

ต้นทุนมาตรฐาน

กิจการผลิตพรมจำ เป็นต้องมีระบบบัญชีต้นทุนที่ดี เพื่อที่จะใช้ เป็น เครื่องมือของฝ่ายบริหารในด้านการจัดการ ข้อมูลที่ได้จะนำไปใช้ในการประเมินผลการตัดสินใจบริหารงานว่ามีประสิทธิภาพเพียงใด ใช้เป็นหลักในการวางแผนงานในอนาคต และเป็นสิ่งแสดงให้เห็นว่าฝ่ายต่าง ๆ ค่า เนินงานไปตามแผนงานที่วางไว้หรือไม่ ข้อมูลต้นทุนจะเป็นประโยชน์ต่อฝ่ายบริหารในด้านการตัดสินใจบริหารงานได้เป็นอย่างดีนั้น จะต้อง เป็นข้อมูลที่ได้รับภายในกำหนด เวลาที่ต้องการโดยไม่ล่าช้า แนวทางอย่างหนึ่งที่กิจการผลิตพรมควรจะได้พิจารณามาใช้ในการควบคุมต้นทุนการผลิต ก็คือ การใช้ต้นทุนมาตรฐาน ซึ่งจะช่วยให้ฝ่ายบริหารได้ทราบต้นทุนของผลิตภัณฑ์พรมแต่ละชนิดได้เร็วขึ้น และสามารถนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้ในการวางแผน และการดำเนินธุรกิจได้ทันกำหนด เวลาที่ต้องการ ต้นทุนมาตรฐานเป็นต้นทุนที่ได้มีการกำหนดขึ้นอย่างมีเหตุผล และได้พิจารณาถึงสภาพการณ์ในทุก ๆ ด้าน รวมทั้งการเปลี่ยนแปลงที่อาจเกิดขึ้นซึ่งฝ่ายจัดการสามารถนำไปใช้เปรียบเทียบกับการดำเนินงานที่เกิดขึ้นพร้อมทั้งประเมินผล และใช้เป็นเครื่องมือในการพิจารณาถึงปัญหาข้อบกพร่อง และคิดหาวิธีแก้ไขปรับปรุงการดำเนินงานให้ดีขึ้น

ความหมายของต้นทุนมาตรฐาน

DICTIONARY FOR ACCOUNTANTS ให้คำจำกัดความของต้นทุนมาตรฐานว่า คือ "การพยากรณ์หรือการหาไว้ล่วงหน้า ว่าต้นทุนควรจะเป็นเท่าใดภายใต้ภาวะการณ์ที่วางแผนไว้ ทาหน้าที่เป็นหลักสำหรับการควบคุมต้นทุน และเป็นมาตรฐานของประสิทธิภาพในการทำงาน เมื่อนำไปเปรียบเทียบกับต้นทุนจ่ายจริงในขั้นสุดท้าย ต้นทุนมาตรฐานเป็นสื่อกลางสำหรับวัดความสำเร็จของผลงานปัจจุบัน และสำหรับกำหนดความรับผิดชอบเกี่ยวกับผลแตกต่าง ระบบต้นทุนมาตรฐานเน้นหนักถึงข้อยกเว้นสำคัญ ๆ และช่วยให้สนใจถึงเรื่องความไม่มีประสิทธิภาพ และ

ภาวะการอื่น ๆ ซึ่งจำเป็นต้องแก้ไข" ในความหมายของบุคคลทั่วไป ต้นทุนมาตรฐานหมายถึง ต้นทุนการผลิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น ณ ระดับการผลิตระดับหนึ่ง ภายใต้สภาวะการที่ควรจะเป็น ระดับการผลิตหรือสภาวะการที่ควรจะเป็นนั้น ต้องพิจารณากำหนดขึ้นอย่างมีเหตุผลและระมัดระวังจากข้อมูลต่าง ๆ ที่มีความละเอียดเพียงพอจึงจะถือ เป็นมาตรฐานที่ดี โดยที่มีการแก้ไขปรับปรุงน้อยที่สุด

ในการกำหนดต้นทุนที่ควรจะเป็น เพื่อใช้เป็นมาตรฐานในอนาคตนั้น หน่วยงานต่าง ๆ ในกิจการผลิตที่เกี่ยวเนื่องกับการผลิตทั้งทางตรงและทางอ้อม จะต้องให้ความร่วมมือเพื่อกำหนดมาตรฐานของต้นทุน โดยมาตรฐานต้นทุนที่กำหนดขึ้นนี้ จะเป็นเสมือนเป้าหมายร่วมกันที่ทุกหน่วยงานจะต้องพยายามปฏิบัติตาม และควบคุมงานในส่วนที่รับผิดชอบ เพื่อความมีประสิทธิภาพและก่อให้เกิดประโยชน์ต่อกิจการ

หน่วยงานที่มีหน้าที่โดยตรงในการกำหนดต้นทุนมาตรฐาน ได้แก่ แผนกบัญชีต้นทุน แผนกนี้จะได้รับข้อมูลที่เกี่ยวข้องจากแผนกต่าง ๆ ได้แก่ ฝ่ายวางแผนและฝ่ายผลิต โดยทำหน้าที่รวบรวมข้อมูลในการผลิต กรรมวิธีในการผลิต คุณลักษณะเฉพาะของผลิตภัณฑ์ ปริมาณวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต ชั่วโมงแรงงานทางตรงที่ใช้ ประเภทของ เครื่องจักรที่จำเป็นต้องใช้ในการทอพรหมแต่ละประเภท จากนั้นแผนกบัญชีต้นทุนจะกำหนดมาตรฐานต้นทุนในการผลิตพรหมแต่ละชนิด เพื่อนำไปเปรียบเทียบกับผลการดำเนินงานการผลิตที่เกิดขึ้นจริง เพื่อวิเคราะห์หาผลแตกต่างพร้อมทั้งหาสาเหตุของผลต่างที่เกิดขึ้น

ประเภทของต้นทุนมาตรฐาน

เมื่อพิจารณาด้านต้นทุนมาตรฐานโดยอาศัยระดับความตึงหรือความหย่อนของมาตรฐาน อาจจำแนกมาตรฐานได้เป็นประเภทดังต่อไปนี้

1. มาตรฐานอุดมคติ (IDEAL STANDARD) เป็นมาตรฐานที่จะเกิดจากการใช้ปัจจัยการผลิตที่มีอยู่อย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด อันจะเป็นผลให้ต้นทุนการผลิตต่อหน่วยต่ำสุด โดยจะกำหนดมาตรฐานจากการผลิตที่จะได้รับสูงสุดเท่าที่จะผลิตได้ เพื่อให้ต้นทุนคงที่ต่อหน่วยต่ำสุด การคำนวณต้นทุนการหางานของ เครื่องจักร หรือชั่วโมงทำงานของคนงานจะไม่คำนึงถึงชั่วโมง เสียเปล่า อันเกิดจาก

เครื่องคิดเลขหรือเครื่องอื่นเลย นอกจากชั่วโมงการพักผ่อนที่จำเป็นของคนงานเท่านั้น ราคาวัตถุดิบจะคิดถึงการซื้อที่ ได้รับส่วนลดสูงสุดหรือซื้อได้ในราคาต่ำสุด โดยไม่คำนึงถึงการสิ้นเปลืองหรือสูญเสียของวัตถุดิบที่จะเกิดขึ้นในระหว่างการผลิต มาตรฐานอุดมคติจึงเป็นมาตรฐานที่สูงเกินไป ซึ่งในการปฏิบัติงานจริงจะทำได้ไม่ตามมาตรฐานและไม่นิยมใช้กัน เพราะมีผลทำให้คนงานท้อถอย แต่อาจจะกำหนดไว้ว่าการปฏิบัติงานที่มีประสิทธิภาพที่สุดจึงจะทำได้ตามมาตรฐาน ข้อดีของมาตรฐานอุดมคติก็คือ สามารถนำไปใช้ปฏิบัติได้ในระยะยาว โดยไม่ต้องมีการปรับปรุง

2. มาตรฐานต้นทุนในอดีตถัวเฉลี่ย (AVERAGE OF PAST PERFORMANCE STANDARD) เป็นมาตรฐานที่กำหนดจากต้นทุนถัวเฉลี่ย ที่ได้จากผลการปฏิบัติงานที่ทำมาแล้วในอดีต โดยไม่มีการปรับปรุง เพื่อสะท้อนให้เห็นถึงกรรมวิธีต่าง ๆ ที่อาจทำให้ดีขึ้นได้ และไม่มีการตัดการสิ้นเปลืองหรือความไม่มีประสิทธิภาพออก เนื่องจากงานต่าง ๆ ซึ่งมีผลงานไม่สู้ดีมีจำนวนมากกว่างานซึ่งมีผลงานดีเยี่ยม โดยปกติมาตรฐานดังกล่าวนี้จึงเป็นมาตรฐานที่หย่อน ง่าย ไร้อคติ มาตรฐานประเภทนี้บางครั้งก็เป็นประโยชน์ในระยะเริ่มต้นของการใช้ต้นทุนมาตรฐาน เนื่องจากการกำหนดมาตรฐานวิธีนี้ทำได้ง่าย ถ้าหากมีการใช้มาตรฐานต้นทุนในอดีตถัวเฉลี่ย ก็มักจะต้องการปรับปรุงมาตรฐานเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์มากขึ้น

3. มาตรฐานปกติ (NORMAL STANDARD) มาตรฐานปกติกำหนดขึ้นโดยการคาดคะเนถึงค่าใช้จ่ายที่จะเกิดขึ้นในอนาคตในระดับการผลิตปกติ การกำหนดมาตรฐานประเภทนี้กำหนดขึ้นจากต้นทุนถัวเฉลี่ยในอดีตและปรับปรุงด้วยการคาดคะเนในอนาคต มาตรฐานปกติอาจให้ประโยชน์แก่ฝ่ายจัดการเกี่ยวกับการตัดสินใจและการวางแผนในระยะยาว มาตรฐานประเภทนี้มีกั้กันน้อยในระยะที่กิจการ

ระดับการผลิตปกติ คือ ระดับการผลิตที่คำนึงถึงความสามารถในการขายถัวเฉลี่ย ในระยะเวลายาวนานพอที่การขายจะไม่กระทบกระเทือน เนื่องจากฤดูกาลหรือวัฏจักรเศรษฐกิจ ระยะเวลาอันยาวนานโดยทั่วไป จะคาดการณ์ประมาณ 3-5 ปี ระดับการผลิตระดับนี้จะอยู่ประมาณ 75%-90% ของกำลังการผลิตที่พอปฏิบัติได้

เริ่มมีการประเมินผลการปฏิบัติงานของพนักงานและการตัดสินใจในระยะสั้น

4. มาตรฐานที่อาจทำได้ด้วยการปฏิบัติงานที่ดี (ATTAINABLE GOOD PERFORMANCE STANDARD) มาตรฐานประเภทนี้สามารถนำมาใช้ประเมินผลการปฏิบัติงานของพนักงานและนิยามใช้กันแพร่หลาย มาตรฐานที่อาจทำได้ด้วยการปฏิบัติงานที่ดีนั้นจะถูกกำหนดขึ้นโดยคำนึงถึงระดับการปฏิบัติงาน ซึ่งสามารถทำได้รวมทั้งคำนึงถึงข้อบกพร่องที่อาจเกิดขึ้นได้ในขณะปฏิบัติงาน ซึ่งไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ เช่น การสิ้นเปลือง ของเสีย เวลาที่เสียไป ฯลฯ ด้วยเหตุนี้คนงานจึงสามารถบรรลุถึงมาตรฐานและมีผลการปฏิบัติงานที่ดี

หลักเกณฑ์และข้อควรพิจารณาในการกำหนดต้นทุนมาตรฐาน

ในการกำหนดต้นทุนมาตรฐานนั้น ได้กล่าวแล้วว่า ต้องอาศัยความร่วมมือกันระหว่างฝ่ายวางแผน ฝ่ายผลิต และฝ่ายบัญชีต้นทุน นอกจากนี้ควรให้ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบทราบถึงวัตถุประสงค์ในการกำหนดมาตรฐาน ทั้งนี้เพื่อให้ทุกฝ่ายเข้าใจและให้ความร่วมมืออย่างจริงจัง ในการที่จะหาการผลิตสินค้าให้ได้ตามมาตรฐาน มาตรฐานที่จะกำหนดขึ้นนั้นไม่ควรตั้งไว้สูงจนเกินไป ซึ่งจะทำให้ผู้ปฏิบัติงานไม่สามารถปฏิบัติตามที่กำหนด อันจะก่อให้เกิดความท้อถอย ต้นทุนมาตรฐานควรจะกำหนดขึ้นโดยคำนึงถึงระดับการปฏิบัติงานซึ่งสามารถกระทำได้รวมทั้งคำนึงถึงข้อบกพร่องที่อาจเกิดขึ้นได้ในขณะปฏิบัติงาน ซึ่งเป็นสิ่งที่ไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้

มาตรฐานที่จะนำมาใช้ในการกำหนดต้นทุนการผลิต ได้แก่ มาตรฐานต้นทุนวัตถุดิบทางตรง มาตรฐานต้นทุนค่าแรงงานทางตรง และมาตรฐานต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงาน ซึ่งในแต่ละมาตรฐานจะกำหนดเป็นมาตรฐานราคา และมาตรฐานปริมาณ

1. ต้นทุนมาตรฐาน - วัตถุดิบ การกำหนดมาตรฐานของวัตถุดิบจะแบ่งออกเป็น 2 ด้าน คือ มาตรฐานปริมาณวัตถุดิบ (MATERIAL QUANTITY STANDARD) และมาตรฐานราคาวัตถุดิบ (MATERIAL PRICE STANDARD)

1.1 มาตรฐานปริมาณวัตถุดิบ ในการกำหนดมาตรฐานปริมาณ

วัตถุดิบนั้น ผู้กำหนดจะต้อง ได้ข้อมูลจากฝ่ายวางแผนและฝ่ายผลิตในโรงงาน ว่า ในการผลิตสินค้าพรมแต่ละชนิดนั้น มีกรรมวิธีในการผลิตอย่างไร ต้องใช้วัตถุดิบอะไร และเป็นปริมาณเท่าใดหากได้มีการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ โดยคำนึงถึงส่วนเสียเปล่าของวัตถุดิบที่อาจมีขึ้นในระหว่างการผลิตแต่ละขั้นตอน ข้อมูลที่จะใช้กำหนดมาตรฐานปริมาณวัตถุดิบอาจได้มาโดยวิธีการดังต่อไปนี้

- การศึกษาตามหลักวิศวกรรม เพื่อหาจำนวนที่ถูกต้องของวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตพรมแต่ละชนิด วิธีนี้จะ ได้ตัวเลขปริมาณวัตถุดิบ ความสูญเสียและหลักการของวิศวกร

- การวิเคราะห์การใช้วัตถุดิบในอดีต โดยนำตัวเลขที่เกิดขึ้นในอดีตมาปรับปรุง ตัวเลขดังกล่าวจะได้มาจากตัวเลขทางบัญชี ที่บันทึกไว้ในปีก่อน ๆ หรือจากฝ่ายวางแผนและฝ่ายผลิตที่เก็บรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับการผลิตไว้

หลังจากที่ได้กำหนดมาตรฐานปริมาณวัตถุดิบ โดยใช้วิธีการดังกล่าวแล้ว ควรจะ ได้มีการทดสอบมาตรฐานที่กำหนดนั้น เพื่อให้ได้ตัวเลขมาตรฐานที่เหมาะสมก่อนที่จะนำไปใช้ปฏิบัติงาน

ในการกำหนดมาตรฐานปริมาณวัตถุดิบนั้น ควรจะพิจารณาแต่ละปัจจัยโดยละเอียดดังนี้

- ชนิดและคุณภาพของวัตถุดิบ การที่จะทราบว่าปริมาณวัตถุดิบที่จะต้องใช้ในการผลิตพรมแต่ละชนิด จะเป็นจำนวนหรือปริมาณเท่าใดนั้น จะต้องมียุทธศาสตร์เกี่ยวกับชนิดและคุณภาพของวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตพรมว่าจะใช้ชนิดและคุณภาพ ซึ่งจะแตกต่างกันตามชนิดและคุณภาพของสินค้าพรมที่ต้องการ ซึ่งหน้าที่ในการรายงานนี้ควรให้ฝ่ายวางแผนและฝ่ายผลิตเป็นผู้รับผิดชอบ ทั้งนี้เพราะเป็นผู้ใกล้ชิดและรู้รายละเอียดเกี่ยวกับวัตถุดิบที่ต้องการใช้ในการผลิตพรมในแต่ละชนิด เป็นอย่างดี

- ปริมาณที่ใช้ในการผลิตแต่ละขั้นตอน การผลิตพรมต้องอาศัยกระบวนการผลิตที่แบ่งเป็นช่วง ๆ โดยในแต่ละช่วงการผลิตนั้นอาจมีการ เบิกใช้วัตถุดิบเพิ่ม

เข้าไปเพื่อประกอบให้อยู่ในรูปสินค้าพรมที่สมบูรณ์แบบ ดังนั้นควรจะได้วิเคราะห์ออกมาว่าในการผลิตพรมแต่ละชนิดนั้น จำเป็นต้องใช้ปริมาณวัตถุดิบเป็นจำนวนเท่าใด การกำหนดรายละเอียดอย่างสมบูรณ์มากเท่าใด เกี่ยวกับวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตในแต่ละช่วงการผลิตจะช่วยให้มาตรฐานที่กำหนดนั้นถูกต้องและเหมาะสมยิ่งขึ้น ข้อมูลปริมาณที่ใช้ในแต่ละช่วงการผลิตนี้ อาจจัดทำไว้ในแบบแสดงรายละเอียดของสินค้า อย่างไรก็ตามในกรณีที่วัตถุดิบบางรายการที่ใช้ในการผลิตมีจำนวนน้อยไม่มีสาระสำคัญ หรือยากที่จะทราบได้ว่าต้องใช้วัตถุดิบเหล่านั้นเป็นจำนวนเท่าใดแต่ในการผลิตพรมหนึ่งหน่วย ควรจะพิจารณาวัตถุดิบเหล่านั้นเป็นวัตถุดิบทางอ้อม โดยถือเป็นค่าใช้จ่ายโรงงานแทนการคิดเป็นต้นทุนวัตถุดิบทางตรง

- กรรมวิธีการผลิต สำหรับปัจจัยที่ควรนำมาพิจารณาในการกำหนดมาตรฐานวัตถุดิบอีกประการหนึ่งคือ กรรมวิธีการผลิตพรมแต่ละชนิด ซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับการศึกษาปริมาณวัตถุดิบที่จะใช้ในการผลิตแต่ละขั้นตอน เพราะจะทราบปริมาณวัตถุดิบที่ใช้ได้ก็ต่อเมื่อทราบกรรมวิธีการผลิตเสียก่อน ว่าดำเนินไปอย่างไร รายละเอียดกรรมวิธีการผลิตพรม จะหาได้จากฝ่ายวางแผนและฝ่ายผลิต

- ส่วนสูญเปล่าที่เกิดขึ้นในการผลิต ส่วนสูญเปล่านี้อาจจะเกิดขึ้นได้จากกรรมวิธีการผลิตที่ล้าสมัย สมรรถภาพในการทำงานของพนักงาน สภาพแวดล้อมของโรงงาน ลักษณะการจัดวาง เครื่องจักรและสิ่งของภายในโรงงาน ส่วนสูญเปล่าที่เกิดขึ้นดังกล่าวข้างต้นนี้ ฝ่ายจัดการควรจะต้องพิจารณาเป็นส่วนสูญเปล่าที่จำเป็นต้องเกิดขึ้นอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ในสภาพแวดล้อมหรือสถานการณ์การผลิตพรมที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ซึ่งควรจะได้มีการคำนึงถึงในการพิจารณาตั้งมาตรฐานปริมาณวัตถุดิบ (และมาตรฐานชั่วโมงแรงงานทางตรงด้วย) การสูญเสียที่จำเป็นต้องเกิดขึ้นนี้เรียกว่าการสูญเสียปกติ ในการตั้งมาตรฐานปริมาณวัตถุดิบจึงควรระบุด้วยว่า การสูญเสียตามปกติที่ยอมรับให้เกิดขึ้นมีอะไรบ้างแม้จะระบุไม่ได้ทุกรายการ แต่จากการศึกษาถึงกรรมวิธีการผลิต จะทำให้ทราบว่า การสูญเสียปกติควรมีอะไรบ้าง สำหรับกิจการผลิตพรมซึ่งได้ดำเนินงานมาเป็นเวลานาน ก็อาจใช้ตัวเลขในอดีตมาช่วยในการพิจารณาได้ หรืออาจจะใช้วิธีทดสอบในช่วงระยะเวลาหนึ่ง อาจเป็นช่วง 6 เดือนหรือ 1 ปี ว่า จะเกิดการสูญเปล่าอะไรบ้าง โดยพยายามดำเนินการผลิตให้ได้มาตรฐาน และมีประสิทธิภาพที่สุดในช่วงที่กำลังทดสอบอยู่ แล้วใช้ตัวเลขที่เกิดขึ้นในช่วงนี้เป็นมาตรฐานที่จะใช้เปรียบเทียบกับผลการดำเนินงาน

ในงวดอื่น การสูญเสียเปล่าที่เกิดขึ้นนอกเหนือจากการคาดการณ์ไว้ ควรจะถือเป็นเหตุการณ์ผิดปกติที่เกิดขึ้น ซึ่งต้องวิเคราะห์หาสาเหตุด้วย และหากเหตุการณ์ดังกล่าวเกิดขึ้นบ่อยก็ควรรวมเป็นส่วนหนึ่งของการสูญเสียปกติด้วย

เมื่อได้กำหนดมาตรฐานปริมาณวัตถุดิบขึ้น โดยได้มีการพิจารณาถึงปัจจัยต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้นแล้ว ควรแจ้งให้ผู้รับผิดชอบในการใช้วัตถุดิบนั้นทราบ เมื่อมีการผลิตเกิดขึ้นจริง ก็จะต้องรายงานผลการใช้ปริมาณวัตถุดิบที่แท้จริง โดยเปรียบเทียบกับปริมาณมาตรฐานให้ทราบด้วย ผลแตกต่างที่เกิดขึ้นจะถือเป็นผลต่างปริมาณวัตถุดิบที่ใช้จริงกับปริมาณมาตรฐาน (MATERIAL QUANTITY VARIANCE) ซึ่งผลแตกต่างนั้นอาจจะ เป็นผลต่างพอใจ (FAVORABLE VARIANCE) เมื่อปริมาณวัตถุดิบที่เบิกใช้จริงมีปริมาณต่ำกว่าปริมาณวัตถุดิบมาตรฐาน หรือเป็นผลต่างไม่พอใจ (UNFAVORABLE VARIANCE) เมื่อปริมาณวัตถุดิบที่เบิกใช้จริงมีปริมาณสูงกว่าปริมาณวัตถุดิบมาตรฐานที่กำหนด

การคำนวณหาผลต่างปริมาณวัตถุดิบทำได้ โดยนำผลต่างระหว่างปริมาณวัตถุดิบที่ใช้จริง กับปริมาณวัตถุดิบมาตรฐานคูณด้วยราคามาตรฐาน

สำหรับบุคคลซึ่งรับผิดชอบในเรื่องการใช้วัตถุดิบ ได้แก่หัวหน้าแผนกผลิตต่าง ๆ ซึ่งจะต้องจัดทำรายงานการใช้วัตถุดิบให้ฝ่ายบัญชีต้นทุนทราบ แต่เนื่องจากหัวหน้าแผนกผลิตแต่ละแผนก ไม่อาจควบคุมราคาวัตถุดิบได้ ดังนั้นรายงานการใช้วัตถุดิบ จึงควรแสดงเฉพาะจำนวนหน่วยที่ใช้เท่านั้น เพราะหัวหน้าแผนกผลิตต่าง ๆ รับผิดชอบต่อการใช้วัตถุดิบในการผลิตอย่างมีประสิทธิภาพที่สุดเท่านั้น ไม่ต้องรับผิดชอบต่อราคาหรือต้นทุนวัตถุดิบ

1.2 มาตรฐานราคาวัตถุดิบ เมื่อได้มีการกำหนดมาตรฐานปริมาณวัตถุดิบแล้ว ฝ่ายบัญชีและฝ่ายจัดซื้อจะต้องร่วมมือกันกำหนดมาตรฐานราคาวัตถุดิบขึ้นมา เพื่อจะได้นำราคามาตรฐานนี้ไปใช้ในการคำนวณต้นทุนมาตรฐานของวัตถุดิบแต่ละชนิดที่ใช้ในการผลิต มาตรฐานราคาวัตถุดิบนี้ควรจะเป็นมาตรฐานราคาปัจจุบัน หรือมาตรฐานราคาที่สามารถจะเกิดขึ้น (CURRENT OR EXPECTED PRICE STANDARD) ซึ่งจะเป็นราคามาตรฐานที่เหมาะสมในการประเมินประสิทธิภาพหรือควบคุมการดำเนินงาน ทั้งนี้เพราะผลต่างที่ได้จากการใช้ราคามาตรฐานนี้ เมื่อเปรียบเทียบกับราคาที่เกิดขึ้นจริง จะแสดงให้เห็นถึงความสามารถของฝ่ายจัดซื้อ

เพราะ เป็นการ เปรียบเทียบราคาที่เกิดขึ้นในช่วงระยะเวลาใกล้เคียงกัน ในการกำหนดมาตรฐานราคาวัตถุดิบนี้ ฝ่ายบัญชีต้นทุนต้องขอความร่วมมือจากฝ่ายจัดซื้อ ในการที่จะกำหนดว่าในงวดหน้านั้น ราคามาตรฐานของวัตถุดิบควรจะเป็นเท่าใด ทั้งนี้ เนื่องจากฝ่ายจัดซื้อ เป็นผู้หน้าที่ซื้อสิ่งของให้กิจการ จึงมีประสบการณ์และรอบรู้ เกี่ยวกับด้านการจัดซื้อดีกว่าฝ่ายอื่น ๆ ความถูกต้องของราคามาตรฐานของวัตถุดิบที่กำหนดขึ้นจึง เป็นการวัดประสิทธิภาพของฝ่ายจัดซื้อด้วยว่ามีความสามารถในการจัดซื้อสินค้าเพียงใด

สำหรับการกำหนดราคามาตรฐานนี้ควรกำหนดไว้ล่วงหน้า เช่นมาตรฐานที่จะใช้ในปีก่อนหน้า ควรจะได้มีการกำหนดกันตั้งแต่ปลายปี เพื่อที่จะได้นำมาใช้ในปีก่อนหน้าได้ทันช่วงที่ และมาตรฐานนี้จะใช้ไปตลอดปีโดยไม่มีการเปลี่ยนแปลง เว้นแต่จะมีการเปลี่ยนแปลงอย่างมากในราคาตลาดของวัตถุดิบ ซึ่งทำให้แตกต่างจากที่ได้ประมาณไว้และการเปลี่ยนแปลงในราคานี้มีลักษณะถาวร จึงควรที่จะพิจารณาปรับปรุงราคามาตรฐานของวัตถุดิบในระหว่างปี นอกจากนั้น อาจนำไปใช้ในปีก่อนหน้าได้ อีกถ้าปรากฏว่ายังคงเป็นราคาที่เราคาดว่าจะเกิดขึ้นอีก ราคาที่กำหนดขึ้นนี้ต้องมีการพิจารณาทุก ๆ ปีว่ายังเหมาะสมอยู่หรือไม่ ในกรณีที่ราคาวัตถุดิบมีการเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ ก็ควรจะได้มีการพิจารณาให้ละเอียดยิ่งขึ้น เพื่อจะได้ติดตามความเคลื่อนไหวของราคาได้อย่างถูกต้อง อันจะเป็นประโยชน์ในการตั้งราคามาตรฐานในคราวต่อไปด้วย

ในการกำหนดมาตรฐานราคาวัตถุดิบนั้น ควรจะได้พิจารณาแต่ละปัจจัยโดยละเอียดดังนี้

- ราคาซื้อวัตถุดิบในอดีต ในการกำหนดมาตรฐานราคาวัตถุดิบ กิจการควรจะได้นำเอาตัวเลขในอดีตเกี่ยวกับการซื้อวัตถุดิบในแต่ละครั้ง มาพิจารณาประกอบด้วย ในกรณีที่ซื้อสินค้ามาจากต่างประเทศ ราคาของวัตถุดิบนั้นให้หมายรวมถึงถึงราคาที่ซื้อ บวกด้วยค่าขนส่ง ค่าประกันภัย ค่าภาษีศุลกากรขาเข้า และค่าใช้จ่ายในการจัดซื้อวัตถุดิบอีกด้วย การที่ต้องนำเอาราคาซื้อวัตถุดิบในอดีตมาพิจารณาก็เพื่อประโยชน์ในการคาดคะเนแนวโน้มของราคาในงวดหน้าว่าจะเปลี่ยนแปลงไปในรูปใด สำหรับวัตถุดิบที่ต้องสั่งซื้อจากต่างประเทศนั้นการที่จะคาดคะเนแนวโน้มของราคาในต่างประเทศย่อมทำได้ยาก จึงอาจต้องใช้ราคาซื้อในอดีตมาถ่วงเฉลี่ย

- ราคาถัวเฉลี่ยของวัตถุดิบที่ซื้อในอดีต ฝ่ายบัญชีและฝ่ายจัดซื้ออาจใช้วิธีการถัวเฉลี่ยราคาซื้อวัตถุดิบในอดีต แล้วใช้ราคาถัวเฉลี่ยนั้นเป็นราคามาตรฐาน ปัจจุบันที่จะใช้ในปีต่อไป การถัวเฉลี่ยราคาซื้อนั้นอาจทำได้หลายวิธี เช่น นำเอาราคาซื้อที่ผ่านมารวมกัน หาคัวยจำนวนครั้งที่ซื้อ เป็นราคาถัวเฉลี่ย ซึ่งเท่ากับสมมติว่าปริมาณการซื้อแต่ละครั้ง เท่ากัน หรือจะคำนึงถึงปริมาณที่ซื้อแต่ละครั้งด้วยว่ามีมากน้อยเท่าใด เพราะการซื้อปริมาณมากอาจจะทำให้กิจการได้รับส่วนลดในการซื้ออันเป็นผลกระทบต่อราคาซื้อต่อหน่วย ทั้งนี้จะให้ประโยชน์ในการพิจารณาว่าปริมาณซื้อของกิจการในงวดการผลิตปีต่อไปจะมากพอที่จะได้ส่วนลดเพียงใด เพื่อที่จะได้นำมาปรับปรุงราคามาตรฐานที่ตั้งไว้

เมื่อได้กำหนดมาตรฐานราคาวัตถุดิบขึ้น โดยได้มีการพิจารณาถึงปัจจัยดังกล่าวข้างต้นแล้ว และได้มีการผลิตเกิดขึ้น ก็ควรมีการเปรียบเทียบผลต่างระหว่างราคาวัตถุดิบที่ซื้อมาจริงกับราคามาตรฐาน ถ้ามีผลแตกต่าง จะเรียกว่าผลต่างราคาวัตถุดิบ (MATERIAL PRICE VARIANCE) ในกรณีที่ต้นทุนของวัตถุดิบที่จ่ายซื้อสูงกว่าราคาวัตถุดิบตามมาตรฐาน ผลแตกต่างที่ได้จะเป็นผลแตกต่างไม่พอใจ และในทางตรงข้ามถ้าต้นทุนที่จ่ายซื้อต่ำกว่าต้นทุนมาตรฐาน ผลแตกต่างที่ได้จะเป็นผลแตกต่างพอใจ ผลต่างนี้ควรจะได้มีการรายงานในผลการปฏิบัติงานให้ฝ่ายจัดซื้อทราบเพื่อควบคุมจำนวนและราคาวัตถุดิบที่ซื้อ

การคำนวณหาผลต่างราคาวัตถุดิบทำได้โดยนำปริมาณวัตถุดิบที่ซื้อจริงคูณด้วยผลต่างระหว่างราคามาตรฐานกับราคาจริง

2. ต้นทุนมาตรฐาน - ค่าแรงงาน การกำหนดมาตรฐานของค่าแรงงานก็เช่นเดียวกับการกำหนดมาตรฐานวัตถุดิบ โดยต้องพิจารณาจาก 2 ด้าน คือ มาตรฐานเวลาที่ใช้ในการผลิต (LABOUR TIME STANDARD) และมาตรฐานอัตราค่าแรง (LABOUR RATE STANDARD)

2.1 มาตรฐานเวลาที่ใช้ในการผลิต การกำหนดมาตรฐานเวลาในแต่ละขั้นตอนการผลิตไม่ว่าจะเป็นการปั้นไหม การย้อมไหม การกรอไหม และการทอพรหม อาจทำได้หลายวิธีร่วมกัน เช่น กำหนดโดยการทดสอบการปฏิบัติงานและจับเวลาในการดำเนินงานแต่ละขั้น โดยใช้เวลาในการปฏิบัติงานตามปกติ

ไม่รีบเร่งเกินไป ถ้าเป็นแรงงานที่ใช้คอมพิวเตอร์ปฏิบัติงานของเครื่องจักร บัน ย่อมกรอ หรือทอ ก็ควรจะใช้เวลาการเดินทางของเครื่องจักรเป็นเวลามาตรฐาน

หลักเกณฑ์ที่ควรนำมาใช้ในการกำหนดมาตรฐานเวลาที่ใช้ในการผลิต อาจสรุปได้ดังนี้

- การถ่วงเฉลี่ยเวลาการทำงานที่ผ่านมาในอดีต วิธีนี้เป็นวิธีที่ง่ายในการจะหาตัวเลข เวลามาตรฐานในแต่ละขั้นตอนการผลิต และเหมาะสำหรับกิจการผลิตที่ดำเนินงานมาเป็นเวลานาน ในการนำตัวเลข เวลาที่ใช้ในการผลิตแต่ละขั้นตอนมาถ่วงเฉลี่ยควรพิจารณาถึง เวลาที่เสียไปจากการเกิดเหตุการณ์ผิดปกติ โดยไม่ควรนำมาคิดถ่วงเฉลี่ยด้วย วิธีการถ่วงเฉลี่ยเวลาการทำงานในอดีตนี้ไม่ถือว่าเป็นการกำหนดมาตรฐานเวลาที่มีหลักเกณฑ์ควรเชื่อถือนัก ถึงแม้ว่าจะได้มีการคำนึงกับเหตุการณ์ผิดปกติแล้วก็ตาม แต่ก็ เป็นวิธีที่ง่ายและสะดวกที่จะกำหนดมาตรฐานเวลาขึ้น เมื่อได้กำหนดมาตรฐานเวลาแล้ว ความถูกต้องจะมีมากน้อยเพียงใดก็ศึกษาได้จากผลแตกต่างที่เกิดขึ้น เมื่อได้มีการใช้เวลาในการผลิตจริง ซึ่งอาจจะต้องมีการปรับปรุงแก้ไขมาตรฐานเวลาที่กำหนดไว้หากจำเป็น

- การสังเกตการณ์และการศึกษาเวลา วิธีนี้เป็นการสังเกตการณ์และศึกษาเวลาที่คงใช้ในการผลิตในแต่ละขั้นตอนอย่างละเอียด ซึ่งจะเสียค่าใช้จ่ายมาก แต่ก็จะทำให้มาตรฐานเวลาที่กำหนดขึ้นมีความถูกต้อง หรือใกล้เคียงกับความเป็นจริงที่สุด ขั้นตอนในการสังเกตการณ์และศึกษาเวลาสรุปได้ดังนี้

ก. สังเกตการณ์การทำงานและบันทึกงานแต่ละงาน ตั้งแต่การเริ่มต้นกระบวนการผลิตจนผลิตพร้อมที่จะจำหน่าย

ข. จับเวลาการทำงานในแต่ละขั้นตอนการผลิตโดยนาฬิกาจับเวลา

ค. กำหนดจำนวนคนงานที่เหมาะสม ซึ่งจำเป็นต้องใช้ในแต่ละงาน

ง. กำหนดเวลาที่เหมาะสมที่ควรจะใช้ในแต่ละงาน และกำหนดเวลาที่จะยอมให้เสียได้ เนื่องจากความเมื่อยล้าหรือความล่าช้าที่ไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้



อย่างไรก็ตามในการกำหนดมาตรฐานเวลาที่ใช้ในการผลิตนั้น ควรจะ ได้พิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้ประกอบด้วย เพื่อให้ได้เวลาในการทำงานที่ที่ดีที่สุด

- สภาพแวดล้อมภายในโรงงาน ในการกำหนดมาตรฐานเวลานั้น ควรได้มีการพิจารณาสภาพแวดล้อมภายในโรงงาน อันได้แก่สภาพโรงงาน สภาพ เครื่องจักร เครื่องมือ เครื่องใช้ ว่าอยู่ในสภาพพร้อมที่จะปฏิบัติงานอย่างมี ประสิทธิภาพหรือไม่ สิ่งเหล่านี้จะเป็นประโยชน์ในการตั้งมาตรฐาน เพราะเป็น สภาพหรือสถานการณ์ปฏิบัติงานที่เป็นอยู่จริง ๆ ของคนงาน

- การฝึกอบรม ในการดำเนินการผลิตนั้น ควรจะ ได้มีการฝึกอบรม หรือจัดให้มีผู้แนะนำแก่คนงานในเรื่องต่าง ๆ ที่เป็นประโยชน์ต่อการปฏิบัติงานใน แต่ละขั้นตอนการผลิต รวมถึงการฝึกหัดคนงานให้ปฏิบัติงานในหน้าที่ที่ตนรับผิดชอบ อยู่อย่างถูกต้อง

- เวลาที่ใช้ในการเตรียมเครื่องจักร (SETUP TIME) เวลาที่ใช้ไป ในการปรับ หรือเตรียมเครื่องจักรให้พร้อมก่อนที่จะเริ่มทำงานหนึ่งงานใด หรือ หลายงานนั้น ต้นทุนที่เกิดขึ้นในการเตรียมงานดังกล่าว ไม่ควรถือเป็นค่าแรงงาน ทางตรง ทั้งนี้เพราะต้นทุนต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์จะ เปลี่ยนแปลงไปตามระยะเวลา ที่ใช้ในการเดินเครื่องจักรในแต่ละวัน ด้วยเหตุนี้ต้นทุนดังกล่าวควรนำไปรวมเป็น ค่าใช้จ่ายโรงงาน

เมื่อมีการกำหนดมาตรฐาน เวลาโดยมีการพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ และ ปัจจัยดังกล่าวข้างต้นแล้ว เมื่อมีการผลิตเกิดขึ้นก็ควรมีการ เปรียบเทียบผลต่าง ระหว่างเวลาที่ใช้ในการผลิตจริงกับเวลามาตรฐาน ผลแตกต่างที่ได้ถือ เป็นผลต่าง เวลา (LABOUR TIME VARIANCE) ซึ่งคำนวณได้โดยการนำอัตราค่าแรงมาตรฐาน คูณด้วยผลต่างระหว่างจำนวนชั่วโมงมาตรฐาน กับจำนวนชั่วโมงใช้จริง

แผนกบัญชีต้นทุนจะต้องทำรายงานประสิทธิภาพแรงงานทางตรงให้ หัวหน้าฝ่ายผลิตทราบ เพราะจะทำให้ทราบถึงประสิทธิภาพของคนงานที่อยู่ใน ความรับผิดชอบเพื่อจะได้ปรับปรุงวิธีการปฏิบัติงานให้ดีขึ้น

2.2 มาตรฐานอัตราค่าแรง การกำหนดมาตรฐานอัตราค่าแรงสำหรับกิจการผลิตพรมนั้นสามารถกำหนดได้ไม่ยาก เพราะการจ่ายค่าแรงมักจ่ายเป็นจำนวนคงที่ ส่วนใหญ่ไม่ค่อยเปลี่ยนแปลงขึ้นลงตามปริมาณการผลิต ในการพิจารณาปรับคนเข้าทำงานในตำแหน่งต่าง ๆ ก็มักกำหนดค่าแรงหรือเงินเดือนไว้ล่วงหน้าว่าควรจะเป็นเท่าใดตั้งแต่เริ่มต้นทำงาน ในกรณีที่กิจการสนใจเกี่ยวกับอัตราค่าแรงที่จ่ายว่าเป็นจำนวนที่เหมาะสมหรือไม่ ควรจะได้มีการทารายละเอียดของการแบ่งหน้าทำงานของแต่ละแผนกการผลิต โดยทำเป็นผังการจัดสายงานระดับตำแหน่งและคุณสมบัติที่ต้องการลงไปด้วย สิ่งที่จะช่วยพิจารณาว่าผู้ใดเหมาะสมกับตำแหน่งก็พิจารณาได้จากความชำนาญงาน การศึกษา ประสบการณ์การทำงานในอดีต และความสามารถพิเศษเฉพาะตัว เมื่อได้จัดทำผังงานโดยได้ระดับตำแหน่งและคุณสมบัติที่ต้องการแล้ว ก็ควรจะได้มีการกำหนดผลตอบแทนที่จะจ่ายในแต่ละตำแหน่งพร้อมกันไปด้วย ซึ่งควรเป็นค่าตอบแทนที่เหมาะสมไม่เอาเปรียบพนักงานจนเกินไป และควรจะได้ตรวจสอบทั้งผังการจัดสายงานด้วยว่าค่าตอบแทนที่ได้กำหนดนั้นเหมาะสมสำหรับทุกตำแหน่งหรือไม่ มิใช่จ่ายให้แก่ผู้อยู่ในตำแหน่งต่ำกว่าในอัตราที่สูงกว่าผู้อยู่ในตำแหน่งเหนือขึ้นไป

เมื่อได้ผังงานที่เหมาะสมแล้ว ก็สามารถนำมาใช้เป็นหลักในการตั้งมาตรฐานอัตราค่าแรงต่อไป การกำหนดเกี่ยวกับมาตรฐานอัตราค่าแรงนี้ควรเป็นหน้าที่ของแผนกบัญชีต้นทุน โดยอาศัยความร่วมมือจากฝ่ายวางแผนและฝ่ายผลิต เช่นเดียวกับการกำหนดมาตรฐานชนิดอื่น ๆ เพราะเป็นฝ่ายที่คลุกคลีอยู่กับการผลิต นอกจากนี้ฝ่ายบุคลากรก็อาจมีส่วนช่วยเหลือในการให้ข้อมูลเกี่ยวกับคนงานด้วย

ในกิจการผลิตพรมนั้น การจ่ายเงินค่าแรงงานส่วนใหญ่จะเป็นการจ่ายเงินค่าแรงในลักษณะเป็นรายวันหรือรายชั่วโมงให้กับพนักงานแต่ละคน ในกรณีที่มีคนงานหลายคนทำงานในช่วงการผลิตเดียวกัน แต่ได้รับอัตราค่าแรงในอัตราที่แตกต่างกัน อัตราค่าแรงมาตรฐานควรจะกำหนดโดยใช้วิธีถ่วงเฉลี่ยอัตราค่าแรงเหล่านั้นเสียก่อน เพราะต้นทุนค่าแรงมาตรฐานของช่วงการผลิตหนึ่งนั้น ได้มาจากชั่วโมงทำงานมาตรฐานคูณกับอัตราค่าแรงที่จ่ายให้แก่คนงานที่ทำการผลิตในช่วงการผลิตนั้น ๆ อัตราค่าแรงที่จ่ายทุกอัตราถือว่าเป็นอัตราค่าแรงมาตรฐานทั้งหมด ดังนั้นจึงไม่ควรเลือกเพียงอัตราใดอัตราหนึ่งมาเป็นมาตรฐาน แต่เพียงอัตราเดียว การใช้วิธีถ่วงเฉลี่ยจะเป็นการเหมาะสมที่สุด

เมื่อได้มีการกำหนดมาตรฐานอัตราค่าแรงขึ้นแล้วและเมื่อได้มีการจ่ายค่าแรงไปควรจะได้มีการเปรียบเทียบผลต่างระหว่างอัตราค่าแรงที่จ่ายจริง กับอัตราค่าแรงมาตรฐาน ผลต่างที่ได้เรียกว่า ผลต่างอัตราค่าแรง (LABOUR RATE VARIANCE) ซึ่งคำนวณได้จากการนำเอาจำนวนชั่วโมงที่ใช้จริงคูณด้วยผลต่างระหว่างอัตราค่าแรงมาตรฐานกับอัตราจริง

เนื่องจากผลต่างอัตราค่าแรง เป็นสิ่งที่ฝ่ายผลิตไม่อาจควบคุมได้ เพราะไม่ใช่ความรับผิดชอบของฝ่ายผลิต ความรับผิดชอบในกรณีดังกล่าวจึงอยู่กับฝ่ายบริหารโรงงาน

3. ต้นทุนมาตรฐาน - ค่าใช้จ่ายโรงงาน ค่าใช้จ่ายโรงงานหมายถึง ต้นทุนการผลิตในส่วนที่นอกเหนือไปจากวัตถุดิบทางตรง และค่าแรงงานทางตรง ค่าใช้จ่ายโรงงานจึงหมายถึงวัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงงานทางอ้อม และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อให้การผลิตดำเนินไปจนสำเร็จ เช่น ค่าบริการ ค่าเสื่อมราคา เครื่องมือและอุปกรณ์ที่ช่วยในการผลิต วัสดุต่าง ๆ ที่ไม่ใช่เป็นส่วนประกอบของสินค้า และของใช้เบ็ดเตล็ดในโรงงาน ค่าใช้จ่ายเหล่านี้บางประเภทไม่สามารถทราบได้ว่าเป็นต้นทุนในการผลิตสินค้าชนิดใด และเป็นจำนวนเงินเท่าใด เพราะเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดในการผลิตเป็นส่วนรวม

เนื่องจากค่าใช้จ่ายโรงงาน ประกอบด้วยค่าใช้จ่ายหลายประเภท ดังกล่าว การตั้งมาตรฐานค่าใช้จ่ายโรงงาน จึงต้องศึกษาลักษณะของค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ว่ามีผลเปลี่ยนแปลงไปอย่างไร เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในระดับการผลิต เพราะการตั้งมาตรฐานเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโรงงานก็คือการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัตสรร ที่จะนำไปใช้คิดต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับสินค้าหนึ่งหน่วย และการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัตสรร ก็จำเป็นต้องกำหนดระดับปริมาณการผลิตที่จะทำ เพื่อจะได้รวบรวมค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น ณ ระดับการผลิตนั้น

ในการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัตสรรนั้น มีข้อที่ต้องพิจารณา 2 ประการด้วยกัน คือ ฐานที่จะนำมาใช้ในการจัตสรร และการกำหนดค่าใช้จ่ายโรงงานที่จะนำมาจัตสรร ซึ่งแบ่งออกเป็นค่าใช้จ่ายคงที่และค่าใช้จ่ายแปรได้

การพิจารณาถึงฐานที่จะนำมาจัดสรรค่าใช้จ่ายโรงงานนั้น ควรพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ที่สำคัญดังนี้

- ใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรง เป็นฐานในการจัดสรรค่าใช้จ่ายโรงงาน ในกรณีที่ชั่วโมงแรงงานทางตรง เปลี่ยนแปลง ไปในอัตราส่วนเดียวกับปริมาณการผลิต
- ใช้ชั่วโมงเดินเครื่องของ เครื่องจักร เป็นฐานในการจัดสรรในกรณีที่ เครื่องจักร เป็นหลักสำคัญในการผลิต
- ในกรณีที่ชั่วโมงแรงงานทางตรงมีความสัมพันธ์โดยตรงกับชั่วโมงเดินเครื่องของ เครื่องจักร การใช้ฐานโดยอ้อมให้ผลไม่ต่างกัน อย่างไรก็ตามก็ถือว่าการ ควรจะ เลือกใช้ฐานที่ง่ายที่สุดและสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายน้อยที่สุดในการจัดสรร ค่าใช้จ่ายโรงงาน ในเมื่อมิได้กระเทือนต้นทุนมากนัก

ในการผลิตหมั้นมีการใช้ เครื่องจักร เป็นหลักสำคัญในแผนกปั้น โหม แผนกกรอโหม และแผนกทอหม โดยที่ใช้คนงานเพียง เล็กน้อยควบคุมดูแลการ ทำงานของ เครื่องจักร เหล่านั้น ส่วนแผนกผลิตอื่น ๆ จะทำการผลิตโดยใช้แรงงาน เป็นสำคัญ ดังนั้นการใช้ชั่วโมงเดินเครื่องของ เครื่องจักร เป็นหลักในการจัดสรร ค่าใช้จ่ายโรงงานอาจจะทำให้ยุ่งยากสำหรับแผนกที่มีได้ใช้ เครื่องจักรในการ ผลิต อีกประการหนึ่งจำนวนคนงานที่รับเข้ามาทำงานในแต่ละแผนกนั้น ก็ได้มีการ พิจารณาโดยรอบคอบมิให้มีมากเกินความจำเป็นอยู่แล้ว และทุกแผนกก็จำเป็นต้อง ใช้คนงานทำการผลิต ดังนั้นการใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรง เป็นหลักหรือฐานใน การจัดสรรค่าใช้จ่ายโรงงานจะ เหมาะสมและทำได้สะดวกกว่า

นอกจากนี้ในการพิจารณากำหนดค่าใช้จ่ายโรงงานที่จะนำมาจัดสรร นั้นจะต้องแบ่งเป็น ค่าใช้จ่ายคงที่ และค่าใช้จ่ายแปรได้

ค่าใช้จ่ายคงที่ เป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่เปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิต ที่เปลี่ยนแปลงไป โดยจะคงที่อยู่ เช่นนั้นจนถึงระดับการผลิตหนึ่ง ต้นทุนหรือ ค่าใช้จ่ายประเภทนี้เมื่อคิดต่อหน่วยแล้วจะ เปลี่ยนแปลง ไปในทางตรงข้ามกับปริมาณ การผลิต ยิ่งผลิตมากค่าใช้จ่ายคงที่ต่อหน่วยจะยิ่งต่ำ

ค่าใช้จ่ายแปรได้ เป็นค่าใช้จ่ายที่เปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิต ในอัตราส่วนเดียวกัน ค่าใช้จ่ายประเภทนี้จำนวนรวมจะเปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิต แต่ค่าใช้จ่ายแปรได้ต่อหนึ่งหน่วยผลผลิตนั้นจะคงที่

เนื่องจากค่าใช้จ่ายโรงงานประกอบด้วยค่าใช้จ่ายหลายประเภท การกำหนดมาตรฐานค่าใช้จ่ายโรงงานจึงต้องศึกษาลักษณะของค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ว่าเปลี่ยนแปลงไปอย่างไร เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในระดับการผลิต การกำหนดมาตรฐานค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรที่จะนำไปคิดต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับสินค้าหนึ่งหน่วย และการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรก็จำเป็นจะต้องกำหนดระดับปริมาณการผลิตที่จะทำ เพื่อจะได้รวบรวมค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น ณ ระดับการผลิตนั้น ค่าใช้จ่ายบางอย่างเปลี่ยนแปลงเป็นปกติโดยตรงกับระดับการผลิต และเปลี่ยนแปลงในอัตราส่วนเดียวกัน บางประเภทเปลี่ยนแปลงเป็นปกติโดยตรงเช่นกัน แต่คนละอัตราส่วนกับระดับการผลิต การเปลี่ยนแปลง เช่นนี้จะ เป็นผลให้ต้นทุนต่อหน่วยในการผลิตสินค้าเปลี่ยนแปลงขึ้นลงตามระดับการผลิตอยู่เสมอ ระดับการผลิตต่าง ๆ อาจแบ่งได้ ดังนี้คือ

ก. ระดับการผลิตสูงสุดตามทฤษฎีหรืออุดมการณ์ (IDEAL CAPACITY) คือระดับการทางาน 100% ซึ่งหมายความว่าเครื่องจักรทุกชิ้น อุปกรณ์ในการผลิต และอาคารโรงงานได้ถูกใช้งานอย่างสมบูรณ์ตลอดเวลาติดต่อกันไป กำลังการผลิตแบบนี้ไม่มีประโยชน์ในการควบคุมเพราะไม่มีทางปฏิบัติได้จริง ซึ่งทำให้เกิดผลแตกต่างในทางที่ไม่ดีได้ ส่วนใหญ่แล้วอัตราค่าใช้จ่ายในการผลิตที่คิดขึ้นโดยวิธีนี้มีกทำให้ต้นทุนของผลิตภัณฑ์ต่ำ กำลังการผลิตแบบนี้เป็นกำลังการผลิตตามทฤษฎีเท่านั้น เพราะการซ่อมเครื่องจักร การหยุดทางานบางอย่างจะเป็นอุปสรรคให้การทางานไม่ครบตามกำลังการผลิต 100%

ข. กำลังการผลิตที่พอปฏิบัติได้ (PRACTICAL CAPACITY) คือระดับการผลิตซึ่งโรงงานหรือแผนกผลิตต่าง ๆ อาจทำได้อย่างมีประสิทธิภาพที่สุด กำลังการผลิตที่พอปฏิบัติได้นี้ได้เพื่ออุปสรรคในการทางานที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ไว้ด้วย เช่น เวลาที่ต้องใช้ในการซ่อมแซมเครื่องจักร การผลิตตามฤดูกาล เครื่องจักรชดช้อง เวลาที่ต้องคอยงาน การขาดแคลนวัตถุดิบรวมทั้งการหยุดงานสุดสัปดาห์ และวันหยุดอื่น ๆ ที่ฝ่ายบริหารเห็นว่าจำเป็น ด้วยเหตุผลข้างต้นกำลัง

การผลิตแบบนี้จึงต่ำกว่ากำลังการผลิตตามทฤษฎี

ค. กำลังการผลิตปกติ (NORMAL CAPACITY) คือกำลังการผลิตที่คำนึงถึงความสามารถในการขายตัวเฉลี่ยในระยะเวลายาวนาน พอที่การขายจะไม่กระทบกระเทือนเนื่องจากฤดูกาลหรือวัฏจักรเศรษฐกิจ ระยะเวลาอันยาวนานโดยทั่วไปจะคาดการณ์ประมาณ 3-5 ปี กำลังการผลิตระดับนี้จะอยู่ประมาณ 75% ถึง 90% ของกำลังการผลิตที่พอปฏิบัติได้

ง. กำลังการผลิตจริงที่คาดว่าจะ (EXPECTED ACTUAL QUANTITY) คือกำลังการผลิตที่คาดว่าจะหาในปีหนึ่ง ๆ ซึ่งจะทำให้ต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานค่อนหน่วยของแต่ละปีแตกต่างกัน กล่าวคือ ปีใดที่ผลิตมากค่าใช้จ่ายโรงงานค่อนหน่วยจะต่ำ ปีใดที่ผลิตน้อยค่าใช้จ่ายโรงงานค่อนหน่วยจะสูง

โดยปกติการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรจะใช้เกณฑ์กำลังการผลิตปกติ ซึ่งเป็นกำลังการผลิตที่เหมาะสมที่สุดในการกำหนดมาตรฐานค่าใช้จ่ายโรงงาน ทั้งนี้ เนื่องจากมาตรฐานควรจะใช้ได้ในเวลานานพอสมควร และควรเป็นมาตรฐานที่ปฏิบัติได้จริง

เมื่อกำหนดระดับการผลิตที่จะใช้ในการกำหนดมาตรฐานได้แล้วขั้นต่อไปจะต้องประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานที่จะเกิดขึ้นโดยแยกเป็นค่าใช้จ่ายคงที่ และค่าใช้จ่ายแปรได้ เพื่อที่จะใช้ในการวิเคราะห์ผลแตกต่าง ค่าใช้จ่ายโรงงานทั้งหมดจะหาได้จากค่าใช้จ่ายโรงงานในอดีตตัวเฉลี่ย โดยได้คำนึงถึงระดับการผลิตเดียวกัน และเหตุการณ์ต่าง ๆ ที่คาดว่าจะ เป็นไปประกอบด้วย ทั้งนี้ เพื่อให้มาตรฐานที่กำหนดขึ้นเป็นมาตรฐานที่ปฏิบัติได้และใช้ได้ในระยะ ระยะเวลาพอสมควร ในทางปฏิบัติการที่จะแยกค่าใช้จ่ายใดเป็นค่าใช้จ่ายคงที่หรือค่าใช้จ่ายแปรได้ เป็นสิ่งที่เป็นไปได้ยาก อย่างไรก็ตามควรจะ ได้มีการแยกค่าใช้จ่ายออกเป็นค่าใช้จ่ายคงที่หรือค่าใช้จ่ายแปรได้ เพื่อการวิเคราะห์และควบคุมค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนการผลิต โดยอาจใช้หลักเกณฑ์ว่า ค่าใช้จ่ายใดซึ่ง เปลี่ยนแปลง ไปไม่มากนักเมื่อปริมาณการผลิตเปลี่ยนแปลงเป็นค่าใช้จ่ายคงที่ อัตราที่ขอมให้เปลี่ยนแปลงได้ไม่เกิน $\pm 5.00\%$ ดังนั้น ค่าใช้จ่ายโรงงานจึงสามารถกำหนดได้ โดยมีคถือหลักต้นทุนในอดีตตัวเฉลี่ยดังกล่าวข้างต้น และควรจะได้มีการแบ่งค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นศูนย์ต้นทุน (COST CENTER) กล่าวคือ แผนกผลิตใดที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายให้ถือว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น

เป็นค่าใช้จ่ายของแผนกการผลิตนั้น ส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นโดยไม่สามารถระบุได้ว่าเป็นของแผนกผลิตใด เช่น เงินเดือนของผู้จัดการโรงงานและผู้จัดการฝ่ายผลิต เงินเดือนของฝ่ายวางแผน เงินเดือนฝ่ายธุรการและบัญชีต้นทุน หรือค่าซ่อมแซม เป็นต้น ให้จัดสรรเป็นค่าใช้จ่ายของแผนกผลิตต่าง ๆ ตามหลักเกณฑ์ที่มีเหตุผล และเป็นที่ยอมรับของทุกแผนกว่าเหมาะสม เพื่อไม่ให้เกิดปัญหาโต้เถียงในภายหลัง

เมื่อกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรได้แล้ว จะนำมาใช้ในการคำนวณต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงาน โดยการคูณอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรกับ ชั่วโมงแรงงานโดยตรงหรือชั่วโมงเดินเครื่องของเครื่องจักร ซึ่งใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณค่าใช้จ่ายโรงงานในการผลิตเข้างาน เมื่อจัดสรรค่าใช้จ่ายโรงงานเข้าเป็นต้นทุนการผลิตแล้ว จะต้องนำค่าใช้จ่ายจัดสรรนี้ไปเปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริง ผลต่างที่เกิดขึ้นจะนำมาวิเคราะห์หาสาเหตุของความแตกต่างซึ่งอาจเกิดขึ้นได้ดังนี้

ก. ผลต่างงบประมาณ (BUDGET VARIANCE) คือผลต่างระหว่างค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงกับงบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับชั่วโมงผลิตที่แท้จริง โดยงบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับชั่วโมงผลิตที่แท้จริงคำนวณได้ดังนี้

งบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงาน = ค่าใช้จ่ายคงที่ ณ ระดับผลิตที่ใช้กำหนดอัตรา สำหรับชั่วโมงผลิตที่แท้จริง ค่าใช้จ่ายโรงงานมาตรฐาน + (ชั่วโมงผลิตที่แท้จริงของชั่วโมงแรงงานทางตรงหรือชั่วโมงเดินเครื่องของเครื่องจักรซึ่งใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณค่าใช้จ่ายโรงงาน x อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานแปรได้มาตรฐาน)

ผลต่างงบประมาณนี้ถือว่าอยู่ภายใต้ความรับผิดชอบของหัวหน้าผู้ควบคุมการผลิตในแผนกผลิต เพราะควรจะควบคุมค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นให้อยู่ภายในงบประมาณ ณ ระดับผลิตที่แท้จริง

ข. ผลต่างอันเกิดจากปัจจัยการผลิตว่างเปล่า (IDLE CAPACITY VARIANCE) คือผลต่างระหว่างงบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับชั่วโมงผลิตที่

ทางจริงกับค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรสำหรับชั่วโมงผลิตที่ทางจริง โดยงบประมาณ
 ค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับชั่วโมงผลิตที่ทางจริงคำนวณตามข้อ ก. ข้างต้น ส่วน
 ค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรสำหรับชั่วโมงผลิตที่ทางจริงคำนวณได้ดังนี้

ค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร = ชั่วโมงผลิตที่ทางจริงของชั่วโมงแรงงานทางตรงหรือ
 สำหรับชั่วโมงผลิตที่ทางจริง ชั่วโมงเดินเครื่องของเครื่องจักรซึ่งใช้เป็นเกณฑ์
 ในการคำนวณอัตราค่าใช้จ่ายโรงงาน \times อัตรา
 ค่าใช้จ่ายโรงงานมาตรฐาน

ผลต่างอันเกิดจากปัจจัยการผลิตว่าง เหล่านี้เป็นผลต่างเกี่ยวกับค่าใช้จ่าย
 โรงงานคงที่ เนื่องจากชั่วโมงผลิตที่ทางจริงต่างจากชั่วโมงแรงงานทางตรงหรือ
 ชั่วโมงเดินเครื่องของเครื่องจักรในระดับผลิตปกติซึ่งใช้เป็นระดับในการคำนวณ
 อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรร ผลต่างนี้อยู่ในความรับผิดชอบของฝ่ายจัดการระดับสูง
 ซึ่งจะต้องเป็นผู้แก้ไขปัญหาในการที่ไม่ใช้ปัจจัยการผลิตที่มีอยู่อย่างเต็มที่

ค. ผลต่างสมรรถภาพ (EFFICIENCY VARIANCE) คือผลต่างระหว่าง
 ค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรสำหรับชั่วโมงผลิตที่ทางจริงกับต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงาน
 มาตรฐาน โดยต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานมาตรฐานคำนวณได้ดังนี้

ต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานมาตรฐาน = ชั่วโมงมาตรฐานของชั่วโมงแรงงานทางตรง
 หรือชั่วโมงเดินเครื่องของเครื่องจักรซึ่งใช้
 เป็นเกณฑ์ในการคำนวณอัตราค่าใช้จ่ายโรงงาน
 \times อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานมาตรฐาน

ผลต่างสมรรถภาพนี้เกิดจากชั่วโมงผลิตที่ทางจริงต่างจากชั่วโมงมาตรฐาน
 จึงก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายแตกต่างจากค่าใช้จ่ายมาตรฐาน

ผลต่างค่าใช้จ่ายโรงงานนี้อาจแยกออกได้มากหรือน้อยประเภทว่าตามที่
 ระบุไว้ข้างต้น ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะของธุรกิจว่าหากการผลิตสินค้าชนิดใด กับทั้ง
 ต้องการตัวเลขละเอียดมากน้อยเพียงใด