HARVARD BUSINESS Press

การวิเคราะห์ต้นทุน

บนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลา

TIME-DRIVEN ACTIVITY-BASED COSTING

วิธีที่ง่ายและมีประสิทธิภาพในการสร้างผลกำไรสูงขึ้น

ROBERT S. KAPLAN

ร่วมกับ

STEVEN R. ANDERSON

การวิเคราะห์ต้นทุนบนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลา

แปลและเรียบเรียงจาก *Time-Driven Activity-Based Costing*

โดย *Robert S. Kaplan & Steven R. Anderson*

ราคา 380 บาท

แปลและเรียบเรียงโดย : ดร. จักร ติงศภัทิย์

พิมพ์ครั้งที่ 1 : ตุลาคม 2552

สงวนลิขสิทธิ์โดย : บริษัท เอ็กซเปอร์เน็ท จำกัด

Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits
Original work Copyright © 2007 Harvard Business School Publishing Corporation
Published by arrangement with Harvard Business School Press.

จัดพิมพ์และจัดจำหน่ายโดย : **บริษัท เอ็กซเปอร์เน็ท จำกัด**
2387 อาคารรวมทุนพัฒนา ถนนเพชรบุรีตัดใหม่
แขวงบางกะปิ เขตห้วยขวาง กรุงเทพฯ 10310
โทร. 0-2718-1821 (10 คู่สาย)
http://www.expernetbooks.com
e-mail : public@expernetbooks.com

พิมพ์ที่ : ธรรกมลการพิมพ์
โทร. 0-2932-4911, 0-2932-5433

หากมีข้อผิดพลาดเนื่องจากการพิมพ์ สามารถนำมาเปลี่ยนได้ที่สำนักพิมพ์เอ็กซเปอร์เน็ท

ข้อมูลทางบรรณานุกรมหอสมุดแห่งชาติ
แคปแลนด์, โรเบิร์ต เอส.
การวิเคราะห์ต้นทุนบนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลา.--กรุงเทพฯ : เอ็กซเปอร์เน็ท, 2552.
452 หน้า.
1. การจัดการตลาด. 2. ต้นทุนและประสิทธิผล. I. แอนเดอร์สัน, สตีเฟ่น อาร์, ผู้แต่งร่วม. II. จักร ติงศภัทิย์, แปลและเรียบเรียง. III. ชื่อเรื่อง.
658.8
ISBN 978-974-414-120-0

ในกรณีที่ต้องการซื้อเป็นจำนวนมาก เพื่อใช้ในการสอน การฝึกอบรม การส่งเสริมการขาย หรือเป็นของขวัญพิเศษ กรุณาติดต่อสอบถามราคาพิเศษได้ที่ โทร. 0-2718-1821 (10 คู่สาย)

คำนำ

ในชั้นเรียน ต้นทุนบนฐานกิจกรรม หรือที่เรียกว่า ตัวแบบ ABC (Activity-Based Costing) ดูเหมือนจะเป็นหนทางในการจัดสรรทรัพยากรขององค์การได้อย่างยอดเยี่ยม แต่ในชีวิตจริงผู้บริหารจำนวนมากที่ได้นำ ABC ไปใช้งานภายในองค์การอย่างกว้างขวาง กลับพบว่าแนวทางนี้มีข้อจำกัดและไม่สามารถใช้งานได้ดังที่คาดหวังไว้ ทำไมน่ะหรือ ? พนักงานได้รับรู้ผลการสำรวจว่าบริษัทที่เคยใช้ตัวแบบ ABC มีค่าใช้จ่ายและเวลาที่สูญเสียไปในการประเมินทรัพยากรที่ใช้ดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจอย่างมากเกินไป

หนังสือเล่มนี้จะนำเสนอการจัดการต้นทุนบนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลา (Time-Driven Activity-Based Costing) หรือ TDABC ซึ่งเป็นวิธีการที่ง่ายและมีประสิทธิผลสูงกว่าในการวัดต้นทุนและความสามารถในการทำกำไร โดยดึงข้อมูลที่มีอยู่ในระบบ ERP มาใช้งาน การคิดต้นทุนแบบ TDABC ช่วยให้ผู้บริหารประหยัดเวลาและงบประมาณในการเก็บรวบรวมและปรับปรุงฐานข้อมูลให้ทันสมัย รวมทั้งมีเวลามากขึ้นในการแก้ไขปัญหาต่าง ๆ ที่ค้นพบจากการใช้งาน TDABC อาทิ กระบวนการที่ไร้ประสิทธิภาพ ผลิตภัณฑ์และลูกค้ากลุ่มที่ไม่สร้างผลกำไร และกำลังการผลิตส่วนเกิน

Kaplan และ Anderson ได้อธิบายวิธีการที่ผู้บริหารสามารถนำไปพัฒนาระบบต้นทุนบนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลา โดยตอบคำถามพื้น ๆ 2 ข้อ

- ต้นทุนในการจัดหากำลังผลิตจากทรัพยากรสำหรับแต่ละกระบวนการในองค์การของเราเป็นเท่าไร ?
- กำลังการผลิตจากทรัพยากร (เวลา) ที่องค์การต้องใช้ในการดำเนินธุรกรรมแต่ละรายการ การผลิตสินค้าแต่ละอย่าง และการให้บริการลูกค้าแต่ละรายของบริษัทเป็นเท่าไร ?

นอกเหนือจากผลประโยชน์ทั่วไปที่ได้จากการนำ ABC ไปใช้งานอย่างประสบผลสำเร็จ อาทิ การเพิ่มความสามารถในการทำกำไรจากผลิตภัณฑ์และลูกค้าให้สูงขึ้น การบริหารอัตราการใช้กำลังการผลิต และการปรับปรุงประสิทธิภาพของกระบวนการ Kaplan และ Anderson ได้แนะนำการประยุกต์ใช้ TDABC กับโครงการริเริ่มใหม่ๆ ได้แก่

- เชื่อมโยงการวางแผนเชิงกลยุทธ์เข้ากับการจัดทำงบประมาณดำเนินงาน
- ส่งเสริมกิจกรรมที่ทำให้เกิดการปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง อาทิ การบริหารแบบลีน (lean management) และการเทียบเคียง (benchmarking)
- ขจัดความซับซ้อนภายในห่วงโซ่อุปทานที่เกินจำเป็นออกไป
- ปรับปรุงกระบวนการตรวจสอบสถานะทางการเงินสำหรับการควบรวมและเข้าถือสิทธิ์ในกิจการให้ดีขึ้น
- จัดสรรและใช้งานบุคลากรหลักอย่างเหมาะสมที่สุด

หนังสือเล่มนี้ใช้กรณีศึกษามากมายในหลากหลายสถานการณ์เพื่ออธิบายตัวแบบ TDABC กรณีศึกษาเหล่านี้มีที่มาจากการปฏิบัติงานจริงภายใต้คำแนะนำของที่ปรึกษาจากบริษัท Acorn องค์การที่เป็นต้นแบบได้แก่ Kemps LLC, Sanac Logistics, ATB Financial, กลุ่มธุรกิจโครงสร้างพื้นฐานด้านเทคโนโลยีของ Citigroup และมหาวิทยาลัย Jackson State

ต้นทุนบนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลา (TDABC) เป็นองค์ความรู้ใหม่ขององค์การที่มีความสำคัญอย่างยิ่ง ช่วยให้คุณมีเครื่องมือที่จำเป็นและแนวทางปฏิบัติเพื่อสร้างคุณค่าสูงสุดจากระบบต้นทุนบนฐานกิจกรรมของคุณได้

สำนักพิมพ์เอ็กซเปอร์เน็ท

สารบัญ

			หน้า
คำนำ			**3**
สารบัญ			**5**
บทนำ			**7**
ส่วนที่	**1 :**	**ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับต้นทุนบนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลา**	**15**
บทที่	1	วิวัฒนาการของต้นทุนบนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลา	17
บทที่	2	การประเมินเวลาของกระบวนการ	53
บทที่	3	อัตราต้นทุนกำลังการผลิต	87
บทที่	4	การใช้งานตัวแบบต้นทุนบนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลา	131
บทที่	5	การวิเคราะห์โดยสมมติสถานการณ์ (What-if analysis) และการจัดทำงบประมาณบนฐานกิจกรรม : การพยากรณ์ความต้องการทรัพยากร	161
บทที่	6	ตัวแบบผลกำไรทางลัด : การสร้างกระบวนการตรวจสอบสถานะทางการเงินรูปแบบใหม่สำหรับการควบรวมและเข้าถือสิทธิ์ในกิจการ	199
บทที่	7	การยกระดับการปรับปรุงกระบวนการภายในของธุรกิจ : การประยุกต์ใช้ TDABC ในรูปแบบใหม่	225

หน้า

ส่วนที่ 2 : ภาคปฏิบัติของต้นทุนบนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลา **267**

บทที่ 8 Kemps LLC : การจัดการสินค้า การกระจายสินค้าและความหลากหลายของลูกค้า 269

บทที่ 9 Sanac Logistics : สมการเวลาเพื่อวิเคราะห์ความซับซ้อนในกระบวนการโลจิสติกส์ 293

บทที่ 10 Compton Financial : การใช้ต้นทุนบนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลาเพื่อปรับปรุงผลการดำเนินงานให้มีกำไร 317

บทที่ 11 ATB Financial : แบบอย่างของการเติบโตจากความสามารถในการทำกำไร 347

บทที่ 12 หน่วยธุรกิจโครงสร้างพื้นฐานด้านเทคโนโลยีของ Citigroup : กลยุทธ์ด้านการเงินเพื่อบริหารงานเทคโนโลยีสารสนเทศในฐานะหน่วยธุรกิจหนึ่งของกลุ่มบริษัท 369

บทที่ 13 กลุ่มลูกค้าพิเศษของ Global Insurance Company : การพยากรณ์ความต้องการบุคลากรหลัก 387

บทที่ 14 มหาวิทยาลัย Jackson State 405

ภาคผนวก ก : การปรับเปลี่ยนกลุ่มลูกค้าที่ไม่สร้างกำไร **429**

ภาคผนวก ข : คำถามที่ถามกันบ่อย **439**

เกี่ยวกับผู้เขียน **451**

บทนำ

ที่มาของหนังสือเล่มนี้ย้อนกลับไปในปี 1995 เมื่อ Steve Anderson นักศึกษาชั้นปีที่ 2 หลักสูตรบริหารธุรกิจมหาบัณฑิตของวิทยาลัยธุรกิจแห่งมหาวิทยาลัยฮาร์วาร์ด (Harvard Business School-HBS) ได้ลงทะเบียนเรียนวิชาการวัดและบริหารต้นทุน ซึ่ง Bob Kaplan เป็นผู้สอน เนื้อหาของวิชานี้ครอบคลุมวิธีการที่บริษัททั้งหลายใช้ออกแบบระบบต้นทุนบนฐานกิจกรรม (activity-based costing systems หรือระบบ ABC) วิธีนำระบบ ABC ไปใช้งานและปรับปรุงแก้ไขระบบให้เหมาะสม Kaplan ปิดการบรรยายวิชานี้ด้วยการปาฐกถาสรุปองค์ความรู้ใหม่จากหนังสือ *Cost & Effect* (ต้นทุนและระบบการวัดผลการดำเนินงาน) หนังสือเล่มใหม่ที่กำลังจะออกจำหน่ายซึ่ง Kaplan เขียนร่วมกับ Robin Cooper โดยเขียนอธิบายไว้ใน *"ขั้นตอนที่สี่"* ของระบบต้นทุน ระบบต้นทุนเหล่านี้สามารถเข้าถึงระบบวางแผนทรัพยากรขององค์การหรือระบบ ERP และทำให้แนวทาง ABC แบบใหม่ที่มีองค์ประกอบสำคัญอยู่ที่การใช้เวลาและอัตราการใช้กำลังการผลิต

ในขณะที่กำลังศึกษาอยู่ที่วิทยาลัยธุรกิจแห่งมหาวิทยาลัยฮาร์-วาร์ด Anderson และเพื่อนร่วมชั้นเรียนได้นำเอาเทคนิค ABC ไปใช้งานจริงในบริษัทเอกชนขนาดกลางสองสามแห่ง พวกเขาได้จัดทำตัวแบบซอฟต์แวร์ที่เขียนขึ้นเองเพื่อใช้วิเคราะห์สารสนเทศที่เกี่ยวกับต้นทุนและผลกำไรของกิจการ บริษัทที่ใช้บริการของพวกเขากลุ่มแรก ๆ นำเอาผลลัพธ์ที่ได้จากการประมวลผลระบบซอฟต์แวร์ใหม่นี้ไปใช้เจรจาธุรกิจกับลูกค้ารายหลัก และบริษัทเหล่านี้ยังได้รับผลกำไรก้อนโตจากการวิเคราะห์และการนำผลลัพธ์ที่ได้ไปปฏิบัติ

ภายหลังสำเร็จการศึกษา Anderson ได้เข้าทำงานกับบริษัท McK-insey & Co. ในตำแหน่งที่ปรึกษาและทำหน้าที่วิเคราะห์สาร-สนเทศด้านต้นทุนและผลกำไรของกิจการแบบเดียวกับที่เคยปฏิบัติตอนเป็นนักศึกษาให้กับบริษัทต่าง ๆ ที่อยู่ใน Fortune 1000 แม้บริษัทเหล่านี้จะมีทีมผู้บริหารระดับสูงที่เก่งกาจ มีการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่ทันสมัย และมีการนำเทคนิคขั้นสูงในการปรับปรุงกระ-บวนการทางธุรกิจมาประยุกต์ใช้ แต่ระบบ ABC ของบริษัทเหล่านี้ก็ยังพึ่งพาแรงงานคนเป็นหลักและมีขีดความสามารถที่จำกัด Anderson มองเห็นถึงโอกาสเปิดบริษัทที่ปรึกษาและพัฒนาซอฟต์แวร์ซึ่งจะช่วยให้บริษัททั้งหลายใช้งานระบบ ABC ของพวกเขาผ่านเทคโนโลยีสารสนเทศได้ดียิ่งขึ้นและสามารถขยายแนวคิดการใช้งาน ABC กระจายทั่วทั้งองค์การได้

ในปี 1996 Anderson ได้ก่อตั้ง Acorn Systems, Inc. ขึ้นเพื่อให้บริการแก่วิสาหกิจขนาดกลางเป็นหลัก ในระยะเริ่มต้น Acorn เป็นหุ้นส่วนกับบริษัทคู่ค้าชั้นนำรายหนึ่งซึ่งพัฒนาซอฟต์แวร์สำหรับต้นทุนบนฐานกิจกรรม แต่เนื่องจากซอฟต์แวร์และระเบียบวิธีใช้งานของคู่ค้ารายนี้ไม่สามารถแม้แต่จะจำลองการวิเคราะห์แบบที่ Ander-son และเพื่อนของเขาเคยทำได้เมื่อครั้งยังเป็นนักศึกษาของ HBS

สำหรับ Wilson-Mohr ซึ่งเป็นลูกค้ารายแรกที่ใช้บริการจาก Acorn โดยมีรายได้ 15 ล้านดอลลาร์สหรัฐนั้น ซอฟต์แวร์ ABC ที่พัฒนาขึ้นเพื่อใช้งานเชิงพาณิชย์ต้องใช้เวลานานนับสัปดาห์ในการผลักดันต้นทุนจากบัญชีแยกประเภททั่วไป (GL) ลงไปที่กิจกรรมหลายร้อยกิจกรรมในตัวแบบ และต้องใช้เวลานานขึ้นในการดาวน์โหลดแฟ้มข้อมูลสินค้าและลูกค้า หลังจากนั้นยังต้องเสียเวลาอีกหลายวันในการประมวลผลตัวแบบของทั้งกิจการ เมื่อ Anderson ได้ไตร่ตรองถึงปัญหามากมายที่เกิดขึ้นกับลูกค้าหลักๆ ที่เขาให้บริการ เขาจึงได้ค้นพบแนวทางใหม่ในการปรับปรุงการใช้งาน ABC ทั่วทั้งองค์การ[1]

ระบบ ABC แบบใหม่จะเริ่มต้นจากการผลักต้นทุนในบัญชีแยกประเภททั่วไปลงไปยังแผนกต่างๆ โดยตรง ซึ่งเป็นงานที่ไม่ยุ่งยาก Anderson ได้กำหนดกระบวนการหลักที่ต้องดำเนินการไว้สำหรับแต่ละแผนก เขาเลือกใช้หน่วยเวลาเป็นมาตรวัดร่วมของทุกกิจกรรมและกิจกรรมย่อยที่เกิดขึ้นภายในกระบวนการของแต่ละแผนก Anderson ได้โยนซอฟต์แวร์ ABC ที่ใช้งานอยู่เดิมซึ่งใช้สินค้าหรือลูกค้าเป็นตัวผลักดันต้นทุนทิ้งไป เขาค้นพบว่าระบบ ERP ทำให้เขาสามารถวัดตัวผลักดันเวลาที่ใช้ในกระบวนการเพื่อหาต้นทุนในระดับธุรกรรมได้อย่างง่ายดาย Anderson ได้พัฒนาสมการเวลาขึ้นเพื่ออธิบายให้เห็นความแตกต่างของการใช้เวลาดำเนินการในแต่ละแผนกตามประเภทของคำสั่งซื้อหรือธุรกรรม

ในฤดูใบไม้ผลิปี 1997 Acorn ได้คิดค้นแนวทางต้นทุนบนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลา (time-driven activity-based costing หรือ TDABC) ขึ้น[2] Acorn ประสบผลสำเร็จในการนำ TDABC ไปใช้กับ Wilson-Mohr และ Hendee Enterprise ลูกค้าอีกหนึ่งรายในฤดูร้อนของปี 1997 หลังจากนั้นจึงนำไปใช้งานกับกลุ่มวิสาหกิจขนาดกลางเพิ่มขึ้นโดยเฉพาะกิจการที่มีปริมาณธุรกรรมสูง อีกหลาย

ปีต่อมา Anderson ได้ขยายทีมผู้บริหารของ Acorn เพิ่มขึ้นโดยว่าจ้างผู้บริหารที่มีความเชี่ยวชาญและประสบการณ์ทางด้านซอฟต์แวร์หลายคนเข้ามาร่วมงาน ได้แก่ Leland Putterman ที่ว่าจ้างเข้ามาดำรงตำแหน่งกรรมการผู้อำนวยการใหญ่ Alex Fernandez รองกรรมการผู้อำนวยการฝ่ายขาย Torsten Weirich รองกรรมการผู้อำนวยการฝ่ายพัฒนาเทคโนโลยี และ Chris Fraga รองกรรมการผู้อำนวยการฝ่ายพันธมิตรทางธุรกิจ ในไม่ช้า Acorn จึงตระหนักได้ว่า TDABC สามารถประยุกต์ใช้งานได้อย่างกว้างขวางกว่าที่คิดไว้มาก ราวปี 2006 มีบริษัทมากกว่า 200 แห่งที่ประสบผลสำเร็จในการนำตัวแบบ TDABC ไปใช้งานทั่วทั้งองค์การ ซึ่งครอบคลุมถึงกิจการขนาดกลางและบริษัทใน Fortune 1000 ด้วย

ในช่วงเวลานั้น หลังจากที่ร่วมเขียนและตีพิมพ์หนังสือ *Cost & Effect* เรียบร้อยแล้ว Kaplan ได้ทุ่มเทเวลาร่วมกับ Dave Norton เพื่อศึกษา Balanced Scorecard ผลการศึกษาก่อให้เกิดบทความวิชาการมากมายลงพิมพ์ใน *Harvard Business Review* รวมถึงหนังสืออีกสามเล่ม กรณีศึกษาของ HBS อีกจำนวนมาก และบทความวิชาการลงพิมพ์ในรายงาน Balanced Scorecard Report แต่ถึงกระนั้น Kaplan ยังคงให้ความสนใจในการพัฒนาและต่อยอดการศึกษาต้นทุนบนฐานกิจกรรมอยู่อย่างสม่ำเสมอ

ในปี 2001 Kaplan ได้เข้าร่วมเป็นคณะกรรมการบริษัทของ Acorn และเริ่มทำงานร่วมกับ Anderson และทีมงานของ Acorn เพื่อศึกษาวิธีการขับเคลื่อนการใช้งานตัวแบบ TDABC อย่างมีประสิทธิผลสูงสุด การอภิปรายผลการศึกษาเหล่านี้นำไปสู่การเชื่อมโยงแนวทางการคิดต้นทุนและสมรรถนะ (capacity-costing approach) ซึ่ง Kaplan และ Cooper ได้ทุ่มเทศึกษาและเขียนไว้ในหนังสือ *Cost & Effect* เข้ากับอัลกอริทึมเวลาของ Anderson เพื่อจำลองรูปแบบ