

## บทที่ 4

### การปรับปรุงระบบการคิดต้นทุน

#### 4.1 คำนำ

จากการศึกษาสภาพโดยทั่วไปและระบบต้นทุนเดิมของโรงงานตัวอย่าง ทำให้พบว่าการปรับปรุงระบบต้นทุนการผลิตที่จะดำเนินการในงานวิจัยนี้นั้นสามารถแบ่งออกเป็น 2 ส่วนใหญ่ๆ ได้แก่ การปรับปรุงศูนย์ต้นทุนการผลิตและการวิเคราะห์กิจกรรมเพื่อหาตัวขับเคลื่อนต้นทุน (Cost Driver) ที่เหมาะสม โดยส่วนแรกเริ่มจากการปรับปรุงศูนย์ต้นทุนการผลิตจากเดิมที่เป็นศูนย์การทำงาน (Work Center) 10 ศูนย์ต้นทุน เปลี่ยนเป็นตามสายการผลิต (Line) 46 ศูนย์ต้นทุน เพื่อปรับปรุงระบบต้นทุนการผลิตในส่วนโครงสร้างต้นทุนของ ค่าวัสดุช่วยประกอบ(Component Part), ค่าจ้างแรงงานทางตรง(DL), ใล่หุ้ยการผลิตแปรผัน(VFOH)และใล่หุ้ยการผลิตคงที่(FFOH)ใล่หุ้ยความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น จากนั้นส่วนที่สองจึงทำการวิเคราะห์กิจกรรมเพื่อหาตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่เหมาะสมเพื่อปรับปรุงระบบต้นทุนในส่วนโครงสร้างต้นทุนของ ใล่หุ้ยสนับสนุนบริษัท (SOH1) และใล่หุ้ยสนับสนุนการผลิต (SOH2) โดยเริ่มจากการหาตัวขับเคลื่อนต้นทุนเพื่อจัดสรรค่าใช้จ่ายใล่หุ้ยสนับสนุนบริษัท (SOH1) ให้กับโรงงานตัวอย่าง จากนั้นจึงหาตัวขับเคลื่อนต้นทุนเพื่อจัดสรรค่าใช้จ่ายใล่หุ้ยสนับสนุนบริษัท (SOH1) และค่าใช้จ่ายใล่หุ้ยสนับสนุนการผลิต (SOH2) ให้แก่ศูนย์ต้นทุนการผลิตแบบใหม่ (Lineการผลิต) อีกที

จากนั้นจะกล่าวถึงระบบการคิดต้นทุนแบบใหม่ที่ปรับปรุงขึ้น และทำการเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณได้จากระบบการคิดต้นทุนแบบเดิมและระบบการคิดต้นทุนแบบใหม่

#### 4.2 การปรับปรุงศูนย์ต้นทุนการผลิต

การแบ่งศูนย์ต้นทุนการผลิตเดิมของโรงงานตัวอย่าง จะใช้กลุ่มผลิตภัณฑ์ทั้ง 10 กลุ่มซึ่ง ได้แก่ GEARBOX, EXHAUST & BRACKET, TIMING COVER, DRUM BRAKE, DISC BRAKE & HUB FRONT, BIG HUB & DRUM TRUCK, FLY WHEEL, FLY WHEEL COMP, CASE TRANSMISSIONและPAINT เป็นตัวกำหนดศูนย์ต้นทุนซึ่งเรียกว่าศูนย์การทำงาน (Work Center) โดยถ้าหากพิจารณาถึงแต่ละศูนย์การทำงาน (Work Center) แล้วใน 1 Work Center จึงประกอบด้วยหลาย Lineการผลิต และในกระบวนการผลิตโดยทั่วไปแล้วผลิตภัณฑ์แต่ละผลิตภัณฑ์ จะผ่านเพียง Lineการผลิตเดียวเท่านั้น

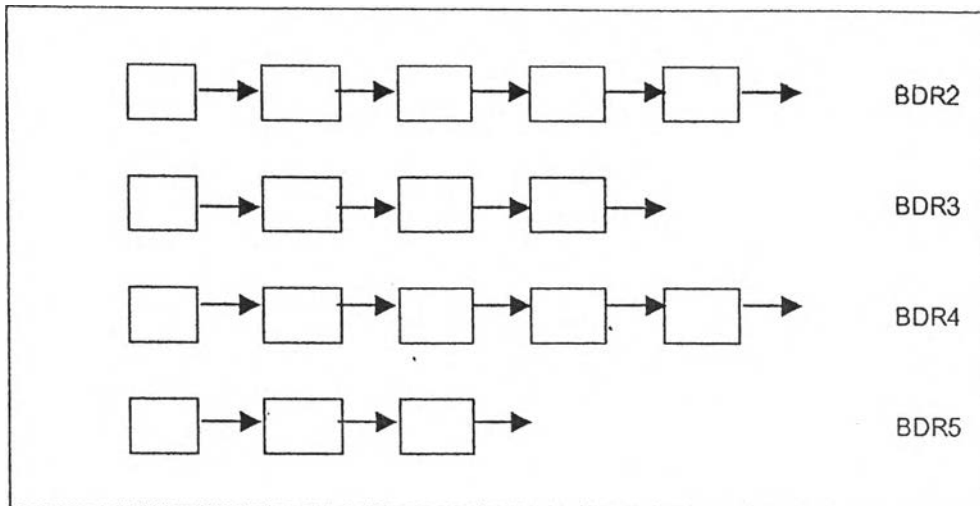
ตารางที่ 4.1 แสดงLineการผลิตในแต่ละศูนย์การทำงาน (Work Center)

Master Group Line Product		
Work Center Code	Work Center Name	Line Name
12110	GEAR BOX	KGB1, KGB2, TSC1, TSC2, VHS1
12120	EXHAUST & BRACKET	ASSY, EMF1, EMF2, FDP1, ME1, ME2, ME6, VMC1, VMC2, VMC3, OKK1, OKK2
12130	TIMING COVER	ASSY, TMC1, TMC2
12140	DRUM BRAKE	BDR2, BDR3, BDR4, BDR5
12150	DISC BRAKE & HUB FRONT	ASSY, BDS1, BDS2, BDS3, BDS4, BDS5, SHU1, SHU2
12160	BIG HUB & DRUM TRUCK	ASSY, BHU1, BHU2
12170	FLY WHEEL	ASSY, FYW1, FYW2
12180	FLY WHEEL COMP	ASSY, FYW2
12190	CASE TRANSMISSION	TRC1
12200	PAINT	PAINT

#### 4.2.1 เหตุผลในการปรับปรุงศูนย์ต้นทุนการผลิต

จากการพิจารณาถึงกิจกรรมของการผลิตจะพบว่า ใน Lineการผลิตเดียวกันจะมีกิจกรรมการผลิตที่เหมือนกัน และกิจกรรมการผลิตจะต่างกันถ้าไม่ใช่ Lineการผลิตเดียวกันแม้ว่าจะอยู่ในศูนย์การทำงาน(Work Center)เดียวกันก็ตาม ซึ่งในกระบวนการผลิตส่วนใหญ่จะพบว่าในหนึ่งผลิตภัณฑ์จะผ่านกระบวนการผลิตเพียง Lineการผลิตเดียวกันเท่านั้น ดังนั้นผลิตภัณฑ์ที่ผ่าน Lineการผลิตเดียวกันจะมีกิจกรรมการผลิตที่เหมือนกัน แต่ถ้าต่าง Lineการผลิตกันก็จะมีกิจกรรมการผลิตที่ไม่เหมือนกัน

การใช้ศูนย์ต้นทุนการผลิตแบบเดิมซึ่งก็คือตามกลุ่มผลิตภัณฑ์หรือศูนย์การทำงาน (Work Center) จึงเปรียบเสมือนว่า แต่ละผลิตภัณฑ์ที่ผลิตในศูนย์การทำงาน นั้นต้องผ่านทุก Lineการผลิตที่อยู่ใน ศูนย์การทำงาน (Work Center) นั้นด้วยและมีกิจกรรมการผลิตที่เหมือนกันด้วย แต่ในความเป็นจริงแล้วแต่ละผลิตภัณฑ์จะผ่าน Lineการผลิตเพียง Line เดียวเท่านั้นและจะมีกิจกรรมการผลิตที่เหมือนกันเฉพาะผลิตภัณฑ์จะผ่านกระบวนการผลิตเพียง Line การผลิตเดียวกัน



รูปที่ 4.1 Work Center Drum Brake

จากรูปที่ 4.1 จะเห็นได้ว่า Work Center Drum Brake จะประกอบด้วย Lineการผลิต 4 Line ได้แก่ BDR2, BDR3, BDR4 และ BDR5 ซึ่งตามตัวอย่างการคำนวณต้นทุนการผลิตในระบบต้นทุนแบบเดิมที่มีศูนย์ต้นทุนการผลิตตามศูนย์การทำงาน (Work Center) นั้น จากผลิตภัณฑ์ตัวอย่างที่แสดงในบทที่ 3 นั้นจะผ่านกระบวนการผลิตที่ Line BDR4 เพียง Line เดียว แต่อัตราอัตราต้นทุนกระบวนการ (Process Rate) ที่ใช้ในตัวอย่างการคำนวณนั้นจะเป็นการเฉลี่ยของทั้ง Work Center Drum Brake จึงทำให้ต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์ที่ได้มีความน่าเชื่อถือได้น้อยกว่าการที่เปลี่ยนศูนย์ต้นทุนการผลิตใหม่ให้เป็นตาม Lineการผลิต ซึ่งจะทำการคำนวณมีความละเอียดมากขึ้น คือแต่ละ Lineการผลิตจะมีอัตราอัตราต้นทุนกระบวนการ (Process Rate) ของแต่ละ Lineการผลิตเอง ต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการเปลี่ยนศูนย์ต้นทุนการผลิตใหม่จึงมีความน่าเชื่อถือมากกว่า สามารถนำไปใช้ในการกำหนดกลยุทธ์ต่างๆ ได้ดีกว่า

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าการปรับปรุงศูนย์ต้นทุนการผลิตใหม่จะทำให้ระบบต้นทุนสามารถคำนวณต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์ที่มีความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น และเนื่องจากค่าใช้จ่ายในส่วนของศูนย์ต้นทุนการผลิต จะประกอบด้วยโครงสร้างต้นทุน 4 ส่วนหลักๆ ได้แก่ ค่าวัสดุช่วยประกอบ (Component Part), ค่าจ้างแรงงานทางตรง(DL), โสหุ้ยการผลิตแปรผัน(VFOH)และโสหุ้ยการผลิตคงที่(FFOH) การที่ทำการปรับปรุงศูนย์ต้นทุนการผลิตให้มีความถูกต้องมากยิ่งขึ้น จะทำให้การต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณได้ในส่วนของโครงสร้างต้นทุนดังกล่าวมีความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้นตามไปด้วย

#### 4.2.2 การปรับเปลี่ยนศูนย์ต้นทุนการผลิต

การที่จะเปลี่ยนศูนย์ต้นทุนนั้นสามารถทำได้โดยเริ่มจาก การประชุมกับโรงงาน ตัวอย่างเพื่อศึกษาถึงผลกระทบต่อการทำงานและผลประโยชน์ที่จะได้รับจากการเปลี่ยนศูนย์ต้น

ทุนการผลิตจากนั้นจึงทำการกำหนด Lineการผลิตที่เราจะเปลี่ยนเป็นศูนย์ต้นทุนเสียก่อน แล้วกำหนดรหัส Lineการผลิตที่เราจะเปลี่ยนเป็นศูนย์ต้นทุน เพื่อใช้ในการบันทึกในฐานข้อมูล และทำการค้อยทำการบันทึกค่าใช้จ่ายทางบัญชีที่เกิดขึ้นของ Lineการผลิตนั้นๆ โดยแยกตามหมวดหมู่ของค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้

#### 4.2.2.1 การประชุมกับโรงงานตัวอย่าง

เนื่องจากการปรับเปลี่ยนศูนย์ต้นทุนนั้นเกี่ยวข้องกับขั้นตอนการทำงานต่างๆขององค์กร ดังนั้นจึงต้องศึกษาถึงผลประโยชน์ที่ได้รับและผลกระทบที่ตามมาจากการปรับเปลี่ยนศูนย์ต้นทุนอย่างรอบคอบ ผู้ทำวิจัยจึงได้ทำการประชุมกับทางโรงงานตัวอย่างเพื่อชี้ให้เห็นถึงวัตถุประสงค์และประโยชน์ที่ได้รับจากการเปลี่ยนศูนย์ต้นทุน พร้อมทั้งขอความคิดเห็นและทำความเข้าใจร่วมกันถึงวิธีการปฏิบัติงานที่เปลี่ยนไปอันเนื่องมาจากการเปลี่ยนศูนย์ต้นทุน (รายงานการประชุมสามารถดูได้ใน ภาคผนวก ก.)

#### 4.2.2.2 การกำหนดสายการผลิตที่จะเป็นศูนย์ต้นทุนใหม่

การที่จะทำการปรับปรุงศูนย์ต้นทุนการผลิตจากเดิมที่ใช้ตาม ศูนย์การทำงาน (Work Center) เปลี่ยนเป็นตาม Lineการผลิตนั้น เนื่องจากโรงงานตัวอย่างมี Lineการผลิตเป็นจำนวนมากคือ 44 Line ถ้าหากทำการเปลี่ยนให้ทุก Lineการผลิตให้เป็นศูนย์ต้นทุนใหม่ทั้งหมดจะทำได้ลำบากในทางปฏิบัติเนื่องจากการบันทึกค่าใช้จ่ายต่าง ๆ นั้นจะเกี่ยวข้องกับทุกหน่วยงานต้องใช้เวลาในการจัดทำในแต่ละรอบค่าใช้จ่าย ผู้ทำการวิจัยจึงได้ตกลงร่วมกันกับทางโรงงานตัวอย่างในการรวมบาง Lineการผลิตที่มีกิจกรรมในการผลิตคล้ายๆกันเข้าด้วยกัน เพื่อให้สะดวกในการจัดเก็บและบันทึกข้อมูล

ศูนย์ต้นทุนการผลิตแบบใหม่นั้นจะมีทั้ง Work Center และ Lineการผลิต การที่ยังมีศูนย์ต้นทุนตาม Work Center อยู่นั้นเนื่องจากยังมีค่าใช้จ่ายบางหมวดค่าใช้จ่ายไม่สามารถบันทึกลงตาม Line การผลิตได้ เช่น ค่าแรงงานของหัวหน้างาน, ค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่ใช้ร่วมกัน, ค่าวัสดุสิ้นเปลือง, ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา เป็นต้น แต่ไม่เป็นปัญหาในการคำนวณต้นทุนการผลิตเนื่องจากเราจะทำการจัดสรรค่าใช้จ่ายของ Work Center ให้กับ Lineการผลิตก่อนที่จะจัดสรรให้กับผลิตภัณฑ์

โดยศูนย์ต้นทุนการผลิตใหม่นั้นจะ เพิ่มขึ้นจากเดิม 10 ศูนย์ต้นทุน เป็น 46 ศูนย์ต้นทุนคือประกอบด้วย ศูนย์การทำงาน(Work Center) 10 ศูนย์ต้นทุน และ Lineการผลิต36 ศูนย์ต้นทุน ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 4.2 แสดงการกำหนดศูนย์ต้นทุนการผลิตใหม่

Master Work Center-Line Product			
Work Center Code	Work Center Name	Line Code	Line Name
12110	GEAR BOX	12111	KGB1
		12112	KGB2
		12113	TSC1
		12114	TSC2
		12115	VHS1
12120	EXHAUST & BRACKET	12121	ASSY
		12122	EMF1
		12123	EMF2
		12124	FDP1
		12125	ME1-6,VMC1
		12126	OKK1,OKK2(EMF3)
12130	TIMING COVER	12131	TMC1
		12132	TMC2
		12133	TMC ASSY
12140	DRUM BRAKE	12141	BDR2
		12142	BDR3
		12143	BDR4
		12144	BDR5
12150	DISC BRAKE & HUB FRONT	12151	ASSY
		12152	BDS1
		12153	BDS2
		12154	BDS3
		12155	BDS4
		12156	BDS5
		12157	SHU1
		12158	SHU2

ตารางที่ 4.2 แสดงการกำหนดศูนย์ต้นทุนการผลิตใหม่ (ต่อ)

Master Work Center-Line Product			
Work Center Code	Work Center Name	Line Code	Line Name
12160	BIG HUB & DRUM TRUCK	12161	ASSY
		12162	BHU1
		12163	BHU2
12170	FLY WHEEL	12171	ASSY
		12172	FYW1
		12173	FYW2
12180	FLY WHEEL COMP	12181	ASSY
		12182	FYW3
12190	CASE TRANSMISSION	12191	TRC1
12200	PAINT	12201	PAINT

จากการปรับปรุงศูนย์ต้นทุนการผลิตใหม่ ทำให้ทุกหน่วยงานของทางโรงงานตัวอย่าง ต้องทำการบันทึกค่าใช้จ่ายตามหมวดค่าใช้จ่ายที่กำหนดตามศูนย์ต้นทุนการผลิตใหม่ ซึ่งถ้าเปรียบเทียบกับศูนย์ต้นทุนการผลิตแบบเดิม คือค่าใช้จ่ายของศูนย์ต้นทุนเดิม(Work Center) จะเท่ากับ ค่าใช้จ่ายศูนย์ต้นทุน Work Center (ใหม่) รวมกับค่าใช้จ่ายของทุกศูนย์ต้นทุน Lineการผลิตใน Work Center นั้น

ตัวอย่างเช่นค่าใช้จ่ายตามศูนย์ต้นทุนการผลิตแบบเดิมของ Work Center Drum Brake (ตารางที่ 4.3) จะเท่ากับค่าใช้จ่ายรวมกันของศูนย์ต้นทุนการผลิตแบบใหม่ Work Center Drum Brake (ตารางที่ 4.4) รวมกับศูนย์ต้นทุน Lineการผลิต BDR2 (ตารางที่ 4.5), ศูนย์ต้นทุน Lineการผลิต BDR3 (ตารางที่ 4.6), ศูนย์ต้นทุน Lineการผลิต BDR4 (ตารางที่ 4.7) และศูนย์ต้นทุน Lineการผลิต BDR5 (ตารางที่ 4.8) และตัวอย่างค่าใช้จ่ายของศูนย์ต้นทุนการผลิตที่เปลี่ยนแล้วของศูนย์ต้นทุนอื่นๆ สามารถดูได้ที่ ภาคผนวก ข.

ตารางที่ 4.3 แสดงค่าใช้จ่ายศูนย์ต้นทุน 12140 Drum Brake (แบบเดิม)

COMPARATIVE FACTORY EXPENSES				
for December 2001				
Department : 12140 ส่วนผลิต DRUM BRAKE				
Description	Current Month		Year To Date	
	ACTUAL (บาท)	BUDGET (บาท)	ACTUAL (บาท)	BUDGET (บาท)
5301 เงินเดือนและค่าจ้างแรงงาน	443,430.29	236,092.00	2,574,309.10	2,905,029.00
5302 สวัสดิการพนักงาน	17,595.75	26,117.00	246,028.29	290,315.00
5303 เงินสมทบกองทุน	3,107.00	5,753.00	60,375.04	67,383.00
5304 ค่าฝึกอบรมและพัฒนาพนักงาน	0.00	0.00	0.00	0.00
5305 ค่าเบี้ยเลี้ยงและพาหนะเดินทาง	800.00	0.00	800.00	0.00
5306 ค่าต้อนรับและเลี้ยงรับรอง	0.00	0.00	0.00	0.00
5307 ค่าพลังงาน	0.00	0.00	0.00	0.00
5308 ค่าสื่อสาร	0.00	0.00	0.00	0.00
5309 ค่าวัสดุสิ้นเปลือง	961,248.70	614,714.00	6,487,929.35	8,821,297.00
5310 ค่าเครื่องเขียน วารสาร และสิ่งพิมพ์	55.00	400.00	8,396.50	7,088.00
5311 ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา	250,803.35	109,252.00	858,394.90	1,186,817.00
5312 ค่าจ้างบริการภายนอก	4,190.00	1,335.00	22,100.00	20,893.00
5314 ค่าส่งเสริมการขาย	0.00	0.00	0.00	0.00
5316 ค่าเช่า	0.00	0.00	0.00	0.00
5317 ค่าเบี้ยประกัน	0.00	0.00	0.00	0.00
5318 ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ	0.00	0.00	0.00	0.00
5319 ค่าภาษีใบอนุญาตและธรรมเนียมราชการ	0.00	0.00	0.00	0.00
5322 ค่าใช้จ่ายจัดส่งสินค้า	0.00	0.00	0.00	0.00
5323 ค่าทดลองและพัฒนา	0.00	0.00	31,634.25	0.00
5324 ค่าเครื่องมืออุปกรณ์	2,772.00	9,884.00	230,514.97	209,914.00
5327 ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	0.00	0.00	0.00	0.00
5328 ค่าตัดจ่าย	0.00	0.00	0.00	0.00
5329 ค่าเสื่อมราคา	34,447.54	33,331.72	9,551,293.83	9,584,890.81
5330 ค่าใช้จ่ายต้องห้าม	0.00	0.00	0.00	0.00
ยอดรวม	1,718,449.63	1,036,878.72	20,071,776.23	23,093,626.81

ตารางที่ 4.4 แสดงค่าใช้จ่ายศูนย์ต้นทุน 12140 ส่วนผลิต DRUM BRAKE (แบบใหม่)

COMPARATIVE FACTORY EXPENSES				
for December 2001				
Department : 12140 ส่วนผลิต DRUM BRAKE				
Description	Current Month		Year To Date	
	ACTUAL (บาท)	BUDGET (บาท)	ACTUAL (บาท)	BUDGET (บาท)
5301 เงินเดือนและค่าจ้างแรงงาน	98,827.21	236,092.00	2,402,007.56	2,905,029.00
5302 สวัสดิการพนักงาน	8,035.74	26,117.00	236,468.28	290,315.00
5303 เงินสมทบกองทุน	960.00	5,753.00	58,228.04	67,383.00
5304 ค่าฝึกอบรมและพัฒนาพนักงาน	0.00	0.00	0.00	0.00
5305 ค่าเบี้ยเลี้ยงและพาหนะเดินทาง	800.00	0.00	800.00	0.00
5306 ค่าต้อนรับและเลี้ยงรับรอง	0.00	0.00	0.00	0.00
5307 ค่าพลังงาน	0.00	0.00	0.00	0.00
5308 ค่าสื่อสาร	0.00	0.00	0.00	0.00
5309 ค่าวัสดุสิ้นเปลือง	7,847.17	614,714.00	5,834,527.82	8,821,297.00
5310 ค่าเครื่องเขียน วารสาร และสิ่งพิมพ์	0.00	400.00	8,341.50	7,088.00
5311 ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา	1,931.00	109,252.00	609,522.55	1,186,817.00
5312 ค่าจ้างบริการภายนอก	0.00	1,335.00	17,910.00	20,893.00
5314 ค่าส่งเสริมการขาย	0.00	0.00	0.00	0.00
5316 ค่าเช่า	0.00	0.00	0.00	0.00
5317 ค่าเบี้ยประกัน	0.00	0.00	0.00	0.00
5318 ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ	0.00	0.00	0.00	0.00
5319 ค่าภาษีใบอนุญาตและธรรมเนียมราชการ	0.00	0.00	0.00	0.00
5322 ค่าใช้จ่ายจัดส่งสินค้า	0.00	0.00	0.00	0.00
5323 ค่าทดลองและพัฒนา	0.00	0.00	31,634.25	0.00
5324 ค่าเครื่องมืออุปกรณ์	0.00	9,884.00	227,742.97	209,914.00
5327 ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	0.00	0.00	0.00	0.00
5328 ค่าตัดจ่าย	0.00	0.00	0.00	0.00
5329 ค่าเสื่อมราคา	26,839.72	33,331.72	9,543,686.01	9,584,890.81
5330 ค่าใช้จ่ายต้องห้าม	0.00	0.00	0.00	0.00
ยอดรวม	145,240.84	1,036,878.72	18,970,868.98	23,093,626.81



ตารางที่ 4.5 แสดงค่าใช้จ่ายศูนย์ต้นทุน 12141 ส่วนผลิต DRUM BRAKE LINE BDR2 (แบบใหม่)

COMPARATIVE FACTORY EXPENSES				
for December 2001				
Department : 12141 ส่วนผลิต DRUM BRAKE LINE BDR2				
Description	Current Month		Year To Date	
	ACTUAL (บาท)	BUDGET (บาท)	ACTUAL (บาท)	BUDGET (บาท)
5301 เงินเดือนและค่าจ้างแรงงาน	104,792.14	0.00	124,697.62	0.00
5302 สวัสดิการพนักงาน	2,934.12	0.00	7,338.08	0.00
5303 เงินสมทบกองทุน	693.00	0.00	2,043.80	0.00
5304 ค่าฝึกอบรมและพัฒนาพนักงาน	0.00	0.00	0.00	0.00
5305 ค่าเบี่ยงเลี้ยงและพาหนะเดินทาง	0.00	0.00	0.00	0.00
5306 ค่าต้อนรับและเลี้ยงรับรอง	0.00	0.00	0.00	0.00
5307 ค่าพลังงาน	0.00	0.00	0.00	0.00
5308 ค่าสื่อสาร	0.00	0.00	0.00	0.00
5309 ค่าวัสดุสิ้นเปลือง	227,184.37	0.00	539,068.19	0.00
5310 ค่าเครื่องเขียน วารสาร และสิ่งพิมพ์	0.00	0.00	175.00	0.00
5311 ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา	50,791.75	0.00	284,940.50	0.00
5312 ค่าจ้างบริการภายนอก	1,780.00	0.00	11,970.00	0.00
5314 ค่าส่งเสริมการขาย	0.00	0.00	0.00	0.00
5316 ค่าเช่า	0.00	0.00	0.00	0.00
5317 ค่าเบี้ยประกัน	0.00	0.00	0.00	0.00
5318 ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ	0.00	0.00	0.00	0.00
5319 ค่าภาษีใบอนุญาตและธรรมเนียมราชการ	0.00	0.00	0.00	0.00
5322 ค่าใช้จ่ายจัดส่งสินค้า	0.00	0.00	0.00	0.00
5323 ค่าทดลองและพัฒนา	0.00	0.00	0.00	0.00
5324 ค่าเครื่องมืออุปกรณ์	2,772.00	0.00	16,149.50	0.00
5327 ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	0.00	0.00	0.00	0.00
5328 ค่าตัดจ่าย	0.00	0.00	0.00	0.00
5329 ค่าเสื่อมราคา	320.74	0.00	331.09	0.00
5330 ค่าใช้จ่ายต้องห้าม	0.00	0.00	0.00	0.00
ยอดรวม	391,268.12	0.00	986,713.78	0.00

ตารางที่ 4.6 แสดงค่าใช้จ่ายศูนย์ต้นทุน 12142 ส่วนผลิต DRUM BRAKE LINE BDR3 (แบบใหม่)

COMPARATIVE FACTORY EXPENSES				
for December 2001				
Department : 12142 ส่วนผลิต DRUM BRAKE LINE BDR3				
Description	Current Month		Year To Date	
	ACTUAL (บาท)	BUDGET (บาท)	ACTUAL (บาท)	BUDGET (บาท)
5301 เงินเดือนและค่าจ้างแรงงาน	126,704.83	0.00	134,614.02	0.00
5302 สวัสดิการพนักงาน	2,617.65	0.00	7,903.59	0.00
5303 เงินสมทบกองทุน	553.00	0.00	2,078.31	0.00
5304 ค่าฝึกอบรมและพัฒนาพนักงาน	0.00	0.00	0.00	0.00
5305 ค่าเบี้ยเลี้ยงและพาหนะเดินทาง	0.00	0.00	0.00	0.00
5306 ค่าต้อนรับและเลี้ยงรับรอง	0.00	0.00	0.00	0.00
5307 ค่าพลังงาน	0.00	0.00	0.00	0.00
5308 ค่าสื่อสาร	0.00	0.00	0.00	0.00
5309 ค่าวัสดุสิ้นเปลือง	259,654.23	0.00	698,781.49	0.00
5310 ค่าเครื่องเขียน วารสาร และสิ่งพิมพ์	55.00	0.00	87.00	0.00
5311 ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา	18,488.49	0.00	114,528.12	0.00
5312 ค่าจ้างบริการภายนอก	700.00	0.00	8,418.00	0.00
5314 ค่าส่งเสริมการขาย	0.00	0.00	0.00	0.00
5316 ค่าเช่า	0.00	0.00	0.00	0.00
5317 ค่าเบี้ยประกัน	0.00	0.00	0.00	0.00
5318 ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ	0.00	0.00	0.00	0.00
5319 ค่าภาษีใบอนุญาตและธรรมเนียมราชการ	0.00	0.00	0.00	0.00
5322 ค่าใช้จ่ายจัดส่งสินค้า	0.00	0.00	0.00	0.00
5323 ค่าทดลองและพัฒนา	0.00	0.00	0.00	0.00
5324 ค่าเครื่องมืออุปกรณ์	0.00	0.00	678.00	0.00
5327 ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	0.00	0.00	0.00	0.00
5328 ค่าตัดจ่าย	0.00	0.00	0.00	0.00
5329 ค่าเสื่อมราคา	6,645.60	0.00	6,859.97	0.00
5330 ค่าใช้จ่ายต้องห้าม	0.00	0.00	0.00	0.00
ยอดรวม	415,418.80	0.00	973,948.50	0.00

ตารางที่ 4.7 แสดงค่าใช้จ่ายศูนย์ต้นทุน 12143 ส่วนผลิต DRUM BRAKE LINE BDR4 (แบบใหม่)

COMPARATIVE FACTORY EXPENSES				
for December 2001				
Department : 12143 ส่วนผลิต DRUM BRAKE LINE BDR4				
Description	Current Month		Year To Date	
	ACTUAL (บาท)	BUDGET (บาท)	ACTUAL (บาท)	BUDGET (บาท)
5301 เงินเดือนและค่าจ้างแรงงาน	37,343.25	0.00	100,611.16	0.00
5302 สวัสดิการพนักงาน	2,197.65	0.00	6,665.57	0.00
5303 เงินสมทบกองทุน	479.00	0.00	1,754.53	0.00
5304 ค่าฝึกอบรมและพัฒนาพนักงาน	0.00	0.00	0.00	0.00
5305 ค่าเบี้ยเลี้ยงและพาหนะเดินทาง	0.00	0.00	0.00	0.00
5306 ค่าต้อนรับและเลี้ยงรับรอง	0.00	0.00	0.00	0.00
5307 ค่าพลังงาน	0.00	0.00	0.00	0.00
5308 ค่าสื่อสาร	0.00	0.00	0.00	0.00
5309 ค่าวัสดุสิ้นเปลือง	195,570.52	0.00	784,543.29	0.00
5310 ค่าเครื่องเขียน วารสาร และสิ่งพิมพ์	0.00	0.00	264.00	0.00
5311 ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา	5,940.75	0.00	99,075.05	0.00
5312 ค่าจ้างบริการภายนอก	450.00	0.00	6,220.00	0.00
5314 ค่าส่งเสริมการขาย	0.00	0.00	0.00	0.00
5316 ค่าเช่า	0.00	0.00	0.00	0.00
5317 ค่าเบี้ยประกัน	0.00	0.00	0.00	0.00
5318 ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ	0.00	0.00	0.00	0.00
5319 ค่าภาษีใบอนุญาตและธรรมเนียมราชการ	0.00	0.00	0.00	0.00
5322 ค่าใช้จ่ายจัดส่งสินค้า	0.00	0.00	0.00	0.00
5323 ค่าทดลองและพัฒนา	0.00	0.00	0.00	0.00
5324 ค่าเครื่องมืออุปกรณ์	0.00	0.00	10,944.00	0.00
5327 ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	0.00	0.00	0.00	0.00
5328 ค่าตัดจ่าย	0.00	0.00	0.00	0.00
5329 ค่าเสื่อมราคา	320.74	0.00	331.09	0.00
5330 ค่าใช้จ่ายต้องห้าม	0.00	0.00	0.00	0.00
ยอดรวม	242,301.91	0.00	1,010,408.69	0.00

ตารางที่ 4.8 แสดงค่าใช้จ่ายศูนย์ต้นทุน 12144 ส่วนผลิต DRUM BRAKE LINE BDR5 (แบบใหม่)

COMPARATIVE FACTORY EXPENSES				
for December 2001				
Department : 12144 ส่วนผลิต DRUM BRAKE LINE BDR5				
Description	Current Month		Year To Date	
	ACTUAL (บาท)	BUDGET (บาท)	ACTUAL (บาท)	BUDGET (บาท)
5301 เงินเดือนและค่าจ้างแรงงาน	75,762.86	0.00	96,538.05	0.00
5302 สวัสดิการพนักงาน	1,810.59	0.00	5,816.53	0.00
5303 เงินสมทบกองทุน	422.00	0.00	1,261.00	0.00
5304 ค่าฝึกอบรมและพัฒนาพนักงาน	0.00	0.00	0.00	0.00
5305 ค่าเบี้ยเลี้ยงและพาหนะเดินทาง	0.00	0.00	0.00	0.00
5306 ค่าต้อนรับและเลี้ยงรับรอง	0.00	0.00	0.00	0.00
5307 ค่าพลังงาน	0.00	0.00	0.00	0.00
5308 ค่าสื่อสาร	0.00	0.00	0.00	0.00
5309 ค่าวัสดุสิ้นเปลือง	270,992.41	0.00	835,827.93	0.00
5310 ค่าเครื่องเขียน วารสาร และสิ่งพิมพ์	0.00	0.00	344.00	0.00
5311 ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา	173,651.36	0.00	196,837.81	0.00
5312 ค่าจ้างบริการภายนอก	1,260.00	0.00	12,424.00	0.00
5314 ค่าส่งเสริมการขาย	0.00	0.00	0.00	0.00
5316 ค่าเช่า	0.00	0.00	0.00	0.00
5317 ค่าเบี้ยประกัน	0.00	0.00	0.00	0.00
5318 ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ	0.00	0.00	0.00	0.00
5319 ค่าภาษีใบอนุญาตและธรรมเนียมราชการ	0.00	0.00	0.00	0.00
5322 ค่าใช้จ่ายจัดส่งสินค้า	0.00	0.00	0.00	0.00
5323 ค่าทดลองและพัฒนา	0.00	0.00	0.00	0.00
5324 ค่าเครื่องมืออุปกรณ์	0.00	0.00	0.00	0.00
5327 ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	0.00	0.00	0.00	0.00
5328 ค่าตัดจ่าย	0.00	0.00	0.00	0.00
5329 ค่าเสื่อมราคา	320.74	0.00	331.09	0.00
5330 ค่าใช้จ่ายต้องห้าม	0.00	0.00	0.00	0.00
ยอดรวม	524,219.96	0.00	1,149,380.41	0.00

#### 4.3 การวิเคราะห์กิจกรรมเพื่อหาตัวขับเคลื่อนต้นทุน

ในงานวิจัยนี้ การวิเคราะห์กิจกรรมจัดทำเพื่อหาตัวขับเคลื่อนต้นทุน (Cost Driver) ที่เหมาะสมให้กับระบบต้นทุนการผลิต โดยกิจกรรมหลักๆที่นำมาวิเคราะห์นั้นได้ถูกระบุในศูนย์ต้นทุน 2 กลุ่มได้แก่ ศูนย์ต้นทุนสนับสนุนบริษัท(SOH1)และศูนย์ต้นทุนสนับสนุนการผลิต(SOH2)เท่านั้น โดยการที่ไม่ได้นำศูนย์ต้นทุนการผลิตมาพิจารณาเนื่องจาก ต้นทุนในส่วนนี้ได้มีการปรับปรุงโดยการเปลี่ยนศูนย์ต้นทุนแล้ว ซึ่งกิจกรรมของโรงงานตัวอย่างที่ได้ถูกวิเคราะห์นั้นสามารถแยกออกเป็นกิจกรรมจากศูนย์ต้นทุนสนับสนุนบริษัท(SOH1) 14 กิจกรรม และกิจกรรมจากศูนย์ต้นทุนสนับสนุนการผลิต(SOH2) 12 กิจกรรม รวมทั้งสิ้น 26 กิจกรรม ดังนี้

##### 4.3.1 กิจกรรมของโรงงานตัวอย่าง

ตารางที่ 4.9 แสดงกิจกรรมของโรงงานตัวอย่าง

กิจกรรมที่	ชื่อกิจกรรม	หน่วยงาน
1	ดำเนินการเกี่ยวกับงานสวัสดิการ, การฝึกอบรมพนักงาน, การบริหารค่าจ้าง ,จ่ายเงินค่าจ้าง , ภาษีเงินได้ของพนักงาน ,การรักษาพยาบาลพนักงาน สำหรับโรงหล่อ	ฝ่ายบุคคลและธุรการ
2	ดำเนินการเกี่ยวกับงานสวัสดิการ, การฝึกอบรมพนักงาน, การบริหารค่าจ้าง ,จ่ายเงินค่าจ้าง , ภาษีเงินได้ของพนักงาน ,การรักษาพยาบาลพนักงาน สำหรับโรงกลึง(โรงงานตัวอย่าง)	ฝ่ายบุคคลและธุรการ
3	งานบัญชีต้นทุน สำหรับโรงหล่อ	ฝ่ายบัญชีและการเงิน
4	งานสินทรัพย์และงบประมาณ สำหรับโรงหล่อ	ฝ่ายบัญชีและการเงิน
5	งานบัญชีและการเงิน สำหรับโรงหล่อ	ฝ่ายบัญชีและการเงิน
6	งานบัญชีต้นทุน สำหรับโรงกลึง(โรงงานตัวอย่าง)	ฝ่ายบัญชีและการเงิน
7	งานสินทรัพย์และงบประมาณ สำหรับโรงกลึง (โรงงานตัวอย่าง)	ฝ่ายบัญชีและการเงิน
8	งานบัญชีและการเงิน สำหรับโรงกลึง(โรงงานตัวอย่าง)	ฝ่ายบัญชีและการเงิน

ตารางที่ 4.9 แสดงกิจกรรมของโรงงานตัวอย่าง (ต่อ)

กิจกรรมที่	ชื่อกิจกรรม	หน่วยงาน
9	บริหารงานจัดซื้อวัสดุทั่วไป สำหรับโรงหล่อ	ฝ่ายจัดซื้อ
10	บริหารงานจัดซื้อวัตถุดิบ สำหรับโรงหล่อ	ฝ่ายจัดซื้อ
11	บริหารงานจัดซื้อวัสดุทั่วไป สำหรับโรงกลึง(โรงงานตัวอย่าง)	ฝ่ายจัดซื้อ
12	บริหารงานจัดซื้อ Tooling สำหรับโรงกลึง(โรงงานตัวอย่าง)	ฝ่ายจัดซื้อ
13	บริหารงานขาย สำหรับโรงหล่อ	ฝ่ายขาย
14	บริหารงานขาย สำหรับโรงกลึง(โรงงานตัวอย่าง)	ฝ่ายขาย
15	การออกแบบผลิตภัณฑ์และกำหนดมาตรฐานการผลิต	ฝ่ายวิศวกรรม
16	การประมาณมาตรฐานต้นทุนการผลิต (Breakdown Cost)	ฝ่ายวิศวกรรม
17	การพัฒนากระบวนการผลิต	ฝ่ายวิศวกรรม
18	ดำเนินการซ่อมบำรุงเครื่องจักรและอุปกรณ์อื่นๆ ภายในโรงงาน	ฝ่ายซ่อมบำรุง
19	การบริหารวัสดุทั่วไป	ฝ่ายวางแผนการผลิตและคลังสินค้า
20	การบริหารวัสดุ Tooling	ฝ่ายวางแผนการผลิตและคลังสินค้า
21	การรับงานหล่อ	ฝ่ายวางแผนการผลิตและคลังสินค้า
22	การรับสินค้าสำเร็จรูป	ฝ่ายวางแผนการผลิตและคลังสินค้า
23	การจ่ายสินค้าสำเร็จรูป	ฝ่ายวางแผนการผลิตและคลังสินค้า
24	การวางแผนการผลิต	ฝ่ายวางแผนการผลิตและคลังสินค้า

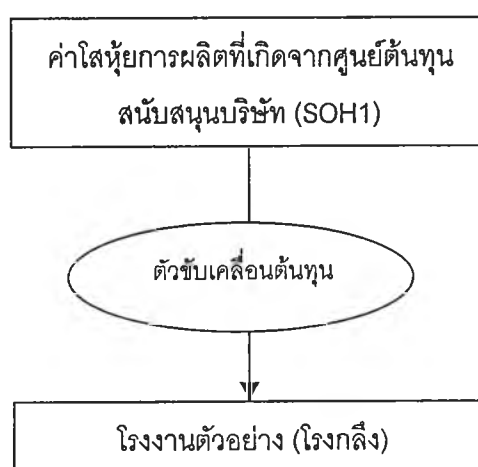
ตารางที่ 4.9 แสดงกิจกรรมของโรงงานตัวอย่าง (ต่อ)

กิจกรรมที่	ชื่อกิจกรรม	หน่วยงาน
25	การบริหารงานผลิต	ฝ่ายผลิตและฝ่ายสำนักงานผู้จัดการทั่วไปฝ่ายผลิต
26	การตรวจสอบคุณภาพผลิตภัณฑ์ และตรวจสอบความเรียบร้อยของการบรรจุภัณฑ์ก่อนส่งเข้าเก็บที่คลังสินค้า	ฝ่ายรับประกันคุณภาพ

โดยกิจกรรมจากศูนย์ต้นทุนสนับสนุนบริษัท(SOH1) ได้แก่ กิจกรรมลำดับที่ 1-14 ส่วนกิจกรรมจากศูนย์ต้นทุนสนับสนุนการผลิต(SOH2)ได้แก่กิจกรรมลำดับที่ 15-26

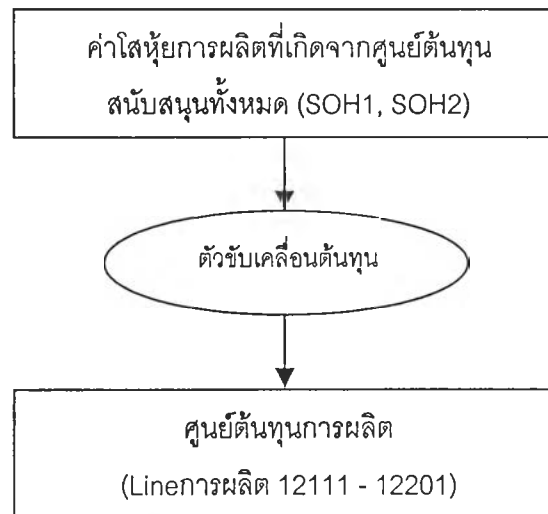
#### 4.3.2 การเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุน (Cost Driver)

ตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่ทำการเลือกจะแบ่งออกเป็น 2 ส่วนคือ ส่วนแรกเป็นตัวขับเคลื่อนต้นทุนของศูนย์ต้นทุนสนับสนุนบริษัท(SOH1) ซึ่งเป็นตัวที่ใช้จัดสรรต้นทุนของบริษัทเข้าสู่โรงงานตัวอย่างสามารถแสดงได้ดังรูปที่ 4.2 ส่วนที่สองเป็นตัวขับเคลื่อนต้นทุนของศูนย์ต้นทุนสนับสนุนบริษัท(SOH1)ที่ได้จากการจัดสรรต้นทุนส่วนแรกและศูนย์ต้นทุนสนับสนุนการผลิต(SOH2) ซึ่งเป็นตัวที่ใช้จัดสรรต้นทุนของโรงงานเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนการผลิตใหม่ (Lineการผลิต) สามารถแสดงได้ดังรูปที่ 4.3 โดยการเลือกตัวขับเคลื่อนทั้งสองส่วนนั้นได้พยายามเลือกใช้ข้อมูลที่โรงงานตัวอย่างมีการจัดเก็บอยู่แล้ว เพียงแต่อาจอยู่ในรูปของศูนย์ต้นทุนการเดิม (Work Center) หรืออาจไม่ได้นำมาใช้ในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์มาก่อนโดยอาจเป็นการใช้เพื่อประโยชน์ด้านอื่นๆ



รูปที่ 4.2 การปัน SOH1 Cost

จากรูปที่ 4.2 เมื่อทำการจัดสรรต้นทุนของบริษัทเข้าสู่โรงงานตัวอย่างแล้วจึงทำจัดสรรต้นทุนที่ได้จากการจัดสรรครั้งแรก(SOH1)และศูนย์ต้นทุนสนับสนุนการผลิต(SOH2) ซึ่งเป็นต้นทุนของโรงงาน เข้าสู่ศูนย์ต้นทุนการผลิตดังรูปที่ 4.3



รูปที่ 4.3 การปัน SOH1, SOH2

#### 4.3.2.1 การเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนของต้นทุนสนับสนุนบริษัท

การเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนของต้นทุนสนับสนุนบริษัทนั้นทำเพื่อจัดสรรต้นทุนสนับสนุนของบริษัทเข้าสู่โรงงานตัวอย่าง โดยต้นทุนสนับสนุนของบริษัทเกิดจากค่าใช้จ่ายที่ใช้ร่วมกันระหว่างโรงกลึงและโรงหล่อ (โรงงานตัวอย่าง) ซึ่งจะถูกระบุในศูนย์ต้นทุนสนับสนุนบริษัท (SOH1) โดยถูกระบุละเอียดถึงหน่วยงานระดับแผนก และในศูนย์ต้นทุนต่างๆนี้มีการจัดเก็บข้อมูลค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในหมวดหมู่ต่างๆอย่างละเอียด จึงสามารถระบุเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนดังกล่าวได้โดยตรง ค่าใช้จ่ายที่ระบุเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนนี้ย่อมมีความถูกต้องแม่นยำสูง เมื่อพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมของโรงงานตัวอย่างร่วมกับศูนย์ต้นทุนสนับสนุนบริษัท โดยแยกตามแผนกแล้วนั้น สามารถระบุความสัมพันธ์ได้ดังนี้



ตารางที่ 4.10 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมของศูนย์ต้นทุนสนับสนุนบริษัทกับโรงงานตัวอย่าง

รหัสศูนย์ต้นทุน	ชื่อศูนย์ต้นทุน	ความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรม
41000	ฝ่ายจัดซื้อ	ฝ่ายจัดซื้อที่มีกิจกรรมเกิดขึ้น 4 กิจกรรม ซึ่งกิจกรรมทั้งสองดำเนินตามจำนวนใบสั่งซื้อ(Purchase Orders) ที่มีของแต่ละโรงงานเป็นหลัก ดังนั้นข้อมูลค่าใช้จ่ายที่ถูกระบุเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนนี้นั้น จึงสามารถจัดสรรเข้าสู่โรงงานตัวอย่าง โดยใช้จำนวนใบสั่งซื้อของแต่ละโรงงานเป็นตัวขับเคลื่อนต้นทุน
61000	ฝ่ายบุคคล	ฝ่ายบุคคลมีกิจกรรมเกิดขึ้น 2 กิจกรรม ซึ่งรายละเอียดของกิจกรรมนี้เป็นกิจกรรมที่กระทำกับพนักงานเป็นหลัก ดังนั้นข้อมูลค่าใช้จ่ายที่ถูกระบุเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนนี้นั้น จึงสามารถจัดสรรเข้าสู่โรงงานตัวอย่าง โดยใช้จำนวนพนักงานของแต่ละโรงงานเป็นตัวขับเคลื่อนต้นทุน
71000	ฝ่ายขาย	ฝ่ายขายมีกิจกรรมเกิดขึ้น 2 กิจกรรม โดยแต่ละกิจกรรมให้ความสำคัญกับยอดขาย(Sale Amount)ที่เกิดขึ้นของแต่ละโรงงานเป็นหลัก ดังนั้นข้อมูลค่าใช้จ่ายที่ถูกระบุเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนนี้นั้น จึงสามารถจัดสรรเข้าสู่โรงงานตัวอย่าง โดยใช้ยอดขาย(Sale Amount)ที่เกิดขึ้นของแต่ละโรงงานเป็นตัวขับเคลื่อนต้นทุน
81000	ฝ่ายบัญชีและการเงิน	ฝ่ายบัญชีและการเงินมีกิจกรรมเกิดขึ้น 6 กิจกรรม มีแรงงานพนักงานเป็นผู้ดำเนินการสำหรับกิจกรรม ซึ่งพนักงานได้รับมอบหมายงานที่แน่นอนในการดำเนินกิจกรรม หลัก ดังนั้นข้อมูลค่าใช้จ่ายที่ถูกระบุเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนนี้นั้น จึงสามารถจัดสรรเข้าสู่โรงงานตัวอย่าง โดยใช้จำนวนพนักงานของแต่ละกิจกรรมเป็นตัวขับเคลื่อนต้นทุน

#### 4.3.2.2 การเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนของต้นทุนสนับสนุนของโรงงาน

การเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนสนับสนุนของโรงงานเพื่อจัดสรรต้นทุนสนับสนุนของโรงงานเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนการผลิตใหม่ (Lineการผลิต) โดยต้นทุนสนับสนุนของโรงงานถูกระบุอยู่ใน ศูนย์ต้นทุนสนับสนุนบริษัท (SOH1) ที่ได้จากการจัดสรรเข้าสู่โรงงานแล้วและ ต้นทุนสนับสนุนการผลิต(SOH2) เมื่อพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมของศูนย์ต้นทุนการผลิตใหม่ (Lineการผลิต) ร่วมกับศูนย์ต้นทุนสนับสนุนโรงงานโดยแยกตามแผนกแล้วนั้น สามารถระบุความสัมพันธ์ได้ดังนี้

ตารางที่ 4.11 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมของศูนย์ต้นทุนสนับสนุนโรงงานกับศูนย์ต้นทุนการผลิต

รหัสศูนย์ต้นทุน	ชื่อศูนย์ต้นทุน	ความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรม
10001	สำนักผู้จัดการทั่วไป	สำนักผู้จัดการทั่วไปมีกิจกรรมที่เกิดขึ้นเพื่อสนับสนุนการผลิตให้ดำเนินไปได้ โดยการผลิตนั้นใช้อาศัยแรงงานพนักงานในการดำเนินการเป็นหลัก ดังนั้นการจัดสรรค่าใช้จ่ายของศูนย์ต้นทุนนี้เข้าสู่ Lineการผลิตจึงอาศัยจำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรงของแต่ละ Lineการผลิตเป็นตัวขับเคลื่อนต้นทุน
12000	ฝ่ายผลิต	ฝ่ายผลิตมีกิจกรรมที่เกิดขึ้นเพื่อสนับสนุนการผลิตให้ดำเนินไปได้ โดยการผลิตนั้นใช้อาศัยแรงงานพนักงานในการดำเนินการเป็นหลัก ดังนั้นการจัดสรรค่าใช้จ่ายของศูนย์ต้นทุนนี้เข้าสู่ Lineการผลิตจึงอาศัยจำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรงของแต่ละ Lineการผลิตเป็นตัวขับเคลื่อนต้นทุน
22000	ฝ่ายวิศวกรรม	ฝ่ายวิศวกรรมมีกิจกรรมที่เกิดขึ้นเพื่อสนับสนุนการผลิตให้ดำเนินไปได้ โดยการผลิตนั้นใช้อาศัยแรงงานพนักงานในการดำเนินการเป็นหลัก ดังนั้นการจัดสรรค่าใช้จ่ายของศูนย์ต้นทุนนี้เข้าสู่ Lineการผลิตจึงอาศัยจำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรงของแต่ละ Lineการผลิตเป็นตัวขับเคลื่อนต้นทุน

ตารางที่ 4.11 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมของศูนย์ต้นทุนสนับสนุนโรงงานกับศูนย์ต้นทุนการผลิต (ต่อ)

รหัสศูนย์ต้นทุน	ชื่อศูนย์ต้นทุน	ความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรม
24000	ฝ่ายวางแผนการผลิตและคลังสินค้า	ฝ่ายวางแผนการผลิตและคลังสินค้ามีกิจกรรมที่เกิดขึ้นเพื่อสนับสนุนการผลิตให้ดำเนินไปได้ โดยการผลิตนั้นใช้อาศัยแรงงานพนักงานในการดำเนินการเป็นหลัก ดังนั้นการจัดสรรค่าใช้จ่ายของศูนย์ต้นทุนนี้เข้าสู่ Lineการผลิตจึงอาศัยจำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรงของแต่ละ Lineการผลิตเป็นตัวขับเคลื่อนต้นทุน
26000	ฝ่ายรับประกันคุณภาพ	ฝ่ายรับประกันคุณภาพมีกิจกรรมที่เกิดขึ้นเพื่อสนับสนุนการผลิตโดยการตรวจสอบคุณภาพของผลิตภัณฑ์แต่ละชิ้น ดังนั้นการจัดสรรค่าใช้จ่ายของศูนย์ต้นทุนนี้เข้าสู่ Lineการผลิตจึงอาศัยจำนวนผลิตภัณฑ์ของแต่ละ Lineการผลิตที่ผลิตได้เป็นตัวขับเคลื่อนต้นทุน
28000	ฝ่ายซ่อมบำรุง	ฝ่ายซ่อมบำรุงมีกิจกรรมที่เกิดขึ้นเพื่อสนับสนุนการผลิตให้ดำเนินไปได้ โดยค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นนั้นจะเกิดตามเวลาที่เครื่องจักรเสียเป็นส่วนใหญ่ ดังนั้นการจัดสรรค่าใช้จ่ายของศูนย์ต้นทุนนี้เข้าสู่ Lineการผลิตจึงอาศัยเวลาที่เครื่องจักรเสียของแต่ละ Lineการผลิตเป็นตัวขับเคลื่อนต้นทุน
41000	ฝ่ายจัดซื้อ	ฝ่ายจัดซื้อมีกิจกรรมเกิดขึ้น โดยดำเนินการตามจำนวนใบสั่งซื้อ(Purchase Orders) ที่มีของแต่ละ Lineการผลิตเป็นหลัก ดังนั้นการจัดสรรค่าใช้จ่ายของศูนย์ต้นทุนนี้เข้าสู่ Lineการผลิตจึงอาศัยจำนวนใบสั่งซื้อของแต่ละ Lineการผลิตเป็นตัวขับเคลื่อนต้นทุนแต่เนื่องจากไม่สามารถระบุได้ว่าในแต่ละ Lineการผลิตมีจำนวนใบสั่งซื้อเท่าไร จึงถือว่ากิจกรรมของฝ่ายจัดซื้อเกิดขึ้นเพื่อสนับสนุนการผลิตให้ดำเนินไปได้ โดยการผลิตนั้นใช้อาศัยแรง

ตารางที่ 4.11 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมของศูนย์ต้นทุนสนับสนุนโรงงานกับศูนย์ต้นทุนการผลิต (ต่อ)

รหัสศูนย์ต้นทุน	ชื่อศูนย์ต้นทุน	ความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรม
		งานพนักงานในการดำเนินการเป็นหลัก ดังนั้นการจัดสรรค่าใช้จ่ายของศูนย์ต้นทุนนี้เข้าสู่ Lineการผลิตจึงอาศัยจำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรงของแต่ละ Lineการผลิตเป็นตัวขับเคลื่อนต้นทุน
61000	ฝ่ายบุคคล	ฝ่ายบุคคลมีกิจกรรมเกิดขึ้น โดยดำเนินการตามจำนวนพนักงานที่มีของแต่ละ Lineการผลิตเป็นหลัก ดังนั้นการจัดสรรค่าใช้จ่ายของศูนย์ต้นทุนนี้เข้าสู่ Lineการผลิตจึงอาศัยจำนวนพนักงานของแต่ละ Lineการผลิตเป็นตัวขับเคลื่อนต้นทุน
71000	ฝ่ายขาย	ฝ่ายขายมีกิจกรรมเกิดขึ้น โดยให้ความสำคัญกับยอดขาย(Sale Amount)ที่เกิดขึ้นของแต่ละ Lineการผลิตเป็นหลัก ดังนั้นการจัดสรรค่าใช้จ่ายของศูนย์ต้นทุนนี้เข้าสู่ Lineการผลิตจึงอาศัยยอดขาย(Sale Amount)ที่เกิดขึ้นของแต่ละ Lineการผลิตเป็นตัวขับเคลื่อนต้นทุน
81000	ฝ่ายบัญชีและการเงิน	ฝ่ายบัญชีและการเงินมีกิจกรรมเกิดขึ้น โดยดำเนินการตามจำนวน Lineการผลิตที่เป็นหลัก ดังนั้นการจัดสรรค่าใช้จ่ายของศูนย์ต้นทุนนี้เข้าสู่ Lineการผลิตจึงอาศัยการเฉลี่ยให้เท่าๆกันทุก Lineการผลิต

จากการวิเคราะห์กิจกรรมเพื่อเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่เหมาะสม สามารถสรุป  
ตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่เลือกได้ดังต่อไปนี้

ตารางที่4.12 แสดงผลการเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนของต้นทุนสนับสนุนบริษัท จากการวิเคราะห์  
กิจกรรม

รหัสศูนย์ต้นทุน	ชื่อศูนย์ต้นทุน	ตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่ได้คะแนนสูงสุด
41000	ฝ่ายจัดซื้อ	จำนวนใบสั่งซื้อของแต่ละโรงงาน
61000	ฝ่ายบุคคล	จำนวนพนักงานของแต่ละโรงงาน
71000	ฝ่ายขาย	ยอดขายของแต่ละโรงงาน
81000	ฝ่ายบัญชีและการเงิน	จำนวนพนักงานของฝ่ายบัญชี

ตารางที่4.13 แสดงผลการเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนของต้นทุนสนับสนุนของโรงงาน จากการ  
วิเคราะห์กิจกรรม

รหัสศูนย์ต้นทุน	ชื่อศูนย์ต้นทุน	ตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่ได้คะแนนสูงสุด
10001	สำนักผู้จัดการทั่วไป	ชั่วโมงแรงงานทางตรง
12000	ฝ่ายผลิต	ชั่วโมงแรงงานทางตรง
22000	ฝ่ายวิศวกรรม	ชั่วโมงแรงงานทางตรง
24000	ฝ่ายวางแผนการผลิตและคลังสินค้า	ชั่วโมงแรงงานทางตรง
26000	ฝ่ายรับประกันคุณภาพ	จำนวนผลิตภัณฑ์
28000	ฝ่ายซ่อมบำรุง	เวลาในการซ่อมบำรุง
41000	ฝ่ายจัดซื้อ	ชั่วโมงแรงงานทางตรง
61000	ฝ่ายบุคคล	จำนวนพนักงาน
71000	ฝ่ายขาย	ยอดขาย
81000	ฝ่ายบัญชีและการเงิน	จำนวนLineการผลิต

#### 4.3.2.3 เหตุผลสนับสนุนในการเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุน

หลังจากทำการวิเคราะห์กิจกรรม ในศูนย์ต้นทุนสนับสนุนบริษัท(SOH1) และศูนย์ต้นทุนสนับสนุนการผลิต(SOH2) เพื่อหาตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่เหมาะสมแล้วนั้น ในงานวิจัยนี้ยังได้มีการจัดทำ การประชุมกับโรงงานตัวอย่างเพื่อขอความคิดเห็นในเรื่องการเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุน และการวิเคราะห์แนวโน้มอัตราส่วนระหว่างต้นทุนกับตัวขับเคลื่อนต้นทุนด้วย เพื่อใช้เป็นเหตุผลในการสนับสนุนการเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนจากการวิเคราะห์กิจกรรมข้างต้น โดยรายละเอียดของการจัดทำมีดังต่อไปนี้

##### ก. การประชุมกับโรงงานตัวอย่าง

เนื่องจากงานวิจัยนี้ทางโรงงานตัวอย่างได้นำระบบต้นทุนที่ปรับปรุงไปใช้จริงด้วย ซึ่งทางโรงงานตัวอย่างได้จัดตั้งทีมงานการจัดทำระบบต้นทุนของโรงงานขึ้นเพื่อสนับสนุนในด้านข้อมูลและให้ข้อคิดเห็นแก่ผู้ทำวิจัยพร้อมทั้งทำความเข้าใจเกี่ยวกับระบบการคิดต้นทุนใหม่ที่ได้จัดทำขึ้น โดยทีมงานที่จัดตั้งขึ้นนั้นจะประกอบด้วยพนักงานจากฝ่ายต่างๆเช่น ฝ่ายผลิต ,ฝ่ายวิศวกรรม ,ฝ่ายบัญชี ,ฝ่ายวางแผนและคลังสินค้า เป็นต้น ดังนั้นในเรื่องการหาตัวขับเคลื่อนต้นทุนจึงได้มีการประชุมเพื่อหาตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่เหมาะสม โดยอาศัยดุลยพินิจช่วย(Arbitrary Allocation) ซึ่งแบ่งการหาตัวขับเคลื่อนต้นทุนเป็น 2 ส่วนคือตัวขับเคลื่อนต้นทุนของต้นทุนสนับสนุนบริษัทและตัวขับเคลื่อนต้นทุนของต้นทุนสนับสนุนของโรงงาน และมีขั้นตอนในการคัดเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนของแต่ละศูนย์ต้นทุน ดังต่อไปนี้

- ให้ทุกคนช่วยกันเสนอตัวขับเคลื่อนต้นทุน (Cost Driver) ที่เป็นไปได้กับศูนย์ต้นทุนที่ทำการพิจารณา
- ให้แต่ละคนทำการจัดลำดับตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่คิดว่าเหมาะสมที่สุดกับศูนย์ต้นทุนนั้น 3 อันดับแรก เพื่อจะนำเป็นคิดคะแนนโดยลำดับที่หนึ่งจะได้ 3 คะแนน ลำดับที่สองได้ 2 คะแนน และลำดับที่สามได้ 1 คะแนน
- จัดลำดับคะแนนของแต่ละตัวขับเคลื่อนต้นทุน และเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่ได้คะแนนมากที่สุด

จากขั้นตอนดังกล่าว เมื่อทราบตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่เหมาะสมแล้ว จึงนำเสนอให้ผู้จัดการทั่วไป (General Manager) ของโรงงานตัวอย่างรับทราบอีกทีหนึ่ง ซึ่งสามารถแสดงตัวอย่างการเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนของต้นทุนสนับสนุนของโรงงาน ในส่วนของตัวขับเคลื่อนต้นทุนของศูนย์ต้นทุน 61000 ฝ่ายบุคคล เพื่อจัดสรรต้นทุนเข้าสู่ Lineการผลิต ดังนี้

ตัวอย่าง การเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนของศูนย์ต้นทุน 61000 ฝ่ายบุคคล

เริ่มแรกคือการเสนอตัวขับเคลื่อนต้นทุน (Cost Driver) ที่เป็นไปได้ทั้งหมดของศูนย์ต้นทุน 61000 ฝ่ายบุคคล ได้แก่ จำนวนพนักงานของแต่ละ Lineการผลิต, จำนวนผลิตภัณฑ์ของแต่ละ Lineการผลิต, ชั่วโมงแรงงานทางตรงของแต่ละ Lineการผลิต, ชั่วโมงเครื่องจักรของแต่ละ Lineการผลิต, ชั่วโมงการทำงานของ แต่ละ Lineการผลิต, จำนวน Lineการผลิต

เมื่อได้ตัวขับเคลื่อนต้นทุน (Cost Driver) ที่เป็นไปได้แล้วก็ให้แต่ละคนทำการจัดลำดับตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่คิดว่าเหมาะสมที่สุดกับศูนย์ต้นทุนนั้น 3 อันดับแรก และทำการจัดลำดับคะแนนรวม ซึ่งผลออกมาเป็นดังตารางที่ 4.12

ตารางที่ 4.14 แสดงผลการเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนของศูนย์ต้นทุน 61000 ฝ่ายบุคคล

ผู้จัดลำดับ	ตัวขับเคลื่อนต้นทุน							ยอดขาย
	จำนวนพนักงาน	จำนวนผลิตภัณฑ์	ชั่วโมงแรงงานทางตรง	ชั่วโมงเครื่องจักร	ชั่วโมงการทำงาน	จำนวน Lineการผลิต		
พนักงานคนที่ 1	1		2		3			
พนักงานคนที่ 2	2		1	3				
พนักงานคนที่ 3	1		2	3				
พนักงานคนที่ 4	1		2	3				
พนักงานคนที่ 5	1		2	3				
พนักงานคนที่ 6	1		2		3			
รวมคะแนน	17	0	13	4	2	0	0	

หมายเหตุ ลำดับที่หนึ่งได้ 3 คะแนน ลำดับที่สองได้ 2 คะแนน และลำดับที่สามได้ 1 คะแนน

จากการจัดลำดับพบว่าตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่เหมาะสมที่สุดสำหรับศูนย์ต้นทุน 61000 ฝ่ายบุคคล ได้แก่ จำนวนพนักงานของแต่ละ Lineการผลิต และในการจัดลำดับการเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนของศูนย์ต้นทุนอื่นๆนั้น เป็นดังนี้

การจัดลำดับคะแนนเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนของต้นทุนสนับสนุนบริษัท

ตารางที่ 4.15 แสดงผลการเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนของศูนย์ต้นทุน 41000 ฝ่ายจัดซื้อ

ตัวขับเคลื่อน ต้นทุน ผู้จัดลำดับ	จำนวนพนักงาน	จำนวนผลิตภัณฑ์	ชั่วโมงแรงงานทาง		ชั่วโมงเครื่องจักร	ชั่วโมงการทำงาน	จำนวน ผลิต Lineการ	จำนวนเครื่องจักร	จำนวนใบสั่งซื้อ
			ตรง						
พนักงานคนที่ 1			2		3				1
พนักงานคนที่ 2			3		2				1
พนักงานคนที่ 3			2		3				1
พนักงานคนที่ 4			2		3				1
พนักงานคนที่ 5			2		3				1
พนักงานคนที่ 6			3		2				1
รวมคะแนน	0	0	10		8	0	0	0	18

หมายเหตุ ลำดับที่หนึ่งได้ 3 คะแนน ลำดับที่สองได้ 2 คะแนน และลำดับที่สามได้ 1 คะแนน

ตารางที่ 4.16 แสดงผลการเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนของศูนย์ต้นทุน 71000 ฝ่ายขาย

ตัวขับเคลื่อน ต้นทุน ผู้จัดลำดับ	จำนวนพนักงาน	จำนวนผลิตภัณฑ์	ชั่วโมงแรงงานทาง		ชั่วโมงเครื่องจักร	ชั่วโมงการทำงาน	จำนวน ผลิต Lineการ	จำนวนเครื่องจักร	ยอดขาย
			ตรง						
พนักงานคนที่ 1		2	3						1
พนักงานคนที่ 2		2	3						1
พนักงานคนที่ 3		2	3						1
พนักงานคนที่ 4		2	3						1
พนักงานคนที่ 5		2	3						1
พนักงานคนที่ 6		2	3						1
รวมคะแนน	0	12	6		0	0	0	0	18

หมายเหตุ ลำดับที่หนึ่งได้ 3 คะแนน ลำดับที่สองได้ 2 คะแนน และลำดับที่สามได้ 1 คะแนน



ตารางที่ 4.17 แสดงผลการเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนของศูนย์ต้นทุน 81000 ฝ่ายบัญชีและการเงิน

ตัวขับเคลื่อน ต้นทุน ผู้จัดลำดับ	จำนวนพนักงาน	จำนวนผลิตภัณฑ์	ชั่วโมงแรงงานทาง		ชั่วโมงเครื่องจักร	ชั่วโมงการทำงาน	จำนวน Linen การ ผลิต	จำนวนเครื่องจักร	ยอดขาย
			ชั่วโมง	ตรง					
พนักงานคนที่ 1	1		2		3				
พนักงานคนที่ 2	2		1		3				
พนักงานคนที่ 3	1		2		3				
พนักงานคนที่ 4	1		2		3				
พนักงานคนที่ 5	1		2		3				
พนักงานคนที่ 6	1		2		3				
รวมคะแนน	17	0	13		6	0	0	0	0

หมายเหตุ ลำดับที่หนึ่งได้ 3 คะแนน ลำดับที่สองได้ 2 คะแนน และลำดับที่สามได้ 1 คะแนน

การจัดลำดับคะแนนเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนของต้นทุนสนับสนุนของโรงงาน

ตารางที่ 4.18 แสดงผลการเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนของศูนย์ต้นทุน 10001 สำนักผู้จัดการทั่วไป

ตัวขับเคลื่อน ต้นทุน ผู้จัดลำดับ	จำนวนพนักงาน	จำนวนผลิตภัณฑ์	ชั่วโมงแรงงานทาง		ชั่วโมงเครื่องจักร	ชั่วโมงการทำงาน	จำนวน Linen การ ผลิต	จำนวนเครื่องจักร
			ชั่วโมง	ตรง				
พนักงานคนที่ 1	2		1		3			
พนักงานคนที่ 2	2		1		3			
พนักงานคนที่ 3	3		2		1			
พนักงานคนที่ 4	3		1		2			
พนักงานคนที่ 5	3		1		2			
พนักงานคนที่ 6	3		2		1			
รวมคะแนน	8	0	16		12	0	0	0

หมายเหตุ ลำดับที่หนึ่งได้ 3 คะแนน ลำดับที่สองได้ 2 คะแนน และลำดับที่สามได้ 1 คะแนน

ตารางที่ 4.19 แสดงผลการเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนของศูนย์ต้นทุน 12000 ฝ่ายผลิต

ตัวขับเคลื่อน ต้นทุน ผู้จัดลำดับ	จำนวนพนักงาน	จำนวนผลิตภัณฑ์	ชั่วโมงแรงงาน ทางตรง	ชั่วโมงเครื่องจักร	ชั่วโมงการทำงาน	จำนวน Linenar ผลิต	จำนวนเครื่องจักร
พนักงานคนที่ 1	2		1	3			
พนักงานคนที่ 2	2		1	3			
พนักงานคนที่ 3	3		2	1			
พนักงานคนที่ 4	3		1	2			
พนักงานคนที่ 5	3		1	2			
พนักงานคนที่ 6	3		2	1			
รวมคะแนน	8	0	16	12	0	0	0

หมายเหตุ ลำดับที่หนึ่งได้ 3 คะแนน ลำดับที่สองได้ 2 คะแนน และลำดับที่สามได้ 1 คะแนน

ตารางที่ 4.20 แสดงผลการเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนของศูนย์ต้นทุน 22000 ฝ่ายวิศวกรรม

ตัวขับเคลื่อน ต้นทุน ผู้จัดลำดับ	จำนวนพนักงาน	จำนวนผลิตภัณฑ์	ชั่วโมงแรงงาน ทางตรง	ชั่วโมงเครื่องจักร	ชั่วโมงการทำงาน	จำนวน Linenar ผลิต	จำนวนเครื่องจักร
พนักงานคนที่ 1	2		1	3			
พนักงานคนที่ 2	2		1	3			
พนักงานคนที่ 3	3		2	1			
พนักงานคนที่ 4	3		1	2			
พนักงานคนที่ 5	3		1	2			
พนักงานคนที่ 6	3		2	1			
รวมคะแนน	8	0	16	12	0	0	0

หมายเหตุ ลำดับที่หนึ่งได้ 3 คะแนน ลำดับที่สองได้ 2 คะแนน และลำดับที่สามได้ 1 คะแนน

ตารางที่ 4.21 แสดงผลการเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนของศูนย์ต้นทุน 24000 ฝ่ายวางแผนการผลิตและคลังสินค้า

ตัวขับเคลื่อน ต้นทุน ผู้จัดลำดับ	จำนวนพนักงาน	จำนวนผลิตภัณฑ์	ชั่วโมงแรงงาน		ชั่วโมงเครื่องจักร	ชั่วโมงการทำงาน	จำนวน Linen การผลิต	จำนวนเครื่องจักร
			ชั่วโมงตรง	ชั่วโมงเครื่องจักร				
พนักงานคนที่ 1	2		1	3				
พนักงานคนที่ 2	2		1	3				
พนักงานคนที่ 3	3		2	1				
พนักงานคนที่ 4	3		1	2				
พนักงานคนที่ 5	3		1	2				
พนักงานคนที่ 6	3		2	1				
รวมคะแนน	8	0	16	12	0	0	0	0

หมายเหตุ ลำดับที่หนึ่งได้ 3 คะแนน ลำดับที่สองได้ 2 คะแนน และลำดับที่สามได้ 1 คะแนน

ตารางที่ 4.22 แสดงผลการเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนของศูนย์ต้นทุน 26000 ฝ่ายรับประกันคุณภาพ

ตัวขับเคลื่อน ต้นทุน ผู้จัดลำดับ	จำนวนพนักงาน	จำนวนผลิตภัณฑ์	ชั่วโมงแรงงานทาง		ชั่วโมงเครื่องจักร	ชั่วโมงการทำงาน	จำนวน Linen การผลิต	จำนวนเครื่องจักร
			ชั่วโมงตรง	ชั่วโมงเครื่องจักร				
พนักงานคนที่ 1		1	2	3				
พนักงานคนที่ 2		1	2	3				
พนักงานคนที่ 3		1	2	3				
พนักงานคนที่ 4		1	2	3				
พนักงานคนที่ 5		1	2	3				
พนักงานคนที่ 6		1	2	3				
รวมคะแนน	0	18	12	6	0	0	0	0

หมายเหตุ ลำดับที่หนึ่งได้ 3 คะแนน ลำดับที่สองได้ 2 คะแนน และลำดับที่สามได้ 1 คะแนน

ตารางที่ 4.23 แสดงผลการเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนของศูนย์ต้นทุน 28000 ฝ่ายซ่อมบำรุง

ตัวขับเคลื่อน ต้นทุน ผู้จัดลำดับ	จำนวนพนักงาน	จำนวนผลิตภัณฑ์	ชั่วโมงแรงงานทาง ตรง	ชั่วโมงเครื่องจักร	ชั่วโมงการทำงาน	จำนวน Liner ผลิต	จำนวนเครื่องจักร	เวลาซ่อมบำรุง
พนักงานคนที่ 1				2			3	1
พนักงานคนที่ 2				3			2	1
พนักงานคนที่ 3				3			2	1
พนักงานคนที่ 4				3			2	1
พนักงานคนที่ 5				2			3	1
พนักงานคนที่ 6				3			2	1
รวมคะแนน	0	0	0	8	0	0	10	18

หมายเหตุ ลำดับที่หนึ่งได้ 3 คะแนน ลำดับที่สองได้ 2 คะแนน และลำดับที่สามได้ 1 คะแนน

ตารางที่ 4.24 แสดงผลการเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนของศูนย์ต้นทุน 41000 ฝ่ายจัดซื้อ

ตัวขับเคลื่อน ต้นทุน ผู้จัดลำดับ	จำนวนพนักงาน	จำนวนผลิตภัณฑ์	ชั่วโมงแรงงาน ทางตรง	ชั่วโมงเครื่องจักร	ชั่วโมงการทำงาน	จำนวน Liner ผลิต	จำนวนเครื่องจักร
พนักงานคนที่ 1		3	1	2			
พนักงานคนที่ 2		3	1	2			
พนักงานคนที่ 3	3		1	2			
พนักงานคนที่ 4		3	1	2			
พนักงานคนที่ 5	3		1	2			
พนักงานคนที่ 6		3	1	2			
รวมคะแนน	2	4	18	12	0	0	0

หมายเหตุ ลำดับที่หนึ่งได้ 3 คะแนน ลำดับที่สองได้ 2 คะแนน และลำดับที่สามได้ 1 คะแนน



ตารางที่ 4.25 แสดงผลการเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนของศูนย์ต้นทุน 61000 บุคคล

ตัวขับเคลื่อน ต้นทุน ผู้จัดลำดับ	จำนวนพนักงาน	จำนวนผลิตภัณฑ์	ชั่วโมงแรงงานทาง		ชั่วโมงเครื่องจักร	ชั่วโมงการทำงาน	จำนวน Lineการ ผลิต	ยอดขาย	จำนวนเครื่องจักร
			ตรง						
พนักงานคนที่ 1	1		2			3			
พนักงานคนที่ 2	2		1		3				
พนักงานคนที่ 3	1		2		3				
พนักงานคนที่ 4	1		2		3				
พนักงานคนที่ 5	1		2		3				
พนักงานคนที่ 6	1		2			3			
รวมคะแนน	17	0	13		4	2	0	0	0

หมายเหตุ ลำดับที่หนึ่งได้ 3 คะแนน ลำดับที่สองได้ 2 คะแนน และลำดับที่สามได้ 1 คะแนน

ตารางที่ 4.26 แสดงผลการเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนของศูนย์ต้นทุน 71000 ฝ่ายขาย

ตัวขับเคลื่อน ต้นทุน ผู้จัดลำดับ	จำนวนพนักงาน	จำนวนผลิตภัณฑ์	ชั่วโมงแรงงานทาง		ชั่วโมงเครื่องจักร	ชั่วโมงการทำงาน	จำนวน Lineการ ผลิต	จำนวนเครื่องจักร	ยอดขาย
			ตรง						
พนักงานคนที่ 1		2	3						1
พนักงานคนที่ 2		2	3						1
พนักงานคนที่ 3		2	3						1
พนักงานคนที่ 4		2	3						1
พนักงานคนที่ 5		2	3						1
พนักงานคนที่ 6		2	3						1
รวมคะแนน	0	12	6		0	0	0	0	18

หมายเหตุ ลำดับที่หนึ่งได้ 3 คะแนน ลำดับที่สองได้ 2 คะแนน และลำดับที่สามได้ 1 คะแนน

ตารางที่ 4.27 แสดงผลการเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนของศูนย์ต้นทุน 81000 ฝ่ายบัญชีและการเงิน

ตัวขับเคลื่อน ต้นทุน ผู้จัดลำดับ	จำนวนพนักงาน	จำนวนผลิตภัณฑ์	ชั่วโมงแรงงานทาง		ชั่วโมงการทำงาน	จำนวน Lineการ ผลิต	จำนวนเครื่องจักร	ยอดขาย
			ชั่วโมง	เครื่องจักร				
พนักงานคนที่ 1			2	3		1		
พนักงานคนที่ 2			2			1		3
พนักงานคนที่ 3			2	3		1		
พนักงานคนที่ 4				3		1		2
พนักงานคนที่ 5			2			1		3
พนักงานคนที่ 6				2		1		3
รวมคะแนน	0	0	8	5	0	18	0	5

หมายเหตุ ลำดับที่หนึ่งได้ 3 คะแนน ลำดับที่สองได้ 2 คะแนน และลำดับที่สามได้ 1 คะแนน

จากการจัดลำดับคะแนนของการเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนของศูนย์ต้นทุนต่างๆ นั้นจะได้ตรงกับตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่ได้จากการวิเคราะห์กิจกรรม และสามารถสรุปตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่ได้จากการประชุมกับโรงงานตัวอย่างดังนี้

ตารางที่ 4.28 แสดงผลการเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนของต้นทุนสนับสนุนบริษัทจากการประชุม

รหัสศูนย์ต้นทุน	ชื่อศูนย์ต้นทุน	ตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่ได้คะแนนสูงสุด
41000	ฝ่ายจัดซื้อ	จำนวนใบสั่งซื้อของแต่ละโรงงาน
61000	ฝ่ายบุคคล	จำนวนพนักงานของแต่ละโรงงาน
71000	ฝ่ายขาย	ยอดขายของแต่ละโรงงาน
81000	ฝ่ายบัญชีและการเงิน	จำนวนพนักงานของฝ่ายบัญชี

ตารางที่ 4.29 แสดงผลการเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนของต้นทุนสนับสนุนของโรงงาน จากการประชุม

รหัสศูนย์ต้นทุน	ชื่อศูนย์ต้นทุน	ตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่ได้คะแนนสูงสุด
10001	สำนักผู้จัดการทั่วไป	ชั่วโมงแรงงานทางตรง
12000	ฝ่ายผลิต	ชั่วโมงแรงงานทางตรง

ตารางที่ 4.29 แสดงผลการเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนของต้นทุนสนับสนุนของโรงงาน จากการประชุม (ต่อ)

รหัสศูนย์ต้นทุน	ชื่อศูนย์ต้นทุน	ตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่ได้คะแนนสูงสุด
22000	ฝ่ายวิศวกรรม	ชั่วโมงแรงงานทางตรง
24000	ฝ่ายวางแผนการผลิตและคลังสินค้า	ชั่วโมงแรงงานทางตรง
26000	ฝ่ายรับประกันคุณภาพ	จำนวนผลิตภัณฑ์
28000	ฝ่ายซ่อมบำรุง	เวลาในการซ่อมบำรุง
41000	ฝ่ายจัดซื้อ	ชั่วโมงแรงงานทางตรง
61000	ฝ่ายบุคคล	จำนวนพนักงาน
71000	ฝ่ายขาย	ยอดขาย
81000	ฝ่ายบัญชีและการเงิน	จำนวนLineการผลิต

ข. แนวโน้มอัตราส่วนระหว่างต้นทุนกับตัวขับเคลื่อนต้นทุน

ตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่เหมาะสมในการนำมาจัดสรรต้นทุนนั้น จะต้องสามารถอธิบายถึงความเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นกับต้นทุนนั้นได้ คือต้องมีความสัมพันธ์เชิงเส้นกับต้นทุนนั้น หรืออาจกล่าวได้ว่าเมื่อจำนวนของตัวขับเคลื่อนต้นทุนเพิ่มขึ้นต้นทุนนั้นก็ควรจะเพิ่มขึ้นด้วย ดังนั้นสามารถสรุปได้ว่าอัตราส่วนระหว่างต้นทุนกับตัวขับเคลื่อนต้นทุนควรมีค่าคงที่หรือมีความแปรปรวนไม่มากนัก

จากการวิเคราะห์กิจกรรมเพื่อหาตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่ได้จัดทำไปข้างต้น เพื่อตรวจสอบว่าตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่ได้เลือกมานั้นมีความเหมาะสมหรือไม่ จึงได้มีการหาแนวโน้มอัตราส่วนระหว่างต้นทุนกับตัวขับเคลื่อนต้นทุนต่างๆขึ้น โดยแบ่งเป็น 2 ส่วนคือตัวขับเคลื่อนต้นทุนของต้นทุนสนับสนุนบริษัทและตัวขับเคลื่อนต้นทุนของต้นทุนสนับสนุนของโรงงาน ซึ่งอาศัยข้อมูล 5 เดือน ได้ผลดังตัวอย่างต่อไปนี้

ตารางที่ 4.30 แนวโน้มอัตราส่วนระหว่างต้นทุนกับตัวขับเคลื่อนต้นทุนของศูนย์ต้นทุน 61000 ฝ่ายบุคคล

เดือน	ค่าใช้จ่าย (บาท) ,(1)	จำนวนพนักงาน (คน) ,(2)	อัตราส่วน (บาท/คน) ,(2)/(1)
สิงหาคม	765,324.35	395	1,937.53
กันยายน	784,521.68	397	1,976.13
ตุลาคม	802,459.21	395	2,031.54
พฤศจิกายน	795,325.26	400	1,988.31
ธันวาคม	783,330.91	400	1,958.33

จะเห็นได้ว่าแนวโน้มอัตราส่วนระหว่างต้นทุนกับตัวขับเคลื่อนต้นทุนของศูนย์ต้นทุน 61000 ฝ่ายบุคคล ไม่เปลี่ยนแปลงมากนักในแต่ละเดือนจึงถือได้ว่าตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่ใช้มีความน่าเชื่อถือในการจัดสรรต้นทุน และการหาแนวโน้มอัตราส่วนระหว่างต้นทุนกับตัวขับเคลื่อนต้นทุนของศูนย์ต้นทุนอื่น ๆ นั้น เป็นดังนี้

ตารางที่ 4.31 แนวโน้มอัตราส่วนระหว่างต้นทุนกับตัวขับเคลื่อนต้นทุนของศูนย์ต้นทุน 10001 สำนักผู้จัดการทั่วไป

เดือน	ค่าใช้จ่าย (บาท) ,(1)	ชั่วโมงแรงงานทางตรง (ชั่วโมง) ,(2)	อัตราส่วน (บาท/ชั่วโมง) ,(2)/(1)
สิงหาคม	2,402,723.12	25,565.72	93.98
กันยายน	2,453,784.36	26,351.74	93.12
ตุลาคม	2,423,659.87	26,416.77	91.75
พฤศจิกายน	2,405,742.36	27,081.64	88.83
ธันวาคม	2,474,189.86	27,474.48	90.05



ตารางที่ 4.32 แนวโน้มอัตราส่วนระหว่างต้นทุนกับตัวขับเคลื่อนต้นทุนของศูนย์ต้นทุน 26000 ฝ่ายรับประกันคุณภาพ

เดือน	ค่าใช้จ่าย (บาท) ,(1)	ผลิตภัณฑ์ (ชิ้น) ,(2)	อัตราส่วน (บาท/ชิ้น) ,(2)/(1)
สิงหาคม	921,454.39	184,875.00	4.98
กันยายน	945,362.25	182,057.00	5.19
ตุลาคม	905,384.33	188,870.00	4.79
พฤศจิกายน	912,387.87	197,478.00	4.62
ธันวาคม	899,382.42	188,246.00	4.78

ตารางที่ 4.33 แนวโน้มอัตราส่วนระหว่างต้นทุนกับตัวขับเคลื่อนต้นทุนของศูนย์ต้นทุน 28000 ฝ่ายซ่อมบำรุง

เดือน	ค่าใช้จ่าย (บาท) ,(1)	เวลาในการซ่อมบำรุง (ชั่วโมง) ,(2)	อัตราส่วน (บาท/ชั่วโมง) ,(2)/(1)
สิงหาคม	490,257.25	1,002.36	489.10
กันยายน	478,245.36	905.36	528.24
ตุลาคม	492,002.36	952.36	516.61
พฤศจิกายน	500,121.88	1,027.37	486.80
ธันวาคม	489,311.18	853.24	573.47

จะเห็นว่าแนวโน้มอัตราส่วนระหว่างต้นทุนกับตัวขับเคลื่อนต้นทุนของศูนย์ต้นทุนอื่นๆ ก็ไม่เปลี่ยนแปลงมากนักในแต่ละเดือนเช่นกัน โดยแนวโน้มอัตราส่วนระหว่างต้นทุนกับตัวขับเคลื่อนต้นทุนของศูนย์ต้นทุนที่เหลือนสามารถดูได้จาก ภาคผนวก ค.

#### 4.4 ระบบการคิดต้นทุนแบบใหม่ของโรงงานตัวอย่าง

การปรับปรุงระบบการคิดต้นทุนในงานวิจัยครั้งนี้จะประกอบด้วยสองส่วนหลักๆ คือ การปรับปรุงศูนย์ต้นทุนการผลิตและการหาตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่เหมาะสมโดยการวิเคราะห์กิจกรรม ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อข้างต้น และยังได้มีการปรับปรุงในรายละเอียดปลีกย่อยอีก ซึ่งได้แก่ การกำหนดโครงสร้างต้นทุน ,การคิดค่าวัสดุช่วยประกอบ ,การจัดสรรค่าพลังงาน ซึ่งการปรับปรุงในส่วนดังกล่าวเป็นดังนี้

##### ก. การกำหนดโครงสร้างต้นทุน

การกำหนดโครงสร้างต้นทุนตามระบบต้นทุนเดิมของโรงงานตัวอย่างยังมีพหุพร้อมอยู่ ได้แก่ ต้นทุนแปรผันในส่วนของค่าโชห่วยการผลิตแปรผัน(Variable Factory Overhead Cost)คือจากเดิมกำหนดเพียง ค่าวัสดุสิ้นเปลืองและค่าจ้างบริการภายนอก แต่ไม่ได้รวมค่าพลังงานที่แปรผันตามจำนวนการผลิตไปด้วย เนื่องจากค่าใช้จ่ายส่วนนี้จะถูกระบุอยู่ในศูนย์ต้นทุนสนับสนุนการผลิต 12000 ฝ่ายผลิต ดังนั้นในระบบการคิดต้นทุนใหม่จึงจะรวมค่าใช้จ่ายนี้เข้าไปในต้นทุนแปรผัน และจากเดิมที่ค่าใช้จ่ายของศูนย์ต้นทุนสนับสนุนการผลิต 12000 ฝ่ายผลิต จะคิดเป็นค่าโชห่วยการผลิตที่เกิดจากหน่วยงานสนับสนุนการผลิต (SOH2) ในระบบการคิดต้นทุนใหม่จึงต้องลบค่าพลังงานออกก่อน

##### ข. การคิดวัสดุช่วยประกอบ

การคำนวณต้นทุนของวัสดุช่วยประกอบเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ในระบบการคิดต้นทุนเดิมพบว่า เป็นการเฉลี่ยต้นทุนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ด้วยจำนวนชิ้นงานทั้งหมด ซึ่งไม่ได้คำนึงว่าบางชิ้นงานไม่ได้มีการใช้วัสดุช่วยประกอบแต่ก็ได้รับการปันส่วนต้นทุนนี้เข้าไปด้วยทำให้ต้นทุนที่ได้ไม่ตรงกับสภาพความเป็นจริง ดังนั้นในระบบการคิดต้นทุนใหม่การคิดวัสดุช่วยประกอบ จะทำเป็นมาตรฐานไว้เลยว่าแต่ละผลิตภัณฑ์ มีค่าวัสดุช่วยประกอบเท่าไรเพราะว่าโดยส่วนใหญ่แล้วการในกระบวนการประกอบวัสดุช่วยประกอบจะไม่เกิดของเสีย และในทางปฏิบัติแล้วการเก็บข้อมูลการเบิกจ่ายวัสดุช่วยประกอบไม่สามารถระบุว่าจะนำไปใช้กับผลิตภัณฑ์ได้บ้าง ซึ่งจากการคิดวัสดุช่วยประกอบใหม่ทำให้ ค่าใช้จ่ายวัสดุสิ้นเปลืองที่นำมาคิดต้นทุนจึงต้องหักค่าวัสดุช่วยประกอบออกก่อน

#### ค. การจัดสรรค่าพลังงาน

เนื่องจากในระบบการคิดต้นทุนแบบเดิมถือว่า ค่าพลังงานเป็นส่วนหนึ่งของค่าเสียหายการผลิตที่เกิดจากหน่วยงานสนับสนุนการผลิต (SOH2) ที่อยู่ในศูนย์ต้นทุนสนับสนุนการผลิต 12000 ฝ่ายผลิต จึงไม่ได้มีการหาตัวขับเคลื่อนต้นทุนเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนการผลิต และเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ ดังนั้นในระบบการคิดต้นทุนใหม่จึงทำการหาตัวขับเคลื่อนต้นทุนดังกล่าว โดยใช้วิธีการหาค่าสหสัมพันธ์ โดยเลือกตัวแปรที่เป็นไปได้ของการจัดสรรค่าพลังงานมาสองตัว ได้แก่ จำนวนกิโลวัตต์-ชั่วโมง และชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักร โดยอาศัยข้อมูล 6 เดือน ได้ผลดังนี้

ตารางที่ 4.34 แสดงค่าสหสัมพันธ์ของค่าพลังงาน

เดือน	ค่าพลังงาน (บาท)	จำนวนกิโลวัตต์-ชั่วโมง (กิโลวัตต์-ชั่วโมง)	ชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักร (ชั่วโมง)
กรกฎาคม	901,401.28	625,354.25	80,404.59
สิงหาคม	897,903.68	611,472.05	76,665.07
กันยายน	997,010.02	646,760.43	70,477.18
ตุลาคม	1,045,863.96	674,235.32	74,222.04
พฤศจิกายน	927,749.57	624,257.35	77,723.81
ธันวาคม	957,025.31	649,486.65	77,767.63
ค่าสหสัมพันธ์		0.899	0.503

จากตารางที่ 4.34 แสดงว่าการเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนค่าพลังงาน จำนวนกิโลวัตต์-ชั่วโมงมีความสัมพันธ์กับค่าพลังงานมากกว่าชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักร ดังนั้นในระบบการคิดต้นทุนใหม่ จึงจะใช้ค่าจำนวนกิโลวัตต์-ชั่วโมง เป็นตัวขับเคลื่อนต้นทุนค่าพลังงาน

#### 4.5 ตัวอย่างการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์แบบใหม่

การคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ของโรงงานตัวอย่างจะแบ่งออกเป็น 3 ขั้นตอนหลักๆ โดยขั้นตอนแรกคือการจัดสรรค่าใช้จ่ายต่างๆที่ใช้ร่วมกันหลายโรงงาน ซึ่งได้แก่ ค่าเสียหายการผลิตที่เกิดจากหน่วยงานสนับสนุนบริษัท (SOH1) ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากสองโรงงานให้กับโรงงานตัวอย่าง ขั้นที่สองคือการจัดสรรค่าเสียหายการผลิตที่เกิดจากหน่วยงานสนับสนุนบริษัท (SOH1) ที่ได้จากขั้นตอนแรกและค่าเสียหายการผลิตที่เกิดจากหน่วยงานสนับสนุนการผลิต (SOH2) ให้กับศูนย์ต้นทุนการผลิตใหม่ทั้ง 46 ศูนย์ต้นทุน หลังจากนั้นขั้นที่สามคือการจัดสรรค่าใช้จ่ายทั้งหมดของศูนย์ต้นทุนการผลิตต่างๆ ที่แยกตามโครงสร้างของต้นทุนแล้วให้กับแต่ละผลิตภัณฑ์

เนื่องจากโรงงานตัวอย่างผลิตผลิตภัณฑ์หลายชนิด ในที่นี้จึงขอยกตัวอย่างการคิดต้นทุนจริงเพียง 1 ผลิตภัณฑ์ของงวดบัญชีเดือนธันวาคม 2544 ซึ่งผลิตภัณฑ์ประเภทอื่นก็จะใช้หลักการเดียวกันในการคำนวณ โดยผลิตภัณฑ์ที่นำมาเป็นตัวอย่างคือ

Product : Drum Brake  
 Part : MR 895470  
 Work Center : 12140 (Drum Brake)  
 Line : BDR4

#### 4.5.1 การจัดสรรค่าใช้จ่ายให้กับโรงงานตัวอย่าง

การที่ต้องจัดสรรค่าใช้จ่ายส่วนนี้ให้กับโรงงานตัวอย่างก่อน เนื่องจากค่าใช้จ่ายส่วนนี้เกิดจากหน่วยงานสนับสนุนที่สนับสนุนให้กับสองโรงงาน ซึ่งได้แก่ ค่าเสียหายที่เกิดจากหน่วยงานสนับสนุนบริษัท (SOH1) ซึ่งสนับสนุนโรงหล่อและโรงกลึง(โรงงานตัวอย่าง)

จากการเก็บข้อมูลค่าใช้จ่ายในเดือนตัวอย่างของแต่ละศูนย์ต้นทุนในกลุ่มศูนย์ต้นทุนสนับสนุนบริษัท(SOH1) ซึ่งได้ดังตารางที่ 4.35

ตารางที่ 4.35 แสดงค่าใช้จ่าย SOH 1 ของบริษัทในเดือนตัวอย่าง

รหัสศูนย์ต้นทุน	ชื่อศูนย์ต้นทุน	ค่าใช้จ่าย (บาท)
41000	ฝ่ายจัดซื้อ	75,369.64
61000	ฝ่ายบุคคล	783,330.91
71000	ฝ่ายขาย	52,793.50
81000	ฝ่ายบัญชีและการเงิน	187,095.12
	รวม	1,098,589.17

จากตารางที่ 4.35 จะได้ค่าเสียหายการผลิตที่เกิดจากหน่วยงานสนับสนุนบริษัท (SOH1) จากนั้นก็จะทำการจัดสรรค่าใช้จ่ายนี้ให้กับโรงงานตัวอย่างโดยแยกตามแต่ละศูนย์ต้นทุน และอาศัยตัวขับเคลื่อนต้นทุน (Cost Driver) ที่ได้เลือกไว้ตามตารางที่ 4. 12

ตารางที่ 4.36 แสดงตัวอย่างการจัดสรรค่าใช้จ่ายของศูนย์ต้นทุน ฝ่ายบุคคล ให้กับโรงงานตัวอย่าง

โรงงาน	จำนวนพนักงาน (Cost Driver) (1) = i	% (2) = $i/\Sigma i$	ค่าใช้จ่ายของฝ่ายบุคคล (บาท) (3) = (2)* 783,330.91
โรงหล่อ	155	38.75%	303,540.73
โรงกลึง	245	61.25%	479,790.18
รวม	400 ( $\Sigma i$ )	100.00%	783,330.91

จากการจัดสรรค่าใช้จ่ายของศูนย์ต้นทุน ฝ่ายบุคคล เข้าสู่โรงงานตัวอย่างในตารางที่ 4.36 ซึ่งการจัดสรรค่าใช้จ่ายของศูนย์ต้นทุนอื่นๆ ก็สามารถจัดทำได้ตามนั้นเช่นเดียวกัน และผลของการจัดสรรค่าใช้จ่าย SOH 1 ของบริษัทเป็นดังนี้

ตารางที่ 4.37 แสดงการจัดสรร SOH1 Cost ให้กับโรงงานตัวอย่าง

รหัสศูนย์ต้นทุน	ชื่อศูนย์ต้นทุน	ตัวขับเคลื่อนต้นทุน(%)	ค่าใช้จ่าย (บาท)
41000	ฝ่ายจัดซื้อ	จำนวนใบสั่งซื้อ	75,369.64 ,(3)
	โรงหล่อ	42.40%, (1)	31,956.73 ,(1)*(3)
	โรงกลึง	57.60%, (2)	43,412.91 ,(2)*(3)
61000	ฝ่ายบุคคล	จำนวนพนักงานของแต่ละโรงงาน	783,330.91
	โรงหล่อ	38.75%	303,540.73
	โรงกลึง	61.25%	479,790.18
71000	ฝ่ายขาย	ยอดขาย(Sale Amount)	52,793.50
	โรงหล่อ	43.46%	22,944.06
	โรงกลึง	56.54%	29,849.44
81000	ฝ่ายบัญชีและการเงิน	จำนวนพนักงานของฝ่ายบัญชี	187,095.12
	โรงหล่อ	37.50%	70,160.67
	โรงกลึง	62.50%	116,934.45

#### 4.5.2 การจัดสรรค่าใช้จ่ายเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนการผลิต

เริ่มจากการเก็บข้อมูลค่าใช้จ่ายในเดือนตัวอย่างของแต่ละศูนย์ต้นทุนในกลุ่มศูนย์ต้นทุนสนับสนุนการผลิต(SOH2) และค่าใช้จ่ายของศูนย์ต้นทุนในกลุ่มศูนย์ต้นทุนสนับสนุนบริษัท(SOH1)ซึ่งได้ดังตารางที่ 4.20 จึงสามารถสรุปค่าใช้จ่าย SOH2และSOH1 ของโรงงานตัวอย่างดังตารางที่ 4.38

ตารางที่ 4.38 แสดงค่าใช้จ่าย SOH2และSOH1 ของโรงงานตัวอย่าง

รหัสศูนย์ต้นทุน	ชื่อศูนย์ต้นทุน	ค่าใช้จ่าย (บาท)
10001	สำนักผู้จัดการทั่วไป	2,474,189.86
12000	ฝ่ายผลิต	432,854.27
22000	ฝ่ายวิศวกรรม	575,443.13
24000	ฝ่ายวางแผนการผลิตและคลังสินค้า	593,369.61
26000	ฝ่ายรับประกันคุณภาพ	899,382.42
28000	ฝ่ายซ่อมบำรุง	489,311.18
41000	ฝ่ายจัดซื้อ	43,412.91
61000	ฝ่ายบุคคล	479,790.18
71000	ฝ่ายขาย	29,849.44
81000	ฝ่ายบัญชีและการเงิน	116,934.45
	รวม	6,134,537.45

จากตารางที่ 4.38 จะได้ค่าเสียหายสนับสนุนทั้งหมดของโรงงาน (SOH1, SOH2) หลังจากนั้นจึงทำการจัดสรรค่าใช้จ่ายดังกล่าวสู่ศูนย์ต้นทุนการผลิต โดยใช้ตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่ได้เลือกไว้จากการวิเคราะห์กิจกรรมตามตารางที่ 4.13

ตารางที่ 4.39 แสดงการจัดสรรค่าใช้จ่ายของศูนย์ต้นทุน สำนักผู้จัดการทั่วไปเข้าสู่ Line BDR4

ศูนย์ต้นทุน	ตัวขับเคลื่อนต้นทุน ชั่วโมงแรงงานทางตรง(ชั่วโมง)	%	ค่าพลังงาน (บาท)
โรงงานตัวอย่าง	27,474.48 (A)	100%	2,474,189.86 (C)
BDR4	681.18 (B)	2.479% ,(B/A)	61,343.06 (B*C/A)

จากการจัดสรรค่าใช้จ่ายของศูนย์ต้นทุน สำนักผู้จัดการทั่วไปเข้าสู่ Line BDR4 ในตารางที่ 4.39 การจัดสรรค่าใช้จ่ายของศูนย์ต้นทุนอื่นๆ ก็สามารถจัดทำได้ตามนั้นเช่นเดียวกัน และผลของการจัดสรรค่าใช้จ่าย SOH 1 การจัดสรรค่าใช้จ่าย SOH2และSOH1 เข้าสู่ศูนย์ต้นทุนการผลิต Line BDR4 ได้ผล เป็นดังตารางที่ 4.40

ตารางที่ 4.40 แสดงการจัดสรรค่าใช้จ่าย SOH2และSOH1 จ่ายเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนการผลิต

รหัสศูนย์ ต้นทุน	ชื่อศูนย์ต้นทุน	ตัวขับเคลื่อนต้น ทุน(%)	ค่าใช้จ่าย (บาท)
10001	สำนักผู้จัดการทั่วไป BDR4	ชั่วโมงแรงงานทางตรง 2.479% ,(1)	2,474,189.86 ,(2) 61,343.06 ,(1)*(2)
12000	ฝ่ายผลิต BDR4	ชั่วโมงแรงงานทางตรง 2.479%	432,854.27 10,731.84
22000	ฝ่ายวิศวกรรม BDR4	ชั่วโมงแรงงานทางตรง 2.479%	575,443.13 14,267.07
24000	ฝ่ายวางแผนการผลิตและคลังสินค้า BDR4	ชั่วโมงแรงงานทางตรง 2.479%	593,369.61 14,711.53
26000	ฝ่ายรับประกันคุณภาพ BDR4	จำนวนผลิตภัณฑ์ 3.850%	899,382.42 34,623.97
28000	ฝ่ายซ่อมบำรุง BDR4	เวลาในการซ่อมบำรุง 0.843%	489,311.18 4,124.89
41000	ฝ่ายจัดซื้อ BDR4	ชั่วโมงแรงงานทางตรง 2.479%	43,412.91 1,189.95
61000	ฝ่ายบุคคล BDR4	จำนวนพนักงาน 2.632%	479,790.18 12,626.06
71000	ฝ่ายขาย BDR4	ยอดขาย 4.187%	29,849.44 1,249.80
81000	ฝ่ายบัญชีและการเงิน BDR4	จำนวนLineการผลิต 2.778%	116,934.45 3,248.18

จากตารางที่ 4.40 สามารถสรุปค่าใช้จ่าย SOH2และSOH1 ของ Line BDR 4 เพื่อไปใช้ในการคำนวณต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์ของผลิตภัณฑ์ตัวอย่างได้ดังนี้

ตารางที่ 4.41 แสดงสรุปต้นทุนใฮ้ยสนับสนุนทั้งหมดศูนย์ต้นทุนการผลิต BDR 4

โครงสร้างต้นทุน	(บาท)
ต้นทุนใฮ้ยสนับสนุนบริษัท (SOH1 Cost)	18,313.98
ต้นทุนใฮ้ยสนับสนุนการผลิต (SOH2 Cost)	139,802.36

หลังจากทำการจัดสรรค่าใฮ้ยสนับสนุนทั้งหมดเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนการผลิต BDR4แล้ว ขั้นตอนต่อไปเป็นการจัดสรรค่าพลังงาน เพราะในส่วนของค่าพลังงานนั้นจะไม่สามารถแยกค่าใช้จ่ายลงตาม ศูนย์การผลิตใหม่(Line การผลิต) โดยตรงได้เนื่องจากทางบัญชีจะรวมค่าใช้จ่ายนี้ทั้งหมดของโรงงานไว้ใน Work Center 12000 หมวดหมู่ค่าใช้จ่าย 5307 ค่าพลังงาน ซึ่งการจัดสรรค่าใช้จ่ายในส่วนของค่าใช้จ่ายพลังงานเข้าสู่แต่ละ Line การผลิต (Work Center12111 – 12201) โดยอาศัยข้อมูลจำนวนชั่วโมงการทำงานที่มีการใช้งานจริงของแต่ละเดือนและจำนวนกิโลวัตต์ ของแต่ละ Line การผลิต เป็นตัวจัดสรรต้นทุนค่าพลังงาน ซึ่งค่าพลังงานในเดือนตัวอย่างมีมูลค่า 957,025.31 บาท

ตารางที่ 4.42 แสดงการจัดสรรค่าพลังงานให้กับ Line BDR4

ศูนย์ต้นทุน	ตัวขับเคลื่อนต้นทุน กิโลวัตต์ * ชั่วโมง	%	ค่าพลังงาน (บาท)
โรงงานตัวอย่าง	649,486.65 (A)	100%	957,025.31 (C)
BDR4	35,877.75 (B)	5.524%,(B/A)	52,866.24 (B*C/A)

#### 4.5.3 การจัดสรรค่าใช้จ่ายเข้าสู่ผลิตภัณฑ์

การจัดสรรค่าใช้จ่ายเข้าสู่ผลิตภัณฑ์เราต้องทำการแยกค่าใช้จ่ายตามโครงสร้างต้นทุนให้กับ ศูนย์ต้นทุนการผลิต(Work CenterและLineการผลิต)ที่ผลิตภัณฑ์นั้นผ่านเสียก่อน โดยการแยกค่าใช้จ่ายของศูนย์ต้นทุนออกเป็น ต้นทุนวัสดุช่วยประกอบ (Component Part), ต้นทุนแรงงานทางตรง (DL Cost), ต้นทุนใฮ้ยการผลิตคงที่ ของแผนกผลิต (Fixed FOH Cost)และ ต้นทุนใฮ้ยการผลิตแปรผัน ของแผนกผลิต (Variable FOH Cost) ก่อนแล้วนำมารวมกับต้นทุนใฮ้ยสนับสนุนของศูนย์ต้นทุนการผลิตนั้นที่ได้มาจาก หัวข้อการจัดสรรค่าใช้จ่ายเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนการผลิต



ก. ต้นทุนแรงงานทางตรง (DL Cost)

ต้นทุนแรงงานทางตรง คือ ค่าใช้จ่ายในรหัสบัญชี 5031 เงินเดือนและค่าจ้างแรงงาน ซึ่งจะทำการบันทึกทั้งตาม Work Center และตาม Line การผลิตซึ่งจากตารางที่ 4.4 และตารางที่ 4.7 ในรหัสบัญชี 5031 จะได้ต้นทุนแรงงานทางตรงดังนี้

ตารางที่ 4.43 แสดงต้นทุนแรงงานทางตรงที่ใช้ในการคำนวณ

ศูนย์ต้นทุน		ต้นทุนแรงงานทางตรง (บาท)
Code	Name	
12140	DRUM BRAKE	98,827.21
12143	BDR4	37,343.25

ข. ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตแปรผัน ของแผนกผลิต (Variable FOH Cost)

ประกอบด้วยค่าใช้จ่ายในหมวดหมู่ในศูนย์ต้นทุน Work Center DRUM BRAKE และศูนย์ต้นทุน Line การผลิต BDR4 ตามรหัสบัญชีดังนี้

- 5307 ค่าพลังงาน
- 5309 ค่าวัสดุสิ้นเปลือง
- 5312 ค่าจ้างบริการภายนอก

โดยค่าพลังงานได้จัดสรรมาแล้วดังตารางที่ 4.42 ในส่วนของค่าวัสดุสิ้นเปลืองในแต่ละศูนย์ต้นทุน Work Center DRUM BRAKE และ Line การผลิต BDR4 จะสามารถแยกค่าวัสดุสิ้นเปลืองได้โดยตรง ตามรหัสบัญชี 5309 แต่จะต้องทำการหักค่า Component Part ออกมาเสียก่อน ซึ่งค่า Component Part นั้นสามารถหาได้จาก สรุปการเบิกวัสดุสิ้นเปลือง-รายแผนก ในเดือนนั้นๆ จากฝ่ายวางแผนและคลังสินค้า ส่วนค่าจ้างบริการภายนอกสามารถหาได้โดยจากตารางที่ 4.4 และตารางที่ 4.7 ดังนั้นจะสามารถสรุปต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตแปรผัน ของแผนกผลิตได้ดังนี้

ตารางที่ 4.44 แสดงต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตแปรผันที่ใช้ในการคำนวณ

ศูนย์ต้นทุน		ค่าพลังงาน (บาท),(1)	ค่าวัสดุสิ้นเปลือง (บาท),(2)	ค่าจ้างบริการภายนอก(บาท),(3)	FOH(Var.)
Code	Name				(บาท), (1)+(2)+(3)
12140	DRUM BRAKE	0.00	7,847.17	0.00	7,847.17
12143	BDR4	52,866.24	122,356.27	450.00	175,672.51

ค. ต้นทุนใ้ห้การผลิตคงที่ ของแผนกผลิต (Fixed Factory Overhead Cost)  
ประกอบด้วยค่าใช้จ่ายในหมวดหมู่ในศูนย์ต้นทุน Work Center DRUM  
BRAKE และศูนย์ต้นทุน Line การผลิต BDR4 ตามรหัสบัญชีดังนี้

- 5032 สวัสดิการพนักงาน
- 5303 เงินสมทบกองทุน
- 5304 ค่าฝึกอบรมและพัฒนาพนักงาน
- 5305 ค่าเบี้ยเลี้ยงและพาหนะเดินทาง
- 5306 ค่าต้อนรับและเลี้ยงรับรอง
- 5308 ค่าสื่อสาร
- 5310 ค่าเครื่องเขียน วารสาร และสิ่งพิมพ์
- 5311 ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา
- 5314 ค่าส่งเสริมการขาย
- 5316 ค่าเช่า
- 5317 ค่าเบี้ยประกัน
- 5318 ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ
- 5319 ค่าภาษีใบอนุญาต และธรรมเนียมราชการ
- 5322 ค่าใช้จ่ายจัดส่งสินค้า
- 5323 ค่าทดลองและพัฒนา
- 5324 ค่าเครื่องมืออุปกรณ์
- 5327 ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด
- 5328 ค่าตัดจ่าย
- 5329 ค่าเสื่อมราคา
- 5330 ค่าใช้จ่ายต้องห้าม

ซึ่งจากตารางที่ 4.4 และตารางที่ 4.7 ในรหัสบัญชียังกล่าว จะได้ต้นทุน  
ใ้ห้การผลิตคงที่ ของแผนกผลิต ดังนี้

ตารางที่ 4.45 แสดงต้นทุนใ้ห้การผลิตคงที่ ที่ใช้ในการคำนวณ

ศูนย์ต้นทุน		FOH(Fixed)
Code	Name	(บาท)
12140	DRUM BRAKE	38,566.46
12143	BDR4	8,938.14

ง. ต้นทุนโซหุ่ยสนับสนุนบริษัท (SOH1 Cost)

ต้นทุนในส่วนนี้ของศูนย์ต้นทุน Line การผลิต BDR4 ได้ทำการหาไว้แล้วซึ่งสามารถดูได้จากตารางที่ 4.41

จ. ต้นทุนโซหุ่ยสนับสนุนการผลิต (SOH2 Cost)

ต้นทุนในส่วนนี้ของศูนย์ต้นทุน Line การผลิต BDR4 ได้ทำการหาไว้แล้วซึ่งสามารถดูได้จากตารางที่ 4.41

จากตารางที่ 4.41, ตารางที่ 4.43, ตารางที่ 4.44 และตารางที่ 4.45 สามารถสรุปต้นทุนตามโครงสร้างต้นทุน ของศูนย์ต้นทุนการผลิตที่ใช้ในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ได้ดังนี้

ตารางที่ 4.46 แสดงสรุปต้นทุนของศูนย์ต้นทุนการผลิตตามโครงสร้างต้นทุน

ศูนย์ต้นทุน		DL	FOH(Var.)	FOH(Fixed)	SOH1	SOH2
Code	Name	(บาท)	(บาท)	(บาท)	(บาท)	(บาท)
12140	DRUM BRAKE	98,827.21	7,847.17	38,566.46	-	-
12143	BDR4	37,343.25	175,672.51	8,938.14	18,313.98	139,802.36

4.5.3.1 การคำนวณอัตราต้นทุนกระบวนการ (Process Rate)

เมื่อทำการจัดสรรต้นทุนตามโครงสร้างให้กับศูนย์ต้นทุนการผลิตแล้ว ขั้นตอนต่อไปเป็นการคำนวณอัตราต้นทุนกระบวนการ (Process Rate) โดยอาศัยตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่ใช้อยู่เดิมตามตารางที่ 4.47 ดังนี้

ตารางที่ 4.47 แสดงตัวขับเคลื่อนต้นทุนของโครงสร้างต้นทุนต่างๆ

ลำดับที่	โครงสร้างต้นทุน (Cost Structure)	ตัวขับเคลื่อนต้นทุน (Cost Driver)
1	ต้นทุนแรงงานทางตรง (DL Cost)	ชั่วโมงแรงงานทางตรง(DLH)
2	ต้นทุนโซหุ่ยการผลิตคงที่ ของแผนกผลิต (Fixed FOH Cost)	ชั่วโมงเครื่องจักร (MC-Hour)
3	ต้นทุนโซหุ่ยการผลิตแปรผัน ของแผนกผลิต (Variable FOH Cost)	ชั่วโมงเครื่องจักร (MC-Hour)

ตารางที่ 4.47 แสดงตัวขับเคลื่อนต้นทุนของโครงสร้างต้นทุนต่างๆ (ต่อ)

ลำดับที่	โครงสร้างต้นทุน (Cost Structure)	ตัวขับเคลื่อนต้นทุน (Cost Driver)
4	ต้นทุนใ้ห้การผลิที่เกิดจากหน่วยงาน สนับสนุนบริษัท (SOH1 Cost)	ชั่วโมงแรงงานทางตรง (DLH)
5	ต้นทุนใ้ห้การผลิที่เกิดจากหน่วยงาน สนับสนุนการผลิต (SOH2 Cost)	ชั่วโมงแรงงานทางตรง (DLH)

ตารางที่ 4.48 แสดงชั่วโมงการทำงานที่ใช้เป็นตัวขับเคลื่อนต้นทุนในเดือนตัวอย่าง

ศูนย์ต้นทุน	ชั่วโมงแรงงานทางตรง (ชั่วโมง)	ชั่วโมงเครื่องจักร (ชั่วโมง)
BDR2	725.48	3,198.24
BDR3	798.90	2,770.30
BDR4	681.18	3,065.31
BDR5	703.06	3,196.08
Total(Drum Brake)	2,908.62	12,229.93

จาดตารางที่ 4.46 และตารางที่ 4.48 จะได้ต้นทุนและตัวขับเคลื่อนต้นทุน ของศูนย์ต้นทุน 12140 Drum Brake และ ศูนย์ต้นทุน 12143 BDR4 แล้วจึงทำการคำนวณอัตราต้นทุนกระบวนการของศูนย์ต้นทุนทั้งสองตั้งตารางที่ 4.49 และตารางที่ 4.50

ตารางที่ 4.49 แสดงการคำนวณอัตราต้นทุนกระบวนการของ ศูนย์ต้นทุน 12140 Drum Brake

ศูนย์ต้นทุน 12140 Drum Brake			
โครงสร้างต้นทุน	จำนวนเงิน (1)	ตัวขับเคลื่อนต้นทุน (2)	อัตราต้นทุนกระบวนการ (3) = (1)/(2)
DL	98,827.21 บาท	2,908.62 ชั่วโมง	33.977 บาท/ชั่วโมง
FOH(Var.)	7,847.17 บาท	12,229.93 ชั่วโมง	0.642 บาท/ชั่วโมง
FOH(Fixed)	38,566.46 บาท	12,229.93 ชั่วโมง	3.153 บาท/ชั่วโมง

ตารางที่ 4.50 แสดงการคำนวณอัตราต้นทุนกระบวนการของ ศูนย์ต้นทุน 12143 BDR4

ศูนย์ต้นทุน 12143 BDR4				
โครงสร้างต้นทุน	จำนวนเงิน (1)	ตัวขับเคลื่อนต้นทุน (2)		อัตราต้นทุนกระบวนการ (3) = (1)/(2)
DL	37,343.25 บาท	2,908.62 ชั่วโมง		152.45 บาท/ชั่วโมง
FOH(Var.)	175,672.51 บาท	12,229.93 ชั่วโมง		72.95 บาท/ชั่วโมง
FOH(Fixed)	8,938.14 บาท	12,229.93 ชั่วโมง		25.31 บาท/ชั่วโมง
SOH1	18,313.98 บาท	2,908.62 ชั่วโมง		15.36 บาท/ชั่วโมง
SOH2	139,802.36 บาท	2,908.62 ชั่วโมง		146.62 บาท/ชั่วโมง

ตารางที่ 4.51 แสดงอัตราต้นทุนกระบวนการ (Process Rate) ที่ใช้ในการคำนวณ

ศูนย์ต้นทุน	อัตราต้นทุนกระบวนการ (Process Rate)				
	DL (฿/DLH)	FOH(Var.) (฿/MC-Hour)	FOH(Fixed) (฿/MC-Hour)	SOH1 (฿/DLH)	SOH2 (฿/DLH)
DRUM BRAKE	33.977	0.642	3.153	-	-
BDR4	54.821	57.310	2.916	26.886	205.236

เมื่อทราบอัตราต้นทุนกระบวนการ (Process Rate) ของศูนย์ต้นทุนการผลิตที่ผลิตภัณฑ์ที่จะทำการคิดต้นทุนนั้นผ่านแล้ว ขั้นตอนต่อไปก็เป็นการหาต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์ โดยการนำอัตราค่าใช้จ่ายกระบวนการคูณกับเวลาที่ใช้ต่อชิ้นในการผลิตจริงของผลิตภัณฑ์นั้น ตามตารางที่ 4.52

ตารางที่ 4.52 แสดงการคำนวณต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์ตามโครงสร้างต้นทุนของผลิตภัณฑ์ตัวอย่าง

โครงสร้าง ต้นทุน	ศูนย์ต้นทุน	Process Rate		เวลาที่ใช้ในการผลิตต่อชิ้น		ต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์	
		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)=(3)*(4)	(6)
DL	DRUM BRAKE	33.977	(฿/DLH)	0.0853	(DLH/PCs)	2.897	(฿/PCs)
	BDR4	54.821	(฿/DLH)	0.0853	(DLH/PCs)	4.674	(฿/PCs)
FOH(Var.)	DRUM BRAKE	0.642	(฿/MC-Hour)	0.3837	(MC-Hour/PCs)	0.246	(฿/PCs)
	BDR4	57.310	(฿/MC-Hour)	0.3837	(MC-Hour/PCs)	21.988	(฿/PCs)
FOH(Fix)	DRUM BRAKE	3.153	(฿/MC-Hour)	0.3837	(MC-Hour/PCs)	1.210	(฿/PCs)
	BDR4	2.916	(฿/MC-Hour)	0.3837	(MC-Hour/PCs)	1.119	(฿/PCs)
SOH1	DRUM BRAKE	-	(฿/DLH)	0.0853	(DLH/PCs)	-	(฿/PCs)
	BDR4	26.886	(฿/DLH)	0.0853	(DLH/PCs)	2.292	(฿/PCs)
SOH2	DRUM BRAKE	-	(฿/DLH)	0.0853	(DLH/PCs)	-	(฿/PCs)
	BDR4	205.236	(฿/DLH)	0.0853	(DLH/PCs)	17.498	(฿/PCs)
Total						51.925	(฿/PCs)

เนื่องจากผลิตภัณฑ์ตัวอย่างที่นำมาคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ ไม่ได้มีการประกอบวัสดุช่วยประกอบ (Component Part) แต่มีการทำสี ซึ่งต้นทุนการทำสีสามารถคำนวณได้จากการจัดสรรค่าใช้จ่ายต่างๆทั้งหมดที่เกิดขึ้นของ ศูนย์ต้นทุนการผลิต Work Center 12200 Paint และ Lineการผลิต 12201 Paint โดยการจัดสรรทำได้โดยวิธีเดียวกันกับตัวอย่างการจัดสรรค่าใช้จ่ายเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนการผลิต ศูนย์ต้นทุน Work Center DRUM BRAKE และศูนย์ต้นทุน Line การผลิต BDR4 ที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น และเมื่อได้ค่าใช้จ่ายทั้งหมดดังกล่าวแล้ว จึงนำค่าใช้จ่ายนั้นหารด้วยจำนวนชิ้นงานที่ทำสีทั้งหมด จึงจะได้ต้นทุนการทำสีต่อชิ้นโดยถือว่าต้นทุนการทำสีเท่ากันหมดทุกชิ้น และจากหลักการคิดดังกล่าวสามารถคำนวณต้นทุนการทำสีได้ 9.71 บาทต่อชิ้น ดังนั้นจึงสามารถสรุปต้นทุนผลิตภัณฑ์ของผลิตภัณฑ์ตัวอย่างได้ดังนี้

ตารางที่ 4.53 แสดงต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์ที่คำนวณได้จากระบบการคิดต้นทุนใหม่

Work Center	: Drum Brake	Part No.	: MR 895470
Line	: BDR4	ราคาขาย	: 90.45 บาท/ชิ้น
โครงสร้างต้นทุน		ต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์	
		(บาท/ชิ้น)	%
ต้นทุนวัสดุช่วยประกอบ (Component Part)		0.00	0.00%
ต้นทุนแรงงานทางตรง (DL Cost)		7.57	12.28%
ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ (Fixed FOH Cost)		2.33	3.78%
ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตแปรผัน (Variable FOH Cost)		22.23	36.07%
ต้นทุนค่าใช้จ่ายสนับสนุนบริษัท (SOH1 Cost)		2.29	3.72%
ต้นทุนค่าใช้จ่ายสนับสนุนการผลิต (SOH2 Cost)		17.5	28.40%
ต้นทุนการทำสี (Paint Cost)		9.71	15.76%
รวม		61.63	100.00%
ความสามารถในการทำกำไร (Profitability)		31.86%	

#### 4.6 การเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณได้จากระบบการคิดต้นทุนแบบเดิมและระบบการคิดต้นทุนแบบใหม่

ตารางที่ 4.54 แสดงการเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณได้จากระบบการคิดต้นทุนแบบเดิมและระบบการคิดต้นทุนแบบใหม่

NO.	Work Center	Line	Part No.	ระบบต้นทุนแบบเดิม		ระบบต้นทุนแบบใหม่		จำนวนที่ ผลิต (ชิ้น),(3)	ผลต่าง (บาท/ชิ้น) (2)-(1)
				ต้นทุน (บาท/ชิ้น),(1)	มูลค่า (บาท),[(1)x(3)]	ต้นทุน (บาท/ชิ้น),(2)	มูลค่า (บาท),[(2)x(3)]		
1	GEAR BOX	KGB1	A20-00200	174.98	29,922.17	132.66	22,684.86	171	- 42.32
2	GEAR BOX	KGB1	A20-00500	117.48	100,681.15	116.09	99,489.13	857	- 1.39
3	GEAR BOX	KGB2	B20-00200	195.44	495,644.04	168.06	426,200.16	2,536	- 27.38
4	GEAR BOX	KGB2	B20-00300	182.77	649,576.28	163.35	580,545.90	3,554	- 19.42
5	GEAR BOX	KGB2	B20-00400	179.77	277,024.83	165.85	255,574.85	1,541	- 13.92
6	GEAR BOX	KGB2	B20-00500	202.69	234,308.04	182.30	210,738.80	1,156	- 20.39
7	GEAR BOX	TSC1	B32-00800	56.38	196,757.48	47.22	164,797.80	3,490	- 9.16
8	GEAR BOX	TSC2	MD 360052	69.83	264,174.63	86.71	328,023.93	3,783	16.88
9	GEAR BOX	VHS1	31100-887-S503	34.40	31,789.48	50.52	46,680.48	924	16.12
10	GEAR BOX	VHS1	31100-883-0500	32.92	115,329.02	39.19	137,282.57	3,503	6.27
11	GEAR BOX	VHS1	31100-887-0400	33.92	70,205.73	40.11	83,027.70	2,070	6.19
12	GEAR BOX	VHS1	31100-883-S703	35.68	185,874.55	51.88	270,294.80	5,210	16.20



ตารางที่ 4.54 แสดงการเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณได้จากระบบการคิดต้นทุนแบบเดิมและระบบการคิดต้นทุนแบบใหม่(ต่อ)

NO.	Work Center	Line	Part No.	ระบบต้นทุนแบบเดิม		ระบบต้นทุนแบบใหม่		จำนวนที่ ผลิต (ชิ้น),(3)	ผลต่าง (บาท/ชิ้น) (2)-(1)
				ต้นทุน (บาท/ชิ้น),(1)	มูลค่า (บาท),[(1)x(3)]	ต้นทุน (บาท/ชิ้น),(2)	มูลค่า (บาท),[(2)x(3)]		
13	EXHAUST & BRACKET	ASSY	W901 13 450	48.08	29,134.56	60.47	36,644.82	606	12.39
14	EXHAUST & BRACKET	ASSY	WLE7 13 450	43.17	71,924.79	36.32	60,509.12	1,666	- 6.85
15	EXHAUST & BRACKET	ASSY	WL 84-13-450A	57.44	32,340.65	48.57	27,344.91	563	- 8.87
16	EXHAUST & BRACKET	ASSY	WL 93-13-450A	43.37	32,442.63	36.57	27,354.36	748	- 6.80
17	EXHAUST & BRACKET	ASSY	WL 81-13-450A	51.05	46,706.97	61.56	56,327.40	915	10.51
18	EXHAUST & BRACKET	ASSY	WLTL-13-450A	43.97	5,672.35	37.43	4,828.47	129	- 6.54
19	EXHAUST & BRACKET	ASSY	18000-PAH-T001	43.97	11,344.70	37.43	9,656.94	258	- 6.54
20	EXHAUST & BRACKET	EMF1	WLE7 13 450	212.17	255,666.63	202.49	244,000.45	1,205	- 9.68
21	EXHAUST & BRACKET	EMF1	WL 84-13-450	193.04	160,991.42	205.94	171,753.96	834	12.90
22	EXHAUST & BRACKET	EMF1	WL 93-13-450	191.15	204,726.73	195.24	209,102.04	1,071	4.09
23	EXHAUST & BRACKET	EMF1	WLTL 13 450	203.83	52,181.53	202.26	51,778.56	256	- 1.57
24	EXHAUST & BRACKET	EMF1	18100-P3R-T000	244.53	285,856.70	215.62	252,059.78	1,169	- 28.91
25	EXHAUST & BRACKET	EMF1	MR 571363Y	173.94	138,979.96	177.14	141,534.86	799	3.20
26	EXHAUST & BRACKET	EMF2	W901 13 450	259.08	119,176.86	246.30	113,298.00	460	- 12.78

ตารางที่ 4.54 แสดงการเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณได้จากระบบการคิดต้นทุนแบบเดิมและระบบการคิดต้นทุนแบบใหม่(ต่อ)

NO.	Work Center	Line	Part No.	ระบบต้นทุนแบบเดิม		ระบบต้นทุนแบบใหม่		จำนวนที่ ผลิต (ชิ้น),(3)	ผลต่าง (บาท/ชิ้น) (2)-(1)
				ต้นทุน (บาท/ชิ้น),(1)	มูลค่า (บาท),[(1)x(3)]	ต้นทุน (บาท/ชิ้น),(2)	มูลค่า (บาท),[(2)x(3)]		
27	EXHAUST & BRACKET	EMF2	WL 81-13-450A	221.57	178,142.56	211.66	170,174.64	804	- 9.91
28	EXHAUST & BRACKET	EMF2	18000-PAH-T001	324.74	117,555.97	196.18	71,017.16	362	- 128.56
29	EXHAUST & BRACKET	EMF2	14004-5S900	529.29	767,996.88	431.50	626,106.50	1,451	- 97.79
30	EXHAUST & BRACKET	EMF3	WL 84-13-510	113.89	429,695.53	139.02	524,522.46	3,773	25.13
31	EXHAUST & BRACKET	EMF3	MR 529947	141.18	12,565.12	151.83	13,512.87	89	10.65
32	EXHAUST & BRACKET	FDP1	51811-S84-A001	164.13	386,191.02	100.53	236,547.09	2,353	- 63.60
33	EXHAUST & BRACKET	ME2	WL 81-18-311	102.30	229,058.30	59.98	134,295.22	2,239	- 42.32
34	EXHAUST & BRACKET	ME2	30814720	199.62	43,715.69	118.51	25,953.69	219	- 81.11
35	EXHAUST & BRACKET	VM1	WL 93-13-450A	58.97	20,108.26	33.75	11,508.75	341	- 25.22
36	EXHAUST & BRACKET	VM1	A20-00402	441.64	33,564.35	202.84	15,415.84	76	- 238.80
37	EXHAUST & BRACKET	VM3	WLE7 13 450	52.74	48,207.27	30.17	27,575.38	914	- 22.57
38	EXHAUST & BRACKET	VM4	56997-PLR-A002	171.86	68,398.69	93.22	37,101.56	398	- 78.64
39	EXHAUST & BRACKET	VM4	897920-0650	80.57	133,179.39	44.72	73,922.16	1,653	- 35.85
40	EXHAUST & BRACKET	VM4	WL 84-13-510	208.98	35,316.96	139.02	23,494.38	169	- 69.96

ตารางที่ 4.54 แสดงการเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณได้จากระบบการคิดต้นทุนแบบเดิมและระบบการคิดต้นทุนแบบใหม่(ต่อ)

NO.	Work Center	Line	Part No.	ระบบต้นทุนแบบเดิม		ระบบต้นทุนแบบใหม่		จำนวนที่ ผลิต (ชิ้น),(3)	ผลต่าง (บาท/ชิ้น) (2)-(1)
				ต้นทุน (บาท/ชิ้น),(1)	มูลค่า (บาท),[(1)x(3)]	ต้นทุน (บาท/ชิ้น),(2)	มูลค่า (บาท),[(2)x(3)]		
41	EXHAUST & BRACKET	VM4	MR 529947	153.53	49,281.95	85.89	27,570.69	321	- 67.64
42	EXHAUST & BRACKET	VM4	MD 177718	369.94	37,733.48	191.91	19,574.82	102	- 178.03
43	EXHAUST & BRACKET	VM5	56997-PLR-A002	275.28	24,775.55	130.67	11,760.30	90	- 144.61
44	EXHAUST & BRACKET	VM5	53434-S9A-0000	268.18	27,622.80	109.30	11,257.90	103	- 158.88
45	EXHAUST & BRACKET	VM5	WLE7 13 450	65.33	9,799.10	37.77	5,665.50	150	- 27.56
46	EXHAUST & BRACKET	VM5	WL 84-13-450A	66.07	10,571.90	38.09	6,094.40	160	- 27.98
47	EXHAUST & BRACKET	VM5	WL 93-13-450A	68.16	15,471.46	39.32	8,925.64	227	- 28.84
48	EXHAUST & BRACKET	VM5	MR 529947	180.69	65,953.12	99.21	36,211.65	365	- 81.48
49	EXHAUST & BRACKET	VM5	MD 177718	209.36	49,619.43	115.26	27,316.62	237	- 94.10
50	EXHAUST & BRACKET	VM5	A20-00402	879.34	118,710.49	321.64	43,421.40	135	- 557.70
51	EXHAUST & BRACKET	VMC1	56997-PLR-A002	149.64	16,909.57	76.77	8,675.01	113	- 72.87
52	EXHAUST & BRACKET	VMC1	53434-S9A-0000	226.41	23,320.18	98.76	10,172.28	103	- 127.65
53	EXHAUST & BRACKET	VMC1	MR 529947	132.26	48,274.61	83.71	30,554.15	365	- 48.55
54	EXHAUST & BRACKET	VMC1	MD 177718	205.99	48,819.64	114.79	27,205.23	237	- 91.20

ตารางที่ 4.54 แสดงการเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณได้จากระบบการคิดต้นทุนแบบเดิมและระบบการคิดต้นทุนแบบใหม่(ต่อ)

NO.	Work Center	Line	Part No.	ระบบต้นทุนแบบเดิม		ระบบต้นทุนแบบใหม่		จำนวนที่ ผลิต (ชิ้น),(3)	ผลต่าง (บาท/ชิ้น) (2)-(1)
				ต้นทุน (บาท/ชิ้น),(1)	มูลค่า (บาท),[(1)x(3)]	ต้นทุน (บาท/ชิ้น),(2)	มูลค่า (บาท),[(2)x(3)]		
55	EXHAUST & BRACKET	VMC1	A20-00402	403.87	56,138.21	205.88	28,617.32	139	- 197.99
56	EXHAUST & BRACKET	VMC3	56997-PLR-A002	140.74	56,860.04	82.91	33,495.64	404	- 57.83
57	EXHAUST & BRACKET	VMC3	897920-0650	82.36	136,137.53	45.74	75,608.22	1,653	- 36.62
58	EXHAUST & BRACKET	VMC3	MR 529947	133.05	42,708.92	78.86	25,314.06	321	- 54.19
59	EXHAUST & BRACKET	VMC3	MD 177718	221.30	21,244.98	137.43	13,193.28	96	- 83.87
60	EXHAUST & BRACKET	VMC5	A20-00402	369.04	32,475.67	186.88	16,445.44	88	- 182.16
61	TIMING COVER	ASSY	WL 81-10-650	59.46	231,819.19	44.97	175,338.03	3,899	- 14.49
62	TIMING COVER	ASSY	WLE7 10 650	56.34	83,390.42	43.02	63,669.60	1,480	- 13.32
63	TIMING COVER	TMC1	WL 81-10-650	215.58	488,714.46	230.03	521,478.01	2,267	14.45
64	TIMING COVER	TMC1	WLE7 10 650	211.00	160,147.39	226.62	172,004.58	759	15.62
65	TIMING COVER	TMC2	WL 81-10-650	172.90	508,324.70	153.72	451,936.80	2,940	- 19.18
66	TIMING COVER	TMC2	WLE7 10 650	195.06	183,741.88	172.80	162,777.60	942	- 22.26
67	DRUM BRAKE	BDR2	42610-SB2-0101	64.83	198,912.95	73.43	225,283.24	3,068	8.60
68	DRUM BRAKE	BDR2	42610-S5A-0000	96.67	108,556.94	96.10	107,920.30	1,123	- 0.57

ตารางที่ 4.54 แสดงการเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณได้จากระบบการคิดต้นทุนแบบเดิมและระบบการคิดต้นทุนแบบใหม่(ต่อ)

NO.	Work Center	Line	Part No.	ระบบต้นทุนแบบเดิม		ระบบต้นทุนแบบใหม่		จำนวนที่ ผลิต (ชิ้น),(3)	ผลต่าง (บาท/ชิ้น) (2)-(1)
				ต้นทุน (บาท/ชิ้น),(1)	มูลค่า (บาท),[(1)x(3)]	ต้นทุน (บาท/ชิ้น),(2)	มูลค่า (บาท),[(2)x(3)]		
69	DRUM BRAKE	BDR2	MR 334866	128.38	171,776.25	132.56	177,365.28	1,338	4.18
70	DRUM BRAKE	BDR3	MB 950951	98.77	312,317.46	116.05	366,950.10	3,162	17.28
71	DRUM BRAKE	BDR3	43206-08G11	71.24	143,472.79	88.55	178,339.70	2,014	17.31
72	DRUM BRAKE	BDR4	MB 895470	72.62	585,099.34	61.63	496,552.91	8,057	- 10.99
73	DRUM BRAKE	BDR4	42431-YE020	78.10	483,439.00	63.43	392,656.74	6,190	- 14.67
74	DRUM BRAKE	BDR5	MB 895472	59.58	84,782.34	82.65	117,610.95	1,423	23.07
75	DISC BRAKE & HUB FRONT	ASSY	MR 519274Y	21.40	43,437.31	26.74	54,282.20	2,030	5.34
76	DISC BRAKE & HUB FRONT	ASSY	MR 132268Y	22.34	61,836.43	27.92	77,282.56	2,768	5.58
77	DISC BRAKE & HUB FRONT	ASSY	MR 519275Y	19.35	13,408.80	24.27	16,819.11	693	4.92
78	DISC BRAKE & HUB FRONT	ASSY	MR 527571Y	36.32	9,625.93	54.10	14,336.50	265	17.78
79	DISC BRAKE & HUB FRONT	ASSY	MR 519274Y1	22.05	22,002.00	28.05	27,993.90	998	6.00
80	DISC BRAKE & HUB FRONT	ASSY	MR 955989Y	23.12	40,246.75	29.63	51,585.83	1,741	6.51
81	DISC BRAKE & HUB FRONT	ASSY	MR 955990Y	14.90	1,430.77	21.71	2,084.16	96	6.81
82	DISC BRAKE & HUB FRONT	ASSY	MR 955951Y	22.83	4,109.90	31.00	5,580.00	180	8.17

ตารางที่ 4.54 แสดงการเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณได้จากระบบการคิดต้นทุนแบบเดิมและระบบการคิดต้นทุนแบบใหม่(ต่อ)

NO.	Work Center	Line	Part No.	ระบบต้นทุนแบบเดิม		ระบบต้นทุนแบบใหม่		จำนวนที่ ผลิต (ชิ้น),(3)	ผลต่าง (บาท/ชิ้น) (2)-(1)
				ต้นทุน (บาท/ชิ้น),(1)	มูลค่า (บาท),[(1)x(3)]	ต้นทุน (บาท/ชิ้น),(2)	มูลค่า (บาท),[(2)x(3)]		
83	DISC BRAKE & HUB FRONT	ASSY	MR 955994Y	30.45	79,859.41	37.15	97,444.45	2,623	6.70
84	DISC BRAKE & HUB FRONT	ASSY	MR 955991Y	26.71	64,455.18	32.92	79,435.96	2,413	6.21
85	DISC BRAKE & HUB FRONT	BDS1	45251-SB2-9400	44.65	12,949.61	56.08	16,263.20	290	11.43
86	DISC BRAKE & HUB FRONT	BDS1	45251-S84-A010-H1	53.19	93,342.70	69.69	122,305.95	1,755	16.50
87	DISC BRAKE & HUB FRONT	BDS1	45251-S87-A100-H1	54.31	19,278.82	70.13	24,896.15	355	15.82
88	DISC BRAKE & HUB FRONT	BDS1	MB 699282G	53.72	65,965.01	69.62	85,493.36	1,228	15.90
89	DISC BRAKE & HUB FRONT	BDS1	44400-SX8-T010	49.28	198,693.19	61.92	249,661.44	4,032	12.64
90	DISC BRAKE & HUB FRONT	BDS1	44400-S7C-E000	42.66	6,953.94	52.39	8,539.57	163	9.73
91	DISC BRAKE & HUB FRONT	BDS2	MB 928697	51.57	15,058.51	52.88	15,440.96	292	1.31
92	DISC BRAKE & HUB FRONT	BDS2	MB 699285	53.06	52,106.87	57.74	56,700.68	982	4.68
93	DISC BRAKE & HUB FRONT	BDS2	MB 699282G	53.33	85,971.28	56.01	90,288.12	1,612	2.68
94	DISC BRAKE & HUB FRONT	BDS2	MR 527571Y	65.98	390,802.03	68.02	402,882.46	5,923	2.04
95	DISC BRAKE & HUB FRONT	BDS3	42510-SR3-A110	44.29	34,014.02	64.32	49,397.76	768	20.03
96	DISC BRAKE & HUB FRONT	BDS3	42510-S87-A001	29.07	3,227.13	44.61	4,951.71	111	15.54

ตารางที่ 4.54 แสดงการเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณได้จากระบบการคิดต้นทุนแบบเดิมและระบบการคิดต้นทุนแบบใหม่(ต่อ)

NO.	Work Center	Line	Part No.	ระบบต้นทุนแบบเดิม		ระบบต้นทุนแบบใหม่		จำนวนที่ ผลิต (ชิ้น),(3)	ผลต่าง (บาท/ชิ้น) (2)-(1)
				ต้นทุน (บาท/ชิ้น),(1)	มูลค่า (บาท),[(1)x(3)]	ต้นทุน (บาท/ชิ้น),(2)	มูลค่า (บาท),[(2)x(3)]		
97	DISC BRAKE & HUB FRONT	BDS3	42510-S84-A502	41.74	55,556.31	61.68	82,096.08	1,331	19.94
98	DISC BRAKE & HUB FRONT	BDS3	42510-S5H-T000	40.01	98,711.21	62.32	153,743.44	2,467	22.31
99	DISC BRAKE & HUB FRONT	BDS3	45251-S5H-T100	48.06	171,188.09	56.38	200,825.56	3,562	8.32
100	DISC BRAKE & HUB FRONT	BDS3	MB 699285	50.90	38,429.10	77.87	58,791.85	755	26.97
101	DISC BRAKE & HUB FRONT	BDS3	MB 950958	29.71	88,427.35	46.47	138,294.72	2,976	16.76
102	DISC BRAKE & HUB FRONT	BDS3	MR 449771	59.04	11,572.07	88.85	17,414.60	196	29.81
103	DISC BRAKE & HUB FRONT	BDS3	40206-OM600	49.43	12,951.57	61.57	16,131.34	262	12.14
104	DISC BRAKE & HUB FRONT	BDS4	MB 928697	35.30	192,768.55	40.99	223,846.39	5,461	5.69
105	DISC BRAKE & HUB FRONT	BDS4	43512-YE020	40.60	238,108.15	58.29	341,870.85	5,865	17.69
106	DISC BRAKE & HUB FRONT	BDS5	45251-S87-A100-H1	45.02	4,771.72	43.59	4,620.54	106	- 1.43
107	DISC BRAKE & HUB FRONT	BDS5	44400-SX8-T010	49.57	179,696.51	46.95	170,193.75	3,625	- 2.62
108	DISC BRAKE & HUB FRONT	BDS5	44400-S84-A010	46.04	63,078.62	36.49	49,991.30	1,370	- 9.55
109	DISC BRAKE & HUB FRONT	SHU1	MR 132272	41.88	152,904.06	64.11	234,065.61	3,651	22.23
110	DISC BRAKE & HUB FRONT	SHU1	MB 633779	58.20	252,124.85	89.20	386,414.40	4,332	31.00

ตารางที่ 4.54 แสดงการเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณได้จากระบบการคิดต้นทุนแบบเดิมและระบบการคิดต้นทุนแบบใหม่(ต่อ)

NO.	Work Center	Line	Part No.	ระบบต้นทุนแบบเดิม		ระบบต้นทุนแบบใหม่		จำนวนที่ ผลิต (ชิ้น),(3)	ผลต่าง (บาท/ชิ้น) (2)-(1)
				ต้นทุน (บาท/ชิ้น),(1)	มูลค่า (บาท),[(1)x(3)]	ต้นทุน (บาท/ชิ้น),(2)	มูลค่า (บาท),[(2)x(3)]		
111	DISC BRAKE & HUB FRONT	SHU2	MR 334866	75.61	29,865.27	76.14	30,075.30	395	0.53
112	DISC BRAKE & HUB FRONT	SHU2	MB 633779	42.59	296,217.26	44.97	312,766.35	6,955	2.38
113	DISC BRAKE & HUB FRONT	SHU2	MD 304557V	70.42	29,224.34	69.21	28,722.15	415	- 1.21
114	BIG HUB & DRUM TRUCK	BHU1	897940-2730	315.09	44,428.22	258.33	36,424.53	141	- 56.76
115	BIG HUB & DRUM TRUCK	BHU1	897940-2770	344.03	14,105.23	277.49	11,377.09	41	- 66.54
116	BIG HUB & DRUM TRUCK	BHU1	897940-2790	317.47	10,476.38	271.92	8,973.36	33	- 45.55
117	BIG HUB & DRUM TRUCK	BHU1	897940-2800	332.62	22,618.45	282.42	19,204.56	68	- 50.20
118	BIG HUB & DRUM TRUCK	BHU1	897940-2810	334.76	16,403.00	255.71	12,529.79	49	- 79.05
119	BIG HUB & DRUM TRUCK	BHU2	43511 2831A	896.36	106,666.97	1,181.01	140,540.19	119	284.65
120	BIG HUB & DRUM TRUCK	BHU2	42411-1930E	733.32	30,065.94	867.98	35,587.18	41	134.66
121	BIG HUB & DRUM TRUCK	BHU2	42411-2151B	1,078.90	56,102.76	1,441.65	74,965.80	52	362.75
122	BIG HUB & DRUM TRUCK	BHU2	43511-2261D	899.02	29,667.54	1,113.02	36,729.66	33	214.00
123	BIG HUB & DRUM TRUCK	VM2	43511 2831A	741.54	85,276.71	105.04	12,079.60	115	- 636.50
124	BIG HUB & DRUM TRUCK	VM2	42411-1930E	609.25	9,138.74	84.77	1,271.55	15	- 524.48



ตารางที่ 4.54 แสดงการเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณได้จากระบบการคิดต้นทุนแบบเดิมและระบบการคิดต้นทุนแบบใหม่(ต่อ)

NO.	Work Center	Line	Part No.	ระบบต้นทุนแบบเดิม		ระบบต้นทุนแบบใหม่		จำนวนที่ ผลิต (ชิ้น),(3)	ผลต่าง (บาท/ชิ้น) (2)-(1)
				ต้นทุน (บาท/ชิ้น),(1)	มูลค่า (บาท),[(1)x(3)]	ต้นทุน (บาท/ชิ้น),(2)	มูลค่า (บาท),[(2)x(3)]		
125	BIG HUB & DRUM TRUCK	VM2	42411-2210	718.35	63,214.56	111.99	9,855.12	88	- 606.36
126	BIG HUB & DRUM TRUCK	VM2	42411-2151B	1,029.92	75,184.52	138.26	10,092.98	73	- 891.66
127	BIG HUB & DRUM TRUCK	VM2	43511-2261D	1,010.09	56,565.31	137.66	7,708.96	56	- 872.43
128	BIG HUB & DRUM TRUCK	VM2	897940-2730	163.94	24,426.42	24.54	3,656.46	149	- 139.40
129	BIG HUB & DRUM TRUCK	VM2	897940-2770	400.47	31,636.99	70.07	5,535.53	79	- 330.40
130	BIG HUB & DRUM TRUCK	VM2	897940-2780	370.85	8,529.49	55.29	1,271.67	23	- 315.56
131	BIG HUB & DRUM TRUCK	VM2	897940-2790	255.74	8,695.12	47.11	1,601.74	34	- 208.63
132	BIG HUB & DRUM TRUCK	VM2	897940-2800	387.64	20,932.79	55.93	3,020.22	54	- 331.71
133	BIG HUB & DRUM TRUCK	VM2	897940-2810	166.96	19,868.19	58.10	6,913.90	119	- 108.86
134	FLY WHEEL	ASSY	MD 050670Y	28.80	36,086.15	19.96	25,009.88	1,253	- 8.84
135	FLY WHEEL	ASSY	MD 137726Y	25.02	22,517.83	17.99	16,191.00	900	- 7.03
136	FLY WHEEL	ASSY	MD 323546	40.10	7,537.95	28.48	5,354.24	188	- 11.62
137	FLY WHEEL	ASSY	ME 201919Y	32.82	27,664.77	22.71	19,144.53	843	- 10.11
138	FLY WHEEL	ASSY	MD 374117Y	28.91	77,789.75	19.61	52,770.51	2,691	- 9.30

ตารางที่ 4.54 แสดงการเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณได้จากระบบการคิดต้นทุนแบบเดิมและระบบการคิดต้นทุนแบบใหม่(ต่อ)

NO.	Work Center	Line	Part No.	ระบบต้นทุนแบบเดิม		ระบบต้นทุนแบบใหม่		จำนวนที่ ผลิต (ชิ้น),(3)	ผลต่าง (บาท/ชิ้น) (2)-(1)
				ต้นทุน (บาท/ชิ้น),(1)	มูลค่า (บาท),[(1)x(3)]	ต้นทุน (บาท/ชิ้น),(2)	มูลค่า (บาท),[(2)x(3)]		
139	FLY WHEEL	ASSY	MD 190910Y	26.16	7,585.96	18.79	5,449.10	290	- 7.37
140	FLY WHEEL	FYW1	MD 050670Y	100.29	140,403.06	106.60	149,240.00	1,400	6.31
141	FLY WHEEL	FYW1	MD 137726Y	108.76	35,672.46	114.25	37,474.00	328	5.49
142	FLY WHEEL	FYW1	MD 323546	122.74	19,147.47	130.46	20,351.76	156	7.72
143	FLY WHEEL	FYW1	ME 201919Y	118.52	52,148.15	124.56	54,806.40	440	6.04
144	FLY WHEEL	FYW1	MD 190910Y	96.22	36,947.42	100.71	38,672.64	384	4.49
145	FLY WHEEL	FYW2	MD 137726Y	105.23	31,777.96	116.85	35,288.70	302	11.62
146	FLY WHEEL	FYW2	ME 201919Y	134.22	36,508.62	156.67	42,614.24	272	22.45
147	FLY WHEEL	FYW2	MD 374117Y	152.22	495,159.02	157.53	512,445.09	3,253	5.31
148	FLY WHEEL COMP	ASSY	31100-887-S503	16.00	52,366.95	36.12	118,220.76	3,273	20.12
149	FLY WHEEL COMP	ASSY	31100-883-0500	14.32	172,114.47	25.27	303,644.32	12,016	10.95
150	FLY WHEEL COMP	ASSY	31100-887-0400	16.90	96,077.75	26.30	149,541.80	5,686	9.40
151	FLY WHEEL COMP	ASSY	31100-883-S703	14.23	297,668.01	35.75	747,925.75	20,921	21.52
152	FLY WHEEL COMP	FYW3	31100-887-S503	85.20	272,052.09	92.29	294,681.97	3,193	7.09

ตารางที่ 4.54 แสดงการเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณได้จากระบบการคิดต้นทุนแบบเดิมและระบบการคิดต้นทุนแบบใหม่(ต่อ)

NO.	Work Center	Line	Part No.	ระบบต้นทุนแบบเดิม		ระบบต้นทุนแบบใหม่		จำนวนที่ ผลิต (ชิ้น),(3)	ผลต่าง (บาท/ชิ้น) (2)-(1)
				ต้นทุน (บาท/ชิ้น),(1)	มูลค่า (บาท),[(1)x(3)]	ต้นทุน (บาท/ชิ้น),(2)	มูลค่า (บาท),[(2)x(3)]		
153	FLY WHEEL COMP	FYW3	31100-883-0500	63.38	649,436.69	68.04	697,137.84	10,246	4.66
154	FLY WHEEL COMP	FYW3	31100-887-0400	69.99	444,689.22	72.58	461,173.32	6,354	2.59
155	FLY WHEEL COMP	FYW3	31100-883-S703	65.40	1,335,398.95	78.66	1,606,158.54	20,419	13.26
156	CASE TRANSMISSION	TRC1	MB 937013V1	483.17	311,643.22	387.10	249,679.50	645	- 96.07
157	CASE TRANSMISSION	TRC1	MB 937758V1	461.43	674,605.26	376.52	550,472.24	1,462	- 84.91
	TOTAL				20,735,964.02		20,735,964.02		

จากตารางที่ 4.54 จะเห็นได้ว่ามูลค่ารวมของต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นจากระบบการคิดต้นทุนแบบเดิมคือ 20,978,939.14 บาท ซึ่งมีค่าเท่ากับมูลค่ารวมของต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นจากระบบการคิดต้นทุนแบบใหม่ซึ่งก็คือ 20,979,446.10 บาท สาเหตุที่มูลค่ารวมของต้นทุนมีค่าเท่ากันนั้นเนื่องจากการจัดสรรค่าใช้จ่ายตัวเดียวกัน แต่แตกต่างกันในวิธีการจัดสรรจึงทำให้ถ้าพิจารณาเป็นในแต่ละผลิตภัณฑ์ ต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์ที่ได้จะมีความแตกต่างกัน โดยสามารถพิจารณาภาพรวมของแต่ละโครงสร้างต้นทุนได้ดังนี้

#### ก. ต้นทุนวัสดุช่วยประกอบ

การคิดต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์จากระบบการคิดต้นทุนทั้งสอง ต้นทุนวัสดุช่วยประกอบที่ได้จะแตกต่างกัน เนื่องจากระบบการคิดต้นทุนแบบเดิมเป็นการเฉลี่ยให้เท่ากันทั้งหมดไม่ว่าผลิตภัณฑ์นั้นจะมีการใช้วัสดุช่วยประกอบหรือไม่แต่ระบบการคิดต้นทุนแบบใหม่จะคิดเฉพาะผลิตภัณฑ์ที่มีการใช้จริงเท่านั้น

#### ข. ต้นทุนแรงงานทางตรง

การคิดต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์จากระบบการคิดต้นทุนทั้งสอง ต้นทุนแรงงานทางตรงที่ได้จะแตกต่างกัน เนื่องจากระบบการคิดต้นทุนแบบใหม่มีการเปลี่ยนศูนย์ต้นทุนการผลิตจึงทำให้มีการคิดอัตราต้นทุนกระบวนการของแรงงานทางตรง(DL Rate) แยกไปในแต่ละ Lineการผลิต แต่ถ้าพิจารณามูลค่าโดยรวมของแต่ละ Work Center ค่าใช้จ่ายโดยรวมที่ได้จากระบบการคิดต้นทุนทั้งสองจะมีค่าเท่ากัน

#### ค. ต้นทุนໂສ່ຫຼ່ຍການผลิตແປຣຜົນ

การคิดต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์จากระบบการคิดต้นทุนทั้งสอง ต้นทุนໂສ່ຫຼ່ຍການผลิตແປຣຜົນที่ได้จะแตกต่างกัน เนื่องจากระบบการคิดต้นทุนแบบใหม่มีการเปลี่ยนศูนย์ต้นทุนการผลิตจึงทำให้มีการคิดอัตราต้นทุนกระบวนการของໂສ່ຫຼ່ຍການผลิตແປຣຜົນ (VFOH Rate) แยกไปในแต่ละ Lineการผลิต และผลจากการคิดค่าพลังงานจากเดิมที่อยู่ในส่วนของต้นทุนໂສ່ຫຼ່ຍສົນບັດສູນการผลิตเปลี่ยนเป็นต้นทุนໂສ່ຫຼ່ຍການผลิตແປຣຜົນ

#### ง. ต้นทุนໂສ່ຫຼ່ຍການผลิตคงที่

การคิดต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์จากระบบการคิดต้นทุนทั้งสอง ต้นทุนໂສ່ຫຼ່ຍການผลิตคงที่ที่ได้จะแตกต่างกัน เนื่องจากระบบการคิดต้นทุนแบบใหม่มีการเปลี่ยนศูนย์ต้นทุนการผลิตจึงทำให้มีการคิดอัตราต้นทุนกระบวนการของໂສ່ຫຼ່ຍການผลิตคงที่ (FFOH Rate) แยกไปในแต่ละ Line

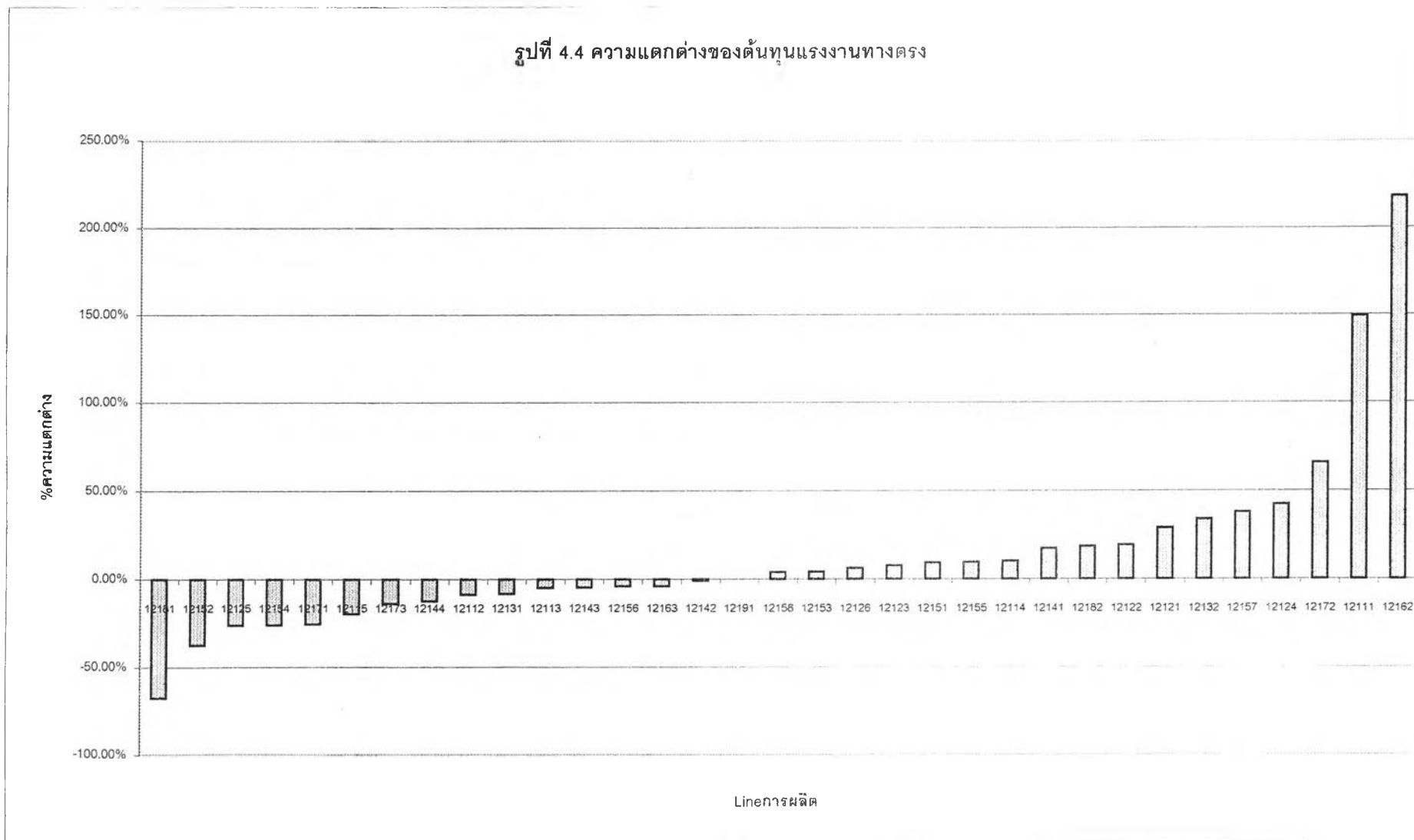
การผลิต แต่ถ้าพิจารณามูลค่าโดยรวมของแต่ละ Work Center ค่าใช้จ่ายโดยรวมที่ได้จากระบบการคิดต้นทุนทั้งสองจะมีค่าเท่ากัน

#### จ. ต้นทุนใส่หุ้ยสนับสนุนโรงงานและต้นทุนใส่หุ้ยสนับสนุนการผลิต

การคิดต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์จากระบบการคิดต้นทุนทั้งสอง ต้นทุนใส่หุ้ยสนับสนุนโรงงานและต้นทุนใส่หุ้ยสนับสนุนการผลิตที่ได้จะแตกต่างกัน เนื่องจากระบบการคิดต้นทุนแบบใหม่มีการเปลี่ยนตัวจัดสรรต้นทุน(Cost Driver)ในส่วนนี้ใหม่ทั้งหมด

โดยความแตกต่างของต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์ที่ได้จากระบบต้นทุนทั้งสองที่กล่าวมาสามารถสรุปได้ว่าแนวโน้มความแตกต่างของต้นทุนในแต่ละโครงสร้างต้นทุนยกเว้นต้นทุนวัสดุช่วยประกอบนั้น จะขึ้นอยู่กับLineการผลิตที่ผลิตภัณฑ์นั้นผ่าน โดยถ้าผ่าน Lineการผลิตเดียวกัน แนวโน้มความแตกต่างจะเหมือนกัน ซึ่งสามารถสรุปแนวโน้มของแต่ละ Lineการผลิต ตามโครงสร้างของต้นทุนได้ดังนี้

รูปที่ 4.4 ความแตกต่างของต้นทุนแรงงานทางตรง

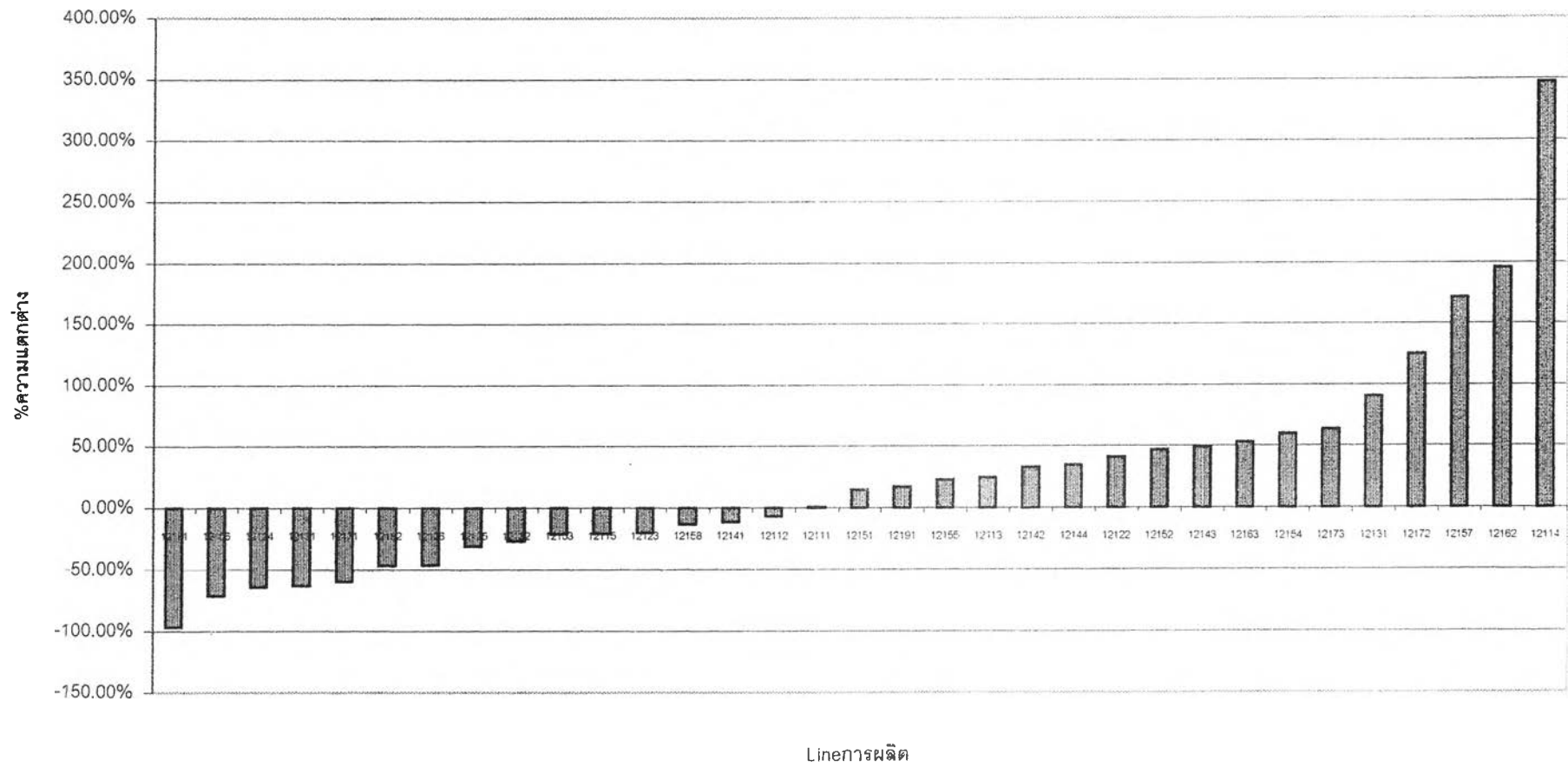


จากรูปที่ 4.4 แสดงให้เห็นว่า Lineการผลิตที่มีความแตกต่างของต้นทุนแรงงานทางตรง ลดลงมากที่สุดได้แก่ Line 12181 ลดลง 67.36% และเพิ่มขึ้นมากที่สุดได้แก่ Line 12162 เพิ่มขึ้น 217.74 % ซึ่งส่งผลมาจากระบบการคิดต้นทุนแบบใหม่มีการเปลี่ยนศูนย์ต้นทุนการผลิตจากเดิมที่เป็นแบบ Work Center เป็น Lineการผลิต จึงทำให้มีการคิดอัตราต้นทุนกระบวนการของแรงงานทางตรง(DL Rate) แยกไปในแต่ละ Lineการผลิต ซึ่งแต่เดิม Line 12181 ซึ่งมีการใช้พนักงานในการผลิตน้อย ต้องรับค่าใช้จ่ายแรงงานทางตรงเฉลี่ยจาก Lineการผลิตอื่นใน Work Center 12180 เมื่อใช้ระบบการคิดต้นทุนใหม่จึงทำให้ต้นทุนแรงงานทางตรงของ Line 12181 ลดลง ในทางกลับกัน Line 12162 แต่เดิมใช้พนักงานในการผลิตมาก ค่าใช้จ่ายแรงงานทางตรงของ Line 12162 จึงถูกเฉลี่ยไปให้ Lineการผลิตอื่นใน Work Center 12160 เมื่อใช้ระบบการคิดต้นทุนใหม่จึงทำให้ต้นทุนแรงงานทางตรงของ Line 12162 เพิ่มขึ้น โดยสามารถแสดงตัวอย่างการตัวอย่างการเปรียบเทียบต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์ได้ดังตารางที่ 4.55 และตารางที่ 4.56

ตารางที่ 4.55 แสดงตัวอย่างการเปรียบเทียบต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์ Line 12162

Work Center : BIG HUB		Part No. : 897940-2730				
Line : 12162						
โครงสร้างต้นทุน	ต้นทุนเดิม		ต้นทุนใหม่		ความแตกต่าง	
	(บาท/ชิ้น)	%	(บาท/ชิ้น)	%	(บาท/ชิ้น)	%
ต้นทุนวัสดุช่วยประกอบ	0.00	0.00%	0.00	0.00%	0.00	0.00%
ต้นทุนแรงงานทางตรง	25.44	8.07%	79.69	30.85%	54.25	213.23%
ต้นทุนโลหะการผลิตคงที่	164.43	52.18%	53.87	20.85%	-110.56	-67.24%
ต้นทุนโลหะการผลิตแปรผัน	30.42	9.65%	88.70	34.34%	58.28	191.57%
ต้นทุนโลหะสนับสนุนบริษัท	94.80	30.09%	36.07	13.96%	-58.73	-61.95%
ต้นทุนการทำสี	0.00	0.00%	0.00	0.00%	0.00	0.00%
รวม	315.09	100.00%	258.33	100.00%	-56.76	-18.01%

รูปที่ 4.5 ความแตกต่างของต้นทุนโหล่ยการผลิตแปรผัน



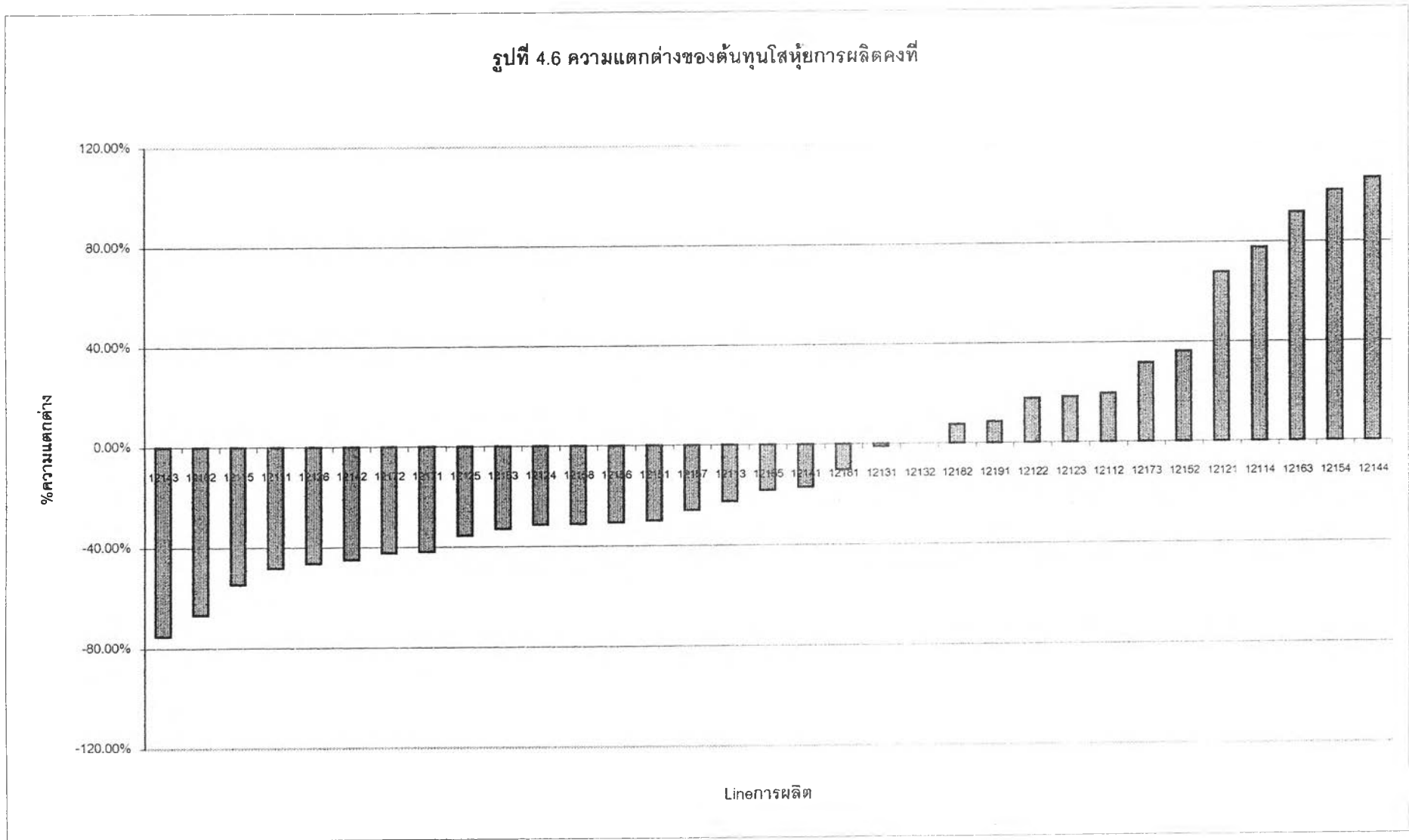


จากรูปที่ 4.5 แสดงให้เห็นว่า Lineการผลิตที่มีความแตกต่างของต้นทุนโสหุ้ยการผลิตแปรผัน ลดลงมากที่สุดได้แก่ Line 12181 ลดลง 96.39% และเพิ่มขึ้นมากที่สุดได้แก่ Line 12114 เพิ่มขึ้น 347.35% ซึ่งส่งผลจากระบบการคิดต้นทุนแบบใหม่มีการเปลี่ยนศูนย์ต้นทุนการผลิตจึงทำให้มีการคิดอัตราต้นทุนกระบวนการของโสหุ้ยการผลิตแปรผัน (VFOH Rate) แยกไปในแต่ละ Lineการผลิต และผลจากการคิดค่าพลังงานจากเดิมที่อยู่ในส่วนของต้นทุนโสหุ้ยสนับสนุนการผลิตเปลี่ยนเป็นต้นทุนโสหุ้ยการผลิตแปรผัน ซึ่งแต่เดิม Line 12181 ซึ่งมีการใช้ต้นทุนโสหุ้ยการผลิตแปรผันน้อย ต้องรับค่าใช้จ่ายโสหุ้ยการผลิตแปรผันเฉลี่ยจาก Lineการผลิตอื่นใน Work Center 12180 เมื่อใช้ระบบการคิดต้นทุนใหม่จึงทำให้ต้นทุนโสหุ้ยการผลิตแปรผันของ Line 12181 ลดลง ในทางกลับกัน Line 12114 แต่เดิมใช้ต้นทุนโสหุ้ยการผลิตแปรผันมาก ค่าใช้จ่ายโสหุ้ยการผลิตแปรผัน ของ Line 12114 จึงถูกเฉลี่ยไปให้ Lineการผลิตอื่นใน Work Center 12110 เมื่อใช้ระบบการคิดต้นทุนใหม่จึงทำให้ต้นทุนโสหุ้ยการผลิตแปรผัน ของ Line 12114 เพิ่มขึ้น โดยสามารถแสดงตัวอย่างการตัวอย่างการเปรียบเทียบต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์ได้ดังตารางที่ 4.56

ตารางที่ 4.56 แสดงตัวอย่างการเปรียบเทียบต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์ Line 12181

Work Center : FLY WHEEL COMP		Part No. : 31100-887-S503					
Line : 12181							
โครงสร้างต้นทุน	ต้นทุนเดิม		ต้นทุนใหม่		ความแตกต่าง		
	(บาท/ชิ้น)	%	(บาท/ชิ้น)	%	(บาท/ชิ้น)	%	
ต้นทุนวัสดุช่วยประกอบ	0.00	0.00%	29.47	81.59%	29.47	0.00%	
ต้นทุนแรงงานทางตรง	1.47	9.17%	0.48	1.33%	-0.99	-67.29%	
ต้นทุนโสหุ้ยการผลิตคงที่	2.77	17.30%	2.49	6.89%	-0.28	-10.02%	
ต้นทุนโสหุ้ยการผลิตแปรผัน	8.30	51.85%	0.30	0.83%	-8.00	-96.38%	
ต้นทุนโสหุ้ยสนับสนุนบริษัท	3.47	21.69%	3.38	9.36%	-0.09	-2.58%	
ต้นทุนการทำสี	0.00	0.00%	0.00	0.00%	0.00	0.00%	
รวม	16.00	100.00%	36.12	100.00%	20.12	125.75%	

รูปที่ 4.6 ความแตกต่างของต้นทุนโศกุนัยการผลิตคงที่

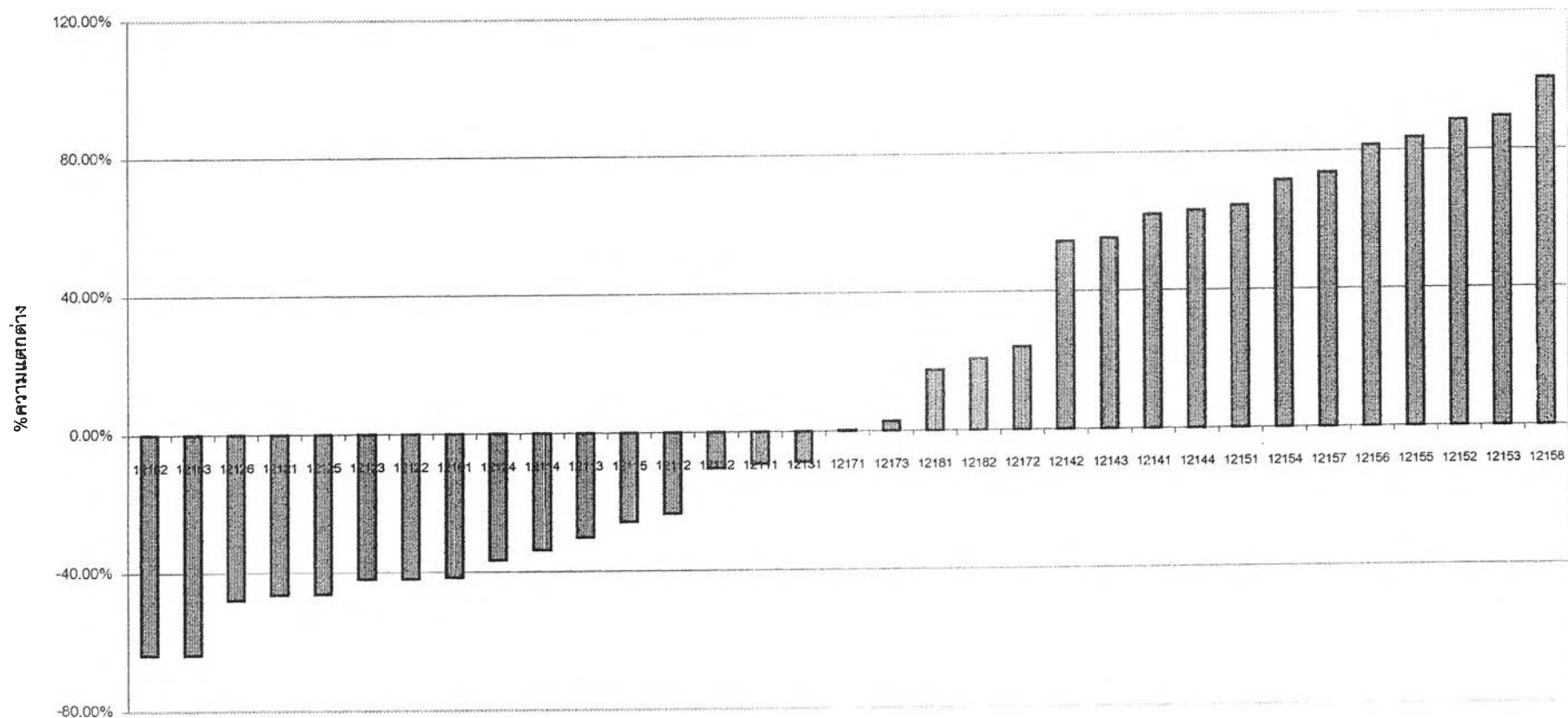


จากรูปที่ 4.6 แสดงให้เห็นว่า Lineการผลิตที่มีความแตกต่างของต้นทุนแรงงานทางตรงลดลงมากที่สุดได้แก่ Line 12143 ลดลง 75.14% และเพิ่มขึ้นมากที่สุดได้แก่ Line 12144 เพิ่มขึ้น 105.32% ซึ่งส่งผลมาจากระบบการคิดต้นทุนแบบใหม่มีการเปลี่ยนศูนย์ต้นทุนการผลิตจากเดิมที่เป็นแบบ Work Center เป็น Lineการผลิต จึงทำให้มีการคิดอัตราต้นทุนกระบวนการของแรงงานทางตรง(DL Rate) แยกไปในแต่ละ Lineการผลิต ซึ่งแต่เดิม Line 12143 ซึ่งมีการใช้พนักงานในการผลิตน้อย ต้องรับค่าใช้จ่ายแรงงานทางตรงเฉลี่ยจาก Lineการผลิตอื่นใน Work Center 12140 เมื่อใช้ระบบการคิดต้นทุนใหม่จึงทำให้ต้นทุนแรงงานทางตรงของ Line 12143 ลดลง ในทางกลับกัน Line 12144 แต่เดิมใช้พนักงานในการผลิตมาก ค่าใช้จ่ายแรงงานทางตรงของ Line 12144 จึงถูกเฉลี่ยไปให้ Lineการผลิตอื่นใน Work Center 12140 เมื่อใช้ระบบการคิดต้นทุนใหม่ จึงทำให้ต้นทุนแรงงานทางตรงของ Line 12144 เพิ่มขึ้น โดยสามารถแสดงตัวอย่างการตัวอย่างการเปรียบเทียบต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์ได้ดังตารางที่ 4.57

ตารางที่ 4.57 แสดงตัวอย่างการเปรียบเทียบต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์ Line 12143

Work Center : Drum Brake	Part No. : MR 895470					
Line : 12143						
โครงสร้างต้นทุน	ต้นทุนเดิม		ต้นทุนใหม่		ความแตกต่าง	
	(บาท/ชิ้น)	%	(บาท/ชิ้น)	%	(บาท/ชิ้น)	%
ต้นทุนวัสดุช่วยประกอบ	2.83	4.66%	0.00	0.00%	-2.83	-100.00%
ต้นทุนแรงงานทางตรง	13.00	21.40%	7.57	12.28%	-5.43	-41.77%
ต้นทุนโลหะการผลิตคงที่	9.71	15.98%	2.33	3.78%	-7.38	-76.00%
ต้นทุนโลหะการผลิตแปรผัน	27.99	30.58%	22.23	36.07%	-5.76	-20.58%
ต้นทุนโลหะสนับสนุนบริษัท	1.31	2.16%	2.29	3.72%	0.98	74.81%
ต้นทุนโลหะสนับสนุนการผลิต	12.51	16.56%	17.5	28.40%	4.99	39.89%
ต้นทุนการทำสี	5.26	8.66%	9.71	15.76%	4.45	84.60%
รวม	72.62	100.00%	61.63	100.00%	-10.99	-15.13%

รูปที่ 4.7 ความแตกต่างของต้นทุนโศกภัยสนับสนุนการผลิต



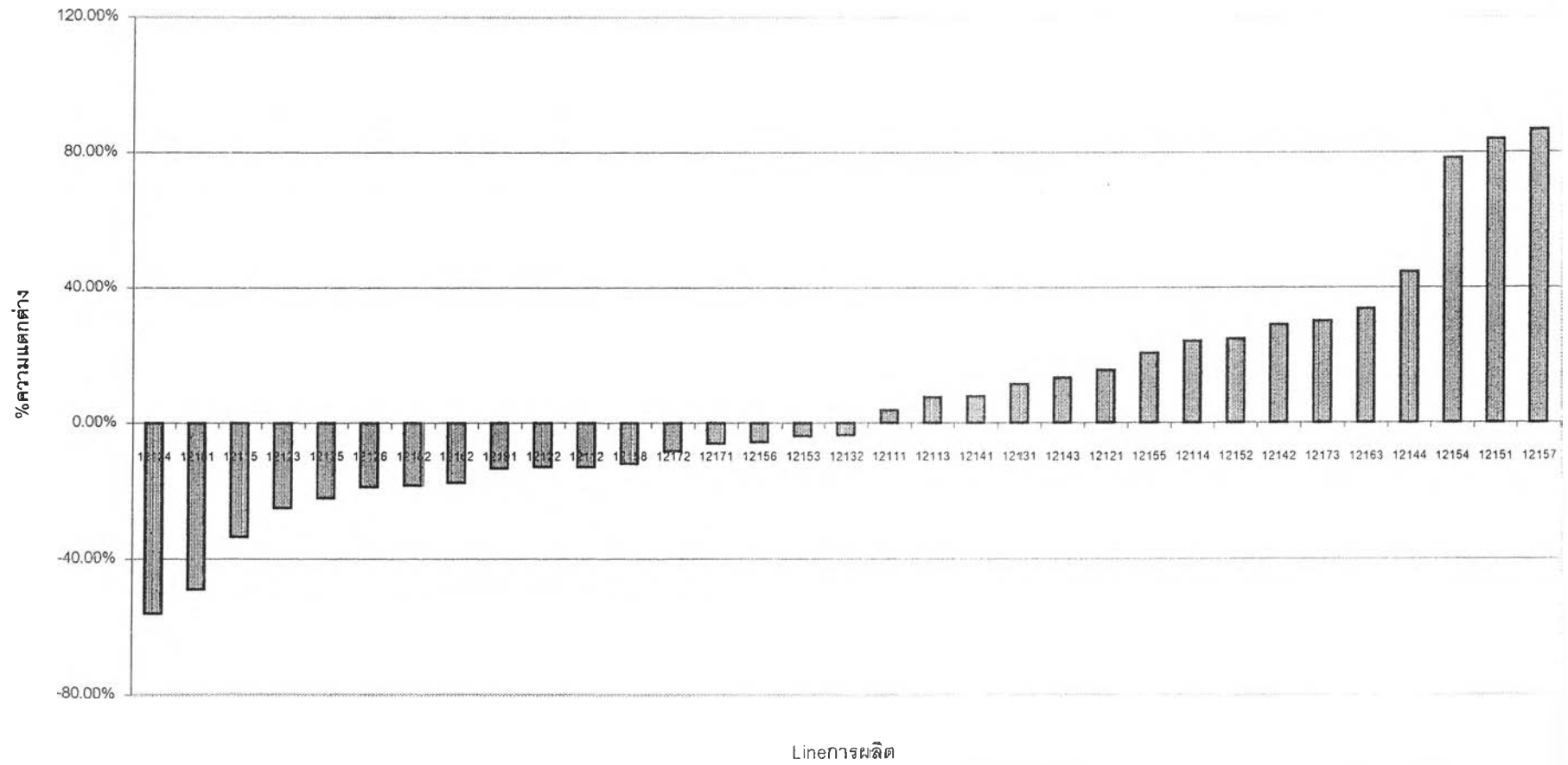
Lineการผลิต

จากรูปที่ 4.7 แสดงให้เห็นว่าLineการผลิตที่มีความแตกต่างของต้นทุนโลหะขั้นสนุนการผลิต ลดลงมากที่สุดได้แก่ Line 12162 ลดลง 63.60% และเพิ่มขึ้นมากที่สุดได้แก่ Line 12158 เพิ่มขึ้น 100.71% ซึ่งส่งผลจากระบบการคิดต้นทุนแบบใหม่มีการเปลี่ยนตัวจัดสรรต้นทุน(Cost Driver)ในส่วนนี้ใหม่ทั้งหมดจากเดิมที่ใช้ FFOHเป็นตัวจัดสรร ทำให้ Line 12162 แต่เดิมมีค่า FFOHสูง ต้องรับค่าใช้จ่ายโลหะขั้นสนุนการผลิตมาก เมื่อใช้ระบบการคิดต้นทุนใหม่จึงทำให้ต้นทุนโลหะขั้นสนุนการผลิตของ Line 12162 ลดลง ในทางกลับกัน Line 12158 เดิมมีค่า FFOHต่ำ ต้องรับค่าใช้จ่ายโลหะขั้นสนุนการผลิตน้อย เมื่อใช้ระบบการคิดต้นทุนใหม่จึงทำให้ต้นทุนแรงงานทางตรงของ Line 12158 เพิ่มขึ้น โดยสามารถแสดงตัวอย่างการตัวอย่างการเปรียบเทียบต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์ได้ดังตารางที่ 4.58

ตารางที่ 4.57 แสดงตัวอย่างการเปรียบเทียบต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์ Line 12158

Work Center : DISC BRAKE		Part No. : MR 334866				
Line : 12158						
โครงสร้างต้นทุน	ต้นทุนเดิม		ต้นทุนใหม่		ความแตกต่าง	
	(บาท/ชิ้น)	%	(บาท/ชิ้น)	%	(บาท/ชิ้น)	%
ต้นทุนวัสดุช่วยประกอบ	0.00	0.00%	0.00	0.00%	0.00	0.00%
ต้นทุนแรงงานทางตรง	8.85	12.03%	9.18	12.06%	0.33	3.77%
ต้นทุนโลหะการผลิตคงที่	25.16	34.22%	16.35	21.47%	-8.81	-35.02%
ต้นทุนโลหะการผลิตแปรผัน	24.88	33.85%	21.99	28.88%	-2.89	-11.63%
ต้นทุนโลหะขั้นสนุนการผลิต	9.37	12.74%	18.91	24.84%	9.54	101.92%
ต้นทุนการทำสี	5.26	7.15%	9.71	12.75%	4.45	84.60%
รวม	73.52	100.00%	76.14	100.00%	2.62	3.57%

รูปที่ 4.8 ความแตกต่างของต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์



จากรูปที่ 4.8 เป็นการแสดงความแตกต่างของต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์ที่ได้จากระบบต้นทุนการผลิตแบบเดิมและระบบต้นทุนการผลิตแบบใหม่ โดยการรวมทุกโครงสร้างต้นทุนเข้าด้วยกัน และ Lineการผลิตที่มีความแตกต่างของต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์ ลดลงมากที่สุดได้แก่ Line 12124 ลดลง 56.10% และเพิ่มขึ้นมากที่สุดได้แก่ Line 12157 เพิ่มขึ้น 86.69% โดยสามารถแสดงตัวอย่างการตัวอย่างการเปรียบเทียบเทียบต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์ได้ดังตารางที่ 4.59

ตารางที่ 4.59 แสดงตัวอย่างการเปรียบเทียบเทียบต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์ Line 12124

Work Center : EXHAUST & BRACKET		Part No. : 51811-S84-A001				
Line : 12124						
โครงสร้างต้นทุน	ต้นทุนเดิม		ต้นทุนใหม่		ความแตกต่าง	
	(บาท/ชิ้น)	%	(บาท/ชิ้น)	%	(บาท/ชิ้น)	%
ต้นทุนวัสดุช่วยประกอบ	0.00	0.00%	0.00	0.00%	0.00	0.00%
ต้นทุนแรงงานทางตรง	9.17	5.59%	12.98	12.91%	3.81	41.48%
ต้นทุนโลหะการผลิตคงที่	74.51	45.40%	51.01	50.74%	-23.50	-31.54%
ต้นทุนโลหะการผลิตแปรผัน	44.03	26.83%	15.73	15.65%	-28.30	-64.27%
ต้นทุนโลหะสนับสนุนบริษัท	36.41	22.19%	20.81	20.70%	-15.60	-42.85%
ต้นทุนการทำสี	0.00	0.00%	0.00	0.00%	0.00	0.00%
รวม	164.13	100.00%	100.53	100.00%	-63.60	-38.75%