

## การบัญชีต้นทุนเยอรมัน

วารสารวิชาชีพบัญชี ปีที่ 2 ฉบับที่ 5 (ธันวาคม 2549) หน้า 85-97

รองศาสตราจารย์ดวงมณี โกมารทัต

ภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

เป็นที่ทราบกันดีว่า ระบบบัญชีต้นทุนที่ใช้ในการคำนวณสินค้า/บริการ ก็คือระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม (Traditional Costing System) ซึ่งระบบนี้ได้ใช้กันมาตั้งแต่ต้นศตวรรษที่ 18 แม้ว่าจะมีความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีด้านคอมพิวเตอร์และวิทยาการต่างๆ ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในระบบการผลิต การตลาด และการบริหารจัดการ เช่น การบริหารเชิงกลยุทธ์ (Strategic Management) การบริหารคุณภาพ (Quality Management) ระบบการผลิตแบบโตโยต้า (Toyota Production System) ฯลฯ แต่ปรากฏว่ากิจการทุกแห่งก็ยังใช้ระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมอยู่ ทำให้เกิดการวิจารณ์ถึงข้อบกพร่องของระบบบัญชีต้นทุนต่างๆ นานา จนในช่วงปลายทศวรรษ 80 เกิดการตื่นตัวในหมู่นักวิชาการในการหาแนวคิดต้นทุนใหม่ๆ และแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม หรือต้นทุนกิจกรรม (Activity-based Costing หรือ ABC): ซึ่งพัฒนาโดย Professor Robert S. Kaplan และ Professor Robin Cooper แห่ง Harvard University ปรากฏว่าแนวคิด ABC ได้รับความนิยมและแพร่หลายอย่างรวดเร็ว กิจการชั้นนำของโลกหลายแห่งได้ประยุกต์ระบบนี้ นอกจากเกิดอาชีพที่ปรึกษาทางระบบ

ต้นทุนกิจกรรมแล้ว ยังมีผู้พัฒนาซอฟต์แวร์ ABC ทั้งที่เป็นระบบอิสระ (stand alone) และผนวกเข้ากับระบบอีอาร์พี (ERP หรือ Enterprise Resource Planning) มากขึ้น

อย่างไรก็ตาม ปรากฏว่าแนวคิด ABC ไปไม่ถึงดวงดาว เพราะผลการสำรวจของสถาบันนักบัญชีบริหาร (Institute of Management Accountants หรือ IMA) ร่วมกับสำนักงานบัญชี Ernst & Young เมื่อกลางปี ค.ศ. 2003 ซึ่งให้เห็นว่ากิจการหลายแห่งที่เคยประยุกต์ระบบ ABC ต้องการจะยุติระบบนี้และหันไปใช้ระบบต้นทุนแบบเดิมหรือหาระบบต้นทุนอื่นๆ ที่ง่ายกว่า รวมทั้งเสียเวลาและค่าใช้จ่ายในการวางระบบและประมวลผลต่ำกว่าระบบ ABC ดังนั้น ผู้ให้แนวคิด ABC เดิม คือ Professor Robert S. Kaplan จึงได้ร่วมกับ Stuart R. Anderson ปรับปรุงแนวคิด ABC เสียใหม่เป็นต้นทุนกิจกรรมตามระยะเวลา<sup>1</sup> (Time-Driven Activity-Based Costing หรือ TDBC) ในขณะที่อาจารย์ นักวิชาการและที่ปรึกษาระบบต้นทุนก็หาแนวคิดใหม่อื่นๆ ซึ่งแนวคิดที่กำลังเป็นที่กล่าวขวัญกันอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาในขณะนี้คือการบัญชีต้นทุนเยอรมัน (German Cost Accounting หรือ GPK) ในความเป็นจริงหลักการบัญชีต้นทุนเยอรมันได้แทรกอยู่ในโมดูล Cost Control หรือ CO ซึ่งเป็นโมดูลหนึ่งในระบบ SAP แต่เนื่องจากปัญหาของภาษาทำให้นักบัญชีชาติอื่นๆ ไม่รู้จักหลักการดังกล่าว บทความนี้จึงขอแนะนำให้ผู้รู้จักการบัญชีต้นทุนเยอรมัน โดยเฉพาะท่านผู้อ่านที่กำลังใช้ระบบ CO ในปัจจุบัน หรือกำลังตัดสินใจว่าจะใช้ในอนาคต จะได้รับความรู้และความเข้าใจพื้นฐานต้นทุนที่อยู่ภายใต้ระบบดังกล่าว อันจะนำไปสู่การใช้ประโยชน์ได้มากขึ้น

## กำเนิดของการบัญชีต้นทุนเยอรมัน

การบัญชีต้นทุนเยอรมันเกิดขึ้นในราวปี ค.ศ. 1950 โดย Hans George Plaut วิศวกรโรงงานแห่งหนึ่งในประเทศเยอรมันได้ให้แนวคิดต้นทุนในวารสารเชิงลึกในโรงงานที่เขารับผิดชอบ โดยเรียกแนวคิดนี้ภาษาเยอรมันว่า Grenzplankostenrechnung หรือเรียกย่อๆ ว่า GPK ซึ่งแปลตามความหมายว่าเป็น Flexible Analytic Cost Planning and Accounting หรือ Flexible Standard Costing<sup>2</sup> และไปหลัง การนี้ไปประยุกต์ในธุรกิจการผลิตอื่นๆ รวมทั้งบริการบริการด้วย และในปี ค.ศ. 1961 Gabel ได้นำแนวคิด GPK ไปเขียนเป็นตำราการบัญชีต้นทุนเล่มแรก และต่อจากนั้นก็มีการพัฒนาแนวคิดต้นทุนอื่นๆ รวมทั้งระบบ ABC ซึ่งนักบัญชีเยอรมันเรียกว่าเป็น Prozesskostenrechnung หรือ PK และในยุคที่อสังหาริมทรัพย์มีการแข่งขันทางการตลาดสูงก็มีการพัฒนาต้นทุนเพื่อใช้ในการบริหารเชิงกลยุทธ์ โดยใช้หลักการ Contribution Margin Accounting/ Marginal Cost Accounting โดยศาสตราจารย์ชาวเยอรมัน Dr.Wolfgang Kilger และ Dr.Paul Riebel แนวคิดนี้เรียกขานในภาษาเยอรมันว่า Einzelkosten und Deckungsbeitragsrechnung

จะเห็นได้ว่า ประเทศเยอรมันได้พัฒนาการบัญชีต้นทุนและการบัญชีบริหารตามสภาวะการเศรษฐกิจ และหลักการนี้เป็นที่นิยมกันแพร่หลายในกิจการของประเทศต่างๆ ที่ใช้ภาษาเยอรมันเป็นหลัก เช่น ประเทศเยอรมัน ออสเตรีย ฮังการี และสวิตเซอร์แลนด์ สิ่งที่สำคัญก็คือ บริษัทเยอรมันที่ชื่อ System Application and Products หรือ SAP ซึ่งเป็นผู้พัฒนาซอฟต์แวร์การวางแผนทรัพยากรของธุรกิจ (Enterprise Resource

1 ไรชด์ศึกษานบทความเรื่อง Time-Driven Activity-Based Costing ของดวงมณี โกมารทัต  
2 ผู้เขียนใช้ศัพท์ตามอ้างอิงในบทความต่างๆ ซึ่งให้ชื่อภาษาอังกฤษของคำนี้แตกต่างกัน

Planning) หรือระบบอีอาร์พี (ERP) SAP ได้ใช้หลักการบัญชีต้นทุนนี้เป็นพื้นฐานในการพัฒนาโมดูล Controlling (CO)

ผลจากความสำเร็จของระบบ GPK ในเยอรมันทำให้มีผู้เผยแพร่แนวคิดนี้ในประเทศสหรัฐอเมริกาโดยเริ่มจากบทความเรื่อง German Cost Management ของ Bernd Gaiser ในปี ค.ศ. 1997 และบทความเรื่อง German VS. United States Cost Management ของ David E. Keys และ Anton van der Merwe ที่ปรึกษาระบบอีอาร์พีชาวเยอรมันในปี ค.ศ. 1999 ทำให้เกิดความสนใจในแนวคิดนี้ นับตั้งแต่ปี ค.ศ. 2000 เป็นต้นมามีนักวิชาการและสำนักงานที่ปรึกษาหลายแห่งประยุกต์แนวคิดนี้กับระบบ ABC ของอเมริกา และบุคคลสำคัญคนหนึ่งคือ Mr. Paul Sharman ซึ่งปัจจุบันเป็นประธานและ CEO ของสถาบันนักบัญชีบริหารของประเทศสหรัฐอเมริกา (Institute of Management Accountants หรือ IMA) ได้เขียนบทความสนับสนุนให้ใช้ German Cost Accounting ในวารสาร Strategic Finance ซึ่งเป็นวารสารรายเดือนของ IMA มาตั้งแต่ปี ค.ศ. 2003 จนถึงปัจจุบัน นอกจากนี้ IMA ยังประกาศให้ทุนวิจัยกับนักวิชาการที่สามารถประยุกต์แนวคิดนี้กับธุรกิจอเมริกา

สำหรับนักบัญชีไทยอาจจะไม่คุ้นเคยกับการบัญชีต้นทุนเยอรมันเท่ากับการบัญชีต้นทุนของอเมริกัน<sup>3</sup> แต่นักบัญชีของธุรกิจชั้นนำหลายแห่งของไทยก็ใช้โมดูล CO ของระบบ SAP ในการคำนวณต้นทุนสินค้า/บริการ<sup>4</sup> เนื่องจากแนวคิดการบัญชีต้นทุนเยอรมันมีความแตกต่างจากแนวคิดการบัญชีต้นทุน (อเมริกัน) มาก เพื่อให้ นักบัญชีรวมทั้งผู้บริหาร วิศวกรต่างๆ ของไทยได้รับประโยชน์จากการใช้โมดูล CO อย่างคุ้มค่า สมควรที่จะ

มีการศึกษาว่าหลักการบัญชีต้นทุนเยอรมันเป็นอย่างไร แตกต่างจากหลักการบัญชีต้นทุนที่เคยศึกษาหรือไม่ อย่างไร เพื่อจะได้ใช้ประโยชน์จากฐานข้อมูลต้นทุนที่ได้จากโมดูล CO ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

## หลักการสำคัญของการบัญชีต้นทุนเยอรมัน

เป็นที่ทราบกันทั่วไปว่าต้นทุนเฉลี่ยต่อหน่วยของไทยจะใช้หลักการคิดต้นทุนรวม (Absorption Costing) ทั้ง ต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่เข้าเป็นต้นทุนสินค้าที่ผลิตได้ในแต่ละงวด ซึ่งหลักการนี้ได้ต้นแบบมาจากหลักการบัญชีต้นทุนของอเมริกัน ที่รวมข้ามกับนักบัญชีเยอรมันที่จะคิดเฉพาะต้นทุนผันแปร (variable costs)<sup>5</sup> หรือต้นทุนหน่วยสุดท้าย (Marginal cost) เข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ จะเห็นได้ว่าหลักการนี้จะคล้ายคลึงกับหลักการ Variable Costing นั่นเอง กล่าวคือในระบบ Variable Costing ของอเมริกา นักบัญชีจะคิดต้นทุนผันแปรทั้งหมดซึ่งได้แก่ วัสดุโดยตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิตส่วนที่เป็นต้นทุนผันแปรเข้ากับตัวสินค้าที่ผลิตในแต่ละงวด ในขณะที่นักบัญชีเยอรมันจะแยกต้นทุนวัสดุโดยตรงและค่าแรงงานทางตรงเข้าสินค้าที่ผลิต ส่วนรายการค่าใช้จ่ายการผลิตส่วนที่เป็นต้นทุนผันแปรจะคิดจากศูนย์ต้นทุนย่อยๆ แต่ละศูนย์ ทั้งนี้เพราะต้องการให้หัวหน้าศูนย์ต้นทุนได้ทราบต้นทุนภายใต้ความรับผิดชอบของเขาว่าจะมีผลต่อสินค้าสำเร็จรูปที่อยู่ปลายทางอย่างไร เป็นจำนวนเท่าใด

จุดแตกต่างที่สำคัญอันหนึ่งก็คือหลักการบัญชีต้นทุนเยอรมันเน้นความต้องการผลผลิตปลายทางไปวางแผนผลผลิตที่อยู่ต้นทาง กล่าวอีกนัยหนึ่งคือแนวคิดนี้ใช้อุปสงค์ในตัวสินค้าในการจัดเตรียมทรัพยากรต่างๆ

3 หลักการบัญชีต้นทุนไทยยึดแนวปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีสากล ซึ่งได้รับอิทธิพลมาจากมาตรฐานการบัญชีอเมริกัน

4 ผู้เขียนเคยสอบถามนักบัญชีของกิจการที่ใช้โมดูล CO ถึงประโยชน์ที่ได้รับจากการใช้โมดูลนี้ ส่วนใหญ่จะใช้ในการคำนวณ ต้นทุนสินค้า/บริการรวมทั้งใช้ในการวิเคราะห์ผลแตกต่างต้นทุนการผลิต/การบริการขององค์กร

5 ในประเทศเยอรมันไม่ได้ใช้คำว่าต้นทุนผันแปร (variable cost) ดังเช่นที่นักบัญชีทั่วไปคุ้นเคย แต่จะใช้คำว่าต้นทุนตามสัดส่วน (proportional costs) แทน สำหรับบทความนี้จะใช้ต้นทุนผันแปร เพื่อง่ายต่อความเข้าใจ

(Demand Pull) แผนกวางแผนการผลิตในโรงงานต้องทราบจากแผนกขายก่อนว่า ในงวดนี้ลูกค้าต้องการสินค้าชนิดใด เป็นจำนวนเท่าใด แล้วจึงวางแผนทรัพยากรที่ต้องการ ซึ่งได้แก่ บุคลากร เครื่องจักร อุปกรณ์ ฯลฯ สำหรับศูนย์ต้นทุนแต่ละศูนย์ตลอดเส้นทางการผลิต เมื่อหัวหน้าศูนย์ต้นทุนแต่ละศูนย์ทราบจำนวนทรัพยากรที่จะใช้ในการทำงานแต่ละงวด เขาก็สามารถประมาณต้นทุนทางตรงหรือต้นทุนผันแปรที่อยู่ในศูนย์ต้นทุนได้ล่วงหน้า ตรงกันข้ามกับหลักการบัญชีอเมริกันที่ใช้แนวคิดผลักดันต้นทุน (Push Cost) จากแผนกผลิตต้นทางไปยังแผนกผลิตปลายทาง ซึ่งมีผลทำให้ต้นทุนทั้งหมด (ทั้งที่เป็นต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปร) ถูกสะสมต่อเนื่องจากแผนกผลิตแรกจนถึงแผนกสุดท้าย นี่คือสาเหตุที่ทำให้ต้นทุนการผลิตสินค้าสูงขึ้นไปเรื่อยๆ

คำว่า “ศูนย์ต้นทุน” ตามแนวคิดของการบัญชีต้นทุนเยอรมันแตกต่างจากศูนย์ต้นทุนที่นักบัญชีไทยได้รู้จักจากหลักการบัญชีตามความรับผิดชอบ (Responsibility Accounting) ซึ่งให้ความหมายว่า ศูนย์ต้นทุนเป็นหน่วยงานที่ไม่มีหน้าที่หารายได้ เช่น แผนกผลิต แผนกซ่อมบำรุง แผนกบัญชี ฯลฯ จึงต้องมีการรายงานต้นทุนและค่าใช้จ่ายของหน่วยงาน แต่ศูนย์ต้นทุนตามหลักการบัญชีต้นทุนเยอรมันจะมีลักษณะดังต่อไปนี้

1. ศูนย์ต้นทุนจะเป็นหน่วยงานเล็กๆ ใช้บุคลากรทรัพยากรอื่นๆ รวมทั้งเทคโนโลยีที่เหมือนกันในการทำงานในแต่ละงวด ดังนั้นในแผนกต่างๆ ของโรงงาน เช่น แผนกผลิต อาจจะมีศูนย์ต้นทุนได้หลายศูนย์ เช่น กำหนดศูนย์ต้นทุนตามสถานี หรือตามขั้นตอนการผลิต หรือตามเครื่องจักรที่ผลิตเป็นต้น<sup>6</sup>
2. สามารถระบุได้ว่าศูนย์ต้นทุนนี้อยู่ใต้ความรับผิดชอบ (บริหารจัดการ) โดยหัวหน้างานคนใดคนหนึ่ง

3. บุคคลผู้นี้สามารถวางแผนจำนวนผลผลิต กำหนดทรัพยากร และต้นทุนที่ใช้ในการผลิตของศูนย์ต้นทุนที่ถูกล่วงหน้า อย่างไรก็ตาม หัวหน้างานหนึ่งคนอาจรับผิดชอบได้เกินกว่าหนึ่งศูนย์ต้นทุน

4. ลักษณะการทำงานจะเหมือน (ซ้ำ) กันแต่ตลอด ไม่มีความแตกต่างในงานที่ทำและผลผลิตที่ได้ในแต่ละงวด ดังนั้นผลผลิตที่ได้จากศูนย์ต้นทุนจึงมีลักษณะเดียวกัน ทำให้วัดผลได้โดยไม่ยุ่งยาก

5. สามารถแยกต้นทุนที่เกิดขึ้นในแต่ละศูนย์ต้นทุนได้โดยตรงและโดยง่าย นักบัญชีต้นทุนไม่ต้องหาเกณฑ์การปันส่วน เพราะสามารถระบุได้ทันทีที่ใช้ทรัพยากรในการทำงาน (กิจกรรม) ไปเท่าใด เป็นจำนวนเงินเท่ากับเท่าใด และได้ผลผลิตที่ประมาณอะไรบ้าง กล่าวอีกนัยหนึ่งคือนักบัญชีสามารถหาความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนการใช้ทรัพยากรกับผลผลิตที่ได้จากศูนย์ต้นทุนนั้นได้โดยไม่ยุ่งยาก

จากกล่าวได้ว่าการกำหนดศูนย์ต้นทุนเป็นหัวใจสำคัญของการบัญชีต้นทุนเยอรมัน ผู้วางระบบบัญชีต้นทุนจะต้องกำหนดศูนย์ต้นทุนก่อนที่จะหาต้นทุนของสินค้าหรือผลผลิต เมื่อกำหนดศูนย์ต้นทุนได้แล้ว เนื่องจากลักษณะการทำงานที่ไม่ซับซ้อน ทำให้หาตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver)<sup>7</sup> ได้ง่าย ปกติในหนึ่งศูนย์ต้นทุนจะมีตัวผลักดันต้นทุนที่เหมาะสมจะแสดงความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนที่อยู่ในศูนย์ต้นทุนและผลผลิตที่ได้จากศูนย์นี้ได้อย่างถูกต้องและชัดเจน ทั้งนี้เพื่อลดภาระในการคาดเดา หรือแสวงหาเกณฑ์ปันส่วนดังเช่นที่นักบัญชีทั่วไปได้เผชิญมาโดยตลอด

6 ตามแนวคิด การบัญชีต้นทุนเยอรมันจะกำหนดว่าพนักงานในศูนย์ต้นทุนไม่ควรเกิน 10 คน  
7 ตัวผลักดันต้นทุน หมายถึง ปัจจัยที่ทำให้เกิดต้นทุนในการปฏิบัติงานของแต่ละหน่วยงาน

## โครงสร้างการบัญชีต้นทุนเยอรมัน

ในการออกแบบระบบบัญชีต้นทุนเยอรมันจะกำหนดโครงสร้างต้นทุนเป็น 4 ประเภท (รูปที่ 1) คือการบัญชีตามลักษณะต้นทุน การบัญชีศูนย์ต้นทุน การบัญชีต้นทุนผลิตภัณฑ์ และการบัญชีกำไรผันแปร ซึ่งจะกล่าวถึงรายละเอียดตามลำดับต่อไปนี้

**1. การบัญชีตามลักษณะต้นทุน (Cost Type Accounting)** นักบัญชีเยอรมันจะบันทึกรายการ ต้นทุนต่างๆ เช่น ค่าพาหนะ ค่าแรงงาน ค่าซ่อมบำรุง ค่าเสื่อม

ราคา ค่าดอกเบี้ยจ่าย<sup>8</sup> ฯลฯ ตั้งแต่เริ่มเกิดค่าใช้จ่าย นอกจากบันทึกต้นทุนตามชื่อบัญชีแล้ว ยังต้องบันทึกด้วยว่าต้นทุนเหล่านั้นเป็นต้นทุนคงที่ (fixed costs) หรือต้นทุนผันแปร<sup>9</sup> (variable cost) ทั้งนี้เพราะความแนวคิดของการบัญชีต้นทุนเยอรมันจะให้ความสำคัญกับการใช้ต้นทุนในระยะสั้น และต้นทุนผันแปรเป็นรายการที่เปลี่ยนแปลงขึ้นลงได้ในระยะสั้น จึงคิดเฉพาะต้นทุนผันแปรเท่านั้นเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ ส่วนต้นทุนคงที่จะนำไปแสดงเป็นรายการหักกับรายการกำไรผันแปรหรือกำไร

รูปที่ 1 โครงสร้างต้นทุนภายใต้ระบบบัญชีต้นทุนเยอรมัน



8 รายการดอกเบี้ยจ่ายของอเมริกันจะถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายทางการเงินหรือค่าใช้จ่ายในการบริหารตั้งแต่การบันทึกการขึ้นต้น

9 ในประเทศเยอรมันใช้คำว่าต้นทุนตามสัดส่วน (proportional costs) แทนต้นทุนผันแปร (variable cost) สำหรับบทความนี้จะใช้ต้นทุนผันแปร เพื่อถ่ายทอดความเข้าใจ

ส่วนเกิน (Contribution Margin) ในงบกำไรขาดทุนประจำงวด

สำหรับการพิจารณาว่ารายการใดเป็นต้นทุนคงที่ รายการใดเป็นต้นทุนผันแปรนั้นจะพิจารณาจากความสัมพันธ์ของต้นทุนกับผลผลิต (output) ของศูนย์ ซึ่งในทางทฤษฎีจะถือว่าต้นทุนผันแปรต่อหน่วยผลผลิตจะคงที่เท่าเดิม (As linear cost functions are assumed, variable unit costs are constant with respect to output) อนึ่ง ผลผลิตที่ว่าจะได้อาจจะได้แก่ จำนวนสินค้าที่ผลิตในแผนกผลิต หรือจำนวนบริการที่จัดให้ลูกค้าในแผนกลูกค้าสัมพันธ์ เป็นต้น สรุปได้ว่าหากนักบัญชีสามารถบอกลักษณะต้นทุนได้ตั้งแต่จุดบันทึกรายการ ก็จะทำให้จำแนกต้นทุนในหน่วยงานได้อย่างรวดเร็ว ซึ่งจะเป็นไปได้ก็ต่อเมื่อมีการมีระบบคอมพิวเตอร์และซอฟต์แวร์สนับสนุนอย่างเพียงพอ

**2. การบัญชีศูนย์ต้นทุน (Cost Center Accounting)**

นอกจากบันทึกต้นทุนตามลักษณะรายการและจำแนกเป็นต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรแล้ว นักบัญชีจะต้องพิจารณาด้วยว่าต้นทุนดังกล่าวเป็นของศูนย์ต้นทุนใด มีจำนวนเท่ากับเท่าใด เนื่องจากลักษณะการดำเนินงานที่แตกต่างกัน จึงมีการกำหนดศูนย์ต้นทุนเป็น 2 ประเภท คือ ศูนย์ต้นทุนหลัก (Primary Cost Center) และศูนย์ต้นทุนสนับสนุน (Support Cost Center) ศูนย์ต้นทุนหลักจะทำหน้าที่ในการผลิตสินค้า/บริการโดยตรง

ตัวอย่างเช่น สถานีงานในแผนกผลิตต่างๆ ส่วนของศูนย์ต้นทุนสนับสนุนจะให้บริการสนับสนุนแก่ศูนย์ต้นทุนหลักอีกทีหนึ่ง ตัวอย่างเช่นศูนย์ตรวจสอบคุณภาพ ศูนย์จัดซื้อวัตถุดิบ เป็นต้น

ประโยชน์ที่ได้รับจากการจำแนกเป็นศูนย์ต้นทุนตามหลักการบัญชีต้นทุนเยอรมัน ก็คือทำให้หัวหน้าหรือผู้จัดการศูนย์ต้นทุนสามารถวางแผนต้นทุน (Cost Planning) ล่วงหน้าได้ง่าย แม่นยำ และรวดเร็ว เนื่องจากเขาสามารถจะหาความสัมพันธ์ระหว่างผลผลิตที่คาดหวังกับทรัพยากรที่ใช้ในการทำงานได้ และในขณะเดียวกัน วัตถุประสงค์ก็จะรวบรวมต้นทุนจริงเพื่อเปรียบเทียบกับประมาณการของหัวหน้าศูนย์ต้นทุนในกรณีที่มีผลดำเนินงานในแต่ละงวด รายการนี้ก็คือเครื่องมือในการวัดผลงานของหัวหน้าศูนย์ต้นทุนนี้โดยตรง

**ตัวอย่างการคิดต้นทุนของศูนย์ต้นทุน** ตามหลักการบัญชีต้นทุนเยอรมันจัดทำงบประมาณต้นทุน ประจำปีของศูนย์ต้นทุนต่างๆ ล่วงหน้า ดังรูปที่ 2 แสดงงบประมาณประจำปีของศูนย์ต้นทุนตรวจสอบคุณภาพ ซึ่งเท่ากับ 1,600,000 บาท ประกอบด้วยต้นทุนคงที่ 370,000 บาท และต้นทุนผันแปร 1,230,000 บาท โดยมีผลงานคือ การตรวจสอบคุณภาพหน่วยผลิตในศูนย์ต้นทุนผลิตต่างๆ รวมทั้งปี 50,000 รายการ ดังรายละเอียด ต่อไปนี้

ศูนย์ต้นทุนผลิต-เครื่องจักร 1	14,000 รายการต่อปี
ศูนย์ต้นทุนผลิต-เครื่องจักร 2	21,000 รายการต่อปี
ศูนย์ต้นทุนผลิต-ประกอบชิ้นส่วน	15,000 รายการต่อปี

## รูปที่ 2 แสดงงบประมาณประจำปีของศูนย์ต้นทุน-ตรวจสอบคุณภาพ

(หน่วย : บาท)

รายการ (1)	หน่วยวัดงาน (2)	ต้นทุนคงที่ (3)	ต้นทุนผันแปร (4)	ต้นทุนรวม (5)
เงินเดือนและค่าแรง		170,000	830,000	1,000,000
ผลตอบแทนสวัสดิการ		50,000	250,000	300,000
ค่าเครื่องมือ			110,000	110,000
ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์		100,000		100,000
ค่าเช่าพื้นที่		50,000		50,000
ค่าสาธารณูปโภค			40,000	40,000
รวม	50,000 รายการ	370,000	1,230,000	1,600,000
ต้นทุนตรวจสอบต่อรายการ			24.60	

ตามรูปที่ 2 จะแสดงการคำนวณเฉพาะอัตราต้นทุนผันแปรในการตรวจสอบคุณภาพเท่านั้นซึ่งเท่ากับ 24.60 บาทต่อหนึ่งรายการ (1,230,000 บาท/50,000 รายการ) ดังนั้นต้นทุนผันแปรโดยประมาณต่อปีของศูนย์ตรวจสอบคุณภาพที่โอนให้ศูนย์ต้นทุนผลิต-เครื่องจักร 1 จะเท่ากับ 14,000 รายการ  $\times$  24.60 บาท = 344,400 บาท

แสดงในรูปที่ 3 ซึ่งเป็นงบประมาณของศูนย์ต้นทุนผลิต-เครื่องจักร 1 ส่วนรายการต้นทุนคงที่จำนวนเงิน 370,000 บาท นั้นจะนำไปแสดงเป็นรายการหักจากรายการกำไรผันแปรในงบกำไรขาดทุนประจำงวดซึ่งจะกล่าวในหัวข้อถัดไป จากรูปที่ 3 จะเห็นได้ว่าต้นทุนผันแปรรวมจากศูนย์ตรวจสอบคุณภาพได้นำไปรวมกับ

รูปที่ 3 แสดงงบประมาณประจำปีของศูนย์ต้นทุนผลิต-เครื่องจักร<sup>1</sup>

(หน่วย : บาท)

รายการ (1)	หน่วยวัดงาน (2)	ต้นทุนคงที่ (3)	ต้นทุนผันแปร (4)	ต้นทุนรวม (5)
เงินเดือนและค่าแรง		280,000	650,000	930,000
ผลตอบแทนสวัสดิการ		84,000	196,000	280,000
ค่าเครื่องมือ			130,000	130,000
ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์		400,000		400,000
ค่าเช่าพื้นที่		100,000		100,000
ต้นทุนรับโอนจากศูนย์ตรวจสอบคุณภาพ			344,400	344,400
รวม	24,000 ชั่วโมงเครื่องจักร	864,000	1,430,400	2,294,400
ต้นทุนผลิตต่อหนึ่งชั่วโมงเครื่องจักร			59.60	

ต้นทุนผันแปรของศูนย์ต้นทุนผลิต-เครื่องจักร 1 ทำให้ได้ อัตราต้นทุนผันแปรรวมต่อหน่วยของศูนย์ต้นทุนนี้เท่ากับ 59.60 บาทต่อชั่วโมงเครื่องจักร (1,430,400 บาท/24,000 ชั่วโมง) สำหรับระดับกำลังผลิตที่ใช้เป็นตัวหารนี้อาจเป็นระดับกำลังผลิตเต็ม (Full Capacity) หรือระดับ กำลังผลิตปกติ (Normal Capacity) ก็ได้ ขึ้นกับ อุปสงค์และอุปทานของสินค้าในแต่ละปี เนื่องจากไม่ได้คิดต้นทุนคงที่เข้าตัวสินค้า จึงไม่ส่งผลกระทบต่อ ต้นทุนผลิตสินค้าต่อหน่วยดังเช่นที่คำนวณในระบบ ต้นทุนรวม (Absorption Costing) สรุปได้ว่าหัวหน้าศูนย์ ต้นทุนผลิต-เครื่องจักร 1 จะรับผิดชอบเฉพาะต้นทุน ผันแปรที่เขาสามารถจะควบคุมได้เท่านั้น สำหรับต้นทุน คงที่ของศูนย์ต้นทุนนี้จำนวน 864,000 บาท จะนำไป แสดงเป็นรายการหักจากรายการกำไรผันแปรเช่นเดียวกัน

**การวางแผนต้นทุนของศูนย์ต้นทุนผลิต** สมมติว่าใน เดือนมกราคมของปีถัดมา หัวหน้าศูนย์ต้นทุน-เครื่องจักร

1 ได้รับคำสั่งให้ผลิตงานจำนวน 1,500 ชั่วโมงเครื่องจักร ดังนั้นต้นทุนผันแปรโดยประมาณสำหรับเดือนมกราคม จะเท่ากับ 89,400 บาท ส่วนต้นทุนคงที่โดยประมาณ จะเท่ากับต้นทุนคงที่เฉลี่ยต่อเดือนซึ่งเท่ากับ 72,000 บาท รวมเป็นต้นทุนทั้งสิ้นเท่ากับ 161,400 บาท ดังแสดงใน รายงานต้นทุนประจำเดือนมกราคมของศูนย์ต้นทุนผลิต- เครื่องจักร 1 ตามรูปที่ 4 สมมติว่าแผนปฏิบัติการได้รวบรวม ต้นทุนจริงซึ่งมียอดรวมเท่ากับ 165,000 บาท แล้วนำไป เปรียบเทียบกับต้นทุนโดยประมาณและรายการ ก็จะได้ ทราบผลต่างค่าใช้จ่ายแต่ละรายการดังรูปที่ 4

สรุปได้ว่าในเดือนมกราคม ผลต่างที่ไม่น่าพอใจสุทธิ เท่ากับ 3,600 บาท ในจำนวนนี้เป็นผลต่างที่ไม่น่าพอใจ เท่ากับ 4,532 บาท และผลต่างที่น่าพอใจเท่ากับ 932 บาท ซึ่งนักบัญชีสามารถจะนำผลต่างนี้ไปวิเคราะห์หาสาเหตุของ ผลต่างได้ว่าเป็นผลต่างด้านปริมาณ (volume variance) หรือผลต่างราคา (price variance) อย่างไรก็ตาม ในแง่

**รูปที่ 4** แสดงรายงานต้นทุนประจำเดือนมกราคมของศูนย์ต้นทุนผลิต-เครื่องจักร 1

(หน่วย : บาท)

รายการ	หน่วยวัด งาน	ต้นทุนคงที่ โดยประมาณ	ต้นทุนผันแปร โดยประมาณ	ต้นทุนโดย ประมาณรวม	ต้นทุนจริง รวม	ผลต่างการใช้จ่ายรวม*
เงินเดือนและค่าแรง		26,333	40,625	63,958	67,400	3,442 U
ผลตอบแทนสวัสดิการ		7,000	12,250	19,250	19,000	250 F
ค่าเครื่องมือ			8,125	8,125	8,800	675 U
ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์		33,334		33,334	33,334	0
ค่าเช่าพื้นที่		8,333		8,333	8,333	0
ค่าสาธารณูปโภค			6,875	6,875	7,290	415 U
ต้นทุนรับโอนจากศูนย์ ตรวจสอบคุณภาพ			21,525	21,525	20,843	682 F
รวม	1,500 ชั่วโมง เครื่องจักร	72,000	89,400	161,400	165,000	3,600 U
<b>ต้นทุนผลิตต่อ หนึ่งชั่วโมงเครื่องจักร</b>			<b>59.60</b>			

\* ผลต่างที่ใช้จ่าย (Spending Variance) ผลต่างที่น่าพอใจ = F ผลต่างที่ไม่น่าพอใจ = U



ของความรับผิดชอบ หัวหน้าศูนย์ต้นทุนผลิต-เครื่องจักร 1 จะรับผิดชอบเฉพาะต้นทุนที่เขาควบคุมได้เท่านั้นซึ่งก็คือ รายการต้นทุนผันแปรทุกประเภทที่เขาสามารถสั่งการในการเปลี่ยนแปลงเพิ่มหรือลดปริมาณงาน หรือวิธีการทำงาน แสดงให้เห็นว่าแนวคิดต้นทุนเยอรมันนี้ได้เชื่อมโยงต้นทุนกับผลผลิตที่หน้างานได้โดยตรง ซึ่งมีผลทำให้หัวหน้าศูนย์ต้นทุนนี้สามารถเข้าถึงต้นทุนได้ง่ายขึ้น โดยไม่ต้องอาศัยความเข้าใจในทฤษฎีและวิธีการปันส่วนต้นทุนที่ยุงยาก และซับซ้อนดังเช่นหลักการบัญชีต้นทุนแบบเดิมหรือแบบ ABC

**3. การบัญชีต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product Cost Accounting)** ตามหลักการบัญชีต้นทุนเยอรมันวิธีหนึ่งจะใช้หลักการคิดต้นทุนทางตรงหรือต้นทุนผันแปร (Direct or Variable Costing) ใช้ต้นทุนผันแปรซึ่งจะแยกรายการต้นทุนวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง เข้าสู่ผลิตภัณฑ์ก่อน แล้วจึงคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรของศูนย์ต้นทุนต่าง ๆ เพื่อวัตถุประสงค์โดยใช้อัตราต้นทุนที่กำหนดไว้ จากวิธีการนี้แล้วสมมติว่ากิจการแห่งนี้มีศูนย์ต้นทุนผลิต 3 ศูนย์ โดยมีอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรดังต่อไปนี้

ศูนย์ต้นทุนผลิต-เครื่องจักร 1	59.60 บาทต่อชั่วโมงเครื่องจักร
ศูนย์ต้นทุนผลิต-เครื่องจักร 2	84.00 บาทต่อชั่วโมงเครื่องจักร
ศูนย์ต้นทุนผลิต-ประกอบชิ้นส่วน	72.50 บาทต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง

สมมติว่าในเดือนมกราคมกิจการผลิตสินค้า ก.1. จำนวน 1,000 หน่วย โดยใช้วัตถุดิบทางตรง 200,000 บาท ค่าแรงงานทางตรง 80,000 บาท โดยผ่านกระบวนการผลิตของศูนย์ต้นทุนผลิตทั้งสามศูนย์ ดังนี้

ศูนย์ต้นทุนผลิต-เครื่องจักร 1	500 ชั่วโมงเครื่องจักร
ศูนย์ต้นทุนผลิต-เครื่องจักร 2	300 ชั่วโมงเครื่องจักร
ศูนย์ต้นทุนผลิต-ประกอบชิ้นส่วน	400 ชั่วโมงแรงงานทางตรง

ดังนั้น ต้นทุนผันแปรรวมและต้นทุนผันแปรต่อหน่วยที่คิดเข้าสินค้า ก.1 จะแสดงดังนี้

	ต้นทุนรวม (บาท)	ต้นทุนต่อหน่วย (บาท)
วัตถุดิบทางตรง	200,000.00	200.00
ค่าแรงงานทางตรง	80,000.00	80.00
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร :		
ศูนย์ต้นทุนผลิต-เครื่องจักร 1	29,800.00	29.80
ศูนย์ต้นทุนผลิต-เครื่องจักร 2	25,200.00	25.20
ศูนย์ต้นทุนผลิต-ประกอบชิ้นส่วน	29,000.00	29.00
<b>รวมต้นทุนผันแปร</b>	<b>364,000.00</b>	<b>364.00</b>

ถ้ากิจการผลิตสินค้า ก.1 ได้ในราคาหน่วยละ 600 บาท ก็จะได้กำไรผันแปรเท่ากับ 236 บาทต่อหน่วยนักบัญชีจะคำนวณต้นทุนผันแปรและกำไรผันแปรด้วยวิธีการ

ดังกล่าวนี้ให้กับสินค้าทุกประเภท ส่วนรายการต้นทุนคงที่จะนำไปแสดงเป็นรายการหักจากกำไรผันแปรในงบกำไรขาดทุนตามรูปที่ 5

รูปที่ 5 แสดงงบกำไรขาดทุนแบบแสดงกำไรหลายชั้นตามแนวคิดต้นทุนเยอร์มัน<sup>10</sup> เดือนมกราคม 2550

(หน่วย : พันบาท)

รายการ	ยอดรวม	ส่วนงานกรุงเทพ			ส่วนงานภูมิภาค	
		สินค้ากลุ่ม ก		สินค้ากลุ่ม ข	สินค้ากลุ่ม ค	
		สินค้า ก.1	สินค้า ก.2	สินค้า ข.1	สินค้า ค.1	สินค้า ค.2
รายได้ค่าขาย	3,000	500	400	800	700	600
ต้นทุนผันแปร	2,000	364	206	500	480	350
กำไรผันแปร	1,000	136	194	300	220	250
ต้นทุนคงที่ของกลุ่มสินค้า	410	130		110	170	
กำไรผันแปรกลุ่มสินค้า	590	200		190	200	
ต้นทุนคงที่ของส่วนงาน	450	245			205	
กำไรผันแปรของส่วนงาน	140	145			(5)	
ต้นทุนคงที่รวมทั้งกิจการ	40	40				
กำไรสุทธิก่อนหักภาษี	100	100				

**4. การบัญชีกำไรผันแปร (Contribution Margin Accounting)** ในส่วนนี้จะแสดงงบกำไรขาดทุนโดยแยกกำไรเป็นชั้นๆ ตามลำดับ (Multi-Level Margin) ดังรูปที่ 5 จะปรากฏว่ากำไรชั้นแรกคือกำไรผันแปรของผลิตภัณฑ์ต่างๆ ซึ่งในส่วนนี้จะแสดงเฉพาะรายการค่าขาย หักด้วยต้นทุนผันแปรรวมของแต่ละผลิตภัณฑ์ สำหรับรายการที่เป็นต้นทุนคงที่นั้น จะมีการพิจารณาก่อนว่าเป็นต้นทุนคงที่ที่เป็นผลิตภัณฑ์ใดผลิตภัณฑ์หนึ่งโดยเฉพาะ หรือเป็นต้นทุนคงที่ของกลุ่มผลิตภัณฑ์ (product group) หรือเป็นต้นทุนคงที่ของส่วนงาน (division) หากไม่ทราบว่าเป็นรายการใดอย่างชัดเจน ก็จะมองเป็นต้นทุนคงที่ ยอดรวมทั้งกิจการ แล้วนำไปหักงบกำไรของส่วนงานเพื่อคำนวณกำไรสุทธิของกิจการก่อนหักภาษี อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ต้องการแสดงต้นทุนทั้งหมดในระยะยาว ก็อาจพิจารณานำต้นทุนคงที่เข้าผลิตภัณฑ์ได้ตามความเหมาะสม

ตามงบกำไรขาดทุนในรูปที่ 5 จะพบว่ากิจการได้รับกำไรผันแปรในสินค้าทุกประเภท ทุกกลุ่มสินค้า แต่เมื่อกำไรการต้นทุนคงที่ของส่วนงานไปหักออกจากกำไรผันแปรของกลุ่มสินค้า ปรากฏว่าส่วนงานกรุงเทพมีกำไร 45,000 บาท ในขณะที่ส่วนงานภูมิภาคขาดทุน 5,000 บาท และเมื่อนำต้นทุนคงที่ของทั้งกิจการไปหักออกจากกำไรผันแปรรวมจากทุกส่วนงาน ก็จะได้กำไรสุทธิก่อนหักภาษีในเดือนมกราคมจำนวนเงิน 100,000 บาท

ประโยชน์จากการแสดงกำไรหลายชั้นก็คือ ทำให้ผู้บริหารในระดับต่างๆ ได้ทราบผลการดำเนินงานภายใต้ความรับผิดชอบที่เขาสามารถจะควบคุมได้ โดยไม่ต้องพะวงกับผลลัพธ์จากการปันส่วนต้นทุนทางอ้อมและต้นทุนคงที่ในกรณีที่ใช้ต้นทุนแบบเดิมๆ เขาจะเข้าใจและเข้าใจเนื้อหาของรายงานและสามารถนำต้นทุนในรายงานไปบริหารต้นทุนที่ศูนย์ต้นทุน (หน่วยงาน) ได้ดีขึ้น ตัวอย่าง เช่น ในกิจการที่มีระบบอีอาร์พี สามารถที่จะเจาะลึกใน

10 นอกเหนือจากสินค้า ก.1 ที่กล่าวเป็นตัวอย่างในหน้า 9 ได้สมมติข้อมูลอื่นๆ เพิ่มเติมเพื่อความสมบูรณ์ของงบกำไรขาดทุน

บนี้ ลงไปสู่ระดับล่าง (drill down) คือ ที่ศูนย์ต้นทุนหลักและศูนย์ต้นทุนสนับสนุนได้ทุกศูนย์ สรุปได้ว่านอกจากจะใช้รายงานนี้แสดงผลประกอบการของกิจการแล้ว ยังสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการวางแผน ควบคุม และวัดผลปฏิบัติงานของหัวหน้าศูนย์ต้นทุนและผู้จัดการหน่วยงานต่างๆ ด้วย และในขณะเดียวกันนักบัญชีบริหารก็สามารถจะวิเคราะห์หาสาเหตุของผลต่างที่หน้างานได้ดีขึ้น เพราะเป็นการสืบค้นจากแหล่งต้นตอที่ทำให้เกิดผลต่างต้นทุนโดยตรง และนี่ก็เป็นเหตุผลที่ทำให้การบัญชี

เยอรมันเป็นที่นิยมใช้กันมากกว่า 60 ปี ในขณะนี้ระบบ ABC ยังลุ่มลึกคลุกคลานอยู่ในปัจจุบัน

## ใครใช้ระบบนี้บ้าง ยกมือขึ้น

Paul Sharman ซึ่งเป็นประธานบริหารของสถาบัน IMA ประเทศสหรัฐอเมริกาได้ไปเยือนกิจการชั้นนำของประเทศเยอรมันและประเทศอื่นในทวีปยุโรปและอเมริกา และได้พบว่ามีการใช้แนวคิดนี้อย่างแพร่หลายทั้งในธุรกิจการผลิตและการบริการ ตัวอย่างเช่น

### ประเภทธุรกิจ

ผลิตรถยนต์

ยาและเวชภัณฑ์

เคมีภัณฑ์

วัสดุก่อสร้าง

เครื่องมืออุปกรณ์

ผลิตภัณฑ์เหล็ก

เครื่องพิมพ์ในโรงพิมพ์

ผลิตเบียร์

โทรคมนาคม

### ชื่อกิจการ

Porsche AG, Magna Steyr, Daimler Chrysler AG (รถเบ็นซ์)

Schering AG, Belersdorf AG (ผลิตภัณฑ์นี้เวีย)

Ciba Specialty Chemical

HeidelbergCement AG

Stihl AG

Rasselstein Hoesch

Heidelberger Druckmaschinen

Brau Union

Deutsche Telekom

## การพัฒนาการบัญชีต้นทุนเยอรมัน

เนื่องจากระบบ GPK กำเนิดมาจากระบบการผลิตในโรงงาน โดยเน้นการรวบรวมต้นทุนของงานที่ผลิตซ้ำๆ (Repetitive) ในศูนย์ต้นทุนของโรงงานมากกว่างานที่มีลักษณะหลากหลาย หรืองานบริการซึ่งมีความต้องการของลูกค้าเป็นหลัก ดังนั้นเมื่อเกิดแนวคิดต้นทุนกิจกรรมขึ้นมาเพื่อสนองตอบการผลิตและงานบริการที่หลากหลาย ทำให้มีการประยุกต์แนวคิด ABC เข้ากับแนวคิด GPK และพัฒนาเป็นระบบ Prozesskostenrechnung หรือ PK ทำให้กิจการสามารถจัดทำรายงานแสดงกำไรสุทธิตามประเภทลูกค้า (Customer Profitability Report) ดังรูปที่ 5 ทั้งนี้ยังคงใช้หลักการบัญชีกำไรผันแปรเช่นเดียวกับการบัญชีต้นทุนแบบหลายขั้นในรูปแบบที่ 5

## บทสรุป

การบัญชีต้นทุนเยอรมัน ณ วันนี้ ยังเป็นเรื่องใหม่สำหรับนักบัญชีไทย และเป็นหนทางที่ยาวไกลในการที่จะพัฒนาระบบนี้ในไทย แม้แนวคิดและหลักการจะคล้ายคลึงกับหลักการคิดต้นทุนทางตรงหรือการคิดต้นทุนผันแปรเข้าผลิตภัณฑ์ของระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม (Traditional Costing System) แต่สิ่งแตกต่างที่สำคัญไปจากแนวคิดต้นทุนเดิมก็คือ ความพยายามที่จะเชื่อมโยงระบบบัญชีต้นทุนและบัญชีบริหารไปที่ส่วนปฏิบัติงาน (Operation) โดยการจำแนกขั้นตอนการทำงานหรือสถานีย่อยๆ ที่เป็นศูนย์ต้นทุน (ตามความหมายของนักบัญชีเยอรมัน) ให้มากขึ้น นอกจากความสะดวกในการประมวลผลต้นทุนแล้ว ยังทำให้บุคลากรที่อยู่หน้างาน

รูปที่ 6 แสดงงบกำไรขาดทุนตามประเภทลูกค้า<sup>11</sup> เดือนมกราคม 2550

(หน่วย : พันบาท)

รายการ	ยอดรวม	ส่วนงานกรุงเทพ			ส่วนงานภูมิภาค	
		ลูกค้าชายส่ง	ลูกค้าชายปลีก	ลูกค้าราชการ	ลูกค้าชายส่ง	ลูกค้าราชการ
รายได้ค่าขาย	3,000	800	700	200	1,000	300
ต้นทุนผันแปร	2,000	600	370	100	710	220
กำไรผันแปรของกลุ่มลูกค้า	1,000	200	330	100	290	80
ต้นทุนคงที่ของกลุ่มสินค้า	410		240			170
กำไรผันแปรของส่วนงาน	590		390			200
ต้นทุนคงที่ของส่วนงาน	450		245			205
กำไรผันแปรของส่วนงาน	140		145			(5)
ต้นทุนคงที่รวมทั้งกิจการ	40			40		
กำไรสุทธิก่อนหักภาษี	100			100		

ได้เข้าถึงข้อมูลที่เป็นตัวเงิน (ซึ่งก็คือต้นทุน) กับผลผลิต (หรือผลงาน) ที่ได้จากการทำงานนั้นๆ โดยตรง เขาสามารถจะวางแผนและควบคุมต้นทุนการใช้ทรัพยากรได้ดีขึ้น และฝ่ายบริหารเองก็จะใช้ข้อมูลนี้ในการวัดผลการปฏิบัติงาน เพื่อเพิ่มแรงจูงใจแก่ผู้ทำงานด้วย ในแง่ที่นักบัญชีบริหารเอง ก็ไม่ต้องเสียเวลาไปกับการปันส่วนหลายรูปแบบ ซึ่งไม่ได้เพิ่มความเชื่อมั่นแก่ฝ่ายบริหารซึ่งเป็นผู้ใช้รายงานแต่จะทำให้ต้นทุนที่ถูกต้องมากขึ้นกว่าเดิม

อย่างไรก็ตาม ระบบนี้จะสัมฤทธิ์ผลได้ก็ต้องอาศัยปัจจัยสนับสนุนมากมาย อาทิเช่น ความสนับสนุนจากฝ่ายบริหารระดับสูง ความเชี่ยวชาญของผู้วางระบบ ระบบมีประสิทธิภาพของระบบคอมพิวเตอร์และระบบสารสนเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งควรมีระบบอาร์ทพีและระบบการวิเคราะห์เชื่อมโยงข้อมูลหลายมิติหรือ OLAP (Online Analytical Processing)<sup>12</sup> ทั้งนี้เพื่อให้การประมวลผลต้นทุนและจัดทำรายงานทางการบริหารเป็นไปอย่างสะดวก รวดเร็ว ถูกต้องและทันการ

11 เพื่อความสมบูรณ์ของงบกำไรขาดทุนนี้ ได้สมมติข้อมูลอื่นๆ เพิ่มเติมจากรายละเอียดในงบกำไรขาดทุนรูปที่ 5

12 เป็นระบบเทคโนโลยีที่ประกอบด้วยเครื่องมือในการดึง วิเคราะห์และนำเสนอข้อมูลในหลายมิติแก่ผู้ใช้รายงาน

## บรรณานุกรม

ดวงมณี โกมารทัต, **Time-Driven Activity-Based Costing**, บทความประกอบกรอบการอบรมโครงการต้นทุนเพื่อการบริหาร, ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2549

ดวงมณี โกมารทัต, **การบริหารต้นทุนในทศวรรษใหม่**, รู้ลึก การบัญชีอย่างสบายๆ, โครงการวิชาการ “ใต้ร่มพระบารมี การบัญชีก้าวไกล”, ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์ และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, กันยายน 2549

Friedl Gunther, Kupper Hans-Ulrich and Pedell Burkhard, **Relevance Added: Combining AB with German Cost Accounting**, Strategic Finance, June 2005.

Krumwiede Kip R., **Rewards and Realities of German Cost Accounting**, Strategic Finance, April 2005

Sharman, Paul A., **Bring on German Cost Accounting**, Strategic Finance, December 2003.

Keys, David E. and Merwin Anton van der, **German vs. U.S. Cost Management**, Management Accounting Quarterly, Fall 1991

JAP

Download จากวารสารวิชาชีพบัญชี