

กรม 1

การรวบรวมข้อมูล และการประเมินผลข้อมูล

บทที่ 1

หน้าที่ และงานในระบบบัญชี

จุดประสงค์ของหนังสือเล่มนี้คือ ช่วยให้นักศึกษาได้เรียนรู้และเข้าใจว่า การบัญชีจะช่วยฝ่ายบริหารให้ดำเนินงานหรือจัดการงานในความรับผิดชอบได้อย่างไร การบัญชีและการบริหารเป็นงานที่เกี่ยวข้องกัน ดังนั้นการศึกษาการบัญชีภายในจึงมีความสำคัญอย่างยิ่ง ไม่ว่าจะเป็นผู้บริหารหรือเป็นนักบัญชีเองก็ตาม

จุดประสงค์ของบทที่ 1 นี้ เป็นการให้ทัศนะถึงบทบาทของนักบัญชีในองค์การ เราจะเห็นว่านักบัญชีจะต้องบรรลุถึงงาน 3 ด้านพร้อมกันไป คือ งานด้านการประมวลข้อมูล งานด้านการแนะให้เห็นจุดที่ควรสนใจ และงานด้านเสนอข้อมูลเพื่อการตัดสินใจ (Scorekeeping attention directing and problem solving)

วัตถุประสงค์หลัก 3 ประการของระบบบัญชี

ระบบการบัญชีเป็นระบบของการให้ข้อมูลที่เป็นตัวเลข ระบบการบัญชีที่มีประสิทธิภาพจะต้องสามารถให้ข้อมูล 3 ประการคือ

1. รายงานภายในสำหรับฝ่ายบริหาร ใช้ในการวางแผนและการควบคุมปกติประจำวัน
2. รายงานภายในสำหรับฝ่ายบริหาร ใช้ในการวางแผนยุทธวิธี นั่นคือ ช่วยการตัดสินใจในกรณีพิเศษ และในการวางนโยบายของบริษัทโดยส่วนรวม และการวางแผนระยะยาว และ
3. รายงานภายนอกเพื่อเสนอแก่ผู้ถือหุ้น หน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้อง และบุคคลภายนอกฝ่ายต่าง ๆ

ทั้งฝ่ายบริหารและบุคคลภายนอกต่างร่วมกันรับประโยชน์จากระบบการบัญชีแตกต่างกัน เพียงว่าบุคคลภายนอกสนใจรายงานการเงินที่เป็นข้อมูลข้อที่ 3 ซึ่งเป็นข้อมูลที่รายงานผลงานในอดีต ส่วนฝ่ายบริหารเน้นระบบการบัญชีที่จะนำมาช่วยการบริหารงาน ซึ่งก็คือการวางแผนงานและการควบคุมที่เป็นข้อมูลข้อที่ 1 และ 2 การบัญชีภายใน (บริหาร) เป็นการบัญชีที่เน้นทางด้านการรวบรวมข้อมูล การจัดประเภท และการตีความข้อมูลที่จะช่วยฝ่ายบริหารแต่ละฝ่ายในการทำงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์การ

ชนิดของข้อมูลที่นักบัญชีจะให้

ข้อมูลอะไรบ้างที่นักบัญชีจะให้? ชนิดของข้อมูลที่ต้องการนี้ได้มีการวิจัยและศึกษาโดยทีมงานของ⁽¹⁾ นาย H.A. Simon ซึ่งสรุปได้ว่า ข้อมูล 3 ชนิดดังกล่าวข้างล่างนี้ช่วยฝ่ายบริหารในการตั้งคำถาม และตอบคำถามให้แก่ตนเอง ขณะเดียวกัน ข้อมูลแต่ละชนิดก็เหมาะสมสำหรับผู้บริหารในแต่ละระดับซึ่งแตกต่างกันโดยสรุปงานของนักบัญชีในการให้ข้อมูลมี 3 ด้าน

1. **การประมวลข้อมูล (Scorekeeping)** เป็นการรวบรวมข้อมูลซึ่งช่วยให้ฝ่ายบริหารและบุคคลภายนอกสามารถประเมินผลการดำเนินงาน และฐานะการเงินของกิจการได้

2. **การชี้ให้เห็นจุดที่เป็นปัญหา (Attention Directing)** เป็นการรายงานและการตีความข้อมูลที่ช่วยให้ผู้บริหารสนใจการดำเนินงานในจุดที่มีปัญหา ข้อบกพร่อง และความไม่มีประสิทธิภาพ ทำให้ฝ่ายบริหารสนใจลักษณะสำคัญของการปฏิบัติงานเพื่อให้ได้ผลสำเร็จ งานด้านนี้ของนักบัญชีช่วยให้ฝ่ายบริหารสามารถตัดสินใจแก้ปัญหาการปฏิบัติงานประจำวันของกิจการ

3. **การแก้ปัญหา (Problem Solving)** เป็นการเสนอแนะทางเลือกที่ดีที่สุดที่ใช้ในการแก้ปัญหา ซึ่งมักจะเป็นเรื่องเกี่ยวกับการตัดสินใจในเรื่องที่ไม่เกิดขึ้นบ่อย หรือสถานการณ์ที่ต้องการการวิเคราะห์และรายงานทางบัญชีเป็นกรณีพิเศษ

บัญชีการเงินและบัญชีบริหาร

บัญชีการเงิน หมายถึง การเสนอข้อมูลทางบัญชีที่แสดงผลการดำเนินงาน และฐานะการเงินของกิจการ เพื่อรายงานต่อผู้ถือหุ้นและบุคคลภายนอก

บัญชีบริหาร หมายถึง การเสนอข้อมูลทางบัญชีที่ผู้บริหารงานใช้ในการตัดสินใจ และกำหนดนโยบายเพื่อดำเนินกิจการ

บัญชีการเงินและบัญชีบริหาร แตกต่างกันที่การใช้ข้อมูลทางบัญชี บัญชีบริหารเน้นการวางแผนและการควบคุม โดยจะเกี่ยวข้องกับการรวบรวมข้อมูล การจัดประเภท และการตีความข้อมูล เพื่อจะช่วยให้ฝ่ายบริหารสามารถบริหารงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์การ

(1) H.A. Simon, Administrative Behavior, 2nd ed. (New York : The Macmillan Company), p. 20

ขบวนการของการบริหาร

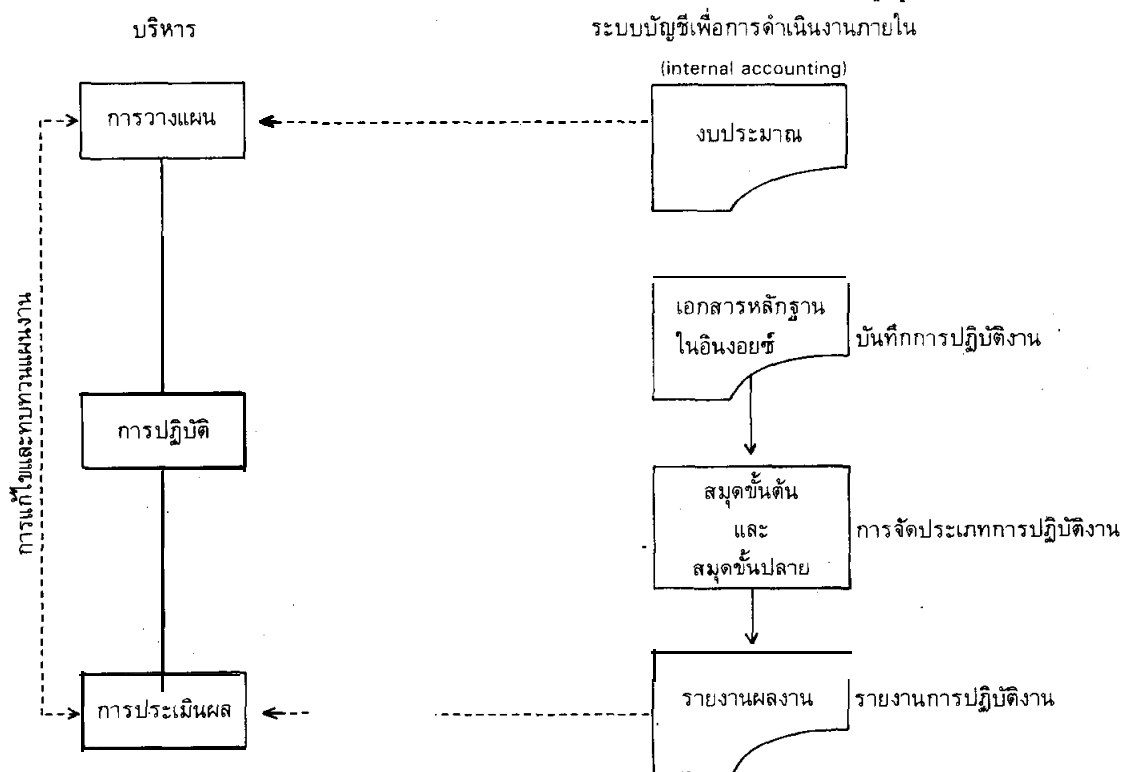
ผู้บริหารงานจำเป็นต้องมีเป้าหมายโดยส่วนรวมของทั้งองค์การ นั่นคือ การรับรู้ถึงจุดประสงค์ขององค์การโดยส่วนรวม และจุดประสงค์หรือเป้าหมายของหน่วยงานแต่ละหน่วยภายในองค์การ และจำเป็นต้องมีแผนเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์เหล่านั้นและจะต้องดำเนินงานตามแผน และติดตามประเมินถึงผลงานที่เกิดขึ้นจริงว่าเป็นไปตามแผนงานเพียงไร และแล้วผู้บริหารจึงจะสามารถกำหนดแผนงานใหม่โดยอาศัยประสบการณ์ที่ผ่านมา และเงื่อนไขใหม่ ๆ ที่เกิดขึ้น

จุดสำคัญของขบวนการบริหารคือการตัดสินใจ นั่นคือ การเลือกระหว่างทางเลือกต่าง ๆ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ การตัดสินใจเหล่านี้ อาจเป็นการตัดสินใจตั้งแต่งานที่ไม่เกิดขึ้นเป็นประจำ ไปจนถึงการตัดสินใจในงานประจำวัน

การตัดสินใจเป็นงาน 2 ด้าน ของขบวนการตัดสินใจคือ

- (1) การวางแผน
 - (2) การควบคุม
- (ดูภาพ 1-1)

ภาพ 1-1 โครงร่างของงานบัญชีเพื่อการวางแผนและการควบคุม



การวางแผน (Planning) หมายถึง การกำหนดวัตถุประสงค์และหนทางที่จะให้บรรลุ วัตถุประสงค์ การวางแผนจะต้องสามารถตอบคำถาม 2 ข้อคือ ต้องการอะไร จะสำเร็จ เมื่อไร และอย่างไร

การควบคุม (Controlling) หมายถึง การดำเนินงานให้เป็นไปตามแผนงานและให้ได้ข้อมูล กลับมาเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์

การวางแผนและการควบคุมเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกัน ยากที่จะแยกออกจากกันได้ จะเห็นว่าจากภาพ 1-1 การบัญชีช่วยแปรรูปของแผนงานออกมาเป็นตัวเลขในรูปงบประมาณ และแปรรูปของการควบคุมมาในรูปของการรายงานผลงาน

ภาพ 1-2 แสดงแบบของการรายงานผลงานอย่างง่าย ๆ

ภาพ 1-2 รายงานผลงาน

	งบประมาณ	ผลงานจริง	ผลแตกต่าง (Variances)	คำอธิบาย
ยอดขาย	+++	+++	++	_____
ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ	+++	+++	++	_____
กำไรสุทธิ	+++	+++	+++	_____

รายงานเช่นนี้ก่อให้เกิดการสืบสวนถึงข้อบกพร่อง การดำเนินงานจะถูกนำมาเปรียบเทียบกับแผนงาน หรือแผนงานอาจจะต้องมีการทบทวนใหม่ ข้างต้นนี้เป็นตัวอย่างของการบริหารงานโดย ข้อบกพร่อง (Management by exception)

Management by exception ตามแนวความคิดนี้หมายถึง ความสนใจ หรือความพยายามของผู้บริหารมุ่งไปสู่ความเบี่ยงเบน หรือความแตกต่างที่เป็นจำนวนมากจากผลงานที่คาดว่าจะเกิดขึ้น และเป็นสิ่งที่จะต้องระวังระบบข้อมูลชี้ให้เห็นถึงสิ่งที่เป็นปัญหาที่จะต้องสืบสวน โดยปกติผู้บริหารไม่ควรให้ความสนใจในผลงานซึ่งเป็นไปตามแผนงาน

บทบาทของนักบัญชีในองค์การ

โดยทั่วไปผู้อำนวยการทางบัญชีมีบทบาททางด้านการเป็นฝ่ายที่ปรึกษา (staff) ในองค์การ ซึ่งแตกต่างจากบทบาททางด้านฝ่ายขายและฝ่ายผลิต วัตถุประสงค์เบื้องต้นของบริษัทโดยทั่วไปคือการผลิตและขายสินค้า ผู้จัดการฝ่ายขายและฝ่ายผลิตมีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรงในการบรรลุเป้าหมายเหล่านี้ อย่างไรก็ตามประสิทธิภาพเท่าที่จะทำได้ หน้าที่ด้านนี้เรียกว่า Line authority

งานทางด้านการให้คำแนะนำปรึกษา เกิดขึ้นเมื่อขอบเขตความรับผิดชอบและหน้าที่ของฝ่ายปฏิบัติงานขยายกว้างจนถึงจุดที่ต้องการความช่วยเหลือ เฉพาะเพื่อให้การทำงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เมื่องานของแผนกใดเป็นงานที่ให้คำแนะนำและบริการแผนกงานอื่น ๆ แผนกงานนั้นเรียกว่า staff department ดังนั้นหน้าที่งานของฝ่ายให้คำปรึกษาจะไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับวัตถุประสงค์หลักขององค์การ

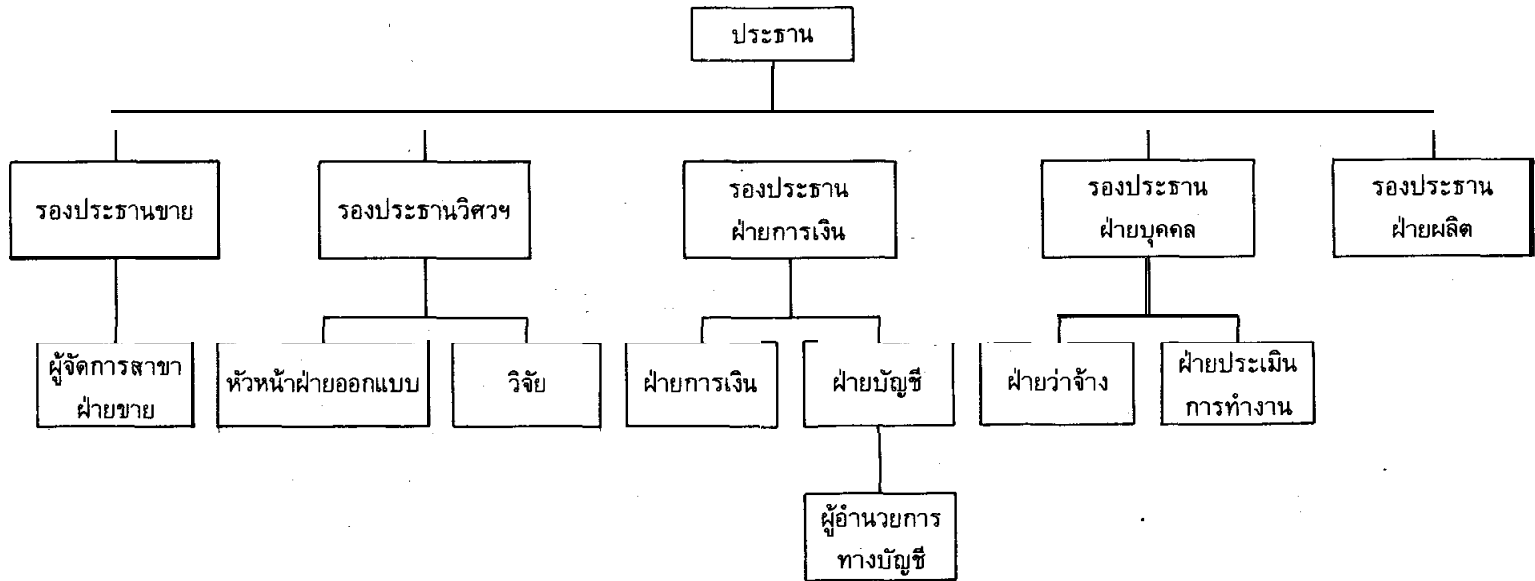
แผนกงานทางบัญชี เป็นแผนกงานทางให้คำปรึกษา รับผิดชอบงานในการให้คำแนะนำและช่วยเหลือในการจัดทำงบประมาณ การควบคุม การกำหนดราคาและการตัดสินใจในปัญหาพิเศษ แก่ผู้บริหารในการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามเป้าหมาย โดยทฤษฎีแล้ววิธีการทางบัญชีที่ถูกกำหนดขึ้น จะไปสู่สายงานในทางปฏิบัติเพื่อให้มีผลบังคับใช้โดยผ่านประธานบริษัท ซึ่งจะออกมาในรูปของคำสั่งหรือคู่มือการปฏิบัติงาน เพื่อให้การทำงานของฝ่ายปฏิบัติงานสามารถรวบรวมข้อมูลให้แก่ฝ่ายบัญชีได้ ในทางปฏิบัติงานประจำวันของนักบัญชีที่ไปสัมพันธ์กับผู้จัดการฝ่ายผลิต หรือหัวหน้าคนงานก็คือ การให้คำแนะนำว่าบันทึกทางด้านการผลิตควรจัดเก็บอย่างไร และบัตรทำงานของคนงานควรจะทำอย่างไร งานเหล่านี้ได้รับมอบหมายให้อำนาจจากฝ่ายบริหารชั้นสูงขึ้นไป ในภาพ 1-3 แสดงความสัมพันธ์ของฝ่ายต่าง ๆ ในองค์การ (อุตสาหกรรม) และการแบ่งงานในแผนกงานบัญชี

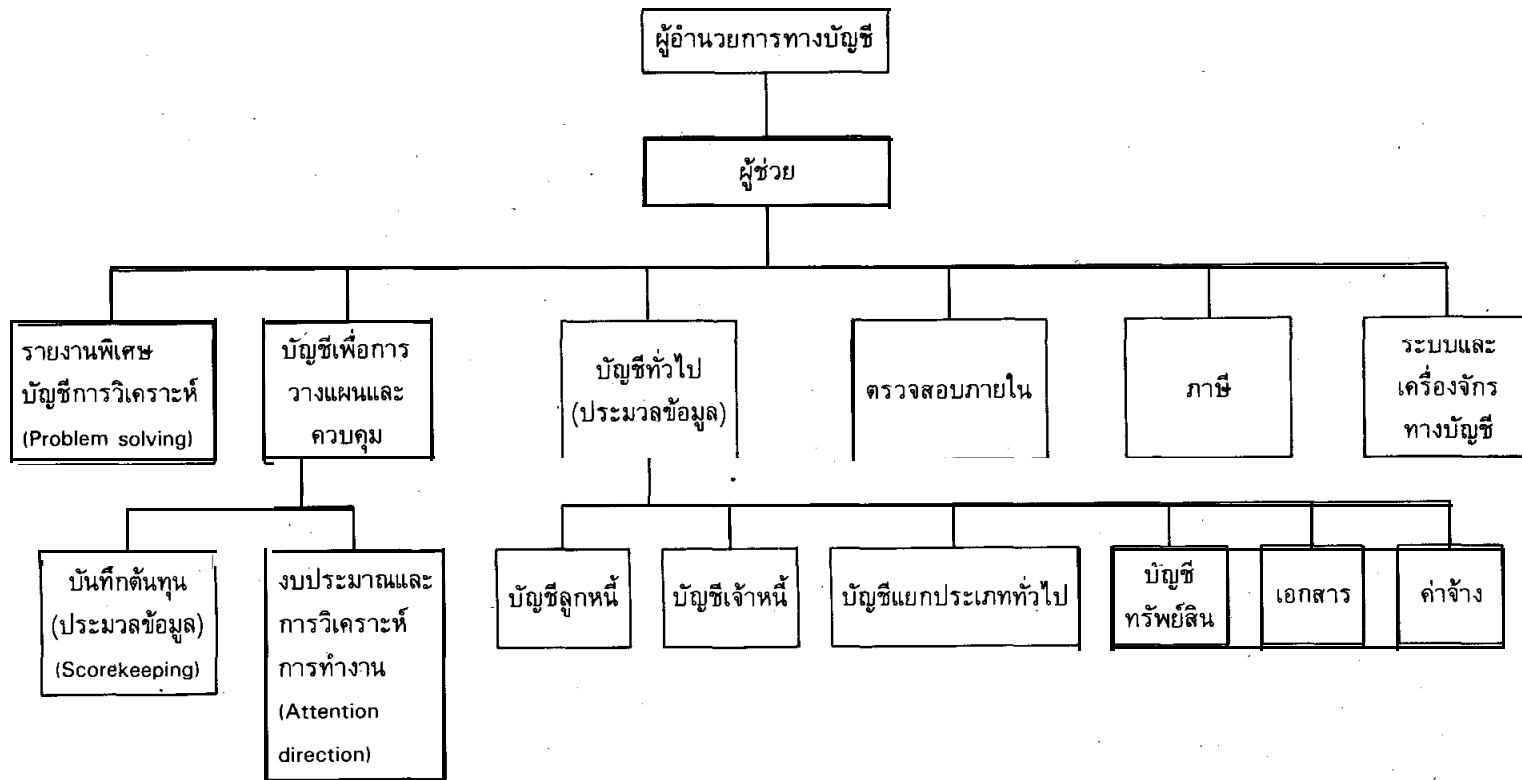
บทบาทของการบัญชีบริหาร

ในการบัญชีบริหารนี้เราจะศึกษาเทคนิคต่าง ๆ เช่น วิธีกำไรส่วนเกินในการปันส่วน ส่วนต้นทุน และการประเมินผลงาน การบัญชีตามความรับผิดชอบ การวิเคราะห์ต้นทุนจำนวนกำไร การวิเคราะห์ต้นทุนที่มีความหมายต่อการตัดสินใจ การวิเคราะห์เงินทุนตามโครงการงบประมาณยืดหยุ่นและมาตรฐาน

เครื่องมือในการวิเคราะห์เรื่องต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้น ได้นำเอาการวิเคราะห์ในเชิงเศรษฐศาสตร์เข้ามาใช้ แท้จริงแล้วการบัญชีบริหารเกี่ยวข้องกับช่องว่างระหว่างเศรษฐศาสตร์บริหารและการบัญชี แต่การมองบัญชีบริหารในแง่ของเศรษฐศาสตร์เพื่อการบริหารยังไม่เพียงพอ เนื่องจาก

ภาพ 1-3 ฝั่งองค์กร (อุตสาหกรรม) และฝั่งองค์กรภายในแผนกบัญชี





ยังไม่เป็นภาพทั้งหมดของการบัญชีบริหาร ผลจากการวิเคราะห์ทางเศรษฐศาสตร์จะต้องถูกนำไปใช้ในองค์กร การนำไปใช้เป็นปัญหาทางพฤติกรรมที่เกี่ยวข้องกับบุคคลในองค์กรไม่ใช่ปัญหาทางเศรษฐศาสตร์ ดังนั้นการบัญชีบริหารมีบทบาทที่เท่าเทียมกันในสองด้าน คือ

(1) การวิเคราะห์ตัดสินใจและทางเลือก โดยใช้เทคนิคและวิธีการที่จะกำหนดทางเลือกที่เรียกว่า Decision model

(2) การนำเอาทางเลือกที่ได้คัดเลือกไว้จากข้อ (1) นำไปใช้ ซึ่งในกรณีนี้เกี่ยวข้องกับบุคคลและเครื่องมือต่าง ๆ ที่มีอยู่ในองค์กร เพื่อให้บรรลุตามเป้าหมายที่กำหนดในข้อ (1)

ต้นทุนและประโยชน์ของข้อมูล

แม้ว่าการวิเคราะห์ที่ตัดสินใจและการนำไปปฏิบัติเป็นงาน 2 ด้าน ในทางปฏิบัติงาน ทั้ง 2 ด้านนี้ เป็นงานที่ต่อเนื่องกัน ซึ่งฝ่ายบริหารจะต้องสามารถกำหนดแนวทางที่จะให้บุคคลในองค์กรให้ความร่วมมือเพื่อให้ทางเลือกที่ได้ตัดสินใจแล้วสัมฤทธิ์ผล นักบัญชีและผู้บริหารจะต้องเกี่ยวข้องกับงานทั้ง 2 ด้านนี้ ตัวอย่างเช่น ฝ่ายบริหารกำลังตัดสินใจที่จะติดตั้งเครื่องคอมพิวเตอร์เพื่อนำมาใช้งานทางด้านระบบการควบคุมสินค้าคงเหลือในการขายปลีก ซึ่งการเลือกตัดสินใจติดตั้งเครื่องคอมพิวเตอร์นี้แน่ใจได้ว่าด้วยความช่วยเหลือของเครื่องมือที่นำมาใช้ จะช่วยในการตัดสินใจได้ดีขึ้นในเรื่องของ เวลา, ชนิดและจำนวนในการซื้อแต่ละครั้ง ซึ่งก่อให้เกิดประโยชน์มากขึ้น (กำไร) แก่องค์กร อย่างไรก็ตาม ฝ่ายบริหารอาจปฏิเสธการติดตั้งเครื่องคอมพิวเตอร์ เมื่อต้นทุนของการนำมาใช้ซึ่งอาจมีมูลค่าเป็นตัวเงิน และไม่สามารถวัดเป็นตัวเงินและรวมถึงต้นทุนในการอบรมพนักงาน และต้นทุนดำเนินการมากกว่าประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ ในบางครั้งต้นทุนเหล่านี้อาจกำหนดขึ้นอย่างยากลำบากดังเช่น เวลาที่พนักงานใช้ในการค้นหาคำที่ติดค้างที่มีอยู่ อาจมากกว่าความอดทนของลูกค้าในการรอคอย ซึ่งมีผลให้สูญเสียการขายรายวันนั้น

ฝ่ายบริหารและนักบัญชีอาจต้องตัดสินใจว่าการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีดังกล่าวข้างต้นนั้นคุ้มค่าหรือไม่ การตัดสินใจนี้ต้องเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นและประโยชน์ที่จะได้รับเหมาะสมเพียงใด กรณีเช่นนี้ประโยชน์ที่ได้รับ อาจหมายถึงต้นทุนที่ประหยัดได้ หรือรายได้ที่เพิ่มขึ้นที่เกิดขึ้นจากการปรับปรุงระบบบัญชี และต้นทุนที่จะเกิดขึ้นนั้นอาจจะวัดได้ในแง่ของการนำไปปฏิบัติ ดังนั้นจะเห็นว่า การวิเคราะห์ที่ตัดสินใจ และปัญหาการนำไปปฏิบัติต้องพิจารณาพร้อมกันไป

การชี้แจงให้เห็นระหว่างต้นทุนและประโยชน์ของข้อมูลที่เรียกว่า information economics เป็นโครงสร้างที่สำคัญของการกำหนดระบบการบัญชีบริหาร ผู้บริหารและนักบัญชีจะต้องตั้งคำถามซ้ำซากว่า การเปลี่ยนแปลงใด ๆ ในระบบที่มีอยู่จะก่อให้เกิดประโยชน์สุทธิหรือไม่

สรุป

การเข้าใจในวัตถุประสงค์ของระบบการบัญชี จะช่วยให้นักศึกษาเข้าใจถึงประโยชน์ของการบัญชีต่อการบริหารงาน ระบบการบัญชีในภายหน้ามีแนวโน้มที่จะสนองวัตถุประสงค์ในหลายด้าน ซึ่งประกอบด้วยรายงานที่มีระบบ ซึ่งจะต้องสามารถสนองวัตถุประสงค์หลัก 3 ประการ คือ

(1) รายงานประจำวันให้แก่ฝ่ายบริหาร เพื่อวัตถุประสงค์ด้านการวางแผนและการควบคุม การดำเนินงานประจำวัน (ประมวลข้อมูลและชี้ให้เห็นจุดที่เป็นปัญหา)

(2) รายงานพิเศษให้แก่ฝ่ายบริหาร สำหรับการวางแผนระยะยาวและการตัดสินใจกรณีพิเศษ (การแก้ปัญหา)

(3) รายงานประจำถึงผลของฐานะการเงินเพื่อบุคคลภายนอกองค์การ (การประมวลข้อมูล)

วัตถุประสงค์ 2 ข้อแรก เกี่ยวพันโดยตรงกับการบริหารงาน การบัญชีเป็นหน้าที่ทางด้านการให้บริการ โดยช่วยฝ่ายบริหารในการทำงานให้เกิดประสิทธิภาพมากขึ้น การบัญชีบริหารประกอบด้วย การวิเคราะห์ตัดสินใจ และการนำไปปฏิบัติให้เกิดผล

ปัญหาท้ายบทสำหรับการทบทวน

ปัญหาข้อ 1.

งานด้านการประมวลข้อมูล งานด้านการแนะนำให้เห็นจุดที่ควรสนใจ และงานเสนอข้อมูลเพื่อการตัดสินใจ ของนักบัญชีตามที่กล่าวมาในบทนี้ ในแง่ของการบริหารงาน ประโยชน์ที่ได้รับจากงานของนักบัญชีเป็นผลโดยตรงจากความสามารถของนักบัญชีในการชี้แนะและในการเสนอข้อมูลได้ดีเพียงไร

จงประเมินคำกล่าวข้างต้น

เฉลยปัญหาข้อ 1.

หน้าที่หลักของผู้บริหารงาน คือ การสนใจในปัญหาวันต่อวันของการดำเนินงานซึ่งจะช่วยให้เขาสามารถวางแผนระยะยาว และสามารถตัดสินใจในปัญหาเฉพาะเรื่องได้ ยิ่งข้อมูลเหล่านี้ได้จากนักบัญชีภายในบริษัทซึ่งควรจะเป็นผู้ชี้แนะที่ดี และผู้เสนอข้อมูลที่มีความสามารถด้วย

ปัญหาข้อ 2. จากผังองค์การในภาพ 1-3 ให้ตอบคำถามนี้

บทบาทโดยทั่วไปของแผนกให้บริการในองค์การมีอย่างไร? แผนกให้บริการมีความแตกต่างจากแผนกผลิตหรือแผนกดำเนินงานอย่างไร

เฉลยปัญหาข้อ 2.

วัตถุประสงค์หลักของกิจการ คือการผลิตสินค้าและขายสินค้า หรือบริการนอกจากแผนกงานที่เกี่ยวข้องโดยตรง กับการผลิตและขายสินค้าแล้ว นอกนั้นก็ถือว่าเป็นแผนกให้บริการหรือคำแนะนำ แผนกบริการมีหน้าที่เพียงช่วยให้คำแนะนำแก่ฝ่ายผลิตและขาย

โจทย์แบบฝึกหัด

- ข้อ 1-1 ให้คำจำกัดความต่อไปนี้ : งานด้านการประมวลข้อมูล, งานด้านการแสดงให้เห็นจุดที่ควรสนใจ, งานด้านเสนอข้อมูลเพื่อการตัดสินใจ, การบริหารงานโดยข้อยกเว้น
- ข้อ 1-2 อธิบาย “การบัญชีการเงิน” และ “การบัญชีบริหาร”
- ข้อ 1-3 “การวางแผนมีความสำคัญกว่าการควบคุม” ท่านเห็นด้วยหรือไม่ อธิบาย
- ข้อ 1-4 ผู้อำนวยการบัญชีมีอำนาจในการสั่งงาน หรือให้คำปรึกษาแก่นักบัญชีต้นทุน? และเสมียนบัญชีลูกหนี้ (ให้ดูจากผังองค์กรในภาพ 1-3)
- ข้อ 1-5 จากผังองค์กรในภาพ 1-3 งานของบุคคลในฝ่ายต่าง ๆ ข้างล่างนี้ คืองานของนักบัญชีในด้านใด
- ก. เสมียนทำบัญชีเงินเดือน
 - ข. เสมียนทำบัญชีลูกหนี้
 - ค. เสมียนบันทึกต้นทุน
 - ง. หัวหน้าบัญชีทั่วไป
 - จ. หัวหน้าฝ่ายภาษี
 - ฉ. หัวหน้างานตรวจสอบภายใน
 - ช. นักบัญชีงบประมาณ
 - ซ. นักวิเคราะห์ต้นทุน
 - ฅ. หัวหน้าฝ่ายจัดทำรายงาน และศึกษากรณีเฉพาะ
 - ญ. หัวหน้าฝ่ายวางแผน และควบคุมทางบัญชี
 - ฎ. ผู้อำนวยการบัญชี