

บทที่ 1

บทบาทของการบัญชีต้นทุนในองค์การธุรกิจ

หน้าที่การบัญชีมีส่วนสำคัญอย่างมากในการผลักดันให้นักบัญชีของบริษัทใหญ่ ๆ หลายแห่งได้ก้าวขึ้นไปสู่ตำแหน่งผู้บริหารระดับสูงสุด เพราะการบัญชีเกี่ยวข้องกับงานขององค์การธุรกิจในทุก ๆ ด้าน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในด้านของการวางแผนและการควบคุมของฝ่ายบริหาร

การศึกษาการบัญชีต้นทุนจะช่วยให้เข้าใจหน้าที่ของทั้งนักบัญชีและผู้บริหารในองค์การธุรกิจได้อย่างลึกซึ้ง ช่วยให้เข้าใจได้ว่าหน้าที่ทั้งสองนี้มีความสัมพันธ์กันอย่างไร เข้าซ้อนกันในด้านไหน การบัญชีจะช่วยการบริหารได้อย่างไร และนักบัญชีควรอยู่ที่ใดในโครงสร้างขององค์การธุรกิจ

หน้าที่ของผู้บริหาร

การกระทำหน้าที่บางอย่างของผู้บริหาร คือ การวางแผนและการควบคุม จะต้องพึ่งพาข้อมูลการบัญชีอย่างมาก

การจำแนกและจัดลำดับหน้าที่ในการบริหาร

หน้าที่ในการบริหารอาจจำแนกและจัดลำดับได้ดังต่อไปนี้¹

1. การวางแผน หมายถึง การกำหนดวิถีทางที่จะปฏิบัติไว้เป็นการล่วงหน้า ซึ่งจะทำให้เกิดผลสำเร็จตามความต้องการ
2. การจัดองค์การ หมายถึง ภาระหน้าที่ในการกำหนด จัดเตรียม และจัดความสัมพันธ์ของกิจกรรมต่าง ๆ เพื่อให้สามารถบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ขององค์การที่ตั้งไว้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ
3. การจัดคนเข้าทำงาน หมายถึง หน้าที่ในการคัดเลือก และบรรจุคนเข้าทำงาน และธำรงรักษาให้มีคนงานที่มีประสิทธิภาพในตำแหน่งต่าง ๆ ภายในองค์การ
4. การสั่งการ หมายถึง ความพยายามที่จะให้การกระทำต่าง ๆ ของทุกฝ่ายในองค์การ เป็นไปในทางที่จะส่งเสริมให้เกิดผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่ต้องการ
5. การควบคุม หมายถึง การบังคับหรือกำกับให้การทำงานต่าง ๆ เป็นไปตามแผน

การวางแผนและการควบคุม

การวางแผนมีส่วนประกอบสองส่วน คือ การกำหนดวัตถุประสงค์ และการกำหนดวิธีการที่จะบรรลุวัตถุประสงค์นั้น การวางแผนจะมีกระบวนการดังนี้

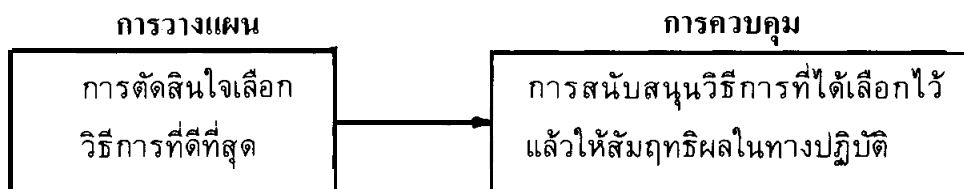
- (1) การกำหนดวัตถุประสงค์
- (2) การค้นหาทางเลือกต่าง ๆ ที่เป็นไปได้ในการบรรลุวัตถุประสงค์นั้น
- (3) การพยากรณ์ผลของทางเลือกต่าง ๆ เหล่านั้น
- (4) การตัดสินใจเลือกทางเลือกที่จะใช้ในการบรรลุวัตถุประสงค์

การตัดสินใจเป็นขั้นที่สำคัญยิ่งในกระบวนการวางแผน ข้อมูลการบัญชีที่ดีจะมีส่วนอย่างสำคัญในการช่วยให้ผู้บริหารตัดสินใจเลือกวิธีปฏิบัติที่ดีที่สุดได้ โดยการให้

¹ธงชัย สันติวงษ์, *องค์การและการบริหาร*, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์ไทย-วัฒนาพานิช, 2523) หน้า 67-71.

ข้อมูลเกี่ยวกับทางเลือกต่าง ๆ ทั้งหมดที่มีอยู่ พร้อมทั้งผลดีและผลเสียของแต่ละทางเลือกนั้น

การควบคุม จะช่วยสนับสนุนให้วิธีการที่เลือกไว้สัมฤทธิ์ผลในทางปฏิบัติ ความสัมพันธ์ของหน้าที่ในการวางแผนและการควบคุมอาจแสดงได้ดังนี้



การวางแผนซึ่งรวมถึงการวิเคราะห์วิธีปฏิบัติต่าง ๆ แล้วตัดสินใจเลือกวิธีที่ดีที่สุด จะกระทำก่อน แล้วจึงตามมาด้วยการควบคุม กระบวนการควบคุมมีดังนี้

- (1) การกำหนดมาตรฐาน
- (2) การตีค่าผลงาน
- (3) การเปรียบเทียบผลงานกับมาตรฐาน
- (4) การดำเนินการแก้ไข

มาตรฐานหรือเกณฑ์ที่ใช้วัดผลงานนั้น มักอยู่ในรูปของงบประมาณ ผลงานที่ทำได้จริงจะถูกตีค่าโดยวิธีการบัญชีและนำไปแสดงในรายงานผลการปฏิบัติงาน รายงานดังกล่าวมักประกอบด้วย การเปรียบเทียบผลงานที่ทำได้จริงกับงบประมาณ ผลแตกต่างที่เกิดจากการเปรียบเทียบนี้จะนำไปสู่การบริหารโดยอาศัยข้อแตกต่าง (management by exception) และในที่สุดอาจกล่าวได้ว่าทุกชั้นของกระบวนการควบคุมต้องอาศัยข้อมูลการบัญชี

ข้อมูลสำหรับการวางแผนและการควบคุม

องค์การธุรกิจใดที่ประกอบด้วยพนักงาน แผนงาน และสายผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ เป็นจำนวนมาก ผู้บริหารขององค์การธุรกิจนั้นจำเป็นต้องใช้ข้อมูลเข้าช่วยในการวางแผนและการควบคุม แต่ข้อมูลอาจจำแนกได้หลายชนิด ใช้ประโยชน์ได้ต่างกัน

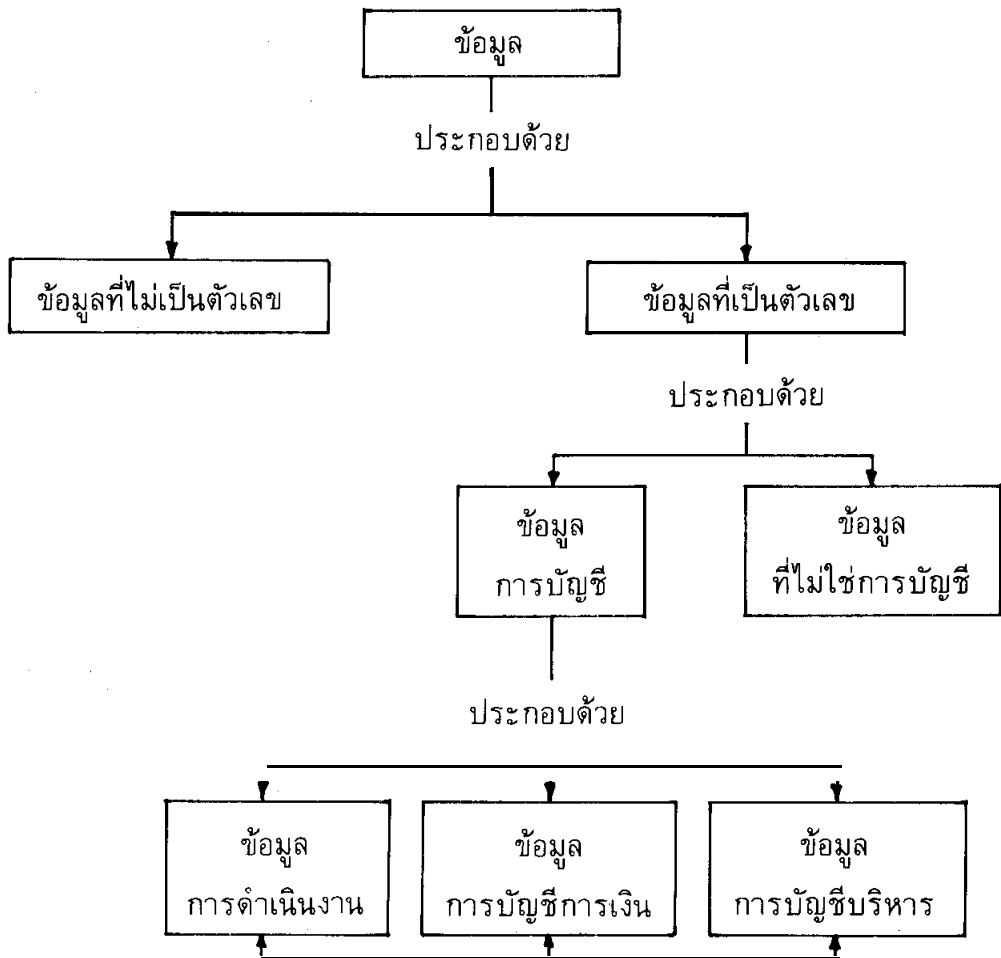
การมีข้อมูลที่ตรงประเด็นกว่า จะช่วยให้ผู้บริหารมีโอกาสในการวางแผนและควบคุมได้ดีกว่าด้วย

ชนิดของข้อมูล

ข้อมูลอาจเป็นข้อเท็จจริง ข้อสังเกต สถิติ หรือสิ่งอื่นใด ๆ ก็ได้ซึ่งเพิ่มพูนความรู้ จำนวน 1,000 ที่ให้มาโดด ๆ ไม่ใช่ข้อมูล เพราะไม่ได้ให้ความรู้กับใคร แต่ถ้าระบุว่า นักศึกษาจำนวน 1,000 คน ได้ลงทะเบียนในคณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยรามคำแหง นี้อยู่เป็นข้อมูล รูปที่ 1-1² แสดงถึงข้อมูลชนิดต่าง ๆ

²Robert N. Anthony, and Glenn A. Welsch, *Fundamentals of Management Accounting*, revised edition (Homewood, Ill. : Richard D. Irwin, 1977), p. 11.

รูปที่ 1-1
ชนิดของข้อมูล



ข้อมูลอาจเป็นตัวเลขหรือไม่เป็นตัวเลขก็ได้ ข้อมูลที่เป็นตัวเลขเป็นได้ทั้งข้อมูลการบัญชี และข้อมูลที่ไม่ใช่การบัญชี ข้อมูลการบัญชีแตกต่างจากข้อมูลที่ไม่ใช่การบัญชี ในแง่ที่ว่าตามปกติแล้ว ข้อมูลการบัญชีมักแสดงเป็นหน่วยเงินตรา ข้อมูลที่เกี่ยวกับอายุ ระดับของประสิทธิภาพ และคุณลักษณะอื่น ๆ ของพนักงานถือเป็นข้อมูลที่เป็นตัวเลข แต่ไม่ถือเป็นข้อมูลการบัญชี อย่างไรก็ตาม เราไม่อาจใช้หน่วยเงินตราเป็นหลักเกณฑ์ในการแบ่งแยกเพียงอย่างเดียวเสมอไป ข้อมูลที่ไม่แสดงในหน่วยของเงินตราอาจรวมไว้ในรายงานการบัญชีด้วยเมื่อสามารถช่วยให้ผู้อ่านเข้าใจได้ดีขึ้นว่ารายงานนั้นตั้งใจที่จะบอกอะไร ตัวอย่างเช่น รายงานของบริษัทจำหน่ายรถยนต์ นอกจากจะให้รายละเอียดจำนวนเงินที่ขายไว้แล้ว อาจแสดงจำนวนของรถยนต์ที่ขายไว้ด้วย ถึงแม้ว่าจำนวนรถยนต์ที่ขายได้ ซึ่งเป็นข้อมูลที่เป็นตัวเลขนั้นจะไม่แสดงในหน่วยของเงินตราก็ตาม ก็ไม่อาจปฏิเสธว่านี่ไม่ใช่ข้อมูลการบัญชี จุดสำคัญก็คือว่า ข้อมูลการบัญชีเน้นที่การแสดงเป็นหน่วยเงินตรา แต่ข้อมูลที่ไม่อยู่ในหน่วยของเงินตราจะถูกรายงานในข้อมูลการบัญชีด้วย เมื่อพิจารณาแล้วว่าเป็นประโยชน์แก่ผู้บริหาร

ข้อมูลการดำเนินงาน เป็นข้อมูลอย่างละเอียดที่เกิดขึ้นในวิถีของการทำงานประจำวัน ตัวอย่างของข้อมูลการดำเนินงานได้แก่

- ข้อมูลที่เกี่ยวกับต้นทุน สถานที่ตั้ง สภาพการใช้งาน ตลอดจนรายละเอียดในการคิดค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินถาวรต่าง ๆ อาทิเช่น อาคาร และเครื่องจักรอุปกรณ์ เป็นต้น
- ข้อมูลที่แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับใบสั่งที่ได้รับจากลูกค้า คำสั่งให้ผลิตสินค้าตามใบสั่งเหล่านั้น และคำสั่งสำหรับการผลิตสินค้าที่ต้องคงไว้ในคลังสินค้า
- ข้อมูลจำนวนพนักงานที่จ้าง ลักษณะของงานที่ทำ และอัตราค่าจ้างหรือเงินเดือน
- ข้อมูลการซื้อวัตถุดิบ การรับของ การเบิกใช้ และที่เก็บไว้ในคลัง
- ใบกำกับสินค้าแสดงสินค้าที่ขายไป และใบเสร็จรับเงินสำหรับการรับชำระค่าสินค้า
- สมุดเช็คและสมุดนำฝาก ข้อมูลที่แสดงร่องรอยของการลงทุน หนี้สินที่เกิดขึ้นและจ่ายชำระแล้ว และรายการเงินปันผลและอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับผู้ถือหุ้น

ข้อมูลการดำเนินงานไม่อาจนำไปใช้ประโยชน์ได้มากนัก เว้นเสียแต่จะถูกนำมาสรุปเป็นส่วน of ข้อมูลการบัญชีการเงิน และข้อมูลการบัญชีบริหาร

ความมุ่งหมายของการบัญชีการเงินและการบัญชีบริหาร

ระบบข้อมูลการบัญชีในองค์การธุรกิจโดยทั่ว ๆ ไป มีความมุ่งหมายกว้าง ๆ สองประการ คือ

(1) การรายงานภายนอกต่อผู้ถือหุ้น รัฐบาล และผู้มีส่วนได้เสียอื่น ๆ เพื่อใช้ในการตัดสินใจลงทุนและอื่น ๆ

(2) การรายงานภายในต่อผู้บริหาร เพื่อใช้ในการวางแผนและควบคุมการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้นเป็นประจำและที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ

รายงานภายนอกเรียกว่าข้อมูลการบัญชีการเงิน ส่วนรายงานภายในเรียกว่าข้อมูลการบัญชีบริหาร บุคคลภายนอกและผู้บริหารอาจให้ความสนใจทั้งข้อมูลการบัญชีการเงินและการบัญชีบริหาร แต่ความมากมายจะแตกต่างกัน

การบัญชีการเงินมีความมุ่งหมายหลักในการให้ข้อมูลกับบุคคลภายนอกองค์การ เกี่ยวข้องกับการจัดบันทึก การจำแนก และการสรุปข้อมูลในอดีต แล้วนำเสนอในรูปแบบของงบการเงินซึ่งประกอบด้วย งบดุล งบกำไรขาดทุน และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะทางการเงิน รายงานทางการเงินเหล่านี้จะเป็นประโยชน์อย่างมากสำหรับบุคคลภายนอก ผู้ลงทุนจะใช้เป็นหลักสำหรับการตัดสินใจลงทุน ธนาคารและสถาบันการเงินจะใช้เป็นหลักในการตัดสินใจให้กู้ยืม ผู้ขายจะใช้เป็นหลักในการขายเงินเชื่อ รัฐบาลอาจใช้หลักในการจัดเก็บภาษี เหล่านี้เป็นต้น ข้อมูลการบัญชีการเงินจะมีการวางระเบียบอย่างเคร่งครัด เพื่อปกป้องผลประโยชน์ของผู้ใช้เหล่านี้ ผู้บริหารถึงแม้ว่าจะต้องรับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินเหล่านี้ แต่ข้อมูลที่ได้จะให้ประโยชน์เพียงเล็กน้อยเท่านั้นสำหรับความมุ่งหมายของการตัดสินใจภายใน

การบัญชีบริหารเน้นความมุ่งหมายในการให้ข้อมูลกับบุคคลภายในองค์การซึ่งเป็นผู้บริหาร การบัญชีบริหารจะถูกนำไปใช้โดยผู้บริหารระดับต่าง ๆ เนื้อหาและขอบเขตของรายงานจะแตกต่างกันสำหรับระดับการบริหารที่แตกต่างกัน รายงานจะมุ่งเสนอข้อมูลที่ตรงประเด็นต่อการตัดสินใจในการวางแผนและการควบคุม

ความแตกต่างของการบัญชีการเงินและการบัญชีบริหาร

การบัญชีการเงินและการบัญชีบริหารมีความแตกต่างที่สำคัญบางอย่าง ดังที่ได้แสดงเปรียบเทียบไว้ในรูปที่ 1-2 ซึ่งประกอบด้วย

รูปที่ 1-2 เปรียบเทียบการบัญชีการเงินและการบัญชีบริหาร		
ด้านที่เปรียบเทียบกัน	การบัญชีการเงิน	การบัญชีบริหาร
(1) เครื่องชี้หน้าที่จำกัดขอบเขต	ยึดในหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป	ไม่มีเครื่องชี้หน้าที่จำกัดขอบเขต : หลักเกณฑ์เพียงประการเดียวเท่านั้นคือ “ข้อมูลมีประโยชน์หรือไม่”
(2) ความจำเป็นในการเสนอรายงาน	ถูกบังคับให้เสนอตามกฎหมาย	มีสิทธิที่จะเลือกเสนอหรือไม่เสนอก็ได้
(3) เวลาเกิดของข้อมูล	ข้อมูลอดีต	ข้อมูลอดีต หรือข้อมูลอนาคต
(4) หน่วยวัด	ใช้หน่วยเงินตรา	ใช้หน่วยเงินตรา หรือที่ไม่ใช่หน่วยเงินตราก็ได้ ตัวอย่างเช่น ชั่วโมงเครื่องจักร ชั่วโมงแรงงาน เป็นต้น
(5) จุดของการวิเคราะห์	หน่วยธุรกิจเป็นส่วนรวม	ส่วนต่าง ๆ ของหน่วยธุรกิจ
(6) ความถี่ในการรายงาน	เป็นงวด ๆ	เมื่อไรก็ได้ที่ต้องการ
(7) หลักฐานอันเที่ยงธรรม	ต้องการหลักฐานที่เชื่อถือได้	สำหรับจุดมุ่งหมายของการวางแผนอาจต้องใช้ข้อมูลที่ปราศจากหลักฐานอันเที่ยงธรรม

(1) **เครื่องชี้นำที่จำกัดขอบเขต** การบัญชีการเงินเกี่ยวข้องกับการเสนอรายงานสำหรับบุคคลภายนอก ซึ่งต้องยอมรับข้อมูลที่เกี่ยวข้องการธุรกิจจัดทำขึ้นโดยไม่มีทางเลือก เพื่อปกป้องผลประโยชน์ของผู้มีส่วนได้เสียต่าง ๆ เพื่อสร้างความเชื่อถือระหว่างผู้ใช้งบการเงิน และเพื่อให้เข้าใจข้อมูลไปในทิศทางเดียวกัน นักบัญชีต้องยึดมั่นในหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ตรงกันข้าม ผู้บริหารขององค์การธุรกิจสามารถที่จะสร้างหลักการอะไรก็ได้ที่พบว่ามิใช่ประโยชน์ที่สุดสำหรับความมุ่งหมายของเขา โดยไม่ต้องวิตกกังวลว่าหลักการเช่นนั้นจะตรงกันกับมาตรฐานข้างนอกบางอย่างหรือไม่ ดังนั้นในการบัญชีบริหาร ทรัพย์สินถาวรอาจถูกระบุในราคาประเมินใหม่ ต้นทุนโสหุ่ยอาจถูกกันออกจากสินค้างเหลือ หรือรายได้อาจบันทึกก่อนที่จะเกิดขึ้นจริง ทั้ง ๆ ที่แนวความคิดเหล่านี้ไม่ตรงกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป คำถามหลักสำหรับการบัญชีบริหารคือคำถามที่ว่า “ข้อมูลมีประโยชน์หรือไม่” มากกว่า “ข้อมูลตรงกับหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไปหรือไม่”

(2) **ความจำเป็นในการเสนอรายงาน** สำหรับองค์การธุรกิจโดยทั่ว ๆ ไป การบัญชีการเงินเป็นสิ่งที่ต้องกระทำ ความพยายามอย่างมากต้องใช้ไปเพื่อรวบรวมข้อมูลในรูปแบบที่รับรองทั่วไป เพื่อสนองความต้องการของบุคคลภายนอกผู้มีส่วนได้เสีย ทั้งนี้ไม่ว่าข้อมูลเช่นนั้นจะมีประโยชน์หรือไม่ก็ตาม ภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 285 บริษัทจำกัด และห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ต้องยื่นงบดุลและบัญชีกำไรขาดทุนต่อกรมทะเบียนการค้า ซึ่งเป็นองค์กรของรัฐบาลทุกปี การไม่กระทำตามย่อมถือเป็นการผิดกฎหมาย แต่สำหรับการบัญชีบริหารเป็นเรื่องของสิทธิที่จะกระทำหรือไม่ก็ได้ ไม่มีองค์กรใดภายนอกระบุให้กระทำเกี่ยวกับการบัญชีเช่นนี้ เมื่อมีสิทธิในการเลือก จึงไม่มีความจำเป็นอันใดที่จะต้องรวบรวมข้อมูลเสนอต่อผู้บริหาร เว้นเสียแต่จะเชื่อได้ว่าคุณค่าของข้อมูลในฐานะที่เป็นเครื่องช่วยในการบริหารสูงกว่าต้นทุนในการรวบรวมข้อมูลนั้น

(3) **เวลาเกิดของข้อมูล** การบัญชีการเงินบันทึกและรายงานประวัติทางการเงินขององค์การธุรกิจ รายการจะถูกกระทำในบัญชีภายหลังจากที่ได้เกิดขึ้นแล้วเท่านั้น ถึงแม้ว่าข้อมูลการบัญชีการเงินจะถูกใช้เป็นหลักสำหรับการวางแผนในอนาคต แต่โดยตัวของมันเองก็เป็นอดีต ส่วนโครงสร้างของการบัญชีบริหารมีทั้งข้อมูลที่เกิดขึ้นแล้วใน

อดีตตลอดจนถึงข้อมูลประมาณ และแผนต่าง ๆ สำหรับอนาคต

(4) **หน่วยวัด** งบการเงินซึ่งเป็นผลผลิตขั้นสุดท้ายของการบัญชีการเงิน จะแสดงในหน่วยของเงินตรา เมื่อเปรียบเทียบกับการบริหาร นักบัญชีสามารถใช้หน่วยวัดใด ๆ ก็ได้ซึ่งเป็นประโยชน์ในสถานการณ์นั้น ๆ จึงอาจพบว่ารายงานบัญชีบริหารจำนวนมากแสดงข้อมูลในรูปของชั่วโมงแรงงาน ชั่วโมงเครื่องจักร หรือหน่วยผลิตภัณฑ์

(5) **จุดของการวิเคราะห์** การบัญชีการเงินสื่อสารข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น และกำไรขาดทุนของหน่วยธุรกิจเป็นส่วนรวม งบการเงินสรุปและรายงานเกี่ยวกับรายการของธุรกิจทั้งหมด ถึงแม้ว่าบางบริษัทจะแบ่งย่อยรายได้และค่าใช้จ่ายตามสายหลักของธุรกิจที่จัดตั้งขึ้นก็ตาม แต่การเน้นก็อยู่ที่หน่วยธุรกิจทั้งหมด ตรงกันข้าม การวิเคราะห์ทางการบัญชีบริหารจะมุ่งเน้นที่ส่วนต่าง ๆ ของหน่วยธุรกิจ เช่น แต่ละสายผลิตภัณฑ์ หรือ แผนกงาน

(6) **ความถี่ในการรายงาน** บัญชีการเงินถือหลักการรายงานเป็นระยะ ๆ ที่แน่นอน งบการเงินสำหรับภายนอกโดยทั่วไปต้องจัดทำขึ้นอย่างน้อยที่สุดตามหลักประจำปี แต่การบริหารถือตามหลักการว่า รายงานจะถูกจัดทำขึ้นเมื่อไรก็ตามที่ผู้บริหารต้องการ โดยอาจทำตามหลักรายเดือน รายสัปดาห์ หรือแม้แต่ว่ารายวัน ความถี่ในการรายงานถูกกำหนดโดยความจำเป็นของการวางแผนและการควบคุม รายการวัตถุดิบที่มีราคาแพงอาจต้องการรายงานการควบคุมประจำวัน ในขณะที่ต้นทุนการผลิตชนิดอื่นอาจเปรียบเทียบกับจำนวนในงบประมาณตามหลักรายเดือน เหตุผลของการรายงานที่ตรงประเด็นและทันเวลาในบัญชีบริหารจะลบล้างหลักการการรายงานเป็นประจำงวดที่แน่นอน

(7) **หลักฐานอันเที่ยงธรรม** ความมีหลักฐานชัดเจน และปราศจากอคติเป็นคุณสมบัติที่พึงปรารถนาของข้อมูลบัญชีการเงิน บัญชีการเงินเกี่ยวข้องกับเหตุการณ์ในอดีต การบันทึกและรายงานข้อมูลจึงควรรวมเฉพาะหลักฐานอันเชื่อถือได้เท่านั้น เช่น จะมีการบันทึกรายได้ต่อเมื่อมีหลักฐานว่า การขายสินค้าหรือบริการได้เกิดขึ้นจริง ๆ แล้ว แต่การบริหารเกี่ยวข้องกับวางแผนและการควบคุมการดำเนินงานภายใน การวางแผนระยะสั้นและระยะยาวเป็นกิจกรรมที่มีลักษณะเป็นอนาคต รายการรายได้และ

ค่าใช้จ่ายในอดีต ถึงแม้จะมีประโยชน์สำหรับกำหนดแนวโน้ม แต่ตามปกติก็ไม่อยู่ในประเด็นของกิจกรรมการวางแผน และต้องแทนที่ด้วยการกะประมาณอย่างไม่มีหลักฐานชัดเจนของเหตุการณ์ในอนาคต อย่างไรก็ตาม ทางด้านการควบคุม จะขึ้นอยู่กับ การวิเคราะห์ผลงานในอดีต ดังนั้นสำหรับการตีค่าผลงานเพื่อการควบคุม นักบัญชีบริหาร ต้องให้ข้อมูลที่มีหลักฐานอันเที่ยงธรรม

จากการเปรียบเทียบทั้งหมดข้างต้น ปรากฏประเด็นที่สำคัญคือ การบัญชีการเงินต้องกระทำภายในขอบเขตชุดหนึ่ง แต่การบัญชีบริหารไม่ถูกจำกัดโดยข้อบังคับที่กำหนดไว้ล่วงหน้าเช่นนั้น บัญชีการเงินจะถูกแทรกแซงจากอิทธิพลภายนอกมากกว่า การบัญชีบริหารมีความยืดหยุ่นอย่างมากในการเสนอข้อมูล มีข้อจำกัดที่สำคัญซึ่งอาจถือว่าเป็นข้อจำกัดเพียงประการเดียวเท่านั้นคือ ให้เสนอข้อมูลที่เป็นประโยชน์และตรงกับความต้องการของผู้บริหาร

ขอบเขตของการบัญชีต้นทุน

ดังได้กล่าวไว้แล้วว่า ระบบข้อมูลการบัญชีมีความมุ่งหมายสองประการ คือ

- (1) รายงานภายนอกต่อผู้ถือหุ้น รัฐบาล และผู้มีส่วนได้เสียอื่น ๆ เพื่อใช้ในการตัดสินใจลงทุนและอื่น ๆ
- (2) รายงานภายในต่อผู้บริหาร เพื่อใช้ในการวางแผนและการควบคุม

การบัญชีต้นทุนจะอยู่ที่ใดในโครงสร้างของระบบข้อมูลการบัญชีข้างต้น ในความหมายที่กว้างที่สุด การบัญชีต้นทุนมีความมุ่งหมายสำคัญทั้ง 2 ประการนั้น อย่างไรก็ตาม สำหรับความมุ่งหมายประการแรก การบัญชีต้นทุนจะกระทำเพียงการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์เพื่อตราราคาสินค้าคงเหลือและคำนวณกำไรเท่านั้น อันเป็นการสนองความต้องการส่วนหนึ่งของบุคคลภายนอก (โปรดสังเกตต่อไปในภายหลังด้วยว่า ต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณได้นี้จะนำไปใช้เป็นข้อมูลการบัญชีบริหารด้วยพร้อม ๆ กัน) ดังนั้นเมื่อพิจารณาในวิถีทางเช่นนี้ การบัญชีต้นทุนก็คือส่วนเล็ก ๆ ของการบัญชีการเงินในขอบเขตที่ว่าหน้าที่การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์สนองความต้องการของรายงานภายนอก บวกด้วยการบัญชีบริหารทั้งหมด

ในทางปฏิบัติ การรวบรวมต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงจะทำในรูปของบัญชีคู่ และแล้ว จะถูกนำไปวิเคราะห์เพื่อคำนวณหาต้นทุนผลิตภัณฑ์ ต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ได้จะนำไป ใช้สำหรับการรายงานภายใน พร้อม ๆ กับที่ต้องนำเข้าสู่ระบบบัญชีคู่และรวมเข้าไว้ในงบการเงิน การใช้ข้อมูลปนเปกันระหว่างข้อมูลบัญชีการเงินและบัญชีต้นทุนจะเป็น ไปอย่างราบรื่น และมีลักษณะเหมือนกลไก ดังจะเห็นได้ตลอดหนังสือนี้

แต่เดิมนั้น การบัญชีต้นทุนเกี่ยวข้องกับวิธีการสะสมต้นทุนที่เกิดขึ้นในอดีต และ คิดต้นทุนนั้นเข้าผลิตภัณฑ์และแผนกงานต่าง ๆ ดังนั้น ความมุ่งหมายของการบัญชี ต้นทุนในระยะเริ่มแรกจึงเพื่อการวิเคราะห์ค่าคงเหลือและการคำนวณกำไรเท่านั้น แต่ ในปัจจุบันนี้ โดยทั่ว ๆ ไปแล้ว ไม่สามารถให้ความแตกต่างระหว่างบัญชีบริหารและ บัญชีต้นทุนได้เพราะต่างก็มุ่งสนองความต้องการนานาประการของผู้บริหาร โดยพื้นฐาน อย่างที่สุด การบัญชีต้นทุนในปัจจุบันนี้เกี่ยวข้องกับการรวบรวมและการเสนอข้อมูล สำหรับใช้ในการตัดสินใจทุกชนิด ตั้งแต่การตัดสินใจทางการบริหารสำหรับการดำเนินงาน ที่เกิดขึ้นเป็นประจำ จนถึงการตัดสินใจเกี่ยวกับกลยุทธ์ที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ และการกำหนดนโยบายที่สำคัญ ๆ ขององค์การธุรกิจ ในขณะที่เดียวกันก็เช่นเดียวกัน กับในอดีต การบัญชีต้นทุนก็ยังคงช่วยสนองความต้องการของกฎหมายที่จะให้บริษัท รายงานแก่ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ องค์กรรัฐบาล และส่วนได้เสียภายนอกอื่น ๆ ด้วย

เราไม่จำเป็นต้องคำนึงถึงขอบเขตของการบัญชีต้นทุนให้มากมายเกินไปนัก จุดสำคัญ ก็คือว่า การบัญชีต้นทุนที่ทันสมัย จะต้องเน้นที่การช่วยผู้บริหารจัดการเกี่ยวกับอนาคต ทั้งใกล้และไกล การบัญชีต้นทุนจะเกี่ยวข้องกับอดีตเฉพาะเมื่ออาจจะช่วยในการพยากรณ์ และสนองความต้องการการใช้รายงานภายนอกเท่านั้น³

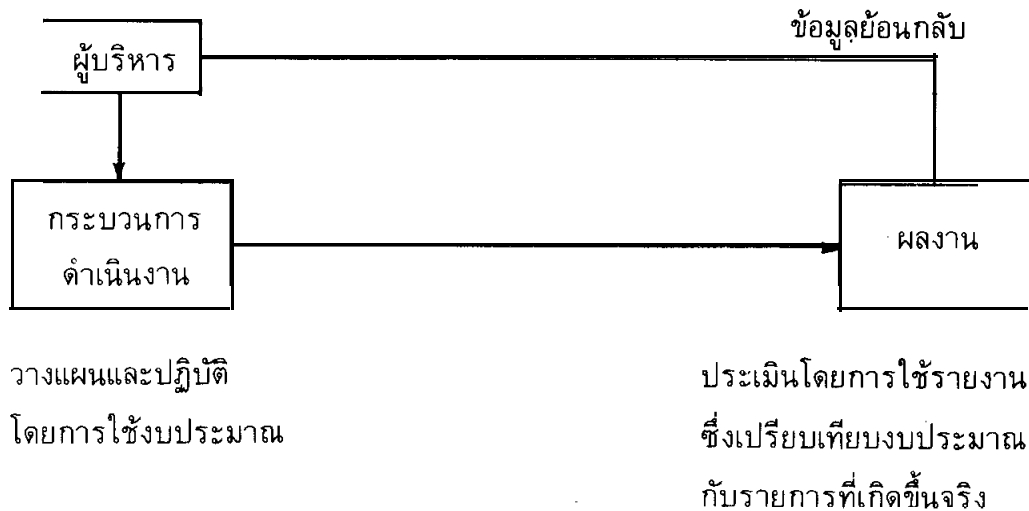
การใช้การบัญชีต้นทุนในการควบคุมทางการบริหาร

เครื่องมือที่สำคัญในการควบคุมทางการบริหาร คือ งบประมาณและรายงานผล การปฏิบัติงาน รูปที่ 1-3 แสดงถึงวัฏจักรของการวางแผนและการควบคุม

³Charles T. Horngren, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 5th ed. (Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, 1982), p. 4.

รูปที่ 1-3

วัฏจักรของการวางแผนและควบคุมทางการบริหาร



งบประมาณ คือ แผนที่ประกาศอย่างเป็นทางการของฝ่ายบริหาร แผนที่ดีจะต้องมีความยืดหยุ่นหรือรอบคอบเพียงพอเพื่อให้ผู้บริหารจะได้รู้สึกว่ายังมีอิสระพอที่จะฉวยโอกาสใด ๆ ก็ได้ที่ยังไม่อาจมองเห็นได้ นั่นคือ ไม่มีกรณีใดเลยที่จะหมายถึงว่าผู้บริหารจะต้องยึดแผนที่มียุ่ก่อนอย่างเหนียวแน่น เมื่อเหตุการณ์ที่คลี่คลายออกมาได้ชี้ถึงความต้องการการกระทำบางอย่าง ซึ่งไม่ได้รวมไว้ในแผนที่วางไว้แต่เริ่มแรก

งบประมาณจะถูกใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานจริง และแล้วผลงานที่ทำได้จริงจะถูกนำไปเปรียบเทียบกับงบประมาณอีกครั้งหนึ่งในรายงานผลการปฏิบัติงาน รายงานนี้จะให้ข้อมูลย้อนกลับแก่ฝ่ายบริหาร ทำให้ทราบถึงผลแตกต่างระหว่างผลงานจริงกับงบประมาณ ผลแตกต่างนี้จะแนะนำผู้บริหารทุกระดับว่างานอะไรและงาน ใด ที่ได้ออกนอกแนวทางและต้องการการแก้ไขปรับปรุง นั่นคือ จะนำไปสู่การบริหารโดยอาศัยข้อแตกต่าง ซึ่งหมายถึงการบริหารโดยพุ่งเล็งจุดที่สมควรจะต้องเอาใจใส่ และละเลยจุดที่ไปได้อย่างราบรื่นแล้ว นี่จะเป็นการช่วยให้การควบคุมทางการบริหารเป็นไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ ฉับไวและตรงเป้าหมายอย่างที่สุด

การเลือกระบบการบัญชีต้นทุน

ระบบการบัญชีต้นทุนอาจมีให้เลือกหลายระบบ ตั้งแต่ราคาต้นทุนถูกจนถึงราคาแพงมาก หลักเกณฑ์พื้นฐานในการเลือกระหว่างระบบต่าง ๆ หรือวิธีบัญชีต่าง ๆ ที่มีให้เลือก คือ ให้พิจารณาถึงต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับของแต่ละทางเลือกเหล่านั้น

แม้ว่าข้อมูลบัญชีต้นทุนจะมีประโยชน์มากทั้งในด้านของการวางแผนและการควบคุม แต่การจัดทำข้อมูลเช่นนั้นก็ย่อมมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้น ดังนั้น ปัญหาที่ควรพิจารณาอย่างยิ่งก็คือว่า ประโยชน์ที่ได้รับจากข้อมูลจะคุ้มกับต้นทุนที่เสียไปในการจัดหาข้อมูลเช่นนั้นหรือไม่ ตัวอย่างเช่น ผู้บริหารของกิจการค้าปลีกแห่งหนึ่ง อาจมีความต้องการที่จะใช้ระบบการควบคุมสินค้าคงเหลือด้วยเครื่องคอมพิวเตอร์ เพราะเชื่อแน่ว่าระบบเช่นนี้จะช่วยให้เขาตัดสินใจได้ดีขึ้นเกี่ยวกับเวลา ชนิด และจำนวนของสินค้าที่ควรสั่งซื้อ แต่อย่างไรก็ตาม ในที่สุดเขาปฏิเสธการใช้ระบบดังกล่าวภายหลังจากที่ได้ทำการเปรียบเทียบแล้วปรากฏว่า ประโยชน์ที่อาจได้รับจากข้อมูลของระบบนั้นมีน้อยกว่าต้นทุนของการจัดหาข้อมูล ซึ่งรวมตั้งแต่ค่าเช่าเครื่องคอมพิวเตอร์ ไปจนถึงค่าฝึกหัดพนักงานให้ใช้เครื่องจนเป็น

เป็นที่ยอมรับกันว่า ต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับของข้อมูลนั้นไม่อาจวัดได้อย่างง่ายดายและชัดเจน เป็นเรื่องที่เป็นนามธรรมมากกว่าจะเป็นเรื่องที่ปฏิบัติได้จริง อย่างไรก็ตาม หลักการต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับก็เป็นจุดเริ่มต้นสำหรับการวิเคราะห์เกี่ยวกับการเลือกใช้ระบบ หรือวิธีการบัญชีต้นทุน トラบใดที่ไม่ทำให้การตัดสินใจทางการบริหารเปลี่ยนแปลงไป และแล้วทางเลือกที่ดีกว่าก็คือทางเลือกซึ่งคาดว่าจะให้ประโยชน์สุทธิสูงสุด

การนำการบัญชีต้นทุนไปใช้

แนวความคิดและเทคนิคการบัญชีต้นทุนในระยะแรก ๆ ได้นำไปใช้เฉพาะกับกิจกรรมการผลิตเท่านั้น ต่อมาภายหลังจากที่การบัญชีต้นทุนได้จัดตั้งอย่างมั่นคงในกิจกรรมการผลิตแล้ว จึงได้ถูกนำไปใช้ในส่วนต่าง ๆ ที่ไม่เกี่ยวกับการผลิตของโรงงานด้วย อาทิเช่น แผนกขาย คลังสินค้า และสำนักงาน ในปัจจุบันนี้ การบัญชีต้นทุนถูกนำไปใช้อย่างกว้างขวางในกิจการต่าง ๆ เป็นจำนวนมาก อาทิเช่น ธนาคาร บริษัท

การเงิน ประกันภัย รถไฟ รถประจำทาง สายการบิน โรงเรียน มหาวิทยาลัย โรงพยาบาล องค์การรัฐบาล และองค์การศาสนา เป็นต้น อาจกล่าวได้ว่า กิจกรรมเกือบทุกประเภทควรพิจารณาถึงการนำการบัญชีต้นทุนไปใช้เพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

หน้าที่ของนักบัญชี

ตามปกติระบบการบัญชีต้นทุน จะอยู่ในความรับผิดชอบของผู้อำนวยการบัญชี ซึ่งเป็นฝ่ายให้คำปรึกษา

ความสัมพันธ์ระหว่างฝ่ายปฏิบัติการ (line) และฝ่ายให้คำปรึกษา (staff)

องค์การธุรกิจส่วนมากมีเป้าหมายพื้นฐานเพื่อผลิตและขายสินค้าหรือบริการ ผู้บริหารฝ่ายปฏิบัติการ หมายถึง ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรงในการบรรลุเป้าหมายขององค์การธุรกิจเหล่านั้นอย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุดเท่าที่เป็นไปได้ ส่วนฝ่ายให้คำปรึกษาขององค์การจำเป็นต้องมีอยู่ เพราะขอบเขต หน้าที่ และความรับผิดชอบของฝ่ายปฏิบัติการได้ขยายจนต้องการความช่วยเหลือพิเศษเพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปด้วยดี เมื่องานหลักของแผนกใดแผนกหนึ่ง เพื่อให้คำแนะนำและให้บริการแผนกอื่น ๆ นั่นคือ แผนกให้คำปรึกษา กล่าวอีกนัยหนึ่ง ฝ่ายให้คำปรึกษา หมายถึง ผู้มีหน้าที่ให้ความช่วยเหลือฝ่ายปฏิบัติการในการบรรลุเป้าหมายหลักขององค์การธุรกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ผู้บริหารฝ่ายปฏิบัติการมีอำนาจหน้าที่ในการสั่งการลงมาตามสายการบังคับบัญชาขององค์การ แต่ผู้บริหารฝ่ายให้คำปรึกษาจะไม่มีอำนาจหน้าที่เช่นนั้นยกเว้นแต่ในแผนกของเขาเอง ผู้บริหารฝ่ายให้คำปรึกษาจะมีอำนาจหน้าที่ในการให้คำปรึกษาเท่านั้น ข้อมูลต่าง ๆ ที่ฝ่ายให้คำปรึกษาได้มา ต้องนำเสนอต่อผู้บริหารฝ่ายปฏิบัติการที่อยู่เหนือขึ้นไป และผู้บริหารฝ่ายปฏิบัติการเท่านั้นจะเป็นผู้พิจารณาว่า ข้อมูลเหล่านี้สมควรนำไปปฏิบัติหรือไม่ และแล้วจะเป็นผู้สั่งการเองโดยตรง

ยกเว้นการทำหน้าที่ฝ่ายปฏิบัติการในแผนกของเขาเองแล้ว ผู้บริหารทางการบัญชี

สำหรับองค์กรธุรกิจโดยทั่ว ๆ ไปจะสวมบทบาทฝ่ายให้คำปรึกษา ซึ่งตรงกันข้ามกับผู้บริหารทางการผลิตและการขายที่รับบทบาทของฝ่ายปฏิบัติการ อำนาจหน้าที่ของผู้บริหารทางการบัญชีได้แก่การให้คำแนะนำ และช่วยเหลือในด้านของการงบประมาณ การควบคุม การกำหนดราคา และการตัดสินใจพิเศษ อำนาจหน้าที่นี้แผนกบัญชีไม่ได้ใช้โดยตรงต่อฝ่ายปฏิบัติการ

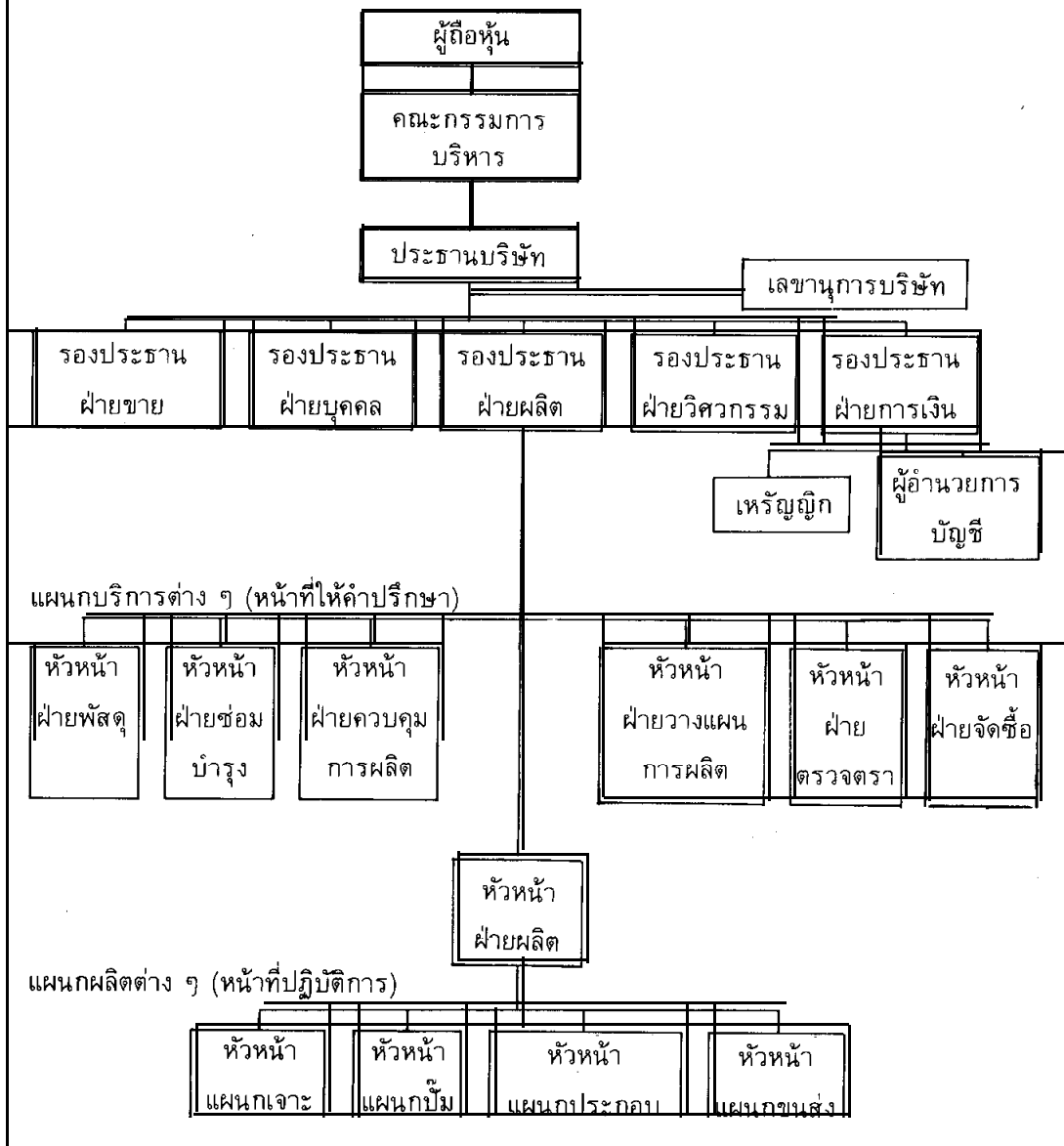
การบัญชีและการรายงานที่เป็นแบบฉบับเดียวกันในองค์กร มักได้มาจากการที่ผู้บริหารฝ่ายปฏิบัติการระดับสูงสุดมอบหมายอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับวิธีการบัญชีให้กับหัวหน้าฝ่ายบัญชีบริหาร นั่นคือ ผู้อำนวยการบัญชี โปรดสังเกตด้วยความระมัดระวังว่า เมื่อผู้อำนวยการบัญชี กำหนดให้แผนกปฏิบัติการส่งข้อมูลการบัญชีนั้น เขาทำในนามของผู้บริหารฝ่ายปฏิบัติการระดับสูงสุด ไม่ใช่ในนามของผู้อำนวยการบัญชีซึ่งเป็นบุคคลฝ่ายให้คำปรึกษา การมีวิธีการบัญชีที่เป็นแบบฉบับเดียวกันนั้น ปรธานบริษัทเป็นผู้สั่งการโดยผู้อำนวยการบัญชีจะเป็นผู้ติดตั้งระบบให้

ตามทฤษฎีแล้ว การตัดสินใจของผู้อำนวยการบัญชีเกี่ยวกับวิธีการบัญชีที่ดีที่สุดที่ต้องกระทำตามโดยบุคคลในสายปฏิบัติการนั้นจะถูกผ่านไปยังปรธานบริษัท และแล้วปรธานบริษัทก็จะออกคำสั่งอย่างเป็นทางการให้ใช้วิธีบัญชีเหล่านี้ทั่วทั้งองค์กรผ่านสายการบังคับบัญชาที่เป็นฝ่ายปฏิบัติการลงมา ในทางปฏิบัติ งานประจำวันของผู้อำนวยการบัญชีก็คืองาน อาทิเช่น การติดต่อแบบเผชิญหน้ากับผู้จัดการฝ่ายผลิต หรือหัวหน้าคนงานที่อาจมาขอคำแนะนำเกี่ยวกับว่าบันทึกการผลิตควรจะเป็นอย่างไร หรือตัวการทำงานจะทำได้อย่างไร ซึ่งการกระทำหน้าที่เช่นนี้ ตามปกติผู้อำนวยการบัญชีถือว่าได้รับมอบหมายอำนาจหน้าที่จากผู้บริหารฝ่ายปฏิบัติการระดับสูงสุด

รูปที่ 1-4 แสดงถึงความสัมพันธ์ในองค์กรโดยทั่ว ๆ ไป ดังได้อธิบายไว้ข้างต้น โปรดสังเกตความแตกต่างระหว่างแผนกผลิต และแผนกบริการต่าง ๆ ความมุ่งหมายในเบื้องต้นของโรงงานก็คือการผลิตสินค้า เพราะฉะนั้นแผนกต่าง ๆ ที่ทำการผลิตตามสายการผลิตตั้งแต่นำวัตถุดิบมาปรุงแต่งจนเป็นผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปนั้น ได้ชื่อว่า แผนกผลิต หรือแผนกดำเนินงาน และเพื่อให้การผลิตเป็นไปโดยสะดวก โรงงานส่วนใหญ่จึงมีแผนกบริการอยู่ด้วย

รูปที่ 1-4

ผังองค์กร (บางส่วน) ของบริษัทที่ทำการผลิตสินค้าเพื่อขาย



หัวหน้าฝ่ายบัญชี

หัวหน้าฝ่ายบัญชี มักเรียกกันว่า ผู้อำนวยการบัญชี อำนาจและหน้าที่ของผู้ผู้อำนวยการบัญชีแตกต่างกันไปในแต่ละบริษัท บางบริษัทผู้อำนวยการบัญชีมีหน้าที่แต่เพียงรวบรวมข้อมูลสำหรับงบดุลและงบกำไรขาดทุนเท่านั้น ในขณะที่บางบริษัทผู้อำนวยการบัญชีเป็นกำลังสำคัญที่ช่วยฝ่ายบริหารในการวางแผนและควบคุมหน่วยงานย่อย ๆ หนัร้อย ๆ แห่งของบริษัท ฐานะของผู้อำนวยการบัญชีอาจอยู่ที่ใดที่หนึ่งระหว่างสองขั้นนี้ หัวหน้าฝ่ายบัญชีไม่ว่าจะอยู่ในชื่อใดก็ตาม ที่สำคัญคือว่าไม่ได้ทำหน้าที่ในลักษณะของสายปฏิบัติการ ยกเว้นเฉพาะกับแผนกของเขาเองเท่านั้น ถึงกระนั้นก็ตามแนวความคิดใหม่ของผู้ผู้อำนวยการบัญชี ถือว่าผู้อำนวยการบัญชีจะทำหน้าที่ในลักษณะพิเศษ กล่าวคือ โดยหน้าที่การรายงานและแปลความหมายข้อมูลที่ตรงประเด็นต่อการตัดสินใจ ผู้อำนวยการบัญชีจะมีอิทธิพลหรือกำลังในการกระตุ้นผู้บริหารให้ทำการตัดสินใจอย่างมีเหตุผลตรงกับวัตถุประสงค์ขององค์กรได้

ความแตกต่างระหว่างผู้อำนวยการบัญชีและเหรียญก

ผู้อำนวยการบัญชีและเหรียญก มีอำนาจหน้าที่ที่ตัดเทียมกันในองค์การธุรกิจ และทั้งคู่ต่างก็ขึ้นตรงต่อรองประธานฝ่ายการเงิน บุคคลจำนวนมากสับสนในหน้าที่ของผู้ผู้อำนวยการบัญชีและเหรียญก สถาบันผู้บริหารทางการเงินแห่งสหรัฐอเมริกา (The Financial Executive Institute) ซึ่งเป็นองค์กรของเหรียญกและผู้อำนวยการบัญชี ได้ให้ความแตกต่างของหน้าที่ทั้งสองไว้ดังนี้

หน้าที่ของผู้อำนวยการบัญชี

1. วางแผนและควบคุม
2. รายงานและแปลความหมาย
3. ประเมินผลและปรึกษาหารือ
4. บริหารงานด้านภาษี
5. รายงานต่อรัฐบาล
6. ดูแลรักษาทรัพย์สิน
7. ประเมินค่าทางเศรษฐกิจ

หน้าที่ของเหรียญก

1. จัดหาเงินทุน
2. ประชาสัมพันธ์กับผู้ลงทุน
3. กุ้ยืมเงินระยะสั้น
4. ติดต่อธนาคารและดูแลรักษาเงิน
5. การให้เครดิตและการเก็บหนี้
6. การลงทุน
7. การประกันภัย

โปรดสังเกตว่า การบัญชีต้นทุนเป็นเครื่องมือเบื้องต้นที่ผู้อำนวยการบัญชีใช้ในการปฏิบัติหน้าที่ 3 ประการแรก สำหรับเหรียญกษาปณ์ส่วนใหญ่เกี่ยวข้องกับปัญหาทางการเงินมากกว่าปัญหาทางการดำเนินงาน อย่างไรก็ตาม การแบ่งแยกหน้าที่ทางด้านการบัญชีและหน้าที่ทางด้านการเงิน จะแตกต่างกันในแต่ละบริษัท

ผู้อำนวยการบัญชีเปรียบได้กับต้นหนเรือ ซึ่งใช้ความชำนาญพิเศษในการช่วยเหลือกัปตันเรือ ถ้าไม่มีต้นหนเรือ เรืออาจวิ่งไปชนหินใต้น้ำและอัปปางลง หรืออาจวิ่งออกนอกเส้นทางไปเลย แต่กัปตันเรือจะเป็นผู้สั่งการ โดยมีต้นหนเรือคอยชี้แนะและให้ข้อมูลในการเดินเรือ หน้าที่ของต้นหนเรือเห็นได้ชัดเป็นพิเศษว่าอยู่ในหน้าที่ 3 ข้อแรกของ 7 ข้อที่มีอยู่

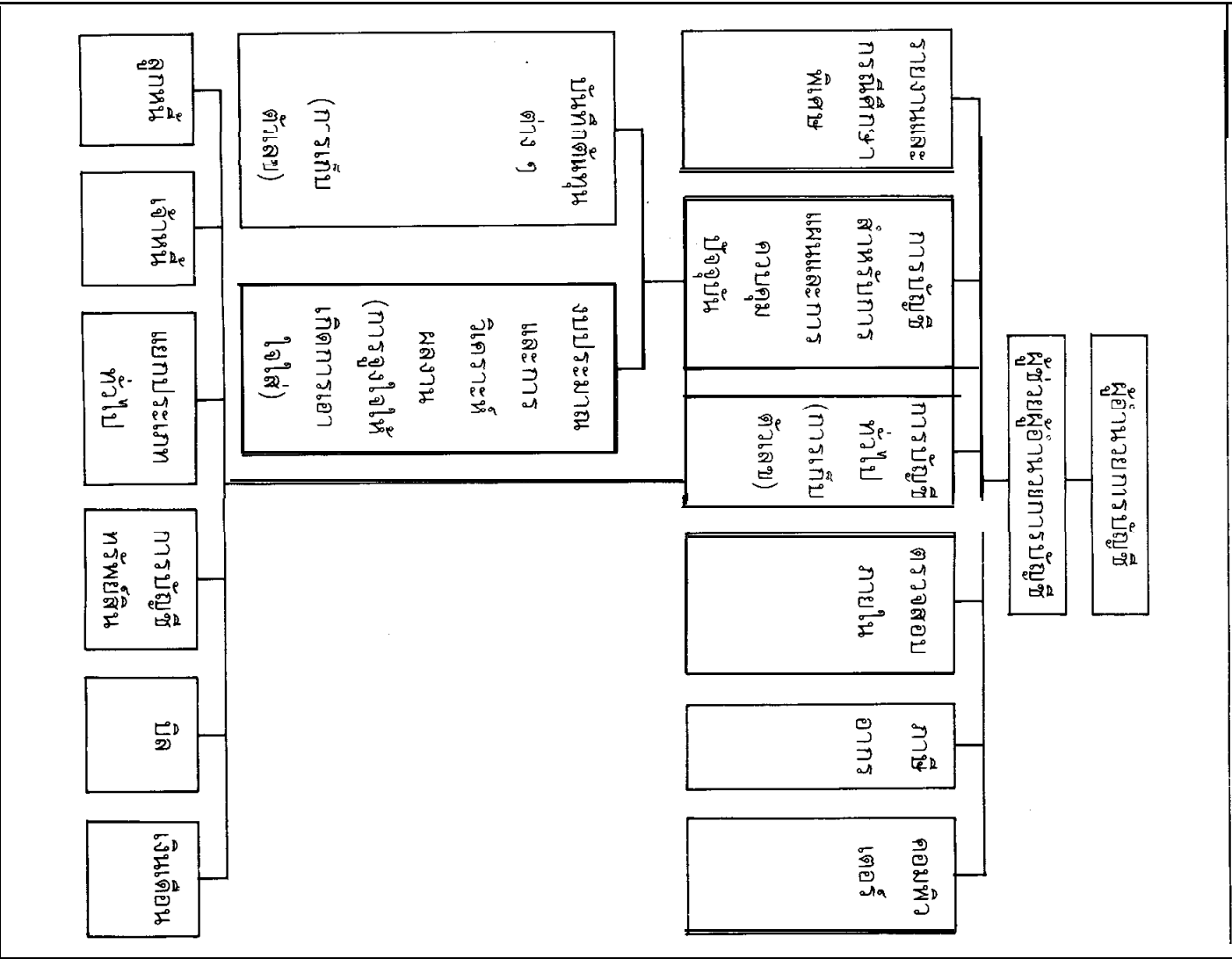
การแบ่งแยกหน้าที่

นักบัญชีอยู่ในสถานการณ์ที่ลำบากเหมือนหนีเสือปะจระเข้ เพราะต้องรวบรวมบทบาทเป็นยามของผู้บริหารสูงสุด พร้อม ๆ กับที่ต้องรับบทบาทเป็นผู้ช่วยของผู้บริหารต่าง ๆ ทั้งหมดด้วย การเป็นยามต้องทำหน้าที่ในการเก็บตัวเลข ส่วนการเป็นผู้ช่วยต้องทำหน้าที่ในการชักจูงผู้บริหารให้เอาใจใส่ในจุดที่มีปัญหา และช่วยผู้บริหารในการแก้ปัญหา

ฐานะของผู้อำนวยการบัญชีในองค์กรธุรกิจโดยทั่ว ๆ ไป จะขึ้นอยู่กับความสามารถในการแบ่งเวลาให้กับการปฏิบัติหน้าที่ที่จำแนกได้กว้าง ๆ ทั้ง 3 ประการนั้น กล่าวคือ การเก็บตัวเลข การชักจูงให้เกิดความเอาใจใส่ และการแก้ปัญหา

ปริมาณของงานการเก็บตัวเลขมักจะมีอยู่อย่างท่วมท้น งานประจำวันที่ไม่มีการจบสิ้นเช่นนี้ จะหน่วงเหนี่ยวนักบัญชีไว้จนไม่อาจทำหน้าที่ของการเป็นผู้ช่วยได้ องค์กรธุรกิจส่วนมากจึงแบ่งแยกหน้าที่ของการบัญชีไว้อย่างรอบคอบ โดยแสดงอย่างเป็นทางการในผังองค์กร ในลักษณะซึ่งคล้ายกันกับที่ได้แสดงไว้ในรูปที่ 1-5

รูปที่ 1-5
ผังองค์การเฉพาะแผนกผู้อำนวยการบัญชี



งานการชักจูงให้เกิดความเอาใจใส่ และงานการแก้ปัญหา อาจส่งเสริมให้เกิดความเข้าใจระหว่างกันได้ ถ้าให้สมาชิกในฝ่ายบัญชีได้มีโอกาสอธิบายเป็นการส่วนตัว และแปลความหมายของรายงานเมื่อเสนอรายงานนั้นต่อผู้บริหารฝ่ายปฏิบัติการ งานการชักจูงให้เกิดความเอาใจใส่ ตัวอย่างเช่น การอธิบายความแตกต่างระหว่างงบประมาณและผลงานจริงนั้น ควรจะกระทำโดยนักบัญชีที่มีประสบการณ์อย่างน้อยที่สุดก็ในระดับหนึ่ง ซึ่งพอที่จะพูดกับผู้บริหารฝ่ายปฏิบัติการให้เข้าใจได้ การติดต่ออย่างใกล้ชิดและโดยตรงระหว่างนักบัญชีและผู้บริหารฝ่ายปฏิบัติการ ย่อมทำให้ผู้บริหารมีความเชื่อมั่นในความเชื่อถือได้ของรายงาน ซึ่งใช้เป็นเครื่องมือในการวัดผลงาน

บริษัทหลายแห่งเจตนาที่จะหมุนเวียนนักบัญชีรุ่นใหม่ ๆ ให้ผ่านงานการเก็บตัวเลขงานการชักจูงให้เกิดความเอาใจใส่ และงานแก้ปัญหาที่หลังสุด โดยวิธีการเช่นนี้ทำให้นักบัญชีเข้าใจทัศนะของผู้ทำการตัดสินใจได้ดีขึ้น และดังนั้นมีการโน้มเอียงที่จะพัฒนาระบบการบัญชีให้มุ่งตรงไปยังผู้ใช้

สรุป

การบัญชีต้นทุนในปัจจุบันนี้ไม่ได้เน้นเฉพาะด้านของการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์เพื่อการตีราคาสินค้าคงเหลือและการคำนวณกำไรสำหรับรายงานต่อบุคคลภายนอกเท่านั้น แต่การบัญชีต้นทุนยังมีความสำคัญยิ่งต่อการบริหารธุรกิจด้วย เพราะการบัญชีต้นทุนให้ข้อมูลต่อผู้บริหาร เพื่อใช้ในการวางแผน และการควบคุมทั้งงานที่เกิดขึ้นเป็นประจำ และที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ

ข้อมูลการบัญชีต้นทุนมีความสำคัญยิ่งต่อการตัดสินใจในการวางแผน และการควบคุมของผู้บริหารระดับต่าง ๆ นักบัญชีจึงต้องเลือกได้ว่าจะให้ข้อมูลอะไร และให้อย่างไร สำหรับการตัดสินใจแต่ละอย่าง โดยต้องให้ข้อมูลที่แตกต่างสำหรับความต้องการที่แตกต่าง การเสนอข้อมูลมีความยืดหยุ่นอย่างมาก นักบัญชีควรพัฒนาตนเองให้เข้าใจถึงทัศนคติของผู้บริหารทุกระดับได้ หลักเกณฑ์ที่สำคัญคือให้เลือกเสนอข้อมูลที่เป็นประโยชน์และตรงประเด็นต่อการตัดสินใจนั้น ๆ

ระบบการบัญชีต้นทุนอาจมีให้เลือกหลายระบบ ทุกระบบอาจให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจได้ แต่ทุกระบบเหล่านั้นก็ต้องใช้เงินซื้อมา การตัดสินใจเลือกระบบใดระบบหนึ่ง ให้ใช้หลักการของต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับ

ตามปกติระบบการบัญชีต้นทุนอยู่ในความรับผิดชอบของผู้อำนวยการบัญชี ซึ่งเป็นฝ่ายให้คำปรึกษา บุคคลที่ปฏิบัติหน้าที่ในองค์การธุรกิจ จำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องรู้ว่าตนเป็นฝ่ายปฏิบัติการหรือฝ่ายให้คำปรึกษา และต้องเข้าใจอย่างถ่องแท้ถึงอำนาจหน้าที่ของแต่ละฝ่าย ฝ่ายปฏิบัติการมีอำนาจหน้าที่ในการสั่งการ ฝ่ายให้คำปรึกษามีอำนาจหน้าที่ในการให้คำปรึกษา ข้อเสนอแนะที่ฝ่ายให้คำปรึกษาคิดขึ้นมาได้ ต้องผ่านไปยังผู้บริหาร ฝ่ายปฏิบัติการที่อยู่เหนือขึ้นไป และผู้บริหารฝ่ายปฏิบัติการเท่านั้น จะเป็นผู้พิจารณาว่า ข้อเสนอแนะเหล่านั้นสมควรจะนำไปปฏิบัติหรือไม่ และแล้วจะเป็นผู้สั่งการเองโดยตรง ผ่านสายการบังคับบัญชาขององค์การลงมา

โจทย์และเฉลยสำหรับศึกษาด้วยตนเอง

โจทย์

โดยการใช้องค์การที่อยู่ในตัวบทนี้ (รูปที่ 1-4 และ 1-5) ให้ตอบคำถามต่อไปนี้

(ก) หัวหน้าฝ่ายซ่อมบำรุง รองประธานฝ่ายผลิต หัวหน้าฝ่ายผลิต หัวหน้าฝ่ายจัดซื้อ พนักงานบัญชี รองประธานฝ่ายบุคคล ประธานบริษัท หัวหน้าหน่วยงานประมาณ หัวหน้าแผนกตรวจสอบภายใน มีอำนาจหน้าที่เหนือหัวหน้าแผนกประกอบในลักษณะของ line หรือ staff

(ข) บทบาททั่ว ๆ ไปของแผนกบริการในองค์การธุรกิจคืออะไร แผนกบริการแตกต่างจากแผนกผลิตหรือแผนกดำเนินงานอย่างไร

(ค) ผู้อำนวยการบัญชีมีอำนาจหน้าที่เป็น line หรือ staff เหนือนักบัญชีต้นทุนและพนักงานบันทึกบัญชีลูกหนี้

(ง) หน้าที่อะไรคือหน้าที่หลัก (การเก็บตัวเลข การชั่งจูงให้เอาใจใส่ หรือการแก้ปัญหา) ของบุคคลต่อไปนี้

1. พนักงานบันทึกเงินเดือน
2. พนักงานบันทึกบัญชีลูกหนี้
3. พนักงานบันทึกต้นทุน
4. หัวหน้าแผนกการบัญชีทั่วไป
5. หัวหน้าแผนกการภาษีอากร
6. หัวหน้าแผนกตรวจสอบภายใน
7. นักบัญชีงบประมาณ
8. นักวิเคราะห์ต้นทุน
9. หัวหน้าหน่วยรายงานและกรณีศึกษาพิเศษ
10. หัวหน้าแผนกบัญชีต้นทุน
11. ผู้อำนวยการบัญชี

เฉลย

(ก) ผู้บริหารที่มีอำนาจหน้าที่เป็น line เหนือหัวหน้าแผนกประกอบ คือ ประธานรองประธานฝ่ายผลิต และหัวหน้าฝ่ายผลิต

(ข) จุดมุ่งหมายที่สำคัญขององค์การธุรกิจโดยทั่ว ๆ ไป คือ การผลิตและขายสินค้าหรือบริการ เว้นเสียแต่แผนกที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการผลิตหรือการขายแล้ว เราเรียกว่า แผนกบริการ หรือแผนกให้คำปรึกษา แผนกบริการมีอยู่เพียงเพื่อช่วยแผนกผลิต หรือแผนกขายให้ทำงานหลัก หรือนั่นคือ งานผลิตและขายสินค้าหรือบริการอย่างมีประสิทธิภาพ

(ค) ผู้อำนวยการบัญชีมีอำนาจเป็น line เหนือสมาชิกทั้งหมดในแผนกของเขาเอง สมาชิกทั้งหมดเหล่านั้นได้แสดงไว้ในผังองค์การรูปที่ 1-5 ซึ่งรวมถึงนักบัญชีต้นทุนและพนักงานบันทึกบัญชีลูกหนี้ด้วย

(ง) หน้าที่หลักของบุคคลในข้อที่ 1 ถึงข้อที่ 5 คือการเก็บตัวเลข ข้อที่ 6 ถึงข้อที่ 8 คือการชักจูงให้เอาใจใส่ การแก้ปัญหาอาจเป็นหน้าที่หลักของหัวหน้าหน่วยรายงานและกรณีศึกษาพิเศษ หัวหน้าแผนกบัญชีต้นทุน และผู้อำนวยการบัญชีควรเกี่ยวข้องกับหน้าที่ทั้ง 3 คือการเก็บตัวเลข การชักจูงให้เอาใจใส่ และการแก้ปัญหา อย่างไรก็ตาม มักมีอันตรายที่แรงกดดันวันต่อวันทำให้เน้นแต่การเก็บตัวเลข เพราะฉะนั้น นักบัญชีและผู้บริหารต้องคอยดูแลอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้งานการชักจูงให้เอาใจใส่ และงานการแก้ปัญหาได้รับการเน้นด้วย มิฉะนั้นแล้ว ประโยชน์ของการบัญชีที่มีต่อการบริหารจะสูญหายไปอย่างน่าเสียดาย