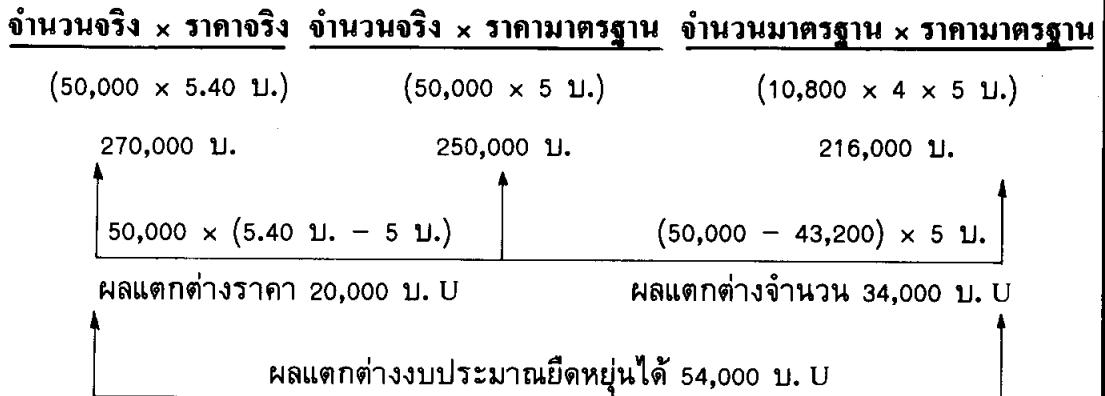


(ข) รูปที่ 6-11 แสดงโครงสร้างทั่ว ๆ ไปในการวิเคราะห์ผลแตกต่าง

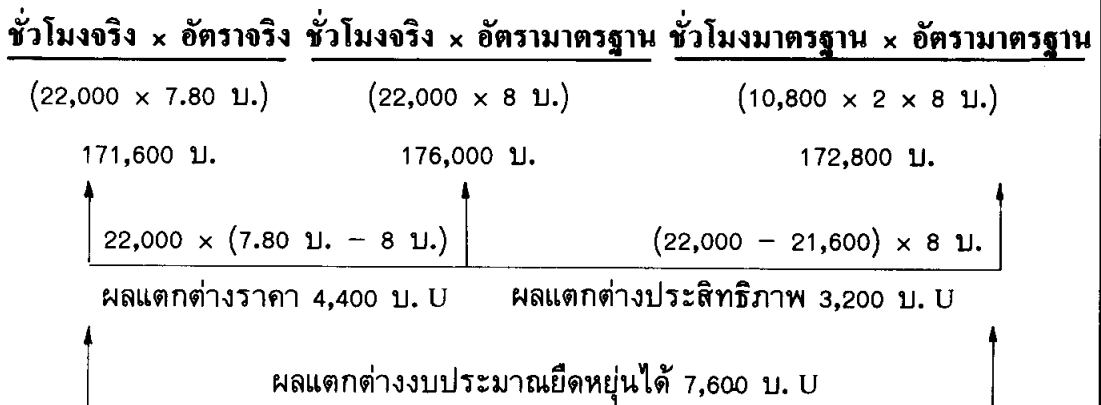
**รูปที่ 6-11**

**โครงสร้างสำหรับการวิเคราะห์ผลแตกต่าง**

วัตถุประสงค์ :



แรงงานทางตรง :



(ค) ผลแตกต่างราคาเมื่อซื้อ = 60,000 ปอนด์ × 0.40 บ. = 24,000 บ. U ใน ระบบการบัญชีต้นทุนส่วนมาก การคำนวณผลแตกต่างราคาเมื่อซื้อจะลดกำไรจากการดำเนินงานลงไป 24,000 บาท แทนที่จะลดลงไปเพียง = 50,000 ปอนด์ × 0.40 บ. = 20,000 บ. ตามการคำนวณผลแตกต่างราคาเมื่อใช้

## โจทย์ข้อที่ 2

โปรดพิจารณาข้อมูลต่อไปนี้ของบริษัทสุมาตรา จำกัด สำหรับเดือนเมษายน ซึ่งได้ทำการผลิตหน่วยสำเร็จรูป 2,000 หน่วย :

วัตถุดิบทางตรงใช้ไป 4,400 ปอนด์ การยอมให้ตามมาตรฐานต่อหนึ่งหน่วยสำเร็จรูปคือ 2 ปอนด์ในราคาปอนด์ละ 5 บาท วัตถุดิบ 6,000 ปอนด์ถูกซื้อมาในราคาปอนด์ละ 5.50 บาท ต้นทุนรวม 33,000 บาท

ชั่วโมงแรงงานทางตรงที่เกิดขึ้นจริงเท่ากับ 6,500 ชั่วโมง โดยมีต้นทุนรวม 40,300 บาท ต้นทุนแรงงานมาตรฐานต่อหนึ่งหน่วยสำเร็จรูปคือ 18 บาท เวลาแรงงานมาตรฐานที่ยอมให้คือ 3 ชั่วโมงต่อหนึ่งหน่วยสำเร็จรูป

### ต้องการ

- (ก) รายการในสมุดรายวันทั่วไปสำหรับระบบต้นทุนปกติ ดังที่ได้อธิบายไว้ในบทที่ 4 นั่นคือ วัตถุดิบทางตรง และแรงงานทางตรงที่เกิดขึ้นจริง จะถูกคิดเข้างานระหว่างทำ
- (ข) รายการในสมุดรายวันทั่วไปสำหรับระบบต้นทุนมาตรฐาน โดยบันทึกผลแตกต่างราคาวัตถุดิบเมื่อซื้อ
- (ค) รายการในสมุดรายวันทั่วไปสำหรับระบบต้นทุนมาตรฐาน โดยบันทึกผลแตกต่างราคาวัตถุดิบเมื่อใช้
- (ง) การบันทึกผลแตกต่างราคาวัตถุดิบเมื่อซื้อ และการบันทึกผลแตกต่างราคาวัตถุดิบเมื่อใช้ วิธีใดจะดีกว่ากัน ให้อธิบาย

## เฉลยข้อที่ 2

(ก)

### ระบบต้นทุนปกติ

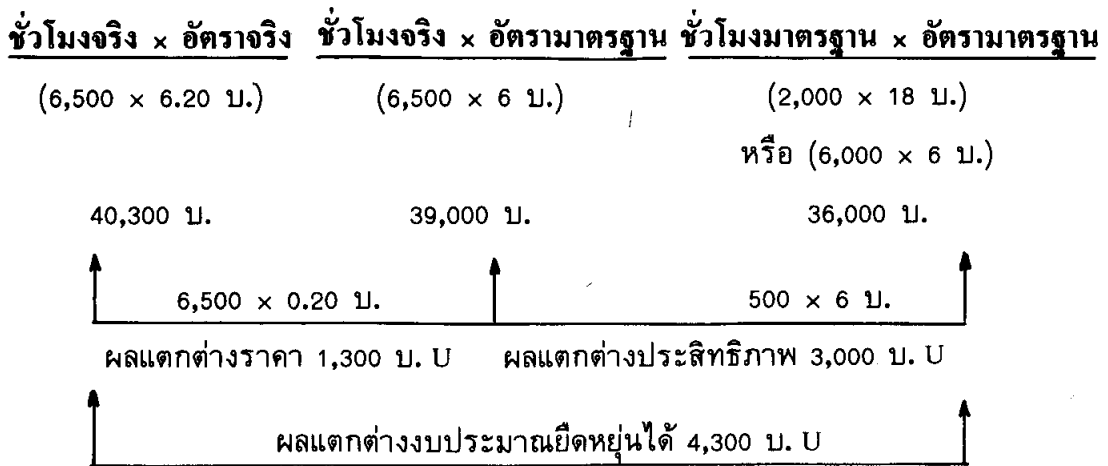
คุมพัสดุ	33,000	
เจ้าหนี้		33,000
งานระหว่างทำ (4,400 @ 5.50 บ.)	24,200	
คุมพัสดุ		24,200
งานระหว่างทำ (6,500 @ 6.20 บ.)	40,300	
ค่าแรงงานค้างจ่าย		40,300

(ข)

### ระบบต้นทุนมาตรฐาน

คุมพัสดุ (6,000 @ 5 บ.)	30,000	
ผลแตกต่าง - ราคาวัสดุทางตรง	3,000	
เจ้าหนี้		33,000
งานระหว่างทำ (4,000 @ 5 บ.)	20,000	
ผลแตกต่าง - จำนวนวัสดุทางตรง	2,000	
คุมพัสดุ (4,400 @ 5 บ.)		22,000
งานระหว่างทำ (2,000 @ 18 บ.)	36,000	
ผลแตกต่าง - อัตราแรงงานทางตรง	1,300	
ผลแตกต่าง - ประสิทธิภาพแรงงานทางตรง	3,000	
ค่าแรงงานค้างจ่าย		40,300

โดยผลแตกต่างสำหรับแรงงานทางตรงอาจคำนวณได้ดังต่อไปนี้



(ค)

**ระบบต้นทุนมาตรฐาน**

คุมพัสดุ	33,000	
เจ้าหนี้		33,000
งานระหว่างทำ (4,000 @ 5 บ.)	20,000	
ผลแตกต่าง - ราคาวัสดุทางตรง (4,400 @ 0.50 บ.)	2,200	
ผลแตกต่าง - จำนวนวัสดุทางตรง	2,000	
คุมพัสดุ (4,400 @ 5.50 บ.)		24,200

รายการวัสดุทางตรงจะเป็นเช่นเดียวกับข้อ (ข)

(ง) การบันทึกผลแตกต่างราคาวัสดุเมื่อซื้อจะดีกว่าสำหรับจุดมุ่งหมายของการควบคุม เพราะสามารถแยกผลแตกต่างได้ก่อน และดังนั้นจะกระทำการบางสิ่งบางอย่างได้มากกว่าเกี่ยวกับผลแตกต่าง

## ภาคผนวก 1 : ผลแตกต่างเนื่องจากส่วนผสมการขาย (Sales-Mix Variance)

ถ้าบริษัทผลิตผลิตภัณฑ์แต่เพียงชนิดเดียว ผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณขาย (Sales-Volume Variance) จะคำนวณได้อย่างสมบูรณ์ในลักษณะที่ได้อธิบายไว้ในตัวบท แต่ถ้าบริษัทขายผลิตภัณฑ์มากกว่าหนึ่งชนิด โดยที่ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดมีกำไรส่วนเกินต่อหน่วยแตกต่างกัน ผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณขายอาจจำแนกได้เป็นผลแตกต่างเนื่องจากจำนวนขาย (Sales-Quantity Variance) และผลแตกต่างเนื่องจากส่วนผสมการขาย (Sales-Mix Variance)

เมื่อบริษัทผลิตผลิตภัณฑ์มากกว่าหนึ่งชนิด โดยทั่ว ๆ ไป แผนรวมสำหรับรายได้จะมีการกำหนดจำนวนของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดที่จะถูกขายไปไว้โดยแน่ชัด ซึ่งนี้มักเรียกกันว่าส่วนผสมการขาย และผู้บริหารมักต้องการความช่วยเหลือจากนักบัญชีในการติดตามผลแตกต่างจากแผนเดิมนั้น ขอให้พิจารณาบริษัทไทยร่วมค้า จำกัด ซึ่งทำการผลิตผลิตภัณฑ์สองชนิด คือ อัลฟ่า และเบต้า บริษัทมีระบบการงบประมาณ งบประมาณของบริษัทจะจัดทำขึ้นโดยพิจารณาถึงผลงานในอดีต สภาวะเศรษฐกิจทั่ว ๆ ไป และส่วนแบ่งในตลาดที่คาดคะเนไว้ ต่อไปนี้คืองบประมาณคงที่ (งบประมาณแม่บท) สำหรับงวดหนึ่ง ซึ่งคาดว่าจะขายผลิตภัณฑ์ได้ 160,000 หน่วย :

ขาย	1,000,000	บาท
ต้นทุนผันแปร	<u>600,000</u>	
กำไรส่วนเกิน	400,000	
ต้นทุนคงที่	<u>300,000</u>	
กำไรจากการดำเนินงาน	<u><u>100,000</u></u>	

สมมติว่าในงวดนั้นบริษัทไทยร่วมค้าขายผลิตภัณฑ์ได้จริง 160,000 หน่วย และต่อไปนี้คือการวิเคราะห์ผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณขาย

	ผลแตกต่าง				
	เนื่องจาก			ผลแตกต่าง	
	งบประมาณ	งบประมาณ	งบประมาณ	เนื่องจาก	งบประมาณ
เกิดขึ้นจริง	ยึดหยุ่นได้	ยึดหยุ่นได้	ปริมาณขาย	คงที่	
หน่วยผลผลิต	<u>160,000</u>	—	<u>160,000</u>	—	<u>160,000</u>
รายได้	1,125,000 บ.	75,000 บ. U	1,050,000 บ.	50,000 บ. U	1,000,000 บ.
ต้นทุนผันแปร	<u>620,000</u>	<u>30,000</u> U	<u>590,000</u>	<u>10,000</u> F	<u>600,000</u>
กำไรส่วนเกิน	505,000	45,000 F	460,000	60,000 F	400,000
ต้นทุนคงที่	<u>305,000</u>	<u>5,000</u> U	<u>300,000</u>	—	<u>300,000</u>
กำไรจากการดำเนินงาน	<u>200,000</u>	<u>40,000</u> F	<u>160,000</u>	<u>60,000</u> F	<u>100,000</u>

ตารางข้างต้นให้ภาพที่ดีเกี่ยวกับผลแตกต่าง แต่ผู้บริหารส่วนมากจะมองหารายละเอียดมากขึ้น นอกเหนือจากนี้ 3 ช่องสุดท้ายของตารางอาจทำให้เกิดความงุนงงได้ โดยยอดตามงบประมาณยึดหยุ่นได้จะแตกต่างจากยอดตามงบประมาณคงที่ ทั้ง ๆ ที่จำนวนหน่วยที่ขายไปจริง (160,000 หน่วย) เท่ากันกับจำนวนหน่วยที่ไต่งบประมาณไว้แต่เริ่มแรก ถ้าบริษัทผลิตผลิตภัณฑ์แต่เพียงชนิดเดียว จะไม่มีความน่าประหลาดใจนี้เกิดขึ้น เพราะจะไม่มีผลแตกต่างระหว่างงบประมาณคงที่และงบประมาณยึดหยุ่นได้ ถ้าจำนวนหน่วยที่ไต่งบประมาณไว้เท่ากับจำนวนหน่วยที่ขายไปจริง

ในกิจการที่มีผลิตภัณฑ์หลายชนิด ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดจะมีมาตรฐานและงบประมาณยึดหยุ่นได้สำหรับผลิตภัณฑ์ชนิดนั้น ๆ ถ้าส่วนผสมของผลิตภัณฑ์เปลี่ยนไป งบประมาณยึดหยุ่นได้รวมจะได้รับความกระทบกระเทือน เพราะงบประมาณยึดหยุ่นได้รวมเป็นการสรุปจากงบประมาณยึดหยุ่นได้สำหรับแต่ละสายผลิตภัณฑ์

รูปที่ 6-ก แสดงให้เห็นว่า กำไรส่วนเกินตามงบประมาณเดิม 400,000 บาท นั้นเป็นจำนวนรวมของกำไรส่วนเกินตามงบประมาณสำหรับ 120,000 หน่วยของอัลฟา และ 40,000 หน่วยของเบต้า แต่เมื่อ 110,000 หน่วยของอัลฟา และ 50,000 หน่วยของเบต้า ถูกขายไปจริง งบประมาณยึดหยุ่นได้สำหรับ 160,000 หน่วย จะไม่เป็นอย่างเดียวกันกับงบประมาณคงที่ เว้นเสียแต่ว่าส่วนผสมของการขายจะไม่ถูกกระทบกระเทือน

**รูปที่ 6-ก**

**ผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณขายตามสายผลิตภัณฑ์**

	ผลิตภัณฑ์ข้อดีฟ้า		ผลิตภัณฑ์เบต้า		รวม	
	งบประมาณ ยึดหยุ่นได้	ผลแตกต่าง ปริมาณขาย	งบประมาณ ยึดหยุ่นได้	ผลแตกต่าง ปริมาณขาย	งบประมาณ ยึดหยุ่นได้	ผลแตกต่าง ปริมาณขาย
จำนวนหน่วยที่ขาย	110,000	120,000 U	50,000	10,000 F	160,000	—
ขาย @ 5 บาท และ 10 บาท	550,000 บ.	600,000 บ.	500,000 บ.	100,000 บ.	1,050,000 บ.	500,000 บ.
ต้นทุนผันแปร @ 4 บาท	440,000	480,000 F	150,000	30,000 U	590,000	10,000 F
กำไรส่วนเกิน @ 1 บาท	110,000	120,000 U	350,000	70,000 F	400,000	60,000 F
ต้นทุนคงที่			300,000	—	300,000	—
กำไรจากการดำเนินงาน			160,000	60,000 F	100,000	60,000 F

รูปที่ 6-ก ให้รายละเอียดเกี่ยวกับผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณขายตามสายผลิตภัณฑ์ และแสดงให้เห็นว่างบประมาณยืดหยุ่นได้รวม อันที่จริงแล้ว เป็นการรวมกันของงบประมาณยืดหยุ่นได้สำหรับแต่ละสายผลิตภัณฑ์ได้อย่างไร และยอดตามงบประมาณยืดหยุ่นได้จะแตกต่างจากยอดตามงบประมาณคงที่ได้อย่างไร รายละเอียดเกี่ยวกับผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณขายจะบอกผู้บริหารถึงเรื่องราวที่ตรงไปตรงมา โปรดพิจารณาผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณขายสำหรับกำไรส่วนเกิน :

ผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณขาย = (จำนวนหน่วยตามงบประมาณยืดหยุ่นได้ - จำนวนหน่วยตามงบประมาณคงที่) × กำไรส่วนเกินต่อหน่วยของแต่ละสายผลิตภัณฑ์ที่งบประมาณไว้)

$$\text{สำหรับอัลฟา} : = (110,000 - 120,000) \times 1 = 10,000 \text{ บ. U}$$

$$\text{สำหรับเบต้า} : = (50,000 - 40,000) \times 7 = \underline{70,000} \text{ F}$$

$$\text{รวม} \qquad \qquad \qquad \underline{\underline{60,000}} \text{ F}$$

นักบัญชีจำนวนมากนิยมที่จะสอบสวนผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณขายต่อไปอีก การวิเคราะห์ในรูปที่ 6-ก จะให้ข้อเท็จจริงว่าผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณขายรวมจะถูกกระทบกระเทือนโดยปัจจัยที่สำคัญสองประการ คือ จำนวนหน่วยของผลิตภัณฑ์ที่ขายไปจริง และสัดส่วนสัมพัทธ์ของผลิตภัณฑ์ (ซึ่งมีกำไรส่วนเกินที่แตกต่างกัน) ที่ขายไปจริง

เพื่อให้การคำนวณง่ายตายตัวขึ้น จะเน้นเฉพาะกำไรส่วนเกินเท่านั้น ถึงแม้ว่าผลแตกต่างเหล่านี้สามารถคำนวณแยกกันสำหรับรายได้และต้นทุนผันแปร ผลแตกต่างเนื่องจากจำนวนขาย และผลแตกต่างเนื่องจากส่วนผสมการขายสำหรับกำไรส่วนเกิน อาจระบุได้ดังนี้ :



ผลแตกต่างเนื่องจากจำนวนขาย = (จำนวนหน่วยจริง - จำนวนหน่วยตามงบประมาณคงที่) × กำไรส่วนเกินถัวเฉลี่ยต่อหน่วยที่งบประมาณไว้

$$\text{สำหรับอัลฟา} : = (110,000 - 120,000) \times 2.50 \text{ บ.} = 25,000 \text{ บ. U}$$

$$\text{สำหรับเบต้า} : = (50,000 - 40,000) \times 2.50 \text{ บ.} = \underline{25,000} \text{ F}$$

0

\* จำนวนจากงบประมาณคงที่รวม : 400,000 บาท ÷ 160,000 หน่วย = 2.50 บาทต่อหน่วย

ผลแตกต่างเนื่องจากส่วนผสมการขาย = (จำนวนหน่วยจริง - จำนวนหน่วยตามงบประมาณคงที่) × (กำไรส่วนเกินต่อหน่วยของแต่ละสายผลิตภัณฑ์ที่งบประมาณไว้ - กำไรส่วนเกินถัวเฉลี่ยต่อหน่วยที่งบประมาณไว้)

$$\text{สำหรับอัลฟา} : = (110,000 - 120,000) \times (1.00 - 2.50) = 15,000 \text{ บ. F}$$

$$\text{สำหรับเบต้า} : = (50,000 - 40,000) \times (7.00 - 2.50) = \underline{45,000} \text{ F}$$

$$\text{รวม} \qquad \qquad \qquad \underline{\underline{60,000}} \text{ F}$$

โปรดสังเกตว่า ในการคำนวณผลแตกต่างเนื่องจากจำนวนขายนั้น เราจะคูณจำนวนหน่วยทุกจำนวนด้วยกำไรส่วนเกินต่อหน่วยเพียงอันเดียวตามงบประมาณ (2.50 บาท) ซึ่งได้มาจากการถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักรวมทั้งหมด (400,000 บาท ÷ 160,000 หน่วย) นี้เท่ากับเป็นการกำหนดให้ส่วนผสมการขายไม่เปลี่ยนแปลง และแล้วด้วยการคงส่วนผสมการขายไว้ในสัดส่วนเดิม ในขณะที่จำนวนหน่วยแตกต่างจากที่ใช้งบประมาณไว้แต่เริ่มแรก ผู้บริหารก็จะทราบได้ว่ากำไรจะเปลี่ยนแปลงไปเป็นจำนวนเท่าใดอันเนื่องมาจากจำนวนขาย

ผลแตกต่างเนื่องจากส่วนผสมการขาย จะวัดถึงผลกระทบของการขายผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดในสัดส่วนที่แตกต่างจากที่ใช้งบประมาณไว้แต่เดิม หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง ก็คือการวัดถึงผลกระทบของการมีกำไรส่วนเกินถัวเฉลี่ยต่อหน่วยตามที่เป็นจริง แตกต่างจากกำไรส่วนเกินถัวเฉลี่ยต่อหน่วยตามที่ใช้งบประมาณไว้ อันเป็นผลสืบเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงในจำนวนสัมพัทธ์ของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด จะสังเกตได้ว่า ส่วนผสมการขายจริงจะให้กำไรส่วนเกินถัวเฉลี่ยต่อหน่วย 2.875 บาท :

	จำนวนหน่วย ที่ขายไปจริง	กำไรส่วนเกินต่อหน่วย ตามงบประมาณ	กำไรส่วนเกินจริงถือตาม อัตรากำไรส่วนเกินที่งบประมาณไว้
อัลฟ่า	110,000	1.00 บาท	110,000 บาท
เบต้า	50,000	7.00 บาท	350,000
	<u>160,000</u>		<u>460,000</u>

$$\text{กำไรส่วนเกินถัวเฉลี่ยต่อหน่วย} = 460,000 \div 160,000 = 2.875 \text{ บาท}$$

เพราะฉะนั้น กำไรส่วนเกินถัวเฉลี่ยต่อหน่วยที่ทำได้จะสูงกว่าที่ใ้ตั้งงบประมาณไว้ 2.50 บาท อยู่เป็นจำนวน =  $2.875 - 2.50 = 0.375$  บาท และดังนั้น ผลแตกต่างเนื่องจากส่วนผสมการขายจะ =  $160,000 \text{ หน่วย} @ 0.375 \text{ บาท} = 60,000 \text{ บาท}$  ซึ่งเป็นอย่างเดียวกันกับที่ได้คำนวณไว้ในตอนก่อน การคำนวณผลแตกต่างเนื่องจากส่วนผสมการขายจะเลือกใช้วิธีใดก็ได้

ผลแตกต่างเนื่องจากส่วนผสมการขายจะเป็นผลแตกต่างที่ดีเมื่อ (ก) ขายผลิตภัณฑ์ที่มีกำไรส่วนเกินต่อหน่วยสูงกว่าถัวเฉลี่ยได้มากกว่า (ผลิตภัณฑ์เบต้า) หรือ (ข) ขายผลิตภัณฑ์ที่มีกำไรส่วนเกินต่อหน่วยต่ำกว่าถัวเฉลี่ยได้น้อยกว่า (ผลิตภัณฑ์อัลฟ่า)

เพื่อความสมบูรณ์มากขึ้น ขอให้พิจารณารูปที่ 6-ก ใหม่อีกครั้งหนึ่ง ที่นี้สมมุติว่า 100,000 หน่วยของอัลฟ่า และ 44,000 หน่วย ของเบต้าถูกขายไป โดยเน้นที่รายการกำไรส่วนเกิน ให้คำนวณผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณขายสำหรับแต่ละสายผลิตภัณฑ์และสำหรับบริษัท โดยส่วนรวม แล้วแบ่งแยกผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณขาย เป็นผลแตกต่างเนื่องจากจำนวนขาย และผลแตกต่างเนื่องจากส่วนผสมการขาย

### เฉลย

ผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณขาย = ความแตกต่างในจำนวนหน่วยที่ขาย  $\times$  กำไรส่วนเกินต่อหน่วยของแต่ละสายผลิตภัณฑ์ที่งบประมาณไว้

$$\text{สำหรับอัลฟ่า} : = (100,000 - 120,000) \times 1.00 \text{ บ.} = 20,000 \text{ บ. U}$$

$$\text{สำหรับเบต้า} : = (44,000 - 40,000) \times 7.00 = \underline{28,000} \text{ F}$$

$$\text{รวม} \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \underline{\underline{8,000}} \text{ F}$$

ผลแตกต่างนี้มีลักษณะตรงไปตรงมา ผู้บริหารสามารถมองเห็นได้ว่าการขายอัลฟา น้อยไป 20,000 หน่วย จะทำให้กำไรส่วนเกินรวมลดลงไป 20,000 บาท แต่อย่างไรก็ตาม การขายเบต้ามากกว่า 4,000 หน่วย ซึ่งมีความสามารถในการทำกำไรต่อหน่วยได้มากกว่า จะชดเชยผลที่ไม่น่าพอใจจากอัลฟา ได้มากกว่า

ผลแตกต่างเนื่องจากจำนวนขาย = ความแตกต่างในจำนวนหน่วยที่ขาย × กำไรส่วนเกิน  
ถัวเฉลี่ยต่อหน่วยที่งบประมาณไว้

$$\text{สำหรับอัลฟา} : = (100,000 - 120,000) \times 2.50 \text{ บ.} = 50,000 \text{ บ. U}$$

$$\text{สำหรับเบต้า} : = (44,000 - 40,000) \times 2.50 = \underline{10,000} \text{ F}$$

$$\text{รวม} = (144,000 - 160,000) \times 2.50 = \underline{\underline{40,000}} \text{ U}$$

โดยกำหนดให้ส่วนผสมการขายไม่เปลี่ยนแปลง ความล้มเหลวในการทำจำนวนหน่วยขายให้ได้ 160,000 หน่วย ตามที่ไต่งบประมาณไว้ จะทำให้มีผลแตกต่างเนื่องจากจำนวนขายที่ไม่ดี = 160,000 - 144,000 หรือ 16,000 หน่วย คูณด้วยกำไรส่วนเกินถัวเฉลี่ยต่อหน่วย 2.50 บาท คิดเป็นยอดรวม 40,000 บาท

ผลแตกต่างเนื่องจากส่วนผสมการขาย = ความแตกต่างในจำนวนหน่วยที่ขาย × (กำไรส่วน  
เกินต่อหน่วยของแต่ละสายผลิตภัณฑ์ที่งบ-  
ประมาณไว้ - กำไรส่วนเกินถัวเฉลี่ยต่อหน่วย  
ที่งบประมาณไว้)

$$\text{สำหรับอัลฟา} : = (100,000 - 120,000) \times (1.00 - 2.50) = 30,000 \text{ บ. F}$$

$$\text{สำหรับเบต้า} : = (44,000 - 40,000) \times (7.00 - 2.50) = \underline{18,000} \text{ F}$$

$$\text{รวม} \quad \quad \quad \underline{\underline{48,000}} \text{ F}$$

หรืออาจคำนวณโดยการคูณ ความแตกต่างในกำไรส่วนเกินถัวเฉลี่ยต่อหน่วยที่งบประมาณไว้ และกำไรส่วนเกินถัวเฉลี่ยต่อหน่วยที่ทำได้ ด้วยจำนวนหน่วยที่ขายไปจริง ดังต่อไปนี้

กำไรส่วนเกินถัวเฉลี่ยต่อหน่วยที่ทำได้ คือ 2.8333 บาท :

	จำนวนหน่วย ที่ขายไปจริง	กำไรส่วนเกินต่อหน่วย ตามงบประมาณ	กำไรส่วนเกินจริงถือตาม อัตรากำไรส่วนเกินที่งบประมาณไว้
อัลฟา	100,000	1.00 บาท	100,000 บาท
เบต้า	44,000	7.00 บาท	308,000
	<u>144,000</u>		<u>408,000</u>

กำไรส่วนเกินถัวเฉลี่ยต่อหน่วย =  $408,000 \div 144,000 = 2.8333$  บาท เพราะฉะนั้น  
กำไรส่วนเกินถัวเฉลี่ยต่อหน่วยที่ทำได้จะสูงกว่าที่ได้งบประมาณไว้ 2.50 บาท อยู่เป็นจำนวน  
=  $2.8333 - 2.50 = 0.3333$  บาท นี้จะให้ผลแตกต่างเนื่องจากส่วนผสมการขาย 48,000 บาท  
(พิเศษ) ซึ่งสามารถคำนวณได้โดยการคูณ 144,000 หน่วย ด้วย 0.3333 บาท

กล่าวโดยสรุป บริษัทไทยร่วมค้า จำกัด จะวิเคราะห์ผลแตกต่างปริมาณขายได้ดัง  
ต่อไปนี้

ผลแตกต่างเนื่องจากจำนวนขาย	40,000	U
ผลแตกต่างเนื่องจากส่วนผสมการขาย	<u>48,000</u>	F
ผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณขาย	<u>8,000</u>	F

## ภาคผนวก 2 : ผลแตกต่างเนื่องจากส่วนผสมของการผลิต (Production-Mix Variance) และผลแตกต่างเนื่องจากผลผลิตของการผลิต (Production-Yield Variance)

ถ้าบริษัทผลิตผลิตภัณฑ์ที่ต้องใช้วัตถุดิบเพียงชนิดเดียว ผลแตกต่างเนื่องจากจำนวนวัตถุดิบ หรือผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพแรงงาน ก็อาจคำนวณได้อย่างสมบูรณ์ในลักษณะที่ได้อธิบายไว้ในตัวบท แต่ถ้าบริษัทผลิตผลิตภัณฑ์ที่ต้องใช้วัตถุดิบหลายชนิด หรือต้องใช้กลุ่มคนงานหลายกลุ่มที่มีความชำนาญแตกต่างกันแล้ว ตามปกติ บริษัทก็จะกำหนดไว้เป็นการล่วงหน้าว่า การผลิตผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปหนึ่งหน่วยจะต้องใช้วัตถุดิบชนิดใดเป็นจำนวนเท่าใด และจะต้องใช้คนงานจากกลุ่มใดเป็นจำนวนเท่าใด ต่อมาถ้าหากปรากฏว่าวัตถุดิบหลายชนิดที่ผสมกันนั้น ได้ผสมกันในสัดส่วนที่แตกต่างจากมาตรฐาน และส่วนประกอบของกลุ่มคนงานที่ร่วมกันทำการผลิตก็แตกต่างจากที่กำหนดไว้ในมาตรฐาน ทั้งนี้โดยมิได้ทำให้คุณภาพของผลิตภัณฑ์เปลี่ยนแปลงไป และแล้ว ผลแตกต่างเนื่องจากจำนวนวัตถุดิบก็จะสามารถแบ่งย่อยออกเป็นผลแตกต่างเนื่องจากส่วนผสมวัตถุดิบ (Material-Mix Variance) และผลแตกต่างเนื่องจากผลผลิตวัตถุดิบ (Material-Yield Variance) ในขณะที่ผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพแรงงานก็จะสามารถแบ่งย่อยออกเป็นผลแตกต่างเนื่องจากส่วนผสมแรงงาน (Labor-Mix Variance) และผลแตกต่างเนื่องจากผลผลิตแรงงาน (Labor-Yield Variance) การวิเคราะห์ผลแตกต่างเนื่องจากส่วนผสมของการผลิต และการวิเคราะห์ผลแตกต่างเนื่องจากผลผลิตของการผลิตต่าง ๆ เหล่านี้ มีความคล้ายคลึงกับการวิเคราะห์ผลแตกต่างเนื่องจากส่วนผสมการขาย และการวิเคราะห์ผลแตกต่างเนื่องจากจำนวนขาย ที่ได้แสดงไว้ในภาคผนวก 1

### ผลแตกต่างเนื่องจากส่วนผสมวัตถุดิบ และผลแตกต่างเนื่องจากผลผลิตวัตถุดิบ

ส่วนผสมวัตถุดิบ หมายถึง สัดส่วนสัมพัทธ์ของวัตถุดิบหลาย ๆ ชนิดซึ่งต้องผสมกันเพื่อผลิตผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปที่ต้องการ ผลผลิตวัตถุดิบ หมายถึง อัตราส่วนระหว่างจำนวนผลผลิตที่ผลิต

ได้ และจำนวนวัตถุดิบที่ใช้ไปในการผลิตผลผลิตนั้น ตัวอย่างเช่น ถ้าตามปกติวัตถุดิบ ก 600 ปอนด์ และวัตถุดิบ ข 400 ปอนด์ จะต้องถูกใช้ไปในการผลิตผลิตภัณฑ์ กรุงเทพ 900 ปอนด์ และแล้ว ส่วนผสมของวัตถุดิบคือ ก 60% และ ข 40% ผลผลิตวัตถุดิบคือ 90% ซึ่งได้มาจากอัตราส่วนของผลผลิต 900 ปอนด์ ต่อวัตถุดิบ 1,000 ปอนด์

ส่วนผสมวัตถุดิบเป็นตัวแปรที่สำคัญในการผลิต เมื่อการผลิตต้องการวัตถุดิบหลาย ๆ ชนิด เรามักมีโอกาสมันจะผันแปรสัดส่วนสัมพัทธ์ของวัตถุดิบได้ สถานการณ์ของส่วนผสมเกี่ยวข้องกับ การมีสิทธิที่จะลับเปลี่ยนวัตถุดิบ การลับเปลี่ยนอาจกระทำเพื่อพยายามให้เกิดความ ประหยัด หรือเมื่อวัตถุดิบที่ต้องการไม่สามารถได้มาทันเวลาตามปกติ ส่วนผสมวัตถุดิบมาตรฐาน จะถูกกำหนดไว้โดยแน่ชัด และเมื่อวัตถุดิบถูกใช้ในสัดส่วนที่ไม่ใช่มาตรฐาน ก็จะทำให้เกิดผล แตกต่างเนื่องจากส่วนผสมวัตถุดิบ

ผลแตกต่างเนื่องจากผลผลิตวัตถุดิบ จะอธิบายว่าผลแตกต่างเนื่องจากจำนวนวัตถุดิบที่เหลือ อยู่นอกเหนือจากปัญหาเรื่องส่วนผสมวัตถุดิบแล้ว จะมีสาเหตุเนื่องมาจากจำนวนผลผลิตที่ผลิต ได้จากจำนวนวัตถุดิบนั้น ๆ ไม่เป็นไปตามจำนวนผลผลิตที่ควรจะเป็น

การคำนวณผลแตกต่างเนื่องจากส่วนผสมวัตถุดิบ และผลแตกต่างเนื่องจากผลผลิตวัตถุดิบ จะมีความจำเป็นหรือไม่ต้องขึ้นกับภาพที่ผู้บริหารจะได้รับ ถ้าผู้บริหารมีโอกาสมากกว่าใน การลับเปลี่ยนวัตถุดิบ ก็ดูเหมือนว่าผลแตกต่างเหล่านี้จะช่วยผู้บริหารได้มากกว่าในการชี้ถึง ผลของการลับเปลี่ยนเหล่านี้

โปรดพิจารณาบริษัทไทยเคมีภัณฑ์ จำกัด ซึ่งผลิตผลิตภัณฑ์ชนิดเดียวจากวัตถุดิบ สามชนิด มาตรฐานการผลิตเป็นดังต่อไปนี้

วัตถุดิบ ก	5	แกลลอน	@ 0.70 บาท	=	3.50	บาท
วัตถุดิบ ข	3	แกลลอน	@ 1.00 บาท	=	3.00	บาท
วัตถุดิบ ค	2	แกลลอน	@ 0.80 บาท	=	1.60	บาท
	<u>10</u>	แกลลอน			<u>8.10</u>	บาท

$$\text{ดังนั้น ราคาวัตถุดิบเฉลี่ย แกลลอนละ} = \frac{8.10}{10} = 0.81 \text{ บาท}$$

ส่วนผสมดังกล่าวจะผลิตผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปได้ 9 แกลลอน ดังนั้นต้นทุนมาตรฐาน ต่อผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป 1 แกลลอน =  $\frac{8.10}{9} = 0.90$  บาท

เพื่อความง่าย สมมติว่าไม่มีการคงวัตถุดิบไว้ หรือนั่นคือจะซื้อวัตถุดิบเมื่อต้องการใช้เท่านั้น เพื่อว่าผลแตกต่างเนื่องจากราคาทั้งหมดจะได้เกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่ายวัตถุดิบ ผลการดำเนินงานจริงปรากฏว่า วัตถุดิบ 100,000 แกลลอน ถูกใช้ไปในระหว่างงวดหนึ่ง ดังรายละเอียดต่อไปนี้

วัตถุดิบ ก	45,000	แกลลอน	@ 0.80 บาท	=	36,000	บาท
วัตถุดิบ ข	33,000	แกลลอน	@ 1.05 บาท	=	34,650	บาท
วัตถุดิบ ค	22,000	แกลลอน	@ 0.85 บาท	=	<u>18,700</u>	บาท
	100,000	แกลลอน			89,350	บาท

ผลผลิตดี 92,070 แกลลอน ณ

ต้นทุนมาตรฐาน แกลลอนละ 0.90 บาท 82,863 บาท

ผลแตกต่างรวมที่จะต้องอธิบาย 6,487 บาท U

ผู้บริหารอาจมองหาไม่มากไปกว่าผลแตกต่างเนื่องจากราคา และผลแตกต่างเนื่องจากจำนวน ดังที่ได้อธิบายไว้ในตัวบท โดยผลแตกต่างรวมจะถูกวิเคราะห์ในลักษณะที่คุ้นเคยดังต่อไปนี้ :

วัตถุดิบ	จำนวนจริง	จำนวนจริง	จำนวนมาตรฐานที่ยอมให้*
	× ราคาจริง	× ราคามาตรฐาน	× ราคามาตรฐาน
ก	45,000 × 0.80 = 36,000	45,000 × 0.70 = 31,500	51,150 × 0.70 = 35,805
ข	33,000 × 1.05 = 34,650	33,000 × 1.00 = 33,000	30,690 × 1.00 = 30,690
ค	<u>22,000 × 0.85 = 18,700</u>	<u>22,000 × 0.80 = 17,600</u>	<u>20,460 × 0.80 = 16,368</u>
	<u>100,000</u> <u>89,350</u>	<u>100,000</u> <u>82,100</u>	<u>102,300</u> <u>82,863</u>

↑	↑	↑
ผลแตกต่างราคา	ผลแตกต่างจำนวน	ผลแตกต่างปริมาณ
7,250 บ. U	763 บ. F	7,250 บ. U
↑		
ผลแตกต่างงบประมาณยืดหยุ่นได้		
6,487 บ. U		

\* จากผลผลิตดี 9 แกลลอน ต้องใช้วัตถุดิบ = 10 แกลลอน  
 ดังนั้นผลผลิตดี 92,070 แกลลอน ต้องใช้วัตถุดิบ =  $\frac{10 \times 92,070}{9}$  แกลลอน

$$= 102,300 \quad \text{แกลลอน}$$

วัตถุดิบยอมให้ตามมาตรฐาน 102,300 แกลลอน แยกตามสัดส่วนมาตรฐาน :

$$\text{วัตถุดิบ ก} = 102,300 \times \frac{5}{10} = 51,150 \quad \text{แกลลอน}$$

$$\text{วัตถุดิบ ข} = 102,300 \times \frac{3}{10} = 30,690 \quad \text{แกลลอน}$$

$$\text{วัตถุดิบ ค} = 102,300 \times \frac{2}{10} = 20,460 \quad \text{แกลลอน}$$

หรืออาจคำนวณในลักษณะสมการได้ดังต่อไปนี้ :-

ผลแตกต่างเนื่องจากราคา = ผลแตกต่างในราคาต่อหน่วย  $\times$  จำนวนจริง

$$\text{สำหรับ ก} : = (0.70 - 0.80) \times 45,000 = 4,500 \quad \text{บ. U}$$

$$\text{สำหรับ ข} : = (1.00 - 1.05) \times 33,000 = 1,650 \quad \text{U}$$

$$\text{สำหรับ ค} : = (0.80 - 0.85) \times 22,000 = \underline{1,100} \quad \text{U}$$

$$\underline{\underline{7,250}} \quad \text{U}$$

ผลแตกต่างเนื่องจากจำนวน = ผลแตกต่างในจำนวน  $\times$  ราคามาตรฐานต่อหน่วย

$$\text{สำหรับ ก} : = (51,150 - 45,000) \times 0.70 = 4,305 \quad \text{บ. F}$$

$$\text{สำหรับ ข} : = (30,690 - 33,000) \times 1.00 = 2,310 \quad \text{U}$$

$$\text{สำหรับ ค} : = (20,460 - 22,000) \times 0.80 = \underline{1,232} \quad \text{U}$$

$$\underline{\underline{763}} \quad \text{F}$$

การวิเคราะห์ข้างบนอาจถือว่าพอเพียง แต่อย่างไรก็ตาม ถ้าระบบการผลิตได้ ยินยอมให้ผู้บริหารเปลี่ยนสัดส่วนของส่วนผสมวัตถุดิบได้ และแล้ว ผลแตกต่างเนื่องจากจำนวน วัตถุดิบอาจแบ่งย่อยต่อไปได้อีกเป็นผลแตกต่างเนื่องจากผลผลิตวัตถุดิบ และผลแตกต่างเนื่องจาก ส่วนผสมวัตถุดิบ ดังต่อไปนี้

ผลแตกต่างเนื่องจากผลผลิตวัตถุดิบ = ผลแตกต่างในจำนวนวัตถุดิบ  $\times$  ราคาวัตถุดิบเฉลี่ยต่อหน่วย  
ที่งบประมาณไว้

$$\text{สำหรับ ก} : = (51,150 - 45,000) \times 0.81 = 4,981.50 \quad \text{บ. F}$$

$$\text{สำหรับ ข} : = (30,690 - 33,000) \times 0.81 = 1,871.10 \quad \text{U}$$



$$\text{สำหรับ ค :} = (20,460 - 22,000) \times 0.81 = \underline{1,247.40} \quad \text{U}$$

$$\text{รวม} = (102,300 - 100,000) \times 0.81 = \underline{\underline{1,863.00}} \quad \text{F}$$

วิธีที่ 2 ที่คำนวณได้ ทำได้โดยการคำนวณผลแตกต่างระหว่างต้นทุนมาตรฐานของผลผลิตที่ได้ออกมา และต้นทุนมาตรฐานของวัตถุดิบที่ส่งเข้าไป :

$$\text{ต้นทุนมาตรฐานของผลผลิตที่ได้ออกมา (92,070 @ 0.90)} = 82,863 \quad \text{บ.}$$

$$\text{ต้นทุนมาตรฐานของวัตถุดิบที่ส่งเข้าไป (100,000 @ 0.81)} = \underline{81,000} \quad \text{บ.}$$

$$\text{รวม} \quad \quad \quad \underline{\underline{1,863}} \quad \text{บ. F}$$

วิธีที่ 3 ที่คำนวณได้ ทำได้โดยการคำนวณผลแตกต่างระหว่างต้นทุนมาตรฐานของผลผลิตที่ได้ออกมาจริง และต้นทุนมาตรฐานของผลผลิตมาตรฐานถือตามวัตถุดิบที่ส่งเข้าไปจริง 100,000 แกลลอน

$$\text{ต้นทุนมาตรฐานของผลผลิตที่ได้ออกมาจริง (92,070 @ 0.90)} = 82,863 \quad \text{บ.}$$

$$\text{ต้นทุนมาตรฐานของผลผลิตมาตรฐาน (90,000* @ 0.90)} = \underline{81,000} \quad \text{บ.}$$

$$\text{รวม} \quad (2,070 @ 0.90) \quad \underline{\underline{1,863}} \quad \text{บ. F}$$

$$* 100,000 \times \frac{9}{10} = 90,000 \quad \text{แกลลอน}$$

วิธีที่ 4 ที่คำนวณได้ ทำได้โดยการคำนวณผลแตกต่างระหว่างต้นทุนมาตรฐานของวัตถุดิบมาตรฐานถือตามผลผลิตจริงที่ทำได้ 92,070 แกลลอน และต้นทุนมาตรฐานของวัตถุดิบที่ส่งเข้าไปจริง

$$\text{ต้นทุนมาตรฐานของวัตถุดิบมาตรฐาน (102,300* @ 0.81)} = 82,863 \quad \text{บ.}$$

$$\text{ต้นทุนมาตรฐานของวัตถุดิบที่ส่งเข้าไปจริง (100,000 @ 0.81)} = \underline{81,000} \quad \text{บ.}$$

$$\text{รวม} \quad (2,300 @ 0.81) = \underline{\underline{1,863}} \quad \text{บ. F}$$

$$* 92,070 \times \frac{10}{9} = 102,300 \quad \text{แกลลอน}$$

ผลแตกต่างเนื่องจากส่วนผสมวัตถุดิบ = ผลแตกต่างในจำนวนวัตถุดิบ × (ราคาวัตถุดิบต่อหน่วยของแต่ละสายผลิตภัณฑ์ที่งบประมาณไว้ - ราคาวัตถุดิบเฉลี่ยต่อหน่วยที่งบประมาณไว้)

$$\text{สำหรับ ก :} = (51,150 - 45,000) \times (0.70 - 0.81) = 676.50 \quad \text{บ. U}$$

สำหรับ ข :	$= (30,690 - 33,000) \times (1.00 - 0.81) =$	438.90	U
สำหรับ ค :	$= (102,300 - 100,000) \times (0.80 - 0.81) =$	<u>15.40</u>	F
รวม		<u>1,100.00</u>	U

กล่าวโดยสรุป บริษัทไทยเคมีภัณฑ์ จำกัด จะวิเคราะห์ผลแตกต่างเนื่องจากจำนวนวัตถุดิบได้ดังต่อไปนี้

ผลแตกต่างเนื่องจากผลผลิตวัตถุดิบ	1,863	U	F
ผลแตกต่างเนื่องจากส่วนผสมวัตถุดิบ	<u>1,100</u>		F
ผลแตกต่างเนื่องจากจำนวนวัตถุดิบ	<u>763</u>		F

### ผลแตกต่างเนื่องจากส่วนผสมแรงงานและผลแตกต่างเนื่องจากผลผลิตแรงงาน

จากการศึกษาที่ผ่านมา สังเกตได้ว่า ต้นทุนมาตรฐานของผลิตภัณฑ์มักจะถูกพัฒนาโดยการใช้ส่วนผสมวัตถุดิบ ซึ่งวัตถุดิบแต่ละชนิดมีราคาแตกต่างกัน วิธีเดียวกันนี้ถูกใช้สำหรับแรงงานทางตรงด้วย โปรดพิจารณาบริษัทไทยเคมีภัณฑ์ จำกัด ต่อไปอีก

สมมติว่ากระบวนการผลิตต้องใช้คนงานจำนวนมาก อัตราแรงงานทางตรงต่อแกลลอนของผลผลิตถูกคำนวณดังต่อไปนี้

(1) อัตราแรงงานต่อชั่วโมง :

คนงานมีความชำนาญสูง 1 คน @ 20 บาท	20	บาท
คนงานมีความชำนาญต่ำ 2 คน @ 11 บาท	<u>22</u>	
ต้นทุนรวมของส่วนผสมแรงงานมาตรฐาน	<u>42</u>	
อัตราแรงงานถัวเฉลี่ยต่อชั่วโมง = 42 บ. ÷ 3 =	<u>14</u>	บาท

(2) อัตราแรงงานมาตรฐานต่อแกลลอนของผลผลิต ณ

10 แกลลอนต่อชั่วโมง = 14 บ. ÷ 10 =	<u>1.40</u>	บาท
------------------------------------	-------------	-----

(3) ต้นทุนแรงงานมาตรฐานของ 92,070 แกลลอนของผลผลิต

= 1.40 บ. × 92,070 หรือ 14 บ. ÷ 10 × 92,070 ชั่วโมง =	<u>128,898</u>	บาท
---	----------------	-----

(4) ชั่วโมงจริง 9,000 ชั่วโมง ประกอบด้วย :

แรงงานมีความชำนาญสูง	3,400 ช.ม. @ 21 บ.	71,400	บาท
แรงงานมีความชำนาญต่ำ	5,600 ช.ม. @ 10 บ.	56,000	
	<u>9,000 ช.ม. @ 14.1555 บ.</u>	<u>127,400</u>	<u>บาท</u>

ครั้งแรก ขอให้พิจารณาแรงงานทางตรงตามปกติ :

แรงงานทางตรง	ชั่วโมงจริง	ชั่วโมงจริง	ชั่วโมงมาตรฐานที่ยอมให้
	× อัตราจริง	× อัตรามาตรฐาน	× อัตรามาตรฐาน
ช่างยนต์สูง	3,400 × 21 = 71,400	3,400 × 20 = 68,000	3,069* × 20 = 61,380
ช่างยนต์ต่ำ	5,600 × 10 = 56,000	5,600 × 11 = 61,600	6,138* × 11 = 67,518
	<u>9,000</u> <u>127,400</u>	<u>9,000</u> <u>129,600</u>	<u>9,207</u> <u>128,898</u>

↑ ผลแตกต่างอัตรา      ↑ ผลแตกต่างประสิทธิภาพ      ↑

2,200 บ. F      702 บ. U

↑      ↑      ↑

ผลแตกต่างงบประมาณยึดหยุ่นได้

1,498 บ. F

\*  $1/3 \times 9,207$  และ  $2/3 \times 9,207$

และแล้ว ผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพแรงงานก็อาจแบ่งย่อยออกเป็นผลแตกต่างเนื่องจากผลผลิตแรงงาน และผลแตกต่างเนื่องจากส่วนผสมแรงงาน ในทำนองเดียวกันกับที่จัดแบ่งย่อยผลแตกต่างเนื่องจากจำนวนเว็ดดูในต้นก่อน

ผลแตกต่างเนื่องจากผลผลิตแรงงาน = ผลแตกต่างในชั่วโมงแรงงาน × อัตราแรงงานตัวเฉลี่ยต่อชั่วโมง

สำหรับแรงงานที่ช่างยนต์สูง :	$(3,069 - 3,400) \times 14$	=	<u>4,558</u>	บ. U
สำหรับแรงงานที่ช่างยนต์ต่ำ :	$(6,138 - 5,600) \times 14$	=	<u>7,532</u>	F
รวม	$(9,207 - 9,000) \times 14$	=	<u>2,898</u>	F

ผลแตกต่างเนื่องจากส่วนผสมแรงงาน = ผลแตกต่างในชั่วโมงแรงงาน × (อัตราแรงงานต่อชั่วโมงของแรงงานแต่ละกลุ่มที่งบประมาณยึดหยุ่นได้ - อัตราแรงงานตัวเฉลี่ยต่อชั่วโมง)

สำหรับแรงงานที่ชำนาญสูง	= (3,069 - 3,400) × (20 - 14) = 1,986	บ. U
สำหรับแรงงานที่ชำนาญต่ำ	= (6,138 - 5,600) × (11 - 14) = 1,614	U
รวม	<u>3,600</u>	U

ตัวอย่างนี้ให้ความกระจ่างเกี่ยวกับผลกระทบทางการเงิน อันเนื่องมาจากปฏิภริยาระหว่างกันของผลแตกต่างทั้งหมด ผู้บริหารอาจตัดสินใจโดยเจตนาที่จะเปลี่ยนแปลงส่วนผสมของแรงงานที่มีความชำนาญสูง และแรงงานที่มีความชำนาญต่ำ สัดส่วนแรงงานที่ได้งบประมาณไว้ และสัดส่วนแรงงานที่ใช้ไปจริง คิดเป็นอัตราร้อยละได้ดังต่อไปนี้

	ส่วนผสมแรงงาน ตามงบประมาณ	ส่วนผสมแรงงาน จริง
แรงงานที่ชำนาญสูง	3,069 (33.3%)	3,400 (37.8%)
แรงงานที่ชำนาญต่ำ	<u>6,138 (66.7%)</u>	<u>5,600 (62.2%)</u>
	<u>9,207 (100.0%)</u>	<u>9,000 (100.0%)</u>

ดังนั้นสัดส่วนที่ได้งบประมาณไว้สำหรับแรงงานที่มีความชำนาญสูง คือ 33.3% ขณะที่สัดส่วนจริงคือ 37.8% นอกจากนั้น แรงแรงงานกลุ่มนี้ถูกจ่าย 21 บาทต่อชั่วโมง แทนที่จะเป็น 20 บาทต่อชั่วโมงตามที่งบประมาณไว้ ผลที่ตามมาคือประโยชน์สุทธิเกิดขึ้น เพราะแม้ว่าผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพเพียงเล็กน้อย จำนวน 702 บาท ได้เกิดขึ้น แต่ผลแตกต่างเนื่องจากอัตรา 2,200 บาทก็ได้รับมา เพราะคนงานที่มีความชำนาญต่ำ ถูกจ่ายในอัตรา 10 บาท แทนที่จะเป็น 11 บาทตามที่งบประมาณไว้ บางทีผู้บริหารอาจทำการแลกกัน เพราะกลุ่มคนงานที่มีความชำนาญต่ำส่วนใหญ่เป็นคนงานใหม่ อัตราค่าแรงต่ำกว่างบประมาณ และคาดว่าจะมีประสิทธิภาพต่ำกว่าคนงานที่มีความชำนาญต่ำตามปกติ โดยการใช้ส่วนผสมที่ประกอบด้วยคนงานที่มีความชำนาญสูงในสัดส่วนที่สูงขึ้น ประสิทธิภาพตามงบประมาณรวมเกือบจะบรรลุได้

ผลทางการเงินจากการสับเปลี่ยนเกี่ยวกับประสิทธิภาพแรงงาน จะถูกวัดได้ด้วยผลแตกต่างเนื่องจากผลผลิตแรงงาน และผลแตกต่างเนื่องจากส่วนผสมแรงงาน โปรดสังเกตว่าผลแตกต่างเนื่องจากราคาจะถูกกันออกจากการคำนวณเหล่านี้ ผลแตกต่างเนื่องจากผลผลิตแรงงานบอกผู้บริหารว่า ถ้าส่วนผสมแรงงานยังคงเหมือนเดิม และชั่วโมงแรงงานที่ใช้ไปจริง

น้อยกว่าชั่วโมงแรงงานที่งบประมาณไว้สำหรับผลผลิตที่ทำได้ อยู่เป็นจำนวน 207 ชั่วโมง (9,000 ชั่วโมง เทียบกับ 9,207 ชั่วโมง) และแล้วผลแตกต่างเนื่องจากผลผลิตแรงงานก็จะเป็นผลแตกต่างที่ดี ทั้งนี้โดยสมมุติว่าสิ่งอื่น ๆ (ส่วนผสม) ไม่ถูกกระทบกระเทือน

ผลแตกต่างเนื่องจากส่วนผสมแรงงาน แสดงให้เห็นว่าถ้าสิ่งอื่น ๆ (ผลผลิต) ไม่ถูกกระทบกระเทือน และแล้วสัดส่วนที่สูงกว่างบประมาณ (37.8% แทนที่จะเป็น 33.3%) สำหรับแรงงานที่แพงกว่า และสัดส่วนที่ต่ำกว่างบประมาณ (62.2% แทนที่จะเป็น 66.7%) สำหรับแรงงานที่ถูกกว่า จะเป็นสาเหตุให้ต้นทุนสูงขึ้น ในกรณี โดยไม่คำนึงถึงผลแตกต่างราคา การแลกเปลี่ยนของผู้บริหาร ไม่เป็นการชาญฉลาด เพราะว่าต้นทุนที่สูงขึ้นของส่วนผสมที่แพงกว่า 3,600 บาท มีจำนวนมากกว่าต้นทุนที่ประหยัดได้ของผลผลิตที่พัฒนาขึ้น 2,898 บาท ดังนั้น ผู้บริหารอาจพบว่า ผลแตกต่างเนื่องจากผลผลิต และผลแตกต่างเนื่องจากส่วนผสม จะช่วยให้เข้าใจได้ว่าเหตุใดผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพรวมจึงเท่ากับ 702 บาท U

กล่าวโดยสรุป บริษัทไทยเคมีภัณฑ์ จำกัด จะวิเคราะห์ผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพแรงงานได้ดังต่อไปนี้

ผลแตกต่างเนื่องจากผลผลิตแรงงาน	2,898	P. F
ผลแตกต่างเนื่องจากส่วนผสมแรงงาน	<u>3,600</u>	U
ผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพแรงงาน	<u>702</u>	U