

การวิเคราะห์ผลแตกต่างและสาเหตุ

เมื่อกิจการผลิตพร้อมได้จากระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานมาใช้ และกำหนด ต้นทุนการผลิตแต่ละอย่าง เพื่อใช้เป็นมาตรฐาน แม้จะทำอย่างรอบคอบและระมัด- ระวัง เพื่อให้ได้ต้นทุนการผลิตที่ควรจะเป็น ประโยชน์ในการควบคุมจะไม่เกิดขึ้น ถ้าไม่ได้มีการ เปรียบเทียบต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงกับต้นทุนมาตรฐาน เพื่อวิเคราะห์หา สาเหตุของผลต่างที่เกิดขึ้น ผลต่างที่เกิดขึ้นอาจปรากฏอยู่ในบัญชีของกิจการหรือไม่ ก็ได้ ขึ้นอยู่กับว่ากิจการมีการบันทึกต้นทุนมาตรฐานลงในสมุดบัญชีของคนหรือไม่ แต่การนำต้นทุนมาตรฐานที่กำหนดขึ้นมาบันทึกในบัญชีด้วย จะทำให้การใช้ระบบบัญชี ต้นทุนมาตรฐานเป็นไปอย่างสมบูรณ์ยิ่งขึ้น เพราะผลต่างที่เกิดขึ้นจะแสดงให้เห็นชัด อยู่ในบัญชี สำหรับในที่นี้จะไม่ขอล่าถึงวิธีการบันทึกบัญชี แต่จะมุ่งกล่าวถึงการ วิเคราะห์ผลแตกต่าง และสาเหตุของผลแตกต่าง ซึ่งทุกกิจการที่ใช้ระบบต้นทุน มาตรฐานหากันเป็นส่วนใหญ่

ผลแตกต่างของต้นทุนการผลิตที่เกิดขึ้น จะใช้เป็นแนวทางบอกให้ทราบว่า ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงต่างจากต้นทุนที่ควรจะเป็นเท่าใด ผลต่างที่เกิดจากการ เปรียบเทียบต้นทุนจริงกับต้นทุนมาตรฐานจะต่างจากผลต่างอันเกิดจากการ เปรียบเทียบกับต้นทุนโดยประมาณ เพราะต้นทุนโดยประมาณนั้นเป็นการคาดคะเน ต้นทุนที่จะเกิดในงวดหน้าว่าเป็นเท่าใด ไม่ใช่ต้นทุนที่ควรจะเป็น ผลต่างที่เกิดขึ้นก็ เพียงแต่บอกให้ทราบว่า การคาดคะเนนั้นถูกต้องหรือไม่ การคาดคะเนต้นทุนโดย ประมาณก็ทำโดยใช้ความละเอียดน้อยกว่าการตั้งต้นทุนมาตรฐาน ผลต่างของต้นทุน มาตรฐานจึงให้ประโยชน์ในการปรับปรุงการดำเนินงานได้มากกว่า อย่างไรก็ตาม ผลต่างที่เกิดขึ้นจะให้ประโยชน์มากขึ้นเพียงใดขึ้นอยู่กับความถูกต้องของการกำหนด ต้นทุนมาตรฐานนั้นด้วย เพราะผลต่างถือเป็นเครื่องวัดผลการปฏิบัติงานจริงเทียบกับ มาตรฐาน การได้ผลต่างที่ถูกต้องก็เหมือนกับได้เครื่องวัดผลที่ดี อันอาจเป็นผล ให้ฝ่ายจัดการหันมาสนใจตัวเลขความแตกต่างเหล่านี้เพิ่มมากขึ้น ผลแตกต่างที่เกิดขึ้น จะทำให้ฝ่ายจัดการและฝ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องทราบข้อบกพร่องในการทำงานอย่าง

รวดเร็ว และสามารถแก้ไขข้อบกพร่องเหล่านั้นได้ทันเวลาที่ หากไม่ได้มีการหาผลต่างและข้อบกพร่องที่เกิดขึ้น จะทราบผลก็ต่อเมื่อมีการสำรวจการทำงานอันอาจจะพบข้อบกพร่องซึ่งช้าเกินกว่าที่จะแก้ไขได้แล้ว

การวิเคราะห์ผลแตกต่างที่เกิดขึ้นเป็นงานที่สำคัญที่สุด ในการใช้ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน อย่างไรก็ตามสิ่งที่ต้องทำความเข้าใจก็คือ การศึกษาให้ทราบถึงสาเหตุที่เกิดผลต่าง ซึ่งจะ เป็นข้อมูลสำคัญในการปรับปรุงการดำเนินงานในอนาคต เพราะผลต่างจะบอกให้ทราบว่า มีอะไร เกิดขึ้น รวมทั้งการหาแนวทางที่จะปรับปรุง แต่การจะใช้ประโยชน์จากการวิเคราะห์ผลต่างให้ได้ผลเพียงใดขึ้นอยู่กับความสนใจของฝ่ายจัดการด้วย ฝ่ายบัญชีต้นทุนมีหน้าที่วิเคราะห์ผลต่างและหาสาเหตุที่ทำให้เกิดผลต่าง และเสนอรายงานการวิเคราะห์ผลต่างให้กับฝ่ายจัดการ ซึ่งควรจะได้มีการพิจารณาใช้ผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นแรงจูงใจให้มีการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพต่อไป (ผลต่างที่พอใจ) หรือหาทางแก้ไขข้อบกพร่อง (ผลต่างที่ไม่พอใจ) รายละเอียดที่ควรระบุไว้ในรายงานการวิเคราะห์ผลต่าง เช่น

- ผลต่าง เกิดขึ้นในแผนกใด และเป็นจำนวนเงินเท่าใด
- ใคร เป็นผู้รับผิดชอบในผลต่างที่เกิดขึ้น
- ประเภทของผลต่างที่เกิดขึ้น และสาเหตุที่ทำให้เกิดผลต่าง

ประโยชน์ของการทำรายงานการวิเคราะห์ผลต่าง พอจะสรุปได้ดังนี้

- แสดงให้ผู้จัดการโรงงานและหัวหน้าแผนกผลิตแต่ละแผนก ทราบว่าต้นทุนในการผลิตพร้อมแต่ละคำสั่งผลิตที่อยู่ในความรับผิดชอบควรจะเป็นเท่าใด
- แสดงให้เห็นว่าต้นทุนการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริงใกล้เคียงกับที่ควรจะเป็นหรือไม่
- แสดงให้เห็นว่าการปฏิบัติงานของพนักงานภายในแผนก หรือ เครื่องจักร เครื่องมือที่ใช้อยู่ ควรจะได้มีการปรับปรุงให้ดีขึ้นหรือไม่

- การระบุนสาเหตุของการเกิดผลต่างให้ทราบ จะทำให้พนักงานทราบ ว่าคนสามารถเพิ่มประสิทธิภาพการทำงาน เพื่อลดต้นทุนการผลิตในแผนกของคนได้ อย่างไร

การวิเคราะห์ผลแตกต่าง

สำหรับการวิเคราะห์ผลต่างที่เกิดขึ้น จะแบ่งการวิเคราะห์ออกเป็น 3 ประเภท คือ

1. ผลต่างต้นทุนวัตถุดิบ แสดงไว้ในตารางแสดงการคำนวณผลต่างวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตเส้นไหม การผลิตหมทอจักร การผลิตหม แอ็กซิมันสเตอร์ ตารางที่ 7 - 1 7 - 2 และ 7 - 3 ตามลำดับ
2. ผลต่างต้นทุนค่าแรงงาน แสดงไว้ในตารางแสดงการคำนวณผลต่างเกี่ยวกับค่าแรง ตารางที่ 7 - 4
3. ผลต่างค่าใช้จ่ายโรงงาน แสดงไว้ในตารางแสดงการคำนวณผลต่างค่าใช้จ่ายโรงงาน ตารางที่ 7 - 5

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 7-1
 ตารางแสดงการคำนวณผลต่างวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตเส้นไหม

แผนกผลิต ชนิดของวัตถุดิบที่ใช้	ต้นทุนต่อหน่วย		ปริมาณที่ใช้		ต้นทุน วัตถุดิบ	ปริมาณจริง ในราคา	ต้นทุน ที่เกิดขึ้น	ผลต่าง		
	ต้นทุน มาตรฐาน	ต้นทุน เกิดขึ้นจริง	ปริมาณ มาตรฐาน	ปริมาณ ใช้จริง	มาตรฐาน (2x4)	มาตรฐาน (5x2)	รวม (3x5)	รวม (6-8)	ปริมาณ (6-7)	ราคา (7-8)
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)
แผนกปั่นเส้น โยลิ่งเครื่องที่ให้เป็นเส้นไหม										
เส้น โยลิ่งเครื่องที่	65	59	8,458	8,289	549,770	538,785	489,051	60,719	10,985	49,734
ผ่านผลผลิตเส้น โยลิ่งเครื่องที่	105	105	34	45	3,570	4,725	4,725	(1,155)	(1,155)	-
รวมทั้งสิ้น					553,340	543,510	493,776	59,564	9,830	49,734
แผนกปั่นเส้น โยธรรมาชาติให้เป็นเส้นไหม										
เส้น โยธรรมาชาติจากขณะ	113	108	2,494	2,400	281,822	271,200	259,200	22,622	10,622	12,000
เส้น โยลิ่งเครื่องที่ - ในลอน	93	87	623	600	57,939	55,800	52,200	5,739	2,139	3,600
ผ่านผลผลิตเส้น โย :										
ชนิดที่ 1	50	48	22	21	1,100	1,050	1,008	92	50	42
ชนิดที่ 2	42	40	9	9	378	378	360	18	-	18
รวมทั้งสิ้น					341,239	328,428	312,768	28,471	12,811	15,660

หมายเหตุ

ผลต่างที่มีเครื่องหมาย () = ผลต่างไม่พอใจ
 ผลต่างที่ไม่มีเครื่องหมาย () = ผลต่างพอใจ

ศูนย์วิทยทรัพยากร
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 7-2
 ตารางแสดงการคำนวณผลต่างมูลค่าที่ใช่ ใช้ ในกรณีมีต้นทุนต่อหน่วย

แผนกผลิต ชนิดของวัสดุที่ใช้	ต้นทุนต่อหน่วย		ปริมาณที่ใช้		ต้นทุน วัสดุ มาตรฐาน (2x4)	ปริมาณจริง ในราคา มาตรฐาน (5x2)	ต้นทุน ที่เกิดขึ้นจริง รวม (3x5)	ผลต่าง			
	ต้นทุน มาตรฐาน	ต้นทุน เกิดขึ้นจริง	ปริมาณ มาตรฐาน	ปริมาณ ใช้จริง				รวม (6-8)	ปริมาณ (6-7)	ราคา (7-8)	
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)				(8)
แผนกซ่อม โคม											
เงินใหม่สำหรับช่างจาก โยธังเคราะห์ สีและสารเคมี	85	82	138	145	11,730	12,325	11,890	(160)	(595)	435	
รวม					12,551	12,325	12,745	(194)	(595)	435	
แผนกพรหมจักร											
ผลขาดสำหรับรองรับเงิน โคม	10	9	215	215	2,150	2,150	1,935	215	-	215	
รวม					2,150	2,150	1,935	215	-	215	
แผนกหาภาวเครื่องและติดตั้ง											
ค่าใช้จ่ายหลังพรหม	6	5	165	165	990	990	825	165	-	165	
ภาว	9	9	264	264	2,376	2,376	2,376	-	-	-	
รวม					3,366	3,366	3,201	165	-	165	
รวมทั้งสิ้น					18,067	17,841	17,881	186	(595)	815	

หมายเหตุ

* ไม่สามารถวิเคราะห์ผลต่างปริมาณและผลต่างราคา ได้ เนื่องจากไม่สะดวกที่จะกำหนดต้นทุนมาตรฐานต่อหน่วยและปริมาณมาตรฐานที่ใช้และไม่คุ้มค่าเป็นสาระสำคัญ

ศูนย์วิทยทรัพยากร
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 7-3
 ตารางแสดงการคำนวณผลต่างมูลค่าที่ใช่ในการผลิตกรมอิเล็กทรอนิกส์

แผนกผลิต ชนิดของวัสดุที่ใช่	ต้นทุนต่อหน่วย		ปริมาณที่ใช่		ต้นทุน วัสดุที่ใช่	ปริมาณจริง ในราคา	ต้นทุน ที่เกิดขึ้น	ผลต่าง		
	ต้นทุน มาตรฐาน	ต้นทุน เกิดขึ้นจริง	ปริมาณ มาตรฐาน	ปริมาณ ใช้จริง	มาตรฐาน (2x4)	มาตรฐาน (5x2)	รวม (3x5)	รวม (6-8)	ปริมาณ (6-7)	ราคา (7-8)
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)
แผนกซ่อมใหม่										
เส้นไหมสีขาวจากขนแกะผสมกับ ใยคอตตอน	127	133	1,346	1,346	170,942	170,942	179,018	(8,076)	-	(8,076)
สีและสารเคมี	-	-	-	-	10,256	-	10,741	(485*)	-	-
รวม					181,198	170,942	189,759	(8,561)	-	(8,076)
แผนกซ่อมอิเล็กทรอนิกส์										
ย่อยกระจาย :										
ชนิดที่ 1	22	22	206	206	4,532	4,532	4,532	-	-	-
ชนิดที่ 2	31	27	207	207	6,417	6,417	5,589	828	-	828
ผลขาดสำหรับรองรับเส้นไหม	81	77	99	99	8,019	8,019	7,623	396	-	396
รวม					18,968	18,968	17,744	1,224	-	1,224
แผนกทอทาวเครืองและคัมแต่ง										
ทาว	9	9	685	660	6,165	5,940	5,940	225	225	-
รวม					6,165	5,940	5,940	225	225	-
รวมทั้งสิ้น					206,331	195,850	213,443	(7,112)	225	(6,852)

หมายเหตุ

* ไม่สามารถวิเคราะห์ผลต่างปริมาณและผลต่างราคาได้ เนื่องจากไม่สะดวกในการกำหนดต้นทุนมาตรฐานต่อหน่วยและปริมาณมาตรฐานที่ใช่และไม่คุ้มค่าเป็นสาระสำคัญ

ศูนย์วิทยทรัพยากร
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 7 - 4

ตารางแสดงการคำนวณผลต่างเกี่ยวกับค่าแรง

แผนกผลิต	ยอดราคาค่าแรง		จำนวนชั่วโมงผลิต	ต้นทุนค่าแรง	ต้นทุนค่าแรง	ต้นทุนค่าแรง	ผลต่าง			
	มาตรฐาน	จ่ายจริง					รวม	การผลิต	ยอด	
	ต่อชั่วโมง	ต่อชั่วโมง								ชั่วโมง
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)
ค่าแรงที่ใช้ในการผลิตเส้นไหม :										
แผนกปั่นเส้นใยสังเคราะห์ให้เป็นเส้นไหม	18	22	1,227	1,506	22,086	27,108	33,132	(11,046)	(5,022)	(6,024)
รวม					22,086	27,108	33,132	(11,046)	(5,022)	(6,024)
แผนกปั่นเส้นใยธรรมชาติให้เป็นเส้นไหม	17	30	318	411	5,406	6,987	12,330	(6,924)	(1,581)	(5,343)
รวม					5,406	6,987	12,330	(6,924)	(1,581)	(5,343)
ค่าแรงที่ใช้ในการผลิตหมทอจักร :										
แผนกย้อมไหม	18	27	5	20	90	360	540	(450)	(270)	(180)
แผนกกรองไหม	18	30	10	7	180	126	210	(30)	54	(84)
แผนกหมทอจักร	17	30	24	21	408	357	630	(222)	51	(273)
แผนกย้อมไหม	17	30	9	12	153	204	360	(207)	(51)	(156)
แผนกทากาวเครื่องและตบแต่ง	21	28	10	17	210	357	476	(266)	(147)	(119)
รวม					1,041	1,404	2,216	(1,175)	(363)	(812)
ค่าแรงที่ใช้ในการผลิตหมเอ็กซ์มิสเตอร์ :										
แผนกย้อมไหม	18	30	15	30	270	540	900	(630)	(270)	(360)
แผนกกรองไหม	18	24	64	68	1,152	1,224	1,632	(480)	(72)	(408)
แผนกเช็ดไหม	17	24	150	144	2,550	2,448	3,456	(906)	102	(1,008)
แผนกหมทอหมเอ็กซ์มิสเตอร์	18	24	103	115	1,854	2,070	2,760	(906)	(216)	(690)
แผนกย้อมหมทอ	17	24	205	174	3,485	2,958	4,176	(691)	527	(1,218)
แผนกทากาวเครื่องและตบแต่ง	21	24	72	87	1,512	1,827	2,088	(576)	(315)	(261)
รวม					10,823	11,067	15,012	(4,189)	(244)	(3,945)
รวมทั้งสิ้น					39,356	46,566	62,690	(23,334)	(7,210)	(16,124)

ศูนย์วิทยพัทยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ตารางที่ 7-5

ตารางแสดงการคำนวณมูลค่าค่าใช้จ่ายโรงงาน

รายละเอียด	ยอดราคาใช้จ่ายโรงงาน		จำนวนชั่วโมงผลิต		ค่าใช้จ่ายโรงงาน			ผลต่าง				
	มาตรฐาน เกิดขึ้นจริง	มาตรฐาน เกิดขึ้นจริง	มาตรฐาน เกิดขึ้นจริง	มาตรฐาน เกิดขึ้นจริง	คิด เข้างาน (2x4)	ระดับชั่วโมง ผลิตจริง (2x5)	เกิด ขึ้นจริง (3x5)	รวม (6-9)	สมรรถภาพ (6-7)	ปัจจัย		จบ ประมาณ ² (12)
										การผลิต	ว่างเปล่า ¹	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	
ค่าใช้จ่ายโรงงานในการผลิตเส้นไหม :												
แผนกปั่นเส้น โยดงเคราะห์ให้เส้นไหม												
ค่าใช้จ่ายคงที่	75	71	1,227	1,506	92,025	112,950	106,926	(14,901)	(20,925)	N/A	N/A	
ค่าใช้จ่ายแปรได้	31	29	1,227	1,506	38,037	46,686	43,674	(5,637)	(8,649)	N/A	N/A	
รวม	106	82			130,062	159,636	150,600	(20,538)	(29,574)	N/A	N/A	
แผนกปั่นเส้น โยจรมชาติให้เส้นไหม												
ค่าใช้จ่ายคงที่	33	87	318	411	10,494	13,563	35,757	(25,263)	(3,069)	N/A	N/A	
ค่าใช้จ่ายแปรได้	20	53	318	411	6,360	8,220	21,783	(15,423)	(1,860)	N/A	N/A	
รวม	55	140			16,854	21,783	57,540	(40,686)	(4,929)	N/A	N/A	
ค่าใช้จ่ายโรงงานในการผลิตหมอลจักร :												
แผนกข้อมไหม												
ค่าใช้จ่ายคงที่	34	63	5	20	170	680	1,260	(1,090)	(510)	N/A	N/A	
ค่าใช้จ่ายแปรได้	35	65	5	20	175	700	1,300	(1,125)	(525)	N/A	N/A	
รวม	69	128			345	1,380	2,560	(2,215)	(1,035)	N/A	N/A	
แผนกกรอไหม												
ค่าใช้จ่ายคงที่	9	13	10	7	90	63	91	(1)	27	N/A	N/A	
ค่าใช้จ่ายแปรได้	5	7	10	7	50	35	49	1	15	N/A	N/A	
รวม	14	20			140	98	140	-	42	N/A	N/A	
แผนกหมอลจักร												
ค่าใช้จ่ายคงที่	22	57	24	21	528	462	1,197	(669)	66	N/A	N/A	
ค่าใช้จ่ายแปรได้	9	23	24	21	216	189	483	(267)	27	N/A	N/A	
รวม	31	80			744	651	1,680	(936)	93	N/A	N/A	
แผนกข้อมไหม												
ค่าใช้จ่ายคงที่	8	7	9	12	72	96	84	(12)	(24)	N/A	N/A	
ค่าใช้จ่ายแปรได้	3	3	9	12	27	36	36	(9)	(9)	N/A	N/A	
รวม	11	10			99	132	120	(21)	(33)	N/A	N/A	

หมายเหตุ

¹ ไม่สามารถคำนวณหาผลต่างอันเกิดจากปัจจัยการผลิตว่างเปล่าสำหรับแต่ละคำสั่งผลิตได้ เนื่องจากผลต่างอันเกิดจากปัจจัยการผลิตว่างเปล่ามีผลต่างเล็กน้อย ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ เกิดขึ้นเนื่องจากชั่วโมงผลิตที่แท้จริงต่างจากชั่วโมงโรงงาน ในระดับผลิตปกติซึ่งใช้เป็นระดับในการคำนวณอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรและโดยปกติการกำหนดชั่วโมงโรงงาน ในระดับผลิตปกติเป็นการกำหนดชั่วโมงโรงงานสำหรับระยะเวลา 1 ปี

² ไม่สามารถคำนวณหาผลต่างงบประมาณสำหรับแต่ละคำสั่งผลิตได้ เนื่องจากผลต่างงบประมาณมีผลต่างระหว่างค่าใช้จ่ายโรงงานที่ผลิตจริงกับงบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับชั่วโมงผลิตที่แท้จริง

ตารางที่ 7-5 (ต่อ)

ตารางแสดงการคำนวณผลต่างค่าใช้จ่ายโรงงาน

รายละเอียด	อัตราค่าใช้จ่ายโรงงาน				ค่าใช้จ่ายโรงงาน			ผลต่าง			
	อัตราค่าใช้จ่ายโรงงาน		จำนวนชั่วโมงผลิต		คิด ใช้งาน (2x4)	มาตรฐาน ส ระดับชั่วโมง ผลิตจริง		รวม (6-9)	ผลกระทบ (6-7)	ปัจจัย ทางเป้า การผลิต	งบ ประมาธ
	มาตรฐาน เกิดขึ้นจริง	เกิดขึ้นจริง	มาตรฐาน	เกิดขึ้นจริง		เกิด	จริง				
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)
ค่าใช้จ่ายโรงงานในการผลิตหม้อจักร :											
แผนหลากวาวเครื่องและตบแต่ง											
ค่าใช้จ่ายคงที่	51	25	10	17	510	867	425	85	(357)	N/A	N/A
ค่าใช้จ่ายแปรได้	39	18	10	17	390	663	306	84	(273)	N/A	N/A
รวม	90	43			900	1,530	731	169	(630)	N/A	N/A
รวมค่าใช้จ่ายโรงงานในการผลิตหม้อจักร					2,228	3,791	5,231	(3,003)	(1,563)	N/A	N/A
ค่าใช้จ่ายโรงงานในการผลิตหม้อแก๊สชนิดเตอร์ :											
แผนหลอมใหม่											
ค่าใช้จ่ายคงที่	34	81	15	30	510	1,020	2,430	(1,920)	(510)	N/A	N/A
ค่าใช้จ่ายแปรได้	35	84	15	30	525	1,050	2,520	(1,995)	(525)	N/A	N/A
รวม	69	165			1,035	2,070	4,950	(3,915)	(1,035)	N/A	N/A
แผนหล่อใหม่											
ค่าใช้จ่ายคงที่	9	13	64	68	576	612	884	(308)	(36)	N/A	N/A
ค่าใช้จ่ายแปรได้	5	7	64	68	320	340	476	(156)	(20)	N/A	N/A
รวม	14	20			896	952	1,360	(464)	(56)	N/A	N/A
แผนแก้ไขใหม่											
ค่าใช้จ่ายคงที่	8	14	150	144	1,200	1,152	2,016	(816)	48	N/A	N/A
ค่าใช้จ่ายแปรได้	3	6	150	144	450	432	864	(414)	18	N/A	N/A
รวม	11	20			1,650	1,584	2,880	(1,230)	66	N/A	N/A
แผนหล่อหม้อแก๊สชนิดเตอร์											
ค่าใช้จ่ายคงที่	48	162	103	115	4,944	5,520	18,630	(13,686)	(576)	N/A	N/A
ค่าใช้จ่ายแปรได้	11	38	103	115	1,133	1,265	4,370	(3,237)	(132)	N/A	N/A
รวม	59	200			6,077	6,785	23,000	(16,923)	(708)	N/A	N/A
แผนซ่อมหม้อ											
ค่าใช้จ่ายคงที่	8	7	205	174	1,640	1,392	1,218	422	248	N/A	N/A
ค่าใช้จ่ายแปรได้	3	3	205	174	615	522	522	93	93	N/A	N/A
รวม	11	10			2,255	1,914	1,740	515	341	N/A	N/A
แผนหลากวาวเครื่องและตบแต่ง											
ค่าใช้จ่ายคงที่	51	29	72	87	3,672	4,437	2,523	1,149	(765)	N/A	N/A
ค่าใช้จ่ายแปรได้	39	23	72	87	2,808	3,393	2,001	807	(585)	N/A	N/A
รวม	90	52			6,480	7,830	4,524	1,956	(1,350)	N/A	N/A
รวมทั้งสิ้น					18,393	21,135	38,454	(20,061)	(2,742)	N/A	N/A

สาเหตุที่ทำให้เกิดผลแตกต่าง

เมื่อได้มีการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนวัตถุดิบ ค่าแรงงานและค่าใช้จ่ายโรงงานแล้ว ควรจะได้ศึกษาหาสาเหตุที่ทำให้เกิดผลแตกต่างทั้ง 3 ประเภท ซึ่งพอจะสรุปสาเหตุที่เกิดผลแตกต่างได้ดังนี้

1. ผลต่างต้นทุนวัตถุดิบ ผลต่างต้นทุนวัตถุดิบแยกออกได้เป็น 2 ประเภท คือ ผลต่างปริมาณวัตถุดิบ และผลต่างราคาวัตถุดิบ

1.1 ผลต่างปริมาณวัตถุดิบ ผลต่างปริมาณวัตถุดิบเกิดขึ้นจากการใช้วัตถุดิบในการผลิตจริงมากหรือน้อยกว่าปริมาณมาตรฐานที่กำหนดไว้ สาเหตุที่เกิดผลต่างนี้อาจมาจากตัววัตถุดิบนั่นเอง พนักงานที่ทำการผลิตหรือความผิดพลาดของเครื่องจักรในการผลิต ซึ่งพอจะรวบรวมได้ว่าผลต่างปริมาณวัตถุดิบอาจเกิดจากสาเหตุใดสาเหตุหนึ่ง หรือหลายสาเหตุรวมกันดังนี้คือ

- การเปลี่ยนแปลงเครื่องจักร เครื่องมือที่ใช้ในการผลิตพรหม หรือเปลี่ยนแปลงวิธีการผลิตพรหม ซึ่งในการกำหนดมาตรฐานไม่ได้คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงที่จะเกิดขึ้นแบบนี้มาก่อน

- การเปลี่ยนแปลงวัตถุดิบ ที่นำมาใช้ในการผลิตพรหมโดยวัตถุดิบนั้น ไม่มีคุณสมบัติดีพอ หรือไม่ได้ตรงตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐาน

- วัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตเสียหาย เนื่องจากพนักงานไม่ได้รักษาแนะนำในการใช้ที่ตีพอบจากผู้ควบคุมงาน การฝึกฝนในการทำงานยังไม่ดีพอ ทำให้การทำงานมีข้อผิดพลาด ไม่มีความระมัดระวังในการทำงาน

- มีการควบคุมอย่างเข้มงวดในเรื่องคุณภาพของพรหมที่ผลิต เมื่อคุณภาพที่ได้ต่างจากมาตรฐานเพียงเล็กน้อย ไม่ใช่เป็นเรื่องเสียหายในคุณภาพของสินค้า เป็นส่วนรวม ของเสียอันเกิดจากการผลิตย่อมมีมากเกินควร

- เครื่องจักรเครื่องมือที่ใช้ในการผลิต ไม่อยู่ในสภาพดีพอที่จะทำการผลิตได้อย่างสม่ำเสมอ หรืออยู่ในสภาพเก่าเกินกว่าจะรับงานผลิต

ที่ทาอยู่ในปัจจุบันได้

ผลต่างปริมาณวัตถุดิบที่เกิดขึ้นบางอย่างอาจเป็นผลต่างพอใจ บางอย่างอาจเป็นผลต่างไม่พอใจ ผู้วิเคราะห์ไม่ควรที่จะนำผลแต่ละกรณีมารวมกันแล้ววิเคราะห์รวมกันไป เพราะสาเหตุของการเกิดผลต่างแต่ละอย่างอาจมีไม่เหมือนกัน จึงควรแยกออกมาว่าผลต่างใดมีสาเหตุมาจากอะไรบ้าง อย่างไรก็ตามก็ควรจะได้มีการกำหนดเปอร์เซ็นต์ผลต่างขั้นต่ำที่จะอนุญาตให้เกิดขึ้นได้ในการผลิต เมื่อเปอร์เซ็นต์ผลต่างที่เกิดขึ้นจริงมีมากกว่า ก็อาจจะต้องศึกษาหาจกบกพร่องต่อไป แต่ถ้าเปอร์เซ็นต์ผลต่างที่เกิดขึ้นมีน้อยกว่าเปอร์เซ็นต์ผลต่างขั้นต่ำที่กำหนดไว้ ก็อาจจะถือได้ว่าการทางานนั้นได้มาตรฐานแล้ว สำหรับเปอร์เซ็นต์ผลต่างขั้นต่ำจะกำหนดไว้เท่าใดนั้น ควรเป็นหน้าที่ของวิศวกรโรงงานซึ่งใกล้ชิดกับการผลิตที่จะเป็นผู้กำหนดเปอร์เซ็นต์ผลต่างที่จะอนุญาตให้เกิดขึ้นได้อย่างไรก็ตามการที่จะศึกษาหาสาเหตุของผลต่างใด ๆ นั้น ควรที่จะพิจารณาถึงสาระสำคัญของผลต่างนั้นในรูปของจำนวนเงินด้วย

1.2 ผลต่างราคาวัตถุดิบ ผลต่างราคาวัตถุดิบเกิดจากความแตกต่างระหว่างราคาซื้อและราคามาตรฐาน โดยราคาซื้อจริงอาจจะมากกว่าหรือน้อยกว่าราคามาตรฐานที่กำหนดไว้ มีผลทำให้เกิดผลต่างไม่พอใจหรือผลต่างพอใจขึ้น สาเหตุที่เกิดผลต่างราคาวัตถุดิบนี้อาจจะสรุปได้ดังนี้

- มีการเปลี่ยนแปลงขึ้นลงของราคาวัตถุดิบในตลาด
- ในกรณีของวัตถุดิบ ที่ต้องสั่งซื้อมาจากต่างประเทศ นอกจากการเปลี่ยนแปลงขึ้นลงของราคาวัตถุดิบแล้ว ยังอาจมีผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ
- เหตุอันเกิดจากการเลือกผู้ขายวัตถุดิบ
- การจ่ายเงินเพิ่มพิเศษเพื่อให้ได้รับวัตถุดิบเร็วขึ้น
- ระยะเวลาการชำระเงินของผู้ขายวัตถุดิบ ที่ให้กับกิจการนั้นสั้นหรือยาวกว่าที่กำหนดไว้ในมาตรฐานและไม่ได้คำนึงถึงส่วนลดเงินสดที่

ควรจะได้รับในการซื้อสินค้า

โดยปกติแล้วราคาวัตถุดิบนี้ถือว่าเป็นสิ่งที่ควบคุมได้ยาก เพราะว่ามีปัจจัยที่เกิดจากภายนอกกิจการมา มีผลกระทบต่อราคา การควบคุมจึงทำได้ในบางขอบเขตเท่านั้น เช่น พยายามจัดซื้อในปริมาณที่ให้ได้ส่วนลดเงินสดมากที่สุด โดยพิจารณาถึงการวางแผนทางการเงินและการวางแผนการผลิตควบคู่กันไปด้วย หรือสัญญาซื้อระยะยาว โดยกำหนดราคาแน่นอนที่ผู้ขายจะขาย หรือวางแผนการจัดซื้อให้เหมาะสมกับสภาพการณ์ของตลาดวัตถุดิบชนิดนั้น โดยคำนึงถึงฤดูกาลประกอบด้วย สิ่งเหล่านี้ฝ่ายจัดซื้อสามารถควบคุมได้ และจะต้องรับผิดชอบหากเกิดความผิดพลาดขึ้น

แต่สำหรับในเรื่องราคาตลาดของวัตถุดิบนั้น มีปัจจัยที่เกิดจากภายนอกธุรกิจมา มีผลกระทบต่อด้วยดังกล่าว จึงไม่ควรที่จะให้ฝ่ายจัดซื้อรับผิดชอบต่อผลต่างอันเกิดจากราคาตลาดเปลี่ยนแปลงโดยเหตุสุดวิสัย ผลต่างราคาวัตถุดิบกรณีนี้ก็ไม่ใช่เป็นการชี้ความหย่อนสมรรถภาพในการทำงานของฝ่ายจัดซื้อ ผลต่างที่เกิดขึ้นนี้อาจนำไปใช้ประโยชน์ในการพิจารณาเปลี่ยนแปลงมาตรฐานราคาวัตถุดิบเสียใหม่

2. ผลต่างต้นทุนค่าแรงงาน ต้นทุนค่าแรงงานประกอบด้วยเวลาที่ใช้ไปในการผลิตและอัตราค่าแรงงาน ผลต่างต้นทุนค่าแรงงานจึงมีสาเหตุมาจาก 2 ปัจจัยนี้ คือ ผลต่างเวลาที่ใช้ในการผลิตจริงต่างจากมาตรฐานและผลต่างอัตราค่าแรงงานจ่ายจริงต่างจากอัตราค่าแรงมาตรฐาน

2.1 ผลต่างเวลาที่ใช้ในการผลิต ผลต่างเวลาที่ใช้ในการผลิตเป็นผลต่างที่เกิดจากการใช้เวลาไปในการผลิตมากหรือน้อยกว่าเวลามาตรฐาน สำหรับสาเหตุที่ทำให้เกิดผลต่างชนิดนี้มีได้หลายประการ เช่น คนงานยังไม่มีความสามารถหรือไม่มีความชำนาญเพียงพอจึงไม่สามารถทำงานให้สำเร็จได้ตามระยะเวลาที่กำหนด มีความผิดพลาดในการปฏิบัติงานจึงต้องเสียเวลาทำงานซ้ำ ประสิทธิภาพการทำงานของเครื่องจักรลดน้อยลง เพราะมีอายุใช้งานมานาน ทำให้ผลิตสินค้าไม่ได้ตามแผนงานที่วางไว้ หรือวัตถุดิบที่ใช้มีคุณภาพไม่ดี อย่างไรก็ตามการพิจารณาผลต่างเวลาที่ใช้ไปในการผลิตนี้ อาจต้องพิจารณาประกอบกับผลต่างอัตราค่าแรงประกอบด้วย จึงจะได้การวิเคราะห์หาสาเหตุที่ถูกต้อง เช่น ผลต่างเวลาที่ใช้ในการผลิตอาจเป็นผลต่างพอใจ แต่ผลต่างอัตราค่าแรงเป็นผลต่างไม่พอใจ ทั้งนี้อาจเป็นเพราะมีการใช้พนักงานในการผลิตไม่เหมาะสมกับงานได้ซึ่ง เป็นความ

รับผิดชอบของหัวหน้าผู้ควบคุมงาน

2.2 ผลต่างอัตราค่าแรง ผลต่างอัตราค่าแรงนี้เกิดจากอัตราค่าแรงที่จ่ายจริงให้แก่คนงานต่างจากอัตราค่าแรงที่กำหนดไว้เป็นมาตรฐาน สาเหตุที่เกิดผลต่างอัตราค่าแรงนี้พอจะสรุปได้ดังนี้

- จัดสรรพนักงานเข้าทำงานในตำแหน่งที่ไม่เหมาะสมกับความชำนาญของผู้นั้น
- ในกรณีที่มิ้งงานรับค่านที่ต้องทำการผลิตทันที เช่นรับงานผลิตคั่วจากลูกค้า จำเป็นต้องจ่ายค่าแรงเพิ่มให้แก่พนักงานเพื่อทำงานให้มากขึ้น
- สำหรับคนงานที่เข้ามาทำงานใหม่ ยังไม่มีความชำนาญหรือประสิทธิภาพในการทำงานดีพอ ก็ยังไม่ได้รับอัตราค่าแรงสูงถึงขั้นที่กำหนดเป็นมาตรฐานไว้

3. ผลต่างค่าใช้จ่ายโรงงาน ผลต่างค่าใช้จ่ายโรงงานแยกออกได้เป็น 3 ประเภทคือ ผลต่างเนื่องจากเนื่องจากงบประมาณ ผลต่างเนื่องจากปัจจัยการผลิตว่างเปล่าและผลต่าง เนื่องจากสมรรถภาพ

3.1 ผลต่างเนื่องจากงบประมาณ ผลต่างงบประมาณเกิดจากค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงต่างจากงบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับชั่วโมงผลิตที่แท้จริง สาเหตุที่ทำให้เกิดผลต่างงบประมาณอาจเนื่องมาจากวัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงงานทางอ้อม หรือค่าใช้จ่ายโรงงานอื่น ๆ ที่ใช้ไปในการผลิตจริงต่างจากงบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานที่กำหนดไว้ ไม่ว่าจะ เป็นด้านราคาหรือปริมาณที่ใช้

ผลต่างงบประมาณที่ได้มาจากงบประมาณ ที่กำหนดไว้ในระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน มีความสำคัญในการควบคุมและการจัดการมากกว่าผลต่างงบประมาณที่เกิดจากการใช้ระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณ ทั้งนี้เพราะผลต่างในระบบบัญชีต้นทุนโดยประมาณจะแสดงให้เห็นแค่เพียงว่าที่ประมาณไว้ผิดจากที่จ่ายจริงเท่าใด แต่ผลต่างที่เกิดขึ้นในระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน ซึ่งได้มีการ

พิจารณาอย่างรอบคอบมากกว่า จะแสดงให้เห็นถึงต้นทุนที่จ่ายจริงแตกต่างไปจากเป้าหมายที่ควรจะเป็นเท่าใด

ในการหาสาเหตุของผลแตกต่างเนื่องจากงบประมาณนั้น ควรจะได้มีการแบ่งผลแตกต่างนี้ออกเป็น 2 อย่างคือ ผลต่างงบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ และผลต่างงบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานแปรได้ และควรจะวิเคราะห์ออกไปด้วยว่าค่าใช้จ่ายส่วนใดที่ควบคุมได้ ส่วนใดควบคุมไม่ได้ โดยพิจารณาทั้งในระยะสั้น ระยะยาว และในแต่ละแผนกไป ไม่ควรถือว่าค่าใช้จ่ายคงที่ควบคุมไม่ได้ และค่าใช้จ่ายแปรได้สามารถควบคุมได้เสมอไป

3.2 ผลต่างเนื่องจากปัจจัยการผลิตว่างเปล่า เป็นผลต่างที่เกิดขึ้นเนื่องจากปริมาณการผลิตจริงแตกต่างจากปริมาณการผลิต ณ ระดับปกติ ซึ่งสามารถแยกสาเหตุของผลต่างนี้ได้เป็น

ก. ผลต่างเนื่องจากปัจจัยการผลิตว่างเปล่าที่สามารถควบคุมได้โดยฝ่ายโรงงาน สาเหตุที่ทำให้เกิดผลต่างประเภทนี้อาจสรุปได้ดังนี้

- เครื่องจักรเสียหายทำให้ไม่สามารถทำงานได้เต็มตามประสิทธิภาพ เพราะไม่มีการซ่อมแซมและดูแลเอาใจใส่ที่ดีพอ
- ผู้ควบคุมงาน ที่ควรจะมีประจำในจุดสำคัญ ๆ ของการผลิตมีไม่พอ
- ไม่มีการให้คำแนะนำในการทำงานที่ดีพอ

ข. ผลต่างเนื่องจากปัจจัยการผลิตว่างเปล่าที่ฝ่ายโรงงานไม่สามารถควบคุมได้ สาเหตุที่ทำให้เกิดผลต่างประเภทนี้อาจสรุปได้ดังนี้

- ปริมาณขายตกต่ำลง ทำให้การผลิตต้องลดต่ำลงด้วยสาเหตุที่ปริมาณขายลดลงนี้มีได้หลายอย่าง เช่น สภาวะเศรษฐกิจของประเทศตกต่ำ ราคาขายผลิตภัณฑ์สูงเกินไป มีคู่แข่งชั้นอยู่ในตลาดเพิ่มขึ้น ขาดการโฆษณาที่ดีหรือทำการโฆษณาน้อย ส่งสินค้าให้ลูกค้าไม่ทันตามกำหนด

- ประสิทธิภาพในการผลิตของโรงงานมีมากกว่าความต้องการที่จะใช้ในการผลิตสินค้าจริงมาก เหตุที่มีประสิทธิภาพในการผลิตสูง อาจเป็นเพราะเครื่องจักรที่นำมาใช้นั้นมีประสิทธิภาพสูง มีความสามารถที่จะผลิตได้มาก แต่เมื่อดำเนินการผลิตจริงปรากฏว่าไม่จำเป็นต้องใช้กำลังผลิตให้ได้มากถึงเพียงนั้น มีผลทำให้ปริมาณการผลิตที่กำหนดตามมาตรฐานสูงกว่าที่ผลิตขึ้นจริงมาก

ผลต่างปัจจัยการผลิตว่าง เบื้องต้นจะมีจำนวนมากหรือน้อย ก็ขึ้นอยู่กับปริมาณการผลิต ณ ระดับการผลิตปกติที่กำหนดขึ้นด้วยเหมือนกัน ถ้าระดับการผลิตปกตินั้น เป็นระดับการผลิตที่เฉลี่ยวที่กิจการคาดว่าจะทำได้ในหนึ่งปี ผลต่างปริมาณการผลิตที่เกิดขึ้นอาจมีจำนวนไม่มาก เพราะระดับการผลิตที่กิจการคาดว่าจะทำนั้นย่อมใกล้เคียงกับระดับการผลิตที่เกิดขึ้นจริง และถ้าระดับการผลิตจริงที่เกิดขึ้นเท่ากับระดับการผลิตปกติพอดีก็จะไม่เกิดผลต่างปริมาณการผลิต

แต่หากระดับการผลิตปกติกำหนดขึ้นมาจากระดับการทางานที่มีประสิทธิภาพสูงสุดที่กิจการจะทำได้ ต้นทุนคงที่จะถูกแบ่งออกตามชั่วโมงการผลิต ณ ระดับการผลิตสูงสุดนั้น ซึ่งควรจะถือได้ว่าต้นทุนคงที่ต่อหน่วยต่ำสุดเท่าที่กิจการจะทำได้ซึ่งในการดำเนินงานจริง ๆ แล้วยากที่จะสามารถทำการผลิต ณ ระดับนั้นได้ ผลต่างปริมาณการผลิตที่เกิดขึ้นจะมีจำนวนมาก

3.3 ผลต่างเนื่องจากสมรรถภาพ ผลต่างนี้เกิดจากเวลาที่ใช้ไปในการผลิตจริงต่างจากเวลามาตรฐานที่กำหนดไว้สาเหตุที่เกิดขึ้นนั้นเป็นสาเหตุเดียวกับการเกิดผลต่างเวลาที่ใช้ในการผลิต ซึ่งเป็นส่วนประกอบในการคำนวณต้นทุนค่าแรง นอกจากนี้ อาจเกิดจากคุณภาพของวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตไม่ตรงตามมาตรฐาน จึงทำให้การผลิตจริงใช้เวลาแตกต่างออกไป การคำนวณผลต่างสมรรถภาพนี้ ควรที่จะแยกประเภทออกเป็นส่วนที่เป็นค่าใช้จ่ายคงที่ และค่าใช้จ่ายแปรได้ เพื่อจะให้ทราบได้ว่าผลต่างของค่าใช้จ่ายอะไรที่เกิดขึ้นมาก เพื่อจะได้พิจารณาศึกษาหาสาเหตุไปในจุดที่มีสาระสำคัญ

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย