

บทที่ 10

งบประมาณยืดหยุ่นและมาตรฐานสำหรับการควบคุม

งบประมาณยืดหยุ่นและต้นทุนมาตรฐานเป็นเทคนิคที่ช่วยให้ผู้บริหารเห็นถึงจุดที่จะต้องสนใจในการวางแผนงาน และการควบคุมการจัดทำงบประมาณเป็นเรื่องของการวางแผนงาน และเมื่องานได้เริ่มแล้ว งบประมาณก็เป็นสิ่งที่ใช้ควบคุมการทำงานของบุคคลในองค์การ ความสำคัญของการควบคุมคือการป้อนข้อมูลกลับคืนมา นั่นคือได้มีการเปรียบเทียบระหว่างผลงานที่เกิดขึ้นจริงกับผลงานตามแผนงานที่วางไว้ อย่างไรก็ตาม แผนงานที่กำหนดขึ้นจะต้องสามารถที่จะผันแปรให้เข้ากับสถานการณ์ที่เกิดขึ้น งบประมาณยืดหยุ่นจึงได้เข้ามามีบทบาทในการวางแผน การศึกษาในบทนี้จะเป็นการเน้นว่าผู้บริหารจะใช้งบประมาณยืดหยุ่นได้อย่างไรในการควบคุมการทำงาน และในการประเมินผลงานของผู้ปฏิบัติงาน และจะยังคงเน้นแนวความคิดที่เรียนผ่านมา คือการกำหนดต้นทุนตามพฤติกรรมเป็นต้นทุนผันแปร และต้นทุนคงที่

การเปรียบเทียบผลการดำเนินงานกับงบประมาณ

ตามที่นักศึกษาได้ศึกษาในบทที่ 7 การทำงานงบประมาณของธุรกิจนี้อาจเป็นงบประมาณในเรื่องใด ๆ ก็ได้ ตั้งแต่ประมาณการกำไรขาดทุน ไปจนถึงงบประมาณเงินสดหรืองบประมาณเพื่อการลงทุนในโครงการต่าง ๆ การจัดทำงบประมาณอาจจัดทำเป็นรายละเอียด หรือยอดรวมก็ได้ งบประมาณทั้งหมดที่กล่าวไว้ในบทที่ 7 นั้น เป็นงบประมาณคงที่ (inflexible budgets) ตัวอย่างเช่น ถ้าแผนงานกำหนดว่า ยอดขายจะต้องขายให้ได้ 100,000 หน่วยปีถัดไป ดังนั้น งบประมาณที่เกิดขึ้นทั้งหมดเป็นงบประมาณที่สัมพันธ์กับยอดขาย ณ 100,000 หน่วย การเปรียบเทียบที่จัดขึ้นก็จะเป็นการเปรียบเทียบระหว่างผลงานที่เกิดขึ้นจริงกับแผนงานที่วางไว้เดิม แม้ว่ายอดขายที่เกิดขึ้นนั้นจะอยู่ ณ จุด 90,000 หน่วย ก็ตาม

ในทางตรงข้าม งบประมาณยืดหยุ่น (flexible budgets) หรือเรียกวางงบประมาณผันแปร (variable budgets) มีลักษณะแตกต่างไปดังนี้

ก. เป็นงบประมาณที่จัดทำสำหรับ ณ กิจกรรมช่วงหนึ่ง แทนที่จะเป็น ณ จุดหนึ่งเท่านั้น เป็นต้นว่า งบประมาณ ณ ยอดขาย 80,000—100,000 หน่วย

ข. เป็นงบประมาณที่สามารถเปรียบเทียบได้ทันที ไม่ว่า ณ กิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่ง นั่นคือ งบประมาณยืดหยุ่นนี้มีข้อมูลที่ให้การคำนวณ ณ ระดับกิจกรรมใดก็ได้ที่เกิดขึ้นจริง

ในภาพ 10-1 ข้างล่างนี้ เป็นรายงานผลงานโดยใช้งบประมาณคงที่สำหรับเดือนมิถุนายน 2529 ของบริษัท หัวหมาก จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทที่ผลิตและขายสินค้าชนิดเดียว ในคอลัมน์แรกเป็นงบประมาณ ณ การขาย 9,000 หน่วย ในคอลัมน์ 2 เป็นยอดขายที่เกิดขึ้นจริง ณ 7,000 หน่วย (สมมติว่าไม่มีสินค้าคงเหลือต้นงวดและปลายงวด)

รายละเอียดของงบประมาณการวางแผนงาน ในคอลัมน์แรกเป็นตัวเลขที่คาดว่าจะเกิดขึ้น ณ ยอดขาย 9,000 หน่วย รายงานผลงาน performance report ตามภาพ 10-1 นี้ เป็นการเปรียบเทียบระหว่างตัวเลขที่เกิดขึ้นจริง และตัวเลขงบประมาณตามแผนงาน ดังนั้น ตัวเลขตามยอดขายที่เกิดขึ้นจริงจึงต่ำกว่าตัวเลขตามงบประมาณ ตัวเลขงบประมาณตามภาพ 10-1 ดังนี้ เป็นตัวอย่างของงบประมาณคงที่

ตัวเลขผลแตกต่าง (variances) ที่เกิดขึ้นจากการเปรียบเทียบดังภาพ 11-1 นี้ยากแก่การวิเคราะห์ ยอดขายที่เกิดขึ้นจริงต่ำกว่าแผนงานที่กำหนดไว้ ทำให้ต้นทุนทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นจริงต่ำกว่างบประมาณตามแผนงาน คำถามจึงเกิดขึ้นว่า การควบคุมต้นทุนที่เกิดขึ้นข้างต้นเป็นที่พอใจได้หรือไม่ ถ้าไรที่ต่ำกว่าเป้าหมายจำนวน 27,600 บาท มีสาเหตุมาจากอะไร จะเห็นว่า การเปรียบเทียบในลักษณะดังกล่าวนี้ มิได้ตอบปัญหาเหล่านี้

ในฐานะประธานบริษัท หัวหมาก จำกัด อาจต้องการรายงานแสดงผลงานที่สามารถชี้ให้เห็นความแตกต่างระหว่างงบประมาณตามแผนงานและผลงานที่เกิดขึ้นจริงที่ดีกว่านี้ ดังนั้น งบประมาณยืดหยุ่นจึงได้เข้ามามีบทบาทในการวิเคราะห์ งบประมาณยืดหยุ่นจะจัดทำได้ต้องรู้ถึงแบบแผนของพฤติกรรมของต้นทุน (cost behavior pattern) เป็นงบประมาณที่สามารถจัดทำให้เข้ากับระดับกิจกรรมใดก็ได้ที่เกิดขึ้นจริง โดยแท้จริงแล้ว งบประมาณยืดหยุ่นจัดทำขึ้นหลังจากการได้วิเคราะห์ว่าต้นทุนแต่ละชนิดผันแปรไปอย่างไรตามการผันแปรในกิจกรรม

ภาพ 10-1 รายงานโดยใช้งบประมาณคงที่

บริษัท หัวหมาก จำกัด รายงานผลงานโดยใช้งบประมาณคงที่ สำหรับ 1 เดือนสิ้นสุด 30 มิถุนายน 2529

	งบประมาณ ตามแผนงาน	เกิดขึ้นจริง	ผลแตกต่าง	
หน่วย	<u>9,000</u>	7,000	<u>2,000</u>	U
ยอดขาย	<u>216,000</u>	<u>168,000</u>	48,000	U
ต้นทุนผันแปร				
วัตถุดิบทางตรง	27,000	21,350	5,650	F
ค่าแรงทางตรง	72,000	61,500	10,500	F
ค่าแรงคนงานขนวัสดุในโรงงาน	14,400	11,100	3,300	F
ค่าแรงเครื่องจักรหยุดเดิน	3,600	3,550	50	F
ค่าแรงทำความสะอาด	2,700	2,500	200	F
ค่าแรงทางอ้อมอื่น ๆ	900	800	100	F
วัสดุโรงงานเบ็ดเตล็ด	<u>5,400</u>	<u>4,700</u>	700	F
รวมต้นทุนการผลิตผันแปร	126,000	105,500	20,500	F
ค่าขนส่งออก (ขาย)	5,400	5,000	400	F
ค่าถ่ายเอกสาร, ค่าโทรศัพท์, (บริหาร)	<u>1,800</u>	<u>2,000</u>	200	
ต้นทุนผันแปรทั้งสิ้น	<u>133,200</u>	<u>112,500</u>	<u>20,700</u>	F
กำไรส่วนเกิน	<u>82,800</u>	<u>55,500</u>	<u>27,300</u>	U
ต้นทุนคงที่	14,400	14,700		
ค่าที่ปรึกษาโรงงาน	14,400	14,700	300	U
ค่าเช่าโรงงาน	5,000	5,000	—	
ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรโรงงาน	15,000	15,000	—	
สูญหายการผลิตคงที่อื่น ๆ	<u>2,600</u>	<u>2,600</u>	—	
รวมต้นทุนการผลิตคงที่	37,000	27,000	300	U
ต้นทุนขายและบริหารคงที่	33,000	33,000	—	
ต้นทุนคงที่ทั้งสิ้น	<u>70,000</u>	70,300	300	U
กำไรจากการดำเนินงาน (ขาดทุน)	<u>12,800</u>	(14,800)	<u>27,600</u>	U

F = favorable น่าพอใจ

u = unfavorable ไม่น่าพอใจ

ภาพ 10-2 งบประมาณยึดหยุ่น

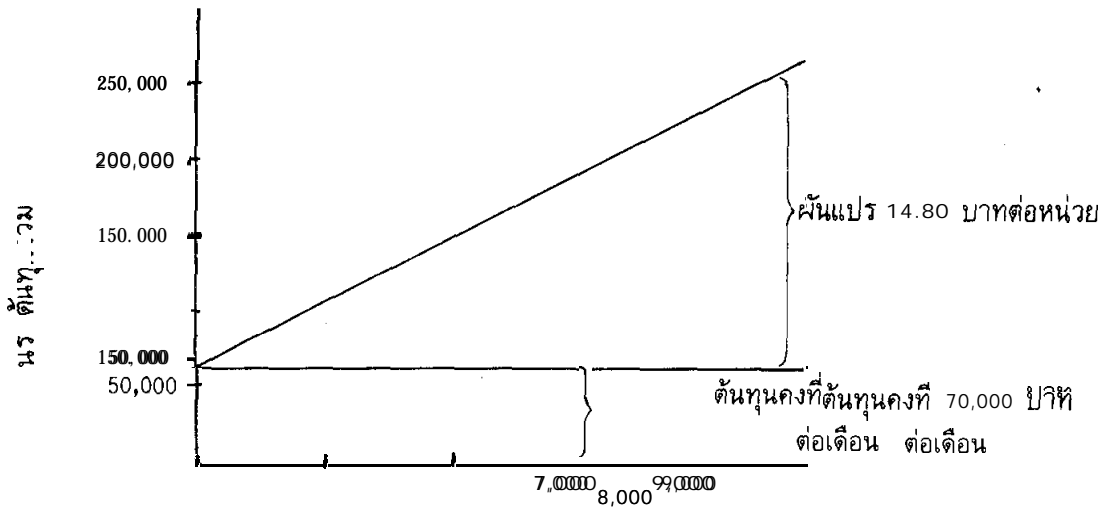
บริษัท หัวหมาก จำกัด
งบประมาณยึดหยุ่น
สำหรับเดือนสิ้นสุด 30 มิถุนายน 2529

หน่วย	สูตรงบประมาณ ต่อหน่วย	ณ ระดับกิจกรรม		
		7, 000	8,000	9, 000
ขาย	24	168, 000	192, 000	216, 000
ต้นทุนผันแปร				
วัตถุดิบทางตรง	3	21, 000	24, 000	27, 000
ค่าแรงทางตรง	8	56, 000	64, 000	72, 700
ค่าแรงชนวัตถุดิบ	1.60	11, 200	12, 800	14, 400
ค่าแรงเครื่องจักรหยุดเดิน	.40	2, 800	3, 200	3, 600
ค่าทำความสะอาด	.30	2, 100	2, 400	2, 700
ค่าแรงทางอ้อมอื่น ๆ	.10	700	800	900
วัสดุโรงงานเบ็ดเตล็ด	.60	4, 200	4, 800	5, 400
ต้นทุนการผลิตผันแปร	14.00	98, 000	112, 000	126,000
ค่าขนส่งออก (ขาย)	.60	4, 200	4, 800	5, 400
ค่าถ่ายเอกสาร, ค่าโทรศัพท์	.20	1, 400	1, 600	1, 800
ต้นทุนผันแปรได้ทั้งสิ้น	14.80	103,600	118, 400	133, 200
ต้นทุนคงที่				
ค่าที่ปรึกษาโรงงาน		14, 400	14, 400	14, 400
ค่าเช่าโรงงาน		5, 000	5, 000	5, 000
ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรโรงงาน		15, 000	15, 000	15, 000
ต้นทุนการผลิตคงที่อื่น ๆ		2,600	2,600	2, 600
รวมต้นทุนการผลิตคงที่		37, 000	37, 000	37, 000
ค่าใช้จ่ายขายและบริหารคงที่		33,000	33,000	33,000
ต้นทุนคงที่ทั้งสิ้น		70, 000	70,000	70,000
กำไรจากการดำเนินงาน		(5, 600)	3, 600	12, 000

ข้อสังเกต: สูตรงบประมาณสำหรับต้นทุนคงที่นั้นเท่ากับ 70,000 บาทต่อเดือน ดังนั้นสูตรงบประมาณ budget formula ของต้นทุนทั้งสิ้นเท่ากับ 14.80 ต่อหน่วย บวก 70,000 ต่อเดือน

ต้นทุนในภาพ 10-2 อาจเขียนในรูปกราฟได้ตามภาพ 10-3 สมมติว่ารูปกราฟนี้ ถูกต้อง ณ ช่วงการผลิตและขาย 7,000-9,000 หน่วย ต้นทุนที่เกิดขึ้นอาจไม่เป็นไปตามแบบฉบับ เมื่ออยู่นอกเหนือช่วงการผลิตนี้

ภาพ 10-3 กราฟต้นทุนงบประมาณยืดหยุ่น
บริษัท หัวหมาก จำกัด



ความจำเป็นที่จะต้องกำหนดผลแตกต่าง

เมื่อพูดถึงปัญหาการวิเคราะห์ตามภาพ 10-1 ประธานของบริษัทหรือฝ่ายบริหารอาจต้องการคำอธิบายว่า ทำไมผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริงจึงไม่เป็นไปตามเป้าหมายที่วางไว้ หรืออาจต้องการรายละเอียดการวิเคราะห์ผลแตกต่างที่เกิดขึ้น ขอบเขตการวิเคราะห์อาจเป็นการวิเคราะห์ในรายละเอียด อย่างไรก็ตาม ผลแตกต่างที่เกิดขึ้นนี้อาจแบ่งเป็น 2 ประเภท โดยกว้าง ๆ ได้ดังนี้

1. **ผลแตกต่างจากเป้าหมายรายได้** (บางครั้ง เรียกว่าผลแตกต่างจากเป้าหมายปริมาณ หรือผลแตกต่างเนื่องจากการตลาด Marketing variance) ผลแตกต่างนี้เน้นความคิดว่าหน้าที่ทางด้านการตลาดมีความรับผิดชอบเบื้องต้นในการบรรลุยอดขายตามแผนงานงบประมาณ

2. ผลแตกต่างเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงในราคาต้นทุนต่อหน่วยและเนื่องจากการประสิทธิภาพในการใช้ทรัพยากร ผลแตกต่างนี้เรียกว่าผลแตกต่างเนื่องจากราคา และผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพ (price and efficiency variances) ซึ่งก่อให้เกิดความแตกต่างในต้นทุน

ปัญหาที่เกิดขึ้นกับงบประมาณคงที่ ตามภาพ 10-1 ข้างต้น ก็คือ ความไม่สามารถในการประเมินผลการดำเนินงานของผู้บริหารในผลแตกต่าง 2 ประการข้างต้น อย่างไรก็ตาม ภาพ 10-4 แสดงผลแตกต่างเหล่านี้จากการใช้งบประมาณยืดหยุ่น

คอลัมน์ 2 ในภาพ 10-4 แสดงผลแตกต่างเนื่องจากการตลาด ซึ่งอธิบายได้ว่า ยอดขายต่ำกว่าเป้าหมาย 2,000 หน่วย ซึ่งมีผลให้ยอดขายต่ำไป 48,000 บาท และกำไรส่วนเกิน และกำไรจากการดำเนินงานต่ำไป 18,400 บาท ข้อสังเกตในที่นี้สัมพันธ์ว่าราคาขายต่อหน่วยคงที่ ดังนั้น ผลแตกต่างเนื่องจากการตลาดอาจคำนวณได้จากการนำเอากำไรส่วนเกินต่อหน่วยตามงบประมาณ มาเขียนเป็นสูตรได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{ผลแตกต่างเนื่องจากการตลาด} &= \text{กำไรส่วนเกินตามงบประมาณต่อหน่วย} \times (\text{ผลต่างระหว่างยอดขายตามแผนงาน} \text{ และยอดขายเกิดขึ้นจริงเป็นจำนวนหน่วย}) \\ &= 9.20 \times (9,000 - 7,000) = 18,400 \text{ บาท (u)} \end{aligned}$$

ผลแตกต่างเนื่องจากการตลาดจะคำนวณออกมาไม่ได้ ถ้าไม่มีงบประมาณยืดหยุ่นตามคอลัมน์ 3

คอลัมน์ 4 แสดงผลแตกต่างจากการเปลี่ยนแปลงในราคาและคุณภาพของการใช้ทรัพยากรในการผลิต และเช่นเดียวกัน ถ้าปราศจากงบประมาณยืดหยุ่น ผลแตกต่างนี้จะไม่สามารถคำนวณแยกจากผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงในปริมาณขาย

จากภาพ 10-4 ได้ให้คำตอบแก่ผู้บริหารถึงกำไรที่ต่ำกว่าเป้าหมายจำนวน 27,600 บาทนั้น มีสาเหตุจากความไม่สามารถขายตามเป้าหมายที่กำหนดอยู่ 2,000 หน่วย ซึ่งทำให้กำไรต่ำกว่าเป้าหมายไป 18,400 บาท และมีสาเหตุจากการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่และราคาของทรัพยากรที่ซื้อสูงกว่าที่คาดไว้ (ขาดประสิทธิภาพ) ไปเป็นจำนวน 9,200 บาท

ถ้าฝ่ายบริหารต้องการรายละเอียดการวิเคราะห์การควบคุมที่แตกต่างจำนวน 9,200 บาท ก็อาจจัดทำรายงานแสดงต้นทุน (cost performance report) ดังภาพ 10-5 (ภาพ 10-5 แสดงรายละเอียดต้นทุน) ซึ่งผลแตกต่างของงบประมาณยืดหยุ่นนี้ สามารถวิเคราะห์ได้ลึกและกระจ่างกว่า ดังที่จะกล่าวในหัวข้อถัดไป

ภาพ 10-4 รายงานสรุปผลแตกต่าง

บริษัท หัวหมาก จำกัด
 รายงานสรุปผลงาน
 สำหรับ เดือนสิ้นสุด 30 มิถุนายน 2529

	(1)	(1) - (3)	(3)	(3) - (5)	(5)
งบประมาณ* ตามแผนงาน		ผลแตกต่าง เนื่องจากการ ตลาด	งบประมาณ** ยึดหยุ่น ณ จุด ขายที่เกิดขึ้นจริง	ผลแตกต่าง*** เนื่องจากราคา และประสิทธิภาพ	ผลงานที่เกิด ขึ้นจริง*
จำนวนหน่วย	<u>9,000</u>	2,000	7,000		<u>7,000</u>
ยอดขาย	216,000	48,000	168,000	—	168,000
ต้นทุนผันแปร					
รวม	133,200	29,600	103,600	8,900	112,500
กำไรส่วนเกิน	82,800	18,400	64,400	8,900u	55,500
ต้นทุนคงที่รวม	10,000	—	70,000	300u	70,000
กำไรจากการ ดำเนินงาน	<u>12,800</u>	<u>18,400u</u>	<u>(5,600)</u>	<u>9,200u</u>	<u>(14,800)</u>

* ตัวเลขจากภาพ 10-1

** ตัวเลขคอลัมน์ 7,000 หน่วย ในภาพ 10-2

*** ตัวเลขเหล่านี้แสดงโดยละเอียดในภาพ 10-5

ภาพ 10-5 รายงานแสดงการควบคุมต้นทุน

บริษัท หัวหมาก จำกัด
 รายงานแสดงการควบคุมต้นทุน
 สำหรับเดือนสิ้นสุด 30 มิถุนายน 2529

	ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง			ผลแตกต่าง ⁺ ของงบประมาณ ยึดหยุ่น	คำอธิบาย
	งบประมาณ*	ยึดหยุ่น	งบประมาณ ยึดหยุ่น		
จำนวนหน่วย	7,000	7,000	—		
ต้นทุนผันแปรวัตถุดิบ	21,350	21,000	350 U		ราคาต่ำ, การใช้สูง
ค่าแรงทางตรง	61,500	56,000	5,500 U		ราคาสูง, การใช้สูง
ค่าแรงชนวัตถุดิบ	11,100	11,200	100 F		
ค่าแรงจ่ายเวลาว่างเปล่า	3,550	2,800	750 U		เครื่องจักรเสียเป็นเวลานานเกินกว่าที่ประมาณไว้
ค่าทำความสะอาด	2,500	2,100	400 U		จำเป็นต้องสืบสวนต่อไป
ค่าแรงทางอ้อมอื่น ๆ	800	700	100 U		
วัสดุโรงงานเบ็ดเตล็ด	4,700	4,200	500 U		ราคาสูง, การใช้สูง
รวมต้นทุนการผลิตผันแปร	105,500	98,000	7,500 U		
ค่าขนส่งออก (ขาย)	5,000	4,200	800 U		ขนส่งโดยทางอากาศ
ค่าถ่ายเอกสาร ฯลฯ (บริการ)	2,000	1,400	600 U		ต้องสืบสวนต่อไป
ต้นทุนผันแปรทั้งสิ้น	112,500	103,600	8,900 U		
ต้นทุนคงที่					
ค่าที่ปรึกษาโรงงาน	14,700	14,400	300 U		การขึ้นที่ไม่ได้คัดล่วงหน้า
ค่าเช่าโรงงาน	5,000	5,000			
ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร					
โรงงาน	15,000	15,000	—		
ต้นทุนคงที่อื่น ๆ	2,600	2,600	-		
รวมต้นทุนการผลิตคงที่	37,000	37,000	300 U		
ต้นทุนขายและบริหารคงที่	33,000	33,000	—		
ต้นทุนคงที่ทั้งสิ้น	70,300	70,000	300 U		
ยอดรวมต้นทุนผันแปรและ ต้นทุนคงที่	182,800	173,600	9,200 U		

*จากคอลัมน์ 7,000 หน่วย ในภาพ 10-2

⁺เป็นรายละเอียดผลแตกต่างของต้นทุนแต่ละชนิดในคอลัมน์ 4 ของภาพ 10-4

มาตรฐานสำหรับวัตถุประสงค์และค่าแรง

ต้นทุนมาตรฐาน (standard costs) เป็นจุดเริ่มต้นของการจัดทำงบประมาณ และเป็นระบบของการบ่อนข้อมูลกลับมา เป็นต้นทุนที่กำหนดขึ้นล่วงหน้าด้วยความระมัดระวัง เป็นเป้าหมายที่ต้องทำให้ลุล่วง

ความแตกต่างระหว่างมาตรฐานและงบประมาณ

ความแตกต่างระหว่างคำว่ามาตรฐานและงบประมาณคืออะไร? ถ้าคำจำกัดความคำว่ามาตรฐาน คือเป้าหมายที่ต้องทำให้ลุล่วงได้ในงวดปัจจุบันแล้ว คำว่ามาตรฐานและงบประมาณ มีความหมายเหมือนกัน คำว่าต้นทุนมาตรฐาน ซึ่งนิยมใช้กันมาก มีความหมายเป็นต้นทุนต่อหน่วย คำว่างบประมาณ มีความหมายเป็นต้นทุนรวม ตัวอย่างเช่น ต้นทุนวัตถุประสงค์ตามงบประมาณเท่ากับ 21,000 บาท ณ ระดับการผลิต 7,000 หน่วย ดังนั้น ต้นทุนมาตรฐาน คือ 3 บาทต่อหน่วย อีกนัยหนึ่ง ต้นทุนมาตรฐาน คือ งบประมาณสำหรับการผลิต 1 หน่วย เพราะฉะนั้น คำว่า ผลงานตามงบประมาณ (budgeted performance) และผลงานตามมาตรฐาน (standard performance) จึงมักถูกนำมาใช้แทนกันได้

ในทางปฏิบัติ วิธีการในการควบคุมวัตถุประสงค์ทางตรง และค่าแรงทางตรงมักจะใช้ต้นทุนมาตรฐานเข้าควบคุมต้นทุนเหล่านี้ ในขณะที่ต้นทุนอื่น ๆ นอกจากค่าวัตถุประสงค์และค่าแรงทางตรงแล้ว มักจะควบคุมโดยใช้งบประมาณโสหุ่ยของแผนก วิธีการควบคุมที่แตกต่างข้างต้นนั้น อาจเนื่องจากเวลาในการคำนวณต่างกัน และขึ้นอยู่กับเทคนิคการควบคุมต้นทุนต่าง ๆ โดยทั่วไปวัตถุประสงค์ทางตรงและค่าแรงทางตรง เป็นต้นทุนที่ค่อนข้างเป็นจำนวนเงินมาก และง่ายต่อการควบคุม เพราะฉะนั้น เทคนิคในการวางแผน และควบคุมต้นทุนเหล่านี้จึงต้องถูกกลั่นกรอง ส่วนต้นทุนโสหุ่ยการผลิต เป็นต้นทุนที่ประกอบด้วยต้นทุนหลายรายการ และไม่มีต้นทุนใดที่สามารถควบคุมรายละเอียดได้ กล่าวคือ การควบคุมการใช้วัตถุประสงค์อาจจะควบคุมได้อย่างใกล้ชิด โดยดูจากชั่วโมงทำงานเป็นหลัก ค่าแรงงานทางตรงก็ควบคุมโดยคำนวณเป็นค่าแรงต่อวัน และโสหุ่ยการผลิตอาจควบคุมเป็นรายสัปดาห์หรือรายเดือน

จากคำอธิบายข้างต้น ได้ข้อสรุปว่า มาตรฐานคือแนวความคิดต่อหน่วย งบประมาณเป็นต้นทุนรวม ใช้ข้อมูลจากภาพ 10-2 แสดงความแตกต่างได้ดังนี้

	มาตรฐาน	งบประมาณสำหรับ 7,000 หน่วย
วัตถุประสงค์ทางตรง	3 บาท ต่อหน่วยผลิตสำเร็จ	21,000
ค่าแรงทางตรง	8 บาท ต่อหน่วยผลิตสำเร็จ	56,000
ต้นทุนอื่น ๆ	รายละเอียด	96,000

การกำหนดต้นทุนมาตรฐาน

การศึกษาแบบฉบับของพฤติกรรมของต้นทุนในอดีต เป็นพื้นฐานในการกำหนดต้นทุนมาตรฐาน หรือต้นทุนตามงบประมาณ การศึกษาถึงพฤติกรรมของต้นทุนในอดีต เป็นจุดเริ่มต้นที่มีประโยชน์ แต่ต้นทุนตามงบประมาณจะต้องไม่ใช่มาจากต้นทุนในอดีตเพียงอย่างเดียว เนื่องจากต้นทุนในอดีตอาจมีผลจากการขาดประสิทธิภาพ การเปลี่ยนแปลงในเทคโนโลยี, เครื่องมือและวิธีการผลิตที่เกิดขึ้นก็เป็นสิ่งจำกัดประโยชน์ในการเปรียบเทียบกับอดีต การเกี่ยวข้องกับอดีตเป็นสิ่งเหมาะสมก็เพียงแต่ช่วยพยากรณ์ล่วงหน้าเท่านั้น ผู้บริหารต้องการวางแผนว่าต้นทุนควรจะเป็นอย่างไร การประเมินผลงานควรจะเป็นจากเป้าหมายที่ต้องการและเป็นเป้าหมายที่เป็นไปได้ การกำหนดต้นทุนมาตรฐานควรกำหนดโดยรวมถึงการฝึกฝนความขยันและความพยายามอย่างเต็มที่ในการทำงาน

ความสามารถที่จะกระทำได้ : มาตรฐานที่แพร่หลายมากที่สุด

มาตรฐานของการประเมินผลงานที่จะเกิดขึ้นควรจะใช้มาตรฐานอะไร ควรจะเป็นทั้งมาตรฐานที่เข้มงวด ซึ่งยากที่จะกระทำได้ หรือสามารถกระทำได้เพียง 50% 80% 20% จะเห็นว่า คำตอบต่อปัญหานี้จะแตกต่างกันออกไป ไม่มีคำตอบที่เป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน

ในที่นี้จะกล่าวถึงมาตรฐาน 2 ชนิด คือ (1) มาตรฐานที่สมบูรณ์ และ (2) มาตรฐานที่สามารถกระทำได้ มาตรฐานที่สมบูรณ์ เป็นมาตรฐานที่แสดงต้นทุนจำนวนต่ำสุดที่เป็นไปได้ภายใต้สถานการณ์ที่ดีที่สุด โดยใช้เครื่องจักรที่มีอยู่ ไม่มีการเผื่อไว้สำหรับการขาดหาย การสูญหาย หรือเครื่องจักรเสีย ผู้ที่นิยมกำหนดมาตรฐานในลักษณะดังกล่าวนี้เห็นว่าผลแตกต่างที่เกิดขึ้น จะเป็นสิ่งเตือนผู้บริหารตลอดเวลาว่าจำเป็นต้องมีการกำหนดมาตรฐานในลักษณะนี้ไม่ใช่เป็นสิ่งที่ตลอดเวลา มาตรฐานชนิดนี้ไม่เป็นที่นิยมใช้ เนื่องจากว่าการกำหนดมาตรฐานในลักษณะนี้ไม่ใช่เป็นสิ่งที่จูงใจให้มีการทำงานที่ดีขึ้น เนื่องจากพนักงานมักจะไม่ยอมรับเป้าหมายที่ไม่สมเหตุผล

มาตรฐานที่สามารถกระทำได้เป็นมาตรฐานที่กำหนดขึ้นที่สามารถกระทำได้ในสภาพการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพมาก การคาดคะเนกำหนดไว้สูงเพียงพอที่พนักงานเห็นว่า เป็นสิ่งที่เป็นไปได้ แม้ว่าบางครั้งจะกระทำไม่ได้ มาตรฐานที่มีการเผื่อไว้สำหรับการขาดหายโดยปกติ, การสูญเปล่า และเครื่องจักรหยุดชะงัก ผลแตกต่างที่เกิดขึ้นมีแนวโน้มเป็นไปในทางไม่ดี แต่ผู้บริหารยอมรับว่า มาตรฐานที่กำหนดขึ้นเป็นเป้าหมายที่สมเหตุผล

เหตุผลสำคัญที่นิยมใช้มาตรฐานในลักษณะนี้ คือ

1) ต้นทุนมาตรฐานที่กำหนดขึ้นนั้นนำไปใช้ได้หลาย ๆ วัตถุประสงค์ ตัวอย่างเช่น ต้นทุนตัวเดียวกันนี้สามารถใช้ในการทำงานงบประมาณเงินสด การตีราคาสินค้าคงเหลือ และงบประมาณ

ดำเนินงานของแผนก ในทางตรงข้าม มาตรฐานที่สมบูรณ์ ไม่สามารถนำมาใช้กับการทำงานงบประมาณ เงินสด เนื่องจากการวางแผนทางการเงินจะไม่ยอมรับตัวเลขเหล่านี้⁽¹⁾

2) ก่อให้เกิดการจูงใจในการทำงานแก่พนักงาน เนื่องจากมาตรฐานที่กำหนดขึ้น แสดงผลการปฏิบัติงานที่เป็นไปได้ในอนาคต มีเป้าหมายที่เลื่อนลอย หรือล้าสมัย

จากภาพ 10-2 บริษัท หัวหมาก จำกัด ได้กำหนดต้นทุนมาตรฐานสำหรับวัตถุดิบทางตรง 3 บาท สมมติว่า 3 บาทที่กำหนดขึ้นได้จากการวิเคราะห์พฤติกรรมของต้นทุนวัตถุดิบรวม ทั้งสภาวะแวดล้อมอื่น ๆ ในการทำงานได้ข้อมูลว่า มาตรฐานของการผลิต 1 หน่วยนี้ จะต้องใช้วัตถุดิบ 5 ปอนด์ และซื้อได้ในราคามาตรฐานปอนด์ละ 60 สตางค์ ดังนั้นต้นทุนมาตรฐานต่อการผลิต 1 หน่วย จึงเท่ากับ 5 ปอนด์ \times .60 = 3.00 บาท เช่นเดียวกัน ข้อมูลที่ได้จากการวิเคราะห์แรงงานทางตรงนั้นมีว่า มาตรฐานของการผลิต 1 หน่วย จะต้องใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรง 2 ชั่วโมง และค่าแรงมาตรฐานต่อชั่วโมงแรงงานเท่ากับ 4 บาท ดังนั้น มาตรฐานค่าแรงงานทางตรงต่อการผลิต 1 หน่วย จึงเท่ากับ 2 ชั่วโมง \times 4 บาท = 8 บาท แสดงได้ดังภาพข้างล่างนี้

	ข้อมูลจากการวิเคราะห์การใช้		ต้นทุนมาตรฐาน
	จำนวน	ราคาซื้อ	(ต้นทุนต่อหน่วย)
วัตถุดิบทางตรง	5 ปอนด์	@ 0.60 บาท	3 บาท
แรงงานทางตรง	2 ชั่วโมง	@ 4.00 บาท	8 บาท

ผลแตกต่างเนื่องจากราคาและประสิทธิภาพ

การประเมินผลการดำเนินงาน ควรแยกในแต่ละรายการตามความรับผิดชอบของผู้บริหารหนึ่ง ๆ วิธีการโดยทั่วไป คือ การแยกปัจจัยราคา จากปัจจัยทางด้านประสิทธิภาพปัจจัยทางด้านราคาอาจจะไม่สามารถควบคุมได้ทันที ซึ่งต่างกับปัจจัยทางด้านประสิทธิภาพ โดยปกติแล้วราคายิ่งอยู่กับสภาวะภายนอกองค์การ เช่น สภาวะเศรษฐกิจโดยทั่วไป และการเปลี่ยนแปลงในราคาที่ไม่

(1) ถ้ามาตรฐานไม่สามารถกระทำได้ เนื่องจากล้าสมัยหรือที่เข้มงวดเกินไป งบประมาณสำหรับการวางแผนทางการเงินก็จำเป็นต้องแตกต่างจากมาตรฐานที่กำหนดขึ้น มิฉะนั้น งบประมาณเงินสดจ่าย และงบประมาณกำไรขาดทุนจะผิดพลาดทั้งหมด ในกรณีที่มาตรฐานที่กำหนดขึ้นล้าสมัยหรือเข้มงวดเกินไป และใช้ในการรวบรวมรายงานสรุปผลงาน จำเป็นที่จะต้องกำหนด "ผลแตกต่างที่คาดว่าจะเกิดขึ้น" ไว้ในงบประมาณตามแผนที่ใช้สำหรับการวางแผนทางการเงิน ตัวอย่างเช่น ถ้ามาตรฐานสำหรับค่าแรงทางตรงกำหนดไว้อย่างเข้มงวดในอัตรา 8 บาทต่อหน่วย และผู้บริหารระดับสูง คาดว่าจะมีผลแตกต่างที่ไม่ดี .50 บาทต่อหน่วยแล้ว การวางแผนทางการเงินจำเป็นต้องกำหนด 8.50 บาทต่อหน่วย

สามารถคาดการณ์ได้ แม้ว่าปัจจัยทางด้านราคาจะขึ้นอยู่กับสภาวะภายนอก ซึ่งอยู่เหนือการควบคุมของบริษัท ก็ยังคงจำเป็นต้องคำนวณหาผลแตกต่างเนื่องจากราคาเพื่อให้สามารถเห็นได้ชัดเจนถึงความมีประสิทธิภาพขององค์กรนั้น คือ การมีประสิทธิภาพของการใช้สินค้าหรือบริการภายในองค์กร

เพื่อที่จะวิเคราะห์ผลแตกต่างดังกล่าวข้างต้น ให้พิจารณาในภาพ 10-5 อีกครั้งหนึ่งเกี่ยวกับวัตถุดิบทางตรง และค่าแรงทางตรง ผลแตกต่างตามงบประมาณยืดหยุ่นสามารถแบ่งแยกเป็นผลแตกต่างสองชนิด คือ ราคา และประสิทธิภาพ

เพื่อให้การวิเคราะห์ข้างล่างนี้สมบูรณ์ สมมติว่า ผลงานที่เกิดขึ้นจริงเป็นดังนี้

วัตถุดิบทางตรง: ต้นทุนทางตรงทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นจำนวน 21,350 บาท เกิดขึ้นจากการใช้วัตถุดิบ 36,810 ปอนด์ ในราคาปอนด์ละ .58 บาท
ค่าแรงทางตรง: ชั่วโมงแรงงานทางตรงทั้งสิ้น 15,000 ชั่วโมงในราคาค่าแรงชั่วโมงละ 4.10 บาท

เพื่อให้เห็นตัวเลขที่จะใช้ในการวิเคราะห์หาผลแตกต่างได้ชัดเจนขึ้น ข้อมูลจากงบประมาณยืดหยุ่น ภาพ 10-5 และข้อมูลเพิ่มเติมจากหน้า 327 และข้อมูลข้างต้นแจกแจงได้ดังภาพข้างล่างนี้ ณ ระดับ 7,000 หน่วย

วัตถุดิบทางตรง	จำนวนเงิน	จำนวนวัตถุดิบ	ราคาซื้อ
งบประมาณ	21,000 บาท	35,000 ปอนด์	@ .60 บาท
ผลงาน	21,350 บาท	36,810 ปอนด์	@ .58 บาท
ค่าแรงงานทางตรง	จำนวนเงิน	จำนวนชั่วโมง	ราคาชั่วโมง
งบประมาณ	56,000 บาท	14,000 ชั่วโมง	@ 4 บาท
ผลงาน	61,500 บาท	15,000 ชั่วโมง	@ 4.10 บาท

ผลแตกต่างตามงบประมาณยืดหยุ่นสำหรับวัตถุดิบ วิเคราะห์ได้ดังนี้

ผลแตกต่างเนื่องจากราคา = ปริมาณการใช้ที่เกิดขึ้นจริง × (ผลต่างระหว่างราคาที่เกิดขึ้นจริง และราคาตามมาตรฐาน)

$$= AO \times (AP - SP)$$

$$= 36,810 \times (.58 - .60)$$

$$= \mathbf{736 \text{ F}}$$

$$\begin{aligned}
\text{ผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพ} &= \text{ราคามาตรฐานต่อหน่วย} \times (\text{ผลต่างระหว่างปริมาณการใช้ที่เกิดขึ้นจริง และปริมาณการใช้ตามมาตรฐาน}) \\
&= SP \times (AQ - SQ) \\
&= .60 \times (36,810 - 35,000) \\
&= 1,086 \text{ u}
\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
\text{ผลแตกต่างตามงบประมาณ} &= \text{ผลแตกต่างเนื่องจากราคา} + \text{ผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพ} \\
&= 736 \text{ F} + 1,086 \text{ u} \\
&= 350 \text{ u}
\end{aligned}$$

การวิเคราะห์ผลแตกต่างข้างต้นมิได้เป็นการให้คำตอบใด ๆ แต่เป็นการตั้งคำถาม และชี้ให้เห็นจุดที่ควรสนใจ ตัวอย่าง คำอธิบายผลต่างที่เกิดขึ้นข้างต้นนั้น อาจอธิบายได้ว่า ผู้บริหารซื้อในราคาต่ำ แต่ได้สินค้าต่ำกว่ามาตรฐาน ซึ่งมีผลให้มีการสิ้นเปลืองวัตถุดิบในอัตราสูงเกิน และออกมาในรูปผลต่างเนื่องจากประสิทธิภาพเป็นไปในทางไม่ดี

การวิเคราะห์ค่าแรงทางตรง วิเคราะห์ได้ดังนี้

$$\begin{aligned}
\text{ผลแตกต่างเนื่องจากราคา} &= 15,000 \times (4.20 - 4.00) \\
&= 15,000 \times .10 \\
&= 1,500"
\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
\text{ผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพ} &= 400 \times (15,000 - 14,000) \\
&= 4,000"
\end{aligned}$$

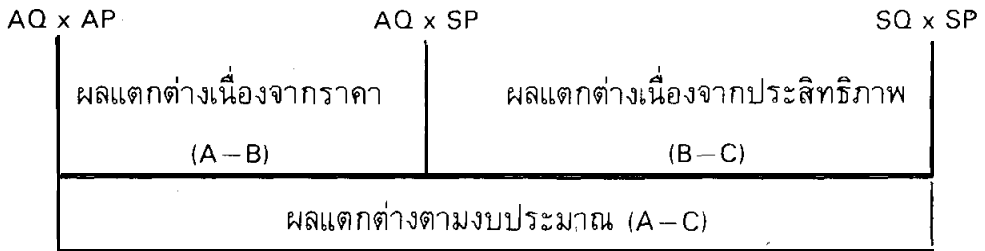
$$\begin{aligned}
\text{ผลแตกต่างตามงบประมาณ} &= 1,500" + 4,000" \\
&= 5,500 \text{ u}
\end{aligned}$$

เป็นที่ปรากฏชัดว่า ผลแตกต่างของค่าแรงงานจำเป็นต้องมีการสืบสวน เพราะมักจะเป็นผลแตกต่างที่เป็นจำนวนเงินมาก

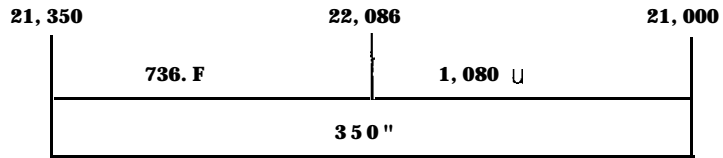
ภาพ 10-6 เป็นการวิเคราะห์ที่เป็นแบบแผนสำหรับการวิเคราะห์หาผลแตกต่างของต้นทุนผันแปร ผลแตกต่างจากงบประมาณของต้นทุนอื่น ๆ ตามภาพ 10-5 สามารถนำมาวิเคราะห์เช่นเดียวกับวัตถุดิบและค่าแรงงานทางตรง โดยใช้แบบแผนข้างต้น การจะติดตามวิเคราะห์ในราย

ภาพ 10-6 วิธีการทั่วไปในการวิเคราะห์ผลแตกต่างของต้นทุนผันแปร

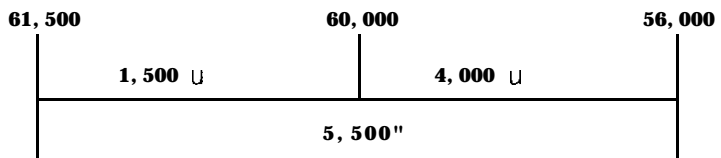
<p>A</p> <p>ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง :</p> <p>ปริมาณที่เกิดขึ้นจริง</p> <p>× ราคาที่เกิดขึ้นจริง</p>	<p>B</p> <p>ปริมาณที่เกิดขึ้นจริง</p> <p>× ราคามาตรฐาน</p>	<p>C</p> <p>งบประมาณยืดหยุ่น :</p> <p>ต้นทุนทั้งหมดที่ควร</p> <p>จะเกิดขึ้น ณ ระดับการผลิต</p> <p>ที่เกิดขึ้นจริง : ปริมาณ</p> <p>มาตรฐาน × ราคามาตรฐาน</p>
--	---	--



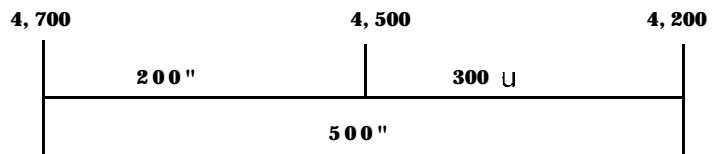
วัตถุดิบทางตรง **36,810** ปอนด์ × .58 **36,810** ปอนด์ × .60 (7,000 × 5) × .60



ค่าแรงทางตรง **15,000** ชั่วโมง @ 4.10 **15,000** × 4 (7,000 × 2) × 4



วัสดุโรงงาน (ตามที่ให้มา) 15,000 ชม. × .30 14,000 ชม. × .30



ละเอียดตามภาพ 10–5 หรือไม่ ขึ้นอยู่กับการพิจารณาของผู้บริหารว่าประโยชน์ที่ได้รับมากกว่าต้นทุนในการสืบสวนวิเคราะห์หรือไม่

ข้อจำกัดของผลแตกต่างเนื่องจากราคาและประสิทธิภาพ

การแบ่งผลแตกต่างออกเป็น “ราคา” และ “ประสิทธิภาพ” เป็นขั้นตอนแรกที่ดี อย่างไรก็ตามเป็นการแบ่งอย่างหยาบ ๆ และพึงระลึกถึงข้อจำกัด โดยเฉพาะอย่างยิ่งการแบ่งโสหุ่ยการผลิตในลักษณะนี้ ตัวอย่างเช่น งบประมาณยืดหยุ่นของวัสดุโรงงานตามภาพ 10–5 งบประมาณไว้ ณ 4,200 บาท โดยได้จากสูตร .60 บาทต่อหน่วย

ในทางปฏิบัติ การคำนวณผลแตกต่างจากประสิทธิภาพสำหรับรายการโสหุ่ยการผลิตผันแปรมีข้อสมมติที่ง่าย ๆ ว่า : ต้นทุนโสหุ่ยการผลิตผันแปร ผันแปรตามชั่วโมงแรงงานทางตรง ดังนั้น ผลแตกต่างจากประสิทธิภาพของโสหุ่ยการผลิตผันแปร เช่น วัสดุโรงงานเป็นการวัดถึงโสหุ่ยพิเศษที่เกิดขึ้น หรือประหยัดได้อันเนื่องจากชั่วโมงแรงงานทางตรงที่ใช้จริงแตกต่างจากชั่วโมงแรงงานทางตรงมาตรฐานที่ยอมให้

ผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพของโสหุ่ยการผลิตผันแปร

$$\begin{aligned} &= \text{อัตราโสหุ่ยการผลิตมาตรฐาน} \times (\text{ผลต่างชั่วโมงแรงงานที่เกิดขึ้นจริงและชั่วโมงแรงงานทางตรงมาตรฐาน}) \\ &= .30 \times (15,000 - 14,000) \\ &= 300 (u) \end{aligned}$$

ภายใต้สถานการณ์เช่นนี้ แรงงานทางตรงถูกใช้อย่างไม่มีประสิทธิภาพ 1,000 ชั่วโมง ผลที่ตามมาจากวัสดุโรงงานที่สูงเกินไปนี้ เป็นผลจากการไม่มีประสิทธิภาพของแรงงาน อย่างไรก็ตาม ความสัมพันธ์ในลักษณะที่กล่าวมานี้จะเกิดขึ้นหรือไม่ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ แต่ละกรณี โดยสรุปผลแตกต่างของวัสดุโรงงานจำนวน 500 (u) ตามภาพ 10–5 นำมาวิเคราะห์ได้ดังนี้

ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง

4,700 บาท

ผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพ

— จำนวนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น เนื่องจาก
ความไม่มีประสิทธิภาพของการใช้
แรงงานทางตรง 1,000 ชม. x .30

300 u

ผลแตกต่างเนื่องจากราคา

— จำนวนที่ไม่สามารถอธิบายได้จาก
ผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพ
ผลแตกต่างนี้อาจเนื่องจากราคาของ
วัสดุโรงงานที่เปลี่ยนแปลงไปหรืออาจ
เนื่องจากการใช้วัสดุอย่างสิ้นเปลือง
มาก

โดยสรุป ผลแตกต่างเนื่องจากราคานี้ อาจเนื่องจากการใช้วัสดุโดยขาดประสิทธิภาพ
อย่างมากก็ได้ แม้ว่าเราจะบอกว่าเป็นผลแตกต่างเนื่องจากราคาก็ตาม
(ดังนั้น จากเหตุผลนี้ ผลแตกต่างเนื่องจากราคาจึงหันไปเรียกว่า ผล
แตกต่างเนื่องจากการจ่าย)

200 u

ต้นทุนตามงบประมาณยึดหยุ่น

4,200

ดังนั้น จากข้อจำกัดของการวิเคราะห์ดังกล่าวข้างต้น วิธีเดียวในการค้นหาว่า ทำไมไม่เสียห
การผลิตที่เกิดขึ้นจริงจึงไม่เป็นไปตามงบประมาณก็คือ การสืบสวนหาสาเหตุที่ละรายการ

ความจำเป็นของการหาผลแตกต่างเนื่องจากราคาและประสิทธิภาพ

ในหลาย ๆ บริษัท การควบคุมและตัดสินใจเกี่ยวกับการซื้อวัตถุดิบหรือสินค้าจะเป็นบุคคล
ฝ่ายหนึ่งซึ่งไม่ใช่ฝ่ายผลิต ฝ่ายจัดซื้อของบริษัทผลิตจะสนใจแต่เพียงว่าจะจัดหาวัตถุดิบในราคา
มาตรฐานได้อย่างไร ในขณะที่เดียวกันฝ่ายผลิตจะสนใจในด้านที่จะใช้วัตถุดิบอย่างมีประสิทธิภาพได้
อย่างไร ผู้จัดการฝ่ายจัดซื้อของร้านขายของชำขนาดใหญ่ (ซูเปอร์มาร์เก็ต) จะรับผิดชอบการจัดหา
สินค้ามาอย่างเพียงพอ และด้วยความชำนาญ แต่ผู้จัดการคลังสินค้าจะรับผิดชอบทางด้าน
การขาย และให้เกิดผลขาดทุนน้อยที่สุดจากการสูญหาย หรือแตกหักหรืออื่น ๆ

ในระดับแผนก งบประมาณมักจะจัดทำไปให้สอดคล้องกับความรับผิดชอบ ตัวอย่างเช่น ฝ่ายจัดซื้อจะต้องรับผิดชอบต่อผลแตกต่างเนื่องจากราคา ขณะเดียวกัน ต้นทุนการผลิตที่อยู่ในความรับผิดชอบของฝ่ายผลิตคำนวณจากราคามาตรฐานต่อหน่วย แทนการใช้ราคาที่เกิดขึ้นจริงต่อหน่วย นั่นก็คือ งบประมาณของฝ่ายผลิต คำนวณจากราคามาตรฐานต่อหน่วย คูณด้วยปริมาณมาตรฐาน และผลงานที่เกิดขึ้นจริงคำนวณจากปริมาณวัตถุดิบที่ใช้ไปจริง คูณราคามาตรฐาน ดังนั้น ผลแตกต่างที่เป็นความรับผิดชอบของฝ่ายผลิตจึงจะเป็นผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพเมื่อฝ่ายหนึ่งรับผิดชอบเกี่ยวกับราคา และอีกฝ่ายหนึ่งรับผิดชอบในเรื่องประสิทธิภาพแล้ว แต่ละฝ่ายไม่ควรถูกประเมินจากปัจจัยที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของเขา

การจัดซื้อสินค้าหรือวัตถุดิบ

โดยทั่วไป ฝ่ายจัดซื้อจะวางแผนการซื้อให้สอดคล้องกับความต้องการที่จะเกิดขึ้นในระยะใกล้ ๆ วัตถุประสงค์ก็เพื่อให้ได้จำนวนที่ถูกต้อง ในคุณภาพที่เหมาะสม ในเวลาที่เหมาะสม และในราคาที่เหมาะสม ผลการทำงานที่ไม่เป็นที่พอใจ มักจะเกิดขึ้นเนื่องจากบกพร่องในสิ่งใดสิ่งหนึ่งที่กล่าวข้างต้น (เช่น อาจสั่งซื้อในปริมาณที่ไม่ถูกต้อง หรือได้สินค้าที่คุณภาพต่ำ หรือราคาซื้อที่ค่อนข้างสูง) ตัวอย่างที่เห็นได้ชัดเจนก็คือ การซื้อในราคาที่ไม่เป็นไปตามราคามาตรฐานที่กำหนดไว้ ในรายงานแสดงผลงานของฝ่ายจัดซื้อที่ใช้ราคามาตรฐาน อาจประกอบด้วยรายละเอียดดังนี้

ปริมาณสั่งซื้อ	ชนิดของสินค้า	ราคาจริง	ราคามาตรฐาน	ต้นทุนรวมจริง	ต้นทุนรวมตามงบประมาณ	ผลแตกต่างจากราคา
1,000 ปอนด์	วัตถุดิบ ก.	1.10	1.00	1,100	1,000	100 (u)
500 ตร.ฟุต	วัตถุดิบ ข.	3.70	4.00	1,850	2,000	150 (f)

ในด้านการควบคุม ผลแตกต่างเกือบทุกชนิดควรประเมินทันทีที่กระทำได้ การรีรอหรือชักช้า หมายถึงข้อมูลจะไม่ทันสมัยและโอกาสในการแก้ไขต้นทุนที่จะน้อยลง ในบริษัทบางแห่ง ผลแตกต่างจากราคาจะคำนวณเมื่อใบสั่งซื้อได้ส่งไปยังผู้ขายแล้ว หรือทันทีที่ได้รับใบอินวอยซ์จากผู้ขาย