

บทที่ 3

การสำรวจสภาพทั่วไปและ การศึกษาระบบต้นทุนจริงของโรงงานตัวอย่าง

3.1 คำนำ

บทนี้จะแบ่งการศึกษาและวิเคราะห์ข้อมูลเป็น 2 ส่วน ส่วนแรกจะเป็นการสำรวจสภาพทั่วไปของโรงงานตัวอย่าง ได้แก่ โครงสร้างขององค์กร กระบวนการผลิตและลักษณะผลิตภัณฑ์ ส่วนที่สองเป็นการศึกษาและวิเคราะห์การจัดระบบการคิดต้นทุนของโรงงานตัวอย่าง พร้อมทั้งตัวอย่างการคำนวณ เพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงระบบการคิดต้นทุนต่อไป

3.2 การสำรวจสภาพทั่วไปของโรงงาน

โรงงานตัวอย่างเป็นโรงงานที่อยู่ในกลุ่มบริษัทผลิตชิ้นส่วนรถยนต์แห่งหนึ่ง ซึ่งประกอบไปด้วยโรงงานจำนวน 2 โรงงาน ได้แก่ โรงหล่อ และโรงกลึง ซึ่งในการวิจัยนี้โรงงานที่เลือกมาทำการวิจัยได้แก่ โรงกลึง ซึ่งมีสภาพทั่วไปของโรงงานดังต่อไปนี้

3.2.1 โครงสร้างองค์กร

ก) โครงสร้างองค์กรของบริษัท ประกอบด้วย 3 ส่วนใหญ่คือ

1) โรงหล่อ

2) โรงกลึง

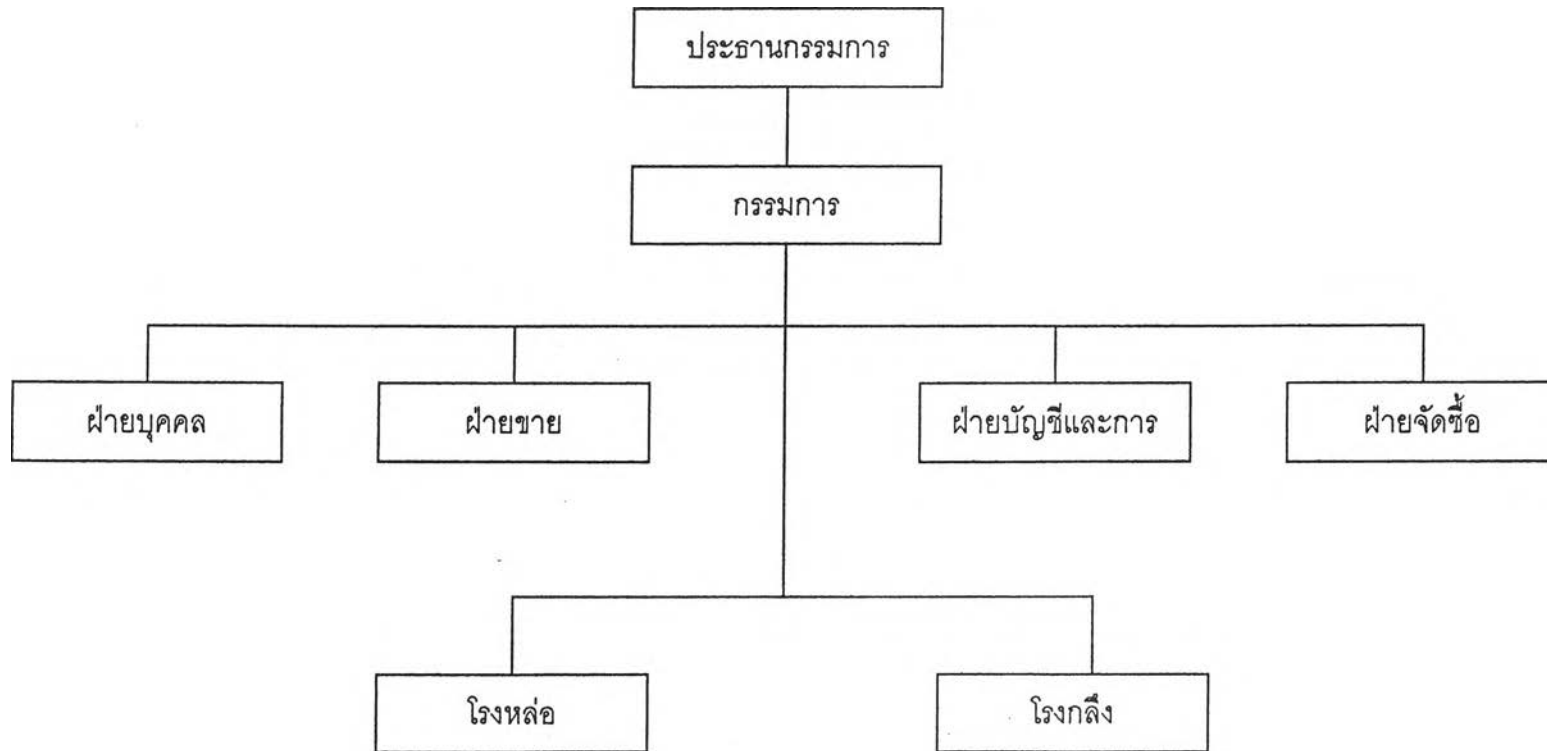
3) หน่วยงานสนับสนุนของบริษัท ทำหน้าที่ให้บริการกับโรงหล่อและโรงกลึง

ได้แก่ ฝ่ายจัดซื้อ ฝ่ายบุคคลและธุรการ ฝ่ายขาย ฝ่ายบัญชีและการเงิน

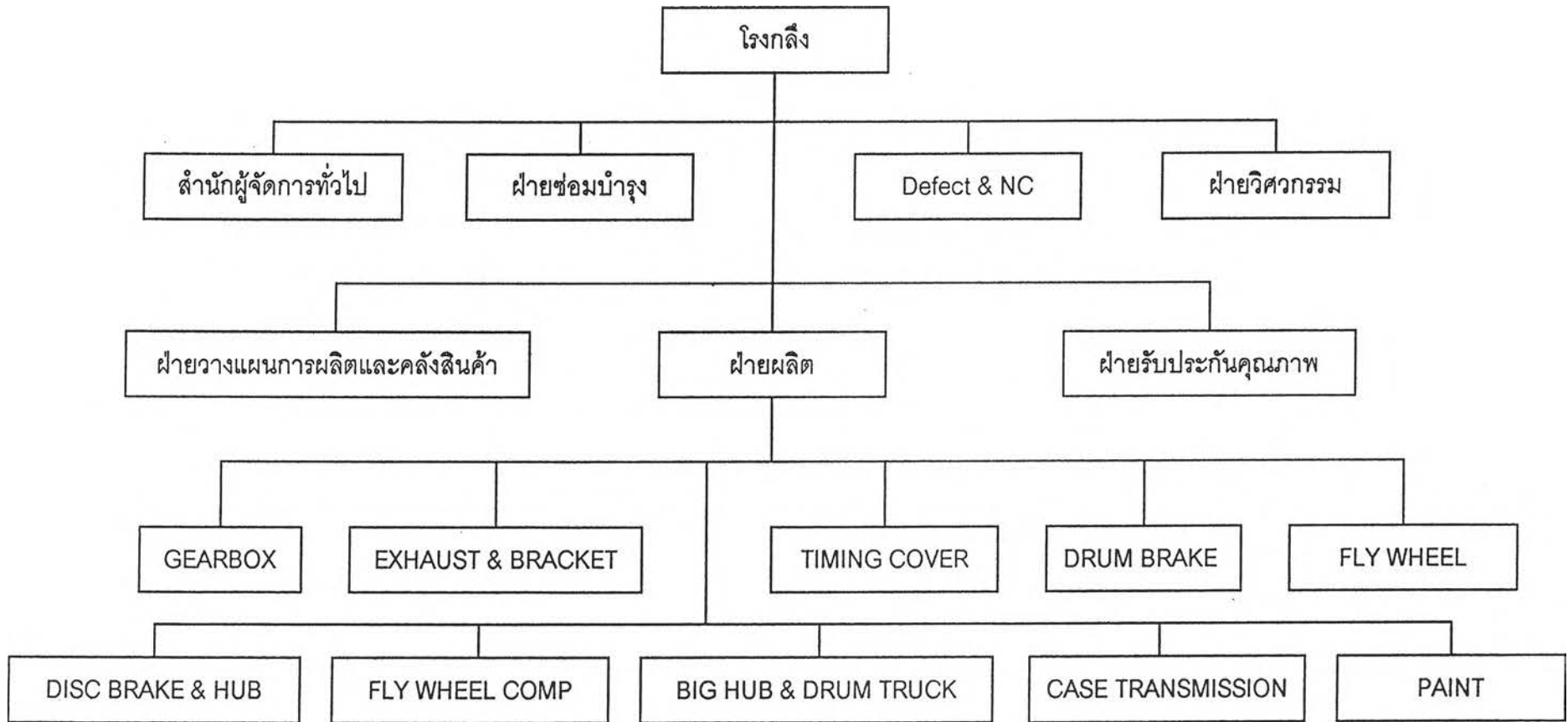
ข) โครงสร้างองค์กรของโรงงานตัวอย่าง (โรงกลึง) ประกอบด้วย 2 ส่วน คือ

1) ส่วนการผลิต ได้แก่ GEARBOX, EXHAUST & BRACKET, TIMING COVER, DRUM BRAKE, DISC BRAKE & HUB FRONT, BIG HUB & DRUM TRUCK, FLY WHEEL, FLY WHEEL COMP, CASE TRANSMISSION และ PAINT

2) ส่วนสนับสนุนการผลิต ได้แก่ สำนักผู้จัดการทั่วไป ฝ่ายผลิต ฝ่ายวิศวกรรม ฝ่ายวางแผนการผลิตและคลังสินค้า ฝ่ายรับประกันคุณภาพและฝ่ายซ่อมบำรุง



รูปที่ 3.1 โครงสร้างองค์กรของกลุ่มบริษัท



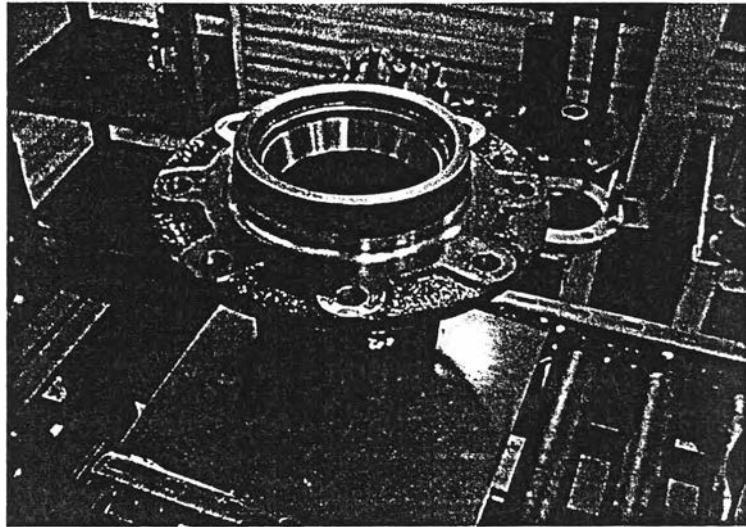
รูปที่ 3.2 โครงสร้างองค์กรของโรงงานตัวอย่าง

3.2.2 ผลิตภัณฑ์

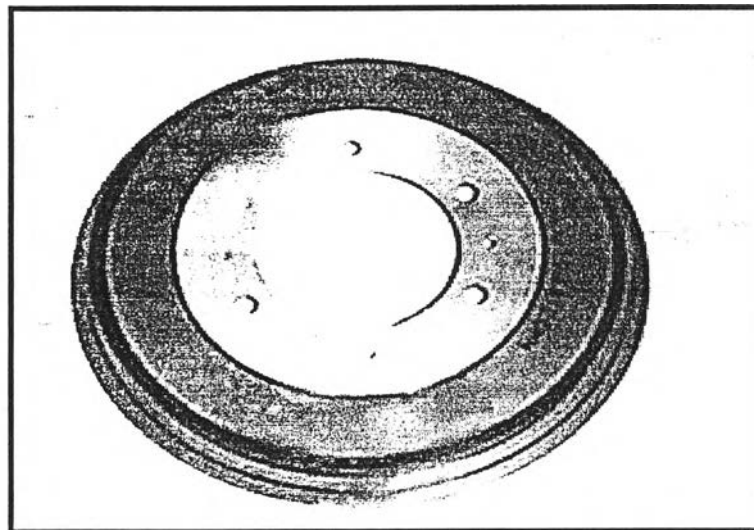
โรงงานตัวอย่างจะผลิตผลิตภัณฑ์ประเภทชิ้นส่วนรถยนต์ จักรยานยนต์ และเครื่องจักรกลการเกษตร โดยสามารถแบ่งกลุ่มของผลิตภัณฑ์ได้ดังนี้

- 1) GEARBOX
- 2) EXHAUST & BRACKET
- 3) TIMING COVER
- 4) DRUM BRAKE
- 5) DISC BRAKE & HUB FRONT
- 6) BIG HUB & DRUM TRUCK
- 7) FLY WHEEL
- 8) FLY WHEEL COMP
- 9) CASE TRANSMISSION

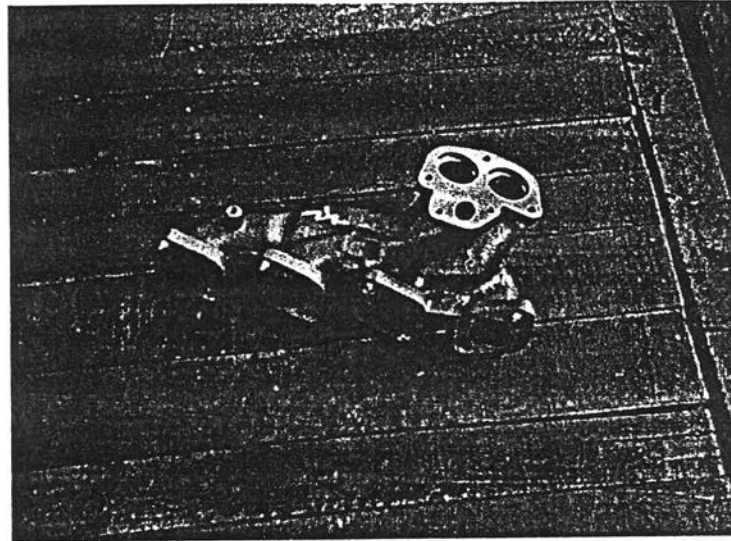
ตัวอย่างผลิตภัณฑ์



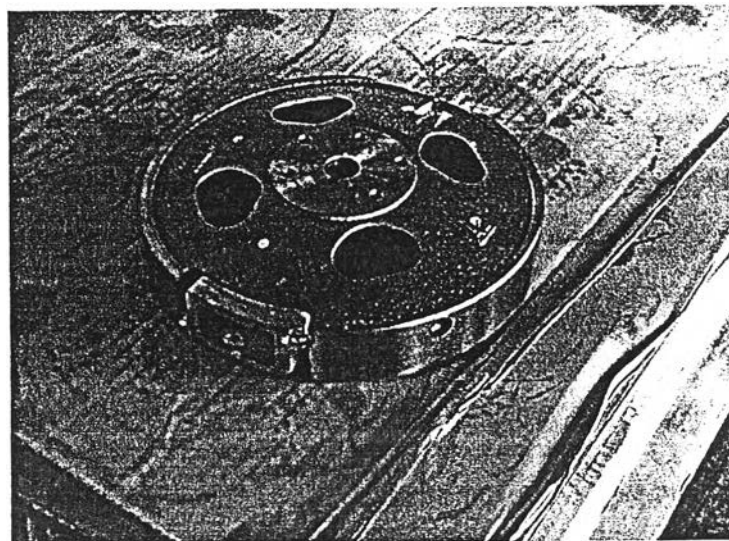
รูปที่ 3.3 BIG HUB



รูปที่ 3.4 DRUM BRAKE



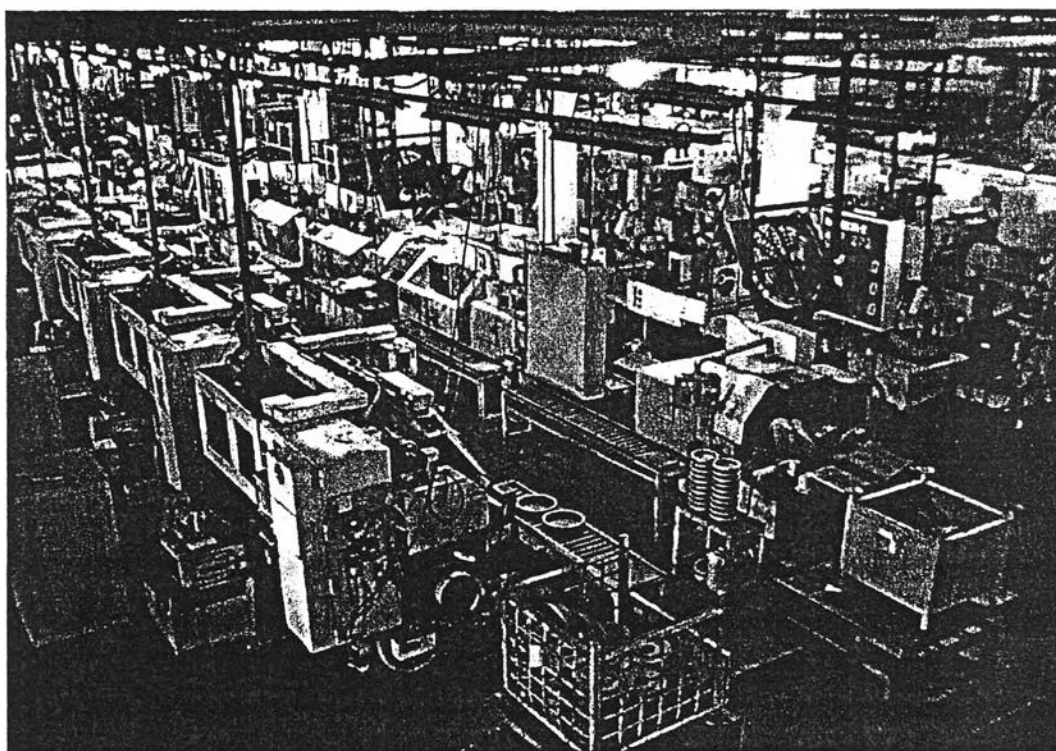
รูปที่ 3.5 EXHAUST



รูปที่ 3.6 FLY WHEEL

3.2.3 กระบวนการผลิต

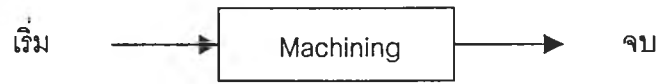
การผลิตของโรงงานตัวอย่างจะเป็นการกลึงชิ้นส่วนรถยนต์ ซึ่งวัตถุดิบส่วนใหญ่จะมาจากโรงหล่อ โดยกระบวนการผลิตจะใช้เครื่องจักร CNC ทั้งหมดในการกลึงชิ้นงานหล่อให้มีรูปร่างตามที่กำหนด อาศัยแรงงานคนในการป้อนชิ้นงานเข้า-ออก ซึ่งกระบวนการผลิตจะเป็นในลักษณะ กึ่งต่อเนื่อง (Semi-Continuous) ผลิตภัณฑ์กลุ่มเดียวกันส่วนใหญ่จะใช้เครื่องจักรในการผลิตกลุ่มเดียวกันและมีกระบวนการผลิตที่ใกล้เคียงกัน นอกจากนี้บางผลิตภัณฑ์ยังมีการพ่นสีหลังจากการกลึงอีกด้วย และปริมาณการผลิตจะไม่แน่นอนขึ้นอยู่กับ Order ของลูกค้า



รูปที่ 3.7 กระบวนการผลิต

โดยจากการศึกษาลักษณะของผลิตภัณฑ์และกระบวนการผลิต สามารถแบ่งผลิตภัณฑ์ตามลักษณะการผลิต ได้ออกเป็น 3 ประเภทดังต่อไปนี้

ก) ผลิตภัณฑ์ที่เริ่มต้นและจบการผลิต โดยผ่านกระบวนการผลิตการกลึงชิ้นงานเพียงสายการผลิตเดียว ซึ่งสามารถอธิบายได้ดังรูปที่ 3.8



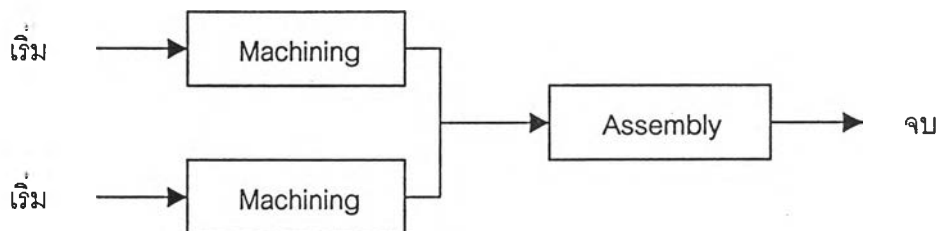
รูปที่ 3.8 ลักษณะการผลิตแบบที่ 1

ข) ผลิตภัณฑ์ที่ต้องผ่านสายการผลิตการกลึงชิ้นงานก่อน แล้วผ่านสายการผลิตการประกอบชิ้นงานอีกที ซึ่งสามารถอธิบายได้ดังรูปที่ 3.9



รูปที่ 3.9 ลักษณะการผลิตแบบที่ 2

ค) ผลิตภัณฑ์ที่ต้องใช้ผลิตภัณฑ์สองชิ้น ที่ผ่านสายการผลิตการกลึงชิ้นงานมาแล้วผ่านสายการผลิตการประกอบชิ้นงานอีกที ซึ่งสามารถอธิบายได้ดังรูปที่ 3.10



รูปที่ 3.10 ลักษณะการผลิตแบบที่ 3

3.3 ระบบการคิดต้นทุนของโรงงานตัวอย่าง

3.3.1 การจำแนกศูนย์ต้นทุน

ทางโรงงานตัวอย่างจะทำการบันทึกค่าใช้จ่ายต่างๆที่เกิดขึ้น ตามแหล่งเกิดของต้นทุนหรือหน่วยงานที่ทำให้เกิดต้นทุน (Work Center) เพื่อใช้เป็น ศูนย์ต้นทุน (Cost Center) ในการคำนวณต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์ ซึ่งทางโรงงานตัวอย่างแบ่งแยกศูนย์ต้นทุนออกเป็น 3 กลุ่มดังนี้

3.3.1.1 กลุ่มศูนย์ต้นทุนสนับสนุนบริษัท ประกอบด้วย

ตารางที่ 3.1 แสดงศูนย์ต้นทุนสนับสนุนบริษัท

รหัสศูนย์ต้นทุน	ชื่อศูนย์ต้นทุน
41000	ฝ่ายจัดซื้อ
61000	ฝ่ายบุคคล
71000	ฝ่ายขาย
81000	ฝ่ายบัญชีและการเงิน

3.3.1.2 กลุ่มศูนย์ต้นทุนสนับสนุนการผลิต(โรงงาน) ประกอบด้วย

ตารางที่ 3.2 แสดงศูนย์ต้นทุนสนับสนุนการผลิต

รหัสศูนย์ต้นทุน	ชื่อศูนย์ต้นทุน
10001	สำนักผู้จัดการทั่วไป
12000	ฝ่ายผลิต
22000	ฝ่ายวิศวกรรม
24000	ฝ่ายวางแผนการผลิตและคลังสินค้า
26000	ฝ่ายรับประกันคุณภาพ
28000	ฝ่ายซ่อมบำรุง

โดยแต่ละศูนย์ต้นทุนในหน่วยงานสนับสนุนบริษัท และหน่วยงานสนับสนุนการผลิต ยังสามารถแบ่งหมวดหมู่ของค่าใช้จ่ายที่ทำการเก็บบันทึก ออกเป็นกลุ่มต่างๆ ดังนี้

1. เงินเดือนและค่าจ้างแรงงาน

2. สวัสดิการพนักงาน
3. เงินสมทบกองทุน
4. ค่าฝึกอบรมและพัฒนาพนักงาน
5. ค่าเบี้ยเลี้ยงและพาหนะเดินทาง
6. ค่าต้อนรับและเลี้ยงรับรอง
7. ค่าพลังงาน
8. ค่าสื่อสาร
9. ค่าวัสดุสิ้นเปลือง
10. ค่าเครื่องเขียน วารสาร และสิ่งพิมพ์
11. ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา
12. ค่าจ้างบริการภายนอก
13. ค่าโฆษณา
14. ค่าส่งเสริมการขาย
15. ค่าบริจาค
16. ค่าเช่า
17. ค่าเบี้ยประกัน
18. ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ
19. ค่าภาษีใบอนุญาต และธรรมเนียมราชการ
20. ค่าธรรมเนียมธนาคาร
21. หนี้สูญ
22. ค่าใช้จ่ายจัดส่งสินค้า
23. ค่าเครื่องมืออุปกรณ์
24. ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด
25. ค่าตัดจ่าย
26. ค่าเสื่อมราคา
27. ค่าใช้จ่ายต้องห้าม

3.3.1.3 กลุ่มศูนย์ต้นทุนการผลิต ประกอบด้วย

ตารางที่ 3.3 แสดงศูนย์ต้นทุนการผลิต

รหัสศูนย์ต้นทุน	ชื่อศูนย์ต้นทุน
12110	GEARBOX
12120	EXHAUST & BRACKET
12130	TIMING COVER
12140	DRUM BRAKE
12150	DISC BRAKE & HUB FRONT
12160	BIG HUB & DRUM TRUCK
12170	FLY WHEEL
12180	FLY WHEEL COMP
12190	CASE TRANSMISSION
12200	PAINT

โดยแต่ละศูนย์ต้นทุนในศูนย์ต้นทุนการผลิต ยังสามารถแบ่งหมวดหมู่ของค่าใช้จ่าย ออกเป็นกลุ่มต่างๆ ดังนี้

1. เงินเดือนและค่าจ้างแรงงาน
2. สวัสดิการพนักงาน
3. เงินสมทบกองทุน
4. ค่าฝึกอบรมและพัฒนาพนักงาน
5. ค่าเบี้ยเลี้ยงและพาหนะเดินทาง
6. ค่าต้อนรับและเลี้ยงรับรอง
7. ค่าพลังงาน
8. ค่าสื่อสาร
9. ค่าวัสดุสิ้นเปลือง
10. ค่าเครื่องเขียน วารสาร และสิ่งพิมพ์
11. ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา
12. ค่าจ้างบริการภายนอก
13. ค่าส่งเสริมการขาย
14. ค่าเช่า

15. ค่าเบี้ยประกัน
16. ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ
17. ค่าภาษีใบอนุญาต และธรรมเนียมราชการ
18. ค่าใช้จ่ายจัดส่งสินค้า
19. ค่าวิจัยและพัฒนา
20. ค่าเครื่องมืออุปกรณ์
21. ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด
22. ค่าตัดจ่าย
23. ค่าเสื่อมราคา
24. ค่าใช้จ่ายต้องห้าม

3.3.2 โครงสร้างการคิดต้นทุน

จากการจำแนกศูนย์ต้นทุนดังกล่าว โรงงานตัวอย่างได้มีการแบ่งค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามศูนย์ต้นทุนนั้น ออกเป็นประเภทต่างๆตามโครงสร้างของต้นทุนดังนี้

3.3.2.1 ศูนย์ต้นทุนการผลิต จะประกอบด้วยโครงสร้างต้นทุน 3 ส่วนคือ

1. ต้นทุนวัสดุช่วยประกอบ (Component Part) ซึ่งก็คือค่าใช้จ่ายวัสดุช่วยประกอบซึ่งสามารถแยกออกมาได้ จากค่าใช้จ่ายหมวดค่าวัสดุสิ้นเปลือง
2. ต้นทุนแรงงานทางตรง (Direct Labor Cost) ซึ่งก็คือค่าใช้จ่ายในหมวดเงินเดือนและค่าจ้างแรงงานทั้งหมด
3. ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตของโรงงาน (Factory Overhead Cost)

3.1 ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ ของแผนกผลิต (Fixed Factory Overhead Cost) ประกอบด้วยค่าใช้จ่ายในหมวดหมู่

- สวัสดิการพนักงาน
- เงินสมทบกองทุน
- ค่าฝึกอบรมและพัฒนาพนักงาน
- ค่าเบี้ยเลี้ยงและพาหนะเดินทาง
- ค่าต้อนรับและเลี้ยงรับรอง
- ค่าพลังงาน
- ค่าสื่อสาร
- ค่าเครื่องเขียน วารสาร และสิ่งพิมพ์
- ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา

- ค่าส่งเสริมการขาย
- ค่าเช่า
- ค่าเบี้ยประกัน
- ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ
- ค่าภาษีใบอนุญาต และธรรมเนียมราชการ
- ค่าใช้จ่ายจัดส่งสินค้า
- ค่าวิจัยและพัฒนา
- ค่าเครื่องมืออุปกรณ์
- ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด
- ค่าตัดจ่าย
- ค่าเสื่อมราคา
- ค่าใช้จ่ายต้องห้าม

3.2 ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตแปรผัน ของแผนกผลิต (Variable Factory Overhead Cost) ประกอบด้วยค่าใช้จ่ายในหมวดหมู่

- ค่าวัสดุสิ้นเปลือง
- ค่าจ้างบริการภายนอก

3.3.2.2 ศูนย์ต้นทุนสนับสนุนบริษัท โดยค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นของทุกศูนย์ต้นทุนนี้ในกลุ่มนี้ทั้งหมด จะถูกนำไปอยู่ในส่วนของต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดจากหน่วยงานสนับสนุนบริษัท (Service Overhead Cost1)

3.3.2.3 ศูนย์ต้นทุนสนับสนุนการผลิต โดยค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นของทุกศูนย์ต้นทุนนี้ในกลุ่มนี้ทั้งหมด จะถูกนำไปอยู่ในส่วนของต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดจากหน่วยงานสนับสนุนการผลิต (Service Overhead Cost2)

สรุปแล้วโครงสร้างของต้นทุนทั้งหมดของโรงงานตัวอย่างจะประกอบด้วย

1. ต้นทุนวัสดุช่วยประกอบ (Component Part)
2. ต้นทุนแรงงานทางตรง (Direct Labor Cost)
3. ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิต (Overhead Cost)
 - 3.1 ต้นทุนใช้จ่ายโรงงานหรือค่าใช้จ่ายการผลิต (Factory Overhead Cost)

- ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ ของแผนกผลิต (Fixed Factory Overhead Cost)

- ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตแปรผัน ของแผนกผลิต (Variable Factory Overhead Cost)

3.2 ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดจากหน่วยงานสนับสนุนบริษัท (Service Overhead Cost1)

3.3 ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดจากหน่วยงานสนับสนุนการผลิต (Service Overhead Cost2)

3.3.3 การจำแนกต้นทุน

จากการกำหนดโครงสร้างต้นทุนของโรงงานตัวอย่างข้างต้น สามารถนำโครงสร้างต้นทุนต้นทุนดังกล่าวมาจำแนกตามความสัมพันธ์กับหน่วยต้นทุน เป็นต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อมรวมทั้งจำแนกตามพฤติกรรมของต้นทุน เป็นต้นทุนคงที่และต้นทุนแปรผัน ได้ดังตารางที่ 3.4

ตารางที่ 3.4 แสดงการจำแนกโครงสร้างต้นทุนตามความสัมพันธ์และพฤติกรรมของต้นทุน

ลำดับที่	ต้นทุน	จำแนกตามความสัมพันธ์	จำแนกตามพฤติกรรม
1	ต้นทุนวัสดุช่วยประกอบ (Component Part)	ทางตรง	แปรผัน
2	ต้นทุนแรงงานทางตรง (DL Cost)	ทางตรง	แปรผัน
3	ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ ของแผนกผลิต (Fixed FOH Cost)	ทางอ้อม	คงที่
4	ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตแปรผัน ของแผนกผลิต (Variable FOH Cost)	ทางอ้อม	แปรผัน
5	ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดจากหน่วยงานสนับสนุนบริษัท (SOH1 Cost)	ทางอ้อม	คงที่
6	ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดจากหน่วยงานสนับสนุนการผลิต (SOH2 Cost)	ทางอ้อม	คงที่

3.3.4 การคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์

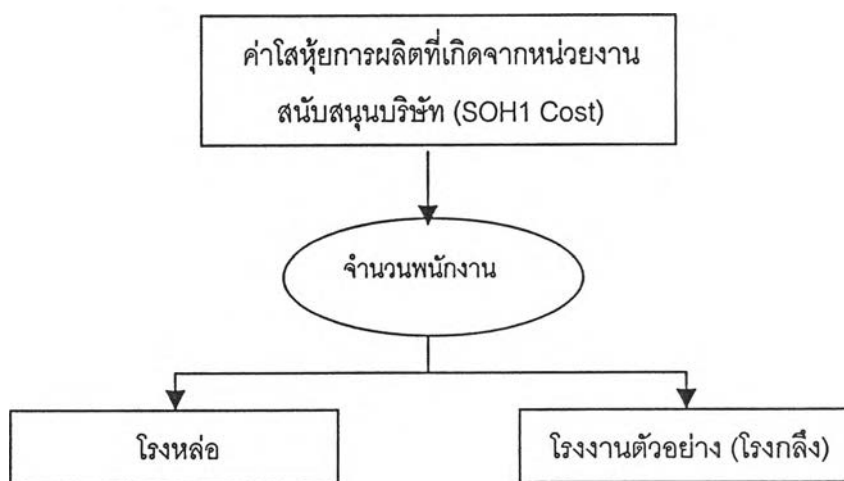
การคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ของโรงงานตัวอย่างจะแบ่งออกเป็น 3 ขั้นตอนหลักๆ ดังต่อไปนี้

- การจัดสรรค่าใช้จ่ายให้กับโรงงานตัวอย่าง
- การจัดสรรค่าใช้จ่ายเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนการผลิต
- การจัดสรรค่าใช้จ่ายเข้าสู่ผลิตภัณฑ์

โดยขั้นตอนแรกคือการจัดสรรค่าใช้จ่ายต่างๆที่ใช้ร่วมกันระหว่างโรงหล่อและโรงกลึง(โรงงานตัวอย่าง) ซึ่งได้แก่ ค่าเสียหายการผลิตที่เกิดจากหน่วยงานสนับสนุนบริษัท (SOH1) ให้กับโรงงานตัวอย่าง ขั้นที่สองคือการจัดสรรค่าเสียหายการผลิตที่เกิดจากหน่วยงานสนับสนุนบริษัท (SOH1) ที่ได้จากการจัดสรรในขั้นตอนแรกและค่าเสียหายการผลิตที่เกิดจากหน่วยงานสนับสนุนการผลิต (SOH2) ให้กับศูนย์ต้นทุนการผลิตทั้ง 10 ศูนย์ต้นทุน หลังจากนั้นขั้นที่สามคือการจัดสรรค่าใช้จ่ายทั้งหมดของศูนย์ต้นทุนการผลิตต่างๆ ที่แยกตามโครงสร้างของต้นทุนแล้วให้กับแต่ละผลิตภัณฑ์

3.3.4.1 การจัดสรรค่าใช้จ่ายให้กับโรงงานตัวอย่าง

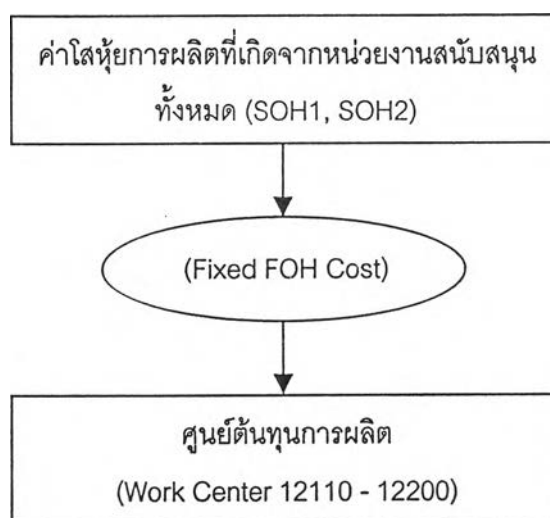
การที่ต้องจัดสรรค่าใช้จ่ายส่วนนี้ให้กับโรงงานตัวอย่างก่อน เนื่องจากค่าใช้จ่ายส่วนนี้เกิดจากหน่วยงานสนับสนุนที่สนับสนุนให้กับหลายๆโรงงาน ซึ่งได้แก่ ค่าเสียหายการผลิตที่เกิดจากหน่วยงานสนับสนุนบริษัท (SOH1) ซึ่งสนับสนุนโรงหล่อและโรงกลึง โดยค่าใช้จ่ายนี้จะอาศัยจำนวนของพนักงานทั้งหมดของแต่ละโรงงาน เป็นตัวขับเคลื่อนต้นทุน (Cost Driver) ในการจัดสรรค่าใช้จ่ายเข้าสู่แต่ละโรงงาน ซึ่งสามารถอธิบายได้ดังรูปที่ 3.11



รูปที่ 3.11 การปัน SOH1 Cost

3.3.4.2 การจัดสรรค่าใช้จ่ายเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนการผลิต

เนื่องจากขั้นตอนที่หนึ่งทางโรงงานจะได้ค่าใช้จ่ายในส่วนสนับสนุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นของโรงงาน ซึ่งทางโรงงานใช้หลักการที่ว่าแต่ละกลุ่มผลิตภัณฑ์หรือศูนย์ต้นทุนการผลิตไม่ควรจะได้รับการสนับสนุนที่เท่าเทียมกัน จึงได้จัดสรรค่าใช้จ่ายในการสนับสนุนทั้งหมด ซึ่งได้แก่ค่าเสียหายการผลิตที่เกิดจากหน่วยงานสนับสนุนบริษัท (SOH1) และค่าเสียหายการผลิตที่เกิดจากหน่วยงานสนับสนุนการผลิต (SOH2) เข้าสู่ศูนย์ต้นทุนการผลิตก่อนที่จะจัดสรรเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ โดยอาศัยค่าเสียหายการผลิตคงที่ ของแผนการผลิต (Fixed FOH Cost) ของแต่ละศูนย์ต้นทุนการผลิตเป็นตัวขับเคลื่อนต้นทุน (Cost Driver) ในการจัดสรรค่าใช้จ่ายนี้ให้กับแต่ละศูนย์ต้นทุนการผลิต ซึ่งสามารถอธิบายได้ดังรูปที่ 3.12



รูปที่ 3.12 การปัน SOH1 SOH2

3.3.4.3 การจัดสรรค่าใช้จ่ายเข้าสู่ผลิตภัณฑ์

จากการจัดสรรค่าใช้จ่ายในขั้นตอนที่หนึ่งและสองแล้ว ทางโรงงานก็จะได้ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นของศูนย์ต้นทุนการผลิต หลังจากนั้นก็เป็นการจัดสรรค่าใช้จ่ายที่ได้ทั้งหมดเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ โดยแยกเป็นตามโครงสร้างต้นทุนต่างๆ ที่ได้กล่าวมาในข้างต้น และตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่ใช้กับโครงสร้างต้นทุนต่างๆ ที่ทางโรงงานตัวอย่างใช้นั้นสามารถสรุปได้ดังนี้

ตารางที่ 3.5 แสดงตัวขับเคลื่อนต้นทุนของโครงสร้างต้นทุนต่างๆ

ลำดับที่	โครงสร้างต้นทุน (Cost Structure)	ตัวขับเคลื่อนต้นทุน (Cost Driver)
1	ต้นทุนวัสดุช่วยประกอบ (Component Part)	จำนวนชิ้นงาน
2	ต้นทุนแรงงานทางตรง (DL Cost)	ชั่วโมงแรงงานทางตรง
3	ต้นทุนໂໂหຸ່ຍການຜລິຕຕິງທີ່ ຂອງແຜນກຜລິຕ (Fixed FOH Cost)	ໂໂໂມງເຮືອນຈັກ
4	ต้นทุนໂໂหຸ່ຍການຜລິຕແປຣມັນ ຂອງແຜນກຜລິຕ (Variable FOH Cost)	ໂໂໂມງເຮືອນຈັກ
5	ต้นทุนໂໂหຸ່ຍການຜລິຕທີ່ເກີດຈາກໜ່ວຍງານ ສນັບສນຸນບຣິໄທ (SOH1 Cost)	ໂໂໂມງເຮືອນງານທາງຊຽງ
6	ต้นทุนໂໂหຸ່ຍການຜລິຕທີ່ເກີດຈາກໜ່ວຍງານ ສນັບສນຸນການຜລິຕ (SOH2 Cost)	ໂໂໂມງເຮືອນງານທາງຊຽງ

3.3.5 ດ້ວຍຢ່າງການຄິດຕົ້ນທຸນຕໍ່ຜລິຕຜົນທີ່ແບບເດີມຂອງໂຮງງານດ້ວຍຢ່າງ

ເນື່ອງຈາກໂຮງງານດ້ວຍຢ່າງຜລິຕຜົນທີ່ຜະລິດໂຮງງານຫຼາຍໆຊຸດ ໃນທີ່ນີ້ຈຶ່ງໂຍກດ້ວຍຢ່າງການຄິດຕົ້ນທຸນຈຽງເຢັງ 1 ຜລິຕຜົນທີ່ຊຶ່ງຜລິຕຜົນທີ່ຢຽກອື່ນກໍ່ຈະໃຊ້ໂລກັກການເຢັງກັນໃນການຄ້າວນຊຶ່ງຂໍ້ມູນຄ່າໃຊ້ຈ່າຍທີ່ນຳມາໃຊ້ເປັນຂໍ້ມູນໃນການຄ້າວນເປັນຂໍ້ມູນຂອງເດືອນຄັນວາຄມ ໂດຍຜລິຕຜົນທີ່ນຳມາເປັນດ້ວຍຢ່າງຄື

ກຸ່ມຜລິຕຜົນທີ່ : Drum Brake
 ຮຸ່ນ : MR 895470
 Work Center : 12140 (Drum Brake)
 Lineການຜລິຕ : BDR4

3.3.5.1 การจัดสรรค่าใช้จ่ายให้กับโรงงานตัวอย่าง

เริ่มจากการเก็บข้อมูลค่าใช้จ่ายในเดือนตัวอย่างของแต่ละศูนย์ต้นทุนในกลุ่มศูนย์ต้นทุนสนับสนุนบริษัท(SOH1) ซึ่งได้ดังตารางที่ 3.6

ตารางที่ 3.6 แสดงค่าใช้จ่าย SOH 1 ของบริษัท

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 3.6 จะได้ค่าเสียหายการผลิตที่เกิดจากหน่วยงานสนับสนุนบริษัท (SOH1) จากนั้นก็จะทำการจัดสรรค่าใช้จ่ายนี้ให้กับโรงงานตัวอย่างโดยอาศัยจำนวนพนักงานเป็นตัวขับเคลื่อนต้นทุน (Cost Driver) ดังตารางที่ 3.7

ตารางที่ 3.7 แสดงการจัดสรร SOH1 Cost ให้กับโรงงานตัวอย่าง

โรงงาน	จำนวนพนักงาน (1) = i	% (2) = $i/\sum i$	SOH1 Cost (บาท) (3) = (2)*1,098,589.17
โรงหล่อ	155	38.75%	425,703.30
โรงกลึง	245	61.25%	672,885.87
รวม	400 ($\sum i$)	100.00%	1,098,589.17

3.3.5.2 การจัดสรรค่าใช้จ่ายเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนการผลิต

เริ่มจากการเก็บข้อมูลค่าใช้จ่ายในเดือนตัวอย่างของแต่ละศูนย์ต้นทุนในกลุ่มศูนย์ต้นทุนสนับสนุนการผลิต(SOH2) ซึ่งได้ดังตารางที่ 3.8

ตารางที่ 3.8 แสดงค่าใช้จ่าย SOH2 ของโรงงานตัวอย่าง

รหัสศูนย์ต้นทุน	ชื่อศูนย์ต้นทุน	ค่าใช้จ่าย (บาท)
10001	สำนักผู้จัดการทั่วไป	2,474,189.86
12000	ฝ่ายผลิต	1,389,879.58
22000	ฝ่ายวิศวกรรม	575,443.13
24000	ฝ่ายวางแผนการผลิตและคลังสินค้า	593,369.61
26000	ฝ่ายรับประกันคุณภาพ	899,382.42
28000	ฝ่ายซ่อมบำรุง	489,311.18
	รวม	6,421,575.78

ตารางที่ 3.9 แสดงสรุปค่าใ้ห่วยสนับสนุนทั้งหมดของโรงงานตัวอย่าง

โครงสร้างต้นทุน	(บาท)
ค่าใ้ห่วยการผลิตที่เกิดจากหน่วยงานสนับสนุนบริษัท (SOH1 Cost)	672,885.87
ค่าใ้ห่วยการผลิตที่เกิดจากหน่วยงานสนับสนุนการผลิต (SOH2 Cost)	6,421,575.78
รวม	7,094,461.65

จากตารางที่ 3.9 จะได้ค่าใ้ห่วยสนับสนุนทั้งหมดของโรงงานตัวอย่าง จากนั้นจึงทำการจัดสรรลงสู่ศูนย์ต้นทุนการผลิตทั้ง 10 ศูนย์ต้นทุน โดยอาศัยค่าใ้ห่วยการผลิตคงที่ของแผนการผลิต (Fixed FOH Cost) ในแต่ละศูนย์ต้นทุนการผลิตเป็นตัวขับเคลื่อนต้นทุน (Cost Driver) ดังตารางที่ 3.10

ตารางที่ 3.10 แสดงการจัดสรรค่าใ้ห่วยสนับสนุนทั้งหมดเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนการผลิต

Work Center		Fixed FOH		SOH1	SOH2
Code	Name	(บาท)	%	(บาท)	(บาท)
		(1) = i	(2) = $i/\sum i$	(3) = (2)*A	(4) = (2)* B
12110	GEARBOX	680,312.73	14.59%	98,200.00	937,155.57
12120	EXHAUST & BRACKET	1,256,419.09	26.95%	181,358.29	1,730,763.08
12130	TIMING COVER	445,010.45	9.55%	64,235.20	613,018.11
12140	DRUM BRAKE	309,580.64	6.64%	44,686.54	426,458.61

ตารางที่ 3.10 แสดงการจัดสรรค่าโสหุ้ยสนับสนุนทั้งหมดเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนการผลิต (ต่อ)

Work Center		Fixed FOH		SOH1	SOH2
Code	Name	(บาท)	%	(บาท)	(บาท)
		(1) = i	(2) = $i/\sum i$	(3) = (2)*A	(4) = (2)* B
12150	DISC BRAKE & HUB FRONT	617,137.36	13.24%	89,080.93	850,129.20
12160	BIG HUB & DRUM TRUCK	236,286.62	5.07%	34,106.88	325,493.43
12170	FLY WHEEL	290,267.90	6.23%	41,898.83	399,854.61
12180	FLY WHEEL COMP	494,082.76	10.60%	71,318.56	680,617.01
12190	CASE TRANSMISSION	295,756.79	6.34%	42,691.13	407,415.76
12200	PAINT	36,783.35	0.79%	5,309.51	50,670.40
	รวม	4,661,637.69	100.00%	672,885.87	6,421,575.78
		($\sum i$)			

หมายเหตุ A = 672,885.87บาท (SOH1 Cost ของโรงงาน)

B = 6,421,575.78 บาท (SOH2 Cost ของโรงงาน)

3.3.5.3 การจัดสรรค่าใช้จ่ายเข้าสู่ผลิตภัณ์

การจัดสรรค่าใช้จ่ายเข้าสู่ผลิตภัณ์เราต้องทำการแยกค่าใช้จ่ายออกตามโครงสร้างต้นทุนเสียก่อน โดยการแยกค่าใช้จ่ายของศูนย์ต้นทุนการผลิตออกเป็น ต้นทุนวัสดุ ช่วยประกอบ (Component Part) ต้นทุนแรงงานทางตรง (DL Cost) ค่าโห้ยการผลิตคงที่ ของแผนกผลิต (Fixed FOH Cost) และค่าโห้ยการผลิตแปรผัน ของแผนกผลิต (Variable FOH Cost) ก่อนแล้วนำมารวมกับค่าโห้ยสนับสนุนของศูนย์ต้นทุนนั้นๆ

ตารางที่ 3.11 แสดงรายละเอียดค่าใช้จ่ายของศูนย์ต้นทุน 12140 Drum Brake

COMPARATIVE FACTORY EXPENSES				
for December 2001				
Department : 12140 ส่วนผลิต DRUM BRAKE				
Description	Current Month		Year To Date	
	ACTUAL	BUDGET	ACTUAL	BUDGET
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 ค่าเบี่ยงเลี้ยงและพาหนะเดินทาง	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

จากตารางที่ 3.11 สามารถแยกค่าใช้จ่ายต่างๆ ตามโครงสร้างต้นทุน ตามหัวข้อ 3.3.2 และการจัดสรรค่าเสียหายสนับสนุน(ตารางที่ 3.10) ได้ตามตารางที่ 3.12

ตารางที่ 3.12 แสดงโครงสร้างต้นทุนของศูนย์ต้นทุน 12140 Drum Brake

ศูนย์ต้นทุน 12140 Drum Brake	
โครงสร้างต้นทุน	จำนวนเงิน (บาท)
Component	73,214.25
DL	443,430.29
FOH(Var.)	892,224.45
FOH(Fixed)	309,580.64
SOH1	44,686.54
SOH2	426,458.61
รวม	2,189,594.78

เมื่อแยกค่าใช้จ่ายออกตามโครงสร้างต้นทุนต่างๆแล้ว ขั้นตอนต่อไปจึงเป็นการหา อัตราต้นทุนกระบวนการของแต่ละโครงสร้างต้นทุนในศูนย์ต้นทุน 12140 Drum Brake โดยอาศัย ตัวขับเคลื่อนต้นทุนดังที่ได้กล่าวมาแล้วในตารางที่ 3.5 ซึ่งสามารถคำนวณได้ดังตารางที่ 3.13 ต่อไปนี้

ตารางที่ 3.13 แสดงการคำนวณอัตราต้นทุนกระบวนการของแต่ละโครงสร้างต้นทุนในศูนย์ต้นทุน 12140 Drum Brake

ศูนย์ต้นทุน 12140 Drum Brake			
โครงสร้างต้นทุน	จำนวนเงิน (1)	ตัวขับเคลื่อนต้นทุน (2)	อัตราต้นทุนกระบวนการ (3) = (1)/(2)
Component	73,214.25 บาท	25,871.00 ชิ้น	2.83 บาท/ชิ้น
DL	443,430.29 บาท	2,908.62 ชั่วโมง	152.45 บาท/ชั่วโมง
FOH(Var.)	892,224.45 บาท	12,229.93 ชั่วโมง	72.95 บาท/ชั่วโมง
FOH(Fixed)	309,580.64 บาท	12,229.93 ชั่วโมง	25.31 บาท/ชั่วโมง
SOH1	44,686.54 บาท	2,908.62 ชั่วโมง	15.36 บาท/ชั่วโมง
SOH2	426,458.61 บาท	2,908.62 ชั่วโมง	146.62 บาท/ชั่วโมง

หมายเหตุ	Work Center 12140	Drum Brake		
		มีชั่วโมงแรงงานทางตรงทั้งหมด	2,908.62	ชั่วโมง
		ชั่วโมงเครื่องจักร	12,229.93	ชั่วโมง
		ผลิตผลิตภัณฑ์	25,871	ชิ้น

ตารางที่ 3.14 แสดงสรุปอัตราต้นทุนกระบวนการของศูนย์ต้นทุน 12140 Drum Brake

ศูนย์ต้นทุน (Work Center)	อัตราต้นทุนกระบวนการ(Process Rate)				
	DL (฿/DLH)	FOH(Var.) (฿/MC-Time)	FOH(Fixed) (฿/MC-Time)	SOH1 (฿/DLH)	SOH2 (฿/DLH)
12140	152.45	72.95	25.31	15.36	146.62

เมื่อทราบอัตราต้นทุนกระบวนการในแต่ละโครงสร้างต้นทุน ของศูนย์ต้นทุน 12140 Drum Brake ซึ่งเป็นศูนย์ต้นทุนการผลิตของผลิตภัณฑ์ที่จะทำการคิดต้นทุนแล้ว ขั้นตอนต่อไปก็เป็นการหาต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์ โดยการนำอัตราค่าใช้จ่ายกระบวนการคูณกับเวลาที่ใช้ต่อชิ้นในการผลิตของผลิตภัณฑ์นั้นตามตารางที่ 3.15

กลุ่มผลิตภัณฑ์ : Drum Brake
 รุ่น : MR 895470
 Work Center : 12140 (Drum Brake)
 Line : BDR4

ตารางที่ 3.15 แสดงการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์

โครงสร้างต้นทุน	Process Rate		เวลาที่ใช้ในการผลิตต่อชิ้น		ต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์	
	(1)		(2)		(3) = (1)*(2)	
DL	152.45	(฿/DLH)	0.0853	(DLH/PCs)	13.00	(฿/PCs)
FOH(Var.)	72.95	(฿/MC-Time)	0.3837	(MC-Time/PCs)	27.99	(฿/PCs)
FOH(Fix)	25.31	(฿/MC-Time)	0.3837	(MC-Time/PCs)	9.71	(฿/PCs)
SOH1	15.36	(฿/DLH)	0.0853	(DLH/PCs)	1.31	(฿/PCs)
SOH2	146.62	(฿/DLH)	0.0853	(DLH/PCs)	12.51	(฿/PCs)
	Total				64.53	(฿/PCs)

ต้นทุนการทำสี (Paint Cost) = 5.26 บาท/ชิ้น

หมายเหตุ ต้นทุนการทำสีคำนวณจากค่าใช้จ่ายทั้งหมดของ ศูนย์ต้นทุน 12200 Paint หารด้วยจำนวนชิ้นงานที่ทำสีทั้งหมดในงวดค่าใช้จ่ายนั้น 353,688.92บาท/67,241ชิ้น เท่ากับ 5.26 บาท/ชิ้น

ต้นทุนวัสดุช่วยประกอบ = 2.83 บาท/ชิ้น

หมายเหตุ ต้นทุนวัสดุช่วยประกอบคำนวณจากค่าใช้จ่ายของวัสดุช่วยประกอบของ ศูนย์ต้นทุน 12140 Drum Brake หารด้วยจำนวนชิ้นงานที่ผลิตใน ศูนย์ต้นทุน 12140 Drum Brake ของงวดค่าใช้จ่ายนั้นดังตารางที่ 3.13

ดังนั้นต้นทุนผลิตภัณฑ์ของ Part MR 895470 = 64.53+5.26+2.83

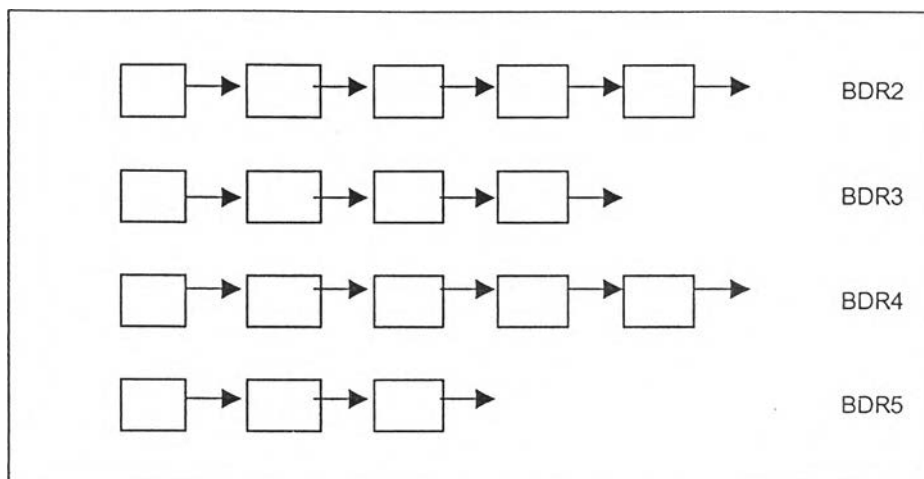
= 72.62 บาท/ชิ้น

3.3.6 สภาพปัญหาที่เกิดขึ้นในระบบการคิดต้นทุนแบบเดิม

1. การใช้ศูนย์ต้นทุนการผลิตไม่เหมาะสม ซึ่งคือ Work Center ไม่เหมาะสมเนื่องจากในแต่ละ Work Center ประกอบด้วย Lineการผลิตย่อยๆอีก ดังนี้ ตารางที่ 3 .16 แสดง Master Group Line Product

Master Group Line Product		
Group Code	Group 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

จะเห็นได้ว่าการเก็บข้อมูลค่าใช้จ่ายตามศูนย์ต้นทุน(Cost Center)เดิมคือตาม Work Center ยังไม่มีความละเอียดเพียงพอ ซึ่งจะทำให้ต้นทุนการผลิตที่คำนวณได้มีความคลาดเคลื่อน เนื่องจากในแต่ละ Work Center ประกอบด้วย Lineการผลิตย่อยๆซึ่งแต่ละ Line การผลิตก็จะผลิตผลิตภัณฑ์ไม่เหมือนกัน มีกิจกรรมที่แตกต่างกัน มีค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นแตกต่างกันเช่น ค่าแรง งานทางตรง ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา ค่าเสื่อมราคาเป็นต้น และในระบบการคิดต้นทุน ดังนั้นการใช้ศูนย์ต้นทุนแบบเดิมซึ่งก็คือตาม Work Center ก็เปรียบเสมือนว่า แต่ละผลิตภัณฑ์ที่ผลิตนั้นต้องผ่านทุก Lineการผลิตที่อยู่ใน Work Center นั้น แต่ในความเป็นจริงแล้วแต่ละผลิตภัณฑ์จะผ่าน Line การผลิตเพียง Line เดียวเท่านั้น



รูปที่ 3.13 Work Center Drum Brake

จากรูปที่ 3.13 จะเห็นได้ว่า Work Center Drum Brake จะประกอบด้วย Lineการผลิต 4 Line ได้แก่ BDR2 BDR3 BDR4 และ BDR5 ซึ่งตามตัวอย่างการคำนวณต้นทุนการผลิตในระบบต้นทุนแบบเดิมที่มีศูนย์ต้นทุนการผลิตตามศูนย์การทำงาน (Work Center) นั้น จากผลิตภัณฑ์ตัวอย่างนั้นจะผ่านกระบวนการผลิตที่ Line BDR4 เพียง Line เดียว แต่อัตราอัตราต้นทุนกระบวนการ (Process Rate) ที่ใช้ในตัวอย่างการคำนวณนั้นจะเป็นการเฉลี่ยของทั้ง Work Center Drum Brake จึงทำให้ต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์ที่ได้มีความน่าเชื่อถือได้น้อยกว่าการที่เปลี่ยนศูนย์ต้นทุนการผลิตใหม่ให้เป็นตาม Lineการผลิต ซึ่งจะทำให้การคำนวณมีความละเอียดมากขึ้น คือแต่ละ Lineการผลิตจะมีอัตราอัตราต้นทุนกระบวนการ (Process Rate) ของแต่ละ Lineการผลิตเอง

2. ระบบการคิดต้นทุนแบบเดิม จะใช้ไสหุ่ยการผลิตคงที่ (FFOH) เป็นตัวจัดสรรไสหุ่ยหน่วยงานสนับสนุน (SOH1 SOH2) เข้าสู่แต่ละศูนย์ต้นทุน ซึ่งอาจจะเกิดปัญหาขึ้นดังนี้

2.1 การใช้ไสหุ่ยการผลิตคงที่เป็นตัวขับเคลื่อนต้นทุนของ SOH1 SOH2 ซึ่งมีค่าเสื่อมราคารวมอยู่ด้วยจะเกิดปัญหาได้ เช่นศูนย์ต้นทุน DRUM BRAKE ในเดือนพฤศจิกายน ค่าเสื่อมราคาจะลดลงอย่างมากซึ่งจะทำให้ไสหุ่ยการผลิตคงที่ลดลงจากเดือนตุลาคม 1,364,406.38 บาท ในเดือนพฤศจิกายนเหลือ 322,342.55 บาท ซึ่งจะทำให้ค่า SOH ที่ถูกจัดสรรจะลดลงอย่างมากเช่นกันทั้งที่กระบวนการผลิตและกิจกรรมต่างๆยังเหมือนเดิม

ตารางที่ 3.17 แสดงการเปรียบเทียบค่า SOH Cost ต่อชิ้น ระหว่างเดือนตุลาคมกับเดือน พฤศจิกายน

เดือน	Work Center		FOH(Fixed) (บาท),(1)	SOH1 SOH2 (บาท),(2)	ปริมาณการผลิต ต่อเดือน(ชิ้น),(3)	เฉลี่ยค่า SOH1 (บาท/ชิ้น),(2)/(3)
ตุลาคม	12140	DRUM BRAKE	1,364,406.38	1,361,460.28	30,000	45.3
พฤศจิกายน	12140	DRUM BRAKE	322,342.55	384,812.88	30,000	12.8

2.2 ศูนย์ต้นทุนที่มีค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่สูงแต่ผลิตผลิตภัณฑ์จำนวนน้อย ผลิตภัณฑ์เหล่านั้นก็จะรับค่าค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดจากหน่วยงานสนับสนุน (SOH1 SOH) สูงเกินความเป็นจริง

ตารางที่ 3.18 แสดงการเปรียบเทียบค่า SOH Cost ต่อชิ้น ระหว่าง Work Center DRUM BRAKE กับ Work Center HUB

Work Center		FOH(Fixed) (บาท),(1)	SOH1 SOH2 (บาท),(2)	ปริมาณการผลิต ต่อเดือน(ชิ้น),(3)	เฉลี่ยค่า SOH1 2 (บาท/ชิ้น),(2)/(3)
12140	DRUM BRAKE	309 580.64	471,145.15	30 000.00	15.70
12160	HUB	236 286.62	359,600.31	1 500.00	239.73

จะเห็นได้ว่าค่าเฉลี่ยSOH ต่อชิ้นของกลุ่มผลิตภัณฑ์ฮับมีค่าสูงมากทั้งที่ชิ้นงานฮับก็ไม่ได้มีกระบวนการผลิตที่ซับซ้อนกว่ากลุ่มผลิตภัณฑ์ดรัมเบรกมากนัก

3. การคำนวณต้นทุนของวัสดุช่วยประกอบเข้าสู่ผลิตภัณฑ์พบว่า เป็นการเฉลี่ยต้นทุนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ด้วยจำนวนชิ้นงาน ซึ่งบางชิ้นงานไม่ได้มีการใช้วัสดุช่วยประกอบแต่ก็ยังสามารถบิ่ส่วนต้นทุนนี้เข้าไปด้วยทำให้ต้นทุนที่ได้ไม่ตรงกับสภาพความเป็นจริง ดังตัวอย่างการคำนวณต้นทุน ผลิตภัณฑ์ตัวอย่างไม่ได้มีการใช้วัสดุช่วยประกอบแต่ต้องรับค่าใช้จ่ายส่วนนี้เข้าไปเนื่องจากมีผลิตภัณฑ์ในศูนย์ต้นทุนนี้ใช้วัสดุช่วยประกอบ

4. ในปัจจุบันทางโรงงานตัวอย่างสายการผลิตส่วนใหญ่ดำเนินการผลิตเต็มกำลังทางโรงงานจึงมีนโยบายลดการผลิตในผลิตภัณฑ์ที่ไม่ทำกำไรและเพิ่มการผลิตในผลิตภัณฑ์ที่ทำกำไรมากกว่า แต่เนื่องจากระบบการคิดต้นทุนโดยใช้ศูนย์ต้นทุนแบบเดิมและตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน ไม่สามารถบอกถึงต้นทุนการผลิตที่เชื่อถือได้