

บทที่ ๒

ทฤษฎีในการปันส่วนต้นทุน

ในบทนี้เป็นการศึกษาถึงทฤษฎีที่เกี่ยวข้องในเรื่องของการปันส่วนต้นทุน เนื่องจากในปัจจุบันนี้สถานะเศรษฐกิจมีการแข่งขันกันสูงผู้บริหารมีความจำเป็นต้องใช้ข้อมูลทางการบัญชีเพื่อประกอบการตัดสินใจ การวัดผลการดำเนินงานของผู้บริหาร จะวัดจากประสิทธิภาพและความสามารถในการจัดการทรัพยากรและผลผลิตที่ได้รับ ดังนั้นข้อมูลที่น่ามาประกอบการตัดสินใจจะครอบคลุมทั้งต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายทั้งทางตรงและทางอ้อมของหน่วยงาน ตลอดจนรายรับทั้งทางตรงและทางอ้อมของหน่วยงานกรณีที่หน่วยงานนั้นทำหน้าที่จัดการด้านกำไร ผู้บริหารจะต้องมีส่วนร่วมในการวางแผนงานของหน่วยงานที่รับผิดชอบ การรายงานจำเป็นต้องมีการเปรียบเทียบผลงานจริงกับแผนงาน เพื่อประโยชน์ในการวางแผน ควบคุมและวัดผลการปฏิบัติงานขององค์กร ได้อย่างบรรลุเป้าหมาย

การบัญชีต้นทุนกิจกรรม (Activity base costing)

ภายใต้สภาวะแวดล้อมการพัฒนากระบวนการบริหารการผลิตสมัยใหม่ เพื่อให้กิจการอยู่รอดและสามารถแข่งขันกันในระบบการค้าเสรีได้ จำเป็นอย่างยิ่งที่ผู้บริหารจะต้องได้รับข้อมูลที่จะช่วยให้มองเห็นถึงปัจจัยต่าง ๆ ที่สามารถควบคุมได้ การควบคุมต้นทุนนับว่าเป็นหัวใจสำคัญของความอยู่รอดของการประกอบธุรกิจในปัจจุบัน ผู้บริหารต้องนำตัวเลขที่เป็นต้นทุนต่าง ๆ มาใช้เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการประกอบการและลดต้นทุนต่าง ๆ ให้เหมาะสม ระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมจึงจำเป็นต้องมีการพัฒนาและปรับปรุงให้เหมาะสมกับนโยบายการบริหารการผลิตสมัยใหม่ด้วย เนื่องจากข้อมูลต้นทุนแบบเดิมเน้นการให้ข้อมูลด้านปริมาณและต้นทุนผลิตภัณฑ์ ไม่สามารถให้ข้อมูลที่เพียงพอในการบริหารงาน ทำให้การคำนวณต้นทุนผิดพลาดไปจากความเป็นจริงและมีผลกระทบต่อการศึกษาที่ผิดพลาด

ความสำคัญของการบัญชีต้นทุนกิจกรรม²

การบัญชีต้นทุนกิจกรรมเป็นแนวคิดของระบบการบริหารต้นทุนใหม่ที่จะช่วยให้การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์มีความถูกต้องใกล้เคียงความเป็นจริงมากขึ้น และกระตุ้นให้ผู้บริหารหันมาให้ความสนใจกับการบริหารกิจกรรมและต้นทุนที่เกี่ยวข้องมากขึ้น ให้ข้อมูลที่สำคัญแก่ผู้บริหารซึ่งเป็นประโยชน์ต่อการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ การกำหนดราคาขาย การบริหารเงินสดและสภาพคล่อง การควบคุมต้นทุนและการตัดสินใจ ต้นทุนกิจกรรมมีความสำคัญดังนี้

1. การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ หากข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณมีความถูกต้องจะช่วยลดปัญหาในการตัดสินใจผิดพลาดของผู้บริหารได้

2. การบริหารเงินสดและสภาพคล่องทางการเงิน การที่ผู้บริหารได้ทราบถึงกิจกรรมที่ทำให้ต้นทุนของกิจการสูงขึ้นโดยไม่จำเป็น ช่วยให้สามารถบริหารเงินสดและสภาพคล่องได้อย่างมีประสิทธิภาพ สามารถนำเงินทุนที่มีอยู่ไปใช้ในกิจกรรมต่าง ๆ ได้อย่างเหมาะสม

3. การควบคุมต้นทุน การที่ผู้บริหารได้รับข้อมูลต้นทุนที่ถูกต้องช่วยให้เกิดการบริหารกิจกรรมเพื่อลดความสูญเปล่าให้เหลือน้อยที่สุดหรือหมดไป ซึ่งนำไปสู่ความเป็นเลิศของกิจการ

4. การตัดสินใจ ข้อมูลต้นทุนมีความสำคัญต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร แต่ระบบต้นทุนแบบเดิมมีสมมติฐานว่ากิจกรรมสนับสนุนการผลิตสัมพันธ์กับปริมาณการผลิตโดยไม่ได้คำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายของแผนกกับตัวผลิตภัณฑ์

5. การเปลี่ยนแปลงเชิงพฤติกรรมเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพ ข้อมูลต้นทุนกิจกรรมเป็นเครื่องมือของผู้บริหารในการก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงเชิงพฤติกรรมของพนักงาน ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการประกอบการและลดต้นทุนต่าง ๆ

6. การสร้างความเป็นเลิศแก่กิจการ การบัญชีต้นทุนกิจกรรมมีบทบาทในการให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ถูกต้องใกล้เคียงกับความเป็นจริง ซึ่งจะเป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารในประเด็นต่อไปนี้

6.1 การปรับปรุงโครงสร้างต้นทุนและพัฒนากิจการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

6.2 การประเมินส่วนผสมของผลิตภัณฑ์ ส่วนผสมของบริการ การเข้าใจความเกี่ยวเนื่องและความสัมพันธ์กันระหว่างกิจกรรมต่าง ๆ ที่เหมาะสม จะช่วยเพิ่มขีดความสามารถในการหากำไรในระยะยาวของกิจการ

² มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช สาขาวิชาวิทยาการจัดการ, การบัญชีต้นทุนและการบัญชีเพื่อการจัดการ (กรุงเทพฯ ฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2533), หน้า 399.

6.3 การลดความสูญเปล่าให้หมดไปจะช่วยให้ผู้บริหารมองเห็นถึงศักยภาพขององค์กรในการลดต้นทุนได้ชัดเจนยิ่งขึ้น เมื่อมีการนำข้อมูลต้นทุนกิจกรรมไปใช้ร่วมกับข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเงินจะทำให้การบริหารมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น สามารถนำข้อมูลกิจกรรมไปเป็นเครื่องมือในการเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารและเพิ่มกำไรอย่างค่อนเนื่อง

ขั้นตอนของการบัญชีต้นทุนกิจกรรม

การบัญชีต้นทุนกิจกรรมเน้นการบริหารต้นทุนโดยแบ่งการดำเนินงานขององค์กรออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ (กิจกรรม หมายถึง การกระทำที่เปลี่ยนทรัพยากรขององค์กร เช่น วัตถุดิบ แรงงานและเทคโนโลยีต่าง ๆ ออกมาเป็นผลได้) ระบบการบัญชีต้นทุนกิจกรรมถือว่ากิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน ผลผลิตที่ได้ของกิจการเป็นผลมาจากการใช้กิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการ นั่นคือจะต้องมีการพิจารณาล่วงหน้าว่าสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนคืออะไร จากนั้นจะต้องระบุให้ได้ว่าสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนนั้นต้องผ่านกิจกรรมใดบ้างและมีลักษณะการใช้ตัวผลิตภัณฑ์อย่างไร การกำหนดโครงสร้างต้นทุนจะเพิ่มขึ้นในรูปของฟังก์ชันกิจกรรม ซึ่งจะให้ข้อมูลสำคัญแก่ผู้บริหารถึงรูปแบบของการใช้กิจกรรมของสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน อันจะเป็นประโยชน์ต่อการประเมินความสามารถในการทำกำไรในระยะยาวของสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน

เมื่อระบุสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนแล้ว จะต้องทำการระบุกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง คำนวณต้นทุนกิจกรรม และหาตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน ตลอดจนตัววัดผลการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง ซึ่งอาจอยู่ในรูปของต้นทุนต่อหน่วยผลได้ สัดส่วนเวลาที่ใช้ในแต่ละกิจกรรมและคุณภาพของผลได้

ขั้นตอนของการบัญชีต้นทุนกิจกรรมจึงประกอบด้วย

1. การวิเคราะห์กิจกรรม คือการระบุกิจกรรมขององค์กรเพื่อให้ได้มาซึ่งเกณฑ์ในการบ่งบอกลักษณะของการดำเนินธุรกิจ และสร้างตัววัดผลการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง โดยแบ่งการดำเนินงานในกิจการออกเป็นกิจกรรมย่อยตามโครงสร้างของฝ่ายหรือแผนกการดำเนินงานต่าง ๆ และพิจารณาว่ากิจกรรมใดบ้างที่ทำให้กิจการมีต้นทุนเพิ่มสูงขึ้น โดยไม่จำเป็น ต้นทุนที่เกิดขึ้นตามกิจกรรมต่าง ๆ ที่วิเคราะห์ได้แบ่งเป็น 4 ลักษณะ ได้แก่

ต้นทุนที่เกิดตามปริมาณการผลิต ซึ่งผันแปร โดยตรงกับปริมาณการผลิตและสามารถระบุเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนได้

ต้นทุนที่ผันแปรตามจำนวนครั้งที่ทำกิจกรรม ซึ่งผันแปร โดยตรงกับจำนวนกลุ่มของสินค้าและไม่สัมพันธ์กับจำนวนหน่วยในกลุ่มของสินค้า

ต้นทุนที่ผันแปรตามความแตกต่างของผลิตภัณฑ์ เป็นต้นทุนซึ่งเกิดจากกิจกรรมที่กระทำโดยรวมเพื่อให้การผลิตทันต่อเวลาและเกิดการขายสินค้าและไม่สัมพันธ์กับปริมาณการ

ผลิตหรือจำนวนกลุ่มของสินค้าแต่ละจะสัมพันธ์กับการผลิตและการขายสินค้านั้น ๆ และเพิ่มขึ้นตามความหลากหลายของประเภทของสินค้า

ต้นทุนอื่นที่เกิดขึ้นเพื่อให้กิจการดำเนินงานต่อไปได้ เป็นต้นทุนที่เกิดจากกิจกรรมรวม ไม่มีความสัมพันธ์กับหน่วยผลิต กลุ่มผลิตภัณฑ์ แบบของสินค้า หากไม่มีต้นทุนประเภทนี้ กิจการไม่สามารถดำเนินงานต่อไปได้ ต้นทุนเหล่านี้ไม่สามารถระบุเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ได้โดยตรง แต่กิจการต้องใช้วิธีปันส่วนโดยกำหนดเกณฑ์การปันส่วนที่เหมาะสมซึ่งต้องอาศัยดุลยพินิจเข้าช่วย

ในการวิเคราะห์กิจกรรมเพื่อคำนวณหาต้นทุนของกิจกรรมต่าง ๆ มีหลักการในการกำหนดกิจกรรมดังนี้

1.1 ใน 1 แผนก ควรมีไม่เกิน 5-10 กิจกรรมเป็นอย่างมากเพราะถ้ามีกิจกรรมมากจะทำให้ยากต่อการแบ่งค่าใช้จ่ายไปแต่ละกิจกรรมของแผนกและมีความคลาดเคลื่อนของกิจกรรมสูง เนื่องจากผู้บริหารให้ความสนใจกับต้นทุนกิจกรรมที่เป็นสาระสำคัญไม่แน่ใจว่าจะมีครบทุกกิจกรรมทำให้ผู้บริหารไม่ทราบว่าจะนำค่าใช้จ่ายเหล่านั้นไปลงไว้ในกิจกรรมใดในการทำบัญชีต้นทุนกิจกรรม

1.2 กิจกรรมในระดับมหภาค (Macro activity) หมายถึง

1.2.1 กิจกรรมที่มองเห็นผลได้ (Output) ได้อย่างชัดเจน

1.2.2 กิจกรรมที่บอกได้ว่า ใครคือผู้นำผลได้ไปใช้งานต่อ(Output user)

ถ้าไม่สามารถบอกได้ก็ไม่ใช่กิจกรรม

1.2.3 บอกได้ว่าอะไรคือผลได้ (Input) ของกิจกรรม

1.3 ใน 1 กิจกรรมที่กำหนดขึ้นควรใช้เวลาไม่ต่ำกว่า 10 % ของเวลาใน 1 สัปดาห์ แต่ก็สามารถยืดหยุ่นได้ตามสมควร ระบบต้นทุนกิจกรรมเน้นการนำข้อมูลไปใช้ไม่เน้นในความครบถ้วน

1.4 ทุกกิจกรรมที่กำหนดขึ้นเมื่อนำเวลารวมกันควรเกิน 80% ของเวลาใน 1 สัปดาห์ที่ไม่ถึง 100% เพราะมีบางกิจกรรมถูกตัดทิ้งระหว่างการพิจารณา ซึ่งอาจนำกิจกรรมที่ถูกตัดทิ้งมาพิจารณาใหม่ถ้าหากต่ำกว่า 80% เพราะจะทำให้ต้นทุนที่ได้ผิดไปจากความเป็นจริงมาก

1.5 กิจกรรมที่กำหนดควรรวมถึงกิจกรรมที่จะทำในอนาคต

1.6 กิจกรรมที่กำหนดควรรวมถึง กิจกรรมเสริม (Secondary activity) อย่างมองสิ่งที่เป็นกิจกรรมหลัก (Primary activity)

2. การคำนวณต้นทุนกิจกรรม ต้นทุนกิจกรรม หมายถึง ต้นทุนของปัจจัยการผลิตที่ใช้ในกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่นำมาคิดต้นทุน ซึ่งต้นทุนนี้ถูกเก็บไว้ที่ต้นทุนตามรหัสบัญชี เมื่อทราบความสัมพันธ์ระหว่างทรัพยากรที่ใช้กับกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ต้นทุนนั้นจะเรียกว่า ต้นทุนที่

สามารถติดตามได้ กระบวนการระบุต้นทุนตามรหัสบัญชีเข้าสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้องจะเรียกว่า Cost mapping หากต้นทุนตามรหัสบัญชียุ่่นเกิดขึ้นเนื่องจากกิจกรรมหลายกิจกรรมจะต้องอาศัย การปันส่วนต้นทุนเข้าเป็นต้นทุนของกิจกรรมเหล่านั้น สำหรับต้นทุนที่ไม่สามารถระบุเข้าสู่ กิจกรรมได้โดยอาศัยการประมาณอย่างมีหลักเกณฑ์ก็ต้องอาศัยดุลยพินิจเข้าช่วย

3. การกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนและตัววัดผลการปฏิบัติงาน ซึ่งอาจอยู่ในรูปของสิ่ง นำเข้า ผลได้ หรือลักษณะทางกายภาพของกิจกรรมอย่างใดอย่างหนึ่ง ถ้าเลือกได้เหมาะสมจะช่วย ให้ผู้บริหารเข้าใจปัจจัยที่ทำให้ต้นทุนกิจกรรมเปลี่ยนแปลงไปได้ชัดเจนยิ่งขึ้นและเป็นแนวทางใน การควบคุมและลดต้นทุนของกิจการ และเป็นตัววัดผลการปฏิบัติงานได้อีกด้วย

4. การระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนตามปริมาณการใช้ตัวผลิตภัณฑ์ ต้นทุน จะต้องพิจารณาว่าสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนนั้นต้องผ่านกิจกรรมใดบ้างและมีลักษณะการใช้ ตัวผลิตภัณฑ์อย่างไร

ในการดำเนินงานผู้บริหารจำเป็นต้องได้รับข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจและ การวัดผลการดำเนินงาน ซึ่งการวัดผลการดำเนินงานจำเป็นต้องอาศัยการจำแนกต้นทุนออกเป็น ต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อม การปันส่วนต้นทุนเพื่อโอนต้นทุนทางอ้อมที่เกี่ยวข้องเข้า เป็นต้นทุนรวมของฝ่ายเป็นปัจจัยสำคัญ เกณฑ์การปันส่วนต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายทางอ้อมขึ้นอยู่กับ ความสัมพันธ์ของต้นทุนและฝ่ายที่ก่อให้เกิดต้นทุน เพื่อผลในการจูงใจให้ปฏิบัติงานอย่างมี ประสิทธิภาพ และส่งเสริมความคิดในเชิงธุรกิจ ซึ่งเป็นสิ่งจำเป็นในธุรกิจที่ต้องแข่งขันกัน ในปัจจุบัน

การปันส่วนต้นทุน

การปันส่วนต้นทุน หมายถึง การโอนค่าใช้จ่ายทางอ้อมเข้าเป็นต้นทุนของหน่วยงาน นอกจากนี้การปันส่วนต้นทุนยังหมายรวมถึงการ โอนค่าใช้จ่ายทางอ้อมที่เกี่ยวกับต้นทุนของสินค้า และบริการที่เกี่ยวข้อง เข้าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์หรือต้นทุนอื่นที่เกี่ยวข้อง วัตถุประสงค์ในการ ปันส่วนต้นทุนคือ

1. เพื่อการวัดผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่าง ๆ โดยแบ่งสรรต้นทุนหรือค่าใช้จ่าย ไปให้ฝ่ายต่าง ๆ ที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการเกิดต้นทุนนั้น ทำให้บันทึกต้นทุนของฝ่ายได้อย่าง ครบถ้วนเป็นประโยชน์ในการประเมินผลการดำเนินงาน

2. เป็นการจูงใจให้ปฏิบัติงาน การที่ฝ่ายต้องรับผิดชอบในต้นทุน ทำให้เกิดการประหยัดในการใช้ต้นทุนและต้นทุนฝ่ายใช้เป็นเครื่องประเมินประสิทธิภาพ ทำให้ทุกฝ่ายพยายามทำงานให้มีผลดีขึ้น

3. เพื่อการวัดผลรายได้และคำนวณราคาผลิตภัณฑ์ การปันส่วนต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าหรือบริการเข้าเป็นต้นทุนสินค้าหรือบริการ ทำให้การวางแผนกำหนดราคาสินค้ามีผลดียิ่งขึ้น เพราะได้พิจารณารวมถึงต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้น และการกำหนดราคาได้เป็นไปอย่างมั่นใจว่าจะคุ้มกับต้นทุนในระยะยาวได้

4. เพื่อประโยชน์ในการคำนวณมูลค่าการลงทุนในสินทรัพย์โดยใช้ต้นทุนรวม

การปันส่วนต้นทุน เริ่มจากต้นทุนหน่วยงานจนถึงต้นทุนผลิตภัณฑ์ แบ่งได้เป็น 3 ขั้นตอน คือ

1. การปันส่วนค่าใช้จ่ายทางอ้อมของฝ่ายหรือหน่วยงานบริการที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนสินค้า ไปให้ฝ่ายการผลิตหรือฝ่ายปฏิบัติการที่ก่อให้เกิดรายได้

2. การปันส่วนค่าใช้จ่ายทางอ้อมของฝ่ายผลิต เข้าเป็นค่าใช้จ่ายโดยตรงของศูนย์ต้นทุนการผลิตสินค้า

3. การปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตของศูนย์ต้นทุนการผลิตเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์

หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุน

ในการปันส่วนต้นทุน เริ่มแรกกิจการจะต้องกำหนดฐานในการปันส่วนซึ่งจะใช้เป็นปัจจัยในการคำนวณการปันส่วนต้นทุนประเภทใดประเภทหนึ่ง ไปให้ฝ่ายหรือหน่วยงานตั้งแต่ 2 หน่วยขึ้นไป หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุน โดยทั่วไป แบ่งเป็น 2 วิธี คือ

1. ปันส่วนโดยใช้เกณฑ์ต้นเหตุที่ก่อให้เกิดต้นทุนหรือค่าใช้จ่าย
2. ปันส่วนโดยใช้เกณฑ์ที่ตั้งขึ้นอย่างเป็นธรรมชาติ

หลักเกณฑ์ที่เหมาะสมที่สุด คือการใช้เกณฑ์ต้นทุนที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่าย เนื่องจากฝ่ายใดใช้บริการจากศูนย์บริการมาก ก็สมควรต้องรับภาระค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมากเพียงพอกัน อย่างไรก็ตามการเลือกใช้เกณฑ์ปันส่วนวิธีใด ต้องอาศัยดุลยพินิจจากผู้บริหาร ไม่มีเกณฑ์ปันส่วนวิธีใดที่จะถูกต้องและดีที่สุดสำหรับค่าใช้จ่ายทุกประเภท กิจการจะต้องอาศัยประสบการณ์และการตัดสินใจแก้ปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากความขัดแย้งระหว่างฝ่ายต่าง ๆ

กิจการแต่ละแห่งจะใช้หลักเกณฑ์ในการปันส่วนที่ต่างกันขึ้นอยู่กับนโยบายของผู้บริหารในบางครั้งกิจการแห่งเดียวกันอาจใช้เกณฑ์ปันส่วนที่ต่างกันสำหรับค่าใช้จ่ายประเภทต่างๆ ดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1 หลักเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนและค่าใช้จ่ายประเภทต่าง ๆ

ประเภทต้นทุนหรือค่าใช้จ่าย	ฐานในการปันส่วนต้นทุนไปให้ฝ่ายต่าง ๆ
วัตถุดิบตรง	ปันส่วน โดยตรง
สินค้า	ปันส่วน โดยตรง
บรรจุหีบห่อ	ปันส่วน โดยตรง
ค่าแรงงานทางตรง	ปันส่วน โดยตรง
ค่าแรงงานอื่น	ระยะเวลาที่ทำงานให้หน่วยงาน
ค่าแรงงานคนคุมงาน	ระยะเวลา หรือจำนวนพนักงานในหน่วยงาน
ค่าเช่าหรือค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์	ปันส่วน โดยตรง หรือจำนวนชั่วโมงใช้งานในแต่ละหน่วยงาน
ค่าเช่า ภาษี โรงเรือน ค่าเสื่อมราคาอาคาร	สัดส่วนพื้นที่
ค่าน้ำ ค่าไฟ	สัดส่วนพื้นที่ หรือลูกบาศก์เมตร
ค่าคนทำความสะอาด	สัดส่วนพื้นที่
ค่าโฆษณา	ถ้าแยกไม่ได้โดยตรง ใช้เกณฑ์สัดส่วนพื้นที่ โฆษณา หรือตามสัดส่วนการขาย
ค่าใช้จ่ายฝ่ายพนักงาน	จำนวนพนักงานในแต่ละฝ่าย
ค่าใช้จ่ายฝ่ายบัญชี	จำนวนพนักงานในแต่ละฝ่าย
ค่าใช้จ่ายฝ่ายจัดซื้อ	จำนวนใบสั่งซื้อ หรือปริมาณการสั่งซื้อ