



บทที่ 7

การวิเคราะห์ผลต่าง

เมื่อได้กำหนดมาตรฐานวัตถุดิบและค่าแรงของแต่ละแผนกตลอดจนค่าใช้จ่ายโรงงานมาตรฐานแล้ว การที่จะให้ระบบต้นทุนมาตรฐานมีประโยชน์แก่กิจการอย่างแท้จริง จะต้องคำนวณหาผลแตกต่างของการผลิตแต่ละงวดว่าต่างจากมาตรฐานเพียงใด จำนวนเงินที่แตกต่างกันระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงกับต้นทุนมาตรฐานจะเรียกว่าผลต่าง (Variance) ผลต่างจากต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงต่ำกว่าต้นทุนมาตรฐานเรียกว่า ผลต่างที่พึงใจ (Favorable Variance) ผลต่างจากต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงสูงกว่าต้นทุนมาตรฐาน เรียกว่าผลต่างที่ไม่พึงใจ (Unfavorable Variance) ในกรณีที่เกิดผลต่างขึ้นควรจะต้องมีการวิเคราะห์ให้ละเอียดกว่าผลต่างนั้นเกิดขึ้นในแผนกใดและเนื่องจากอะไร เช่น เกิดจากการซื้อหรือการใช้วัตถุดิบเป็นต้น ก็จะได้วิเคราะห์โดยละเอียดเป็นรายแผนก และตามปัจจัยการผลิตแต่ละชนิดตามตัวอย่างต่อไปนี้

จากการผลิตในเดือนที่ผ่านมา แผนกบัญชีต้นทุนได้รวบรวมข้อมูลต่าง ๆ เกี่ยวกับการผลิตได้ดังนี้

ปริมาณกระเบื้องที่ผลิตได้ 600,000 ตารางฟุต

แผนกบดและผสมได้ใช้วัตถุดิบต่าง ๆ ตามอัตราส่วนรวม 792,000 กิโลกรัม ในราคามาตรฐาน คือ 0.55 บาทต่อกิโลกรัม และแผนกบ่มได้รับโอนมาทำการบ่มทั้งหมด 792,000 กิโลกรัม

แผนกทำสี ทำสีได้ 80,000 กิโลกรัม โดยใช้วัตถุดิบต่าง ๆ ดังนี้

วัตถุดิบ	จำนวน (ก.ก.)	ราคาต่อหน่วย (บาท)	ราคารวม (บาท)
วัตถุดิบผสม	64,000	0.55	35,200.00
หินฟันมา	8,000	0.50	4,000.00
Zirconium Silicate	4,000	- 24.00	96,000.00
Cobalt Oxide	11,600	380.00	608,000.00
สี	<u>2,400</u>	<u>450.00</u>	<u>1,080,000.00</u>
รวม	<u>80,000</u>	22.79	<u>1,823,200.00</u>

แผนกคึกคะคาษาไช้คาศายั้ห้หค 618,000 ชั้้น รุคาคาชั้้นละ 1.00 บาท

แผนกบรรุจไช้กลอ้งจันวน 30,000 ไบ รุคาคาไบละ 4.50 บาท

แผนกเคลือบไช้สั้ห้หค 65,000 กิโลกรัม

คาคาแรงของคาคาละแผนกมีจันวนเงินคาคาทาราง 7 - 1



คุนยั้วิหยทรรุคอร  
จุพาลงกรณั้มหาวิหยาลั้ย

ตาราง 7 - 1

ค่าแรงที่จ่ายจริง

แผนก	จำนวนคนงาน	ชั่วโมงทำงาน	ค่าแรง	อัตราค่าแรงต่อชั่วโมง	ชั่วโมงมาตรฐาน
บดและผสม ปูน	35	7,280	23,660.00	3.25	6,240
เคลือบ	40	8,320	27,456.00	3.30	6,240
เทอาเผา	70	14,560	49,504.00	3.40	12,480
คัดเลือก	55	11,440	45,760.00	4.00	9,360
ตัดทาสาย	35	7,280	25,480.00	3.50	6,240
บรรจุ	200	41,600	156,000.00	3.75	46,800
ทำสีเคลือบ	25	5,200	16,900.00	3.25	6,240
	50	10,900	37,440.00	3.60	12,480

หมายเหตุ การคำนวณชั่วโมงแรงงานมาตรฐานคำนวณได้ ดังนี้

ชั่วโมงแรงงานมาตรฐาน = ชั่วโมงมาตรฐานต่อหน่วย x ปริมาณที่ผลิตจริง  
ตัวอย่างแผนกบดและผสม

$$\text{ชั่วโมงมาตรฐาน} = \frac{8,320}{800,000} \times 600,000 = 6,240$$

ตาราง 7 - 2

ค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริง

แผนก	มดและผสม	ปี	เคลือบ	เทาเผา	คัดเลือก	ติดทาสาย	บรรจุ	ทำสี
<b>ก. ค่าใช้จ่ายคงที่</b>								
ค่าเสื่อมราคาอาคาร	42,500	42,500	42,500	42,500	42,500	42,500	42,500	42,500
ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรและอุปกรณ์	180,000	200,000	90,000	220,000	—	—	—	110,000
ค่าเงินเดือน	30,000	30,000	30,000	39,950	35,000	70,000	30,000	35,000
ค่าวิทยากรตัดจำหน่าย	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000
ค่าเบี้ยประกันภัย	18,000	20,000	9,000	22,000	1,500	7,000	1,500	11,000
ค่าใช้จ่ายคงที่อื่น ๆ	300	348	708	14	24	292	32	540
<b>รวมค่าใช้จ่ายคงที่</b>	<b>280,800</b>	<b>302,848</b>	<b>182,208</b>	<b>334,464</b>	<b>89,024</b>	<b>129,792</b>	<b>84,032</b>	<b>209,040</b>
<b>ข. ค่าใช้จ่ายแปรได้</b>								
ค่าไฟฟ้	35,000	38,000	17,000	40,000	1,000	5,420	950	20,000
ค่าวัสดุสิ้นเปลือง	8,000	7,000	3,932	14,060	970	5,000	6,170	3,860
ค่าซ่อมแซม	78,550	69,670	42,250	100,000	—	—	—	50,000
ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง	—	—	—	380,000	—	—	—	—
ค่าใช้จ่ายแปรได้อื่น ๆ	250	82	10	276	206	188	48	300
<b>รวมค่าใช้จ่ายแปรได้</b>	<b>121,800</b>	<b>114,752</b>	<b>63,192</b>	<b>534,336</b>	<b>2,176</b>	<b>10,608</b>	<b>7,168</b>	<b>74,160</b>
<b>ค่าใช้จ่ายโรงงานทั้งหมด</b>	<b>402,600</b>	<b>417,600</b>	<b>245,400</b>	<b>868,800</b>	<b>91,200</b>	<b>140,400</b>	<b>91,200</b>	<b>283,200</b>
ค่าใช้จ่ายโรงงานต่อหน่วย	0.671	0.696	0.409	1.448	0.152	0.234	0.152	0.472
<b>ชั่วโมงแรงงานโดยตรง</b>	<b>7,280</b>	<b>8,320</b>	<b>14,560</b>	<b>11,440</b>	<b>7,280</b>	<b>57,200</b>	<b>7,280</b>	<b>10,400</b>

### การวิเคราะห์ผลทางรวม

#### แผนกคและผสม

ค่าวัตถุดิบ	$792,000 \times 0.55$	435,600.00	บาท
ค่าแรง		23,660.00	บาท
ค่าใช้จ่ายโรงงาน		<u>402,600.00</u>	บาท
รวมต้นทุนของแผนกโอนไป		<u>861,860.00</u>	บาท

#### แผนกบี

ต้นทุนการผลิตรับโอน		861,860.00	บาท
ค่าวัตถุดิบใช้เพิ่ม		—	บาท
ค่าแรง		27,456.00	บาท
ค่าใช้จ่ายโรงงาน		<u>417,600.00</u>	บาท
รวมต้นทุนของแผนกโอนไป		<u>1,306,916.00</u>	บาท

#### แผนกเคลือบ

ต้นทุนการผลิตรับโอน		1,306,916.00	บาท
ค่าสีใช้เพิ่ม	$65,000 \times 26.798 =$	1,741,870.00	บาท
ค่าแรง		49,504.00	บาท
ค่าใช้จ่ายโรงงาน		<u>245,400.00</u>	บาท
รวมต้นทุนของแผนกโอนไป		<u>3,343,690.00</u>	บาท

#### แผนกเตาเผา

ต้นทุนการผลิตรับโอน		3,343,690.00	บาท
ค่าวัตถุดิบใช้เพิ่ม		—	บาท
ค่าแรง		45,760.00	บาท
ค่าใช้จ่ายโรงงาน		<u>868,800.00</u>	บาท
รวมต้นทุนของแผนกโอนไป		<u>4,258,250.00</u>	บาท

## แผนกคัดเลือก

ต้นทุนการผลิตรับโอน	4,258,250.00	บาท
ค่าวัตถุดิบใช้เพิ่ม	—	บาท
ค่าแรง	25,480.00	บาท
ค่าใช้จ่ายโรงงาน	<u>91,200.00</u>	บาท

รวมต้นทุนของแผนกโอนไป 4,374,930.00 บาท

## แผนกคืดตาชาย

ต้นทุนการผลิตรับโอน	4,374,930.00	บาท
ค่าวัตถุดิบใช้เพิ่ม	$618,000 \times 1 = 618,000.00$	บาท
ค่าแรง	156,000.00	บาท
ค่าใช้จ่ายโรงงาน	<u>140,400.00</u>	บาท

รวมต้นทุนของแผนกโอนไป 5,289,330.00 บาท

## แผนกบรรจุ

ต้นทุนการผลิตรับโอน	5,289,330.00	บาท
ค่าวัตถุดิบใช้เพิ่ม	$30,000 \times 4.50 = 135,000.00$	บาท
ค่าแรง	16,900.00	บาท
ค่าใช้จ่ายโรงงาน	<u>91,200.00</u>	บาท

รวมต้นทุนการผลิต 5,532,430.00 บาท

ต้นทุนการผลิตรวมสำหรับการผลิต 600,000 ตารางฟุต 5,532,430.00 บาท

ต้นทุนมาตรฐาน  $600,000 \times 8.14692 = 4,888,152.00$  บาท

ผลต่างที่พึงใจ (ผลต่างไม่พึงใจ) (644,278.00) บาท

## แผนกทำสี

ค่าวัตถุดิบรวม	1,823,200.00	บาท
ค่าแรง	37,440.00	บาท
ค่าใช้จ่ายโรงงาน	<u>283,200.00</u>	บาท

ต้นทุนการผลิตสี 80,000 กิโลกรัม 2,143,840.00 บาท

ต้นทุนสื่อ 1 กิโลกรัม  $2,143,840 \div 80,000 = 26.798$  บาท

จากการคำนวณต้นทุนการผลิตจริงสำหรับการผลิต 600,000 ตารางฟุต จะเห็นได้ว่าเกิดผลต่างที่ไม่พึงใจรวม 644,278.00 บาท กล่าวคือ ต้นทุนการผลิตจริง 5,532,430.00 บาท ในขณะที่ต้นทุนการผลิตมาตรฐานสำหรับระดับการผลิตเดียวกัน เป็น 4,888,152.00 บาท ต้นทุนจริงสูงกว่าต้นทุนมาตรฐาน 644,278.00 บาท ซึ่งจะต้องพยายามแก้ไขให้ต้นทุนลดค่าลงมาเท่ามาตรฐาน ในการแก้ไขปรับปรุงนั้นจะต้องวิเคราะห์ว่าผลต่างนั้นเกิดขึ้นในแผนกใด เพื่อแบ่งความรับผิดชอบของแต่ละแผนกที่จะทำการแก้ไขปรับปรุงให้ดีขึ้น นอกจากนี้ยังต้องดูต่อไปว่าผลต่างนั้นเกิดจากปัจจัยการผลิตประเภทใด ปัจจัยการผลิตแต่ละประเภทที่ก่อให้เกิดผลต่างนั้นเกิดเพราะปริมาณหรือราคา ซึ่งในการวิเคราะห์ให้ละเอียดจะกล่าวต่อไปเป็นรายแผนก และต้นทุนของปัจจัยแต่ละชนิดนี้ จะช่วยให้เห็นขอบปรองและปรับปรุงแก้ไขได้ถูกต้อง ทั้งนี้ เพื่อควบคุมให้ต้นทุนในงวดต่อไปลดลง

#### การวิเคราะห์ผลต่างของแผนกบคและผสม

ผลต่างเกี่ยวกับวัตถุดิบ ผลต่างที่เกิดจากวัตถุดิบมี 2 ประเภท คือผลต่างปริมาณวัตถุดิบ (Material Quantity Variance) ซึ่งเกิดจากผลต่างระหว่างปริมาณวัตถุดิบที่ใช้จริงกับปริมาณวัตถุดิบมาตรฐาน ผลต่างอีกประเภทหนึ่ง คือผลต่างราคาวัตถุดิบ (Material Price Variance) ซึ่งเกิดจากผลต่างระหว่างราคาวัตถุดิบที่ซื้อเท่ากับราคามาตรฐานของวัตถุดิบ

ผลต่างของวัตถุดิบของแผนกบคและผสม แยกวิเคราะห์ได้ ดังนี้

ผลต่างราคาวัตถุดิบ

ราคาวัตถุดิบผสม	กิโลกรัมละ	0.55 บาท
ราคามาตรฐาน	กิโลกรัมละ	0.55 บาท
ผลต่างราคา		0.00 บาท

ผลต่างปริมาณ

ปริมาณวัตถุดิบที่ใช้		792,000	ก.ก.	
ปริมาณมาตรฐาน	$600,000 \times 1.26$	=	756,000	ก.ก.

ผลต่างปริมาณ (792,000 - 756,000) = 36,000 x 0.55 บาท

(ผลต่างที่ไม่พึงใจ) = (19,800) บาท

ผลต่างของค่าแรง ผลต่างที่เกิดจากค่าแรงเกิด ได้ 2 ประเภท คือผลต่างอัตราค่าแรง (Labour Rate Variance) ได้แก่ ผลต่างระหว่างอัตราค่าแรงที่จ่ายจริงกับอัตราค่าแรงมาตรฐาน อีกประเภทหนึ่ง เรียกว่าผลต่างเวลา (Labour Time Variance) ได้แก่ผลต่างระหว่างเวลาที่ใช้ในการผลิตกับเวลามาตรฐาน

ผลต่างที่เกิดจากค่าแรงของแผนกบุคคลและผสมสามารถวิเคราะห์ได้ ดังนี้

ผลต่างอัตราค่าแรง

อัตราค่าแรงที่จ่ายจริง ชั่วโมงละ	3.25	บาท
อัตราค่าแรงมาตรฐาน	3.50	บาท
อัตราค่าแรงที่จ่ายจริงต่างจากมาตรฐาน	0.25	บาท
ผลต่างอัตราค่าแรงที่พึงใจ	7,280 x 0.25	บาท
	= 1,820.00	บาท

ผลต่างเวลา

เวลาที่ใช้จริง	7,280	ชั่วโมง
เวลามาตรฐาน	6,240	ชั่วโมง
เวลาที่ใช้จริงต่างจากเวลามาตรฐาน	1,040	ชั่วโมง
(ผลต่างเวลาไม่พึงใจ)	1,040 x 3.50	บาท
	= (3,640.00)	บาท

ผลต่างเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโรงงาน ค่าใช้จ่ายโรงงานอาจแบ่งได้เป็นค่าใช้จ่าย 2 ประเภท คือ ค่าใช้จ่ายคงที่ ซึ่งค่าใช้จ่ายประเภทนี้จะไม่เปลี่ยนแปลงสำหรับระดับการผลิตหนึ่ง ดังนั้น ค่าใช้จ่ายประเภทนี้ต่อหน่วยจะน้อยถ้าปริมาณการผลิตมาก และค่าใช้จ่ายต่อหน่วยจะสูงเมื่อปริมาณการผลิตน้อย ส่วนค่าใช้จ่ายอีกประเภทหนึ่ง เรียกว่า ค่าใช้จ่ายแปรได้ ซึ่งค่าใช้จ่ายประเภทนี้จะเปลี่ยนแปลงไปในทางเดียวกับปริมาณการผลิต กล่าวคือ เมื่อปริมาณการผลิตมากค่าใช้จ่ายแปรได้จะสูง และเมื่อปริมาณการผลิตน้อย ค่าใช้จ่ายแปรได้จะต่ำ ดังนั้นการจัดสรรค่าใช้จ่ายโรงงานเข้าการผลิตจึงแยกเป็นค่าใช้จ่าย



โรงงานจัดสรรสำหรับค่าใช้จ่ายคงที่ และค่าใช้จ่ายจัดสรรสำหรับค่าใช้จ่ายแปรได้ โดยถือระดับการผลิตปกติเป็นหลักในการจัดสรร

การวิเคราะห์ผลต่างเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโรงงาน 3 ประเภท คือ

ก. ผลต่างงบประมาณ (Spending Variance) คือ ผลต่างระหว่างค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริงกับงบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับชั่วโมงผลิตที่ทำจริง

ข. ผลต่างอันเกิดจากปัจจัยการผลิตว่างเปล่า (Idle Capacity Variance) คือ ผลต่างระหว่างงบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับชั่วโมงผลิตที่ทำจริงกับค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรสำหรับชั่วโมงผลิตที่ทำจริง

ค. ผลต่างสมรรถภาพ (Efficiency Variance) คือ ผลต่างระหว่างค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรสำหรับชั่วโมงผลิตที่ทำจริงกับต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานมาตรฐาน (ชั่วโมงแรงงานมาตรฐาน  $\times$  อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานมาตรฐาน)

ค่าใช้จ่ายโรงงานของแผนกคและผสมสามารถวิเคราะห์ผลต่าง 3 ชนิดดังกล่าวข้างต้นได้ดังนี้

ผลต่างงบประมาณ

ค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริง 402,600 บาท

งบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับชั่วโมงผลิตจริง

= ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ +  $(7,280 \times 16.35$ บาท

= 280,800 + 119,028 บาท

= 399,828 บาท

ผลต่างงบประมาณ (ผลต่างไม่พึงใจ)

= 402,600 - 399,828 บาท

= (2,772) บาท

การคำนวณอาจทำได้วิธีหนึ่ง โดยไม่คำนึงถึงค่าใช้จ่ายคงที่ เพราะผลต่างนี้เกิดจากค่าใช้จ่ายแปรได้ ดังนี้

ค่าใช้จ่ายแปรได้ที่เกิดขึ้นจริง 121,800 บาท

ค่าใช้จ่ายแปรได้จัดสรร =  $7,280 \times 16.35 = 119,028$  บาท

$$\begin{aligned} \text{ผลต่างงบประมาณ (ผลต่างไม่พึงใจ)} &= 121,800 - 119,028 \quad \text{บาท} \\ &= (2,772) \quad \text{บาท} \end{aligned}$$

ผลต่างอันเกิดจากปัจจัยการผลิตวางเปล่า

$$\begin{aligned} \text{งบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับชั่วโมงผลิตจริง} & 399,828 \quad \text{บาท} \\ \text{ค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรสำหรับชั่วโมงการผลิตจริง} & 7,280 \times 50.10 \quad \text{บาท} \\ &= 364,728 \quad \text{บาท} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ผลต่างอันเกิดจากปัจจัยการผลิตวางเปล่า} & 399,828 - 364,728 \quad \text{บาท} \\ \text{(ผลต่างไม่พึงใจ)} &= (35,100) \quad \text{บาท} \end{aligned}$$

ผลต่างอันเกิดจากปัจจัยการผลิตวางเปล่านี้นี้มักจะเกิดจากการผลิตที่ไม่ตรงตามระดับการผลิตปกติหรือเกิดจากค่าใช้จ่ายคงที่จัดสรรเข้าเป็นต้นทุน ดังนั้น จึงสามารถคำนวณได้อีกวิธีหนึ่ง คือ

$$\begin{aligned} \text{ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่ที่เกิดขึ้นจริง} & 280,800 \quad \text{บาท} \\ \text{ค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่จัดสรรตามชั่วโมงการผลิตจริง} & 7,280 \times 33.75 \quad \text{บาท} \\ &= 245,750 \quad \text{บาท} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ผลต่างอันเกิดจากปัจจัยการผลิตวางเปล่า} & 280,800 - 245,700 \quad \text{บาท} \\ \text{(ผลต่างไม่พึงใจ)} &= (35,100) \quad \text{บาท} \end{aligned}$$

ผลต่างสมรรถภาพ

$$\begin{aligned} \text{ค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรสำหรับชั่วโมงการผลิตที่ทำจริง} & \\ &= 7,280 \times 50.10 \quad \text{บาท} \\ &= 364,728 \quad \text{บาท} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานมาตรฐาน} & 6,240 \times 50.10 \quad \text{บาท} \\ &= 312,624 \quad \text{บาท} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ผลต่างสมรรถภาพ (ผลต่างไม่พึงใจ)} &= 364,728 - 312,624 \quad \text{บาท} \\ &= (52,104) \quad \text{บาท} \end{aligned}$$

ผลต่างที่เกิดจากแผนกบคและผสม รวมได้ดังนี้

ผลต่างเกี่ยวกับวัตถุดิบ

บาท

ผลต่างราคาวัตถุดิบ

—

ผลต่างปริมาณวัตถุดิบ

(19,800)

(19,800)

ผลต่างเกี่ยวกับค่าแรง

ผลต่างอัตราค่าแรง

1,820

ผลต่างเวลา

(3,640)

(1,820)

ผลต่างเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโรงงาน

ผลต่างงบประมาณ

(2,772)

ผลต่างอันเกิดจากปัจจัยการผลิต

ว่างเปล่า

(35,100)

ผลต่างสมรรถภาพ

(52,104)

(89,976)

รวมผลต่างแผนกบคและผสม (ผลต่างไม่พึงใจ):

(111,596)

### การวิเคราะห์ผลต่างแผนกบค

หลักเกณฑ์ต่าง ๆ ในการคำนวณก็เหมือนกับแผนกบคและผสม ซึ่งสามารถวิเคราะห์ผลต่างที่เกิดจากปัจจัยการผลิตได้ ดังนี้

ผลต่างเกี่ยวกับวัตถุดิบ

เนื่องจากแผนกนี้มีได้มีการ เบิกวัตถุดิบเพิ่มในการผลิตเพิ่มเติมจึงไม่เกิดรายการ

ผลต่างเกี่ยวกับค่าแรง

ผลต่างอัตราค่าแรง

อัตราค่าแรงที่จ่ายจริง ชั่วโมงละ

3.30 บาท

อัตราค่าแรงมาตรฐาน ชั่วโมงละ

3.50 บาท

อัตราค่าแรงที่จ่ายจริงต่างจากอัตรามาตรฐาน

0.20 บาท

ผลต่างอัตราค่าแรง

= 8,320 x 0.20 บาท

ผลต่างที่พึงใจ

= 1,664 บาท

## ผลต่างเวลา

เวลาที่ใช้จริง	8,320	ชั่วโมง
เวลามาตรฐาน	6,240	ชั่วโมง
เวลาที่ใช้จริงต่างจากเวลามาตรฐาน	2,080	ชั่วโมง
ผลต่างเวลา (ผลต่างไม่พึงใจ)	= 2,080 × 3.50	บาท
	= (7,280)	บาท

## ผลต่างเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโรงงาน

## ผลต่างงบประมาณ

ค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริง	417,600	บาท
งบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับชั่วโมงผลิตจริง		
	= 302,848 + (8,320 × 17.80)	บาท
	= 302,848 + 148,096	บาท
	= 450,944	บาท
ผลต่างงบประมาณ	= 417,600 - 450,944	บาท
ผลต่างที่พึงใจ	= 33,344	บาท

## ผลต่างอันเกิดจากปัจจัยการผลิตวางเปล่า

งบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับชั่วโมงผลิตจริง	450,944	บาท
ค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรสำหรับชั่วโมงการผลิตจริง		
	= 8,320 × 54.20	บาท
	= 450,944	บาท
ผลต่างอันเกิดจากปัจจัยการผลิตวางเปล่า	450,944 - 450,944	บาท
	= 0	

## ผลต่างสมรรถภาพ

ค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรสำหรับชั่วโมงผลิตจริง	450,944	บาท
ค่าใช้จ่ายโรงงานมาตรฐาน	= 6,240 × 54.20	บาท
	= 338,208	บาท

ผลต่างสมรรถภาพ (ผลต่างไม่พึงใจ) 450,944- 338,208 บาท  
= (112,736)

สรุปผลต่างอันเกิดจากแผนกปั้ม

ผลต่างเกี่ยวกับวัตถุดิบ

ผลต่างเกี่ยวกับค่าแรง

ผลต่างอัตรา 1,664

ผลต่างเวลา (7,280) (5,616)

ผลต่างเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโรงงาน

ผลต่างงบประมาณ 33,344

ผลต่างอันเกิดจากปัจจัยการผลิตว่าง

เปล่า —

ผลต่างสมรรถภาพ (112,736) (79,392)

รวมผลต่างแผนกปั้ม (ผลต่างไม่พึงใจ) (85,008)

การวิเคราะห์ผลต่างของแผนกเคลือบ

ผลต่างเกี่ยวกับวัตถุดิบ วัตถุดิบที่ใช่เพิ่มได้แก่ สีซึ่งเบิกมาจากแผนกทำสี ผลต่างที่รับโอนมาจากแผนกก่อนเป็นความรับผิดชอบของแผนกก่อนที่โอนมาให้ เกี่ยวกับ สี ก็เช่นกัน เมื่อราคาต้นทุนสีสูงกว่าราคามาตรฐานก็เป็นความรับผิดชอบของแผนกทำสี ที่จะต้องปรับปรุงแก้ไข ซึ่งผลต่างของวัตถุดิบที่ใช่เพิ่มสามารถแยกวิเคราะห์ได้ ดังนี้

ผลต่างราคา หมายถึง ผลต่างที่เกิดจากราคาของสีที่ใช่จริงกับราคาสีมาตรฐาน  
คูณด้วยปริมาณสีที่ใช่จริง

ต้นทุนสีที่ใช่จริงกิโกลรัมละ 26.7980 บาท

ต้นทุนสีมาตรฐานกิโกลรัมละ 24.9286 บาท

ผลต่างต้นทุนสีที่ใช่จริงกับต้นทุนสีมาตรฐาน 1.8694 บาท

ผลต่างราคา (ผลต่างไม่พึงใจ) = 65,000 x 1.8694 บาท

= (121,511) บาท

ผลต่างปริมาณ		
ปริมาณที่ใช้จริง		65,000 ก.ก.
ปริมาณดีมาตรฐาน	$600,000 \times .1$	= 60,000 ก.ก.
ปริมาณดีต่างจากปริมาณมาตรฐาน		5,000 ก.ก.
ผลต่างปริมาณ (ผลต่างไม่พึงใจ)		= 5,000 × 24.9286 บาท
		= (124,643) บาท

#### ผลต่างเกี่ยวกับค่าแรง

##### ผลต่างอัตรา

อัตราค่าแรงที่จ่ายจริง		3.40 บาท
อัตราค่าแรงมาตรฐาน		3.50 บาท
อัตราค่าแรงที่จ่ายจริงต่างจากอัตรามาตรฐาน		0.10 บาท
ผลต่างอัตราค่าแรงที่พึงใจ		= 14,560 × 0.10 บาท
		= 1,456 บาท

##### ผลต่างเวลา

เวลาที่ใช้จริง		14,560 ชั่วโมง
เวลามาตรฐาน		12,480 ชั่วโมง
เวลาที่ใช้จริงต่างจากเวลามาตรฐาน		2,080 ชั่วโมง
ผลต่างเวลา (ผลต่างไม่พึงใจ)		= 2,080 × 3.50 บาท
		= (7,280) บาท

#### ผลต่างเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโรงงาน

##### ผลต่างงบประมาณ

ค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริง		245,400 บาท
งบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับ		
ชั่วโมงผลิตจริง		182,208 + (14,560 × 4.05)
		= 182,208 + 58,968 บาท
		= 241,176 บาท

$$\begin{aligned} \text{ผลต่างงบประมาณ (ผลต่างไม่พึงใจ)} &= 245,400 - 241,176 \text{ บาท} \\ &= (4,224) \text{ บาท} \end{aligned}$$

ผลต่างอันเกิดจากปัจจัยการผลิตว่างเปล่า

$$\begin{aligned} \text{งบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับชั่วโมงผลิตจริง} & 241,176 \text{ บาท} \\ \text{ค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรสำหรับชั่วโมงผลิตจริง} &= 14,560 \times 15 \text{ บาท} \\ &= 218,400 \text{ บาท} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ผลต่างอันเกิดจากปัจจัยการผลิตว่างเปล่า} &= 241,176 - 218,400 \text{ บาท} \\ \text{(ผลต่างไม่พึงใจ)} &= (22,776) \text{ บาท} \end{aligned}$$

ผลต่างสมรรถภาพ

$$\begin{aligned} \text{ค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรสำหรับชั่วโมงผลิตจริง} & 218,400 \text{ บาท} \\ \text{ค่าใช้จ่ายโรงงานมาตรฐาน} &= 12,480 \times 15 \text{ บาท} \\ &= 187,200 \text{ บาท} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ผลต่างสมรรถภาพ (ผลต่างไม่พึงใจ)} &= 218,400 - 187,200 \text{ บาท} \\ &= (31,200) \text{ บาท} \end{aligned}$$

สรุปผลต่างอันเกิดจากแผนกเคลือบ

ผลต่างเกี่ยวกับวัตถุดิบ

$$\text{ผลต่างราคา} \quad (121,511)$$

$$\text{ผลต่างปริมาณ} \quad \underline{(124,643)} \quad (246,154)$$

ผลต่างเกี่ยวกับค่าแรง

$$\text{ผลต่างอัตรา} \quad 1,456$$

$$\text{ผลต่างเวลา} \quad \underline{(7,280)} \quad (5,824)$$

ผลต่างเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโรงงาน

$$\text{ผลต่างงบประมาณ} \quad (4,224)$$

$$\text{ผลต่างเกิดจากปัจจัยการผลิตว่างเปล่า} \quad (22,776)$$

$$\text{ผลต่างสมรรถภาพ} \quad \underline{(31,200)} \quad \underline{(58,200)}$$

$$\text{รวมผลต่างแผนกเคลือบ (ผลต่างไม่พึงใจ)} \quad \underline{\underline{(310,178)}}$$

### การวิเคราะห์ผลทางของแผนกเตาเผา

แผนกเตาเผาไม่มีการ เบิกวัตถุดิบเพิ่มนอกจากทำการผลิตเพิ่มเติมคือ เฉากะเบืองเคลือบแล้วเท่านั้นจึงไม่มีผลทางเกี่ยวกับวัตถุดิบยกเว้นต้นทุนการผลิตที่รับโอน ซึ่ง เป็นความรับผิดชอบของแผนกก่อน ๆ ที่ก่อให้เกิดผลทางคงได้วิเคราะห์มาเป็นรายแผนกแล้ว

#### ผลทางเกี่ยวกับค่าแรง

##### ผลทางอัตรา

อัตราค่าแรงที่จ่ายจริงชั่วโมงละ	4.00	บาท
อัตราค่าแรงมาตรฐานชั่วโมงละ	3.50	บาท
อัตราค่าแรงต่างจากค่าแรงมาตรฐานชั่วโมงละ	0.50	บาท
ผลต่างอัตรา (ผลต่างไม่พึงใจ)	= 11,440 × 0.50	บาท
	= (5,720)	บาท

##### ผลทางเวลา

เวลาที่ใช่จริง	11,440	ชั่วโมง
เวลามาตรฐาน	9,360	ชั่วโมง
เวลาที่ใช่จริงต่างจากเวลามาตรฐาน	2,080	ชั่วโมง
ผลต่างเวลา (ผลต่างไม่พึงใจ)	= 2,080 × 3.50	บาท
	= (7,280)	บาท

#### ผลทางเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโรงงาน

##### ผลทางงบประมาณ

ค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริง	868,800	บาท
งบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับชั่วโมงผลิตจริง	= 334,464 + (11,440 × 53.75)	บาท
	= 334,464 + 614,900	บาท
	= 949,364	บาท
ผลต่างงบประมาณ	= 868,800 - 949,364	บาท
ผลต่างที่พึงใจ	= 80,564	บาท



### ผลต่างอันเกิดจากปัจจัยการผลิตว่างเปล่า

งบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับชั่วโมงผลิตจริง	949,364	บาท
ค่าใช้จ่ายโรงงานจักรสำหรับชั่วโมงที่ผลิตจริง	$= 11,440 \times 80.55$	บาท
	$= 921,492$	บาท
ผลต่างจากปัจจัยการผลิตว่างเปล่า	$= 949,364 - 921,492$	บาท
(ผลต่างไม่พึงใจ)	$= (27,872)$	บาท

### ผลต่างสมรรถภาพ

ค่าใช้จ่ายโรงงานจักรสำหรับชั่วโมงผลิตจริง	921,492	บาท
ค่าใช้จ่ายโรงงานมาตรฐาน	$= 9,360 \times 80.55$	บาท
	$= 753,948$	บาท
ผลต่างสมรรถภาพ	$= 921,492 - 753,948$	บาท
(ผลต่างไม่พึงใจ)	$= (167,544)$	บาท

### สรุปผลต่างที่เกิดจากแผนกเตาเผาไคคังนี้

#### ผลต่างวัตถุดิบ

#### ผลต่างเกี่ยวกับค่าแรง

ผลต่างอัตรา	(5,720)	
ผลต่างเวลา	<u>(7,280)</u>	(13,000)

#### ผลต่างเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโรงงาน

ผลต่างงบประมาณ	80,564	
ผลต่างอันเกิดจากการผลิตว่างเปล่า	(27,872)	
ผลต่างสมรรถภาพ	<u>(167,544)</u>	<u>(114,852)</u>
ผลต่างรวม (ผลต่างไม่พึงใจ)		<u><u>(127,852)</u></u>

### ผลต่างของแผนกคักเลือก

แผนกคักเลือกจะทำการคักกระเบื้องที่ออกจากเตาเผาโดยแยกตามขนาดและส่วนที่เสียหรือไม่ได้มาตรฐานก็จะคักออกแผนกนี้จึงไม่มีผลต่างเกี่ยวกับวัตถุดิบที่เกิดจากแผนกโดยตรง

### ผลต่างเกี่ยวกับค่าแรง

#### ผลต่างอัตรา

อัตราค่าแรงที่จ่ายจริงชั่วโมงละ	3.50	บาท
อัตราค่าแรงตามมาตรฐาน	3.50	บาท
ผลต่างอัตรา	—	บาท

#### ผลต่างเวลา

เวลาที่ใช้จริง	7,280	ชั่วโมง
เวลามาตรฐาน	6,240	ชั่วโมง
เวลาที่ใช้จริงต่างจากมาตรฐาน	1,040	ชั่วโมง
ผลต่างเวลา (ผลต่างไม่พึงใจ)	= 1,040 × 3.50	บาท
	= (3,640.00)	บาท

### ผลต่างเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโรงงาน

#### ผลต่างงบประมาณ

ค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริง	91,200	บาท
งบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับชั่วโมงผลิตจริง		
	= 89,024 + (7,280 × 2.55)	บาท
	= 89,024 + 18,564	บาท
	= 107,588	บาท
ผลต่างงบประมาณ	= 91,200 - 107,588	บาท
ผลต่างที่พึงใจ	= 16,388	บาท

#### ผลต่างอันเกิดจากปัจจัยการผลิตว่างเปล่า

งบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับชั่วโมงผลิตจริง	107,588	บาท
ค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรสำหรับชั่วโมงผลิตจริง	= 7,280 × 13.25	บาท
	= 96,460	บาท

#### ผลต่างอันเกิดจากปัจจัยการผลิตว่างเปล่า

	= 107,588 - 96,460	บาท
(ผลต่างไม่พึงใจ)	= (11,128)	บาท

ผลทางสมรรถภาพ:

ค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรสำหรับชั่วโมงผลิตจริง		96,460	บาท
ค่าใช้จ่ายโรงงานมาตรฐาน	= 6,240 x 13.25		บาท
	= 82,680		บาท
ผลทางสมรรถภาพ(ผลทางไม่พึงใจ)	= 96,460 - 82,680		บาท
	= (13,780)		บาท

สรุปผลต่างจากแผนกคัดเลือก

ผลต่างเกี่ยวกับวัตถุดิบ			—
ผลต่างเกี่ยวกับค่าแรง			
ผลต่างอัตรา			—
ผลต่างเวลา	(3,640)	(3,640)	
ผลต่างเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโรงงาน			
ผลต่างงบประมาณ	16,388		
ผลต่างอันเกิดจากปัจจัยการผลิตว่าง—			
	เปลา (11,128)		
ผลทางสมรรถภาพ	(13,780)	(8,520)	
ผลทางรวม (ผลทางไม่พึงใจ)		(12,160)	บาท

การวิเคราะห์ผลต่างของแผนกคิกตาขาย

ผลต่างเกี่ยวกับวัตถุดิบ แผนกนี้มีการใช้วัตถุดิบเพิ่มจึงเกิดผลต่าง ดังนี้

ผลต่างราคาวัตถุดิบ			
ราคาวัตถุดิบที่ซื้อจริงขึ้นละ		1.00	บาท
ราคาวัตถุดิบมาตรฐาน		1.05	บาท
ราคาที่ซื้อจริงต่างจากราคามาตรฐาน		0.05	บาท
ผลต่างราคา	= 618,000 x 0.05		บาท
ผลต่างที่พึงใจ	= 30,900		บาท

### ผลต่างปริมาณวัตถุดิบ

ปริมาณวัตถุดิบที่ใช้จริง	618,000	ชิ้น
ปริมาณมาตรฐาน	600,000	ชิ้น
ปริมาณที่ใช้จริงต่างจากมาตรฐาน	= 618,000 - 600,000	ชิ้น
	= 18,000	ชิ้น
ผลต่างปริมาณ (ผลต่างไม่พึงใจ)	= 18,000 x 1.05	
	= (18,900)	

### ผลต่างเกี่ยวกับค่าแรง

#### ผลต่างอัตรา

อัตราค่าแรงที่จ่ายจริงชั่วโมงละ	3.75	บาท
อัตราค่าแรงตามมาตรฐานชั่วโมงละ	3.50	บาท
อัตราค่าแรงที่จ่ายจริงต่างจากอัตรามาตรฐาน	0.25	บาท
ผลต่างอัตรา (ผลต่างไม่พึงใจ)	= 41,600 x 0.25	บาท
	= (10,400)	บาท

#### ผลต่างเวลา

เวลาที่ใช้จริง	41,600	ชั่วโมง
เวลามาตรฐาน	46,800	ชั่วโมง
เวลาที่ใช้จริงต่างจากเวลามาตรฐาน	5,200	ชั่วโมง
ผลต่างเวลา	= 5,200 x 3.50	บาท
ผลต่างที่พึงใจ	= 18,200	บาท

### ผลต่างเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโรงงาน

#### ผลต่างงบประมาณ

ค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริง	140,400	บาท
งบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับชั่วโมงผลิตจริง	= 129,792 + (41,600 x 0.58)	
	= 129,792 + 24,128	บาท
	= 153,920	บาท

ผลต่างงบประมาณ	= 140,400 - 153,920	บาท
ผลต่างไม่พึงใจ	= 13,520	บาท
ผลต่างอันเกิดจากปัจจัยการผลิตว่างเปล่า		
งบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับชั่วโมงผลิตจริง	153,920	บาท
ค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรตามชั่วโมงที่ผลิตจริง	= 41,600 × 2.66	บาท
	= 110,656	บาท
ผลต่างอันเกิดจากปัจจัยการผลิตว่างเปล่า	= 153,920 - 110,656	บาท
(ผลต่างไม่พึงใจ)	= (43,264)	บาท
ผลต่างสมรรถภาพ		
ค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรตามชั่วโมงผลิตจริง	110,656	บาท
ค่าใช้จ่ายโรงงานมาตรฐาน	= 46,800 × 2.66	บาท
	= 124,488	บาท
ผลต่างสมรรถภาพที่พึงใจ	= 110,656 - 124,488 = 13,832	บาท
สรุปผลต่างที่เกิดจากแผนกคืดทนายเป็นดังนี้		
ผลต่างเกี่ยวกับวัตถุดิบ		
ผลต่างราคา	30,900	
ผลต่างปริมาณ (ผลต่างไม่พึงใจ)	(18,900)	12,000
ผลต่างเกี่ยวกับค่าแรง		
ผลต่างอัตรา	(10,400)	
ผลต่างเวลา	<u>18,200</u>	7,800
ผลต่างเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโรงงาน		
ผลต่างอันเกิดจากปัจจัยการผลิตว่างเปล่า	(43,264)	
ผลต่างงบประมาณ	13,520	
ผลต่างสมรรถภาพ	<u>13,832</u>	(15,912)
ผลต่างรวมที่พึงใจ		<u><u>3,888</u></u>

การวิเคราะห์ผลต่างของแผนกบรรจุ

ผลต่างเกี่ยวกับวัตถุดิบ แผนกนี้มีการ เบิกวัตถุดิบไปบรรจุจึงสามารถวิเคราะห์  
ผลต่างได้ ดังนี้

ผลต่างราคา

ราคาวัตถุดิบที่ซื้อจริงใบละ	4.50	บาท
ราคามาตรฐานใบละ	5.00	บาท
ราคาวัตถุดิบที่ซื้อต่างจากมาตรฐาน	0.50	บาท
ผลต่างราคา	= 30,000 × 0.50	บาท
ผลต่างที่พึงใจ	15,000	บาท

ผลต่างปริมาณ

ปริมาณกลองที่ใช้จริง	30,000	ใบ
ปริมาณมาตรฐาน	= 600,000 ÷ 20 = 30,000	ใบ
ผลต่างปริมาณ	0	บาท

ผลต่างเกี่ยวกับค่าแรง

ผลต่างอัตรา

อัตราค่าแรงที่จ่ายจริงชั่วโมงละ	3.25	บาท
อัตราค่าแรงมาตรฐาน	3.50	บาท
อัตราค่าแรงที่จ่ายจริงต่างจากอัตรามาตรฐาน	0.25	บาท
ผลต่างอัตราค่าแรง	= 5,200 × 0.25	บาท
ผลต่างที่พึงใจ	1,300	บาท

ผลต่างเวลา

เวลาที่ใช้จริง	5,200	ชั่วโมง
เวลามาตรฐาน	6,240	ชั่วโมง
เวลาที่ใช้จริงต่างจากมาตรฐาน	1,040	ชั่วโมง
ผลต่างเวลา	= 1,040 × 3.50	บาท
ผลต่างที่พึงใจ	3,640	บาท

## ผลต่างเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโรงงาน

### ผลต่างงบประมาณ

ค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริง 91,200 บาท

งบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับชั่วโมงผลิตจริง

$$= 84,032 + (5,200 \times 1.10) \text{ บาท}$$

$$= 84,032 + 5,720 \text{ บาท}$$

$$= 89,752 \text{ บาท}$$

ผลต่างงบประมาณ = 91,200 - 89,752 บาท

(ผลต่างไม่พึงใจ) = (1,448) บาท

### ผลต่างอันเกิดจากปัจจัยการผลิตว่างเปล่า

งบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับชั่วโมงผลิตจริง 89,752 บาท

ค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรสำหรับชั่วโมงผลิตจริง = 5,200 × 11.20 บาท

$$= 58,240 \text{ บาท}$$

ผลต่างจากปัจจัยการผลิตว่างเปล่า (ผลต่างไม่พึงใจ) (31,512) บาท

### ผลต่างสมรรถภาพ

ค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรสำหรับชั่วโมงผลิตจริง 58,240 บาท

ค่าใช้จ่ายโรงงานมาตรฐาน = 6,240 × 11.20 บาท

$$= 69,888 \text{ บาท}$$

ผลต่างสมรรถภาพที่พึงใจ 11,648 บาท

### สรุปผลต่างที่เกิดจากแผนกบรรจุได้ดังนี้

#### ผลต่างเกี่ยวกับวัตถุดิบ

ผลต่างราคาวัตถุดิบ 15,000

ผลต่างปริมาณวัตถุดิบ            15,000

#### ผลต่างเกี่ยวกับค่าแรง

ผลต่างอัตรา 1,300

ผลต่างเวลา 3,640 4,940

ผลต่างเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโรงงาน

ผลต่างงบประมาณ	(11,448)	
ผลต่างอันเกิดจากปัจจัยการผลิตวางเปล่า	(31,512)	
ผลต่างสมรรถภาพ	<u>11,648</u>	<u>(21,312)</u>
ผลต่างรวม (ผลต่างไม่พึงใจ)		<u>(1,372)</u>

เมื่อได้แยกวิเคราะห์เป็นรายแผนกและรายละเอียดของปัจจัยการผลิตที่ใช้ในแต่ละแผนกแล้ว พอจะสรุปผลต่างที่เกิดขึ้นในแผนกต่าง ๆ ได้ ดังนี้

<u>แผนก</u>	<u>ผลต่างที่พึงใจ (ผลต่างไม่พึงใจ)</u>
บดและผสม	(1111,596)
บ่ม	(85,008)
เคลือบ	(310,178)
เตาเผา	(127,852)
คัดเลือก	(12,160)
คืดตาข่าย	3,888
บรรจุ	<u>(1,372)</u>
(ผลต่างที่ไม่พึงใจ)	<u>(644,278)</u>

จากการวิเคราะห์ของแต่ละแผนกจะเห็นได้ว่าเกิดผลต่างที่ไม่พึงใจทุกแผนก ยกเว้นแผนกคืดตาข่ายซึ่งจะต้องพิจารณาคือไปว่าเกิดเพราะเหตุใด และควรจะหาทางแก้ไขอย่างไรต่อไป เพื่อมิให้เกิดผลต่างที่ไม่พึงใจเกิดขึ้น เพื่อให้ต้นทุนการผลิตลดลงอีก ดังนั้น จึงกล่าวได้ว่าต้นทุนมาตรฐานช่วยฝ่ายจัดการในการควบคุม โดยเป็นเครื่องเปรียบเทียบให้กิจการแลเห็นผลการดำเนินงานได้ชัดเจนยิ่งขึ้น

ผลต่างที่เกิดขึ้นตั้งแต่เริ่มต้นไม่ว่าจะเป็นผลต่างที่พึงใจ หรือผลต่างไม่พึงใจ จะโอนไปให้แผนกต่อไปสะสมเรื่อยไปจนกระทั่งถึงแผนกสุดท้าย มีแผนกหนึ่งในขบวนการผลิตที่ค่อนข้างเป็นอิสระมีลักษณะที่คล้ายกับจะเป็นอีกกิจการหนึ่งได้คือ แผนกทำสี ซึ่งเมื่อทำสีได้แล้วจะส่งให้แผนกเคลือบ เนื่องจากต้นทุนของสีที่แผนกเคลือบรับโอนมามีผลต่างที่ไม่พึงใจถึง 121,511 บาท ทั้งนี้เนื่องจากค่าสีต่อ ๑ กิโลกรัมสูงกว่าราคาต้นทุนสี



มาตรฐาน ดังนั้น จึงควรที่จะมีการวิเคราะห์ต่อไปว่า ต้นทุนสีที่เพิ่มขึ้นซึ่งมีราคาสูงนั้นเป็นเพราะสาเหตุอะไร และสามารถทำการวิเคราะห์ได้ทั้งนี้

การวิเคราะห์ผลต่างของแผนกทำสี

ผลต่างเกี่ยวกับวัตถุดิบ เนื่องจากสีทำจากวัตถุดิบหลายชนิด แต่ละชนิดจะมีราคาสูงต่ำตามราคาตลาด ดังนั้น จึงจำเป็นต้องวิเคราะห์สำหรับวัตถุดิบแต่ละชนิดว่ามีวัตถุดิบใดก่อให้เกิดผลต่างที่พึงใจ หรือไม่พึงใจ และเป็นจำนวนเท่าใด ส่วนผลต่างปริมาณจะไม่ค่อยเกิดขึ้นทั้งนี้เพราะสีจะต้องทำควยความระมัดระวังในอัตราส่วนผสมของวัตถุดิบ มิฉะนั้นแล้วยอมทำให้สีแตกต่างไปจากสีที่ต้องการได้ จากตัวอย่างที่ยกมาจะเห็นว่า ปริมาณวัตถุดิบที่ใช้เป็นไปตามอัตราส่วน และได้ปริมาณสีเท่ามาตรฐาน (เท่านั้นที่รวมของวัตถุดิบทุกชนิดที่ใช้) ผลต่างปริมาณจึงไม่เกิดขึ้น ส่วนผลต่างราคาของวัตถุดิบแต่ละชนิดวิเคราะห์ได้ดังนี้

ก. วัตถุดิบผสม	ราคากิโลกรัมละ	0.55	บาท
	ราคามาตรฐานกิโลกรัมละ	0.55	บาท
	ผลต่างราคา	0	บาท
ข. หินฟันมา	ราคากิโลกรัมละ	0.50	บาท
	ราคามาตรฐาน	0.50	บาท
	ผลต่างราคา	0	บาท
ค. Zirconium Silicate	ราคากิโลกรัมละ	24	บาท
	ราคามาตรฐาน	25	บาท
	ราคาซื้อต่างจากราคามาตรฐานกิโลกรัมละ	1	บาท
	ปริมาณที่ใช้จริง	4,000	ก.ก.
	ผลต่างราคาที่พึงใจ	$4,000 \times 1 = 4,000$	บาท
ง. Cobalt Oxide	ราคากิโลกรัมละ	380	บาท
	ราคามาตรฐาน	350	บาท
	ราคาซื้อต่างจากราคามาตรฐาน	30	บาท
	ปริมาณที่ใช้จริง	1,600	ก.ก.

	ผลต่างราคา (ผลต่างไม่พึงใจ) = $1,600 \times 30$	บาท
		((48,000) บาท
จ. ลี	ราคากิโลกรัมละ	450 บาท
	ราคามาตรฐาน	400 บาท
	ราคาซื้อต่างจากมาตรฐาน	50 บาท
	ปริมาณที่ใช้จริง	2,400 ก.ก.
	ผลต่างราคา (ผลต่างไม่พึงใจ) = $2,400 \times 50$	บาท
		(120,000) บาท
สรุปผลต่างเกี่ยวกับวัตถุดิบ		
	ผลต่างราคาวัตถุดิบผสม	0 บาท
	ผลต่างราคาหินพื้นมา	0 บาท
	ผลต่างราคา Zirconium Silicate	4,000 บาท
	ผลต่างราคา Cobalt Oxide	((48,000) บาท
	ผลต่างราคาสี	((120,000) บาท
	ผลต่างปริมาณของวัตถุดิบทุกชนิด	<u>0</u> บาท
	รวมผลต่าง (ผลต่างไม่พึงใจ)	<u>((164,000))</u> บาท
<u>ผลต่างเกี่ยวกับค่าแรง</u>		
	ผลต่างราคา	
	อัตราค่าแรงที่จ่ายจริงชั่วโมงละ	3.60 บาท
	อัตรามาตรฐานชั่วโมงละ	3.50 บาท
	อัตราค่าแรงที่จ่ายจริงต่างจากมาตรฐาน	0.10 บาท
	ผลต่างอัตรา (ผลต่างไม่พึงใจ) = $10,400 \times 0.10$	บาท
		((1,040) บาท
ผลต่างเวลา		
	เวลาที่ใช้จริง	10,400 ชั่วโมง
	เวลามาตรฐาน	12,480 ชั่วโมง

เวลาที่ใช้อย่างแท้จริงต่างจากมาตรฐาน	2,080	ชั่วโมง
ผลต่างเวลา	= 2,080 × 3.50	บาท
ผลต่างที่พึงใจ	7,280	บาท
<u>ผลต่างเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโรงงาน</u>		
ผลต่างงบประมาณ		
ค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นจริง	283,200	บาท
งบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับชั่วโมงผลิตจริง		
	= 209,040 + (10,400 × 6.60)	บาท
	= 209,040 + 68,640	บาท
	= 277,680	บาท
ผลต่างงบประมาณ	= 283,200 - 277,680	บาท
(ผลต่างไม่พึงใจ)	= (5,520)	บาท
ผลต่างอันเกิดจากปัจจัยการผลิตว่างเปล่า		
งบประมาณค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับชั่วโมงผลิตจริง	277,680	บาท
ค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรตามชั่วโมงผลิตจริง	= 10,400 × 23.35	บาท
	= 242,840	บาท
ผลต่างอันเกิดจากปัจจัยการผลิตว่างเปล่า	= 277,680 - 242,840	
(ผลต่างไม่พึงใจ)	= (34,840)	บาท
ผลต่างสมรรถภาพ		
ค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรตามชั่วโมงผลิตจริง	242,840	บาท
ค่าใช้จ่ายโรงงานมาตรฐาน	= 12,480 × 23.35	บาท
	= 291,408	บาท
ผลต่างสมรรถภาพ	= 242,840 - 291,408	
ผลต่างที่พึงใจ	= 48,568	บาท

สรุปผลต่างของแผนกทำสี		
ผลต่างเกี่ยวกับวัตถุดิบ		
ผลต่างราคาวัตถุดิบ	(164,000)	
ผลต่างปริมาณวัตถุดิบ	<u>0</u>	(164,000)
ผลต่างเกี่ยวกับค่าแรง		
ผลต่างอัตรา	(1,040)	
ผลต่างเวลา	<u>7,280</u>	6,240
ผลต่างเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโรงงาน		
ผลต่างงบประมาณ	(5,520)	
ผลต่างอันเกิดจากปัจจัยการผลิตวางเปล่า	(34,840)	
ผลต่างสมรรถภาพ	<u>48,568</u>	<u>8,208</u>
(ผลต่างไม่พึงใจ)		<u><u>(149,552)</u></u>

ผลต่างของแผนกสีจะถูกแบ่งเป็น 2 จำนวน ตามปริมาณการใช้ คือส่วนหนึ่งจำนวน 65,000 กิโลกรัม ถูกนำไปใช้ในแผนกเคลือบผลต่างจำนวน  $149,552 \times \frac{65,000}{80,000}$   
 $= 121,511$  บาท จึงโอนไปให้แผนกเคลือบ คือ เป็นต้นทุนการผลิตของงวด ส่วนจำนวนที่เหลือ 15,000 กิโลกรัม จะรับส่วนหนึ่งของผลต่างจำนวนเงิน  $149,552 \times \frac{15,000}{80,000}$   
 $= 28,041$  บาท ซึ่งจะถือเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลืออยู่ในแผนกทำสี

ศูนย์ วิทยุ โทร พยากรณ์  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย