

นักบัญชีสมัยใหม่ กับคุณย์กำไร

อำนวยการพิมพ์กุล

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

1. บทนำ

ปัจจุบันเนื่องด้วยการธุรกิจต่าง ๆ ได้ขยายตัวเจริญเติบโตจากธุรกิจขนาดเล็กเป็นธุรกิจขนาดใหญ่ จากเจ้าของคนเดียวมาเป็นบริษัทขนาดใหญ่ การจัดการกิจการจากการแบ่งงานแบบง่าย ๆ มาเป็นแบบที่ยุ่งยากสลับซับซ้อนมาก

ขึ้น การบริหารงานจึงจำเป็นต้องอาศัยผู้บริหารมืออาชีพที่มีความรู้ความสามารถและมีประสบการณ์ในการบริหารเท่านั้น ถึงจะประสบความสำเร็จตามเป้าหมายขององค์การธุรกิจ ดังนั้นการบริหารให้เข้าสู่เป้าหมายขององค์การธุรกิจที่มีวัตถุประสงค์เพื่อหวังผลกำไร ผู้บริหารมืออาชีพอย่างน้อยควรมีเทคนิคและหลักการบริหารสมัยใหม่ควบคู่กับระบบการบัญชีที่เหมาะสมกับองค์การธุรกิจ

หลักการบริหารสมัยใหม่ ในการบริหารงานขององค์การธุรกิจ ผู้บริหารควรมีหลักการบริหารที่ยอมรับกัน ได้แก่ การวางแผน การจัดองค์การ การจัดคนเข้าทำงาน การสั่งการ และการควบคุม ความสำเร็จของคณะผู้บริหารโดยทั่วไปจะวัดจากผลการดำเนินงานซึ่งหมายถึงผลกำไรและขาดทุนในแต่ละระยะของการบริหารงานนั้น นักบัญชีจะเป็นผู้เสนอข้อมูลต่าง ๆ เกี่ยวกับผลการดำเนินงานและฐานะการเงินขององค์การธุรกิจให้ทราบ

นักบัญชีในสมัยแรกจะเป็นผู้ทำหน้าที่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับการเงินของกิจการ แต่ต่อมาได้มีการพัฒนาระบบบัญชีให้ตอบสนองความต้องการของฝ่ายบริหารมากยิ่งขึ้น และพยายามปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่องหรือข้อจำกัดของระบบบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันรวมทั้งได้ทำการวิจัยค้นคว้าและพัฒนาาระบบบัญชีให้ทันสมัยก้าวหน้าในด้านเทคโนโลยีของโลกธุรกิจสมัยใหม่ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ยุคคอมพิวเตอร์ที่นำเข้ามาใช้ในระบบงานธุรกิจสมัยใหม่

ระบบการบัญชี นักบัญชีได้มีการพัฒนาและคิดค้นระบบการบัญชีและเทคนิคในการบัญชีให้ก้าวหน้าทันสมัยและทันต่อการเปลี่ยนแปลงในด้านวิทยาการและเทคโนโลยีสมัยใหม่ที่เกิดขึ้นอยู่ตลอดเวลา ระบบการบัญชีได้มีการวิวัฒนาการมาตามลำดับจาก (1) การบัญชีการเงิน (2) การบัญชีต้นทุน (3) การบัญชีบริหาร (4) การบัญชีตามความรับผิดชอบ (5) P.P.B.S. หรือ Program Planning and Budgeting System และ (6) งบประมาณฐานศูนย์ หรือ Zero - Base Budgeting ตาม

ลำดับ สำหรับ (4),(5) และ (6) เป็นเทคนิคหรือแนวความคิดสมัยใหม่ที่นักบัญชีกำลังนำเสนอสู่วงการธุรกิจต่อไปในอนาคต

ดังนั้นนักบัญชีในปัจจุบัน จึงได้รับการฝึกอบรมและพัฒนาให้เป็นนักบัญชีบริหารมากยิ่งขึ้น โดยมีหน้าที่และความรับผิดชอบในด้านการให้สารสนเทศ (Information) ที่เกี่ยวกับการให้ความคิดเห็น คำปรึกษา และแนวทางที่ใช้ในการตัดสินใจในปัญหาต่าง ๆ ในองค์การธุรกิจ ซึ่งเรียกว่า Accounting Information System (A.I.S.) เพื่อช่วยเหลือผู้บริหารในระดับต่าง ๆ ในด้านการวางแผนและการควบคุมให้เป็นไปตามนโยบายและเป้าหมายที่กำหนดไว้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของสารสนเทศทั้งระบบขององค์การธุรกิจ

ในการบริหารธุรกิจปัจจุบัน ระบบสารสนเทศภายในองค์การมีความสำคัญต่อระบบการบริหารเป็นอย่างมาก นักบริหารมืออาชีพที่ทันสมัยจะเลือกใช้ระบบสารสนเทศที่สามารถช่วยเหลือในการบริหารงานของเขาได้อย่างมีประสิทธิภาพ หรือเราเรียกว่า Management Information System (M.I.S.) อย่างไรก็ตาม การจัดระบบสารสนเทศภายในองค์การควรคำนึงถึงทรัพยากรที่มีอยู่และความพร้อมที่จะยอมรับการพัฒนาให้เข้าสู่ระบบสารสนเทศใหม่อันได้แก่ บุคลากร คอมพิวเตอร์ และการจัดระบบงาน เป็นต้น

2. ศูนย์กำไร

ในการวัดประสิทธิภาพของผู้บริหารในองค์การธุรกิจนั้น เราอาจจะมีวิธีวัดความสามารถของผู้บริหารได้จาก ปริมาณยอดขาย จำนวนผลผลิต ผลกำไร งบประมาณที่กำหนดไว้ล่วงหน้า และหรือความพึงพอใจ ฯลฯ เครื่องวัดเหล่านี้มีข้อจำกัด ซึ่งไม่สามารถนำไปใช้เปรียบเทียบผลงานของผู้บริหารงานในแต่ละระดับได้ ดังนั้น นักบัญชีจึงได้นำแนวความคิดเกี่ยวกับระบบบัญชีตามความรับผิดชอบมาใช้ในการวัดความสามารถในการ

บริหารงานของผู้บริหารตามแผนภูมิการจําดองคํการ และตามเป้าหมายที่ได้กําหนดขึ้นไว้ล่วงหน้าเพื่อใช้เป็นแผนงานในการติดตามประเมินผลงานต่อไป

สำหรับแนวความคิดเกี่ยวกับระบบบัญชีตามความรับผิดชอบนั้น การบริหารงานจะต้องมีการกระจายอำนาจในการบริหารในแต่ละระดับให้มีความเป็นอิสระมากที่สุด ผู้รับผิดชอบในแต่ละระดับ จะกลายเป็นศูนย์รับผิดชอบ ซึ่งจะมีการให้รหัสแหล่งรับผิดชอบไว้เพื่อใช้ในการรายงานผลการดำเนินงาน สำหรับเครื่องมือที่ใช้ในการวัดความสามารถของผู้บริหารตามระบบบัญชีตามความรับผิดชอบมี (1) ศูนย์กำไร (2) ศูนย์ต้นทุนหรือค่าใช้จ่าย (3) ศูนย์รายได้ และ (4) ศูนย์ลงทุน

ศูนย์กำไร เป็นเครื่องมือที่ใช้วัดหน่วยงานต่าง ๆ ที่มีรายได้และค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นในหน่วยงานนั้นทั้งสองประเภท สำหรับรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจะต้องเป็นกิจกรรมปกติของธุรกิจ เช่น รายได้จากการขายสินค้า ค่าใช้จ่ายซึ่งเกิดจากการขายสินค้าออกไป ได้แก่ ต้นทุนสินค้า ค่าใช้จ่ายในการขาย ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานต่าง ๆ รวมทั้งค่าใช้จ่ายที่ได้รับปันส่วนจากหน่วยงานอื่นตามกฎเกณฑ์ที่ได้กําหนดขึ้น หน่วยงานเหล่านี้จะเรียกว่าศูนย์การประเมินผลงานจะวัดจากผลกำไรของแต่ละศูนย์หรือเรียกว่า ศูนย์กำไร โดยใช้ผลกำไรซึ่งคำนวณจากรายได้หักด้วยค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดเป็นเครื่องวัด ผลกำไรที่คำนวณได้อาจนำไปเปรียบเทียบกับยอดขาย ผลลัพธ์จะเป็นอัตราผลกำไรต่อยอดขาย ถ้านำไปเปรียบเทียบกับสินทรัพย์รวม ผลลัพธ์จะเป็นอัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในสินทรัพย์รวม ซึ่งสามารถนำผลลัพธ์ที่คำนวณได้จากศูนย์กำไรต่าง ๆ ที่ใช้ฐานเดียวกันเปรียบเทียบว่า ศูนย์กำไรใดจะทำอัตราส่วนมากกว่ากัน ผู้ที่มีความสามารถย่อมทำกำไรได้มากกว่า

ศูนย์ต้นทุนหรือค่าใช้จ่าย เป็นเครื่องมือที่ใช้วัดหน่วยงานที่มีแต่ค่าใช้จ่ายเพียงอย่างเดียว และเป็นค่าใช้จ่ายซึ่งเกิดจากกิจกรรมปกติและสามารถวางแผนหรือทำ

งบประมาณรายจ่ายได้ หน่วยงานที่มีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นเพียงอย่างเดียวอาจจะเป็นศูนย์ที่ทำการผลิตสินค้าและบริการ หรือเป็นศูนย์ที่ให้บริการแก่ศูนย์บริการอื่น ๆ ภายในกิจการ ค่าใช้จ่ายอาจเกิดขึ้นโดยตรง เช่น วัสดุทางตรง แรงงานทางตรง หรือค่าวัสดุอุปกรณ์ทางตรง หรือเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อม ซึ่งไม่ผันแปรไปตามปริมาณการผลิต เช่น วัสดุทางอ้อม แรงงานทางอ้อม และวัสดุอุปกรณ์ทางอ้อม เป็นต้น ค่าใช้จ่ายเหล่านี้ได้กําหนดขึ้นเป็นต้นทุนมาตรฐานไว้สำหรับเปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงในแต่ละงวด การประเมินผลการบริหารงานของเจ้าหน้าที่ในแต่ละระดับจะใช้งบประมาณที่กําหนดขึ้นเป็นเป้าหมายในการวัดความสามารถในการบริหารงาน ถ้าการบริหารงานเป็นไปตามเป้าหมาย และจ่ายค่าใช้จ่ายตามงบประมาณที่กำหนดไว้ หรือต่ำกว่า แสดงว่าผู้บริหารมีความสามารถในการบริหารดี แต่ถ้าผู้บริหารจ่ายค่าใช้จ่ายสูงกว่างบประมาณ และเป้าหมายที่กำหนดไว้ไม่สำเร็จ เราอาจกล่าวได้ว่า ผู้บริหารไม่มีความสามารถในการบริหารดีพอเมื่อเปรียบเทียบกับหน่วยงานอื่น

ศูนย์รายได้ เป็นเครื่องมือที่ใช้วัดหน่วยงานที่มีรายได้ซึ่งเกิดขึ้นจากการขายสินค้าและบริการ ณ จุดขายนั้น หน่วยงานเหล่านี้จะไม่นำเอาค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาหักออกจากรายได้ก่อน และไม่นำเอาค่าใช้จ่ายของหน่วยงานอื่นมาเกี่ยวข้องกับหน่วยงานเหล่านี้ การประเมินผลการปฏิบัติงาน เราดูยอดรวมของรายได้ที่เกิดขึ้นในศูนย์แต่ละศูนย์ ว่ามีมากน้อยเพียงไร ใครมีปริมาณมากก็แสดงว่าการบริหารงานในศูนย์ดี

ศูนย์ลงทุน เป็นเครื่องมือที่ใช้วัดหน่วยงานที่เราไม่สามารถนำเครื่องมือดังกล่าวข้างต้นไปใช้วัดได้ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในศูนย์ลงทุน อาจจะเป็นเงินที่หน่วยงานลงทุนไปในระยะแรกเพื่อเพิ่มผลผลิตหรือเพิ่มรายได้ให้แก่กิจการ โครงการลงทุนนั้นอาจจะมีความเสี่ยงหรือความไม่แน่นอนเกิดขึ้น เช่น ค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนา การเปิดสาขาหรือสำนักงานขึ้นใหม่ เป็นต้น การประเมินผลการบริหารงานของเจ้าหน้าที่บริหารศูนย์ลงทุนทำได้



ยากลำบากกว่า 3 ศูนย์ที่กล่าวมาแล้ว การวัดผลงานอาจจะวัดในเชิงปริมาณหรือเชิงคุณภาพว่า บรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้หรือไม่ เช่น ผลผลิตเพิ่มขึ้นเท่าไร จำนวนค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนลดลงได้กี่เปอร์เซ็นต์ หรือสร้างความพอใจให้กับลูกค้าดีหรือไม่ เป็นต้น

เครื่องมือตามแนวความคิดทั้ง 4 ชนิดนี้เราสามารถนำไปใช้กับองค์การธุรกิจที่มีวัตถุประสงค์มุ่งหวังกำไร ซึ่งเป็นหน่วยงานของเอกชน ได้แก่ บริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนและห้างร้านต่าง ๆ ในปัจจุบันธนาคารพาณิชย์ขนาดใหญ่ และโรงงานอุตสาหกรรมขนาดใหญ่ กำลังทดลองใช้เครื่องวัดเหล่านี้เพื่อประเมินผลงานของผู้บริหารของตน ซึ่งให้ผลเป็นที่น่าพอใจแก่ทุกฝ่าย นอกจากนี้เรายังสามารถปรับปรุงนำไปใช้กับองค์การหรือหน่วยงานที่มีวัตถุประสงค์ไม่มุ่งหวังกำไร อันได้แก่ กระทรวง ทบวง กรม กอง องค์การรัฐวิสาหกิจ ตลอดจนวัดวาทาราม สมาคม มูลนิธิ และองค์การการกุศลอื่น กิจกรรมที่เรื่อนำเอาแนวความคิดนี้ไปใช้มีรัฐวิสาหกิจประเภทสาธารณูปโภคเป็นส่วนใหญ่ แต่แนวความคิดนี้เพิ่งจะเริ่มนำเข้าไปใช้ นักบัญชียังต้องการเวลาเพื่อพัฒนาระบบบัญชีต่อไปอีกสักกระยะหนึ่ง

3. การแบ่งสรรค่าใช้จ่ายเข้าสู่ศูนย์รับผิดชอบ

ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากศูนย์ต่าง ๆ ที่ไม่สามารถแบ่งสรรเข้าหน่วยงานที่รับผิดชอบโดยตรงได้ การแบ่งสรรค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจะต้องมีการประชุมปรึกษาและกำหนดหลักเกณฑ์ในการแบ่งสรรค่าใช้จ่ายก่อน แล้วจึงนำหลักเกณฑ์นั้นไปใช้ปฏิบัติเพื่อให้เกิดความยุติธรรมแก่ทุกฝ่าย หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการแบ่งสรรที่นิยมในปัจจุบันมี (1) กำหนดอัตรามาตรฐาน (Standard) (2) กำหนดจำนวนเงินที่แน่นอน (Fixed Amount) (3) กำหนดอัตราร้อยละของบริการ (Percentage of Activity) (4) กำหนดอัตราร้อยละที่แน่นอน (Fixed Percentage) และ (5) กำหนดราคาโอน (Transfer Price)

กำหนดอัตรามาตรฐาน เป็นวิธีการแบ่งสรรค่าใช้จ่ายเข้าสู่หน่วยงานหรือศูนย์รับผิดชอบ โดยการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายมาตรฐานไว้ล่วงหน้าสำหรับคิดเข้ากับหน่วยงาน การคิดค่าใช้จ่ายวิธีนี้เราสามารถเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายมาตรฐานกับค่าใช้จ่ายจริงที่เกิดขึ้นว่ามีผลต่าง

กันอย่างไรบ้าง เช่น ค่าใช้จ่ายที่คิดเข้าสู่ศูนย์การผลิตสินค้า หรือต้นทุนผลิตภัณฑ์ เป็นต้น

กำหนดจำนวนเงินที่แน่นอน เป็นวิธีการแบ่งสรรค่าใช้จ่ายกับศูนย์ หรือหน่วยงานที่มีระดับการผลิตเป็นช่วง ๆ ซึ่งสามารถเปลี่ยนแปลงจากระดับหนึ่งไปอีกระดับหนึ่งในระยะเวลาที่กำหนดไว้ในแต่ละระดับ ค่าใช้จ่ายอาจไม่เปลี่ยนแปลงเป็นค่าใช้จ่ายประจำหรือมีงบประมาณกำหนดไว้ การแบ่งอาจจะใช้จำนวนเงินในงบประมาณเป็นเกณฑ์ที่แน่นอน

กำหนดอัตราร้อยละของบริการ เป็นวิธีการแบ่งสรรค่าใช้จ่ายไปยังหน่วยงานต่าง ๆ โดยคิดเป็นอัตราร้อยละของบริการหรือกิจกรรมต่าง ๆ ที่ได้รับ เป็นอัตราแน่นอน และเป็นไปตามงบประมาณที่วางแผนไว้ล่วงหน้า วิธีนี้อาจใช้แทนวิธีกำหนดอัตรามาตรฐานได้

กำหนดอัตราร้อยละที่แน่นอน เป็นวิธีแบ่งสรรค่าใช้จ่ายที่จะคิดเข้าสู่ศูนย์รับผิดชอบหรือหน่วยงานต่าง ๆ ที่ไม่สามารถเก็บข้อมูลสถิติได้ การกำหนดจะใช้วิธีสุ่มตัวอย่าง หรือประมาณการตามระดับการให้บริการ เป็นการกำหนดอัตราร้อยละแบบง่าย ๆ ก่อนที่จะทำการวิเคราะห์ว่าอัตราที่เหมาะสมจะเป็นเท่าไร

กำหนดราคาโอน เป็นวิธีแบ่งสรรค่าใช้จ่ายเข้าสู่ศูนย์รับผิดชอบหรือหน่วยงานต่าง ๆ โดยการวัดจำนวนบริการที่ให้ไป การกำหนดมูลค่าบริการหรือราคา

โอนอาจจะใช้ราคาตลาดหรือราคาที่ต้องรองกันระหว่างหน่วยงานไว้ล่วงหน้าแล้ว ซึ่งอาจจะเป็นต้นทุนมาตรฐานก็ได้ เพราะเป็นวิธีที่สมเหตุสมผลในทางปฏิบัติ

ในการแบ่งสรรค่าใช้จ่ายเข้าสู่ศูนย์รับผิดชอบตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้น ในบางครั้งเราจำเป็นต้องวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นว่ามีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิตหรือตามความรับผิดชอบหรือไม่ ถ้ามีความสัมพันธ์ ค่าใช้จ่ายเหล่านี้จะเป็นค่าใช้จ่ายผันแปรและเป็นค่าใช้จ่ายที่สามารถควบคุมได้โดยเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบ เป็นค่าใช้จ่ายที่สามารถคิดเข้ากับหน่วยงานได้โดยตรง และไม่มีปัญหายุ่งยากในการแบ่งสรร สำหรับค่าใช้จ่ายที่ไม่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิตและไม่สามารถควบคุมได้ ค่าใช้จ่ายเหล่านี้ส่วนใหญ่เป็นค่าใช้จ่ายประจำและจะมีการเปลี่ยนแปลงจากระดับการผลิตเปลี่ยนแปลงไป ค่าใช้จ่ายเหล่านี้จะมีปัญหาในการแบ่งสรรค่าใช้จ่ายเข้าสู่หน่วยงานต่าง ๆ เพราะเป็นค่าใช้จ่ายที่หน่วยงานหนึ่งควบคุมได้ แต่หน่วยงานที่ไม่เกี่ยวข้องไม่สามารถจะเข้าควบคุมได้ จึงเป็นภาระจำยอม ดังนั้นการกำหนดหลักเกณฑ์จึงควรทำความเข้าใจตกลงกันตั้งแต่เริ่มต้นและควรจะเข้าใจพฤติกรรมของค่าใช้จ่ายแต่ละอย่างให้ดีเสียก่อนว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่สามารถควบคุมได้หรือไม่ได้

นอกจากการแบ่งสรรค่าใช้จ่ายตามหลักเกณฑ์ที่ได้กล่าวไปแล้ว วิธีการแบ่งสรรค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเราอาจใช้วิธีง่าย ๆ ซึ่งถือเป็นหลักปฏิบัติในการแบ่งสรรค่าใช้จ่ายเข้าสู่หน่วยงานดังนี้

วิธีแบ่งสรรโดยตรง เป็นการโอนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเข้าสู่ศูนย์ที่เกิดค่าใช้จ่ายโดยตรง และถือเป็นการรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่บริหารศูนย์นั้น วิธีนี้เราจะไม่พิจารณาถึงการให้บริการว่าจะมีจำนวนเท่าไรแก่ศูนย์อื่น ๆ

วิธีแบ่งสรรเป็นขั้น ๆ เป็นการโอนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเข้าสู่ศูนย์รับผิดชอบหนึ่งก่อน หลังจากนั้นแล้วจึงโอนค่าใช้จ่ายไปยังศูนย์อื่น ๆ ต่อไปเป็นขั้น ๆ โดยจะปิดค่าใช้จ่ายของศูนย์ของตัวเองเสีย วิธีนี้มีความยุ่งยากมากกว่าวิธีแรก ในการโอนค่าใช้จ่ายควรจะโอนปิดค่าใช้จ่าย



จ่ายของศูนย์ที่มีค่าใช้จ่ายน้อยที่สุดไปยังศูนย์ที่มีค่าใช้จ่ายมากขึ้นตามลำดับ

วิธีกำหนดกฎเกณฑ์ขึ้นตามใจชอบ เป็นการโอนค่าใช้จ่ายวิธีแบ่งสรรเป็นขั้น ๆ แต่มีความยุ่งยากซับซ้อนมากกว่า การโอนค่าใช้จ่ายจากศูนย์หนึ่งไปยังศูนย์ต่าง ๆ จะต้องใช้วิชาการคำนวณโดยการกำหนดสมการพีชคณิตและรูปแบบจำลอง ซึ่งได้มีการทดลองว่าใช้ได้ และมีความผิดพลาดน้อยที่สุดแล้ว หรือใช้วิธี Trial and Error

การแบ่งสรรค่าใช้จ่ายเข้าสู่ศูนย์ต่าง ๆ ตามหลักเกณฑ์และวิธีที่ใช้ในการปฏิบัติดังกล่าวมาแล้ว เราอาจนำหลักเกณฑ์เหล่านี้ไปใช้ในการแบ่งสรรรายได้ที่เกิดขึ้นในศูนย์รับผิดชอบได้เหมือนกัน แต่ในทางปฏิบัติแล้วการแบ่งสรรรายได้จะมีความยุ่งยากน้อยกว่า และสามารถทำความเข้าใจได้ง่ายกว่าการโอนค่าใช้จ่ายมาก

4. ความสามารถในการหากำไรของหน่วยงานต่าง ๆ ในองค์กรและศูนย์กำไร

ในการบริหารงาน ผู้บริหารระดับต่าง ๆ ในองค์กรจะต้องใช้เทคนิคการบริหารงานสมัยใหม่ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการบริหารโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ หรือ Management by Objective (M.B.O.) และกิจกรรมกลุ่มเล็ก เช่น กลุ่มคุณภาพ หรือ Quality Control Circles (Q.C. Circles) เป็นต้น เพื่อให้เกิดการทำงานเป็นทีม และให้พนักงานมีส่วนร่วมในการกำหนดเป้าหมายและแผนงานขององค์กร ซึ่งเป้าหมายหลักของการประกอบกิจการจึงมุ่งเป้าหมายที่กำไรและฐานะที่มั่นคงของกิจการ ดังนั้น ความสามารถในการหากำไรของผู้บริหารจะเป็นอย่างไร และความรับผิดชอบในการบริหารที่จะทำให้อัตราผลกำไรรวมของกิจการได้อย่างไรย่อมขึ้นอยู่กับผู้บริหารในแต่ละระดับ นักบัญชีได้พยายามค้นคิดระบบการบัญชีเพื่อใช้วัดความสามารถในการหากำไรของเจ้า

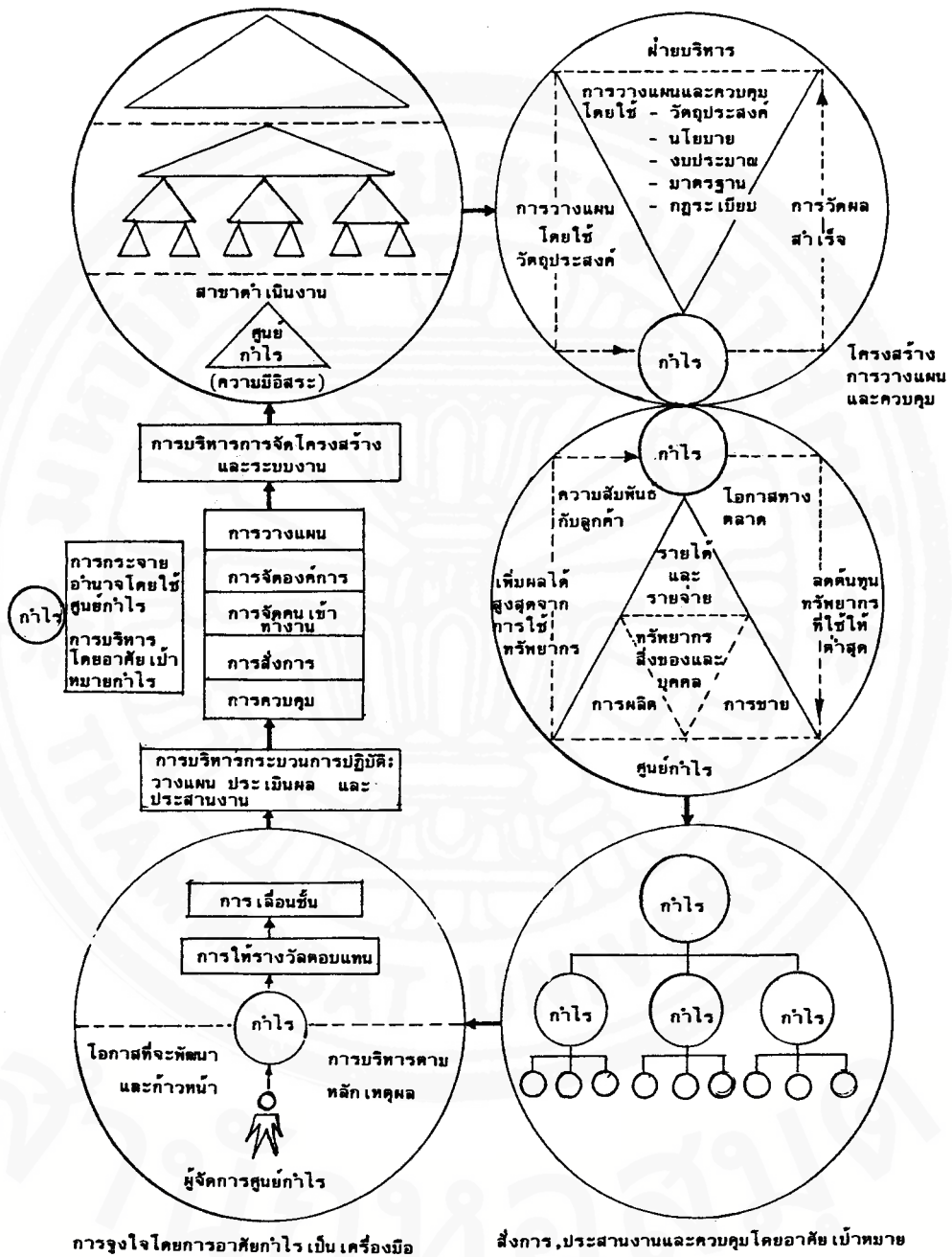
หน้าที่ผู้มีความรับผิดชอบต่อการดังกล่าว ระบบการบัญชีใหม่นี้กับบัญชีสมัยใหม่ได้นำแนวความคิดของการจัดการมาใช้โดยเสนอให้สอดคล้องกับหลักการบริหารสมัยใหม่ ซึ่งมีการกระจายอำนาจไปยังเจ้าหน้าที่ในระดับต่าง ๆ และส่งเสริมให้มีความเป็นอิสระในการบริหารให้มากยิ่งขึ้น ดังนั้นระบบการบัญชีตามความรับผิดชอบที่ได้เน้นแนวความคิดการบริหารแบบศูนย์กำไร จึงมีผู้นำมาใช้มากยิ่งขึ้น เครื่องมือที่จะนำมาใช้ในศูนย์กำไรเพื่อวัดความสามารถในการทำกำไร อาจนำเสนอในรูปของ (1) กำไรตามการจัดการโครงสร้างขององค์กร (Organization Profitability) (2) กำไรตามสายผลิตภัณฑ์หรือประเภทธุรกิจ (Product Profitability) หรือ (3) กำไรแยกตามลูกค้าแต่ละราย (Customer Profitability)

การนำเสนอผลการดำเนินงานขององค์กรอย่างเป็นระบบ เป็นข้อสนเทศที่มีประโยชน์ต่อการบริหารงานในธุรกิจเป็นอันมาก ทำให้ฝ่ายบริหารสามารถวิเคราะห์เพื่อปรับปรุงแก้ไขและพัฒนาอย่างมีหลักเกณฑ์ และเป็นการบริหารงานตามหลักเหตุและผล ซึ่งช่วยจัดปัญหาอันอาจเกิดขึ้นจากการทำงานร่วมกันเป็นทีม ขอให้ดูรูปการบัญชีสมัยใหม่ตามโครงสร้างการบริหารแบบศูนย์กำไร

5. ความเป็นไปได้ของระบบบัญชีแบบศูนย์กำไร

แนวความคิดศูนย์กำไรเป็นเทคนิคการบัญชีใหม่ที่เป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหารที่สำคัญ ผู้บริหารควรจะเข้าไปมีส่วนร่วมในการวางระบบบัญชี และมีความเข้าใจอย่างแจ่มแจ้งถึงวัตถุประสงค์และการใช้ข้อสนเทศทางบัญชีนี้ หากฝ่ายปฏิบัติไม่สนับสนุนการบัญชีตามความรับผิดชอบอย่างกระตือรือร้นและช่วยให้ดำเนินไปได้แล้ว แม้จะเป็นระบบการบัญชีที่ดีเยี่ยมก็จะประสบความล้มเหลวได้โดยง่าย นอกจากนี้ วิทยาการจัดการได้มีการวิจัยและพัฒนาให้ก้าวหน้าอยู่ตลอดเวลา และความ

การบริหารสมัยใหม่ตามโครงสร้างการบริหารแบบศูนย์กำไร



การมุ่งใจโดยอาศัยกำไร เป็น เครื่องมือ

สั่งการ, ประสานงานและควบคุมโดยอาศัย เป้าหมาย

ที่มา ธงชัย สันติวงษ์ เทคนิคการบริหารแผนใหม่: การบริหารแบบศูนย์กำไรและงบประมาณฐานศูนย์ (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2525) หน้า 41

จำเป็นที่จะให้ห้องจัดการคงอยู่รอดในสภาพเศรษฐกิจที่มีการแข่งขันมากขึ้น ได้เร่งรัดการบริหารให้เข้าสู่เป้าหมายมากยิ่งขึ้น ผู้บริหารจึงจำเป็นต้องนำเทคนิคที่เป็นประโยชน์ต่าง ๆ มาใช้ รวมทั้งระบบการประมวลข้อมูลโดยใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ซึ่งมีการพัฒนาก้าวหน้าไปมาก จนทำให้ค่าใช้จ่ายในการนำระบบสมองกลมาใช้ได้ลดต่ำลงมาก และประสิทธิภาพของเครื่องทำได้รวดเร็วและประหยัด เป็นการเอื้ออำนวยต่อการพัฒนาเทคนิคการบัญชีแบบศูนย์กำไรมากยิ่งขึ้น และมีการเผยแพร่ความสำเร็จในการนำระบบนี้ไปใช้อย่างกว้างขวางจนเป็นที่เชื่อถือของผู้ที่อยากจะนำระบบนี้ไปใช้มากขึ้น

นอกจากการพัฒนาาระบบข้อมูลขององค์กรแล้ว ขนาดของธุรกิจควรจะมีการขยายใหญ่ขึ้นและมีการบริหารการจัดโครงสร้างและระบบงานที่มีประสิทธิภาพ จึงจะทำให้การใช้ระบบบัญชีใหม่นี้มีประโยชน์คุ้มค่า การวางแผนเป็นจริงมากขึ้น การระมัดระวังในเรื่องกำไรก็จะมีมากขึ้น และการกำหนดความรับผิดชอบตามองค์การจะชัดเจนยิ่งขึ้นด้วย ประการสำคัญถ้ามีการควบคุมอย่างใกล้ชิดด้วยระบบบัญชีใหม่นี้แล้วคิดว่า การตัดสินใจของฝ่ายบริหารคงจะมีประสิทธิภาพดียิ่งขึ้นอย่างแน่นอน

อย่างไรก็ตาม ระบบบัญชีใหม่นี้ยังมีข้อจำกัดอีกมาก สำหรับธุรกิจขนาดเล็กที่ขาดผู้บริหารมืออาชีพ การบริหารงานยังล่าช้าและมุ่งแต่จะลดค่าใช้จ่ายโดยไม่ยอมให้มีการพัฒนาบุคลากรและระบบงาน และไม่ยอมกระจายอำนาจ หนทางที่จะนำเครื่องมือการบัญชีมาใช้ให้ประสบความสำเร็จได้จึงยังอยู่ห่างไกล

6. บทสรุป

การบริหารงานสมัยใหม่มีความจำเป็นจะต้องกระจายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ การจัดการและความรับผิดชอบต้องมีการกำหนดขึ้นอย่างเหมาะสม เทคนิคในการบริหารงานและเครื่องมือที่ใช้ในการตัดสินใจ

ย่อมต้องมีการพัฒนาให้ทันต่อความเจริญของโลกธุรกิจ ระบบการบัญชีตามความรับผิดชอบ เป็นแนวความคิดใหม่ที่นักบัญชีได้ค้นคิดและพัฒนาขึ้นเพื่อใช้ในการวางแผนและควบคุม ศูนย์กำไรเป็นเครื่องมือใช้ในการวัดประสิทธิภาพของผู้บริหารในระดับต่าง ๆ ในการวัดความสามารถในการบริหารงานตามแบบศูนย์กำไร รายได้ และค่าใช้จ่ายจะต้องมีการโอนสู่หน่วยงานที่รับผิดชอบตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ ซึ่งมีการปรับหลักเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นตามสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป ความเป็นไปได้ในการนำระบบบัญชีสมัยใหม่แบบศูนย์กำไรมาใช้ในการจัดการธุรกิจได้ดีนั้น ความพร้อมขององค์กรเป็นปัจจัยสำคัญที่จะทำให้แนวความคิดการบริหารแบบศูนย์กำไรประสบความสำเร็จ นักบัญชีสมัยใหม่ก่อนที่จะนำแนวความคิดระบบบัญชีใหม่มาใช้ ควรจะมีการพิจารณาปัจจัยสำคัญในแง่มุมต่าง ๆ อย่างลึกซึ้ง และทำให้เครื่องมือนี้เป็นกระบวนการบริหารงานสมัยใหม่ที่มีคุณค่าต่อฝ่ายบริหารต่อไป

หนังสืออ้างอิง

- Baughn, William H., and Walker, Charls E. **The Bankers Handbook**. Revised ed., Homewood, Illinois : Richard D. Irwin, 1978.
- Horngren, Charles T. **Cost Accounting : A Managerial Emphasis**. 5 TH. ED., New Jersey : Prentice-Hall, Inc., 1982.
- กิ่งกนก พิทยานุคุณ สุนทรี จรุญ ประพิน นุตระกูล และรวี-วัลย์ ภิชัยพนากุล **การบัญชีต้นทุน** กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2525.
- ธงชัย สันติวงษ์ **เทคนิคการบริหารแบบใหม่ : การบริหารแบบศูนย์กำไร และงบประมาณฐานศูนย์** กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2525.