

บทที่ 4

การจัดทำระบบต้นทุนกิจกรรมของ บริษัท โอกิ พรินซ์ (ประเทศไทย) จำกัด

การจัดทำระบบต้นทุนกิจกรรมของบริษัท โอกิ พรินซ์ (ประเทศไทย) จำกัด มีประโยชน์คือสามารถจัดทำรายงานการคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนเพื่อนำเสนอผู้บริหารนำไปใช้ในการควบคุมต้นทุนของกิจการ แต่ขณะเดียวกันก็ยังสามารถรักษาคุณภาพของสินค้า และควมมีประสิทธิภาพในการทำงานไว้ได้หรือสามารถพัฒนาให้ดียิ่งขึ้น โดยในการจัดทำจะประยุกต์ระบบต้นทุนกิจกรรมโดยเริ่มตั้งแต่การปันส่วนหรือระบุค่าใช้จ่ายจากบัญชีแยกประเภทลงสู่ศูนย์ต้นทุน จากศูนย์ต้นทุนลงสู่กิจกรรม เมื่อได้ต้นทุนรวมต่อกิจกรรมแล้วก็จะคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วย (Cost per Driver) แต่จะไม่มี การคิดต้นทุนหรือระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน (Cost Object) เพื่อคำนวณหาต้นทุนสินค้าต่อหน่วย ซึ่งในการศึกษาครั้งนี้จะทำการศึกษาแผนกต่าง ๆ ทั้งหมด 10 แผนก แต่แบบฟอร์มต่างๆ เช่นแบบฟอร์มที่ใช้ในการสัมภาษณ์รวมถึงตารางบางประเภทจะแสดงโดยใช้ตัวอย่างเฉพาะของแผนกบริหารงานบุคคลและทั่วไปเท่านั้น แผนกอื่นจะใช้แบบฟอร์มและตารางที่มีลักษณะเดียวกัน และข้อมูลของบริษัท โอกิ พรินซ์ (ประเทศไทย) จำกัด ที่นำมาวิเคราะห์ในการศึกษาครั้งนี้ได้มีการดัดแปลงในหลายส่วน เพื่อไม่ให้เกิดความเสียหายอันอาจเกิดขึ้นจากการใช้ข้อมูลจริง

ในการศึกษาครั้งนี้ ได้มีการแบ่งเป็น 2 ส่วนคือ

ส่วนที่ 1 จะทำการศึกษาโดยการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมของบริษัท โอกิ พรินซ์ (ประเทศไทย) จำกัด

ส่วนที่ 2 จะทำการศึกษาแนวทางในการควบคุมต้นทุนของบริษัท โอกิ พรินซ์ (ประเทศไทย) จำกัด

ส่วนที่ 1 การจัดทำระบบต้นทุนกิจกรรม ในการจัดทำระบบต้นทุนกิจกรรม ของบริษัท โอกิ พรินซ์ (ประเทศไทย) จำกัดมีขั้นตอนในการจัด 3 ขั้นตอนดังต่อไปนี้

ขั้นตอนที่ 1 การวิเคราะห์กิจกรรม

การวิเคราะห์กิจกรรม คือ การกำหนดหรือระบุกิจกรรมขององค์กรเพื่อให้ได้มาซึ่งเกณฑ์ในการบ่งบอกลักษณะการดำเนินงานของกิจการ เพื่อจะเป็นประโยชน์ต่อการคำนวณต้นทุน

กิจกรรมที่จะระบุเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน และการสร้างตัววัดผลการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง

เกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดกิจกรรมของบริษัทคือ

1. จะต้องเป็นกิจกรรมที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร และชี้ให้ผู้บริหารเห็นถึงประสิทธิภาพในการใช้ทรัพยากรของกิจกรรมนั้นๆ
2. กิจกรรมที่กำหนดจะต้องสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ขององค์กร มีทั้งกิจกรรมเบื้องต้น (Primary Activity) คือกิจกรรมที่สอดคล้องกับแผนก และกิจกรรมรอง (Secondary Activity) คือกิจกรรมเสริมแต่มีความจำเป็นต่อแผนก เช่น การประชุม
3. ในการกำหนดกิจกรรมของแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบไม่ควรจะเกิน 5-10 กิจกรรม เพราะหากมีกิจกรรมมากเกินไปจะทำให้ต้นทุนในการวิเคราะห์กิจกรรม (Measurement Costs) สูง การปันส่วนค่าใช้จ่ายจากบัญชีแยกประเภทยุ่งยาก และทำให้เกิดความสับสนต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร เนื่องจากข้อมูลมากเกินไป (Overload Information)
4. กิจกรรมนั้นจะต้องสามารถมองเห็นผลได้ (Output) ที่ชัดเจน สามารถมองเห็นเป็นรูปธรรม และสามารถให้ผู้อื่นนำไปใช้ประโยชน์ได้ เช่น แผนกบริหารงานบุคคลและทั่วไปมีกิจกรรมการพัฒนาและฝึกอบรม ในการรับพนักงานใหม่จะต้องมีการฝึกอบรมเรื่องความปลอดภัยในการทำงานในโรงงาน ผลได้ ก็จะเป็นจำนวนครั้งของการฝึกอบรมหรืออาจจะเป็นจำนวนพนักงานที่สามารถนำความรู้ที่ได้รับจากการอบรมไปทำงานในแผนกผลิตได้ ซึ่งในการกำหนดผลได้นั้นจะกล่าวถึงรายละเอียดและวิธีการในขั้นตอนที่ 3 คือ การกำหนดตัววัดต้นทุน/ตัววัดผลการปฏิบัติงาน
5. กิจกรรมนั้นๆ ควรจะใช้เวลา มากกว่า หรือ เท่ากับ 5 % ของเวลาปฏิบัติงานโดยเฉลี่ยต่อสัปดาห์ โดยจะเน้นความมีสาระของงาน ดังนั้นกิจกรรมที่เหลืออยู่ก็จะต้องดูดซับต้นทุนของกิจกรรมที่ถูกตัดออกไป ซึ่งโดยทั่วๆ ไปเวลาของแต่ละกิจกรรมควรจะมากกว่า หรือ เท่ากับ 10% แต่สาเหตุที่กำหนดให้บริษัท โอที พรินซ์ (ประเทศไทย) จำกัด ใช้เวลามากกว่า หรือเท่ากับ 5% ของเวลาปฏิบัติงานโดยเฉลี่ยต่อสัปดาห์ เนื่องจากต้องการคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วย (Cost per Output) ให้ผู้บริหารได้เห็นถึงตัวเลขที่ชัดเจนและสามารถนำไปเป็นแนวทางในการควบคุมต้นทุนกิจกรรมของแต่ละแผนกได้ง่ายขึ้น
6. เมื่อนำเวลาของทุกๆ กิจกรรมมารวมกันแล้วจะต้องมากกว่า หรือ เท่ากับ 80 % ของเวลาที่ใช้ปฏิบัติงานโดยรวมของแต่ละแผนก

7. การกำหนดกิจกรรมจะต้องกำหนดกิจกรรมที่มีอยู่ในปัจจุบันและครอบคลุมถึงอนาคต
ด้วยซึ่งจะทำการศึกษาจาก

7.1 โครงสร้างองค์กร (Organization Chart) ของบริษัท

7.2 คำบรรยายลักษณะงานของบริษัท (Job Description) ของบริษัท

7.3 ทำการสัมภาษณ์ และสังเกตการณ์การทำงานของพนักงานในแผนกต่างๆ โดยใน
การสัมภาษณ์จะทำการสอบถามถึงประเภทของกิจกรรมและสัดส่วนเวลาที่ใช้ใน
การทำงานโดยใช้แบบฟอร์มดังตารางที่ 1 ซึ่งแสดงถึงแบบฟอร์มที่ใช้ในการเก็บ
และสัมภาษณ์กิจกรรม และ สัดส่วนเวลาทำงานที่ใช้ไปในการทำงานของแต่ละ
กิจกรรม

จากการศึกษาโดยใช้เกณฑ์ในการศึกษาของข้อ 1 - 6 และทำการศึกษาโครงสร้างองค์กร คำบรรยายลักษณะงาน และทำการสัมภาษณ์ผู้ช่วยผู้จัดการของแผนกต่างๆ รวม 10 แผนก ในการ สัมภาษณ์จะกำหนดให้ผู้จัดการแต่ละแผนกระบุประเภทของกิจกรรมของแผนกตนเองซึ่งจะต้อง เป็นกิจกรรมที่เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ตามข้อ 1 - 6 ดังกล่าว ขณะเดียวกันก็จะให้ประมาณ สัดส่วนเวลาในการทำงานของแต่ละกิจกรรม โดยมีแบบฟอร์มซึ่งใช้ให้หัวหน้าแผนกแต่ละแผนก กรอกลงในตารางแสดงผลการสัมภาษณ์กิจกรรมและสัดส่วนเวลาทำงาน ในระหว่างการสัมภาษณ์ หากกิจกรรมใดที่หัวหน้าแผนกนั้นๆ ระบุมาและไม่เข้าเกณฑ์ที่กำหนดไว้ ก็จะทำการตัดออกหรือ ยุบรวมกับกิจกรรมอื่นยกตัวอย่างเช่นในการสัมภาษณ์แผนกบริหารงานบุคคลได้มีกิจกรรมต่างๆ ที่ หัวหน้าฝ่ายระบุมา 10 กิจกรรม คือ

1. กิจกรรมงานบริหารงานบุคคล เช่นการทำให้เกิดความเข้าใจกันระหว่างลูกจ้างและ เจ้าของกิจการ
2. กิจกรรมการจัดหาบุคลากร
3. กิจกรรมการจัดทำเงินเดือนและผลตอบแทน
4. กิจกรรมการพัฒนาและฝึกอบรม
5. กิจกรรมด้านการติดต่อและทำสัญญา
6. กิจกรรมการบริการ เช่น การทำใบอนุญาตต่างๆ
7. กิจกรรมการรักษาความสะอาด
8. กิจกรรมการรักษาความปลอดภัย
9. กิจกรรมการจัดทำรายงานเพื่อการบริหาร
10. กิจกรรมแรงงานสัมพันธ์ เช่นการจัดกิจกรรมนอกสถานที่

จากกิจกรรมต่างๆ ที่หัวหน้าแผนกระบุมาอาจจะไม่เข้าข่ายคือใช้เวลาในการทำกิจกรรม นั้นๆ ในแต่ละเดือนไม่ถึง 5 % เช่นกิจกรรมการติดต่อและทำสัญญา หรือแรงงานสัมพันธ์ซึ่งในบาง เดือนกิจกรรมดังกล่าวอาจจะไม่เกิดขึ้นเลยดังนั้นผู้จัดทำและหัวหน้าแผนกก็จะทำการยุบกิจกรรม ดังกล่าวรวมกับกิจกรรมการบริหารงานบุคคล หรือกิจกรรมการบริการ เช่นการทำใบอนุญาตต่างๆ หรือการจองตั๋วเครื่องบิน โรงแรม เป็นกิจกรรมที่ไม่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจหรือชี้ให้เห็นถึง ประสิทธิภาพในการใช้ทรัพยากรเนื่องจากความมีสาระสำคัญของกิจกรรมนั้นก็จะทำการยุบรวมกับ กิจกรรมอื่นในการสัมภาษณ์นี้จะทำให้ได้ข้อมูลจากผู้ที่เกี่ยวข้องกับงานนั้นๆ โดยตรง การ สัมภาษณ์ได้สัมภาษณ์หัวหน้าแผนกต่างๆดังต่อไปนี้

แผนก	ตำแหน่ง
1. แผนกบริหารงานบุคคล	ผู้จัดการ
2. แผนกบัญชีและการเงิน	ผู้จัดการ
3. แผนกระบบคอมพิวเตอร์	ผู้จัดการ
4. แผนกควบคุมคุณภาพ	ผู้ช่วยผู้จัดการ
5. แผนกควบคุมการผลิต	ผู้จัดการ
6. แผนกจัดซื้อ	ผู้ช่วยผู้จัดการ
7. แผนกขายและส่งออก	ผู้ช่วยผู้จัดการ
8. แผนกวิศวกรรมการผลิต	ผู้จัดการ
9. แผนกผลิตภัณฑ์หัวพิมพ์	ผู้จัดการ
10. แผนกผลิตภัณฑ์สเปซมอเตอร์	ผู้ช่วยผู้จัดการ

เมื่อทำการสัมภาษณ์หัวหน้าแผนกต่างๆ เรียบร้อยแล้วจะนำข้อมูลที่สรุปร่วมกับหัวหน้าแผนกต่างๆ ที่ได้ระบุลงในตารางแสดงผลการสัมภาษณ์กิจกรรมและสัดส่วนเวลาในการทำงานให้กับหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบเพื่อให้แน่ใจว่ากิจกรรมที่ได้ระบุมาและสัดส่วนเวลาที่กำหนดเหมาะสมกับแผนกงานนั้นๆ ซึ่งหัวหน้าฝ่ายต่าง ๆ คือ

ฝ่าย	ตำแหน่ง
1. ฝ่ายบริหารงานทั่วไป	ผู้จัดการทั่วไป
2. ฝ่ายบัญชีและควบคุม	ผู้จัดการทั่วไป
3. ฝ่ายควบคุมคุณภาพ	ผู้จัดการทั่วไป
4. ฝ่ายควบคุมการผลิต	ผู้จัดการทั่วไป
5. ฝ่ายการผลิต	ผู้จัดการทั่วไป

นอกจากนี้ยังได้ทำการสัมภาษณ์พนักงานจำนวน 23 คนรวมถึงได้ทำการสังเกตการณ์การทำงานด้วย จากการสัมภาษณ์ดังกล่าวทำให้ได้มาซึ่งกิจกรรมต่างๆ ที่สอดคล้องกับโครงสร้าง

องค์กรและวัตถุประสงค์ในการปฏิบัติงานของแต่ละแผนก ขณะเดียวกันก็สามารถทราบสัดส่วนของเวลาในการทำงานของแต่ละกิจกรรมของทุกแผนกเพื่อที่จะนำไปเป็นฐานในการปันส่วนหรือระบุต้นทุน ซึ่งจะกล่าวต่อไปในส่วนของการคำนวณต้นทุน และจากการสัมภาษณ์ได้สรุปผลสัมภาษณ์ของทุกแผนกรวมอยู่ในตารางเดียวกันดังตารางที่ 2 แสดงสรุปผลการวิเคราะห์กิจกรรมและสัดส่วนเวลาที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรมของทุกแผนกดังนี้

มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Chiang Mai University

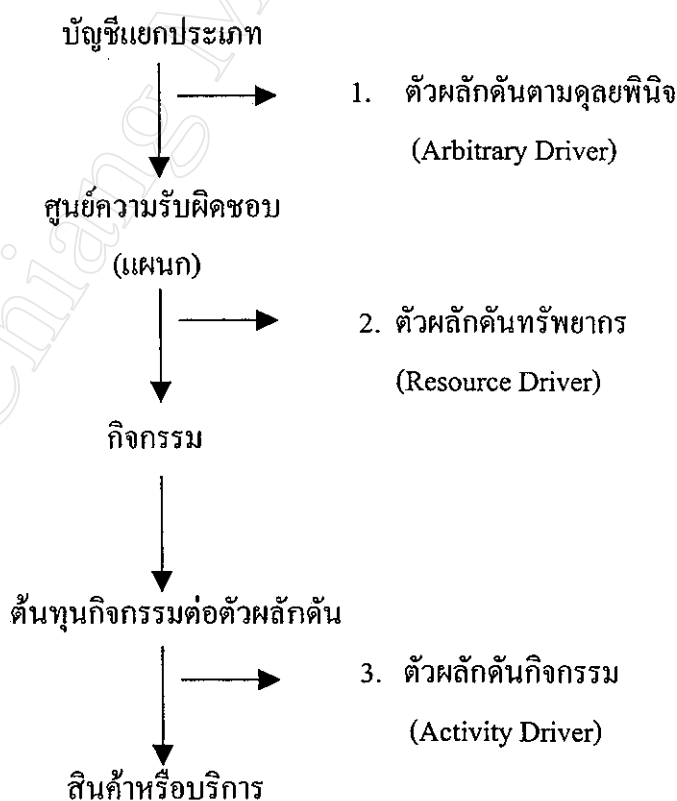
ตารางที่ 2 แสดงสรุปผลการวิเคราะห์กิจกรรมและสัดส่วนเวลาที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรมของทุกแผนก

แผนก/SECTION กิจกรรม/ACTIVITY	แผนกบริหารงานบุคคลและทั่วไป	แผนกบัญชีและการเงิน	แผนกระบบคอมพิวเตอร์	แผนกควบคุมคุณภาพ	แผนกควบคุมการผลิต	แผนกจัดซื้อ	แผนกขายและส่งออก	แผนกวิศวกรรมการผลิต	แผนกผลิตภัณฑ์สัตว์พิมพ์	แผนกผลิตภัณฑ์ สบู่ สบู่ล้างมือ
แผนกบริหารงานบุคคลและทั่วไป										
บริหารงานบุคคล	25%									
การจัดหาบุคลากร	20%									
เงินเดือนและผลคอบแทน	25%									
การพัฒนาและฝึกอบรม	15%									
การรักษาความสะอาด	5%									
การรักษาความปลอดภัย	5%									
รายงานเพื่อการบริหาร	5%									
แผนกบัญชีและการเงิน										
บัญชีต้นทุน		17%								
บัญชีเจ้าหนี้		15%								
บัญชีลูกหนี้		10%								
บัญชีแยกประเภท		15%								
ทะเบียนทรัพย์สิน		5%								
ภาษีอากร		13%								
การเงิน		15%								
รายงานเพื่อการบริหาร		10%								
แผนกระบบคอมพิวเตอร์										
การจัดการระบบฐานข้อมูล			25%							
การพัฒนาโปรแกรม			30%							
การบำรุงรักษาติดตั้ง			25%							
การอบรม/สนับสนุนฝ่ายต่างๆ			20%							
แผนกควบคุมคุณภาพ										
กำหนดมาตรฐานสินค้า				30%						
ตรวจสอบสินค้าที่ส่งซื้อ				30%						
ตรวจสอบสินค้าที่ผลิต				30%						
รายงานเพื่อการบริหาร				10%						
แผนกควบคุมการผลิต										
วางแผนการผลิต					25%					
วางแผนการสั่งซื้อวัตถุดิบ					15%					
ควบคุมสินค้าคงคลัง					15%					
การเคลื่อนย้ายวัตถุดิบ					10%					
การตรวจรับวัตถุดิบ					15%					
การตรวจรับสินค้าสำเร็จรูป					10%					
การบรรจุหีบห่อ					5%					
รายงานเพื่อการบริหาร					5%					

ขั้นตอนที่ 2 การคำนวณต้นทุนกิจกรรม

หลังจากทำการกำหนดกิจกรรมแล้ว จะเป็นขั้นตอนการคำนวณต้นทุนกิจกรรม (Activity Cost) ซึ่งหมายถึงต้นทุนของทรัพยากรหรือปัจจัยต่างๆ ที่ใช้ในกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนซึ่งหมายถึงผลิตภัณฑ์หรือบริการ ในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมของบริษัทโอกิ ปริซิชัน (ประเทศไทย) จำกัด จะเป็นการคิดต้นทุนจากวิธีการรวบรวมต้นทุนแบบที่ 2 จากแนวคิดในบทที่ 2 คือวิธีรวบรวมต้นทุนกิจกรรมจากรายงานของศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) หรือ ศูนย์ต้นทุน (Cost Center) ที่ป้อนมาจากบัญชีแยกประเภท (General Ledger) ลงสู่ศูนย์ต้นทุน แล้วจึงระบายค่าใช้จ่ายต่างๆ ในแต่ละศูนย์ต้นทุนลงสู่กิจกรรม แล้วทำการคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วย ดูภาพที่ 9 แสดงขั้นตอนการคำนวณต้นทุนกิจกรรม โดยการศึกษาครั้งนี้จะไม่มีกรคิดต้นทุนกิจกรรมลงสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน หรือ Cost Object เพราะกิจการจะไม่ต้องกรข้อมูลจากการคำนวณต้นทุนสินค้าหรือผลิตภัณฑ์ต่อหน่วยไปใช้ไม่ว่าจะเพื่อการตั้งราคา หรือเพื่อเป็นข้อมูลในการพิจารณาว่าจะผลิตเองหรือซื้อจากบุคคลภายนอก

ภาพที่ 9 แสดงขั้นตอนการคำนวณต้นทุนกิจกรรม



ขั้นตอนในการคิดต้นทุนทรัพยากรหรือการระบุค่าใช้จ่าย จากระบบบัญชีแยกประเภทลงสู่ ศูนย์ความรับผิดชอบและท้ายที่สุดลงสู่กิจกรรมมีดังต่อไปนี้คือ

1. ระดับตัวผลักดันตามดุลยพินิจ (Arbitrary Driver) คือระดับการปันส่วนค่าใช้จ่ายต่างๆ จากบัญชีแยกประเภท (Cost Elements) ลงสู่ศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) ซึ่งก็คือ แผนกต่าง ๆ ทั้ง 10 แผนกของบริษัท ตามผังโครงสร้างองค์กร (Organization Chart) โดยมี หลักเกณฑ์ในการระบุคือ

- 1.1 การระบุทางตรง (Direct Charging) กล่าวคือค่าใช้จ่ายที่ได้ระบุมาในใบสั่งของที่ แบนมาพร้อมใบสั่งซื้อสามารถระบุได้ว่าเป็นค่าใช้จ่ายโดยตรงของแผนกใด ใน ใบสั่งซื้อจะระบุว่าแผนกใดเป็นผู้สั่งซื้อ เช่น แผนกบริหารงานบุคคลและทั่วไป ต้องการสั่งซื้อหนังสือ ก็สามารถระบุเข้าสู่ศูนย์ความรับผิดชอบได้ทันที ฯลฯ
- 1.2 การระบุโดยการประมาณ (Estimation) คือในกรณีที่เป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถ ระบุจำนวนและผู้ใช้หรือแผนกได้ เช่น ค่าน้ำ ค่าไฟ ฯลฯ ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายร่วมกัน จะทำการปันส่วนตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้เช่นแบ่งตามพื้นที่ แบ่งตามจำนวน พนักงาน ฯลฯ
- 1.3 การระบุโดยใช้ดุลยพินิจส่วนตัว (Arbitrary Allocation) เป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่ สามารถใช้วิธีการ 2 วิธีแรกได้ เช่นค่าใช้จ่ายที่อาจจะเกิดขึ้นเป็นบางครั้งบาง คราวแต่ไม่สามารถระบุผู้ใช้หรือแผนกได้ เช่น เงินบริจาค ฯลฯ

จากการคิดต้นทุนหรือระบุค่าใช้จ่ายจากบัญชีแยกประเภทลงสู่ศูนย์ความรับผิดชอบของ บริษัท โอที พรินซ์ (ประเทศไทย) จำกัด จึงได้ทำการสรุปเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายแต่ละ ประเภทเพื่อใช้ในการคิดต้นทุนหรือระบุลงสู่ศูนย์ความรับผิดชอบ โดยแสดงอยู่ในตารางที่ 3 ซึ่งได้ แสดงสรุปวิธีการระบุค่าใช้จ่ายจากบัญชีแยกประเภทลงสู่แผนก/ศูนย์ความรับผิดชอบ โดยแยกแสดง ตามเกณฑ์ทั้ง 3 เกณฑ์ดังนี้

ตารางที่ 3 แสดงสรุปวิธีการระบุค่าใช้จ่ายจากบัญชีแยกประเภทลงสู่แผนก/ศูนย์ความรับผิดชอบ

บัญชีแยกประเภท		ทางตรง Direct Charge	ประมาณ Estimation	ดุลยพินิจ Arbitrary	วิธีคำนวณ
507013-	ค่าคอมมิชชั่น	-	-	-	-
601001-	เงินเดือนและค่าจ้าง	X			รายงานจากแผนกบุคคล
601002-	ค่าล่วงเวลา	X			รายงานจากแผนกบุคคล
601003-	เบี้ยเลี้ยง	X			รายงานจากแผนกบุคคล
601004-	ภาษีหัก ณ. ที่จ่ายพนักงาน	X			รายงานจากแผนกบุคคล
601005-	โบนัส	X			รายงานจากแผนกบุคคล
601006-	ค่าตำแหน่ง	X			รายงานจากแผนกบุคคล
601007-	ค่ากะ	X			รายงานจากแผนกบุคคล
601009-	เบี้ยเลี้ยงอื่นๆ	X			รายงานจากแผนกบุคคล
601010-	ค่าเดินทาง	X			รายงานจากแผนกบุคคล
602001-	ตัวอย่าง	X			ตามจริง
602002-	ค่าบรรจุหีบห่อ	X			ตามจริง
602003-	ค่าโฆษณา		X		ตามขอคขาย
602004-	ค่าส่งเสริมการขาย		X		ตามขอคขาย
602007-	ค่าขนส่ง	X			ตามจริง
602008-	ค่าบริการหลังการขาย	X			ตามจริง
602009-	ค่าขนส่งออก	X			ตามจริง
602010-	ส่วนลดจ่าย	X			ตามจริง
603001-	ค่าไฟฟ้า		X		ตามพื้นที่
603002-	ค่าน้ำ		X		ตามพื้นที่
603003- 1	ค่าติดต่อสื่อสาร-ในประเทศ	X			ตามจริง(เครื่องบันทึก)
603003- 2	ค่าติดต่อสื่อสาร-ระหว่างประเทศ	X			ตามจริง(เครื่องบันทึก)
604001- 1	ค่าเดินทาง-ในประเทศ	X			ตามจริง
604001- 2	ค่าเดินทาง- ระหว่างประเทศ	X			ตามจริง
604002-	ค่าที่พัก	X			ตามจริง
604003-	ค่าจอดรถและอื่นๆ	X			ตามจริง
604004-	ค่าอาหาร	X			ตามจริง
604005-	เบี้ยเลี้ยงเดินทาง	X			ตามจริง
605001-	ค่าเครื่องเขียน		X		จำนวนพนักงาน
605002-	ค่าแบบฟอร์ม		X		จำนวนพนักงาน
605003- 1	ค่าวัสดุสิ้นเปลือง-สำนักงาน		X		จำนวนพนักงาน
605003- 2	ค่าวัสดุสิ้นเปลือง-โรงงาน		X		จำนวนพนักงาน
605004-	ค่าไปรษณีย์และพัสดุภัณฑ์		X		จำนวนพนักงาน
605005-	ค่าหนังสือพิมพ์และนิตยสาร		X		จำนวนพนักงาน
605006-	ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	X		X	-
605007-	ค่ารับรอง			X	-
605008-	ค่าสมาชิก			X	-
606001-	ค่าทำสวน	X			ตามความรับผิดชอบ
606002-	ค่ารักษาความสะอาด	X			ตามความรับผิดชอบ
606003-	ค่ารักษาความปลอดภัย	X			ตามความรับผิดชอบ

ตารางที่ 3 แสดงสรุปวิธีการระบุค่าใช้จ่ายจากบัญชีแยกประเภทลงสู่แผนก/ศูนย์ความรับผิดชอบ (ต่อ)

บัญชีแยกประเภท		ทางตรง Direct Charge	ประมาณ Estimation	ดุลยพินิจ Arbitrary	วิธีคำนวณ
606004-	ค่าสัญญาณความปลอดภัย	X			ตามความรับผิดชอบ
606008-	ค่าสัญญาณอื่นๆ			X	-
606009-	ค่าใช้จ่ายอื่นๆ			X	-
607001-	ค่ารักษาพยาบาล	X			ตามจริง
607002-	ค่าเครื่องเบบ	X			ตามจริง
607003-	ค่าวัสดุเพื่อความปลอดภัย	X			ตามจริง
607004-	ค่าเช่ารถ	X			ตามจริง
607005-	ค่าเช่าบ้าน	X			ตามจริง
607006-	ค่าประกันอุบัติเหตุ		X		จำนวนพนักงาน
607007-	ค่าสวัสดิการอื่นๆ	X			รายงานจากแผนกบุคคล
607008-	ค่าอาหาร	X			รายงานจากแผนกบุคคล
607009-	ค่าน้ำมัน	X			รายงานจากแผนกบุคคล
608001-	เงินสมทบกองทุนเลี้ยงชีพ	X			รายงานจากแผนกบุคคล
608002-	เงินสมทบกองทุนประกันสังคม	X			รายงานจากแผนกบุคคล
608003-	เงินสมทบกองทุนเงินทดแทน	X			รายงานจากแผนกบุคคล
609001-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-ที่ดิน	X	X		ตามจริง/ตามพื้นที่
609002-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-อาคาร	X	X		ตามจริง/ตามพื้นที่
609003-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-ส่วนปรับปรุงอาคาร	X	X		ตามจริง/ตามพื้นที่
609004-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-เครื่องจักร	X	X		ตามจริง/ตามพื้นที่
609005-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-เครื่องมือและอุปกรณ์	X	X		ตามจริง/ตามพื้นที่
609006-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-เครื่องคกแต่งและติดตั้ง	X	X		ตามจริง/ตามพื้นที่
609007-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-ยานพาหนะ	X	X		ตามจริง/ตามพื้นที่
609008-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-ระบบสาธารณูปโภค	X	X		ตามจริง/ตามพื้นที่
609009-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษาอื่นๆ	X	X		ตามจริง/ตามพื้นที่
609010-	ค่าเครื่องมือและอุปกรณ์	X	X		ตามจริง/ตามพื้นที่
610001-	ค่าเสื่อมราคา-อาคาร		X		ตามพื้นที่
610002- 1	ค่าเสื่อมราคา-อาคารสำนักงาน		X		ตามพื้นที่
610002- 2	ค่าเสื่อมราคา-อาคาร โรงงาน		X		ตามพื้นที่
610003- 1	ค่าเสื่อมราคา-ส่วนต่อเติมอาคารสำนักงาน		X		ตามพื้นที่
610003- 2	ค่าเสื่อมราคา-ส่วนต่อเติมอาคาร โรงงาน		X		ตามพื้นที่
610004-	ค่าเสื่อมราคา-เครื่องจักร	X			ตามจริง
610005- 1	ค่าเสื่อมราคา-เครื่องมือและอุปกรณ์สำนักงาน	X			ตามจริง
610005- 2	ค่าเสื่อมราคา-เครื่องมือและอุปกรณ์โรงงาน	X			ตามจริง
610006- 1	ค่าเสื่อมราคา-เครื่องคกแต่งสำนักงาน	X			ตามจริง
610006- 2	ค่าเสื่อมราคา-เครื่องคกแต่ง โรงงาน	X			ตามจริง
610007-	ค่าเสื่อมราคา-ยานพาหนะ		X		ตามพื้นที่
610008-	ค่าเสื่อมราคา-ระบบสาธารณูปโภค		X		ตามพื้นที่
610009- 1	ค่าเสื่อมราคา-ระบบสาธารณูปโภคสำนักงาน		X		ตามพื้นที่
610009- 2	ค่าเสื่อมราคา-ระบบสาธารณูปโภค โรงงาน		X		ตามพื้นที่
611001-	ค่าประกันอัคคีภัย		X		ตามพื้นที่

ตารางที่ 3 แสดงสรุปวิธีการระบุค่าใช้จ่ายจากบัญชีแยกประเภทลงสู่แผนก/ศูนย์ความรับผิดชอบ (ต่อ)

บัญชีแยกประเภท	ทางตรง Direct Charge	ประมาณ Estimation	ดุลยพินิจ Arbitrary	วิธีคำนวณ
611002- ค่าประกันยานพาหนะ		X		ตามพื้นที่
612001- ค่าวิชาชีพ-กฎหมาย			X	-
612002- ค่าวิชาชีพ-ศุลกากร			X	-
612003- ค่าวิชาชีพ-ตรวจสอบบัญชี			X	-
612004- ค่าใบอนุญาตและหนังสือเดินทาง	X			ตามจริง
612005- ค่าอาหาร			X	-
612006- ค่าธรรมเนียมอื่น ๆ			X	-
612007- ค่าที่ปรึกษา			X	-
613001- ค่าประชุม	X			ตามจริง
613002- ค่ารับสมัครพนักงาน	X			ตามจริง
613003- ค่าฝึกอบรมพนักงาน-ประเทศญี่ปุ่น	X			ตามจริง
613004- ค่าฝึกอบรม-วัดดุสิต	X			ตามจริง
613005- ค่าฝึกอบรม-ค่าแรงงาน	X			ตามจริง
613006- ค่าฝึกอบรม-โฮสทู	X			ตามจริง
613007- ค่าฝึกอบรมอื่นๆ	X			ตามจริง
614001- ค่าการกุศล			X	-
614002- ค่าบริจาคเพื่อการศึกษาและกีฬา			X	-
614003- ค่าการกุศล-อื่นๆ			X	-
615001- ภาษีธุรกิจเฉพาะ		X		ตามพื้นที่
615002- ภาษีโรงเรือน		X		ตามพื้นที่
615003- ภาษีที่ดิน		X		ตามพื้นที่
615004- ภาษีป้าย		X		ตามพื้นที่
616001- เบี้ยปรับเงินเพิ่ม	X			ตามจริง
616002- ภาษีมูลค่าเพิ่ม	X			ตามจริง
616003- ภาษีต้องห้าม	X			ตามจริง
616004- หนี้สูญ	X			ตามจริง
616005- ค่าจัดเลี้ยง		X		จำนวนพนักงาน
616006- เงินรางวัล	X			ตามจริง

จากตารางที่ 3 นั้นได้แสดงสรุปวิธีการระบุนำค่าใช้จ่ายจากบัญชีแยกประเภทลงสู่แผนกหรือศูนย์ความรับผิดชอบ โดยอาศัยการระบุทางตรงเช่น การระบุต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายของเงินเดือนและผลตอบแทนของพนักงานลงสู่แผนกจะทำการระบุโดยอาศัยรายงานของแผนกบุคคล หรือ ระบุตามจริง ตามความรับผิดชอบ เป็นต้น ซึ่งหมายถึงแผนกใดรับผิดชอบดูแลเรื่องใดก็จะถือเป็นค่าใช้จ่ายของแผนกนั้นๆ เช่น ค่ารักษาความสะอาดเป็นงานของแผนกบริหารงานบุคคลและทั่วไปก็จะเป็นค่าใช้จ่ายที่แผนกนั้นต้องรับผิดชอบ นอกจากการระบุทางตรงแล้ว การระบุนำค่าใช้จ่ายจากบัญชีแยกประเภทสู่แผนกหรือศูนย์ความรับผิดชอบนั้นยังใช้วิธีการประมาณหรืออาจจะมีการใช้ดุลยพินิจส่วนตัวด้วย นั่นหมายถึง ค่าใช้จ่ายจะไม่สามารถทำการระบุให้กับแผนกใดๆ ได้โดยตรง ต้องอาศัยการปันส่วน ดังนั้นเพื่อให้เกิดความเข้าใจจึงของสมมุติต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นดังตารางที่ 4 แสดงต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นทั้งบริษัท ดังนี้

ตารางที่ 4 แสดงต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นของบริษัท

งบกำไรขาดทุน สำหรับปีสิ้นสุดวันที่		
รหัสบัญชี	รายการ	จำนวนเงิน
ขาย		
401001-	ขาย	250,000,000.00
	รวม ขาย	250,000,000.00
		-
ต้นทุนขาย		-
	รวม ต้นทุนขาย	-
		-
	กำไรขั้นต้น	-
		-
ค่าใช้จ่ายในการขาย-บริหาร		-
เงินเดือนและผลตอบแทน		-
601001-	เงินเดือนและค่าจ้าง	1,495,552.15
601002-	ค่าล่วงเวลา	235,239.74
601003-	เบี้ยเลี้ยง	-
601004-	ภาษีหัก ณ.ที่จ่ายพนักงาน	-
601005-	โบนัส	-
601006-	ค่าตำแหน่ง	46,650.00
601007-	ค่ากะ	26,249.85
601009-	เบี้ยเลี้ยงอื่นๆ	4,640.00
601010-	ค่าเดินทาง	51,860.00
	รวม เงินเดือนและผลตอบแทน	1,860,191.74
		-
ค่าใช้จ่ายในการขาย		-
602001-	ตัวอย่าง	-
602002-	ค่าบรรจุหีบห่อ	179,936.90
602003-	ค่าโฆษณา	-
602004-	ค่าส่งเสริมการขาย	-
602007-	ค่าขนส่ง	-
602008-	ค่าบริการหลังการขาย	-

ตารางที่ 4 แสดงต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นของบริษัท (ต่อ)

งบกำไรขาดทุน สำหรับปีสิ้นสุดวันที่		
รหัสบัญชี	รายการ	จำนวนเงิน
602009-	ค่าขนส่งออก	1,183,851.63
602010-	ส่วนลดจ่าย	-
507013-	ค่าคอมมิสชั่น	-
	รวม ค่าใช้จ่ายในการขาย	1,363,788.53
		-
ค่าระบบสาธารณูปโภค		
603001-	ค่าไฟฟ้า	350,232.98
603002-	ค่าน้ำ	5,057.51
603003- 1	ค่าติดต่อสื่อสาร-ในประเทศ	41,026.36
603003- 2	ค่าติดต่อสื่อสาร-ระหว่างประเทศ	58,174.79
	รวม ค่าระบบสาธารณูปโภค	454,491.64
		-
ค่าเดินทาง		
604001- 1	ค่าเดินทาง-ในประเทศ	23,251.40
604001- 2	ค่าเดินทาง- ระหว่างประเทศ	1,054.65
604002-	ค่าที่พัก	4,016.05
604003-	ค่าจอดรถและอื่นๆ	217.00
604004-	ค่าอาหาร	-
604005-	เบี้ยเลี้ยงเดินทาง	14,496.00
	รวม ค่าเดินทาง	43,035.10
		-
ค่าใช้จ่ายสำนักงาน		
605001-	ค่าเครื่องเขียน	15,488.21
605002-	ค่าแบบฟอร์ม	-
605003- 1	ค่าวัสดุสิ้นเปลือง-สำนักงาน	7,533.51
605003- 2	ค่าวัสดุสิ้นเปลือง-โรงงาน	370.00
605004-	ค่าไปรษณีย์และพัสดุภัณฑ์	26,599.64
605005-	ค่าหนังสือพิมพ์และนิตยสาร	15,493.00
605006-	ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	-

ตารางที่ 4 แสดงต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นของบริษัท (ต่อ)

งบกำไรขาดทุน สำหรับปีสิ้นสุดวันที่		
รหัสบัญชี	รายการ	จำนวนเงิน
605007-	ค่ารับรอง	8,178.92
605008-	ค่าสมาชิก	1,785.00
606009-	ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	250.00
	รวม ค่าใช้จ่ายสำนักงาน	75,698.28
		-
ค่าดูแลสำนักงาน		-
606001-	ค่าทำสวน	8,000.00
606002-	ค่ารักษาความสะอาด	-
606003-	ค่ารักษาความปลอดภัย	40,702.00
606004-	ค่าสัญญาณความปลอดภัย	-
606008-	ค่าสัญญาณอื่นๆ	-
	รวม ค่าดูแลสำนักงาน	48,702.00
		-
ค่าสวัสดิการ		-
607001-	ค่ารักษาพยาบาล	10,525.82
607002-	ค่าเครื่องแบบ	3,000.00
607003-	ค่าวัสดุเพื่อความปลอดภัย	3,317.00
607004-	ค่าเช่ารถ	15,000.00
607005-	ค่าเช่าบ้าน	71,825.00
607006-	ค่าประกันอุบัติเหตุ	526,400.00
607007-	ค่าสวัสดิการอื่นๆ	-
607008-	ค่าอาหาร	56,233.48
607009-	ค่าน้ำมัน	17,977.02
	รวม ค่าสวัสดิการ	177,878.32
		-
ค่าใช้จ่ายกองทุน		-
608001-	เงินสมทบกองทุนเลี้ยงชีพ	13,459.94
608002-	เงินสมทบกองทุนประกันสังคม	20,277.14
608003-	เงินสมทบกองทุนเงินทดแทน	-

ตารางที่ 4 แสดงต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นของบริษัท (ต่อ)

งบกำไรขาดทุน สำหรับปีสิ้นสุดวันที่		
รหัสบัญชี	รายการ	จำนวนเงิน
	รวม ค่าใช้จ่ายกองทุน	33,737.08
		-
	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา	
609001-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-ที่ดิน	19,059.07
609002-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-อาคาร	-
609003-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-ส่วนปรับปรุงอาคาร	-
609004-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-เครื่องจักร	-
609005-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-เครื่องมือและอุปกรณ์	-
609006-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-เครื่องตกแต่งและติดตั้ง	-
609007-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-ยานพาหนะ	10,110.46
609008-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-ระบบสาธารณูปโภค	-
609009-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษาอื่นๆ	887.99
609010-	ค่าเครื่องมือและอุปกรณ์	165,457.44
	รวมค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา	195,514.96
		-
	ค่าเสื่อมราคา	-
610001-	ค่าเสื่อมราคา-อาคาร	-
610002- 1	ค่าเสื่อมราคา-อาคารสำนักงาน	7,092.26
610002- 2	ค่าเสื่อมราคา-อาคาร โรงงาน	325,101.24
610003- 1	ค่าเสื่อมราคา-ส่วนต่อเติมอาคารสำนักงาน	-
610003- 2	ค่าเสื่อมราคา-ส่วนต่อเติมอาคาร โรงงาน	112,948.37
610004-	ค่าเสื่อมราคา-เครื่องจักร	2,994,401.75
610005- 1	ค่าเสื่อมราคา-เครื่องมือและอุปกรณ์สำนักงาน	66,160.35
610005- 2	ค่าเสื่อมราคา-เครื่องมือและอุปกรณ์ โรงงาน	386,082.60
610006- 1	ค่าเสื่อมราคา-เครื่องตกแต่งสำนักงาน	50,287.53
610006- 2	ค่าเสื่อมราคา-เครื่องตกแต่ง โรงงาน	16,915.76
610007-	ค่าเสื่อมราคา-ยานพาหนะ	52,686.34
610008-	ค่าเสื่อมราคา-ระบบสาธารณูปโภค	-
610009- 1	ค่าเสื่อมราคา-ระบบสาธารณูปโภคสำนักงาน	108,258.18

ตารางที่ 4 แสดงต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นของบริษัท (ต่อ)

งบกำไรขาดทุน สำหรับปีสิ้นสุดวันที่		
รหัสบัญชี	รายการ	จำนวนเงิน
610009- 2	ค่าเสื่อมราคา-ระบบสารสนเทศทั่วโลกโรงงาน	241,188.56
	รวม ค่าเสื่อมราคา	4,361,122.94
		-
ค่าประกันภัย		-
611001-	ค่าประกันอัคคีภัย	-
611002-	ค่าประกันยานพาหนะ	1,022.00
	รวม ค่าประกันภัย	1,022.00
		-
ค่าปริญญาวิชาชีพ		-
612001-	ค่าวิชาชีพ-กฎหมาย	-
612002-	ค่าวิชาชีพ-ศุลกากร	-
612003-	ค่าวิชาชีพ-ตรวจสอบบัญชี	-
612004-	ค่าใบอนุญาตและหนังสือเดินทาง	-
612005-	ค่าอาหาร	-
612006-	ค่าธรรมเนียมอื่นๆ	-
612007-	ค่าที่ปรึกษา	-
	รวม ค่าปริญญาวิชาชีพ	-
ค่าฝึกอบรม		-
613001-	ค่าประชุม	-
613002-	ค่ารับสมัครพนักงาน	4,000.00
613003-	ค่าฝึกอบรมพนักงาน-ประเทศญี่ปุ่น	-
613004-	ค่าฝึกอบรม-วัตถุดิบ	-
613005-	ค่าฝึกอบรม-ค่าแรงงาน	-
613006-	ค่าฝึกอบรม-โสหุ่ย	-
613007-	ค่าฝึกอบรมอื่นๆ	3,870.00
	รวม ค่าฝึกอบรม	7,870.00
		-
ค่าการกุศล		-
614001-	ค่าการกุศล	-

ตารางที่ 4 แสดงต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นของบริษัท (ต่อ)

งบกำไรขาดทุน สำหรับปีสิ้นสุดวันที่		
รหัสบัญชี	รายการ	จำนวนเงิน
614002-	ค่าบริจากเพื่อการศึกษาและกีฬา	-
614003-	ค่าการกุศล-อื่นๆ	-
	รวม ค่าการกุศล	-
		-
ภาษีต่าง ๆ		-
615001-	ภาษีธุรกิจเฉพาะ	-
615002-	ภาษีโรงเรือน	-
615003-	ภาษีที่ดิน	-
615004-	ภาษีป้าย	-
	รวม ภาษี	-
		-
ค่าใช้จ่ายต้องห้าม		-
616001-	เบี้ยปรับเงินเพิ่ม	-
616002-	ภาษีเพิ่ม	-
616003-	ภาษีต้องห้าม	17,572.64
616004-	หนี้สูญ	-
616005-	ค่าจัดเลี้ยง	-
616006-	เงินรางวัล	-
	รวม ค่าใช้จ่ายต้องห้าม	17,572.64
		-
รายได้ที่ไม่ใช่จากดำเนินงาน		-
701001-	กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน	-
701002-	กำไรจากการขายสินทรัพย์	-
701003-	ดอกเบี้ยรับ	-
701004-	ดอกเบี้ยรับ-ลูกหนี้	-
701005-	รายได้อื่น	-
	รวม รายได้ที่ไม่ใช่จากดำเนินงาน	-
		-
ค่าใช้จ่ายที่ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน		-

ตารางที่ 4 แสดงต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นของบริษัท (ต่อ)

งบกำไรขาดทุน สำหรับปีสิ้นสุดวันที่		
รหัสบัญชี	รายการ	จำนวนเงิน
702001-	ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน	-
702002-	ขาดทุนจากการขายสินทรัพย์	-
702003-	ดอกเบี้ยจ่าย	-
702004-	ค่าลิขสิทธิ์	-
702005-	ค่าวิจัย	-
702006-	ดอกเบี้ยจ่าย-เจ้าหนี้	-
702007-	ค่าธรรมเนียมธนาคาร	1,510.00
	รวม ค่าใช้จ่ายที่ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	1,510.00
		-
ค่าสำรอง		-
703001-	สำรองหนี้สูญ	-
703002-	สำรองสินค้าเสื่อมคุณภาพ	-
703003-	สำรองสินค้าล้าสมัย	-
	รวม ค่าสำรอง	-
		-
ภาษีเงินได้นิติบุคคล		-
704001-	ภาษีเงินได้นิติบุคคล	-
	รวม ภาษีเงินได้นิติบุคคล	-
		-
เงินปันผล		-
705001-	เงินปันผล	-
	รวม เงินปันผล	-
		-
	รวม ค่าใช้จ่าย	8,642,135.22
	กำไร(ขาดทุน)	- 8,642,135.22

ทั้งนี้ สมมติว่าบริษัท โอที พรินซ์ชั่น (ประเทศไทย) จำกัด มีข้อมูลอื่นๆที่เกี่ยวข้องต่อการแสดงสัดส่วนของวิธีการคำนวณดังนี้

ตารางที่ 5 แสดงข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องต่อการคำนวณสัดส่วนของวิธีการคำนวณของเกณฑ์ต่างๆ

แผนก	เกณฑ์ที่ใช้		
	ตามยอดขาย (บาท)	ตามพื้นที่ (ตารางเมตร)	ตามจำนวนพนักงาน (คน)
บริหารงานบุคคล	-	300	11
บัญชีและการเงิน	-	300	5
ระบบคอมพิวเตอร์	-	300	2
ควบคุมคุณภาพ	-	500	15
ควบคุมการผลิต	-	500	4
จัดซื้อ	-	200	3
ขายและส่งออก	-	200	2
วิศวกรรมการผลิต	-	200	7
ผลิตภัณฑ์หัวพิมพ์	150,000,000.-	4,000	190
ผลิตภัณฑ์สเปซิ่ง มอเตอร์	100,000,000.-	3,500	90
รวม	250,000,000.-	10,000	329

ดังนั้น จากข้อมูลตามตารางที่ 5 สามารถคำนวณหาสัดส่วนของการเป็นส่วนสำหรับแต่ละเกณฑ์ได้ดังตารางที่ 6 แสดงสัดส่วนวิธีการคำนวณของเกณฑ์ต่างๆ ดังนี้

ตารางที่ 6 แสดงสัดส่วนของวิธีการคำนวณของเกณฑ์ต่างๆ

แผนก	เกณฑ์ที่ใช้									
	ยอดขาย		พื้นที่		จำนวนพนักงาน		เกณฑ์ที่ใช้			
	บาท	สัดส่วน (%)	ตารางเมตร	สัดส่วน (%)	คน	สัดส่วน (%)	น้ำหนัก	น้ำหนัก	น้ำหนัก	
บริหารงานบุคคล	-	-	300	3.00	11	3.34				
บัญชีและการเงิน	-	-	300	3.00	5	1.52				
ระบบคอมพิวเตอร์	-	-	300	3.00	2	0.61				
ควบคุมคุณภาพ	-	-	500	5.00	15	4.56				
ควบคุมการผลิต	-	-	500	5.00	4	1.22				
จัดซื้อ	-	-	200	2.00	3	0.91				
ขายและส่งออก	-	-	200	2.00	2	0.61				
วิศวกรรมการผลิต	-	-	200	2.00	7	2.13				
ผลิตภัณฑ์หัตถ์พิมพ์	150,000,000.00	60.00	4000	40.00	190	57.75				
ผลิตภัณฑ์สเปจิ่ง มอเตอร์	100,000,000.00	40.00	3500	35.00	90	27.36				
	250,000,000.00	100.00	10000	100.00	329	100.00				

เมื่อได้วิธีการระบุค่าใช้จ่ายจากบัญชีแยกประเภทลงสู่แผนก/ศูนย์ความรับผิดชอบและ
สัดส่วนการปันส่วนของแต่ละเกณฑ์ตามตารางที่ 6 แสดงสัดส่วนของการปันส่วนสำหรับแต่ละ
เกณฑ์แล้ว จะนำไปทำการคิดต้นทุนหรือระบุค่าใช้จ่ายแต่ละประเภทตามตารางที่ 4 แสดงต้นทุน
หรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นของบริษัท ลงสู่แผนกหรือศูนย์ความรับผิดชอบ ก็จะทราบต้นทุนรวมของแต่ละ
แผนก/ศูนย์ความรับผิดชอบ ดังตารางที่ 7 อันแสดงการสรุปต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่างๆจากบัญชี
แยกประเภทลงสู่แผนก/ศูนย์ความรับผิดชอบดังนี้

มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Chiang Mai University

ตารางที่ 7 แสดงต้นทุนและค่าใช้จ่ายจากบัญชีแยกประเภทงบดุลแยกประเภทของ (ต่อ)

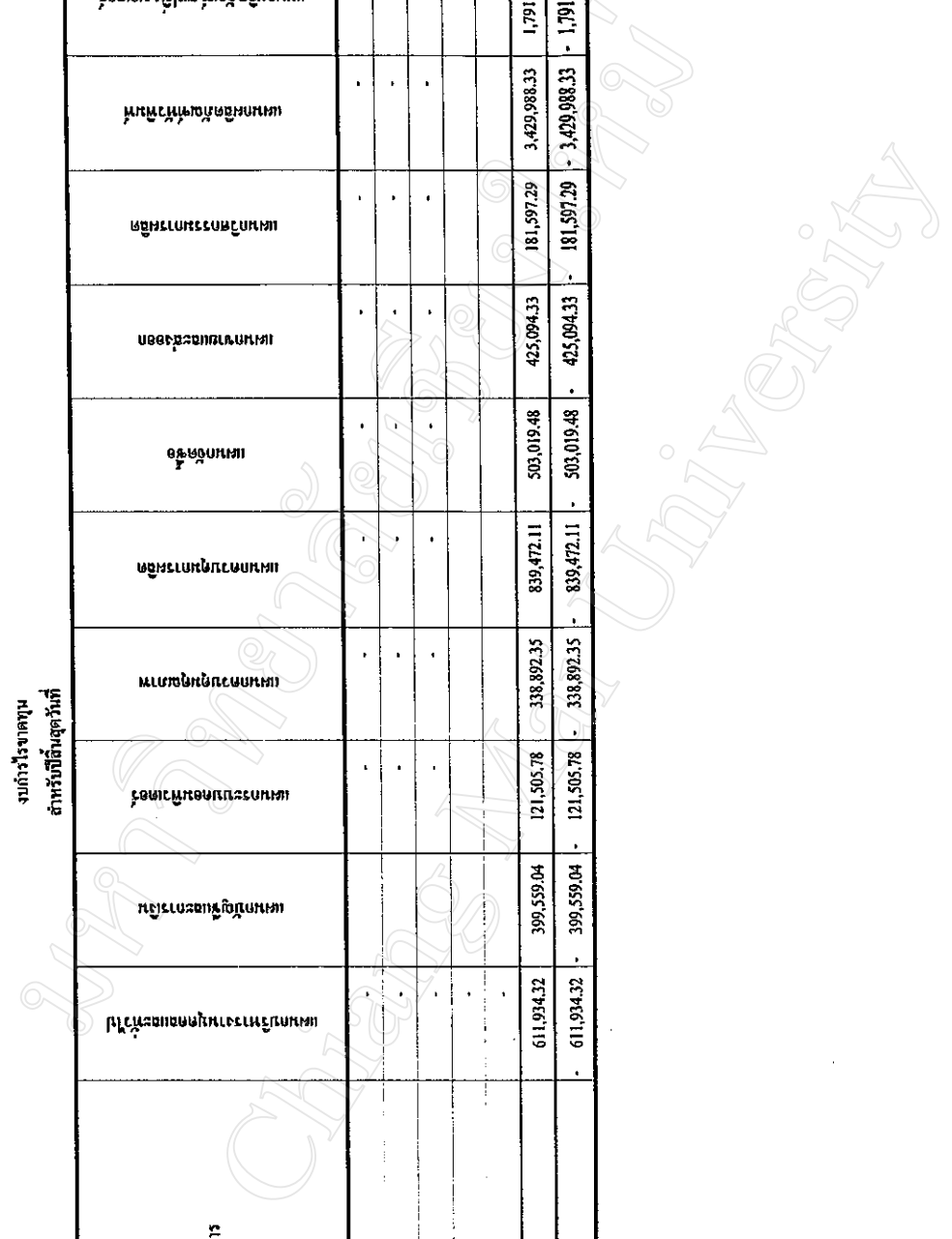
รหัสบัญชี	รายการ	งบกำไรขาดทุน สำหรับปีสิ้นสุดวันที่											รวม
		มูลค่าของต้นทุนที่ระบุบนงบกำไรขาดทุน	มูลค่าของกำไรสุทธิ	มูลค่าของกำไรสุทธิ	มูลค่าของกำไรสุทธิ	มูลค่าของกำไรสุทธิ	มูลค่าของกำไรสุทธิ	มูลค่าของกำไรสุทธิ	มูลค่าของกำไรสุทธิ	มูลค่าของกำไรสุทธิ	มูลค่าของกำไรสุทธิ	มูลค่าของกำไรสุทธิ	
	รวม ค่าเดินทาง	8,275.00	10,117.20	1,821.10	7,328.00	7,378.00	4,426.80	3,689.00	-	-	-	-	43,035.10
ค่าใช้จ่ายสำนักงาน													
605001-	ค่าเครื่องเขียน	517.84	235.38	94.15	706.15	188.31	141.23	94.15	329.54	8,944.56	4,236.90	15,488.21	
605002-	ค่าแบบฟอร์ม												
605003- 1	ค่าวัสดุพิมพ์เครื่องสำนักงาน	251.88	114.49	45.80	343.47	91.59	68.69	45.80	160.29	4,350.66	2,060.84	7,553.51	
605003- 2	ค่าวัสดุสิ้นเปลือง- โรงงาน	12.37	5.62	2.25	16.87	4.50	3.37	2.25	7.87	213.68	101.22	370.00	
605004-	ค่าไปรษณีย์และพัสดุภัณฑ์	889.35	404.25	161.70	1,212.75	323.40	242.55	161.70	565.95	15,361.49	7,276.50	26,599.64	
605005-	ค่าหนังสือพิมพ์และนิตยสาร	518.00	235.46	94.18	706.37	188.36	141.27	94.18	329.64	8,947.33	4,238.21	15,493.00	
605006-	ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด												
605007-	ค่าธรรมเนียม	4,348.76	3,245.90	584.26								8,178.92	
605008-	ค่าสมาชิก					850.00	510.00	425.00				1,785.00	
606009-	ค่าใช้จ่ายอื่นๆ									250.00		250.00	
	รวม ค่าใช้จ่ายสำนักงาน	22,097.19	13,033.90	2,346.10	15,333.10	14,255.12	8,553.07	7,127.56	588.00	3,957.80	2,206.44	75,698.28	
ค่าดูแลสำนักงาน													
606001-	ค่าเช่า	8,000.00										8,000.00	
606002-	ค่ารักษาความปลอดภัย												
606003-	ค่ารักษาความปลอดภัย	40,702.00										40,702.00	
606004-	ค่าสัญญาเช่า												
606008-	ค่าสัญญาอื่นๆ												
	รวม ค่าดูแลสำนักงาน	48,702.00										48,702.00	
ค่าวัสดุการ													

ตารางที่ 7 แสดงต้นทุนและค่าใช้จ่ายจากบัญชีแยกประเภทผู้แทน/ศูนย์ความรู้ความรับผิดชอบ (ต่อ)

รหัสบัญชี	รายการ	งบกำไรขาดทุน สำหรับปีสิ้นสุดวันที่											งบรวม	
		มูลค่าของต้นทุนและกำไรสุทธิ	ค่าเสื่อมราคา	ค่าเสื่อมราคาสะสม	มูลค่าสุทธิ	มูลค่าของต้นทุนและกำไรสุทธิ	ค่าเสื่อมราคา	ค่าเสื่อมราคาสะสม	มูลค่าสุทธิ	มูลค่าของต้นทุนและกำไรสุทธิ	ค่าเสื่อมราคา	ค่าเสื่อมราคาสะสม		มูลค่าสุทธิ
607001-	ค่ารักษาพยาบาล	6,003.00	-	-	6,003.00	304.02	80.00	1,378.00	826.80	689.00	160.00	245.00	840.00	10,525.82
607002-	ค่าเครื่องแบบ	3,000.00	-	-	3,000.00	-	-	-	-	-	-	-	-	3,000.00
607003-	ค่าวัสดุซื้อความปลอดภัย	3,317.00	-	-	3,317.00	-	-	-	-	-	-	-	-	3,317.00
607004-	ค่าเช่ารถ	15,000.00	-	-	15,000.00	-	-	-	-	-	-	-	-	15,000.00
607005-	ค่าเช่าบ้าน	12,000.00	20,000.00	3,600.00	4,750.00	3,600.00	4,750.00	2,850.00	2,375.00	9,500.00	9,500.00	9,000.00	71,825.00	
607006-	ค่าประกันอุบัติเหตุ	17,600.00	8,000.00	3,200.00	24,000.00	3,200.00	6,400.00	4,800.00	3,200.00	11,200.00	11,200.00	304,000.00	144,000.00	526,400.00
607007-	ค่าวัสดุการศึกษา	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
607008-	ค่าอาหาร	3,924.60	833.20	149.98	6,503.20	149.98	6,503.20	3,797.00	2,278.20	1,898.50	1,177.00	27,565.80	8,106.00	56,233.48
607009-	ค่าน้ำมัน	1,912.66	637.55	114.76	1,656.19	114.76	1,656.19	1,402.14	841.28	701.07	383.49	7,140.11	3,187.77	17,977.02
	รวม ค่าวัสดุการศึกษา	45,157.26	21,470.75	4,168.76	12,983.39	4,168.76	11,327.14	6,796.28	5,663.57	11,220.49	43,950.91	15,133.77	177,878.32	
	ค่าใช้จ่ายกองทุน	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
608001-	เงินสมทบกองทุนเลี้ยงชีพ	3,458.34	2,640.30	475.25	2,174.58	475.25	484.11	290.47	242.06	1,036.80	1,036.80	1,586.50	1,071.53	13,459.94
608002-	เงินสมทบกองทุนประกันสังคม	2,327.00	1,433.00	257.94	2,103.00	257.94	1,842.00	1,105.20	921.00	991.00	991.00	7,359.00	1,938.00	20,277.14
608003-	เงินสมทบกองทุนเงินทดแทน	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	รวม ค่าใช้จ่ายกองทุน	5,785.34	4,073.30	733.19	4,277.58	733.19	2,326.11	1,395.67	1,163.06	2,027.80	2,027.80	8,945.50	3,009.53	33,737.08
	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
609001-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-ที่ดิน	19,059.07	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	19,059.07
609002-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-อาคาร	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
609003-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-ส่วนปรับปรุงอาคาร	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
609004-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-เครื่องจักร	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
609005-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-เครื่องมือและอุปกรณ์	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
609006-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-เครื่องตกแต่งและติดตั้ง	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

ตารางที่ 7 แสดงต้นทุนและค่าใช้จ่ายจากบัญชีแยกประเภทของผู้แทนกลุ่มผู้มีความรับผิดชอบ (ต่อ)

รหัสบัญชี	รายการ	งบกำไรขาดทุน		งบกำไรขาดทุน		งบกำไรขาดทุน		งบกำไรขาดทุน		งบกำไรขาดทุน		งบกำไรขาดทุน	
		ปี 2561	ปี 2562	ปี 2561	ปี 2562	ปี 2561	ปี 2562	ปี 2561	ปี 2562	ปี 2561	ปี 2562	ปี 2561	ปี 2562
705001	เงินปันผล												
	รวมเงินปันผล												
	รวม ค่าใช้จ่าย	611,934.32	611,934.32	399,559.04	121,505.78	338,892.35	839,472.11	503,019.48	425,094.33	181,597.29	3,429,988.33	1,791,072.19	8,642,135.22
	กำไร(ขาดทุน)												



2. ระดับตัวผลักดันตัวทรัพยากร (Resource Driver) คือระดับการปันส่วนจาก ศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) ลงสู่กิจกรรมต่างๆ ของแต่ละแผนก โดยจะแยก ลักษณะของค่าใช้จ่ายออกเป็น 2 กลุ่มคือ ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับเงินเดือน ค่าแรง และผลตอบแทน รวมถึงค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่ไม่สามารถระบุกิจกรรมได้ และต้องอาศัยวิธีการปันส่วน เช่น ค่าน้ำ ค่าไฟ ฯลฯ อีกกลุ่มคือค่าใช้จ่ายอื่นๆ นอกจากกลุ่มแรก และสามารถระบุได้โดยตรงว่าเป็นค่าใช้จ่าย เพื่อกิจกรรมใด วิธีการระบุคือ

- 2.1 การระบุทางตรง (Direct Charging) เป็นการปันส่วนค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่สามารถ ระบุได้โดยตรงว่าเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อกิจกรรมใด เช่น ค่าหนังสือที่แผนกบริหาร งานบุคคลและทั่วไป (Personnel & General Affair) สั่งซื้อเป็นหนังสือเพื่อการ ฝึกอบรม ก็จะระบุเป็นค่าใช้จ่ายของกิจกรรมฝึกอบรม ฯลฯ
- 2.2 การระบุการประมาณ (Estimation) เป็นค่าใช้จ่ายกลุ่มเงินเดือน ค่าแรง และผล ตอบแทน รวมถึงค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่ไม่สามารถระบุกิจกรรมได้ เช่น ค่าน้ำ ค่าไฟ จะมีวิธีการปันส่วนโดยวิธีเวลารวมทั้งหมด (Total Time Method) ซึ่งเป็นการ เก็บรวบรวมสัดส่วนเวลาการทำงานของแต่ละกิจกรรมของแต่ละแผนก โดยจะ ได้จากการสัมภาษณ์หัวหน้างานของแต่ละแผนก ไม่ได้แยกพิจารณาเป็นราย บุคคลของพนักงาน เป็นการประเมินตัวเลขคร่าวๆ จากความรู้สึกของหัวหน้า แผนกนั้นๆ ซึ่งของบริษัท โอที พรินซ์ชั่น (ประเทศไทย) จำกัด ได้จากการ สัมภาษณ์ผู้ช่วยผู้จัดการของแต่ละแผนก และได้ข้อมูลเวลาการทำงานของแต่ละ กิจกรรม
- 2.3 การระบุโดยใช้ดุลยพินิจส่วนตัว (Arbitrary Allocation) เป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่ สามารถใช้วิธีการ 2 วิธีแรกได้

จากการคิดต้นทุนหรือระบุค่าใช้จ่ายจากศูนย์ความรับผิดชอบลงสู่กิจกรรม ของบริษัท โอที พรินซ์ชั่น (ประเทศไทย) จำกัด จึงได้ทำการสรุปค่าใช้จ่ายทุกประเภทว่าค่าใช้จ่ายใดใช้เกณฑ์ใดใน การคิดต้นทุนหรือระบุเข้าสู่กิจกรรม โดยแสดงอยู่ในตารางที่ 8 แสดงสรุปวิธีการระบุค่าใช้จ่ายจาก ศูนย์ความรับผิดชอบลงสู่กิจกรรม โดยแยกแสดงตามเกณฑ์ทั้ง 3 เกณฑ์ดังนี้

ตารางที่ 8 แสดงสรุปวิธีการระบุค่าใช้จ่ายจากศูนย์ความรับผิดชอบลงสู่กิจกรรม

บัญชีแยกประเภท		ทางตรง Direct Charge	ประมาณ Estimation	ดุลยพินิจ Arbitrary	วิธีคำนวณ
507013-	ค่าคอมมิชชั่น	-	-	-	-
601001-	เงินเดือนและค่าจ้าง		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินงาน
601002-	ค่าล่วงเวลา		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินงาน
601003-	เบี้ยเลี้ยง		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินงาน
601004-	ภาษีหัก ณ. ที่จ่ายพนักงาน		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินงาน
601005-	โบนัส		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินงาน
601006-	ค่าตำแหน่ง		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินงาน
601007-	ค่ากะ		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินงาน
601009-	เบี้ยเลี้ยงอื่นๆ		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินงาน
601010-	ค่าเดินทาง		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินงาน
602001-	ตัวอย่าง	X			ตามจริง
602002-	ค่าบรรจุหีบห่อ	X			ตามจริง
602003-	ค่าโฆษณา		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินงาน
602004-	ค่าส่งเสริมการขาย		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินงาน
602007-	ค่าขนส่ง	X			ตามจริง
602008-	ค่าบริการหลังการขาย	X			ตามจริง
602009-	ค่าขนส่งออก	X			ตามจริง
602010-	ส่วนลดจ่าย	X			ตามจริง
603001-	ค่าไฟฟ้า		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินงาน
603002-	ค่าน้ำ		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินงาน
603003- 1	ค่าติดต่อสื่อสาร-ในประเทศ		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินงาน
603003- 2	ค่าติดต่อสื่อสาร-ระหว่างประเทศ		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินงาน
604001- 1	ค่าเดินทาง-ในประเทศ	X			ตามจริง
604001- 2	ค่าเดินทาง- ระหว่างประเทศ	X			ตามจริง
604002-	ค่าที่พัก	X			ตามจริง
604003-	ค่าจอดรถและอื่นๆ		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินงาน
604004-	ค่าอาหาร	X			ตามจริง
604005-	เบี้ยเลี้ยงเดินทาง	X			ตามจริง
605001-	ค่าเครื่องเขียน		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินงาน
605002-	ค่าแบบฟอร์ม		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินงาน
605003- 1	ค่าวัสดุสิ้นเปลือง-สำนักงาน		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินงาน
605003- 2	ค่าวัสดุสิ้นเปลือง-โรงงาน		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินงาน
605004-	ค่าไปรษณีย์และพัสดุภัณฑ์		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินงาน
605005-	ค่าหนังสือพิมพ์และนิตยสาร		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินงาน
605006-	ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด		X	X	-
605007-	ค่ารับรอง			X	-
605008-	ค่าสมาชิก			X	-
606001-	ค่าทำสวน	X			ตามจริง(กิจกรรม)

ตารางที่ 8 แสดงสรุปวิธีการระบุค่าใช้จ่ายจากศูนย์ความรับผิดชอบลงสู่กิจกรรม (ต่อ)

บัญชีแยกประเภท		ทางตรง Direct Charge	ประมาณ Estimation	ดุลยพินิจ Arbitrary	วิธีคำนวณ
606002-	ค่ารักษาความสะอาด	X			ตามจริง(กิจกรรม)
606003-	ค่ารักษาความปลอดภัย	X			ตามจริง(กิจกรรม)
606004-	ค่าสัญญาณความปลอดภัย	X			ตามจริง(กิจกรรม)
606008-	ค่าสัญญาอื่นๆ		X		สัดส่วนเวลาทำงาน
606009-	ค่าใช้จ่ายอื่นๆ		X		สัดส่วนเวลาทำงาน
607001-	ค่ารักษาพยาบาล	X			ตามจริง(กิจกรรม)
607002-	ค่าเครื่องแบบ	X			ตามจริง(กิจกรรม)
607003-	ค่าวัสดุเพื่อความปลอดภัย	X			ตามจริง(กิจกรรม)
607004-	ค่าเช่ารถ		X		สัดส่วนเวลาทำงาน
607005-	ค่าเช่าบ้าน		X		สัดส่วนเวลาทำงาน
607006-	ค่าประกันอุบัติเหตุ		X		สัดส่วนเวลาทำงาน
607007-	ค่าสวัสดิการอื่นๆ		X		สัดส่วนเวลาทำงาน
607008-	ค่าอาหาร		X		สัดส่วนเวลาทำงาน
607009-	ค่าน้ำมัน		X		สัดส่วนเวลาทำงาน
608001-	เงินสมทบกองทุนเลี้ยงชีพ		X		สัดส่วนเวลาทำงาน
608002-	เงินสมทบกองทุนประกันสังคม		X		สัดส่วนเวลาทำงาน
608003-	เงินสมทบกองทุนเงินทดแทน		X		สัดส่วนเวลาทำงาน
609001-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-ที่ดิน	X	X		สัดส่วนเวลาทำงาน
609002-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-อาคาร	X	X		สัดส่วนเวลาทำงาน
609003-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-ส่วนปรับปรุงอาคาร	X	X		สัดส่วนเวลาทำงาน
609004-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-เครื่องจักร	X	X		สัดส่วนเวลาทำงาน
609005-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-เครื่องมือและอุปกรณ์	X	X		สัดส่วนเวลาทำงาน
609006-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-เครื่องตกแต่งและติดตั้ง	X	X		สัดส่วนเวลาทำงาน
609007-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-ยานพาหนะ	X	X		สัดส่วนเวลาทำงาน
609008-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-ระบบสาธารณูปโภค	X	X		สัดส่วนเวลาทำงาน
609009-	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษาอื่นๆ	X	X		สัดส่วนเวลาทำงาน
609010-	ค่าเครื่องมือและอุปกรณ์	X			สัดส่วนเวลาทำงาน
610001-	ค่าเสื่อมราคา-อาคาร		X		สัดส่วนเวลาทำงาน
610002- 1	ค่าเสื่อมราคา-อาคารสำนักงาน		X		สัดส่วนเวลาทำงาน
610002- 2	ค่าเสื่อมราคา-อาคาร โรงงาน		X		สัดส่วนเวลาทำงาน
610003- 1	ค่าเสื่อมราคา-ส่วนต่อเติมอาคารสำนักงาน		X		สัดส่วนเวลาทำงาน
610003- 2	ค่าเสื่อมราคา-ส่วนต่อเติมอาคาร โรงงาน		X		สัดส่วนเวลาทำงาน
610004-	ค่าเสื่อมราคา-เครื่องจักร	X			ตามจริง
610005- 1	ค่าเสื่อมราคา-เครื่องมือและอุปกรณ์สำนักงาน		X		สัดส่วนเวลาทำงาน
610005- 2	ค่าเสื่อมราคา-เครื่องมือและอุปกรณ์ โรงงาน	X			ตามจริง
610006- 1	ค่าเสื่อมราคา-เครื่องตกแต่งสำนักงาน		X		สัดส่วนเวลาทำงาน
610006- 2	ค่าเสื่อมราคา-เครื่องตกแต่ง โรงงาน		X		สัดส่วนเวลาทำงาน
610007-	ค่าเสื่อมราคา-ยานพาหนะ		X		สัดส่วนเวลาทำงาน

ตารางที่ 8 แสดงสรุปวิธีการระบุค่าใช้จ่ายจากศูนย์ความรับผิดชอบลงสู่กิจกรรม (ต่อ)

บัญชีแยกประเภท	ทางตรง Direct Charge	ประมาณ Estimation	ดุลยพินิจ Arbitrary	วิธีคำนวณ
610008- ค่าเสื่อมราคา-ระบบสารสนเทศทั่วโลก		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินการ
610009- 1 ค่าเสื่อมราคา-ระบบสารสนเทศโลกสำนักงาน		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินการ
610009- 2 ค่าเสื่อมราคา-ระบบสารสนเทศโลกโรงงาน		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินการ
611001- ค่าประกันอัคคีภัย		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินการ
611002- ค่าประกันยานพาหนะ		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินการ
612001- ค่าวิชาชีพ-กฎหมาย	X			ตามกิจกรรม
612002- ค่าวิชาชีพ-ศัลยกรรม	X			ตามกิจกรรม
612003- ค่าวิชาชีพ-ตรวจสอบบัญชี	X			ตามกิจกรรม
612004- ค่าใบอนุญาตและหนังสือเดินทาง	X			ตามกิจกรรม
612005- ค่าอาหาร	X			ตามกิจกรรม
612006- ค่าธรรมเนียมอื่นๆ	X			ตามกิจกรรม
612007- ค่าที่ปรึกษา	X			ตามกิจกรรม
613001- ค่าประชุม	X			ตามกิจกรรม
613002- ค่ารับสมัครพนักงาน	X			ตามกิจกรรม
613003- ค่าฝึกอบรมพนักงาน-ประเทศญี่ปุ่น	X			ตามกิจกรรม
613004- ค่าฝึกอบรม-วัตถุดิบ	X			ตามกิจกรรม
613005- ค่าฝึกอบรม-ค่าแรงงาน	X			ตามกิจกรรม
613006- ค่าฝึกอบรม-โฮสทู	X			ตามกิจกรรม
613007- ค่าฝึกอบรมอื่นๆ	X			ตามกิจกรรม
614001- ค่าการกุศล		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินการ
614002- ค่าบริจาคเพื่อการศึกษาและกีฬา		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินการ
614003- ค่าการกุศล-อื่นๆ		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินการ
615001- ภาษีธุรกิจเฉพาะ		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินการ
615002- ภาษีโรงเรือน		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินการ
615003- ภาษีที่ดิน		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินการ
615004- ภาษีป้าย		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินการ
616001- เบี้ยปรับเงินเพิ่ม		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินการ
616002- ภาษีมูลค่าเพิ่ม		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินการ
616003- ภาษีต้องห้าม		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินการ
616004- หนี้สูญ	X			ตามจริง
616005- ค่าจัดเลี้ยง		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินการ
616006- เงินรางวัล		X		ตัดส่วนเวลาดำเนินการ

จากตารางที่ 8 แสดงสรุปวิธีการระบุนำค่าใช้จ่ายจากศูนย์ความรับผิดชอบลงสู่กิจกรรม โดยต้องป็นค่าใช้จ่ายต่างๆตามตารางที่ 7 ซึ่งแสดงค่าใช้จ่ายแยกตามประเภทของแต่ละแผนก/ศูนย์ความรับผิดชอบ โดยการระบุนำค่าใช้จ่ายซึ่งมีทั้งวิธีการระบุทางตรงและการประมาณตามสัดส่วนเวลาทำงานซึ่งสัดส่วนนี้ได้มาจากขั้นตอนการวิเคราะห์กิจกรรมตามตารางที่ 2 อันแสดงสรุปผลการวิเคราะห์กิจกรรมและสัดส่วนเวลาที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรมของทุกแผนก โดยในการคำนวณครั้งนี้ จะยกตัวอย่างแผนกบริหารงานบุคคลและทั่วไป โดยมีค่าใช้จ่ายที่นำมาจากบัญชีแยกประเภทแล้วลงสู่แผนกบริหารงานบุคคลและทั่วไป (ตามตารางที่ 7) ซึ่งหลังจากคิดต้นทุนหรือระบุนำใช้จ่ายทุกประเภทลงสู่กิจกรรมตามเกณฑ์ที่กล่าวเสร็จแล้วกิจการจะได้ทราบต้นทุนรวมของแต่ละกิจกรรมแสดงตามศูนย์ต้นทุน ดังตารางที่ 9 ซึ่งได้แสดงต้นทุนและค่าใช้จ่ายแต่ละกิจกรรมของแผนกบริหารงานบุคคลและทั่วไป (ตัวอย่าง) ดังนี้

ตารางที่ 9 แสดงต้นทุนและค่าใช้จ่ายแต่ละกิจกรรมของแผนกบริหารงานบุคคลและทั่วไป (ตัวอย่าง) (ต่อ)
แผนกบริหารงานบุคคลและทั่วไป

รหัสบัญชี	ระบบต้นทุนแบบเต็ม							ระบบต้นทุนกิจกรรม						
	รายการ	จำนวนเงิน	25%	20%	25%	5%	5%	5%	15%	5%	5%	100%		
605008-	ค่าสมาชิก	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
606009-	ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
	รวม ค่าใช้จ่ายสำนักงาน	22,097.19	8,785.87	3,549.69	4,437.11	887.42	2,662.26	887.42	887.42	887.42	22,097.19			
ค่าดูแลสำนักงาน														
606001-	ค่าทำสวน	8,000.00	-	-	-	8,000.00	-	-	-	-	8,000.00			
606002-	ค่ารักษาความสะอาด	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-			
606003-	ค่ารักษาความปลอดภัย	40,702.00	-	-	-	-	40,702.00	-	-	-	40,702.00			
606004-	ค่าสัญญาความปลอดภัย	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-			
606008-	ค่าสัญญาอื่นๆ	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-			
	รวม ค่าดูแลสำนักงาน	48,702.00	-	-	-	8,000.00	40,702.00	-	-	-	48,702.00			
ค่าสวัสดิการ														
607001-	ค่ารักษาพยาบาล	6,003.00	-	6,003.00	-	-	-	-	-	-	6,003.00			
607002-	ค่าเครื่องแบบ	3,000.00	-	3,000.00	-	-	-	-	-	-	3,000.00			
607003-	ค่าวัสดุเพื่อความปลอดภัย	3,317.00	829.25	663.40	829.25	165.85	497.55	165.85	15,000.00	165.85	3,317.00			
607004-	ค่าเช่ารถ	15,000.00	-	-	-	-	-	-	-	-	15,000.00			
607005-	ค่าเช่าบ้าน	12,000.00	3,000.00	2,400.00	3,000.00	600.00	1,800.00	600.00	600.00	600.00	12,000.00			
607006-	ค่าประกันอุบัติเหตุ	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-			
607007-	ค่าสวัสดิการอื่นๆ	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-			
607008-	ค่าอาหาร	3,924.60	981.15	784.92	981.15	196.23	588.69	196.23	196.23	196.23	3,924.60			

ตารางที่ 9 แสดงต้นทุนและค่าใช้จ่ายแต่ละกิจกรรมของแผนกบริหารงานบุคคลและทั่วไป (ตัวอย่าง) (ต่อ)
แผนกบริหารงานบุคคลและทั่วไป

รหัสบัญชี	ระบบต้นทุนแบบเต็ม		ระบบต้นทุนกิจกรรม							
	จำนวนเงิน	รายการ	25%	20%	25%	5%	5%	15%	5%	100%
607009-	1,912.66	จำนวนเงิน	478.17	382.53	478.17	95.63	95.63	286.90	95.63	1,912.66
	45,157.26	ค่าจ้าง	5,288.57	13,233.85	5,288.57	1,057.71	1,057.71	18,173.14	1,057.71	45,157.26
		รวม ค่าสวัสดิการ	-	-	-	-	-	-	-	-
ค่าใช้จ้างกองทุน			-	-	-	-	-	-	-	-
608001-	3,458.34	เงินสมทบกองทุนเลี้ยงชีพ	864.59	691.67	864.59	172.92	172.92	518.75	172.92	3,458.34
608002-	2,327.00	เงินสมทบกองทุนประกันสังคม	581.75	465.40	581.75	116.35	116.35	349.05	116.35	2,327.00
	5,785.34	รวม ค่าใช้จ้างกองทุน	1,446.34	1,157.07	1,446.34	289.27	289.27	867.80	289.27	5,785.34
ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา			-	-	-	-	-	-	-	-
609001-	19,059.07	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-ที่ดิน	4,764.77	3,811.81	4,764.77	952.95	952.95	2,858.86	952.95	19,059.07
609002-		ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-อาคาร	-	-	-	-	-	-	-	-
609004-		ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-เครื่องจักร	-	-	-	-	-	-	-	-
609005-		ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-เครื่องมือและอุปกรณ์	-	-	-	-	-	-	-	-
609007-	10,110.46	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-ยานพาหนะ	2,527.62	2,022.09	2,527.62	505.52	505.52	1,516.57	505.52	10,110.46
609008-		ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา-ระบบสาธารณูปโภค	-	-	-	-	-	-	-	-
609009-	887.99	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษาอื่นๆ	222.00	177.60	222.00	44.40	44.40	133.20	44.40	887.99
609010-	1,746.00	ค่าเครื่องมือและอุปกรณ์	436.50	349.20	436.50	87.30	87.30	261.90	87.30	1,746.00
	31,803.52	รวม ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา	7,950.88	6,360.70	7,950.88	1,590.18	1,590.18	4,770.53	1,590.18	31,803.52
ค่าเสื่อมราคา			-	-	-	-	-	-	-	-
610001-		ค่าเสื่อมราคา-อาคาร	-	-	-	-	-	-	-	-
610002- 1	2,659.60	ค่าเสื่อมราคา-อาคารสำนักงาน	664.90	531.92	664.90	132.98	132.98	398.94	132.98	2,659.60

จากการที่กิจการได้ทำการระบุงบค่าใช้จ่ายต่างๆ จากบัญชีแยกประเภทลงสู่แผนก/ศูนย์ความ
รับผิดชอบโดยใช้เกณฑ์ต่างๆ 3 เกณฑ์ตามแต่ละประเภทของค่าใช้จ่ายแล้ว จากนั้นจึงทำการระบุงบ
ค่าใช้จ่ายแต่ละประเภทของทุกแผนก/ศูนย์ความรับผิดชอบต่อธุรกิจรวมจนครบทุกแผนก/ศูนย์ความ
รับผิดชอบและครบทุกกิจกรรมตามเกณฑ์ต่างๆ 3 เกณฑ์เช่นกันแล้ว ทำให้กิจการสามารถมองเห็น
ได้ว่าแต่ละกิจกรรมมีต้นทุนรวมต่อกิจกรรมเป็นจำนวนเงินเท่าใด โดยได้ทำการสรุปแสดงต้นทุน/
ค่าใช้จ่ายของทุกกิจกรรมในทุกแผนก/ศูนย์ความรับผิดชอบ ดังตารางที่ 10 ดังนี้

มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Chiang Mai University

3. ระดับตัวผลัดกันกิจกรรม (Activity Driver) คือระดับที่สามารถทำการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของกิจกรรม (Cost per Driver) ได้แล้ว หลังจากการป้อนส่วนในระดับตัวผลัดกันทรัพยากร (Resource Driver) เสร็จสิ้น กิจกรรมจะทราบถึงต้นทุนรวมของแต่ละกิจกรรมในแต่ละแผนก แต่ยังไม่มีการคำนวณเพื่อให้ทราบต้นทุนต่อหน่วยของกิจกรรม ซึ่งก่อนอื่นจะต้องทราบก่อนว่าในแต่ละกิจกรรมมีจำนวนตัวผลัดกันกิจกรรมอยู่จำนวนเท่าใด เช่นในแผนกบริหารงานบุคคลและทั่วไป (Personnel & General Affairs) มีกิจกรรมคือ การพัฒนาและฝึกอบรม จะมีจำนวนตัวผลัดกันกิจกรรมคือจำนวนครั้งของการฝึกอบรม หรือ จำนวนคนที่เข้าอบรม ทำให้กิจการสามารถคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยได้คือ ในการฝึกอบรม 1 ครั้งต้องใช้ต้นทุนจำนวนเท่าใด หรือต่อคนเป็นจำนวนเท่าใด ดังนั้นจึงต้องมีการจัดทำขั้นตอนการกำหนดตัวผลัดกันกิจกรรมในขั้นตอนที่ 3 เสร็จด้วย

ขั้นตอนที่ 3 การกำหนดตัวหลักคั่นกิจกรรม/ตัววัดผลการปฏิบัติงาน

ในการกำหนดตัวหลักคั่นกิจกรรม ของบริษัท โอกิ พรีซิชั่น (ประเทศไทย) จำกัด โดยได้วิเคราะห์สาเหตุของการเกิดต้นทุนในระดับต่าง ๆ โดยพิจารณาถึง

1. ค่าใช้จ่ายในการวัดตัวหลักคั่น (Measurement Costs)
2. สหสัมพันธ์ (Correlation)
3. ผลกระทบเชิงพฤติกรรมของพนักงาน (Behavioral Effects)
4. ตัวหลักคั่นที่กิจการเลือกจะต้องเป็นตัวหลักคั่นที่แหล่งภายนอกใช้คิดค่าบริการเพื่อที่จะ

ทำให้สามารถเปรียบเทียบได้ว่า กิจกรรมดังกล่าวควรที่จะดำเนินการเองหรือจ้างจากแหล่งภายนอก การวิเคราะห์ตัวหลักคั่นกิจกรรมรวมถึงจำนวนของตัวหลักคั่นกิจกรรมของบริษัทมีวิธีการดังต่อไปนี้

1. สอบถามผู้รับผิดชอบ เช่น สอบถามจำนวนจริงของการฝึกอบรมในแต่ละเดือน/ปีจากแผนกบริหารงานบุคคลและทั่วไป หรือสอบถามจำนวนใบสั่งซื้อที่จัดทำในแต่ละเดือน/ปีจากแผนกจัดซื้อ
2. ตรวจสอบดูจำนวนรายการที่ได้ทำการประมวลผลไปแล้ว เช่น จำนวนรายการเจ้าหน้าที่ลูกหนี้ที่ได้ทำรายการไปในแต่ละเดือน/ปี
3. ตรวจสอบจากเอกสารของแผนกต่างๆ ที่ได้จัดเรียงเลขที่โดยนำเลขที่เอกสารใบแรกและนับจนถึงใบสุดท้ายของเดือนหรือของวันก็จะได้จำนวนเอกสารที่ออกในแต่ละเดือนหรือวัน เช่น แผนกควบคุมการผลิต ที่ต้องควบคุมสินค้าคงคลังด้วย จะมีใบเบิกของเรียงตามลำดับก่อนหลังของการเบิก จากใบเบิกของเหล่านี้จะสามารถหาจำนวนใบเบิกของต่อวัน/เดือนหรือปีได้

ในการที่จะวิเคราะห์ตัวหลักคั่นให้ละเอียดมากที่สุด เพื่อที่จะทำให้การคำนวณต้นทุนถูกต้องใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด โดยถูกบิดเบือนน้อยที่สุดก็จะทำให้เกิดต้นทุนสูงตามไปด้วย ดังนั้นการวิเคราะห์ตัวหลักคั่นกิจกรรมจึงต้องคำนึงถึงประโยชน์ที่จะได้รับและต้นทุนที่จะต้องเสียไป และผลจากการวิเคราะห์กิจกรรมและจำนวนของตัวหลักคั่นกิจกรรมของบริษัท โอกิ พรีซิชั่น (ประเทศไทย) จำกัด สามารถสรุปได้ดังตารางที่ 11 ซึ่งได้แสดงสรุปผลการวิเคราะห์กิจกรรมและจำนวนตัวหลักคั่นกิจกรรมของทุกแผนกดังนี้

ตารางที่ 11 แสดงสรุปผลการวิเคราะห์ตัวหลักคั่นกิจกรรมและจำนวนตัวหลักคั่นกิจกรรมของทุกแผนก

กิจกรรมของแผนกต่าง ๆ	ตัวหลักคั่นกิจกรรม	จำนวนตัวหลักคั่นกิจกรรม	หน่วยนับ
แผนกบริหารงานบุคคลและทั่วไป			
บริหารงานบุคคล	จำนวนบุคลากรทั้ง โรงงาน	329	คน
การจัดหาบุคลากร	จำนวนบุคลากรทั้ง โรงงาน	329	คน
เงินเดือนและผลตอบแทน	จำนวนบุคลากรทั้ง โรงงาน	329	คน
การพัฒนาและฝึกอบรม	จำนวนครั้งที่ฝึกอบรม	8,000	คร.เมตร
การรักษาความสะอาด	พื้นที่	8,000	คร.เมตร
การรักษาความปลอดภัย	พื้นที่	15	คน
รายงานเพื่อการบริหาร	จำนวนรายงาน	10	รายงาน
แผนกบัญชีและการเงิน			
บัญชีต้นทุน	จำนวนรุ่นของสินค้าสำเร็จรูป	40	รุ่น
บัญชีเจ้าหนี้	จำนวนรายการ	800	รายการ
บัญชีลูกหนี้	จำนวนรายการ	40	รายการ
บัญชีแยกประเภท	จำนวนรายการ	60	รายการ
ทะเบียนทรัพย์สิน	จำนวนรายการ	30	รายการ
ภาษีอากร	จำนวนรายการ	500	รายการ
การเงิน	จำนวนรายการ	200	รายการ
รายงานเพื่อการบริหาร	จำนวนรายงาน	8	รายงาน
แผนกระบบคอมพิวเตอร์			
การจัดการระบบฐานข้อมูล	จำนวนแผนก	10	แผนก
การพัฒนาโปรแกรม	จำนวนแผนก	10	แผนก
การบำรุงรักษา/ติดตั้ง	จำนวนแผนก	10	แผนก
การอบรม/สนับสนุนฝ่ายต่างๆ	จำนวนแผนก	10	แผนก
แผนกควบคุมคุณภาพ			
กำหนดมาตรฐานสินค้า	จำนวนรุ่นของสินค้าสำเร็จรูป	40	รุ่น
ตรวจสอบสินค้าที่สั่งซื้อ	จำนวนรุ่นของวัตถุดิบ	760	รุ่น
ตรวจสอบสินค้าที่ผลิต	ปริมาณสินค้าที่ผลิตได้	123,000	ชิ้น
รายงานเพื่อการบริหาร	จำนวนรุ่นของวัตถุดิบ	760	รุ่น
แผนกควบคุมการผลิต			
วางแผนการผลิต	จำนวนรุ่นของสินค้าสำเร็จรูป	40	รุ่น
วางแผนการสั่งซื้อวัตถุดิบ	จำนวนรุ่นของวัตถุดิบ	760	รุ่น
ควบคุมสินค้าคงคลัง	จำนวนรุ่นของวัตถุดิบ	760	รุ่น
การเคลื่อนย้ายวัตถุดิบ	จำนวนครั้งของการเบิก	52	ครั้ง
การตรวจรับวัตถุดิบ	จำนวนของใบส่งของ	45	ใบ
การตรวจรับสินค้าสำเร็จรูป	จำนวนของสินค้าที่ผลิตเสร็จ	123,000	ชิ้น
การบรรจุหีบห่อ	จำนวนสินค้าที่ส่งขาย	115,000	ชิ้น
รายงานเพื่อการบริหาร	จำนวนรุ่นของสินค้าสำเร็จรูป	40	รุ่น
แผนกจัดซื้อ			
จัดทำใบสั่งซื้อ	จำนวนใบสั่งซื้อ	180	ใบ

ตารางที่ 11 แสดงสรุปผลการวิเคราะห์ตัวหลักคณกิจกรรมและจำนวนตัวหลักคณกิจกรรมของทุกแผนก (ต่อ)

กิจกรรมของแผนกต่าง ๆ	ตัวหลักคณกิจกรรม	จำนวนตัวหลักคณกิจกรรม	หน่วยนับ
ติดต่อผู้ขาย	จำนวนใบสั่งซื้อ	180	ใบ
ต่อราคา/คุณภาพ/จัดส่ง	จำนวนใบสั่งซื้อ	180	ใบ
ติดต่อผู้ซื้อ	จำนวนใบสั่งซื้อ	180	ใบ
รายงานเพื่อการบริหาร	จำนวนใบสั่งซื้อ	180	ใบ
แผนกขายและส่งออก			
จัดทำใบส่งของ	จำนวนใบส่งของ	50	ใบ
จัดทำเอกสารเดินพิธีการ	จำนวนใบส่งของ	50	ใบ
ติดต่อลูกค้า	จำนวนใบส่งของ	50	ใบ
รายงานทางพิธีการ	จำนวนใบส่งของ	50	ใบ
การบรรจุหีบห่อ	จำนวนใบส่งของ	50	ใบ
รายงานเพื่อการบริหาร	จำนวนใบส่งของ	50	ใบ
แผนกวิศวกรรมการผลิต			
วางแผนสายงานผลิต	จำนวนรุ่นของสินค้าสำเร็จรูป	40	รุ่น
คิดเครื่องจักรและอุปกรณ์	จำนวนรุ่นของสินค้าสำเร็จรูป	40	รุ่น
ซ่อมแซม/บำรุงรักษา	จำนวนรุ่นของสินค้าสำเร็จรูป	40	รุ่น
การสั่งซื้อเครื่องจักร/อุปกรณ์	จำนวนรุ่นของสินค้าสำเร็จรูป	40	รุ่น
กำหนดสแตนดาร์ดไทม์ (Standard Time)	จำนวนรุ่นของสินค้าสำเร็จรูป	40	รุ่น
แผนกผลิตภัณฑ์หัตถิมพ์			
ประกอบชิ้นส่วนด้วยเครื่องจักร	จำนวนสินค้าที่ผลิตเสร็จ	65,000	ชิ้น
ประกอบชิ้นส่วนด้วยมือ	จำนวนสินค้าที่ผลิตเสร็จ	65,000	ชิ้น
การทดสอบคุณภาพ	จำนวนสินค้าที่ผลิตเสร็จ	65,000	ชิ้น
การวางแผนการใช้วัตถุดิบ	จำนวนรุ่นของสินค้าสำเร็จรูป	25	รุ่น
การบริหารงานโรงงาน	จำนวนพนักงานในสายการผลิต	170	คน
การควบคุมการทำงานของพนักงาน	จำนวนพนักงานในสายการผลิต	170	คน
รายงานเพื่อการบริหาร	จำนวนรุ่นของสินค้าสำเร็จรูป	25	รุ่น
แผนกผลิตภัณฑ์ สเปซิง มอเตอร์			
ประกอบชิ้นส่วนด้วยเครื่องจักร	จำนวนสินค้าที่ผลิตเสร็จ	58,000	ชิ้น
ประกอบชิ้นส่วนด้วยมือ	จำนวนสินค้าที่ผลิตเสร็จ	58,000	ชิ้น
การทดสอบคุณภาพ	จำนวนสินค้าที่ผลิตเสร็จ	58,000	ชิ้น
การวางแผนการใช้วัตถุดิบ	จำนวนรุ่นของสินค้าสำเร็จรูป	15	รุ่น
การบริหารงานโรงงาน	จำนวนพนักงานในสายการผลิต	75	คน
การควบคุมการทำงานของพนักงาน	จำนวนพนักงานในสายการผลิต	75	คน
รายงานเพื่อการบริหาร	จำนวนรุ่นของสินค้าสำเร็จรูป	15	รุ่น

เมื่อกิจการสามารถคำนวณต้นทุนกิจกรรมของแต่ละกิจกรรมของทั้ง 10 แผนกได้แล้ว และสามารถวิเคราะห์ตัวหลักคั้นกิจกรรมและจำนวนของตัวหลักคั้นของทุกกิจกรรมได้แล้วเช่นกัน กิจการก็สามารถคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อตัวหลักคั้นได้ ดังตารางที่ 12 ซึ่งได้แสดงการคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วย (Cost per Driver) ของทุกกิจกรรมของทุกแผนก โดยกิจการสามารถนำไปใช้ในการควบคุมหรือลดต้นทุนรวมถึงการวิเคราะห์ความสามารถในการปฏิบัติงานได้

มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Chiang Mai University

นอกจากจะสามารถคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยได้แล้ว กิจกรรมสามารถนำต้นทุนดังกล่าวมาคิดต้นทุนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์หรือบริการได้ทันที ในกรณีของบริษัท โอกิ พรีซิชั่น (ประเทศไทย) จำกัด จะสามารถคำนวณและโอนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ของกิจการ คือหัวพิมพ์ (Head Printer) และสเปซิ่ง มอเตอร์ (Spacing Motor) ได้ โดยการนำต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยคูณกับจำนวนกิจกรรมที่แต่ละผลิตภัณฑ์ใช้ไป จากนั้นนำไปรวมกับต้นทุนทางตรงที่สะสมอยู่ในศูนย์รวมคิดชอบของทั้งสองผลิตภัณฑ์และหารด้วยจำนวนสินค้าที่ผลิตเสร็จของแต่ละผลิตภัณฑ์ ก็จะสามารถทราบต้นทุนต่อหน่วยที่แท้จริงที่ได้จากการคำนวณตามระบบต้นทุนกิจกรรม

ส่วนที่ 2 แนวทางในการควบคุมต้นทุน

จากการวิเคราะห์กิจกรรม การวิเคราะห์ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม และการคำนวณต้นทุนกิจกรรม จนถึงการคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อตัวผลิตภัณฑ์นั้น จะนำไปสู่การวิเคราะห์คุณค่าของกิจกรรม (Value Analysis) ซึ่งจะสามารถระบุได้ว่าเป็นกิจกรรมใดเป็นกิจกรรมที่เพิ่มคุณค่า (Value Added Activity) ซึ่งหมายถึงกิจกรรมที่เพิ่มคุณค่าให้กับผู้ใช้ หรือลูกค้า หรือเป็นกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่า (Non-value Added Activity) ซึ่งหมายถึงกิจกรรมที่ไม่จำเป็นต้องทำหรือหากไม่ทำก็ไม่ก่อให้เกิดความเสียหาย ขณะเดียวกันก็นำไปสู่

1. การกำจัดกิจกรรม (Activity Elimination) คือการตัดกิจกรรมที่ไม่มีความจำเป็นและไม่สร้างประโยชน์ทิ้งไป
2. การลดกิจกรรม (Activity Reduction) คือการลดการทำกิจกรรมลง ซึ่งอาจลดได้ 2 แนวคือ การลดต้นทุนของกิจกรรมลง หรือการเพิ่มจำนวนตัวผลิตภัณฑ์ (Output) ให้มากขึ้น
3. การทำกิจกรรมร่วมกัน (Activity Sharing) คือการมีกิจกรรมที่ต้นทุนสูงเกินไปจึงทำการบูรรวมกันหรือใช้ร่วมกันเพื่อลดต้นทุน
4. การเลือกทำกิจกรรมใหม่ (Activity Selection) คือการที่กิจการไม่สามารถลดจำนวนคนได้แต่ก็ไม่ต้องการให้มีการทำกิจกรรมเดิมต่อไปก็จะต้องหากิจกรรมใหม่เข้ามาทำแทนซึ่งจะเท่ากับเป็นการลดกิจกรรมที่ไม่ต้องการทิ้งไป

จากแนวทางดังกล่าวข้างต้น บริษัท โอกิ พรีซิชั่น (ประเทศไทย) จำกัด สามารถทำการระบุกิจกรรมต่างๆ ออกเป็น

1. กิจกรรมที่เพิ่มคุณค่า (Value-added Activity) ให้กับผู้ใช้หรือลูกค้าเช่น
 - กิจกรรมการจัดหาบุคลากร ซึ่งในการจัดหานั้นจะต้องมีระเบียบรวมถึงวิธีการในการจัดหาเพื่อให้ได้มาซึ่งบุคลากรที่มีคุณภาพให้กับหน่วยงานที่ต้องการ

- กิจกรรมการพัฒนาและฝึกอบรม จะทำให้สามารถพัฒนาบุคลากรรวมถึงผลักดันบุคลากรให้ทำในสิ่งที่หน่วยงานต่างๆต้องการ
- กิจกรรมการรักษาความปลอดภัย เป็นกิจกรรมที่จะช่วยให้กิจการสามารถรักษาทรัพย์สินเพื่อให้ออกจากการสูญหายหรือทำลาย
- กิจกรรมการจัดทำรายงานเพื่อการบริหาร เป็นกิจกรรมที่ทำให้ผู้ใช้รายงานได้รับประโยชน์ในการนำไปใช้ในการควบคุมหรือแก้ปัญหาที่เกี่ยวข้อง
- กิจกรรมการบัญชีต้นทุน สามารถให้ข้อมูลที่เหมาะสมในการจัดการหรือควบคุมต้นทุนการผลิตให้กับผู้บริหารหรือเพื่อตั้งราคาขายได้
- กิจกรรมการจัดทำทะเบียนทรัพย์สิน ทำให้กิจการทราบจำนวน มูลค่า การมีอยู่ เพื่อใช้ในการบริหาร
- กิจกรรมการเงิน จะดูแลเพื่อให้ทุกกิจกรรมสามารถดำเนินงานต่อไปได้โดยไม่สะดุดจากการขาดปัจจัยทางการเงิน
- กิจกรรมการจัดการระบบฐานข้อมูล จะทำให้หน่วยงานทุกหน่วยงานในกิจการสามารถใช้คอมพิวเตอร์ในการประมวลผลได้โดยสะดวกและประหยัดเวลา

จากตัวอย่างดังกล่าวล้วนเป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่าเนื่องจากสามารถให้ประโยชน์กับหน่วยงานอื่นได้รวมถึงการทำให้ลูกค้าได้รับประโยชน์ด้วย

2. กิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่า (Non-value Added Activity) ซึ่งเป็นกิจกรรมที่ไม่จำเป็นต้องทำหรือหากทำก็ไม่ก่อให้เกิดความเสียหาย ขณะเดียวกันกิจการสามารถลดหรือควบคุมต้นทุนของกิจกรรมดังกล่าวให้น้อยลงได้เช่น

กิจกรรมไม่เพิ่มค่า

แนวทางในการลดต้นทุน

1. การตรวจสอบสินค้าที่สั่งซื้อ
 - ปัจจุบันบริษัทได้ตรวจสอบสินค้าที่สั่งซื้อด้วยตนเองทั้ง 100% ทำให้เกิดต้นทุนจากการทำกิจกรรมนี้ หากกิจการสามารถผลักดันกิจกรรมนี้ไปเป็นภาระของผู้ขายได้จะทำให้สามารถต้นทุนลงได้ โดยการคัดเลือกผู้ขายที่มีมาตรฐานตามที่เราต้องการรวมถึงการตรวจสอบประวัติย้อนหลังของผู้ขายแต่ละราย เพื่อประเมินดูว่าควรจะลดกิจกรรมดังกล่าวลงได้หรือไม่

2. การตรวจสอบสินค้าที่ผลิต

- ปัจจุบัน บริษัทได้ทำการตรวจสอบสินค้าที่ผลิตเองทั้งหมด 100% ก่อนที่จะส่งให้ลูกค้าทำให้เกิดปริมาณงานที่มากเกินไปจนเกิดความจำเป็น กิจการจึงควรวางวิธีการตรวจสอบดังกล่าวลง เช่น การลดปริมาณจากการตรวจ 100% มาเป็นการสุ่มตรวจ โดยดูจากประวัติความผิดพลาดที่เกิดขึ้น เช่น ปริมาณของเสียที่ตรวจพบ รวมถึงการพยายามให้มีการพัฒนาบุคลากรให้และพัฒนางานการผลิตเพื่อให้มีของเสียน้อยที่สุดจะทำให้กิจการสามารถต้นทุนที่เกิดจากกิจกรรมการตรวจสอบสินค้าที่ผลิตลง

3. การเคลื่อนย้ายวัตถุดิบ

- ปัจจุบันบริษัทมีการย้ายวัตถุดิบที่จะใช้ในการผลิตเป็นรายวันซึ่งทำให้เกิดต้นทุนสูงขณะเดียวกันก็เกิดความผิดพลาดในการป้อนข้อมูลเนื่องจากประเภทของวัตถุดิบที่จะใช้ในแต่ละวันมากกว่า 100 ประเภทกิจการจึงควรลดจำนวนครั้งในการขนย้ายลง เช่นอาจจะเหลืออาทิตย์ละ 1-2 ครั้ง ซึ่งจะสามารถปริมาณงานซึ่งเป็นตัวก่อให้เกิดต้นทุนรวมทั้งเวลาที่จะต้องใช้ไปในการแก้ไขข้อผิดพลาดของข้อมูลที่ป้อนเข้าสู่คอมพิวเตอร์ด้วย

4. การตรวจรับวัตถุดิบ

- บริษัทต้องตรวจนับสินค้าที่สั่งซื้อเข้ามาเองซึ่งทำให้เป็นภาระหนักเนื่องจากวัตถุดิบทุกประเภทของกิจการมีมากกว่า 700 ประเภทที่จะต้องทำการสั่งซื้อซึ่งมีการสั่งซื้อบ่อยครั้งเนื่องจากกิจการไม่ต้องการเก็บสินค้าคงคลังมากเกินไป กิจกรรมนี้จะมีวิธีที่สามารถลดต้นทุนการทำงานลงได้เหมือนกิจกรรมการตรวจสอบสินค้าที่สั่งซื้อ กล่าวคือพยายามคัดเลือกผู้ขายที่มีคุณภาพ เช่น ผู้ขายที่ได้ ISO 9000 ซึ่งกิจการเหล่านี้จะมีขั้นตอนการทำงานที่รับรองได้เนื่องจากมีการตรวจสอบขั้นตอนการทำงานที่เข้มงวด

5. การบรรจุหีบห่อ

- ปัจจุบันบริษัทใช้แรงงานคนในการพันพลาสติกที่ใช้ในการป้องกันน้ำหรือความชื้นที่จะเกิดขึ้นกับตัวสินค้าระหว่างขนส่งทำให้เกิดความล่าช้าและความไม่สม่ำเสมอในการพันพลาสติกขณะเดียวกันก็มีต้นทุนสูงเนื่องจากต้องใช้พนักงานหลายคนในการบรรจุหีบห่อที่มีขนาดใหญ่ กิจการจึงต้องมีการพิจารณาว่าการซื้อเครื่องมือที่จะใช้ในการพันพลาสติกจะทำให้กิจการสามารถลดต้นทุนได้เท่าใด นอกจากนี้ยังทำให้การทำงานรวดเร็วขึ้นสามารถส่งสินค้าให้ทันความต้องการของลูกค้าได้เร็วขึ้น

6. การติดต่อผู้ซื้อ

- ปัจจุบันเจ้าหน้าที่จัดซื้อจะใช้เวลามากในการติดต่อกับผู้ซื้อเนื่องจากความไม่เข้าใจในผลิตภัณฑ์หรือของที่สั่งซื้อทำให้เสียเวลาในการทำความเข้าใจและบางทีอาจทำให้สั่งซื้อสินค้าผิดวัตถุประสงค์และมีต้นทุนในการจัดทำใบสั่งซื้อเพิ่มขึ้น จึงควรมีการปรับปรุงใบขอซื้อใหม่ที่ทำให้รายละเอียดที่ชัดเจนเพื่อให้สามารถทำให้ผู้จัดซื้อเข้าใจความต้องการของผู้ซื้อได้ถูกต้องชัดเจน

7. การควบคุมการทำงานของพนักงาน

- ปัจจุบันบริษัทจะเสียเวลาเนื่องจากการทำงานที่ไม่เพิ่มประสิทธิภาพให้กับงาน เช่น งานการผลิต พนักงานมีการพูดคุยมากเกินไป หรือเข้าห้องนํ้านานเกินไป ทำให้ทำให้เกิดความสูญเสียประสิทธิภาพของการใช้เวลาในการผลิต กิจการจึงควรมีการกำหนดกฎเกณฑ์ต่างๆ ที่จะทำให้พนักงานทำงานอย่างมีวินัยและหมั่นอบรมให้พนักงานตระหนักถึงการที่กิจการเกิดความสูญเสียจากการใช้เวลาอย่างไม่มีประสิทธิภาพ รวมถึงอาจมีการพิจารณาให้มีการพัฒนาระบบการทำงานต่างๆ เพื่อให้เกิดความสูญเสียน้อยลงเช่น การนำระบบ ISO เข้ามาพัฒนากระบวนการ

ทำงานต่างๆ การจัดกระบวนการผลิตให้เหมาะสม จะทำให้ระดับหัวหน้างานสูญเสียเวลาที่จะต้องใช้ไปในการควบคุมการทำงานของพนักงานน้อยลง และนำเวลาดังกล่าวไปทำกิจกรรมอื่นที่เพิ่มค่ามากกว่า ก็จะเป็นการลดและควบคุมต้นทุนได้เช่นกัน

จะเห็นได้ว่า แนวทางหรือวิธีการต่างๆ ที่กล่าวมาแล้วข้างต้นล้วนแล้วแต่เป็นวิธีการที่ช่วยทำให้กิจการสามารถลดต้นทุนหรือควบคุมต้นทุนได้โดยใช้ประโยชน์จากข้อมูลจากการจัดทำระบบต้นทุนกิจกรรมทั้งสิ้น อีกทั้งทางด้านฝ่ายบริหารอาจจะนำข้อมูลต้นทุนกิจกรรมไปทำการกำหนดหรือสร้างกลยุทธ์ในการบริหารงานตลอดจนนำไปจัดทำงบประมาณตามฐานต้นทุนกิจกรรมและจัดสรรทรัพยากรขององค์กรในอนาคตได้