

ความรับผิดชอบในผลแตกต่างกันเนื่องจากราคาตกอยู่กับฝ่ายจัดซื้อ ผลแตกต่างกันเนื่องจากราคามักเป็นมาตรการวัดความสามารถในการพยากรณ์มากกว่าความสามารถในการซื้อในราคาที่กำหนด การควบคุมในเรื่องผลแตกต่างราคานี้ อาจทำได้โดยการสืบราคาจากหลาย ๆ แห่ง, ซื้อในปริมาณมาก, รับประโยชน์ส่วนลด และการเลือกการขนส่งที่ประหยัดที่สุด ผลแตกต่างราคาอาจจะมีผลให้เกิดการเปลี่ยนแปลงแหล่งที่ซื้อวัตถุดิบ หรือการขนส่ง

การที่ไม่สามารถซื้อในราคามาตรฐานที่กำหนดไว้ อาจเนื่องมาจากสาเหตุอื่นได้อีก เช่น การขายเป็นจำนวนมากอย่างกระทันหัน หรือจากการเปลี่ยนแปลงแผนงานการผลิตที่ไม่ได้คาดการณ์มาก่อน ซึ่งในทางกลับกันมีผลให้ฝ่ายจัดซื้อต้องซื้อสินค้าหรือวัตถุดิบในราคาที่ไม่ประหยัดหรืออาจต้องมีการขนส่งอย่างรวดเร็ว ในกรณีเช่นนี้ ความรับผิดชอบควรอยู่ที่ผู้จัดการขาย หรือหัวหน้าฝ่ายแผนงานผลิตมากกว่าฝ่ายจัดซื้อ

ผลแตกต่างเนื่องจากราคาของแรงงานทางตรง

โดยทั่วไปแล้ว ค่าจ้างแรงงานมักจะสามารถกำหนดได้แม่นยำกว่าการกำหนดราคาวัตถุดิบ เนื่องจากบริษัทส่วนใหญ่อาจจะต้องมีข้อตกลงกับสหภาพแรงงาน หรือมีปัจจัยอื่น ๆ ที่สามารถคาดการณ์ได้อย่างใกล้เคียง ดังนั้น ผลแตกต่างราคาของค่าแรงงานทางตรงจึงมีแนวโน้มที่จะมีความสำคัญน้อย

แรงงานไม่เหมือนวัตถุดิบหรือวัสดุที่จะเก็บไว้ใช้งานในภายหลังได้ การว่าจ้างแรงงานและการใช้แรงงานจะเกิดขึ้นพร้อมกัน ด้วยเหตุผลข้างต้น ผลแตกต่างจากราคาของแรงงานทางตรงจึงมักจะอยู่ในความรับผิดชอบของผู้จัดการคนเดียวกันกับการใช้แรงงาน

ผลแตกต่างเนื่องจากราคาของแรงงานทางตรง อาจจะเป็นความผิดพลาดในการกำหนดอัตราค่าจ้างแรงงาน สาเหตุต่าง ๆ พอจะสรุปได้ดังนี้ (1) การใช้อัตราค่าแรงงานเพียงอัตราเดียวสำหรับการทำงานทั้งหมด ซึ่งโดยข้อเท็จจริงแล้ว อัตราค่าแรงงานจะแตกต่างกันเล็กน้อยตามอาวุโส (2) การว่าจ้างแรงงานที่ไม่เหมาะสมกับงานที่ทำอยู่ก่อให้เกิดความแตกต่างจากค่าจ้างแรงงานมาตรฐาน เช่น ค่าจ้างแรงงานของงานที่ทำ 120 บาทต่อชั่วโมง ซึ่งถ้าว่าจ้างคนงานที่มีความชำนาญงานต่ำที่เหมาะสมกับงานจะได้ค่าจ้างเพียง 80 บาทต่อชั่วโมง (3) การว่าจ้างแรงงานเป็นรายชั่วโมง แทนการว่าจ้างแรงงานเป็นรายชิ้น เนื่องจากผลผลิตต่ำ

สาเหตุของผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพ

วิธีการทั่วไปในการวิเคราะห์ผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพ ซึ่งจะให้ตัวอย่างได้ดีที่สุดก็คือเรื่องการควบคุมวัตถุดิบในระบบต้นทุนมาตรฐาน งบประมาณของผู้จัดการแผนกผลิตมักจะ

อยู่ในรูปสูตรมาตรฐาน (standard formula) ดังภาพ (10-7) เป็นการระบุถึงปริมาณที่ยอมให้ได้ สำหรับการผลิตสินค้าสำเร็จรูป ปริมาณที่กำหนดที่จะนำมาเปรียบเทียบกับปริมาณที่ใช้ไปจริง

ผู้บริหารทำอย่างไรกับผลแตกต่างที่เกิดขึ้น? กล่าวคือ จะต้องค้นหาอธิบายสำหรับข้อแตกต่างที่มีอยู่ สาเหตุของผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพที่เห็นได้ง่าย ๆ ก็คือ การจัดการที่ผิดพลาด วัตถุดิบคุณภาพต่ำ, ช่างไม่มีความชำนาญงาน, การเปลี่ยนแปลงในวิธีทำงาน, คนงานใหม่, เครื่องจักรล่าช้า, เสีย, และกำหนดปริมาณที่ไม่ถูกต้อง

ภาพ 10-7 ตารางมาตรฐานสำหรับวัตถุดิบ

วัตถุดิบเลขที่	ปริมาณ	แผนกประกอบเลขที่ 4 กข.	สินค้า โต๊ะเล่นไฟ
			คำอธิบาย
403	4		ขาเหล็ก
501	1		ไม้บนโต๊ะ
42	16 ตารางฟุต		พลาสติกหุ้ม
48	6 ออนซ์		กาวเหนียว
5	1		ชุดสลักเกลียว

วิธีการควบคุมผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพ

มีระบบการควบคุมผลแตกต่างจากปริมาณที่กำหนดให้อยู่หลายวิธี แต่วิธีที่ใช้กันโดยแพร่หลายก็คือ การให้เบิกวัตถุดิบในจำนวนที่เท่ากับที่กำหนดไว้ในตารางมาตรฐาน เมื่อการผลิตดำเนินก้าวหน้าไป วัตถุดิบจะเบิกได้ต่อเมื่อได้มีการยื่นใบเบิกวัตถุดิบส่วนเกินโดยเฉพาะเท่านั้น จากจุดนั้นผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพของการใช้วัตถุดิบจะคำนวณได้ทันที

ผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพของแรงงานทางตรงนี้ จะต้องได้รับการติดตามอย่างใกล้ชิดโดยหัวหน้าคนงาน ซึ่งจะต้องวิเคราะห์บัตรทำงานของคนงาน บัตรทำงานอาจจะมีรายละเอียดแสดงถึงแผนก, ขั้นตอนงานที่ทำ และจะต้องแสดงถึงสาเหตุของผลแตกต่าง

การพิจารณาระหว่างผลแตกต่าง

ตามที่ได้กล่าวข้างต้น บ่อยครั้งที่ผู้บริหารจะไม่ละทิ้งโอกาสในการจัดหาวัตถุดิบได้ในราคาที่ต้องการกัน หรือ ซื้อในแหล่งต่าง ๆ เพื่อเป็นการประหยัดต้นทุนทั้งหมด ตัวอย่างเช่น อาจซื้อวัตถุดิบในคุณภาพที่ต่ำลงมาในราคาที่ลดพิเศษ วัตถุดิบเหล่านี้ อาจก่อให้เกิดการสิ้นเปลืองการใช้อย่างมากหรืออาจจะต้องใช้ชั่วโมงแรงงานมากกว่าปกติในการผลิตให้ได้สินค้าสำเร็จรูป ในเรื่องเช่นนี้ ผู้บริหารงานจำเป็นต้องใช้ดุลพินิจ และจุดมุ่งหมายก็คือ การลดต้นทุนโรงงานโดยส่วนรวม โดยจะต้องตัดสินใจเลือกระหว่างผลแตกต่างด้านราคา (F) กับ ผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพที่จะเป็น (u)

ระบบต้นทุนมาตรฐานจะต้องไม่เป็นที่จำกัดผู้บริหารไม่ให้คำนึงถึงวัตถุประสงค์หลักของบริษัทโดยส่วนรวม บ่อยครั้งที่ผลแตกต่างที่เป็น (u) ถือว่าไม่ดี และผลแตกต่างที่เป็น (F) ถือว่าดี ถ้าผู้บริหารทำนายผิด และผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพที่เป็น (u) มากกว่าผลแตกต่างทางด้านราคาที่เป็น (F) การตัดสินใจซื้อวัตถุดิบในราคาที่ต้องการนั้นก็จะเป็น (u) เช่นเดียวกัน ถ้าผู้บริหารทำนายได้ถูกต้อง ผลแตกต่างด้านราคาที่เป็น (F) สูงกว่าผลแตกต่าง เนื่องจากประสิทธิภาพที่เป็น (u) การตัดสินใจก็เป็น (F) ดังนั้น จุดสำคัญอยู่ที่ว่า มีสิ่งสำคัญหลายสิ่งด้วยกันที่มาเกี่ยวข้องกับกิจกรรมทั้งหลาย ผลแตกต่างเป็น “u” หรือ “F” ไม่ควรที่จะนำผู้บริหารไปสู่คำสรุปว่าอะไรเกิดขึ้น ผลแตกต่างที่เกิดขึ้น เป็นเพียงก่อให้เกิดคำถามและให้สิ่งที่น่าสงสัยซึ่งเป็นสิ่งที่ตั้งให้ผู้บริหารมาสนใจจุดที่เกิดผลแตกต่าง ผลแตกต่างในตัวมันเอง ไม่ใช่คำตอบ

การสืบสวนหาผลแตกต่าง

เมื่อไรผลแตกต่างควรจะสืบสวน คำตอบสำหรับคำถามนี้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้ตัดสินใจ ซึ่งไม่มีหลักเกณฑ์ใด ๆ ขึ้นอยู่กับความบ่อยของการเกิดผลแตกต่างนั้น สิ่งที่เป็นปัญหาอย่างยิ่งของข้อมูลที่ได้รับกลับคืนมา ก็คือการตัดสินใจว่าเมื่อไรผลแตกต่างที่เกิดขึ้นนั้นมีความสำคัญเพียงพอที่จะตั้งผู้บริหารให้มาสนใจในสิ่งที่เกิดขึ้น สำหรับบางรายการการผันแปรไปเพียงเล็กน้อยก็จำเป็นต้องติดตามผลทันที สำหรับบางรายการการผันแปรจากงบประมาณในอัตรา 5, 10 หรือ 25% จะต้องเกิดขึ้นเสียก่อนจึงจะสืบสวน ตัวอย่างเช่น ผลแตกต่างของต้นทุนวัตถุดิบในอัตรา 4% ของต้นทุน 1 ล้านบาท สมควรให้ความสนใจมากกว่าผลแตกต่างของค่าใช้จ่าย ค่าซ่อมแซม ในอัตรา 20% ของค่าใช้จ่าย 10,000 บาท ดังนั้น กฎที่กล่าวว่า จะสืบสวนผลแตกต่างทั้งหมดที่เกินกว่า 5,000 บาท หรือ 25% จากต้นทุนมาตรฐาน แล้วแต่อย่างไรจะต่ำกว่า เป็นกฎธรรมดา

การวิเคราะห์ผลแตกต่างยังขึ้นอยู่กับ ต้นทุน—ประโยชน์ที่ได้รับ เช่นเดียวกับการวิเคราะห์ในเรื่องต่าง ๆ ของระบบการหาข้อมูล ข้อยุ่งยากที่เกิดขึ้นกับกฎดังกล่าวข้างต้น คือ การตัดสินใจดังกล่าวข้างต้นมักจะไม่มีหลักเกณฑ์ ขึ้นอยู่กับการทำนายมากกว่า ดังนั้น ระบบสถิติได้เข้ามามีส่วนช่วยในการลดความไม่มีหลักเกณฑ์ของการวิเคราะห์ผลแตกต่าง เครื่องมือนี้จะช่วยตอบปัญหาเรื่อง ต้นทุน—ผลประโยชน์ที่ได้รับ และช่วยในการแยกผลแตกต่างที่เกิดขึ้น เนื่องจากเหตุการณ์ที่นอกเหนือการควบคุม

ในระบบบัญชีมักจะยอมรับตัวเลขมาตรฐานเพียงตัวเดียวเป็นมาตรการในการวัดในทางปฏิบัติ นักบัญชีตระหนักว่า มาตรฐานคือ ช่วงของตัวเลขมาตรฐานที่ยอมรับได้ และผลก็คือว่า ผลแตกต่างที่เกิดขึ้น จะผกผัน (ภายในช่วงที่กำหนดให้)

สรุป

ระบบต้นทุนมาตรฐานที่ได้จัดทำอย่างระมัดระวัง และงบประมาณที่กำหนดเป้าหมายที่จะต้องกระทำเป็นสิ่งที่จะช่วยฝ่ายบริหารได้เป็นอย่างมาก มาตรฐานที่กำหนดขึ้นควรขึ้นอยู่กับมาตรฐานการทำงานและชนิดของวัตถุประสงค์มากกว่าผลการทำงานที่แล้มา เพราะผลการทำงานที่ผ่านมาอาจรวมความไม่มีประสิทธิภาพเข้าไว้ด้วย

มาตรฐานที่สามารถกระทำได้ ได้ใช้อย่างแพร่หลาย เพราะว่าเป็นมาตรฐานที่ก่อให้เกิดแรงกระตุ้นในความต้องการที่จะกระทำ และนอกจากนี้แล้วยังสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในหลายทาง เช่น การวางแผนทางด้านการเงิน

เมื่อมาตรฐานเป็นสิ่งที่กระทำได้ มาตรฐานและงบประมาณคือสิ่งเดียวกัน มาตรฐานเป็นตัวเลขต่อหน่วย ในขณะที่งบประมาณเป็นตัวเลขต้นทุนรวม หรือกล่าวได้ว่า มาตรฐาน คือ งบประมาณ ๓ ระดับ 1 หน่วย

งบประมาณยืดหยุ่นเปลี่ยนแปลงไปตามระดับกิจกรรม อาจเป็น ๓ ระดับการขาย หรือ ๓ ระดับการผลิต งบประมาณยืดหยุ่นนี้บอกให้รู้ถึงว่าต้นทุนควรจะเป็นอย่างไร หรือควรจะเป็นอย่างไร ๓ ระดับการผลิตหนึ่ง ๆ ซึ่งมักจะแสดงในรูปของต้นทุนต่อหน่วยผลิต หรือ ชั่วโมงแรงงานมาตรฐานที่ยอมให้ได้สำหรับผลผลิตนั้น ๆ

การประเมินผลงานก็กระทำโดยการเปรียบเทียบข้อมูลที่ส่งกลับมาระหว่างผลที่เกิดขึ้นจริงกับตัวเลขตามงบประมาณ ผลแตกต่างจากงบประมาณยืดหยุ่นแบ่งเป็นผลแตกต่าง เนื่องจากราคา และประสิทธิภาพ ในทางปฏิบัติปัจจัยทางด้านประสิทธิภาพมีความสำคัญมากกว่า เพราะว่าประสิทธิภาพเป็นผลกระทบโดยตรงจากการบริหารมากกว่าราคาวัตถุดิบหรืออัตราค่าจ้างแรงงาน

ผลแตกต่างเนื่องจากราคาคำนวณได้จากผลต่างระหว่างราคาคุณด้วยปริมาณที่เกิดขึ้นจริง ผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพ คำนวณได้จากผลต่างระหว่างปริมาณคุณด้วยราคามาตรฐาน ผลแตกต่างก่อให้เกิดคำถาม แต่ไม่ใช่เป็นคำตอบ การวิเคราะห์และการติดตามผลแตกต่างเป็นกุญแจนำไปสู่ความสำเร็จทางการควบคุมของฝ่ายบริหาร ถ้าผู้บริหารไม่ได้ให้ความสนใจในผลแตกต่างแล้ว อาจเป็นเพราะระบบการรายงานจำเป็นต้องมีการแก้ไข หรือจำเป็นต้องให้ความรู้ความเข้าใจแก่ผู้บริหาร และให้ตระหนักถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากการวิเคราะห์ผลแตกต่างอย่างระมัดระวัง

การวิเคราะห์ผลแตกต่างเช่นเดียวกับการวิเคราะห์ระบบข้อมูลอื่น ๆ ขึ้นอยู่กับต้นทุนผลประโยชน์ที่ได้รับ การตัดสินใจว่าควรจะสืบสวนผลแตกต่าง หรือไม่ขึ้นอยู่กับประโยชน์สุทธิที่คาดว่าจะได้รับ

ปัญหาท้าทายสำหรับการทบทวน

ปัญหา คำถามข้างล่างนี้ใช้ข้อมูลที่ศึกษาในบทที่ 10

1. สมมติการผลิตและขายเกิดขึ้นจริง 8,500 หน่วย แทนที่จะเป็น 7,000 หน่วย

(ก) คำนวณผลแตกต่างเนื่องจากการตลาด ผลแตกต่างนี้เป็นความรับผิดชอบของฝ่ายการตลาดในการอธิบายผลแตกต่างนี้เพียงฝ่ายเดียวหรือไม่, เหตุผล

(ข) คำนวณหากำไรส่วนเกินตามงบประมาณ กำไรสุทธิตามงบประมาณ, วัตถุประสงค์โดยตรงตามงบประมาณและค่าแรงงานทางตรงตามงบประมาณ ณ ระดับ 8,500 หน่วยนี้

2. สมมติ ข้อมูลข้างล่างนี้เป็นผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริง ณ ระดับ 8,500 หน่วย:
วัตถุประสงค์โดยตรง : 46,000 ปอนด์ ใช้ไปในราคาซื้อมาปอนด์ละ .55 บาท ดังนั้นต้นทุนวัตถุประสงค์โดยตรงที่เกิดขึ้นจริง 25,300 บาท

ค่าแรงงานทางตรง : ชั่วโมงแรงงานใช้ไป 16,500 ชั่วโมงในอัตราชั่วโมงละ 4.20 บาท ค่าแรงงานที่จ่ายทั้งหมดรวม 69,300 บาท

คำนวณหาผลแตกต่างเนื่องจากราคา และผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพและผลแตกต่างงบประมาณของวัตถุประสงค์โดยตรงและค่าแรงงานทางตรงข้างต้น

3. สมมติว่าบริษัทได้กำหนดความรับผิดชอบในแต่ละฝ่ายโดยให้ฝ่ายจัดซื้อรับผิดชอบต่อด้านการจัดซื้อวัตถุดิบ และฝ่ายผลิตรับผิดชอบต่อด้านประสิทธิภาพในการผลิต สมมติข้อเท็จจริงเกิดขึ้นตามคำถาม ข้อ 2 ข้างต้น ยกเว้นแต่ว่า วัตถุประสงค์โดยตรงนั้นฝ่ายจัดซื้อได้จัดซื้อมา

ทั้งสิ้นรวม 60,000 ปอนด์ ดังนั้นจะมีวัตถุดิบคงเหลือ เมื่อวันปลายงวดอยู่ 14,000 ปอนด์ การวิเคราะห์ผลแตกต่างของวัตถุดิบทางตรง ในข้อ (2) จะเปลี่ยนแปลงหรือไม่, เหตุผล, แสดงการคำนวณประกอบ

เฉลยปัญหา

$$\begin{aligned}
 1. (ก) \text{ ผลแตกต่างเนื่องจากการตลาด} &= \text{กำไรส่วนเกินต่อหน่วยตามงบประมาณ} \times \\
 &\quad (\text{ผลต่างระหว่างหน่วยขายตามงบประมาณ} \\
 &\quad \text{และหน่วยขายที่เกิดขึ้นจริง}) \\
 &= 9.20 \times (9,000 - 8,500) = 4,600 \text{ u}
 \end{aligned}$$

ผลแตกต่างนี้ถือเป็นผลแตกต่างทางด้านการตลาดเพราะว่า ผลแตกต่างนี้แสดงผลกระทบของกำไรสุทธิที่ผันแปรจากเป้าหมายการขายที่ต้องการ—โดยที่ปัจจัยทางด้านราคาและทางด้านประสิทธิภาพคงที่ แม้ว่าในบางครั้งการไม่สามารถขายให้ได้ตามเป้าหมายที่ต้องการอาจอยู่นอกเหนือการควบคุมของฝ่ายตลาด เช่น การนัดหยุดงาน, การขาดแคลนวัตถุดิบ เป็นต้น

(ข) สูตรงบประมาณในภาพ 10-2 ใช้ในการคำนวณปัญหานี้

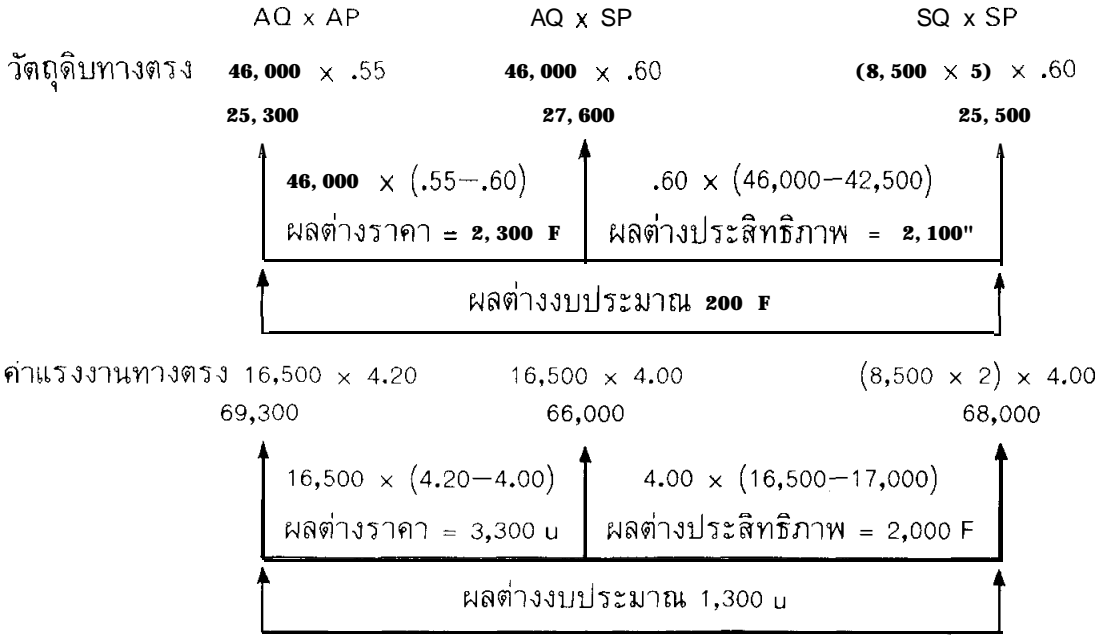
ณ ระดับ 8,500 หน่วย

$$\begin{aligned}
 \text{กำไรส่วนเกินตามงบประมาณ} &= 9.20 \times 8,500 = 78,200 \text{ บาท} \\
 \text{กำไรสุทธิตามงบประมาณ} &= 78,200 - 70,000 \text{ (ต้นทุนคงที่)} = 8,200 \text{ บาท} \\
 \text{วัตถุดิบทางตรงตามงบประมาณ} &= 3.00 \times 8,500 = 25,500 \text{ บาท} \\
 \text{ค่าแรงงานทางตรงตามงบประมาณ} &= 8.00 \times 8,500 = 68,000 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

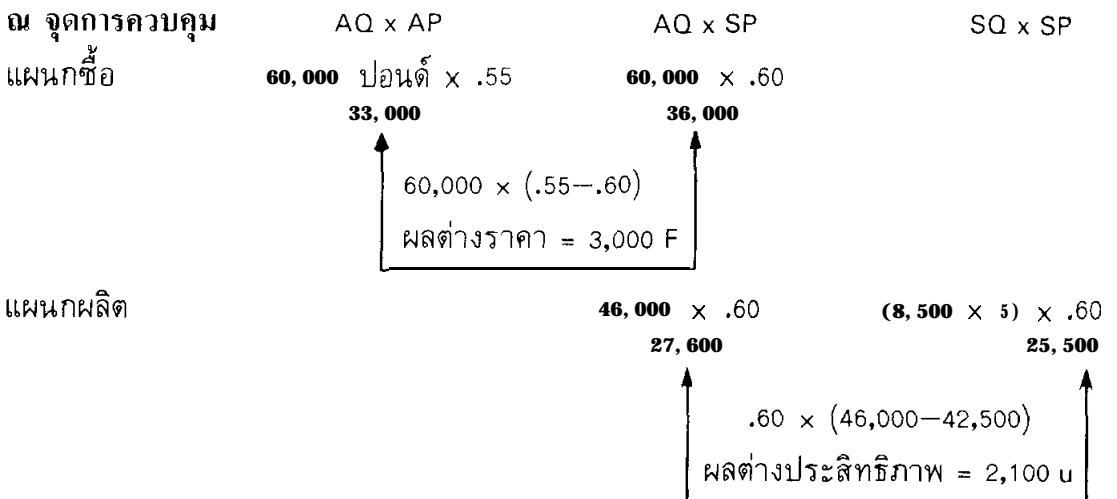
2.

ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง

ต้นทุนตามงบประมาณ
ณ ระดับ 8,500 หน่วย



3. การวิเคราะห์ในข้อ 2 จะแตกต่างออกไปหรือไม่ขึ้นอยู่กับระบบข้อมูลต้นทุน ในหลายบริษัท ผลแตกต่างเนื่องจากราคาจะคำนวณจากจุดที่การควบคุมเกิดขึ้น กรณีเช่นนี้ผลแตกต่างคำนวณจากจุดที่ซื้อมากกว่าจุดที่ใช้ไป ดังนั้น ผลแตกต่างเนื่องจากราคาที่คำนวณได้จะแตกต่างออกไปดังนี้



โจทย์แบบฝึกหัด

ข้อ 10-1 ฝ่ายบริหารของบริษัท วิศวกรรมการขนส่ง ประสบปัญหาในการประเมินผลการดำเนินงานมาเป็นเวลาหลายปี บริษัทได้จัดทำงบประมาณเป็นรายไตรมาส ข้างล่างนี้เป็นรายงานสรุปผลการดำเนินงานสำหรับงวดไตรมาสที่ผ่านมาของสาขาที่เชียงใหม่

	งบประมาณ	ที่เกิดขึ้นจริง	wadis
รายได้สุทธิ	<u>1 0,000,000</u>	<u>9,500,000</u>	<u>500,000</u> u
เชื้อเพลิง	200,000	196,000	4,000 F
ค่าซ่อมแซมและค่าดูแลรักษา	100,000	98,000	2,000 F
วัสดุและเบ็ดเตล็ด	1,000,000	985,000	15,000 F
ค่าแรงงานผันแปร	<u>6,700,000</u>	<u>6,500,000</u>	<u>200,000</u> F
ต้นทุนผันแปรทั้งสิ้น*	<u>8,000,000</u>	<u>7,779,000</u>	<u>221,000</u> F
ค่าที่ปรึกษา	200,000	200,000	—
ค่าเช่า	200,000	200,000	—
ค่าเสื่อมราคา	600,000	600,000	—
ต้นทุนคงที่อื่น ๆ	<u>200,000</u>	<u>200,000</u>	—
ต้นทุนคงที่ทั้งสิ้น	<u>1,200,000</u>	<u>1,200,000</u>	—
ต้นทุนทั้งสิ้น	<u>9,200,000</u>	<u>8,979,000</u>	<u>221,000</u> F
กำไรจากการดำเนินงาน	<u>800,000</u>	<u>521,000</u>	<u>279,000</u> u

*ในการวิเคราะห์โจทย์นี้ สมมติว่าต้นทุนเหล่านี้เป็นต้นทุนผันแปร ในทางปฏิบัติต้นทุนเหล่านี้ อาจเป็นต้นทุนกึ่งผันแปร กึ่งคงที่ หรืออาจต้องแบ่งแยกเป็นรายละเอียดถึงส่วนที่ผันแปรและส่วนที่คงที่จะวิเคราะห์ได้อย่างมีความหมาย นอกจากนี้ยังสมมติว่า ราคาขาย และการให้บริการต่าง ๆ คงที่

จากรายงานสรุปผลการดำเนินงานข้างต้น ฝ่ายบริหารสาขาเชียงใหม่ มีความไม่สบายใจที่ไม่สามารถบรรลุตามเป้าหมายรายได้ อย่างไรก็ตาม ฝ่ายบริหารมีความพอใจผลการควบคุมต้นทุนปรากฏในทางดี (F) มิฉะนั้นแล้ว กำไรจากการดำเนินงานจะเลวร้ายยิ่งกว่านี้

รองประธานฝ่ายบริหารของบริษัทมีความไม่สบายใจในรายงานข้างต้น และมีความเห็นว่า “การเปรียบเทียบผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริง กับผลการดำเนินงานตามงบประมาณเป็นสิ่ง

ถูกต้อง แต่อย่างไรก็ตาม รายงานผลการดำเนินงานข้างต้นมิได้ช่วยการประเมินผลการควบคุมต้นทุนของผู้จัดการสาขาเลย”

- ให้ทำ:
1. งบประมาณยืดหยุ่นสำหรับต้นทุน ณ ระดับรายได้ 9, 10, 11 ล้านบาท
 2. จากข้อ 1 ให้เขียนเป็นสูตร
 3. รายงานสรุปผลงาน

ข้อ 10-2 บริษัท เอ.ซี จำกัด ได้จัดทำงบประมาณตามแผนงาน ณ ระดับยอดขาย 110,000 หน่วย ในราคาหน่วยละ 25 บาท โดยมีต้นทุนตามที่คาดไว้ ดังนี้

ต้นทุนมาตรฐานผันแปรต่อหน่วย		ต้นทุนคงที่ทั้งสิ้น	
วัตถุดิบทางตรง	9.00	การผลิต	600,000
ค่าแรงทางตรง	5.00	ต้นทุนอื่น ๆ	<u>250,000</u>
ไส้หุ่ยการผลิต	1.00	ต้นทุนคงที่ทั้งสิ้น	<u>850,000</u>
ต้นทุนตามคำสั่งซื้อ	.75		
ต้นทุนบริการ	<u>.25</u>		
ต้นทุนผันแปรทั้งสิ้นต่อหน่วย	<u>16.00</u>		

บริษัทได้ใช้ต้นทุนมาตรฐานและงบประมาณยืดหยุ่น สมมติว่าไม่มีสินค้าต้นงวดและสินค้าปลายงวด ในระหว่างปี 2529 บริษัทได้ผลิตและขาย 97,000 หน่วย ผลแตกต่างที่เกิดขึ้นคือผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพของค่าแรงทางตรง จำนวน 15,000 บาท และไส้หุ่ยการผลิตผันแปรจำนวน 3,000 บาท (u)

- ให้ทำ: รายงาน 2 ฉบับ ต่อไปนี้
- ก. รายงานสรุปผลงาน
 - ข. รายงานแสดงผลการควบคุมต้นทุน

ข้อ 10-3 ในการบริหาร แผนก ชัก อบ รีด ของโรงพยาบาลเอกชนแห่งหนึ่ง ซึ่งในแผนกนี้จะมีเครื่องซักผ้าขนาดใหญ่ที่สามารถซักผ้าได้ ในปริมาณ 500 ปอนด์ในหนึ่งชั่วโมง ในการซักผ้าปริมาณ 100 ปอนด์ จะประกอบด้วย ต้นทุนผงซักฟอก 3.75 บาท และต้นทุนการใช้น้ำ 1.25 บาท การควบคุมเครื่องซักผ้าทำงานนี้จะต้องมีคนงานประจำอยู่ 1 คน ซึ่งจะทำงานวันละ 8 ชั่วโมง และทำงานสัปดาห์ละ 6 วัน โดยจ่ายค่าจ้างให้ในอัตราชั่วโมงละ 50 บาท ดังนั้น ค่าจ้างที่จ่ายอยู่ในจำนวน 2,400 บาทต่อสัปดาห์

ค่าเสื่อมราคาเครื่องซักผ้านี้คำนวณในอัตราคงที่ 48,750 บาทต่อปี (1 ปีมี 52 สัปดาห์) การจัดทำงบประมาณของโรงพยาบาลได้บันทึกค่าใช้จ่ายต่าง ๆ มาให้แผนกนี้ ในจำนวน 625 บาทต่อสัปดาห์ เมื่อเริ่มจัดทำงบประมาณสำหรับระยะเวลา 4 สัปดาห์ สิ้นสุดเดือนมิถุนายน 2530 ฝ่ายบริหารได้งบประมาณค่าใช้จ่ายทั้งหมดของแผนก ซัก อบ รีด (รวมค่าใช้จ่ายผันแปร, และค่าใช้จ่ายคงที่ทั้งหมด) แล้วเท่ากับ 20,050 บาท

ในระหว่าง 4 สัปดาห์ แผนก ซัก อบ รีด ได้ซักผ้าปริมาณ 72,000 ปอนด์ และมีต้นทุนเกิดขึ้นดังนี้ ต้นทุนผงซักฟอก 3,625 บาท และต้นทุนการใช้น้ำ 875 บาท และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ รวมแล้วเท่ากับ 15,850 บาท รวมค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นสำหรับแผนก ซัก อบ รีด แล้วเป็น 20,350 บาท

เจ้าหน้าที่ประจำแผนก ซัก อบ รีด ได้กล่าวว่า เขาทำงานได้ดีมากเนื่องจากงบประมาณอยู่ ณ ระดับ 20,050 บาท และต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงอยู่ ณ ระดับ 20,350 บาท เท่านั้น

ให้ทำ: รายงานสรุปผลงานสำหรับระยะเวลา 4 สัปดาห์ สิ้นสุดเดือนมิถุนายน 2530 ที่จะช่วยการประเมินผลงานของแผนก ซัก อบ รีด โดยมีฟอร์ม ดังนี้

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
	งบประมาณ แผนงาน	ผลแตกต่าง เนื่องจาก การตลาด	งบประมาณ ยืดหยุ่น ณ ระดับเกิด ขึ้นจริง	ผลแตกต่าง งบประมาณ ยืดหยุ่น	ต้นทุน (ผลงาน) ที่เกิดขึ้นจริง
ปริมาณผ้าที่ซัก (ปอนด์)					-
ต้นทุนผันแปรรวม					
ต้นทุนคงที่รวม	_____	_____	_____	_____	_____
ต้นทุนรวม		_____	_____	_____	_____

ข้อ 10-4 งบประมาณตามแผนงานสำหรับปี 2529 ของบริษัทกรุงเทพ มีดังนี้

ยอดขาย (1,000,000 หน่วย หน่วยละ 3 บาท)		3,000,000 บาท
ต้นทุนผันแปร		
วัตถุดิบทางตรง หน่วยละ .50	500,000	
ค่าแรงทางตรง หน่วยละ 1.00	1,000,000	
ໂສ່ຫຼ່ຍການຜືດຜົນແປຣ ໜ່ວຍລະ .20	200,000	
ค่าใช้จ่ายขาย หน่วยละ .30	300,000	
ค่าใช้จ่ายบริหาร หน่วยละ .10	<u>100,000</u>	<u>2,100,000</u>
กำไรส่วนเกินหน่วยละ .90		900,000
ต้นทุนคงที่		
ໂສ່ຫຼ່ຍການຜືດ	300,000	
ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร	<u>500,000</u>	<u>800,000</u>
กำไรสุทธิตามแผนงาน		<u>100,000</u>

ผลการดำเนินงานประจำปี 2529 ปรากฏว่าบริษัทไม่สามารถบรรลุตามเป้าหมายแผนงานที่วางไว้ บริษัทผลิตและขายได้เพียง 940,000 หน่วย ความสามารถในการผลิตกำหนดไว้ว่าจะผลิตได้ 4 หน่วยต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง ผลต่างเนื่องจากราคาและประสิทธิภาพของวัตถุดิบทางตรงรวมเท่ากับ 30,000 บาท (U) ชั่วโมงแรงงานทางตรงที่ใช้จริง 250,000 ชั่วโมง ผลต่างเนื่องจากราคาของค่าแรงทางตรงเท่ากับ 25,000 บาท (F) ผลต่างเนื่องจากราคาของໂສ່ຫຼ່ຍການຜືດຜົນແປຣเท่ากับ 10,000 บาท (F) ໂສ່ຫຼ່ຍການຜືດຜົນແປຣນັ້ນສມມຸດີວ່າຜົນແປຣໄປຕາມໜ່ວຍໂຮງຮາງງານທາງຊຽງ

ผลต่างเนื่องจากงบประมาณของໂສ່ຫຼ່ຍການຜືດຄຽງທີ່ເທົ່າກັບ 15,000 บาท (F) สມມຸດີໄມ່ມີສິນຄ້າດັ່ງນວດແລະປລາຍນວດ

- ให้ทำ:**
1. คำนวณหาผลแตกต่างต่อไปนี้ แสดงการคำนวณประกอบ
 - ก. ผลต่างเนื่องจากรายได้ (Marketing Variences)
 - ข. ผลต่างเนื่องจากประสิทธิภาพของค่าแรงทางตรง
 - ค. ผลต่างเนื่องจากประสิทธิภาพของໂສ່ຫຼ່ຍການຜືດຜົນແປຣ
 - ง. ผลต่างเนื่องจากงบประมาณของໂສ່ຫຼ່ຍການຜືດຜົນແປຣ
 2. รายงานแสดงการควบคุมต้นทุน

ข้อ 10-5 บริษัท เอ.บี. จำกัด ได้ใช้ระบบต้นทุนมาตรฐาน ข้างล่างนี้เป็นข้อมูลเกี่ยวกับการผลิตดังนี้

อัตราโสหุ้ยการผลิตผันแปรได้	18 บาทต่อชั่วโมง
ต้นทุนมาตรฐานค่าแรงทางตรง	80 บาทต่อชั่วโมง
ต้นทุนมาตรฐานวัตถุดิบ	20 บาทต่อปอนด์

จำนวนปอนด์มาตรฐานที่ต้องใช้ในการผลิตหน่วยสำเร็จ 3 ปอนด์
 ชั่วโมงแรงงานทางตรงมาตรฐานที่ต้องใช้ในการผลิตหน่วยสำเร็จ 5 ชั่วโมง
 วัตถุดิบซื้อมาและใช้ไป 6,700 ปอนด์
 ต้นทุนแรงงานทางตรงที่เกิดขึ้นจริง 11,000 ชั่วโมง, 836,000 บาท
 ต้นทุนโสหุ้ยการผลิตผันแปรที่เกิดขึ้นจริง 190,000 บาท, หน่วยผลิตสำเร็จรูป
 2,000 หน่วย
 ต้นทุนวัตถุดิบที่เกิดขึ้นจริง 18 บาทต่อปอนด์

ให้ทำ: คำนวณหาผลแตกต่างทั้งหมด

ข้อ 10-6 สมมติว่า บริษัท เอ.ซี. 203 ผลิตสินค้า 10,000 หน่วย และสมมติว่าวัตถุดิบทางตรงตามมาตรฐานในการผลิตเท่ากับ 2 ปอนด์ต่อหน่วยในราคาปอนด์ละ 40 บาท ในการผลิตปรากฏว่า บริษัทได้ใช้วัตถุดิบไปทั้งสิ้น 21,000 ปอนด์ในการผลิตสินค้า 10,000 หน่วย สมมติต่อไปว่า ในการผลิตนี้ชั่วโมงแรงงานทางตรงตามมาตรฐานในการผลิตสินค้า 1 หน่วย เท่ากับ 4 ชั่วโมง และค่าแรงทางตรงมาตรฐานเท่ากับ 60 บาทต่อชั่วโมง บริษัทได้ใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงที่เกิดขึ้นจริง 41,000 ชั่วโมงในการผลิตสินค้า 1,0000 หน่วย

ให้ทำ: คำนวณหาผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพสำหรับวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรง

ข้อ 10-7 บริษัท เอดี จำกัด ใช้ต้นทุนมาตรฐานและงบประมาณยืดหยุ่น แผนกซื้อวัสดุรับผิดชอบในผลแตกต่าง เนื่องจากราคาวัตถุดิบ และผู้จัดการฝ่ายผลิตรับผิดชอบในผลแตกต่างอื่น ๆ ทั้งหมด ข้อมูลการดำเนินงานสำหรับสัปดาห์ที่ผ่านมา มีดังนี้

สินค้าสำเร็จรูปที่ผลิต 5,000 หน่วย

วัตถุดิบทางตรง	—	ซื้อ 10,000 ปอนด์ @ 30 บาท	ราคามาตรฐาน 32 บาทต่อ
			ปอนด์ วัตถุดิบใช้ไป 5,400 ปอนด์
			จำนวนปอนด์มาตรฐานที่
			ใช้ในการผลิตสินค้า 1 หน่วยเท่ากับ 1 ปอนด์
ค่าแรงทางตรง	—	ค่าแรงงานที่เกิดขึ้นจริง 8,000 ชั่วโมง	ในอัตราค่าแรง

ชั่วโมงละ 61 บาทหรือ 488,000 บาท ชั่วโมง แรงงาน
มาตรฐานที่ใช้ในการผลิตสินค้า 1 หน่วยเท่ากับ 1½ ชั่วโมง
ราคาค่าแรงงานทางตรงมาตรฐาน 60 บาท

ISOหุ่ยการผลิต – ที่เกิดขึ้นจริง 176,000 บาท สูตรงบประมาณเท่ากับ 20
ผันแปร บาทต่อชั่วโมงแรงงานทางตรงมาตรฐาน

ให้ทำ: คำนวณ

1. ผลแตกต่างเนื่องจากราคาวัตถุดิบ
2. ผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพวัตถุดิบ
3. ผลแตกต่างเนื่องจากราคาค่าแรงมาตรฐาน
4. ผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพค่าแรงงาน
5. ผลแตกต่างเนื่องจากราคาISOหุ่ยการผลิตผันแปร
6. ผลแตกต่างเนื่องประสิทธิภาพISOหุ่ยการผลิตผันแปรได้

ข้อ 10-8 ข้อมูลข้างล่างนี้ ใช้สำหรับการคำนวณคำถามดังนี้

ผลแตกต่างรวมของค่าแรงงานทางตรง 17,600 บาท (F)
ต้นทุนค่าแรงงานทางตรงมาตรฐาน 120 บาทต่อชั่วโมง
ผลแตกต่างเนื่องจากราคาค่าแรงงานทางตรง 6,400 (u)
ชั่วโมงทำงานที่เกิดขึ้นจริง 1,600 ชั่วโมง

- ให้ทำ:**
1. คำนวณหาราคาค่าแรงงานทางตรงที่เกิดขึ้นจริงต่อชั่วโมง
 2. คำนวณหาชั่วโมงแรงงานทางตรงมาตรฐานสำหรับการทำงานให้เสร็จ

ข้อ 10-9 ข้อมูลต้นทุนมาตรฐานของบริษัท ลูน่าร์ จำกัด มีดังนี้

ต้นทุนมาตรฐานของครีมลูน่าร์ ต่อ 1 โหล

วัตถุดิบทางตรง

วัตถุดิบ ก.	10 ปอนด์ @	10.00 บาท	100.00 บาท	
วัตถุดิบ ข.	5 ปอนด์ @	20.00 บาท	<u>100.00</u> บาท	<u>200.00</u> บาท

ค่าแรงทางตรง

ขบวนการผลิตที่ 1	5 ชั่วโมง @	80.00 บาท	400	
ขบวนการผลิตที่ 2	4 ชั่วโมง @	120.00 บาท	<u>480</u>	880.00 บาท

ISOหุ่ยการผลิตผันแปร (80 บาทต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง) 720.00 บาท

1,800.00 บาท

วัตถุดิบ ก. และ ข. คงเหลือต้นงวด 1,000 ปอนด์ และ 500 ปอนด์ตามลำดับในระหว่างงวดนี้ บริษัทได้ซื้อวัตถุดิบ ก. จำนวน 5,000 ปอนด์ ในราคาทุน 56,000 บาท วัตถุดิบ ข. ในราคาพิเศษในอัตราปอนด์ละ 16 บาท และซื้อจำนวน 4,000 ปอนด์ ณ วันสิ้นงวด วัตถุดิบ ก. และ ข. คงเหลือ 2,000 ปอนด์และ 2,400 ปอนด์

ขบวนการผลิตที่ 1 ใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรง 2,200 ชั่วโมง ในขณะที่ขบวนการผลิตที่ 2 ใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงทั้งสิ้น 1,900 ชั่วโมง ต้นทุนค่าแรงทางตรงในขบวนการผลิต 1 มีจำนวน 178,000 บาท และในขบวนการผลิต 2 มีจำนวน 220,000 บาท

ในระหว่างงวดนี้ บริษัทผลิตสินค้าทั้งสิ้นได้ 450 โหล และต้นทุนโสหุ่ยการผลิตผันแปรที่เกิดขึ้นจริง 360,000 บาท

- ให้ทำ:
1. คำนวณผลต่างของวัตถุดิบทางตรงใช้ไป (ราคาและประสิทธิภาพ)
 2. คำนวณผลต่างของค่าแรงทางตรง (ราคาและประสิทธิภาพ)
 3. คำนวณผลต่างของโสหุ่ยการผลิตผันแปร

ข้อ 10-10 บริษัท สยามเคมี ผลิตสินค้าที่ใช้ในอุตสาหกรรมพลาสติก บริษัทได้ใช้งบประมาณ ยึดหยุ่นในระบบต้นทุนมาตรฐานเพื่อคำนวณหาผลแตกต่าง ข้อมูลปรากฏดังนี้

ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนมาตรฐานผลิตภัณฑ์เคมี

วัตถุดิบต่อหน่วย	4 ปอนด์ ๑ ละ 20 บาท
ค่าแรงงานทางตรงต่อหน่วย	6 ชม. ๑ ละ 50 บาท
โสหุ่ยการผลิตผันแปรต่อหน่วย	70 บาทต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง
โสหุ่ยการผลิตคงที่ต่อเดือน	520,000 บาท
ระดับกำลังการผลิตคงที่ต่อเดือน	1,300 หน่วย
จำนวนหน่วยที่ผลิตได้ในเดือนกันยายน	1,200 หน่วย
ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงเดือนกันยายน	
วัตถุดิบทางตรง	4,700 ปอนด์ ๑ ละ 23 บาท
ค่าแรงงานทางตรง	7,400 ชั่วโมง ๑ at 51 บาท
โสหุ่ยการผลิตผันแปร	504,680 บาท
โสหุ่ยการผลิตคงที่	528,000 บาท

ให้ทำ: คำนวณหาผลแตกต่างจากข้อมูลข้างต้น

1. ผลแตกต่างเนื่องจากราคาและประสิทธิภาพของวัตถุดิบทางตรง
2. ผลแตกต่างเนื่องจากราคาและประสิทธิภาพของค่าแรงงานทางตรง
3. ผลแตกต่างเนื่องจากราคาและประสิทธิภาพของวัสดุช่วยการผลิตผันแปร