

บทที่ 5

การควบคุมต้นทุนการผลิต

การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานของกิจการ นอกจากจะได้มาจากทางบัญชีการเงิน โดยรายการค้าของธุรกิจจะถูกจัดบันทึกและจัดประเภทต่างๆ และแสดงผลของข้อมูลที่ผู้ซึ่งงบการเงินต้องการในรูปของการรายงานการเงิน ในขณะที่เดียวกันผู้บริหารยังมีความจำเป็นที่ต้องใช้ข้อมูลลักษณะเฉพาะเจาะจง ที่ละเอียดมากยิ่งขึ้นเพื่อการบริหารกิจกรรมต่างๆ ให้มีประสิทธิภาพ เช่น ต้นทุนสำหรับงานที่ได้รับมอบหมายในหน่วยงาน หรือต้นทุนแยกตามความรับผิดชอบในแผนกนั้น เพื่อแสดงจำนวนต้นทุนที่ใช้ในการดำเนินงานทั้งหมด โดยเฉพาะอย่างยิ่งต้นทุนการผลิต ซึ่งผู้บริหารจะทราบข้อมูลจากระบบบัญชีต้นทุนเพื่อใช้ในการวางแผน และควบคุมต้นทุนการผลิต ซึ่งประกอบด้วยวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต ในบทนี้จะกล่าวเฉพาะวัตถุดิบและค่าแรงงาน

ความสำคัญของการบัญชีต้นทุน

ข้อมูลต้นทุนการผลิตสามารถนำไปใช้ในการวางแผน และควบคุมกิจกรรมทางธุรกิจ และเพื่อการตัดสินใจดำเนินงานของผู้บริหาร ตลอดจนใช้เป็นหลักในการกำหนดราคาขายผลิตภัณฑ์ (Heizer & Render, 1996, p. 221) และเนื่องจากการบัญชีต้นทุนมีความสัมพันธ์กับการบัญชีการเงินของธุรกิจ ซึ่งผู้บริหารสามารถควบคุมการดำเนินงานและทำการบริหารอย่างมีประสิทธิภาพ โดยทำการเปรียบเทียบประสิทธิภาพของผลงานที่เกิดขึ้นกับต้นทุนมาตรฐานที่ได้วางไว้ใกล้เคียงหรือแตกต่างกันเพียงไร สำหรับข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนซึ่งได้ทำการรวบรวมและวิเคราะห์ขึ้นในเวลานั้นๆ จะเป็นข้อมูลที่มีประโยชน์ในด้านการตัดสินใจว่ากิจการควรจะซื้อหรือผลิตเอง หรือแม้แต่การตัดสินใจซื้อเครื่องจักรใหม่ ข้อมูลต่างๆ ที่รวบรวมขึ้นเกี่ยวกับต้นทุนจะช่วยให้พิจารณาว่าควรซื้อเครื่องจักรใหม่มาแทนหรือไม่ หรือในด้านการตั้งราคาขายกิจการก็จะอาศัยข้อมูลต่างๆ ที่รวบรวมได้มาพิจารณากำหนดราคาสินค้านั้น

อย่างไรก็ตาม ข้อมูลจากระบบบัญชีต้นทุนจะขึ้นกับปัจจัยหลายประการ เช่น ขนาดของกิจการ จำนวนผลิตภัณฑ์ที่จะทำการผลิต ลักษณะการผลิต ขั้นตอนการผลิต ความสนใจในข้อมูลของผู้บริหาร และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการรวบรวมข้อมูลต้นทุน เป็นต้น

การบัญชีต้นทุนจะช่วยให้สามารถแนะนำฝ่ายบริหารที่ต้องรับผิดชอบเกี่ยวกับต้นทุนต่างๆ ที่เกิดขึ้นแล้ว และที่จะเกิดขึ้นในอนาคตในแง่ของการช่วยฝ่ายบริหารโดยตรงเพื่อประโยชน์ในการวางแผน การควบคุมองค์การและการทำงานด้านต่างๆ ซึ่งเป็นการนำข้อมูลมาทำการวิเคราะห์ วิจัย ตกลงจนการให้คำแนะนำแก่ฝ่ายบริหารเกี่ยวกับลักษณะของการทำงาน เหตุนี้การจัดทำงบประมาณเป็นหน้าที่ที่สำคัญอย่างหนึ่งในการที่จะให้ข้อมูลเกี่ยวกับ

ต้นทุนในอนาคตแก่ฝ่ายบริหาร เพื่อใช้เป็นประโยชน์ในการใช้เป็นหลักในการดำเนินงานด้านต่างๆ โดยเฉพาะด้านการควบคุมต้นทุนการผลิตของกิจการตลอดจนช่วยในการพิจารณาตัดสินใจและวางแผน หน้าที่ของผู้จัดการด้านธุรกิจต่อการวางแผนการบริหารงานจะต้องกระทำอย่างมีวัตถุประสงค์ที่แน่นอน ถึงแม้หลักการพื้นฐานของวัตถุประสงค์ของการบริหารงาน คือ การแสวงหากำไรก็ตาม

นอกจากนี้ เยาวพา ณ นคร (2545, หน้า 64) ได้กล่าวว่าธุรกิจที่ประสบความสำเร็จต้องมีระบบบัญชีต้นทุนที่ดี เพื่อให้ได้ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนการผลิตที่ถูกต้องรวดเร็ว ทันต่อเวลาซึ่งนำมาใช้ประโยชน์ในด้านต่างๆ ดังนี้

1. ทางด้านการตลาด ทำให้ธุรกิจทราบต้นทุนการผลิตสินค้าที่ถูกต้องตรงกับความเป็นจริง จะทำให้เสนอราคาขายสู้กับคู่แข่งขั้นได้ โดยได้รับงานหรือขายสินค้าได้และไม่ขาดทุน ซึ่งจะทำให้ธุรกิจอยู่รอดได้

2. การตีราคาสินค้า จะทำให้ธุรกิจมีข้อมูลต้นทุนการผลิตสินค้า รวมทั้งต้นทุนสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตเสร็จ ต้นทุนสินค้าที่อยู่ระหว่างการผลิตสิ้นงวด และต้นทุนของวัตถุดิบทั้งที่ใช้ไปในการผลิตและที่คงเหลืออยู่สิ้นงวด

3. การวางแผนการดำเนินงาน ข้อมูลต้นทุนจะเอื้อประโยชน์ให้นำข้อมูลไปใช้ในการวางแผนดำเนินงานและการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร โดยการสะสมข้อมูลตามความต้องการของฝ่ายบริหาร เช่น การวางแผนและตัดสินใจเกี่ยวกับการขยายสายผลิตภัณฑ์ ฝ่ายบริหารจะต้องรู้จำนวนเงินที่ต้องจ่ายซื้ออุปกรณ์การผลิตใหม่ และต้นทุนรวมที่เกี่ยวข้องกับการขยายงาน เพื่อนำข้อมูลต้นทุนส่วนเพิ่มและรายได้ส่วนเพิ่มมาใช้ประกอบการตัดสินใจเป็นต้น

4. การควบคุมและลดต้นทุนการผลิต การให้ข้อมูลต้นทุนการผลิตจะช่วยให้ฝ่ายบริหาร ทราบว่าต้นทุนการผลิตรายการใดสูงเกินปกติ เมื่อเปรียบเทียบกับวัตถุประสงค์และแผนงานที่ทำไว้ ซึ่งได้แก่ งบประมาณ หรือต้นทุนมาตรฐาน

การควบคุมมีหลายลักษณะซึ่งลักษณะอื่นได้กล่าวไว้ในบทที่ 11 ในบทนี้เป็นการศึกษาถึงการควบคุมต้นทุนวัตถุดิบ และค่าแรงงาน โดยถือว่าต้นทุนวัตถุดิบและแรงงานเป็นต้นทุนการผลิตที่สามารถคิดเข้าผลิตภัณฑ์ที่ผลิตได้โดยตรง

ต้นทุนวัตถุดิบ

เป็นที่ทราบกันดีแล้วว่าวัตถุดิบเป็นรายการสินค้าคงเหลือรายการหนึ่งที่แสดงในงบดุล ดังนั้น การคำนวณต้นทุนจึงจะไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 31 เรื่อง สินค้าคงเหลือ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (2548, หน้า 2) กล่าวคือ ต้นทุนสินค้าคงเหลือ ประกอบด้วย ต้นทุนทั้งในการซื้อในการแปลงสภาพและค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อให้สินค้าคงเหลือนั้นอยู่ในสถานที่ และอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน และต้นทุนในการซื้อประกอบด้วยราคาซื้อ อากาศพาเข้าและภาษีอื่น รวมทั้งค่าขนส่ง

ค่าขนส่ง และค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับ การซื้อ และให้นำส่วนลดการค้า เงินที่ได้รับคืน และรายการอื่น ๆ ที่คล้ายกันมาหักออก

ในการบริหารและควบคุม พูลนิจ ปียะอนันต์ (2546, หน้า 113) ได้จำแนกต้นทุน วัตถุประสงค์ออกเป็นต้นทุนในการสั่งซื้อ ต้นทุนในการจัดหา และต้นทุนในการมีวัตถุประสงค์หรือต้นทุน ในการเก็บรักษาวัตถุประสงค์ และต้นทุนวัตถุประสงค์ขาดมือ มีรายละเอียดดังนี้

1. ต้นทุนในการสั่งซื้อวัตถุประสงค์

ต้นทุนในการสั่งซื้อวัตถุประสงค์ หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่จ่ายออกไปจริงเกี่ยวกับการสั่งซื้อวัตถุประสงค์ในแต่ละครั้ง ลักษณะของค่าใช้จ่ายมักจะเป็นค่าใช้จ่ายประเภทผันแปร และค่าใช้จ่ายในการสั่งซื้อประกอบด้วย

- 1.1 ค่าใช้จ่ายในการออกไปซื้อและไปสั่งซื้อ
- 1.2 ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการจัดการวัตถุประสงค์เมื่อมาถึง
- 1.3 ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการจัดเตรียมใบรับสินค้า
- 1.4 ค่าใช้จ่ายในการติดต่อ แกไข เมื่อได้รับวัตถุประสงค์ผิดพลาดหรือล่าช้า
- 1.5 ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการหาแหล่งที่ซื้อ เช่น ค่าใช้จ่ายในการติดต่อสื่อสาร

ค่าใช้จ่ายในการสั่งซื้อเหล่านี้ จากสถิติที่เกิดขึ้นจริงจะมีประมาณ 5 % ถึง 35 % ของเงินลงทุนในวัตถุประสงค์ กิจกรรมที่สามารถที่จะเพิ่มประสิทธิภาพ และลดต้นทุนเหล่านี้ลงได้ โดยประยุกต์ความรู้ทางด้านสถิติและคณิตศาสตร์ เพื่อช่วยในการวิเคราะห์และตัดสินใจ อย่างไรก็ตาม หากต้นทุนดังกล่าวมีไม่มากนัก กิจกรรมจะรับรู้ค่าใช้จ่ายเหล่านั้นเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิต

2. ต้นทุนในการซื้อวัตถุประสงค์

ต้นทุนในการซื้อวัตถุประสงค์ หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้สินค้านั้นมา ได้แก่ ต้นทุนของวัตถุประสงค์ตามใบกำกับสินค้ารวมทั้งค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เช่น ค่าขนส่ง ค่าประกันภัย ค่าใช้จ่ายแผนกต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น แผนกตรวจรับ แผนกบัญชี เป็นต้น รายการที่เกี่ยวกับการจัดซื้อได้แก่

2.1 ส่วนลดรับ เป็นส่วนลดที่เกิดจากการซื้อ โดยปกติแล้วผู้ขายจะกำหนดราคาไว้ในใบแจ้งราคาและเมื่อมีการซื้อขายเป็นปริมาณมากๆ จะลดราคาต่อหน่วยลง ในกรณีเช่นนี้ เรียกส่วนลดนี้ว่า ส่วนลดเนื่องจากการซื้อจำนวนมาก (quantity discount) นอกจากนี้ ผู้ซื้ออาจจะได้รับส่วนลดอีก ถ้าหากว่าชำระค่าวัตถุประสงค์ที่ซื้อในระยะเวลาที่กำหนดเรียกว่า ส่วนลดเงินสด (cash discount) โดยทางด้านผู้ซื้อจะเรียกว่าส่วนลดรับ ตัวอย่างเช่น เงื่อนไขการชำระหนี้ 2/10, n/30 หมายความว่า ผู้ซื้อจะต้องชำระหนี้ภายใน 30 วัน ถ้าชำระภายใน

10 วันจะได้ส่วนลด 2% คิดเป็นอัตราดอกเบี้ย 36%ต่อปี $\left(\frac{2\% \times 360}{20}\right)$ ซึ่งเป็นอัตราดอกเบี้ย

ที่สูง ดังนั้น กิจการควรจ่ายชำระภายในระยะเวลาที่ได้รับส่วนลดจะทำให้ได้ประโยชน์มากกว่า

2.2 ค่าขนส่งที่เกิดจากการซื้อควรคิดเข้าเป็นต้นทุนของวัตถุดิบด้วย ตัวอย่างเช่น วัตถุดิบมีราคา 1,000 บาท ประกอบด้วย วัตถุดิบจำนวน 10 รายการ มีน้ำหนัก รวม 500 กิโลกรัม มีค่าใช้จ่ายที่เป็นค่าขนส่งจำนวน 500 บาท ปัญหาที่เกิดขึ้นก็คือ การที่จะคิด ค่าขนส่งที่เกิดขึ้นให้กับวัตถุดิบแต่ละชนิดเท่าไร ถ้าน้ำหนักของวัตถุดิบแต่ละชนิดไม่เท่ากัน ในกรณีนี้หากวัตถุดิบแต่ละชนิดมีน้ำหนักไม่เท่ากัน อาจจะต้องเฉลี่ยค่าขนส่งโดยใช้น้ำหนัก เป็นฐานในการแบ่งค่าขนส่งโดยคิดกิโลกรัมละ 1 บาท เป็นต้น โดยกิจการจะต้องหา ความสัมพันธ์ที่เหมาะสมที่สุด

2.3 ค่าใช้จ่ายในแผนกอื่นที่เกี่ยวข้อง ในการจัดซื้อวัตถุดิบจะต้องเกี่ยวข้องกับ แผนกจัดซื้อ แผนกตรวจรับ แผนกบัญชี ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นควรเป็นต้นทุนของวัตถุดิบ แต่ เนื่องจากลักษณะของการเกิดขึ้นของค่าใช้จ่ายมักจะเกิดขึ้นร่วมกับแผนกอื่น ๆ ซึ่งไม่สามารถ ระบุว่าเป็นการจัดซื้อครั้งใดได้ จึงมีการคิดค่าใช้จ่ายโดยการจัดสรรไปเป็นต้นทุนของวัตถุดิบโดยใช้ เกณฑ์ที่เหมาะสม เช่น จัดสรรตามจำนวนครั้งของการซื้อแต่ละงวด จัดสรรตามยอดซื้อในแต่ละ งวด จัดสรรตามจำนวนรายการที่ซื้อหรือจัดสรรตามปริมาณ ขนาด น้ำหนัก เป็นต้น

3. ต้นทุนในการเก็บรักษา

เมื่อกิจการสั่งซื้อวัตถุดิบเข้ามาแล้ว อาจจะไม่ได้นำเข้าสู่กระบวนการผลิตทันที จึงต้องมีการเก็บวัตถุดิบไว้ และบางครั้งการเก็บรักษาจะขึ้นอยู่กับปัจจัยภายนอกหลายประการ เช่น ความต้องการของลูกค้า ความล่าช้าในการส่งมอบ ซึ่งต้นทุนในการเก็บรักษาวัตถุดิบจะต้อง คำนึงถึง (Narasimhan., McLeavey., & Billington., 1995, pp. 231-232)

3.1 ดอกเบี้ย หากกิจการไม่นำเงินมาจมอยู่ในวัตถุดิบ สามารถนำเงินนั้น ไปลงทุนในโครงการอื่น ๆ ซึ่งจะได้ผลตอบแทนกลับมาและถ้ากิจการไม่มีเงินทุนของตัวเองก็ จะต้องกู้ยืมทำให้เกิดต้นทุนในลักษณะดอกเบี้ย

3.2 ค่าเบี้ยประกันภัย เพื่อให้วัตถุดิบที่เก็บไว้มีความปลอดภัย ซึ่งกิจการ ส่วนใหญ่จะทำการประกันอัคคีภัย อุทกภัย หรือโจรกรรมแล้วแต่สภาพแวดล้อมของกิจการ

3.3 คลังสินค้าและที่เก็บรักษา การเก็บรักษาต้องใช้พื้นที่ซึ่งอาจจะเช่าผู้อื่น เป็นที่เก็บ ทำให้กิจการต้องมีค่าใช้จ่าย

3.4 ค่าจ้างพนักงานดูแล เมื่อมีการเก็บรักษาวัตถุดิบแล้วสิ่งที่ตามมา คือค่าใช้จ่าย พนักงานดูแลมิให้สูญหาย และควบคุมการเบิกจ่ายวัตถุดิบ

3.5 ต้นทุนที่เกิดจากวัตถุดิบเสื่อมสภาพ วัตถุดิบบางชนิดเมื่อเก็บไว้นาน หรือเกิดความล่าช้าจากกระบวนการผลิตอาจจะมีการเสื่อมสภาพเสียหายได้

3.6 ต้นทุนที่เกิดจากวัตถุดิบล้าสมัย วัตถุดิบบางชนิดอาจล้าสมัยได้ง่าย ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นวัตถุดิบที่ซื้อมาเพื่อใช้ผลิตสินค้าประเภทที่ใช้ตามฤดูกาลหรือผลิตสินค้าตามความนิยมของแฟชั่น กิจกรรมจะมีความเสี่ยงสูงหากสินค้าขายไม่ได้ตามเป้าหมายทำให้วัตถุดิบเหลือและล้าสมัยในที่สุด

4. ต้นทุนวัตถุดิบขาดมือ

ต้นทุนวัตถุดิบขาดมือ หมายถึง ต้นทุนเนื่องจากการที่กิจกรรมไม่มีวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิตทำให้ต้องหยุดชะงัก ทำให้กิจกรรมมีต้นทุนเกิดขึ้นได้แก่

4.1 ต้นทุนเพิ่มขึ้นจากการสั่งซื้อพิเศษ เช่น ค่าติดต่อสั่งซื้อ ค่าขนส่งวัตถุดิบ และต้นทุนอื่นจากการสั่งวัตถุดิบ

4.2 ต้นทุนในการซื้อวัตถุดิบเพิ่มเติมเพียงจำนวนน้อย การสั่งซื้อจำนวนน้อย จะทำให้ต้นทุนต่อหน่วยสูง

4.3 ต้นทุนการผลิตที่เพิ่มขึ้น ในกรณีที่วัตถุดิบขาดมือจะทำให้กิจกรรมมีต้นทุนการผลิตเพิ่มขึ้น เช่น เครื่องจักรหยุดเดินเครื่อง หากต้องเริ่มเดินเครื่องใหม่ จะทำให้เกิดค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น เสียค่าล่วงเวลาหากต้องเร่งทำการผลิตเมื่อได้วัตถุดิบมา เพื่อให้มีสินค้าส่งมอบตามกำหนดเวลา จะส่งผลให้ต้นทุนการผลิตสูงขึ้น

4.4 ต้นทุนจากการสูญเสียค่านิยม ในกรณีที่วัตถุดิบไม่เพียงพอ ทำให้ไม่สามารถผลิตสินค้าได้ตามความต้องการของลูกค้า อาจทำให้ลูกค้าไม่เชื่อถือ เสียค่านิยมในการขายสินค้าครั้งต่อไป

การควบคุมเกี่ยวกับวัตถุดิบ

การจัดการเกี่ยวกับวัตถุดิบ เป็นสิ่งสำคัญมากประการหนึ่ง ทั้งนี้เพราะการบริหารวัตถุดิบที่มีประสิทธิภาพจะช่วยให้กิจกรรมมีวัตถุดิบป้อนเข้าสู่กระบวนการผลิตอย่างสม่ำเสมอ และช่วยให้ต้นทุนการผลิตต่ำสุดด้วย การควบคุมวัตถุดิบซึ่งรวมถึงการจัดซื้อ ในการควบคุมวัตถุดิบเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพโดยทั่วไปแล้วจะมีประเด็นที่ค้ำใจถึงดังนี้

1. การควบคุมภายในเกี่ยวกับวัตถุดิบ

การควบคุมวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต เป็นสิ่งที่ต้องทำการควบคุมอย่างรัดกุมและทั่วถึง เนื่องจากกิจกรรมที่ทำการผลิตสินค้า จะต้องเริ่มตั้งแต่การได้วัตถุดิบมาเพื่อเข้าสู่กระบวนการผลิต การได้มาของวัตถุดิบเป็นรายจ่ายของกิจการรายการหนึ่งที่มีความจำเป็นต้องควบคุม

เดวิส (Davis, 1999, p. 352) ได้กล่าวว่า ไม่ว่าจะ เป็นกิจการอุตสาหกรรม การผลิตหรือธุรกิจซื้อขายสินค้า การจัดซื้อสินค้ามาเพื่อจำหน่ายหรือซื้อวัตถุดิบเพื่อใช้ในการ

ผลิตเป็นจุดเริ่มต้นของวงจรรค่าใช้จ่าย และระบบการจัดซื้อเป็นระบบย่อยหนึ่งที่อยู่ภายในวงจรรค่าใช้จ่ายและมีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกับระบบการรับของในการประกอบธุรกิจ โดยทั่วไปแล้วรายการค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในบริษัทต่างๆ อาจสูงถึง 50% ของมูลค่าค่าใช้จ่ายทั้งหมด ธุรกิจต่างๆ จึงจำเป็นต้องมีระบบการจัดซื้อที่มีประสิทธิภาพ ระบบเอกสารที่รัดกุม และวิธีการควบคุมภายในที่ดี เพื่อให้มีการควบคุมภายในที่ดีจึงมีวิธีการ ดังนี้

1.1 ระบบการจัดซื้อ ระบบการจัดซื้อเป็นกิจกรรมการจัดหาวัตถุดิบเพื่อให้ได้วัตถุดิบตามต้องการ กิจกรรมจึงควรจะได้มีการกำหนดนโยบายในการจัดซื้อ โดยวิธีการจัดซื้อจะขึ้นอยู่กับมูลค่าของการจัดซื้อ เช่น การจัดซื้อในมูลค่าต่ำกว่า 50,000 บาท ไม่จำเป็นต้องมีการเสนอราคา การจัดซื้อตั้งแต่ 50,000 - 100,000 บาท ต้องมีการคัดเลือกโดยให้ผู้ชายจัดทำใบเสนอราคา การจัดซื้อตั้งแต่ 100,001 - 1,000,000 บาท กำหนดให้ผู้ชายเสนอราคาและให้มีคณะกรรมการทำหน้าที่ตัดสินใจคัดเลือก และการจัดซื้อเกิน 1,000,000 บาทขึ้นไป กำหนดให้มีการยื่นซองประกวดราคา เป็นต้น

ทั้งนี้ การกำหนดวงเงินในการจัดซื้อขึ้นอยู่กับนโยบายของกิจการ ซึ่งวิธีการจัดซื้อในแต่ละลักษณะจะทำให้การจัดซื้อมีประสิทธิภาพ

1.2 ระบบเอกสาร เอกสารเป็นหลักฐานที่ใช้ประกอบการบันทึกบัญชี และเป็นหลักฐานทางกฎหมาย ชนิดพันธ์ บุญมีสุวรรณ (2547, หน้า 143) ได้กล่าวว่า เอกสารที่เกี่ยวข้องกับระบบการจัดซื้อ ประกอบด้วย

1.2.1 ใบขอซื้อ (purchase requisition) จัดทำโดยแผนกคลังสินค้า เมื่อเห็นว่าสมควรสั่งซื้อ จึงสั่งให้แผนกจัดซื้อทำการจัดซื้อต่อไป

1.2.2 ใบเชิญให้เสนอราคา (request for quotation) เป็นเอกสารที่เชิญให้ผู้ชายเสนอราคาให้ทางกิจการคัดเลือก

1.2.3 ใบสั่งซื้อ (purchase order) เมื่อคัดเลือกผู้ชายได้แล้วจะจัดทำใบสั่งซื้อส่งให้ผู้ชายเป็นหลักฐานในการสั่งซื้อ

1.2.4 ใบกำกับสินค้า (bill of lading) เป็นหลักฐานที่ผู้ชายจัดทำขึ้นเพื่อส่งให้กับผู้ซื้อพร้อมกับสินค้า เพื่อเป็นหลักฐานในการส่งมอบสินค้า

1.2.5 ใบรับของ (receiving report) เป็นเอกสารที่แผนกรับของจัดทำขึ้นเพื่อเป็นหลักฐานในการตรวจรับสินค้า และใช้เป็นหลักฐานในการบันทึกสินค้าคงคลัง

1.2.6 ใบเรียกเก็บเงิน (invoice) เป็นเอกสารที่ผู้ชายส่งมาเพื่อเรียกชำระเงินค่าสินค้า โดยกิจการจะต้องทำการตรวจสอบกับเอกสารอื่นๆ ก่อนการจ่ายชำระเงิน

1.3 การควบคุมภายในของการจัดซื้อ การควบคุมภายในจะเป็นสิ่งที่ช่วยเพิ่มความมั่นใจ ในกระบวนการจัดซื้อวัตถุดิบให้มีประสิทธิภาพบรรลุตามวัตถุประสงค์ของฝ่ายบริหาร โดยมีวิธีการที่สำคัญดังนี้

1.3.1 แบ่งแยกหน้าที่ในการจัดซื้อ การรับของ และการบันทึกบัญชีออกจากกัน ไม่ควรให้พนักงานคนเดียวรับผิดชอบงานตั้งแต่ต้นจนจบ

1.3.2 มีระบบการควบคุมเอกสารที่เกี่ยวข้องในการจัดซื้อ และได้มี
วิธีปฏิบัติเกี่ยวกับเอกสารที่สามารถตรวจสอบ และใช้เป็นหลักฐานได้อย่างดี

1.3.3 กำหนดระเบียบ และวิธีปฏิบัติในการจัดซื้อไว้เป็นลายลักษณ์
อักษร และปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด

1.3.4 จัดทำตารางการใช้วัตถุดิบ โดยประสานกับฝ่ายผลิตเพื่อ
กำหนดเป็นแผนการใช้ไว้ล่วงหน้า เพื่อให้ได้ข้อมูลในการจัดซื้อในแต่ละช่วงเวลา

1.3.6 จัดซื้อ ณ ปริมาณการสั่งซื้อที่ประหยัดที่สุด เพื่อให้กิจการ
ได้รับประโยชน์มากที่สุดจากการซื้อวัตถุดิบ

1.3.7 จำนวนที่สำรองไว้ในคลังสินค้า ต้องมีการกำหนดจำนวนคง
คลังของวัตถุดิบ เพื่อป้องกันมิให้วัตถุดิบขาดมือ หรือกระบวนการผลิตหยุดชะงัก

1.3.8 วัตถุดิบประเภทที่ไม่เคยซื้อมาก่อนต้องได้รับการพิจารณาจาก
ผู้บริหารระดับสูงก่อนการสั่งซื้อ เพื่อป้องกันปัญหาที่อาจจะก่อให้เกิดความเสียหาย เช่น การ
ส่งผลกระทบต่อคุณภาพของสินค้า ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ขายวัตถุดิบ เป็นต้น

2. รายงานวัตถุดิบเพื่อการบริหาร

การรายงานวัตถุดิบเป็นการควบคุมวัตถุดิบของกิจการอย่างหนึ่ง เนื่องจากเป็น
การรายงานการเปลี่ยนแปลงตั้งแต่การจัดหาจนกระทั่งวัตถุดิบถูกเบิกไปใช้ในกระบวนการผลิต
ทำให้นำข้อมูลรายงานไปใช้ในการวางแผนได้โดยรายงานเพื่อการบริหารเป็นการจดข้อมูล
ทางการบัญชีเพื่อรายงานข้อมูลดังต่อไปนี้ (พูลนิจ ปิยะอนันต์ , 2546, หน้า 144)

2.1 รายงานเกี่ยวกับความต้องการวัตถุดิบ แผนกผลิตอาจจะทำรายงาน
ความต้องการวัตถุดิบที่ต้องใช้ในการผลิตสินค้า หรือแผนกคลังสินค้ารายงานความต้องการ
วัตถุดิบเพื่อให้มีการจัดซื้อตรงตามความต้องการทั้งปริมาณ และคุณภาพ

2.2 รายงานการตรวจรับวัตถุดิบ เมื่อแผนกจัดซื้อ และผู้ขายได้จัดส่งวัตถุดิบ
แผนกตรวจรับจะทำการตรวจรับและจัดทำรายงานความถูกต้องของปริมาณและคุณภาพ

2.3 รายงานการใช้วัตถุดิบ เป็นรายงานแสดงการเปรียบเทียบวัตถุดิบ
ที่ใช้ไปกับงบประมาณการใช้ที่ได้จัดทำไว้ล่วงหน้า หรือตามมาตรฐานการผลิต ซึ่งเป็นการรายงาน
ทั้งปริมาณและจำนวนเงิน ทำให้ฝ่ายบริหารทราบผลต่างจากการประมาณไว้ และทราบถึง
ประสิทธิภาพการใช้วัตถุดิบเพื่อการผลิต

2.4 รายงานแสดงการหมุนเวียนวัตถุดิบ เป็นรายงานที่แสดงการหมุนเวียน
ของวัตถุดิบแต่ละชนิด โดยจะแสดงถึงประสิทธิภาพในการจัดการวัตถุดิบโดยการคำนวณได้
ดังนี้

$$\text{อัตราการหมุนเวียนของวัตถุดิบ(ปริมาณ)} = \frac{365 \times \text{ปริมาณวัตถุดิบคงเหลือเฉลี่ย}}{\text{ปริมาณวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต}}$$

$$\text{อัตราการผลิตรวมเฉลี่ยของวัตถุดิบ (ต้นทุน)} = \frac{365 \times \text{ต้นทุนวัตถุดิบคงเหลือเฉลี่ย}}{\text{ต้นทุนวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต}}$$

2.5 รายงานวัตถุดิบขาดมือเป็นรายงานที่แสดงให้เห็นผู้บริหารทราบถึงความเสียหายที่เกิดจากไม่มีวัตถุดิบป้อนเข้าสู่กระบวนการผลิต ทำให้กิจการเกิดต้นทุนเพิ่มมากขึ้น

2.6 รายงานวัตถุดิบล้าสมัย เป็นรายงานวัตถุดิบที่ไม่อาจใช้ในการผลิตได้เนื่องจากไม่ใช้วัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตปัจจุบัน จะส่งผลให้อัตราการผลิตรวมเฉลี่ยของวัตถุดิบข้างต้นนั้นฝ่ายบริหารจึงควรแยกวัตถุดิบที่ล้าสมัยออกหรือควรจำหน่ายออกไป

2.7 รายงานการตรวจนับวัตถุดิบ เป็นรายงานที่แสดงจำนวนวัตถุดิบที่มีอยู่จริงจากการตรวจนับเมื่อนำไปตรวจสอบหรือเปรียบเทียบกับจำนวนที่มีอยู่ในบัญชี รายงานนี้นอกจากจะทราบถึงจำนวนที่ขาดหรือเกินแล้วยังให้ข้อมูลความเคลื่อนไหว หรือการชำรุดของวัตถุดิบด้วย

2.8 รายงานการใช้วัตถุดิบทดแทน เป็นรายการใช้วัตถุดิบทดแทน ซึ่งอาจจะลดต้นทุนลงได้ แต่การใช้วัตถุดิบอื่นทดแทนอาจจะส่งผลกระทบต่อต้นทุนค่าแรงงานและค่าใช้จ่ายในการผลิตอื่นๆ ดังนั้นควรรายงานถึงสาเหตุและผลกระทบที่จะเกิดขึ้นด้วย

2.9 รายงานเศษวัตถุดิบและสินค้ามีตำหนิ ในกระบวนการผลิตอาจทำให้มีเศษวัตถุดิบและสินค้ามีตำหนิ จึงควรรายงานจำนวนที่เกิดขึ้นเพื่อใช้ในการควบคุมประสิทธิภาพการทำงานของฝ่ายผลิต

การควบคุมวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตเป็นสิ่งที่จะต้องทำการควบคุมอย่างรัดกุมและทั่วถึง กล่าวคือ เมื่อแผนกผลิตเบิกวัตถุดิบมาใช้ในการผลิตก็จะแจ้งให้แผนกจัดซื้อทราบเพื่อแผนกจัดซื้อจะได้สั่งซื้อวัตถุดิบและของใช้สิ้นเปลืองต่างๆ ตามที่ได้รับคำสั่งซื้อจากแผนกคลังสินค้า แผนกผลิตและบุคคลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องและมีความรับผิดชอบในเรื่องนี้โดยซื้อวัตถุดิบชนิดต่างๆ ให้ตรงตามแบบ ขนาด คุณภาพ และมีจำนวนตามต้องการของฝ่ายผลิตแต่จะต้องจัดซื้อในราคาเหมาะสม เมื่อของที่สั่งซื้อมาถึงแผนกตรวจรับของจะทำการตรวจรับให้ตรงกับใบสั่งซื้อและใบส่งของ แล้วส่งไปยังแผนกคลังสินค้าเพื่อให้วัตถุดิบต่างๆ ได้จัดเก็บไว้อย่างปลอดภัย สำเนาใบสำคัญเกี่ยวกับวัตถุดิบที่ซื้อ จะนำไปเป็นหลักฐาน ในการบันทึกเกี่ยวกับรายการวัตถุดิบที่ซื้อและลงรายการในบัตรแยกประเภทวัตถุดิบ การบันทึกรายการซื้อวัตถุดิบโดย เดบิต บัญชีคุมวัตถุดิบ เครดิต บัญชีเจ้าหนี้/บัญชีเงินสด

เมื่อต้องการใช้วัตถุดิบเพื่อการผลิตผลิตภัณฑ์ใด ๆ เป็นจำนวนเท่าใดก็ตามฝ่ายผลิต จะต้องจัดทำใบเบิกวัตถุดิบขึ้นเพื่อขอเบิกวัตถุดิบมาใช้ในการผลิตตามที่ได้รับคำสั่งให้ผลิต ใบเบิกนี้ทำขึ้นโดยหัวหน้าส่วนที่ทำการผลิตหรือบุคคลอื่นที่รับผิดชอบในเรื่องนี้โดยเฉพาะ ใบเบิกสำหรับงานใดก็จะรวบรวมไว้ในคำสั่งให้ผลิต สำหรับคำสั่งให้ผลิตที่ยังไม่แล้วเสร็จมีสภาพเป็นบัญชีแยกประเภทช่วยบัญชีคุมยอดเรียกว่าบัญชีงานระหว่างทำ จำนวนของใบ

เบิกในระยะหนึ่งซึ่งปกติมักจะเป็น 1 เดือนจะใช้เป็นหลักฐานในการโอนต้นทุนวัตถุดิบจากบัญชี
คุมยอดวัตถุดิบไปยังบัญชีคุมยอดสินค้าระหว่างผลิตหรือบัญชีงานระหว่างทำ ดังนี้

เดบิต	บัญชีงานระหว่างทำ	XX	
	เครดิต	บัญชีวัตถุดิบ	XX

บันทึกการโอนวัตถุดิบทางตรงไปยังบัญชีงานระหว่างทำ

สำหรับวัตถุดิบทางอ้อมนั้นเราไม่สามารถจะคิดเข้าผลิตภัณฑ์ที่ได้รับคำสั่งให้
ผลิตของงานใดงานหนึ่งได้โดยเฉพาะ ดังนั้น ต้นทุนวัตถุดิบทางอ้อมจะบันทึกในบัญชีค่าใช้จ่าย
ในการผลิต

เดบิต	บัญชีค่าใช้จ่ายในการผลิต	XX	
	เครดิต	บัญชีวัตถุดิบ	XX

บันทึกเบิกวัตถุดิบทางอ้อมเพื่อใช้ในการผลิต

ปัจจุบันปัญหาด้านการควบคุมได้ทดสอบอย่างมีหลักเกณฑ์ โดยคนงานฝ่าย
ดำเนินการ ได้ค้นคว้าหาเทคนิคใหม่ๆ ในการค้นคว้าวิจัยตามการดำเนินงานทางคณิตศาสตร์
สถิติ ซึ่งใช้ในการแก้ไขปัญหาต่างๆ ของธุรกิจนั้น โดยการจัดทำแบบหรือตัวอย่างที่ถูกต้อง
โดยการตั้งสมมติฐานที่แน่นอนเกี่ยวกับต้นทุน จำนวนที่ต้องการ การขนส่งและอื่นๆ
เครื่องคอมพิวเตอร์สามารถใช้แก้ปัญหาต่างๆ สำหรับเลือกตัวปัจจัยต่างๆ ได้

ในทางปฏิบัติสำหรับการบันทึกรายการวัตถุดิบที่ซื้อมาในสมุดบัญชีขั้นต้น บัญชี
แยกประเภททั่วไป อาจกระทำได้โดยการบันทึกวัตถุดิบทางตรง และวัตถุดิบทางอ้อมไว้ใน
บัญชีเดียวกัน เนื่องจากตอนที่จัดซื้อวัตถุดิบมาไม่สามารถรู้ได้ว่าวัตถุดิบที่ซื้อมานั้นเป็นวัตถุดิบ
ทางตรงเท่าไรและเป็นวัตถุดิบทางอ้อมเท่าไร

เมื่อบันทึกบัญชีตอนจัดซื้อวัตถุดิบในสมุดขั้นต้นเรียบร้อยแล้วจะผ่านรายการไป
บัญชีแยกประเภททั่วไป และในบัตรแยกประเภทวัตถุดิบแต่ละชนิด โดยจะแสดงให้เห็นถึง
จำนวนหน่วย ต้นทุนต่อหน่วย จำนวนเงินในบัตรแยกประเภทวัตถุดิบ ตัวอย่างเช่น ซื้อวัตถุดิบ
50,000 หน่วย หน่วยละ 5 บาท ส่งคืน 5,000 หน่วย บันทึกบัญชีดังนี้

ในสมุดบันทึกรายการขั้นต้น

(1) ซื้อวัตถุดิบ

เดบิต	บัญชีวัตถุดิบ	250,000	
	เครดิต	เจ้าหนี้/เงินสด	250,000

บันทึกการซื้อวัตถุดิบ 50,000 หน่วย ๆ ละ 5 บาท เป็นเงิน 250,000 บาท

(2) ส่งคืน

เดบิต	บัญชีเจ้าหนี้/เงินสด	25,000
	เครดิต บัญชีวัตถุดิบ	25,000

บันทึกการส่งวัตถุดิบคืน 5,000 หน่วย ๆ ละ 5 บาท เป็นเงิน 25,000 บาท

บัญชีแยกประเภททั่วไป

เปิดบัญชีวัตถุดิบเพื่อใช้บันทึกยอดเกี่ยวกับการซื้อวัตถุดิบและส่งคืนสินค้า

บัญชีวัตถุดิบ

ยอดยกมา	XX	(2)	25,000
(1)	250,000		

บัญชีแยกประเภทย่อย

บัตรแยกประเภทวัตถุดิบ

ว.ด.ป	รับ			จ่าย			คงเหลือ		
	จำนวน หน่วย	หน่วยละ	จำนวน เงิน	จำนวน หน่วย	หน่วยละ	จำนวน เงิน	จำนวน หน่วย	หน่วยละ	จำนวน เงิน
	50,000	5	250,000	5,000	5	25,000	45,000	5	225,000

3. ส่วนลดในการซื้อ

ในการซื้อวัตถุดิบมักจะจัดซื้อภายใต้เงื่อนไขที่จะได้รับส่วนลดเงินสดเมื่อชำระเงินภายในกำหนด ฉะนั้นต้นทุนของวัตถุดิบที่แท้จริงจะเป็นราคาต้นทุนสุทธิจากการหักส่วนลด แต่ถ้าผู้ซื้อไม่จ่ายเงินภายในกำหนดเวลาที่ผู้ขายกำหนดเงื่อนไขไว้ก็จะมีสิทธิ์ได้รับส่วนลด ส่วนลดรับที่ได้นี้จะไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนวัตถุดิบทางตรงและไม่ควรจะคิดรวมเข้าเป็นวัตถุดิบคงเหลือ

แต่ถ้าชำระค่าวัตถุดิบที่ซื้อเชื่อภายในเงื่อนไขที่กำหนดไว้จะมีผลทำให้ผู้ซื้อสามารถซื้อในราคาได้ส่วนลด เช่น เงื่อนไขในการให้ส่วนลด 2/10, n/30 หมายความว่า ผู้ซื้อจะได้รับส่วนลดเงินสด 2% ถ้าสามารถจ่ายชำระค่าวัตถุดิบภายใน 10 วันนับจากวันที่ซื้อ ถ้าชำระเงินเมื่อครบ 30 วันนับจากวันซื้อต้องชำระเงินเต็มตามจำนวน ในใบส่งของ

ตัวอย่างเช่น กิจการได้สั่งซื้อวัตถุดิบตามใบสั่งซื้อราคา 20,000 บาท ให้ชำระเงินตามเงื่อนไข 2/10 , n/30 ซึ่งจะบันทึกรายการดังนี้

เดบิต บัญชีวัตถุดิบ	19,600	
เครดิต บัญชีเจ้าหนี้		19,600

บันทึกราคาวัตถุดิบ 20,000 บาท ให้เหลือ 19,600 บาท โดยหวังว่าจะได้รับส่วนลด 2% ถ้าชำระตามเงื่อนไข บัญชีเจ้าหนี้และเงินสดจะลดลงไปโดยจ่ายเพียง 19,600 บาท แต่ถ้าชำระช้าก็จะมีผลทำให้ต้องสูญเสียส่วนลดไป ส่วนลดที่ขาดไปก็จะบันทึกเป็นค่าใช้จ่าย ดังนี้

เดบิต บัญชีเจ้าหนี้	19,600	
บัญชีส่วนลดจากการซื้อสูญเสียไป	400	
เครดิต บัญชีเงินสด		20,000

จ่ายชำระเจ้าหนี้กรณีไม่ได้ส่วนลดเงินสด

ส่วนลดรับที่มีได้รับจะรายงานในงบการเงินและทำหน้าที่ควบคุมด้านการจ่ายเงิน และจำนวนส่วนลดรับที่มีได้รับจำนวนมากๆนี้จะเป็นการชี้ หรือแสดงให้เห็นถึงการสูญเสียเปล่าที่เกิดขึ้นอย่างไม่จำเป็นและแสดงถึงการบริหารงานในเรื่องการจ่ายเงิน

4. ส่วนเพิ่มของต้นทุนวัตถุดิบ

ราคาวัตถุดิบตามใบส่งของไม่ใช่ต้นทุนของวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต เพราะยังมีค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่ทำให้วัตถุดิบอยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้ได้ ได้แก่ ค่าขนส่ง ค่าใช้จ่ายของแผนกสั่งซื้อและแผนกตรวจรับวัตถุดิบ ค่าเช่าคลังเก็บรักษาวัตถุดิบ ค่าใช้จ่ายเหล่านี้จะบันทึกไว้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนวัตถุดิบ แต่ก็มีอยู่หลายกรณีที่เป็นการยากที่จะชี้เฉพาะลงไปว่าต้นทุนเหล่านี้ เป็นของวัตถุดิบรายการใดบ้าง ในบางครั้งจึงใช้วิธีคิดต้นทุนวัตถุดิบตามอัตราส่วนที่คิด ค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าหน่วยผลิต ในการจัดทำงบประมาณของต้นทุนประเภทต่าง ๆ ที่ควรจะคิดเข้าวัตถุดิบนั้นต้องมีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกับต้นทุนวัตถุดิบตามใบส่งของ สำหรับอัตราที่คิดคำนวณตามหลักการนี้เรานำเอาอัตราของต้นทุนดังกล่าวมาใช้ในการคำนวณหายอดต้นทุนเกี่ยวกับวัตถุดิบซึ่งจะเพิ่มเติมเข้าไปในใบส่งของของต้นทุนวัตถุดิบ ส่วนผลแตกต่างระหว่างต้นทุนจ่ายจริงและคิดเข้างานของวัตถุดิบซึ่งหาได้นั้นจะปิดโอนไปเข้าบัญชีต้นทุนสินค้าที่ขายเสมือนเป็นยอดบวก หรือหักออกจากต้นทุนสินค้าที่ขายเมื่อสิ้นงวดบัญชี เช่น

ค่าขนส่งเข้า	9,600	บาท
ค่าใช้จ่ายแผนกสั่งซื้อ	27,500	บาท
ค่าใช้จ่ายแผนกตรวจรับของ	16,400	บาท
ค่าใช้จ่ายแผนกตรวจสอบ	8,300	บาท
ค่าใช้จ่ายคลังเก็บรักษาวัตถุดิบ	<u>8,200</u>	บาท
รวม	<u>70,000</u>	บาท
ต้นทุนที่ประมาณไว้	875,000	บาท

$$\begin{aligned}
\text{อัตราร้อยละของต้นทุนที่เพิ่มขึ้น} &= \frac{\text{ต้นทุนที่มีความสัมพันธ์ต่อวัตถุดิบ}}{\text{ต้นทุนวัตถุดิบที่ประมาณไว้}} \\
&= \frac{70,000}{875,000} \\
&= 8\%
\end{aligned}$$

สมมติ ในระหว่างปีต้นทุนวัตถุดิบที่ซื้อตามใบส่งของมีจำนวน 1,200,000 บาท โดยมีค่าขนส่งเมื่อซื้อและค่าใช้จ่ายในการเก็บรักษารวมเป็นเงิน 105,000 บาท ค่าใช้จ่ายจำนวนนี้จะต้องนำไปเพิ่มเป็นต้นทุนวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต โดยการใช้อัตราส่วนที่หาได้ข้างต้นคือ 8% ก็จะได้ยอดต้นทุนที่ใช้เพิ่มเติมค่าวัตถุดิบจากใบส่งของอีก 96,000 บาท สำหรับผลแตกต่างที่เกิดขึ้นในบัญชีถูกโอนจากบัญชีวัตถุดิบคงเหลือ ไปเข้าบัญชีต้นทุนสินค้าขาย วิธีการบันทึกรายการในบัญชีแยกประเภท ดังนี้

บัญชีวัตถุดิบ	
- ต้นทุนวัตถุดิบตามใบส่งของ	1,200,000
- ค่าใช้จ่ายที่ทำให้วัตถุดิบอยู่ในสภาพที่จะใช้ได้	96,000
บัญชีค่าใช้จ่ายในการเก็บรักษาวัตถุดิบ	
- โอนจากบัญชีค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจริง	105,000
- ค่าใช้จ่ายคิดเข้าเป็นต้นทุนวัตถุดิบใช้ไป	96,000
- ผลต่างโอนไปบัญชีต้นทุนสินค้าขาย	9,000
	<u>105,000</u>
	<u>105,000</u>
บัญชีต้นทุนสินค้าขาย	
- ผลต่างค่าใช้จ่ายในการเก็บรักษาวัตถุดิบ	9,000

อัตราส่วนที่หาได้อย่างแน่นอนนั้น สามารถคำนวณต้นทุนของวัตถุดิบแต่ละรายการที่ใช้ไปได้ อย่างไรก็ตามอัตราส่วนที่ใช้จำนวนเงินบาทเป็นฐานในการคิดอาจจะไม่เหมาะสมกับทุกกรณี ตัวอย่างเช่น รายการที่วัตถุดิบมีต้นทุนสูงแต่มีจำนวนหน่วยน้อยจะมี

ต้นทุนในการเก็บรักษาต่ำ เมื่อเทียบกับรายการที่มีราคาถูกแต่มีจำนวนหน่วยมาก ถ้าถือตามหลักการแบบใช้จำนวนเงินเป็นพื้นฐานจะมีผลทำให้ค่าใช้จ่ายในการเก็บรักษาสูง หรือกรณีค่าระวางขนส่งแบ่งออกอย่างสมเหตุสมผลนั้นต้องคำนึงถึงน้ำหนัก ระยะทางของการขนส่ง เป็นปัจจัยในการแบ่งค่าระวางนี้

การจัดแบ่งส่วนเพิ่มของต้นทุนวัตถุดิบนี้ จะแสดงให้เห็นถึงการรายงานต้นทุนเกี่ยวกับวัตถุดิบที่ใช้จริง และเป็นการให้ข้อมูลมากพอซึ่งจะเป็นประโยชน์สำหรับจุดมุ่งหมายในการควบคุมวัตถุดิบ เพราะบางครั้งวัตถุดิบมีราคาต้นทุนต่ำ แต่เสียค่าใช้จ่ายในการจัดซื้อสูงในการศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนต่าง ๆ เกี่ยวกับวัตถุดิบและต้นทุนวัตถุดิบตามใบส่งของ จะแสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์ที่เปลี่ยนแปลงไป บางครั้งต้นทุนที่เกี่ยวกับวัตถุดิบอาจมีจำนวนมากเกินไป และเมื่อตรวจสอบแล้ว จะเห็นว่ามีบริการที่ดีกว่าโดยที่ไม่จำเป็นต้องเสียต้นทุนมากเกินไป ตัวอย่างเช่น ค่าขนส่งอาจจะลดลงได้โดยการเลือกสายการขนส่งอื่นๆ หรือเลือกผู้ขนส่งรายอื่นหรือแบบอื่นๆ เป็นต้น

5. ระดับของวัตถุดิบคงเหลือ

วัตถุดิบเป็นรายการสินค้าคงเหลือรายการหนึ่งของกิจการที่ทำการผลิตสินค้า ระดับของวัตถุดิบคงเหลือนับว่ามีความสำคัญต่อการควบคุมยอดวัตถุดิบคงคลัง เนื่องจากการเก็บรักษาจะมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้น รวมทั้งจะส่งผลกระทบต่อสภาพคล่องของกระแสเงินสดและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง

สุพรรณีย์ เขียวศิริวัฒนา (2547, หน้า 54) ได้กล่าวว่า มีหลายบริษัทที่แยกหน่วยงานจัดซื้อและพัสดุออกจากโครงสร้างของฝ่ายผลิต และหน่วยงานดูเหมือนว่ามีต้นทุนที่ต่ำเพราะไม่นำค่าใช้จ่ายของหน่วยจัดซื้อและพัสดุมารวมด้วย ซึ่งหากรวมต้นทุนค่าใช้จ่ายทั้งหมดแล้ว (cost consolidation) จะเห็นว่า มีต้นทุนที่สูงขึ้นและไม่อาจจะปฏิเสธค่าใช้จ่ายส่วนนี้ได้

ดังนั้น ระดับของวัตถุดิบคงเหลือนับว่ามีความสำคัญต่อการควบคุมวัตถุดิบคงคลัง กิจการใดๆก็ตามไม่ควรเก็บวัตถุดิบคงเหลือในมือมากเกินไป หรือมีจำนวนน้อยจนเกินไป เพราะจะเสี่ยงต่อการหยุดชะงักของกระบวนการผลิต ธุรกิจที่ลงทุนในวัตถุดิบคงเหลือมากเกินไปจะทำให้เงินทุนของกิจการไปจม ซึ่งควรนำเงินทุนนี้ไปใช้ในทางอื่นอันจะได้ผลตอบแทนที่ดีกว่านี้ เพราะอัตราผลตอบแทนของกิจการจะต่ำลง ถ้ากิจการปล่อยให้สินทรัพย์หมุนเวียนอยู่เฉยๆ โดยไม่ได้ใช้ประโยชน์ ทำให้กิจการจะมีต้นทุนเกิดขึ้นโดยมิได้ผลตอบแทน

อย่างไรก็ตาม ถ้าธุรกิจลงทุนในวัตถุดิบซึ่งเป็นรายการสินค้าคงเหลือมากเกินไป ก็จะทำให้เสียผลตอบแทนที่ควรจะได้รับ ถ้านำส่วนที่ลงทุนในสินค้าคงเหลือ ถือเป็นการลงทุนอย่างหนึ่งด้วยเหตุผลเดียวกัน ถ้ามีสินค้าคงเหลือมาก และทำการจัดเก็บสินค้าไว้ในคลังเก็บสินค้าจะมีผลทำให้เสียค่าเช่าประเภที่มากขึ้น หรืออาจมีผลทำให้คลังสินค้าเสื่อมค่าเร็วกว่าที่ควรได้ และแทนที่จะได้ใช้พื้นที่เก็บสินค้าประเภทอื่น ผลตอบแทนที่จะไปใช้ประโยชน์

อย่างอื่นของพื้นที่โรงงานถือเป็นต้นทุนของคลังเก็บสินค้า ยิ่งไปกว่านี้ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับประกันภัย อาจจะต้องสูงขึ้น แต่ถ้าไม่เสียค่าประกันภัยมาก ก็เสี่ยงต่อความปลอดภัยของสินค้าในคลังสินค้า และควรมีการจัดเก็บสินค้าคงเหลือในระดับใดระดับหนึ่งเพียงระดับเดียวเท่านั้น จึงจะทำให้สินค้ามีปริมาณพอเพียงไม่ขาดแคลนและมีประสิทธิภาพโดยปกติถ้าวัตถุดิบไม่เพียงพอจะทำให้การผลิตหยุดชะงักจึงต้องมีการกำหนดจำนวนสูงสุดและต่ำสุดสำหรับวัตถุดิบแต่ละชนิด หลักการกำหนดจำนวนสูงสุดและต่ำสุดอาจทำได้จากปริมาณที่ใช้ประจำวดมีจำนวน เท่าไรและใช้เวลาในการขนส่งนานเท่าใดนั่นคือช่วงของการจัดหาที่ควรกระทำ ตัวอย่างเช่น ในการสั่งซื้อวัตถุดิบอย่างหนึ่งต้องใช้เวลาานพอสมควรกว่าจะได้รับวัตถุดิบนั้นๆ โดยอาจต้องใช้เวลาถึง 30 วัน จากประสบการณ์การใช้วัตถุดิบดังกล่าวสามารถสรุปรายการต่าง ๆ ได้ดังต่อไปนี้

ปริมาณการใช้โดยเฉลี่ยในขณะจัดหา 30 วัน	2,000 หน่วย
ปริมาณที่ใช้น้อยที่สุดในช่วงจัดหา 30 วัน	1,500 หน่วย
ปริมาณที่ใช้มากที่สุดในช่วงจัดหา 30 วัน	2,000 หน่วย

ฉะนั้นควรจะออกไปสั่งซื้อ เมื่อจำนวนวัตถุดิบคงเหลือแค่ 2,500 หน่วย มิฉะนั้นจะเกิดปัญหาขึ้นเมื่อใช้วัตถุดิบมาก และไม่สามารถจะสั่งซื้อวัตถุดิบนั้นมาได้ทันต่อความต้องการใช้ ด้วยเหตุนี้ อาจกล่าวได้ว่าระดับของสินค้าคงเหลือที่ควรมึนั้น หมายถึงจุดที่จะต้องสั่งซื้อสินค้าเพิ่มเติมเพื่อให้มีปริมาณสม่ำเสมอและพอเพียงกับความต้องการใช้ซึ่งปริมาณการสั่งซื้อที่เหมาะสมจะเกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่ายต่างๆด้วย

6. ปริมาณการสั่งซื้อที่ประหยัดที่สุด (Economic Order Quantity : EOQ)

ในการสั่งซื้อวัตถุดิบและการเก็บรักษาจะมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นกล่าวคือ เมื่อเก็บสินค้าไว้ในคลังเก็บสินค้าจะทำให้ต้องใช้พื้นที่ของคลังสินค้า โดยมีผลทำให้กิจการต้องเสียค่าเช่าพื้นที่ และต้องเสียค่าประกันภัยเพิ่มสูงขึ้นด้วย และนอกจากนี้เงินทุนที่ใช้ซื้อวัตถุดิบจะผูกพันอยู่จนไม่สามารถนำไปใช้ในกิจการด้านอื่นได้ อีกประการหนึ่งถ้ากิจการซื้อสินค้าครั้งละน้อยแต่ซื้อบ่อยๆ ทำให้เกิดค่าระวาง ค่าใช้จ่ายในการจัดซื้อเพิ่มสูงขึ้นเพราะจำนวนใบสั่งซื้อมากขึ้น และยิ่งไปกว่านั้นการสั่งซื้อบ่อยๆ อาจจะต้องเพิ่มบุคลากรในแผนกสั่งซื้ออีกเพราะงานมาก ทำให้มีต้นทุนเกี่ยวกับค่าจ้างสูงขึ้นไปด้วย ในอุตสาหกรรมบางชนิดมีวัตถุดิบที่ต้องเก็บไว้ในภาชนะที่มีลักษณะเฉพาะเช่น ในถังและเก็บรักษาได้นาน จึงเป็นปัญหาที่ต้องพิจารณาเป็นพิเศษ การสั่งซื้อบ่อยๆ คราวละไม่มาก ทำให้กิจการไม่ได้รับส่วนลดในปริมาณ เพราะการสั่งซื้อมากๆ แล้วได้ส่วนลดอาจจะพอกุมกับค่าเก็บรักษาที่เพิ่มขึ้นก็ได้

ปัจจัยต่างๆ ที่นำมาใช้ในการพิจารณาในเรื่องนี้ควรจะมีจำนวนมากพอเท่าที่จะเป็นไปได้ ต้นทุนในการสั่งซื้อและจัดเก็บวัตถุดิบควรจะให้มีความต่ำสุดในทุกกรณี เมื่อต้นทุน

ในการจัดเก็บเท่ากับต้นทุนในการสั่งซื้อ ซึ่งโดยปกติต้นทุนในการสั่งซื้อจะเพิ่มขึ้นตามจำนวนครั้งที่สั่งซื้อ แต่ต้นทุนในการจัดเก็บสินค้าคงเหลือจะลดลง ต้นทุนรวมอาจจะมีจำนวนต่ำสุดเมื่อต้นทุนทั้ง 2 มีจำนวนเท่ากันโดยประมาณ

ต้นทุนในการสั่งซื้อและจัดเก็บสามารถจัดทำเป็นข้อมูลได้ ดังตารางที่ 4.1 โดยตั้งข้อสมมติฐานต่างๆ กัน เช่น จำนวนครั้งที่มีการสั่งซื้อและการลงทุนในสินค้าคงเหลือ

สมมติว่ากิจการได้คาดว่าจะใช้วัตถุดิบจำนวน 50,000 หน่วยในปีหน้า ต้นทุนของวัตถุดิบหน่วยละ 5 บาท จากประสบการณ์ที่ผ่านมาพบว่าต้นทุนในการจัดเก็บประมาณ 5% ของเงินที่ลงทุน ต้นทุนในการสั่งซื้อเท่ากับ 10 บาท ถ้ามีการสั่งซื้อเพียงครั้งเดียวในปีนั้น ซึ่งมีจำนวนเท่ากับ 5,000 หน่วย และจำนวนหน่วยถัวเฉลี่ยที่คงคลังในระหว่างปีเท่ากับ 2,500 หน่วย ($5,000 \div 2$) สมมติว่าอัตราการเบิกได้กระทำอย่างมีแบบแผน โดยมีการสั่งซื้อ 2 ครั้งๆ ละ 2,500 หน่วย และจำนวนคงเหลือถัวเฉลี่ยจะมีจำนวนเพียง 1,250 หน่วย ต้นทุนในการสั่งซื้อและจัดเก็บวัตถุดิบคงเหลือจะคำนวณให้เห็นภายใต้ข้อสมมติต่างๆ กันของจำนวนคำสั่ง และการลงทุนในสินค้าคงเหลือในตารางที่ 4.1 หรือการคำนวณค่าใช้จ่ายจะใช้สูตรดังนี้

$$Q = \frac{2DO}{S}$$

กำหนดให้ Q = จำนวนสูงสุดต่อใบสั่งซื้อ

D = ความต้องการวัตถุดิบประจำปีเท่ากับ 5,000 หน่วย

O = ต้นทุนต่อใบสั่งซื้อ 1 ใบเป็นเงิน 10 บาท

S = ต้นทุนการจัดเก็บเท่ากับ 50 สตางค์

(10% ของต้นทุนวัตถุดิบ : 5 บาท)

สูตรข้างต้นจะหาได้ดังนี้

$$\text{ต้นทุนใบสั่งซื้อ} = \left(\frac{\text{ความต้องการประจำปี}}{\text{จำนวนสูงสุดต่อใบสั่งซื้อ}} \right) \times \text{ค่าใช้จ่ายต่อใบสั่งซื้อ}$$

$$\text{หรือ} = \frac{DO}{Q}$$

$$\text{ต้นทุนการจัดเก็บ} = \left(\frac{\text{จำนวนสูงสุดต่อใบสั่งซื้อ}}{2} \right) \times \text{ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ}$$

$$\text{หรือ} = \frac{DS}{2}$$

*ใช้ 2หารเพื่อหายอดเฉลี่ย

$$\frac{DO}{Q} = \frac{QS}{2}$$

$$DO = \frac{Q^2 S}{2}$$

$$Q^2 S = 2 DO$$

$$Q^2 = \frac{2 DO}{S}$$

$$Q = \sqrt{\frac{2 DO}{S}}$$

ตารางที่ 5.1 การคำนวณต้นทุนการสั่งซื้อ

จำนวน ใบสั่งซื้อ	จำนวน หน่วยต่อ ใบสั่งซื้อ	สินค้า คงเหลือ ถัวเฉลี่ย	ต้นทุน สินค้า คงเหลือ (@ 5 บาท)	ค่าเก็บ รักษา 10%	ต้นทุน ใบสั่งซื้อ (@ 10 บาท)	ต้นทุนรวม
1	5,000	2,500	12,500	1,250.00	10	1,260.00
2	2,500	1,250	6,250	625.00	20	645.00
3	1,667	834	4,170	417.00	30	447.00
4	1,250	625	3,125	312.50	40	352.50
5	1,000	500	2,500	250.00	50	300.00
6	834	417	2,085	208.50	60	268.50
7	715	358	1,790	179.00	70	249.00
8	625	313	1,565	156.50	80	236.50
9	556	278	1,390	139.00	90	229.50
10	500	250	1,250	125.00	100	225.00
11	455	228	1,140	114.00	110	224.00
12	417	209	1,045	104.50	120	224.50
13	385	193	965	96.50	130	226.50
14	358	179	895	89.50	140	229.50
15	334	167	835	83.50	150	233.50

กิจการควรสั่งซื้อจำนวน 11 ครั้ง ๆ ละ 455 หน่วย จะทำให้ต้นทุนรวมต่ำสุดคือเท่ากับ 224 บาท โดยจะมีค่าใช้จ่ายในการเก็บรักษา 114 บาท และค่าใช้จ่ายในการสั่งซื้อ 110 บาท หรืออาจคำนวณได้จากสูตรดังนี้

$$\begin{aligned}
Q &= \sqrt{\frac{2DO}{S}} \\
&= \sqrt{\frac{2 \times 5,000 \times 10}{.5}} \\
&= \sqrt{200,000} \\
Q &= 448 \text{ หน่วย}
\end{aligned}$$

จำนวนหน่วยที่ต้องการใช้ตลอดปีมีจำนวน 5,000 หน่วย ดังนั้นควรสั่งซื้อครั้งละ 448 หน่วย จำนวน 11.16 ครั้ง (5000÷448) หรือควรสั่งซื้อจำนวน 11 ครั้ง ๆ ละ 455 หน่วย (5000 ÷ 11) ตามตารางที่ 5.1

ความสมดุลในการสั่งซื้อและต้นทุนของการเก็บรักษาจะแสดงให้เห็นถึงการควบคุมต้นทุนได้อย่างหนึ่ง และปัจจัยอื่น ๆ อีกมากถ้าสามารถนำมาใช้เป็นเครื่องพิจารณา เช่น การจัดหาวัตถุดิบชนิดอื่นมาใช้แทนวัตถุดิบที่เคยใช้ โดยสามารถจัดหามาในราคาถูกกว่าเดิม แต่มีคุณภาพดีเหมือนกัน และสามารถคาดคะเนความต้องการของวัตถุดิบได้อย่างแน่นอนถูกต้อง เป็นต้น

7. วัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต

การควบคุมวัตถุดิบเป็นสิ่งสำคัญอย่างหนึ่งของการผลิต จำนวนวัตถุดิบที่สูญหายไปในการผลิตนั้นเป็นสิ่งที่หลีกเลี่ยงไม่ให้เกิดขึ้นไม่ได้ แต่สามารถควบคุมให้เกิดการสูญหายน้อยที่สุดได้ โดยกิจการใช้วิธีจัดทำรายงานเกี่ยวกับวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตเสนอต่อผู้ควบคุมการผลิต ซึ่งรายงานนี้จะแสดงถึงยอดวัตถุดิบที่ใช้ไปจริงเปรียบเทียบกับยอดวัตถุดิบที่ทำการคาดคะเนไว้ว่าควรจะใช้วัตถุดิบเท่าไรตามมาตรฐาน สำหรับมูลค่าซากของวัตถุดิบมักจะถือเป็นส่วนคงเหลือของการดำเนินงานด้านการผลิตอยู่เสมอ ๆ เช่น แผลงหลอมได้ หลอมโลหะ และในการนี้ทำให้ส่วนที่หลอมจากชิ้นของโลหะจะมีของคงเหลือเป็นซากของโลหะหรือชิ้นของโลหะอาจจะคงเหลือจากการดำเนินงานของฝ่ายเครื่องจักร บางครั้งของเสียนี้สามารถนำมาผลิตต่อได้อีกครั้งหนึ่ง และทำให้เกิดผลเสียน้อยลงได้ หรืออาจพบว่าของเสียสามารถรวบรวมและขายได้ เป็นต้น

จำนวนเงินที่ได้จากการขายซากวัตถุดิบสามารถนำไปหักออกจากต้นทุนการผลิตหรือแสดงรายงานแยกต่างหากถือเป็นรายได้อื่น ๆ มูลค่าซากโดยตัวของมันเองสามารถจะควบคุมได้ ส่วนในเรื่องของเสีย งานมีตำหนิ และเศษซาก การสิ้นเปลืองเหล่านี้จะเกิดปัญหาอยู่เสมอๆ ในกรรมวิธีการผลิต กล่าวคือ ในโรงงานอุตสาหกรรมทุกประเภทจะเกิดปัญหาเรื่องผลผลิตที่ได้ ทั้งหน่วยดีและหน่วยเสียเป็นสิ่งที่ไม่สามารถจะหลีกเลี่ยงได้ในกรรมวิธีการผลิตของผลิตภัณฑ์แต่ละประเภท ถึงแม้ว่าจะพยายามหาวิธีการใหม่ๆ และนำเอาเทคนิคใหม่ๆ มาใช้ใน

การผลิตก็ตาม ปัญหาเกี่ยวกับของเสีย งานมีตำหนิ การสิ้นเปลืองยังต้องเกิดขึ้น และปัญหานี้ นับว่าเป็นปัญหาที่สำคัญอย่างหนึ่งที่ผู้บริหาร ควรจะเอาใจใส่และวางแผนควบคุมเรื่อง เหล่านี้ให้อยู่ภายในขอบเขตจำกัดเพื่อมิให้เกิดความเสียหายที่เกินขอบเขตขึ้น แต่ไม่ได้ หมายความว่าไม่สามารถจะทำการควบคุมไม่ให้เกิดของเสียเกิดขึ้นเลย ในกรรมวิธีการผลิต ซึ่งอาจ คิดว่าเป็นการประหยัด แต่ความเป็นจริงแล้วอาจจะไม่เป็นการประหยัด ทั้งนี้เพราะอาจให้ผล ในทางตรงกันข้ามก็ได้ โดยจะมีผลทำให้ต้นทุนในการลดอัตราของเสียให้น้อยลงมีปริมาณน้อย กว่าต้นทุนสินค้าที่ผลิตโดยวิธีนี้มียอดสูงกว่าต้นทุนของเสียที่ตัดทิ้งไปก็ได้

ระบบต้นทุนมาตรฐานสำหรับคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์

ระบบต้นทุนมาตรฐานมีจุดมุ่งหมายเพื่อใช้ในการควบคุม การวิเคราะห์เพื่อการ ควบคุมต้นทุนนั้นโดยปกติผู้บริหารมีความต้องการจะทราบว่าหัวหน้าคนงานได้มีการปฏิบัติงาน โดยการใช้จ่ายการผลิตมากหรือน้อยเกินไปซึ่งเรียกผลต่างนี้ว่าผลต่างเนื่องจากงบประมาณ หรือการใช้ (budget variance or spending variance) และใช้ชั่วโมงในการผลิตมากหรือ น้อยเกินไป ซึ่งเรียกผลต่างนี้ว่าผลต่างเนื่องจากประสิทธิภาพ (efficiency variance)

ประเด็นสำคัญในการควบคุม คือการควบคุมต้นทุนรวมและการหารายละเอียด ข้อมูลสำหรับการควบคุมต้นทุนในการจัดทำวิเคราะห์ต้นทุนและเป็นการสิ้นเปลืองค่าใช้จ่าย มากที่จะใช้ระบบบัญชีเพื่อจุดมุ่งหมายอย่างใดอย่างหนึ่งเท่านั้น ดังนั้นกิจการส่วนมากต้องการใช้ ระบบการบัญชีที่จะให้ข้อมูลมากพอที่จะช่วยในการคำนวณหาผลกำไรและข้อมูลอื่น ๆ ซึ่งเมื่อใช้ ระบบต้นทุนมาตรฐานสำหรับคิดต้นทุนแล้วจะมีการวิเคราะห์ผลต่างเพื่อการนำไปใช้ต่อไป

1. ผลแตกต่างเนื่องจากการผลิต

ผลต่างเนื่องจากจำนวน (volume variance) ซึ่งจะเกิดขึ้นกับต้นทุนค่าใช้จ่าย การผลิตคงที่เท่านั้น ตัวอย่างเช่น ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่จำนวน 300,000 บาท (160,000+62,000+24,000+54,000) สำหรับช่วงการผลิต 140,000-100,000 ชั่วโมงเครื่องจักร และเพื่อเป็นการลดต้นทุนรวมค่าใช้จ่ายการผลิตต่อหน่วยผลิตภัณฑ์คงที่ ในการนี้นับว่าเป็น ความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะเลือกระดับจำนวนหน่วยค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ต่อชั่วโมงเครื่องจักร สำหรับชั่วโมงเครื่องจักรระดับต่าง ๆ ที่ใช้ในการดำเนินงานโดยทำการคำนวณได้ดังนี้

$$\text{ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่} \div \text{ชั่วโมงเครื่องจักร} = \text{ค่าใช้จ่ายคงที่ต่อชั่วโมงเครื่องจักร}$$

บาท	ชั่วโมง	บาท
300,000	140,000	2.143
300,000	160,000	1.875
300,000	180,000	1.667
300,000	200,000	1.500

อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่โดยปกติจะจัดทำขึ้นล่วงหน้าและกิจการส่วนมากไม่ต้องการจะรอจนถึงสิ้นงวดบัญชีในการผลิตผลิตภัณฑ์ ดังนั้นต้นทุนคงที่ต่อชั่วโมงจึงต้องทำการคำนวณขึ้นล่วงหน้าของช่วงการดำเนินงานโดยปกติจำนวน หรือปริมาณการผลิตที่ต้นทุนคงที่ใช้เป็นพื้นฐานในการคิดต้นทุนต่อหน่วย เรียกว่ากำลังการผลิตปกติ ทั้งนี้เพื่อเป็นการป้องกันการขึ้นๆ ลง ๆ เป็นจำนวนมาก ในเรื่องต้นทุนต่อหน่วยในแต่ละงวดบัญชีก็บังวัดถัดไป ทั้งนี้เนื่องจากปริมาณการผลิตแต่ละงวดไม่เท่ากัน ปกติแล้วถือว่ากำลังการผลิต จะได้มาจากผลเฉลี่ยเป็นเวลาหลาย ๆ ปี จึงไม่จำเป็นต้องเปลี่ยนทุกปี

สมมติว่า กำลังการผลิตปกติ มี 200,000 ชั่วโมงเครื่องจักรต่อปี ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิต ตามมาตรฐานต่อชั่วโมงเครื่องจักร มีดังนี้

ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิต-ผันแปรต่อชั่วโมง	1.55
ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิต-คงที่ต่อชั่วโมง	<u>1.50</u>
รวมต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิต	<u>3.05</u>

ผลิตภัณฑ์หน่วยหนึ่งควรใช้เวลาผลิต 12 นาที (อัตรา 5 หน่วยต่อ ชั่วโมง) ดังนั้นต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตตามมาตรฐานต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์คือ 0.61 บาท ($\frac{1}{5}$ ของ 3.05 บาท) อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต-คงที่ต่อหน่วยที่ผลิต .30 บาท ($\frac{1}{5}$ ของ 1.50 บาท) ต้นทุนมาตรฐานของค่าใช้จ่ายการผลิต 427,000 เป็นของผลิตภัณฑ์ จำนวน 700,000 หน่วย ซึ่งคำนวณได้ดังนี้ คือ 700,000 หน่วย x .61 บาทต่อหน่วย

งบประมาณแสดงต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิต 517,000 บาท ซึ่งเป็นการทำงบประมาณไว้สำหรับผลิตภัณฑ์ 700,000 หน่วย ผลต่างระหว่างค่าใช้จ่ายการผลิตที่ตั้งงบประมาณไว้ของผลิตภัณฑ์ 700,000 หน่วย และต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตผลิตภัณฑ์เรียกว่าผลแตกต่างเนื่องจากการผลิต หรือแตกต่างเนื่องจากปริมาณ (capacity or volume variance) จะมีจำนวน 90,000 บาท ซึ่งสามารถคำนวณได้ดังนี้

งบประมาณสำหรับผลิตภัณฑ์ 700,000 หน่วย (140,000 ชั่วโมงเครื่องจักร)	517,000
ต้นทุนมาตรฐานของค่าใช้จ่ายการผลิตที่คิดเข้างาน (700,000 หน่วย x .61 บาท)	<u>427,000</u>
ผลแตกต่างเนื่องจากการผลิต	<u>90,000</u>

ผลแตกต่างเนื่องจากการผลิตจะเป็นเครื่องวัดการใช้กำลังการผลิตว่า กระทำการผลิตมากกว่าหรือน้อยกว่าของต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่ได้คาดไว้ ส่วนต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรไม่เกี่ยวข้องกับผลแตกต่างเนื่องจากการผลิต ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์ที่ตั้งงบประมาณไว้ .30 บาท สำหรับ 1,000,000 หน่วย (ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ 300,000 บาท ÷ ผลิตภัณฑ์ 1,000,000 หน่วย) แต่กิจการทำการผลิต

เพียง 700,000 หน่วย ทำให้ไม่สามารถจะคิดค่าใช้จ่ายการผลิตในอัตรา 1,000,000 หน่วย ตามที่ตั้งงบประมาณไว้ได้จึงเกิดผลแตกต่างขึ้นดังนี้

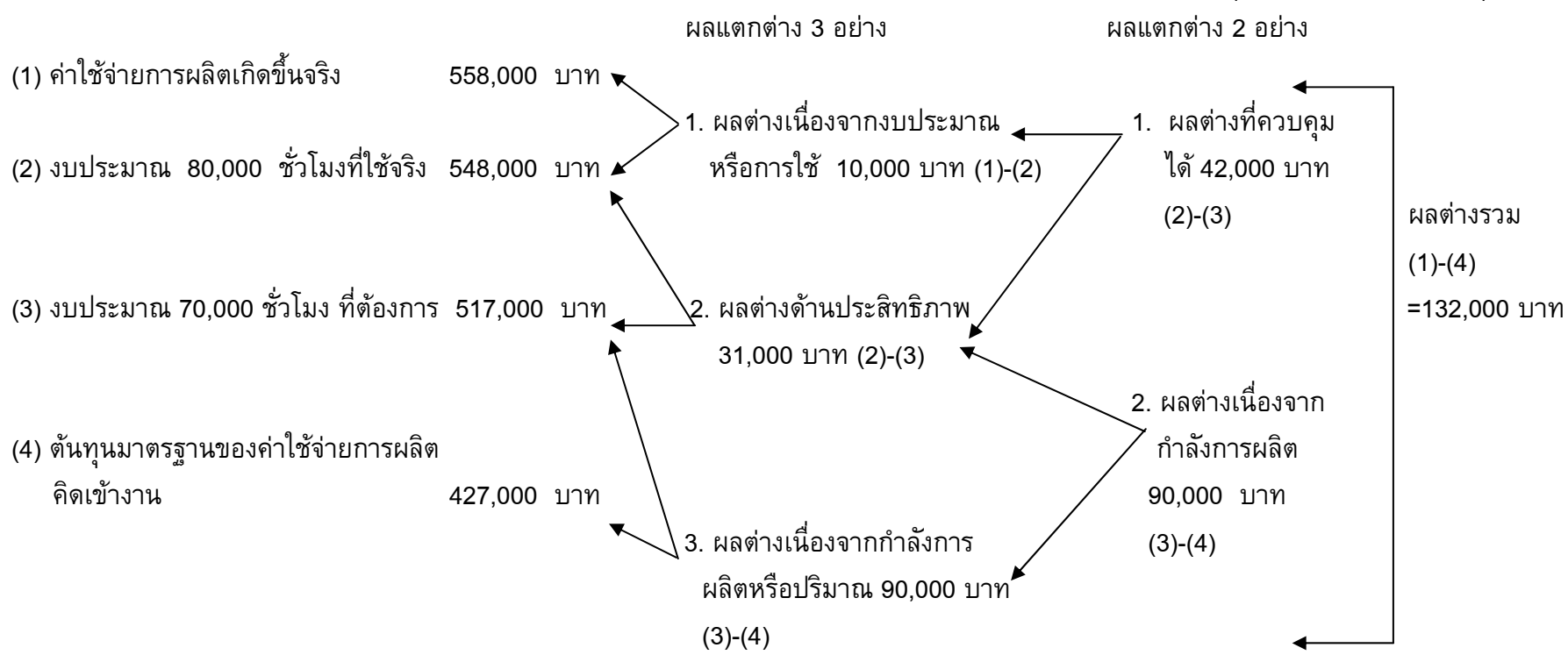
งบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิต-คงที่	300,000
ค่าใช้จ่ายการผลิต-คงที่ (700,000 หน่วย x .30 บาท)	<u>210,000</u>
ผลแตกต่างเนื่องจากกำลังผลิตไม่น่าพอใจ (unfavorable)	<u>90,000</u>

และจะเกิดผลอย่างเดียวกันเมื่อกิจการดำเนินการโดยการคิดกับจำนวนผลแตกต่างในชั่วโมงเครื่องจักร หรือจำนวนหน่วยของผลิตภัณฑ์และโดยการใช้อัตราต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่เกี่ยวข้องดังนี้

300,000 หน่วยที่ผลิตต่ำกว่ากำลังปกติ (1,000,000-700,000) x .30 (อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ต่อหน่วยผลิตภัณฑ์) = 90,000 บาท เป็นผลแตกต่างเนื่องจากกำลังการผลิต (capacity-variance) หรือ

60,000 ชั่วโมงเครื่องจักรต่ำกว่ากำลังการผลิตปกติ (200,000 - 140,000) x 1.50 (อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ต่อชั่วโมงเครื่องจักร) =90,000 บาท เป็นผลแตกต่างเนื่องจากกำลังการผลิต

แผนภาพข้างล่างนี้แสดงถึงผลต่าง 3 อย่าง ของค่าใช้จ่ายการผลิตโดยจะแสดงให้เห็นถึงระบบที่ใช้สำหรับต้นทุนการผลิตและการควบคุมมีดังนี้



ภาพที่ 5.1 สรุปผลแตกต่างเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายการผลิต

การรายงานผลแตกต่าง

การแสดงผลการดำเนินงานของแต่ละปีนับว่ามีความสำคัญอย่างยิ่งต่อกิจการซึ่งจะแสดงให้เห็นว่าการบริหารงานของผู้บริหารมีผลอย่างไร ได้ผลตามมาตรฐานหรือไม่และไม่ว่าจะทำรายงานเกี่ยวกับต้นทุนจ่ายจริง หรือรายงานต้นทุนมาตรฐานก็ตามลักษณะของรายงานนี้จะแสดงให้เห็นถึงความสำคัญในตัวของมันเองอยู่แล้ว และเป็นเรื่องสำคัญยิ่งที่จะต้องทราบว่าต้นทุนชนิดใดที่แตกต่างไปจากมาตรฐานและเป็นจำนวนมากน้อยเพียงไรในรายงานต้นทุนผลแตกต่างจากมาตรฐาน ตัวอย่างเช่น แผนกจัดซื้อจะทำรายงานให้เห็นถึงประสิทธิภาพในการดำเนินงานของตนตามแบบสรุปดังนี้

ตารางที่ 5.2 รายงานราคาวัตถุดิบ

รายงานราคาวัตถุดิบ					
งานเลขที่	จำนวนหน่วยที่ซื้อ	ราคามาตรฐาน	ราคาจ่ายจริง	ราคาจ่ายจริงสูงกว่า (ต่ำกว่า)	ผลแตกต่าง (เดบิต) เครดิต
116	34,000	8	8.50	.50	17,000

ผลแตกต่างที่มีจำนวนมากจะช่วยให้ผู้บริหารสามารถตรวจสอบได้ง่ายเกี่ยวกับรายการจัดซื้อโดยเฉพาะการติดตามผลการดำเนินงานของแผนกจัดซื้อว่ามีความรับผิดชอบมากน้อยเพียงไร ถึงแม้ว่าตามมาตรฐานที่วางไว้นั้นใช้ได้หรือไม่เพียงใดก็ตาม หรือว่าควรเอาใจใส่ต่อบัจจัยด้านอื่นๆ อย่างไร

วัตถุดิบที่ต้องการเปรียบเทียบกับมาตรฐานรายงานตามแบบช่วงเวลาดังตารางที่ 5.3 โดยถือว่าผลแตกต่างที่เกิดขึ้นเป็นมูลฐานในการดำเนินการควบคุมการสูญเสีย

ตารางที่ 5.3 รายงานการเบิกใช้วัตถุดิบ

รายงานการเบิกใช้วัตถุดิบ					
งานเลขที่	จำนวนหน่วยที่เบิกใช้	จำนวนหน่วยตามมาตรฐาน	ผลแตกต่างด้านจำนวนมากกว่า (น้อยกว่า)	ราคามาตรฐานต่อหน่วย	ผลแตกต่าง
116	28,600	28,500	100	8	800

ในบางกรณีค่าแรงงานจะแสดงผลแตกต่างด้านอัตราและประสิทธิภาพในรายงานรวมกันซึ่งแสดงให้เห็นผลแตกต่างของต้นทุนทั้ง 2 เพราะว่าการจ่ายค่าแรงงานมากกว่าอัตรามาตรฐานและการใช้ชั่วโมงทำงานในด้านการผลิตของคณงานมักเกิดขึ้นเสมอ ๆ และในรายงานจะแสดงย่อยออกไปสำหรับงานแต่ละงานซึ่งจะแสดงส่วนของงานหรือแผนกงาน ซึ่งจะแสดงว่าใช้ชั่วโมงในการทำงานแต่ละงานอย่างไร สำหรับงานบางชั้นตอนจากแบบฟอร์มข้างล่างจะแสดงข้อมูลอย่างสรุป แต่ในทางปฏิบัติจะต้องมีรายละเอียดมากกว่านี้ซึ่งต้องแสดงงานแต่ละงานแต่ละแผนกตามลำดับ

ตารางที่ 5.4 รายงานการเบิกใช้วัตถุดิบประจำแผนก

รายงานการเบิกใช้วัตถุดิบ								
งาน เลขที่	ชั่วโมง มาตรฐาน	ชั่วโมง จริง	ชั่วโมงจริง มากกว่า (น้อยกว่า)	ประสิทธิภาพ แรงงาน เดบิต (เครดิต)	อัตรา มาตรฐาน ของแรงงาน (บาท)	อัตราจริง ของ ค่าแรงงาน (บาท)	อัตราจริง สูงกว่า (ต่ำกว่า) (บาท)	ค่าแรงงาน สูงกว่า (ต่ำกว่า) (บาท)
612	95,000	90,000	(5,000)	(20,000)	4	4.20	.20	21,000

ตารางที่ 5.5 จะแสดงให้เห็นว่าต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตจะกระทบต่อประสิทธิภาพของแรงงานต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรจะสูงกว่าหรือต่ำกว่าขึ้นอยู่กับเวลาที่ใช้ในการผลิตผลิตภัณฑ์

ตารางที่ 5.5 รายงานต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร

รายงานต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร-ประสิทธิภาพ					
งานเลขที่	เวลา มาตรฐาน (ชั่วโมง)	เวลาจริง (ชั่วโมง)	ชั่วโมงจริง มากกว่า (น้อยกว่า)	อัตรา ค่าใช้จ่าย การผลิต ผันแปร	ผลแตกต่าง ด้าน ประสิทธิภาพ (บาท)
612	95,000	90,000	(5,000)	3.60	(18,000)

ข้อมูลเพิ่มเติม - ค่าใช้จ่ายการผลิต - ผันแปร ณ กำลังผลิตปกติ	360,000 บาท
- ชั่วโมงแรงงานทางตรงที่ตั้งงบประมาณ ณ กำลังผลิตปกติ	100,000 บาท
- อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต-ผันแปรต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง	
(360,000 บาท ÷ 100,000 ชั่วโมง)	3.60 บาท

ในแต่ละแผนงานหัวหน้าแผนกจะได้รับรายงานผลการดำเนินงานเป็นช่วงเวลาว่ามี การจ่ายค่าใช้จ่ายแต่ละอย่างอย่างไร ซึ่งอยู่ในการควบคุมของตนเปรียบเทียบกับที่ทางงบประมาณ ไว้ ผลแตกต่างจะชี้ให้เห็นถึงการทำงานของหัวหน้าแผนกกว่า มีประสิทธิภาพในการบริหารงาน อย่างไรเกี่ยวกับการได้รับงบประมาณ และการใช้งบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตที่หัวหน้า แผนกต้องรับผิดชอบอยู่

สำหรับต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตอื่น ๆ ที่ไม่สามารถคิดเข้าแผนกของตน หัวหน้า แผนกจะทำการเปรียบเทียบงบประมาณ ด้วยผลแตกต่างที่ใช้ในอัตราสูงกว่าระดับของการ ดำเนินงาน ใครจะเป็นผู้รับผิดชอบสำหรับต้นทุนเหล่านี้ ผลแตกต่างเนื่องจากการผลิต บางครั้งผู้บริหารระดับล่าง หรือระดับกลางอาจจะควบคุมได้ ความรับผิดชอบสำหรับการใช้สิ่ง อำนวยความสะดวกบางครั้งจะขึ้นอยู่กับผู้บริหารระดับสูง ดังนั้น อาจกล่าวได้ว่า ต้นทุนค่าใช้จ่าย การผลิตคงที่รวมถึงต้นทุนจมจำนวนมาก เช่น ค่าเสื่อมราคา จำนวนผลต่างนี้มีความหมายต่อ การควบคุม หรือการตัดสินใจของผู้บริหารมาก

การใช้มาตรฐาน

คำว่ามาตรฐานเป็นที่รู้จักและใช้เป็นหลักในการกำหนดค่าใช้จ่ายไว้ล่วงหน้าสำหรับ กิจกรรมต่าง ๆ ในองค์กรเพื่อประโยชน์ในการวัดผล และเปรียบเทียบผลการดำเนินงาน ตัวอย่างเช่น สถานศึกษาได้จัดวางมาตรฐานของความสำเร็จของการศึกษาและวัดความสัมฤทธิ์ ผลของนักเรียนเทียบกับมาตรฐานที่วางไว้ หรือโรงงานอุตสาหกรรมตรวจสอบผลิตภัณฑ์ที่ผลิต สำเร็จว่าควรจะยอมรับหรือไม่ยอมรับ โดยการเปรียบเทียบผลิตภัณฑ์เหล่านั้น กับมาตรฐาน ที่ตั้งไว้ มาตรฐานโดยปกติใช้เป็นหลักหรือบรรทัดฐานโดยใช้บางสิ่งบางอย่างที่สามารถให้ความ ยุติธรรมพอ หรืออาจกล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่ามาตรฐานเป็นหลักการขั้นพื้นฐาน สำหรับวัดความ พอเพียงหรือไม่พอเพียงของผลจากการดำเนินงานภายในกิจการนั้น ๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง สำหรับกระบวนการดำเนินงานให้ได้ผลตามมาตรฐานที่วางไว้

ในการตั้งต้นทุนมาตรฐานนั้น เป็นสิ่งที่เกิดจากการศึกษาวิธีการดำเนินงานการ ปฏิบัติงานภายในกิจการนั้น แล้วทำการประมาณราคาที่เหมาะสมสำหรับส่วนประกอบของ ต้นทุนการผลิตที่สำคัญซึ่ง ได้แก่ วัตถุดิบ แรงงาน และค่าใช้จ่ายการผลิต แต่พึงระลึกเสมอ ว่าในการศึกษาค้นคว้าถึงวิธีการปฏิบัติงานจะต้องศึกษาอย่างกว้างขวางและติดตามผลของการ ค้นคว้าว่า ในการผลิตผลิตภัณฑ์นั้น ๆ กิจการมีกำลังผลิตปกติเท่าไรและในการดำเนินงานตาม

กำลังผลิตปกติที่มีอยู่นั้นกิจการสามารถผลิตผลิตภัณฑ์นั้น ๆ หนึ่งหน่วย โดยใช้วัตถุดิบเป็นจำนวนเท่าไร ใช้ชั่วโมงแรงงานกี่ชั่วโมงและค่าใช้จ่ายการผลิตอย่างไร แล้วจึงนำมาวิเคราะห์และตั้งเป็นมาตรฐานว่าในการผลิตสินค้านั้น ๆ หนึ่งหน่วยควรใช้วัตถุดิบ แรงงานเท่าใด และคำนวณหาค่าใช้จ่ายการผลิตที่ควรจะใช้ในการผลิตผลิตภัณฑ์นั้น ๆ โดยประมาณการออกเป็นตัวเลขต้นทุน

ซึ่งในการศึกษาวิธีการปฏิบัติงานเพื่อใช้เป็นแนวทางจัดตั้งมาตรฐานในการผลิตสินค้านั้น ๆ ตามกำลังผลิตปกติที่มีอยู่ควรใช้ส่วนประกอบของต้นทุนทั้ง 3 อะไหล่บ้าง มีจำนวนเท่าใดนั้นจะต้องอาศัยหลักวิชาการอื่น ๆ มาช่วยด้วย ซึ่งได้แก่ การคิดหาวิธีการผลิตใหม่ ๆ ที่จะช่วยให้ผลิตเร็วขึ้นประหยัดทั้งต้นทุน จำนวน เวลาที่ใช้ และศึกษาเรื่องการเคลื่อนไหวของพนักงานที่ทำงานอยู่แต่ควรจะทำทดลองโดยนำเอามาตรฐานที่ตั้งไว้มาใช้ และประเมินผลว่าการปฏิบัติงานของกิจการได้ผลตามมาตรฐานนั้น ๆ จนกว่าจะแน่ใจว่าใช้ได้ผลจริง ๆ จึงตั้งเป็นมาตรฐานในการทำงานนั้น ๆ อย่างถาวร เพราะฉะนั้นในการตั้งมาตรฐานจึงเป็นการยากมากไม่ควรตั้งไว้สูงมากเกินไปหรือต่ำไป ในทางปฏิบัติจึงต้องคอยปรับปรุงแก้ไขมาตรฐานอยู่ตลอดเวลาโดยการใช้วิธีการเปรียบเทียบผลที่เกิดขึ้นจริงกับมาตรฐานที่ตั้งไว้ และสภาพแวดล้อมในการผลิตซึ่งมักจะเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอมาประกอบในการพิจารณาปรับปรุงแก้ไขมาตรฐานที่วางไว้ในเรื่องนั้น ๆ จนได้มาตรฐานที่ดีเหมาะสมกับสิ่งแวดล้อม และสามารถนำมาใช้ได้ทันกับเหตุการณ์นั้น ๆ สิ่งต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้นนี้ฝ่ายบริหารควรจะต้องศึกษา เพื่อจะได้นำเอามาตรฐานที่มีอยู่มาใช้เป็นเครื่องมือในการบริหารงานโดยใช้เป็นหลัก หรือเป็นแนวทางในการพิจารณาผลงานที่กระทำว่าได้ผลงานตรงตามมาตรฐานหรือต่ำกว่า หรือดีกว่ามาตรฐานที่ตั้งไว้ โดยการเปรียบเทียบผลที่เกิดขึ้นจริงกับมาตรฐานอย่างละเอียดเกี่ยวกับต้นทุนวัตถุดิบ ค่าแรงงาน ค่าใช้จ่ายการผลิต และวิเคราะห์หาสาเหตุที่ทำให้เกิดขึ้น ตลอดจนสิ่งที่ทำให้เกิดแล้วฝ่ายบริหารก็สามารถจะค้นหาวิธีแก้ไขให้ดีขึ้น และตรงประเด็นที่สุด

ในการนี้อาจกล่าวได้ว่า ในระบบต้นทุนมาตรฐาน เรื่องการวิเคราะห์ผลแตกต่างนี้ นับว่าเป็นงานที่สำคัญที่สุด และเป็นเหตุให้ระบบต้นทุนมาตรฐานแยกออกจากเทคนิคการบัญชีมาสู่การวิเคราะห์แบบแปลความ ซึ่งจะใช้เป็นแนวทางให้ฝ่ายบริหารได้เห็นถึงปัญหาได้อย่างรวดเร็ว และแทนที่จะปล่อยให้ปัญหาเกิดขึ้นโดยไม่คิดแก้ไขข้อบกพร่องนี้เลย ทั้งนี้เพราะถ้าปล่อยให้ปัญหานั้นได้เกิดขึ้นติดต่อกันเป็นเวลานานจนฝ่ายบริหารไม่สามารถค้นหาสาเหตุได้โดยการตรวจสอบแล้วก็จะเกิดปัญหาแก่ฝ่ายบริหารมากยิ่งขึ้นในภายหลัง เหตุนี้การวิเคราะห์หาผลแตกต่างของต้นทุนการผลิต จึงใช้วิธีการคำนวณหาผลแตกต่างรวมก่อนแล้วจึงแยกผลแตกต่างเป็นผลแตกต่างย่อยออกไปอีก 2 ส่วน คือ ผลแตกต่างด้านราคาหรืออัตราค่าแรงงาน และผลแตกต่างด้านจำนวนหรือประสิทธิภาพแรงงาน และอาจกล่าวได้ว่าต้นทุนมาตรฐานนี้ใช้เป็นหลักในการควบคุมการดำเนินงานให้มีประสิทธิภาพซึ่งหมายถึง การให้ได้มาซึ่งผลผลิตที่ดีจากจำนวนทรัพยากรที่ลงไป หรือการใช้ทรัพยากรให้น้อยที่สุดเพื่อให้ได้มาซึ่งผลผลิตที่ดีจำนวนหนึ่ง การเข้าใจถึงข้อแตกต่างระหว่างทรัพยากรกับผลผลิตจะช่วยให้เข้าใจถึงการ

วิเคราะห์ผลแตกต่างดีขึ้น และการวิเคราะห์ก็จะแสดงผลออกมาในลักษณะควรใช้ทรัพยากรเท่าใดแทนที่จะแสดงว่าได้ใช้ทรัพยากรไปจริงเท่าใด

1. ประโยชน์ของการบัญชีต้นทุนมาตรฐาน

วิธีการดำเนินการปฏิบัติงานภายในโรงงานอุตสาหกรรมประเภทต่าง ๆ ควรนำเอาสถานะเศรษฐกิจทั่วไปเข้ามาพิจารณาด้วย ผลกระทบจากสถานะเศรษฐกิจที่มีต่อต้นทุนซึ่งจะเกิดขึ้นสำหรับวัตถุดิบและบริการสิ่งเหล่านี้ต้องนำมาคำนึงถึงด้วย ฝ่ายวิศวกรต้องกำหนดมาตรฐานของเวลาที่ใช้สำหรับการผลิตผลิตภัณฑ์ชนิดหนึ่ง ๆ ในโรงงาน และเวลาที่ใช้เป็นมาตรฐานว่าใกล้เคียง หรือแตกต่างกันแค่ไหน เพียงไร ส่วนต้นทุนมาตรฐานนั้น คือต้นทุนที่ได้กำหนดขึ้นล่วงหน้า ซึ่งจะใช้เป็นเครื่องวัดการทำงานที่โรงงานทำได้ปกติจะใช้เป็นหลักการวัดด้านสถิติซึ่งมีการวางหลักเกณฑ์ไว้ และมีความสัมพันธ์กับต้นทุนมาตรฐาน เพราะเป็นเรื่องเกี่ยวกับส่วนประกอบของสินค้าที่ผลิตด้านต้นทุนของสินค้าที่จะทำการผลิต ระยะเวลาที่ใช้ในการดำเนินงานภายในช่วงการผลิตนั้น ๆ เหตุนี้เอง ต้นทุนมาตรฐานจึงมีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกับมาตรฐานที่กำหนดไว้ เพื่อใช้เป็นเครื่องวัดต้นทุนของการดำเนินงานซึ่งคิดเข้ากับงานที่ผลิต จะปรากฏอยู่เสมอว่าต้นทุนมาตรฐานมักจะแสดงต่อหนึ่งหน่วยของงาน โดยจะแสดงถึงราคามาตรฐานต่อหน่วยของวัตถุดิบ ถ้าเมื่อใดการวิเคราะห์ผลการปฏิบัติงานแล้วเห็นว่ามาตรฐานที่ตั้งไว้ไม่เหมาะสมก็อาจจะเปลี่ยนแปลงมาตรฐานและจำนวนวัตถุดิบมาตรฐานที่ต้องใช้สำหรับผลิตผลิตภัณฑ์ 1 หน่วย และแสดงถึงอัตรามาตรฐานของแรงงานตลอดจนเวลามาตรฐานที่ใช้ในการผลิตในจำนวนที่แน่นอน มาตรฐานที่วางไว้จะคงที่อยู่เสมอไม่เปลี่ยนแปลงเป็นเวลานานเท่าไรที่ยังใช้ได้อยู่ ถ้าเมื่อใดวิเคราะห์ผลการปฏิบัติงานแล้วเห็นว่า มาตรฐานที่ตั้งไว้ไม่เหมาะสมก็อาจจะปรับปรุงมาตรฐานนั้นใหม่ แม้วิธีการของการดำเนินงานหรือราคาของวัตถุดิบหรือการบริหารไม่เปลี่ยนแปลงไปก็ตามจะเห็นได้ว่า งบประมาณมีลักษณะคล้ายมาตรฐาน ซึ่งในลักษณะเดียวกันนี้ค่าใช้จ่ายการผลิตที่ประมาณไว้ ณ ระดับการดำเนินงานปกติก็คือ มาตรฐานซึ่งสามารถนำค่าใช้จ่ายการผลิตที่จ่ายจริงเปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายการผลิตที่ประมาณไว้ และงบประมาณทำหน้าที่คล้ายมาตรฐาน คือ ใช้เป็นหลักการในการควบคุมการปฏิบัติงานของพนักงาน ควบคุมต้นทุนและเพื่อการเปรียบเทียบ อาจกล่าวได้ว่า ต้นทุนมาตรฐานเป็นสื่อกลางสำหรับใช้เครื่องวัดความสำเร็จของผลงาน กำหนดความรับผิดชอบเกี่ยวกับผลแตกต่างที่เกิดขึ้นว่ามีผลแตกต่างเกิดขึ้นเป็นจำนวนเท่าใด และเกิดผลแตกต่างดังกล่าว ณ จุดใด อะไรเป็นสาเหตุให้เกิด ใครเป็นผู้ที่มีหน้าที่ต้องรับผิดชอบในผลแตกต่างที่เกิดขึ้นดังกล่าว และจะมีผลต่อต้นทุนการผลิตของผลิตภัณฑ์นั้น ๆ อย่างไร

ดวงมณี โกมารทัต (2548, หน้า 396) ได้กล่าวว่า การนำต้นทุนมาตรฐานมาใช้ในกิจการจะอำนวยความสะดวกแก่ฝ่ายบริหารได้ ดังนี้

1.1 ต้นทุนมาตรฐานเป็นเครื่องมือของฝ่ายบริหารในการควบคุมต้นทุน ให้เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้เพราะเมื่อมีผลแตกต่างเกิดขึ้น ฝ่ายบริหารจะให้ความสนใจ

ไปที่รายการนั้นและจะมีการวิเคราะห์สาเหตุ ตลอดจนปรับปรุงแก้ไขในกรณีที่เป็นผลต่างที่ไม่น่าพอใจ (unfavorable variance)

1.2 ใช้ในการวางแผนการดำเนินงานในรูปของงบประมาณต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการผลิต การกำหนดต้นทุนมาตรฐานไว้ล่วงหน้าทำให้สะดวกที่จะนำข้อมูลไปจัดทำงบประมาณ นอกจากนี้ข้อมูลที่ได้มานี้เป็นข้อมูลที่น่าเชื่อถือและมีหลักเกณฑ์

1.3 ใช้ในการประเมินผลการปฏิบัติงาน มาตรฐานที่ดีสำหรับการปฏิบัติงาน คือมาตรฐานที่ไม่ตึงหรือหย่อนเกินไป หากกิจการกำหนดมาตรฐานไว้อย่างเหมาะสมแล้ว พนักงานจะยึดถือเป็นแนวปฏิบัติ ทั้งนี้โดยมีความมั่นใจว่าหากทำงานได้บรรลุตามมาตรฐานแล้ว น่าจะเรียกได้ว่ามีประสิทธิภาพมีแรงจูงใจในการปฏิบัติงาน

1.4 ใช้ในการตีราคาสินค้าคงเหลือ เนื่องจากสะดวกและรวดเร็วกว่าการใช้ข้อมูลจริง แต่ก็ต้องระมัดระวังที่จะใช้ต้นทุนมาตรฐานที่มาจากมาตรฐานปัจจุบัน กล่าวคือ ได้ปรับมาตรฐานปัจจุบันให้แสดงผลกระทบจากระดับราคาในขณะนั้นเรียบร้อยแล้วเพื่อให้แสดงข้อมูลที่เป็นจริงมากที่สุด เพราะจะส่งผลกระทบต่อต้นทุนสินค้าขาย และกำไรสุทธิ

1.5 ใช้ในการกำหนดราคา กรณีที่กิจการกำหนดราคาขายจากต้นทุนการผลิตนั้นการพิจารณาราคาขายจากต้นทุนมาตรฐานอาจมีผลดีมากกว่าใช้ต้นทุนจริงเนื่องจากการกำหนดมาตรฐานเป็นการทำการผลิตที่มีประสิทธิภาพ ดังนั้น ต้นทุนมาตรฐานของวัตถุดิบ ค่าแรงงานและค่าใช้จ่ายการผลิตจึงเป็นต้นทุนที่ไม่ได้รวมการสูญเสีย สิ้นเปลืองเข้าไปด้วย และสามารถปรับต้นทุนมาตรฐานตามระดับราคาที่เปลี่ยนแปลงได้

1.6 ประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายในการบันทึกบัญชี กิจการที่นำระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานมาใช้ จะบันทึกบัญชีได้ง่าย ประหยัดเวลา เช่น การตีราคาสินค้า หรือต้นทุนของวัตถุดิบที่เบิกใช้ในการผลิต ต้นทุนสินค้าคงเหลือ ต้นทุนของวัตถุดิบที่เบิกใช้ในการผลิต ต้นทุนสินค้าสำเร็จรูป เป็นต้น

กล่าวโดยสรุปมาตรฐานได้นำไปใช้เป็นประโยชน์ในการทำงาน โดยเฉพาะใช้เป็นหลักสำหรับประเมินคุณค่าของการดำเนินงานด้านต่างๆ ภายใต้ระบบการบัญชีต้นทุนมาตรฐาน จะใช้เป็นเครื่องตรวจสอบวิเคราะห์ผลแตกต่างจากมาตรฐานซึ่งสามารถจะทำการป้องกัน และนำไปสู่การควบคุมมิให้เกิดขึ้นอีก ขณะที่การปฏิบัติงานได้เจริญก้าวหน้าขึ้น การนำเอาผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริงมาเปรียบเทียบกับมาตรฐาน ย่อมสามารถจะทำได้ และทำการแก้ไขให้ดีขึ้นดีกว่าปล่อยให้ความเสียหายนั้นๆ สะสมกันไว้เป็นทวีคูณ นอกจากนี้วิธีการบัญชีต้นทุนมาตรฐานยังใช้ประโยชน์ด้านการควบคุมต้นทุนให้ใช้ต้นทุนค่าใช้จ่ายในการผลิตประเภทต่างๆ ตามมาตรฐานที่ยอมให้จ่าย แต่ถ้าจ่ายมากกว่าก็หาสาเหตุที่เกิดว่าเกิดจากอะไร ใครเป็นผู้รับผิดชอบและหาทางแก้ไขปรับปรุง และยังใช้ในการหาต้นทุนของสินค้าคงคลัง การวางแผนโดยงบประมาณ การตั้งราคาขาย และช่วยในการลงบัญชีได้สะดวกขึ้น

2. คุณลักษณะของมาตรฐาน

คำว่ามาตรฐาน มีความหมายแตกต่างกันไป ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับมาตรฐานที่จัดทำขึ้น จะเป็นแบบ ชนิดหรือ รูปใด ในการจัดวางมาตรฐานอาจจะจัดทำขึ้นตึงเกินไป (สูงไป) หรือวางมาตรฐานไว้หย่อนเกินไป (ต่ำไป) ซึ่งเราอาจจะกำหนดแบบชนิดของมาตรฐานได้ 3 แบบดังนี้

2.1 มาตรฐานที่กำหนดไว้สูงเกินไปหรือตึงเกินไป (strict or tight standards) เป็นการจัดตั้งมาตรฐานที่ระดับการดำเนินงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด โดยการอ้างถึงสถานการณ์ที่สามารถจะกระทำการใดๆ ได้สำเร็จบริบูรณ์ความเป็นไปได้ถ้าหากมีความตั้งใจจริงมาตรฐานแบบนี้จึงเป็นมาตรฐานของการทำงานได้ผลอย่างสมบูรณ์ มากกว่ามาตรฐานที่จัดตั้งขึ้นสำหรับวัดผลการปฏิบัติงาน หรือการตั้งใจดำเนินงานให้ได้ประสิทธิภาพจากความหมายของมาตรฐานแบบนี้อาจกล่าวได้ว่า เป็นมาตรฐานที่ตั้งไว้สูงเกินไป เพื่อเป็นหลักของการทำงานให้มีประสิทธิภาพมากที่สุด ซึ่งอาจไม่มีการเผื่อไว้สำหรับการเปลี่ยนแปลงใด ๆ และตั้งขึ้นเพื่อจะใช้เป็นเครื่องกระตุ้นจูงใจคนงานให้ทำงาน และเป็นการควบคุมต้นทุนที่ใช้ในการผลิตสินค้าให้เสียต้นทุนน้อยที่สุด แต่ให้ได้ผลงานอย่างมีประสิทธิภาพที่สุด แต่อย่างไรก็ดีมาตรฐานแบบนี้แม้ว่าจะเป็นสิ่งที่ช่วยบอกพนักงานให้ทราบถึงวัตถุประสงค์ของการทำงาน แต่ก็ไม่สามารถจะรับผิดชอบสำหรับผลแตกต่างที่จะเกิดขึ้นได้ และไม่อาจรับรองว่าพนักงานจะสามารถทำงานตามหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายได้ผลเต็มร้อยเปอร์เซ็นต์ตามมาตรฐานที่ตั้งไว้ เพราะที่ไม่สามารถจะแยกแยะว่าผลแตกต่างที่เกิดขึ้นส่วนใดที่อาจจะขจัดไม่ให้เกิดขึ้นได้และให้เกิดบางส่วน ส่วนใดเป็นการแสดงถึงการงานขาดประสิทธิภาพและส่วนใดเป็นการลดต้นทุนในการผลิตและการทำงานของพนักงานเพราะว่าพนักงานอาจจะหาข้อแก้ตัวต่างๆ ได้เมื่อทำงานไม่ได้ผลตามมาตรฐานที่วางไว้สูงเกินไป

2.2 มาตรฐานที่อาจทำได้ (the attainable standard) เป็นมาตรฐานที่ตั้งขึ้นอย่างสมเหตุสมผลโดยมีการเผื่อไว้สำหรับซ่อมแซมเครื่องจักร เครื่องจักรเสีย และสามารถใช้ในการปฏิบัติงานได้อย่างดี และจะใช้เป็นเครื่องกระตุ้นจูงใจให้พนักงานทำงานได้อย่างเต็มใจที่สุดเท่าที่จะทำได้ ซึ่งบางครั้งก็รู้สึกภูมิใจที่ตนเองสามารถทำงานได้ตามมาตรฐาน อย่างไรก็ตามในการดำเนินงานย่อมจะเกิดผลแตกต่างจากมาตรฐาน ผู้บริหารงานและผู้ดำเนินงานตามมาตรฐานแบบนี้พนักงานย่อมได้รับรางวัลเพิ่มเติมถ้าทำงานได้ดี แต่ถ้ามีการตั้งมาตรฐานไว้หย่อนเกินไป ผลแตกต่างที่แน่นอนซึ่งจะเกิดขึ้นจากประสิทธิภาพในการทำงานย่อมเกิดขึ้นบ้าง จากเหตุผลดังกล่าวผู้บริหารงานควรจะคำนึงถึงเรื่องต่างๆ และควรจะมีรายละเอียดที่เป็นประโยชน์ต่อการศึกษาลักษณะงานและปัจจัยการผลิตอื่นๆ ก่อน ตัวอย่างเช่น การเปรียบเทียบผลการดำเนินงานให้ได้ผลตามมาตรฐานที่ตั้งไว้ทั้ง 3 แบบ ตามตารางที่ 5.6 และ 5.7

ตารางที่ 5.6 ผลการดำเนินงานตั้งตามมาตรฐาน

องค์ประกอบต้นทุน	แบบมาตรฐาน		
	เข้มงวด	อาจทำได้	หย่อน
วัตถุดิบ	20.00	20.00	20.00
ค่าแรงงาน	4.00	5.00	6.00
ค่าใช้จ่ายการผลิต	<u>2.00</u>	<u>2.50</u>	<u>3.00</u>
รวมต้นทุนต่อหน่วย	<u>26.00</u>	<u>27.50</u>	<u>29.00</u>

ระหว่างปีผลิตภัณฑ์ที่ผลิตมีต้นทุนรวมต่อหน่วยเท่ากับ 28.60 บาท ซึ่งจะแสดงผลการเปรียบเทียบอย่างสรุปได้ดังนี้

ตารางที่ 5.7 เปรียบเทียบผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริงกับมาตรฐาน

องค์ประกอบ ต้นทุน	ต้นทุน จ่ายจริง	แบบมาตรฐาน			จ่ายจริงสูงกว่า (ต่ำกว่า)		
		เข้มงวด	อาจทำได้	หย่อน	เข้มงวด	อาจทำได้	หย่อน
วัตถุดิบ	20.00	20.00	20.00	20.00	-0-	-0-	-0-
ค่าแรงงาน	5.60	4.00	5.00	6.00	1.60	.60	(.40)
ค่าใช้จ่ายการผลิต	<u>3.00</u>	<u>2.00</u>	<u>2.50</u>	<u>3.00</u>	<u>1.00</u>	<u>.50</u>	<u>-0-</u>
รวม	<u>28.60</u>	<u>26.00</u>	<u>27.50</u>	<u>29.00</u>	<u>2.60</u>	<u>1.10</u>	<u>(.40)</u>

จะเห็นได้ว่ามีผลแตกต่างเกิดจากการทำงานด้านค่าแรงงานว่าในการทำงานจริงจ่ายค่าแรงงานต่ำกว่ามาตรฐานที่ตั้งไว้ ซึ่งแสดงถึงการตั้งมาตรฐานไว้หย่อนเกินไป และอาจสรุปได้ว่ามาตรฐานที่อาจทำได้เป็นมาตรฐานที่จะใช้เป็นเครื่องวัดผลการทำงานอย่างมีประสิทธิภาพที่สุด และสามารถจะควบคุมผลต่างที่เกิดขึ้นได้ โดยการนำเอาประโยชน์ที่ได้เป็นมาตรฐานที่สามารถจะเป็นไปได้ และตั้งไว้ไม่สูงเกินไปจนทำให้คนงานไม่สามารถจะกระทำการได้เพราะว่ามาตรฐานนี้ตั้งขึ้นอย่างมีหลักเกณฑ์โดยคำนึงถึงหลักความยุติธรรมที่ใช้วัดผลแตกต่างที่เกิดขึ้นอันจะช่วยกระตุ้นให้คนงานเกิดความพอใจ เต็มใจจะปฏิบัติงานและมีความรับผิดชอบในผลงานที่ทำ ตลอดจนมีความตั้งใจทำงานซึ่งจะช่วยส่งเสริมให้คนงานเกิดความมานะทำงาน ให้มีประสิทธิภาพมากที่สุดเพื่อบรรลุถึงวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ในมาตรฐานแบบนี้

ดังนั้น สรุปได้ว่ามาตรฐานที่อาจทำได้นี้ควรจัดตั้งขึ้นโดยทำการศึกษาลักษณะของผู้ปฏิบัติงานในกิจการว่าเป็นผู้ที่มีความรู้ความสามารถขนาดปานกลาง หรือโดยเฉลี่ยสามารถจะทำงานได้ผลมากที่สุดขนาดไหนวิธีที่ดีที่สุดควรจัดให้มีรางวัลผลตอบแทน ในรูปแบบต่าง ๆ กัน เช่น ให้โบนัส เลื่อนตำแหน่งเมื่อทำงานได้ผลดีกว่ามาตรฐานที่ตั้งไว้

2.3 มาตรฐานที่ตั้งไว้หย่อนเกินไป มาตรฐานที่กำหนดหรือวางไว้หย่อนเกินไปหรือต่ำไป (loose or lax standards) ในบางครั้งอาจจะมีการตั้งมาตรฐานไว้หย่อนเกินไป เช่น ถ้าตั้งมาตรฐานไว้โดยการคำนึงถึงการปฏิบัติงานให้ได้ผลเต็มร้อยเปอร์เซ็นต์ ตามมาตรฐานที่ตั้งไว้ก็จะเป็นการจัดตั้งมาตรฐานที่หย่อนเกินไป เพราะว่าเป็นการง่ายในการที่จะทำงานให้ได้ผลตามนั้น อันจะเป็นเหตุให้คนงานไม่สนใจทำงาน และเป็นเหตุให้ผลงานที่ได้รับไม่ได้ผลดีเท่าที่ควรจะเป็น แต่ในทางปฏิบัติบางครั้งก็อาจจะเป็นการดีกว่ามาตรฐานที่ตั้งขึ้นแต่ไม่สามารถจะทำงานให้ได้ผลถึงมาตรฐานที่ตั้งไว้ เพราะฉะนั้นในเรื่องการตั้งมาตรฐานตอนแรกๆ อาจจะเห็นว่าตั้งไว้สูงเกินไปในเวลาหนึ่ง แต่ต่อมาเมื่อทุกคนรู้งานและสามารถปฏิบัติงานนั้นๆ ได้อย่างดีมาตรฐานนั้นก็อาจถือว่าต่ำไปในเวลาต่อมา เพราะฉะนั้นการจะใช้อะไรเป็นกฎเกณฑ์ตายตัวเพื่อวัดมาตรฐานโดยย่อทำได้ยาก ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับกาลเวลาและผู้ใช้มาตรฐานต้องรู้วัตถุประสงค์ของมาตรฐานที่ตั้งไว้ว่ามีวิธีการจัดตั้งอย่างไร ตั้งขึ้นเพื่ออะไร มีความดี หย่อนแค่ไหน ตัวอย่างเช่น ในโรงงานอุตสาหกรรมแห่งหนึ่งได้กำหนดเวลามาตรฐานของการทำงานเพื่อผลิตสินค้า 1,000 หน่วย เท่ากับ 500 ชั่วโมงแรงงาน โดยคิดชั่วโมงทำงานชั่วโมงละ 4.50 บาท มาตรฐานนี้อาจจะตั้งไว้มากเกินไปถ้าพนักงานสามารถทำการผลิตสินค้า 1,000 หน่วย ได้โดยใช้เวลาทำงานเพียง 400 ชั่วโมง ถ้าคนงานรู้ว่าผู้บริหารได้คาดว่าการผลิตสินค้า 1,000 หน่วย ให้ใช้เวลาทำงาน 500 ชั่วโมงแล้ว ก็จะดึงเวลาทำงานของให้ช้าลง แต่ถ้ามีการจ่ายเงินโบนัสสำหรับผู้ที่สามารถทำงานให้ได้ผลตามมาตรฐานแล้ว การคำนวณหาผลแตกต่างด้านต้นทุนการทำงานก็จะดีขึ้นก็ได้

เมื่อสถานการณ์เปลี่ยนแปลงไปก็จะมีผลทำให้มาตรฐานเปลี่ยนแปลงไป แต่ก็ไม่เปลี่ยนแปลงไปแต่ละปีแต่จะมีการแก้ไขปรับปรุงข้อมูลจำนวนที่ใช้เล็กน้อย เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงด้านราคา อัตราค่าแรงงาน แต่ถ้ามีการเปลี่ยนแปลงด้านลักษณะของการผลิตแล้วมาตรฐานแบบนี้จะเปลี่ยนแปลงไป ซึ่งจะใช้เป็นตัวเลขสถิติ ข้อมูลเพื่อวัตถุประสงค์ในการควบคุมจึงจะรักษามาตรฐานแบบนี้ให้มีตัวเลขคงเดิมไม่เปลี่ยนแปลง เพื่อจะใช้คำนวณหาแนวโน้มของผลแตกต่าง

การวิเคราะห์ผลของการใช้ระบบต้นทุนวัตถุดิบ

ระบบบัญชีต้นทุนอาจจะใช้ระบบต้นทุนมาตรฐานหรือระบบต้นทุนจ่ายจริง ซึ่งทั้ง 2 ระบบนี้มีลักษณะแตกต่างกันไป คือมีการแบ่งแยกลักษณะพิเศษของแต่ละระบบออกไป ทั้งนี้ไม่ได้หมายความว่ามีความแตกต่างกันในเรื่องการปฏิบัติทางการบัญชี ตรงกันข้ามคุณลักษณะพิเศษนั้นจะบันทึกเกี่ยวกับชนิดของต้นทุนที่ใช้ในระบบบัญชีต้นทุนจ่ายจริงและต้นทุนในอดีต ต้นทุนที่เกิดขึ้นจะบันทึกเสมือนเป็นต้นทุนการผลิต อาจกล่าวได้ว่าระบบการบัญชีต้นทุนมาตรฐานนั้นเป็นวิธีการที่จะนำไปใช้เป็นมาตรฐานของการกระทำหรือการปฏิบัติงาน โดยการพยากรณ์ไว้ล่วงหน้าว่าต้นทุนควรจะเป็นเท่าใดภายใต้ภาวะการณ์ที่วางแผนไว้ การบัญชีต้นทุน

มาตรฐานเป็นเป้าหมายเพื่อให้การทำงานดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ และเป็นสื่อกลางวัดความสำเร็จของผลงานที่กระทำในปัจจุบัน เพื่อกำหนดความรับผิดชอบเกี่ยวกับผลแตกต่างที่เกิดขึ้นระหว่างต้นทุนจ่ายจริงและต้นทุนตามมาตรฐาน ตลอดจนเป็นแนวทางในการตั้งราคาขายหรือหาต้นทุนที่ควรจะเป็นภายใต้การทำงานที่มีประสิทธิภาพ ในเรื่องการกำหนดราคาดังกล่าวได้มาจากการศึกษาถึงการดำเนินงานและการคาดคะเนราคา โดยการใช้ต้นทุนมาตรฐานเป็นแนวทางในการตั้งราคาโดยประมาณในอนาคตภายใต้สถานการณ์บางอย่าง วิธีต้นทุนมาตรฐานโดยปกติจะนำมาใช้ในการบันทึกทางการบัญชี และเป็นต้นทุนการผลิต สำหรับผลแตกต่างของต้นทุนจ่ายจริงกับต้นทุนมาตรฐานนั้นจะใช้เป็นพื้นฐานสำหรับการตีราคา วัตถุประสงค์ และการควบคุมในการดำเนินงาน

สำหรับการวัดผลแตกต่างจากมาตรฐาน สามารถวัดได้จากต้นทุนจ่ายจริงเปรียบเทียบกับต้นทุนมาตรฐาน ตามที่ปฏิบัติกันโดยทั่วไป เราสามารถจำแนกผลแตกต่างออกได้ 2 แบบ คือ ผลแตกต่างด้านราคา และผลแตกต่างด้านจำนวน

ผลแตกต่างอาจมีหลายแบบตามวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายใดเป้าหมายหนึ่งโดยเฉพาะแต่อย่างไรก็ตาม สำหรับแต่ละกรณีเราก็สามารถจำแนกชนิดของผลต่างนี้ ออกเป็นผลต่างด้านราคาของวัตถุดิบ และผลต่างด้านจำนวนที่ใช้ หรืออาจรวมผลต่างทั้งราคาและจำนวนเป็นผลต่างรวม

ในการเปรียบเทียบต้นทุนจ่ายจริงและต้นทุนมาตรฐาน หากปรากฏว่าต้นทุนจ่ายจริงมีจำนวนมากกว่าต้นทุนมาตรฐาน ผลแตกต่างนี้เรียกว่าผลแตกต่างที่ไม่ยอมรับ (unfavorable) ส่วนผลต่างที่เกิดจากต้นทุนจ่ายจริงจ่ายน้อยกว่าต้นทุนมาตรฐาน เรียกผลต่างนี้ว่า ผลต่างที่ยอมรับ (favorable)

การวิเคราะห์ผลแตกต่างของวัตถุดิบจะจำแนกออกเป็นผลแตกต่างเนื่องจากราคา (price variance) และผลต่างด้านจำนวน (quantity variance) ซึ่งผลแตกต่างของต้นทุนวัตถุดิบคือ จำนวนผลต่างระหว่างต้นทุนจ่ายจริงกับต้นทุนมาตรฐานของวัตถุดิบ ชนิดประเภทที่เราทำการเปรียบเทียบว่า ผลแตกต่างของต้นทุนประเภทนั้นๆ เกิดขึ้นจากการใช้เท่าใด และเกิดจากราคาที่ผิดจากมาตรฐานเท่าใด การแยกแยะผลต่างดังกล่าวจะช่วยชี้ให้เห็นถึงความรับผิดชอบของแผนกผลิตและแผนกจัดซื้อ เพราะฉะนั้น สามารถคำนวณต้นทุนวัตถุดิบมาตรฐานรวมสำหรับงวดบัญชีหนึ่งได้โดยนำเอาราคาวัตถุดิบมาตรฐาน ต่อหน่วย คูณด้วยจำนวนหน่วยที่ผลิตได้ระหว่างงวดนั้น ดังนั้นสามารถทำการวิเคราะห์ ผลแตกต่างนี้ออกได้เป็น

1. ผลแตกต่างเนื่องจากราคาวัตถุดิบ

ผลแตกต่างเนื่องจากราคาวัตถุดิบ (material price variations) ซึ่งราคาของวัตถุดิบมาตรฐานจะตั้งขึ้นเป็นมาตรฐานสำหรับวัตถุดิบที่ซื้อแต่ละชนิด ดังนั้นถ้าจะซื้อวัตถุดิบมาใช้ในการผลิต ควรจะซื้อตามราคามาตรฐานที่วางไว้เป็นเป้าหมาย ในการกระทำการ

ให้ได้ตามมาตรฐานนั้น ในทางปฏิบัติเมื่อซื้อวัตถุดิบได้ในราคาต่ำกว่ามาตรฐาน ผลต่างด้านราคาที่จะบันทึกในบัญชีนั้น ถือเป็นผลต่างที่พอใจ (favorable) ซึ่งจะเป็นเครื่องชี้หรือแสดงว่าแผนกจัดซื้อ จัดซื้อวัตถุดิบได้ในราคาถูกกว่ามาตรฐานที่วางไว้ แต่ในทางตรงกันข้าม ถ้าซื้อวัตถุดิบมาในราคาที่สูงกว่ามาตรฐานก็จะแสดงว่า แผนกจัดซื้อดำเนินการไม่ดีเท่าที่ควรจะเป็น ผลแตกต่างด้านราคาวัตถุดิบที่เกิดขึ้นถือว่าเป็นผลแตกต่างที่ไม่น่าพอใจ (unfavorable) ซึ่งแสดงถึงการดำเนินงานของแผนกจัดซื้อทำงานไม่ได้ผลตามมาตรฐานที่ตั้งไว้ สำหรับจำนวนวัตถุดิบที่ควรใช้ตามมาตรฐานจะตั้งขึ้นสำหรับผลิตภัณฑ์ที่ผลิตแต่ละชนิด และผลแตกต่างที่เกิดขึ้นระหว่างจำนวนจริงที่ใช้กับมาตรฐาน อาจวัดได้ในบัญชีผลแตกต่างด้านจำนวนวัตถุดิบกรณีผลแตกต่างด้านจำนวนวัตถุดิบที่ใช้จริงและตามมาตรฐาน สมมติว่าเกิดขึ้นภายในแผนกโรงงาน ถ้าวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตไม่ได้สัดส่วนกับผลิตภัณฑ์ที่ผลิต ผลแตกต่างจะเกิดจากการสูญเสียไปสำหรับผลแตกต่างเนื่องจากราคาวัตถุดิบ ผลแตกต่างนี้เราสามารถวัดได้จากผลแตกต่างระหว่างราคาวัตถุดิบที่ซื้อมา และราคาวัตถุดิบมาตรฐานที่ตั้งขึ้น ในเรื่องนี้ผู้จัดการฝ่ายผลิตมีความรับผิดชอบเกี่ยวกับวัตถุดิบที่ควรจะใช้ว่าควรมีจำนวนเท่าไร แต่ก็ไม่สามารถจะควบคุมราคาวัตถุดิบที่จะจ่ายได้ เป็นความจริงที่ว่าถ้าแผนกจัดซื้อไม่สามารถจัดซื้อวัตถุดิบมาในราคาที่เหมาะสมแล้ว ผลกำไรของกิจการที่ควรจะได้ก็จะลดลงไปก่อนที่โรงงานอุตสาหกรรมนั้นๆ จะเริ่มดำเนินการ เหตุนี้อาจกล่าวได้ว่า ผลแตกต่างด้านราคาวัตถุดิบเป็นผลกระทบจากสถานการณ์ภายนอกมากกว่าสถานการณ์ภายใน

สถานการณ์ภายนอกซึ่งนับว่ามีอิทธิพลต่อราคาวัตถุดิบที่ซื้อได้แก่ ภาวะเศรษฐกิจ ระดับราคาทั่วไป แหล่งของวัตถุดิบที่จัดซื้อหายาก การนัดหยุดงาน ภาวะการณ์เหล่านี้นับว่าเป็นการยากแก่การควบคุมของฝ่ายบริหาร แต่การที่กิจการตั้งราคามาตรฐานของวัตถุดิบจะเป็นการช่วยให้แยกผลต่างของต้นทุน ซึ่งเกิดจากการใช้วัตถุดิบมากเกินไป และสถานการณ์อื่น ๆ ที่สามารถควบคุมได้ออกจากผลแตกต่างของต้นทุนอันเกิดจากการเปลี่ยนแปลงในราคาที่จะจ่ายไปของวัตถุดิบและสถานการณ์ภายนอกที่ไม่อาจควบคุมได้ และเพื่อให้สามารถควบคุมราคาวัตถุดิบผู้ดำเนินการควรจะต้องคำนวณหาผลแตกต่างเนื่องจากราคา ณ เวลาที่ซื้อวัตถุดิบมา โดยการวัดผลต่างระหว่างราคาวัตถุดิบที่ซื้อมากับราคาที่จะเป็นมาตรฐานต่อหน่วยคูณด้วยจำนวนจริงที่ซื้อมา แต่มีอยู่บางกิจการใช้วิธีหาผลแตกต่างด้านราคาวัตถุดิบในเวลาอื่นแทนที่จะหาเมื่อได้รับวัตถุดิบมาเมื่อซื้อ เช่น การหาผลแตกต่างด้านราคาวัตถุดิบ ณ วันที่เบิกวัตถุดิบออกใช้ ซึ่งวิธีนี้ทำให้เสียประโยชน์ของข้อมูลที่ใช้สำหรับการควบคุม เพราะว่า ณ เวลาดังกล่าวจะทำให้ยากแก่การแก้ไข เหตุนี้จึงกล่าวได้ว่าวิธีการหาผลแตกต่างด้านราคาวัตถุดิบเมื่อซื้อหรือได้รับวัตถุดิบมาเป็นวิธีที่ดีที่สุด

การทำรายงานประจำงวด แสดงให้เห็นถึงราคาวัตถุดิบที่จ่ายจริงกับราคามาตรฐานของวัตถุดิบที่ซื้อมาว่าเป็นอย่างไร วิธีคำนวณหาผลต่างด้านราคาของวัตถุดิบ ณ วันที่ซื้อเท่ากับจำนวนวัตถุดิบที่ซื้อมาคูณผลต่างด้านราคาจ่ายจริงกับราคามาตรฐานต่อหน่วยปกติการทำรายงานผลต่างด้านราคาจะกระทำเป็นรายเดือน ส่วนเรื่องความรับผิดชอบในด้าน

ราคานั้นอยู่ในความรับผิดชอบของหัวหน้าแผนกจัดซื้อ เหตุนี้ในการจัดซื้อวัตถุดิบมาผู้ที่มีหน้าที่จัดซื้อวัตถุดิบจะต้องเปรียบเทียบราคาซื้อวัตถุดิบมาไม่ให้สูงกว่าราคาวัตถุดิบมาตรฐานที่ตั้งไว้มากนัก แต่ในบางครั้งผู้บริหารอาจช่วยหัวหน้าแผนกจัดซื้อโดยการหาแหล่งวัตถุดิบที่จะจัดหาวัตถุดิบตามต้องการได้ หรืออาจทำการวิเคราะห์หาวัตถุดิบอื่นที่ใช้แทนกันได้ และมีราคาถูกกว่า สำหรับต้นทุนมาตรฐานนั้นจะช่วยให้เข้าใจว่าผลต่างที่เกิดจากการคาดคะเนนั้นเกิดขึ้นได้อย่างไรโดยแยกออกต่างหากเมื่อซื้อวัตถุดิบมา จำนวนวัตถุดิบที่ซื้อมาจริงสามารถบันทึกในบัญชีคุมยอดวัตถุดิบในราคามาตรฐานเป็นยอดเดบิต ส่วนบัญชีเจ้าหนี้ของวัตถุดิบที่ซื้อมานั้นจะบันทึกโดยการใช้จ่ายจำนวนจริงที่ซื้อมาคูณด้วยราคาจริงที่ซื้อเป็นยอดเครดิต ผลต่างระหว่างยอดเดบิตคุมยอดวัตถุดิบและเครดิตเจ้าหนี้เป็นผลมาจากการบันทึกผลต่างด้านราคาวัตถุดิบในบัญชีผลต่างด้านราคาวัตถุดิบ ณ วันซื้อหรือรับวัตถุดิบที่ซื้อนั่นเอง

ตัวอย่างเช่น แผนกจัดซื้อสามารถทำงานได้ผลดีกว่ามาตรฐานที่ตั้งไว้ โดยการซื้อวัตถุดิบ 1,000 หน่วย ในราคาหน่วยละ .70 บาท ขณะที่ราคามาตรฐาน .80 บาท ต่อหน่วย การบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปอาจแสดงให้เห็นได้ดังนี้คือ

เดบิต	บัญชีคุมวัตถุดิบ (จำนวนซื้อ x ราคามาตรฐาน)	800
เครดิต	บัญชีผลต่างด้านราคาวัตถุดิบ (.70 -.80) x 1,000	100
	บัญชีเจ้าหนี้ (จำนวนซื้อ x ราคาจริง)	700

บันทึกการซื้อวัตถุดิบในราคาต่ำกว่ามาตรฐานถือเป็นผลต่างด้านราคาที่พอใจ

2. ผลแตกต่างด้านจำนวนวัตถุดิบ

ผลแตกต่างด้านจำนวนวัตถุดิบ (materials quantity variation) วัตถุดิบที่เบิกออกมาและใช้ในการผลิตอาจมากกว่าหรือน้อยกว่าจำนวนมาตรฐานกำหนดให้ใช้ ทั้งนี้แล้วแต่ลักษณะการผลิต และความสามารถของผู้บริหารงานด้านการผลิต ผลแตกต่างของวัตถุดิบที่ใช้เรียกว่า ผลแตกต่างด้านการใช้หรือผลแตกต่างเนื่องจากจำนวนวัตถุดิบ ซึ่งผลแตกต่างนี้สามารถคำนวณได้โดยการเปรียบเทียบจำนวนวัตถุดิบมาตรฐานกับจำนวนวัตถุดิบที่ใช้ไปจริง คูณด้วยราคามาตรฐานต่อหน่วย ผลแตกต่างนี้บางครั้งจะบันทึกโดยตรงในบัญชีผลแตกต่างด้านจำนวนวัตถุดิบ ณ เวลาที่วัตถุดิบโอนเข้าสู่การผลิต และจะรายงานเกี่ยวกับจำนวนวัตถุดิบที่ใช้โดยอยู่ในความรับผิดชอบของบุคคลที่ทำการผลิต ตัวอย่างเช่น ผู้ทำการผลิตจะได้รับรายงานสรุปเป็นประจำวัน หรือรายสัปดาห์ว่าจำนวนวัตถุดิบที่ใช้ในแผนกนี้มีจำนวนเท่าไร เปรียบเทียบกับจำนวนวัตถุดิบมาตรฐาน ณ ระดับการบริหารงาน การใช้วัตถุดิบต่างๆในการผลิตนั้นฝ่ายผลิตสามารถควบคุมได้โดยตรง ซึ่งผู้บริหารควรจะได้รับรายงานแต่ละวันหรือแต่ละสัปดาห์เกี่ยวกับการผลิต ดังนั้น ความถูกต้องด้านต่างๆ สามารถแก้ไขได้ก่อนที่ผลเสียหายจะเกิดขึ้นจนกลายเป็นเรื่องใหญ่ รายงานสรุปของวัตถุดิบที่ใช้จริงและมาตรฐานสามารถแสดงเป็นจำนวนเงินกับแสดงผลแตกต่างเป็นอัตราร้อยละของผลแตกต่างจากมาตรฐาน

เพื่อเสนอต่อผู้บริหาร โดยจัดทำเป็นรายเดือน ถ้าผลแตกต่างในแผนกมีจำนวนมากผู้บริหารจะต้องหาทางลดผลแตกต่างเหล่านี้ และพยายามลดขั้นตอนนี้ให้น้อยลงสำหรับในเดือนต่อไป เป็น การแน่นอนที่ผู้รับผิดชอบจะคาดหวังไว้ว่าในระหว่างเดือนสามารถดูแลการใช้วัตถุดิบ และถ้าสามารถทำงานได้อย่างถูกต้อง ผลแตกต่างที่รวบรวมขึ้นสำหรับเดือนควรจะมียาน้อยลง

โดยปกติแล้วผลแตกต่างด้านจำนวนของวัตถุดิบจะคิดเข้าแผนกผลิตภัณฑ์ โดยถือว่าเป็นวัตถุดิบสิ้นเปลืองหรือถือว่าเป็นเศษวัตถุดิบจากการผลิต เพราะผลิตภัณฑ์เหล่านี้ต้องมีเศษซากของเหลือจากการผลิต ซึ่งผลิตผิดไปจากแบบอย่างที่ว่าไว้ แต่ก็ไม่เป็นความจริงเสมอไป ถ้ามีวัตถุดิบเกินความต้องการจะคิดว่าแผนกนั้นดำเนินงานอย่างไม่มีประสิทธิภาพ และไม่ได้หมายความว่าวัตถุดิบที่เกินความต้องการนั้นจะผลักให้กับแผนกผลิต โดยถือว่าทำงานไม่มีประสิทธิภาพไม่ได้ เพราะจะพบว่าบ่อยครั้งที่แผนกซื้อทำงานผิดพลาดจึงควรแบ่งความรับผิดชอบในผลแตกต่างนี้ด้วย เพราะบางครั้งการซื้อจะได้วัตถุดิบที่มีคุณภาพต่ำเพื่อให้ได้ราคาถูก ซึ่งสิ่งเหล่านี้มีผลให้กำไรลดลง และเป็นสิ่งที่ฝ่ายบริหารจะต้องป้องกันและกำจัดปัญหาเหล่านี้ให้หมดไป สำหรับผลแตกต่างที่วัดได้จะแสดงออกในสถานการณ์แน่นอนแต่ไม่สามารถจะบอกให้รู้ว่าทำไมจึงขึ้นอยู่กับสถานการณ์นั้นๆ ในเรื่องนี้ผู้บริหารควรจะจัดทำและให้ข้อมูลที่เป็นพื้นฐานว่าควรจะคิดเข้างานอย่างไร โดยการค้นหาสาเหตุต่างๆ ที่ทำให้เกิดผลแตกต่างเหล่านั้น

ตัวอย่างเช่น สมมติว่าได้เบิกวัตถุดิบ 1,000 หน่วย ราคาหน่วยละ 50 บาท ไปใช้ในโรงงานซึ่งมาตรฐานยอมให้ใช้ 900 หน่วย ฉะนั้นผลแตกต่างเนื่องจากจำนวนวัตถุดิบมีจำนวน 100 หน่วย ซึ่งเป็นผลแตกต่างจากการใช้ระหว่างจำนวนจริงที่ใช้ มากกว่ามาตรฐาน คุณด้วยต้นทุนมาตรฐานต่อหน่วยเท่ากับ 50 บาท จะได้ผลแตกต่างเนื่องจากจำนวนวัตถุดิบเท่ากับ 5,000 บาท $[(1,000-900) \times 50]$ และเป็นผลต่างที่ไม่พอใจ (unfavorable) ถ้าต้นทุนมาตรฐานบันทึกในบัญชีงานระหว่างทำ จะคิดด้วยจำนวนมาตรฐานคูณราคามาตรฐานต่อหน่วย และอาจกล่าวอีกนัยหนึ่งว่าบัญชีงานระหว่างทำจะคิดในราคามาตรฐาน และบัญชีวัตถุดิบจะเครดิตด้วยจำนวนจริงที่ใช้คูณราคามาตรฐานต่อหน่วย และบันทึกรายการ ดังนี้

เดบิต	บัญชีงานระหว่างทำ (900 x 50)	45,000	
	บัญชีผลต่างเนื่องจากจำนวนวัตถุดิบ (100 x 50)	5,000	
	เครดิต	บัญชีวัตถุดิบ (1,000 x 50)	50,000
	บันทึกวัตถุดิบคิดเข้างานในราคามาตรฐาน		

เมื่อมีต้นทุนวัตถุดิบทางอ้อมใช้จำนวนจริงจะบันทึกในราคามาตรฐาน และถือเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตจะเห็นได้ว่าไม่มีผลต่างที่วัดได้ ณ จุดนี้ สมมติต่อไปว่า 100 หน่วยของวัตถุดิบที่โอนเข้าโรงงานสำหรับใช้เป็นวัตถุดิบทางอ้อมรายการนี้จะบันทึกในสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

เดบิต บัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายในการผลิต (100 x 50) 5,000
 เครดิต บัญชีคุมยอดวัตถุดิบ 5,000
 บันทึกการเบิกวัตถุดิบออกใช้ในราคามาตรฐานต่อหน่วย 50 บาท สำหรับวัตถุดิบ
 ทางอ้อมที่ใช้ในการดำเนินงานของโรงงาน

การวิเคราะห์แรงงานของแผนกเป็นรายเดือน							
สำหรับเดือน ธันวาคม 2550							
				แผนก ก			
วันที่	ชั่วโมงแรงงาน	ค่าจ้างรายวัน		แรงงานทางตรง		แรงงานทางอ้อม	
1	1,800	5,400	-	4,700	-	700	-
2	.....	.....		.....		.....
3	.....	.....		.....		.....
รวม	32,000	46,000	-	31,000	-	15,000	-

ภาพที่ 5.2 การแยกบันทึกค่าจ้างแรงงานตามแผนก

สรุปการจำแนกค่าแรงงาน							
สำหรับเดือน ธันวาคม 2550							
แผนก	ค่าจ้างรวมสำหรับเดือน		แรงงานทางตรง		แรงงานทางอ้อม		
ก	46,000	-	31,000	-	15,000	-	
ข	.....		.....		.....
ค	.....		.....		.....
ง	.....		.....		.....
รวม	510,000	-	350,000	-	160,000	-	

ภาพที่ 5.3 การบันทึกค่าจ้างแรงงานของแผนกเป็นรายเดือน

บางครั้งต้นทุนค่าแรงงานมีรายการเพิ่มเติม ต้นทุนค่าแรงงานส่วนที่เพิ่มเติมนี้มีความสัมพันธ์กับค่าแรงงานที่ได้รับตามปกติ ซึ่งมีความคล้ายคลึงกับต้นทุนวัตถุดิบมาก และคนงานจะได้ค่าแรงงานเพิ่มขึ้นเพราะมีการทำงานนอกเวลา ทั้งนี้เป็นผลเนื่องมาจากโรงงานรับงานมากเกินไปที่จะทำการผลิต ตามใบสั่งให้ผลิตสำเร็จได้ภายในเวลาปกติ สำหรับค่าจ้างแรงงานของเวลาว่างเปล่า เกิดจากค่าจ้างที่จ่ายไปสำหรับเวลาที่ไม่ก่อให้เกิดผลผลิต อาจเนื่องมาจากเครื่องจักรติดขัด วัตถุดิบขาดมือ ค่าจ้างที่ต้องจ่ายเมื่อมีการหยุดพักผ่อน ค่าจ้างที่ต้องจ่ายให้ในขณะที่เจ็บป่วย เงินโบนัสเหล่านี้ถือเป็นต้นทุนแรงงานการผลิต ค่าใช้จ่ายเพิ่มเติม ดังกล่าวให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิต

4. วิธีการบันทึกบัญชีค่าแรงงาน

วิธีการบันทึกค่าแรงงานโดยปกติแล้วในทางปฏิบัติจะมีบัตรเวลาทำงานสำหรับคนงานแต่ละคนลงเวลาทำงานแต่ละงาน โดยแผนกผลิตจะทำหน้าที่ตรวจสอบเวลาทำงานของคนงานอีกครั้งในต้วงานของคนงาน แต่ละคนก็จะมีบัตร ซึ่งบันทึกเวลาเข้าออกที่ทำงานซึ่งใช้เป็นหลักฐานในการคิดค่าจ้างแรงงานของแต่ละคน เพราะฉะนั้นจะมีการบันทึกชั่วโมงการทำงานของคนงานแต่ละคนในบัตรทำงานนี้ทุกครั้งที่คนงานเริ่มปฏิบัติหน้าที่การงานและ ทำงานเสร็จ บัตรบันทึกงานที่จดเวลาที่ใช้ในการทำงานจึงเป็นแหล่งที่สะสมข้อมูลต่าง ๆ เกี่ยวกับการคำนวณค่าจ้างแรงงานที่ใช้สำหรับงานแต่ละงานในแผนกผลิตนั้น ๆ ต้นทุนรวมของแรงงานจะคำนวณจากบัตรต้นทุนแรงงานซึ่งเป็นค่าแรงงานทางตรงและทางอ้อม และบันทึกบัญชีโดย

เดบิต	บัญชีค่าแรงงาน	XX
	เครดิต บัญชีค่าแรงงานค้างจ่าย/เงินสด	XX

ต่อมาเมื่อมีการสะสมต้นทุนค่าจ้างแรงงานแล้วก็จะจำแนก บันส่วนต้นทุนของงานแต่ละงานซึ่งอาจทำเป็นรายเดือนหรือรายสัปดาห์ก็ได้โดยการรวบรวมบัตรทำงานเป็นงาน ๆ กลุ่มเดียวกัน ค่าจ้างแรงงานส่วนที่เกี่ยวกับการผลิตผลิตภัณฑ์รายการนั้น ๆ โดยตรง ก็จะบันทึกเป็นค่าจ้างแรงงานโดยตรงคิดเข้าบัญชีงานระหว่างทำที่เป็นบัญชีคุมยอด และบันทึกในแผนต้นทุนงานสั่งทำสำหรับแต่ละงานที่ใช้แรงงานนั้น ๆ โดยการ

เดบิต	บัญชีงานระหว่างทำ	XX
	เครดิต บัญชีค่าแรงงาน	XX

ตัวอย่างเช่น ค่าแรงงานสำหรับเดือนธันวาคม 2550 จำนวนรวม 150,000 บาท มีค่าจ้างแรงงานทางตรงอยู่ 100,000 บาท และแรงงานทางอ้อม 50,000 บาท แรงงานทางตรงคิดเข้างานต่าง ๆ ที่ผลิตในเดือนธันวาคม 2550 ดังนี้

งานเลขที่ 110	40,000
งานเลขที่ 120	20,000
งานเลขที่ 130	10,000
งานอื่นๆ	<u>30,000</u>
รวม	<u>100,000</u>

การบันทึกรายการมีดังนี้

(1)	เดบิต	บัญชีค่าแรงงาน	150,000
		เครดิต บัญชีค่าแรงงานค้างจ่าย/เงินสด	150,000

บันทึกค่าจ้างแรงงานของเดือนธันวาคม

(2)	เดบิต	บัญชีค่าใช้จ่ายในการผลิต	50,000	
		บัญชีคุมยอดงานระหว่างทำ	100,000	
		เครดิต บัญชีค่าแรงงาน		150,000
		บันทึกค่าแรงงานทางตรงและทางอ้อม		

บัญชีคุมยอดค่าแรงงาน		บัญชีค่าใช้จ่ายในการผลิต	
(1)	150,000	(2)	50,000
(2)	150,000		

บัญชีคุมยอดงานระหว่างทำ	
(2)	100,000

สำหรับค่าแรงงานทางตรงของงาน จะต้องบันทึกในแผ่นดินทุนงานสั่งทำเลขที่ 110 120 และ 130

บัตรต้นทุนค่าใช้จ่ายในการผลิตของแผนก		
วัตถุดิบ ทางอ้อม	แรงงาน ทางอ้อม	.....
	50,000	

แผ่นดินทุนงานสั่งทำ-งานเลขที่ 110		
วัตถุดิบ	แรงงาน ทางตรง	ค่าใช้จ่าย ในการผลิต
	40,000	

แผ่นดินทุนงานสั่งทำ-งานเลขที่ 120		
วัตถุดิบ	แรงงาน ทางตรง	ค่าใช้จ่าย ในการผลิต
	20,000	

แผ่นดินทุนงานสั่งทำ-งานเลขที่ 130		
วัตถุดิบ	แรงงาน ทางตรง	ค่าใช้จ่าย ในการผลิต
	10,000	

การวิเคราะห์ผลแตกต่างด้านค่าแรงงาน

ค่าแรงงานมีลักษณะคล้ายวัตถุดิบ กล่าวคือ ต้องมีการควบคุมด้านราคาและจำนวน ชั่วโมงที่ใช้สำหรับงานแต่ละงาน โดยต้องมีการตรวจสอบว่าคนงานได้รับการจ่ายค่าจ้างแรงงาน ในอัตราปกติสำหรับงานที่ทำสำเร็จหรือไม่ และถ้าเกิดผลต่างที่ผิดไปจากมาตรฐานก็ต้องสามารถวัดได้และควรจะมีการควบคุม ทั้งนี้โดยการเปรียบเทียบเวลาจริงที่ใช้สำหรับผลิตกับ เวลามาตรฐาน ผลต่างด้านต้นทุนเป็นผลต่างด้านประสิทธิภาพซึ่งสามารถวัดและชี้เฉพาะได้ ผลต่างเกี่ยวกับต้นทุนของแรงงานก็เช่นเดียวกับวัตถุดิบ ต้นทุนแรงงานมาตรฐานของผลิตภัณฑ์ ที่ผลิตสำเร็จต่อหน่วย คำนวณได้โดยการคูณเวลามาตรฐาน จำนวนชั่วโมงแรงงานที่ใช้ในการผลิตสินค้านั้น ๆ 1 หน่วยที่ใช้ในการผลิตผลิตภัณฑ์ด้วยอัตราค่าจ้างแรงงานมาตรฐานต่อ ชั่วโมง เมื่อทราบต้นทุนมาตรฐานแรงงานต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ที่ผลิตได้ ก็จะคำนวณต้นทุน มาตรฐานสำหรับงวดนั้น ๆ ได้ โดยการคูณต้นทุนแรงงานมาตรฐานต่อหน่วยด้วยจำนวน ผลิตภัณฑ์ที่ผลิตทั้งสิ้น ตัวอย่างเช่น โรงงานอุตสาหกรรมแห่งหนึ่งทำการผลิตผลิตภัณฑ์โดยมี ต้นทุนมาตรฐาน ดังนี้

ผลิตภัณฑ์ ใช้เวลา 1 หน่วยมาตรฐานเท่ากับ	20	ชั่วโมง
อัตราค่าจ้างแรงงานตามมาตรฐานต่อชั่วโมง ๆ ละ	100	บาท
ผลิตภัณฑ์ทั้งสิ้น	1,000	หน่วย

ดังนั้น ต้นทุนแรงงานมาตรฐานของผลิตภัณฑ์ 1 หน่วยเท่ากับ $100 \times 20 = 2,000$ บาท
ต้นทุนมาตรฐานของผลิตภัณฑ์ 1,000 หน่วย = $20 \times 100 \times 1,000 = 2,000,000$ บาท
สำหรับต้นทุนแรงงานที่จ่ายจริงงวดหนึ่ง ๆ หาได้โดยการนำชั่วโมงทำงานจริงทั้งสิ้นคูณด้วย อัตราค่าจ้างจ่ายจริงต่อชั่วโมง เมื่อทราบต้นทุนแรงงานตามมาตรฐานและจ่ายจริง ก็ สามารถนำต้นทุนทั้ง 2 นี้ มาเปรียบเทียบผลการดำเนินงานของธุรกิจนั้น ๆ ได้ว่าในการผลิต กิจกรรมต้องเสียต้นทุนการผลิตด้านแรงงานไปเท่าไร และต้นทุนนี้ได้จ่ายไปมากกว่าหรือน้อยกว่ามาตรฐานที่วางไว้หรือไม่ และจำนวนเท่าไร ความสัมพันธ์นี้จะช่วยให้หาผลต่าง ระหว่างงานทั้ง 2 นี้ออกเป็นผลแตกต่าง 2 ส่วนคือ

1. ผลแตกต่างด้านอัตราค่าแรงงาน

ผลแตกต่างด้านอัตราค่าแรงงาน (labor price variations) คือ ผลแตกต่าง ระหว่างอัตรามาตรฐานต่อชั่วโมงกับอัตราจ่ายจริงต่อชั่วโมงคูณด้วยชั่วโมงจริงที่ใช้ในการผลิต ผลแตกต่างของต้นทุนแรงงานสามารถแสดงให้เห็นถึงอัตราที่แตกต่างกัน รายงานผลแตกต่าง ด้านอัตราแรงงานจะเป็นการพิสูจน์ในตัวว่าทั้งผู้บริหารระดับสูง และบุคคลที่มีความรับผิดชอบ สำหรับการกำหนดอัตราค่าแรงงาน ว่าอะไรเป็นสาเหตุที่ก่อให้เกิดผลแตกต่างนี้ เพราะฉะนั้นผล ต่างจะสะท้อนให้เห็นผลที่มีต่อต้นทุน ซึ่งสถานการณ์บางอย่างเป็นสาเหตุทำให้เกิดขึ้น ใน

บางครั้งผู้บริหารควรจะทำกรอย่างใดอย่างหนึ่งเพื่อวิเคราะห์ว่ามีอะไรบ้างที่จะเป็นสาเหตุให้เกิดผลต่างนี้ เพื่อหาทางแก้ไขไม่ให้เกิดขึ้น ตลอดจนจะได้ใช้เป็นหลักในการควบคุมการจ่ายค่าแรงงานไม่ให้สูงกว่ามาตรฐานที่วางไว้

โดยปกติเมื่อมีการจ่ายค่าแรงงานให้แก่คนงานทั้งหมด จะบันทึกในบัญชีค่าแรงงาน และเมื่อมีการจัดแบ่งค่าแรงงานนี้ออกเป็นค่าแรงงานทางตรง และค่าแรงงานทางอ้อมก็จะทำการบันทึกบัญชีโดยโอนค่าจ้างแรงงานทางตรงเข้าบัญชีงานระหว่างทำ และบัญชีค่าจ้างแรงงานทางอ้อมเข้าบัญชีค่าใช้จ่ายในการผลิต โดยโอนออกจากบัญชีค่าแรงงานที่บันทึกไว้ครั้งแรก แต่บางครั้ง จะใช้วิธีการบันทึกค่าจ้างแรงงานทางตรงเข้าบัญชีค่าแรงงานและทำการเปรียบเทียบค่าจ้างที่จ่ายไปจริงกับมาตรฐาน ผลต่างนี้จะบันทึกในบัญชีผลแตกต่างด้านอัตราค่าจ้างแรงงาน เช่น ค่าจ้างแรงงานสำหรับคนงานที่ผลิตโดยตรงแสดงยอดค่าจ้างสุทธิ 100,000 บาท สำหรับค่าแรงงานในช่วงนั้นบันทึกรายการได้ดังนี้

เดบิต	บัญชีค่าแรงงาน	100,000	
	เครดิต	บัญชีค่าประกันสังคมหัก ณ ที่จ่าย	5,000
		บัญชีภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย	5,000
		บัญชีค่าแรงงานค้างจ่าย	90,000
	บันทึกค่าแรงงานทางตรงสำหรับระยะเวลานั้น		

เมื่อบัญชีค่าแรงงานได้แบ่งออกเป็นค่าแรงงานทางตรงดังรายการข้างต้นนี้ จะบันทึกรายการโดยเดบิตบัญชีค่าแรงงานทางตรงด้วยชั่วโมงจริงคูณอัตรามาตรฐานส่วนบัญชีค่าแรงงานจะลดยอดลงด้วยจำนวนชั่วโมงจริงที่ใช้คูณอัตราค่าแรงงานจ่ายจริงเป็นยอดเครดิต ฉะนั้นจึงเกิดผลต่างขึ้นระหว่างยอดเดบิตบัญชีค่าแรงงานทางตรง และยอดเครดิตบัญชีค่าแรงงาน คือผลต่างด้านราคาหรืออัตราค่าแรงงาน

ในรายการต่อไปนี้ ต้นทุนค่าจ้างแรงงานสำหรับงวดมีจำนวนค่าจ้างแรงงานทางตรง 90,000 บาท ซึ่งหาได้จากชั่วโมงจริงที่ใช้ในการผลิต 20,000 ชั่วโมงแรงงานทางตรง โดยมีการจ่ายค่าแรงงานจริงชั่วโมงละ 4.50 บาท อัตราจ้างแรงงานตามมาตรฐาน 4.25 บาทต่อชั่วโมง

เดบิต	บัญชีค่าแรงงานทางตรง	85,000	
		บัญชีผลต่างด้านอัตราค่าแรงงาน	5,000
	เครดิต	บัญชีค่าแรงงาน	90,000

โอนต้นทุนค่าแรงงานทางตรงออกจากบัญชีค่าจ้างแรงงานเข้าบัญชีค่าแรงงานทางตรงกับผลต่างด้านอัตราค่าแรงงาน

สำหรับค่าแรงงานทางอ้อมจะบันทึกในบัญชีคุมค่าใช้จ่ายในการผลิตโดยตรงหรือโอนจากบัญชีค่าแรงงานเข้าบัญชีคุมค่าใช้จ่ายในการผลิต เมื่อรายละเอียดนั้นเชื่อถือได้ และสามารถแบ่งแยกต้นทุนค่าแรงงานได้ว่าเป็นทางตรงเท่ากับเท่าไร ทางอ้อมเท่ากับเท่าไร

2. ผลแตกต่างด้านประสิทธิภาพแรงงาน

ผลแตกต่างด้านประสิทธิภาพแรงงานหรือผลแตกต่างด้านปริมาณแรงงานคือผลแตกต่างระหว่างจำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการทำงานจริง กับจำนวนชั่วโมงมาตรฐานที่คิดตามอัตรามาตรฐาน สำหรับผลแตกต่างนี้เรียกว่า ผลแตกต่างด้านการใช้หรือผลแตกต่างด้านปริมาณ แต่สำหรับในที่นี่จะเรียกผลแตกต่างด้านการใช้เวลาผลิตจริงแตกต่างไปจากมาตรฐานที่ยอมให้ใช้ ผลแตกต่างด้านประสิทธิภาพแรงงานก็จะวัดได้เช่นกัน เมื่อแรงงานใช้อย่างมีประสิทธิภาพ ต้นทุนต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์จะต่ำ และต้นทุนค่าใช้จ่ายในการผลิตต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์ก็จะต่ำด้วย จึงนับได้ว่าเป็นการยากที่จะทำความเข้าใจว่าทำไมผู้จัดการจึงพยายามที่จะเพิ่มการผลิตโดยการควบคุมด้านแรงงาน และให้ใช้วิธีทำงานที่ให้ได้ผลมากที่สุด โดยให้มีการใช้เครื่องมือที่ทันสมัย ทั้งนี้เนื่องจากประโยชน์ของค่าแรงงาน และต้นทุนค่าใช้จ่ายในการผลิตต่อหน่วยที่จะลดลงได้ โดยการทำงานอย่างใช้แรงงานให้มีประสิทธิภาพมากที่สุดที่เรียกว่า การเปรียบเทียบโดยแผนกและโดยงานที่ถือเป็นมาตรฐาน รายงานที่นิยมจัดทำเป็นรายวันหรือรายสัปดาห์โดยหัวหน้างานและผู้จัดการโรงงาน ซึ่งจะแสดงให้เห็นว่าชั่วโมงแรงงานใช้จริงเป็นอย่างไร เมื่อเปรียบเทียบกับมาตรฐาน แต่ก็นับว่าเป็นการยากที่จะกล่าวได้ว่า งานเฉพาะอย่างหรือแผนกนั้นๆ สามารถจัดทำได้อย่างง่าย และสามารถแก้ไขโดยรวดเร็ว ผู้จัดการโรงงานควรจะได้รับรายงานเป็นสัปดาห์หรือรายเดือนซึ่งจะแสดงให้เห็นว่างานและแผนกการผลิตได้ยึดถือต้นทุนแรงงานทางตรงอย่างไร ผลต่างของงานและแผนกจะแสดงให้เห็นว่างานไม่สามารถจะถือหลักต้นทุนมาตรฐานของแรงงานหรือแผนกไม่สามารถจะดำเนินงานอย่างเฉพาะได้

เมื่อบัญชีแรงงานทางตรงโอนเข้าบัญชีงานระหว่างทำผลิตภัณฑ์ที่คิดเข้างานตามต้นทุนมาตรฐาน โดยการคูณชั่วโมงมาตรฐาน ด้วยอัตราค่าแรงงานมาตรฐาน บัญชีค่าแรงงานทางตรงจะคิดต้นทุนที่แท้จริงโดยการคูณชั่วโมงจริงด้วยอัตรามาตรฐาน เหตุนี้ ผลต่างด้านประสิทธิภาพแรงงานทางตรง คำนวณได้โดยการหาผลต่างระหว่าง ชั่วโมงจริง และมาตรฐานคูณด้วยอัตรามาตรฐาน ตัวอย่างเช่น ใช้ชั่วโมงแรงงานไปจริง 2,000 ชั่วโมง เพื่อผลิตผลิตภัณฑ์ให้เสร็จ แต่ตามมาตรฐานควรจะผลิตเสร็จใน 2,100 ชั่วโมง อัตราค่าแรงงาน ชั่วโมงละ 50 บาท บันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไปดังนี้

เดบิต	บัญชีงานระหว่างทำ (2,100x50)	105,000	
	เครดิต	บัญชีผลต่างด้านประสิทธิภาพ-แรงงาน (100 x 50)	5,000
		บัญชีแรงงานทางตรง (2,000x50)	100,000
บันทึกค่าจ้างแรงงานคิดเข้างานตามมาตรฐาน			

$$\begin{aligned} \text{ผลต่างด้านประสิทธิภาพ} &= \text{ชั่วโมงทำงานจริงหักชั่วโมงทำงานมาตรฐานคูณ} \\ &\quad \text{อัตราค่าแรง} \\ &= (2,000 - 2,100) \times 50 \\ &= 5,000 \end{aligned}$$

ในกรณีนี้จะแสดงผลต่างที่พอใจ (favorable) จำนวน 5,000 บาท เพราะว่างานนี้
ทำเสร็จโดยใช้เวลาทำงานจริงน้อยกว่ามาตรฐาน

สรุป

การวางแผนและควบคุมกิจกรรมการบริหารธุรกิจบางประการต้องอาศัยข้อมูลต้นทุนการผลิต เนื่องจากเป็นข้อมูลที่สามารถตรวจสอบและใช้เป็นหลักเกณฑ์ได้เป็นอย่างดี ซึ่งผู้บริหารสามารถนำไปใช้ด้านการตลาดเพื่อกำหนดราคาขาย การตีราคาสินค้า การวางแผนการผลิต ตลอดจนการควบคุมและลดต้นทุนการผลิต และเป็นที่ยอมรับกันแล้วว่าการผลิตสินค้าจะประกอบด้วย วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายการผลิต ซึ่งต้นทุนวัตถุดิบจะประกอบด้วยต้นทุนในการสั่งซื้อ ต้นทุนในการซื้อหรือจัดหาและต้นทุนในการเก็บรักษา กิจกรรมจะต้องมีการควบคุมโดยจัดให้มีระบบการควบคุมภายในเกี่ยวกับการจัดหาและจัดให้มีการรายงานวัตถุดิบ ระดับของวัตถุดิบคงเหลือ จุดสั่งซื้อ ความสมดุลในการสั่งซื้อและต้นทุนในการจัดเก็บ เพื่อให้มีต้นทุนของการจัดซื้อต่ำที่สุด และเมื่อมีการนำวัตถุดิบไปใช้จะทำการวิเคราะห์ผลแตกต่างของวัตถุดิบด้านราคา เนื่องจากราคาวัตถุดิบที่ซื้อควรจะเป็นตามมาตรฐาน หากแผนกจัดซื้อจัดหามาในราคาที่สูงกว่าจะเกิดผลแตกต่างที่ไม่น่าพอใจ และหากมีการเบิกวัตถุดิบไปใช้ก็ควรจะเป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดเช่นเดียวกัน หากฝ่ายผลิตมีการใช้มากกว่า จะเกิดผลแตกต่างปริมาณที่ไม่น่าพอใจ

สำหรับต้นทุนค่าแรงงานและค่าใช้จ่ายการผลิตก็มีการควบคุมเช่นเดียวกัน และวิเคราะห์ผลแตกต่างด้านอัตราค่าแรงงานและประสิทธิภาพการทำงานของแรงงานด้านค่าใช้จ่ายการผลิตจะมีการควบคุมโดยการเปรียบเทียบจำนวนที่เกี่ยวข้องกับงบประมาณซึ่งจะมีการวิเคราะห์ผลแตกต่างเช่นเดียวกัน นอกจากนี้ระบบต้นทุนมาตรฐานจะช่วยให้วิเคราะห์และควบคุมผลแตกต่างได้โดยมาตรฐานจะนำไปจัดทำเป็นงบประมาณด้านต่าง ๆ รวมทั้งใช้เป็นเครื่องมือประเมินผลการปฏิบัติงาน มาตรฐานจะมี 3 ลักษณะคือ มาตรฐานที่กำหนดไว้สูงหรือตึงเกินไป มาตรฐานที่อาจทำได้และมาตรฐานที่ตั้งไว้ต่ำหรือหย่อนเกินไป อย่างไรก็ตาม การตั้งมาตรฐานจะต้องมีความเหมาะสม โดยไม่ตั้งมาตรฐานที่สูงหรือต่ำเกินไป