



บทที่ ๔

ระบบต้นทุนมาตรฐานที่ใช้อยู่ในกิจการอุตสาหกรรมในประเทศไทย

ได้กล่าวถึงหลักการสำคัญสำหรับการนำระบบบัญชีมาตรฐานมาใช้ในกิจการมาแล้วในสองบทก่อนคือการกำหนดมาตรฐาน และวิเคราะห์ผลต่างกับการทำรายงานประกอบการวิเคราะห์นั้น ซึ่งเป็นหลักการกว้าง ๆ ที่ตั้งขึ้นไว้ใช้สำหรับกิจการทั่วไป ในบทนี้จะกล่าวถึงกิจการอุตสาหกรรมบางแห่งที่ได้มีการนำระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานมาใช้ในกิจการของตน ซึ่งในการนำมาใช้ แต่ละแห่งอาจจะไม่ไปปฏิบัติตรงตามหลักการหรือวิธีของปฏิบัติอย่างถูกต้อง เพราะการบัญชีนั้นมีเรื่องเกี่ยวกับการตัดสินใจของบุคคลผู้ทำการบริหารงานเข้ามาเกี่ยวข้องของไม่น้อย หากผู้บริหารเห็นว่าวิธีที่ใช้อยู่เหมาะสมกับกิจการของตนที่สุด ก็อาจจะไม่คำนึงถึงหลักการบัญชีที่ถูกต้องเท่าใดนัก

กิจการทั้งหมดที่ศึกษามาเป็นตัวอย่างนี้ ทำการผลิตสินค้าที่มีลักษณะต่างกันออกไปทั้งวิธีการผลิต และวิธีการจำหน่าย ทั้งนี้เพื่อเปรียบเทียบดูว่ากิจการที่มีลักษณะต่างกันออกไปนี้จะนำระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานมาใช้ต่างกันออกไปอย่างไร กิจการเหล่านี้คือ

๑. อุตสาหกรรมผลิตนมกระป๋อง
๒. อุตสาหกรรมผลิตรองเท้า
๓. อุตสาหกรรมผลิตยา
๔. อุตสาหกรรมผลิตผงซักฟอกและยาสีฟัน

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

กิจการที่ ๑ บริษัทผลิตนมกระป๋อง

กิจการเหล่านี้ผลิตนมและเนยออกจำหน่าย สำหรับนมนี้ยังแบ่งออกเป็นหลายประเภทด้วยกัน เช่น นมสด นมผง นมชงหวาน ทางนมชงหวาน ส่วยเนยก็แบ่งเป็นเนยสด และเนยแข็ง ส่วนผสมที่สำคัญในการผลิตนมจะประกอบด้วย ไขมันนม, เนื่อนม, น้ำตาล, วิตามินและน้ำ ส่วนผสมชนิดใดจะมากหรือน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับประเภทของนมว่าทำนมชนิดใด และในนมประเภทเดียวกันก็ยังมีส่วนผสมต่างกันออกไปอีกตามคุณภาพของนมนั้น สำหรับเนยก็มีส่วนผสมคล้ายคลึงกับการผลิตนม คือ ไขมันนม, เนื่อนม และเกลือบางเล็กน้อยสำหรับเนยชนิดเค็ม

กรรมวิธีการผลิตสินค้าของบริษัท

ในการผลิตสินค้าของบริษัทแห่งนี้ มีโรงงานที่ทำการผลิตอยู่ ๑ แห่ง ตั้งอยู่คนละที่กับสำนักงานของกิจการ ในโรงงานที่ทำการผลิตจะประกอบด้วย เครื่องจักรที่ทำการผลิตนม, ผลิตเนย และเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิตกระป๋อง ทั้งนี้เนื่องจากโรงงานของบริษัท ใช้กระป๋องปีหนึ่ง ๆ เป็นจำนวนหลายสิบล้านใบ จึงจำเป็นต้องติดตั้งเครื่องจักรต่าง ๆ เพื่อผลิตเอง เช่น เครื่องตัดขนาน เครื่องอัดฝา, เครื่องขึ้นรูป และเครื่องปิดฝา เป็นต้น โรงงานที่ทำการผลิตนม และเนยนั้นติดตั้งเครื่องปรับอากาศ เพื่อให้อุณหภูมิไม่สูงมากอันอาจเป็นสาเหตุให้ส่วนผสมของวัตถุดิบต่าง ๆ เสียได้ ในปัจจุบันโรงงานแบ่งการทำงานออกเป็น ๒ กะ ๆ ละ ๑๐ ชั่วโมง เมื่อหมดกะหนึ่งจะต้องทำความสะอาดถึงผสมครั้งหนึ่ง เพื่อมิให้มีส่วนผสมติดค้างอยู่ภายในถังอันอาจบูดเสียได้หากทิ้งไว้ในช่วงระยะเวลาที่ไม่ได้ทำการผลิต ในการผลิตนมนั้น เครื่องจักรที่ใช้ทำการผลิตสามารถใช้รวมกันได้ในการผลิตนมแต่ละประเภท เพราะมีกรรมวิธีการผลิตแตกต่างกันเพียงเล็กน้อย ฉะนั้นเมื่อใช้เครื่องจักรในการผลิตนมประเภทใดก็จะทำจนเสร็จถึงบรรจุกระป๋อง แล้วจึงล้างถังผสมเปลี่ยนไปทำนมประเภทอื่นต่อไป จะได้ผลการเปรียบเทียบขั้นตอนของการผลิตนม ๒ ชนิดเพื่อชี้ให้เห็นว่า การผลิตนมแต่ละประเภทมีความคล้ายคลึงหรือแตกต่างกันอย่างไร และสามารถใช้เครื่องจักรร่วมกันได้อย่างไรบ้าง

นมชนหวาน

หัวนมสด (หรือนมระเหยน้ำ)

- ๑. นำส่วนผสมในปริมาณที่ถูกต้องเข้าถึงผสม
- ๒. เริ่มทำความร้อนระยะตน แล้วสูบผ่านเครื่องกรอง
- ๓. ส่งเข้าเครื่องโฮโมจีไนซ์ เพื่อให้นมสะอาดบริสุทธิ์
- ๔. ส่งเข้าเครื่องพาสเจอร์ไรซ์ เพื่อให้ส่วนผสมเข้า-
กันใกล้ชิดและป้องกันการแยกตัวของไขมัน
- ๕. ฆ่าเชื้อโรคด้วยความร้อนแล้วส่งเข้าถึงความเย็น-
ที่มีความกักคั้นต่ำเพื่อระเหยส่วนของน้ำที่ไม่ต้อง-
การออก
- ๖. สูบเข้าถึงพัก
- ๗. บรรจุลงกระป๋อง
- ๘. -

- นำส่วนผสมในปริมาณที่ถูกต้องเข้าถึงผสม
- สูบเข้าเครื่องกรอง
- ส่งเข้าถึงไล่อากาศ
- ส่งเข้าเครื่องทำความร้อน
- ส่งเข้าเครื่องโฮโมจีไนซ์
- ส่งเข้าเครื่องทำความเย็น
- สูบเข้าถึงพัก
- บรรจุลงกระป๋อง

การดำเนินงานของบริษัท

บริษัทผลิตนมแห่งนี้นำระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานมาใช้กับกิจการยังไม่สมบูรณ์แบบเพราะใช้เฉพาะในเรื่องวัตถุดิบ และไม่ได้นำมาตราฐานวัตถุดิบลงบันทึกในสมุดบัญชีของกิจการเพียงแต่ทำเป็นรายงานประกอบต่างหากเพื่อประโยชน์ในการควบคุมเท่านั้น แต่ที่นำกิจการอุตสาหกรรมนี้มาเป็นตัวอย่างในการศึกษาเพื่อเป็นแนวทางว่าธุรกิจที่ใช้มาตรฐานเพียงบางส่วนนี้มีเหตุผลอย่างไร และเป็นการเหมาะสมหรือไม่ที่จะเลือกใช้มาตรฐานแบบบางประเภท วิธีการปฏิบัติงานของบริษัทนี้จะพูดในเฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องมาถึงการผลิต ได้แก่การขายและการจัดการเกี่ยวกับวัตถุดิบ ในด้านการขายบริษัทมีผู้รับช่วงสินค้าที่ทำการผลิตไปขายโดยเป็นตัวแทนจำหน่ายสินค้าของบริษัททั้งหมด มีการทำสัญญาว่าเดือนหนึ่ง ๆ บริษัทจะขายสินค้าให้แก่ตัวแทนจำหน่ายเท่าใด โดยตัวแทนจะไปรับสินค้าจากโรงงาน และออกตั๋วสัญญาใช้เงินเป็นการชำระหนี้ค่าสินค้า บริษัทจึงสามารถที่จะกำหนดปริมาณการผลิตได้ค่อนข้างแน่นอน เพราะสามารถประมาณยอดขายได้ว่าในปีต่อไปควรจะขายเท่าใด ในด้านการซื้อวัตถุดิบ วัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตมีทั้งที่นำมาจากต่างประเทศและซื้อภายในประเทศ ซึ่งนำมาจากต่าง

ประเทศก็เช่น นมผง น้ำมันเนย ซึ่งบริษัทได้ทำการติดต่อกับบริษัทผู้ขายสินค้าประเภทนี้ประเทศออสเตรเลียในอันที่จะหาวัตถุดิบเหล่านี้มาให้โดยไม่ขาดมือ สำหรับวัตถุดิบที่ซื้อภายในประเทศบางอย่างก็ทำสัญญาซื้อขายล่วงหน้ากับบริษัทผู้ขายวัตถุดิบเช่นกัน เช่น น้ำตาล การตกลงซื้อขายนี้เป็นหน้าที่ของคณะกรรมการ ซึ่งประกอบด้วยกรรมการผู้จัดการ และผู้จัดการฝ่ายต่าง ๆ มิได้ให้เฉพาะแผนกซื้อพิจารณาวัตถุดิบนี้ผู้ขายจะส่งให้ถึงโรงงาน เมื่อโรงงานรับของและตรวจจริงว่าถูกต้องแล้ว จะทำใบรับรองโดยส่งสำเนามาให้ทางแผนกบัญชีที่สำนักงานด้วย แผนกบัญชีก็จะมีบันทึกในการรับวัตถุดิบแต่ละครั้งเก็บไว้เป็นหลักฐานด้วย ส่วนวัตถุดิบที่ซื้อจากต่างประเทศนั้น เมื่อได้รับเอกสารเกี่ยวกับสินค้าทั้งหมด บริษัทจะนำเอาเอกสารเหล่านั้นไปออกของที่ทำเรือตามพิธีการศุลกากร และขนส่งไปยังโรงงานเมื่อโรงงานตรวจรับของก็จะทำสำเนาให้แผนกบัญชีที่สำนักงานใหญ่เช่นกัน

การกำหนดมาตรฐาน

ในการตั้งมาตรฐาน บริษัทตั้งมาตรฐานของวัตถุดิบเพียงอย่างเดียว วิธีการกำหนดมาตรฐานนี้บริษัทจะคำนวณจากสูตรการผลิตสินค้านั้น ๆ จากสูตรที่ทางบริษัททำขึ้นจะกำหนดจำนวนผลิตไว้จำนวนหนึ่งเรียกว่า batch หนึ่ง และจากจำนวนนั้นก็มาคำนวณตามสูตรการผลิตว่าจะต้องใช้วัตถุดิบอะไรเป็นจำนวนเท่าใด แล้วก็นำมากำหนดเป็นมาตรฐานวัตถุดิบที่จะต้องใช้ในการผลิตในปริมาณเท่าที่กำหนดไว้ มาตรฐานนี้ก็ยังคงที่อยู่จนกว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงสูตรการผลิตใหม่ ก็จะคำนวณมาตรฐานใหม่ ในการตั้งมาตรฐานนี้มิได้มีการคำนึงถึงวัตถุดิบที่อาจจะสูญเสียไปในระหว่างการผลิตรวมเขาไปในมาตรฐาน แต่บริษัทได้กำหนดเป็นเปอร์เซ็นต์ไว้ต่างหากว่าจะอนุญาตให้เกิดผลต่างจากมาตรฐานที่ตั้งไว้เป็นเปอร์เซ็นต์เท่าใด โดยเปอร์เซ็นต์ที่กำหนดนั้นฝ่ายผู้จัดการโรงงานเป็นผู้กำหนดให้

สำหรับต้นทุนการผลิตอื่น ๆ อันประกอบด้วยค่าแรงโดยตรง และค่าใช้จ่ายโรงงานนั้นมิได้มีการกำหนดมาตรฐานไว้ ทั้งนี้ทางบริษัทมีเหตุผลว่าการใช้ต้นทุนมาตรฐานก็เพื่อประโยชน์ในการควบคุม ซึ่งต้องเสียค่าใช้จ่ายในการนำระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานมาใช้ แต่ถหากบริษัทมีการควบคุมเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายใดรัศุมอยู่แล้ว และเป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่เป็นจำนวนสูงมากเมื่อเทียบกับรายจ่ายรวมทั้งหมดของกิจการ ก็ไม่จำเป็นที่จะต้องตั้งมาตรฐานไว้เปรียบเทียบ จึงมิได้กำหนดมาตรฐานของค่าแรงกับค่าใช้จ่ายโรงงาน ส่วนต้นทุนวัตถุดิบนั้น เมื่อคิดเป็นจำนวนเงินแล้วมีจำนวนสูงเมื่อเทียบ

กับต้นทุนทั้งหมด จึงได้กำหนดมาตรฐานวัตถุประสงค์ขึ้นใช้ สำหรับอัตราค่าแรงนั้น บริษัทจ่ายเป็นอัตรา
 ค่ายตัว ในการจ่ายค่าแรงจึงมุ่งคุมไปในกานค่าแรงที่จ่ายไปนั้นเป็นจำนวนที่จ่ายจริง ๆ เนื่องจาก
 ค่าแรงงานภายในประเทศไทยนี้ยังต่ำอยู่ ค่าแรงที่จ่ายรวมจึงยังไม่เป็นจำนวนที่สูงนัก ส่วนค่าใช้จ่าย
 จ่ายโรงงานนั้น แม้จะไม่ได้มีการตั้งเป็นมาตรฐานกำหนดไว้ว่าควรจะจ่ายไปจำนวนเท่าใด แต่ก็
 ได้มีการควบคุมการใช้จ่ายของโรงงานโดยอาศัยตัวเลขในอดีตและประสบการณ์ของฝ่ายบริหารใน
 การตัดสินใจว่า ค่าใช้จ่ายของโรงงานควรจะอยู่ในขอบเขตเท่าใด การควบคุมนี้ก็การทำโดยวาง
 วัตถุประสงค์ โดยเจ้าหน้าที่ฝ่ายบริหารการเงินจะให้แผนกบัญชีรวบรวมตัวเลขค่าใช้จ่ายโรงงานในอดีตที่
 ผ่านมาในช่วงระยะเวลาหนึ่งเสมอ ๆ เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการวินิจฉัยว่าค่าใช้จ่ายโรงงานที่
 เกิดในเดือนปัจจุบันสูงหรือต่ำเกินไป โดยมีหลักในการพิจารณาไว้ว่าค่าใช้จ่ายประเภทนี้ในแต่ละ
 เดือนไม่ควรจะเกินจำนวนหนึ่ง ซึ่งหลักการนี้ก็อาศัยมาจากตัวเลขในอดีตของกิจการว่าค่าใช้จ่ายใด
 ควรจะเกิดเท่าใดในหนึ่งเดือน เมื่อค่าใช้จ่ายประเภทใดเกินหรือขาดจากตัวเลขที่กำหนดเป็นหลัก
 ไว้ก็พิจารณาหาสาเหตุ การแบ่งประเภทค่าใช้จ่ายโรงงานของบริษัทนี้แบ่งออกเป็นแผนก ๆ และ
 แยกออกไปว่าแต่ละแผนกนั้นประกอบควยค่าใช้จ่ายอะไรบ้าง แผนกต่าง ๆ ที่แบ่งออกนี้มีการให้
 หมายเลขประจำแผนก เพราะกิจการลงบัญชีโดยใช้หมายเลขแทนชื่อบัญชีแผนกที่บริษัทนี้แบ่งออก
 มีดังนี้

หมายเลข	แผนก
๐๑๐	ผลิตสินค้า
๐๑๕	บรรจุกและปิดป้าย
๐๒๐	เก็บรักษาสินค้าสำเร็จรูป
๐๒๕	ผลิตการะปอง
๐๓๐	ซ่อมแซมรักษา
๐๓๕	ห้องทดลอง
๐๔๐	ดูแลเกี่ยวกับเรื่องน้ำ
๐๔๒	ดูแลเกี่ยวกับหม้อไอน้ำ

หมายเลข

แผนก

๐๔๕	ดูแลเกี่ยวกับไฟฟ้า
๐๕๐	ดูแลเกี่ยวกับเครื่องทำความเย็น ตู้เย็น
๐๖๐	ค่าเสื่อมราคา
๐๖๕	บริการทั่วไป
๐๗๒	จัดการเกี่ยวกับโรงงาน
๐๗๒	ผู้ซื้อและออกของ
๐๗๕	ดูแลผลประโยชน์ของพนักงาน
๐๘๐	ค่าประกันภัย
๐๘๕	ยานพาหนะ
๐๘๒	ค่าใช้จ่ายในการร่วมมือกับสังคมภายนอก
๐๘๕	ภาษี

สำหรับค่าใช้จ่ายที่แยกออกนี้อาจจะไม่เหมาะที่จะเรียกว่า "แผนก" เพราะกิจการไม่ได้
 แยกแผนกออกเป็นเช่นนี้จริง ๆ แต่เป็นหมวดหมู่ของค่าใช้จ่าย ซึ่งในแต่ละหมวดหมู่จะประกอบ
 ด้วยค่าใช้จ่ายต่าง ๆ อันเกี่ยวเนื่องกันที่ไ้ระบุไว้ นั้น จะเห็นได้ว่าบริษัทมีการแบ่งค่าใช้จ่ายออก
 อย่างละเอียด จึงเป็นการง่ายและสะดวกที่จะควบคุมค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเพราะรู้ว่าจุดไหนที่ก่อให้เกิด
 เกิดการเปลี่ยนแปลง อย่างไรก็ตาม การลงบัญชีโดยให้หมายเลขแทนข้อบัญชานั้น ก่อให้เกิดปัญหา
 อีกประการหนึ่งคือ ผู้บันทึกบัญชีอาจจำหมายเลขบัญชีผิด ทำให้ลงค่าใช้จ่ายผิดประเภทซึ่งจะเป็น
 ผลกระทบกระเทือนเวลาพิจารณาตัวเลขค่าใช้จ่ายของแต่ละแผนกนั้น จึงควรจัดให้มีการตรวจสอบ
 การลงบัญชีของพนักงานควรวาในการบันทึกบัญชีได้มีการลงหมายเลขประจำแผนกต่าง ๆ ถูกต้อง
 การตรวจสอบนี้ไม่จำเป็นต้องทำโดยละเอียด อาจใช้การทดสอบบัญชีใดบัญชีหนึ่ง หรือในช่วง
 ระยะเวลาใดเวลาหนึ่งว่าทุกรายการได้มีการผ่านบัญชีถูกต้อง

วิธีการลงบัญชีและรายงานที่เกี่ยวกับการผลิต

สำหรับบริษัทผู้ผลิตนั้น ไม่ได้มีการบันทึกต้นทุนมาตรฐานลงในบัญชี ต้นทุนการผลิตที่เกิดขึ้นในบัญชีทั้งหมดเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง บริษัททำการปิดบัญชีทุกเดือน แล้วทำการเงินประจำเดือนเสนอต่อฝ่ายจัดการ รายงานต้นทุนการผลิตก็จะต้องทำทุกเดือนเช่นกัน รายงานต้นทุนการผลิตของกิจการไม่ได้มีการเปรียบเทียบกับงวดอื่น ๆ ประกอบด้วยรายการโดยย่อ ๆ ดังนี้

รายงานต้นทุนการผลิต (ย่อ)

<u>ผลิตภัณฑ์</u>		<u>ผลิตภัณฑ์</u>		<u>ต้นทุนการผลิต</u>
<u>ต้นทุนต่อหน่วย</u>	<u>ต้นทุนรวม</u>	<u>ต้นทุนต่อหน่วย</u>	<u>ต้นทุนรวม</u>	
<u>บาท</u>	<u>บาท</u>	<u>บาท</u>	<u>บาท</u>	<u>บาท</u>
วัตถุดิบต่าง ๆ				
ค่าแรงงาน				
วัสดุอุปกรณ์				
ต้นทุนผลิตภัณฑ์				

ปริมาณการผลิต

ต้นทุนวัตถุดิบได้มาจาก

ต้นทุนค่าแรงได้มาจาก

วัสดุอุปกรณ์หรือค่าใช้จ่ายโรงงาน

ต้นทุนวัตถุดิบต้นงวด รวมซื้อระหว่างงวด หัก

วัตถุดิบปลายงวด โดยใช้วิธีนับของคงเหลือทุกสิ้นเดือน

การที่ราคาของคงคลังใช้แบบ FIFO

ค่าแรงที่จ่ายจริงของแต่ละเดือน

ได้มาจากค่าใช้จ่ายจริงของแต่ละเดือน

แผนกต่าง ๆ ที่ต้องทำรายงานส่งแผนกบัญชีต้นทุนเพื่อใช้ประกอบในการทำรายงานคือแผนกบัญชีโรงงาน ซึ่งทางโรงงานจะเป็นผู้รวบรวมรายการทุกรายการที่จำเป็นในการทำบัญชีต้นทุน รายงานที่ส่งมาประกอบด้วย

- ๑) รายงานการผลิตประจำแต่ละสัปดาห์
- ๒) รายงานการผลิตประจำเดือน
- ๓) รายงานการใช้วัตถุดิบประจำสัปดาห์
- ๔) รายงานการใช้วัตถุดิบประจำเดือน
- ๕) รายงานการจ่ายค่าแรงประจำสัปดาห์
- ๖) รายงานการจ่ายค่าแรงประจำเดือน

รายงานทั้งหมดจะให้เป็น ๔ สำเนา ส่งให้แผนกบัญชี, ผู้จัดการโรงงาน, Asia Dairy Industries (H.K) Ltd., และเก็บรักษาไว้เป็นบันทึกอย่างละ ๑ ชุด

ส่วนผลต่างที่เกิดขึ้นก็มีเพียงชนิดเดียวคือผลต่างปริมาณวัตถุดิบ ซึ่งคำนวณจากต้นทุนจริง ลบด้วยต้นทุนมาตรฐาน

ต้นทุนจริง ได้มาจาก ปริมาณวัตถุดิบที่ใช้จริง คูณ ราคาจริง

ต้นทุนมาตรฐาน ได้มาจาก ปริมาณวัตถุดิบตามสูตร คูณ ราคาจริง

ผลต่างที่เกิดขึ้นจะทำเป็นรายงาน โดยระบุประเภทวัตถุดิบ, ต้นทุนที่เกิดจริง, ต้นทุนมาตรฐาน และผลต่างที่เกิดขึ้นในแต่ละประเภทวัตถุดิบนั้น ต้นทุนมาตรฐานนั้นจะคำนวณรวมเปอร์เซ็นต์ผลต่างที่ทางโรงงานกำหนดให้เกิดขึ้นได้ในการใช้วัตถุดิบเขาไปควย รายงานนี้นำเสนอต่อผู้จัดการบริษัท เพื่อหาสาเหตุของผลต่างซึ่งผู้ที่ต้องรับผิดชอบในผลต่างนั้นคือผู้จัดการโรงงาน ในแต่ละเดือนจะมีการประชุมพนักงานระดับบริหารเพื่อพิจารณาปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในการดำเนินงาน รวมทั้งผลต่างวัตถุดิบที่เกิดขึ้นควย ผู้จัดการโรงงานจะแถลงเหตุผลของการที่เกิดผลต่างแก่เจ้าหน้าที่ชั้นผู้ใหญ่ของบริษัท หากมีเหตุผลสมควรก็ยอมรับผลต่างนั้น แต่ก็ยังเน้นให้ผลต่างนั้นเกิดขึ้นได้ แต่ปรากฏว่าสาเหตุที่เกิดผลต่างนั้นเป็นสาเหตุที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ ก็มีการพิจารณาเปลี่ยนแปลงเปอร์เซ็นต์ที่จะอนุญาตให้เกิดขึ้นได้ใหม่ จากการดำเนินงานของบริษัทได้มีการเปลี่ยนแปลงเปอร์เซ็นต์ครั้งหนึ่งแล้ว

เหตุผลที่เปลี่ยนแปลงเพราะเวลาที่ใช้ในการผลิตเปลี่ยนจาก ๒๔ ชั่วโมง เป็น ๒๐ ชั่วโมงต่อวัน ทำให้ถึงผสมช่วงว่างที่ไม่ได้ทำการผลิต ซึ่งทำให้ต้องมีการล้างถังให้สะอาด เพื่อมิให้ส่วนผสมใหม่ที่ใส่เข้าไปเสียเนื่องจากมีส่วนผสมเก่าค้างติดอยู่ การล้างถังนี้เป็นผลให้เสียผลผลิตส่วนหนึ่งไป เป็นสาเหตุให้วัตถุดิบที่ใช้ไม่เป็นไปตามสูตร นอกจากนี้ก็มีการเสียอันเกิดจากการบรรจุ ซึ่งมีน้อย และก็ได้อัดรวมไปในเปอร์เซ็นต์ผลต่างที่อนุญาตให้เกิดขึ้นแล้ว



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

กิจการที่ ๒ บริษัทผลิตรองเท้า

กิจการที่ทำการผลิตรองเท้าที่นำมาขายเป็นตัวอย่างในที่นี้ แบ่งการผลิตรองเท้าออกเป็น ๓ ประเภท คือ

๑. รองเท้านั่ง
๒. รองเท้าผ้าใบหรือรองเท้ายาง
๓. รองเท้าพลาสติก

หรือพิจารณาในด้านการทำรายได้ให้กับบริษัท จะแบ่งออกเป็น ๒ ประเภทคือ

๑. รองเท้าหลัก ไคแก รองเท้าเด็ก และรองเท้านักเรียน
๒. รองเท้าตามสมัยนิยม

วัสดุที่นำมาใช้ในการผลิต มีทั้งที่ซื้อภายในประเทศ และที่สั่งซื้อจากต่างประเทศ วัสดุสำคัญ ๆ ที่ใช้ในการผลิตรองเท้าไคแก

ยาง - ใช้สำหรับทำพื้นรองเท้าทั้งชั้นในและชั้นนอก

หนัง - ใช้ทำส่วนบนของรองเท้าหรือส่วนที่หุ้มบนหลังเท้า

พลาสติก - ใช้ในการผลิตรองเท้าพลาสติก

กาว - เป็นวัสดุประสานใช้ในการประกบหรือฉีกสิ่งของให้ติดกัน

ผ้า - ใช้ทำส่วนบนของรองเท้าผ้าใบ หรือใช้เป็นผ้าซับใน

ของใช้เบ็ดเตล็ด เช่น ผาถุน ใช้สำหรับติดรอบ ๆ รองเท้า หรือกระดุม เป็นต้น

บริษัทได้ดำเนินงานผลิตมาตั้งแต่ปี พ.ศ. ๒๔๘๘ จนถึงปัจจุบันเป็นเวลา ๑๘ ปี สินค้าที่บริษัทผลิตจึงได้เป็นที่รู้จักกันแพร่หลาย ความนิยมในคุณภาพของสินค้าของบริษัท มีเป็นอย่างสูงจนสามารถเปิดร้านขายสินค้าโดยเฉพาะของบริษัทได้ สำหรับวิธีการจำหน่ายสินค้าของบริษัทอาจจำแนกออกได้เป็น ๓ วิธีคือ



๑. จำหน่ายโดยร้านค้าปลีกของบริษัทเอง ร้านค้าปลีกของบริษัทจะแบ่งออกเป็นเขต ๆ แต่ละเขตขึ้นกับผู้ควบคุมการขายประจำเขต ซึ่งขึ้นตรงต่อผู้จัดการฝ่ายขายอีกทอดหนึ่ง
๒. โดยวิธีขายส่งให้แก่ตัวแทนจำหน่าย ซึ่งมีการลดเปอร์เซ็นต์ให้เป็นพิเศษ วิธีนี้เจ้าหน้าที่ของบริษัทจะไปทำการติดต่อกับผู้ที่จะเป็นตัวแทนของบริษัทโดยตรง
๓. สำหรับในท้องถิ่นทุรกันดาร หรือประชาชนมีน้อย การคมนาคมไม่สะดวก ทางบริษัทจะจัดบริการนำร่องเท้าไปจำหน่ายโดยรถยนต์ของบริษัทเอง

การดำเนินงานของบริษัท

บริษัทแบ่งออกเป็นแผนกต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

๑. แผนกจัดซื้อ
๒. แผนกผลิต
๓. แผนกช่าง
๔. แผนกต้นทุน
๕. แผนกพัฒนาผลิตภัณฑ์รองเท้า
๖. แผนกขายแบ่งเป็น ขายปลีก และขายส่ง
๗. แผนกส่งสินค้าออก
๘. แผนกคลังสินค้า
๙. แผนกบัญชีและบริหาร
๑๐. แผนกโรงงาน แบ่งออกเป็น พลาสติก ยาง และหนัง

ทุกแผนกขึ้นตรงต่อผู้จัดการบริษัท สำหรับแผนกผลิตซึ่งเกี่ยวข้องกับการคิดต้นทุนสินค้า มีผู้จัดการฝ่ายผลิตเป็นหัวหน้าบริหารงานในแผนก คอยควบคุมการผลิตรองเท้าให้ได้คุณภาพและตามจำนวนที่บริษัทวางแผนการผลิตไว้ โรงงานที่ทำการผลิตรองเท้ามี ๒ แห่ง ตั้งอยู่คนละบริเวณ แห่งหนึ่งใช้ผลิตรองเท้าผ้าใบและรองเท้าหนัง อีกแห่งหนึ่งใช้ผลิตรองเท้าพลาสติก และทำเคมีภัณฑ์

กรรมวิธีในการผลิตโดยย่ออาจแบ่งออกเป็นชั้น ๆ ได้ดังนี้

๑. เตรียมส่วนประกอบสำหรับใช้ทำพื้นรองเท้า แขนกนี้ก็จะจัดเตรียมส่วนประกอบทุกอย่างที่จะนำไปใช้ในการทำพื้นรองเท้า สำหรับพื้นรองเท้าสำเร็จรูปก็ต้องจัดเตรียมแยกออกตามเบอร์รองเท้าที่วางแผนการผลิตในวันนั้น

๒. เตรียมชิ้นส่วน แขนกนี้จะเตรียมชิ้นส่วนทุกอย่างที่จะใช้ประกอบเป็นรองเท้า รวมทั้งพื้นรองเท้าที่ได้เตรียมมาเรียบร้อยแล้วจากแผนแรก

๓. แผนประกอบ แขนกนี้จะนำชิ้นส่วนที่เตรียมไว้ตามแผนการผลิตมาประกอบเข้าด้วยกัน เช่น เบ้า อัด เป็นต้น

๔. แผนบรรจุกล่อง กล่องในที่นี้หมายถึงกล่องบรรจุรองเท้าขนาดเล็กที่บรรจุรองเท้าแต่ละคู่ กล่องรองเท้าได้มีการแยกออกไปตามชนิดของรองเท้า เบอร์ สี จึงต้องมีแผนบรรจุต่างหากเพื่อบรรจุรองเท้าแยกกล่องใหญ่ถูกต้องตามชนิดของมัน

ต้นทุนการผลิตรองเท้าของบริษัทนี้มีส่วนประกอบที่สำคัญคือ ต้นทุนของวัสดุ ถ้าเทียบต้นทุนการผลิตเป็น ๑๐๐% ต้นทุนของวัสดุจะมีประมาณ ๕๐% ต้นทุนที่มีจำนวนมากรองลงมาคือค่าจ้างแรงงานมีประมาณ ๒๐% ของต้นทุนการผลิตทั้งหมด ก่อนที่จะมีการคำนวณต้นทุนการผลิตของรองเท้าชนิดใด แผนกออกแบบจะออกแบบรองเท้าขึ้นมาก่อนและกำหนดวัสดุที่จะใช้ในการผลิต จากนั้นจะส่งให้แผนกผลิตรองเท้าตัวอย่างและนำมาทดสอบคุณภาพโดยกำหนดให้ทดลองใช้ หลังจากนั้นแผนกออกแบบจะนำรองเท้าคู่นั้นมาพิจารณาว่า ส่วนใดบกพร่องบ้างและจดบันทึกไว้ แล้วให้นำออกไปทดลองใช้อีก จากนั้นก็จะนำมาพิจารณาอีกครั้งหนึ่งและสรุปผลว่า ส่วนประกอบหรือชิ้นส่วนใดเหมาะสมหรือไม่ ถ้าไม่เหมาะสมก็จะได้รับการปรับปรุงแก้ไข หลังจากแบบที่ออกมาแล้วนั้นได้รับการอนุมัติให้นำผลิตออกขาย ก็จะส่งให้แผนกขายชี้แจงตลาดดูความต้องการของรองเท้าชนิดนี้ ถ้ามีความต้องการพอเพียง บริษัทจะตกลงใจผลิตและจะส่งรองเท้าตัวอย่างให้แผนกต้นทุนคำนวณต้นทุนการผลิตขึ้นมาล่วงหน้าโดยประมาณต้นทุนของส่วนประกอบทุกอย่างต่อรองเท้าที่จะผลิต ๑๐๐ คู่

การกำหนดมาตรฐานต้นทุนการผลิต

๑. ต้นทุนของวัตถุดิบ บริษัทจะแบ่งต้นทุนของวัสดุที่ทำการผลิตออกเป็น ๒ ส่วนคือ ส่วนบน (Uppers) และส่วนล่าง (Bottom) คือส่วนที่เป็นรูปร่าง ในการคำนวณส่วนประกอบจะแบ่งการคำนวณออกตามเบอร์ของร่องเท้าว่า ในร่องเท้าแต่ละเบอร์นั้นจะต้องใช้หนังหรือยางกี่ตารางนิ้วสำหรับร่องเท้า ๑ คู่ โดยจะคิดบวกเผื่อขาดเผื่อเสีย ๒๐% ของเนื้อหนังแต่ละชั้น แล้วจึงคูณว่าผลิต ๑๐๐ คู่ จะต้องใช้หนังหรือยางกี่ตารางนิ้ว นำพื้นที่ที่คำนวณได้คูณกับราคามาตรฐานของหนังหรือยาง ก็จะได้อัตราต้นทุนของหนังหรือยางที่ใช้ในการผลิตร่องเท้า ๑๐๐ คู่ ราคาวัตถุดิบมาตรฐานที่นำมาคูณกับปริมาณวัสดุที่ใช้ แผนกบัญชีต้นทุนจะเป็นผู้กำหนดขึ้นโดยอาศัยข้อมูลในอดีตและประสบการณ์ รวมทั้งอาศัยความร่วมมือจากแผนกซื้อ ราคาวัตถุดิบมาตรฐานจะเปลี่ยนแปลงไปหากราคาวัตถุดิบในท้องตลาดเปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก และไม่มีแนวโน้มว่าจะเปลี่ยนแปลงให้มาใกล้เคียงกับมาตรฐานที่ตั้งไว้

๒. ค่าแรงงาน บริษัทจ่ายค่าแรงให้คนงานตามผลของงานโดยคิดตามชิ้น เพราะผลิตภัณฑ์ที่บริษัทผลิตสามารถวัดหน่วยได้แน่นอนและเป็นผลิตภัณฑ์ที่ต้องการการควบคุมคุณภาพเป็นแบบเดียวกัน นอกจากนี้การแข่งขันและการควบคุมต้นทุนทำให้ต้องลดต้นทุนตัวเลขค่าแรงงานต่อหน่วยเป็นการแน่นอนล่วงหน้า แต่บริษัทก็มีค่าจ้างต่ำสุดที่เป็นหลักประกันสำหรับคนงานเมื่อมาทำงานไม่ว่าบริษัทจะมีงานให้ทำหรือไม่ นอกจากนี้ยังมีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสวัสดิการสังคมเช่น คายา ค่ารักษาพยาบาล และผลประโยชน์อื่น ๆ เช่น โบนัส และส่วนแบ่งผลกำไรที่คนงานจะได้รับจากแผนกที่เขาทำงานอยู่ อาจแบ่งประเภทค่าแรงที่คนงานได้รับออกเป็น ๒ ประเภทใหญ่ ๆ คือ

- ๑. รายได้ประจำเท่ากับค่าจ้างต่ำสุดที่เป็นหลักประกัน รวมกับค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสวัสดิการสังคมและผลประโยชน์อื่นรวมกัน
- ๒. รายได้ต่อชิ้นซึ่งจะเปลี่ยนแปลงไปตามชนิดและชิ้นของงานที่คนงานทำ

ในการคิดค่าแรงเข้าเป็นต้นทุนการผลิตที่ประมาณไว้ก็จะคิดจากการผลิตรองเท่า ๑๐๐ คู
เช่นกัน โดยถือว่าแผนผลิตแต่ละแผนจะต้องเสียค่าแรงในการผลิตรองเท่าชนิกนั้นเท่าใด

๓. ค่าใส่หุ่ยอุปกรณ์การผลิต (Overhead) ในการกำหนดมาตรฐานเกี่ยวกับค่าใส่หุ่ย
นี้จะมีการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ว่าสมควรถือเป็นต้นทุนของแผนใดใด แล้วทำงบประมาณค่า
ใส่หุ่ยโรงงานของแต่ละแผน เมื่อทราบงบประมาณต้นทุนค่าใช้จ่าย โรงงานก็นำมาหาต้นทุนของ
แผนกันต่อชั่วโมงแล้วจึงนำมาคิดดูว่าสินค้าที่จะนำมาทำการผลิตนั้นใช้เวลาในการผลิตเท่าใด แล้ว
จัดสรรค่าใช้จ่ายโรงงานเข้าเป็นต้นทุนสินค้าตามเวลาที่ใช้ในการผลิตสินค้าชนิดนั้น โดยคิดครั้งละ
๑๐๐ คู เช่นกัน

วิธีการลงบัญชีและทำรายงาน

บริษัททำการลงบัญชีต้นทุนมาตรฐานโดยบันทึกต้นทุนสินค้าในบัญชีงานระหว่างทำในราคาต้นทุน
มาตรฐานที่ประมาณไว้ แต่ในการซื้อวัตถุดิบหรือจ่ายค่าแรงหรือค่าใช้จ่ายโรงงานจะลงบัญชีค่าใช้จ่าย
จ่ายในราคาต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง การทำรายงานสรุปผลการดำเนินงานกิจการทำทุก ๒ สัปดาห์ ทาง
โรงงานจะทำรายงานทุกวันเรียกว่า Work Shop Balance Sheet เป็นการสรุปผลการผลิตของแต่ละ
ละวัน เช่น ใช้วัตถุดิบเท่าไรในสินค้าแต่ละชนิดที่ผลิต รายงานนี้แต่ละแผนจะนำส่งผู้จัดการโรงงาน
ส่วนรายงานที่ทำขึ้นเพื่อประโยชน์ในการลงบัญชีในการลงบัญชีต้นทุนของกิจการนั้น ทางโรงงานมิได้ทำ
โดยตรงแต่ใช้วิธีรวบรวมเอกสารเกี่ยวกับต้นทุนนำส่งแผนกบัญชีต้นทุน โดยในเอกสารจะเป็นราย
ละเอียดของแผนงานต่าง ๆ แต่ละแผนงานก็จะแสดงถึงสินค้าแต่ละประเภทและแต่ละขนาดที่ทำ
การผลิต จากแผนงานนี้แผนกบัญชีต้นทุนก็จะนำตัวเลขต้นทุนที่ประมาณการไว้ล่วงหน้าของสินค้าแต่ละ
ละชนิดมาใส่ สำหรับผลต่างที่เกิดขึ้นระหว่างต้นทุนมาตรฐานที่ตั้งไว้ กับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงไม่ได้มี
การทำรายงานวิเคราะห์แยกออกมาต่างหากแต่ก็สามารถทราบได้เพราะแผนกบัญชีจะทำรายงาน
เปรียบเทียบระหว่างต้นทุนมาตรฐานที่ตั้งไว้กับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง โดยรวบรวมต้นทุนทุกอย่างในแผนก
นั้นรวมทั้งระบุผลแตกต่างด้วย รายงานนี้นำเสนอต่อหัวหน้าแผนกต่าง ๆ ด้วยเพื่อนำไปจัดการ
ปรับปรุงแก้ไขในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้นั้น ผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นจำนวนมากและบ่อยที่สุด
คือ ผลต่างวัตถุดิบโดยเฉพาะในกรณีเกี่ยวกับราคาเพราะวัสดุที่ใช้ในการผลิตมีการเปลี่ยนแปลงราคา

อยู่เสมอ แม้วัสดุบางอย่างจะได้มีการทำสัญญาซื้อขายกันในระยะยาวก็ยังไม่สามารถจะลดจำนวนผล
 ทางวัตถุดิบได้ นอกจากนี้สาเหตุที่เกิดผลต่างขึ้นยังมีอีกเช่น แผนกจัดซื้อซื้อของไม่ตรงตามต้องการ
 ของแผนกผลิต จ่ายของออกจากโกดังเกินกว่าจำนวนที่ประมาณว่าจะต้องใช้ แสดงว่าไม่มีการควบคุม
 ที่ดี, วัตถุดิบเสื่อมคุณภาพ, วัตถุดิบขาดมือกระทันหันเพราะไม่สามารถหาซื้อได้, คนงานไม่ระมัด
 ระวังในการผลิต หรือไม่ได้รับการอบรมที่เพียงพอ เครื่องจักรเสียและสาเหตุอีกประการหนึ่งซึ่ง
 ไม่เกี่ยวกับการผลิตคือ การบังคับตัวเลขให้เป็นจำนวนกลมเพื่อความสะดวกในการคำนวณ ซึ่งในกรณี
 ที่จำนวนเงินสูงจะมีผลกระทบกระเทือนจนทำให้เกิดผลต่างได้เช่นกัน บริษัทนี้ที่ราคาวัตถุดิบงานระ
 หวางทำ และสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือปลายงวดตามราคาตลาดหรือราคาทุนแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า
 หรือบางครั้งก็ตามประสบการณ์การมองเหาควรจะมีราคาเหาใดเนื่องจากมองเหาเป็นสินค้าที่มีอายุใช้
 งานสั้นและความล้าสมัยมีบทบาทในการคิดราคาการมองเห็นเป็นอันมาก การใช้ราคาทุนหรือราคาตลาด
 แต่เพียง ๒ ประการเท่านั้นจึงยังไม่เหมาะสมเพียงพอที่จะนำมาใช้พิจารณาในการที่ราคาสินค้าสำเร็จ
 รูป

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

กิจการที่ ๓ บริษัทผลิตยา

บริษัทนี้ดำเนินงานผลิตยารักษาโรคและเคมีภัณฑ์ที่ใช้เป็นส่วนประกอบในการผลิตยา โรงงานที่ทำการผลิตมีอยู่ ๒ โรงงาน อยู่ในบริเวณเดียวกันและอยู่ในบริเวณเดียวกับสำนักงานดำเนินงาน ในการผลิตยาแต่ละชนิดจะผลิตแยกกันไปตามประเภทของยา ไม่มีกรรมวิธีการผลิตตอนใดที่สามารถจะใช้ร่วมกันได้ ก่อนที่จะทำการผลิตนั้นยาร่างชนิดจำเป็นจะต้องทดลองดูก่อน บริษัทก็ได้จัดให้มีห้องทดลองรวมทั้งวิจัยและค้นคว้าเกี่ยวกับตัวยาที่จะทำการผลิต ยาที่ผลิตขึ้นนี้มีทั้งประเภทที่บริษัทจัดจำหน่ายเองและมีผู้มาว่าจ้างให้ทำการผลิตโดยเฉพาะ ระบบบัญชีต้นทุนของกิจการจึงแยกออกเป็นทั้งระบบบัญชีต้นทุนงานในกรณีที่มีผู้มาว่าจ้างผลิตซึ่งจะต้องคำนวณต้นทุนเฉพาะงานนั้น และระบบบัญชีต้นทุนตอนซึ่งใช้สำหรับการผลิตยาที่บริษัทจำหน่ายเอง

การดำเนินงานของบริษัท

บริษัทเพิ่งเริ่มนำระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานเข้ามาใช้เมื่อปี ค.ศ. ๑๙๗๒ โดยสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศเป็นผู้กำหนดให้ใช้ ในแต่ละปีผู้อำนวยการบัญชี (Controller) ของบริษัทต่าง ๆ ทั่วโลกที่เป็นเครือเดียวกันกับบริษัทที่ผลิตยาแห่งนี้จะไปประชุมกันที่สำนักงานใหญ่เพื่อกำหนดหลักการต่าง ๆ เกี่ยวกับการบริหารงานทางค่านบัญชีและต้นทุน รวมทั้งมีการพิจารณาดังหลักการใหญ่ ๆ เกี่ยวกับต้นทุนมาตรฐานที่จะใช้ ส่วนรายละเอียดปลีกย่อยในการกำหนดมาตรฐานบริษัทแต่ละแห่งจะทำการกำหนดขึ้นเองตามความเหมาะสมของแต่ละกิจการ สำหรับในแผนกที่เกี่ยวกับการผลิต บริษัทได้แบ่งค่าใช้จ่ายออกเป็น ๔ แผนก คือ

๑. แผนกยาเม็ด - ยาน้ำ
๒. แผนกยาคีรี
๓. แผนกบรรจุ
๔. แผนกผลิตเคมีภัณฑ์

สำหรับแผนกยาเม็ด - ยาน้ำ ยาคีรี เมื่อทำการผลิตเสร็จก็จะนำยาที่ทำการผลิตเสร็จนั้นไปเก็บไว้ในที่เก็บรักษาซึ่งต้องจัดขึ้นโดยเฉพาะ โดยยังไม่แยกบรรจุลงในภาชนะ การบรรจุลงในภาชนะ

จะเป็นหน้าที่ของแผนกบรรจุ การแบ่งแยกการดำเนินงานเช่นนี้ก่อให้เกิดความสะดวกในการคิดต้นทุนที่เกิดขึ้น ทำให้สามารถแยกประเภทค่าใช้จ่ายได้อย่างแน่นอนว่าเป็นของแผนกใด ส่วนแผนกผลิตเคมีภัณฑ์เช่นกัน เคมีภัณฑ์ที่บริษัทใช้เพื่อประโยชน์ในการผลิตยาเท่านั้น มิได้จำหน่ายในรูปของเคมีภัณฑ์ที่ผลิตขึ้น เมื่อแผนกเคมีภัณฑ์ผลิตเสร็จก็จะนำมาเก็บรักษาในที่เก็บเป็นการตัดตอนค่าใช้จ่ายของแผนกนั้น เมื่อแผนกผลิตยาไม่ว่าจะเป็นชนิดใดก็ตามต้องการเคมีภัณฑ์นั้นมาเป็นส่วนประกอบในการผลิตยาแผนกนั้นก็ทำใบเบิกออกจากที่เก็บ เคมีภัณฑ์ที่บริษัทมิได้ผลิตทุกอย่าง บางครั้งก็สั่งซื้อ โดยส่วนใหญ่มักทำสัญญาเป็นระยะ ๆ

สำหรับวิธีการจัดจำหน่ายสินค้า โลกกล่าวแล้วว่าสินค้าของบริษัทมีทั้งแบบที่จำหน่ายเองและมีผู้มาจ้างให้ผลิตโดยเฉพาะ ในกรณีที่มีผู้มาจ้างทำการผลิต ปัญหาในการจำหน่ายสินค้าก็ไม่มี แต่ก่อให้เกิดปัญหาในการประมาณจำนวนขายที่จะขายได้ในงวดการผลิตหน้า ซึ่งปริมาณขายที่ประมาณขึ้นนี้จะนำไปใช้ประโยชน์ในการกำหนดมาตรฐานของต้นทุนชนิดต่าง ๆ ในงวดบัญชีหน้า หากปริมาณที่กำหนดผิดพลาดมาก ต้นทุนมาตรฐานที่กำหนดขึ้นก็ย่อมที่จะมีโอกาสผิดพลาดมากเช่นเดียวกัน ส่วนสินค้าที่บริษัททำการจำหน่ายเอง เนื่องจากเป็นสินค้าประเภทที่จำเป็นแก่การค้าจึงมีโอกาสที่จะจำหน่ายหมดจึงมีมาก

การกำหนดมาตรฐาน

การกำหนดต้นทุนมาตรฐานของกิจการจัดทำปีละครั้ง โดยทำล่วงหน้าเป็นระยะเวลาประมาณ ๖ เดือน ก่อนที่บริษัทจะได้นำระบบบัญชีมาตรฐานมาใช้ บริษัทบันทึกต้นทุนการผลิตลงใน Job Sheet เพื่อหาดูว่าในแต่ละงานที่มีต้นทุนจริงที่เกิดขึ้นเป็นเท่าใด แต่เมื่อนำระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานมาใช้ การบันทึกต้นทุนของกิจการก็เปลี่ยนมาใช้ราคามาตรฐานที่กำหนดไว้แทน ในการกำหนดมาตรฐานจะต้องมีการทดลองผลิตขายชนิดนั้น ๆ ขึ้นก่อน ซึ่งคล้ายคลึงกับกิจการผลิตรองเท้าที่โลกกล่าวมาแล้ว ในการทดลองผลิตบริษัทจะทำหลาย ๆ ครั้ง แล้วเลือกการผลิตครั้งที่ให้ผลดีที่สุดและประหยัดที่สุดว่าเป็นการผลิตปริมาณเท่าใด จากปริมาณการผลิตที่คัดเลือกแล้วทำให้ประโยชน์แก่กิจการมากที่สุด แผนกผลิตก็จะมาแยกดูว่าจะต้องใช้วัสดุอะไรบ้าง จำนวนเท่าใด ค่าแรงที่จะต้องใช้ในการผลิต รวมไปถึงแผนกบรรจุจะต้องใช้ขวดและสติกเกอร์ในการบรรจุในปริมาณที่กำหนดไว้ในวันเป็นจำนวนเท่าใด

อันนี้เป็นกรกำหนดในค่านปริมาณ ส่วนในค่านราคาบริษัทจะกำหนดโดยอาศัยตัวเลขในอดีตที่ได้บันทึกไว้เปรียบเทียบกับราคาในปัจจุบัน จะโคแยกรายละเอียดการกำหนดมาตรฐานของต้นทุนวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายโรงงานที่บริษัทใช้ทำอยู่ออกเป็นดังนี้

(๑) การกำหนดมาตรฐานวัตถุดิบ บริษัทจะหาความต้องการวัตถุดิบว่าในการผลิตใช้ อะไรบ้าง อย่างละเท่าใด ศึกษาการซื้อในจำนวนที่พอเหมาะอันทำให้ได้ราคาต่ำสุด ศึกษาเกี่ยวกับการขนส่งวัตถุดิบ การควบคุมการเบิกจ่ายและการเซ็นต่อนุมัติการเบิกจ่าย ศึกษาชนิดและคุณภาพ ขนาด หรือจำนวนของของที่ใช้ รวมทั้งลักษณะของผลิตภัณฑ์ เช่น อายุของผลิตภัณฑ์จะเสื่อมคุณภาพ เมื่อไร เป็นต้น ในค่านราคาวัตถุดิบ บริษัทใช้ราคาที่เราคาดว่าจะเป็นไปได้ โดยอาศัยตัวเลขทางสถิติ ซึ่งได้จากการบันทึกของบริษัทหรือที่อื่นช่วยในการคาดคะเน นอกจากนี้ก็นำเอาความรู้และประสบการณ์ของแผนกซื้อมาเป็นประโยชน์ในการคาดคะเนราคา

(๒) การกำหนดมาตรฐานค่าแรง คนงานที่ทำงานในแต่ละแผนกจะสามารถโยกย้ายไปทำงานในแผนกอื่น ๆ ในกรณีที่มีความต้องการแรงงานได้ ในการกำหนดมาตรฐานของการผลิตยาศนคติโคชนิดหนึ่งซึ่งโคผานการทดลองหาปริมาณการผลิตที่โคดีที่สุดสำหรับกิจกรรมโคโลกแล้ว จากปริมาณการผลิตนั้นก็จะมาพิจารณาว่าจะต้องใช้แรงงานโคโดยตรงกี่ชั่วโมง เสียค่าใช้จ่ายชั่วโมงละเท่าโค (โคมีการตั้งงบประมาณเกี่ยวกับเงินเคื่อนและค่าแรงไว้ด้วย) เมื่อโคค่าแรงที่จ่ายในการผลิตสำหรับปริมาณการผลิตโคดีที่สุดแล้ว ก็ถัวเฉลี่ยออกมาว่าค่าใช้จ่ายและค่าแรงรวมตกชั่วโมงละกี่บาท เนื่องจากมีการโยกย้ายคนงานแต่ละแผนกโค จึงไม่สามารถกำหนดโคว่าคนงานนั้น ๆ จะต้องทำอะไร และเสียค่าแรงเท่าไร จึงต้องกำหนดเป็นรายแผนกกว่าแผนกโคเสียค่าแรงตกคนละเท่าไร แล้วย้อนกลับมาพิจารณาว่าในปริมาณการผลิตจำนวนนั้นใช้เวลาในการผลิตแต่ละแผนกจำนวนเท่าโค แล้วคูณออกมาเป็นค่าแรงรวม สำหรับการกำหนดอัตราค่าแรงนี้อาศัยการทำงานที่ผานมาในอดีตเป็นส่วนช่วยด้วย

(๓) การกำหนดมาตรฐานค่าใช้จ่ายโรงงาน ค่าใช้จ่ายโรงงานของบริษัทโคหน่วยจะกำหนดจำนวนคงที่ไว้ วิธีการกำหนดจะดูว่าใน ๔ แผนกที่เกี่ยวข้องกับการผลิตจะมีค่าใช้จ่ายโรงงานทั้งแผนกเท่าโค และดูว่าในแผนกนี้จะผลิตยาอะไรบ้าง ยาที่ผลิตจะใช้วัตถุดิบและชั่วโมงการทำงานเท่าโค นำวัตถุดิบและค่าแรงงานซึ่งคำนวณเป็นจำนวนเงินของแผนกนั้นมารวมกัน หารจำนวนค่าใช้จ่าย

จ่ายโรงงานทั้งหมดของแผนกนั้นที่คาดว่าจะเกิดขึ้น แล้วนำจำนวนที่หารได้ไปแบ่งให้แต่ละประเภทสินค้าตามที่แผนกนั้นผลิต จากนั้นนำจำนวนหน่วยของแต่ละประเภทสินค้าหารจำนวนที่แบ่ง จะได้เป็นต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์นั้น วิธีการแบ่งค่าใช้จ่ายโรงงานเช่นนี้บริษัทได้ทำการวิเคราะห์แล้วว่า เป็นวิธีที่ยุติธรรมที่สุด

การกำหนดมาตรฐานนี้ต้องอาศัยตัวเลขจากแผนกขายเป็นผู้ประมาณการขายที่สามารถจะทำได้ในงวดหน้า การประมาณการขายจะทำรายละเอียดลงไปว่า จะขายยานยนต์ใด เป็นจำนวนเท่าใดในแต่ละเดือน จากตัวเลขในอดีตการประมาณยอดขายในยาแต่ละชนิดอาจจะไม่ค่อยตรงกับที่เกิดขึ้นจริง แต่ยอดรวมจะใกล้เคียง เพราะแผนกขายจะต้องพยายามทำตัวเลขให้ได้ใกล้เคียงกับจำนวนที่ประมาณไว้ เพื่อแสดงประสิทธิภาพในการทำงานของแผนกตน เมื่อแผนกขายทำการประมาณยอดขายเสร็จเรียบร้อยแล้วส่งให้แผนกผลิตและแผนกซื้อ เพื่อกำหนดมาตรฐานต้นทุนการผลิตตามที่โลกกล่าวมาข้างต้น สำหรับแผนกบัญชีจะเป็นชื่อกลางคอยประสานงานและรวบรวมตัวเลข

การลงบัญชีและการทำรายงาน

บริษัทลงบัญชีเกี่ยวกับต้นทุนมาตรฐานแบบ Partial Plan กล่าวคือ เดิมทีบัญชีค่าใช้จ่ายในการผลิตด้วยจำนวนที่เกิดขึ้นจริง แต่เครดิตเข้าบัญชีงานระหว่างทำในราคาต้นทุนมาตรฐานที่กำหนดไว้ บริษัททำรายงานสรุปผลการดำเนินงานทุก ๆ เดือน โดยรายงานที่ทำขึ้นนั้นมีการเปรียบเทียบกับงวดระยะเวลาอันควย สำหรับรายงานต้นทุนการผลิตของกิจการจะประกอบด้วยรายการวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการผลิตโดยแบ่งรายงานออกตามการผลิตแต่ละตอนว่าในการผลิตตอนนั้น ๆ มีต้นทุนการผลิตอะไรบ้าง ในการลงบัญชี บริษัทใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ช่วยในการบันทึกบัญชี แต่มีการบันทึกการบัญชีด้วยมือเช่นกัน เป็นการบันทึกยอดรวมใหญ่ในแต่ละวันเพื่อเช็ครายการที่บันทึกออกมาจากเครื่องคอมพิวเตอร์ ส่วนรายละเอียดจะถูกใส่จากรายงานที่ทำออกมาจากเครื่องคอมพิวเตอร์ สำหรับรายงานต้นทุนการผลิตที่ทางเครื่องพิมพ์ออกมานั้น เรียกว่า Production Cost Report ในรายงานจะระบุแผนก วัตถุดิบที่ใช้ ค่าแรง ค่าใช้จ่ายโรงงาน ยอดรวมต้นทุนการผลิตและต้นทุนการผลิตต่อหน่วย โดยแสดงรายละเอียดในต้นทุนแต่ละแผนก โดยเปรียบเทียบกับจำนวนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง รายงานนี้ทำทุก ๆ เดือน และออกยอดสะสมให้ดูด้วย

บริษัท.....

ตัวอย่าง Production Cost Report

แผนก.....

ชนิดของต้นทุน	มาตรา หน่วย	ต้นทุน ต่อหน่วย	ประจำเดือน		ยอดสะสมรวม	
			ปริมาณใช้	ผลต่าง	ปริมาณใช้	ผลต่าง
วัตถุดิบ ก.			-จริง	-จริง	-จริง	-จริง
			-มาตรฐาน	-มาตรฐาน	-มาตรฐาน	-มาตรฐาน
ข.			-จริง	-จริง	-จริง	-จริง
			-มาตรฐาน	-มาตรฐาน	-มาตรฐาน	-มาตรฐาน
ค่าโรงโดยตรง			-จริง	-จริง	-จริง	-จริง
			-มาตรฐาน	-มาตรฐาน	-มาตรฐาน	-มาตรฐาน
ค่าใช้จ่ายโรงงาน(แสดง ยอดรวมตามอัตราที่จัดสรร)			-จริง	-จริง	-จริง	-จริง
			-มาตรฐาน	-มาตรฐาน	-มาตรฐาน	-มาตรฐาน
รวม						

ต้นทุนรวมต่อหน่วยผลิต
ปริมาณผลิต

ต้นทุนต่อหน่วยในรายงานคือต้นทุนมาตรฐานที่กำหนดไว้

กิจการที่ ๔ อุตสาหกรรมผลิตผงซักฟอกและยาสีฟัน

ในการผลิตสินค้าของบริษัท มีโรงงานทำการผลิตตั้งอยู่ในบริเวณเดียวกันกับสำนักงาน
ดำเนินงานของบริษัท ทำการผลิตสินค้าแต่ละชนิดแยกกันไป สินค้าที่ผลิตประกอบด้วยผงซักฟอก
ยาสีฟัน ครีมแต่งผม กรรมวิธีในการผลิตจะแตกต่างกันไปในสินค้าแต่ละชนิด สำหรับวัสดุที่ใช้ใน
การผลิตเป็นผลิตภัณฑ์ทางเคมีเป็นส่วนใหญ่ ในแผนกผลิตได้แบ่งออกไปเป็นแผนกต่าง ๆ อีก ๗ แผนก
คือ

๑. แผนกผลิต
๒. แผนกวิศวกรโรงงาน
๓. แผนกซื้อ
๔. แผนกบุคคลลาการ
๕. แผนกเคมีโรงงาน
๖. แผนกเก็บรักษาวัสดุ
๗. ผู้จัดการโรงงาน

รายละเอียดค่าใช้จ่ายของแต่ละแผนกก็ประกอบด้วย เงินเดือน ค่าแรง ค่าล่วงเวลา
ค่าซ่อมแซม ค่าบริการต่าง ๆ ค่าพาหนะ ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ เป็นส่วนใหญ่ การผลิตทำตลอด
๒๔ ชั่วโมง โดยแบ่งออกเป็น ๓ กะ ๆ ละ ๘ ชั่วโมง สำหรับในด้านการจำหน่ายสินค้าบริษัทมีตัว
แทนรับสินค้าทั้งหมดไปจำหน่ายโดยทำสัญญากันไว้เป็นช่วง ๆ ระยะเวลา

การกำหนดมาตรฐาน

บริษัทกำหนดมาตรฐานที่ใช้ทุก ๆ ปี มาตรฐานของต้นทุนชนิดใดที่ยังสามารถใช้ได้ก็ยังคง
ยังคงไว้ไม่เปลี่ยนแปลง มาตรฐานที่กำหนดขึ้นนี้บริษัททำการค้นคว้าเองมิได้กำหนดตามบริษัทเจ้าของ
ผลิตภัณฑ์ที่ต่างประเทศ ก่อนจะทำการกำหนดมาตรฐานต้นทุน แผนกขายจะต้องทำรายงานการ
ประมาณยอดขายว่าจะขายผลิตภัณฑ์ชนิดใดได้เท่าใด และจากยอดขายที่ประมาณขึ้นไว้จะถือเป็นหลัก
ในการประมาณต้นทุนชนิดอื่น ๆ

การกำหนดมาตรฐานต้นทุนวัตถุดิบ แผนกซื้อจะนำการประมาณยอดขายตามที่แผนกขายทำขึ้นมาคำนวณดูว่าควรจะทำการซื้อขายวัตถุดิบในปริมาณเท่าใด การพิจารณาการซื้อขายในจำนวนที่จะทำให้ได้ราคาต่ำสุดไม่ค่อยจำเป็นนัก เพราะบริษัททำการผลิตสินค้าเป็นจำนวนมาก ปริมาณวัตถุดิบที่ซื้อก็เป็นจำนวนมากอันทำให้ได้ราคาต่ำสุดอยู่แล้ว โดยปกติบริษัทจะเก็บสต็อกวัตถุดิบไว้ประมาณ ๑ เดือน ในการเบิกจ่ายวัตถุดิบไฟร์แมนหรือหัวหน้าคุมงานจะเป็นผู้เขียนคำขอเบิกวัตถุดิบจากโกดัง การสำรวจยอดคงเหลือวัตถุดิบทำทุกสิ้นเดือน ส่วนแตกต่างอันเกิดจากของที่สำรวจได้และยอดตามบัญชีจะตัดเป็นกำไรหรือขาดทุน วิศวกรผู้ควบคุมงานมีส่วนช่วยในการกำหนดปริมาณวัตถุดิบเป็นอย่างมาก เนื่องจากกิจการผลิตสินค้าที่ต้องใช้สูตรในการผลิต การประมาณปริมาณวัตถุดิบที่จะใช้ในสินค้าแต่ละชนิดต้องกำหนดตามสูตรการผลิตสินค้านั้น ๆ ด้วย สูตรที่ใช้ในการผลิตนี้เป็นสูตรมาตรฐานที่ได้จากโรงงานในต่างประเทศ ส่วนราคาวัตถุดิบแผนกซื้อจะเป็นผู้ตั้งราคา ในการซื้อวัตถุดิบมีการทำสัญญาซื้อในระยะยาวเช่นกันแต่ทำไว้สำหรับวัตถุดิบบางประเภทเท่านั้น จากการสอบถามบริษัทไมทรายต้นทุนการผลิตของคู่แข่งกัน แต่คาดว่าบริษัทสามารถทำการผลิตได้ในราคาต้นทุนที่ต่ำที่สุดเท่าที่กิจการสามารถทำได้ เพราะได้มีการควบคุมเกี่ยวกับวัตถุดิบทั้งทางด้านการรับและจ่าย ราคาซื้อ, และต้นทุนในค่านอื่น ๆ อย่างละเอียด โดยแบ่งการคำนวณต้นทุนการผลิตออกเป็นแต่ละตอนของการผลิต ในการซื้อวัตถุดิบผู้ขายจะนำส่งให้ถึงโรงงานจึงตัดปัญหาค่าขนส่งสำหรับวัตถุดิบที่ซื้อภายในประเทศ ส่วนวัตถุดิบที่ซื้อจากต่างประเทศ เงินโอนซื้อที่ซื้อส่วนใหญ่เป็นแบบรวมค่าขนส่ง (C.I.F. value) บริษัทจึงคำนึงถึงแต่ค่าออกของจากท่าเรือเท่านั้น

การกำหนดมาตรฐานค่าแรง สำหรับอัตราค่าแรงบริษัทจ่ายเป็นอัตราแน่นอนในแต่ละสัปดาห์โดยกำหนดไว้ว่าคนงานแต่ละคนต้องทำงานสัปดาห์ละ ๔๔ ชั่วโมง หากทำงานนอกเหนือจากเวลานั้นบริษัทจะจ่ายค่าล่วงเวลา อัตราค่าแรงจึงสามารถประมาณได้ค่อนข้างใกล้เคียงกับที่เกิดขึ้นจริง เพราะบริษัทจ่ายค่าแรงตามที่กรมแรงงานกำหนด เว้นแต่พนักงานระดับสูงซึ่งก็พิจารณาจ่ายตามความสามารถ คนงานของบริษัทแบ่งออกเป็น ๓ ประเภท สำหรับคนงานในแผนกผลิตคือ

๑. คนงานถาวร คนงานประเภทนี้ว่าจ้างให้ทำงานถาวรจะจ่ายค่าแรงอาทิตย์ละครึ่ง

๒. คนงานชั่วคราว จ้างมาในกรณีที่มีการผลิตมากเป็นพิเศษ เมื่อหมดงานก็เลิกจ้าง แบบนี้จ่ายค่าแรงทุกวัน และส่วนมากไม่มีค่าล่วงเวลา

๓. ผู้ควบคุมงานหรือหัวหน้าคนงาน จ่ายค่าแรงเป็นเดือน

ในการกำหนดมาตรฐานค่าแรงนี้ จะดูว่าแต่ละแผนกใช้คนเท่าใดและจ่ายค่าแรงเท่าใด เมื่อรู้จำนวนเงินค่าแรงรวมก็เอาชั่วโมงที่ใช้ในการผลิตหารก็จะได้อัตราค่าแรงต่อชั่วโมง การจะทราบว่าเป็นแผนกใดใช้คนเท่าใดนั้น แผนกวิศวกรรมและแผนกบุคคลากรจะช่วยกันกำหนด สำหรับเวลาที่ใช้ในการผลิตนั้น, ในปัจจุบันเครื่องจักรของบริษัททำการผลิตเต็มที่ตลอด ๒๔ ชั่วโมง

การกำหนดอัตราค่าจ้างโรงงานจัดสรรจะแบ่งค่าจ้างออกตามแผนกต่าง ๆ แล้วรวบรวมไว้ในแต่ละแผนกนั้นประกอบด้วยค่าจ้างอะไรบ้าง สำหรับค่าจ้างที่ถือเป็นค่าจ้างได้หลายแผนกก็จะแบ่งสรรให้แผนกนั้น ๆ ฐานที่นำมาใช้ในการแบ่งจะแตกต่างกันออกไปโดยพิจารณาความเหมาะสม เช่น ค่าเสื่อมราคาโรงงาน จะแบ่งออกตามเนื้อที่ที่แผนกนั้นใช้ในโรงงานเป็นต้น เมื่อแบ่งค่าจ้างโรงงานแต่ละแผนกแล้วก็นำปริมาณการผลิตของสินค้าชนิดต่าง ๆ โดยแยกว่าสินค้าแต่ละชนิดมีกี่หน่วย ถัวเฉลี่ยหาสัดส่วนของจำนวนหน่วยของสินค้าแต่ละชนิด แล้วแบ่งค่าจ้างออกตามสัดส่วนนั้น จากนั้นนำจำนวนหน่วยของสินค้าแต่ละชนิดมาหาร ก็จะได้ต้นทุนค่าจ้างโรงงานต่อหน่วยของสินค้าชนิดนั้น

วิธีการทำบัญชีและการทำรายงาน

บริษัทลงบัญชีแบบเดียวกับอุตสาหกรรมที่ทำการผลิตยา และมีการทำรายงานสรุปผลทุก ๆ เดือน ในการทำรายงานสรุปผลการดำเนินงาน จะเปรียบเทียบผลของแต่ละเดือนและยอดสะสมควบ สำหรับรายงานต้นทุนการผลิตของกิจการจะประกอบด้วยรายการวัตถุดิบ ค่าบรรจุหีบห่อ ค่าแรง และค่าจ้างโรงงาน เหตุที่แยกค่าบรรจุหีบห่อออกมาต่างหากเพราะมีจำนวนเงินสูง จนต้องแยกออกมาให้เห็นว่าเป็นปริมาณเท่าใดของต้นทุนการผลิตทั้งหมด สำหรับทางโรงงานจะต้องทำรายงานที่ใช้ประกอบในการทำต้นทุนการผลิตให้แก่แผนกบัญชีด้วยคือ

๑. รายงานชั่วโมงแรงงาน รายงานนี้ทำทุกเดือน เป็นรายงานที่แจ้งจำนวนชั่วโมงที่จ่ายงานให้คนงานทุกคน
๒. รายงานการ เบิกวัสดุ ทำทุกครั้งที่เบิกของในรายงานจะบอกเลขหมายประจำวัสดุ จำนวน ชื่อสิ่งของ สถานที่ที่นำไปใช้

- ๓. รายงานการรับวัสดุ ทำทุกครั้งที่รับของ ปรอกจำนวนของ ชื่อของที่รับ วันที่รับ เลขที่ใบสั่งซื้อ
- ๔. บัตรลงเวลาของคนงาน ทำทุกสัปดาห์ระบุเวลาที่คนงานทำงาน ส่งให้แผนก คึกคักแรง

นอกจากนี้ยังมีรายงานที่ทางโรงงานทำขึ้นเพื่อประโยชน์ในการตั้งมาตรฐานเช่น

- ๑. Direct Labour Standard ทำทุกเดือน ส่งให้ผู้จัดการ โรงงาน ผู้จัดการฝ่ายผลิต หัวหน้าฝ่ายวิศวกรรมอุตสาหกรรม
- ๒. Plant Performance Report Guide Sheet ทำทุกเดือน ผู้ที่รับรายงาน นอกเหนือจากที่กล่าวไว้ในข้อ ๑ แล้วก็ต้องส่งให้บุคคลผู้รับผิดชอบบัญชีต้นทุน และกรรมการผู้จัดการ

รายงานเหล่านี้แต่ละโรงงานและแต่ละแผนกจะเป็นผู้ทำขึ้นเอง ทั้งนี้เนื่องจากบริษัททำการผลิตสินค้าเป็นจำนวนมากจึงได้มีการแบ่งหน้าที่ความรับผิดชอบออกอย่างละเอียดเป็นแต่ละชั้น เพื่อสามารถระบุผู้ที่จะต้องรับผิดชอบ ในเมื่อเกิดข้อผิดพลาดในการผลิตได้อย่างถูกต้อง

สำหรับผลต่างที่เกิดขึ้นในการใช้ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานของกิจการ แบ่งออกเป็น ๓ ประเภทใหญ่ ๆ คือ

- ๑. Plant Performance Variance เป็นผลต่างอันเกิดจากสูตรการผลิต ชั่วโมงใช้ในการผลิต สินค้าเสียหาย และวัสดุที่ใช้ในการบรรจุหีบห่อเสียหาย
- ๒. Cost of Sale Items Variance เป็นผลต่างอันเกิดจากการที่ราคาสินค้า ทางเมืองนอกส่งวัสดุขาดหรือเกิน กำไรหรือขาดทุนจากการขายเศษวัสดุ หีบห่อ อัตราค่าแรงและ ราคาวัตถุดิบ
- ๓. Non-Variable Expenses เป็นผลต่างที่เกิดจากการทดลองผลิตสินค้า ความเสียหายที่เกิดจากการผลิต สินค้าเสื่อมราคาหรือล้าสมัย เป็นต้น

ผลต่างที่เกิดขึ้นน้อยที่สุดและเป็นจำนวนมากควยได้แก่ผลต่างที่เกิดขึ้นเนื่องจากวัตถุดิบและ
 การบรรจุหีบห่อ วิธีการแก้ไขเมื่อเกิดผลต่างของบริษัทคือบริษัทจะมีการประชุมวิ- - ธีผลต่างทุกเดือน
 โดยฝ่ายโรงงานเมื่อได้รับรายงานผลต่างจากแผนกบัญชีก็จะประชุมหัวหน้าฝ่าย เช่น ผู้จัดการฝ่ายผลิต
 ฝ่ายจัดซื้อ วิศวกรอุตสาหกรรม วิศวกรโรงงาน คลังสินค้า เพื่ออธิบายเหตุผลของผลต่าง หัวหน้า
 ฝ่ายจะตองรับผิดชอบตอผลต่างและไปดำเนินการแก้ไขภายหลังการวิจัยในที่ประชุมประจำเดือนแล้ว
 การที่ราคาวัตถุดิบ งานระหว่างทำ และสินค้าสำเร็จรูปปลายทางควยจำนวนที่นับได้คุณราคามาตรฐาน
 บริษัทจะจัดให้มีการตรวจนับวัตถุดิบและสินค้าคงเหลือทุก ๆ สิ้นเดือน สำหรับราคามาตรฐานจะนำ
 ไปเปรียบเทียบกับราคาตลาดหรือสอบถามจากแผนกจัดซื้อก่อน แล้วใช้ราคาที่ทำสุดในการคำนวณ
 ของคงเหลือปลายทาง รายงานการวิเคราะห์ผลต่างนี้ตองทำส่งสำนักงานใหญ่ที่ต่างประเทศควย



ศูนย์วิจัยทรัพยากร
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย