

(4) คิดเข้างาน :

10,000 หน่วย @ 9.60 บาท 96,000 บ.

10,000 หน่วย @ 8.73 บาท 87,300 บ.

10,000 หน่วย @ 8.00 บาท 80,000 บ.

(5) ผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณ

การผลิต (1-4) 0 บ. 8,700 บ. 16,000 บ.

ดังนั้น การเลือกระดับตัวหาร จะส่งผลกระทบต่อราคาสินค้าคงเหลือและถ้าระดับสินค้าคงเหลือเปลี่ยนแปลง จะกระทบกระเทือน กำไรจากการดำเนินงานด้วย ถึงแม้ว่าข้อเท็จจริงและเงื่อนไขอื่น ๆ ทั้งหมดจะเป็นอย่างเดียวกัน

คำศัพท์อื่น ๆ สำหรับผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณการผลิต

ผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณการผลิต อาจใช้คำอื่น ๆ ได้อีกเป็นจำนวนมาก อาทิเช่น ผลแตกต่างเนื่องจากกำลังความสามารถ (Capacity Variance) ผลแตกต่างเนื่องจากกำลังความสามารถที่ว่างเปล่า (Idle Capacity Variance) ผลแตกต่างเนื่องจากกิจกรรม (Activity Variance) ผลแตกต่างเนื่องจากตัวหาร (Denominator Variance) หรือคำที่เรียบง่าย เช่น ผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณ (Volume Variance) คำศัพท์คำสุดท้ายนี้นิยมเป็นพิเศษ แต่ที่ได้ใช้คำผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณการผลิตในการศึกษา ณ ที่นี้ ก็เพื่อให้แตกต่างไปจาก ผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณขายที่ได้อธิบายไว้ในบทก่อน ผลแตกต่างปริมาณขายจะพบในระบบบัญชีทั้งหมดและในองค์การทุกชนิด รวมทั้งอุตสาหกรรมบริการ และหน่วยงานที่ไม่แสวงผลกำไร

ความรับผิดชอบสำหรับผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณการผลิต

ผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณการผลิต จะวัดถึงต้นทุนของความล้มเหลวที่ไม่สามารถทำการผลิต ณ ระดับปริมาณที่เป็นตัวหารได้ โดยทั่ว ๆ ไป ผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณการผลิตไม่ได้ถูกพิจารณาว่า สามารถควบคุมได้ทั้งหมดโดยผู้บริหารแผนกผลิต ตามปกติแล้ว ปริมาณที่เป็นตัวหารมักกำหนดขึ้นโดยอาศัยข้อมูลจากการพยากรณ์การขายเป็นหลัก เมื่อการขายไม่อาจทำถึงเป้าหมายที่ตั้งงบประมาณไว้ จะทำให้การผลิตต้องลดปริมาณการผลิตลงตามไปด้วย และดังนั้น ผู้บริหารแผนกผลิตจึงไม่ควรถูกตำหนิ เพราะผลแตกต่าง

เนื่องจากปริมาณการผลิตที่เกิดขึ้น มีสาเหตุมาจากแผนกขายไม่สามารถทำการขายได้ ในระดับที่เพียงพอจนแผนกผลิตไม่สามารถทำการผลิต ณ ระดับปริมาณที่เป็นตัวหารได้ แต่อย่างไรก็ตาม บางครั้ง ผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณการผลิตก็อาจมีสาเหตุจากเครื่องจักรเสียบ่อยครั้งจนเกินไป คนงานขาดความชำนาญ การนัดหยุดงาน ภัยธรรมชาติ ตลอดจนตารางการผลิตที่ขาดประสิทธิภาพก็ได้

โจทย์และเฉลยสำหรับศึกษาด้วยตัวเอง

โจทย์

รูปที่ 7-2 เป็นงบประมาณยืดหยุ่นได้สำหรับโซหุ้มผ้าแพร และโซหุ้มคอกของแผนกเครื่องจักร โปรดสังเกตว่าความ “ยืดหยุ่น” ในงบประมาณยืดหยุ่นได้จำกัดอยู่เฉพาะกับต้นทุนผ้าแพรเท่านั้น งบประมาณสำหรับต้นทุนคอกที่จะเหมือนกันโดยไม่คำนึงถึงระดับปริมาณ

อัตราโซหุ้มผ้าแพรคือ 1.70 บาท ต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง ระดับตัวหารที่ใช้สำหรับกำหนดอัตราโซหุ้มคอกที่ เพื่อการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์คือ 10,000 ชั่วโมง

ชั่วโมงแรงงานทางตรงที่เกิดขึ้นจริงเท่ากับ 7,900 ชั่วโมง ชั่วโมงมาตรฐาน 4 ชั่วโมง ถูกยอมให้สำหรับหนึ่งหน่วยผลิตภัณฑ์ มีการผลิตผลิตภัณฑ์ 2,000 หน่วย ซึ่งมักแสดงเป็น 8,000 ชั่วโมงมาตรฐานที่ยอมให้ รูปที่ 7-3 แสดงรายการต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง

ต้องการ

(1) คำนวณอย่างสรุปเกี่ยวกับผลแตกต่างเนื่องจากงบประมาณโซหุ้มผ้าแพร ผลแตกต่างเนื่องจากการใช้จ่าย และผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพ การคำนวณ “อย่างสรุป” หมายถึงการวิเคราะห์โซหุ้มผ้าแพรทั้งหมดเป็นรายการเพียงรายการเดียว ตัวอย่างเช่นต้นทุนผ้าแพรที่เกิดขึ้นจริง จะแสดงเป็น 14,250 บาท

(2) คำนวณอย่างสรุป เกี่ยวกับผลแตกต่างเนื่องจากงบประมาณโซหุ้มคอกที่และผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณการผลิต

รูปที่ 7-2

บริษัทสินสงวน จำกัด

แผนกเครื่องจักร

งบประมาณยึดหยุ่นได้สำหรับโสหุ้ยการผลิตสำหรับช่วงกิจกรรมรายเดือนที่คาดไว้

ชั่วโมงแรงงานทางตรงมาตรฐานที่ยอมให้	<u>8,000</u>	<u>9,000</u>	<u>10,000</u>	<u>11,000</u>
โสหุ้ยผันแปร :				
ค่าเก็บรักษาวัสดุ (บาท)	8,000	9,000	10,000	11,000
เวลาสูญเปล่า	800	900	1,000	1,100
การทำงานใหม่	800	900	1,000	1,100
ค่าล่วงเวลา	400	450	500	550
วัสดุสิ้นเปลืองใช้ไป	<u>3,600</u>	<u>4,050</u>	<u>4,500</u>	<u>4,950</u>
รวม	<u>13,600</u>	<u>15,300</u>	<u>17,000</u>	<u>18,700</u>
อัตราโสหุ้ยผันแปร 1.70 บาท ต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง				
โสหุ้ยคงที่ :				
ค่าควบคุมตรวจตรา	2,700	2,700	2,700	2,700
ค่าเสื่อมราคา-โรงงาน	1,000	1,000	1,000	1,000
ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์	5,000	5,000	5,000	5,000
ค่าภาษีทรัพย์สิน	1,000	1,000	1,000	1,000
ค่าประกันภัย-โรงงาน	<u>300</u>	<u>300</u>	<u>300</u>	<u>300</u>
รวม	<u>10,000</u>	<u>10,000</u>	<u>10,000</u>	<u>10,000</u>

รูปที่ 7-8

บริษัท สินสงวน จำกัด

แผนกเครื่องจักร

ใสรุ่ยการผลิที่เกิขึ้นจริงสำหรับเดือนสิ้นสุด 31 มีนาคม 2528

ใสรุ่ยผันแปร :

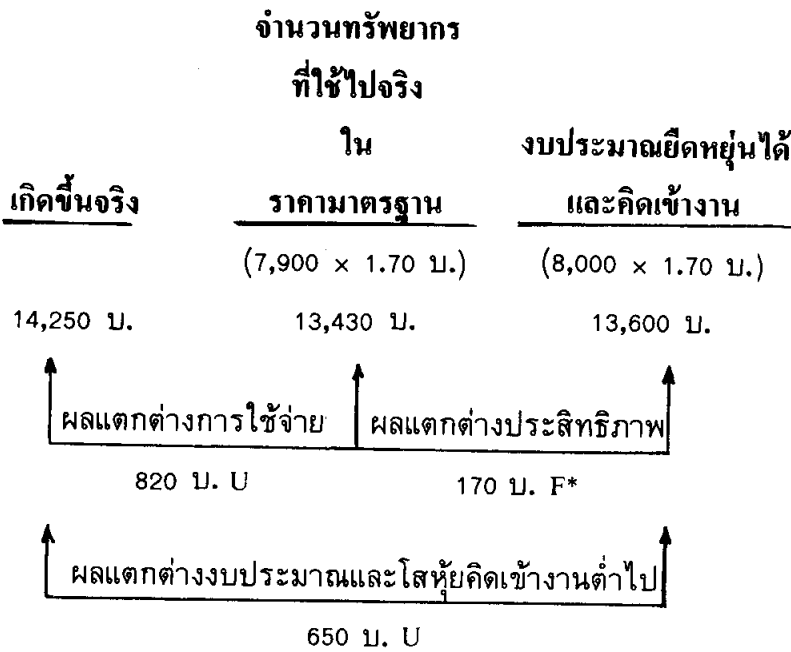
ค่าเก็บรักษาวัสดุ	8,200 บาท
เวลาสูญเปล่า	600
การทำงานใหม่	850
ค่าล่วงเวลา	600
วัสดุสิ้นเปลืองใช้ไป	<u>4,000</u>
รวม	<u><u>14,250</u></u>

ใสรุ่ยคงที่ :

ค่าควบคุมตรวจตรา	2,700 บาท
ค่าเสื่อมราคา-โรงงาน	1,000
ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์	5,000
ค่าภาษีทรัพย์สิน	1,150
ค่าประกันภัย-โรงงาน	<u>350</u>
รวม	<u><u>10,200</u></u>

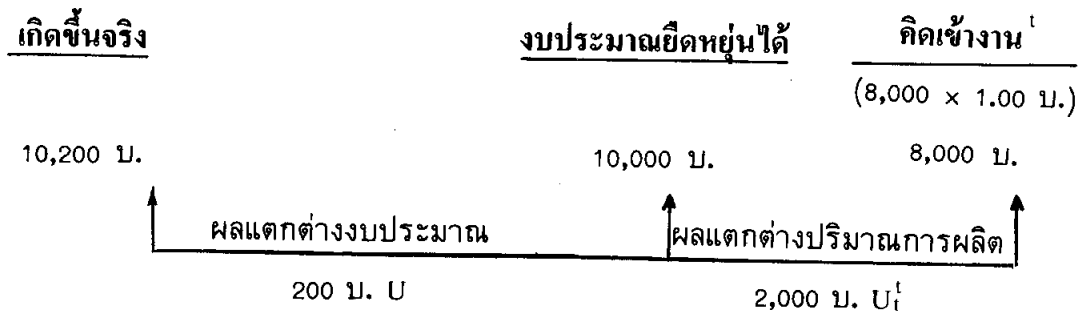
เฉลย

(1)



*หรือ $(8,000 - 7,000) \times 1.70 \text{ บ.} = 170 \text{ บ. F}$

(2)



$$\text{อัตราใส่หุ้ยคงที่} = \frac{10,000 \text{ บาท}}{10,000 \text{ ชั่วโมง}} = 1.00 \text{ บาท}$$

เื่อจคำนวณได้อีกรูปแบบหนึ่ง กล่าวคือ คุณผลแตกต่างระหว่างปริมาณที่ใช้เป็นตัวหาร และปริมาณที่สำเร็จจริงด้วยอัตราการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์หรือ นั่นคือ $(10,000 - 8,000) \times 1 \text{ บาท} = 2,000 \text{ บาท U}$

อัตราดอกเบี้ยรวมและการวิเคราะห์ผลแตกต่างแบบสองอย่าง กับแบบสามอย่าง

อัตราดอกเบี้ยรวม

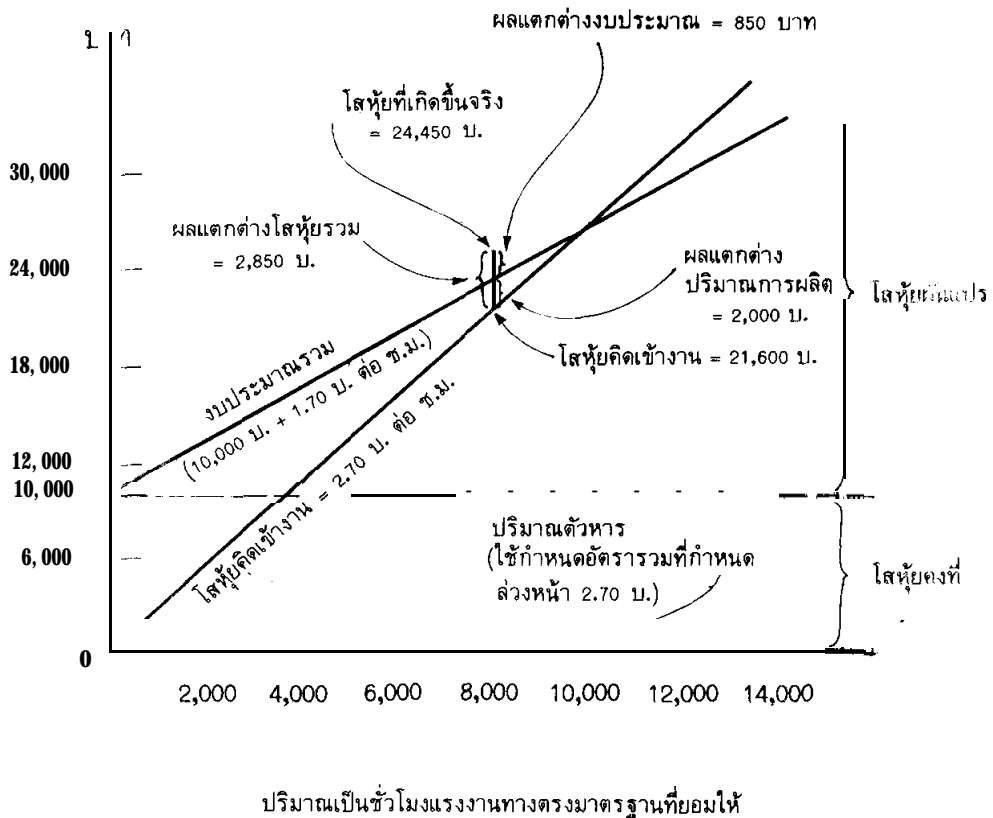
บริษัทจำนวนมาก แม้ว่าจะได้แยกดอกเบี้ยผันแปร และดอกเบี้ยคงที่ออกจากกันเพื่อจุดมุ่งหมายในการควบคุม แต่ก็มักจะกลับรวมเข้าด้วยกันเพื่อจุดมุ่งหมายในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ และใช้อัตราดอกเบี้ยที่กำหนดล่วงหน้าเพียงอัตราเดียว จากตัวอย่างบริษัทสินสงวน อัตราดอกเบี้ยรวมจะเป็น 2.70 บาท ซึ่งก็คืออัตราดอกเบี้ยผันแปร 1.70 บาท บวก อัตราดอกเบี้ยคงที่ 1.00 บาท และแล้วการวิเคราะห์ผลแตกต่างดอกเบี้ยก็เกือบจะเป็นการรวมเข้าด้วยกันของการวิเคราะห์ที่เราได้คำนวณในตอนก่อน

วิธีที่ง่ายที่สุดที่จะเข้าใจถึงความสัมพันธ์เหล่านี้ก็โดยการพิจารณารูปที่ 7-4 ซึ่งดูเหมือนเป็นการนำรูปกราฟสองรูปที่แยกจากกัน รูปหนึ่งคือดอกเบี้ยผันแปร อีกรูปหนึ่งคือดอกเบี้ยคงที่ มาประกบเข้าด้วยกันเป็นรูปเดียว และแล้วจะเห็นได้ในทันทีว่าสิ่งที่จะศึกษาไม่มีสิ่งอื่นใดนอกเหนือจากการพิจารณาส่วนที่ผันแปรและส่วนที่คงที่พร้อม ๆ กัน สูตรงบประมาณยึดหยุ่นได้ของดอกเบี้ยคงที่และผันแปรรวมคือ 10,000 บาทต่อเดือน บวก 1.70 บาทต่อชั่วโมง

รูปที่ 7-4

งบประมาณโสหุ้ยคงที่และผันแปรรวมและการคิดเข้างาน

ณ ปริมาณการผลิตรายเดือนระดับต่าง ๆ



การวิเคราะห์ผลแตกต่างแบบสองอย่างและแบบสามอย่าง

รูปที่ 7-5 แสดงความสัมพันธ์ของการวิเคราะห์โสหุ้ยรวม และการวิเคราะห์ที่แยกเป็น ส่วนผันแปรและส่วนคงที่

รูปที่ ๖-5

ความสัมพันธ์ของการวิเคราะห์ต้นทุนรวมและการวิเคราะห์ที่แยกเป็นส่วนผันแปร และ ส่วนคงที่

	(1)	(2)	(3)	(4)
	แต่ชั้นจริง	งบประมาณยืดหยุ่นได้* ถือตาม จำนวนทรัพยากรจริง	งบประมาณยืดหยุ่นได้* ถือตาม ผลผลิตที่ทำได้จริง	คิดใช้งาน
ผันแปร	14,250	(7,900×1.70) 13,430	(8,000×1.7) 13,600	(8,000×1.70) 13,600
คงที่	10,200	จำนวนก้อน 10,000	จำนวนก้อน 10,000	(8,000×1.00) 8,000
รวม	<u>24,450</u>	<u>23,430</u>	<u>23,600</u>	<u>21,600</u>
การวิเคราะห์แบบสามอย่าง		ผลแตกต่างการใช้จ่าย	ผลแตกต่างประสิทธิภาพ	ผลแตกต่างปริมาณการผลิต
		(1) - (2)	(2) - (3)	(3) - (4)
	ผันแปร	820 U	ผันแปร 170 F	ผันแปร -
	คงที่	200 U	คงที่ -	คงที่ 2,000 U
	รวม	<u>1,020 U</u>	คงที่ <u>170 F</u>	รวม <u>2,000 U</u>
การวิเคราะห์แบบสองอย่าง		ผลแตกต่างงบประมาณยืดหยุ่นได้	ผลแตกต่างปริมาณการผลิต	
		(1) - (3)	(3) - (4)	
	ผันแปร	650 U	ผันแปร - U	
	คงที่	200 U	คงที่ 2,000 U	
	รวม	<u>850 U</u>	รวม 2,000 U	
การวิเคราะห์แบบอย่างเดียว		โทษยัดคิดใช้งานต่ำไป		
		(1) - (4)		
	ผันแปร	650 U		
	คงที่	2,200 U		
	รวม	<u>850 U</u>		

*สูตรงบประมาณ = 10,000 บาทต่อเดือน + 1.70 บาทต่อชั่วโมง

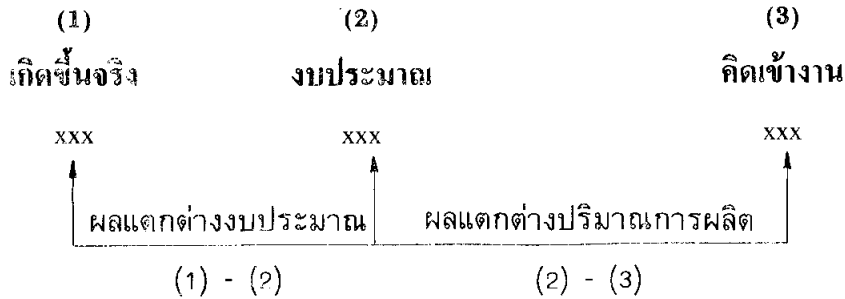
ถึงแม้เมื่อต้นทุนโสหุ้ยที่เกิดขึ้นจริงไม่สามารถแยกได้เป็นส่วนผันแปรและส่วนคงที่ ก็ยังคงเป็นไปได้ที่จะทำการวิเคราะห์งบประมาณยืดหยุ่นได้ได้เกือบทั้งหมดที่อธิบายไว้ในบท ผลแตกต่างซึ่งไม่สามารถได้รับมากก็มีเพียงผลแตกต่างเนื่องจากการใช้จ่ายโสหุ้ยผันแปรที่ แยกออกมา และผลแตกต่างเนื่องจากงบประมาณยืดหยุ่นได้โสหุ้ยคงที่ที่แยกออกมา เท่านั้น

โปรดสังเกตความแตกต่างของการวิเคราะห์แบบสองอย่างและแบบสามอย่าง การ วิเคราะห์แบบสามอย่างเป็นวิธีซึ่งได้ใช้ในตอนต้นของบท จะให้ผลแตกต่างสามอย่างคือ ผล แตกต่างเนื่องจากการใช้จ่าย ผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพ และผลแตกต่างเนื่องจาก ปริมาณการผลิต ส่วนการวิเคราะห์แบบสองอย่างจะให้ผลแตกต่างเพียงสองอย่างเท่านั้น คือ ผลแตกต่างเนื่องจากงบประมาณ (บางครั้งเรียกว่าผลแตกต่างที่ควบคุมได้) และผลแตกต่าง เนื่องจากปริมาณการผลิต สำหรับผลแตกต่างเนื่องจากงบประมาณ ดังที่ได้แสดงอย่างชัดเจนไว้ ในรูปที่ 7-5 คือความแตกต่างอย่างง่าย ๆ ระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง และต้นทุนที่ยอม ให้ตามงบประมาณโดยถือหลักชั่วโมงมาตรฐานที่ยอมให้ การวิเคราะห์แบบสองอย่างจะหยุด ลงเพียงเท่านั้น โดยไม่มีการแบ่งย่อยผลแตกต่างเนื่องจากงบประมาณออกเป็นผลแตกต่างเนื่อง จากการใช้จ่าย และผลแตกต่างเนื่องจากประสิทธิภาพอีกต่อไป

การวิเคราะห์ผลแตกต่างสำหรับโสหุ้ยการผลิตในระบบที่ไม่ใช้ต้นทุนมาตรฐาน

การวิเคราะห์ผลแตกต่างสำหรับโสหุ้ยการผลิตมีประโยชน์และนำมาใช้ได้ทั้งในระบบ ต้นทุนมาตรฐานและระบบต้นทุนปกติซึ่งได้กล่าวไว้ในบทที่ 4 การวิเคราะห์ในระบบต้นทุน ปกติจะจำกัดอยู่เพียงการวิเคราะห์แบบสองอย่าง เนื่องจากจำนวนที่งบประมาณ และที่คิด เข้างาน จะแสดงตามหลักชั่วโมงจริงเท่านั้น

ระบบที่ไม่ใช้ต้นทุนมาตรฐานจะไม่มีข้อมูลเกี่ยวกับชั่วโมงมาตรฐาน ดังนั้นการ วิเคราะห์จึงใช้วิธีต่อไปนี้



การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับผลแตกต่างสำหรับใส่หุ้ยการผลิต

วิธีการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับผลแตกต่างสำหรับใส่หุ้ยการผลิตมีอยู่หลายวิธี วิธีที่ง่ายที่สุดก็คือการยินยอมให้มีการผ่านรายการเข้าไปสะสมในบัญชีคุมใส่หุ้ยการผลิตและบัญชีใส่หุ้ยการผลิตคิดใช้งานเดือนต่อเดือนจนกระทั่งถึงสิ้นปี ผลแตกต่างรายเดือนจะไม่ถูกแยกออกมาอย่างเป็นทางการในบัญชีแยกประเภททั่วไป ถึงแม้ว่ารายงานผลแตกต่างรายเดือนอาจมีการจัดทำขึ้นก็ตาม สมมุติข้อมูลของบริษัทสินสงวนในตอนก่อนเป็นข้อมูลสำหรับปีแทนที่จะเป็นข้อมูลสำหรับเดือน ณ วันสิ้นปี รายการผลแตกต่าง และการปิดบัญชีจะกระทำดังต่อไปนี้

(1)	ใส่หุ้ยผันแปรคิดใช้งาน	13,600	
	ผลแตกต่างประสิทธิภาพ - ใส่หุ้ยผันแปร	820	
	ผลแตกต่างประสิทธิภาพ - ใส่หุ้ยผันแปร		170
	คุมใส่หุ้ยผันแปร		14,250
	แยกผลแตกต่างสำหรับปี		
(2)	ใส่หุ้ยคงที่คิดใช้งาน	8,000	
	ผลแตกต่างงบประมาณ -- ใส่หุ้ยคงที่	200	
	ผลแตกต่างปริมาณการผลิต -- ใส่หุ้ยคงที่	2,000	
	คุมใส่หุ้ยคงที่		10,200
	แยกผลแตกต่างสำหรับปี		

(3) ต้นทุนสินค้าที่ขาย (หรือกำไรขาดทุน)	650	
ผลแตกต่างประสิทธิภาพ – โสหุ้ยผันแปร		170
ผลแตกต่างการใช้จ่าย – โสหุ้ยผันแปร		820
ปิดบัญชี		
(4) ต้นทุนสินค้าที่ขาย (หรือกำไรขาดทุน)	2,200	
ผลแตกต่างงบประมาณ – โสหุ้ยคงที่		200
ผลแตกต่างปริมาณการผลิต – โสหุ้ยคงที่		2,000
ปิดบัญชี		

ถ้าต้องการ การแยกรายการสำหรับผลแตกต่างรายเดือนอาจจะทำรายเดือนก็ได้ ถึงแม้ว่าการปิดบัญชีจะยังคงทำ ณ วันสิ้นปีก็ตาม

ในบางกรณี แทนที่จะปิดผลแตกต่างโสหุ้ยเข้าบัญชีกำไรขาดทุน หรือบัญชีต้นทุนสินค้าที่ขายโดยตรง ผลแตกต่างโสหุ้ยอาจถูกบันทึกส่วน ณ วันสิ้นปีก็ได้ ดังแสดงไว้ในบทต่อไป

สรุป

ในการวิเคราะห์แตกต่างสำหรับโสหุ้ยการผลิตจะต้องพิจารณาส่งสำคัญที่เกี่ยวข้องสองประการ คืองบประมาณยืดหยุ่นได้สำหรับการควบคุม และการใช้อัตราโสหุ้ยที่กำหนดล่วงหน้าสำหรับการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ ผลแตกต่างเนื่องจากงบประมาณยืดหยุ่นได้ตามปกติถือว่าควบคุมได้โดยผู้บริหารฝ่ายผลิต ในขณะที่ผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณการผลิตโดยทั่ว ๆ ไปถือว่าควบคุมไม่ได้ หรือควบคุมได้เพียงบางส่วนเท่านั้นโดยผู้บริหารฝ่ายผลิต ดังนั้น ในบทนี้ได้เน้นถึงจุดมุ่งหมายต่าง ๆ และแสดงถึงข้อขัดแย้งของจุดมุ่งหมายต่าง ๆ เหล่านั้น ซึ่งจะต้องถูกสนองโดยการบัญชีสำหรับโสหุ้ยการผลิต บัญชีแยกประเภททั่วไปถูกออกแบบขึ้นมา ที่สำคัญก็เพื่อสนองจุดมุ่งหมายของการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ ถึงกระนั้นก็ตามจุดมุ่งหมายที่สำคัญของการบริหาร ซึ่งก็คือการควบคุม จะได้รับการหนุนช่วย โดยการใส่ตัวเลขงบประมาณยืดหยุ่นได้ซึ่งไม่ได้เน้นไว้ในบัญชีแยกประเภททั่วไป ตามปกติ การบัญชีแยกประเภททั่วไปสำหรับโสหุ้ยการผลิตเท่าที่ปฏิบัติกันมา มักจะให้ข้อมูลเพียงเล็กน้อยเท่านั้นสำหรับการควบคุม

พึงสังเกตว่า รายการในแยกประเภททั่วไปในบทนี้ ได้แยกโสหุ่ยคองทีและโสหุ่ยผั้นแปรออกจากกันอย่างเด็ดขาด การปฏิบัติเช่นนี้จะเป็นผลดีสำหรับฝ่ายบริหารมากกว่าการรวมโสหุ่ยทั้งสองประเภทนี้เข้าด้วยกัน เพราะเป็นการเน้นให้เห็นความแตกต่างพื้นฐานในพฤติกรรมต้นทุนของโสหุ่ยทั้งสองประเภทนี้ ความแตกต่างพื้นฐานดังกล่าวมักเป็นสิ่งสำคัญที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร ในตอนท้ายได้แสดงให้เห็นว่าการแยกโสหุ่ยเป็นสองประเภทจะยังคงทำต่อไปได้ ถึงแม้ว่าอัตราโสหุ่ยรวมจะถูกนำมาใช้สำหรับการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์

โจทย์และเฉลยสำหรับศึกษาด้วยตนเอง

โจทย์

บริษัท ไทยเฟอร์นิเจอร์ จำกัด ได้จัดตั้งต้นทุนมาตรฐานสำหรับตู้เตียง ซึ่งผลิตตู้ชนิด 4 ลีนซ์กั เพียงชนิดเดียวและขนาดเดียว ต้นทุนมาตรฐานจะถูกใช้ในการประเมินผล การปฏิบัติงานที่เกิดขึ้นจริง ต้นทุนมาตรฐานของการผลิตตู้ 1 ตู้ ปรากฏดังนี้

บัตรต้นทุนมาตรฐาน

วัสดุทางตรง — ไม้ 50 ตารางฟุต @ 0.20 บาท	10.00 บาท
แรงงานทางตรง — 3 ชั่วโมง @ 6.00 บาท	18.00 บาท
โสหุ่ยผั้นแปร — 3 ชั่วโมง @ 1.00 บาท	3.00 บาท
โสหุ่ยคองที — 3 ชั่วโมง @ 0.50 บาท	<u>1.50 บาท</u>
ต้นทุนต่อหน่วยรวม	<u>32.50 บาท</u>

ระหว่างเดือนมกราคม ผลิตสำเร็จ 400 ตู้ ต้นทุนเกี่ยวกับการผลิตเป็นดังนี้

วัสดุทางตรงที่ซื้อ — 20,000 ตารางฟุต @ 0.21 บาท	5,250 บาท
วัสดุทางตรงที่ใช้ — 19,000 ตารางฟุต	
แรงงานทางตรง — 1,100 ชั่วโมง @ 5.90 บาท	6,490 บาท
โสหุ่ยผั้นแปร	1,300 บาท
โสหุ่ยคองที	710 บาท

ระดับปริมาณรายเดือนที่ใช้ในการกำหนดอัตราโซหุ่ยคงที่คือ 1,400 ชั่วโมง ณ ระดับนี้โซหุ่ยผันแปรที่งบประมาณไว้คือ 1,400 บาท และโซหุ่ยคงที่ที่งบประมาณไว้คือ 700 บาท

ต้องการ บันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไป และคำนวณผลแตกต่างจากต้นทุนมาตรฐานดังข้างล่างนี้ ระบุด้วยว่าเป็นผลแตกต่างดีหรือไม่ดี

- (1) รายการซื้อวัตถุดิบ (แยกเมื่อซื้อ)
- (2) จำนวนวัตถุดิบ
- (3) ก. อัตราแรงงานทางตรง
ข. ประสิทธิภาพแรงงานทางตรง
- (4) ก. ผลแตกต่างงบประมาณ — โซหุ่ยผันแปร
ข. ผลแตกต่างงบประมาณ — โซหุ่ยคงที่
ค. ผลแตกต่างปริมาณการผลิต — โซหุ่ยคงที่
- (5) ก. ผลแตกต่างการใช้จ่าย — โซหุ่ยผันแปร
ข. ผลแตกต่างประสิทธิภาพ — โซหุ่ยผันแปร

เฉลย

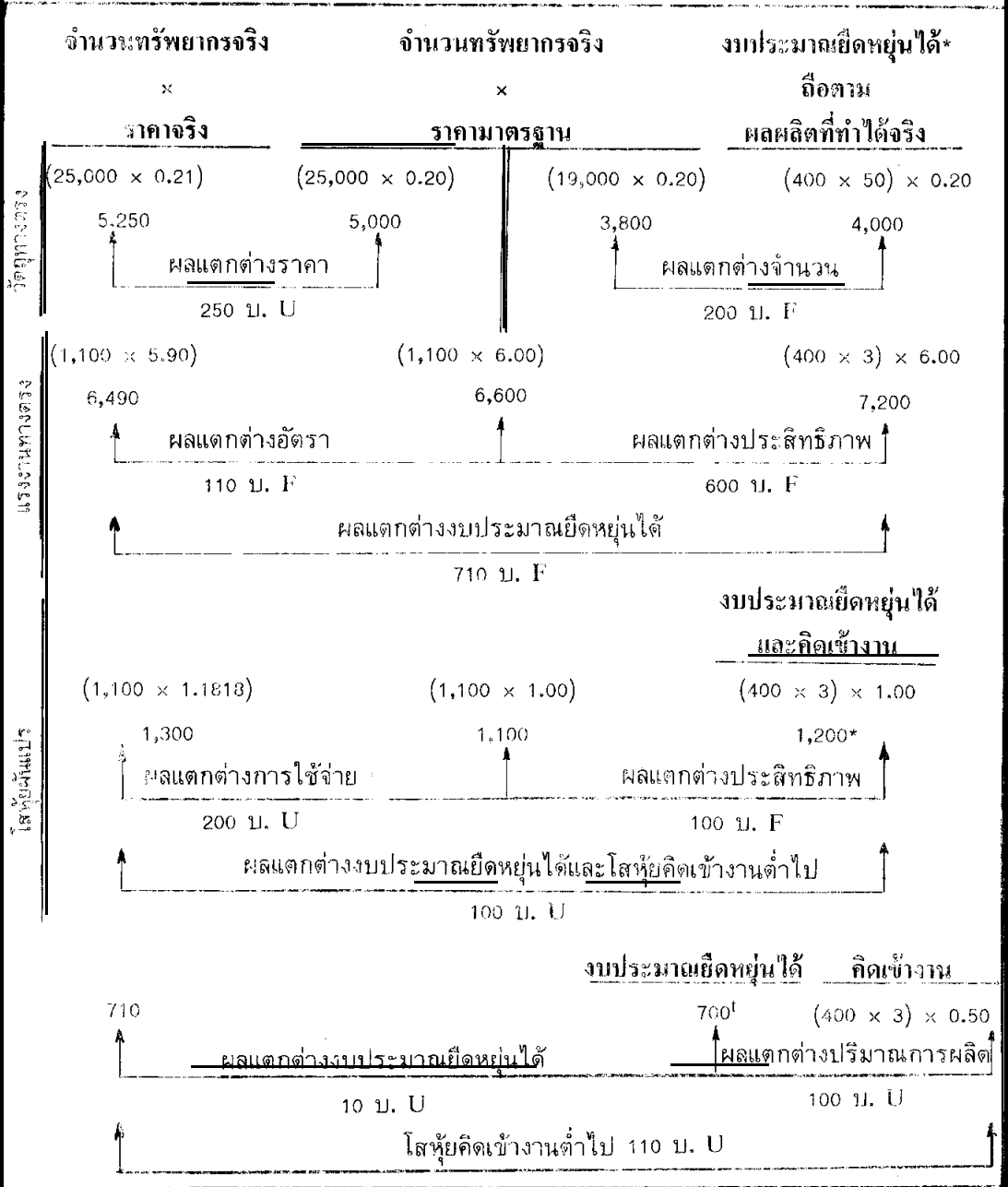
รายการในสมุดรายวันทั่วไป จะถูกสนับสนุนโดยการวิเคราะห์ผลแตกต่างที่ตรงกัน

คุมพัสดุ (25,000 @ 0.20 บาท)	5,000	
ผลแตกต่างราคาวัตถุดิบ (25,000 @ 0.01 บาท)	250	
เจ้าหน้าที่ (25,000 @ 0.21 บาท)		5,250
<hr/>		
บันทึกการซื้อวัตถุดิบทางตรง		
คุมงานระหว่างทำ (400 หน่วย x 50 ตารางฟุต x 0.20 บาท)	4,000	
ผลแตกต่างจำนวนวัตถุดิบ (1,000 x 0.20 บาท)		200
คุมพัสดุ (19,000 x 0.20 บาท)		3,800
บันทึกการใช้วัตถุดิบทางตรง		
<hr/>		

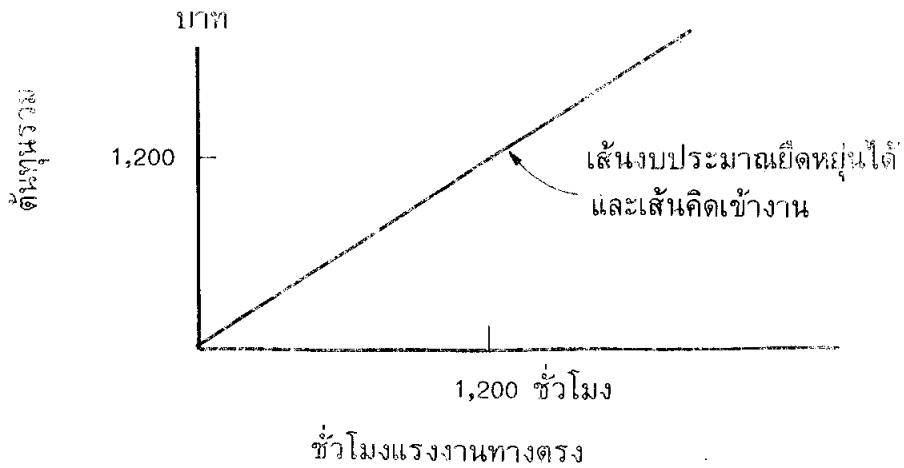
คุมงานระหว่างทำ (400 หน่วย × 3 ชั่วโมง × 6.00 บาท)	7,200	
ผลแตกต่างอัตราแรงงานทางตรง (1,100 × 0.10 บาท)		110
ผลแตกต่างประสิทธิภาพแรงงานทางตรง (100 × 6.00 บาท)		600
ค่าแรงงานค้างจ่าย (1,100 × 5.90 บาท)		6,490
บันทึกค่าแรงงานทางตรง		
<hr/>		
คুমไสหุ่ยผันแปร	1,300	
เจ้าหนี้และบัญชีอื่น ๆ		1,300
บันทึกไสหุ่ยผันแปรที่เกิดขึ้นจริง		
<hr/>		
คุมงานระหว่างทำ	1,200	
ไสหุ่ยผันแปรคิดเข้างาน (400 × 3 × 1.00 บาท)		1,200
บันทึกการคิดไสหุ่ยผันแปรเข้างาน		
<hr/>		
คুমไสหุ่ยคงที่	710	
เจ้าหนี้และบัญชีอื่น ๆ		710
บันทึกไสหุ่ยคงที่ที่เกิดขึ้นจริง		
<hr/>		
คุมงานระหว่างทำ	600	
ไสหุ่ยคงที่คิดเข้างาน (400 × 3 × 0.50 บาท)		600
บันทึกการคิดไสหุ่ยคงที่เข้างาน		
<hr/>		

รูปที่ 7-6

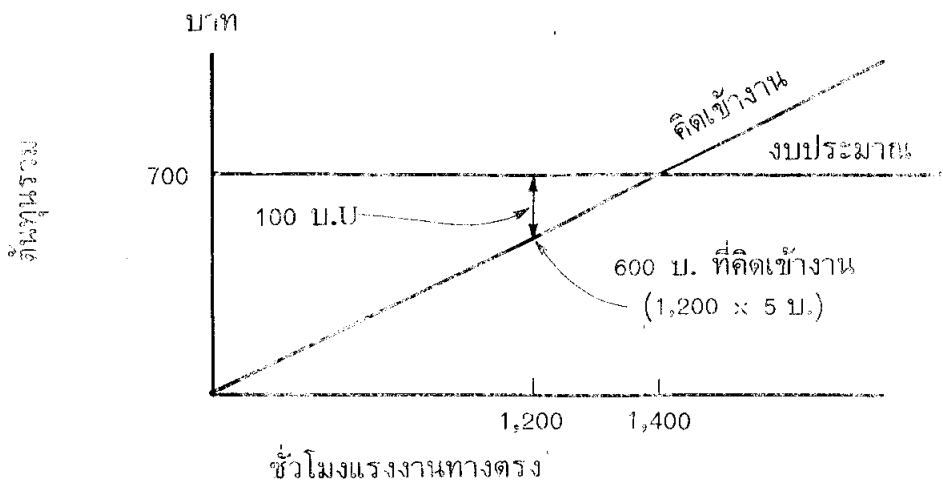
บริษัท ไทยเฟอ์นิเจอร์ จำกัด การวิเคราะห์ต้นทุนการผลิต



* โดยแสดงเป็นกราฟ เส้นงบประมาณยืดหยุ่นได้สำหรับต้นทุนผันแปร และเส้นคิดเข้างาน สำหรับต้นทุนผันแปร จะทับกันสนิท รูปกราฟต่อไปนี้เป็นกราฟสำหรับวัสดุสิ้นเปลือง :



โดยแสดงเป็นกราฟ เส้นงบประมาณยืดหยุ่นได้สำหรับต้นทุนคงที่จะไม่ยืดหยุ่นจริง เพราะเป็นเส้นตามแนวอน (โซหุ่ยคงที่รวมตามงบประมาณจะเป็นอย่างเดียวกันตลอดช่วง ปริมาณหนึ่งที่ค่อนข้างกว้าง) ดังนั้น จำนวนตามงบประมาณจะแตกต่างจากจำนวนที่คิด เข้างาน ถ้าระดับกิจกรรมไม่ได้อยู่ ณ ระดับซึ่งใช้ในการกำหนดอัตราโซหุ่ยคงที่สำหรับการ ดำเนินงานต้นทุนผลิตภัณฑ์ รูปกราฟต่อไปนี้เป็นกราฟสำหรับโซหุ่ยคงที่ :



กล่าวโดยสรุป นักบัญชีต้องเผชิญกับปัญหาพิเศษเกี่ยวกับโซหุ่ยคงที่ซึ่งมีลักษณะ พฤติกรรมต้นทุนและลักษณะการควบคุมที่แตกต่างไปจากโซหุ่ยผันแปรอย่างมาก ในการ

พยายามที่จะตัดโซ่หุ้ยคองที่เข้าผลิตภัณฑ์ นักบัญชีจะต้องพัฒนาอัตราการผลิตต้นทุนซึ่งแล้วหน้า
การระดับรายตัวดังกล่าว จะต้องทำการเลือกระดับกิจกรรมเพื่อใช้เป็นตัวหารในสูตร :

$$\text{อัตราโซ่หุ้ยคองที่} = \frac{\text{งบประมาณ}}{\text{ระดับกิจกรรมที่เป็นตัวหาร}} = \frac{700 \text{ บาท}}{1,400 \text{ ชั่วโมง}} = 0.50 \text{ บาทต่อชั่วโมง}$$

ดังนั้น ผลแตกต่างปริมาณการผลิตจะเกิดขึ้นเมื่อระดับกิจกรรมที่ทำได้จริงในเวลา
ต่อมามตกต่างจากระดับกิจกรรมที่ใช้เป็นตัวหาร ผลแตกต่างปริมาณการผลิตจะเกิดขึ้น
เฉพาะในส่วนของโซ่หุ้ยคองที่เท่านั้น จะไม่มีผลแตกต่างปริมาณการผลิตสำหรับโซ่หุ้ยผันแปร
จำนวนตามงบประมาณและจำนวนที่คิดเข้างานสำหรับโซ่หุ้ยคองที่ ตามปกติจะไม่เท่ากัน ใน
พลแต่จำนวนทั้งสองนี้จะเท่ากันสำหรับโซ่หุ้ยผันแปร

การวิเคราะห์ผลแตกต่างในรูปที่ 7-6 สรุปลักษณะของแบบพฤติกรรมต้นทุนที่แตกต่างกัน วิธีปฏิบัติสำหรับแรงงานทางตรงและโซหุ่ยผันแปรโดยหลักการแล้วเหมือนกัน นอกจากนี้ จะไม่มีความขัดแย้งกันระหว่างจุดมุ่งหมายของการควบคุมโดยงบประมาณและจุดมุ่งหมายของการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ นั่นคือ จำนวนที่คิดเข้างานจะเท่ากันกับจำนวนที่ยอมให้ตามงบประมาณด้วย ในทางตรงกันข้าม แบบพฤติกรรมและลักษณะการควบคุมสำหรับโซหุ่ยคงที่ที่ต้องการวิธีการวิเคราะห์ที่แตกต่างออกไป งบประมาณจะเป็นจำนวนก้อน ไม่มีผลแตกต่างประสิทธิภาพสำหรับโซหุ่ยคงที่ เพราะตามปกติการปฏิบัติงานในระยะสั้นจะไม่กระทบกระเทือนต่อการเกิดขึ้นของโซหุ่ยคงที่ สุดท้าย มักจะมีความขัดแย้งกันระหว่างจุดมุ่งหมายของการควบคุมโดยงบประมาณและจุดมุ่งหมายของการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ เพราะว่าจำนวนที่คิดเข้างานสำหรับโซหุ่ยคงที่จะแตกต่างกับจำนวนก้อนที่ยอมให้ตามงบประมาณ ความขัดแย้งนี้แสดงให้เห็นโดยผลแตกต่างเนื่องจากปริมาณการผลิต ซึ่งวัดผลของการที่ไปทำงาน ณ ระดับปริมาณระดับอื่นแทนที่จะทำงาน ณ ระดับปริมาณที่ใช้สำหรับกำหนดอัตราการผลิตคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์

ต่อไปนี้เป็นสรุปผลแตกต่างที่คำนวณได้ :

1.	ราคาซื้อวัตถุดิบ	250	บาท	U
2.	จำนวนวัตถุดิบ	200		F
3.	ก. อัตราแรงงานทางตรง	110		F
	ข. ประสิทธิภาพแรงงานทางตรง	600		F
4.	ก. ผลแตกต่างงบประมาณ -- โซหุ่ยผันแปร	100		U
	ข. ผลแตกต่างงบประมาณ -- โซหุ่ยคงที่	10		U
	ก. ผลแตกต่างปริมาณการผลิต -- โซหุ่ยคงที่	100		U
5.	ก. ผลแตกต่างการใช้จ่าย -- โซหุ่ยผันแปร	200		U
	ข. ผลแตกต่างประสิทธิภาพ -- โซหุ่ยผันแปร	100		U