



การวิเคราะห์ผลต่างและรายงานที่ทำการวิเคราะห์

สำหรับธุรกิจที่ใช้ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน การกำหนดต้นทุนการผลิตแต่ละอย่างเพื่อใช้เป็นมาตรฐาน แม้จะทำอย่างรอบคอบและระมัดระวังเพื่อให้ต้นทุนการผลิตที่ควรจะเป็นอย่างไรก็ตาม ประโยชน์ในการควบคุมจะไม่เกิดขึ้น ถ้าไม่ได้มีการเปรียบเทียบต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงกับต้นทุนมาตรฐานเพื่อวิเคราะห์หาสาเหตุของผลต่างที่เกิดขึ้น ดังนั้นการวิเคราะห์ผลต่างจึงเป็นสิ่งสำคัญยิ่งในการใช้ระบบบัญชีนี้ ผลต่างที่เกิดขึ้นอาจปรากฏอยู่ในบัญชีของกิจการหรือไม่ก็ได้ ขึ้นอยู่กับว่ากิจการได้มีการบันทึกต้นทุนมาตรฐานลงในสมุดบัญชีของตนหรือไม่ แต่การนำต้นทุนมาตรฐานที่กำหนดขึ้นมาบันทึกทางการบัญชีด้วยจะทำให้การใช้ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานเป็นไปอย่างสมบูรณ์ยิ่งขึ้น เพราะผลต่างที่เกิดขึ้นจะแสดงให้เห็นชัดอยู่ในบัญชี สำหรับวิธีการบันทึกบัญชีจะไม่กล่าวโดยละเอียดในที่นี้ เพราะธุรกิจบางแห่งอาจจะไม่เลือกวิธีบันทึกลงในสมุดบัญชีดังที่กล่าวมาแล้ว ฉะนั้นจะมุ่งกล่าวถึงการวิเคราะห์ผลต่างซึ่งทุกกิจการที่ใช้ระบบต้นทุนมาตรฐานต้องทำเป็นส่วนใหญ่ อย่างไรก็ตามเพื่อประโยชน์ในการทราบที่มาของผลต่างที่เกิดขึ้นในบัญชีของธุรกิจ ควรจะกล่าวเกี่ยวกับวิธีการบันทึกบัญชีของระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานไว้พอเป็นสังเขป การบันทึกต้นทุนมาตรฐานอาจทำได้สองวิธีคือ

๑. วิธีที่เรียกว่า Partial Plan ลักษณะของการบันทึกต้นทุนมาตรฐานตามวิธีนี้ คือ เติบบัญชีงานระหว่างทำด้วยต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง แต่เครดิตบัญชีงานระหว่างทำด้วยต้นทุนมาตรฐาน เพราะฉะนั้นวัตถุดิบคงเหลือจะแสดงในราคาต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง แต่ต้นทุนสินค้าขายและสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือจะแสดงในราคาต้นทุนมาตรฐาน ยอดคงเหลือในบัญชีงานระหว่างทำคือผลต่างระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงและต้นทุนมาตรฐาน การวิเคราะห์ผลต่างนี้ต้องหาข้อมูลช่วยเหลือจากที่อื่นนอกเหนือไปจากตัวเลขที่ลงในบัญชีด้วย

เพ็ญแข เสินทางค์, รองศาสตราจารย์ การบัญชีต้นทุน พระนคร,

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย หน้า ๒๓๘

๒. วิธีที่เรียกว่า Single Plan การบันทึกต้นทุนมาตรฐานตามวิธีนี้ บัญชีงานระหว่างทำทั้งค่านเดิมและเครดิตจะบันทึกในราคาต้นทุนมาตรฐาน ต้นทุนสินค้าสำเร็จรูปและต้นทุนสินค้าขายจะเป็นราคาต้นทุนมาตรฐานด้วย สำหรับวัตถุดิบคงเหลือก็ควรแสดงในราคาต้นทุนมาตรฐานเช่นกัน แต่บางกิจการก็ลงตามราคาต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง ผลต่างที่เกิดขึ้นระหว่างต้นทุนจริงกับต้นทุนมาตรฐานจะแสดงให้เห็นในการบันทึกทางการบัญชีต่อ เมื่อผลต่างนั้นเกิดขึ้น

ผลต่างที่เกิดขึ้นนี้ไม่ว่าจะเกิดจากการบันทึกบัญชีวิธีใด หรือจะทำเป็นรายงานแยกต่างหากไม่ปรากฏในบัญชี ก็จะใช้เป็นแนวทางบอกให้ทราบได้เช่นเดียวกันว่า ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงต่างจากต้นทุนที่ควรจะเป็นเท่าใด ผลต่างที่เกิดจากการเปรียบเทียบต้นทุนจริงกับต้นทุนมาตรฐาน จะต่างจากผลต่างอันเกิดจากการเปรียบเทียบต้นทุนโดยประมาณ เพราะต้นทุนโดยประมาณนั้นเป็นการคาดคะเนต้นทุนที่จะเกิดในงวดหน้าว่าเป็นเท่าใด ไม่ใช่ต้นทุนที่ควรจะเป็น ผลต่างที่เกิดขึ้นก็เพียงแต่บอกให้รู้ว่าการคาดคะเนนั้นถูกต้องหรือไม่ การคาดคะเนต้นทุนโดยประมาณก็ทำได้โดยใช้ความละเอียดน้อยกว่าการตั้งต้นทุนมาตรฐาน ผลต่างของต้นทุนมาตรฐานจึงให้ประโยชน์ในการปรับปรุงการดำเนินงานได้มากกว่า อย่างไรก็ตามผลต่างที่เกิดขึ้นจะให้ประโยชน์ที่มากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับความถูกต้องของการกำหนดต้นทุนมาตรฐานนั้นด้วย เพราะผลต่างถือเป็นเครื่องวัดผลการกระทำงานจริงเทียบกับมาตรฐาน การใดผลต่างที่ถูกตอ้งก็คือเครื่องวัดผลที่ดี อันอาจเป็นผลให้ฝ่ายบริหารหันมาสนใจตัวเลขความแตกต่างเหล่านั้นเพิ่มมากขึ้นเพราะเชื่อถือได้ แต่ในทางปฏิบัตินั้นการจะได้ผลต่างที่น่ามาใช้เป็นเครื่องวัดผลที่ดีทุก ๆ อันนั้นยากที่จะทำได้ เพราะการกำหนดมาตรฐานบางอย่างก็สามารถทำได้โดยมีหลักเกณฑ์และใกล้เคียงกับที่ควรจะเป็นที่สุด เช่น มาตรฐานเกี่ยวกับปริมาณวัตถุดิบ แต่มาตรฐานบางอย่างกำหนดได้โดยการคาดคะเนเอาว่าควรจะเป็นเท่าใดเท่านั้น เพราะยากที่จะหาข้อมูลที่แน่นอนได้ เช่น มาตรฐานเกี่ยวกับราคาวัตถุดิบ อย่างไรก็ตามผลต่างที่เกิดขึ้นจะทำให้รู้ขอบปรองในการทำงานอย่างรวดเร็ว สดวกในการหาทางแก้ไข หากไม่ได้มีการหาผลต่างขอบปรองที่เกิดขึ้น จะรู้ได้ก็ต่อเมื่อมีการสำรวจการทำงานอันอาจจะพบขอบปรองช้าเกินกว่าจะแก้ไขได้แล้ว

ถึงที่โลกกล่าวแล้วว่าการวิเคราะห์ผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นงานที่สำคัญที่สุดในการใช้ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน เพราะการรู้แต่เพียงผลต่างเฉย ๆ ไม่สามารถที่จะบอกสาเหตุอะไรได้ นอกจาก

รู้จำนวนว่าเป็นตัวเลขเท่าใดเท่านั้น แต่การศึกษาให้รู้ถึงสาเหตุที่เกิดผลต่าง จะเป็นข้อมูลสำคัญ ในการปรับปรุงการดำเนินงานในอนาคต เพราะผลต่างจะบอกให้ทราบว่าอะไรเกิดขึ้น รวมทั้ง การหาหนทางที่จะปรับปรุง แต่การจะใช้ประโยชน์จากการวิเคราะห์ผลต่างให้ได้ผลเพียงใดขึ้นอยู่กับ ความสนใจของฝ่ายบริหารด้วย แผนกบัญชีต้นทุนมีหน้าที่เบนความสนใจของฝ่ายบริหารให้มาเห็น ความสำคัญของการวิเคราะห์ผลต่าง เพราะเมื่อวิเคราะห์หาสาเหตุต่าง ๆ ได้ แต่ฝ่ายบริหารไม่ สั่งให้แก้ไขตามรายงานการวิเคราะห์ ก็ไม่เกิดประโยชน์อะไรเช่นกัน เมื่อเกิดผลต่างจำนวนมาก ๆ จนต้องการการปรับปรุงอย่างเร่งด่วน แผนกบัญชีต้นทุนควรเสนอผลการวิเคราะห์ผลต่างให้ฝ่ายบริหาร ได้ทราบโดยระบุรายละเอียดที่ฝ่ายจัดการควรสนใจ เช่น

๑. ผลต่างเกิดขึ้นที่ใด หมายถึงเกิดขึ้นในแผนกใด รายการนี้อาจรู้ได้จาก การบันทึกต้นทุนมาตรฐานในบัญชี
๒. ใครเป็นผู้รับผิดชอบ เมื่อทราบว่าค่าใช้จ่ายเกิดในแผนกใด ก็สามารถ ทราบตัวผู้รับผิดชอบในแผนกนั้น ๆ ได้
๓. สาเหตุที่เกิดผลต่างนั้น

จากรายงานที่แผนกบัญชีต้นทุนทำก็จะให้รายละเอียดเกี่ยวกับผลต่างที่เกิดขึ้นได้ ผู้มีหน้าที่ เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบว่าต้นทุนจริงที่เกิดขึ้นต่างจากมาตรฐานเท่าใดนั้น นอกจากแผนกบัญชี ต้นทุนซึ่งจะเป็นผู้เก็บรวบรวมตัวเลขเกี่ยวกับต้นทุนการผลิตและแบ่งแยกออกเป็นประเภท พร้อมทั้ง เปรียบเทียบต้นทุนจริงกับต้นทุนมาตรฐานแล้ว ก็ยังมีแผนก/ส่วน/หรือแผนกหนึ่งที่ควรที่จะเข้ามาเกี่ยวข้อง ในการควบคุมมาตรฐาน โดยตรวจสอบการดำเนินงานอื่น ๆ ว่าเป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดหรือไม่

ในการวิเคราะห์ผลต่างนี้ควรจะต้องให้มีการทำรายงานสรุปผลการวิเคราะห์ผลต่างที่เกิด ขึ้นทุกประเภทด้วย เพื่อนำเสนอฝ่ายบริหารให้เข้าไปจัดการแก้ไขตามอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ ของแต่ละคนที่เกี่ยวข้องกับการเกิดผลต่างนั้น ๆ การแก้ไขควรทำอย่างรวดเร็วที่สุดเท่าที่จะ ทำได้ และควรจัดให้มีการบันทึกวิธีการแก้ไขที่ได้ทำลงไปแล้วด้วยว่าแก้ไขอย่างไรบ้าง สำหรับการ ทำรายงานนอกจากรายงานสรุปผลตามที่กล่าวข้างต้นแล้ว ควรมีรายงานละเอียดแยกตาม ประเภทของผลต่างออกไปอีก แต่ในการทำรายงานละเอียดก็ต้องคำนึงไว้เสมอว่า รายงานนั้นจะ

นำเสนอผู้ใด และจะนำไปใช้ประโยชน์สำหรับแผนกใด ๆ บ้างเพื่อจะให้ได้ทำให้เหมาะสม การทำรายงานหรืองบการเงินหรืออื่นใดก็ตาม เช่น งบต้นทุนการผลิตทั้งหมด, การเปรียบเทียบต้นทุนจริงกับต้นทุนมาตรฐาน และผลต่างที่ได้ออกมา รวมทั้งการวิเคราะห์ จะได้ประโยชน์เต็มที่เมื่อส่งให้แก่ผู้บริหารที่คุมขบวนการผลิตได้ และสามารถเข้าใจในรายงานที่ทำขึ้นอย่างชัดเจน ฉะนั้นแผนกบัญชีต้นทุนจึงต้องให้รายงานที่กระจ่างชัด เน้นในส่วนที่สำคัญหรือถึงผลต่างของต้นทุนที่เกิดขึ้นเป็นพิเศษออกมา รวมทั้งระบุหนทางที่อาจจะเลือกทำได้ในการปรับปรุงผลต่างแต่ละกรณีที่เกิดขึ้นนั้น ประโยชน์ของการทำรายงานผลการวิเคราะห์ผลต่างนี้ พอจะสรุปได้ดังนี้

๑. แสดงให้หัวหน้าคนงานหรือผู้รับผิดชอบรูว่าต้นทุนในการทำงานในควมรับผิดชอบของเขาควรจะเป็นเท่าใด
๒. แสดงให้เห็นว่าต้นทุนการทำงานที่เกิดขึ้นจริงใกล้เคียงกับที่ควรจะเป็นหรือไม่
๓. แสดงให้เห็นว่าการดำเนินงานของเขาได้มีการปรับปรุงให้ดีขึ้นหรือไม่
๔. การระบุเหตุผลของการเกิดผลต่างให้ทราบ ทำให้พนักงานรูว่าตนจะสามารถลดต้นทุนการดำเนินงานในแผนกของตนได้อย่างไร

สำหรับการวิเคราะห์ผลต่างที่เกิดขึ้น จะแบ่งการวิเคราะห์ออกเป็น ๓ ประเภท เช่น เกี่ยวกับการกำหนดต้นทุนมาตรฐาน พร้อมทั้งแสดงตัวอย่างรายงานที่ประกอบการวิเคราะห์ผลต่างแต่ละอย่างประกอบไปด้วย ผลต่างทั้ง ๓ ประเภทมี

- ๑) ผลต่างต้นทุนวัตถุดิบ
- ๒) ผลต่างต้นทุนค่าแรงงาน
- ๓) ผลต่างค่าใช้จ่ายโรงงาน

ผลต่างต้นทุนวัตถุดิบ

ผลต่างต้นทุนวัตถุดิบแยกออกได้เป็น ๒ ประเภทคือ

- ๑) ผลต่างราคาวัตถุดิบ
- ๒) ผลต่างปริมาณวัตถุดิบ

ผลต่างราคาวัตถุดิบ

ผลต่างราคาวัตถุดิบ เกิดจากความแตกต่างระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงกับต้นทุนมาตรฐานต่อหน่วย ตัวอย่างเช่น ต้นทุนมาตรฐานวัตถุดิบต่อหน่วยที่ตั้งไว้ = ๘ บาท แต่ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงที่จ่ายไปสำหรับวัตถุดิบต่อหน่วยนั้น = ๘ บาท ผลต่างที่เกิดขึ้นคือ $๘ - ๘ = ๐$ บาท ผลต่างแบบนี้เรียกว่าผลต่างไม่พอใจ (Unfavorable Variance) เพราะต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงมากกว่ามาตรฐานที่ตั้งไว้ ผลต่างราคาวัตถุดิบนี้อาจมีหลายจำนวน ถ้าวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตมีหลายชนิดสาเหตุที่เกิดผลต่างราคาวัตถุดิบนี้อาจจะแบ่งออกได้ดังนี้

๑. การเปลี่ยนแปลงขึ้นลงของราคาวัตถุดิบในตลาด
๒. ปริมาณที่ซื้อแต่ละครั้งไม่ตรงกับที่กำหนดไว้ในมาตรฐาน
๓. เหตุอันเกิดจากการเลือกผู้ขายสินค้า เช่น ผู้ขายอยู่ไกลมากทำให้ต้นทุนค่าขนส่งเพิ่มขึ้น
๔. เกิดการเสียหายระหว่างขนส่ง
๕. การจ่ายเงินพิเศษเพื่อประโยชน์ของธุรกิจโดยเฉพาะเช่น จ้างรถมาเพื่อขนวัตถุดิบชนิดนั้นโดยเฉพาะเพื่อมิให้วัตถุดิบขาดมือ หรือจ่ายเงินรางวัลพิเศษเพื่อให้ขนส่งให้เร็วขึ้น
๖. ระยะเวลาการชำระหนี้ของผู้ขายวัตถุดิบที่ให้กับกิจการนั้นสั้นหรือยาวกว่าที่กำหนดไว้ในมาตรฐาน และไม่ได้คำนึงถึงเงินสดที่ควรจะได้ในการซื้อตามสมควร

สำหรับคำว่า "ราคา" ในเรื่องนี้ บางธุรกิจอาจหมายถึงราคาซื้อวัตถุดิบที่ปรากฏในใบกำกับสินค้าเท่านั้น แต่เมื่อพิจารณาถึงความสมเหตุสมผลแล้วควรรวมค่าขนส่งและค่าขนถ่ายวัตถุดิบนั้นด้วย เพราะเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อให้อัตราวัตถุดิบนั้นพร้อมที่จะเข้าสู่การผลิตได้ ส่วนของค่าขนส่งที่เกินกว่ามาตรฐานก็ควรจะต้องถือเป็นผลต่างราคาวัตถุดิบด้วย ผลต่างอันเกิดจากความแตกต่างของค่าขนส่งนี้ในบางกรณีเป็นผลต่างที่ควบคุมได้ และเป็นผลต่างที่มีความสำคัญในการพิจารณาอย่างหนึ่ง ในรายงานที่สร้างขึ้นเพื่อวิเคราะห์ผลต่างควรจะได้มีการแยกออกไปว่าผลต่างของต้นทุนวัตถุดิบอะไรที่

ควบคุมได้และควบคุมไม่ได้บ้าง ถ้าสามารถที่จะแยกออกมาได้

ผลต่างที่เกิดขึ้นนี้จะมีคามสำคัญมากน้อยเพียงใดนั้นขึ้นอยู่กับว่า

- ๑. โอกาสที่จะกำหนดต้นทุนวัตถุดิบต่อหน่วยให้ถูกต้องที่สุดมีมากเพียงใด เมื่อกำหนดขึ้นแล้วมีความใกล้เคียงกับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงหรือไม่
- ๒. ต้นทุนต่าง ๆ ที่นำมาคิดเป็นต้นทุนวัตถุดิบมาตรฐานนั้นครอบคลุมถึงต้นทุนอะไรบ้าง ต้นทุนแต่ละอย่างมีจำนวนมากหรือน้อย ถ้าเป็นจำนวนมากก็ถือได้ว่าเป็นต้นทุนที่มีความสำคัญต่อกิจการ
- ๓. อัตราส่วนระหว่างผลต่างที่เกิดขึ้นกับราคามาตรฐานที่ตั้งไว้ ถ้าอัตราส่วนเมื่อเทียบแล้วเป็นจำนวนมาก การวิเคราะห์ผลต่างก็ให้ประโยชน์ในการควบคุมต้นทุนได้มาก
- ๔. จำนวนหน่วยที่นำมาคิดผลต่างมีจำนวนมากหรือน้อย เพราะผลต่างราคาที่เกิดขึ้นต่อหน่วยเท่ากัน แต่ถาจำนวนหน่วยที่จะนำมาค้นหาผลต่างราคารวมมีไม่มาก ก็อาจถือว่าผลต่างนั้นไม่คุ้มกับการวิเคราะห์หาสาเหตุ สำหรับจำนวนหน่วยนี้ยังมีปัญหาต่อไปอีกควยว่าควรพิจารณาใช้หน่วยตอนซื้อหรือตอนเบิกเข้างาน ถามาตรฐานที่ตั้งขึ้นนั้นเชื่อได้ว่าถูกต้องเพราะมีการคาดคะเนอย่างดี หรือการซื้อทำแบบทำสัญญาระยะยาวซึ่งประมาณตัวเลขโคคอนข้างแน่นอน ก็ควรจะใช้จำนวนหน่วยเมื่อตอนซื้อในการคำนวณหาผลต่างราคาวัตถุดิบ เพราะผลต่างราคาวัตถุดิบนี้มักใช้ประโยชน์ในการควบคุมการซื้อวัตถุดิบมากกว่าควบคุมการใช้วัตถุดิบในการผลิต ซึ่งจะไปพิจารณาในเรื่องผลต่างปริมาณการใช้วัตถุดิบ และการเก็บราคาในบัญชีสินค้าควยราคาต้นทุนมาตรฐานเพียงราคาเดียวก็จะช่วยพุงงานของพนักงานลงรายการสินค้าโคควย

ปัญหาอีกประการหนึ่งของเรื่องผลต่างราคาวัตถุดิบมาตรฐานคือ ควรปรับผลต่างที่เกิดขึ้นนี้ในบัญชีอะไร สำหรับนักบัญชีที่ถือว่าผลต่างชนิดนี้เกิดขึ้นเพราะความผิดพลาดในการทำงานของแผนกซื้อ นิยมให้ถ้อผลต่างนี้เป็นจำนวนขาดทุนและคิดเข้าเป็นค่าใช้จ่ายทั้งหมดคในวงนี้ แต่ถาผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นผลต่างพอใจ (Favorable Variance) ก็ต้องโอนผลต่างราคามาตรฐานวัตถุดิบเข้าเป็นกำไรของธุรกิจควย ซึ่งนักบัญชีบางคนก็ถ้อหลักจะมีกระวังอย่างเคร่งครัดอาจจะไม่เห็นควย เพราะเป็นการยอมรับในสิ่งที่ไม่ใช่กำไร แต่อาจจะแก้ปัญหานี้ได้โดยโอนผลต่างพอใจ

นี้เข้าไปในบัญชีพักแทนที่จะตัดเป็นกำไรประจำงวด แล้วนำบัญชีพักนี้ไปปรับกับบัญชีวัตถุดิบคงเหลือปลายงวดในงบการเงิน ให้แสดงราคาวัตถุดิบคงเหลือตามราคาที่ซื้อจริง ก็จะแก้ปัญหาในการที่จะโอนผลต่างพอใจเข้าเป็นกำไรได้ อย่างไรก็ตามตามแนวความคิดที่ให้แผนกซื้อรับผิดชอบแต่เพียงผู้เดียวในผลต่างราคาวัตถุดิบที่เกิดขึ้นทั้งหมดนั้นอาจไม่ถูกต้องทีเดียว โดยหน้าที่ที่กำหนดแล้วแผนกซื้อจะเป็นผู้ควบคุมและดำเนินการเกี่ยวกับการซื้อทั้งหมด จึงต้องรับผิดชอบทั้งในค่านปริมาณที่ซื้อด้วยไม่เฉพาะแต่ในค่านราคาค่านเดียว แต่โดยปกติแล้วราคาวัตถุดิบนี้ถือได้ว่าเป็นสิ่งที่ควบคุมได้ยาก เพราะว่ามีปัจจัยที่เกิดจากภายนอกกิจการมา มีผลกระทบกระเทือนและมักจะเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญ การควบคุมจึงทำได้ในบางขอบเขตเท่านั้น เช่น พยายามจัดซื้อในปริมาณที่ให้ได้ เงินลดเงินสดมากที่สุด ทำสัญญาซื้อขายระยะยาว โดยกำหนดราคาแน่นอนที่ผู้ขายจะขาย วางแผนการการซื้อให้เหมาะสมกับสภาพการณ์ของตลาดวัตถุดิบชนิดนั้นโดยคำนึงถึงฤดูกาลประกอบด้วย เป็นต้น สิ่งเหล่านี้เป็นสิ่งที่แผนกซื้อสามารถควบคุมได้ และจะต้องรับผิดชอบหากเกิดความผิดพลาดขึ้น แต่สำหรับในเรื่องราคาตลาดของวัตถุดิบนั้น มีปัจจัยที่เกิดจากภายนอกธุรกิจมา มีผลกระทบกระเทือนด้วยดังกล่าว จึงไม่ควรที่จะให้แผนกซื้อรับผิดชอบผลต่างอันเกิดจากราคาตลาดเปลี่ยนแปลงแต่เพียงผู้เดียว หากผู้ขายวัตถุดิบนั้นรวมหัวกันขึ้นราคาเพื่อประโยชน์ของตน แผนกซื้อก็ทำได้เพียงเจรจาให้ผู้ขายลดราคาลงบางเท่านั้น และหากการเจรจาไม่สำเร็จเพราะขาดอำนาจการต่อรอง ก็เป็นการสุจริตวิสัยที่แผนกซื้อจะยับยั้งไม่ให้ราคาวัตถุดิบสูงขึ้น ผลต่างราคาวัตถุดิบในกรณีนี้ก็ไม่เป็นการชี้ความหย่อนสมรรถภาพในการทำงานของแผนกซื้อแต่ทั้งนี้ไม่ได้หมายความว่าผลต่างที่เกิดขึ้นจะไม่ให้ประโยชน์อันใด เพราะไม่สามารถแก้ไขปรับปรุงได้ เพราะผลต่างที่เกิดขึ้นนี้อาจนำไปใช้ประโยชน์ในการพิจารณาเปลี่ยนแปลงมาตรฐานราคาวัตถุดิบเสียใหม่ในงวดหน้าให้ใกล้เคียงความจริง หรือคอยเป็นสิ่งเตือนให้ผู้ผลิตทราบว่ราคาวัตถุดิบที่ใช้อยู่เหมาะสมที่จะใช้ต่อไปหรือไม่ หากปรากฏว่าระดับราคาเปลี่ยนแปลงขึ้นลงอยู่เสมอ หรือตลาดสินค้าประเภทนี้แคบ ก็อาจทำให้ผู้ผลิตหาทางเปลี่ยนไปใช้วัตถุดิบอื่นที่ให้ความสะดวกกับกิจการมากกว่าที่ใช้อยู่เดิม

สำหรับรายงานการวิเคราะห์ผลต่างราคาวัตถุดิบที่เพิ่มขึ้น จะให้ประโยชน์ได้อย่างมากแก่แผนกซื้อ ในการศึกษาขอบกพร่องในการซื้อวัตถุดิบของตนว่าต่างจากมาตรฐานที่ตั้งไว้เท่าใด นอกจากนี้ยังให้ประโยชน์แก่แผนกบัญชีต้นทุน และสมุหบัญชี เพื่อใช้ประโยชน์ในการพิจารณาคั้งมาตรฐานราคาวัตถุดิบต่อไป รายงานการวิเคราะห์นี้ควรทำเป็นแต่ละวัน หรือแต่ละสัปดาห์เพื่อให้รายละเอียดมากพอสมควร แล้วอาจจะสรุปเป็นรายเดือนให้แก่ฝ่ายจัดการพิจารณา

ตัวอย่างรายงานการวิเคราะห์ผลต่างราคาวัตถุดิบ

บริษัท.....

วันที่.....

วันที่ ใบกำกับ สินค้า	เลขที่ ใบสั่งซื้อ	เลขที่ ใบสำคัญ ผู้ขาย	ชนิดของ วัตถุดิบ ที่ซื้อ	ปริมาณ ที่ซื้อ	ต้นทุนจริง		ต้นทุนมาตรฐาน		ผลต่าง		%ผลต่าง เทียบกับ มาตรฐาน	สาเหตุของผลต่าง
					ต่อหน่วย	รวม	ต่อหน่วย	รวม	ต่อหน่วย	รวม		

ทำโดย.....

อนุมัติโดย.....

รายงานนี้ผู้ทำอาจเป็นแผนกบัญชีหรือแผนกซื้อ แต่สาเหตุของผลต่างนี้ควรเป็นหน้าที่ของ
แผนกซื้อที่จะกรอกว่าเกิดจากสาเหตุใด

ผลต่างปริมาณวัตถุดิบ

ผลต่างปริมาณวัตถุดิบ เกิดขึ้นจากการใช้วัตถุดิบในการผลิตจริงมากหรือน้อยกว่าปริมาณมาตรฐานที่ตั้งไว้ สาเหตุที่เกิดผลต่างนี้อาจมีสาเหตุมาจากตัววัตถุดิบนั้นเอง พนักงานที่ทำการผลิต หรือ ความผิดปกติของเครื่องจักรในการผลิต ซึ่งพอจะรวบรวมได้ว่าผลต่างปริมาณวัตถุดิบอาจเกิดจากสาเหตุใดสาเหตุหนึ่งหรือหลายสาเหตุ รวมกันถึงที่จะไล่กล่าวดังต่อไปนี้คือ

๑. การเปลี่ยนแปลงรูปแบบของสินค้าที่ผลิต, เครื่องจักร, เครื่องมือที่ใช้ในการผลิต หรือเปลี่ยนแปลงวิธีการผลิตซึ่งในการกำหนดมาตรฐานไม่ได้คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงที่จะเกิดขึ้นแบบนี้มาก่อน
๒. เปลี่ยนแปลงวัตถุดิบที่นำมาใช้ในการผลิต โดยวัตถุดิบนั้นไม่มีคุณสมบัติที่พอหรือไม่ได้ตรงตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐาน
๓. ในกรณีที่มีการใช้วัตถุดิบหลายอย่างในการผลิตอันเนื่องมาจากผลิตสินค้าที่ต้องประกอบด้วยวัตถุดิบหลายชนิดหรือผลิตสินค้าหลายชนิดก็ตาม อาจมีการเปลี่ยนแปลงปริมาณการใช้วัตถุดิบแต่ละอย่างใหม่ให้ต่างไปจากมาตรฐานที่กำหนดไว้เดิม เพื่อประโยชน์ของธุรกิจ
๔. ความไม่ระมัดระวังในการเก็บวัตถุดิบที่เหลือจากการผลิตเข้าโกดังใหม่ ในบางครั้งการเบิกจ่ายวัตถุดิบจากโกดังเข้าสู่การผลิตไม่สามารถกำหนดได้แน่นอนว่าในการผลิตแต่ละวันหรือแต่ละงานที่อาจจะต้องใช้วัตถุดิบเป็นจำนวนที่แน่นอนเท่าใด จึงจำเป็นต้องเบิกโดยใช้กะประมาณจำนวนที่จะใช้ หากใช้ไม่หมดวัตถุดิบบางชนิดก็ยังคงทิ้งไว้ในโรงงานที่ผลิตได้ แต่บางชนิดต้องการการเก็บรักษาเป็นพิเศษโดยเฉพาะ จึงต้องนำกลับเข้ามาเก็บรักษาในโกดังใหม่ ถ้าคนงานละเลยไม่สนใจที่จะนำเข้ามาเก็บ ก็จะเสียวัตถุดิบไปโดยเปล่าประโยชน์ไม่สามารถนำไปทำการผลิตได้อีก ตัวอย่างของวัตถุดิบประเภทนี้ก็เช่น เนยแข็งที่ใช้ในการผลิตขนมปัง ซึ่งต้องเก็บรักษาไว้ในที่มีอุณหภูมิเย็นจัดกว่าปกติ
๕. วัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตที่เสียไปเนื่องจากคนงานไม่ได้รับคำแนะนำในการใช้ที่ดีพอจากผู้คุมงาน, การฝึกฝนในการทำงานยังไม่ดีทำให้มีการทำงานผิดพลาด, ความไม่ระมัดระวังในการทำงานหรือเกิดจากคนงานไม่พอใจในการทำงาน จึงกลั่นแกล้งด้วยการทำลายของ

๖. การกวัดขุ่นในคุณภาพของสินค้าที่คนงานทำมีความเข้มงวดเกินไป เมื่อต่างจากมาตรฐานเพียงเล็กน้อย ไม่ใช่เป็นเรื่องเสียหายในคุณภาพของสินค้าเป็นส่วนรวม ก็ไม่อนุมัติให้สินค้านั้นออกสู่ตลาด ของเสียอันเกิดจากการผลิตย่อมมีมากเกินไป

๗. ไม่มีเครื่องจักรหรือเครื่องมือที่เหมาะสมกับการผลิต หรือไม่อยู่ในสภาพดีพอที่จะทำการผลิตได้อย่างสม่ำเสมอ อาจเป็นเพราะพิจารณาซื้อเครื่องจักรให้ไถ่ราคาถูกโดยไม่คำนึงถึงคุณภาพ หรือเครื่องจักรอยู่ในสภาพเก่าเกินกว่าจะรับงานผลิตที่ทำอยู่ในปัจจุบันได้

ผลต่างที่เกิดขึ้นบางอย่างอาจเป็นผลต่างพอใจ บางอย่างอาจเป็นผลต่างไม่พอใจ ผู้วิเคราะห์ไม่ควรที่จะนำผลแต่ละอย่างมารวมกัน แล้วทำการวิเคราะห์รวมกันไป เพราะสาเหตุของการเกิดผลต่างแต่ละอย่างอาจมีไม่เหมือนกัน จึงควรแยกออกมาว่าผลต่างใดมีสาเหตุมาจากอะไรบาง ผลต่างปริมาณวัตถุดิบนี้อาจแสดงในรูปของหน่วยผลิต, เปอร์เซ็นต์ของผลต่างเทียบกับมาตรฐาน, หรือในรูปจำนวนเงินโดยนำผลต่างในรูปของหน่วยผลิตคูณกับราคาวัตถุดิบมาตรฐานต่อหน่วยได้ผลออกมาเป็นผลต่างปริมาณวัตถุดิบรวม สำหรับการแสดงผลต่างในรูปของเปอร์เซ็นต์ที่เทียบกับมาตรฐาน เพื่อประโยชน์ในการใช้เปอร์เซ็นต์นี้เป็นเครื่องชี้ประสิทธิภาพในการทำงาน ควรได้มีการกำหนดเปอร์เซ็นต์ผลต่างขั้นต่ำที่จะอนุญาตให้เกิดได้ในการผลิต เมื่อเปอร์เซ็นต์ผลต่างที่เกิดขึ้นจริงมีมากกว่า ก็อาจจะสรุปไปว่าการทำงานยังไม่ดีและหาจุดบกพร่องต่อไป แต่ถ้าเปอร์เซ็นต์ผลต่างที่เกิดขึ้นมีน้อยกว่าเปอร์เซ็นต์ผลต่างขั้นต่ำที่กำหนดไว้ ก็อาจจะถือได้ว่าการทำงานนั้นได้มาตรฐานแล้ว สำหรับเปอร์เซ็นต์ผลต่างขั้นต่ำควรจะกำหนดไว้เท่าใดนั้น ควรเป็นหน้าที่ของแผนกวิศวกรโรงงานซึ่งใกล้ชิดกับการผลิต ที่จะเป็นผู้คำนวณเปอร์เซ็นต์ผลต่างที่จะอนุญาตให้เกิดขึ้นได้

การคำนวณผลต่างปริมาณวัตถุดิบนี้ คงได้กล่าวแล้วว่าอาจทำได้ในรูปของหน่วยวัตถุดิบ แต่การดูแต่จำนวนอย่างเดียวยังไม่เพียงพอ ตัวอย่างเช่น ผลต่างปริมาณวัตถุดิบ ๑๐๐ หน่วยเท่ากัน แต่วัตถุดิบชนิดหนึ่งราคาต้นทุนต่อหน่วยเท่ากับ ๑ บาท แต่อีกชนิดหนึ่งมีต้นทุนต่อหน่วย ๑๐ บาท ผลต่างปริมาณวัตถุดิบของชนิดหลังย่อมน่าสนใจกว่าเพราะมีจำนวนเงินสูงกว่า หากเป็นผลต่างไม่พอใจ ก็หมายความว่ากิจการสูญเสียเงินโดยเปล่าประโยชน์ไปในสินค้าประเภทหลังมากกว่าประเภทแรก ฉะนั้นจึงควรจะให้มีการแสดงผลต่างปริมาณวัตถุดิบในรูปของจำนวนเงินด้วย การคำนวณผลต่างปริมาณวัตถุดิบจะแสดงให้เห็นดังตัวอย่างข้างล่างนี้ ซึ่งรวมทั้งการคำนวณผลต่างราคาวัตถุดิบด้วย

ตารางที่ ๒

บริษัท.....

ตารางแสดงผลทางวัตถุดิบ

(๑) ชนิดของ วัตถุดิบ	(๒) ต้นทุน มาตรฐาน ต่อหน่วย	(๓) ต้นทุนเกิด ขึ้นจริงต่อ หน่วย	(๔) ปริมาณ มาตรฐาน	(๕) ปริมาณ ใช้จริง	(๖) ต้นทุนวัตถุดิบ มาตรฐาน (๒ x ๔)	(๗) ปริมาณจริงใน ราคามาตรฐาน (๕ x ๒)	(๘) ต้นทุนที่เกิด จริงรวม (๓ x ๕)	(๙) ผลต่าง		
								(๖)-(๘) รวม	(๖)-(๗) ปริมาณ	(๗)-(๘) ราคา
ก.	๑.๐๐	.๘๕	๕๐๐	๕๒๐	๕๐๐.๐๐	๕๒๐.๐๐	๔๔๒.๐๐	+ ๕๘.๐๐	-๒๐.๐๐	+ ๓๘.๐๐
ข.	๓.๐๐	๓.๓๐	๒๐๐	๒๐๕	๑,๕๐๐.๐๐	๑,๕๑๕.๐๐	๑,๕๓๘.๕๐	- ๑๓๘.๕๐	-๓๕.๐๐	- ๑๐๓.๕๐
ค.	๒.๐๐	๒.๒๐	๑,๐๘๐	๑,๐๘๐	๒,๑๖๐.๐๐	๒,๑๖๐.๐๐	๒,๓๗๖.๐๐	- ๒๑๖.๐๐	-	- ๒๑๖.๐๐
บาท					๔,๐๖๐.๐๐	๔,๑๑๕.๐๐	๔,๓๕๖.๕๐	- ๓๓๖.๕๐	-๕๕.๐๐	- ๒๘๑.๕๐

หมายเหตุ

+ = ผลต่างพอใจ

- = ผลต่างไม่พอใจ

ตามตารางของที่ (๑), (๒), และ (๘)

ของที่ (๓)

ของที่ (๕)

ของที่ (๖) ถึง (๑๑)

ได้มาจากบัตรต้นทุนมาตรฐาน

ได้มาจากการบันทึกทางบัญชีหรือในสมุด

ลงรายการสินค้า

ได้มาจากรายงานการผลิตที่โรงงานทำ

ได้มาจากการคำนวณดังที่ใดแสดงในตาราง

จากตารางผลต่างปริมาณวัตถุดิบรวม = ๕๕.๐๐ บาท เป็นผลต่างที่ไม่พอใจกล่าวคือ ปริมาณวัตถุดิบที่ใช้จริงมีมากกว่าที่ตั้งไว้ในมาตรฐานถึง ๒ ชนิดจากทั้งหมดที่ใช้ ๓ ชนิด คือ ก และ ข ส่วน ค นั้นสามารถใช้ได้เท่ากับมาตรฐานที่ตั้งไว้จึงไม่มีผลต่าง ส่วนผลต่างราคาวัตถุดิบนั้นผลรวมเป็นผลต่างไม่พอใจ แต่เมื่อดูจากวัตถุดิบแต่ละชนิดแล้วจะมีทั้งผลต่างพอใจและไม่พอใจ จึงจำเป็นต้องมีการวิเคราะห์แยกครั้งที่ใดเคยกล่าวมาแล้ว

สำหรับรายงานการวิเคราะห์ผลต่างปริมาณวัตถุดิบ ก็ควรจะมีการทำขึ้นเช่นกันเพื่อให้แผนกวิศวกรรมโรงงานนำไปใช้ศึกษา การทำรายงานก็ควรทำเป็นรายวันหรือรายสัปดาห์เช่นเดียวกับรายงานการวิเคราะห์ผลต่างราคาวัตถุดิบ และสรุปผลเป็นรายเดือนให้ฝ่ายจัดการดู การกำหนดระยะเวลาในการทำรายงานนี้ไม่จำเป็นจะต้องเหมือนกันทุกแห่ง ควรขึ้นอยู่กับความต้องการใช้ตัวเลขจากรายงานนั้นว่ามีมากน้อยเท่าใด (ดูตัวอย่างในหน้าถัดไป)

รายงานการวิเคราะห์แบบที่แสดงเป็นตัวอย่างนี้แสดงเฉพาะเป็นจำนวนหน่วย เพราะมุ่งจะให้ดูการเปรียบเทียบยอดสะสมเป็นเดือน และเป็นปีด้วย หากต้องการทราบเป็นจำนวนเงินรวมก็อาจทำได้โดยเพิ่มของราคามาตรฐานต่อหน่วย และจำนวนเงินที่เกิดจากปริมาณใช้จริงกับจำนวนเงินที่เกิดจากปริมาณมาตรฐานแล้วเปรียบเทียบกัน

รายงานการวิเคราะห์ผลต่างวัตถุดิบนั้นนอกจากจะแสดงแยกออกจากกันเป็นผลต่างราคาและผลต่างปริมาณแล้ว ก็จะต้องแสดงผลต่างทั้ง ๒ อย่างรวมกันในรายงานเดียวกันได้ รายละเอียดที่จะแสดงในรายงานก็เช่นเดียวกันแบบที่แสดงแยกออกจากกัน เพียงแต่นำรายงานทั้ง ๒ ประเภทรวมไว้ในที่เดียวกันเท่านั้น

ผลต่างต้นทุนค่าแรงงาน

ต้นทุนค่าแรงงานโดยตรงประกอบด้วยอัตราค่าแรงงานและเวลาที่ใช้ไปในการผลิต ผลต่างต้นทุนค่าแรงงานก็ต้องมีสาเหตุมาจาก ๒ ปัจจัยนี้ คือผลต่างอัตราค่าแรงจ่ายจริงต่างจากอัตราค่าแรงมาตรฐาน และผลต่างเวลาที่ใช้ในการผลิตจริงต่างจากมาตรฐาน ผลต่างของค่าแรงนี้ผู้ที่ทำหน้าที่รับผิดชอบควรจะเป็นโพรแมนผู้ควบคุมการทำงานของคนงาน แต่สำหรับค่าแรงก็อาจจะอยู่นอกเหนือความสามารถของโพรแมนที่จะควบคุมได้ เพราะบริษัทอาจกำหนดนโยบายเกี่ยวกับการ

ตัวอย่างรายงานการวิเคราะห์ผลต่างปริมาณวัตถุดิบ

บริษัท.....

ประจำเดือน.....ชนิดของวัตถุดิบ.....หน่วยน้ำหนัก.....

วันที่	ยอดใช้แต่ละวัน				ยอดสะสมทั้งเดือน				ยอดสะสมทั้งปี			
	ปริมาณใช้จริง	ปริมาณมาตรฐาน	ผลต่าง (เป็นหน่วย)	%ผลต่างเทียบกับมาตรฐาน	ปริมาณใช้จริง	ปริมาณมาตรฐาน	ผลต่าง (เป็นหน่วย)	%ผลต่างเทียบกับมาตรฐาน	ปริมาณใช้จริง	ปริมาณมาตรฐาน	ผลต่าง (เป็นหน่วย)	%ผลต่างเทียบกับมาตรฐาน



ศูนย์วิทยพั...
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

จ่ายค่าแรงเอาไว้ตายตัว การวิเคราะห์ผลต่างเกี่ยวกับค่าแรงโดยตรงจะแยกพิจารณาแต่ละสาเหตุที่กล่าวข้างต้นออกจากกันดังนี้

ผลต่างอัตราค่าแรง

เกิดจากอัตราค่าแรงที่จ่ายจริงให้แก่คนงานต่างจากอัตราค่าแรงที่ตั้งไว้เป็นมาตรฐาน อัตราค่าแรงนี้ สำหรับอุตสาหกรรมในประเทศไทยส่วนใหญ่จะมีข้อตกลงระหว่างกิจการกับคนงานเป็นการแน่นอนว่าคนงานจะได้รับค่าแรงงานเท่าใด โดยกำหนดออกเป็นอัตราค่าแรงต่อชั่วโมง, ต่อวัน, ต่อสัปดาห์ หรือช่วงระยะเวลาอื่นแล้วแต่นโยบายในการจ่ายค่าแรงของกิจการ จึงไม่ค่อยเกิดปัญหาเกี่ยวกับความแตกต่างของอัตราค่าแรงนัก เพราะสามารถประมาณการล่วงหน้าได้ค่อนข้างแน่นอนว่าจะจ่ายเป็นอัตราเท่าใด ทั้งนี้ก็กล่าวข้างต้นแล้วว่า โพรแมนควรมีหน้าที่รับผิดชอบในการควบคุมค่าแรง เมื่อได้มีการกำหนดอัตราค่าแรงไว้โดยแน่นอนภาระรับผิดชอบนี้ก็เป็นที่ของฝ่ายจัดการที่จะพิจารณานโยบายของการจ่ายค่าแรงเองว่า อัตราใดที่เหมาะสมและให้ประโยชน์แก่กิจการที่สุด โดยได้ขอมูลจากแผนกบัญชีและทางฝ่ายโรงงานประกอบการพิจารณา อย่างไรก็ตาม โพรแมนก็ยังให้ประโยชน์ในค่านเกี่ยวกับคนงานได้ เช่น พิจารณาจัดหาคนที่เหมาะสมเข้าทำงานในตำแหน่งต่าง ๆ ที่ว่างลง

สาเหตุที่เกิดผลต่างอัตราค่าแรงนี้พอจะสรุปได้ว่าอาจจะเกิดจาก

๑. จัดสรรพนักงานเข้าทำงานในตำแหน่งที่ไม่เหมาะสมกับความชำนาญของผู้นั้น
๒. ในกรณีที่มีงานรับควนที่ต้องทำการผลิตทันที เช่น รับงานผลิตควนจากลูกค้า หรือเป็นการผลิตที่ทำในฤดูกาลที่สินค้าชนิดนั้นขายดี ก็จำเป็นต้องจ่ายค่าแรงเพิ่มให้แก่คนงานเพื่อทำงานให้มากขึ้น
๓. สำหรับคนงานที่เพิ่งรับเข้าทำงาน ยังไม่มีความชำนาญหรือประสิทธิภาพในการทำงานดีพอ ก็ยังไม่ได้รับอัตราค่าแรงสูงถึงขั้นที่ตั้งเป็นมาตรฐานไว้
๔. เกิดจากความไม่ยุติธรรมในการจ่ายค่าแรง เช่น หัวหน้าคนงานสนับสนุนพรรคพวกของตนซึ่งยังไม่มีความสามารถพอเข้าทำงานในตำแหน่งที่ค่าแรงสูง เป็นต้น

สำหรับการคำนวณผลต่างอัตราค่าแรงนี้จะแสดงให้เห็นคู่คี่ตัวอย่างข้างล่างนี้ ตารางการคำนวณนี้จะแสดงให้เห็นทั้งผลต่างอัตราค่าแรง และผลต่างอันเกิดจากการใช้ชั่วโมงการผลิต

ตารางที่ ๓

บริษัท.....

การคำนวณผลต่างเกี่ยวกับค่าแรง

(๑) แผน-งาน ที่	(๒) อัตราค่า แรงมาตรฐาน/ ชม.	(๓) อัตราค่า แรงจ่าย จริง/ชม.	(๔) ชั่วโมง ผลิต มาตรฐาน	(๕) ชั่วโมง ผลิตจริง	(๖) ต้นทุนค่าแรง มาตรฐาน (๒) x (๔)	(๗) ชั่วโมงการ ผลิตจริงคูณ กับอัตราค่า แรงมาตรฐาน/ ชม. (๒) x (๕)	(๘) ต้นทุนค่าแรง ที่จ่ายจริง (๓) x (๕)	(๙) - (๑๐) - (๑๑) ผลต่าง		
								รวม (๖)-(๘)	ชั่วโมง การผลิต (๖)-(๗)	อัตราค่าแรง (๗)-(๘)
๑	๒.๐๐	๒.๐๐	๕๐๐	๕๒๕	๑,๐๐๐	๑,๐๕๐	๑,๐๕๐	- ๕๐	- ๕๐	๐
๒	๒.๘๐	๒.๖๐	๑,๕๐๐	๑,๕๕๐	๓,๖๐๐	๓,๖๘๖	๔,๐๐๔	- ๔๐๔	- ๕๖	- ๓๐๘
๓	๓.๐๐	๓.๒๐	๒๕๐	๒๓๐	๗๕๐	๖๙๐	๗๓๖	- ๑๖	+ ๓๐	- ๔๖
๔	๓.๘๐	๓.๖๐	๕๖๐	๕๖๐	๒,๑๒๘	๒,๑๒๘	๒,๑๑๖	+ ๑๑๒	๐	+ ๑๑๒
รวม				บาท	๗,๕๘๘	๗,๕๖๔	๗,๘๐๖	- ๓๕๘	- ๑๑๖	- ๒๔๒

ศูนย์วิทยพัชกร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

เพื่อยกตัวอย่างการคำนวณผลต่างอัตราค่าแรง จะยกตัวอย่างแผนงานที่ ๓ ออกมาเพื่อแสดงการคำนวณใหญ่ดังนี้

แผนงานที่ ๓ มี อัตราค่าแรงมาตรฐานต่อชั่วโมง	=	๓ บาท
อัตราค่าแรงที่จ่ายจริงต่อชั่วโมง	=	๓.๒๐ "
เกิดผลต่างไม่พอใจ (Unfavorable)	=	.๒๐ บาท ต่อชั่วโมง
ชั่วโมงที่ใช้ในการผลิตจริง	=	๒๓๐ ชั่วโมง
ผลต่างอัตราค่าแรงไม่พอใจ	=	๒๓๐ x .๒๐
	=	๔๖ บาท

สำหรับผลต่างอัตราค่าแรงก็ควรจะมีการทำรายงานเพื่อนำไปวิเคราะห์หาสาเหตุของการเกิดผลต่าง และยังใช้ประโยชน์ในการใช้รายงานนี้เป็นคู่มือในการว่าจ้างคนงานว่าควรจ่ายค่าแรงให้ในระดับใด จะได้แสดงตัวอย่างของรายงานแสดงผลต่างอัตราค่าแรงเพื่อให้เห็นเป็นแนวว่าประกอบด้วยรายการอะไร และสามารถนำไปใช้ประโยชน์อย่างทีกล่าวนมาแล้วหรือไม่

ตาราง ๔

บริษัท.....

รายงานเกี่ยวกับอัตราค่าแรง

ประจำเดือน.....

แผนก	เวลาที่ใช้ในการผลิต		อัตราค่าแรงต่อชั่วโมง		ค่าแรงรวม		เปอร์เซ็นต์ผลต่างอัตราค่าแรงจ่ายจริงเทียบกับอัตราค่าแรงมาตรฐาน
	จริง	มาตรฐาน	จริง (บาท)	มาตรฐาน (บาท)	จริง (บาท)	มาตรฐาน (บาท)	
๑๐๑	๑,๐๐๐	๑,๒๐๐	๑.๘๐	๑.๘๗๕	๑,๘๐๐	๒,๒๕๐	- ๕.๐
๑๐๒	๗,๒๐๐	๘,๐๐๐	๒.๐๐	๒.๐๐	๑๔,๔๐๐	๑๘,๐๐๐	๐
๑๐๓	๖,๐๐๐	๖,๐๐๐	๒.๐๐	๒.๒๕	๑๒,๐๐๐	๑๓,๕๐๐	- ๑๑.๑
๑๐๔	๑๐,๐๐๐	๘,๐๐๐	๒.๑๐	๒.๐๐	๒๑,๐๐๐	๑๘,๐๐๐	+ ๕.๐
รวม	๒๔,๒๐๐	๒๕,๒๐๐	๒.๐๓๓	๒.๐๕๕	๔๘,๒๐๐	๕๑,๗๕๐	- ๑.๐

ผู้ทำรายงานนี้ควรจะเป็นแผนกบัญชีซึ่งข้อมูลจะต้องได้รับมาจากทางโรงงานผลิต และผู้จะนำรายงานนี้ไปใช้ประโยชน์ที่เห็นได้ชัดคือแผนกผลิตหรือผู้ควบคุมโรงงาน เพื่อจะได้ทราบถึงสมรรถภาพในการผลิตของตน ส่วนแผนกจัดการนั้นก็ต้องการใช้รายงานนี้เช่นกัน เพื่อนำไปใช้ประโยชน์ในการวางนโยบายเกี่ยวกับการจ่ายค่าแรง ศึกษาถึงขบวนการผลิตที่กิจการดำเนินอยู่ว่าทำได้ไปอย่างมีประสิทธิภาพเพียงใด เป็นต้น

ผลต่างเวลาที่ใช้ในการผลิต

ผลต่างเวลาที่ใช้ในการผลิตเป็นผลต่างที่เกิดจากใช้เวลาไปในการผลิตมากหรือน้อยกว่าเวลามาตรฐาน สำหรับสาเหตุที่ทำให้เกิดผลต่างชนิดนี้มีได้หลายอย่าง เช่นคนงานยังไม่มีความสามารถพอ จึงไม่สามารถทำงานให้สำเร็จได้ตามระยะเวลาที่กำหนด ประสิทธิภาพการทำงานของเครื่องจักรลดน้อยลงเพราะมีอายุใช้งานมานาน ทำให้ผลิตสินค้าไม่ได้ตามแผนงานที่วางไว้ เป็นต้น สำหรับการพิจารณาผลต่างเวลาที่ใช้ในการผลิตนี้ หากพิจารณาแต่ผลต่างชนิดนี้อย่างเดียว อาจจะทำให้การวิเคราะห์ผลต่างผิดพลาดไป อาจจำเป็นต้องดูผลต่างชนิดอื่นเข้ามาประกอบด้วย จึงจะได้การวิเคราะห์หาสาเหตุที่ถูกต้อง ตัวอย่างเช่น ตามตารางที่ ๓ ในของแผน-งานที่ ๓ จากการคำนวณหาผลต่างจะได้ผลต่างเวลาที่ใช้ในการผลิตเป็นผลต่างพอใจคือ $\neq 30$ แสดงว่าเวลาที่ใช้ในการผลิตจริงน้อยกว่าเวลามาตรฐานที่ตั้งไว้ แต่ผลต่างอัตราค่าแรงเป็นผลต่างไม่พอใจคือ $- ๔๖$ ซึ่งแสดงว่าอัตราค่าแรงที่จ่ายไปจริงสูงกว่าอัตรามาตรฐานที่ตั้งไว้ เช่นนี้หากพิจารณาแต่ละผลต่างไป ไม่ได้นำมาพิจารณารวมกันก็อาจจะสรุปผลลงไปว่าการดำเนินงานทำได้ผลดีเพราะใช้ชั่วโมงในการผลิตจริงน้อย แต่นโยบายการตั้งอัตราค่าแรงยังไม่ถูกเพราะต่ำเกินไป ซึ่งเมื่อพิจารณาอีกแง่หนึ่งแล้ว ที่สามารถลดชั่วโมงการผลิตลงได้ก็อาจเพราะจ่ายอัตราค่าแรงให้สูงขึ้น ทำให้คนงานเกิดความขยันขันแข็งในการทำงานมากขึ้นก็เป็นได้ ฉะนั้นผลต่างเวลาที่ใช้ในการผลิตโดยตัวของมันเองนั้นอาจจะยังไม่ให้ความหมายไม่ได้ถูกต้อง ต้องอาศัยการพิจารณาเกี่ยวพันถึงผลต่างอื่น ด้วย

สำหรับการคำนวณผลต่างเวลาที่ใช้ในการผลิตนั้นได้แสดงไว้ในตารางที่ ๓ แล้ว ส่วนราย
งานที่ทำขึ้นเพื่อแสดงผลต่างเวลาที่ใช้ในการผลิตนั้นอาจทำได้เป็นหลายแบบ แต่รายการที่ประกอบ
ขึ้นเป็นรายงานส่วนใหญ่คือ การแสดงจำนวนชั่วโมงทำงานจริงและชั่วโมงงบประมาณ ดังตัวอย่าง
ที่จะแสดงต่อไปนี้

บริษัท.....

รายงานการวิเคราะห์ผลต่างอัตราค่าแรง

ผู้ปฏิบัติงาน.....แผนก.....ประจำวันที่.....

ชนิดสินค้า	งบประมาณ			ค่าใช้จ่ายจริง			ผลต่าง		หมา
	จำนวน หน่วย	เวลาที่ใช้ ผลิตต่อหน่วย	เวลารวม	จำนวน หน่วย	เวลาที่ใช้ ผลิตต่อหน่วย	เวลารวม	ต่อหน่วย	รวม	

จากรายงานที่ทำขึ้นจะให้ประโยชน์แกกิจการในการตรวจสอบเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการ
ทำงานของแรงงาน และปรับปรุงนโยบายของกิจการเกี่ยวกับค่าแรง การค้นหาสาเหตุที่อาจจะทำ
ให้พบว่ามีสาเหตุมาจากไม่ได้บรรจุคนงานในตำแหน่งงานที่เขาถนัด คนงานไม่ให้ความร่วมมือกับ
โปรแกรม การให้การฝึกฝนหรือคำแนะนำแก่คนงานใหม่ยังไม่เพียงพอหรือให้การฝึกฝนผิด, คนงานทำ
งานช้า, แผนกการจ่ายค่าแรงเพื่อยกเว้นการทำงานผิดพลาด, หรืออาจเป็นสาเหตุที่ไม่ได้เกิดจาก
การทำงานของคนงาน แต่เกิดจากสาเหตุอื่น, เช่น วัตถุดิบที่ใช้มีคุณภาพไม่ดี, เครื่องจักรทำงานยัง

ไม่ได้มาตรฐานทำให้ใช้เวลาในการผลิตมาก การทำรายงานนี้บางกิจการอาจแยกการทำงานที่ล่าช้าออกมาต่างหากเพื่อให้เห็นขอบกรอบนั้น เรียกว่ารายงานการทำงานล่าช้า (Delay Report) แสดงให้เห็นว่าแผนกใดใช้ชั่วโมงการผลิตจริงเกินกว่ามาตรฐานไปเท่าใด และเพื่อเปรียบเทียบให้เห็นอย่างเด่นชัด ก็ควรระบุเปอร์เซ็นต์ผลต่างเพื่อเทียบกับมาตรฐานของแต่ละแผนกด้วย รายงานนี้จะทำในช่วงระยะเวลาเท่าใดก็ขึ้นอยู่กับความเหมาะสมของกิจการแต่ละแห่งที่มีความต้องการรายงานละเอียดเพียงใด

ผลต่างเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโรงงาน

เป็นผลต่างที่เกิดขึ้นจากการใช้ค่าใช้จ่ายโรงงานในการผลิตจริงต่างจากค่าใช้จ่ายโรงงานมาตรฐานที่จัดสรรเข้าเป็นต้นทุนการผลิต ผลต่างที่กล่าวนี้เป็นผลต่างของค่าใช้จ่ายโรงงานรวม ซึ่งอาจจะแยกออกได้เป็น ๓ ประเภทคือ

๑. เกิดจากปริมาณการผลิตและระดับการผลิตที่นำมาใช้ในการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานต่างกัน ผลต่างนี้อาจจะเรียกว่าผลต่างปริมาณผลิต (Volume Variance)
๒. เกิดจากค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดจริงต่างจากค่าใช้จ่ายโรงงานที่ตั้งงบประมาณไว้ ระดับการผลิตจริง ผลต่างนี้อาจจะเรียกว่าผลต่างงบประมาณ (Budget Variance)
๓. เกิดจากปริมาณการผลิตจริงในช่วงการผลิตตามระยะเวลาที่กำหนดต่างจากปริมาณการผลิตมาตรฐาน อาจจะเรียกผลต่างประเภทนี้ได้ว่าผลต่างสมรรถภาพ (Overhead Efficiency Variance)

ผลต่างค่าใช้จ่ายโรงงานนี้อาจแยกประเภทออกได้มากหรือน้อยกว่าตามที่ระบุไว้ข้างต้น ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะของธุรกิจว่าทำการผลิตสินค้าชนิดใด กับทั้งต้องการตัวเลขละเอียดมากน้อยเพียงใด

ผลต่างปริมาณผลิต

สิ่งที่ได้เคยกล่าวแล้วว่าค่าใช้จ่ายโรงงานประกอบด้วยค่าใช้จ่ายหลาย ๆ ประเภท ฉะนั้นสาเหตุที่ทำให้เกิดผลต่างค่าใช้จ่ายโรงงานจึงมีอยู่หลายประการด้วยกัน ตามแต่ที่มาของค่าใช้จ่ายนั้น สำหรับสาเหตุของผลต่างปริมาณผลิตก็เช่นกัน นอกจากจะมีสาเหตุที่ทำให้เกิดผลต่างหลายอย่างแล้ว ผลต่างที่เกิดขึ้นยังสามารถแบ่งออกได้เป็นหลายประเภทอีกด้วย เช่น

๑) ผลต่างปริมาณการผลิตที่สามารถควบคุมได้โดยฝ่ายโรงงาน สาเหตุที่จะทำให้เกิดผลต่างประเภทนี้เช่น

ก. จำนวนคนงานที่จ้างไว้มีมากกว่าปริมาณงานที่จะให้ทำ ทำให้เสียค่าแรงงานและค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับคนงานไปโดยเปล่าประโยชน์

ข. เครื่องจักรเสีย เพราะไม่มีการซ่อมแซมและดูแลเอาใจใส่ที่ดีพอ

ค. ผู้ควบคุมงานที่ควรจะมีประจำในจุดสำคัญ ๆ ของการผลิตมีไม่พอ

ง. ขาดเครื่องมือเครื่องใช้ในการผลิต

จ. ไม่มีการให้คำแนะนำในการทำงานที่ดีพอ

๒) ผลต่างปริมาณการผลิตที่เกิดขึ้นโดยฝ่ายโรงงานไม่สามารถจะควบคุมได้ หรือการควบคุมทำได้ลำบาก สาเหตุที่เกิดก็เช่น

ก. ปริมาณขายตกต่ำลง ทำให้การผลิตต้องลดต่ำลงด้วย สาเหตุที่ปริมาณขายลดลงนี้มีได้หลายอย่างเช่น ราคาสูงเกินไป, คุณภาพต่ำเมื่อเทียบกับสินค้าของคู่แข่งซึ่งมีอยู่ในตลาด ขาดการโฆษณาที่ดีหรือทำการโฆษณาน้อย การส่งสินค้าให้ลูกค้าเมื่อมีการสั่งซื้อล่าช้า หรือสาเหตุอื่น ๆ

ข. ประสิทธิภาพในการผลิตของโรงงานมีมากกว่าความต้องการที่จะใช้ในการผลิตจริงมาก เหตุที่มีประสิทธิภาพในการผลิตสูงอาจเป็นเพราะเครื่องจักรที่นำมาใช้นั้นเป็นชนิดดี มีความสามารถในการที่จะผลิตได้มาก การที่ธุรกิจสั่งเครื่องจักรชนิดที่สามารถทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพสูงแม้ว่าจะต้องซื้อเครื่องจักรนั้นในราคาสูงกว่าเครื่องจักรที่มีคุณภาพรองลงมา อาจเป็นเพราะในการวางแผนการดำเนินงานคิดว่าจะสามารถมีปริมาณจำหน่ายได้สูงถึงขั้นที่ต้องใช้เครื่องจักร

ที่สามารถผลิตได้มาก จึงยอมลงทุนเพื่อจะได้ไม่ต้องเปลี่ยนเครื่องจักรในการผลิตใหม่ แต่เมื่อคำเนิ
งานจริง ปรากฏว่าไม่จำเป็นต้องผลิตให้ได้มากถึงเพียงนั้น ประสิทธิภาพในการผลิตตอင့်มาตรฐาน
ไว้ก็จะสูงกว่าตอนผลิตจริงมาก

สาเหตุที่ฝ่ายควบคุมโรงงานไม่สามารถควบคุมได้นี้ก็เป็นหน้าที่ของแผนกอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง
และมีหน้าที่รับผิดชอบจะต้องรับไปพิจารณาหาทางแก้ไข เช่นปริมาณขายตกต่ำลงก็เป็นหน้าที่ของ
แผนกขาย ส่วนประสิทธิภาพในการผลิตของเครื่องจักรก็เป็นหน้าที่ของฝ่ายวางแผน ที่จะต้องวางแผน
งานให้ใกล้เคียงกับที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจริง แต่การวางแผนงานก็ต้องอาศัยข้อมูลจากแผนกขายควย
ถ้าข้อมูลจากแผนกขายผิดพลาด ก็ทำให้การวางแผนงานผลิตผิดพลาดไปควย การผิดพลาดเพียงจุดใดจุด
หนึ่งในบางครั้งจะมีผลกระทบกระเทือนไปถึงจุดอื่น ๆ ควย การกำหนดมาตรฐานและวิเคราะห์
ผลต่างจึงมีความยุ่งยากในทางปฏิบัติมาก ส่วนสาเหตุที่ทางฝ่ายโรงงานควบคุมได้นั้น ก็เป็นหน้าที่
ทางฝ่ายโรงงานรวมไปถึงฝ่ายบริหารที่จะดำเนินงานแก้ไขเพื่อลดผลเสียให้น้อยลง แต่ในบางครั้ง
แม้จะมีการวางแผนงานในการผลิตไว้ล่วงหน้าเป็นอย่างดีก็อาจจะยังมีสาเหตุให้การผลิตไม่ตรงตาม
มาตรฐานได้ เช่น คนงานเกิดการเจ็บป่วยพร้อมกันเป็นจำนวนมากทำให้คนงานขาดมาก วัตถุดิบ
หรือวัสดุบางชนิดที่ใช้ในการผลิตเกิดขาดตลาดกระทันหัน เป็นต้น สิ่งเหล่านี้เป็นเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น
โดยไม่ได้มีการคาดหมายมาก่อน เมื่อเกิดขึ้นครั้งแรกผู้ผลิตจึงยังอาจจะคำนึงไปไม่ถึง แต่เมื่อมี
ตัวอย่างเคยเกิดขึ้นมาแล้ว ในการกำหนดมาตรฐานในคราวต่อ ๆ ไปก็ควรจะนำปัญหาที่เคยเกิด
เหล่านี้มารวมพิจารณาควย

สำหรับตัวอย่างการคำนวณผลต่างปริมาณผลิตที่จะแสดงให้ดูต่อไปนี้ เป็นการคำนวณผลต่าง
งบประมาณ และผลต่างสมรรถภาพ พร้อมกันไปควย สมมติให้กิจการมีการผลิตที่แบ่งออกเป็น ๒
แผนก คือแผนก ก และแผนก ข ตัวเลขที่สมมติขึ้นในการคำนวณผลต่างมีดังนี้

	แผนก ก.	แผนก ข.
๑. ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ตามงบประมาณ (บาท)	๑,๐๐๐	๒,๐๒๕
๒. ค่าใช้จ่ายโรงงานแปรไค่ตามงบประมาณ ณ ระดับการผลิตปกติ	๑,๐๐๐	๕๙๕
๓. ชั่วโมงผลิตมาตรฐาน ณ ระดับการผลิตปกติ	๒,๐๐๐	๑,๐๐๐
๔. ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่มาตรฐาน ต่อชั่วโมง	๐.๕๐	๒.๐๒๕
๕. ค่าใช้จ่ายโรงงานแปรไค่มาตรฐาน ต่อชั่วโมง	๐.๕๐	๐.๕๙๕
๖. ค่าใช้จ่ายโรงงานมาตรฐาน ต่อชั่วโมง	๑.๐๐	๓.๐๐
๗. ชั่วโมงมาตรฐาน ณ ระดับการผลิตจริง	๒,๐๐๐	๘๐๐
๘. ชั่วโมงที่ใช้ในการผลิตจริง	๒,๐๖๕	๙๕๐
๙. ค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริง	๒,๐๑๑	๒,๘๙๐
๑๐. ค่าใช้จ่ายโรงงานตามงบประมาณ ณ ระดับชั่วโมงผลิตจริง	๒,๐๓๒.๕๐	๒,๙๕๕.๒๕

ตารางที่ ๕

บริษัท.....
การคำนวณผลต่างค่าใช้จ่ายโรงงาน

หน่วย บาท

แผนก	(๑)	(๒)	(๓)	(๔)	(๕)	(๖) ผลต่าง		
	อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานมาตรฐาน ณ ระดับชั่วโมงผลิตมาตรฐาน	อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานมาตรฐาน ณ ระดับชั่วโมงผลิตจริง	อัตราค่าใช้จ่ายตามงบประมาณ ณ ระดับชั่วโมงผลิตจริง	ค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริง	รวม (๑)-(๔)	สมรรถภาพ (๑)-(๒)	ปริมาณการผลิต (๒)-(๓)	งบประมาณ (๓)-(๔)
ก	๒,๐๐๐.๐๐	๒,๐๖๕.๐๐	๒,๐๓๒.๕๐	๒,๐๑๑.๐๐	- ๑๑.๐๐	-๖๕.๐๐	+ ๓๒.๕๐	+๒๑.๕๐
ข	๒,๔๐๐.๐๐	๒,๓๙๐.๐๐	๒,๙๕๕.๒๕	๒,๘๙๐.๐๐	-๕๓๐.๐๐	+๓๐.๐๐	-๕๒๕.๒๕	-๓๕.๒๕
บาท	๔,๔๐๐.๐๐	๔,๔๕๕.๐๐	๔,๙๘๗.๗๕	๔,๘๘๑.๐๐	-๕๘๑.๐๐	-๓๕.๐๐	-๓๙๒.๗๕	-๕๓.๗๕

จากตารางผลต่างปริมาณการผลิตที่เกิดขึ้น เป็นผลมากจากการแบ่งต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นในจำนวนชั่วโมงการผลิตที่ต่างกัน คือชั่วโมงการผลิตที่เกิดขึ้นจริงกับชั่วโมงการผลิต ณ ระยะเวลาการผลิต ปกติ เช่น แผนก ข

ค่าใช้จ่ายคงที่มาตรฐานต่อชั่วโมง (ข้อ ๔)	=	๒,๐๒๕	บาท
ชั่วโมงการผลิตจริง (ข้อ ๘)	=	๗๕๐	ชั่วโมง
ชั่วโมงการผลิต ณ ระยะเวลาปกติ (ข้อ ๓)	=	๑,๐๐๐	"
ผลต่างของชั่วโมงการผลิต	=	๑,๐๐๐ - ๗๕๐	
	=	๒๕๐	"
ผลต่างปริมาณการผลิตของแผนก ข	=	๒.๐๒๕	๒๕๐
	=	๕๐๖.๒๕	บาท

ผลต่างปริมาณการผลิตจะมีจำนวนมากหรือน้อยนั้นขึ้นอยู่กับปริมาณการผลิต ณ ระยะเวลาการผลิตปกติที่กิจการกำหนดขึ้นด้วยเหมือนกัน ถ้าระยะเวลาผลิตปกตินั้นเป็นระยะเวลาผลิตถาวรเฉลี่ยที่กิจการคาดว่าจะทำได้ในหนึ่งปี ผลต่างปริมาณการผลิตที่เกิดขึ้นอาจมีจำนวนไม่มาก เพราะระยะเวลาผลิตที่กิจการคาดว่าจะทำนั้นย่อมใกล้เคียงกับระยะเวลาผลิตที่จะทำจริง ผลต่างของชั่วโมงที่ใช้ในการผลิตย่อมไม่มาก ค่าใช้จ่ายคงที่ที่แบ่งสรร เขาเป็นต้นทุนการผลิตที่ตั้งเป็นมาตรฐานไว้ก็ควรจะได้ใกล้เคียงกับจำนวนที่เกิดขึ้นจริง และถ้าระยะเวลาผลิตจริงที่เกิดขึ้นเท่ากับระยะเวลาผลิตปกติพอดี ก็จะไม่เกิดผลต่างปริมาณการผลิต

แต่หากระยะเวลาผลิตปกติเอามาจากระยะเวลาทำงานที่มีประสิทธิภาพสูงสุดที่กิจการจะทำได้ ต้นทุนคงที่จะถูกแบ่งออกตามชั่วโมงการผลิต ณ ระยะเวลาผลิตสูงสุดนั้น ซึ่งควรจะถือได้ว่าเป็นต้นทุนคงที่ต่อหน่วยต่ำสุดเท่าที่กิจการจะทำได้ ซึ่งในการดำเนินงานจริง ๆ แล้วยากที่จะสามารถทำการผลิต ณ ระยะเวลาสั้นได้ ผลต่างปริมาณการผลิตที่เกิดจากการคิดต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่จากประสิทธิภาพสูงสุดนี้มักมีจำนวนมาก เพราะเปรียบเทียบกับสิ่งที่ดีที่สุดที่กิจการจะทำได้ และให้ประโยชน์แก่ฝ่ายจัดการในการวางแผนการดำเนินงานมาก เพราะใคร่เป้าหมายที่จะทำให้สำเร็จตามเป้าหมายนั้นให้ได้

สำหรับการทำรายงานเพื่อประกอบการวิเคราะห์ผลต่างปริมาณการผลิตนี้เมื่อทำรายงานออกมาแล้ว อาจปรากฏว่าผลต่างนี้เป็นผลต่างที่เกิดจากสาเหตุอันยากที่จะควบคุมได้ แต่ก็ควรมีการวิเคราะห์ผลต่างและหาผู้ที่ต้องรับผิดชอบ เพราะผลต่างบางอย่างอาจจะควบคุมไม่ได้ในระยะเวลาสั้นก็จริง แต่หาพิจารณาในระยะยาวแล้วอาจจะควบคุมได้ โดยเฉพาะควบคุมโดยผู้บริหารชั้นสูงที่มีอำนาจจะพิจารณาว่ากิจการ ควรจะดำเนินงานไปในรูปใด ผลต่างปริมาณการผลิตนี้จะใช้ เป็นเครื่องชี้วัดอย่างที่ว่า การวางแผนงานระยะยาวเกี่ยวกับการผลิตที่เพิงโต เพราะต้นทุนคงที่มักจะเกิดจากสินทรัพย์ที่มีอายุใช้งานนาน เช่น ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ประจำอันเป็นรายการที่เกิดจากการตัดจำหน่ายค่าซื้อสินทรัพย์นั้น นอกจากนี้ในรายงานยังอาจระบุได้ถึงตัวผู้ที่ควรจะได้รับผิดชอบในรายการต่าง ๆ ที่เกิดและหาทางแก้ไขสถานการณ์ที่ไม่น่าพอใจได้ สำหรับตัวอย่างรายงานที่จะแสดงต่อไปนี้ เป็นรายงานการเดินเครื่องจักร โดยแบ่งรายงานออกเป็นรายแผนก

บริษัท.....

รายงานการเดินเครื่องจักร

รายงานเลขที่.....แผนก.....

ประจำสัปดาห์.....ผู้คุมงาน.....

ชนิดเครื่องจักร	ชั่วโมงในการ- ผลิตจริง	ชั่วโมงการผลิต ปกติ	ชั่วโมงการ - ผลิตปกติสั- ปดาห์ก่อน	ต้นทุนค่าใช้จ่าย- คงที่ ณ รัศมี การผลิตปกติ	หมายเหตุ

รายงานที่เพิ่มขึ้นเป็นตัวอย่างนี้จัดทำขึ้นทุกสัปดาห์ ซึ่งระยะเวลาในการจัดทำนี้ได้กล่าวหลายครั้งแล้วว่าขึ้นอยู่กับความเหมาะสมของกิจการ ประโยชน์ที่ได้รับจากการทำรายงานนี้จะทำให้ผู้บริหารชั้นสูงใช้ในการวางแผนงานผลิตและกำหนดงานผลิตของแต่ละแผนก แต่สำหรับธุรกิจบางแห่งอาจไม่สนใจผลต่างอันเกิดจากค่าใช้จ่ายโรงงาน เพราะว่าต้นทุนการผลิตโดยตรงคือวัตถุดิบและค่าแรงสูงมาก จนฝ่ายจัดการมุ่งความสนใจไปในค่านั้นแต่เพียงอย่างเดียว แต่ผู้บริหารควรจะคำนึงไว้ด้วยว่า การใช้เครื่องมือเครื่องใช้ที่มีคุณภาพก็เพื่อให้การผลิตมีประสิทธิภาพนั้น ก็อาจจะไม่เป็นการประหยัดต้นทุนเสมอไป เพราะเครื่องจักรคุณภาพดีก็มีราคาสูง ราคาที่ต้องจ่ายเพิ่มขึ้นในการซื้อเครื่องจักรนั้นอาจสูงกว่าต้นทุนการผลิตที่กิจการจะประหยัดได้

ผลต่างงบประมาณ

สาเหตุที่เกิดผลต่างงบประมาณมีทั้งต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานต่อหน่วยต่างจากมาตรฐานและปริมาณที่ใช้ในการผลิตต่างจากมาตรฐาน ซึ่งอาจมีสาเหตุมาจากวัสดุหรือวัตถุดิบทางอ้อมที่ใช้ในการผลิตต่างจากมาตรฐานที่ตั้งไว้ไม่ว่าจะเป็นค่านราคาหรือปริมาณใช้ ผลต่างแบบนี้ก็เกิดขึ้นในลักษณะเดียวกับที่เกิดในวัตถุดิบโดยตรงหรือค่าแรงทางอ้อม มีอัตราค่าแรงหรือชั่วโมงที่ใช้ในการผลิตต่างจากมาตรฐานมีผลให้ค่าใช้จ่ายโรงงานที่จ่ายจริงต่างกับมาตรฐานที่ตั้งไว้ ผลต่างงบประมาณที่ได้มาจากงบประมาณที่ตั้งในระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานมีความสำคัญในการควบคุมและการจัดการมากกว่าผลต่างงบประมาณที่เกิดจากการใช้ระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณ ทั้งนี้เพราะผลต่างในระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณจะแสดงให้เห็นแต่เพียงว่าที่ประมาณไว้ผิดจากที่จ่ายจริงเท่าใด แต่ผลต่างที่เกิดขึ้นในระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานซึ่งได้มีการพิจารณาอย่างรอบคอบมากกว่าจะแสดงให้เห็นถึงว่าต้นทุนที่จ่ายจริงแตกต่างไปจากเป้าหมายที่ควรจะเป็นเท่าใด

จากตารางที่ ๕ จะแสดงให้เห็นถึงการคำนวณผลต่างงบประมาณได้มาอย่างไร ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณนั้นมีหลายประการ เช่น

๑) ในขบวนการเวลาที่เกิดผลต่างงบประมาณเป็นจำนวนมาก เมื่อเทียบเป็นจำนวนเงิน ก็ต้องมีการค้นหาสาเหตุ ในการหาสาเหตุนั้นประการแรกก็แบ่งผลต่างนี้ออกเป็น ๒ อย่างคือ ผลต่างงบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ หรือเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า ผลต่างราคา (Price Variance) และผลต่างงบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานแปรได้ สำหรับค่าใช้จ่ายคงที่นั้นในระยะสั้นมักจะควบคุมไม่ได้ ซึ่งอาจจะไม่ให้อำนาจในการควบคุมโดยตรง แต่ถ้าไม่ได้มีการวิเคราะห์ออกมาว่าต้นทุนใดคงที่ ต้นทุนใดแปรได้แล้ว ก็จะไม่สามารถทราบได้ว่าต้นทุนส่วนที่ควบคุมได้นั้นมีอะไรบ้าง

๒) การเปรียบเทียบผลต่างที่เกิดขึ้นโดยเปรียบเทียบแต่ละรายการค่าใช้จ่ายไปก็จะช่วยในการวิเคราะห์ให้ถูกต้องยิ่งขึ้น แม้ผลต่างแต่ละรายการอาจจะน้อย แต่เมื่อรวมผลต่างของทุกรายการแล้วอาจจะเป็นจำนวนมากก็ได้

ตัวอย่างการทำรายละเอียดเปรียบเทียบผลต่างแต่ละรายการจะแสดงให้เห็นเป็นตัวอย่างเพื่อความเข้าใจยิ่งขึ้นดังต่อไปนี้ (ดูจากหน้าถัดไป)

สำหรับผลต่างงบประมาณนี้ ควรจะได้มีการวิเคราะห์ออกไปด้วยว่าส่วนใดควบคุมได้ ส่วนใดควบคุมไม่ได้ โดยพิจารณาทั้งในระยะสั้น ระยะยาว และในแต่ละแผนกไป ไม่ควรจะต้องพิจารณาค่าใช้จ่ายคงที่จะควบคุมไม่ได้ และค่าใช้จ่ายแปรได้จะสามารถควบคุมได้เสมอไป ควรจะได้มีการพิจารณาในแต่ละค่าใช้จ่ายดีกว่าที่จะรวมกันเข้าเป็นกลุ่มแล้ววิเคราะห์เป็นส่วนรวม และขอควรสังวรอีกประการหนึ่งคือค่าใช้จ่ายแปรได้นั้นไม่จำเป็นจะต้องแปรไปเป็นสัดส่วนเดียวกับปริมาณการผลิตเสมอไป ถ้าชั่วโมงการผลิตในงวดนี้สูงกว่างวดก่อน ๑๐% ก็ไม่ได้หมายความว่าค่าใช้จ่ายแปรได้แต่ละรายการจะขึ้นเป็น ๑๐% ด้วย จึงควรระมัดระวังไว้ในการกำหนดมาตรฐาน

มีปัจจัยบางอย่างที่มีผลกระทบกระเทือนผลต่างงบประมาณเป็นอันมากจนควรจะได้แยกการพิจารณาออกต่างหาก ปัจจัยเหล่านี้ได้แก่

๑) ค่าซ่อมแซม ค่าซ่อมแซมที่เกิดขึ้นในกิจการมีปัญหาในการทำงานงบประมาณค่าแรงทางอ้อมเหมือนกัน ในเวลาที่จะทำงบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานจึงต้องคำนึงถึงการซ่อมแซมที่จะเกิดขึ้นด้วย ปัญหาเกี่ยวกับการซ่อมแซมที่จะเกิดขึ้นนั้นมีทั้งการซ่อมแซมที่อาจจะเกิดในแผนกผลิตและความต้องการกำลังงานที่จะใช้ในการซ่อมแซมนั้น ในระยะสั้นการกำหนดค่าซ่อมแซมให้ใกล้เคียง

บริษัท.....

แผนก.....

การเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดจริงกับงบประมาณ ณ ระยะเวลาการผลิตจริง

ประจำวัน.....

รายการ	งบประมาณ ณ ระยะเวลา ผลิตจริง	ค่าใช้จ่าย จริง	ผลต่างงบ ประมาณ
ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่			
ค่าเสื่อมราคา	๑,๐๐๐.๐๐	๑,๐๐๐.๐๐	-
ค่าประกันภัย	๒๕๐.๐๐	๒๕๕.๐๐	- ๕.๐๐
ภาษีโรงเรือน	๒๐๐.๐๐	๒๐๐.๐๐	- ๐
ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ	<u>๕๗๕.๐๐</u>	<u>๕๗๕.๐๐</u>	<u>- ๐</u>
รวมค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่	<u>๒,๐๒๕.๐๐</u>	<u>๒,๐๓๐.๐๐</u>	<u>- ๕.๐๐</u>
ค่าใช้จ่ายโรงงานแปรได้			
ค่าแรงทางอ้อม	๑๕๘.๐๐	๑๗๘.๕๐	- ๒๐.๕๐
วัสดุ ก	๔๗.๔๐	๖๒.๕๐	- ๑๕.๑๐
วัสดุอื่น ๆ	๑๖๘.๘๕	๑๘๐.๐๐	- ๑๐.๑๕
น้ำมัน	๑๑๘.๕๐	๑๔๖.๐๐	- ๒๗.๕๐
ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ	<u>๒๗๖.๕๐</u>	<u>๒๗๓.๐๐</u>	<u>+ ๓.๕๐</u>
รวมค่าใช้จ่ายโรงงานแปรได้	<u>๗๑๐.๒๕</u>	<u>๘๔๐.๐๐</u>	<u>- ๖๙.๗๕</u>
รวมค่าใช้จ่ายโรงงานทั้งหมด	<u><u>๒,๗๓๕.๒๕</u></u>	<u><u>๒,๘๗๐.๐๐</u></u>	<u><u>- ๑๓๔.๗๕</u></u>

เคียงกับที่คาดว่าจะเกิดขึ้นนั้นทำได้ยาก แต่ในระยะยาวแล้วมีนักบัญชีบางคนมีความเห็นว่ากำหนด
 ใ้กฎต้องยิ่งขึ้น เพราะมีผู้ตั้งข้อสังเกตไว้ว่าค่าซ่อมแซมมักจะมีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต
 ส่วนการจะประมาณได้ใกล้เคียงเพียงใดก็ของอาศัยข้อมูลจากรายงานค่าซ่อมแซมที่เกิดขึ้นหากได้มีการ
 การทำรายงานไว้ หรือจากบัญชีค่าซ่อมแซมที่เคยเกิดขึ้นมาแล้วในอดีต ข้อควรสังเกตอีกประการ
 หนึ่งคือในเดือนที่ของทำการผลิตมากนั้นไม่จำเป็นที่ค่าซ่อมแซมจะต้องสูงตามการผลิตเสมอไป
 เพราะอาจจะมีเวลาในการซ่อมแซมหรือให้ความสนใจที่จะซ่อมแซมน้อย ต้นทุนค่าซ่อมแซมจริงก็จะ
 ต่ำกว่างบประมาณที่กำหนดไว้ (สมมติให้แยกระยะเวลาพิจารณาเป็นแต่ละเดือน) แต่ถาผลิตน้อย
 ก็จะมีเวลาในการซ่อมแซมมาก ต้นทุนจริงที่จ่ายในการซ่อมแซมก็จะสูงกว่างบประมาณที่ตั้งไว้
 ฝ่ายจัดการจึงควรระวังถึงข้อสังเกตนี้ด้วยในการพิจารณาผลต่าง แต่อย่างไรก็ตามวิธีนี้อาจแก้ไข
 ได้โดยตั้งบัญชีสำรองค่าซ่อมแซมไว้ โดยตัดจำหน่ายเป็นค่าซ่อมแซมในจำนวนที่เท่ากันทุก ๆ เดือน
 ค่าซ่อมแซมที่เกิดขึ้นจริงก็นำมาตัดออกจากบัญชีสำรองค่าซ่อมแซมที่ตั้งไว้ เพื่อกันมิให้ค่าซ่อมแซมที่
 เกิดขึ้นสูง ๆ ต่ำ ๆ ยอดคงเหลือบัญชีสำรองค่าซ่อมแซมในตอนปลายงวดก็นำไปปรับกับบัญชีค่า
 ซ่อมแซมที่ตั้งไว้เป็นจำนวนเท่า ๆ กันทุก ๆ เดือน เพื่อแสดงยอดค่าซ่อมแซมที่จ่ายจริงในงวดนั้น
 เช่นนี้ก็ช่วยให้การวิเคราะห์ในแต่ละเดือนพ้นจากปัญหาที่ตั้งข้อสังเกตไว้ดังกล่าวข้างตน

ค่าซ่อมแซมนั้นนอกจากเกิดในแผนกผลิตแล้ว ยังเกิดได้ในแผนกอื่น ๆ อีกทั่วไป ซึ่งก่อให้เกิด
 เกิดปัญหาว่าในการทำงบประมาณค่าซ่อมแซมนี้ ควรรวมค่าซ่อมแซมทุกแผนกเข้าด้วยกันแล้วรวมทำ
 เป็นงบประมาณเดียว และจัดให้อยู่ในความรับผิดชอบของผู้ใหญ่หนึ่งหรือแบ่งค่าซ่อมแซมที่เกิดขึ้นนั้น
 ออกไปว่าเป็นของแผนกใด แล้วจัดสรรเขาไปเป็นค่าใช้จ่ายของแผนกนั้นซึ่งวิธีหลังนี้จะมีเหตุผล
 ดีกว่า เพราะเป็นการไม่ยุติธรรมที่จะให้ผู้ใหญ่หนึ่งมารับผิดชอบในรายการซึ่งเกิดขึ้นได้ในทุกแผนก
 เพราะหัวหน้าแต่ละแผนกก็มีหน้าที่ต้องรับผิดชอบค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแผนกของตนอยู่แล้ว

๒) ฤดูกาล การเปลี่ยนแปลงของฤดูกาลอาจเป็นผลกระทบบกระเทือนผลต่างงบประมาณ-
 มาณ ทำให้ผลต่างที่เกิดขึ้นไม่เป็นเครื่องชี้ถึงสมรรถภาพในการดำเนินงานเสมอไป เช่น ในฤดู
 หนาวค่าไฟฟ้าที่เสียไปในการเปิดพัดลมให้ความเย็นแก่คนงานก็ควรจะน้อยกว่าค่าไฟฟ้าที่จ่ายเพื่อ
 การนี้ในหน้าร้อน หากได้มีการปรับงบประมาณค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นทั้งปีลงเป็นแต่ละเดือนหรือระยะ
 เวลาสั้น ๆ ในการตั้งงบประมาณค่าไฟฟ้าแต่ละเดือนก็ควรคำนึงถึงสาเหตุนี้ด้วย และควรตั้งงบ

ประมาณค่าใช้จ่ายให้แตกต่างกันออกไป แต่ถ้าไม่ได้มีการตั้งงบประมาณให้ยึดหยุ่นตามฤดูกาลไว้ เมื่อเกิดผลต่างไม่ว่าจะเป็นผลต่างพอใจหรือผลต่างไม่พอใจ ในการวิเคราะห์หาผลต่างฝ่ายจัดการก็ต้องระลึกถึงผลกระทบกระเทือนข้อนี้ไว้ด้วย ซึ่งผลกระทบกระเทือนอันเกิดจากฤดูกาลนี้ฝ่ายดำเนินงานไม่สามารถที่จะควบคุมได้

๓) ฐานที่นำมาใช้ในการแบ่งสรรค่าใช้จ่าย ค่าใช้จ่ายโรงงานบางอย่างไม่เหมาะที่จะนำมาแบ่งออกตามปริมาณการผลิตเสมอไป เช่นค่าประกันภัยเงินจ่ายทดแทนคนงาน (Workmen's Compensation) ซึ่งกำหนดค่าประกันภัยจากเงินได้ของพนักงาน ก็ควรจะไต่แยงสรรออกตามรายได้ของพนักงานจึงจะยุติธรรม แต่การจะเลือกใช้อะไรเป็นฐานในการแบ่งจ่ายนั้น ควรเลือกแต่เพียงอย่างหนึ่งอย่างใด เพื่อไม่ให้เกิดความสับสนในการวิเคราะห์ และเป็นการสะดวกในการตั้งงบประมาณ และไม่ว่าจะเลือกใช้อะไรเป็นฐานในการแบ่งสรรค่าจ่ายหลักในการคำนวณก็คงเป็นไปในลักษณะเดียวกันกับการเลือกใช้ชั่วโมงการผลิตเป็นฐานในการแบ่งสรร

สำหรับผลต่างงบประมาณนี้ก็ต้องมีการทำรายงานผลต่างออกมาเพื่อนำไปวิเคราะห์เช่นกัน ในรายงานที่ทำนั้นเพื่อนำมาใช้ประโยชน์ให้ได้ดียิ่งขึ้น ควรจะได้มีการแยกประเภทค่าใช้จ่ายออกเป็นต้นทุนที่ควบคุมได้ และต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ด้วย เพื่อเน้นให้เห็นจุดที่ฝ่ายจัดการควรจะสนใจ ลักษณะของรายงานจะมีความคล้ายคลึงกับตารางที่ ๕ เพียงแต่แยกค่าใช้จ่ายออกให้ เป็นประเภทที่ควบคุมได้ และควบคุมไม่ได้เท่านั้น รายงานที่ทำขึ้นนี้ควรได้มีการแบ่งออกว่าเป็นของแผนกใด และนำส่งแผนกนั้นให้จัดการแก้ไข การจัดทำรายงานของกิจการแต่ละแห่งนั้นคงได้กล่าวเสมอแล้ววาระเวลาที่ทำจะเป็นเท่าใดก็ขึ้นอยู่กับความเหมาะสมของแต่ละกิจการ นอกจากนี้รายละเอียดที่จะแสดง การจัดเตรียมตัวเลขและข้อมูล, บุคคลที่จะต้องได้รับรายงานไปพิจารณา นโยบายในการพิจารณาความสำคัญของผลต่างว่าต้องการการติดตามมากน้อยเพียงใด ก็ขึ้นอยู่กับแต่ละกิจการจะเห็นว่าแบบใดดีที่สุด จึงยากที่จะระบุไปอย่างแน่นอนวารายงานแบบใดเป็นรายงานที่ดีที่สุด

ผลต่างสมรรถภาพ (Overhead Efficiency Variance)

เป็นผลต่างอันเกิดจากระดับการผลิตเปลี่ยนแปลง กล่าวคือเวลาที่ใช้ไปในการผลิตจริงต่างจากเวลามาตรฐานที่ตั้งไว้ สาเหตุที่เกิดขึ้นเป็นสาเหตุเกี่ยวกับการเกิดผลต่างเวลาที่ใช้ในการผลิต ซึ่งเป็นส่วนประกอบในการคำนวณต้นทุนค่าแรง นอกจากนี้ อาจเกิดจากคุณภาพของวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตไม่ตรงตามมาตรฐาน จึงทำให้การผลิตจริงใช้เวลาแตกต่างออกไป การคำนวณผลต่างสมรรถภาพนี้ก็ควรที่จะแยกประเภทค่าใช้จ่ายออกเช่นกัน แม้จะมีนักบัญชีบางคนให้ความเห็นว่า ชั่วโมงที่ใช้ในการผลิตนั้นไม่มีความสัมพันธ์กับประเภทของค่าใช้จ่ายเลยว่าเป็นค่าใช้จ่ายคงที่หรือแปรได้ ชั่วโมงการผลิตจะมากหรือน้อยอยู่ที่การควบคุมการทำงานมากกว่า แต่การแยกออกก็จะทำให้ทราบได้ว่าผลต่างของค่าใช้จ่ายอะไรที่เกิดขึ้นมาก จะได้พิจารณาเนื้หนักไปในจุดนั้น

การคำนวณผลต่างสมรรถภาพก็ทำได้จากตารางที่ ๕ หรืออาจคำนวณได้จากการนำต้นทุนค่าใช้จายโรงงานคงที่ต่อหน่วย และต้นทุนค่าใช้จายโรงงานแปรโคตต่อหน่วย คูณกับชั่วโมงที่แตกต่างกันระหว่างชั่วโมงจริงและชั่วโมงมาตรฐาน ณ ระดับการผลิตจริง ดังตัวอย่างจากตารางที่ ๕

แผนก ข

ชั่วโมงที่ใช้ในการผลิตจริง	=	๗๕๐	ชั่วโมง
ชั่วโมงมาตรฐาน ณ ระดับการผลิตจริง	=	๘๐๐	"
ต้นทุนค่าใช้จายโรงงานคงที่ต่อหน่วย	=	๒.๐๒๕	บาท
ต้นทุนค่าใช้จายโรงงานแปรโคตต่อหน่วย	=	๐.๘๗๕	"
ผลต่างชั่วโมงผลิต	=	๘๐๐ - ๗๕๐	
	=	๕๐	ชั่วโมง
ผลต่างสมรรถภาพ	=	(๒.๐๒๕ x ๕๐) + (๐.๘๗๕ x ๕๐)	
	=	๓๐	บาท

ผลต่างที่เกิดขึ้นนี้เป็นผลต่างพอใจ เพราะชั่วโมงที่ใช้ในการผลิตจริงน้อยกว่าชั่วโมงการผลิตมาตรฐานที่ตั้งไว้

รายงานที่สร้างขึ้นเพื่อสรุปผลต่างชนิดต่าง ๆ

เป็นหน้าที่ของแผนกบัญชีต้นทุนที่จะต้องทำรายงานสรุปรวบรวมผลต่างชนิดต่าง ๆ เพื่อเปิดเผยให้ทราบวาทนทุนทั้งหมดต่างจากที่ควรจะเป็นไปเท่าใด และนำยอดผลต่างแต่ละชนิดคือวัตถุดิบ, ค่าแรง และค่าใช้จ่ายโรงงานที่รวบรวมผลแล้วนั้นนำเสนอฝ่ายจัดการ เพื่อสอบสวนหาสาเหตุต่อไป

ความจำเป็นในการวิเคราะห์ผลต่างกับความรัดกุมในการตั้งมาตรฐาน

สำหรับกิจการที่ดำเนินการโดยใช้ระบบบัญชีมาตรฐานเป็นเวลานาน และการตั้งมาตรฐานใกล้เคียงกับความจริงที่เกิดขึ้นอยู่เสมอ ๆ การวิเคราะห์ผลต่างรวมของแต่ละแผนกออกมาอาจจะปรากฏผลต่างแต่เพียงเล็กน้อยเมื่อคิดเป็นจำนวนเงิน ซึ่งอาจทำให้กิจการเข้าใจไปว่ามาตรฐานที่ใช้นั้นคืออยู่แล้ว แต่ถ้ามหาได้มีการวิเคราะห์อย่างละเอียดลงไปแต่ละอย่างอาจจะพบว่าผลต่างรวมที่เป็นจำนวนน้อยนั้น อาจประกอบด้วยผลต่างพอใจและไม่พอใจเป็นจำนวนมากซึ่งชดเชยกันไปจนเหลือเพียงจำนวนเล็กน้อย ฉะนั้นจะเห็นได้ว่าการวิเคราะห์ผลต่างนั้นให้ประโยชน์แก่กิจการอยู่เสมอไม่ว่าจำนวนผลต่างจะเป็นเท่าใด จึงควรได้มีการวิเคราะห์ให้ละเอียดเพื่อประโยชน์ของการใช้ระบบบัญชีมาตรฐานนี้อย่างสมบูรณ์ยิ่งขึ้น

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย