

## บทที่ 7

### งบประมาณยืดหยุ่นได้และต้นทุนมาตรฐาน : ตอนที่ 2

สำหรับบทนี้จะเป็นการศึกษาที่ต่อเนื่องจากบทที่ 6 กล่าวคือในการวิเคราะห์ผลแตกต่างระดับ 3 นั้น ผลแตกต่างงบประมาณยืดหยุ่นได้ที่เกี่ยวกับต้นทุนจะแบ่งออกเป็นการวิเคราะห์สำหรับวัตถุประสงค์ทางตรง แรงแรงงานทางตรง และสูญเสียการผลิต การวิเคราะห์ผลแตกต่างงบประมาณยืดหยุ่นได้สำหรับวัตถุประสงค์ทางตรง และแรงแรงงานทางตรงได้ศึกษาไปแล้วในบทที่ 6 ในบทนี้จะศึกษาถึงการวิเคราะห์ผลแตกต่างงบประมาณยืดหยุ่นได้สำหรับสูญเสียการผลิต ซึ่งในการศึกษานี้จำเป็นที่จะต้องอาศัยความเข้าใจเกี่ยวกับสูญเสียการผลิตในด้านต่าง ๆ อย่างเพียงพอ

### โทษผู้ฝ่าฝืนแปร : การควบคุมและการกำกวมต้นทุนผลิตภัณฑ์

บริษัทสมิตรที่เราได้ใช้เป็นตัวอย่างมาตลอดจากบทที่แล้ว ได้มีข้อมูลเกี่ยวกับสูญเสียผู้ฝ่าฝืนแปรสรุปไว้ดังต่อไปนี้ :

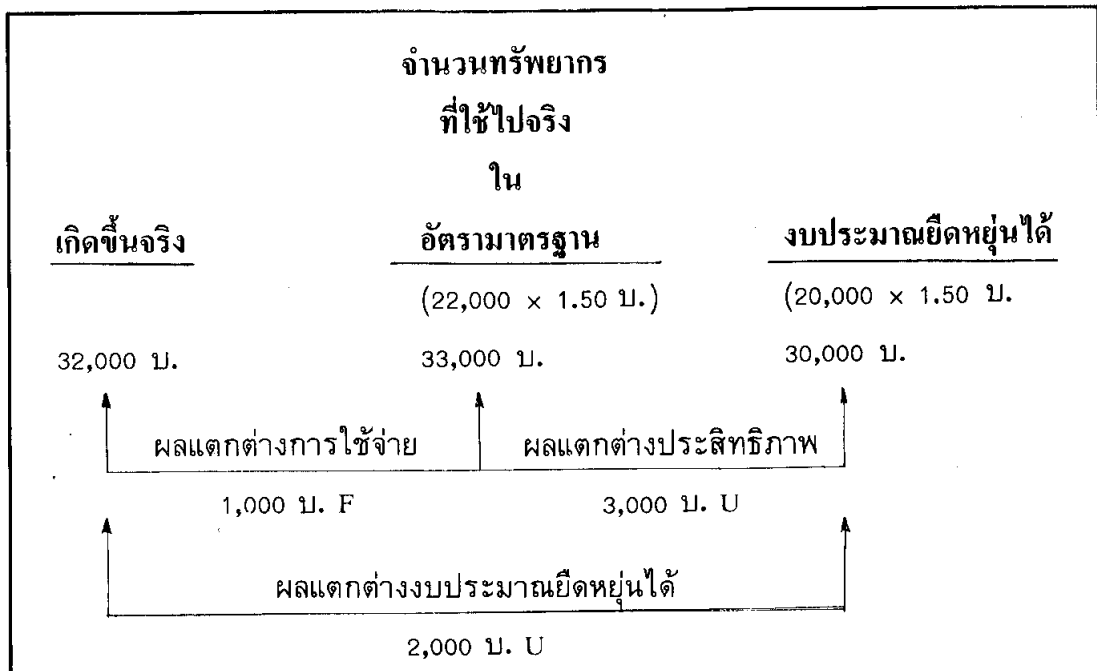
อัตราต่อชั่วโมงแรงแรงงานทางตรง	1.50 บาท
ชั่วโมงแรงแรงงานทางตรงมาตรฐานที่ยอมให้ต่อหน่วยผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป	2 ชั่วโมง
อัตราต่อหน่วยผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป	3.00 บาท
งบประมาณยืดหยุ่นได้สำหรับ 20,000 ชั่วโมง หรือ 10,000 หน่วย	30,000 บาท

## จุดมุ่งหมายเพื่อการควบคุม

ตามปกติโซหุ้ยผันแปรจะประกอบด้วยรายการโซหุ้ยต่าง ๆ จำนวนมาก อาทิเช่น ค่าไฟฟ้า ค่าซ่อมแซม แรงงานทางอ้อม และประโยชน์พิเศษที่ให้กับลูกจ้าง วิธีการที่น่าเชื่อถือมากที่สุดที่จะค้นให้พบว่าเหตุใดโซหุ้ยที่เกิดขึ้นจริง จึงไม่สอดคล้องกับโซหุ้ยตามงบประมาณ ก็คือการสอบสวนถึงสาเหตุที่เป็นไปได้สำหรับโซหุ้ยแต่ละรายการ

ผลแตกต่างเนื่องจากงบประมาณยืดหยุ่นได้สำหรับโซหุ้ยผันแปรจะถูกแบ่งย่อยออกเป็นสองส่วน คือผลแตกต่างเนื่องจากการใช้จ่าย (Spending Variance) และผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพ (Efficiency Variance) การคำนวณผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพมีข้อสมมุติฐานที่สำคัญข้อหนึ่ง ซึ่งอาจเป็นจริงหรือไม่เป็นจริงก็ได้ ดังนี้คือ โซหุ้ยผันแปรจะขึ้นลงเป็นสัดส่วนโดยตรงกับเครื่องวัดแรงงานทางตรงบางชนิด เช่น ชั่วโมงแรงงานทางตรงหรือต้นทุนแรงงานทางตรง ในกรณีของบริษัทสหมิตร ให้สมมุติว่าคือชั่วโมงแรงงานทางตรง

โปรดพิจารณาบริษัทสหมิตรอีกครั้งหนึ่ง ในเดือนเมษายน บริษัทมีผลผลิตดี ที่ทำสำเร็จเท่ากับ 10,000 หน่วยผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป ชั่วโมงแรงงานทางตรงมาตรฐานที่ยอมให้จึงเท่ากับ  $10,000 \times 2$  หรือ 20,000 ชั่วโมง อย่างไรก็ตาม ชั่วโมงแรงงานทางตรงที่เกิดขึ้นจริงเท่ากับ 22,000 ชั่วโมง และแล้วการวิเคราะห์ผลแตกต่างสำหรับโซหุ้ยผันแปรจะเป็นดังนี้



ผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพสำหรับโซหุ้ยผันแปร เป็นการ วัด โซหุ้ยการผลิตที่เกินไป (หรือที่ประหยัดได้) ซึ่งเกิดขึ้นเพียงเพราะว่าชั่วโมงแรงงานทางตรงที่เกิดขึ้นจริงต่างจากชั่วโมงมาตรฐานที่ยอมให้ ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{ผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพโซหุ้ยผันแปร} &= (\text{ชั่วโมงแรงงานทางตรงที่ใช้ไปจริง} - \\ &\quad \text{ชั่วโมงแรงงานทางตรงมาตรฐานที่ยอมให้}) \times \text{อัตรามาตรฐานต่อชั่วโมง} \\ &= (22,000 - 20,000) \times 1.50 \text{ บ.} \\ &= 3,000 \text{ บ. U} \end{aligned}$$

เพื่อให้เฉพาะเจาะจงยิ่งขึ้น สมมติว่าโซหุ้ยผันแปรทั้งหมดประกอบด้วยวัสดุสิ้นเปลืองแต่เพียงอย่างเดียว การวิเคราะห์ข้างต้นจะแสดงว่า เพราะการใช้แรงงานทางตรงเป็นไปอย่างไม่มีประสิทธิภาพ การใช้วัสดุสิ้นเปลืองที่เกี่ยวข้องกันจึงคาดคะเนได้ว่าจะถูกใช้เกินไปในสัดส่วนเดียวกันด้วย ซึ่งอันที่จริงความสัมพันธ์ที่ชัดเจนเช่นนี้จะมีอยู่หรือไม่ก็ได้ แล้วแต่กรณี

ผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพที่ไม่ดีจำนวน 3,000 บาท เกิดขึ้นเพราะความไม่มีประสิทธิภาพของแรงงานทางตรง ส่วนผลแตกต่างเนื่องจากการใช้จ่ายคือผลแตกต่างเนื่องจากงบประมาณยึดหยุ่นได้ ส่วนที่คงเหลืออยู่ซึ่งอธิบายไม่ได้โดยผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพ:

$$\begin{aligned} \text{ผลแตกต่างเนื่องจากการใช้จ่าย} &= \text{ผลแตกต่างเนื่องจากงบประมาณ} - \\ &\quad \text{ผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพ} \\ &= 1,000 \text{ บ. F} = 2,000 \text{ บ. U} - 3,000 \text{ บ. U} \end{aligned}$$

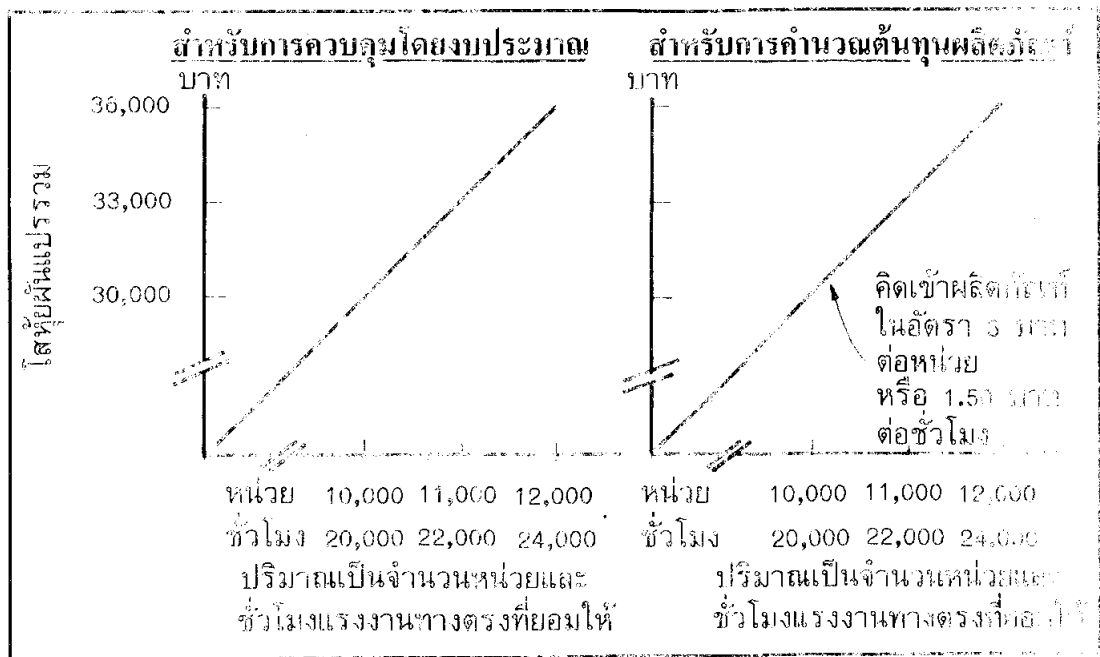
ผลแตกต่างเนื่องจากการใช้จ่ายที่ดีจำนวน 1,000 บาท อาจเป็นผลจากการที่ราคาต่อหน่วยวัสดุเปลี่ยนแปลงไป แต่ก็อาจเกิดจากการที่มีการใช้วัสดุเหล่านี้อย่างระมัดระวังก็ได้ ดังนั้น เราจึงนิยมเรียกผลแตกต่างโซหุ้ยชนิดนี้ว่าผลแตกต่างเนื่องจากการใช้จ่าย มากกว่าที่จะเรียกว่าผลแตกต่างเนื่องจากราคา เพราะราคาอาจเป็นสาเหตุเพียงส่วนหนึ่งเท่านั้นที่

<sup>1</sup>Moors and Jaedicke, op. cit., P. 191, อธิบายว่าผลแตกต่างเนื่องจากการใช้จ่ายสำหรับโซหุ้ยก็เหมือนกันกับผลแตกต่างเนื่องจากราคาและจำนวนสำหรับวัตถุดิบทางตรง หรือเหมือนกันกับผลแตกต่างเนื่องจากอัตราและประสิทธิภาพสำหรับแรงงานทางตรง ผลแตกต่างเนื่องจากการใช้จ่ายเป็นการรวมกันของผลแตกต่างเนื่องจากราคาและผลแตกต่างเนื่องจากจำนวนสำหรับโซหุ้ย

ใช้แก้วผลแตกต่างชนิดนี้ ผลแตกต่างกันเนื่องจากการใช้จ่ายโซล्यूชันแปร ถูกเรียกว่ามีผลแตกต่างกันระหว่างโมหุ่ยที่เกิดขึ้นจริงและโซล्यूชันที่คาดว่าจะเกิดขึ้นโดยถือหลักการพยากรณ์ไปจริง จำนวนโซล्यूชันหลังนี้ก็คือ จำนวนทรัพยากรที่ใช้ไปจริงคูณด้วยอัตราโซล्यूชันแปรนั่นเอง

### จุดมุ่งหมายเพื่อการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์

โปรดพิจารณารูปกราฟต่อไปนี้ ซึ่งได้แสดงให้เห็นว่าโซล्यूชันแปรจะมีลักษณะอย่างไรในด้านของการควบคุมโดยงบประมาณ และในด้านของการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์



เส้นกราฟในรูปทั้งสองเหมือนกัน กราฟทั้งสองอาจถูกใช้เป็นหลักสำหรับการพิจารณาต้นทุนรวม โซล्यूชันแปรจะเพิ่มขึ้นแต่มีเหมือนกันในอัตรา 3 บาท ต่อหน่วยดังนี้

- 30,000 บาท ÷ 10,000 = 3 บาทต่อหน่วย
- 33,000 บาท ÷ 11,000 = 3 บาทต่อหน่วย
- 36,000 บาท ÷ 12,000 = 3 บาทต่อหน่วย

การคิดในรูปของต้นทุนรวม เป็นสิ่งที่นิยมกันมากที่สุด ถ้าจะมีการใช้การควบคุมโดยงบประมาณสำหรับการดำเนินงานในระดับต่าง ๆ ตรงกันข้าม การคิดในรูปของชั่วโมงต่อหน่วย จะเป็นสิ่งที่นิยมกันมากที่สุด ถ้าจะมีการคิดต้นทุนเข้าไปยังผลิตภัณฑ์สำหรับ

จุดมุ่งหมายของการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ ตัวอย่างเช่น ผู้บริหารมักจะกล่าวว่าจะงบประมาณรายเดือน 10,000 หน่วยของบริษัทคือ 30,000 บาท และต้นทุนต่อหน่วยของบริษัทคือ 3.00 บาท ดังต่อไปนี้

## ใ้ห้ผู้คงที่ : การควบคุมและการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์

### จุดมุ่งหมายเพื่อการควบคุม

สมมุติของบริษัทสหมิตรที่ว่า ใ้ห้ผู้คงที่ที่งบประมาณไว้คือ 96,000 บาท โดยที่ค่าผันแปร ใ้ห้ผู้คงที่ที่เป็นจำนวนก้อนซึ่งจะไม่ผันแปรไปกับปริมาณที่ขึ้น ๆ ลง ๆ ต้นทุนคงที่อีก ใ้ห้ผู้คงที่ประกอบของงบประมาณยืดหยุ่นได้ แต่อย่างไรก็ตามความ "ยืดหยุ่น" ในงบประมาณยืดหยุ่นได้ เป็นของต้นทุนผันแปร ไม่ใช่ต้นทุนคงที่ อันที่จริง สูตรงบประมาณยืดหยุ่นได้ มาจากใ้ห้ผู้การผลิต ของบริษัทสหมิตรอาจแสดงได้ดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{งบประมาณยืดหยุ่นได้สำหรับใ้ห้ผู้การผลิต} &= \text{ใ้ห้ผู้คงที่} + \text{ใ้ห้ผู้คงที่ผันแปร} \\
 &= 96,000 \text{ บาทต่อเดือน} + 1.50 \text{ บาท} \\
 &\quad \text{ต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง} \text{ หรือ} \\
 &\quad 3.00 \text{ บาทต่อหน่วยของผลผลิต} \\
 \text{สำหรับ } 10,000 \text{ หน่วย} &= 96,000 + 3(10,000) = 126,000 \text{ บาท} \\
 \text{สำหรับ } 12,000 \text{ หน่วย} &= 96,000 + 3(12,000) = 132,000 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

ใ้ห้ผู้คงที่ที่ประกอบด้วยรายการใ้ห้ผู้เป็นจำนวนมาก อาทิเช่น ค่าควบคุมตรงตามค่าเมื่อยราคา ค่าประกันภัย ค่าภาษีทรัพย์สิน และค่าเช่า การควบคุมใ้ห้ผู้คงที่เน้นที่การควบคุมใ้ห้ผู้เป็นรายการ ๆ ไป โดยทั่ว ๆ ไป ใ้ห้ผู้คงที่ไม่ได้ขึ้นกับอิทธิพลวันต่อวัน หรือเดือนต่อเดือน เหมือนใ้ห้ผู้ผันแปร ผลแตกต่างระหว่างใ้ห้ผู้คงที่ที่เกิดขึ้นจริงและใ้ห้ผู้คงที่ตามงบประมาณมักมีจำนวนน้อย

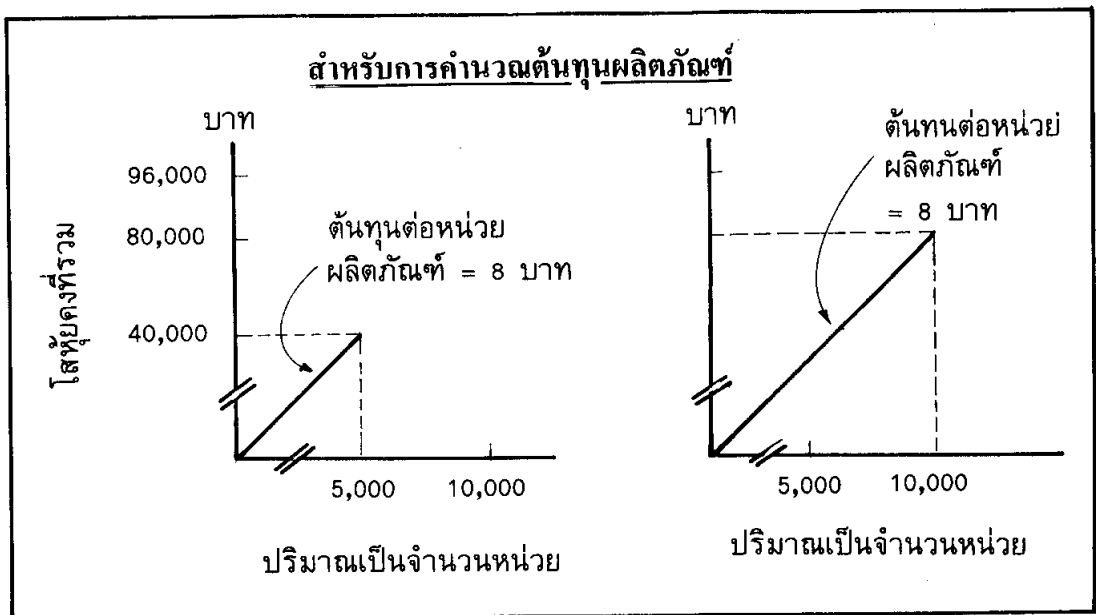
### จุดมุ่งหมายเพื่อการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์

สมมุติว่าบริษัทสหมิตรใช้วิธีต้นทุนคิดเข้างาน ซึ่งเป็นวิธีคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่จะคิดทั้งใ้ห้ผู้ผันแปรและใ้ห้ผู้คงที่เข้าผลิตภัณฑ์ ดังนั้น ในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ของบริษัท ทั้งใ้ห้ผู้ผันแปรและใ้ห้ผู้คงที่ก็จะถูกคิดเข้าผลิตภัณฑ์ โดยผ่านอัตราใ้ห้ผู้

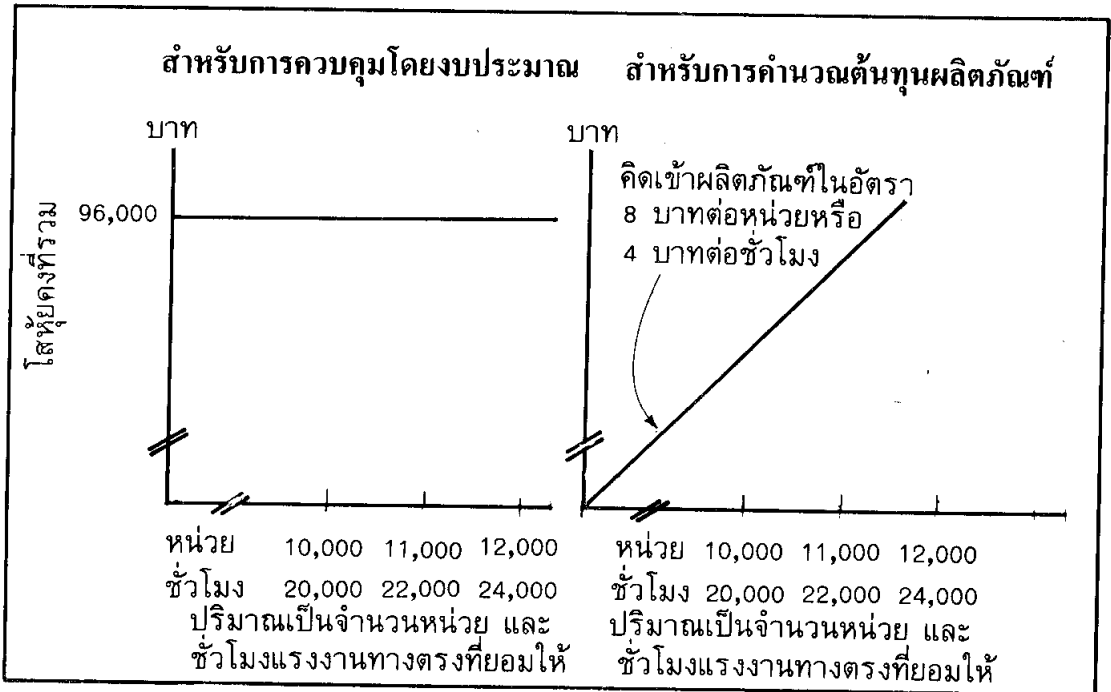
กำหนดขึ้นล่วงหน้า อัตราดอกเบี้ยนี้มักถูกกำหนดขึ้นใหม่ทุกปี การคำนวณอัตราดอกเบี้ยที่ปรากฏดังนี้

$$\begin{aligned}
 & \text{อัตราดอกเบี้ยที่} \\
 & \text{ที่กำหนดล่วงหน้าสำหรับ} \\
 & \text{คิดดอกเบี้ยที่เข้าผลิตภัณฑ์} \\
 & = \frac{\text{ดอกเบี้ยรวมทั้งปีประมาณไว้สำหรับปี}}{\text{ระดับปริมาณระดับหนึ่ง que เลือกไว้ล่วงหน้าสำหรับปี}} \\
 & = \frac{96,000 \text{ บาท} \times 12 \text{ เดือน}}{12,000 \text{ หน่วย} \times 12 \text{ เดือน}} \\
 & = \frac{1,152,000 \text{ บาท}}{144,000 \text{ หน่วย}} = 8 \text{ บาทต่อหน่วย} \\
 & \text{หรือ} \\
 & = \frac{1,152,000 \text{ บาท}}{144,000 \text{ หน่วย} \times 2 \text{ ชั่วโมง}} = 4 \text{ บาท ต่อชั่วโมง}
 \end{aligned}$$

สำหรับจุดมุ่งหมายของการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ ในขณะที่ผลิตภัณฑ์แต่ละหน่วยถูกผลิต ต้นทุนดอกเบี้ยที่ 8 บาท ก็จะถูกคิดเข้าไปยังแต่ละหน่วยผลิตภัณฑ์เหล่านั้น ดังนั้นผลิตภัณฑ์ 5,000 หน่วยแรก จะรับภาระต้นทุนผลิตภัณฑ์รวม 40,000 บาท และอีก 5,000 หน่วยต่อไป จะรับภาระอีก 40,000 บาท ดังที่ได้แสดงไว้ในกราฟต่อไปนี้



เพื่อเป็นการย้ำอีกครั้งหนึ่ง โปรดสังเกตรูปกราฟสองรูปต่อไปนี้ รูปแรกแสดงให้เห็นว่าจุดสำหรับการควบคุมโดยงบประมาณ คือ โสหุ่ยคงที่รวมเป็นจำนวนทั้งสิ้น 96,000 บาท อย่างไรก็ตาม กราฟรูปที่สอง แสดงให้เห็นว่าสำหรับจุดมุ่งหมายของการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์แล้ว ต้นทุนรวมในกราฟรูปแรกจะถูกหารออกมาเป็นต้นทุนต่อหน่วยโดยการใช้ระดับปริมาณระดับหนึ่งทีละค่าไว้เป็นตัวหาร

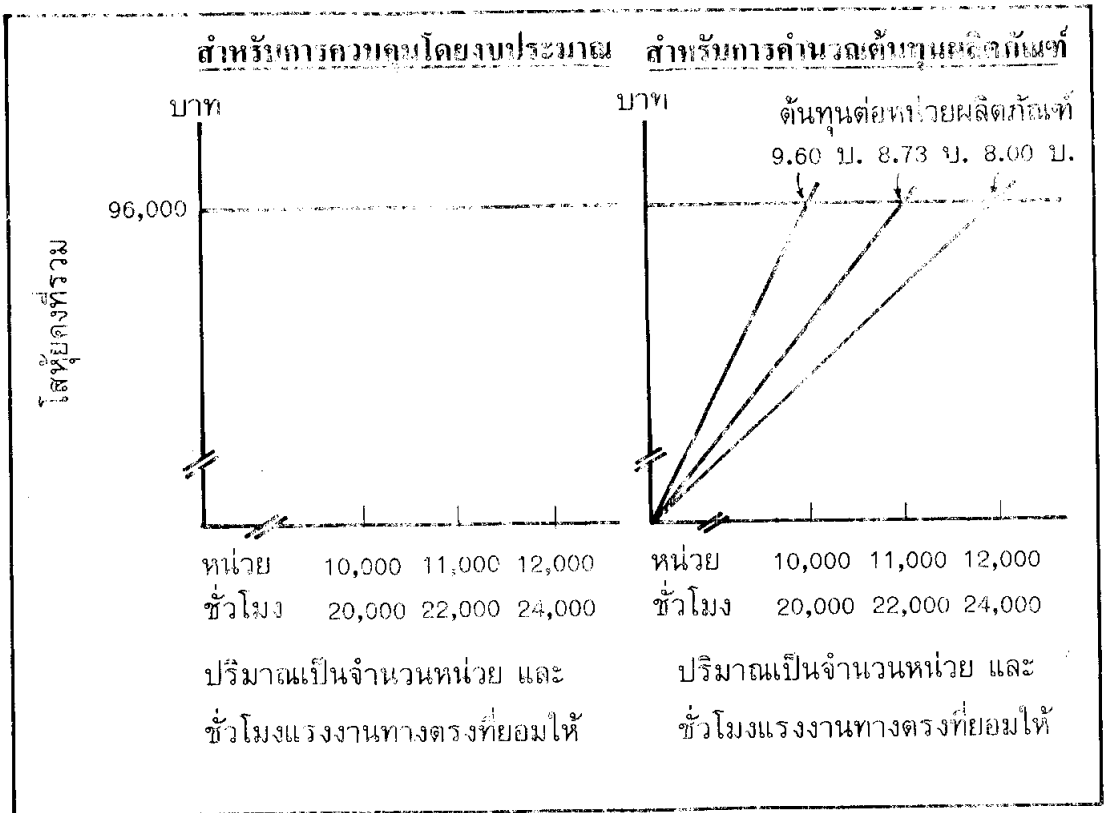


**ผลกระทบของระดับตัวหารที่มีต่อการควบคุมและการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์**

ต้นทุนคงที่รวมสำหรับการควบคุมโดยงบประมาณ จะไม่ถูกกระทบกระเทือนโดยปริมาณที่คาดคะเนไว้โดยเฉพาะเจาะจงที่ใช้เป็นตัวหาร อย่างไรก็ตาม ถ้าต้นทุนคงที่สำคัญ การเลือกระดับตัวหารจะมีผลกระทบที่สำคัญในต้นทุนผลิตภัณฑ์ต่อหน่วย :

(1)	(2)	(1) ÷ (2)
ต้นทุนรวมประจำปี	ระดับปริมาณรวมสำหรับปี	อัตราโสหุ่ยคงที่ที่กำหนดล่วงหน้าสำหรับการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์
1,152,000	10,000 × 12 = 120,000	9.60 บาท
1,152,000	11,000 × 12 = 132,000	8.73 บาท
1,152,000	12,000 × 12 = 144,000	8.00 บาท

การแสดงในรูปแบบกราฟของข้อมูลเหล่านี้ตามหลักกราฟเดือนจะปรากฏดังต่อไปนี้



### การเลือกระดับตัวหาร

รูปกราฟทางขวามือแสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่า ต้นทุนต่อหน่วยจะขึ้นอยู่กับระดับปริมาณที่เลือกไว้เป็นตัวหารในการคำนวณ ระดับปริมาณที่สูงกว่า ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์จะต่ำกว่า ความยากลำบากในการคำนวณต้นทุนนั้นยากเพราะปกติผู้บริหารต้องการต้นทุนคงที่ต่อหน่วยที่ใช้เป็นตัวแทนเพียงตัวเดียว ทั้ง ๆ ที่ปริมาณการผลิตขึ้น ๆ ลง ๆ เดือนต่อเดือน

กราฟทั้งสองเน้นให้เห็นว่าจุดมุ่งหมายทั้งสองประการนั้นแตกต่างกันอย่างไร จุดมุ่งหมายในการควบคุมโดยงบประมาณจะถือต้นทุนคงที่ตามแบบพฤติกรรมต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง หรือนั่นคือต้นทุนซึ่งจะเกิดขึ้นในลักษณะที่เป็นก้อนมากกว่าที่จะเกิดขึ้นทีละส่วน ๆ ย่อย ๆ ตรงกันข้าม การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์จะถือต้นทุนคงที่เสมือนหนึ่งมีพฤติกรรมแบบต้นทุนผันแปร เพราะฉะนั้น การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์จึงดูเหมือนว่าได้เปลี่ยนต้นทุนคงที่ให้เป็น



ต้นทุนผันแปร และดังนั้น สำหรับจุดมุ่งหมายของการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ ต้นทุนการผลิตทั้งหมด ตามปกติถูกถือเป็นต้นทุนผันแปร

การเลือกระดับตัวหารที่เหมาะสมสำหรับการกำหนดอัตราໂສ່ຮຸ້ຍໂຕທີ່ລ່ວງໜ້າ เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจมากกว่าเป็นเรื่องที่อาจกำหนดได้เป็นหลักเกณฑ์แน่นอน โดยการใช้ข้อมูลชุดเดียวกัน นักบัญชีหรือวิศวกรสิบคน ก็อาจเลือกระดับตัวหารที่แตกต่างกัน 10 ระดับตัวหารที่ใช้กันอย่างกว้างขวางมากที่สุดก็คือปริมาณที่ได้งบประมาณไว้สำหรับการเลือกตัวหารจะวิเคราะห์อย่างสมบูรณ์มากกว่านี้ในบทต่อไป

## รายการในสมุดรายวันทั่วไปสำหรับໂສ່ຮຸ້ຍໂຕการผลิต

วิธีการบัญชีแยกประเภททั่วไปสำหรับໂສ່ຮຸ້ຍໂຕการผลิต เราได้เคยศึกษามาบ้างแล้ว และจะสังเกตเห็นได้ว่า ໂສ່ຮຸ້ຍໂຕที่เกิดขึ้นจริงจะถูกสะสมไว้ในบัญชีหนึ่ง และໂສ່ຮຸ້ຍໂຕจะถูกคิดเข้างานโดยผ่านอีกบัญชีหนึ่งที่แยกจากกัน เป็นเช่นนี้ตลอดงวดบัญชี สำหรับบทนี้การเปลี่ยนแปลงในวิธีการบัญชีแยกประเภททั่วไปจะมีเพียงประการเดียวเท่านั้น กล่าวคือ จะมีการแยกบัญชีคุมໂສ່ຮຸ້ຍໂຕการผลิตออกเป็นสองบัญชี บัญชีหนึ่งสำหรับໂສ່ຮຸ້ຍໂຕผันแปร และอีกบัญชีหนึ่งสำหรับໂສ່ຮຸ້ຍໂຕที่ ขณะเดียวกันก็จะต้องมีการแยกบัญชีໂສ່ຮຸ້ຍໂຕการผลิตคิดเข้างานออกเป็นสองบัญชีด้วยเพื่อให้สอดคล้องกัน

จากข้อมูลของบริษัทสหมิตร ในเดือนเมษายน ໂສ່ຮຸ້ຍໂຕผันแปรที่เกิดขึ้นจริงเท่ากับ 32,000 บาท และໂສ່ຮຸ້ຍໂຕที่ที่เกิดขึ้นจริงเท่ากับ 92,000 บาท และแล้วการบันทึกเกี่ยวกับໂສ່ຮຸ້ຍໂຕผันแปรจะเป็นดังนี้ :

(ก) คุมໂສ່ຮຸ້ຍໂຕผันแปร	32,000	
เจ้าหนี้และบัญชีอื่น ๆ		32,000
บันทึกໂສ່ຮຸ້ຍໂຕผันแปรที่เกิดขึ้น		
(ข) งานระหว่างทำ	30,000	
ໂສ່ຮຸ້ຍໂຕผันแปรคิดเข้างาน		30,000
บันทึกการคิดໂສ່ຮຸ້ຍໂຕผันแปรเข้างาน		

โปรดสังเกตว่าเมื่อมีการบันทึกรายการในแยกประเภททั่วไป ผลแตกต่างกันเกี่ยวกับໂສ່ຮຸ້ຍໂຕผันแปรไม่ได้ถูกแยกแสดงไว้ต่างหาก ในบัญชีผลแตกต่างที่แยกจากกัน ในขณะที่ผลแตกต่างกัน

เกี่ยวกับวัตถุประสงค์ทางตรง และแรงงานทางตรง ตามปกติ จะแยกแสดงไว้ในบัญชีต่างหาก อย่างไรก็ตาม ผลแตกต่างรวมสำหรับโสหุ่ยผั้นแปร ก็อาจคำนวณได้ทันทีโดยการเปรียบเทียบผลแตกต่างระหว่างยอดคงเหลือทางด้านเดบิตของโสหุ่ยผั้นแปรหรือนั่นคือยอดคงเหลือในบัญชีคุมโสหุ่ย และยอดคงเหลือทางด้านเครดิตของโสหุ่ยผั้นแปร หรือนั่นคือยอดคงเหลือในบัญชีโสหุ่ยคิดเข้างาน

โสหุ่ยคงที่ตามงบประมาณคือ 96,000 บาท สมมติว่าระดับตัวหารที่ใช้ในการกำหนดอัตราโสหุ่ยคงที่คือ 12,000 หน่วย เพราะฉะนั้น โสหุ่ยคงที่จะถูกคิดเข้างานในอัตรา 8 บาทต่อหน่วย หรือ 4 บาทต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง โดยการใช้อัตราของบริษัทสมมติอีกครั้งหนึ่ง ปริมาณที่เป็นจริงในเดือนเมษายนคือ 10,000 หน่วย และแล้ว รายการในสมุดรายวันทั่วไปสำหรับโสหุ่ยคงที่จะเป็นดังนี้

(ก) คุมโสหุ่ยคงที่	92,000	
ค่าแรงงานค้างจ่าย ค่าเสื่อมราคาสะสม ฯลฯ		92,000
บันทึกโสหุ่ยคงที่ที่เกิดขึ้นจริง (การผ่านรายการโสหุ่ยคงที่ในรายละเอียด เช่นเงินเดือน ค่าเสื่อมราคา ค่าภาษีทรัพย์สิน และค่าประกันภัย จะทำในแผนโสหุ่ยการผลิตประจำแผนกซึ่งเป็นแยกประเภทย่อยของบัญชีคุมโสหุ่ยคงที่)		
(ข) งานระหว่างทำ	80,000	
โสหุ่ยคงที่คิดเข้างาน		80,000
คิดโสหุ่ยเข้างานตามอัตราที่กำหนดล่วงหน้า 8 บาทต่อหน่วย หรือ 4 บาทต่อชั่วโมงมาตรฐาน ที่ยอมให้สำหรับผลผลิตที่ทำสำเร็จ (ให้สังเกตดูว่ายอดรวมนี้แตกต่างจากโสหุ่ยคงที่ตามงบประมาณสำหรับปริมาณในระดับนี้ได้อย่างไร งบประมาณจะเท่ากับ 96,000 บาท สำหรับทุกระดับของปริมาณ)		

อีกครั้งหนึ่ง โปรดสังเกตว่า ผลแตกต่างเกี่ยวกับโสหุ่ยคงที่รวม (นั่นคือโสหุ่ยคงที่ที่คิดเข้างานต่ำไป) ไม่ได้แสดงไว้ในบัญชีผลแตกต่างที่แยกต่างหากออกมา

วิธีบัญชีแยกประเภททั่วไปที่ใช้ในระบบต้นทุนมาตรฐาน ไม่ได้เป็นแบบฉบับเดียวกันทั้งหมด อย่างไรก็ตาม ถ้าเข้าใจลักษณะของต้นทุนมาตรฐานอย่างถ่องแท้แล้ว ก็สามารถปรับตนเองให้เข้ากับระบบการบัญชีระบบใดก็ได้โดยง่ายตาย วิธีบัญชีแยกประเภททั่วไปที่แตกต่างกัน ตามปกติ ขึ้นอยู่กับจำนวนของบัญชีผลแตกต่างที่ต้องการ และช่วงเวลาของการแยกผลแตกต่างในแยกประเภท

## **การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามต้นทุนมาตรฐาน ต้นทุนปกติ และต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง**

บ่อยครั้ง มีการจำแนกระบบการบัญชีต้นทุนผลิตภัณฑ์อย่างผิด ๆ ออกเป็นสามระบบ คือระบบต้นทุนงานสั่งทำ ระบบต้นทุนช่วงการผลิต และระบบต้นทุนมาตรฐาน ราวกับว่าแต่ละระบบแยกซึ่งกันและกัน การแบ่งแยกเป็นสามวิธีทางเช่นนี้นับได้ว่าเป็นการผิดพลาด เพราะต้นทุนมาตรฐานสามารถใช้ได้อย่างกว้างขวางในองค์การต่าง ๆ และใช้ได้กับการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ทุกชนิด ไม่ว่าจะเป็นต้นทุนงานสั่งทำหรือต้นทุนช่วงการผลิต

การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีต้นทุนคิดเข้างาน อาจคำนวณได้ตามต้นทุนมาตรฐาน ต้นทุนปกติ และต้นทุนจริงก็ได้ มีความแตกต่างอย่างสำคัญระหว่างวิธีต้นทุนคิดเข้างานตามต้นทุนมาตรฐาน และวิธีต้นทุนคิดเข้างานตามต้นทุนอื่น ๆ กล่าวคือ ภายใต้การคำนวณตามต้นทุนมาตรฐาน งานระหว่างทำตามปกติจะถูกยกออกไปตามต้นทุนที่ควรจะเป็นมากกว่าที่จะถูกยกยอดไปตามต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง :

วิธีต้นทุนคิดเข้างาน ตามต้นทุนจริง (Actual Absorption Costing) : วิธีใน บทที่ 2	วิธีต้นทุนคิดเข้างาน ตามต้นทุนปกติ (Normal Absorption Costing) : วิธีใน บทที่ 4	วิธีต้นทุนคิดเข้างาน ตามต้นทุนมาตรฐาน (Standard Absorption Costing) : วิธีใน บทที่ 7
---	---	--

	งานระหว่างทำ	งานระหว่างทำ	งานระหว่างทำ
วัตถุดิบทางตรง	ต้นทุนจริง	ต้นทุนจริง	{ ทรัพยากร มาตรฐานที่ ยอมให้สำหรับ ผลผลิตจริงที่ ที่ทำสำเร็จ × อัตรามาตรฐาน           }
แรงงานทางตรง	ต้นทุนจริง	ต้นทุนจริง	
ໂໂหຸຍຜົນແປຣ	ต้นทุนจริง	{ ทรัพยากรจริง × อัตราໂໂหຸຍ ที่กำหนดล่วงหน้า           }	
ໂໂหຸຍຄົງທີ່	ต้นทุนจริง		

โปรดพิจารณาความแตกต่างที่สำคัญในการคิดໂໂหຸຍเข้างานโดยวิธีต้นทุนคิดเข้างานตามต้นทุนปกติ และโดยวิธีต้นทุนคิดเข้างานตามต้นทุนมาตรฐาน ในการคำนวณต้นทุนตามต้นทุนปกติ อัตราที่กำหนดล่วงหน้า (นั่นคืออัตราตามงบประมาณ) จะถูกคูณกับทรัพยากรที่เกิดขึ้นจริง อาทิเช่น ชั่วโมงแรงงานทางตรงที่เกิดขึ้นจริง ในการคำนวณต้นทุนตามต้นทุนมาตรฐาน อัตราที่กำหนดล่วงหน้า (นั่นคือ อัตราตามงบประมาณหรือตามมาตรฐาน) จะถูกคูณกับทรัพยากรมาตรฐานที่ยอมให้สำหรับผลผลิตจริงที่ทำสำเร็จ หรือนั่นคือตามต้นทุนปกติ ข้อมูลซึ่งคำนึงถึงเฉพาะทรัพยากรจริงเท่านั้นที่จะได้รับมา แต่ตามต้นทุนมาตรฐาน ข้อมูลซึ่งคำนึงถึงทั้งทรัพยากรจริง และทรัพยากรมาตรฐานที่ยอมให้จะได้รับมา

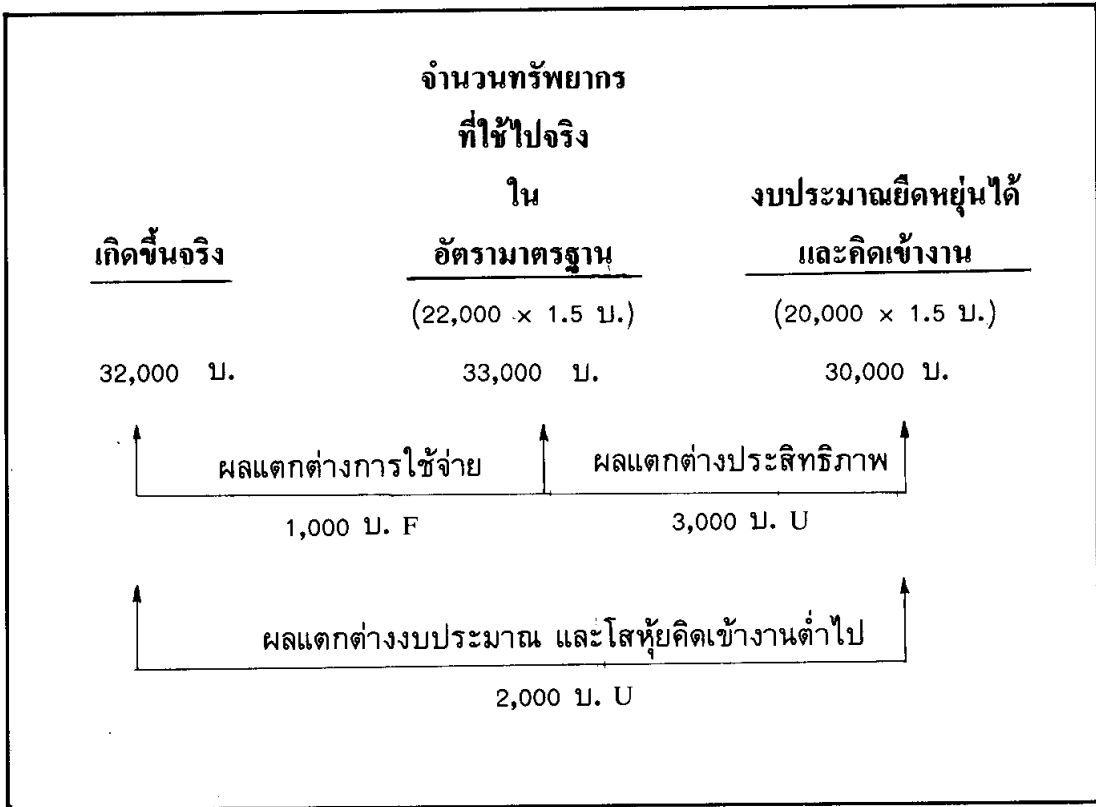
## การวิเคราะห์ผลแตกต่างสำหรับໂໂหຸຍຄົງທີ່

โครงสร้างทั่ว ๆ ไป

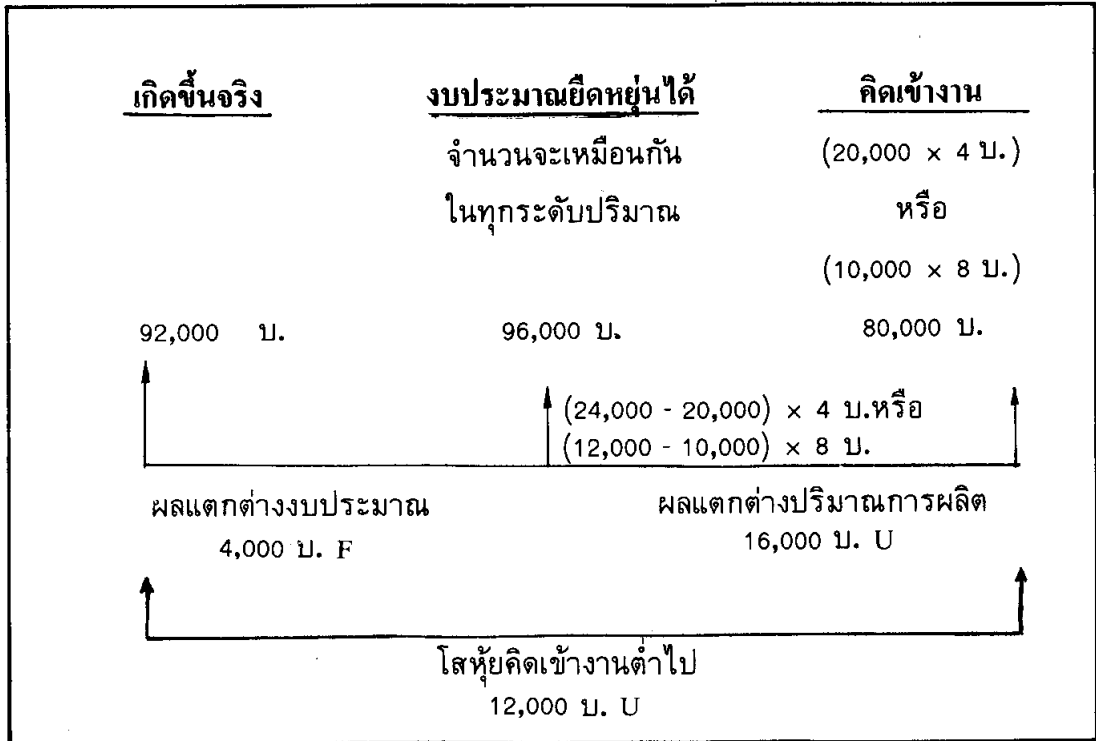
สำหรับໂໂหຸຍຄົງທີ່ ความยุ่งยากจะเกิดขึ้น เพราะปริมาณการผลิตที่ทำสำเร็จจริง และปริมาณการผลิตที่ใช้เป็นตัวหารเมื่อคำนวณอัตราໂໂหຸຍนั้น ตามปกติแล้วจะไม่เท่ากัน โปรดพิจารณาข้อมูลของบริษัทสหมิตร :

ปริมาณการผลิตที่ได้ประมาณการไว้แต่เริ่มแรก 12,000 หน่วย  
 ชั่วโมงแรงงานทางตรงมาตรฐานที่ยอมให้ =  $12,000 \times 2$  = 24,000 ชั่วโมง  
 ปริมาณการผลิตที่สำเร็จจริง 10,000 หน่วย  
 ชั่วโมงแรงงานทางตรงมาตรฐานที่ยอมให้ =  $10,000 \times 2$  = 20,000 ชั่วโมง

ก่อนที่จะวิเคราะห์สาเหตุของข้อให้พิจารณาโครงสร้างในการวิเคราะห์สาเหตุผันแปร ซึ่งได้กล่าวไปแล้วในตอนต้นของบทมีซ้ำอีกครั้งหนึ่งในตอนนี้ เพื่อจะได้ใช้เปรียบเทียบกับโครงสร้างสำหรับสาเหตุที่ได้ง่ายขึ้น :



เปรียบเทียบโครงสร้างข้างต้นนี้กับโครงสร้างในการวิเคราะห์โสหุ้ยคงที่ต่อไปนี้



โปรดพิจารณาความแตกต่างระหว่างสองโครงสร้าง สำหรับต้นทุนผันแปร การยอมให้ตามงบประมาณยึดหยุ่นได้มักจะเท่ากับกับจำนวนที่คิดเข้าผลิตภัณฑ์เสมอ ดังนั้นจำนวนผลแตกต่างเนื่องจากงบประมาณยึดหยุ่นได้สำหรับโสหุ้ยผันแปรจึงเท่ากับกับจำนวนโสหุ้ยคิดใช้งานต่ำไป (หรือสูงไป) เสมอ ซึ่งตามตัวอย่างนี้คือ 2,000 บาท U ตรงกันข้ามกับโสหุ้ยคงที่ ยกเว้นเมื่อผลผลิตที่ทำสำเร็จจริงเท่ากับกับผลผลิตที่ใช้เป็นตัวหาร งบประมาณยึดหยุ่นได้สำหรับโสหุ้ยคงที่ที่ไม่มีทางเท่ากับกับจำนวนที่คิดเข้าผลิตภัณฑ์ ดังนั้น ผลแตกต่างเนื่องจากงบประมาณยึดหยุ่นได้สำหรับโสหุ้ยคงที่จะไม่เท่ากับกับโสหุ้ยคงที่ที่คิดใช้งานต่ำไป (หรือสูงไป) ในตัวอย่างนี้คือ 4,000 บาท F เทียบกับ 12,000 บาท U

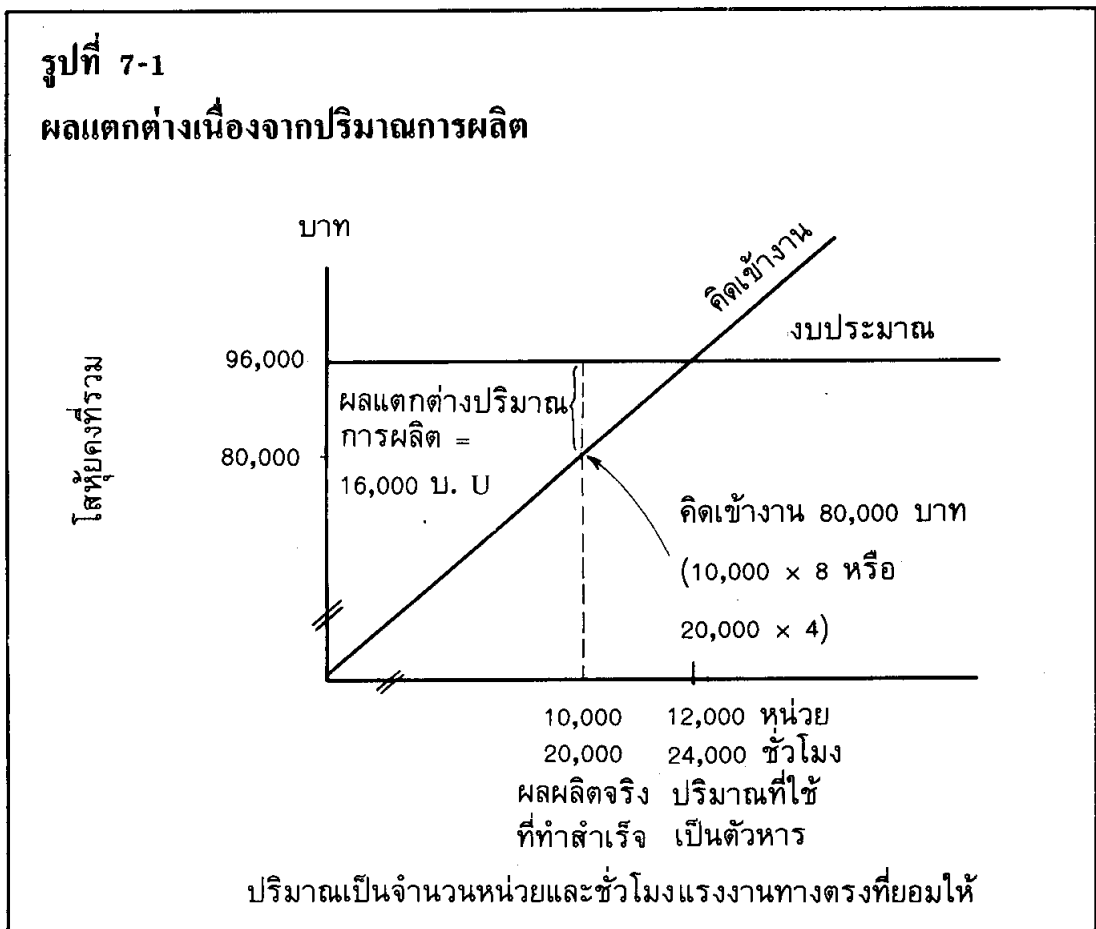
สุดท้าย โปรดสังเกตว่า ผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพจะคำนวณสำหรับโสหุ้ยผันแปรเท่านั้น แต่ไม่ใช่โสหุ้ยคงที่ ทั้งนี้เพราะว่าการคำนวณผลแตกต่างนั้นก็เพื่อช่วยในการควบคุมการปฏิบัติงานในระยะสั้น การใช้วัตถุดิบตรง แรงงานทางตรง และโสหุ้ยผันแปรอย่างมีประสิทธิภาพจะมีผลกระทบต่อต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง แต่โสหุ้ยคงที่ในระยะสั้นจะไม่ถูกกระทบกระเทือนโดยประสิทธิภาพ

## ผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณการผลิต

ในการวิเคราะห์ໂສຫຼັຍคองที่นั่น ในขั้นแรกก็คือการคํานวณໂສຫຼັຍคองที่ที่คิดเข้างานสูงไปหรือต่ำไป ดังนี้

ໂສຫຼັຍจริง 92,000 บาท - โสຫຼັຍคิดเข้างาน 80,000 บาท = โสຫຼັຍคิดเข้างานต่ำไป 12,000 บาท

ໂສຫຼັຍที่คิดเข้างานต่ำไป 12,000 บาท นี้ อาจถูกแบ่งแยกเป็นผลแตกต่าง 2 อย่าง คือ ผลแตกต่างเนื่องจากงบประมาณยืดหยุ่นได้ (Flexible Budget Variance) 4,000 บาท F และผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณการผลิต (Volume Variance) 16,000 บาท U ผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณการผลิตเป็นการวัดต้นทุนของความแตกต่างจากปริมาณที่ใช้ในการกำหนดอัตราໂສຫຼັຍคองที่แต่เริ่มแรก



รูปที่ 7-1 เป็นกราฟผลแตกต่างปริมาณการผลิต 16,000 บาท เมื่อกิจกรรมที่ทำสำเร็จจริงน้อยกว่ากิจกรรมที่ใช้เป็นตัวหาร ผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณการผลิตก็จะเป็นผลแตกต่างที่ไม่ดี โดยอาจมองว่าเป็นต้นทุนของกำลังการผลิตที่ว่างเปล่า การคำนวณดังกล่าวอาจแสดงเป็นหน่วยผลิตภัณฑ์หรือเป็นชั่วโมงก็ได้ ถ้าจะแสดงเป็นชั่วโมง ก็อาจคำนวณได้สองรูปแบบดังต่อไปนี้ :

$$\begin{aligned}
 \text{ผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณการผลิต} &= (\text{ปริมาณที่ใช้เป็นตัวหาร} - \text{ปริมาณของผลผลิตที่ทำสำเร็จจริง}) \times \text{อัตราเสหุ่ยคงที่ที่กำหนดล่วงหน้า} \\
 &= (24,000 \times 20,000) \times 4 \text{ บ.} \\
 &= 16,000 \text{ บ. U} \\
 \text{ผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณการผลิต} &= \text{งบประมาณ} - \text{คิดเข้าทำงาน} \\
 &= 96,000 \text{ บ.} - (20,000 \times 4 \text{ บ.}) \\
 &= 96,000 \text{ บ.} - 80,000 \text{ บ.} \\
 &= 16,000 \text{ บ. U}
 \end{aligned}$$

เมื่อปริมาณการผลิตที่เกิดขึ้นจริงมากกว่าปริมาณที่ใช้เป็นตัวหาร ผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณการผลิตก็จะเป็นผลแตกต่างที่ดี โดยอาจถือว่าเป็นผลกำไรที่ได้จากมีการใช้เครื่องจักรและอุปกรณ์ได้ดีกว่าที่คาดไว้

จะสังเกตได้ว่า สำหรับเสหุ่ยผันแปรแล้ว จะไม่มีผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณการผลิต ความคิดเกี่ยวกับผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณการผลิต มีเฉพาะสำหรับเสหุ่ยคงที่เท่านั้น สาเหตุเพราะมีความขัดแย้งกันระหว่างการบัญชีสำหรับการควบคุม (โดยงบประมาณ) และการบัญชีสำหรับการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ (โดยอัตราคิดเข้าทำงาน) โปรดสังเกตอีกครั้งหนึ่งว่า งบประมาณเสหุ่ยคงที่สนองจุดมุ่งหมายของการควบคุม ในขณะที่การพัฒนาอัตราการผลิตคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ จะเป็นผลให้มีการปฏิบัติกับเสหุ่ยคงที่ราวกับว่าเป็นต้นทุนผันแปร อีกนัยหนึ่ง เส้นคิดเข้าทำงานในรูปที่ 7-1 เป็นเส้นปลอมแปลง ในแง่ที่ว่าสำหรับจุดมุ่งหมายของการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์แล้ว ดูเหมือนว่าต้นทุนคงที่จะถูกแปลงโฉมเป็นต้นทุนผันแปร



โดยสรุป ผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณการผลิตเกิดขึ้นเพราะระดับกิจกรรมการผลิตที่ทำสำเร็จจริงไม่สอดคล้องกับระดับกิจกรรมที่ใช้เป็นตัวหารสำหรับการกำหนดอัตราโซหุ่ยคงที่ขึ้นล่วงหน้า เพื่อการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์

### โซหุ่ยคงที่และผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพ

ในการวิเคราะห์ที่ผ่านมา ได้ให้ความแตกต่างระหว่างโซหุ่ยคงที่ และโซหุ่ยผันแปร ในฐานะเป็นปัญหาการบริหารที่แยกจากกัน อย่างไรก็ตาม นักบัญชีส่วนหนึ่งนิยมวิเคราะห์ต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่ในลักษณะที่เท่าเทียมกัน โดยมีการคำนวณผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพสำหรับโซหุ่ยคงที่ด้วย และแล้วผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณการผลิต 16,000 บาท U ที่คำนวณได้ในตอนก่อน ก็จะกลับกลายเป็น :

$$\begin{aligned} \text{ผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณการผลิต} &= (\text{ชั่วโมงที่ใช้เป็นตัวหาร} - \text{ชั่วโมงจริง}) \times \text{อัตรา} \\ &\quad \text{โซหุ่ยคงที่ที่กำหนดล่วงหน้า} \\ &= (24,000 - 22,000) \times 4 \text{ บ.} \\ &= 8,000 \text{ บ. U} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพ} &= (\text{ชั่วโมงจริง} - \text{ชั่วโมงมาตรฐาน}) \times \text{อัตรา} \\ &\quad \text{โซหุ่ยคงที่ที่กำหนดล่วงหน้า} \\ &= (22,000 - 20,000) \times 4 \text{ บ.} \\ &= 8,000 \text{ บ. U} \end{aligned}$$

ทั้งนี้โดยให้เหตุผลว่า จากชั่วโมงแรงงานที่ใช้เป็นตัวหาร 24,000 ชั่วโมง บริษัทได้ใช้ชั่วโมงแรงงานไปจริง 22,000 ชั่วโมง ดังนั้น ชั่วโมงแรงงานที่ไม่ได้ใช้ไปจึง = 24,000 - 22,000 = 2,000 ชั่วโมงเท่านั้น หรือนั่นคือผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณการผลิต = 2,000 × 4 = 8,000 บาท U และเนื่องจากบริษัทได้ใช้ชั่วโมงแรงงานไปจริง 22,000 ชั่วโมง แต่กลับผลิตผลิตภัณฑ์ได้เพียง 10,000 หน่วย ซึ่งการผลิตผลิตภัณฑ์ได้ในจำนวนนี้ควรใช้ชั่วโมงแรงงานเพียง 20,000 ชั่วโมงเท่านั้น ดังนั้น จึงมีการใช้ชั่วโมงแรงงานสิ้นเปลืองไป = 22,000 - 20,000 = 2,000 ชั่วโมง อันจะเป็นผลให้เกิดการสิ้นเปลืองในโซหุ่ยคงที่ด้วย หรือนั่นคือเกิดผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพโซหุ่ยคงที่ = 2,000 × 4 = 8,000 บาท U กล่าวโดยสรุป การวิเคราะห์ผลแตกต่าง

ต่างในลักษณะนี้ เป็นความพยายามที่จะแยกต้นทุนของการใช้เครื่องจักรอุปกรณ์อย่างผิดพลาดออกจากต้นทุนของการไม่ได้ใช้เครื่องจักรอุปกรณ์

อย่างไรก็ตาม ผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพโสหุ่ยคงที่ที่ได้ จะแตกต่างอย่างมากจากผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพสำหรับวัตถุประสงค์ทางตรง แรงแรงงานทางตรง และโสหุ่ยผันแปร (ผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพสำหรับวัตถุประสงค์ทางตรงคือผลแตกต่างเนื่องจากจำนวนหรือการใช้วัตุนั้นเอง) ทั้งนี้เพราะว่าการใช้ปัจจัยทั้งสามอย่างมีประสิทธิภาพสามารถกระทบกระเทือนต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง แต่ต้นทุนโสหุ่ยคงที่ ในระยะสั้น จะไม่ถูกกระทบกระเทือนโดยประสิทธิภาพแต่อย่างใด

อาจกล่าวได้ว่าการแตกย่อยผลแตกต่าง 16,000 บาท U เป็นผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณการผลิต 8,000 บาท U และผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพ 8,000 บาท U นั้น เป็นสิ่งที่ไม่จำเป็นในกรณีส่วนมาก เพราะ (ก) ในระยะสั้น ต้นทุนคงที่รวมที่เกิดขึ้นจะไม่เปลี่ยนแปลงไปโดยการเปลี่ยนแปลงในประสิทธิภาพ (ข) ถ้างบประมาณใช้ชั่วโมงมาตรฐานเป็นหลัก และแล้ว น่าจะมีเหตุผลมากกว่าที่จะคำนวณผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณการผลิตโดยการเปรียบเทียบ ชั่วโมงมาตรฐานที่ทำสำเร็จกับปริมาณที่เป็นตัวหารซึ่งได้ถูกใช้เป็นหลักสำหรับคำนวณอัตราโสหุ่ยที่กำหนดล่วงหน้า<sup>2</sup> และ (ค) ผู้บริหารที่รับผิดชอบสำหรับความไม่มีประสิทธิภาพ จะรับรู้ถึงความไม่มีประสิทธิภาพได้จากรายงานที่เกี่ยวกับการควบคุมต้นทุนผันแปร ดังนั้น จึงมีประโยชน์เพียงเล็กน้อยในการแสดงการใช้เครื่องจักรอุปกรณ์ที่ไม่มีประสิทธิภาพในรูปของต้นทุนในอดีต

### ผลกระทบของปริมาณตัวหารที่มีต่อผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณการผลิต

จำนวนของผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณการผลิตจะถูกกระทบกระเทือนโดยการเลือกระดับตัวหาร ตัวอย่างเช่น โปรดพิจารณาการดำเนินงานของบริษัทสหมิตร :

(1) โสหุ่ยคงที่ตามงบประมาณ	96,000 บ.	96,000 บ.	96,000 บ.
(2) ปริมาณตัวหาร	10,000	11,000	12,000
(3) อัตราโสหุ่ยคงที่ต่อหน่วยผลิตภัณฑ์	9.6 บ.	8.73 บ.	8.00 บ.

<sup>2</sup>Horngren, 5<sup>th</sup> ed., op. cit., P. 210.