begin{aligned}
 p &= a + bX \\
 p &= 45 - 0.0005X
 \end{aligned}$$

สมการนี้จะแสดงปริมาณของสินค้า ณ ระดับราคาขายแตกต่างกัน หรือแสดงราคาสินค้าต่อหน่วยตามปริมาณสินค้าที่ขายได้ และถ้ากิจการต้องการทราบรายได้รวมก็อาจจะคำนวณได้จากสมการนี้เช่นกัน โดยการนำปริมาณสินค้าที่ขายไปคูณกับสมการอุปสงค์ เช่น ถ้ากิจการต้องการขาย 8,500 หน่วย จะขายในราคาเท่าไร และมีรายได้เกิดขึ้นเป็นจำนวนเท่าไร ก็อาจใช้สมการนี้ในการคำนวณโดยแทนค่า $X = 8,500$ ดังนี้

$$\begin{aligned}
 P &= 45 - .0005 X \\
 &= 45 - .0005 (8,500) \\
 &= 45 - 4.25
 \end{aligned}$$

$$\text{ราคาขายต่อหน่วย (P)} = 40.75 \text{ บาท}$$

$$\begin{aligned}
 \text{รายได้รวม (TR)} &= (45 - .0005 X) 8,500 \\
 &= 8,500 (45 - .0005 \times 8,500) \\
 &= 346,375 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

ดังนั้นถ้ากิจการต้องการทราบรายได้หน่วยสุดท้าย ก็จะได้จากสมการรายได้รวม ดังนี้

$$\begin{aligned}
 TR &= (45 - .0005X) X \\
 MR &= \frac{d}{dx} TR \\
 MR &= \frac{d}{dx} (45 - .0005X) X \\
 MR &= 45 - .001 x
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{ตามตัวอย่างเท่ากับ} &= 45 - .001 (8,500) \\
 &= 45 - 8.5 \\
 &= 36.50 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

เพื่อความเข้าใจในเรื่องการกำหนดราคาทางทฤษฎีเศรษฐศาสตร์ ซึ่งกิจการจะเลือกราคาที่แสดงรายได้ส่วนเพิ่มสูงสุดหรือกำไรสุทธิส่วนที่เพิ่มขึ้น ซึ่งอาจจะแสดงการคำนวณได้ดังนี้

ตารางที่ 9.4 การคำนวณรายได้ส่วนเพิ่มและกำไรสุทธิ

ปริมาณ	รายได้รวม	รายได้ส่วนเพิ่ม	ต้นทุนส่วนเพิ่ม	กำไรสุทธิ
5,000	212,500	212,500	80,000	132,500
6,000	252,000	39,500	17,000	22,500
7,000	290,500	38,500	19,000	19,500
8,000	328,000	37,500	26,000	11,500
9,000	364,500	36,500	18,500	18,000
10,000	400,000	35,500	29,500	6,000

สังเกตได้ว่าต้นทุนคงที่ซึ่งใช้ในการผลิตสินค้า 7,001 – 9,000 หน่วย จะมีปริมาณเท่ากันคือ 30,000 บาท เมื่อเพิ่มปริมาณการผลิตจาก 7,000 – 8,000 หน่วย ต้นทุนคงที่เพิ่มขึ้น 5,000 บาท ทำให้กำไรสุทธิลดลง 8,000 บาท แต่เมื่อเพิ่มปริมาณการผลิตอีก 1,000 หน่วย คือผลิต 8,000 – 9,000 บาท หน่วย ต้นทุนคงที่ไม่เพิ่มขึ้นทำให้ได้กำไรสุทธิเพิ่มขึ้น 6,500 บาท กำไรสุทธิที่เพิ่มขึ้นจึงสูงกว่ากำไรสุทธิที่ลดลง กิจการจึงได้รับกำไรสูงสุดในการผลิต 9,000 หน่วย คือ

$$\begin{aligned} \text{รายได้ส่วนเพิ่ม (MR)} &= 45 - .001X \\ &= 45 - .001(9,000) \\ &= 36 \quad \text{บาท} \end{aligned}$$

และราคาขายต่อหน่วยของสินค้าที่จะขายก็คือ

$$\begin{aligned} \text{ราคา (P)} &= 45 - .0005X \\ &= 45 - .0005(9,000) \\ &= 40.50 \quad \text{บาท} \end{aligned}$$

ในกรณีเช่นนี้กิจการอาจจะเพิ่มราคาขายขึ้นเป็น 40.50 บาท จากเดิมขาย 20 บาท เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงต้นทุนการผลิตใหม่และลดปริมาณการขายลง 1,000 หน่วย กิจการก็จะได้กำไรสูงสุด

2. ข้อเสียของการกำหนดราคาสินค้าโดยทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์

หากจะพิจารณาถึงการกำหนดราคาสินค้าก็ดูเหมือนว่าน่าจะทำให้ได้โดยไม่ยุ่งยากมากเกินไป แต่เมื่อใช้ทฤษฎีเช่นนี้ในทางปฏิบัติอาจจะทำให้เกิดความยุ่งยาก ดังนี้

2.1 ความยุ่งยากในการกำหนดเส้นอุปสงค์หรือความต้องการสินค้า ฝ่ายบริหารไม่อาจจะใช้ความรู้และประสบการณ์ในการทำงานประกอบกับการศึกษาสภาวะแวดล้อมแล้วกำหนดความต้องการสินค้าในระดับราคาต่างๆ กัน เช่นเดียวกับการกำหนดราคาสินค้าไม่อาจจะทำได้โดยการพิจารณาจากต้นทุนการผลิตของสินค้า แต่ต้องศึกษาถึงความพอใจที่ลูกค้าเต็มใจจ่ายเงินเพื่อซื้อสินค้านั้น อย่างไรก็ตาม ความต้องการของสินค้าก็ไม่อาจจะกำหนดได้เป็นเส้นความต้องการสินค้าเฉพาะอย่างและเฉพาะกิจการนั้น สินค้าบางชนิดโดยเฉพาะสินค้าที่มีมาตรฐานเฉพาะอย่างเช่น สินค้าทางด้านเกษตรกรรม รถยนต์ บ้าน เครื่องดื่มผสมแอลกอฮอล์ เป็นต้น สินค้าดังกล่าวมักจะต้องอาศัยข้อมูลจากอุตสาหกรรมในการกำหนดราคาในการกำหนดความต้องการสินค้าต้องอาศัยเทคนิคหลายประการ ดังนั้นจึงเป็นการยากที่ธุรกิจจะสามารถกำหนดเส้นความต้องการสินค้าแต่ละชนิดในธุรกิจของตน และคงจะไม่ใช้เรื่องที่เกิดขึ้นกับธุรกิจกำหนดราคาโดยปราศจากเส้นอุปสงค์

2.2 ความยุ่งยากในการกำหนดต้นทุนหน่วยสุดท้าย และรายได้หน่วยสุดท้าย ในการตัดสินใจในระยะสั้นนักธุรกิจมักจะวิเคราะห์ต้นทุน ปริมาณ กำไร ประกอบการตัดสินใจ และถ้าหากมีปัญหาในด้านราคา นักธุรกิจมักจะยอมรับราคาที่มีกำไรขาดทุนคงที่ ซึ่งการตัดสินใจในระยะสั้นดังกล่าวนี้อาจจะไม่เหมาะสมที่จะนำไปใช้กับสินค้าหลักของกิจการเนื่องจากราคาขายของสินค้าในระยะยาวนั้นจะต้องคุ้มกับต้นทุนอื่น ๆ ได้แก่

2.2.1 ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการลงทุนเพื่อผลิตสินค้า ซึ่งนักบัญชีมักจะมองในรูปของค่าเสื่อมราคา ปัญหาที่ยุ่งยากในเรื่องนี้มักจะเกิดขึ้นเมื่อมีการผลิตสินค้าหลาย ๆ ชนิด ทำให้ต้นทุนดังกล่าวมีลักษณะเป็นต้นทุนร่วม

2.2.2 ค่าใช้จ่ายในการผลิตและค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ซึ่งมักจะเปลี่ยนแปลงไปเมื่อเพิ่มระดับการผลิต

2.2.3 ต้นทุนของเงินลงทุน รวมทั้งส่วนที่เป็นเงินลงทุนในต้นทุนคงที่ และเงินทุนหมุนเวียน หรือผลตอบแทนของเงินลงทุน

2.3. เมื่อกิจการดำเนินการผลิตไปถึงระดับการผลิตเต็มที่ ต้นทุนต่อหน่วยของการผลิตมักจะคงที่ หรือลดลง จึงไม่เป็นไปตามข้อสมมติของทฤษฎีเศรษฐศาสตร์

2.4 ในบางครั้งผู้บริหารไม่ได้มุ่งแสวงหากำไรสูงสุดให้กับกิจการ

วิธีการกำหนดราคาในทางปฏิบัติ

การกำหนดราคาและปริมาณการผลิตที่ทำให้ผู้ผลิตได้รับกำไรสูงสุดเป็นการกำหนดราคาและปริมาณการผลิต ณ จุดที่ต้นทุนหน่วยสุดท้าย มีค่าเท่ากับรายรับหน่วยสุดท้าย ไม่ว่าผู้ผลิตจะขายสินค้าภายใต้โครงสร้างตลาดประเภทใดก็ตาม ซึ่งการกำหนดราคาลักษณะนี้กระทำได้อย่างและมีข้อจำกัดดังกล่าวข้างต้น ในทางปฏิบัติจะใช้หลักเกณฑ์อื่น โดยมีวิธีการกำหนดราคาดังนี้

1. การกำหนดราคาจากต้นทุน

ผู้ผลิตจะทำการกำหนดราคาจากต้นทุนซึ่งเป็นการกำหนดราคาโดยการคำนวณจากต้นทุนการผลิตทั้งหมดที่เกิดขึ้นจริง เป็นวิธีการกำหนดราคาที่ยางและไม่ต้องการข้อมูลมาก อย่างไรก็ตาม การกำหนดราคาโดยวิธีนี้ตั้งอยู่บนพื้นฐานด้านต้นทุนการผลิตแต่เพียงอย่างเดียว ไม่มีการนำปัจจัยด้านอุปสงค์มาใช้ในการตั้งราคา ดังนั้น ราคาขายจึงบวกกำไรรวมกับต้นทุนการผลิต สำหรับการบวกราคา (markup) จะมีความแตกต่างกันตามประเภท และโครงสร้างการแข่งขันของอุตสาหกรรม

วิธีการกำหนดราคาจากต้นทุนมีข้อดีเนื่องจากเป็นวิธีการกำหนดราคาที่ใช้ข้อมูลต้นทุนการผลิตเท่านั้น ซึ่งเป็นข้อมูลที่ได้มีการบันทึกบัญชีไว้แล้ว ผู้บริหารจึงค่อนข้างมั่นใจว่าการขายสินค้าตามราคาที่ตั้งไว้จะครอบคลุมค่าใช้จ่ายและมีกำไร อย่างไรก็ตามวิธีกำหนดราคาจากต้นทุนมีข้อเสียที่เด่นชัดประการหนึ่งคือ ไม่ได้คำนึงถึงอุปสงค์มาใช้ประกอบการตัดสินใจ จึงเป็นการตั้งราคาที่มีได้คำนึงถึงปัจจัยภายนอก ตัวอย่างเช่น ผู้บริโภคตัดสินใจจะซื้อสินค้าหรือไม่นั้นขึ้นกับประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับเทียบกับราคาที่ต้องจ่าย โดยมีได้คำนึงถึงต้นทุนการผลิตแต่อย่างเดียว เป็นต้น

นอกจากนี้ การตั้งราคาจากต้นทุนอาจไม่สามารถขายสินค้าได้ตามราคาที่ตั้งไว้ แต่วิธีการตั้งราคาแบบนี้จะมีประโยชน์สำหรับการหาราคาขายต่ำสุด ซึ่งในระยะสั้นจะต้องคุ้มกับต้นทุนผันแปรต่อหน่วยการผลิต (average variable costs) และในระยะยาวราคาขายจะต้องมีส่วนเกินจากต้นทุนผันแปรต่อหน่วยการผลิตมากเพียงพอที่จะครอบคลุมค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ ซึ่งการผลิตจำนวนมากขึ้นจะทำให้ต้นทุนคงที่ต่อหน่วย (average fixed costs) มีค่าลดลง เกิดการประหยัดจากขนาด (economics of scale) การกำหนดราคาจากต้นทุนผู้ผลิตจะคำนวณหาค่าเฉลี่ยของต้นทุนทั้งสิ้นที่ใช้ในการผลิตสินค้า ณ ระดับการผลิตปกติ แล้วจึงนำกำไรต่อหน่วย มาบวกเพื่อให้ได้ราคาขาย ซึ่งการทำเช่นนี้ผู้ผลิตไม่อาจมั่นใจว่าจะได้รับกำไรสูงสุด เนื่องจากไม่ได้นำปัจจัยภายนอกมาใช้เป็นองค์ประกอบในการกำหนดราคา

สรุปได้ว่า ต้นทุนอาจจะเป็นจุดเริ่มต้นของการกำหนดราคาและต้นทุนจะมีบทบาทในการกำหนดราคามากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับสถานการณ์ที่เกี่ยวข้อง ถ้าการผลิตสินค้านั้นผลิตตามคำสั่งซื้อ ต้นทุนจะมีความสำคัญมากในทำนองเดียวกันถ้ากิจการที่ขายสินค้าเป็นผู้นำด้านราคา โดยที่คู่แข่งไม่มีบทบาทมาก ต้นทุนก็มีความสำคัญมาก ดังนั้น ความยืดหยุ่นของ

อุปสงค์ มีผลกระทบต่อการตั้งราคา ในบางครั้งอุปสงค์ที่ไม่ยืดหยุ่น หรือยืดหยุ่นน้อยต้นทุนจะมีความสำคัญมาก และการศึกษาถึงต้นทุนในระดับการผลิตต่างๆ จะทำให้กิจการได้รับกำไรสูงสุด

ดังนั้น ต้นทุนทุกชนิดเป็นต้นทุนที่จะต้องนำมาพิจารณาในการกำหนดราคา ไม่เพียงแต่ต้นทุนในการผลิตเท่านั้น ต้นทุนในการดำเนินงานก็ต้องนำมาพิจารณาประกอบด้วย

อย่างไรก็ดีวิธีการกำหนดราคาโดยใช้ต้นทุนนั้นอาจทำได้ 2 วิธีดังนี้

1.1 การกำหนดราคาโดยใช้ต้นทุนรวม หรือต้นทุนเต็ม (full cost or total cost pricing) ราคาขายที่ตั้งขึ้นโดยใช้ต้นทุนที่จ่ายจริงในอดีต ต้นทุนโดยประมาณหรือต้นทุนมาตรฐานของผลิตภัณฑ์ หากต้นทุนนั้นได้ถูกปรับปรุงให้เข้ากับแนวโน้มในอนาคต ต้นทุนรวมที่นำมาใช้ในการตั้งราคาหมายถึง ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง ค่าใช้จ่ายการผลิต ค่าใช้จ่ายในการบริหารและการดำเนินธุรกิจโดยปกตินั้น ธุรกิจจะสามารถประมาณต้นทุนรวมของสินค้าหรือผลิตภัณฑ์ได้ แต่ในสภาวะบางประการ เช่น สภาวะสงครามที่ราคาตลาดของสินค้าและบริการเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ หรือในการผลิตผลิตภัณฑ์ตามคำสั่งซื้อที่มีลักษณะพิเศษ หรือผิดปกติดังกล่าวผู้ผลิตอาจไม่สามารถกำหนด หรือประมาณต้นทุนที่จะใช้ในการผลิตได้ ดังนั้น การตั้งราคาโดยใช้ต้นทุนรวมจะแบ่งเป็น 2 กรณีดังนี้

1.1.1 การกำหนดราคาสินค้าที่กิจการผลิตและจำหน่ายตามปกติ การกำหนดราคาโดยใช้ต้นทุนรวมจึงทำได้โดยการประมาณต้นทุนรวมต่าง ๆ แล้วบวกด้วยอัตราร้อยละของกำไร ซึ่งคิดจากต้นทุนรวม ดังตัวอย่างที่ 9.1

ตัวอย่างที่ 9.1 โรงงานผลิตอุปกรณ์แห่งหนึ่ง ซึ่งเป็นโรงงานผลิตสินค้าหลายชนิด บางชนิดผลิตต่อเนื่องตลอดปี แต่สินค้าบางชนิดก็ผลิตตามคำสั่ง แผนกที่ทำการผลิตประกอบด้วยแผนกใหญ่ ๆ 2 แผนก คือ แผนกประดิษฐ์ และแผนกประกอบ งบประมาณสำหรับงวดบัญชีถัดไป มีรายละเอียดดังนี้

	แผนกประดิษฐ์	แผนกประกอบ
วัตถุดิบทางตรง	200,000	20,000
ค่าแรงงาน	300,000	200,000
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร	100,000	160,000
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่	<u>200,000</u>	<u>240,000</u>
รวม	<u>800,000</u>	<u>620,000</u>
ชั่วโมงเดินเครื่องโดยประมาณ	20,000	
ชั่วโมงแรงงานโดยประมาณ		10,000
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	540,000	

จากข้อมูลในอดีตกิจการคิดกำไร 20 % ของต้นทุนรวม และบวกค่านายหน้าและส่วนลดจ่ายในกรณีที่ถูกค้าชำระหนี้ภายในกำหนดเวลา 5 % ของยอดขาย วัตถุดิบทางตรงในการผลิตของแผนกประดิษฐ์ขึ้นอยู่กับชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักร และแผนกประกอบขึ้นอยู่กับชั่วโมงการทำงานของคนงาน ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานคิดเป็นอัตราร้อยละของต้นทุนในการผลิต ทั้งนี้ไม่รวมวัตถุดิบทางตรง ดังนั้นข้อมูลในการกำหนดราคาขายของผลิตภัณฑ์ในงวดต่อไปเป็นดังนี้

วัตถุดิบทางตรงรวมค่าขนส่ง ขึ้นอยู่กับชนิดของผลิตภัณฑ์

ต้นทุนแปรสภาพผันแปร

แผนกประดิษฐ์	30	บาทต่อชั่วโมงเดินเครื่อง
แผนกประกอบ	60	บาทต่อชั่วโมงแรงงาน
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	45 %	ของต้นทุนแปรสภาพ
กำไรขั้นต้น	20 %	ของต้นทุนรวม
ค่านายหน้าและส่วนลดจ่าย	5 %	ของยอดขาย

สมมติว่าฝ่ายการตลาดได้รับใบสั่งซื้อสินค้าจากลูกค้าให้ผลิตเครื่องมือชนิดหนึ่งในปริมาณ 1,000 หน่วย ฝ่ายการผลิตได้ทำการประมาณปัจจัยการผลิตต่อหน่วยไว้ดังนี้

วัตถุดิบทางตรง	30	บาท
ค่าขนส่ง	.70	บาท
ใช้ชั่วโมงเครื่องจักร	.80	ชั่วโมง
ใช้ชั่วโมงแรงงาน	.50	ชั่วโมง

ดังนั้น สามารถกำหนดราคาของใบสั่งซื้อได้ในราคา 137,340 บาท โดยมีการคำนวณดังนี้

ต้นทุนแปรสภาพ

แผนกประดิษฐ์ ($.80 \times 30 \times 1,000$)	24,000	
แผนกประกอบ ($.50 \times 60 \times 1,000$)	<u>30,000</u>	54,000
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน (45% ของต้นทุนผันแปร)		24,300
วัตถุดิบทางตรง ($30 \times 1,000$)	30,000	
ค่าขนส่ง ($.70 \times 1,000$)	<u>700</u>	<u>30,700</u>
ต้นทุนรวม		109,000
กำไร (20% ของต้นทุน)		<u>21,800</u>
ขายสุทธิ		130,800
ค่านายหน้าและส่วนลดจ่าย (5% ของยอดขาย)		<u>6,540</u>
ราคาขาย		<u>137,340</u>

1.1.2 การกำหนดราคาสินค้าที่กิจการผลิตตามคำสั่งพิเศษ ซึ่งราคาของสินค้าที่ผลิตตามคำสั่งมักจะขึ้นอยู่กับข้อตกลงระหว่างผู้สั่งและผู้รับคำสั่งหรือผู้ผลิต อย่างไรก็ตามการกำหนดราคาอาจจะแยกออกเป็น 2 ประเภทคือ

1) สัญญาที่กำหนดราคาแน่นอน (fixed price contract) หมายถึง สัญญาที่ผู้ผลิตและลูกค้าได้ทำการตกลงราคาสินค้าไว้แน่นอนก่อนที่จะเริ่มสัญญา สัญญาชนิดนี้ผู้ผลิตมักจะมีประสบการณ์ในการผลิตมาก่อน ทำให้สามารถกำหนดต้นทุนในการผลิตได้ โดยปกติแล้วสินค้าที่ผลิตมักจะเป็นสินค้าทั่วไปที่ไม่ก่อให้เกิดความเสี่ยงต่อทั้งผู้ผลิตและผู้ว่าจ้าง

2) สัญญาที่กำหนดราคาตามต้นทุนที่ใช้ในการผลิต (cost reimbursable contract) หมายถึง สัญญาที่ผู้ขายกำหนดตามต้นทุนที่ใช้ในการผลิตอย่างสมเหตุสมผล นั่นคือผู้ขายจะกำหนดอัตราส่วนร้อยละของกำไรต่อต้นทุนที่ใช้ในการผลิตอย่างสมเหตุสมผล สัญญาชนิดนี้มักจะใช้กับการผลิตสินค้าชนิดใหม่ที่ผู้ขายไม่เคยผลิตมาก่อน และไม่อาจกำหนดต้นทุนที่ใช้ในการผลิตได้อย่างถูกต้อง หรือในกรณีที่ราคาตลาดของปัจจัยในการผลิตเปลี่ยนแปลงอย่างมาก หรือเปลี่ยนแปลงตลอดเวลาเช่นในภาวะที่เกิดสงครามจนทำให้ผู้ขายไม่อาจกำหนดต้นทุนที่ใช้ในการผลิตได้ วิธีการกำหนดราคาตามต้นทุนที่ใช้ในการผลิตแบ่งออกได้ดังนี้

- ต้นทุนบวกอัตราส่วนร้อยละของกำไรต่อต้นทุนตามสัญญา (cost plus percentage contract : CPP) เป็นวิธีการกำหนดราคาโดยใช้ต้นทุนที่ใช้ในการผลิตเป็นหลักหากต้นทุนในการผลิตสูง ผู้ขายก็จะได้มูลค่าของกำไรสูงตามไปด้วย เช่น ผู้ซื้อตกลงจ้างผู้ขายผลิตเครื่องวัดความชื้นสะเทือนของแผ่นดิน ผู้ขายไม่อาจกำหนดราคาสินค้าได้เนื่องจากยังไม่เคยผลิตมาก่อน แต่กำหนดอัตรากำไรต่อต้นทุนที่ใช้ในการผลิตไว้ 10% ถ้าหากว่าต้นทุนที่ใช้ในการผลิต 100 ล้านบาท ผู้ขายจะได้กำไร 10 ล้านบาท แต่ถ้าต้นทุนในการผลิตเพิ่มขึ้นเป็น 200 ล้านบาท ผู้ขายจะได้กำไรเพิ่มขึ้นเป็น 20 ล้านบาท ซึ่งวิธีการนี้ผู้ขายเป็นผู้ได้เปรียบและอาจจะทำให้ผู้ขายมีเจตนาที่จะไม่ประหยัดต้นทุนในการผลิต สัญญาดังกล่าว ผู้ว่าจ้างเป็นฝ่ายเสียเปรียบจึงไม่นิยมใช้กัน

- ต้นทุนตามสัญญาบวกกำไรที่แน่นอน (cost plus fixed fee contract : CPFF) วิธีนี้ใช้เพื่อแก้ไขข้อบกพร่องในวิธีต้นทุนบวกอัตราส่วนร้อยละของกำไรต่อต้นทุนตามสัญญา เนื่องจากผู้ว่าจ้างเสียเปรียบผู้ผลิต แม้ว่าการผลิตสินค้านั้นจะปฏิบัติงานอย่างไม่มีประสิทธิภาพ ก็ได้รับผลตอบแทนเป็นรางวัล ดังนั้น ในการว่าจ้างจึงมักจะให้ผู้ผลิตเสนอราคาโดยกำหนดงบประมาณที่ใช้ในการผลิตก่อน แล้วกำหนดอัตราส่วนร้อยละของกำไรจากงบประมาณต้นทุน เช่นในสัญญาว่าจ้างผู้ผลิตจัดทำงบประมาณการผลิตแสดงมูลค่า 50 ล้านบาท ในสัญญาตกลงให้บวกกำไรเพิ่ม 10% ดังนั้นผู้ผลิตจะได้ผลตอบแทน 5 ล้านบาท ถ้าทำการผลิตแล้วต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงกลายเป็น 60 ล้านบาท สัญญา

ว่าจ้างก็จะมีมูลค่า 65 ล้านบาท หรือต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงเป็น 45 ล้านบาท สัญญาว่าจ้างจะเป็น 50 ล้านบาท

- ราคาที่จูงใจให้ผู้ผลิตประหยัดต้นทุน (incentive contract) เนื่องจากวิธี CPP และ CPFF เป็นวิธีที่ไม่มีแรงจูงใจให้ผู้ผลิตประหยัดต้นทุน ถึงแม้ว่าวิธี CPFF ผู้ซื้อจะเสียเปรียบ ผู้ผลิตน้อยกว่า CPP ก็ตาม แต่ก็ยังคงเป็นวิธีที่ผู้ว่าจ้างเสี่ยงต่อการจ่ายค่าจ้างในอัตราสูง ดังนั้น จึงมีผู้คิดวิธีที่จูงใจให้ผู้ผลิตประหยัดต้นทุน โดยการให้ผลประโยชน์แก่ผู้ผลิตถ้าหากประหยัดต้นทุนได้ โดยแบ่งต้นทุนที่ประหยัดได้ให้เป็นผลกำไรของผู้ผลิตด้วย เช่น กำหนดอัตราส่วนแบ่งต้นทุนที่ประหยัดได้ 50% หรือ 60% เป็นต้น ซึ่งถ้าไม่อาจประหยัดต้นทุนได้โดยใช้ต้นทุนตามงบประมาณหรือสูงกว่างบประมาณก็จะไม่ได้รับส่วนแบ่งต้นทุนที่ประหยัดได้ ตัวอย่างเช่น สัญญาว่าจ้างที่มีงบประมาณต้นทุน 50 ล้านบาท และผู้ว่าจ้างตกลงให้ผลตอบแทนเพื่อเป็นแรงจูงใจ 50 % ของต้นทุนที่ประหยัดได้ ถ้าผู้ผลิตใช้ต้นทุน 50 ล้านบาท ก็จะได้ผลตอบแทน 5 ล้านบาท มูลค่าของสัญญา 55 ล้านบาท ถ้าต้นทุนที่เกิดขึ้น 60 ล้านบาท สัญญาว่าจ้างจะมีมูลค่า 65 ล้านบาท แสดงว่าผู้ขายได้กำไรต่อต้นทุนเพียง 7.7 % คือได้กำไรต่ำกว่า 10 % ตามข้อตกลงเดิม แต่ถ้าผู้ผลิตผลิตสินค้าโดยใช้ต้นทุนเพียง 45 ล้านบาท แสดงว่าประหยัดต้นทุนได้ 5 ล้านบาท ต้นทุนที่ประหยัดได้นี้จะแบ่งให้ผู้ผลิต 50 % คือแบ่งให้ 2.5 ล้านบาท ดังนั้น มูลค่าตามสัญญาจะเท่ากับ 52.5 ล้านบาท ($45 + 5 + 2.5$) ซึ่งคิดเป็นอัตรากำไรต่อต้นทุน 16.67 % ($7.5 \div 45$) วิธีนี้จึงเป็นวิธีที่ให้ประโยชน์ต่อคู่สัญญาทั้งสองฝ่าย ซึ่งให้ความยุติธรรมต่อคู่สัญญามากกว่าวิธีต้นทุนตามสัญญาบวกกำไรที่แน่นอน

1.1.3 ข้อดีของการกำหนดราคาวิธีต้นทุนรวมนี้เป็นวิธีการกำหนดราคาสำหรับกิจการซึ่งมีผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ กันหลายชนิด กิจการที่ผลิตตามคำสั่ง และกิจการที่ผลิตสินค้าชนิดใหม่ซึ่งยังไม่ได้กำหนดราคาไว้ การกำหนดราคาด้วยวิธีนี้เป็นวิธีการที่ใช้กันแพร่หลาย เนื่องจากเหตุผลหลายประการคือ

1) วิธีการกำหนดราคานี้เป็นวิธีที่ค่อนข้างง่าย เพราะไม่ต้องคำนึงถึงต้นทุนหน่วยที่เพิ่มขึ้นและรายได้หน่วยที่เพิ่มขึ้น และกิจการที่มีผลิตภัณฑ์หลาย ๆ ชนิดก็ไม่ต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายในการวิเคราะห์ต้นทุน ปริมาณและกำไร

2) การกำหนดราคาให้ถูกต้องแน่นอนเป็นสิ่งที่เป็นไปได้ยาก เนื่องจากผู้บริหารอาจจะไม่สามารถกำหนดความน่าจะเป็น และทัศนคติต่อความเสี่ยงที่มีต่อผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด

3) การกำหนดราคาโดยต้นทุนรวมทำให้ได้ราคาที่แน่นอนเมื่อกิจการใช้ต้นทุนมาตรฐานหรือใช้ต้นทุนโดยประมาณ ราคาสินค้าจะไม่เปลี่ยนแปลงไปตามอุปสงค์ของสินค้า

4) ในตลาดที่มีผู้ขายน้อยรายการกำหนดราคาโดยต้นทุนรวมจะไม่ทำให้กิจการเปลี่ยนแปลงราคาเมื่อความต้องการสินค้าของผู้บริโภคลดลง และเมื่อผู้ขาย

ทุกรายใช้วิธีการกำหนดราคาโดยต้นทุนรวมเช่นเดียวกัน ราคาสินค้าจะสูงขึ้นเมื่อต้นทุนสูงขึ้น ไม่ว่าจะเป็ต้นทุนค่าแรงหรือวัตถุดิบทางตรงที่สูงขึ้น

นอกจากนั้นในขณะที่เศรษฐกิจอยู่ในสภาวะซบเซาถ้ากิจการใช้วิธีการกำหนดราคาสินค้าโดยใช้ต้นทุนรวมกิจการก็สามารถที่จะปรับราคาสินค้าโดยใช้วิธีการเปลี่ยนแปลงอัตราร้อยละของกำไรของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด และแต่ละประเภทเพื่อให้เหมาะสมกับสภาพของการแข่งขัน

ดังนั้น จึงอาจจะสรุปข้อดีซึ่งเป็นประโยชน์ที่ได้จากการกำหนดราคาขายโดยวิธีการต้นทุนรวมได้สองประการ คือ เป็นวิธีที่สะดวกในการปฏิบัติ และการกำหนดราคาโดยวิธีนี้ได้คำนึงถึงต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้น ไม่ว่าจะราคาที่กำหนดขึ้นจะใช้ในระยะสั้นหรือยาวก็ไม่ส่งผลให้กิจการขาดทุน

1.1.4 ข้อเสียของการกำหนดราคาโดยวิธีต้นทุนรวมมีอยู่หลายประการ ดังนี้

1) วิธีต้นทุนรวมนี้ไม่คำนึงถึงความยืดหยุ่นของอุปสงค์ และกำไรที่เหมาะสม ซึ่งการตั้งราคาโดยใช้ต้นทุนอย่างเดีวโดยไม่คำนึงถึงความต้องการของผู้ซื้อ ย่อมจะเป็นไปไม่ได้ ถึงแม้ว่าอุปสงค์จะเป็นเรื่องที่คาดคะเนได้ยากก็ตามแต่ก็มีผลกระทบต่อ การตั้งราคาอย่างมาก

2) วิธีต้นทุนรวมนี้ไม่คำนึงถึงคู่แข่งชั้น โดยสภาพความเป็นจริง ธุรกิจจะต้องมีคู่แข่งชั้น ดังนั้น การกำหนดราคาโดยพิจารณาจากต้นทุนรวมของกิจการอาจจะทำให้กิจการนั้นขายสินค้าไม่ได้เนื่องจากกิจการแห่งนั้นมีต้นทุนสูงกว่าคู่แข่งชั้น การพิจารณา ราคาของคู่แข่งนอกจากช่วยให้ขายสินค้าได้แล้วยังอาจช่วยให้กิจการลดต้นทุนการผลิตลง และทำงานมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ซึ่งทำให้ราคาสินค้าใกล้เคียงกับคู่แข่งชั้น

3) วิธีต้นทุนรวมนี้ไม่ได้แยกต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปร ซึ่ง อาจจะทำให้กิจการปฏิเสธใบสั่งซื้อที่มีราคาต่ำกว่าราคาที่ตั้งไว้ ดังเช่นตัวอย่างที่ 9.1 กิจการจะปฏิเสธใบสั่งซื้อหากผู้สั่งซื้อขอต่อรองราคาโดยให้ราคาต่ำกว่า 109,000 บาท ซึ่งเท่ากับต้นทุนรวมของกิจการซึ่งในความเป็นจริงแล้วกิจการสามารถขายต่ำกว่า 109,000 บาทได้ถ้าหากว่ายอดขายตามใบสั่งซื้อไม่กระทบกับยอดขายโดยปกติ และกิจการมีกำลังการผลิตคงเหลืออยู่กิจการอาจจะลดราคาขายลงจนถึงราคาต่ำที่สุดเท่ากับต้นทุนผันแปรทั้งหมดที่เกิดขึ้น โดยไม่คำนึงถึงต้นทุนคงที่ก็ได้

4) วิธีต้นทุนรวมจะตั้งราคาโดยกำหนดอัตราส่วนร้อยละของกำไรในสินค้าแต่ละชนิด โดยข้อเท็จจริงแล้วหลักเกณฑ์ในการกำหนดอัตรากำไรของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด เป็นเรื่องที่ค่อนข้างยุ่งยาก และถ้ากิจการกำหนดอัตรากำไรขึ้นเพียงอัตราเดียวและใช้กับสินค้าทุกชนิดก็เป็นวิธีการที่ไม่เหมาะสม เพราะสินค้าแต่ละชนิดย่อมมีความแตกต่างกัน การบวกกำไรเข้าไปในสินค้าแต่ละชนิดจึงควรจะใช้อัตราที่แตกต่างกันและอัตรากำไรที่บวกเพิ่ม

เข้าไปจะไม่ใช้อัตราผลตอบแทนของการลงทุน จึงไม่อาจนำอัตราผลตอบแทนการลงทุนมาใช้เป็นอัตราส่วนบวกเพิ่มในต้นทุนของสินค้า

1.2 การกำหนดราคาโดยใช้ต้นทุนส่วนเพิ่ม (incremental pricing) การตั้งราคาขายโดยใช้ต้นทุนส่วนเพิ่มเป็นการตั้งราคาโดยพิจารณาจากต้นทุนส่วนที่เพิ่มขึ้นหรือต้นทุนหน่วยสุดท้ายของผลิตภัณฑ์หรือสายผลิตภัณฑ์นั้น ซึ่งโดยปกติแล้วต้นทุนที่นำมาพิจารณาในกรณีเช่นนี้มักจะเป็นต้นทุนผันแปร หรือต้นทุนกึ่งคงที่ในส่วนที่แปรเปลี่ยนไป ได้แก่ วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต ตลอดจนค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารผันแปร รวมทั้งค่าใช้จ่ายคงที่ส่วนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ ซึ่งต้นทุนดังกล่าวนี้อาจจะไม่เกิดขึ้น ถ้าไม่มีการผลิตหรือขายผลิตภัณฑ์ดังกล่าว ราคาขายที่ได้รับเนื่องจากการกำหนดราคาด้วยวิธีนี้จะได้เพียงกำไรขาดทุนคงที่หรือกำไรบ้างเล็กน้อย ตัวอย่างของการกำหนดราคาโดยใช้ต้นทุนส่วนเพิ่มนี้อาจจะดูได้จากตัวอย่างของที่ 9.1 ซึ่งกำหนดราคาขายโดยกำหนดให้ได้กำไร 20 % ของต้นทุนรวม ถ้ากิจการเปลี่ยนนโยบายในการกำหนดราคาโดยให้ได้กำไร 20% ของต้นทุนส่วนเพิ่ม และให้ข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายดำเนินงานผันแปร 30% ของต้นทุนแปรสภาพผันแปร ดังนั้นข้อมูลในการกำหนดราคาของผลิตภัณฑ์ จึงเป็นดังนี้

วัตถุดิบทางตรงรวมค่าขนส่งขึ้นอยู่กับชนิดของผลิตภัณฑ์

ต้นทุนแปรสภาพผันแปร

แผนกประดิษฐ์	20	บาทต่อชั่วโมงเดินเครื่อง
แผนกประกอบ	36	บาทต่อชั่วโมงแรงงาน
ค่าใช้จ่ายดำเนินงานผันแปร	30%	ของต้นทุนแปรสภาพผันแปร
กำไรขั้นต้น	20%	ของต้นทุนส่วนเพิ่ม
ค่านายหน้าและส่วนลดจ่าย	5%	ของยอดขาย

ราคาของใบสั่งซื้อสำหรับสินค้า 1,000 หน่วย ตามวิธีการกำหนดราคาโดยใช้ต้นทุนส่วนเพิ่มจึงเป็นดังนี้

ต้นทุนแปรสภาพ		
แผนกประดิษฐ์ (.80 x 20 x 1,000)	16,000	
แผนกประกอบ (.50 x 36 x 1,000)	<u>18,000</u>	34,000
ค่าใช้จ่ายดำเนินงานผันแปร (.30 x 34,000)		10,200
วัตถุดิบทางตรง		30,000
ค่าขนส่ง		<u>700</u>
ต้นทุนรวม		74,900
กำไรขั้นต้น 20% ของต้นทุนส่วนเพิ่ม		<u>14,980</u>
ขายสุทธิ		89,880

ค่านายหน้าและส่วนลดจ่าย

4,494

ราคาขาย

94,374

ในกรณีเช่นนี้หากลูกค้าขอต่อรองราคาจาก 137,340 บาท ซึ่งเป็นราคาขายที่กำหนดขึ้นโดยใช้ต้นทุนรวม โดยขอซื้อเพียง 100,000 บาท กิจการก็พิจารณาขายได้ถ้าใช้วิธีการกำหนดราคาตามวิธีต้นทุนส่วนเพิ่ม ซึ่งความจริงแล้วควรจะขายเพียง 94,374 บาท แต่ถ้ากิจการพิจารณาเฉพาะต้นทุนรวมทั้งหมดจะมีต้นทุน 109,000 บาท กิจการคงต้องปฏิเสธใบสั่งซื้ออย่างแน่นอน ฉะนั้นการกำหนดราคาโดยวิธีนี้จะทำให้กิจการรับใบสั่งซื้อซึ่งมีผลทำให้กิจการได้กำไรชดเชยต้นทุนคงที่และอาจมีกำไรเหลือบ้างอีกเล็กน้อยซึ่งก็คงจะดีกว่าการปฏิเสธใบสั่งซื้อนี้ ถ้าหากว่าการขายตามใบสั่งซื้อนี้ไม่กระทบยอดขายตามปกติ และไม่ทำให้แนวโน้มของราคาตลาดลดต่ำลง

1.2.1 ข้อดีของการกำหนดราคาวิธีต้นทุนส่วนเพิ่ม การกำหนดราคาโดยวิธีต้นทุนส่วนเพิ่มจึงเหมาะสำหรับสภาพการณ์ต่าง ๆ ดังนี้

- 1) การลดราคาสินค้าลงต่ำกว่าปกติ แต่ราคานั้นยังคงสูงกว่าต้นทุนส่วนเพิ่มเพื่อขายให้กับลูกค้าอีกประเภทหนึ่ง โดยใช้ตราหรือเครื่องหมายการค้าอื่น หรือขายในสถานการณ์พิเศษ เป็นต้น
- 2) เมื่อกิจการมีกำลังการผลิตส่วนเกินและต้องการลดราคาขายเพื่อผลิตให้เต็มกำลังการผลิต
- 3) เมื่อการขายสินค้าในราคาต่ำกว่าปกติไม่ก่อให้เกิดผลกระทบต่อราคาตลาดปัจจุบัน
- 4) วิธีการกำหนดราคาสินค้าโดยใช้วิธีการบวกเปอร์เซ็นต์เพิ่มเข้ากับต้นทุนไม่จำเป็น ต้องใช้ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนและรายรับที่เที่ยงตรง
- 5) วิธีการกำหนดราคาสินค้าโดยการบวกเปอร์เซ็นต์เพิ่มเข้ากับต้นทุนต่อหน่วยเป็นวิธีการที่ทำได้ง่ายและสะดวกรวดเร็ว
- 6) วิธีการกำหนดราคาสินค้าโดยการบวกเปอร์เซ็นต์เพิ่มเข้ากับต้นทุน มักจะเป็นผลให้ราคาสินค้าค่อนข้างที่จะคงที่ในช่วงเวลาที่ยาวนานตราขายเท่าที่ต้นทุนต่อหน่วยไม่เปลี่ยนแปลง เนื่องจากตามปกติแล้วการเปลี่ยนแปลงราคาสินค้ามักจะก่อให้เกิดต้นทุนเปลี่ยนแปลง
- 7) การกำหนดราคาสินค้าโดยการบวกเปอร์เซ็นต์เพิ่มเข้ากับต้นทุนต่อหน่วยจะสามารถใช้เป็นเหตุผลที่น่ายอมรับได้ ในการปรับราคาสินค้าให้สูงขึ้นเมื่อต้นทุนการผลิตเพิ่มสูงขึ้น

1.2.2 ข้อเสียของการกำหนดราคาโดยใช้วิธีต้นทุนส่วนเพิ่มมีดังนี้

- 1) การกำหนดราคาโดยเน้นเฉพาะต้นทุนส่วนเพิ่ม อาจจะทำให้ผู้บริหารไม่ได้คำนึงถึงต้นทุนทั้งหมดของผลิตภัณฑ์

2) การกำหนดราคาสำหรับคำสั่งซื้อพิเศษด้วยวิธีนี้ อาจจะทำให้เกิดปัญหาเมื่อมีการสั่งซื้อในระยะยาว เนื่องจากการปรับราคาในภายหลัง

3) ในทางปฏิบัติอัตราต้นทุนส่วนเพิ่มไม่ได้สม่ำเสมออย่างสมบูรณ์ ณะระดับการผลิตต่างๆ กัน การเปลี่ยนแปลงราคาสินค้าในตลาดก็มีผลกระทบต่ออัตราส่วนนี้ นอกจากนั้นแล้วต้นทุนผันแปรแต่ละชนิดย่อมจะไม่ได้ผันแปรไปในอัตราส่วนเดียวกัน เมื่อเปลี่ยนแปลงอัตราการผลิต ดังนั้นการกำหนดราคาจึงค่อนข้างยุ่งยาก

4) การกำหนดราคาขายผลิตภัณฑ์มักจะต้องทำขึ้นก่อนการผลิต และคำนึงถึงคู่แข่งกัน ดังนั้น กิจการส่วนใหญ่ยังคงลังเลที่จะเปลี่ยนแปลงราคาเพราะมีผลต่อเสถียรภาพของราคาตลาด

5) วิธีการกำหนดราคาโดยการบวกเปอร์เซ็นต์เพิ่มเป็นการบวกเข้ากับต้นทุนทางบัญชีและต้นทุนในอดีต มิใช่คำนวณจากต้นทุนค่าเสียโอกาส

6) วิธีการกำหนดราคาโดยการบวกเปอร์เซ็นต์ใช้ต้นทุนต่อหน่วยเป็นพื้นฐานในการคำนวณแทนที่จะใช้ต้นทุนหน่วยสุดท้าย

7) วิธีการกำหนดราคาโดยการบวกเปอร์เซ็นต์เข้ากับต้นทุน นำแต่ข้อมูลเฉพาะต้นทุนมาพิจารณาโดยมิได้คำนึงถึงภาวะทางด้านอุปสงค์

การกำหนดราคาโดยใช้ต้นทุนส่วนเพิ่มทำให้ฝ่ายบริหารเกรงว่าฝ่ายการผลิตหรือฝ่ายขายของกิจการจะใช้เป็นการกำหนดราคาในระยะยาว เพื่อจะให้ปริมาณการผลิตและขายเพิ่มขึ้น ซึ่งถ้ากิจการกำหนดราคาโดยใช้ต้นทุนส่วนเพิ่มกับผลิตภัณฑ์ทุกชนิด กิจการจะได้กำไรเพียงเล็กน้อย และไม่พอเพียงที่จะชดเชยกับต้นทุนคงที่ในระยะยาว ทั้งๆที่การขายผลิตภัณฑ์ทุกชนิดแสดงผลกำไร แต่กิจการแสดงผลขาดทุน การกำหนดราคาด้วยวิธีนี้จึงควรจะนำมาใช้ในการกำหนดราคาขั้นต่ำ และให้ข้อมูลในการรับคำสั่งซื้อพิเศษเท่านั้น แต่ไม่เหมาะสมที่จะนำไปใช้ในการกำหนดราคาตามปกติหรือการกำหนดราคาในระยะยาว ทั้งนี้เพราะกำไรที่ได้รับอาจจะไม่พอเพียงสำหรับต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นในกิจการและไม่ได้ให้ผลตอบแทนต่อการลงทุนที่เหมาะสม

2. การกำหนดราคาเพื่อให้มีรายรับสูงสุด

ผู้ถือหุ้นเป็นเจ้าของบริษัท มักจะต้องการให้กิจการที่ได้ถือหุ้นอยู่มีผลกำไรสูงสุด อย่างไรก็ตามในกิจการขนาดใหญ่ผู้บริหารจะไม่ใช่เจ้าของบริษัทที่จะมุ่งบริหารงานเพื่อสร้างกำไรสูงสุดให้กับบริษัทเท่านั้น ในบางครั้งผู้บริหารอาจมุ่งขยายฐานลูกค้าเพื่อเพิ่มยอดขายหรือเพื่อให้มีรายรับสูงสุด ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับผลประโยชน์ที่ผู้บริหารจะได้รับจากผลของการบริหารองค์การซึ่งอาจจะเป็นผลตอบแทนจากยอดขายต่อปี และการที่ผู้ถือหุ้นหรือเจ้าของกิจการไม่เข้ามาควบคุมการบริหารงาน เนื่องจาก ไม่สามารถรับรู้ข้อมูลได้ดีเท่ากับผู้บริหาร ซึ่งทำงานใกล้ชิดได้รับข่าวสารข้อมูลการปฏิบัติงานได้ดีกว่า และอาจเกิดการชะงักงันของการดำเนินธุรกิจได้เนื่องจากผู้ถือหุ้นได้เข้าไป ก้าวก่ายการบริหารงาน อาจก่อให้เกิดความเสียหาย

อาจกล่าวได้ว่า การกำหนดราคาเพื่อให้มีรายรับสูงสุดมักเป็น กิจการขนาดใหญ่ ผู้บริหารมีอำนาจในการกำหนดราคาแต่ถ้าผู้บริหารเป็นเจ้าของกิจการจะกำหนดราคา เพื่อให้ได้กำไรสูงสุด

3. การกำหนดราคาโดยใช้ผลตอบแทนจากเงินลงทุน

ถ้าจะกำหนดราคาโดยพิจารณาจากกำไรแล้ว จะเห็นว่าวิธีการกำหนดราคาโดยใช้ต้นทุนที่เหมาะสมที่สุดคือ วิธีการที่จะทำให้กิจการได้ผลตอบแทนจากเงินลงทุนสูงสุด การกำหนดราคาโดยใช้ต้นทุนรวมและต้นทุนส่วนเพิ่มที่กล่าวมาแล้ว ไม่ได้คำนึงถึงเงินลงทุนในอุปกรณ์และเครื่องจักรในการผลิต หรืออุปกรณ์ในการขายตลอดจนเงินทุนหมุนเวียนที่ใช้ในกิจการ ธุรกิจส่วนใหญ่มักจะมีวัตถุประสงค์ที่จะทำให้กิจการได้ผลตอบแทนจากเงินลงทุนสูงสุด เพราะ อัตราผลตอบแทนของการลงทุนมักจะใช้เป็นเครื่องวัดประสิทธิภาพในการดำเนินธุรกิจ ดังนั้นเพื่อสนองวัตถุประสงค์ในการประกอบธุรกิจ อย่างน้อยที่สุดกิจการจะต้องพยายามทำให้ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดได้ผลตอบแทนของการลงทุนในอัตราที่น่าพอใจ โดยการกำหนดราคาให้ผลตอบแทนจากเงินลงทุน วิธีการกำหนดราคาโดยใช้ผลตอบแทนจากเงินลงทุนจึงเป็นวิธีการกำหนดราคา โดยนำจำนวนผลกำไรที่ต้องการบวกด้วยเงินลงทุนทั้งหมดที่กิจการใช้ในการขายสินค้าทั้งนี้ ได้แก่ เงินลงทุนในรูปสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับการผลิต เงินทุนหมุนเวียนตลอดจนค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการดำเนินงาน

ในกรณีที่กิจการมีผลิตภัณฑ์เพียงชนิดเดียว เงินลงทุนในกิจการได้แก่ ส่วนของเจ้าของและเจ้าหนี้รวมกันโดยมีส่วนหนึ่งอยู่ในรูปเงินลงทุนในสินทรัพย์หมุนเวียนสุทธิ หรือในกรณีที่มีหลายผลิตภัณฑ์อาจจะกล่าวได้ว่าเงินลงทุนในกิจการ ได้แก่เงินลงทุนในสินทรัพย์ประจำบวกด้วยเงินลงทุนในเงินทุนหมุนเวียนสุทธิของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด ต้นทุนคงที่จะจัดสรรไปเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ในระดับการผลิตปกติ และในสัดส่วนของการผลิตปกติ อัตรากำไรที่บวกเข้าไปในต้นทุนดังกล่าวจะต้องอยู่ในอัตราที่เพียงพอสำหรับผลตอบแทนของการลงทุนที่ปราศจากความเสี่ยง แต่จะต้องไม่สูงจนกระทั่งเป็นสิ่งดึงดูดคู่แข่ง

ตัวอย่างที่ 9.2 กิจการเริ่มตั้งกิจการเพื่อขายสินค้าชนิดหนึ่ง ได้ลงทุนในสินทรัพย์ ได้แก่ อาคารและอุปกรณ์ต่าง ๆ 3 ล้านบาท เงินทุนหมุนเวียน 15 บาทต่อหน่วยที่ขายในแต่ละเดือน หรือคิดเป็น 22.4% ของยอดขายในแต่ละเดือน กิจการประมาณว่าจะขายเดือนละ 20,000 หน่วย ต้นทุนในการผลิตคงที่ต่อเดือน 200,000 บาท และต้นทุนการผลิตผันแปร 20 บาท ต่อหน่วย ค่าใช้จ่าย ในการบริหารเพิ่มขึ้นทันที 80,000 บาท ในเดือนที่บริษัทตัดสินใจผลิตและขาย บริษัทต้องการผลตอบแทนจากการลงทุน 20% ก่อนภาษี การกำหนดราคาทำได้ดังนี้

ต้นทุนคงที่	280,000	บาท
ปริมาณผลิตและขาย	20,000	หน่วย
ต้นทุนคงที่ต่อหน่วย	14	บาท
ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย	<u>20</u>	บาท
ต้นทุนรวมต่อหน่วย	34	บาท
เงินลงทุนในสินทรัพย์	3,000,000	บาท
อัตราผลตอบแทน	.20	บาท
กำไรที่ต้องการ	600,000	บาท
กำไรต่อหน่วย	30	บาท
ราคาขาย (34+30)	64	บาท

หรืออาจจะใช้สูตรในการคำนวณได้ดังนี้

$$\text{ราคาต่อหน่วย} = \frac{\text{TC} + (\text{ROI} \times \text{FA})}{1 - (\text{ROI} \times \text{W})}$$

TC = ต้นทุนรวมทั้งหมดของผลิตภัณฑ์ ได้แก่ ต้นทุนในการผลิตและดำเนินงาน

FA = จำนวนเงินลงทุนในสินทรัพย์ประจำ และสินทรัพย์หมุนเวียนในบางกรณี

W = อัตราส่วนเงินลงทุนในรูปเงินทุนหมุนเวียนต่อยอดขาย

V = ปริมาณสินค้าที่ขาย

ROI = ผลตอบแทนของการลงทุน

$$\begin{aligned} \text{ดังนั้น ราคาต่อหน่วย} &= \frac{680,000 + (.20 \times 30,000,000)}{20,000} \\ &= \frac{680,000 + 6,000,000}{20,000} \\ &= \frac{6,680,000}{20,000} \\ &= 334 \text{ บาท} \end{aligned}$$

ดังนั้นราคาที่กำหนดขึ้นโดยใช้ผลตอบแทนจากเงินลงทุนคือ 64 บาท ซึ่งการกำหนดราคาด้วยวิธีนี้คำนึงถึงเงินลงทุนทั้งหมดในกิจการ ราคาขายที่ได้ก็จะครอบคลุมถึงต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้น และถ้ากิจการกำหนดราคาด้วยวิธีนี้ก็สามารที่จะใช้เป็นสูตรในการคำนวณได้

ค่อนข้างแน่นอนโดยไม่ต้องเปลี่ยนแปลงอัตราส่วนบวกเพิ่มใหม่โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในกรณี ที่กิจการใช้ต้นทุนมาตรฐาน

3.1 การกำหนดราคาด้วยวิธีนี้มีข้อเสียดังนี้

3.1.1 กิจการกำหนดราคาโดยใช้ผลตอบแทนจากเงินลงทุน กิจการต้องมีความมั่นใจว่าเมื่อกำหนดราคาด้วยวิธีนี้และขายได้ กิจการก็จะได้กำไรตามที่ต้องการ และถ้าฝ่ายบริหารไม่ได้คำนึงถึงการแข่งขัน คู่แข่งขันอาจจะแบ่งส่วนแบ่งของตลาดได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งถ้ากิจการได้รับกำไรสูงก็อาจจะพบคู่แข่งชั้นใหม่ๆเพิ่มขึ้นอีก

3.1.2 การกำหนดราคาด้วยวิธีนี้ไม่ได้คำนึงถึงผลกระทบจากภายนอก ราคากำหนดโดยข้อมูลภายในกิจการไม่ได้พิจารณาถึงความต้องการสินค้าของผู้บริโภค ดังนั้น ถ้าหากกิจการจะกำหนดราคาด้วยวิธีนี้จำเป็นต้องประเมินความต้องการสินค้าของผู้บริโภคด้วย โดยประเมินว่าปริมาณสินค้าที่กิจการนำมาพิจารณาในการตั้งราคานั้น เป็นปริมาณที่กิจการสามารถขายได้จริง

4. การกำหนดราคาแยกตลาด

การกำหนดราคาแยกตลาด (price discrimination) ในกรณีที่โครงสร้างตลาดเป็นแบบตลาดแข่งขันไม่สมบูรณ์ ผู้ขายมีอำนาจทางการตลาดในการกำหนดราคาสินค้า โดยจะกำหนดราคาขายต่างกันสำหรับสินค้าชนิดเดียวกัน โดยผู้ขายมีวัตถุประสงค์ทำกำไรสูงสุด การที่จะสามารถกำหนดราคาขายได้สำเร็จขึ้นอยู่กับเงื่อนไขต่าง ๆ เช่น ผู้ขายต้องทราบความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่อราคาของผู้ซื้อในแต่ละตลาด ซึ่งจะมีค่าแตกต่างกันไปตามกลุ่มผู้ซื้อ หรือกลุ่มเป้าหมาย โดยผู้ผลิตหรือผู้ขายจะกำหนดราคาสินค้าให้สูงในตลาดที่ผู้ซื้อมีความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่อราคาต่ำ และจะกำหนดราคาต่ำในตลาดที่ผู้ซื้อที่มีความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่อราคาสูง

การกำหนดราคาแยกตลาดซึ่งหมายถึงการตั้งราคาสินค้าให้แตกต่างกันสำหรับสินค้าจำนวนต่าง ๆ กัน หรือการตั้งราคาสินค้าให้แตกต่างกัน สำหรับระยะเวลาที่ต่างกัน สำหรับกลุ่มลูกค้าที่ต่างกัน หรือในตลาดที่ต่างกัน มักเกิดกับกิจการด้านบริการ ตัวอย่างเช่น องค์การโทรศัพท์มักตั้งราคาค่าบริการในช่วงเวลากลาง วันที่หน่วยธุรกิจจำเป็นต้องมีการติดต่อกันสูงกว่าเวลากลางคืนหรือเรียกเก็บค่าบริการจากหน่วยงานธุรกิจสูงกว่าลูกค้าตามบ้าน หรือกรณีธุรกิจโรงแรมเรียกเก็บอัตราค่าบริการจากหน่วยงานราชการที่มาใช้สถานที่พัก และหรือสัมมนาในอัตราที่ต่ำกว่าบุคคลทั่วไป เป็นต้น

ธุรกิจที่มีการกำหนดราคาแยกตลาด จำแนกตามระดับของกำไรส่วนเกินจากกำไรปกติที่ธุรกิจสามารถดึงมาจากผู้บริโภคได้ 3 ประเภท ดังนี้ (นราทิพย์ ชูติวงศ์, 2542, หน้า 334)

4.1 การแยกราคาขายลำดับที่ 1 (first degree price discrimination) เป็นประเภทที่ผู้ผลิตสามารถดึงส่วนของกำไรที่ผู้บริโภคพึงได้รับมาเป็นกำไรส่วนเกินจากกำไรปกติ

ของผู้ผลิตได้ทั้งหมด ซึ่งผู้ผลิตที่จะทำการกำหนดราคาประเภทนี้ได้ จะต้องใช้อำนาจทางการตลาดสูง การแยกราคาขายลำดับที่ 1 นี้ยากที่จะเกิดขึ้นได้ในความเป็นจริง เนื่องจากหน่วยธุรกิจที่จะทำการแบ่งแยกราคานี้ได้ต้องมีความรู้ถึงลักษณะที่แน่นอนถึงความต้องการของผู้บริโภคแต่ละคน แล้วกำหนดราคาขายสินค้าในราคาที่สูงสุดที่จะเป็นไปได้

4.2 การแยกราคาขายลำดับที่ 2 (second degree price discrimination) เป็นการกำหนดราคาขายให้คงที่ไว้ที่ระดับหนึ่งสำหรับปริมาณขายจำนวนหนึ่ง และกำหนดราคาขายในระดับที่ต่ำลงสำหรับปริมาณขายในอีกจำนวนหนึ่งที่ถัดไป กิจการจะสามารถดึงส่วนเกินของผู้บริโภคไปเพียงบางส่วนไม่ใช่ทั้งหมด เช่น กิจการกำหนดราคาสินค้าเท่ากับ 50 บาท สำหรับปริมาณขายสินค้า 30 หน่วยแรก และกำหนดราคาให้เท่ากับ 30 บาท สำหรับปริมาณขายสินค้า 30 หน่วยถัดไป กิจการจะมีรายรับรวม 2,400 บาท $[(50 \times 30) + (30 \times 30)]$ การกำหนดราคาลักษณะนี้ใช้กับสินค้าและบริการที่มีปริมาณวัดออกมาได้ เช่น หน่วยของการใช้ไฟฟ้า หน่วยของการใช้น้ำประปา จึงมักจะใช้กับสินค้าประเภทสาธารณูปโภค และเป็นการกำหนดราคาที่เกิดขึ้นง่ายกว่าประเภทการแยกราคาขายลำดับที่ 1

4.3 การแยกราคาขายลำดับที่ 3 (third-degree in discrimination) เป็นการกำหนดราคาขายสินค้าต่างกันตามกลุ่มของผู้บริโภคที่แตกต่างกัน ในกรณีนี้กิจการจะต้องแบ่งกลุ่มผู้บริโภคหรือตลาดออกเป็นส่วนๆ โดยอาศัยปัจจัยบางอย่างเป็นเกณฑ์ในการแบ่งตลาด เช่น รสนิยม รายได้ อายุของผู้บริโภค เขตตลาดตามภูมิศาสตร์ เป็นต้น แล้วจึงกำหนดราคาขายในตลาดส่วนต่างๆ ให้แตกต่างกัน ทั้งๆที่ต้นทุนของสินค้าที่เสนอขายในตลาดต่างๆ อาจจะเท่ากัน เช่น การกำหนดราคาค่ารักษาพยาบาลในอัตราต่ำสำหรับผู้ที่มีรายได้น้อย การกำหนดอัตราค่าบริการโทรศัพท์ทางไกลเวลากลางวันสูงกว่าการใช้บริการในเวลากลางคืน หรือการเรียกเก็บค่าโดยสารเครื่องบินจากนักธุรกิจในอัตราที่สูงกว่านักท่องเที่ยว การกำหนดราคาให้แก่ผู้ซื้อในราคาที่ต่ำกว่าผู้ซื้อบางกลุ่ม การกำหนดราคาต่างกันโดยให้สิทธิพิเศษสูงกว่าการกำหนดราคาขายไว้เพียงอัตราเดียว จะทำให้กิจการได้รับประโยชน์ เป็นต้น

อย่างไรก็ตามการกำหนดราคาแบบแยกตลาดมีเงื่อนไขที่สำคัญดังนี้

1) ธุรกิจที่จะกำหนดราคาแบบแยกตลาด จะต้องใช้อำนาจเหนือราคาสินค้าที่ตนกำหนดขึ้น มิฉะนั้นธุรกิจดังกล่าวจะไม่สามารถขายสินค้าได้ในราคาที่สูงกว่าราคาที่กำหนดด้วยกลไกตลาดแข่งขันสมบูรณ์

2) ธุรกิจจะต้องรู้ถึงความเต็มใจที่จะจ่ายของผู้บริโภคในแต่ละตลาด เนื่องจากธุรกิจสามารถกำหนดราคาสินค้าได้สูงในตลาดที่ผู้บริโภคมีความต้องการสินค้ามาก หรือสินค้าที่มีความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่อราคาต่ำ

3) ธุรกิจจะต้องสามารถแบ่งแยกจำนวนสินค้าหรือบริการที่มีการซื้อขายออกจากกัน สามารถแยกเวลาของการซื้อขายออกจากกัน เพื่อป้องกันการนำสินค้าจากตลาดหนึ่งไปขายต่อในตลาดอื่นที่มีราคาสูงกว่าจะทำให้การกำหนดราคาแบบแยกตลาดไม่สามารถดำรงอยู่ได้

การกำหนดราคาระหว่างหน่วยงานภายในกิจการ

การกำหนดราคาระหว่างหน่วยงานภายในกิจการเกิดขึ้นในธุรกิจขนาดใหญ่ ซึ่งมีการบริหารงานแบบกระจายอำนาจและมีการนำเอาระบบบัญชีตามความรับผิดชอบมาใช้ โดยจำแนกสายงานบริหารในลักษณะศูนย์ความรับผิดชอบซึ่งแบ่งออกเป็น 3 ลักษณะใหญ่ ๆ คือ ศูนย์ต้นทุน (cost center) ศูนย์กำไร (profit center) และศูนย์เงินลงทุน (investment center) ซึ่งศูนย์ความรับผิดชอบต่างๆ ดังกล่าวโดยเฉพาะอย่างยิ่งศูนย์กำไรมีการซื้อขายระหว่างศูนย์กำไรด้วยกัน โดยความสัมพันธ์อาจจะอยู่ในลักษณะหนึ่งต่อหนึ่ง คือแผนกโอนหนึ่งแผนกและแผนกรับโอนหนึ่งแผนกหรือมีแผนกโอนหนึ่งและแผนกรับโอนมากกว่าสองแผนก หรือมีแผนกโอนหลายแผนกและมีแผนกรับโอนเพียงแผนกเดียว ซึ่งไม่ว่าความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานภายในกิจการจะเป็นในลักษณะใด กิจการจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องกำหนดราคาระหว่างหน่วยงาน ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่าราคาโอน (transfer price)

1. วัตถุประสงค์การกำหนดราคาโอน

การกำหนดราคาโอนเพื่อที่จะช่วยในการตัดสินใจเกี่ยวกับการแบ่งสรรใช้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัด และเพื่อช่วยกระตุ้นฝ่ายจัดการให้ดำเนินงานตามเป้าหมายที่กิจการได้กำหนดไว้สำหรับหน่วยงานนั้น ๆ เพื่อบรรลุเป้าหมายรวมคือการทำกำไรสูงสุดของกิจการ อาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า การกำหนดราคาโอนมีวัตถุประสงค์ ดังนี้

- 1.1 เพื่อช่วยฝ่ายบริหารระดับสูงในการประเมินและชี้แนะการดำเนินงานของแต่ละหน่วยงานเพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่สอดคล้อง (goal congruence) ระหว่างหน่วยงาน
- 1.2 เพื่อช่วยเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานประจำวันของผู้จัดการหน่วยงาน
- 1.3 เพื่อช่วยให้ผู้จัดการของหน่วยงานมีอิสระในการตัดสินใจในเรื่องต่างๆ ที่เป็นผลต่อการเพิ่มกำไรให้แก่หน่วยงานที่ตนรับผิดชอบอยู่

2. ลักษณะที่ดีของระบบราคาโอน

ระบบราคาโอนที่มีระหว่างหน่วยงานภายในกิจการควรมีลักษณะที่ดี ซึ่งตามความเห็นขององค์การบริหารธุรกิจระหว่างประเทศ (Business International Corporation) มีความเห็นว่าระบบราคาโอนที่ดีควรมีลักษณะดังนี้

- 2.1 ง่ายและมีเหตุผล
- 2.2 มีความยืดหยุ่นเกี่ยวกับเวลาและสถานที่ที่ต้องการใช้
- 2.3 สะดวก รวดเร็ว และพร้อมที่จะเปลี่ยนแปลงได้ตามข้อจำกัดทางธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไปในแต่ละประเภททั่วโลก
- 2.4 มีการซับซ้อนน้อยที่สุด
- 2.5 สะท้อนให้เห็นส่วนของกำไรที่แท้จริงของแต่ละหน่วยงานซึ่งรวมอยู่ในรูปของกำไรรวมของกิจการ

- 2.6 ใช้เป็นสิ่งจูงใจในการตัดทอนต้นทุนลง
- 2.7 เพื่อให้ได้กำไรสูงสุดและขณะเดียวกันเพื่อให้เสียภาษีน้อยที่สุด
- 2.8 นำกำไรไปใช้ให้เกิดประโยชน์มากที่สุด
- 2.9 ทำให้มีการร่วมมือประสานงานกันระหว่างหน่วยงาน
- 2.10 เป็นแรงจูงใจฝ่ายจัดการในการที่จะบริหารงานให้ได้กำไรสูงสุด
- 2.11 เกี่ยวข้องกับหน่วยงานทุกหน่วยงานในกิจการซึ่งได้รับผลกระทบจากราคา

ที่กำหนด

2.12 อำนวยความสะดวกในการประเมินว่าหน่วยงานใด หรือผลิตภัณฑ์ใดทำกำไรให้แก่กิจการ

2.13 เป็นเครื่องชี้ให้ฝ่ายบริหารระดับสูงทราบถึงผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่าง ๆ

2.14 ช่วยในการวางแผนของกิจการเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด หรือแต่ละกลุ่ม

2.15 เป็นที่เชื่อถือทั้งภายในและภายนอกกิจการ

2.16 เป็นที่ยอมรับว่าเป็นราคาที่มีเหตุผลและยุติธรรมทั้งภายในและภายนอกกิจการ

วิธีการกำหนดราคาโอน

สภาพแวดล้อมของกิจการจะเป็นสิ่งกำหนดราคาโอน เนื่องจากราคาโอนแต่ละชนิดเหมาะที่จะใช้กับสถานการณ์เฉพาะอย่าง การกำหนดราคาโอนที่ใช้กันอยู่จึงมีอยู่หลายวิธี ซึ่งพอจะสรุป ได้ดังนี้

1. ราคาทุน

การใช้ราคาทุน(cost based price) เป็นราคาโอน เป็นวิธีการกำหนดราคาโอนดั้งเดิมซึ่งจะใช้ในสถานการณ์ที่ไม่มีราคาตลาดของสินค้า ซึ่งโดยปกติจะเป็นการโอนสินค้าจากแผนกหนึ่งไปยังอีกแผนกหนึ่งเพื่อผลิตต่อ เพราะสินค้ายังอยู่ในสภาพที่ไม่อาจนำไปทำประโยชน์ได้ และไม่สามารถตกลงราคากันได้ระหว่างผู้บริหารของฝ่ายโอนและฝ่ายรับโอน นอกจากนี้ ฝ่ายบริหารระดับสูงไม่ต้องการเปิดเผยกรรมวิธีในการผลิต หรือสูตรของการผลิตต่อบุคคลภายนอก จึงมีนโยบายที่จะโอนในกิจการ ราคาทุนที่ใช้ในการกำหนดราคาโอนจะแตกต่างกันขึ้นอยู่กับความหมายของราคาทุนดังนี้

1.1 ต้นทุนรวม หรือต้นทุนเต็ม (full cost) เป็นวิธีกำหนดราคาโอนที่คิดจากต้นทุนในการผลิตทั้งหมดทั้งต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่ ซึ่งการใช้ต้นทุนเต็มนี้อาจจะใช้ต้นทุนเต็มเป็นราคาโอนโดยตรง หรืออาจจะใช้ต้นทุนเต็มบวกกำไรตามอัตราส่วนร้อยละของต้นทุนก็ได้ซึ่งจะก่อให้เกิดกำลังใจแก่แผนกที่โอนในกรณีที่กิจการกำหนดให้หน่วยงานเป็นศูนย์กำไร

ตัวอย่างที่ 9.3 กิจการแห่งหนึ่งมีแผนกที่ทำการผลิตสินค้า 2 แผนก คือ แผนก ก และแผนก ข แผนก ก มีต้นทุนในการผลิตผันแปรหน่วยละ 20 บาท และต้นทุนการผลิตคงที่ 200,000 บาท โดยมีปริมาณการผลิตปกติ 10,000 หน่วย ดังนั้นต้นทุน แผนก ก หน่วยละ 40 บาท ส่วนแผนก ข นั้นมีต้นทุนการผลิตผันแปรหน่วยละ 10 บาท และมีต้นทุนการผลิตคงที่ 100,000 บาท โดยมีการผลิตปกติ 10,000 หน่วย ต้นทุนการผลิตของแผนก ข หน่วยละ 20 บาท เมื่อแผนก ข ผลิตเสร็จจะขายในราคาหน่วยละ 80 บาท โดยแผนกขายมีค่าใช้จ่ายในการขาย 20,000 บาท แสดงกำไรขาดทุนดังนี้

งบกำไรขาดทุน(บางส่วน)ตามวิธีใช้ต้นทุนเต็มเป็นราคาโอน

	แผนก ก	แผนก ข	แผนกขาย	รวม
ราคาขาย	400,000	600,000	800,000	800,000
ต้นทุน				
รับโอน	-	400,000	600,000	-
ผันแปร	200,000	100,000	-	300,000
คงที่	<u>200,000</u>	<u>100,000</u>	<u>20,000</u>	<u>320,000</u>
รวม	<u>400,000</u>	<u>600,000</u>	<u>620,000</u>	<u>620,000</u>
กำไร	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>180,000</u>	<u>180,000</u>

จากงบกำไรขาดทุนข้างต้นแผนก ก และแผนก ข จะไม่ได้รับกำไรแต่อย่างไร ซึ่งโดยปกติกิจการที่ทำการผลิตโดยทั่วไปมักจะใช้วิธีการนี้ แต่ถ้ากิจการที่ทำการผลิตเป็นกิจการขนาดใหญ่ และมีการกำหนดหน่วยงานรับผิดชอบเป็นศูนย์กำไร งบกำไรขาดทุนจะแสดงถึงความไม่มีประสิทธิภาพของแผนกที่โอน

จากปัญหาดังกล่าวกิจการบางแห่งจึงกำหนดให้หน่วยโอนคิดกำไรเป็นอัตราส่วนของกำไรต่อต้นทุน เช่นให้คิดกำไร 10 % ของต้นทุน งบกำไรขาดทุนใหม่จะแสดงดังนี้

งบกำไรขาดทุน(บางส่วน) ตามวิธีใช้ต้นทุนเต็มบวกกำไรเป็นราคาโอน

	แผนก ก	แผนก ข	แผนกขาย	รวม
ราคาขาย	440,000	704,000	800,000	800,000
ต้นทุน				
รับโอน	-	440,000	704,000	-
ผันแปร	200,000	100,000	-	300,000
คงที่	<u>200,000</u>	<u>100,000</u>	<u>20,000</u>	<u>320,000</u>
รวม	<u>400,000</u>	<u>640,000</u>	<u>724,000</u>	<u>620,000</u>
กำไร	<u>40,000</u>	<u>64,000</u>	<u>76,000</u>	<u>180,000</u>

ในกรณีนี้หน่วยงานแต่ละหน่วยจะได้กำไรเพื่อแสดงประสิทธิภาพในการดำเนินงานของตน อย่างไรก็ตามการใช้วิธีการกำหนดราคาโอนด้วยต้นทุนเต็มจะให้ผลดีต่อเมื่อต้นทุนการผลิตของแผนกโอนต่ำกว่าราคาตลาด เพราะถ้าต้นทุนการผลิตสูงกว่าราคาตลาด แผนกโอนอาจจะตัดสินใจซื้อจากภายนอก ทำให้เกิดการสูญเสียเนื่องจากการกำลังการผลิตสูญเปล่า ข้อเสียของการใช้ต้นทุนเต็มเป็นราคาโอนก็คือ แผนกโอนจะไม่สนใจที่จะควบคุมต้นทุน เพราะสามารถผลักภาระต้นทุนไปให้แก่แผนกรับโอนได้

1.2 ต้นทุนมาตรฐาน (standard cost) เป็นวิธีการกำหนดราคาโอนสำหรับกิจการที่ใช้ต้นทุนมาตรฐานในการผลิต ซึ่งจะมีวิธีการเช่นเดียวกับวิธีการต้นทุนเต็ม ข้อแตกต่างมีเพียงการคำนวณต้นทุนไม่ได้ใช้ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงแต่ใช้ต้นทุนมาตรฐานแทน จากตัวอย่างที่ 9.3 สมมติเพิ่มเติมว่าต้นทุนผันแปรมาตรฐานของแผนก ก หน่วยละ 25 บาท และแผนก ข หน่วยละ 7 บาท งบกำไรขาดทุนจะแสดงผล ดังนี้

	แผนก ก	แผนก ข	แผนกขาย	รวม
ราคาขาย	450,000	620,000	800,000	800,000
ต้นทุน :				
รับโอน	-	450,000	620,000	-
ผันแปร	250,000	70,000	-	320,000
คงที่	<u>200,000</u>	<u>100,000</u>	<u>20,000</u>	<u>320,000</u>
รวม	420,000	620,000	640,000	640,000
ผลต่างจากมาตรฐาน	<u>50,000</u>	<u>(30,000)</u>	<u>10,000</u>	<u>20,000</u>
ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง	<u>400,000</u>	<u>650,000</u>	<u>620,000</u>	<u>620,000</u>
กำไรขาดทุน	<u>50,000</u>	<u>(30,000)</u>	<u>180,000</u>	<u>180,000</u>

ในกรณีนี้จะแสดงให้เห็นถึงผลกำไร 50,000 บาท ของแผนก ก ซึ่งเกิดจากผลแตกต่างที่น่าพอใจของแผนก ข นี้สามารถประหยัดต้นทุน หรือใช้ต้นทุนต่ำกว่ามาตรฐานที่กำหนดไว้ 50,000 บาท และแผนก ข มีผลขาดทุนเนื่องจากใช้ต้นทุนสูงกว่ามาตรฐานที่กำหนดไว้ 30,000 บาท แต่ถ้ากิจการต้องการใช้วิธีต้นทุนมาตรฐานบวกกำไรเป็นราคาโอนก็จะทำได้เช่นเดียวกับวิธีต้นทุนเต็มบวกกำไรเป็นราคาโอน

การใช้ต้นทุนมาตรฐานในการกำหนดราคาโอนจึงให้ประโยชน์ในกรณีที่แผนกรับโอนไม่ต้องรับภาระต้นทุนที่เกิดจากการขาดประสิทธิภาพในแผนกโอน อย่างไรก็ตามวิธีวิธีนี้จะใช้ได้ต่อเมื่อกิจการนั้นได้กำหนดต้นทุนมาตรฐานไว้แล้วเท่านั้น และข้อจำกัดอีกประการหนึ่งก็คือถ้าแผนกรับโอนต้องการสินค้าที่แตกต่างจากการผลิตตามปกติ แผนกโอนไม่สามารถจะโอนให้ได้เพราะไม่อาจกำหนดเวลาได้

1.3 ต้นทุนส่วนเพิ่ม (marginal cost) ในการกำหนดราคาโดยใช้ต้นทุนเต็ม อาจจะทำให้กิจการเสียโอกาสที่จะได้กำไรจากการขายสินค้าในกรณีที่มีผู้ต่อราคาหรือในการรับคำสั่งซื้อพิเศษ เนื่องจากราคาโอนระหว่างแผนกเป็นราคาต้นทุนเต็ม ซึ่งจะรวมทั้งต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่ ต้นทุนเต็มนี้จะเป็นต้นทุนที่ไปปรากฏอยู่ในแผนกรับโอน หากแผนกรับโอนจะต้องตัดสินใจเกี่ยวกับการกำหนดราคาในระยะสั้นหรือในกรณีพิเศษ ก็ไม่อาจแยกส่วนของต้นทุนคงที่ออกจากราคารับโอนได้ ทำให้กำหนดราคาสินค้าไว้สูงเกินความจำเป็น ดังนั้นราคาโอนในกรณีที่กำหนดการผลิตยังไม่เต็มสมรรถภาพการผลิต ควรจะกำหนดเฉพาะต้นทุนผันแปร หรือถ้าในกรณีที่กิจการใช้ระบบต้นทุนโดยตรง ราคาโอนก็จะเกิดเฉพาะต้นทุนผันแปรหรือต้นทุนส่วนเพิ่มเท่านั้น

จากตัวอย่างที่ 9.3 ถ้าราคาขายของสินค้าซึ่งเคยขายได้หน่วยละ 80 บาท หากมีผู้มาขอซื้อในราคาหน่วยละ 60 บาท นอกเหนือจากการขายตามปกติ สมมติว่าแผนก ก และแผนก ข ยังมีกำลังการผลิตคงเหลืออยู่ และกิจการใช้ราคาโอนตามวิธีต้นทุนเต็ม แผนก ข ควรจะตัดสินใจไม่ขายสินค้า เนื่องจากแผนก ข จะแสดงผลขาดทุน 5 บาท ต่อหน่วย แต่ถ้าแผนก ก กำหนดราคาโอนโดยใช้ต้นทุนส่วนเพิ่มคือคิดเฉพาะต้นทุนผันแปรเท่านั้น ราคาโอนจะเหลือเพียงหน่วยละ 20 บาท และต้นทุนในแผนก ข ก็คิดเฉพาะต้นทุนส่วนเพิ่ม ในกรณีเช่นนี้แผนก ข จะตัดสินใจขายสินค้า เพราะจะได้กำไรหน่วยละ 30 บาท

	ต้นทุนเต็ม	ต้นทุนส่วนเพิ่ม
ราคาขาย	45	45
ต้นทุน		
รับโอน	30	10
ผันแปร	5	5
คงที่	<u>15</u>	-
รวม	<u>50</u>	<u>15</u>
กำไร (ขาดทุน)	<u>5</u>	<u>30</u>

ราคาโอนที่คิดจากต้นทุนส่วนเพิ่มจึงเป็นราคาที่เหมาะสม โดยเฉพาะในกรณีการกำหนดราคาในระยะสั้น หรือในกรณีที่มีกำลังการผลิตคงเหลือ แต่อย่างไรก็ดีราคาโอนวิธีนี้ไม่นิยมในทางปฏิบัติเนื่องจาก

1.3.1 ในกรณีที่สินค้าของแผนกโอนไม่มีราคาตลาดภายนอก แผนกรับโอนจะต้องรับภาระผลขาดทุนอันเกิดจากต้นทุนคงที่ ซึ่งในกรณีเช่นนี้ไม่ควรจะถือว่าแผนกรับโอนเป็นศูนย์กำไร

1.3.2 ในระยะสั้นแผนกโอนอาจแสดงราคาโอนให้สูงโดยแสดงต้นทุนส่วนเพิ่มให้สูงกว่าความเป็นจริง เพื่อให้แผนกของตนแสดงประสิทธิภาพในการดำเนินงานสูง

1.3.3 ถ้าหากว่ากำลังการผลิตของแผนกโอนไม่เพียงพอกับความต้องการ อาจจะทำให้ต้นทุนของสินค้าที่ผลิตได้สูงกว่าต้นทุนส่วนเพิ่ม เนื่องจากต้นทุนของสินค้าในแผนกโอนควรจะเท่ากับต้นทุนส่วนเพิ่มบวกด้วยค่าเสียโอกาส

1.4 ต้นทุนของค่าเสียโอกาส (opportunity cost) การกำหนดราคาโอน โดยใช้ต้นทุนของค่าเสียโอกาส ซึ่งคำนวณจากกำไรที่กิจการเสียไปเนื่องจากไม่ได้ขายสินค้าให้กับบุคคลภายนอก ราคาโอนจึงเท่ากับต้นทุนส่วนเพิ่มบวกด้วยค่าเสียโอกาส ดังนั้นราคาโอนโดยใช้วิธีต้นทุนของค่าเสียโอกาสจะเกิดขึ้นต่อเมื่อกำลังการผลิตของแผนกโอนมีไม่เพียงพอกับความต้องการเท่านั้น

2. ราคาตลาด

การใช้ราคาตลาดเป็นราคาโอน (market based transfers) มักจะใช้ในกรณีที่สินค้าที่ผลิตขึ้นมีราคาตลาดที่จะขายได้ แผนกโอนสามารถจะขายสินค้าให้บุคคลภายนอกหรือขายภายในกิจการก็ได้ ราคาโอนที่ใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์จึงเป็นราคาที่ยุติธรรม และโดยปกติแผนกที่โอนมีอิสระที่จะขายสินค้าภายในกิจการหรือนำสินค้าขายให้กับบุคคลภายนอก ในขณะที่เดียวกันแผนกรับโอนก็อาจจะซื้อสินค้าจากแผนกโอนหรือซื้อจากภายนอกก็ได้ ในกรณีเช่นนี้แผนกทั้งสองมีอิสระในการตัดสินใจเลือกขายหรือเลือกซื้อโดยทำให้แผนกของตนได้รับผลตอบแทนสูงสุด จากตัวอย่างข้างต้น แผนก ก มีต้นทุนต่อหน่วย 40 บาท โดยแยกประเภทออกเป็นต้นทุนผันแปรหน่วยละ 20 บาท และต้นทุนคงที่หน่วยละ 20 บาท หาก ก ขายสินค้าหน่วยละ 60 บาท แผนก ข จะตัดสินใจซื้อจาก ก หรือซื้อจากภายนอกก็ได้ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับแผนก ข สามารถซื้อจากภายนอกในราคาหน่วยละเท่าใด และสมมติต่อไปว่าเรสนิยมในสินค้าเปลี่ยนจนทำให้ราคาต่างๆ ไปลดลงเหลือ 35 บาท ซึ่ง ก ก็ยังคงขายสินค้าได้ในราคา 35 บาท ซึ่งผู้จัดการของ ก เชื่อว่าจะให้ผลต่อแผนก ก มากกว่าที่จะไม่ขาย เพราะยังได้กำไรส่วนเกินจากต้นทุนผันแปรหน่วยละ 15 บาท แต่ถ้าไม่ขายเลยก็จะไม่ได้อะไรเลย ในกรณีเช่นนี้แผนก ข ก็คงตัดสินใจซื้อสินค้าจาก ก หรือภายนอกก็ได้ แต่ถ้าบังเอิญ ก โชคดีสามารถตกลงขายสินค้าที่ผลิตขึ้นทั้งหมด ในราคาหน่วยละ 45 บาท แผนก ข ก็คงจะตัดสินใจซื้อจากภายนอกในราคาหน่วยละ 35 บาท ซึ่งผลก็คือทำให้กิจการได้กำไรสูงสุด จากตัวอย่างนี้แสดงให้เห็นว่าราคาตลาดเป็นราคาที่ให้อิสระต่อการตัดสินใจและเป็นราคาโอนที่ให้ผลประโยชน์สูงสุดต่อกิจการหรือถ้าพิจารณาผลตอบแทนในแต่ละแผนกผู้จัดการของแต่ละหน่วยงานย่อยก็พึงพอใจเพราะเป็นราคาที่แสดงถึงประสิทธิภาพในการทำงานของแต่ละหน่วยงาน อย่างไรก็ตามวิธีการกำหนดราคาโอนโดยใช้ราคาตลาดอาจทำได้ 2 วิธีคือ

2.1 ราคาตลาดหักส่วนลด เพื่อส่งเสริมให้มีการซื้อขายสินค้าภายในกิจการและคิดราคาขายสุทธิของแผนกโอน โดยนำราคาขายปกติหักด้วยค่าใช้จ่ายในการขายต่างๆ เช่น ค่าขนส่ง ค่าใช้จ่ายในการเก็บเงิน ค่าใช้จ่ายในการหาค่าสั่งซื้อ เป็นต้น ซึ่งถือเป็นส่วนลดให้กับแผนกรับโอน

วิธีนี้เป็นารจูงใจให้แผนกรับโอนซื้อสินค้าภายในกิจการ ส่วนแผนกโอนก็ไม่รับผลกระทบแต่อย่างไร

2.2 ราคาตลาดหักค่านายหน้า การตั้งราคาโอนนี้ถือเสมือนว่าแผนกรับโอนคือตัวแทนในการขาย ดังนั้นการขายสินค้าจึงไม่จำเป็นต้องเสียค่านายหน้า

3. ราคาต่อรอง

ในกรณีที่ใช้ราคาตลาดเป็นราคาโอนดังกล่าว ในบางกรณีอาจจะประสบกับปัญหาที่ไม่มีราคาตลาดสำหรับสินค้าชนิดนั้น เช่นในกรณีที่สินค้ามีลักษณะแตกต่างจากปกติ วิธีการที่จะใช้แก้ปัญหาในกรณีนี้ก็คือการปล่อยให้แผนกโอน และแผนกรับโอนตกลงต่อรองราคาอย่างเป็นอิสระ วิธีการนี้จะเริ่มโดยแผนกโอนจะเป็นผู้กำหนดราคาโอนและหลังจากนั้นแผนกรับโอนอาจจะยอมรับราคาและข้อเสนอของแผนกโอน หรือต่อรองราคาหรือต่อรองเงื่อนไขหรือเปิดประมูลราคาร่วมกับบุคคลภายนอก หรือปฏิเสธการซื้อ ราคาต่อรองจึงเป็นการหลีกเลี่ยงราคาผูกขาดและมักจะใช้ในกรณีที่ทั้งแผนกโอน และแผนกรับโอนมีข้อมูลเกี่ยวกับราคาตลาดอย่างดี และทั้งสองแผนกที่เกี่ยวข้องมีอิสระที่จะซื้อหรือขายกับบุคคลภายนอก ราคาต่อรองมีข้อบกพร่องอยู่บางประการ เช่น เสียเวลาในการต่อรองและทำให้เกิดข้อขัดแย้งระหว่างหน่วยงาน กำไรของหน่วยงานขึ้นอยู่กับความสามารถในการต่อรอง ในกรณีที่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องตกลงกันไม่ได้ ผู้บริหารอาจต้องเสียเวลาเข้าใกล้เกลี้ย และราคาต่อรองอาจไม่ทำให้หน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งได้กำไรสูงสุด

4. ราคาที่กำหนดโดยผู้มีอำนาจ

ผู้บริหารอาจทำหน้าที่เป็นผู้กำหนดราคาโอนในกรณีที่เกิดปัญหาการต่อรอง หรือในกรณีที่ต้องการหลีกเลี่ยงปัญหาจากการต่อรอง หรือมีนโยบายที่จะไม่ให้สินค้าที่ผลิตขึ้นแพร่หลายในตลาดภายนอก ซึ่งการกำหนดราคาโอนด้วยวิธีนี้ผู้บริหารอาจจะกำหนดตามความพอใจ โดยกำหนดเป็นอัตราส่วนร้อยละของต้นทุน ซึ่งเป็นต้นทุนชนิดใดก็ได้แล้วแต่ความเหมาะสม เช่น 120 % ของต้นทุนเต็ม เป็นต้น อย่างไรก็ตามวิธีการกำหนดราคาโอนเช่นนี้ผู้บริหารจะต้องตระหนักถึงผลกำไรของกิจการเป็นส่วนรวม คือหาวิธีการกำหนดราคาแล้ว ทำให้กิจการได้กำไรรวมสูงสุด ตัวอย่างเช่นโรงงานแห่งหนึ่งมีหน่วยที่ทำการผลิตหลายแผนก แผนกภาชนะทำหน้าที่ผลิตภาชนะเพื่อบรรจุสินค้า ภาชนะที่ผลิตขึ้นมีต้นทุนผันแปรหน่วยละ 5 บาท และขายในราคาหน่วยละ 8 บาท กำลังการผลิต 2 ล้านหน่วยต่อปี แผนกผลิตสินค้าขอซื้อภาชนะปีละ 500,000 หน่วย ในปีนี้ มีผู้ผลิตภาชนะมาเสนอขายในราคาหน่วยละ 6 บาท ในกรณีเช่นนี้แผนกสินค้าจึงขอต่อรองราคาให้ลดราคาลงมาเหลือ 6 บาท ในกรณีเช่นนี้ผู้บริหารอาจทำการตัดสินใจสั่งให้ขายในราคา 6 บาท ถ้าแผนกภาชนะไม่สามารถขายให้แผนกสินค้า ต้องไปขายภายนอกให้ได้ในราคา 8 บาท เพราะถ้าพิจารณาการซื้อจากภายในและภายนอก

ประกอบกันจะเห็นว่าควรจะให้ซื้อขายกันภายในกิจการจะดีกว่า ดังข้อมูลแสดงถึงต้นทุนที่กิจการจะต้องจ่ายออกไปดังนี้

	ซื้อภายใน	ซื้อภายนอก
ต้นทุนภาชนะ	-	3,000,000
ต้นทุนผันแปร	<u>10,000,000</u>	<u>7,500,000</u>
รวมต้นทุน	<u>10,000,000</u>	<u>10,500,000</u>

จากข้อมูลนี้แสดงว่าถ้าหากกำหนดราคาโอนเป็น 6 บาท แผนกสินค้าจะไม่ไปซื้อจากภายนอก ซึ่งมีผลทำให้ค่าใช้จ่ายของกิจการลดลง 500,000 บาท แต่ถ้ากำหนดราคาโอน 7 บาท ต่อหน่วยแผนกสินค้าต้องไปซื้อจากภายนอกอย่างแน่นอน ซึ่งในกรณีนี้ถ้าแผนกภาชนะสามารถนำภาชนะไปขายภายนอก ต้นทุนที่เกิดขึ้นจะเปลี่ยนไปดังนี้คือ

ต้นทุนซื้อ	3,000,000	บาท
ต้นทุนผันแปร	10,000,000	บาท
รายได้จากการขาย	<u>(3,500,000)</u>	บาท
รวมต้นทุน	<u>9,500,000</u>	บาท

ดังนั้นการซื้อจากภายนอกจะทำให้กิจการมีต้นทุนรวมต่ำ ผู้บริหารจึงควรกำหนดราคาโอน 7 บาท เพื่อให้แผนกสินค้าไปซื้อจากภายนอก จะทำให้กิจการได้กำไรรวมสูงกว่า

ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน

ความต้องการของกิจการในเรื่องราคาโอนนั้นไม่ได้หยุดอยู่ที่วิธีการกำหนดราคาโอน แต่ยังรวมไปถึงวิธีการปฏิบัติเพื่อให้แน่ใจว่าชนิดและปริมาณของรายการค้าที่เกิดขึ้นระหว่างแผนกหรือศูนย์ความรับผิดชอบจะทำให้กำไรรวมของกิจการสูงสุด ซึ่งราคาโอนเป็นปัจจัยหนึ่งและเป็นปัจจัยที่สำคัญที่สุดของวิธีการปฏิบัติ

การเลือกใช้วิธีการปฏิบัติอย่างใดอย่างหนึ่งนั้นขึ้นอยู่กับสถานการณ์ และกรณีแวดล้อมสถานการณ์นั้นๆ โดยเฉพาะ ดังจะได้กล่าวถึงโดยแยกเป็นแต่ละกรณีดังนี้

กรณีที่ 1 ผลผลิตภัณฑ์ที่โอนมีตลาดซื้อขายภายนอก และทั้งแผนกที่โอนและแผนกรับโอนมีอิสระที่จะเลือกขายให้กันหรือซื้อจากตลาดภายนอกนั้นได้

กรณีนี้จะใช้ราคาตลาดเป็นราคาโอนไม่ว่าจะมีข้อจำกัดทางด้านกำลังการผลิตหรือไม่ ซึ่งก็ยังทำให้กำไรของแผนกและกำไรรวมของบริษัทสูงสุด

กรณีที่ 2 ผลผลิตภัณฑ์ที่โอนไม่มีตลาดซื้อขายภายนอก และปริมาณของผลิตภัณฑ์ที่โอนเป็นจำนวนไม่มากและไม่มีแนวโน้มว่าจะมีจำนวนมาก

กรณีนี้จะใช้ราคาต่อรอง ซึ่งราคาที่ต่อรองกันจะเท่ากับต้นทุนมาตรฐานของผลิตภัณฑ์ที่โอนบวกกับผลตอบแทนของเงินทุนที่จำเป็นต้องใช้ในการผลิต แม้ว่าจะมีข้อโต้แย้งเกี่ยวกับการใช้ต้นทุนรวมในเรื่องของการที่ต้นทุนคงที่ของแผนกที่โอนจะกลายมาเป็นต้นทุนผันแปรของแผนกรับโอน แต่เนื่องจากปริมาณที่โอนเป็นจำนวนไม่มากและไม่มีแนวโน้มว่าจะเป็นจำนวนมากจึงถือได้ว่าข้อบกพร่องจากการใช้ราคาโอนตามวิธีนี้มีน้อยมาก ตัวอย่างของเหตุการณ์ที่ถือว่าควรจะใช้ราคาต่อรองเป็นราคาโอน เช่น การที่แผนกหนึ่งผลิตสินค้าให้อีกแผนกหนึ่งช่วยขายให้ เนื่องจากแผนกผลิตมีความรู้ความชำนาญและมีเครื่องมือพร้อมที่ใช้ในการผลิตสินค้าที่ต้องการ และแผนกขายก็มีความสามารถและความชำนาญในการขายผลิตภัณฑ์ชนิดนั้น แต่ผลิตภัณฑ์ชนิดนี้ไม่ใช่ผลิตภัณฑ์หลักของแผนกผลิตและมีจำนวนไม่มาก ซึ่งในทางปฏิบัติเกี่ยวกับรายการค้าระหว่างทั้งสองแผนกนี้ แผนกผลิตจะถือว่าเงินสดที่ได้รับจากการขายทั้งหมดเป็นรายได้ของแผนกผลิต ส่วนแผนกขายจะได้รับรายได้ค่านายหน้าในการขายจากแผนกผลิต

กรณีที่ 3 บางครั้งผลิตภัณฑ์ที่โอนไม่มีตลาดซื้อขายภายนอก และปริมาณของผลิตภัณฑ์ที่โอนเป็นจำนวนมากหรือมีแนวโน้มว่าจะมีจำนวนมากแต่ไม่ใช่ผลิตภัณฑ์หลักของแผนกที่โอน

กรณีนี้คล้ายกับกรณีที่ 2 เพียงแต่ปริมาณของผลิตภัณฑ์ที่โอน เป็นจำนวนมากหรือมีแนวโน้มว่าจะมีจำนวนมาก ตัวอย่างเช่นการโอนสินค้าที่มียี่ห้อ (branded product) จากแผนกผลิตไปให้กับแผนกขายสินค้าและแผนกอื่น ๆ ซึ่งแผนกผลิตจะคิดราคาสินค้าที่โอนดังนี้

1. คิดราคาผลิตภัณฑ์ต่อหน่วย โดยวิธีต้นทุนส่วนเพิ่ม ซึ่งต้นทุนส่วนเพิ่มของแผนกผลิตจะเท่ากับรายได้ส่วนเพิ่มของแผนกที่รับโอน ซึ่งจะเกิดขึ้น ณ ระดับของปริมาณการผลิตที่ทำให้กำไรสูงสุด ราคาโอนตามวิธีนี้จะครอบคลุมต้นทุนผันแปรและส่วนหนึ่งของต้นทุนคงที่ด้วย

2. สำหรับค่าสิทธิพิเศษหรือสัมปทาน (franchise) ซึ่งแผนกผลิตจะต้องจ่ายเป็นรายปีตามข้อตกลง จะจัดสรรแบ่งให้กับแผนกที่รับโอนตามสัดส่วนของผลิตภัณฑ์ที่รับโอนกับผลิตภัณฑ์ที่ผลิตขึ้นทั้งหมด ซึ่งค่าสิทธิหรือสัมปทานที่ได้รับจัดสรรนี้ แผนกที่รับโอนจะถือเป็นรายจ่ายประจำงวดแสดงในงบกำไรขาดทุน

กรณีที่ 4 ผลิตภัณฑ์ที่โอนไม่มีตลาดซื้อขายภายนอก แต่เป็นผลิตภัณฑ์หลักของแผนกที่โอนซึ่งแผนกที่โอนมีกำลังการผลิตเพียงพอและไม่มีกำลังการผลิตสูญเปล่ามาก

ในกรณีนี้แผนกที่โอนจะเปรียบเสมือนศูนย์บริการ (service center) และจะเกิดราคาโอนเท่ากับต้นทุนผันแปรมาตรฐานของผลิตภัณฑ์ที่โอน ถ้าต้นทุนผันแปรต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์ไม่เปลี่ยนแปลงตามปริมาณการผลิต แผนกที่โอนซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่าศูนย์บริการก็จะแจ้งให้แผนกที่รับโอนทราบเป็นระยะ ๆ ถึงราคาที่ศูนย์บริการจะคิด ซึ่งแผนกที่รับโอนก็จะได้ตัดสินใจว่าแผนกควรจะรับโอนมาเท่าไร แต่ถ้าต้นทุนผันแปรต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์เปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิต (learning curve) ก็จะต้องอาศัยแผนกอื่น ๆ ช่วยตัดสินใจ

กำหนดราคาโอน โดยอาศัยข้อมูลจากศูนย์บริการเกี่ยวกับต้นทุนผันแปรในระดับการผลิตต่างๆกัน และข้อมูลที่ได้จากแผนกรับโอนต่างๆเกี่ยวกับปริมาณของผลิตภัณฑ์ที่ต้องการรับโอนในระดับราคาต่างๆ ซึ่งราคาโอนที่ถูกกำหนดโดยแผนกอื่นๆ คือราคาที่ทำให้อุปสงค์เท่ากับอุปทาน

เหตุผลที่ให้เลือกต้นทุนผันแปรมาตรฐานแทนต้นทุนผันแปรที่เกิดขึ้นจริงก็เพื่อประโยชน์ของศูนย์บริการเองในกรณีที่แผนกต่างๆ จะขอรับโอนผลิตภัณฑ์ในจำนวนที่ต่างไปจากที่ได้ทำงบประมาณไว้ นอกจากนั้นก็เพื่อให้ศูนย์บริการดำเนินการในลักษณะต้นทุนตามความรับผิดชอบ เพราะฉะนั้นถ้าต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงแตกต่างไปจากมาตรฐาน ศูนย์บริการก็ควรจะรับผิดชอบในส่วนของผลต่างนั้น แต่ถ้าผลต่างนั้นเป็นผลต่างที่เกิดขึ้นจากราคาของปัจจัยในการผลิต ซึ่งศูนย์บริการควบคุมไม่ได้ ก็ควรจะต้องการแก้ไขต้นทุนมาตรฐานอยู่เสมอ เพื่อให้แผนกที่ใช้บริการ หรือแผนกรับโอนรับผิดชอบในส่วนของผลต่างที่ควบคุมไม่ได้

สำหรับต้นทุนคงที่ตามงบประมาณรวมทั้งต้นทุนเงินทุนที่เกิดขึ้นกับศูนย์บริการ ควรจะแบ่งสรรให้กับแผนกที่รับโอนตามสัดส่วนของปริมาณที่จะรับโอนซึ่งปรากฏในงบประมาณของแต่ละแผนกกับปริมาณที่จะต้องผลิตตามงบประมาณของศูนย์บริการ ต้นทุนคงที่ที่ได้รับจัดสรรจะถือเป็นรายจ่ายประจำงวดของแผนกรับโอน

การใช้ต้นทุนคงที่ตามงบประมาณของศูนย์บริการและการใช้ปริมาณการผลิต หรือกำลังการผลิต ตามงบประมาณเป็นหลักในการแบ่งต้นทุนคงที่ของศูนย์บริการให้กับแผนกที่รับโอนนั้นมีผลดี 3 ประการคือ

1. ศูนย์บริการควรจะรับผิดชอบเกี่ยวกับรายจ่ายผันแปรที่เกิดกับศูนย์แทนที่จะโอนความรับผิดชอบไปให้แผนกที่รับโอน
2. เพื่อมิให้แผนกที่รับโอนนำเอาต้นทุนคงที่ที่ได้รับจัดสรรเข้ามาพิจารณาด้วยในการตัดสินใจว่าควรจะรับโอนผลิตภัณฑ์เป็นจำนวนเท่าใดในระหว่างปี
3. การปิดบัญชีของแต่ละแผนกจะทำได้ทันทีในแต่ละเดือน โดยไม่ต้องรอต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นจริง ซึ่งจะได้รับจัดสรรจากศูนย์บริการ

จากวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับต้นทุนคงที่ดังกล่าวอาจมีผู้โต้แย้งว่าจะเป็นการชี้ช่องให้แผนกที่รับโอนตั้งงบประมาณผลิตภัณฑ์ที่จะรับโอนไว้ต่ำกว่าความเป็นจริง เพื่อจะได้รับผิดชอบในต้นทุนคงที่ที่จะได้รับจัดสรรน้อยลง แต่ตามความเป็นจริงแล้วจะไม่มีผลกระทบดังกล่าวเกิดขึ้น เพราะว่าการตั้งงบประมาณให้ต่ำกว่าความเป็นจริงจะกระทบกิจกรรมต่างๆ ของแผนกด้วย

จะเห็นว่าการที่ 4 นี้ สมมติว่าศูนย์บริการมีกำลังการผลิตพอเพียงที่จะสนองความต้องการของแผนกต่างๆ โดยไม่มีกำลังการผลิตสูญเปล่ามากนัก ถ้าสมมติต่อไปว่าแผนกที่รับโอนมีหลายๆ แผนก และอุปสงค์ของแผนกใดแผนกหนึ่งลดลง ทำให้กำลังผลิตของศูนย์บริการว่างเปล่า ต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นไม่ควรจัดสรรให้กับแผนกอื่นๆเพิ่มมากขึ้น แต่ควรจะแสดงต้นทุนคงที่ที่ไม่ได้จัดสรรนี้ในงบกำไรขาดทุนของศูนย์บริการเพื่อให้ผู้จัดการศูนย์ และผู้บริหารระดับสูงหาทางเพิ่มช่องทางการจำหน่ายใหม่หรือหาทางลดต้นทุนคงที่ลง

กรณีที่ 5 ผลิตภัณฑ์ที่โอนไม่มีตลาดซื้อขายภายนอก ปริมาณที่โอนเป็นจำนวนมาก แต่แผนกที่โอนหรือศูนย์บริการไม่มีกำลังการผลิตเพียงพอที่จะสนองความต้องการของแผนกที่รับโอนได้

กรณีนี้แตกต่างจากกรณีที่ 4 แต่เพียงว่าแผนกที่มีหน้าที่ตั้งราคาโอนไม่ใช่แผนกที่เป็นศูนย์กลาง แต่จะต้องเป็นหน้าที่ของแผนกที่มีหน้าที่วางแผนเกี่ยวกับต้นทุนและรายได้ของกิจการ ซึ่งการที่ศูนย์บริการจะผลิตเป็นจำนวนเท่าไร ผลิตอย่างไร จะทำได้โดยใช้วิธีโปรแกรมเชิงเส้นตรง ซึ่งผลลัพธ์ที่ได้จะแสดงว่าศูนย์บริการควรจะผลิตผลิตภัณฑ์ชนิดใด ปริมาณเท่าใด จึงจะทำให้การใช้ทรัพยากรหรือกำลังการผลิตที่มีอยู่อย่างจำกัดนั้นเกิดผลกำไรสูงสุด

สำหรับข้อแนะนำในกรณีนี้ถ้าไม่ต้องการให้ราคาโอนมีผลกระทบกับกำไรของแผนกที่รับโอน การจะใช้ต้นทุนผันแปรของผลิตภัณฑ์ ณ ระดับที่จะทำให้ได้กำไรสูงสุดตามที่หามาโดยวิธีโปรแกรมเชิงเส้นตรงเป็นราคาโอน และจะจัดสรรต้นทุนคงที่ตามงบประมาณให้กับแผนกที่รับโอน

การให้บริการระหว่างแผนกภายในกิจการ

แผนกบริการที่ให้บริการแก่แผนกต่าง ๆ ภายในกิจการ ได้แก่ แผนกซ่อมแซม บำรุงรักษาและแผนกควบคุมคุณภาพ ซึ่งมักจะไม่มีอิสระในการที่จะขายบริการให้กับหน่วยงานภายนอกถึงแม้ว่าจะมีอิสระในการซื้อบริการบางอย่างจากภายนอก เพราะฉะนั้นจึงมีวิธีปฏิบัติเช่นเดียวกับแผนกผลิตซึ่งมีลักษณะเป็นศูนย์บริการคือคิดราคาโอนเป็น 2 ส่วนคือ คิดราคาโอนเท่ากับมูลค่าเพิ่ม ของบริการ ซึ่งเท่ากับต้นทุนเพิ่มในการให้บริการนั้น และแต่ละแผนกที่ใช้บริการจะได้รับส่วนแบ่งของต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นในแผนกบริการตามสัดส่วนของบริการที่ใช้ ซึ่งจะทำให้เกิดกำไรสูงสุดต่อกิจการ เช่นแผนกให้เช่ารถบรรทุกอาจจะให้บริการกับหน่วยงานภายนอกถ้าแผนกมีกำลังสูญเปล่า หรือจะซื้อบริการจากภายนอกถ้ากำลังผลิตของแผนกบริการมีน้อย ซึ่งในกรณีนี้จะปฏิบัติเหมือนกับแผนกบริการคือศูนย์กำไรศูนย์หนึ่ง

อย่างไรก็ดีชนิดของราคาโอนและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนที่กล่าวไว้แล้วข้างต้น ไม่สามารถครอบคลุมทุกสถานการณ์ได้ เพราะในสภาพความเป็นจริงแล้วนักวิจัยทางด้านการบัญชีและนักวิจัยทางด้านเศรษฐศาสตร์ได้ตระหนักดีว่ากิจการต่าง ๆ ดำเนินงานภายใต้สภาพความไม่แน่นอน ทำให้ยากที่จะกำหนดนโยบายเกี่ยวกับราคาโอนซึ่งจะทำให้กิจการได้กำไรสูงสุด นอกจากนี้การได้มาของข้อมูลธุรกิจจะต้องมีค่าใช้จ่าย ในธุรกิจส่วนใหญ่จึงนิยม โดยธุรกิจจะทำการประมาณต้นทุนผันแปรต่อหน่วยในการผลิตและจำหน่าย แล้วบวกส่วนของต้นทุนทางอ้อมต่อหน่วย เพื่อให้ได้ต้นทุนทั้งหมดต่อหน่วยโดยประมาณ หลังจากนั้นธุรกิจจะกำหนดอัตราส่วนเพิ่มของกำไรที่จะบวกเข้ากับต้นทุนต่อหน่วย โดยการกำหนดเป็นเปอร์เซ็นต์บวกเพิ่มเข้ากับต้นทุน

ตัวอย่างที่ 9.4 กิจการแห่งหนึ่ง กำหนดว่า 90 เปอร์เซ็นต์ของกำลังการผลิตทั้งหมดของโรงงาน คือปริมาณการผลิตมาตรฐาน กิจการมีกำลังการผลิตทั้งหมดต่อปีเท่ากับ 20,000 หน่วย ถ้าต้นทุนผันแปร และต้นทุนทางอ้อมสำหรับการผลิตมีจำนวน 180,000 และ 90,000 บาท ตามลำดับ กิจการต้องการจะบวกกำไร 40 เปอร์เซ็นต์ เข้าไปกับต้นทุน ราคาขายต่อหน่วยคำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{ปริมาณการผลิต} &= \frac{90}{100} \times 20,000 \\
 &= 18,000 \text{ หน่วย} \\
 \text{ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย} &= \frac{180,000}{18,000} \\
 &= 10 \text{ บาท} \\
 \text{ต้นทุนทางอ้อมต่อหน่วย} &= \frac{90,000}{18,000} \\
 &= 5 \text{ บาท} \\
 \text{ดังนั้น ต้นทุนทั้งหมดต่อหน่วย} &= 10 + 5 \\
 &= 15 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

และกิจการต้องการบวกกำไร 40% เข้ากับต้นทุน

$$\begin{aligned}
 \text{กำไรที่บวกเพิ่มต่อหน่วย} &= 15 \times \frac{40}{100} \\
 &= 6 \text{ บาท} \\
 \text{ดังนั้น ราคาขายต่อหน่วย} &= 15 + 6 \\
 &= 21 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

จากการคำนวณกิจการจะต้องตั้งราคาขาย 21 บาท ต่อหน่วย ซึ่งกิจการได้บวกกำไร 40% เข้ากับต้นทุน

สรุป

การกำหนดราคาสินค้าเพื่อให้กิจการอยู่รอดและมีผลตอบแทนตามที่ต้องการ ต้องศึกษาถึงปัจจัยหลายประการ ทั้งปัจจัยภายนอก และภายใน และการกำหนดราคาสินค้าเพื่อให้กิจการมีกำไรต้องครอบคลุมต้นทุนทั้งหมด การกำหนดราคาจะพิจารณาจากลักษณะของสินค้า โดยทั่วไปแล้วจะมีหลายลักษณะ โดยทั่วไปการกำหนดราคามีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้รับผลตอบแทนตามเป้าหมายที่กิจการกำหนดไว้ เพื่อให้ได้รับส่วนแบ่งตลาดตามเป้าหมาย เพื่อให้มีความเหมาะสมกับสภาพการแข่งขัน และ เพื่อให้ราคาเป็นเครื่องชี้คุณภาพของสินค้า

ในการกำหนดราคาสินค้าจะเริ่มจากการกำหนดวัตถุประสงค์ของการกำหนดราคาคาดคะเนความต้องการซื้อสินค้าคำนวณต้นทุนของสินค้า วิเคราะห์คู่แข่ง และเลือกวิธีการกำหนดราคาของสินค้า

การกำหนดราคาจะมี 2 ประเภท คือ การกำหนดราคาเพื่อขายให้บุคคลภายนอก และกำหนดราคาเพื่อขายให้แก่งานภายในกิจการ ซึ่งเป็นการกำหนดราคาเพื่อโอนภายในกิจการโดยอาจใช้ราคาทุน ราคาตลาด ราคาต่อรอง หรือราคาที่กำหนดโดยผู้มีอำนาจ ในทางปฏิบัติการกำหนดราคามีวิธีการกำหนดราคา 4 วิธี คือ

1. การกำหนดราคาจากต้นทุนซึ่งอาจใช้ต้นทุนรวมหรือต้นทุนผันแปร
2. การกำหนดราคาเพื่อให้ได้รายรับสูงสุด
3. การกำหนดราคาโดยใช้ผลตอบแทนจากเงินลงทุน และ
4. การกำหนดราคาแยกตลาด

สำหรับการกำหนดราคาโอนภายในกิจการ จะใช้วิธีราคาทุน วิธีราคาตลาด วิธีการต่อรอง หรือราคาที่กำหนดโดยผู้มีอำนาจ ซึ่งจะต้องคำนึงถึงปัจจัยที่เกี่ยวข้องหลายประการ เช่น ราคาตลาดซื้อขายภายนอก จำนวนหรือปริมาณของสินค้า เป็นต้น