

บทที่ 2

แนวความคิดพื้นฐานและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

ในเรื่องที่เกี่ยวกับต้นทุนนั้น มีแนวความคิดที่แตกต่างกันอยู่มาก ที่เห็นได้ชัดคือ ในด้านการคำนวณต้นทุน บุคคลที่อยู่ต่างอาชีพหรือต่างหน้าที่อาจมีแนวความคิดที่ต่างกัน ซึ่งขึ้นอยู่กับจุดประสงค์หรือจุดมุ่งหมายที่จะนำเอาต้นทุนไปใช้งาน ต้นทุนที่จัดทำไว้สำหรับวัตถุประสงค์หนึ่ง อาจไม่เหมาะสมที่จะนำไปใช้กับวัตถุประสงค์อื่นๆ ดังนั้น การจะนำข้อมูลต้นทุนไปใช้งานนั้น ต้องทราบเสียก่อนว่าวัตถุประสงค์ที่จะใช้ต้นทุนนั้นเป็นอย่างไร จึงได้มีการจำแนกประเภทต้นทุนตามลักษณะและวัตถุประสงค์ของผู้ใช้ต้นทุนขึ้น

ในการศึกษางานวิจัยทางด้านการบริหารงานต้นทุนของโรงงานอุตสาหกรรมโดยทั่วไป มีความจำเป็นที่จะต้องศึกษาความเป็นไปของต้นทุนที่เกิดขึ้นทั้งระบบของกิจการนั้น ๆ เพื่อให้การดำเนินงานบรรลุผลตามวัตถุประสงค์ของกิจการ ฝ่ายบริหารจะต้องทำการควบคุมต้นทุนการผลิตทั้งด้านวัสดุและแรงงาน เพื่อให้การดำเนินงานมีต้นทุนต่ำที่สุด โดยยังคงรักษาคุณภาพได้ตามที่ต้องการ วิธีการหนึ่งที่ช่วยฝ่ายบริหารในการควบคุมต้นทุน คือ การใช้ต้นทุนมาตรฐาน ซึ่งการศึกษาเรื่องต้นทุนมาตรฐานนั้น ต้องทราบในเรื่องของต้นทุนต่าง ๆ ดังรายละเอียดดังนี้

2.1 ความหมายของต้นทุนและค่าใช้จ่าย

2.1.1 ต้นทุน (Cost) หมายถึง จำนวนสินทรัพย์ที่ได้จ่ายออกไปเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ ซึ่งคาดว่าจะมีประโยชน์ในลำดับต่อไป การลงทุนดังกล่าวอาจจ่ายเป็นเงินสดหรือหนี้ค้างชำระก็ได้

2.1.1.1 ต้นทุนสินค้า คือ จำนวนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้สินค้ามาเพื่อการขาย ประกอบด้วยราคาซื้อสินค้ารวมค่าใช้จ่ายในการซื้อ และค่าใช้จ่ายที่ทำให้สินค้าอยู่ในสภาพพร้อมที่จะขายเช่น ราคาสินค้า, ค่าขนส่ง ฯลฯ เป็นต้น

2.1.1.2 ต้นทุนบริการ คือ จำนวนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นอันเนื่องมาจากการให้บริการแก่ลูกค้า เช่น ต้นทุนบริการซ่อมรถ ประกอบด้วย ค่าอะไหล่รถ, ค่าน้ำมัน, ค่าแรงงาน เป็นต้น

2.1.2 ค่าใช้จ่าย (Expense) หมายถึง สินทรัพย์ที่ได้จ่ายออกไปหรือได้สูญเสียไปเพื่อก่อให้เกิดเกิดรายได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ต้นทุนซึ่งคิดเข้างบกำไรขาดทุนสำหรับงวด

2.2 การจำแนกประเภทต้นทุน

2.2.1 การจำแนกตามส่วนประกอบของผลิตภัณฑ์ เป็นการจำแนกตามส่วนประกอบสำคัญของการผลิตสินค้าหรือบริการ ซึ่งการจำแนกประเภท แบบนี้จะช่วยฝ่ายบริหารในการตีราคาสินค้าคงเหลือได้แก่

2.2.1.1 วัตถุดิบ (Materials) คือ ส่วนประกอบสำคัญในการผลิตที่ทำให้สินค้าหรือผลิตภัณฑ์ นั้นๆ สำเร็จขึ้น แบ่งเป็น 2 ประเภท คือ

- วัตถุดิบทางตรง (Direct Materials) คือ วัตถุดิบที่ใช้ผลิตสินค้านั้นๆ โดยตรง และสามารถคำนวณได้ง่ายๆ ว่า ต้นทุนวัตถุดิบที่อยู่ในสินค้าหนึ่งหน่วยนั้นเป็น จำนวนเท่าใด

- วัตถุดิบทางอ้อม (Indirect Materials) คือ วัตถุดิบที่ใช้เป็นส่วนประกอบเพื่อใช้ผลิตสินค้านั้น เช่น ด้ายที่ใช้ในการผลิตเสื้อผ้า เป็นต้น ซึ่งเป็นการยากที่จะทราบ ว่าใช้วัตถุดิบนั้นจำนวนเท่าใดในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วย จึงนำต้นทุนวัตถุดิบ ทางอ้อมไปไว้ในรายการค่าใช้จ่ายการผลิต

2.2.1.2 ค่าแรงงาน (Labor) คือ จำนวนเงินที่ได้จ่ายเป็นค่าตอบแทนแรงงานในการผลิตสินค้า หรือบริการ อาจเป็นในรูปของเงินเดือน ค่าแรงงานรายชั่วโมง หรืออยู่ในรูปของผลตอบแทนอื่นๆ เช่น ค่าล่วงเวลา โบนัส เป็นต้น แบ่งเป็น 2 ประเภทคือ

- ค่าแรงงานทางตรง (Direct Labor) คือ ค่าแรงงานที่เกิดขึ้นเพื่อผลิตสินค้าชิ้นๆ โดยตรง และคำนวณต้นทุนค่าแรงงานที่ใช้ต่อสินค้าหนึ่งหน่วยได้โดยง่าย

- ค่าแรงงานทางอ้อม (Indirect Labor) คือ ค่าแรงงานที่ไม่ได้ใช้ผลิตสินค้าชิ้นๆ โดยตรง เช่น เงินเดือนของผู้จัดการโรงงาน เป็นต้น โดยทั่วไปจึงจัดค่าแรงงานทางอ้อมนี้ไว้ในค่าใช้จ่ายการผลิต

2.2.1.3 ค่าใช้จ่ายการผลิตหรือค่าโสหุ้ยการผลิต คือ ต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นในการผลิตสินค้า หรือบริการ ยกเว้น ค่าวัตถุดิบทางตรง และค่าแรงงานทางตรง ค่าใช้จ่ายในการผลิตได้แก่

- วัตถุดิบทางอ้อม (Indirect Material)
- ค่าแรงงานทางอ้อม (Indirect Labor)
- ค่าใช้จ่ายทางอ้อมอื่นๆ (Other Indirect Factory Overlead)

ตัวอย่างของโสหุ้ยการผลิต ได้แก่

- เงินเดือนหัวหน้าแผนกการผลิต
- ค่าซ่อมแซมเครื่องมือเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิต
- ค่าวัสดุสิ้นเปลืองต่างๆ ในโรงงาน รวมถึงน้ำมันหยอดเครื่อง น้ำมันอัดฉีดเครื่องจักร
- ค่าเสื่อมราคาเครื่องมือและเครื่องจักรในการผลิต
- ค่าเช่าโรงงาน, ค่าภาษีเครื่องจักรและอุปกรณ์, ค่าเบี้ยประกันอัคคีภัยโรงงาน ค่าเบี้ยประกันทรัพย์สินอื่นๆ ในโรงงาน
- ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง, ค่าไฟฟ้า, ค่าน้ำประปา, ค่าลิขสิทธิ์ในการผลิตสินค้า และรายจ่ายเบ็ดเตล็ดภายในโรงงาน
- ฯลฯ เป็นต้น

การวัดต้นทุนวัสดุทางตรงอาจทำได้ใน 2 ลักษณะ คือ การวัดปริมาณวัสดุที่ใช้ไป และการวัดจากราคาวัสดุต่อหน่วยที่ใช้ไป ปริมาณวัสดุที่ใช้ไปในการผลิตได้จากใบเบิกวัสดุ ส่วนการกำหนดราคาวัสดุอาจได้จากราคาต้นทุนในใบกำกับสินค้าหรือใบส่งสินค้า ซึ่งอาจจะบวกต้นทุนที่สัมพันธ์กับวัสดุเข้าไปด้วยก็ได้ เช่น ค่าใช้จ่ายในการขนย้าย, ค่าดอกเบี้ย, ค่าเช่าคลังสินค้า และต้นทุนของแผนกจัดซื้อ เป็นต้น

การวัดต้นทุนแรงงานทางตรงมักจะมีปัญหาที่สำคัญ 2 ประการ คือ การวัดจำนวนของแรงงานที่ใช้ในการผลิต และการหาราคาค่าต่อหน่วยของจำนวนแรงงาน ในการวัดจำนวนของแรงงานที่ใช้ไปในการผลิต เช่น จำนวนชั่วโมงแรงงานที่ใช้ไปจะทำได้ง่ายกว่า เพราะตามปกติแล้วในระบบต้นทุนงานสั่งทำ จะมีใบบันทึกเวลาทำงานของพนักงานแต่ละคน การวัดนี้จะแสดงถึงเวลาที่พนักงานแต่ละคนใช้ไปในการทำงานแต่ละงาน และการกำหนดราคาของแรงงานทางตรง อาจจ่ายเป็นอัตรารายวัน, รายชั่วโมง หรืออาจจ่ายตามจำนวนงานที่ทำแล้วเสร็จ นอกจากนี้ อาจกำหนดค่าแรงของพนักงานในแต่ละคนตามความสามารถของพนักงาน หรือกำหนดอัตราตัวเฉลี่ยสำหรับพนักงานทั้งหมดในแผนกผลิตก็ได้ ต้นทุนการผลิตดังกล่าวนี้จะไม่รวมถึงค่าใช้จ่ายในการขาย (Selling Expense) และค่าใช้จ่ายการบริหารและดำเนินงาน (Administrative Expense) เนื่องจากค่าใช้จ่ายทั้งสองประเภทนี้ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตในโรงงาน ซึ่งค่าใช้จ่ายทั้งสองนี้อาจเรียกรวมกันได้ว่า ค่าใช้จ่ายในการขายหรือค่าใช้จ่ายการค้า และถ้ารวมค่าใช้จ่ายในการขายเข้ากับต้นทุนการผลิต จะเรียกว่าต้นทุนสินค้าขาย (Cost of Goods Sold)

ตารางที่ 2.1 การวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตและต้นทุนสินค้าขาย

ค่าวัสดุทางตรง	+	ค่าแรงงานทางตรง	=	ต้นทุนขั้นต้น
				+
ค่าวัสดุทางอ้อม	+	ค่าแรงงานทางอ้อม	+	ค่าใช้จ่ายทางอ้อม
- ค่าเครื่องมือ		- เงินเดือนหัวหน้างาน		- ค่าเช่าโรงงาน
- ค่าน้ำมันเครื่อง		- ค่าควบคุมดูแลงาน		- ภาษี ค่าประกันภัย
- ค่าวัสดุสิ้นเปลือง		- ค่าตรวจสอบคุณภาพ		- ค่าเสื่อมราคา
- ค่าวัสดุที่มีการใช้ น้อย		- เงินเดือนเสมียนของ โรงงาน		- ค่าล่วงเวลา, ค่าน้ำ, ค่าไฟ, ค่าซ่อมแซม
- ฯลฯ		- ฯลฯ		- ฯลฯ
				ต้นทุนโรงงาน
				+
ค่าใช้จ่ายในการขาย	+	ค่าใช้จ่ายในการบริหาร		ค่าใช้จ่ายการค้า
- ค่าโฆษณา, ค่านายหน้า		- เงินเดือนผู้บริหาร, ค่าโทรศัพท์		
- ค่าเช่าโทรศัพท์, ค่ารับรอง		- ค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบ		
บัญชี				
- ค่าเดินทาง, ค่าระวางสินค้า		- ค่าเครื่องเขียนและสิ่งตีพิมพ์		
- ค่าเครื่องเขียน		- ค่าโทรเลข		
- ค่าคอมมิชชั่น		- ค่าเช่าสำนักงาน		
- เงินเดือนพนักงานขาย		- ค่าใช้จ่ายในการบริหารอื่นๆ		
- ฯลฯ		- ฯลฯ		
				ต้นทุนรวม

2.2.2 การจำแนกตามความสัมพันธ์ที่มีต่อกิจกรรมการผลิต เป็นการพิจารณาองค์ประกอบต่าง ๆ ของต้นทุนการผลิต ซึ่งต้องคำนึงถึงพฤติกรรมและความสัมพันธ์ของต้นทุนด้วยว่า ต้นทุนนั้นเป็นต้นทุนคงที่ หรือต้นทุนผันแปร เนื่องจากในอุตสาหกรรมการผลิตหนึ่ง ๆ ย่อมจะมีความต้องการที่จะทราบถึงต้นทุนต่อหน่วย (Unit Cost) ของผลิตภัณฑ์หรือสินค้า เพื่อจะได้ต้นทุนคง-กล่าว ไปใช้สำหรับกำหนดราคาผลิตภัณฑ์หรือสินค้าของต่อไป ความแตกต่างของต้นทุนคงที่กับต้นทุนผันแปรมีดังนี้

2.2.2.1 ต้นทุนคงที่ (Fixed Cost) เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้น และจะไม่เปลี่ยนแปลงไปตามจำนวนหน่วยของผลผลิตในช่วงระดับหนึ่งของการผลิตสินค้า แต่อาจจะเปลี่ยนแปลงไปในระดับการผลิตอีกช่วงหนึ่ง ก็เพื่อที่จะทำให้ต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าต่ำลง ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อการแข่งขันทางด้านราคาขายของสินค้าประเภทเดียวกัน จึงมักจะเฉลี่ยต้นทุนคงที่นั้น ๆ ให้อยู่ในรูปของต้นทุนต่อหน่วย (Cost Per Unit) ด้วย

ในอุตสาหกรรมการผลิต ต้นทุนคงที่ได้แก่ เงินเดือนผู้ควบคุมงาน, ค่าเครื่องมือพิเศษที่ใช้เฉพาะงาน, ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร, ค่าเบี้ยประกัน เป็นต้น

2.2.2.2 ต้นทุนผันแปร (Variable Cost) เป็นต้นทุนที่แปรเปลี่ยนไปตามปริมาณผลผลิตโดยปรกติจะแปรผันโดยตรงกับจำนวนหน่วยของสินค้า เช่น ในการผลิตเสื้อผ้า จำนวนผ้าที่ใช้จะแปรผันตามจำนวนเสื้อที่ผลิต ถ้าผลิตมาก ผ้าที่ใช้ก็จะต้องมากขึ้นด้วย เป็นต้น

ในอุตสาหกรรมการผลิต ต้นทุนผันแปรมักได้แก่ ค่าวัสดุทางตรง, ค่าชิ้นส่วนในการประกอบ, ค่าแรงงานทางตรง เป็นต้น

นอกจากนี้ ในอุตสาหกรรมผลิตหนึ่ง ๆ อาจมีรูปแบบของต้นทุน (Cost behavior Pattern) ที่แตกต่างกันออกไป ดังนั้นในการวิเคราะห์โครงสร้างของต้นทุน นอกจากจะต้องพิจารณาองค์ประกอบของต้นทุนแล้ว ยังต้องพิจารณาให้ดีด้วยว่า องค์ประกอบของต้นทุนนั้นๆ เป็นต้นทุน-คงที่หรือต้นทุนผันแปร และเป็นต้นทุนทางตรง หรือต้นทุนทางอ้อม เพื่อให้ผู้วิเคราะห์ต้นทุนสามารถจัดสรรต้นทุน (Allocating) ได้อย่างถูกต้องและสมเหตุสมผล

2.2.3 การจำแนกตามปัญหาเพื่อการตัดสินใจ ในการตัดสินใจในปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น ผู้บริหารต้องการหาทางเลือกที่ดีที่สุดในการตัดสินใจ ปัญหาต่าง ๆ อาจได้แก่

- ปัญหาการเลือก ผลิตภัณฑ์
- ปัญหาการตั้งราคาขาย

- ปัญหาการวางแผนการผลิต ฯลฯ

ในการตัดสินใจ ผู้บริหารจำเป็นต้องทราบถึงต้นทุนต่างๆ ดังนี้

2.2.3.1 ต้นทุนจม (Sunk Cost) คือ ต้นทุนที่ไม่อาจเปลี่ยนแปลงได้ แม้ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลง การดำเนินงาน คือ ต้นทุนที่เกิดจากการกระทำในอดีต ซึ่งไม่มีผลกระทบต่อ การตัดสินใจ ในปัจจุบัน เช่น ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ถาวร เป็นต้น

2.2.3.2 ต้นทุนส่วนต่าง (Differential Costs) คือ ต้นทุนที่เพิ่มขึ้นหรือลดลง อันเป็นผลมาจาก การตัดสินใจที่จะกระทำอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนแปลง จากวิธีการปฏิบัติเดิมเป็นวิธีการปฏิบัติใหม่ ซึ่งต้องพิจารณา ระหว่างต้นทุนที่แตกต่างกันของทางเลือก ทั้งสอง

2.2.4 การจำแนกประเภทต้นทุนตามแผนการผลิตและแผนบริการ การจำแนกต้นทุน ประเภทนี้จะช่วยให้ผู้บริหารคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์เพื่อนำไปใช้วัดผลการปฏิบัติงาน โดยพิจารณาจากต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแผนก

2.2.4.1 แผนกผลิต (Production Departments) คือ แผนกที่แปรสภาพวัตถุดิบเป็นสินค้าสำเร็จรูป ซึ่งอาจใช้ทั้งแรงงานคนและเครื่องจักร ต้นทุนแผนกผลิตจึงถือเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์

ในกรณีที่มีการใช้เครื่องจักรชนิดต่าง ๆ กัน โดยแต่ละชนิดมีค่าใช้จ่ายที่ต่างกันควร จะทำการแบ่งลักษณะหรือส่วนงานเครื่องจักรออกเป็นกลุ่ม และคำนวณต้นทุนในกลุ่ม ซึ่งก็คือ การคำนวณตามศูนย์ต้นทุน (Cost Centers)

2.2.4.2 แผนกบริการ (Service Departments) คือ แผนกที่ไม่ได้ผลิตสินค้าโดยตรงแต่ได้ ให้ บริการแก่แผนกอื่นๆ ทั้งแผนกผลิตและแผนกบริการด้วยกัน เช่น แผนกบัญชี แผนกบุคคล แผนกรักษาความปลอดภัย, แผนกรักษาพยาบาล, แผนกวางแผนการผลิต เป็นต้น จึงต้องเป็นส่วน ต้นทุนของแผนกบริการเข้าแผนกผลิต แล้วคำนวณต้นทุนในแผนกผลิต เข้าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ต่อไป

2.2.5 การจำแนกประเภทต้นทุนเพื่อการวางแผนและควบคุม เป็นการกำหนดต้นทุนที่ควรจะเป็นไว้ล่วงหน้า (Predetermined Costs) และใช้ข้อมูลนี้ในการวางแผนและควบคุมการดำเนินงานของแต่ละแผนก แบ่งเป็น 2 ประเภทคือ

2.2.5.1 ต้นทุนโดยประมาณ (Estimated Costs) คือ ต้นทุนที่ได้ประมาณค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ไว้ล่วงหน้าสำหรับจัดสรรเข้าเป็นต้นทุนในการผลิต และใช้ต้นทุนโดยประมาณนี้เป็นเกณฑ์ในการเปรียบเทียบกับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง เพื่อควบคุมต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงด้วยว่าเป็นไปตามที่วางแผน

ไว้หรือไม่ โดยการวิเคราะห์ผลต่างจะช่วยให้ฝ่ายบริหารทราบสาเหตุและสามารถแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ ได้

2.2.5.2 ต้นทุนมาตรฐาน (Standard Costs) คือ ต้นทุนการผลิตที่ได้กำหนดไว้ก่อนล่วงหน้า อย่างมีหลักการ การกำหนดต้นทุนมาตรฐานอาจจะเริ่มต้นมาจากการจัดทำงบประมาณ และต้นทุนโดยประมาณ หรือนำข้อมูลในอดีตที่เกิดขึ้นมาประยุกต์ใช้เพื่อกำหนดมาตรฐานในการผลิตสินค้าซึ่งผู้บริหารจะใช้ต้นทุนมาตรฐานนี้ในการวางแผน และวิเคราะห์ ผลต่างของต้นทุนมาตรฐานกับต้นทุนที่แท้จริง เพื่อให้ในการบริหารและควบคุมการดำเนินงานต่อไป

2.3 การจำแนกลักษณะของสินค้าในอุตสาหกรรมการผลิต

ลักษณะของสินค้าในอุตสาหกรรมการผลิตโดยทั่วไป อาจจำแนกได้เป็น 2 ลักษณะ คือ

2.3.1 Job-order Products หมายถึง สินค้าที่เป็นงานสั่งทำ ซึ่งมักจะผลิตออกมาเป็นชุด ๆ ในรุ่นหนึ่ง ๆ (Batch) โดยในอุตสาหกรรมการผลิตหนึ่ง ๆ มักจะผลิตสินค้าที่เป็นงานสั่งทำพร้อมกันครั้งละหลาย ๆ รุ่น ดังนั้นในการคิดต้นทุนการผลิตจะใช้ระบบต้นทุนงานสั่งทำ (Job-order Costing) อุตสาหกรรมผลิตส่วนใหญ่ มักจะใช้ระบบต้นทุนงานสั่งทำสำหรับคิดต้นทุนการผลิต เช่น การผลิตเฟอร์นิเจอร์, การผลิตเครื่องจักรกล, และงานพิมพ์ ฯลฯ เป็นต้น

2.3.2 Process Products หมายถึง สินค้าที่เป็นเนื้อเดียวกันซึ่งต้องผ่านทุกขั้นตอนของกระบวนการผลิตอย่างต่อเนื่อง จนกระทั่งได้สินค้าสำเร็จรูปออกมา การคิดต้นทุนการผลิตของสินค้าลักษณะนี้เรียกว่าระบบต้นทุนช่วงการผลิต (Process Costing) เช่น อุตสาหกรรมผลิตนม, ผ้า, เชือก และกลั่นน้ำมัน เป็นต้น ให้สังเกตว่าสินค้าประเภทนี้อาจจะถูกนำไปใช้สำหรับวัตถุประสงค์ของการผลิตสินค้าในอุตสาหกรรมอื่น ๆ ต่อไป

การคิดต้นทุนในระบบต้นทุนงานสั่งทำมีวัตถุประสงค์ที่สำคัญ 2 ประการคือ

1. เพื่อหาต้นทุนต่อหน่วยของสินค้า
2. เพื่อใช้สำหรับการควบคุมและวางแผนงานให้เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดไว้

การที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ทั้งสองอย่างได้นั้น จะต้องหาต้นทุนที่ถูกใช้ไปในแต่ละแผนกการผลิตและต้นทุนต่อหน่วยของสินค้า วิธีการของการหาต้นทุนดังกล่าวประกอบด้วยขั้นตอนสำคัญ ๆ 2 ขั้นตอน คือ

1. หาต้นทุนสะสมที่เกิดขึ้นในแต่ละแผนกการผลิต
2. บันทึบบันทึกต้นทุนที่เกิดขึ้นในแต่ละแผนกการผลิตเข้าผลิตภัณฑ์ที่ตรวจนับได้ ซึ่งเรียกว่า Cost Absorption

เมื่อกระทำขั้นตอนที่สองเสร็จ จะทำให้ทราบว่า ในแต่ละแผนกการผลิตได้ใช้ค่าใช้จ่ายไปเท่าใด ซึ่งในระดับการผลิตที่ปรกตินั้น ค่าใช้จ่ายดังกล่าวควรจะถูกรวมให้อยู่ในระดับที่ใกล้เคียงกันของทุกงวดการผลิต จึงจะถือว่าได้บรรลุจุดประสงค์ข้อที่สองของการคิดต้นทุนในระบบต้นทุนงานสั่งทำแล้ว และเมื่อบันทึบบันทึกต้นทุนที่เกิดขึ้นในแต่ละแผนกการผลิต ให้กับหน่วยของผลผลิตที่ได้จากแผนกต่าง ๆ ครบทุกแผนกแล้ว เราจะสามารถหาต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าได้ โดยการนำต้นทุนต่อหน่วยของทุกแผนกสะสมเข้าด้วยกัน ซึ่งทำให้บรรลุวัตถุประสงค์แรกของการคิดต้นทุนในระบบต้นทุนงานสั่งทำ

ในระบบต้นทุนงานสั่งทำมักเริ่มต้นด้วยการพิจารณาว่าระบบการผลิตประกอบด้วยศูนย์ต้นทุน (Cost Center) กี่ศูนย์ แล้วจึงหาต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าตามวิธีการข้างต้น ซึ่งความหมายทางการบัญชีของศูนย์ต้นทุน ก็คือหน่วยที่ทำให้เกิดค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่จำเป็นสำหรับการผลิตเพียงอย่างเดียว ไม่สามารถสร้างรายได้ใด ๆ ให้กับกิจการได้

ตามปรกติแล้ว แผนกการผลิต (Department) หนึ่ง ๆ มักประกอบด้วยศูนย์ต้นทุนเพียงศูนย์เดียว แต่ในกรณีที่แผนกการผลิตหนึ่งประกอบด้วยกลุ่มของเครื่องจักรที่แตกต่างกันหลายกลุ่มและงานรุ่นหนึ่ง ๆ จะต้องใช้เครื่องจักรเหล่านั้นสำหรับการผลิตตามลำดับขั้นตอน ในกรณีนี้จะถือว่าแผนกการผลิตนั้น ประกอบด้วยศูนย์ต้นทุนมากกว่าหนึ่งศูนย์ ยกตัวอย่างเช่น ในแผนกการผลิตหนึ่งประกอบด้วยกลุ่มเครื่องจักร 3 กลุ่ม ได้แก่ เครื่องกลึง (Lathe) เครื่องเจาะ (Drilling) และเครื่องหมุนกัด (Milling) เครื่องจักรแต่ละกลุ่มจะมีผู้ช่วยหัวหน้าแผนกเป็นผู้ควบคุมงาน และช่างงานรุ่นต่าง ๆ จะต้องผ่านขั้นตอนการกลึง ปอกผิว เจาะรู และเจาะผิวหน้าร่อง ซึ่งต้องใช้เครื่องกลึง เครื่องเจาะและเครื่องหมุนกัดตามลำดับ กรณีนี้จะถือว่าในแผนกการผลิตดังกล่าว ประกอบด้วยศูนย์ต้นทุน 3 ศูนย์ คือ ศูนย์กลึง ศูนย์เจาะ และ ศูนย์กัด เป็นต้น

ในระบบต้นทุนของ Process Costing จะแตกต่างกับ Job-order Costing คือระบบต้นทุนของ Process Costing ไม่สามารถปันส่วนของต้นทุนในแต่ละแผนกให้กับหน่วยของผลผลิตในแต่ละแผนกได้ เนื่องจากไม่สามารถระบุปริมาณผลผลิตในแต่ละแผนกได้ เพราะเป็นผลผลิตที่เป็นเนื้อเดียวกัน (Homogeneous) จะต้องผ่านทุกขั้นตอนของขบวนการผลิต จนกระทั่งได้เป็นสินค้าสำเร็จรูป จึงสามารถวัดหน่วยของผลผลิตได้ ดังนั้น การหาต้นทุนต่อหน่วยสินค้าจะต้องสะสมต้นทุนรวมของทุกแผนกการผลิตแล้วจึงนำมาเฉลี่ยด้วยตัวหาร (Denominator) ที่เหมาะสม ซึ่งตามปกติตัวหารมักมีขนาดใหญ่ เนื่องจากการผลิตจำนวนมาก จึงเป็นการถัวเฉลี่ยต้นทุน (Cost Averaging) ไปยังทุกหน่วยผลิตภัณฑ์ ต่างจากระบบต้นทุนของ Job-order Costing ซึ่งเป็นการจัดต้นทุนไปยังผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดโดยเฉพาะ โดยที่การผลิตอาจประกอบด้วยหน่วยเดียวหรือจำนวนมากกว่าหน่วยเล็กน้อย

ในกรณีของงานแบบสั่งทำ หากมีองค์ประกอบของต้นทุนบางส่วนที่ไม่อาจจะปันส่วนต้นทุนให้กับหน่วยผลผลิตแยกตามแผนกการผลิตได้ ก็อาจจำเป็นต้องใช้หลักการคิดต้นทุนต่อหน่วยแบบ Process Costing แทน โดยจะต้องพิจารณาตัวหารที่จะนำมาใช้เฉลี่ยขององค์ประกอบของต้นทุนเหล่านั้นให้เหมาะสมที่สุด

อย่างไรก็ตาม ไม่ว่าจะคิดแบบงานสั่งทำหรืองานช่วงการผลิต จุดสำคัญก็คือต้นทุนต่อหน่วยจะหาได้ด้วยการถัวเฉลี่ยต้นทุน แตกต่างกันที่ขนาดของตัวหาร คือ ถ้าเป็นงานสั่งทำจะมีขนาดตัวหารน้อย แต่ถ้าเป็นงานช่วงการผลิตจะมีขนาดตัวหารที่สูงมาก นอกจากนี้ ในทางบัญชีอาจใช้วิธีการคิดต้นทุน 2 แบบคือ วิธีการต้นทุนรวม และ วิธีการต้นทุนโดยตรง

- วิธีการต้นทุนรวม (Absorption Costing) หรือวิธีการต้นทุนคิดเต็ม (Full Costing) เป็นวิธีการคิดกันโดยต้นทุนที่ใช้กันโดยทั่วไป ต้นทุนการผลิตตามวิธีการนี้จะประกอบด้วยค่าวัสดุทางตรง ค่าแรงทางตรง และค่าโสหุ้ยทางตรง

- วิธีการต้นทุนโดยตรง (Direct Costing) วิธีนี้ถือว่า ต้นทุนการผลิตประกอบด้วยค่าวัสดุทางตรง ค่าแรงทางตรง และค่าโสหุ้ยการผลิตผันแปร (Variable Factory Overhead Cost) ส่วนค่าโสหุ้ยการผลิตคงที่ (Fixed Factory Cost) ให้ถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด (Period Cost) ซึ่งวิธีการนี้ยังไม่เป็นที่รับรองให้ใช้โดยทั่วไป

2.4 การปันส่วนต้นทุนของแผนกบริการ

หลักเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนของแผนกบริการ อาจทำได้ด้วยวิธีง่ายๆ โดยการรวมต้นทุนของแผนกบริการเข้าด้วยกัน แล้วเฉลี่ยต้นทุนเหล่านั้นให้แผนกการผลิตที่ใช้บริการ โดยคุณต้นทุนรวมของแผนกบริการด้วยปัจจัยที่แสดงขนาดของบริการที่แผนกการผลิตที่ใช้ไป อีกวิธีหนึ่งที่ใช้ในส่วนต้นทุนของแผนกบริการก็คือ รวมต้นทุนของแผนกบริการเข้าไว้ในการคำนวณต้นทุนโสหุ้ยการผลิตแต่ละแผนกผลิต และจำนวนที่คิดเข้ากับผลิตภัณฑ์หรืองานขึ้นอยู่กับหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วน

หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุนของแผนกบริการเข้าแผนกผลิต อาจทำได้โดย

1. ปันส่วนตามจำนวนที่ใช้
2. ปันส่วนตามขนาดของบริการที่ต้องการ
3. ปันส่วนตามอุปกรณ์ที่มี
4. ปันส่วนตามความสามารถในการชำระ

2.4.1 การปันส่วนตามจำนวนที่ใช้ หลักเกณฑ์ในการปันส่วนที่ดีที่สุดก็คือ จำนวนที่ใช้จริงหมายถึง จำนวนหน่วยของบริการที่แผนกบริการทำให้สามารถวัดได้ ตัวอย่างหน่วยที่ใช้วัดของแผนกต่าง ๆ เช่น

<u>แผนก</u>	<u>จำนวนที่ใช้วัด</u>
- กำล้างไฟฟ้า	กิโลวัตต์ต่อชั่วโมง
- บำรุงรักษา	ชั่วโมงแรงงานในการบำรุงรักษา
- เก็บของ	ไบเบ็ก-จ่าย เป็นต้น

ต้นทุนของแผนกบริการที่คิดเข้ากับแผนกการผลิตต่าง ๆ คำนวณขึ้นโดยใช้จำนวนที่ใช้จริงคูณด้วยอัตราหน่วยของบริการที่แผนกบริการคำนวณขึ้นล่วงหน้า จากงบประมาณประจำปีของแผนกการผลิตนั้น ๆ

2.4.2 การปันส่วนตามขนาดของบริการที่ต้องการ ใช้ในกรณีที่ไม้อาจทราบจำนวนที่ใช้จริงหรือมีอาจวัดได้แน่นอน และต้นทุนของแผนกบริการเป็นต้นทุนแปรผัน วิธีการอาจทำได้โดยคำนวณจำนวนบริการที่แผนกรับบริการต้องการ และใช้จำนวนนี้ในการปันส่วน จำนวนที่

เลือก ควรมีความสัมพันธ์เป็นอย่างดีกับการผันแปรต้นทุนของแผนกบริการ ตัวอย่างเช่น ถ้าต้นทุนของแผนกคิดค่าแรงผันแปรไปตามจำนวนชั่วโมงแรงงานในโรงงาน อัตราที่เหมาะสมก็ควรจะเป็นต่อชั่วโมงแรงงานในโรงงาน ซึ่งอัตรานี้เรียกว่า อัตราที่คิดตามขนาดของบริการที่ต้องการ

2.4.3 การปันส่วนตามอุปกรณที่มี แผนกบริการอาจมีต้นทุนคงที่เกิดขึ้นในการให้บริการเกี่ยวกับอุปกรณ์ แทนที่จะเป็นการให้บริการโดยตรง ตัวอย่างเช่น ต้นทุนของแผนกอาคาร แผนกความร้อนและแสงสว่าง แผนกจัดการโรงงาน ในกรณีนี้ต้นทุนของแผนกบริการที่ปันส่วนไปยังแผนกต่างๆควรแบ่งไปตามความต้องการของแต่ละแผนกที่มีอุปกรณ์ของแผนกบริการ

อุปกรณ์แผนกบริการส่วนใหญ่ จัดมาเพื่อใช้ร่วมกันระหว่างแผนกต่างๆ จึงมักเป็นเรื่องยากที่กำหนดว่า แผนกหนึ่ง ๆ ควรรับผิดชอบในอุปกรณ์ที่ให้บริการ และได้ครอบครองไว้เท่าใด อัตราการปันส่วนที่คิดตามวิธีนี้อาจจะเรียกว่าเป็นอัตราการปันส่วนที่คิดตามอุปกรณ์ที่มี และควรถือตามอุปกรณ์ที่มีอยู่มากกว่าจะวัดจากอุปกรณ์ที่ใช้

2.4.4 การปันส่วนตามความสามารถในการชำระ โดยปกติเราได้อธิบายแล้วว่าแต่ละแผนกและผลิตภัณฑ์ ควรจะแบ่งต้นทุนทั้งหมดไปตามส่วน แต่เมื่อไม่สามารถหาหลักเกณฑ์ความสามารถในการชำระ ก็ยังจะดีกว่าการที่ไม่มีหลักเกณฑ์ใด ๆ เลย หลักเกณฑ์ดังกล่าวกำหนดว่า ถ้าไม่สามารถหาหลักเกณฑ์ที่เชื่อถือได้ การปันส่วนต้นทุนของแผนกบริการให้ถือเอาต้นทุนรวมของแผนกต่าง ๆ เป็นเกณฑ์ โดยที่เกณฑ์การปันส่วนดังกล่าวกำหนดขึ้นอย่างไม่มีความเหมาะสม

ตัวอย่างของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุนของแผนกบริการเข้าสู่แผนกการผลิต

<u>แผนกบริการ</u>	<u>หลักเกณฑ์สำหรับการปันส่วนต้นทุน</u>
- อาคารและสนามหญ้า	ตารางฟุตหรือคิวบิกฟุต
- โรงอาหาร	จำนวนคนงาน
- การบัญชีต้นทุน	ชั่วโมงแรงงาน
- วิศวกรรม	การบริการที่ให้แก่แผนกแต่ละแผนก
- ระวังรักษา	ชั่วโมงแรงงาน
- การจัดการเกี่ยวกับวัสดุ	คิดโดยตรงตามหลักวัตถุประสงค์ที่ใช้ บวกชั่วโมงที่ทำในแผนกแต่ละแผนก
	จำนวนหน่วยที่ทำ, น้ำหนัก, ชั่วโมงบริการที่

ทำ

- แผนกรักษาพยาบาล	จำนวนลูกจ้าง, ชั่วโมงแรงงาน
- งานบุคคลและการจ้างงาน	จำนวนคนงาน , อัตราการหมุนของแรงงาน จำนวนคนงานที่จ้างมาวิเคราะห์เวลาที่ใช้ใน แต่ละแผนก
- การวางแผนและควบคุมการผลิต	ชั่วโมงเครื่องจักร, ชั่วโมงแรงงาน
- รับของ, ส่งของ, และรักษาของ ห้องเครื่องมือ	น้ำหนักที่จัดการ, ของที่เบิกตามใบรับ ของที่ส่งออกตามใบเบิก
- การไฟฟ้า	การใช้ตามมิเตอร์, กำลังของอุปกรณ์, ชั่วโมง ของเครื่องจักร

นอกจากนี้วิธีการปันส่วนต้นทุนของแผนกบริการ อาจต้องอาศัยกฎเกณฑ์บางอย่างที่ไม่มีหลักเกณฑ์ ซึ่งคิดขึ้นเพื่อจะได้ปันส่วนต้นทุนของแผนกบริการเข้าแผนกผลิตให้ใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด เช่นการปันส่วนต้นทุนของแผนกงานบุคคลให้กับแผนกบริการผลิตต่าง ๆ อาจยึดเอาจำนวนคนงานในแผนกนั้นๆเป็นเกณฑ์ โดยมีข้อสมมติว่าคนงานทุกคนได้รับความเอาใจใส่ดูแลจากแผนกบุคคลเท่ากัน ซึ่งในทางปฏิบัติแล้วมักจะไม่เป็นจริงเช่นนั้น เนื่องมาจากอัตราการหมุนเวียนของคนงาน และชนิดของงานที่มีฝีมือและไม่มีฝีมือ อาจจะต้องใช้เวลาและความเอาใจใส่ที่แตกต่างกัน แต่การใช้จำนวนคนงานเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนก็เป็นวิธีง่าย ๆ ที่พอจะนำมาใช้ได้ วิธีอื่นที่ดีกว่านี้มิได้ทำให้การปันส่วนในขั้นสุดท้ายเปลี่ยนแปลงไปมากนักและมักจะไม่คุ้มกับการทำ

2.5 การคิดต้นทุนของเสีย

ในอุตสาหกรรมการผลิตทุกประเภทมักประสบปัญหาเรื่องของเสียที่เกิดขึ้น ในระหว่างการผลิตอยู่เสมอ ไม่ว่าระบบการผลิตนั้นจะมีประสิทธิภาพเพียงใดก็ตาม ดังนั้นในทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับของเสียนี้ จะต้องพิจารณาถึงความแตกต่างของของเสียที่ปกติ (Normal spoilage) กับของเสียเกินปกติ (Abnormal spoilage) ของเสียเกินปกติอาจควบคุมได้ในขั้นแรกโดยหัวหน้างาน ส่วนของเสียปกติไม่สามารถควบคุมได้อันเนื่องมาจากขบวนการผลิตเอง

2.5.1 ของเสียปกติ หมายถึง ระดับของเสียที่เกิดขึ้นภายใต้ระบบการผลิตที่มีประสิทธิภาพผลของการเสียหายนี้เกิดจากวิธีการผลิตและไม่สามารถควบคุมในระยะต้นได้ การคิดต้นทุนของ

เสียปกติจึงถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนผลิตด้วยเพราะทุกครั้งที่เกิดสินค้าที่ค้างก่อให้เกิดของเสียตามมาด้วย ดังนั้นอาจกล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่า ของเสียปกติก็คือของเสียที่ได้วางแผนไว้แล้วโดยผู้บริหาร ตั้งแต่การเลือกวิธีการผลิต

2.5.2 ของเสียเกินปกติ หมายถึง ระดับของเสียที่เกินกว่าปริมาณที่คาดไว้ภายใต้การผลิตที่มีประสิทธิภาพ ไม่ใช่ผลอันเนื่องมาจากวิธีการผลิตที่เลือกใช้ ความเสียหายที่เกิดขึ้นนี้มักจะควบคุมได้ในระดับหน่วยงาน เช่น เครื่องจักรเสีย อุบัติเหตุ และวัตถุดิบที่ด้อยคุณภาพ ต้นทุนของเสียเกินปกติจะถือเป็นขาดทุน ไม่คิดรวมในต้นทุนการผลิต

ของเสียที่เกิดขึ้นในระหว่างขบวนการผลิตอาจมีความหมายที่แตกต่างกันไป ได้แก่

1. ของเสีย (Spoilage) หมายถึง ผลิตภัณฑ์ที่ผลิตแล้วไม่ได้ขนาด หรือไม่ได้คุณภาพมาตรฐาน (Dimensional or Quality Standard) ซึ่งอาจจะต้องนำไปทิ้ง หรือขายไปในราคาซาก (Disposal or Salvage Value) ต้นทุนของเสียในกรณีนี้ จะเท่ากับต้นทุนที่สะสมมาตลอดจนถึงจุดที่ของเสีย หักด้วยราคาซากที่ขายได้

2. งานที่มีตำหนิ (Defective Units) หมายถึง ผลิตภัณฑ์ที่ผลิตแล้วไม่ได้ขนาดหรือไม่ได้คุณภาพมาตรฐาน ซึ่งต้องนำเข้ามาผลิตใหม่ (Rework) เพื่อให้สามารถขายไปอย่างปกติธรรมดา แต่ลักษณะของสินค้าอาจเปลี่ยนไป ทำให้ขายได้ในราคาต่ำกว่าปกติ

3. การสิ้นเปลือง (Waste) หมายถึง วัสดุที่หายไป ระเหยไป หรือหกหายไปในกระบวนการผลิตหรืออาจมีซากคงเหลืออยู่ แต่ไม่สามารถคำนวณมูลค่าได้ เช่น แก๊สควัน และในบางครั้งอาจต้องเสียค่าใช้จ่ายในการทำสิ่งอื่นด้วย

4. เศษซาก (Scrap) หมายถึง วัสดุที่เหลือจากการผลิต ไม่สามารถนำไปผลิตต่อได้ หรือนำไปขายได้ในราคาน้อย หรือบางทีอาจนำกลับมาใช้ใหม่ได้ เช่น เศษวัสดุที่ได้จากการกลึงปอกผิวโลหะและการเลื่อยโลหะ เศษของแท่งรูตัน (Sprue) ที่เหลือจากการรวมวิธีการหล่อโลหะ

2.6 การควบคุมต้นทุนโดยใช้มาตรฐาน

การวัดประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานควรมีมาตรฐานอย่างใดอย่างหนึ่ง เอาไว้ใช้สำหรับเปรียบเทียบกับผลการปฏิบัติงานจริง เพื่อจะได้ควบคุมให้แผนการดำเนินงานเป็นไปตามวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายที่กำหนดไว้ ซึ่งในปัจจุบันนี้มักนิยมวัดประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานโดยใช้มาตรฐานทางวิศวกรรม (Engineering Standard) เพราะใช้หน่วยมาตรฐานที่เกิดจากการ

คาดคะเนอย่างมีหลักเกณฑ์และได้รับการพิจารณาอย่างรอบคอบ โดยเฉพาะเมื่อได้ทดสอบภายใต้การควบคุมทางด้านเทคนิคที่มีประสิทธิภาพ ค่ามาตรฐานเหล่านี้อาจแสดงในรูปหน่วยของน้ำหนัก เช่น ตัน กิโลกรัม แกลลอน หรือตามเวลาที่ใช้ในการทำงาน เช่น นาที ชั่วโมง เป็นต้น เมื่อนำเอาราคาค่าต่อหน่วยที่ถูกต้องคูณด้วยมาตรฐานทางวิศวกรรมก็จะได้ต้นทุนมาตรฐาน (Standard Cost) ซึ่งใช้เป็นเครื่องมือสำหรับวัดผลการปฏิบัติงาน ความหมายของคำว่ามาตรฐานก็คือ เครื่องสำหรับวัดผลงาน ซึ่งเป็นสิ่งที่ผู้บริหารได้พิจารณาอย่างรอบคอบแล้วว่า จะใช้เป็นตัวกำหนดเป้าหมาย

ปัจจัยที่ควรคำนึงถึงในการใช้มาตรฐานเพื่อควบคุม ได้แก่

2.6.1 การกำหนดมาตรฐาน จะต้องทำการตรวจสอบและวิเคราะห์ผลงานในอดีตอย่างระมัดระวัง โดยพิจารณาถึงสภาพการณ์ในอนาคตด้วย ไม่ควรกำหนดมาตรฐานด้วยวิธีเดาสุ่มอย่างไม่มีหลักเกณฑ์ มาตรฐานเป็นความคิดเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิต่างๆ ที่ได้พิจารณาตัดสินใจแล้วว่า ผลงานที่ต้องการควรจะเป็นอย่างไร โดยใช้หลักความจริงในการพิจารณา

2.6.2 การปรับปรุงมาตรฐาน มาตรฐานที่กำหนดไว้ควรจะได้รับ การตรวจสอบอยู่เสมอ เนื่องจากการกำหนดมาตรฐานต้องพิจารณาถึงสภาวะการณ์ที่แน่นอนด้วย เมื่อมีเหตุใดๆ ที่จะต้องเปลี่ยนแปลงสภาวะการณ์ จึงต้องปรับมาตรฐานให้ทันต่อเหตุการณ์ เพื่อจะได้ใช้เป็นเครื่องมือสำหรับวัดประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้องและเหมาะสม

2.6.3 ประเภทมาตรฐานที่กำหนดขึ้น อาจเลือกกำหนดประเภทของมาตรฐานได้ เช่น

2.6.3.1 มาตรฐานพื้นฐาน (Basic Standard) หมายถึงต้นทุนมาตรฐานที่กำหนดขึ้นแล้ว จะต้องใช้หลักในการเปรียบเทียบต้นทุนที่เกิดขึ้นแต่อย่างไร นอกจากนี้ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงในผลผลิตหรือวิธีการที่ผลิต การใช้มาตรฐานแบบพื้นฐานมีลักษณะเช่นเดียวกับการใช้ดัชนีทางสถิติ เพื่อใช้วัดการเปลี่ยนแปลงในราคาสินค้า ตัวอย่างเช่น กิจการได้ตั้งต้นทุนมาตรฐานในการผลิตสินค้าเมื่อปี พ.ศ.2530 ได้กำหนดมาตรฐานของการผลิตสินค้า 1 หน่วย ว่าต้องใช้วัตถุดิบ 5 หน่วย ราคาหน่วยละ 20 บาท มาตรฐานของการผลิตสินค้า 1 หน่วย จึงต้องใช้ต้นทุนวัตถุดิบทางตรงเป็น 100 บาท แต่พอถึงปี พ.ศ.2534 ราคาของวัตถุดิบอย่างเดียวกันนี้ได้เพิ่มขึ้นเป็นหน่วยละ 24 บาท ต้นทุนวัตถุดิบทางตรงของสินค้า 1 หน่วยจะเปลี่ยนเป็น 120 บาท ดังนั้นการใช้ต้นทุนมาตรฐานจึงช่วยแสดงให้เห็นถึงแนวโน้มของการเปลี่ยนแปลงต้นทุนที่ใช้ไป เมื่อเปรียบเทียบกับปีที่ใช้เป็นฐาน

2.6.3.2 มาตรฐานปัจจุบัน (Current Standard) เป็นมาตรฐานที่ได้กำหนดขึ้น โดยคาดว่าในช่วงระยะเวลาหนึ่งจากปัจจุบันจนถึงอนาคต ช่วงหนึ่งที่จะไม่มีการเปลี่ยนแปลง มาตรฐาน เว้นแต่จะมีปัจจัยในการผลิตบางชนิดเปลี่ยนแปลงไป เช่น วัตถุดิบ อัตราค่าแรง เป็นต้น

ระดับมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับระดับการผลิต ได้แก่

1 มาตรฐานที่คาดว่าจะเกิดขึ้น (Expected Actual Standard) เป็นมาตรฐานที่ตั้งขึ้นสำหรับการผลิตในงวดถัดไป ดังนั้น การที่ตั้งมาตรฐานตามวิธีการดังกล่าวจึงเปลี่ยนแปลงไป ทุกปีแต่ผลแตกต่างระหว่างการผลิตที่เกิดขึ้น จะมีผลแตกต่างจากมาตรฐานไม่มากนัก เนื่องจากมีการปรับมาตรฐานอยู่เสมอ

2 มาตรฐานปรกติ (Normal Standard) เป็นมาตรฐานที่ตั้งขึ้นจากระดับการผลิต ซึ่งกิจการคาดว่าป็นระดับการผลิตตามปรกติโดยไม่คำนึงถึงอุปสงค์สินค้า ซึ่งเป็นวิธีที่จะทำให้ค่าใช้จ่ายของการผลิตคงที่สม่ำเสมอ ปัญหาเรื่องค่าใช้จ่ายของการผลิตนี้ ได้มีนักบัญชีบางท่านพยายาม แก้ปัญหาโดยใช้ระบบต้นทุนทางตรง (Direct Costing) ซึ่งการตั้งมาตรฐานวัตถุดิบทางตรง และค่าแรงงานทางตรง มักจะอาศัยวิธีการทดลองผลิตจริงจนกระทั่งได้อัตราการใช้ระดับมาตรฐาน แล้วจึงวิเคราะห์หาสาเหตุที่ทำให้กิจการใช้วัตถุดิบทางตรงและค่าแรงทางตรงเพิ่มมากกว่า มาตรฐานปรกติในภายหลัง

3 มาตรฐานทางทฤษฎีหรือมาตรฐานทางอุดมคติ (Theoretical Standard of Ideal standard) เป็นมาตรฐานที่กำหนดขึ้นตามระดับประสิทธิภาพการผลิตสูงสุด ซึ่งกิจการจะสามารถทำได้ในอนาคตแต่ไม่ใช่ระดับการผลิตที่ทำได้ในปัจจุบัน ระดับการผลิตที่ตั้งขึ้นนี้ จะมีผลทำให้ ค่าใช้จ่ายการผลิตต่อหน่วยต่ำที่สุด การตั้งมาตรฐานวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงทางตรง จะไม่คำนึงถึงสาเหตุที่อาจจะทำให้เกิดการขัดข้องต่าง ๆ ซึ่งจะมีผลให้ต้องใช้วัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรงมากกว่าปรกติ สำหรับอัตราค่าแรงและราคาของวัตถุดิบทางตรงก็จะคำนึงถึงราคาที่ต่ำที่สุด เช่น ราคาทางตรงหักเงินมาตรฐานที่ไม่ค่อยนิยมใช้เนื่องจากมาตรฐานนี้มักเป็นเสมือน มาตรฐานทางอุดมคติที่นำไปใช้ทางปฏิบัติได้ยาก จึงไม่นิยมใช้กันในทางปฏิบัติงานจริง

2.7 ประโยชน์ที่ได้จากการใช้ข้อมูลต้นทุน

2.7.1 ใช้ในการคำนวณต้นทุนในการผลิตสินค้าหรือบริการ (Product Costing) และในกรณีที่ผลิตสินค้าเพื่อขาย จนใช้ต้นทุนที่คำนวณได้ ศึกษางานระหว่างทำและสินค้าคงเหลือในวันสิ้นงวด

2.7.2 ใช้ในการวัดผลกำไรขาดทุน

2.7.3 ใช้ในการจัดทำงบประมาณ ซึ่งเกิดจากข้อมูลในอดีตรวมกับการคาดคะเนเหตุการณ์ในอนาคต

2.7.4 ใช้ในการควบคุมต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน

2.7.5 ใช้ในการกำหนดราคาสินค้าหรือบริการ

2.7.6 ใช้ในการวัดประสิทธิภาพของทรัพยากรต่างๆ ที่ใช้ในการดำเนินงาน โดยใช้ระบบต้นทุนมาตรฐานและการวิเคราะห์ผลต่าง