

การแก้ไขต้นทุนมาตรฐาน

สำหรับกิจการที่ใช้ระบบต้นทุนมาตรฐาน ราคาที่เปลี่ยนแปลงไป วัสดุใหม่ เครื่องจักรใหม่ คุณภาพของวัตถุดิบที่เปลี่ยนแปลงไป และสัญญาจ้างแรงงานใหม่ ทั้งหมดนี้ โน้มเอียงที่จะทำให้ต้นทุนมาตรฐานที่ใช้อยู่ล้าสมัยไป ต้นทุนมาตรฐานที่ไม่ทันเหตุการณ์ จะนำไปสู่งบประมาณที่ไม่สมจริง การควบคุมต้นทุนที่ไม่ดี และต้นทุนต่อหน่วยที่ไม่สมเหตุสมผลสำหรับการตีราคาสินค้าคงเหลือ

บริษัทที่ใช้ระบบต้นทุนมาตรฐาน จึงต้องหมั่นตรวจสอบต้นทุนมาตรฐาน และอาจต้องทำการแก้ไขต้นทุนมาตรฐานใหม่เมื่อจำเป็น เพื่อคงต้นทุนมาตรฐานไว้ให้ตรงกับสภาพปัจจุบัน ในทางปฏิบัติต้นทุนมาตรฐานมักจะถูกปรับปรุงใหม่ปีละครั้ง แต่ในกรณีที่เกิดเหตุการณ์ที่สำคัญ ก็อาจมีการแก้ไขต้นทุนมาตรฐานในทันที²

ต้นทุนมาตรฐานสำหรับวัตถุดิบทางตรงและแรงงานทางตรง

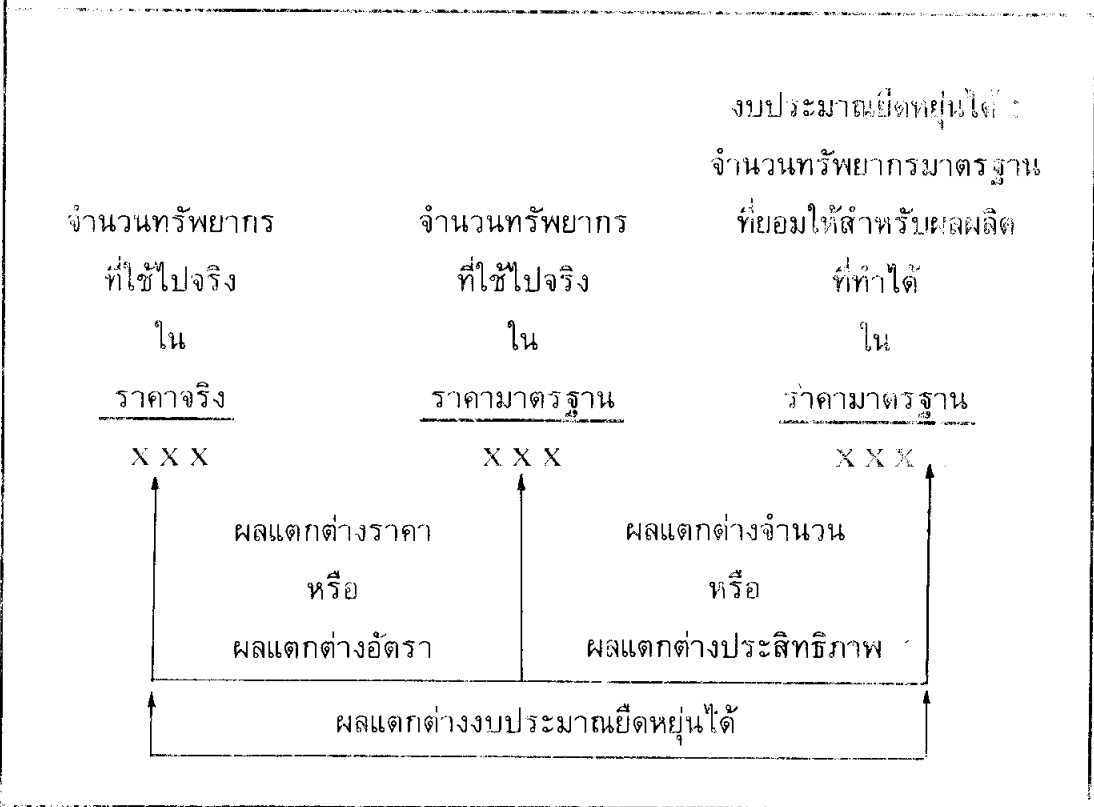
วิธีวิเคราะห์ผลแตกต่างสำหรับวัตถุดิบทางตรงและแรงงานทางตรง

งบประมาณยืดหยุ่นได้ และต้นทุนมาตรฐาน จะนำไปสู่การวิเคราะห์ระดับ 3 ดังรูปที่ 6 - 7 ซึ่งเจาะลึกมากกว่าการวิเคราะห์ระดับ 2 ดังรูปที่ 6 - 5 โดยผลแตกต่างเนื่องจากงบประมาณยืดหยุ่นได้ที่เกี่ยวกับวัตถุดิบทางตรง และแรงงานทางตรงต่างจะถูกแบ่งย่อยออกเป็นสองส่วนสำคัญ กล่าวคือ ผลแตกต่างเนื่องจากงบประมาณยืดหยุ่นได้ที่เกี่ยวกับวัตถุดิบทางตรง จะถูกแบ่งย่อยออกเป็นผลแตกต่างเนื่องจากราคา (Price Variance) และผลแตกต่างเนื่องจากจำนวน (Quantity Variance) ซึ่งเรียกได้อีกชื่อหนึ่งว่าผลแตกต่างเนื่องจากการใช้ (Usage Variance) ส่วนผลแตกต่างเนื่องจากงบประมาณยืดหยุ่นได้ที่เกี่ยวกับแรงงานทางตรงจะถูกแบ่งย่อยออกเป็นผลแตกต่างเนื่องจากอัตรา (Rate Variance) และผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพ (Efficiency Variance) คำจำกัดความย่อ ๆ เป็นดังนี้ :

² Cost Accounting Standards Board, Progress Report to the Congress (Washington, D.C., 1974), หน้า 40. ระบุว่า 55.4% จะแก้ไขมาตรฐานอย่างน้อยปีละครั้ง หรือเมื่อจำเป็น 27.9% สองปีครั้ง และ 16.7% ณ ระยะเวลาอื่น ๆ

รูปที่ 6-7

การวิเคราะห์ผลแตกต่างด้วยงบประมาณยืดหยุ่นได้และต้นทุนมาตรฐาน



ผลแตกต่างเนื่องจากราคาหรืออัตรา = ผลแตกต่างระหว่างราคาทรัพยากรต่อหน่วยที่เกิดขึ้นจริง และราคาทรัพยากรต่อหน่วยตามมาตรฐาน \times จำนวนทรัพยากรที่เกิดขึ้นจริง

ผลแตกต่างเนื่องจากอัตราหรือประสิทธิภาพ = ผลแตกต่างระหว่างจำนวนทรัพยากรที่เกิดขึ้นจริง และจำนวนทรัพยากรที่สมควรจะยอมให้เกิดขึ้นสำหรับผลผลิตที่ทำสำเร็จจริง \times ราคาทรัพยากรต่อหน่วยตามมาตรฐาน

จุดประสงค์ของการคำนวณผลแตกต่างเนื่องจากราคาหรืออัตรา ก็คือการแยกผลของการขึ้น ๆ ลง ๆ ในราคาหรืออัตรา ออกจากผลแตกต่างอันอื่น ๆ และโปรดสังเกตว่า

ผลแตกต่างเนื่องจากจำนวนหรือประสิทธิภาพจะมีข้อสมมุติฐานที่วางไว้ซึ่งสำคัญมากข้อหนึ่งก็คือ ราคาต่อหน่วยทั้งหมดที่นำมาใช้ในการคำนวณคือราคาที่ตั้งงบประมาณไว้ ซึ่งอาจเรียกว่าราคาที่กำหนดไว้ล่วงหน้า ราคาประมาณการ หรือราคามาตรฐานก็ได้ กล่าวอีกนัยหนึ่ง ผลแตกต่างเนื่องจากจำนวนหรือประสิทธิภาพได้กันเอาอิทธิพลการเปลี่ยนแปลงของราคาออกไปแล้ว

การประเมินผลการปฏิบัติงานจะง่ายขึ้น ถ้าเราแยกเอารายการต่าง ๆ ซึ่งดูเหมือนว่าจะอยู่ภายใต้อิทธิพลของผู้บริหารมากกว่าออกมา วิธีการโดยทั่ว ๆ ไปก็คือการแยกปัจจัยราคา หรือ อัตรา ออกจากปัจจัยจำนวนหรือประสิทธิภาพ ปัจจัยราคาหรืออัตรานั้นผู้บริหารจะควบคุมอย่างใกล้ชิดได้น้อยกว่า ที่สำคัญเพราะว่าราคาหรืออัตราจะถูกกระทบกระเทือนโดยสิ่งกีดกันภายนอกมากกว่า ผลแตกต่างเนื่องจากราคาถูกคำนวณขึ้นมา ไม่ใช่เฉพาะเพื่อตัวของตัวเอง แต่เพื่อช่วยให้ผลแตกต่างเนื่องจากจำนวนหรือประสิทธิภาพได้รับการเน้นในลักษณะที่เด่นชัดขึ้นมากกว่า โดยวิธีการเช่นนี้ จำนวนหรือประสิทธิภาพสามารถถูกวัดโดยการถือเอาราคาต่อหน่วยที่คงที่ เหนือสิ่งอื่นใดทั้งหมด ผู้บริหารไม่พอใจที่จะให้การขึ้น ๆ ลง ๆ ในราคาหรืออัตราซึ่งเขาควบคุมไม่ได้ เข้ามามีส่วนต่อการตัดสินใจว่าผลการดำเนินงานของเขามีประสิทธิภาพหรือไม่

ตัวอย่างการวิเคราะห์ผลแตกต่างสำหรับวัตถุประสงค์และแรงงานทางตรง

สมมุติว่าบริษัทสหมิตรมีมาตรฐานเกี่ยวกับวัตถุประสงค์และแรงงานทางตรง สำหรับการผลิตผลิตภัณฑ์ 1 หน่วย ดังต่อไปนี้

วัตถุประสงค์ – ทรัพยากรที่ยอมให้ = 4 ปอนด์ @ 5 บาท
หรือ 20 บาท ต่อหน่วยผลผลิต

แรงงานทางตรง – ทรัพยากรที่ยอมให้ = 2 ชั่วโมง @ 8 บาท
หรือ 16 บาท ต่อหน่วยผลผลิต

ส่วนข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานจริงปรากฏดังนี้

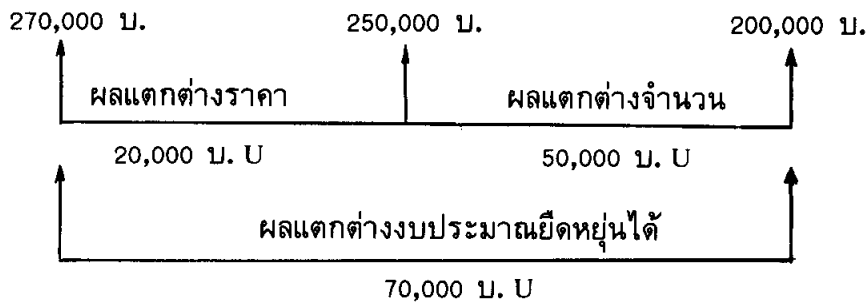
- หน่วยที่ผลิตสำเร็จ 10,000 หน่วย
- วัตถุประสงค์ 50,000 ปอนด์ @ 5.40 บาท หรือ 27,000 บาท
- แรงงานทางตรง 22,000 ชั่วโมง @ 7.80 บาท หรือ 171,600 บาท

การวิเคราะห์ผลแตกต่างเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ทางตรงก็จะเป็นดังต่อไปนี้

$$\frac{\text{จำนวนจริง} \times \text{ราคาจริง}}{(50,000 \times 5.40 \text{ บ.})} \quad \frac{\text{จำนวนจริง} \times \text{ราคามาตรฐาน}}{(50,000 \times 5 \text{ บ.})} \quad \frac{\text{จำนวนมาตรฐาน} \times \text{ราคามาตรฐาน}}{(10,000 \times 4 \times 5 \text{ บ.})}$$

หรือ

$$(10,000 \times 20 \text{ บ.})$$



หรืออาจวิเคราะห์ในรูปของสมการดังต่อไปนี้คือ

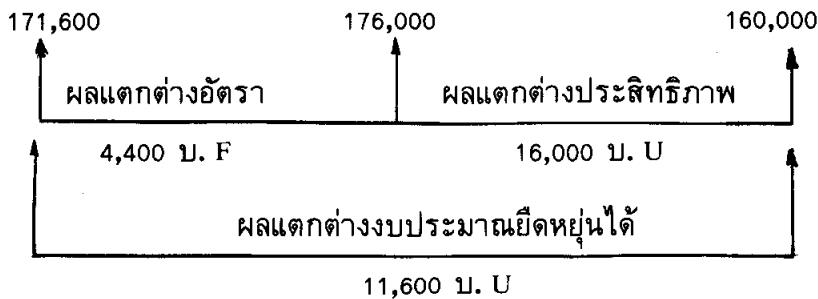
$$\begin{aligned} \text{ผลแตกต่างเนื่องจากงบประมาณยืดหยุ่นได้} &= \text{ต้นทุนจริง} - \text{ต้นทุนตามงบประมาณ} \\ &= 270,000 \text{ บ.} - 200,000 \text{ บ.} \\ &= 70,000 \text{ บ. U} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ผลแตกต่างเนื่องจากราคา} &= \text{ผลแตกต่างในราคาต่อหน่วย} \times \text{จำนวนจริง} \\ &= (5.40 \text{ บ.} - 5 \text{ บ.}) \times 50,000 \\ &= 50,000 \text{ บ. U} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ผลแตกต่างเนื่องจากจำนวน} &= \text{ผลแตกต่างในจำนวน} \times \text{ราคามาตรฐานต่อหน่วย} \\ &= (50,000 - 40,000) \times 5 \text{ บ.} \\ &= 50,000 \text{ บ. U} \end{aligned}$$

การวิเคราะห์ผลแตกต่างเกี่ยวกับแรงงานทางตรงก็จะเป็นดังนี้

$$\begin{array}{l} \text{ชั่วโมงจริง} \times \text{อัตราจริง} \quad \text{ชั่วโมงจริง} \times \text{อัตรามาตรฐาน} \quad \text{ชั่วโมงมาตรฐาน} \times \text{อัตรามาตรฐาน} \\ (22,000 \times 7.80 \text{ บ.}) \quad (22,000 \times 8 \text{ บ.}) \quad (10,000 \times 2 \times 8 \text{ บ.}) \\ \text{หรือ} \\ (10,000 \times 16 \text{ บ.}) \end{array}$$



หรืออาจวิเคราะห์ในรูปของสมการดังต่อไปนี้คือ

$$\begin{aligned} \text{ผลแตกต่างเนื่องจากงบประมาณยืดหยุ่นได้} &= \text{ต้นทุนจริง} - \text{ต้นทุนตามงบประมาณ} \\ &= 171,600 \text{ บ.} - 160,000 \text{ บ.} \\ &= 11,600 \text{ บ. U} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ผลแตกต่างเนื่องจากอัตรา} &= \text{ผลแตกต่างในอัตราต่อชั่วโมง} \times \text{ชั่วโมงจริง} \\ &= (8 \text{ บ.} - 7.80 \text{ บ.}) \times 22,000 \\ &= 4,400 \text{ บ. F} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพ} &= \text{ผลแตกต่างในชั่วโมง} \times \text{อัตรามาตรฐานต่อชั่วโมง} \\ &= (22,000 - 20,000) \times 8 \text{ บ.} \\ &= 16,000 \text{ บ. U} \end{aligned}$$

การวัดและแสดงผลผลิต

ก่อนการศึกษาต่อไป โปรดสังเกตเป็นพิเศษว่ายอดตามงบประมาณยืดหยุ่นได้ หรือนั่นคือต้นทุนมาตรฐานที่ยอมให้ จะคำนวณได้ก็ต่อเมื่อสามารถระบุได้ว่าผลผลิตที่ทำสำเร็จจริงมีจำนวนเท่าใด การแยกผลแตกต่างจำนวนหรือประสิทธิภาพออกจากราคาหรืออัตราในระบบต้นทุนมาตรฐานไม่อาจทำได้ เว้นเสียแต่ว่าจะต้องมีการวัดทั้งทรัพยากรที่นำเข้าไป (input) และผลผลิตที่ได้ออกมา (output) ด้วย

รูปที่ 6-8 เป็นการแสดงการวิเคราะห์แรงงานทางตรงในรูปกราฟ สมการต้นทุนเป็นเส้นตรง ค่าความชันของเส้นเท่ากับอัตรามาตรฐาน 8 บาทต่อชั่วโมง ณ ระดับผลผลิตแต่ละระดับ เราสามารถที่จะอ่านค่าของต้นทุนมาตรฐานรวมที่ยอมให้สำหรับระดับผลผลิตนั้น ๆ ให้สังเกตว่าจำนวนจะถูกแสดงในรูปของชั่วโมงมากกว่าที่จะแสดงในรูปของหน่วยผลิตภัณฑ์ นี่มักจะทำกันโดยทั่ว ๆ ไป เพราะว่าแผนกส่วนมากมีผลิตภัณฑ์หลายชนิด ชั่วโมงกลับกลายเป็นตัวหารร่วมที่มีประโยชน์สำหรับวัดถึงระดับรวมของการผลิตทั้งหมด

ระบบต้นทุนมาตรฐานมักไม่แสดงผลผลิตเป็น ตัวอย่างเช่น ที่เขียบุหรี 10,000 อัน แทนที่เช่นนั้น ผลผลิตมักจะแสดงเป็นชั่วโมงมาตรฐานที่ยอมให้ 20,000 ชั่วโมง นี่เป็นแนวความคิดหลักอีกประการหนึ่งในต้นทุนมาตรฐาน

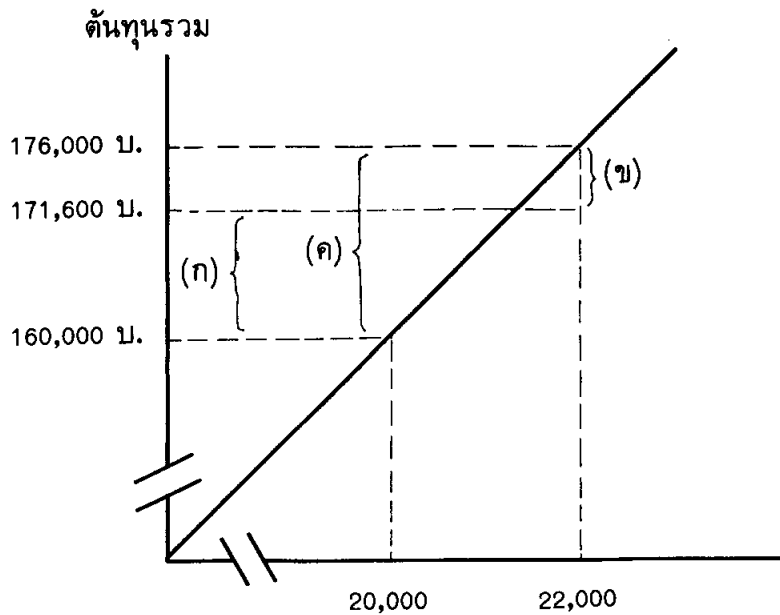
การใช้หลักการของต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับในการวิเคราะห์ผลแตกต่าง

ในทางปฏิบัติ มักกล่าวกันว่า วัตถุประสงค์ และแรงงานทางตรง จะถูกควบคุมโดยการช่วยเหลือของต้นทุนมาตรฐาน ในขณะที่ต้นทุนอื่น ๆ ทั้งหมดจะถูกควบคุมโดยการช่วยเหลือของงบประมาณโซหุ่ยประจำแผนก ความแตกต่างนี้อาจจะเกิดขึ้นเพราะว่าอาจมีความต้องการระดับการวิเคราะห์ที่แตกต่างกันสำหรับต้นทุนที่แตกต่างกัน ดังรูปที่ 6-6 ได้ชี้ไว้ อันที่จริง จะเห็นได้ว่าวัตถุประสงค์และแรงงานทางตรง เป็นต้นทุนที่ค่อนข้างแพงและง่ายในแง่ของการควบคุม เพราะฉะนั้น ผู้บริหารอาจมองหาวิธีที่ประณีตอย่างมากสำหรับตรวจตราต้นทุนเหล่านี้ ตรงกันข้าม ต้นทุนโซหุ่ยการผลิตมักจะประกอบด้วยต้นทุนต่าง ๆ จำนวนมาก และไม่มีต้นทุนใดซึ่งเหมาะสมที่จะใช้ระบบการควบคุมที่ประณีต ผลก็คือ บางบริษัทอาจจะวิเคราะห์วัตถุประสงค์ตามหลักประจำวัน แรงงานตามหลักสัปดาห์ และโซหุ่ยตามหลักรายเดือน

รูปที่ 6-5 และ 6-6 เน้นการใช้หลักการของต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับ (cost-benefit) ในระบบการบัญชีต้นทุน ต้นทุนบางอย่างอาจได้รับการวิเคราะห์อย่างหนัก ในขณะที่ต้นทุนอันอื่น เกือบจะไม่มีการวิเคราะห์กันเลย ตัวอย่างเช่น ผลแตกต่างวัตถุประสงค์ และแรงงานทางตรง ในรูปที่ 6-5 อาจมีการแบ่งย่อยเป็นผลแตกต่างราคาหรืออัตรา และผลแตกต่างจำนวนหรือประสิทธิภาพ ดังที่ได้แสดงไว้แล้ว อย่างไรก็ตาม เกี่ยวกับต้นทุนอันอื่น ๆ บริษัทสหมิตรอาจตัดสินใจไม่แบ่งย่อยผลแตกต่างงบประมาณยึดหยุ่นได้ ในรูปที่ 6-5

รูปที่ 6-8

การวิเคราะห์ผลแตกต่างแรงงานทางตรงเป็นรูปกราฟ



ชั่วโมงมาตรฐาน ชั่วโมงทรัพยากร
ที่ยอมให้สำหรับ ที่เกิดขึ้นจริง
ผลผลิตดี

ปริมาณ (กิจกรรม) เป็นชั่วโมง

- (ก) ผลแตกต่างงบประมาณ = ต้นทุนจริง - ต้นทุนตามงบประมาณ
= 11,600 บ. U ดังที่ได้แบ่งย่อยไว้ใน (ข) และ (ค)
- (ข) ผลแตกต่างอัตรา = ผลแตกต่างในอัตรา × ชั่วโมงจริง
= 4,400 บ. F
- (ค) ผลแตกต่างประสิทธิภาพ = ผลแตกต่างในชั่วโมง × อัตรามาตรฐาน
= 1,600 บ. U

ต่อไปอีก ก็เป็นไปได้

การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับผลแตกต่างสำหรับวัตถุประสงค์ทางตรงและแรงงานทางตรง

การบัญชีแยกประเภททั่วไปสำหรับวัตถุประสงค์ทางตรง และแรงงานทางตรง เท่าที่เราได้เคยศึกษามาจนกระทั่งถึงบทนี้ จะสังเกตเห็นได้ว่า บัญชีสินค้านำคงเหลือที่สำคัญสองบัญชีจะอยู่ในลักษณะดังต่อไปนี้ :

พัสดุ		งานระหว่างทำ	
ต้นทุนจริงของ		ต้นทุนจริงของวัตถุประสงค์	
วัตถุประสงค์ทางตรงที่ซื้อ		ทางตรงและ	
		แรงงานทางตรง	
		ที่ใช้ไป	

แต่ในระบบการคำนวณต้นทุนตามมาตรฐาน การบัญชีแยกประเภททั่วไปจะมีบัญชีสำหรับผลแตกต่างแยกต่างหากออกมา

ในระบบต้นทุนมาตรฐาน ผลแตกต่างซึ่งอาจมีการคำนวณวันต่อวัน จะถูกนำไปบันทึกไว้ในบัญชีแยกประเภททั่วไปโดยสรุปเป็นรายเดือน โดยการใช้ข้อมูลของบริษัทสมาชิก วัตถุประสงค์ทางตรงที่ได้ถูกยกยอดไปโดยบัญชีพัสดุในราคาที่เป็นจริงซึ่งขัดแย้งกับราคามาตรฐานนั้น ผลแตกต่างวัตถุประสงค์ทางตรงทั้งหมดจะถูกแยกออกมาเมื่อบัญชีงานระหว่างทำถูกคิดเข้าด้วยจำนวนทรัพยากรมาตรฐานที่ยอมให้คูณด้วยราคามาตรฐานต่อหน่วย ดังต่อไปนี้

(1) งานระหว่างทำ	200,000	
ผลแตกต่างราคาวัตถุประสงค์ทางตรง	20,000	
ผลแตกต่างจำนวนวัตถุประสงค์ทางตรง	50,000	
พัสดุ		270,000

บันทึกวัตถุประสงค์ทางตรงที่ใช้ไป (โปรดสังเกตว่าผลแตกต่างที่ไม่ดีจะเดบิตเสมอ และผลแตกต่างที่ดีจะเครดิตเสมอ)

กรณีแรงงานทางตรง บัญชีค่าจ้างค้างจ่ายจะถูกบันทึกไว้ด้วยอัตราค่าจ้างที่เกิดขึ้นจริง บัญชีงานระหว่างทำถูกคิดเข้าด้วยจำนวนมาตรฐานที่ยอมให้คุณด้วยอัตรามาตรฐาน และผลแตกต่างแรงงานทางตรงทั้งหมดจะถูกยอมรับ ดังนี้

(2) งานระหว่างทำ	160,000	
ผลแตกต่างประสิทธิภาพแรงงานทางตรง	16,000	
ผลแตกต่างอัตราแรงงานทางตรง		4,400
ค่าแรงงานค้างจ่าย		171,600
บันทึกหนี้สิน และปันส่วนต้นทุน		
แรงงานทางตรง		

ช่วงเวลาที่เหมาะสมในการวิเคราะห์ผลแตกต่างเนื่องจากราคาวัตถุดิบทางตรง

เนื่องจากวัตถุดิบทางตรงอาจถูกคงคลังไว้ในระยะเวลาหนึ่ง ซึ่งอาจเป็นเวลาหลายวันหรือหลายเดือนก่อนถูกเบิกออกไปใช้ในการผลิต ดังนั้นผลแตกต่างเนื่องจากราคาวัตถุดิบจึงสามารถวัดได้ ณ เวลาที่แตกต่างกันสองเวลา กล่าวคือ อาจวัดเมื่อเวลาที่วัตถุดิบถูกซื้อเข้ามาหรือเมื่อเวลาที่วัตถุดิบถูกใช้ไปในการผลิต

ช่วงเวลาที่จะคำนวณผลแตกต่างมีความสำคัญต่อการควบคุม เพื่อความสัมฤทธิ์ผลผลแตกต่างควรถูกวิเคราะห์อย่างรวดเร็วที่สุดเท่าที่เป็นไปได้ภายหลังที่ได้เกิดขึ้น เพื่อที่ผู้บริหารจะได้มีโอกาสสกัดกั้นได้ทันมิให้สถานการณ์ที่ไม่น่าพอใจนั้นมีอยู่อีกต่อไป

สำหรับผลแตกต่างเนื่องจากจำนวนวัตถุดิบจะไม่มีปัญหาเกี่ยวกับช่วงเวลาในการวิเคราะห์ผลแตกต่าง เพราะสามารถที่จะคำนวณได้เฉพาะเมื่อวัตถุดิบถูกเบิกและใช้ในการผลิตแล้วเท่านั้น

โปรดสังเกตการวิเคราะห์ผลแตกต่างวัตถุดิบทางตรงของบริษัทสหมิตรอีกครั้งหนึ่ง ในตัวอย่างข้างต้น ได้แสดงให้เห็นว่าผลแตกต่างราคา และจำนวน จะถูกคำนวณพร้อมกันในขณะที่การผลิตเกิดขึ้น วิธีการเช่นนี้จะใช้ได้ดีพอเพียงเมื่อราคาวัตถุดิบไม่เปลี่ยนแปลงง่ายจนเกินไป หรือเมื่อวัตถุดิบคงเหลือมีไม่มากนัก หรือเมื่อจุดมุ่งหมายมีเพียงเพื่อยกย้ายอิทธิพลของราคาออกจากรายงานเกี่ยวกับการใช้วัตถุดิบ อย่างไรก็ตาม ถ้าการแยกผลแตกต่างราคานั้น มีวัตถุดิบประสมค์สำคัญเพื่อการควบคุมประจำวันเกี่ยวกับกิจกรรมการซื้อด้วยแล้ว วิธี

การบันทึกบัญชีก็ควรได้รับการปรับปรุงใหม่เพื่อว่าผลแตกต่างราคาจะถูกรายงานได้ในขณะที่ซื้อ โดยนำผลแตกต่างระหว่างราคาต่อหน่วยที่เป็นจริง และราคาต่อหน่วยตามมาตรฐานคูณด้วย จำนวนที่ซื้อจริง การรีรอการคำนวณผลแตกต่างราคาจนกระทั่งถึงเวลาที่จำนวนถูกเบิกไปใช้ตามวิธีที่เราทำในตอนแรกนั้น ตามปกติทำให้ประโยชน์ของข้อมูลสำหรับการควบคุมเสียไป เพราะว่าการแก้ไขต่อมาจะเป็นไปได้ยาก ตรงกันข้าม การคำนวณผลแตกต่างราคาเมื่อซื้อ จะมีลักษณะของการเตือนภัยแต่เริ่มแรก

โปรดพิจารณาตัวอย่างของเราใหม่อีกครั้งหนึ่ง โดยการสมมติว่าวัตถุดิบ 90,000 ปอนด์ ถูกซื้อระหว่างเดือน ถึงแม้ว่า 50,000 ปอนด์ ถูกเบิกใช้โดยแผนกผลิต การบันทึกเกี่ยวกับผลแตกต่างสำหรับวัตถุดิบทางตรง โดยวิธีบันทึกผลแตกต่างราคาเมื่อซื้อ จะกระทำดังนี้

(1) ก.	พัสดุ (90,000 ปอนด์ @ 5 บาท)	450,000	
	ผลแตกต่างราคาวัตถุดิบทางตรง (90,000 ปอนด์ @ 0.40 บาท)	36,000	
	เจ้าหนี้ (90,000 @ 5.40 บาท)		486,000
	บันทึกการซื้อวัตถุดิบทางตรง		
(1) ข.	งานระหว่างทำ (40,000 ปอนด์ @ 5 บาท)	200,000	
	ผลแตกต่างจำนวนวัตถุดิบทางตรง (10,000 ปอนด์ @ 5 บาท)	50,000	
	พัสดุ (50,000 ปอนด์ @ 5 บาท)		250,000
	บันทึกการใช้วัตถุดิบทางตรง		

และการวิเคราะห์ผลแตกต่างเกี่ยวกับวัตถุดิบอาจแสดงได้ดังนี้

<u>จำนวนซื้อจริง</u> × ราคาจริง (90,000 × 5.40 บ.) 486,000 บ.	<u>จำนวนซื้อจริง</u> × ราคามาตรฐาน (90,000 × 5 บ.) 450,000 บ.		<u>จำนวนใช้จริง</u> × ราคามาตรฐาน (50,000 × 5 บ.) 250,000 บ.	<u>จำนวนมาตรฐาน</u> × ราคามาตรฐาน (40,000 × 5 บ.) 200,000 บ.
↑ ผลแตกต่างราคา ↑ 36,000 บ. U			↑ ผลแตกต่างจำนวน ↑ 50,000 บ. U	

และแล้ว ในบัญชีแยกประเภททั่วไป จะปรากฏดังนี้

พัสดุ

(i) ก. จำนวนที่ซื้อจริง x ราคามาตรฐานต่อหน่วย 450,000	(1) ข. จำนวนที่เบิกใช้จริง x ราคามาตรฐานต่อหน่วย 250,000
--	---

ผลแตกต่าง-ราคาวัสดุทางตรง

(1) ก. จำนวนที่ซื้อจริง x ผลแตกต่างในราคาต่อหน่วย 36,000	
---	--

งานระหว่างทำ

(1) ข. จำนวนที่เบิกใช้มาตรฐาน x ราคามาตรฐานต่อหน่วย 200,000	
--	--

ผลแตกต่าง-จำนวนวัสดุทางตรง

(1) ข. ผลแตกต่างในจำนวนที่เบิกใช้ x ราคามาตรฐานต่อหน่วย 50,000	
---	--

ข้อดีที่สำคัญของระบบนี้ก็คือ มีการเน้นเกี่ยวกับลักษณะการควบคุมของต้นทุนมาตรฐาน โดยที่ผลแตกต่างทั้งหมดถูกแยกออกมาเร็วที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้โดยประหยัด และแล้ว ก็อาจมีการใช้มาตรการบางอย่างเพื่อป้องกันผลแตกต่างที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ข้อดีอีกข้อหนึ่งก็คือ ความง่ายและความประหยัด ในการยกยอดสินค้าคงเหลือทั้งหมด ทั้งวัตถุดิบ งานระหว่างทำ และสินค้าคงเหลือ ไปในราคามาตรฐานต่อหน่วย ทั้งนี้ เพราะการยกยอดไปเช่นนั้นสามารถที่จะหลีกเลี่ยงปัญหาและค่าใช้จ่ายที่ค่อนข้างสูงเกี่ยวกับการที่ต้องมีข้อสมมุติของกระแสต้นทุน อย่างเช่น first-in, first-out หรือ last-in, first-out

สำหรับผลแตกต่างเนื่องจากอัตราแรงงานทางตรง จะไม่มีทางเลือกเกี่ยวกับช่วงเวลาของการยอมรับผลแตกต่างแต่อย่างใด เพราะแรงงานไม่มีการคงคลังไว้สำหรับการใช้ต่อไป แต่จะถูกจ่ายเมื่อถูกใช้ไปในการผลิตเท่านั้น

การแลกกัน (trade-offs) ระหว่างผลแตกต่าง

ผู้บริหารมักมีโอกาสนี้จะได้รับประโยชน์จากการซื้อในราคาถูกหรือจากการรวมทรัพยากรที่ได้รับมาในหนทางซึ่งจะช่วยประหยัดต้นทุนของส่วนรวมได้ ตัวอย่างเช่น วัตถุดิบจำนวนมากที่มีลักษณะด้อยอยู่บางประการ (บางทีอาจเป็นไม้ที่เกรดต่างกัน หรือสีที่มีเฉดต่างกัน) อาจได้รับมาในราคาที่ต่ำกว่าปกติ โดยที่วัตถุดิบนี้อาจทำให้เกิดของเสียมากผิดปกติ หรือใช้เวลาแรงงานที่มากเกินไปในการผลิตผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปที่มีคุณภาพมาตรฐาน อย่างไรก็ตาม การซื้อวัตถุดิบที่ด้อยกว่าอาจเป็นสภาพที่ยอมรับได้ ถ้าคาดว่าผลแตกต่างราคาที่ดีมีน้ำหนักกว่าผลแตกต่างจำนวนที่ไม่ดีซึ่งเป็นผลมาจากการใช้วัตถุดิบนั้น ผู้บริหารควรใช้ดุลยพินิจได้ในการแลกกันระหว่างผลแตกต่างราคาที่ดีกับผลแตกต่างจำนวนที่ไม่ดีที่คาดคะเนไว้ ทั้งนี้เพื่อลดต้นทุนของการผลิตรวมให้น้อยที่สุด

ระบบต้นทุนมาตรฐานไม่ควรเป็นเครื่องพันธนาการผู้บริหาร ที่กีดกันผู้บริหารมิให้มีการมองจุดประสงค์ของบริษัทเป็นส่วนรวม บ่อยครั้งมักถือกันว่า ผลแตกต่างที่ไม่ดีแต่ละรายการเป็นสิ่งเลว และผลแตกต่างที่ดีแต่ละรายการเป็นสิ่งดีเลิศ ถ้าผู้บริหารคาดคะเนผิด และผลแตกต่างจำนวนที่ “ไม่ดี” มีมากกว่าผลแตกต่างราคาที่ “ดี” เช่นนี้ ถือว่าการตัดสินใจซื้อในราคาถูกเป็นสิ่งที่ “ไม่ดี” แทนที่จะเป็นสิ่งที่ “ดี” ดังคำที่ระบุในผลแตกต่างราคา ในทำนองเดียวกัน ถ้าผู้บริหารคาดคะเนได้อย่างถูกต้อง และดังนั้น ผลแตกต่างราคาที่ “ดี” มีมากกว่าผลแตกต่างจำนวนที่ “ไม่ดี” เช่นนี้ ถือว่าการตัดสินใจซื้อในราคาถูกเป็นสิ่งที่ “ดี” แทนที่จะเป็นสิ่งที่ “ไม่ดี” ดังคำที่ระบุในผลแตกต่างจำนวน ประเด็นก็คือว่ามีความสัมพันธ์ซึ่งกันและกันจำนวนมากระหว่างกิจกรรมต่าง ๆ คำว่า “ไม่ดี” หรือ “ดี” ไม่ควรจะทำให้ผู้บริหารด่วนสรุปว่าอะไรได้เกิดขึ้น ถ้าเช่นนั้น โดยตัวของมันเอง เป็นเพียงการหยิบยกปัญหาขึ้นมาและเป็นเพียงการให้ร่องรอยเท่านั้น หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง เป็นเพียงผู้ชี้ให้เห็นการเอาใจใส่ แต่ไม่ใช่เป็นผู้ให้คำตอบ

ความรับผิดชอบสำหรับผลแตกต่าง

การวิเคราะห์ผลแตกต่างเป็นเพียงงานขั้นแรกเท่านั้นในกระบวนการควบคุม การมีผลแตกต่างจำนวนมากจะก่อให้เกิดคำถามขึ้นในใจของผู้บริหาร และขั้นต่อไปผู้บริหารจะต้องพยายามค้นหาคำตอบให้กับคำถามเหล่านี้ ผู้บริหารไม่ควรถือผลแตกต่างที่ไม่ดีเป็น

หลักโดยอัตโนมัติสำหรับการวิพากษ์วิจารณ์ หรือถือผลแตกต่างที่ดีเป็นหลักโดยอัตโนมัติ สำหรับการชมเชย แต่เขาควรถือว่าผลแตกต่างเป็นการชี้ถึงสถานการณ์ที่ต้องการการสืบสวนต่อไปอีก เพื่อค้นหาถึงสาเหตุที่อยู่เบื้องหลังการเกิดผลแตกต่างเหล่านั้น และแล้วจึงกระทำการแก้ไขต่อไป กระบวนการที่กล่าวมาสรุปได้ดังต่อไปนี้

วิเคราะห์ผลแตกต่าง → ค้นหาสาเหตุ → กระทำการแก้ไข

ความรับผิดชอบสำหรับผลแตกต่างวัตถุประสงค์ ในกรณีวัตถุประสงค์ ความรับผิดชอบสำหรับผลแตกต่างราคา ตามปกติ จะขึ้นกับเจ้าหน้าที่ฝ่ายจัดซื้อ ส่วนความรับผิดชอบสำหรับผลแตกต่างจำนวน ตามปกติ จะขึ้นกับผู้จัดการฝ่ายผลิต หรือผู้จัดการฝ่ายขาย

ผลแตกต่างราคาที่ไม่ดี โดยทั่วไป มักมีสาเหตุที่สำคัญจากการเพิ่มขึ้นในราคาตลาดของวัตถุดิบ หรือจากการขาดความกระตือรือร้นในแผนกจัดซื้อที่จะแสวงหาผู้ขายซึ่งเสนอราคาขายต่ำกว่า จำนวนสั่งซื้อที่ได้ประโยชน์มากกว่า ตลอดจนวิธีการส่งมอบที่ประหยัดกว่า

ตามปกติ มักถือกันว่าผลแตกต่างราคาเป็นเครื่องวัดความสามารถในการพยากรณ์มากกว่าที่จะเป็นเครื่องวัดความสำเร็จหรือความล้มเหลวในการซื้อ ณ ราคาเช่นนั้น ผลแตกต่างราคาควบคุมได้โดยวิธีการบางอย่าง เช่น ให้มีการเสนอราคาจำนวนมากรายซื้อ ในปริมาณที่เกิดความประหยัด พยายามให้ได้รับประโยชน์จากส่วนลดเงินสด และวิธีการส่งมอบที่ประหยัดที่สุด ผลแตกต่างราคา อาจนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงในวิธีการพยากรณ์ และการตัดสินใจที่จะเปลี่ยนผู้ขาย หรือวิธีการส่งมอบ

อย่างไรก็ตาม ความล้มเหลวในการบรรลุมาตรฐานราคา อาจเนื่องมาจากการมีใบสั่งขายสินค้าที่เร่งรัดให้ขายในทันทีทันใด หรือมีการเปลี่ยนแปลงที่ไม่คาดฝันในการการผลิต เลยเป็นเหตุให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายจัดซื้อต้องซื้อวัตถุดิบในราคาที่ไม่ประหยัด หรือต้องส่งมอบสินค้าโดยการขนส่งทางอากาศ ในกรณีเช่นนี้ ความรับผิดชอบอาจตกอยู่กับผู้จัดการฝ่ายขาย หรือหัวหน้าฝ่ายวางแผนการผลิต มากกว่าที่จะตกอยู่กับเจ้าหน้าที่ฝ่ายจัดซื้อ

สำหรับผลแตกต่างเนื่องจากจำนวน อาจมีสาเหตุที่เป็นไปได้จำนวนมาก อาทิเช่น

คุณภาพ ทีมคนงาน การเลือกวัตถุดิบ ส่วนผสมของวัตถุดิบ และมาตรฐานที่ผิดพลาด โปรดสังเกตว่าการใช้วัตถุดิบจำนวนมากเกินไป ในบางครั้งอาจไม่สามารถคิดเข้ากับแผนการผลิตได้ทั้งหมด ถ้าแผนการผลิตได้รับวัตถุดิบคุณภาพดีสูงกว่ามาตรฐานเพื่อผลทางด้านกำไรประหยัดราคาวัตถุดิบ และดังนั้น แผนการจัดซื้ออาจต้องปรับลดขอบด้วย

ความรับผิดชอบสำหรับผลแตกต่างแรงงานทางตรง ในกรณีแรงงานทางตรงมักจะมีข้อตกลงของสหภาพแรงงาน สัญญาการว่าจ้าง หรือปัจจัยอื่น ๆ ที่สามารถคาดคะเนได้ อัตราแรงงานจึงถูกพยากรณ์ได้แม่นยำมากกว่าราคาวัตถุดิบ เพราะฉะนั้น ผลแตกต่างอัตราแรงงานจึงมักจะมีจำนวนที่ค่อนข้างไม่เป็นสาระสำคัญ

แรงงานนั้นไม่เหมือนกับวัตถุดิบและวัสดุสิ้นเปลือง แรงงาน ตามปกติไม่สามารถที่จะคงคลังไว้สำหรับการใช้ต่อไป การได้รับมาและการใช้แรงงานเกิดขึ้นพร้อมกัน ด้วยเหตุผลเหล่านี้ ผลแตกต่างอัตราแรงงานตามปกติจะคิดเข้ากับผู้บริหารคนเดียวกันกับที่ต้องรับผิดชอบในการใช้แรงงาน

ผลแตกต่างอัตรา อาจมีสาเหตุเนื่องมาจากการพยากรณ์อัตราแรงงานที่ผิดพลาด แต่สาเหตุที่น่าเป็นไปได้มากกว่าน่าจะเป็น :

(ก) การใช้อัตราแรงงานมาตรฐานตัวเฉลี่ยเพียงอัตราเดียวสำหรับการดำเนินงาน อันนั้น ซึ่งข้อเท็จจริง การดำเนินงานดังกล่าว อาจปฏิบัติโดยแต่ละคนงานซึ่งได้อัตราค่าแรงที่แตกต่างกัน เพราะความอาวุโสแตกต่างกัน

(ข) การมอบหมายให้คนงานซึ่งอาจได้ค่าแรง 12 บาทต่อชั่วโมง ในการทำงานผลิตอย่างหนึ่ง ซึ่งอันที่จริง ควรจะมอบหมายให้คนงานที่มีความชำนาญน้อยกว่า และอาจได้ค่าแรงเพียง 10 บาทต่อชั่วโมง เท่านั้น

(ค) การจ่ายอัตราค่าแรงงานเป็นรายชั่วโมง แทนที่จะเป็นรายชิ้นตามที่ควรจะเป็น

สำหรับผลแตกต่างประสิทธิภาพ อาจมีสาเหตุเนื่องมาจากเครื่องจักรเสีย การทำงานใหม่ การใช้วัตถุดิบที่ผิดพลาด การใช้อุปกรณ์การผลิตที่ไม่น่าพอใจ และอื่น ๆ

ผลแตกต่างร่วม

รูปที่ 6-9 แสดงให้เห็นว่า ผลแตกต่างเนื่องจากราคาวัตถุดิบ 20,000 บาท ที่ได้อธิบายไปแล้วในตอนเริ่มแรก จะถูกแบ่งย่อยต่อไปได้อีก เป็น :

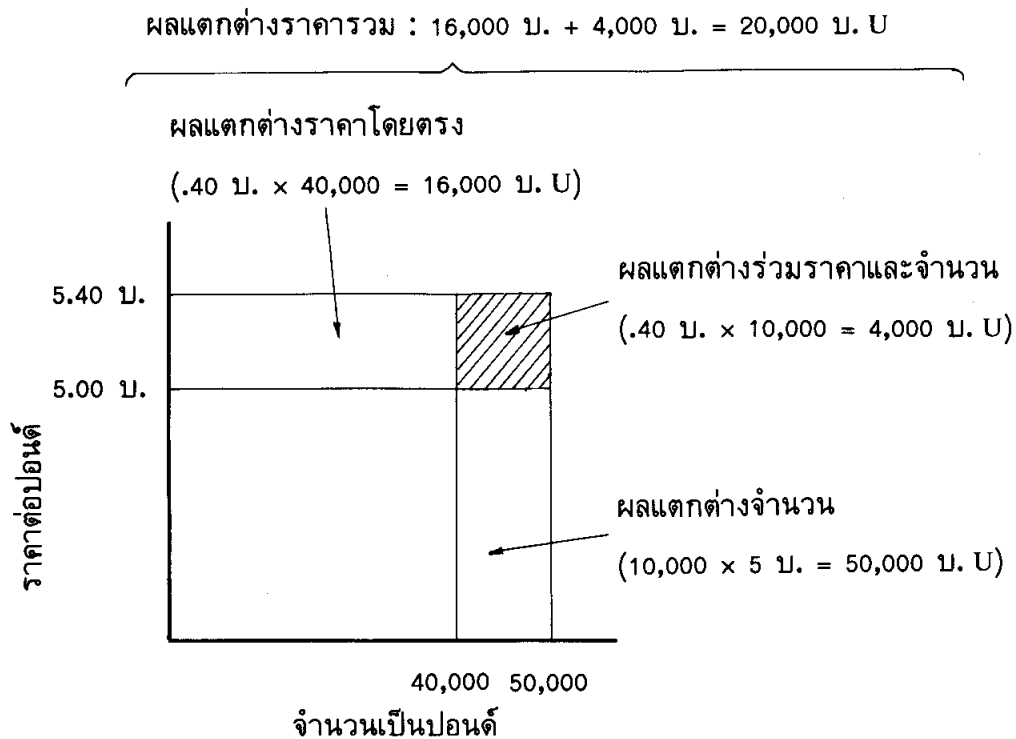
- (1) ผลแตกต่างราคาโดยตรง = ผลแตกต่างในราคา × จำนวนมาตรฐาน
- (2) ผลแตกต่างร่วมราคาและจำนวน = ผลแตกต่างในราคา × ผลแตกต่างในจำนวน

โปรดสังเกตว่า ผลแตกต่างราคาโดยตรง จะนำผลแตกต่างในราคา คูณด้วย จำนวนมาตรฐาน แทนที่จะคูณด้วยจำนวนที่เกิดขึ้นจริง และดังนั้น

- (1) ผลแตกต่างราคาโดยตรง = 0.40 บ. × 40,000 = 16,000 บ. U
 - (2) ผลแตกต่างร่วม = 0.40 บ. × 10,000 = 4,000 บ. U
- ผลแตกต่างราคาคงที่คำนวณแต่เริ่มแรก 20,000 บ. U

รูปที่ 6-9

การวิเคราะห์ผลแตกต่างร่วมเป็นรูปกราฟ



การปรับปรุงให้ประณีตมากขึ้นเช่นนี้จะเป็นสิ่งจำเป็นหรือไม่ต้องขึ้นอยู่กับความสำคัญ และประโยชน์ของการแยกผลแตกต่างกัน เมื่อโบนัสของผู้บริหารต้องขึ้นอยู่กับผลแตกต่าง การแยกอย่างละเอียดเช่นนี้อาจถือเป็นสิ่งจำเป็น ตัวอย่างเช่น ผลแตกต่างราคารวมที่ไม่ดี ดังที่ได้คำนวณไว้แต่เริ่มแรก อาจมีส่วนหนึ่งที่ถือได้ว่าเป็นการใช้ที่ไม่มีประสิทธิภาพ ดังนั้น ส่วนหนึ่งของผลแตกต่างราคาในตัวอย่างของเรา หรือนั่นคือ $= (50,000 \text{ ปอนด์} - 40,000 \text{ ปอนด์}) \times (5.40 \text{ บ.} - 5.00 \text{ บ.}) = 4,000 \text{ บาท}$ จะไม่เกิดขึ้นถ้าจำนวนที่ใช้ไม่เกินไปกว่า มาตรฐาน แต่อย่างไรก็ตาม ในการศึกษาของเรา จะไม่วิเคราะห์ให้ในลักษณะเจาะลึกเช่นนี้ จำนวน 20,000 บาททั้งหมด จะถือเป็นผลแตกต่างราคา หรือนั่นคือ เราจะพิจารณา ผลแตกต่างราคาในลักษณะเป็นจำนวนรวมของผลแตกต่างราคาโดยตรงและผลแตกต่างรวม ราคาและจำนวน ดูเหมือนว่าแนวความคิดของการบัญชีตามความรับผิดชอบก็สนับสนุน วิธีปฏิบัติเช่นนี้ด้วย ทั้งนี้เพราะว่าความรับผิดชอบของผู้จัดการฝ่ายจัดซื้อ ตามปกติ น่าจะ รวมถึงการซื้อสำหรับความต้องการทั้งหมดโดยไม่คำนึงว่าวัตถุนั้นได้ใช้ไปอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่

เมื่อใดจึงควรมีการสอบสวนผลแตกต่าง

เมื่อใดผลแตกต่างควรถูกสอบสวน คำตอบสำหรับคำถามเช่นนี้ บ่อยครั้งขึ้นกับการตัดสินใจตามความนึกคิดของตนเอง การคาดเดา ความสังหรณ์ใจ หรือกฎเกณฑ์ที่วางไว้อย่างง่าย ๆ ความยากลำบากที่สุดในด้านของการได้ข้อมูลย้อนกลับคือการตัดสินใจว่า เมื่อใดผลแตกต่างนั้นจะสำคัญพอที่ผู้บริหารจะเอาใจใส่ สำหรับบางรายการ ความเบี่ยงเบนเพียงเล็กน้อยอาจจะต้องติดตามผลในทันที ในขณะที่บางรายการจำนวนที่ต่ำสุดจำนวนหนึ่ง หรืออาจเป็น 5 10 หรือ 25 เปอร์เซ็นต์ เบี่ยงเบนจากงบประมาณ การสอบสวนจึงจะเริ่มต้นขึ้น แน่ละ ผลแตกต่าง 4% ในต้นทุนวัตถุดิบ 10 ล้านบาท ย่อมสมควรที่จะได้รับความเอาใจใส่มากกว่าผลแตกต่าง 20% ในต้นทุนค่าซ่อมแซม 100,000 บาท เพราะฉะนั้น กฎเกณฑ์ อาทิเช่น “ให้สอบสวนผลแตกต่างทั้งหมดที่เกิน 50,000 บาท หรือ 25% ของต้นทุนมาตรฐาน แล้วแต่ว่าค่าไหนจะต่ำกว่า” จึงมักพบเห็นได้โดยทั่วไป

เช่นกันกับด้านอื่น ๆ ของระบบข้อมูล การวิเคราะห์ผลแตกต่างจะขึ้นอยู่กับ การทดสอบต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับบางอย่าง กฎเกณฑ์ที่วางไว้อย่างง่าย ๆ มักก่อให้เกิด

ความยุ่งยากใจ เพราะบ่อยครั้งมากที่ต้องอาศัยการประเมินตามความนึกคิดของตนเอง การคาดเดา หรือความสังหรณ์ใจ สถิติเป็นเครื่องมือที่จะช่วยให้การวิเคราะห์ผลแตกต่าง ลดลักษณะของการวิเคราะห์ตามความนึกคิดของตนเองลงได้ เครื่องมือเหล่านี้จะช่วยตอบ คำถามต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับ และช่วยแยกผลแตกต่างที่มีสาเหตุจากสถานการณ์ที่ เลือกไม่ได้ออกจากผลแตกต่างซึ่งสามารถควบคุมได้

ระบบการบัญชีมักแสดงต้นทุนมาตรฐานในลักษณะเป็นค่าที่แน่ชัดเพียงค่าเดียว เช่น 80 บาท แต่ในทางปฏิบัติมักยอมรับต้นทุนมาตรฐานในลักษณะเป็นช่วง เช่น 79-81 บาท และดังนั้น จึงเป็นการยินยอมให้ผลแตกต่างกัน ๑ ลง ๑ ได้ภายในช่วงปกติช่วงหนึ่ง ผลแตกต่างที่อยู่ภายในช่วงปกตินี้ ไม่จำเป็นต้องกระทำการแก้ไขแต่อย่างใด

สรุป

การวิเคราะห์ผลแตกต่างสามารถกระทำโดยมีรายละเอียดที่แตกต่างกันหลายระดับ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความพอใจของผู้บริหาร แนวความคิดของงบประมาณยืดหยุ่นได้ และการ วัดทั้งทรัพยากรที่นำเข้าไป และผลผลิตที่ได้ออกมา เป็นกุญแจในการแยกผลของราคาหรือ อัตรา จำนวนหรือประสิทธิภาพ และปริมาณขาย ออกจากกัน

ต้นทุนมาตรฐานถูกใช้สำหรับการสร้างงบประมาณและสำหรับระบบข้อมูลย้อนกลับ ต้นทุนมาตรฐานช่วยในการพยากรณ์ทางการบริหาร และให้โครงสร้างสำหรับการประเมิน ผลงาน ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงถูกเปรียบเทียบกับต้นทุนมาตรฐานเพื่อให้ได้รับผลแตกต่าง ผลแตกต่างก่อให้เกิดคำถาม แต่ไม่ได้ให้คำตอบ ผลแตกต่างจะถูกสอบสวนต่อไปเพื่อตัดสินใจว่า (ก) จะปรับปรุงการกระทำตามแผนที่กำหนดไว้ให้ดีขึ้นได้อย่างไร หรือ (ข) จะเปลี่ยนแปลง วัตถุประสงค์ วิธีการ หรือ มาตรฐานอย่างไร

มาตรฐานที่อาจบรรลุถึงได้ในปัจจุบัน ได้นำไปใช้กันอย่างกว้างขวางมากที่สุด เพราะ นอกเหนือจากสามารถใช้สำหรับจุดมุ่งหมายทางการบัญชีจำนวนมาก ตามปกติยังมีผลใน การจูงใจที่น่าพอใจมากที่สุดด้วย

เมื่อมาตรฐานสามารถบรรลุถึงได้ในปัจจุบัน จะไม่มีความแตกต่างที่แท้จริงระหว่างมาตรฐาน และงบประมาณ มาตรฐานเป็นแนวความคิดต่อหน่วย ขณะที่งบประมาณเป็นแนวความคิดจำนวนรวม อาจกล่าวได้ว่า มาตรฐานเป็นงบประมาณสำหรับหนึ่งหน่วย

ผลแตกต่างวัตถุประสงค์และแรงงาน จะถูกจำแนกในเบื้องต้นแรกเป็นสองส่วนคือ (ก) ราคาหรืออัตรา และ (ข) จำนวนหรือประสิทธิภาพ ผลแตกต่างราคาหรืออัตรา คำนวณได้โดยการคูณผลแตกต่างในราคาด้วยจำนวนจริง สำหรับผลแตกต่างจำนวนหรือประสิทธิภาพ จะกันเอาอิทธิพลของการเปลี่ยนแปลงในราคาออกไป โดยการคูณความแตกต่างในจำนวนด้วยราคามาตรฐาน

การปฏิบัติเกี่ยวกับบัญชีแยกประเภททั่วไปสำหรับต้นทุนมาตรฐาน แตกต่างกันอย่างมาก วิธีการที่น่าสนับสนุนควรเป็นวิธีที่แยกผลแตกต่างโดยเร็วที่สุดเท่าที่จะเร็วได้

เป็นสิ่งสำคัญมากที่จะต้องโยงผลแตกต่างตามบุคคล เพื่อว่าผลแตกต่างแต่ละอย่างสามารถที่จะถูกคิดเข้ากับบุคคลที่รับผิดชอบโดยตรงได้ มิฉะนั้นการติดตามผลด้วยการสอบสวนเกี่ยวกับผลแตกต่างที่รายงานไว้จะไร้ผล นอกเหนือจากนี้ มีความจำเป็นด้วยที่จะต้องมีการหนทางที่ชัดเจนเพื่อตัดสินใจได้ว่า เมื่อใดที่ผลแตกต่างดังกล่าวมีความสำคัญเพียงพอที่จะต้องถูกสอบสวน

โจทย์และเฉลยสำหรับศึกษาด้วยตนเอง

โจทย์ข้อที่ 1

โปรดพิจารณาข้อมูลที่เปลี่ยนแปลงไปบางอย่างของบริษัทสมิตรในดัวบท ข้อมูลเดิมและที่เปลี่ยนแปลงไปที่จำเป็นทั้งหมดมีดังต่อไปนี้

ราคาขายต่อหน่วยที่เกิดขึ้นจริงสำหรับหน่วยที่ขายไปทั้งหมด 75 บาท

จำนวนหน่วยที่ขาย 10,800 หน่วย

งบประมาณหรือมาตรฐานต่อหน่วย :

ราคาขาย 70 บาท

วัตถุดิบทางตรง (4 ปอนด์ @ 5.00 บาท) 20 บาท

แรงงานทางตรง (2 ชั่วโมง @ 8.00 บาท) 16 บาท

โสหุ่ยการผลิตผันแปร (2 ชั่วโมง @ 1.50 บาท) 3 บาท

ค่าใช้จ่ายขายและบริหารผันแปร 7 บาท

โสหุ่ยการผลิตคงที่ตามงบประมาณ 96,000 บาท

โสหุ่ยการผลิตคงที่ที่เกิดขึ้นจริง 92,000 บาท

ค่าใช้จ่ายขายและบริหารคงที่ที่งบประมาณไว้และที่เกิดขึ้นจริง 80,000 บาท

ค่าใช้จ่ายขายและบริหารผันแปรที่เกิดขึ้นจริง 73,000 บาท

ข้อมูลที่เกิดขึ้นจริงอื่น ๆ :

ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง 270,000 บาท

จำนวนปอนด์ของทรัพยากรที่นำเข้ามา 50,000 ปอนด์

ราคาต่อปอนด์ 5.40 บาท

ต้นทุนแรงงานทางตรง 171,600 บาท

จำนวนชั่วโมงของทรัพยากรที่นำเข้ามา 22,000 ชั่วโมง

อัตราแรงงานต่อชั่วโมง 7.80 บาท

โสหุ่ยการผลิตผันแปร 32,000 บาท

ต้องการ

(ก) จัดทำรูปทำนองเดียวกับรูปที่ 6-4

(ข) คำนวน :

(1) ผลแตกต่างราคาและจำนวนสำหรับวัตถุดิบทางตรง

(2) ผลแตกต่างอัตราและประสิทธิภาพสำหรับแรงงานทางตรง

ให้แสดงคำตอบในรูปแบบที่คล้ายกันกับการวิเคราะห์ซึ่งปรากฏในรูปแบบที่ 6-7

(ค) สมมติว่าระบบการควบคุมของบริษัทถูกออกแบบไว้เพื่อแยกผลแตกต่างราคาวัตถุดิบเมื่อซื้อมากกว่าเมื่อใช้ไป สมมติต่อไปว่า วัตถุดิบ 60,000 ปอนด์ ถูกซื้อระหว่างเดือนเมษายน แต่เบิกเข้าการผลิตเพียง 50,000 ปอนด์ เท่านั้น ให้คำนวณผลแตกต่างราคาเมื่อซื้อ ซึ่งจะถูกรายงานโดยระบบการควบคุมของบริษัท

เฉลยข้อที่ 1

(ก) เฉลยอยู่ในรูปที่ 6-10 โปรดสังเกตว่าผลอย่างกระทันหันของการเพิ่มขึ้นในราคา คือ $(75 \text{ บ.} - 70 \text{ บ.}) \times 10,800 \text{ หน่วย} = 54,000 \text{ บ. F}$ ดังนั้น กำไรจากการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริง (91,400 บาท) ก็ยังคงสูงกว่ากำไรจากการดำเนินงานที่คาดไว้ ณ ระดับปริมาณที่ทำสำเร็จ (83,200 บาท) แม้จะมีผลแตกต่างต้นทุนผันแปรที่ไม่ดีอยู่ 49,800 บาท ก็ตาม

รูปที่ 6-10

รายงานผลการปฏิบัติงาน

บริษัท สหมิตร จำกัด
 รายงานผลการปฏิบัติงาน
 สำหรับเดือน สิ้นสุด 30 เมษายน 2528

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
		(1) - (3)		(3) - (5)	
		ผลแตก		ผลแตก	
		ต่างเนื่อง		ต่างเนื่อง	
		จากงบ	งบ	จาก	งบ
	เกิดขึ้น	ประมาณ	ประมาณ	ปริมาณ	ประมาณ
	จริง	ยึดหยุ่นได้	ยึดหยุ่นได้	ขาย	คงที่
หน่วยผลผลิต	10,800	—	10,800	1,200 U	12,000
รายได้ (ขาย)	810,000 บ.	54,000 บ. F	756,000 บ.	84,000 บ. U	840,000 บ.
ต้นทุนผันแปร	546,600*	49,800 U	496,800 [†]	55,200 F	552,000
กำไรส่วนเกิน	263,400	4,200 F	259,200	28,800 U	288,000
ต้นทุนคงที่	172,000 [‡]	4,000 F	176,000	—	176,000
กำไรจากการดำเนินงาน	91,400	8,200 F	83,200	28,800 U	112,000
* วัตถุประสงค์ตรง			270,000 บาท		
แรงงานทางตรง			171,600		
โลหุ่ยการผลิตผันแปร			32,000		
ค่าใช้จ่ายขายและบริหารผันแปร			73,000		
ต้นทุนผันแปรรวม			546,600		
‡ โลหุ่ยการผลิตคงที่			92,000 บาท		
ค่าใช้จ่ายขายและบริหารคงที่			80,000		
ต้นทุนคงที่รวม			172,000		
† 10,800 × (20 บ. + 16 บ. + 3 บ. + 7 บ.) = 496,800 บาท					