

บทที่ ๒

วิธีการกำหนดต้นทุนมาตรฐาน



ต้นทุนโดยทั่ว ๆ ไปหากแยกตามลักษณะรายจ่ายแล้วจะแยกได้เป็น ๓ ประเภทใหญ่ ๆ คือ วัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่าย ซึ่งต้นทุนทั้ง ๓ ประการนี้ ส่วนหนึ่งจะเป็นต้นทุนอันเกิดจากการผลิตสินค้า อีกส่วนหนึ่งเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน อันได้แก่ค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายและค่าใช้จ่ายในการบริหาร ค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายเกิดขึ้นเมื่อผลิตสินค้าเสร็จเรียบร้อยแล้วพร้อมที่จะนำไปขาย จึงเป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตเพราะเกิดหลังจากทำการผลิตสินค้าเสร็จแล้ว ส่วนค่าใช้จ่ายในการบริหาร เป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการจัดการและการดำเนินงานของธุรกิจทั้งหมด ซึ่งบางส่วนเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการผลิต เช่น เงินเดือนผู้คุมโรงงาน, ค่าเสื่อมราคาโรงงาน, ค่าประกันภัยเกี่ยวกับสวัสดิภาพของคณงานหรือค่าประกันอัคคีภัยโรงงาน เป็นต้น ค่าใช้จ่ายนี้จึงต้องแยกออกว่าส่วนไหนเกี่ยวข้องกับการผลิต ก็ถือเป็นต้นทุนในการผลิตสินค้าเรียกว่าค่าใช้จ่ายโรงงาน ส่วนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตก็แยกเป็นค่าใช้จ่ายของสำนักงานโดยเฉพาะ

ต้นทุนการผลิตจึงประกอบด้วยต้นทุนสำคัญ ๆ ๓ ประการคือ

- ๑. วัตถุดิบโดยตรง
- ๒. ค่าแรงโดยตรง
- ๓. ค่าใช้จ่ายโรงงาน

มาตรฐานที่กำหนดขึ้น จึงต้องกำหนดจากต้นทุนทั้ง ๓ ประเภทเพื่อให้ได้ต้นทุนการผลิตรวมที่เป็นมาตรฐานควย

วัตถุดิบมาตรฐาน

การกำหนดมาตรฐานของวัตถุดิบจะแบ่งกำหนดออกเป็น ๒ ด้านคือ

- ๑. มาตรฐานปริมาณวัตถุดิบ (Material Quantity Standard)
- ๒. มาตรฐานราคาวัตถุดิบ (Material Price Standard)

มาตรฐานปริมาณวัตถุดิบ

ในการกำหนดปริมาณวัตถุดิบนั้น ผู้กำหนดจะต้องได้ข้อมูลจากฝ่ายโรงงานว่าในการผลิตสินค้านั้นมีสูตรในการผลิตซึ่งต้องใช้วัตถุดิบอะไรบ้าง เมื่อทราบวัตถุดิบที่ต้องการใช้แล้ว ปัจจัยที่นำมาพิจารณาในการจะเลือกใช้วัตถุดิบใด และเป็นปริมาณมาตรฐานเท่าใดในการผลิตได้แก่ ชนิดของวัตถุดิบที่จะต้องนำมาใช้ ซึ่งอาจจะต้องใช้วัตถุดิบหลายอย่าง คุณภาพของวัตถุดิบ รวมทั้งพิจารณาถึงวัสดุที่ใช้แทนวัตถุดิบนั้น ๆ ได้ ปริมาณที่ต้องใช้ในการผลิตแต่ละตอน, วิธีการผลิต, และส่วนสูญเสียเปล่าที่เกิดขึ้นในการผลิตตามปกติ ซึ่งจะได้อธิบายแต่ละปัจจัยโดยละเอียดดังต่อไปนี้

ชนิดและคุณภาพของวัตถุดิบ

การที่จะทราบว่าปริมาณที่ต้องใช้ในการผลิตเป็นจำนวนมากน้อยเพียงใดนั้น จะต้องมียุทธศาสตร์เกี่ยวกับชนิดของวัตถุดิบว่าจะใช้ชนิดใดและต้องการคุณภาพมากน้อยแค่ไหน ตัวอย่างเช่น การผลิตเครื่องสุขภัณฑ์ วัตถุดิบอย่างหนึ่งที่ต้องใช้คือดินเหนียว ซึ่งนำมาใช้ปั้นเป็นเครื่องสุขภัณฑ์แต่ดินเหนียวที่มีอยู่มีหลายแบบแตกต่างกันไปทั้งในด้านความหนาแน่นของดิน, ความคงทนต่อการเผาไฟเมื่อนำดินที่ปั้นนั้นไปเผาเตาเผา จึงต้องระบุว่าดินเหนียวที่ต้องการใช้ทำเครื่องสุขภัณฑ์นั้นประกอบด้วยการละเอียดทางด้านลักษณะเฉพาะตัวของดินนั้นเช่นไร นอกจากนี้หากธุรกิจผลิตเครื่องสุขภัณฑ์จำหน่ายหลายระดับราคา วัตถุดิบที่นำมาใช้ผลิตก็จะต้องแตกต่างกันออกไป เครื่องสุขภัณฑ์ราคาถูกก็อาจจะต้องใช้ดินเหนียวคุณภาพต่ำ มีความคงทนน้อยกว่าที่มีราคาสูงกว่า จึงต้องแยกประเภทและคุณภาพออกจากกันไป สำหรับชนิดและคุณภาพที่ต้องแยกออกนี้ควรเป็นหน้าที่ของทางฝ่ายแผนกวิศวกรรมโรงงาน หรือแผนกวิจัยและค้นคว้าเกี่ยวกับสินค้าที่ผลิตเป็นผู้ทำ เพราะเป็นผู้ที่ใกล้ชิดและรู้อย่างละเอียดเกี่ยวกับความต้องการที่จะใช้ในการผลิตเป็นอย่างดีว่าต้องการคุณภาพในด้านใด ฝ่ายที่หารายละเอียดเกี่ยวกับชนิดและคุณภาพควรทำรายงานซึ่งระบุลักษณะเฉพาะของวัตถุดิบนั้น ๆ เช่น อายุที่จะเก็บรักษาไว้ได้, วิธีการเก็บรักษา, ความคงทน, และปัจจัยอื่นแล้วแต่ประเภทวัตถุดิบที่ใช้และหากมีวัสดุอื่น ๆ ที่ใช้แทนกันได้ ควรระบุชนิดที่ใช้แทนกันนั้นว่ามีกี่อย่าง เพื่อจะได้วัตถุดิบที่ประหยัดที่สุด การประหยัดที่สุดในที่นี้มิได้หมายถึงสามารถซื้อวัตถุดิบนั้นได้ในราคาถูกที่สุดแต่เพียงประการเดียว แต่เป็นการประหยัดที่พิจารณาถึงด้านอื่น ๆ ด้วย เช่น วิธีการขนส่ง,

ค่าขนส่ง, ประสิทธิภาพในการนำมาใช้งาน สิ่งเหล่านี้จะต้องนำมาพิจารณาเปรียบเทียบกัน แล้วเลือกที่ประหยัดที่สุดคงกล่าวสำหรับการพิจารณาชนิดและคุณภาพที่จะมีผลในด้านการตั้งราคามาตรฐานของวัตถุดิบด้วย เพราะราคาของวัตถุดิบจะสูงหรือต่ำก็อยู่ที่คุณภาพด้วยเช่นกัน สำหรับวัตถุดิบทางอ้อมซึ่งหมายถึงวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตสินค้าอื่น ๆ เช่นกัน แต่ใช้เป็นจำนวนน้อยหรือยากที่จะทราบได้ว่าต้องใช้วัตถุดิบเหล่านี้เป็นจำนวนเท่าใดแน่ในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วย จึงถือเอาเป็นค่าใช้จ่ายโรงงานแทนการคิดเป็นต้นทุนวัตถุดิบโดยตรง ก็ต้องมีการพิจารณาชนิดและคุณภาพในลักษณะเดียวกันกับวัตถุดิบโดยตรงเช่นกัน

ปริมาณที่ใช้ในการผลิตแต่ละตอน

ธุรกิจที่ทำการผลิตสินค้านั้น วิธีการผลิตจะแตกต่างกันออกไปตามประเภทสินค้าที่ผลิต ซึ่งอาจแบ่งออกได้เป็น ๓ ประเภทใหญ่คือ * * *

๑. อุตสาหกรรมที่ทำการผลิตสินค้าแบบมีสูตรในการผลิต (Formula - Product Companies) อุตสาหกรรมประเภทนี้ ดำเนินการผลิตโดยนำวัตถุดิบต่าง ๆ มาทำการผลิตตามกรรมวิธีการผลิตตามสูตรที่กำหนดไว้ จึงจะได้ผลผลิตที่ต้องการ ตัวอย่างเช่นการผลิตสุรกรรมวิธีการผลิตที่จะให้ได้เป็นสุรออกมานั้น จะต้องมีสูตรแน่นอนทางเคมีว่าจะต้องใช้ส่วนผสมอะไรในจำนวนเท่าใด จึงจะได้เป็นเนื้อสุรออกมา ส่วนคุณภาพของสุรปลีกย่อยออกไปตามความต้องการที่จะนำไปใช้ เช่นจะทำเป็นสุรขจัดลิ้น, หรือทำเป็นสุรชกัฒา เช่นนี้ก็เป็นรายละเอียดปลีกย่อยที่จะต้องเพิ่มเติมวัสดุอื่น ๆ อีกตามชนิดของสุรนั้น สำหรับกิจการประเภทนี้การที่แผนกต้นทุนจะสามารถตั้งปริมาณวัตถุดิบมาตรฐานได้ก็จำเป็นที่จะต้องรู้สูตรการผลิตสินค้านั้น ๆ ก่อน ซึ่งอาจจะได้มาจากแผนกวิศวกรที่ทำการผลิต หรือจากห้องทดลองที่ทำการค้นคว้าเกี่ยวกับสินค้าที่ผลิตออกจำหน่าย ปกติแล้วสูตรในการผลิตสินค้านั้นมักถือเป็นความลับสุดยอดของกิจการ ที่ผู้บริหารงานระดับสูงเท่านั้นจะมีสิทธิ์ทราบได้ แต่แผนกต้นทุนก็มีความจำเป็นที่จะต้องรู้ เพราะไม่มีวิธีอื่นที่จะกำหนดปริมาณมาตรฐานได้อย่างถูกต้อง เว้นเสียแต่จะใคร่รู้สูตรการผลิตเสียก่อน

๒. อุตสาหกรรมที่ดำเนินการผลิตแบบประกอบ (Assembly - Product Companies) วิธีการผลิตสินค้าแบบนี้จะเป็นแบบนำวัสดุต่าง ๆ มาประกอบกัน แล้วออกมาได้เป็นสินค้าในอีกรูปหนึ่ง

ได้จากการใช้ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน แต่ในทางปฏิบัติกันในโรงงานแม้ได้มีการตั้งมาตรฐานของต้นทุน โครงร่างวิธีการผลิตและแบบแสดงรายละเอียดของสินค้าก็เป็นสิ่งที่ทางวิศวกรโรงงานจะต้องทำอยู่แล้ว เพื่อประโยชน์ในการบอกรายละเอียดวิธีการทำงานให้พนักงานโรงงาน และเป็นคู่มือหรือแนวทางที่จะใช้ในการควบคุมการผลิต เพราะเป็นรายละเอียดขั้นต้นที่วิธีการผลิต และอุปกรณ์ที่ต้องการในการผลิต จึงเท่ากับเป็นการนำสิ่งที่ต้องทำอยู่แล้วมาใช้ให้ได้ประโยชน์เพิ่มมากขึ้น

๓. อุตสาหกรรมที่ทำการผลิตแบบอื่น ๆ นอกเหนือจากที่กล่าวใน ๒ ข้อข้างต้น ซึ่งมีวิธีการผลิตแบ่งแยกเป็นหลายประเภท อุตสาหกรรมบางแห่งทำการผลิตทั้งแบบ Formula - Product และ Assembly Line ไปด้วยกัน แต่บางอย่างก็ไม่ใช้ทั้ง ๒ แบบ เช่น อุตสาหกรรมกระดาษ คมมือ กิจการแบบนี้มักเป็นขนาดเล็กและไม่มีกรรมวิธีการผลิตซับซ้อน การตั้งมาตรฐานปริมาณวัตถุดิบที่จะใช้ จึงอาจศึกษาจากตัวเลขวัตถุดิบที่ใช้ในอดีต อย่างไรก็ตามไม่ว่ากิจการจะทำการผลิตด้วยวิธีใด การศึกษาหาข้อมูลที่น่ามาใช้ในการตั้งปริมาณวัตถุดิบมาตรฐานก็มีส่วนคล้ายคลึงกันแทบทั้งสิ้น คือรายงานที่ให้รายละเอียดเกี่ยวกับปริมาณวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต

วิธีการผลิต

สำหรับปัจจัยที่จะนำมาพิจารณาในการกำหนดมาตรฐานวัตถุดิบข้อนี้ มีความเกี่ยวข้องกับการศึกษาเกี่ยวกับปริมาณวัตถุดิบที่จะใช้ในการผลิตแต่ละตอน เพราะจะทราบปริมาณวัตถุดิบที่จะใช้ได้ก็ต่อเมื่อทราบวิธีการผลิตเสียก่อนว่าดำเนินไปอย่างไร ซึ่งจะปรากฏออกมาในรูปโครงสร้างวิธีการผลิตตั้งที่กล่าวแล้วข้างต้น วิธีการผลิตส่วนใหญ่หรือเกือบทั้งหมดจะหารายละเอียดได้จากแผนวิศวกรรม ส่วนรายละเอียดที่ของระบุเกี่ยวกับวิธีการผลิตจะไม่กล่าวซ้ำอีก เพราะระบุไว้แล้ว เมื่อกล่าวถึงโครงสร้างของวิธีการผลิตในวิธีประมาณปริมาณวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตแต่ละตอน

ส่วนสูญเสียที่เกิดในการผลิต

ส่วนสูญเสียของวัตถุที่อาจเกิดขึ้นในการผลิตนั้น แบ่งออกได้เป็น ๔ ระยะคือ

๑. เมื่อขนส่งวัตถุดิบ เข้าเก็บในโกดัง ส่วนสูญเสียที่อาจเกิดขึ้นในช่วงนี้ได้แก่ หีบห่อที่บรรจุแตกหรือขาดทำให้ของไหลออกมาเสียหาย หรือแตกหักในระหว่างการขนย้ายจากรถบรรทุกเข้าเก็บ การสูญเสียแบบนี้ถือถือว่าเป็นเรื่องปกติที่จะต้องมีการเกิดขึ้น แต่จำนวนเท่าใดที่จะใช้

เป็นเกณฑ์กำหนดว่าการสูญเสียเปล่านี้เกิดมากหรือน้อยนั้น ต้องขึ้นอยู่กับแนวความคิดของแต่ละกิจการอันอาจพิจารณาจากตัวเลขในอดีต จากประสบการณ์ของพนักงานผู้รับผิดชอบในค่านนี้ หรือเหตุอื่น ๆ

๒. สูญเสียไปในระหว่างเก็บรักษาในโกดัง การสูญเสียไปในช่วงนี้ทั้งที่เป็นแบบเคียวกับการสูญเสียเมื่อขนของเข้าเก็บในโกดัง และยังมีสาเหตุอื่น ๆ อีก เช่นวัสดุที่เป็นของเหลว, หรือสารเคมีอาจจะเหวี่ยงไป ปริมาณเมื่อเบี่ยงผลผลิตจะน้อยกว่าเมื่อตอนรับของเข้ามา หรือวัสดุบางอย่างที่ต้องเก็บรักษาในอุณหภูมิตามที่กำหนดไว้ หากไม่ได้เก็บตามอุณหภูมินั้นเพราะเครื่องทำความเย็นเสีย วัสดุนั้นก็เสียหายการไม่ได้ ตัวอย่างวัสดุประเภทนี้ได้นำมาผลิตไอศกรีม เป็นต้น

๓. สูญเสียในระหว่างลำเลียงจากที่เก็บไปสู่โรงงานเพื่อทำการผลิต กรณีนี้สำหรับโรงงานที่แยกออกมาต่างหากจากที่เก็บวัตถุดิบ โดยเฉพาะอยู่กับคนละแห่ง จะประสบกับปัญหาในเรื่องนี้มาก การสูญเสียที่เกิดขึ้นจะอยู่ในลักษณะเคียวกับการขนส่งวัตถุดิบเข้าเก็บในโกดัง

๔. การสูญเสียที่เกิดขึ้นในระหว่างการผลิต การสูญเสียแบบนี้ยากที่จะระบุให้แน่ชัดลงไปว่าอยู่ในรูปใดบ้าง เพราะขึ้นอยู่กับกรรมวิธีการผลิต, สมรรถภาพในการทำงานของพนักงาน, สภาพแวดล้อมของโรงงาน, ลักษณะการจัดวางสิ่งของและเครื่องจักรภายในโรงงาน, การควบคุมการทำงานของหัวหน้า เป็นต้น

ส่วนสูญเสียที่เกิดขึ้นนี้ ควรนำไปพิจารณาเพิ่มเข้ากับราคาวัตถุดิบ โดยอาจบวกเพิ่มเข้าไปเป็นส่วนหนึ่งของราคาวัตถุดิบ หรือแยกส่วนสูญเสียนี้ออกมาต่างหาก แล้วนำไปลงบัญชีค่าใช้จ่ายโรงงาน เพื่อบัญชีวัตถุดิบจะได้แสดงราคาตามปกติที่ควรจะเป็น และเน้นให้เห็นบัญชีส่วนสูญเสียนี้ อย่างชัดเจน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับว่าส่วนสูญเสียเปล่านี้เกิดในช่วงใด หากเกิดในขณะที่ขนเข้าเก็บ หรือในระหว่างเก็บรักษา ก็เป็นการเหมาะสมที่จะเพิ่มราคาวัตถุดิบให้สูงขึ้นจนคลุมถึงส่วนที่สูญเสียไป แต่หากเกิดเมื่อนำวัตถุดิบเข้าทำการผลิตแล้ว ก็ควรแยกออกมาเป็นบัญชีค่าใช้จ่ายต่างหาก เพื่อประโยชน์ในการวิเคราะห์ผลการดำเนินการผลิตด้วย บางกิจการที่ทำบัตรเครดิตมาตรฐานของสินค้าแต่ละชนิดที่ตนผลิต ก็อาจลงรายการเกี่ยวกับการสูญเสียเปล่านี้ในบัตรเครดิตมาตรฐาน โดยมีช่องแยกให้กรอกรายละเอียดต่างหาก เพื่อจะได้ใช้ประโยชน์ในการเปรียบเทียบส่วนแตกต่างระหว่างต้นทุนมาตรฐานและเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นเมื่อผลิตจริง การระบุในบัตรเครดิตมาตรฐานจะทำให้เห็นข้อแตกต่างอย่าง

เกณฑ์ และในทันทีด้วย

ส่วนสูญเสียต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นดังกล่าวข้างต้นนี้ ก็กิจการต้องพิจารณาเป็นส่วนสูญเสียเปล่าที่จำเป็นต้องมีเกิดขึ้นอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ในสถานะการณ์การผลิตแบบนั้น ซึ่งจะเป็นสถานะการณ์เกี่ยวข้องกับนำมาใช้ในการพิจารณาตั้งปริมาณวัตถุดิบมาตรฐานด้วย การสูญเสียที่จำเป็นที่เกิดขึ้นนี้ เรียกว่าการสูญเสียตามปกติ ในการตั้งมาตรฐานปริมาณวัตถุดิบจึงต้องระบุด้วยว่าการสูญเสียตามปกติที่อนุญาตให้เกิดขึ้นได้มีอะไรบ้าง แม้จะระบุไม่ได้ทุกรายการ แต่จากการศึกษากรรมวิธีการผลิต จะทำให้ทราบได้ว่าควรมีอะไรบ้าง สำหรับธุรกิจที่ดำเนินงานมาเป็นระยะเวลานานก็อาจใช้ตัวเลขในอดีตที่เกิดขึ้นมาเป็นส่วนช่วยในการพิจารณาได้ นอกจากนี้สำหรับธุรกิจที่เพิ่มเปิดดำเนินงาน หรือแม้แต่ดำเนินงานมาระยะหนึ่งแล้ว ก็อาจใช้วิธีทดสอบดูในช่วงระยะเวลาหนึ่ง อาจเป็นช่วง ๓ - ๖ เดือนหรือหนึ่งปีว่าจะเกิดการสูญเสียเปล่าอะไรบ้าง โดยพยายามดำเนินงานผลิตให้ได้มาตรฐานที่สุดในช่วงที่กำลังทดสอบอยู่ แล้วตั้งตัวเลขที่เกิดขึ้นนี้เป็นมาตรฐานที่จะใช้เปรียบเทียบกับงวดการดำเนินงานอื่น ๆ วิธีที่จะรู้ว่าการสูญเสียเปล่ามีปริมาณและมูลค่าเท่าใดก็ออกอย่างหนึ่งคืออาศัยการคำนวณโดยวิศวกรผู้คุมงาน หรือจากห้องทดลองของธุรกิจ วิธีนี้อาจจะถือเป็นส่วนหนึ่งของวิธีใช้ตัวเลขในอดีตมาช่วยพิจารณาได้ ส่วนสูญเสียเปล่าที่เกิดขึ้นนอกเหนือจากที่ระบุไว้ กิจการก็จะถือเป็นเหตุการณ์ผิดปกติที่เกิดขึ้นซึ่งต้องวิเคราะห์หาสาเหตุเช่นเดียวกัน และเมื่อเกิดขึ้นบ่อยก็อาจจะรวมเป็นส่วนหนึ่งของการสูญเสียเปล่าตามปกติ

การสูญเสียเปล่าตามปกติที่เกิดขึ้นนี้แม้จะได้พิจารณาแล้วว่าเป็นเรื่องที่จะต้องเกิดขึ้น แต่ก็จำเป็นจะต้องมีการควบคุมและวิเคราะห์หาสาเหตุที่เกิดขึ้น การควบคุมนี้ทำได้ทั้งในด้านการควบคุมโดยเอกสาร และด้านพนักงาน ในด้านเอกสารก็อาจจะมีการแยกลงรายละเอียดที่เกิดขึ้นเมื่อมีการสูญเสียออกต่างหาก เช่นในการเบิกวัตถุดิบเข้างานผลิต เมื่อเบิกเกินมาตรฐานที่กำหนดให้ใช้ ณ ช่วงนั้น ส่วนที่เบิกเกินก็ลงในใบเบิกต่างหาก ที่ระบุว่าเป็นรายการเบิกวัตถุดิบส่วนที่เกินมาตรฐานไป วิธีนี้พนักงานผู้ควบคุมการผลิตจะได้สังเกตเห็นและสนใจ พร้อมทั้งหาสาเหตุที่เกิดขึ้นเพื่อแก้ไขหาทางประหยัดการใช้จ่ายให้ลดลงต่อไป หากพบว่าเกิดจากการทำงานอย่างไม่ระมัดระวังของพนักงานก็จะได้ตักเตือนหรือแนะนำวิธีปฏิบัติที่ถูกต้อง นอกจากในด้านเอกสารที่ทำขึ้นเพื่อแบ่งแยกให้เห็นส่วนสูญเสียออกมาเช่นนี้แล้ว ก็ยังควรจะต้องจัดให้มีรายงานต่าง ๆ เกี่ยวกับ

เรื่องการสูญเสียนี้ อีก รายงานที่อาจเป็นการสรุปผลของเอกสารต่าง ๆ ที่ทำเกี่ยวกับเรื่องสูญเสีย เช่น รายงานสรุปผลของวัตถุดิบชนิดต่าง ๆ ที่เบิกเกินมาตรฐานในแต่ละเดือน นอกจากนี้ยังมีรายงานเกี่ยวกับงานที่ทำเสียในแต่ละช่วงการผลิต หรือรายงานผลิตผลที่ได้ออกมาไม่เป็นสินค้าที่สมบูรณ์แบบ เช่น ในการผลิตรองเท้าหนึ่งจะต้องแบ่งออกเป็นแผนกทำพื้นรองเท้า แผนกตัดหนัง, แผนกเย็บหนังติดกับพื้น และแผนกตกแต่งขั้นสุดท้าย ในแต่ละช่วงจะมีผู้ควบคุมให้คนงานทำถูกแบบ และเป็นไปตามรูปร่างที่กำหนดซึ่งเป็นวิธีการควบคุมการสูญเสียเปล่าโดยพนักงาน แต่อาจมีพนักงานบางคนตัดหนังไม่โตขนาดกัพื้นรองเท้า หนังส่วนที่ตัดเสียอาจนำไปใช้ผลิตรองเท้าขนาดอื่นหรืออาจเสียใช้ไม่ได้เลย เช่นนี้ควรมีการทำรายงานไว้ว่าเสียไปเท่าใดในแต่ละงวดระยะเวลาหนึ่ง ในรายงานควรระบุด้วยว่าผู้ใดมีหน้าที่รับผิดชอบ ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการควบคุมพนักงานด้วย การควบคุมเช่นนี้นอกจากจะทำให้ทราบว่าการสูญเสียเปล่าเกิดจากอะไรแล้ว ยังหาทางแก้ไขได้อย่างถูกต้องด้วย หากการสูญเสียเกิดจากเครื่องจักรก็ทราบได้และรีบซ่อมแซม หรือเกิดจากความประมาทเดินเลื้อยในการทำงานของพนักงาน ก็มุ่งไปในด้านการปรับปรุงประสิทธิภาพในการทำงาน เมื่อแก้ไขได้ถูกต้อง การตั้งปริมาณมาตรฐานก็สามารถทำได้ใกล้เคียงกับที่พนักงานจะทำได้ เพราะการกำหนดมาตรฐานใดมาจากการพิจารณาข้อมูลที่ถูกต้อง

มาตรฐานราคาวัตถุดิบ

เมื่อได้มีการกำหนดปริมาณมาตรฐานวัตถุดิบอย่างมีประสิทธิภาพแล้ว ก็ควรต้องกำหนดมาตรฐานราคาวัตถุดิบด้วย เพื่อจะได้ต้นทุนมาตรฐานของวัตถุดิบแต่ละชนิดที่ใช้ในการผลิต มาตรฐานราคาของวัตถุดิบที่จะนำมาใช้นั้นอาจจำแนกได้เป็น ๓ ประเภทคือ

๑. มาตรฐานราคาปัจจุบันหรือมาตรฐานราคาที่คาดว่าจะเกิดขึ้น (Current or Expected Price Standard) เป็นราคามาตรฐานที่ใช้โดยผลในการควบคุมมากที่สุด เพราะผลต่างที่ได้

Robert I. Dickey, Cost Accountants' Handbook (Second Edition, New York the Ronald Press Co., 1960) p.15.20



จากการใช้ราคามาตรฐานชนิดนี้เปรียบเทียบกับราคาที่เกิดขึ้น จะแสดงให้เห็นถึงความสามารถของ
 แฉกซื้อได้ เพราะเป็นการเปรียบเทียบราคาที่เกิดขึ้นในช่วงระยะเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน
 ราคามาตรฐานนี้จึงเป็นราคาที่ยอมรับกันแพร่หลาย การกำหนดมาตรฐานราคานี้แผนกบัญชีต้นทุนต้อง
 ขอความร่วมมือจากแผนกจัดซื้อในการที่จะกำหนดว่าในวคหนานั้นราคาวัตถุดิบควร เป็นเท่าใด
 เพราะแผนกซื้อเป็นผู้มีหน้าที่จัดซื้อสิ่งของให้กิจการ จึงมีประสบการณ์และรอบรู้เกี่ยวกับถ้านการซื้อ
 ดีกว่าแผนกอื่น ๆ ความถูกต้องของราคามาตรฐานที่กำหนดขึ้น จึงเป็นการวัดประสิทธิภาพของ
 แผนกซื้อด้วยว่ามีความชำนาญเกี่ยวกับงานที่ตนทำอยู่เพียงใด สำหรับการกำหนดราคามาตรฐานตาม
 วิธีนี้ควรกำหนดไว้ล่วงหน้า เช่นมาตรฐานที่จะใช้ในปีต่อไปควรจะเริ่มลงมือทำตั้งแต่ตอนปลายปี
 เพื่อจะได้นำมาใช้ในตอนปีใหม่ได้ทันทางที่ และราคามาตรฐานนี้จะใช้ไปตลอดปีโดยไม่มี การเปลี่ยนแปลง
 และอาจจะยังคงใช้ต่อไปปรากฏว่าราคายังเป็นราคาที่ดีกว่าจะเกิดขึ้นอีกในปีต่อไป
 ราคาที่กำหนดนี้จึงต้องมีการนำมาพิจารณาทุก ๆ ปีว่ายังเหมาะสมอยู่หรือไม่ และสำหรับราคาวัตถุดิบ
 ที่มี การเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ ๆ ก็ควรจะได้มีการพิจารณาให้ละเอียดยิ่งขึ้นเพื่อศึกษาและติดตาม
 ความเคลื่อนไหวของราคาได้อย่างถูกต้อง อันเป็นประโยชน์ในการตั้งราคามาตรฐานต่อ ๆ ไปด้วย

ในการกำหนดมาตรฐานราคาประเภทนี้ สิ่งที่มีประโยชน์ในการพิจารณาคือ

ก. กิจการได้มีการตกลงทำสัญญาซื้อวัตถุดิบหรือไม่ หากมีสัญญาซื้อขายกันแล้วทำในระยะเวลา
 นานเท่าใด การที่ต้องมีการทำสัญญาซื้อขายกันในระยะเวลาอาจก่อให้เกิดความแน่ใจว่า
 วัตถุดิบจะมีพอกับความต้องการในการผลิตไม่ขาดมือ ระยะเวลาที่ทำสัญญาอาจอยู่ในระหว่าง ๓ - ๖
 เดือน หรือ ๑ ปี บางแห่งอาจทำในระยะเวลาสั้นกว่านี้ แต่การทำสัญญาในระยะเวลาสั้นก็มี
 ทั้งผลดีและผลเสีย เพราะเป็นการกำหนดราคาต่อกิจการจะต้องซื้อที่ตายตัวลงไป วัตถุดิบชนิดนั้น
 อาจมีราคาในท้องตลาดสูงกว่าตามที่ตกลงในสัญญาก็ได้ อย่างไรก็ตามราคาสินค้ามักจะมีแนวโน้ม
 สูงขึ้นอยู่เสมอ และการตกลงทำสัญญากันไว้ก็ให้ประโยชน์ในการตั้งราคามาตรฐานให้ถูกต้องยิ่งขึ้น
 เพราะสามารถนำราคาที่ตกลงในสัญญามาใช้ตั้งเป็นมาตรฐานราคาได้ทันที ตัวอย่างเช่น บริษัท
 ผลิตภัณฑนม แห่งหนึ่งได้มีการตกลงทำสัญญาซื้อน้ำตาล ซึ่งเป็นส่วนผสมอย่างหนึ่งในการผลิตนม
 เป็นระยะเวลายาว ปรากฏว่าในปัจจุบันราคาน้ำตาลได้สูงขึ้นสูงกว่าราคาที่ระบุในสัญญามาก
 แต่กิจการยังคงใช้ราคาในสัญญาเป็นราคามาตรฐานวัตถุดิบ เพราะถือว่าเป็นราคาที่จะต้องจ่ายจริง

ในจำนวนเท่านี้

ข. หากมีบริษัทที่ทำการวิจัยและรวบรวมสถิติตัวเลขในอดีตเกี่ยวกับการซื้อวัตถุดิบที่ธุรกิจใช้อยู่ ก็อาจนำมาพิจารณาประกอบด้วยได้ ตัวเลขในอดีตนี้ก็กิจการอาจรวบรวมตัวเลขราคาซื้อของกิจการเองมาเป็นหลักในการพิจารณาได้ การนำตัวเลขในอดีตมาพิจารณาก็เพื่อประโยชน์ในการคาดคะเนแนวโน้มของราคาที่จะเป็นในงวดหน้า ว่ามีแนวโน้มจะเปลี่ยนแปลงในรูปใด วัตถุดิบที่เป็นพวกผลิตผลทางเกษตรกรรมบางชนิดจะต้องคำนึงว่าจะผลิตได้มากในคืนฟ้าอากาศใด หากฤดูปริมาณผลผลิตที่เกิดขึ้นในอดีตจะช่วยในการคาดคะเนปริมาณที่จะเกิดในปีต่อไป หากผลิตได้มากก็อาจจะสรุปได้ก่อนว่าราคาจะมีแนวโน้มต่ำลง การคาดคะเนเช่นนี้จะมีความถูกต้องเพียงใดขึ้นอยู่กับความรู้ในรายละเอียดและประสบการณ์ของผู้คาดคะเน

ค. ใช้วิธีการคำนวณเข้าช่วย การคำนวณนี้เป็นส่วนหนึ่งของการคาดคะเน เพราะการคำนวณราคาจะอยู่ในแนวเดียวกับที่เกิดขึ้นในรอบปีที่ผ่านมา จึงใช้ราคานั้นมาถ่วงเฉลี่ย แล้วถือเป็นราคามาตรฐานปัจจุบันที่จะใช้ในปีต่อไป การถ่วงเฉลี่ยราคาซื้อนั้นอาจจะทำได้หลายอย่าง เช่นนำเอาราคาซื้อที่ผ่านมารวมกัน หาค่าเฉลี่ยจำนวนครั้งที่ซื้อเป็นราคาถ่วงเฉลี่ยออกมา โดยสมมติปริมาณให้เท่ากันในการคิดราคาซื้อแต่ละครั้ง หรือคำนึงถึงปริมาณที่ซื้อแต่ละครั้งด้วยว่ามีมากน้อยเท่าใดในการซื้อแต่ละครั้ง เพราะการซื้อปริมาณมากอาจจะทำให้กิจการได้รับส่วนลดในเปอร์เซ็นต์สูง อันเป็นผลกระทบกระเทือนราคาซื้อต่อหน่วยให้ต่ำกว่าราคาซื้อโดยไม่มีส่วนลด ทั้งนี้ให้ประโยชน์ในการพิจารณาว่าปริมาณซื้อของกิจการในงวดผลิตปีต่อไปจะมากพอที่จะได้ส่วนลดเพียงใด จะได้นำมาปรับปรุงราคามาตรฐานที่ตั้งในปีต่อไป มาตรฐานราคานี้มักนำไปใช้ในการลงบัญชีของกิจการด้วย เพราะใกล้เคียงกับราคาจริงที่จะเกิดขึ้น

๒. มาตรฐานราคาปกติ (Normal Price Standard) มาตรฐานราคาชนิดนี้ตั้งขึ้นเพื่อใช้ในระยะเวลาความมาตรฐานราคาปัจจุบัน การตั้งมาตรฐานจะคำนึงถึงความเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับฤดูกาล และแนวโน้มที่มีผลกระทบกระเทือนราคาในระยะยาว เพื่อดูว่า ณ ระดับการผลิตตามปกติของกิจการ วัตถุดิบควรจะมีราคามาตรฐานเท่าใด เพื่อใช้เป็นบันทึกรฐานในการวัดผลการทำงานของแผนกซื้อว่าแตกต่างจากมาตรฐานที่ควรจะเป็นเท่าใดและวิเคราะห์หาสาเหตุที่เกิดขึ้น สาเหตุที่เกิดผลต่างอันเนื่องมาจากเปรียบเทียบกับตัวเลขที่เกิดขึ้นจริงกับมาตรฐานชนิดนี้ อาจจะมี

มากกว่าสาเหตุที่เกิดผลต่างเมื่อเปรียบเทียบกับมาตรฐานราคาปัจจุบัน เพราะการตั้งมาตรฐานเพื่อใช้ในระยะเวลานานนั้นจะต้องคำนึงถึงเหตุการณ์ต่าง ๆ ที่อาจจะเกิดขึ้นหลาย ๆ อย่าง ซึ่งเหตุการณ์นี้อาจจะไม่เกิดขึ้นในวงจรการผลิต การตั้งมาตรฐานราคาปัจจุบันก็ไม่ต้องคำนึงถึงเหตุการณ์นี้ มาตรฐานราคาปกติมักจะไม่นิยมบันทึกลงในบัญชี เพราะเป็นราคามาตรฐานที่ตั้งไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในระยะยาวคงถาวรแล้ว การบันทึกราคาวัตถุดิบงานระหว่างทำ และสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือควรบันทึกในราคาที่เกิดขึ้นจริง แล้วนำมาเปรียบเทียบกับราคามาตรฐานที่ตั้งไว้โดยทำเป็นรายละเอียดต่างหาก

๓. มาตรฐานราคาพื้นฐาน (Fixed Price Standard) มีความคล้ายคลึงกับมาตรฐานราคาปกติ แต่เป็นมาตรฐานที่ตั้งขึ้นเพื่อใช้ในการตั้งมาตรฐานพื้นฐาน (Basic Standard) ราคามาตรฐานที่ตั้งขึ้นนี้จะใช้เป็นราคาวัตถุดิบไปเรื่อยตราบไต่ที่ยังทำการผลิตสินค้านั้นอยู่ วัตถุประสงค์เพื่อเป็นเครื่องแสดงถึงประสิทธิภาพสูงสุดเกี่ยวกับราคาซื้อวัตถุดิบที่ธุรกิจสามารถจะทำได้ มาตรฐานชนิดนี้ไม่นิยมลงบันทึกในบัญชีเช่นกัน ฉะนั้นราคาวัตถุดิบ, งานระหว่างทำ และสินค้าสำเร็จรูป ก็จะไม่บันทึกด้วยราคาที่เกิดขึ้นจริงเช่นกัน

ปัญหาอีกประการเกี่ยวกับการตั้งมาตรฐานราคาวัตถุดิบได้แก่ปัญหาเกี่ยวกับราคาซื้อ ราคาซื้อที่ควรถือเป็นราคาวัตถุดิบมาตรฐานนั้น ควรเป็นราคาซื้อหักส่วนลดที่ได้รับจากการซื้อรวมทั้งค่าขนส่ง, ค่าประกันภัย และค่าเก็บรักษา สำหรับต้นทุนอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นในแผนกซื้อก็ควรจะเป็นต้นทุนวัตถุดิบด้วย เพราะราคาวัตถุดิบควรรวมต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นจากการทำให้วัตถุดิบอยู่ในสภาพพร้อมที่จะนำเข้าสู่การผลิต แต่ในการปฏิบัติไม่นิยมปฏิบัติเช่นนั้น อย่างไรก็ตามก็ควรมีการศึกษาเกี่ยวกับการซื้อ, การขนส่ง และวิธีการเก็บรักษา เพื่อทราบถึงประสิทธิภาพที่ดีที่สุดที่กิจการจะทำได้ และเทียบกับที่กิจการปฏิบัติอยู่ในขณะนั้น ธุรกิจควรทราบถึงราคาประหยัดที่สุดในการซื้อแต่ละครั้ง วิธีที่ดีที่สุดในการขนวัตถุดิบและเสียค่าใช้จ่ายในการขนส่งน้อยที่สุด, วิธีการเก็บรักษาให้ของเสียหายน้อยที่สุด และวิธีการขนเข้าสู่โรงงานผลิตโดยของไม่เสียหาย ทุก ๆ ปัจจัยจะต้องพิจารณาประกอบกัน จะพิจารณาแต่เพียงอย่างหนึ่งอย่างใดให้ดีที่สุดแต่เพียงอย่างเดียวไม่ได้ เมื่อได้มาตรฐานแล้วก็ควรทำเป็นบัตรราคามาตรฐานของวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต เพื่อสะดวกในการนำไปใช้เปรียบเทียบกับราคาที่เกิดขึ้นจริง

ค่าแรงมาตรฐาน

การกำหนดมาตรฐานค่าแรงก็เช่นเกี่ยวกับการกำหนดมาตรฐานวัตถุดิบ คือต้องพิจารณาจาก ๒ ด้านคือมาตรฐานเวลาที่ใช้ในการผลิต และอัตราค่าแรงมาตรฐาน จึงจะได้เป็นต้นทุนค่าแรงมาตรฐาน แต่ในการพิจารณาเกี่ยวกับค่าแรงนี้เกี่ยวข้องกับการทำงานของคนงาน จึงต้องมีการศึกษาสภาพการทำงานอย่างละเอียด ก่อนจะได้ศึกษาสภาพการทำงานนั้น ธุรกิจจำเป็นที่จะต้องตัดสินใจเลือกวิธีการทำงานที่ดีที่สุดสำหรับธุรกิจก่อน เพื่อใช้วิธีการทำงานที่ดีที่สุดนี้เป็นหลักในการตั้งมาตรฐานค่าแรง สำหรับสิ่งที่ควรจะนำมาพิจารณาในการให้ค่าวิธีการทำงานที่ดีที่สุดได้แก่

๑. พิจารณาเกี่ยวกับสถานที่ทำงานอันได้แก่สภาพของโรงงาน สภาพเครื่องมือเครื่องใช้ในการทำงาน เช่นเครื่องมือช่วยในการผลิต ความสะดวกสบายในการคมนาคมของคนงานมาสู่สถานที่ทำงาน สิ่งเหล่านี้จะเป็นประโยชน์ในการตั้งมาตรฐานเพราะนำมาจากสถานะการปฏิบัติงานที่เป็นอยู่จริง ๆ ของคนงาน

๒. ทิศประกาศคำแนะนำหรือจัดให้มีผู้แนะนำแก่คนงานในเรื่องต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการผลิต รวมทั้งการฝึกหัดคนงานเพื่อให้ทำงานไปตามหน้าที่ที่ตนรับผิดชอบอยู่อย่างถูกต้อง หรือในกรณีที่เป็นงานพิเศษนอกเหนือจากที่ทำตามปกติก็มีการแนะนำให้ทำอย่างถูกต้อง เช่น การระบุว่าเป็นการผลิตช่วงนั้นควรใช้วัตถุดิบชนิดใด และปริมาณเท่าใด การระบุรายละเอียดวิธีการทำงานในแต่ละขั้นตอน นอกจากจะเป็นประโยชน์ในการกำหนดมาตรฐานแล้ว ยังเป็นประโยชน์ในกรณีเคราะห์ผลทางเพราะมาตรฐานนั้นตั้งขึ้นเพื่อระบุประสิทธิภาพในการผลิตที่ควรจะทำได้ เมื่อทำไม่ได้มาตรฐานอันเป็นเหตุให้เกิดผลต่างขึ้น ก็ต้องรู้ว่าประสิทธิภาพช่วงไหนที่บกพร่องจะได้แก้จุดจุด ฉะนั้นยิ่งระบุรายละเอียดมากเท่าใดก็ขอมหาจุดบกพร่องได้ถูกต้องมากยิ่งขึ้น

สำหรับข้อมูลหลักที่ต้องทราบในการกำหนดมาตรฐานค่าแรงนี้ก็มีทั้งข้อมูลที่ต้องทราบเมื่อจะกำหนดมาตรฐานวัตถุดิบ และข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับเรื่องค่าแรงโดยเฉพาะ ตัวอย่างเช่นรายละเอียดของส่วนประกอบของสินค้าที่ผลิต ข้อมูลที่ต้องการทราบในรายละเอียดนั้นนอกจากวัตถุดิบที่จะใช้ก็ต้องระบุแรงงานที่ต้องการใช้ในการผลิตแต่ละขั้นว่าเป็นระดับใด และใช้ระยะเวลาเท่าใด นอกจากนี้ก็เป็นนโยบายเกี่ยวกับการจ่ายค่าแรงของบริษัท การแบ่งแยกหน้าที่ของพนักงานโดยเฉพาะใน

โรงงานและระเบียบการจ่ายค่าล่วงเวลา เป็นต้น สำหรับการกำหนดมาตรฐานเวลาที่ใช้ในการผลิตและอัตราค่าแรงมาตรฐานจะใกล้เคียงอย่างละเอียดโดยเฉพาะแต่ละอย่างดังต่อไปนี้

มาตรฐานเวลาในการผลิต

การตั้งมาตรฐานเวลาในการผลิตนั้นจะต้องพิจารณาว่าในการผลิตนั้นมีวิธีการดำเนินงานแต่ละขั้นตอนอย่างไร และเวลาที่ใช้ในการดำเนินงานแต่ละขั้นนั้นเป็นเท่าใด สำหรับวิธีการดำเนินงานจะเป็นเช่นไรก็ศึกษาได้จากการดำเนินงานที่ผ่านมาในอดีต และผังการผลิตของกิจการประเภทนั้น ส่วนเวลาที่จะใช้ในการดำเนินงานควรจะเป็นเท่าใคนั้นอาจพิจารณาได้จากหลายทางคือ

๑. การถัวเฉลี่ยเวลาการทำงานที่ผ่านมาในอดีต วิธีนี้เป็นวิธีที่ง่ายในการจะหาตัวเลขเวลามาตรฐาน และเหมาะสำหรับกิจการที่ดำเนินงานมาเป็นระยะเวลานาน ในการนำตัวเลขในอดีตมาถัวเฉลี่ย ควรนำเอาเวลาที่เสียไปจากการเกิดเหตุการณ์ผิดปกติ เช่นการนัดหยุดงาน ออกไม่นำมาคิดถัวเฉลี่ยด้วย แต่วิธีนี้ไม่ดีว่าเป็นการกำหนดเวลามาตรฐานที่มีหลักเกณฑ์ควรเชื่อถือได้นัก แม้จะคำนึงถึงเหตุการณ์ปกติแล้วก็ตาม แต่ยังมีผู้นิยมใช้อยู่เพราะเป็นการง่ายและสะดวกที่จะตั้งมาตรฐานเวลาขึ้น เมื่อตั้งมาตรฐานแล้วความถูกต้องจะมีมากน้อยเพียงใด ก็ศึกษาได้จากผลต่างที่เกิดขึ้นเมื่อได้ใช้เวลาในการผลิตจริง ๆ

๒. ศึกษาเวลาและวิธีการทำงานของพนักงาน การศึกษาเวลาที่จะต้องเข้าไปในการปฏิบัติงานนี้จะต้องทำอย่างละเอียด ซึ่งจะต้องเสียค่าใช้จ่ายเป็นอย่างสูง แต่ก็ทำให้มาตรฐานเวลาที่จะใช้ในการผลิตซึ่งตั้งมาจากการศึกษาวิธีนี้มีความถูกต้องหรือใกล้เคียงความเป็นจริงที่สุด วิธีการศึกษาเกี่ยวกับการทำงานนี้จะต้องศึกษาละเอียดไป-ว่าการทำงานของแต่ละคนในแต่ละขั้นตอนการผลิตกินเวลาเท่าใด ให้ผลงานมากน้อยเพียงใด จะต้องมีรายงานบันทึกผลของการทำงานของแต่ละคนหรือแต่ละช่วงการผลิตอย่างละเอียด การศึกษานี้บางครั้งให้รายละเอียดไปถึงความเคลื่อนไหวของพนักงานว่าในระหว่างการทำงานแต่ละวัน มีความตั้งใจในการทำงานมากน้อยในชั่วโมงไหนบ้าง ความคล่องตัวในการทำงานแทนที่กันเมื่อคนงานที่ประจำทำงานอย่างหนึ่งอย่างใดขาดไป ระยะเวลาที่ใช้ในการศึกษานี้จะต้องนานพอที่คลุมถึงสภาพแวดล้อมต่าง ๆ ที่จะมีเกิดขึ้นในการทำงานของคนงาน จากผลการศึกษานี้จะทำให้กิจการทราบถึงระยะเวลาที่จะต้องเข้าไปในวิธีการผลิตตั้ง

แต่ที่ต่ำสุดจนถึงเลขที่สูง ซึ่งผู้ทำมาตรฐานเวลาที่ใช้ในการผลิตย่อมสามารถเลือกช่วงระยะเวลาที่จะใช้เป็นมาตรฐานออกมาได้

๓. การทดสอบระยะเวลาที่จะใช้ในการผลิต วิธีการนี้คล้ายคลึงกับข้อ ๒ แต่มีความละเอียดน้อยกว่า เป็นวิธีที่เหมาะสมสำหรับกิจการที่เพิ่มเริ่มดำเนินงาน ไม่มีตัวเลขในอดีตมาใช้พิจารณา และไม่ทราบตัวเลขจากอุตสาหกรรมอื่น ๆ ที่ผลิตสินค้าชนิดเดียวกัน จึงต้องทำการทดสอบเอง ในช่วงระยะเวลาการทดสอบนั้นอาจได้ตัวเลขที่ยังไม่เป็นมาตรฐาน แต่สามารถแก้ไขตัวเลขเหล่านั้นใหม่ได้ในภายหลัง

๔. ประมาณการล่วงหน้าเกี่ยวกับเวลาที่จะใช้ในการผลิต วิธีนี้เหมาะสมสำหรับกิจการที่รับงานผลิตเป็นแต่ละครั้งไป และการผลิตแต่ละครั้งมีลักษณะไม่เหมือนกัน เช่น กิจการที่รับจ้างต่อเรือ, กิจการรับเหมาก่อสร้าง งานที่รับแต่ละชิ้นจะมีความแตกต่างกันออกไปแม้จะใช้วิธีการผลิตเช่นเดิมก็ตาม กิจการประเภทนี้ถึงแม้ไม่ใช้ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานก็ต้องประมาณระยะเวลาในการทำงานอยู่แล้ว เพื่อประโยชน์ในการยื่นประมูลราคาประกวดกับผู้ผลิตรายอื่น ๆ และเมื่อใช้ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน ตัวเลขที่ประมาณไว้ก็ควรใช้ประโยชน์เพิ่มขึ้นในการควบคุมเมื่อทำการผลิตจริง ๆ ว่า เวลาที่ใช้ในการผลิตจริง ๆ อยู่ในเวลามาตรฐานที่กำหนดไว้หรือไม่ เพื่อจะได้ประมาณการได้ว่ากำไรที่ได้จากการรับงานนั้นจะเป็นไปตามที่คาดไว้หรือไม่ การประมาณการล่วงหน้าเกี่ยวกับเวลาที่ใช้ในการผลิตนี้จะต้องมีความรู้เฉพาะเรื่องที่จะทำนั้นเป็นอย่างดี พร้อมทั้งนำไปเปรียบเทียบกับประสบการณ์ในงานประเภทเดียวกันที่เคยทำมาในอดีต รวมทั้งพิจารณาถึงความไม่แน่นอนในการผลิตต่าง ๆ ที่อาจจะเกิดขึ้น

สำหรับในการผลิตบางอย่างที่มีการเปลี่ยนแปลงสูตรในการผลิตใหม่ ก็ต้องตั้งมาตรฐานในการผลิตใหม่ โดยถือจากมาตรฐานที่ตั้งไว้เดิมเป็นข้อเปรียบเทียบ โดยศึกษาดูว่าการเปลี่ยนแปลงใหม่มีผลกระทบกระเทือนทำให้เวลาในการผลิตต้องเปลี่ยนแปลงไปควยหรือไม่ หากต้องเปลี่ยนแปลงจะต้องเปลี่ยนแปลงในช่วงใด นอกจากนี้การกำหนดมาตรฐานเวลาที่ใช้ในการผลิต ควรคำนึงถึงความล่าช้าที่อาจจะมีขึ้นจากการปฏิบัติงานตามปกติของพนักงาน เช่น ความเมื่อยล้า, อุบัติเหตุที่เกิดขึ้นระหว่างทำงาน เป็นต้น และในการตั้งมาตรฐานนี้วัตถุประสงค์ก็เพื่อควบคุมต้นทุนมาตรฐานเวลาที่ใช้ในการผลิตก็ควรจะเป็นมาตรฐานที่พนักงานสามารถควบคุมวิธีการทำงานของตนได้

ในบางครั้งกิจการอาจใช้เครื่องจักรในการผลิตสิ่งอื่นที่ไม่ใช่สินค้าที่กิจการผลิตขายตามปกติ เวลาที่ใช้ในการผลิตนี้อาจเสียไปมากหรือทำบ่อย ๆ จนเป็นผลกระทบกระเทือนเวลาที่ใช้ในการผลิตตามปกติ เช่นนี้ควรแยกออกเป็นเวลาต่างหากและตั้งมาตรฐานให้ว่าจะใช้เวลาในการผลิตสิ่งเหล่านี้เท่าใด หรือในกรณีที่โรงงานหยุดการผลิตชั่วคราวเพราะสินค้ามากเกินไปเกินความต้องการของตลาด ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นและเวลาที่เสียไปเป็นสิ่งสูญควมที่พนักงานจะควบคุมได้ ก็ควรแยกออกเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อม ผลต่างของค่าแรงโดยตรงควรเป็นผลต่างที่เกิดขึ้นจากรายการที่พนักงานควบคุมได้เท่านั้น

มาตรฐานอัตราค่าแรง

การกำหนดมาตรฐานอัตราค่าแรงสำหรับธุรกิจอุตสาหกรรมในประเทศไทยนั้นสามารถจะทำได้ไม่ยาก เพราะการจ่ายค่าแรงมักจ่ายเป็นจำนวนคงที่เป็นส่วนใหญ่ ไม่ค่อยเปลี่ยนแปลงขึ้นลงตามปริมาณการผลิต นอกจากการคิดเงินเพิ่มพิเศษให้เป็นรางวัล ในการพิจารณาปรับคนเข้าทำงานในตำแหน่งต่าง ๆ ก็มักกำหนดค่าแรงหรือเงินเดือนให้ว่าควรจะเป็นเท่าใดตั้งแต่เริ่มต้นทำงาน ค่าแรงหรือเงินเดือนจะให้มากน้อยเท่าใดก็พิจารณาจากอัตราที่จ่ายกันอยู่ในภูมิภาคนั้น ๆ สำหรับธุรกิจที่สนใจเกี่ยวกับอัตราค่าแรงที่จ่ายว่าเป็นจำนวนที่เหมาะสมหรือไม่ ควรจะได้มีการทำรายละเอียดการแบ่งหน้าทำงานของแต่ละแผนก โดยทำเป็นผังการจัดสายงานระบุตำแหน่งต่าง ๆ ที่ต้องการลงในสายงาน พร้อมทั้งคุณสมบัติที่ต้องการในแต่ละตำแหน่งที่ระบุลงไปด้วย สิ่งที่จะมาพิจารณาว่าผู้ใดเหมาะสมกับตำแหน่งใดก็ดูได้จากความชำนาญ การฝึกฝนที่ได้รับมา การศึกษา ประสบการณ์การทำงานในอดีต และความสามารถพิเศษเฉพาะตัว การทำดังนี้เมื่อได้ระบุตำแหน่งและคุณสมบัติที่ต้องการแล้ว ก็ควรกำหนดค่าตอบแทนที่จะจ่ายในแต่ละตำแหน่งพร้อมกันไปด้วย ซึ่งควรเป็นค่าตอบแทนที่ยุติธรรมไม่เอาเปรียบพนักงานจนเกินไป และดูทั้งผังการจัดสายงานทั้งหมดด้วยว่าค่าตอบแทนที่กำหนดนั้นยุติธรรมสำหรับทุกตำแหน่ง มิใช่จ่ายให้แก่อุอยู่ในตำแหน่งต่ำกว่าในอัตราที่สูงกว่าผู้อยู่ตำแหน่งเหนือขึ้นไป จากผังการจัดสายงานจะสามารถดูความแตกต่างของอัตราค่าแรงที่จ่ายให้ตำแหน่งต่าง ๆ ได้ดูว่าแตกต่างกันมากน้อยเกินไปหรือไม่ เพื่อแก้ไขให้พนักงานมีกำลังใจในการทำงานเพิ่มขึ้น และยังให้ประโยชน์ในการใช้คนให้มีประสิทธิภาพที่สุดคือให้ถูกกับความชำนาญของผู้นั้น เมื่อผังการจัดสายงานให้รายละเอียดที่เป็นประโยชน์แก่การกำหนดอัตราค่าแรงมาตรฐาน

และยังให้ประโยชน์ในค่านอื่น ๆ อีกดังกล่าวดแล้ว การทำผังการจัดสายงานจึงต้องทำอย่างระมัด
ระวัง เมื่อได้ผังการจัดสายงานที่เหมาะสมแล้วก็นำมาเป็นหลักในการตั้งมาตรฐานอัตราค่าแรงต่อไป
การกำหนดเกี่ยวกับมาตรฐานอัตราค่าแรงนี้ควร เป็นหน้าที่ของแผนกต้นทุน โดยอาศัยความร่วมมือจาก
แผนกวิศวกรรม เช่น เกี่ยวกับการตั้งมาตรฐานชนิดอื่น ๆ เพราะวิศวกร เป็นผู้คลุกคลีอยู่กับการผลิต
นอกจากนี้แผนกบุคคลลาการก็อาจมีส่วนช่วยเหลือในการให้ข้อมูล เกี่ยวกับคนงานด้วย

ในการกำหนดมาตรฐานอัตราค่าแรงนี้มีปัจจัย ๒ ประการที่ควรนำมาพิจารณาในการกำหนด
คือ การแบ่งสายงานที่เหมาะสมสำหรับกิจการ กับอัตราค่าแรงที่ควร จะจ่ายสำหรับแต่ละตำแหน่ง
ในสายงานนั้น สำหรับการแบ่งสายงานที่เหมาะสมนั้นทำได้จากการ จัดทำผังการจัดสายงานดังกล่าว
แล้ว ส่วนอัตราค่าแรงที่ควร จะจ่ายในแต่ละตำแหน่งว่าจะ เป็นเท่าใด ต้องพิจารณา นโยบายการ
จ่ายเงินค่าแรงของกิจการนั้นประกอบ ด้วย เพราะนโยบายการ จ่ายเงินค่าแรงที่ต่างกันออกไปจะเป็น
ผลให้ต้นทุนค่าแรงตอหน่วยต่างกันออกไปด้วย สำหรับนโยบายหรือวิธีการจ่ายค่าแรงในอุตสาหกรรม
ต่าง ๆ อาจแบ่งออกเป็น ๕ อย่างคือ

๑. การจ่ายค่าแรงเป็นรายวันหรือรายชั่วโมง วิธีการจ่ายค่าแรงเช่นนี้จะกำหนดค่าแรง
ต่อวันหรือต่อชั่วโมงที่จะจ่ายให้คนงานแต่ละคนไปเลยว่าเป็นจำนวนเท่าใด ในกรณีที่ มีคนงานหลาย
คนซึ่งจ่ายค่าแรงในอัตราต่าง ๆ กันทำงานในช่วงการผลิตเดียวกัน อัตราค่าแรงมาตรฐานควร จะ
กำหนดโดยวิธีถ่วงเฉลี่ยอัตราค่าแรงเหล่านั้นเสียก่อน เพราะต้นทุนค่าแรงมาตรฐานของช่วงการผลิต
หนึ่งนั้นได้มาจากชั่วโมงทำงานมาตรฐานคูณกับอัตราค่าแรงมาตรฐานที่จ่ายแก่คนงานที่ทำการผลิตใน
ช่วงนั้น อัตราค่าแรงที่จ่ายทุกอัตราถือเป็นมาตรฐานทั้งหมด จึงไม่ควรเลือกเพียงอันใดอันหนึ่งมา
เป็นมาตรฐานแค่เพียงอันเดียว การใช้วิธีถ่วงเฉลี่ยจึงจะเป็นการเหมาะสมที่สุด เหตุที่อาจจะทำ
ให้เกิดผลต่างต้นทุนค่าแรงมาตรฐานสำหรับการจ่ายค่าแรงวิธีนี้ก็เช่น ในกรณีที่เครื่องจักรทำงาน
โดยตั้งเครื่องอัตโนมัติไว้ว่าในแต่ละชั่วโมงควรผลิตได้กี่หน่วย เมื่อตลาดมีความต้องการมากขึ้น
ผู้ควบคุมงานอาจเร่งเครื่องจักรให้เดินเครื่องเร็วขึ้น สามารถผลิตได้มากกว่าเดิมโดยใช้
เวลาเท่ากัน เช่นนี้ค่าแรงมาตรฐานเมื่อคิดตอหน่วยจะลดลงต่ำกว่ามาตรฐานค่าแรงตอหน่วยที่ตั้งไว้
ทำให้เกิดผลต่างขึ้น

๒. การจ่ายค่าแรงโดยคิดเป็นจำนวนชิ้น การกำหนดมาตรฐานอัตราค่าแรงวิธีนี้จะกำหนดว่างานชิ้นหนึ่งนั้นจะต้องจ่ายค่าแรงเท่าใด โดยไม่ได้คำนึงว่าคนงานจะทำงานได้รวมทั้งหมดกี่ชิ้นในหนึ่งวัน ในการคิดค่าแรงให้คนงานแบบนี้จะไม่มีผลต่างอันเกิดจากชั่วโมงการทำงาน เพราะไม่ได้คำนึงว่าในแต่ละวันคนงานจะใช้เวลาเท่าใด พิจารณาจากผลงานที่ได้ออกมาเท่านั้น แต่ในทางปฏิบัติกันแล้วการจ่ายค่าแรงโดยคิดจำนวนผลิตภัณฑ์ที่คนงานทำได้โดยเฉพาะนั้นเป็นไปได้ยาก เพราะมีปัญหาเกิดขึ้นอันอาจไม่เป็นการยุติธรรมต่อพนักงาน เช่น ผู้ที่เริ่มเข้าทำงานใหม่ยอมทำงานได้ช้ากว่าผู้ที่ทำชำนาญแล้ว จำนวนชิ้นที่โดยยอมน้อยกว่าทั้ง ๆ ที่ความเอาใจใส่ในการทำงานไม่ต่างกันเลย หรือธุรกิจจำต้องลดการผลิตลง การจำกัดจำนวนชิ้นที่คนงานจะทำได้ เพื่อให้ปริมาณผลผลิตลดลงมาตามที่ต้องการ ย่อมก่อความไม่พอใจให้แก่คนงาน จึงมักจะนิยมการจ่ายค่าแรงเป็นรายวันถือเป็นอัตราค่าแรงต่ำสุดที่คนงานควรจะได้รับ แล้วจ่ายจากจำนวนชิ้นเพิ่มเข้าไปอีกตามความสามารถของแต่ละคน มาตรฐานอัตราค่าแรงต่อชิ้นก็ควรนำค่าแรงรายวันที่จ่ายเป็นอัตราต่ำสุด เข้ามารวมคิดกับค่าแรงต่อชิ้นที่ให้แก่คนงานด้วย ในกรณีที่มีการเพิ่มอัตราค่าแรงต่อวันให้สูงขึ้นแต่ค่าแรงต่อชิ้นยังคงจ่ายคงเดิม ไม่ควรจะถือว่ามาตรฐานยังคงเดิมไม่เปลี่ยนแปลง ควรนำค่าแรงต่อวันที่จะจ่ายเพิ่มมาปรับเข้าไปเป็นส่วนหนึ่งของค่าแรงต่อชิ้นด้วย

๓. การจ่ายค่าแรงโดยกำหนดระยะเวลาที่จะให้ทำสำหรับงานหนึ่งชิ้น วิธีนี้คล้ายคลึงกับการจ่ายอัตราค่าแรงเป็นรายชิ้น เพียงแต่เปลี่ยนจากคิดเป็นจำนวนชิ้นมาคิดเป็นช่วงระยะเวลาหนึ่งเท่านั้น แต่วิธีการคิดเป็นรายชิ้นจะง่ายกว่า เพราะการกำหนดระยะเวลาที่จะทำต่อหนึ่งชิ้นนั้นแต่ละชิ้นอาจจะกินระยะเวลาทำต่างกันออกไป การกำหนดอัตราค่าแรงก็ต้องแตกต่างกันออกไปตามระยะเวลาที่เท่านั้น สำหรับวิธีการจ่ายค่าแรงวิธีนี้ยังไม่เป็นที่นิยมกันในวงการอุตสาหกรรมในประเทศไทย

๔. การจ่ายโดยคิดเป็นรายชิ้นและมีโบนัสหรือเงินเพิ่มพิเศษให้ด้วย การจ่ายค่าแรงด้วยวิธีนี้ธุรกิจจะต้องกำหนดระดับการผลิตหรือวิธีการผลิตที่คาดว่าคนงานจะทำได้ในการทำงานอย่างปกติแล้วกำหนดอัตราค่าแรง ณ ระดับนี้เป็นค่าแรงต่ำสุดที่คนงานต้องได้รับ เมื่อผู้ใดมีความสามารถทำได้สูงกว่าระดับนี้ ก็จะมีเงินโบนัสหรือเงินเพิ่มพิเศษ การจ่ายเงินเพิ่มพิเศษให้ อาจจ่ายโดยพิจารณาจากจำนวนสินค้าที่คนงานผลิตได้สูงกว่าปกติ หรือพิจารณาคุณภาพของสินค้าที่ทำว่า

มีคุณภาพดีกว่าที่กำหนดไว้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับประเภทของสินค้าที่ทำการผลิต การจ่ายค่าแรงวิธีนี้จะเป็นผลให้ต้นทุนค่าแรงต่อหน่วยเปลี่ยนแปลงไปตามจำนวนการผลิตที่ผลิตได้ และอัตราค่าแรงก็เปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิตระดับต่าง ๆ ที่พนักงานทำได้ ต้นทุนค่าแรงต่อหน่วยตามวิธีนี้จะคงที่เป็นช่วง ๆ ไป เริ่มจากระดับการผลิตปกติเป็นอัตราหนึ่ง เมื่อการผลิตของพนักงานมีมากจนถึงระดับที่จะไต่บันได ต้นทุนค่าแรงก็จะเปลี่ยนแปลงไปและคงที่อยู่หากพนักงานผลิตได้ในระดับที่ได้รับโบนัสจำนวนเท่าเดิม แต่หากแรงผลิตได้มากจนขึ้นไปถึงอีกระดับหนึ่ง ต้นทุนค่าแรงก็จะเปลี่ยนแปลงไปอีก ฉะนั้นกิจการจึงควรมีการทำกราฟที่ระบุระดับการผลิตต่าง ๆ ที่ธุรกิจตั้งเอาไว้ว่าคนงานจะสามารถทำได้ พร้อมทั้งระบุเงินเพิ่มพิเศษที่จะกำหนดให้ ณ ระดับต่าง ๆ นั้น รวมถึงการทำต้นทุนต่อหน่วยที่จะต้องจ่าย ณ ช่วงต่าง ๆ ที่กำหนดนั้น แผนการให้เงินเพิ่มพิเศษว่าจะให้เท่าใดนั้นต้องอาศัยแผนกต้นทุนเป็นผู้กำหนดขึ้น แต่การผลิตช่วงต่าง ๆ ที่คนงานจะสามารถทำได้นั้นต้องอาศัยแผนกวิศวกรรมควบคุมโรงงาน หรือหัวหน้าผู้ควบคุมการทำงานของคนงานเป็นผู้ให้ข้อมูล

ในการกำหนดมาตรฐานอัตราค่าแรงตามการจ่ายเงินวิธีนี้ มีปัญหาสำคัญที่ต้องพิจารณาอยู่ประการหนึ่งคือ ระดับการผลิตมาตรฐานที่นำมาใช้ในการตั้งอัตราค่าแรงควรเป็นระดับไหน หากถือระดับการผลิตต่ำสุดที่คนงานจะทำได้ตั้งเป็นมาตรฐาน ผลต่างอัตราค่าแรงที่เกิดจากอัตราค่าแรงที่จ่ายจริงมากกว่าอัตราค่าแรงมาตรฐานนั้น ฝ่ายจัดการต้องระลึกไว้ว่าไม่จำเป็นว่าจะจะเป็นผลต่างไม่ก็เสมอไป เพราะในการทำการผลิต คนงานอาจจะทำงานได้สูงกว่าระดับการผลิตต่ำสุดที่ธุรกิจกำหนดไว้เป็นผลให้ได้รับเงินเพิ่มพิเศษอันทำให้ได้รับค่าแรงสูงขึ้น แต่การตั้งระดับการผลิตที่คาดว่าคนงานจะทำได้เป็นระดับมาตรฐานก็มีเหตุผลสมควร เพราะเป็นระดับที่ไต่บันไดผ่านการพิจารณามาแล้วว่าเป็นระดับที่ทุกคนควรจะทำได้ อีกกรณีหนึ่งคือไม่ถือระดับการผลิตต่ำสุดที่ตั้งไว้เป็นมาตรฐาน แต่ถือว่า ณ ระดับใดที่คนงานสามารถทำได้ถึงเสมอ แล้วถือระดับนั้นเป็นมาตรฐาน อัตราค่าแรงมาตรฐานแบบนี้จะคำนวณเงินเพิ่มพิเศษรวมเข้าไปด้วย ทั้งนี้มีเหตุผลในการเลือกว่าระดับที่คนงานทำได้เป็นส่วนใหญ่อีกควรจะต้องเป็นมาตรฐานได้ การพิจารณาระดับการผลิตแบบนี้ก็ทำได้จากการทำงานในอดีตว่าเงินโบนัสของการผลิตในช่วงใดที่คนงานสามารถทำได้เสมอ ๆ แต่ถ้ามองการบันทึกไว้ ก็ใช้ประโยชน์และการคาดคะเนเขาช่วย

๕. วิธีการจ่ายเงินให้คนงานเป็นกลุ่ม วิธีการนี้จะคิดไว้ในแต่ละชั่วโมงหรืองานแต่ละชิ้นที่ทำ จะจ่ายค่าแรงให้คนงานทั้งกลุ่มนั้นเท่าใด วิธีนี้ไม่เป็นที่ยอมรับในประเทศไทย เพราะปริมาณที่แต่ละคนทำจะต้องถูกจำกัดให้เป็นไปตามส่วนใหญ่ของกลุ่ม ทำให้ขาดความเป็นอิสระในการทำงานของพนักงานแต่ละคน ในการตั้งอัตราค่าแรงมาตรฐานก็ต้องตั้งจากอัตราค่าแรงของกลุ่ม แม้ในกลุ่มนั้นจะประกอบด้วยคนงานที่มีความชำนาญต่างกัน และมีอัตราค่าแรงแต่ละคนต่างกันไปไม่เป็นปัญหา เพราะนำอัตราค่าแรงของแต่ละคนมารวมกันตั้งเป็นมาตรฐานอัตราค่าแรงของกลุ่มได้ แต่ในทางปฏิบัติแล้ววิธีการคิดแบบนี้จะประสบปัญหา เพราะการหาคนงานมาทำงานในกลุ่มให้ได้ตามคุณสมบัติที่ต้องการอาจทำได้ยาก ประโยชน์ที่ได้จากการตั้งเป็นกลุ่มก็เพื่อให้แต่ละคนช่วยกันควบคุมดูแลกันเองในกลุ่มของตน ซึ่งในการทำงานแยกกันก็สามารถขจัดปัญหานี้ได้โดยจัดให้มีผู้ควบคุมอย่างใกล้ชิด

มาตรฐานเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโรงงาน

ค่าใช้จ่ายโรงงานหมายถึงต้นทุนการผลิตในส่วนที่นอกเหนือไปจากวัตถุดิบโดยตรงและค่าแรงโดยตรง ค่าใช้จ่ายโรงงานจึงหมายถึงวัตถุดิบทางอ้อม, ค่าแรงทางอ้อม และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อให้การผลิตดำเนินไปจนสำเร็จ เช่น ค่าบริการ, เครื่องมือเครื่องใช้ช่วยในการผลิตวัสดุต่าง ๆ ที่ไม่ใช่เป็นส่วนประกอบของสินค้า, ของใช้เบ็ดเตล็ดในโรงงาน, ค่าใช้จ่ายเหล่านี้บางประเภทไม่สามารถทราบได้ว่าเป็นต้นทุนในการผลิตสินค้าชนิดใด และในหน่วยใด เพราะเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการผลิตเป็นส่วนรวม จึงต้องมีหลักการแบ่งค่าใช้จ่ายนี้ให้แก่แผนกต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการแบ่งค่าใช้จ่ายโรงงานออกเป็นตามแผนกที่เกิดขึ้น จึงเป็นวิธีการสะดวกที่สุดในการที่จะควบคุมค่าใช้จ่ายประเภทนี้ว่าควรจะเป็นต้นทุนของสินค้าเท่าใด ทั้งยังเป็นประโยชน์ในการกำหนดตัวผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายนั้น ๆ ด้วย การกำหนดผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบในค่าใช้จ่ายนี้ เมื่อได้มีการแบ่งค่าใช้จ่ายออกตามแผนกต่าง ๆ แล้ว หัวหน้าแผนกนั้นก็ย่อมมีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรง แต่สำหรับกรณีที่เป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่ได้เกิดจากแผนกใดโดยเฉพาะ ให้ประโยชน์รวมแก่หลายแผนกหรือทุกแผนกก็ต้องมีการแบ่งสรรออก หลักการแบ่งสรรนี้จะต้องทำอย่างระมัดระวังและมีเหตุผล และเป็นที่ยอมรับของทุกแผนกกว่าเหมาะสม เพื่อไม่ให้เกิดปัญหาโต้เถียงในภายหลัง

เนื่องจากค่าใช้จ่ายโรงงานประกอบด้วยค่าใช้จ่ายหลายประเภทดังกล่าว การตั้งมาตรฐานค่าใช้จ่ายโรงงานจึงต้องศึกษาลักษณะของค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ว่ามีผลเปลี่ยนแปลงไปอย่างไร เมื่อเปลี่ยนแปลงระดับการผลิตที่ทำการผลิตอยู่ เพราะการตั้งมาตรฐานเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโรงงานก็คือการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรที่จะนำไปใช้คิดต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานสำหรับสินค้าหนึ่งหน่วย และการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรก็จำเป็นต้องกำหนดระดับปริมาณการผลิตที่จะทำ เพื่อจะได้รวบรวมค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น ณ ระดับการผลิตนั้น สำหรับค่าใช้จ่ายบางอย่างเปลี่ยนแปลงเป็นปฏิภาคโดยตรงกับการผลิตและเปลี่ยนแปลงในอัตราส่วนเดียวกัน บางประเภทเปลี่ยนแปลงเป็นปฏิภาคโดยตรงเช่นกัน แต่คนละอัตราส่วนกับการผลิต การเปลี่ยนแปลงเช่นนี้จะส่งผลให้ต้นทุนเปลี่ยนแปลงขึ้นลงตามระดับการผลิตอยู่เสมอ การตั้งมาตรฐานจึงควรตั้งในรูปงบประมาณที่บอกให้ทราบต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานรวมที่ถือเป็นมาตรฐานในการผลิตแต่ละระดับ สำหรับลักษณะค่าใช้จ่ายที่ต้องทำการศึกษานี้ อาจจะแบ่งออกได้เป็น ๓ ระดับคือ

๑. ต้นทุนคงที่ คือต้นทุนที่ไม่เปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิตที่เปลี่ยนแปลงจะเป็นจำนวนคงที่เช่นนั้นอยู่จนถึงระดับการผลิตหนึ่ง ต้นทุนประเภทนี้เมื่อคิดต่อหน่วยจะเปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิต ยิ่งผลิตมากต้นทุนคงที่ต่อหน่วยจะยิ่งต่ำ

๒. ต้นทุนแปรได้ คือต้นทุนที่เปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิตในอัตราส่วนเดียวกัน ต้นทุนชนิดนี้จำนวนรวมจะเปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิต แต่ต้นทุนแปรได้ต่อหน่วยจะคงที่

๓. ต้นทุนกึ่งแปรได้ เป็นต้นทุนที่อยู่ระหว่างต้นทุนคงที่และต้นทุนแปรได้ คือจะมีจำนวนคงที่เป็นช่วง ๆ อยู่จนถึงระดับปริมาณการผลิตหนึ่งก็จะเปลี่ยนไปและคงที่อยู่ในช่วงนั้นจนกว่าจะถึงระดับปริมาณการผลิตอีกระดับหนึ่ง

ในการบันทึกค่าใช้จ่ายเหล่านี้ลงในบัญชีมักจะไม่มีการแยกประเภทว่าค่าใช้จ่ายใดคงที่หรือแปรได้ ฉะนั้นการดูตัวเลขจากบัญชีจะไม่สามารถทราบได้ว่าในอัตรามีตัวเลขเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายคงที่เท่าใด ค่าใช้จ่ายแปรได้เท่าใด วิธีที่จะทราบได้ก็คือการทำงบประมาณค่าใช้จ่ายยืดหยุ่นและระบุอัตราค่าใช้จ่ายคงที่และอัตราค่าใช้จ่ายแปรได้ต่อหน่วย เพื่อนำไปใช้ในการพิจารณาตั้งมาตรฐานค่าใช้จ่ายโรงงาน ซึ่งควรแยกออกเป็นมาตรฐานอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรสำหรับค่าใช้จ่ายคงที่

และมาตรฐานอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรสำหรับค่าใช้จ่ายแปรได้ เพื่อให้ได้ผลต่างที่ละเอียดถึง
ขั้นอันจะเป็นประโยชน์ในการวิเคราะห์ ตัวอย่างงบประมาณยี่สิบหกหมื่นปรากฏดังตารางข้างล่างนี้

ตาราง ๑

บริษัท.....

งบประมาณยี่สิบหกหมื่นแผนก ก.

ประจำเดือน.....พ.ศ.....

ระคับการผลิต	๐	๒๐๐	๔๐๐	๖๐๐	๘๐๐	๑,๐๐๐	๑,๒๐๐
	ขม.	ขม.	ขม.	ขม.	ขม.	ขม.	ขม.
	(๐%)	(๒๐%)	(๔๐%)	(๖๐%)	(๘๐%)	(๑๐๐%)	(๑๒๐%)
เงินเดือน	๖๐๐	๖๐๐	๖๐๐	๑,๐๕๐	๑,๐๕๐	๑,๐๕๐	๑,๕๐๐
ค่าแรงทางอ้อม	๓๐๐	๖๐๐	๙๐๐	๑,๒๐๐	๑,๕๐๐	๑,๘๐๐	๒,๑๐๐
ค่าซ่อมแซม	๑๐๐	๑๒๐	๑๔๐	๑๖๐	๑๘๐	๒๐๐	๒๒๐
ค่าเสื่อมราคา	๑,๐๐๐	๑,๐๐๐	๑,๐๐๐	๑,๐๐๐	๑,๐๐๐	๑,๐๐๐	๑,๐๐๐
วัสดุสิ้นเปลือง	๓๗๕.๕๐	๕๐	๖๒๕.๕๐	๗๕	๘๗๕.๕๐	๑๐๐	๑๑๒๕.๕๐
ค่าไฟฟ้า	<u>๑,๐๗๒.๕๐</u>	<u>๑,๒๓๓</u>	<u>๑,๓๙๓.๕๐</u>	<u>๑,๕๕๔</u>	<u>๑,๗๑๔.๕๐</u>	<u>๑,๘๗๕</u>	<u>๒,๐๓๕.๕๐</u>
รวม บาท	<u>๓,๑๑๐.๐๐</u>	<u>๓,๖๐๓</u>	<u>๔,๐๙๖.๐๐</u>	<u>๕,๐๓๘</u>	<u>๕,๕๓๒.๐๐</u>	<u>๖,๐๒๕</u>	<u>๖,๕๖๘.๐๐</u>

ระคับการผลิตปกติ = ๑,๐๐๐ ขม.

อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรคงที่ต่อ ๑ ขม. = ๓,๑๑๐ = ๓,๑๑๐ บาท
๑,๐๐๐

อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรแปรได้ต่อ ๑ ขม. = ๒.๙๑๕ = ๒.๙๑๕ "
๑,๐๐๐

อัตราค่าใช้จ่ายโรงงาน รวม = ๖.๐๒๕ "

จากงบประมาณยี่สิบหมื่น ณ ระยะเวลาผลิต ๐% ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายต่ำสุดที่ต้องเกิดไม่ว่าจะทำการผลิตหรือไม่ จึงถือเป็นค่าใช้จ่ายคงที่ ในงบประมาณนี้สมมติให้ระยะเวลาผลิตปกติคือ ๑๐๐% ต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้น ณ ราคานี้คือ ๖,๐๒๕ บาท หักต้นทุนคงที่ ๓,๑๑๐ บาท คงเหลือเป็นต้นทุนแปรได้รวม ณ ระยะเวลาผลิตนี้ ๒,๙๑๕ บาท จากงบประมาณจะช่วยให้รายละเอียดที่เป็นข้อสังเกตใคว่า ค่าใช้จ่ายบางอย่างไม่ได้เปลี่ยนแปลงตามการผลิต เช่นค่าเสื่อมราคา, และบางอย่างคงที่เป็นตรง ๆ เช่นเงินเดือน ค่าใช้จ่ายเหล่านี้สะดวกที่จะนำไปตั้งเป็นมาตรฐานได้เลยหรือถือเป็นตัวเลขที่ใช้เป็นหลักในการตั้งมาตรฐาน การคิดอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานรวมต่อชั่วโมงตามที่ปรากฏในงบประมาณ เป็นการพิจารณาว่าเมื่อระยะเวลาผลิตเปลี่ยนแปลงไป จะทำให้ต้นทุนเปลี่ยนแปลงไปในอัตราอย่างไร ไม่ได้พิจารณาอัตราค่าใช้จ่ายตามลักษณะค่าใช้จ่ายว่าเป็นค่าใช้จ่ายคงที่หรือค่าใช้จ่ายแปรได้

สำหรับปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลาผลิตที่จะนำมาตั้งเป็นมาตรฐานว่าควรถือระดับใดนั้น อาจพิจารณาได้ ๒ ประเภทคือ ระยะเวลาผลิตที่กิจการสามารถจะผลิตได้โดยไม่คำนึงถึงในด้านการตลาดว่าจะขายได้หรือไม่ ระยะเวลาผลิตนี้ไม่ใช่ระยะเวลาผลิตที่มีประสิทธิภาพสูงสุด เพราะได้มีการคำนึงสิ่งที่จะอาจเกิดได้ในการผลิต เช่นหยุดเครื่องจักรเพื่อซ่อมแซม วัตถุดิบขาดมือไม่พอในการผลิตหรือขาดคนงาน หรือสิ่งขัดข้องอื่นที่คนงานไม่สามารถควบคุมได้ อีกระยะเวลาผลิตหนึ่งนั้นคำนึงในด้านการขายด้วยนอกเหนือจากปัจจัยที่ต้องคิดถึง เช่นเกี่ยวกับระยะเวลาผลิตอันแรก ว่ากิจการจะขายสินค้าได้เป็นปริมาณเท่าใด ในช่วงใดจะขายได้มาก ซึ่งต้องอาศัยการประมาณตัวเลขจากแผนการขาย การใช้ระยะเวลาผลิตต่างกันมาตั้งมาตรฐานจะทำให้อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานจัดสรรมาตรฐานต่างกันออกไปด้วยดังตัวอย่าง

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
บริษัท.....

งบประมาณยี่สิบหมื่น (ขอ) แผนก ก.

ประจำเดือน.....พ.ศ.....

ต้นทุนคงที่	๖,๐๐๐	ขม.	๔,๐๐๐	ขม.	๑๐,๐๐๐	ขม.
ต้นทุนแปรได้	๔,๐๐๐		๔,๐๐๐		๔,๐๐๐	
	<u>๔,๐๐๐</u>		<u>๑๒,๐๐๐</u>		<u>๑๘,๐๐๐</u>	
รวม	๑๐,๐๐๐	บาท	๒๐,๐๐๐		๒๓,๐๐๐	

สมมติให้ระดับการผลิตที่คำนึงถึงการขายใช้ชั่วโมงการผลิต	๑๐,๐๐๐ ชม. และ
" " ไม่คำนึง " " "	๘,๐๐๐ "

ณ ระดับการผลิต ๑๐,๐๐๐ ชม.			
อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่	=	$\frac{๘,๐๐๐}{๑๐,๐๐๐}$	= ๘๐ บาท ต่อชั่วโมง
" " แปรได้	=	$\frac{๑๕,๐๐๐}{๒๐,๐๐๐}$	= ๑.๕๐ " "
อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานรวม	=	$\frac{๒๐,๐๐๐}{๒๐,๐๐๐}$	= ๒.๓๐ " "

ณ ระดับการผลิตที่ใช้ชั่วโมงการผลิต	๘,๐๐๐ ชม.	
อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่	=	$\frac{๘,๐๐๐}{๘,๐๐๐}$ = ๑ บาท ต่อ ชม.
" " แปรได้	=	$\frac{๑๒,๐๐๐}{๘,๐๐๐}$ = ๑.๕๐ บาท ต่อ ชม.
อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานรวม	=	๒.๕๐ บาท ต่อ ชม.

จะเห็นได้ว่า เหตุที่ทำให้อัตราค่าใช้จ่ายโรงงานรวมต่างกันนั้น เป็นผลมาจากอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานคงที่เปลี่ยนแปลง ณ ระดับการผลิตที่ต่างกันออกไป การวิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายโรงงานจึงต้องแยกออกไปว่า เป็นผลจากประสิทธิภาพในการผลิต หรือเป็นผลจากค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงต่างจากมาตรฐาน

เมื่อได้กำหนดต้นทุนการผลิตทั้ง ๓ ประเภทคือ วัตถุดิบ ค่าแรงโดยตรง และค่าใช้จ่ายโรงงานแล้ว ก็ควรมีการรวบรวมไว้ว่าเป็นต้นทุนมาตรฐานรวมเท่าใด บัตรที่ใช้รวมต้นทุนนี้เรียกว่าบัตรต้นทุนมาตรฐานซึ่งจะใช้เป็นหลักในการคิดต้นทุนการผลิตจนกว่าจะได้มีการเปลี่ยนแปลงใหม่ ต้นทุนมาตรฐานนี้อาจจะบันทึกลงในสมุดบัญชีของกิจการ หรือไม่บันทึกแต่ทำเป็นเอกสารแยกเก็บไว้ต่างหาก แต่ผลที่ได้จากการตั้งต้นทุนมาตรฐานก็คือย่อมจะเกิดผลต่างอันเกิดจากค่าใช้จ่ายจริงต่างจากมาตรฐานที่ตั้งไว้ การตั้งมาตรฐานไว้ลอย ๆ โดยไม่มีการวิเคราะห์ผลต่างที่เกิดขึ้นจะไม่เกิดประโยชน์ในการควบคุมต้นทุน อันเป็นวัตถุประสงค์ของการทำต้นทุนมาตรฐานแต่อย่างใด สำหรับการวิเคราะห์ผลต่างที่เกิดขึ้นจะกล่าวโดยละเอียดในบทต่อไป