

บทที่ 11

งบประมาณและการรายงานผลการปฏิบัติงาน

องค์การธุรกิจทุกองค์การจะแบ่งการทำงานออกเป็นส่วนงานย่อยๆ เพื่อทำหน้าที่ต่างๆ ตามความรับผิดชอบเพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์และเพื่อเป้าหมายของกิจการ ฝ่ายบริหารขององค์การจะต้องวางแผนการดำเนินงาน และจัดให้มีการประสานงานทั้งหมดทุกขั้นตอนภายในองค์การ เพื่อให้ทุกส่วนงานได้ทราบแนวทางในการปฏิบัติงานล่วงหน้า เพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ฝ่ายบริหารจะต้องทำการเปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้นจริงกับสิ่งที่กำหนดไว้ล่วงหน้า เพื่อใช้ในการควบคุมการปฏิบัติงานของแต่ละส่วนในองค์การ งบประมาณ (budgeting) จะเป็นเครื่องมือช่วยให้ฝ่ายบริหารสามารถควบคุมการปฏิบัติงานได้ ซึ่งงบประมาณอาจจะจัดทำขึ้นโดยแยกเป็นตามหน่วยงานต่างๆ ของกิจการ แต่ละหน่วยงานจะมีงบประมาณของตนเอง และงบประมาณของหน่วยงานทั้งหมดจะรวมเป็นงบประมาณของกิจการ

ความหมายของงบประมาณ

งบประมาณเป็นระบบการวางแผนที่เป็นตัวเลขเกี่ยวกับการปฏิบัติงานที่จะเกิดขึ้นในอนาคตการจัดทำงบประมาณอาจทำได้หลายลักษณะ ซึ่งการจัดทำงบประมาณ จะทำให้เกิดการประสานงานความร่วมมือระหว่างหน่วยงานให้เกิดกิจกรรมไปในทิศทางเดียวกัน ทำให้เกิดการควบคุมการทำงานและให้ประโยชน์ในเชิงการบริหารงานกับกิจการ นักวิชาการหลายท่านได้ให้ความหมายไว้ ดังนี้

การงบประมาณ หมายถึง การวางแผนอย่างกว้าง ๆ และมีระบบเกี่ยวกับการดำเนินงานของกิจการในอนาคตในรูปของข้อมูลที่เป็นตัวเลข (เมธากุล เกียรติกระจาย และ พูลนิจ ปิยะอนันต์, 2541, หน้า 17)

เพ็ญแข สนิทวงศ์ ณ อยุธยา (2545, หน้า 1) ได้กล่าวว่า คำว่า การงบประมาณ (budgeting) มีความหมายครอบคลุมถึงการจัดทำงบประมาณ (budget preparation) และการควบคุมโดยงบประมาณ (budgetary control) การจัดทำงบประมาณหรือวางแผนงบประมาณ คือ การจัดทำแผนการดำเนินงานอย่างเป็นลายลักษณ์อักษรขององค์การใดองค์การหนึ่งสำหรับระยะเวลาใดเวลาหนึ่งในภายหน้า ส่วนการควบคุมโดยงบประมาณ หมายถึง การติดตามเปรียบเทียบผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริงกับแผนงบประมาณที่วางไว้เพื่อดูว่าการดำเนินงานเป็นไปตามแผนที่วางไว้ หรือไม่ แตกต่างจากแผนมากน้อยเพียงไร

จากความหมายของการงบประมาณดังกล่าวจะเห็นว่างบประมาณ เป็นสิ่งที่จัดทำขึ้นโดยการประมาณ (estimate) ในช่วงระยะเวลาหนึ่งเพื่อช่วยให้การปฏิบัติงานประสานงานกันระหว่างหน่วยงานต่างๆ ภายในกิจการที่มีกิจกรรมต่าง ๆ กันการงบประมาณจะแสดงให้เห็นถึง

การประสานงานระหว่างกิจกรรมต่างๆ ในหน่วยงานทั้งหมดของกิจการ ดังนั้น ข้อมูลดำเนินงานในอดีตจึงเป็นปัจจัยอย่างหนึ่งในการจัดทำงบประมาณอาจกล่าวได้ว่า งบประมาณเป็นรายงานที่เป็นตัวเลขซึ่งคาดการณ์ระดับกิจกรรมที่เกิดขึ้น หรือระดับกิจกรรมที่ต้องการและสะท้อนให้เห็นเป้าหมายที่ดีและสามารถที่จะปฏิบัติให้บรรลุผลตามที่กำหนดไว้

ความสำคัญของงบประมาณ

การดำเนินธุรกิจมีความยุ่งยากมากขึ้นเนื่องจากผลกระทบของปัจจัยภายใน และภายนอกของกิจการ การจัดเตรียมงบประมาณ เป็นการเตรียมจัดหาข้อมูลที่ช่วยฝ่ายบริหารในการตัดสินใจและสร้างแรงจูงใจให้พนักงานปฏิบัติงานตามงบประมาณที่จัดทำไว้ ซึ่งการบริหารธุรกิจให้ประสบความสำเร็จในสภาวะปัจจุบัน ผู้บริหารจะต้องทำหน้าที่วางแผน จัดองค์การ จัดบุคลากร และควบคุม งบประมาณจะเป็นสิ่งที่มีความสำคัญต่อการบริหารจัดการธุรกิจ ดังนี้

1. เพื่อการวางแผน

งบประมาณเป็นการวางแผนงานในอนาคตเพื่อให้ได้กำไรสูงสุด ฝ่ายบริหารจะต้องดำเนินงานอย่างระมัดระวังต่อสิ่งที่จะส่งผลกระทบต่อกำไรสุทธิ เช่น ต้นทุนการผลิต ต้นทุนสินค้า ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร เป็นต้น ซึ่งการวางแผนสำหรับระยะเวลาใดเวลาหนึ่งที่กำหนดขึ้นนั้นจะต้องทำการเปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้นจริงกับงบประมาณ อันเป็นสาเหตุให้ฝ่ายบริหารต้องศึกษาไว้ล่วงหน้าถึงสถานการณ์และปัญหาต่างๆ ที่เกิดขึ้นแล้ว และอาจจะเกิดขึ้นในอนาคต เมื่อจะตัดสินใจกำหนดหลักเกณฑ์ใดๆ ในขั้นสุดท้ายที่จะเลือกทางเลือกในการตัดสินใจ ต้องใช้ความระมัดระวังอยู่เสมอทำให้ฝ่ายบริหารตื่นตัวต่อสภาพแวดล้อม

การวางแผนที่จะบรรลุความมุ่งหมายก็ต่อเมื่อได้พิจารณาทางเลือกต่าง ๆ อย่างรอบคอบ ซึ่งการใช้งบประมาณเป็นเครื่องมือเพื่อการควบคุมและวางแผน งบประมาณจะต้องมีรายละเอียดที่จำเป็นเพียงพอ เช่น กิจการดำเนินงานจนได้ผลกำไรตามเป้าหมายที่วางไว้ แต่กำไรนั้นมีได้หมายความว่ากิจการจะมีเงินสดเพียงพอที่จะชำระหนี้ระยะสั้น และค่าใช้จ่ายได้เพียงพอเสมอไป ฝ่ายบริหารจะต้องรู้ล่วงหน้าว่า กิจการจะขาดเงินสดหรือมีไม่เพียงพอเมื่อใด และจะต้องทำการกู้ยืมเพิ่มเติมอีกเท่าไร สถานการณ์เหล่านี้ ฝ่ายบริหารจะต้องศึกษาไว้ล่วงหน้าและเสนอทางที่จะแก้ปัญหา ก่อนที่กิจการจะเข้าสู่ขั้นวิกฤตหรือเผชิญกับปัญหาที่เกิด

2. เพื่อการประสานงาน

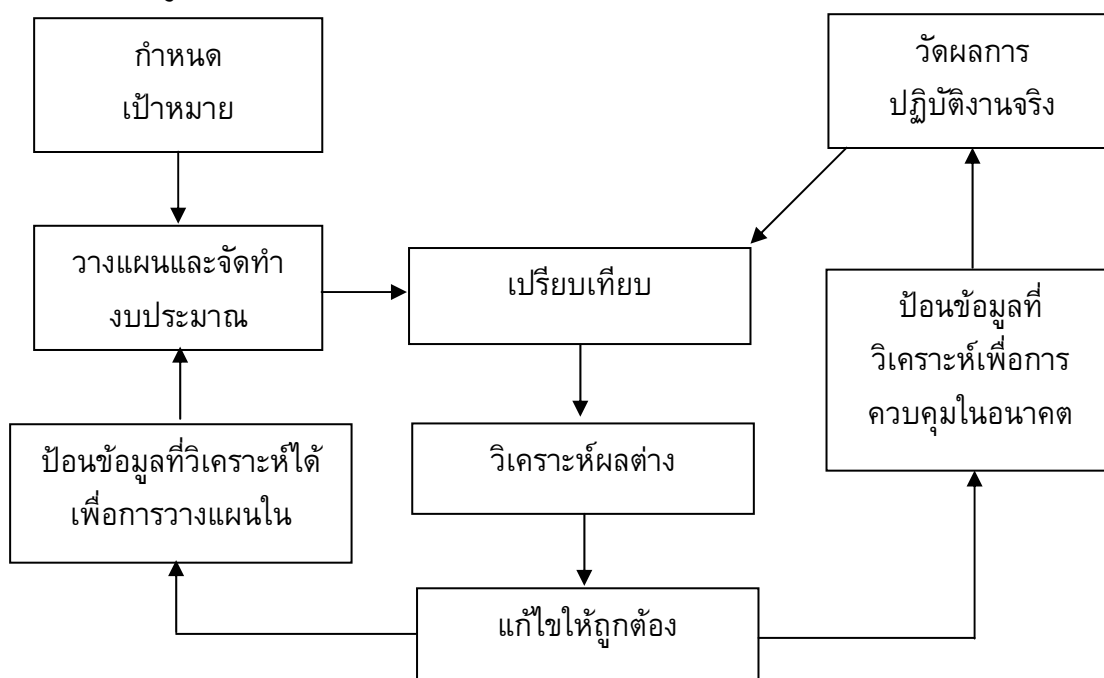
งบประมาณควรจะครอบคลุมกิจกรรมทั้งหมดภายในกิจการได้ โดยเริ่มตั้งแต่ผู้บริหารสูงสุดลงมาจนถึงเจ้าหน้าที่ระดับล่าง การนำระบบงบประมาณมาใช้จะเปิดโอกาสให้บุคคลระดับต่างๆ ได้เข้ามามีส่วนร่วมกันจัดทำงบประมาณให้สอดคล้องกับเป้าหมายรวมของกิจการ และงบประมาณที่จะถือเป็นแผนงานหลักที่จะต้องปฏิบัติจะต้องแสดงให้เห็นถึงการประสานงานทั้งหมดของกิจการมากกว่าที่จะเป็นผลงานหรือเพื่อบุคคลใดบุคคลหนึ่งโดยเฉพาะ

เนื่องจากถ้าหากกิจการไม่ใช้ระบบงบประมาณเพื่อการประสานงานแล้ว หัวหน้าแผนกต่าง ๆ มักจะเลือกปฏิบัติงานตามวิธีทางดั้งเดิมเท่าที่เคยปฏิบัติมาแล้วในอดีต เพราะคิดว่าแผนกของตนได้ทำดีที่สุดแล้ว ซึ่งโดยข้อเท็จจริงการปฏิบัติงานตามวิธีทางเช่นนั้นจะทำให้กิจการทั้งองค์การต้องขาดผลประโยชน์ที่ควรจะได้ไปอย่างมหาศาล เพราะขาดการพัฒนาให้ทันกับวิทยาการใหม่ๆ อีกประการหนึ่งในองค์การหนึ่งๆ ไม่มีแผนกใดแผนกหนึ่งที่จะปฏิบัติงานดีเด่นแล้วจะทำให้องค์การบรรลุเป้าหมายรวมได้ แผนกต่าง ๆ ในองค์การจะต้องประสานงานกันและได้ใช้ความพยายามร่วมกันที่จะทำให้กิจการได้บรรลุเป้าหมายรวมได้

3. เพื่อการควบคุม

งบประมาณเป็นเครื่องมือช่วยในการควบคุม เมื่อแผนกต่าง ๆ มีกิจกรรมแตกต่างกันออกไป เพื่อให้แต่ละแผนกได้อยู่ในขอบข่ายของแผนงาน ฝ่ายบริหารจำเป็นต้องติดตามผลการปฏิบัติงานของแผนกต่าง ๆ โดยจะกำหนดเป้าหมายหรือแผนการปฏิบัติงานของแต่ละงวดเวลาในรูปของงบประมาณและนำมาใช้ในการดำเนินงาน จากนั้นจะวัดผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริงมาเปรียบเทียบกับงบประมาณที่วางไว้ ในการเปรียบเทียบนี้จะก่อให้เกิดผลต่าง และผลต่างที่เป็นจำนวนมากต้องนำมาวิเคราะห์และประเมินผลเพื่อค้นหาสาเหตุ ถ้าปรากฏว่าผลต่างที่เกิดขึ้นก่อให้เกิดประโยชน์สูงกว่าต้นทุนในการวิเคราะห์นำผลนั้นมาทำการแก้ไขให้ถูกต้อง โดยอาจเพิ่มการควบคุมการดำเนินงาน หรือเปลี่ยนวิธีการดำเนินงานใหม่ ซึ่งจะเป็นผลให้มีการแก้ไขผลงานขององค์การแล้วนำข้อมูลนั้นกลับเข้ามาใช้ในการจัดทำงบประมาณสำหรับอนาคต

งบประมาณและการควบคุมโดยงบประมาณก็คือ ระบบการบริหารทั้งหมดที่มีลักษณะสำคัญและจำเป็น ระบบการดำเนินการงบประมาณเขียนภาพได้ดังภาพที่ 11.1



ภาพที่ 11.1 ระบบการดำเนินการงบประมาณ

จากภาพที่ 11.1 ถ้าการวิเคราะห์ผลต่างแสดงออกมาให้เห็นว่าการวางแผนเหมาะสมแล้วแต่การปฏิบัติงาน จะต้องทำการปรับปรุงขั้นตอนในการดำเนินงานก็จะนำมาแก้ไขการปฏิบัติงานในอนาคต และในการวางแผนด้วย ถ้าการวิเคราะห์ข้อมูลแสดงออกมาให้เห็นว่าผลต่างที่เกิดขึ้นเนื่องจากการวางแผนไม่ถูกต้องก็จะต้องทำการแก้ไข การแก้ไขนี้จะทำในรูปของการป้อนข้อมูลกลับไปสู่การปฏิบัติงานและการวางแผน

ประโยชน์ของงบประมาณ

ผู้บริหารทุกคนมักจะมีแผนงานอยู่ในใจเกี่ยวกับการบริหารกิจการในอนาคต เพื่อให้แผนงานเหล่านั้นบรรลุวัตถุประสงค์ ผู้บริหารจะต้องมีการถ่ายทอดความคิดและแผนงานออกมาให้ทุกส่วนงานได้มีการปฏิบัติได้ จึงมีการจัดทำเป็นระบบงบประมาณ และนำมาใช้เพื่อการควบคุมการบริหารงาน ซึ่งจะได้ประโยชน์จากวิธีการของงบประมาณ แม้ว่างบประมาณจะไม่สำเร็จเสร็จสิ้นในตัวเองก็ตาม การจัดทำเตรียมงบประมาณนี้เป็นการบังคับฝ่ายบริหารให้มองไปข้างหน้า และพิจารณาว่าหน้าที่การงานต่างๆ ของกิจการจะผสมกันได้เหมาะสมอย่างไร ประโยชน์ที่สำคัญของการใช้งบประมาณพอจะสรุปได้ ดังนี้

1. งบประมาณเป็นสื่อของการประสานงานกิจกรรมต่างๆ ในองค์การโดยอาศัยความร่วมมือของฝ่ายต่าง ๆ ที่ต่างก็มุ่งให้บรรลุวัตถุประสงค์ หรือเป้าหมายร่วมกันเป็นเครื่องมือสื่อสารแผนงานของผู้บริหารกับผู้ปฏิบัติและส่วนงานที่เกี่ยวข้อง
2. งบประมาณช่วยให้ผู้บริหารต้องคำนึงถึงปัญหาต่างๆ ที่จะต้องเผชิญ และปัจจัยอย่างอื่นที่จะเข้ามาเกี่ยวข้องในการปฏิบัติงานทำให้ผู้บริหารวางแผนในอนาคตหรือเตรียมการณ์ได้ล่วงหน้าสำหรับสถานการณ์ที่จะเกิดในอนาคต
3. งบประมาณเป็นแบบแผนของการดำเนินงานที่จะต้องปฏิบัติตาม มิใช่เป็นเพียงการพยากรณ์
4. งบประมาณทำให้กิจการต้องจัดทำการบันทึกข้อมูลทางการเงินให้เพียงพอเพื่อการเปรียบเทียบงบประมาณกับผลการปฏิบัติที่เกิดขึ้นจริง
5. งบประมาณทำให้เจ้าหน้าที่ทุกคนในกิจการจะต้องเพิ่มความระมัดระวังมากขึ้นในการใช้ทรัพยากรที่ได้รับการจัดสรรอย่างมีประสิทธิภาพ
6. งบประมาณแสดงผลของการใช้ทรัพย์สิน จะแสดงออกมาให้เห็นในงบประมาณถึงการใช้อย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่มีประสิทธิภาพสำหรับวัตถุประสงค์นั้น ๆ
7. งบประมาณเป็นเครื่องมือให้ฝ่ายจัดการได้ประเมินความสามารถของตัวเอง และใช้วัดความก้าวหน้าของกิจการด้วย ผู้บริหารจะนำไปใช้เป็นจำนวนอ้างอิงเปรียบเทียบกับผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริง

ตัวอย่างเช่น กิจการธนาคารแห่งหนึ่งบริหารงานโดยไม่มีการจัดทำงบประมาณ ผู้บริหารเชื่อว่าธุรกิจธนาคารไม่มีความจำเป็นต้องจัดทำงบประมาณก็ยังมีกำไร ภาพพจน์ที่ปรากฏกับบุคคลภายนอกยังแสดงให้เห็นว่ากิจการมีการจัดการที่ดี แต่เมื่อพิจารณากันอย่าง

จริงจัง การทำงานมีความวุ่นวาย จำนวนเงินสดอยู่ในระดับวิกฤติอยู่เสมอ ทุกสิ้นวันไม่ทราบจำนวนเงินสดคงเหลือ และไม่ทราบว่าเพียงพอสำหรับลูกค้าถอนและปล่อยสินเชื่อหรือไม่ แผนกต่าง ๆ มีปัญหาและเกิดความขัดแย้งกัน เนื่องจากไม่มีการปรึกษาหารือถึงปัญหาที่เกี่ยวข้องกัน พนักงานมีอัตราการเข้าออกจากรางานสูง ขาดขวัญและกำลังใจในการทำงาน

ต่อมาได้มีการเปลี่ยนแปลงผู้ถือหุ้นกลุ่มใหม่ และมีการกำหนดให้มีการจัดทำงบประมาณเพื่อควบคุมการปฏิบัติงาน หลังจากนั้นได้เกิดการเปลี่ยนแปลงอย่างเห็นได้ชัด มีการวางแผนล่วงหน้าเกี่ยวกับเงินสด แผนกต่าง ๆ มีการปรึกษา และร่วมมือกันทำงานให้บรรลุเป้าหมาย มีการติดต่อสื่อสารที่ดี งบประมาณทำให้มีการปฏิบัติงานที่มีประสิทธิภาพ บริษัท มีกำไรสูงขึ้น เป็นต้น

ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการงบประมาณ

การจัดทำงบประมาณจะทำให้หน่วยงานในกิจการมีการประสานงาน มีการติดต่อสื่อสารทำให้การทำงานเกิดประสิทธิภาพ เนื่องจากมีระบบการควบคุมที่เป็นรูปธรรม เพ็ญแข สนิทวงศ์ ณ อยุธยา (2545, หน้า 27) ได้กล่าวว่า การจัดทำงบประมาณจะมีปัจจัยที่เกี่ยวข้องดังนี้

1. การงบประมาณต้องได้รับการสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร

เมื่อมีการได้รับนโยบาย และสมมติฐานในการวางแผนเกี่ยวกับข้อมูลที่ใช้ในการงบประมาณแล้วจะต้องได้รับความร่วมมือ หรือให้ระดับหัวหน้ามีส่วนร่วมในการจัดทำ เนื่องจาก จะทำให้มีความรู้สึกของความรับผิดชอบ โอกาสที่งบประมาณจะสำเร็จจะมีมาก นอกจากการมีส่วนร่วมในการให้ข้อมูลแล้ว การเอาใจใส่ติดตามผลการดำเนินงานเป็นไปตามแผนหรือไม่ ควรแก้ไขหรือมีวิธีการแก้ไขอย่างไรหากมีข้อขัดข้องเกิดขึ้น จะเห็นว่าฝ่ายบริหารจะต้องมีความตั้งใจที่จะส่งเสริมให้การบริหารงบประมาณเป็นไปด้วยดีในทุกๆระดับของการจัดการ เพื่อการงบประมาณจะเป็นเครื่องมือของการบริหารได้อย่างมีประสิทธิภาพ

2. การงบประมาณต้องสอดคล้องกับการจัดสายงาน

การงบประมาณจะต้องได้รับการสนับสนุนและได้รับความร่วมมือจากหัวหน้าทุกระดับทั้งในด้านการให้ข้อมูลเพื่อใช้วางแผนและการใช้งบประมาณให้ได้ผลนั้นควรจะต้องสอดคล้องกับผังการจัดสายงาน หัวหน้าหน่วยงานเป็นผู้บังคับบัญชาการดำเนินงานภายในหน่วยงาน รวมทั้งควบคุมรายงานผลการปฏิบัติงาน วิเคราะห์สาเหตุของผลต่างระหว่างการปฏิบัติงานจริงและงบประมาณนั้นเกิดจากเหตุใดและควรแก้ไขเช่นใด

3. การงบประมาณและระบบบัญชีต้องสอดคล้องกัน

ระบบบัญชีที่ใช้รวบรวมข้อมูลของกิจการเพื่อนำมาประมวลผลการดำเนินงาน เนื่องจากการงบประมาณจำเป็นต้องนำข้อมูลมาวางแผนการดำเนินงานในอนาคต และการใช้งบประมาณจะต้องมีการติดตามเปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้นจริงกับแผนงบประมาณ ซึ่งการเปรียบเทียบกันของข้อมูลจะต้องมาจากระบบบัญชีที่ใช้อยู่สอดคล้องกัน และมีการบันทึกบัญชีตามความรับผิดชอบ เพื่อบันทึกรายการที่เกิดขึ้นและอยู่ภายใต้ความรับผิดชอบของหัวหน้าหน่วย เนื่องจากการงบประมาณจะต้องสอดคล้องกับการจัดสายงาน เช่น ในกิจการอุตสาหกรรมการผลิต หากมีการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายในการผลิตไว้ล่วงหน้าเพื่อคิดเป็นต้นทุนการผลิต การทำงานงบประมาณค่าใช้จ่ายในการผลิตก็ควรใช้อัตราที่กำหนดนี้ในการทำงานงบประมาณ เป็นต้น

4. ความเข้าใจในหลักการและประโยชน์ของการงบประมาณ

การใช้การงบประมาณเป็นเครื่องมือในการบริหารต้องได้รับความร่วมมือจากบุคคลผู้มีส่วนที่รับผิดชอบต่าง ๆ และการได้ข้อมูลจากหน่วยงานต่าง ๆ จะต้องมีความคลาดเคลื่อนน้อยที่สุด จึงจะเป็นแผนงานที่ดีและนำไปใช้ได้ เช่นการประมาณการค่าใช้จ่ายจะต้องไม่สูงกว่าควรจะเป็น หรือยอดขายไม่ควรต่ำกว่าความเป็นจริง เป็นต้น ดังนั้นผู้ที่มาร่วมในการทำงานงบประมาณจะต้องได้รับคำชี้แจงเพื่อให้ทราบถึงวัตถุประสงค์ของการงบประมาณ และประโยชน์ที่มีต่อการวางแผน เพื่อให้เกิดประโยชน์จากการงบประมาณมากที่สุด

5. การปรับงบประมาณให้เข้ากับสภาพการณ์

การจัดทำงานงบประมาณเป็นการประเมินสภาพการณ์ที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ปัจจัยภายนอกที่เกิดขึ้นธุรกิจไม่สามารถควบคุมได้ ดังนั้นหากสภาพการณ์ภายนอกมีการเปลี่ยนแปลงกิจการก็ควรจะมีการทบทวนเพื่อปรับปรุงแผนงบประมาณให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลง ดังนั้น จึงควรมีการติดตามผลและมีการประเมินข้อสมมติฐานที่ได้กำหนดไว้อย่างสม่ำเสมอ เพื่อนำมาใช้ปรับปรุงแก้ไขการงบประมาณได้ทันที่

6. ข้อจำกัดของงบประมาณ

จากปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการงบประมาณที่กล่าวข้างต้นอาจสรุปเป็นข้อจำกัดของการงบประมาณเพื่อการวางแผนและควบคุมโดยงบประมาณได้ ดังนี้

6.1 งบประมาณทำขึ้นโดยใช้การกะประมาณ ซึ่งจะต้องทำขึ้นโดยอาศัยข้อเท็จจริงทั้งหมด และดุลยพินิจที่ดี การกะประมาณการขายและค่าใช้จ่าย ใช้เทคนิคทางสถิติและอื่น ๆ เข้าช่วย ซึ่งเมื่อผสมกับเหตุผลและดุลยพินิจที่ดีก็อาจจะทำการกะประมาณได้

และให้ผล ที่น่าพอใจ การแปลความและใช้ผลที่ได้จากงบประมาณจะต้องอาศัยดุลยพินิจ เป็นอย่างดี

6.2 งบประมาณจะต้องดัดแปลงให้เข้ากับเหตุการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปอยู่เสมอ ซึ่งจะต้องใช้เวลา นานกว่าจะสมบูรณ์ และได้ผลตามที่ตั้งใจ กิจกรรมจะต้องลองใช้เทคนิคต่าง ๆ เพื่อทำให้ดีขึ้นหรืออาจยกเลิกไป หรือใช้วิธีอื่นแทน ผู้บริหารจะต้องไม่หวังอะไรมากในระยะ เริ่มต้น นอกจากนั้นจะต้องฝึกอบรมผู้บริหารในระดับต่าง ๆ ให้เข้าใจถึงงบประมาณ

6.3 การบริหารตามงบประมาณจะไม่เกิดขึ้นโดยอัตโนมัติ แต่จะเกิดขึ้นได้ก็ ต่อเมื่อฝ่ายบริหารผู้รับผิดชอบทั้งหมดเต็มใจและสนับสนุน และพยายามอย่างเต็มที่ที่จะทำให้ สำเร็จตามนั้น ความสนใจในงบประมาณจะต้องมีติดต่อกันตลอดทั้งกิจการ ฝ่ายบริหารทุก ระดับต้องเต็มใจให้มีงบประมาณ และต้องเข้าร่วมในการงบประมาณอย่างเข้มแข็ง

6.4 งบประมาณไม่ใช่สิ่งที่เข้ามาแทนที่ฝ่ายบริหารแต่เป็นเพียงเครื่องมืออย่างหนึ่งของฝ่ายบริหารในการบริหารงาน

ลักษณะของงบประมาณ

งบประมาณเกี่ยวกับการดำเนินงานของกิจการจะครอบคลุมถึง รายได้ ต้นทุน และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในการขายและบริหาร และกำไรสุทธิ หรือก็คืองบกำไรขาดทุน โดยประมาณ ซึ่งเป็นผลสรุปจากงบประมาณย่อย ๆ ที่แสดงรายละเอียดประกอบเพื่อใช้ในการ ควบคุมการปฏิบัติงานของแผนกต่าง ๆ ขั้นตอนในการจัดทำงบประมาณจะแตกต่างกันออกไป ตาม

ประเภทของธุรกิจ อย่างไรก็ตามการจัดทำงบประมาณก็จะมีลักษณะคล้ายคลึงกันดังนี้

1. ผู้บริหารสูงสุดเป็นผู้รับผิดชอบต่องบประมาณของกิจการ และผู้บริหารระดับ รองลงมาจะรับผิดชอบต่องบประมาณในแผนกของตนทั้งในด้านการจัดทำ และการปฏิบัติให้ เป็นไปตามงบประมาณนั้น ด้วยเหตุนี้ผู้บริหารสูงสุดต้องพยายามให้ผู้บริหารระดับรองลงมา ตลอดจนหัวหน้าแผนก และหัวหน้าหน่วยงานต่าง ๆ ได้เข้าใจถึงประโยชน์ของการใช้ งบประมาณเพื่อการควบคุมและแผนกต่าง ๆ ควรให้ความร่วมมือและก่อให้เกิดความเข้าใจซึ่งกัน และกัน

2. ความรับผิดชอบขั้นต้นในการประมาณการ เพื่อจัดทำงบประมาณควรอยู่ใน ความรับผิดชอบของหัวหน้าแผนกที่จะรับผิดชอบหน่วยต่าง ๆ ในแผนกของตน บุคคลในหน่วย และแผนกเหล่านั้นควรจะมีส่วนร่วมได้ร่วมออกความเห็นและร่วมจัดทำงบประมาณด้วย เพื่อให้ งบประมาณของแผนกได้เป็นที่ยอมรับและปฏิบัติตาม เพราะตามหลักจิตวิทยาบุคคล เมื่อ ยอมรับข้อกำหนด กฎเกณฑ์ที่ตนเองตั้งขึ้นก็จะพยายามปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด

3. กิจการควรจัดแบ่งส่วนงานพร้อมทั้งอำนาจหน้าที่ และความรับผิดชอบของแต่ละ หน้าที่ให้ชัดเจน และแผนการจัดทำงบประมาณจะต้องกำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบไว้ เช่นเดียวกันด้วย

4. งบประมาณจะเป็นสิ่งสะท้อนให้เห็นถึงต้นทุนในการดำเนินงานเพื่อให้บรรลุผลกำไรภายใต้เงื่อนไขที่กำหนดไว้ในปีงบประมาณ

5. งบประมาณควรจัดทำขึ้นภายในขอบเขตของข้อมูลและสถิติของกิจการในอดีต เช่น ปริมาณขาย ราคาขายต่อหน่วย อัตราค่าจ้างแรงงาน กำลังบุคลากร ประสิทธิภาพ ในการผลิต ราคาวัตถุดิบ แนวโน้มของราคา และสถานะเศรษฐกิจ เป็นต้น ข้อมูลเหล่านี้ควรนำมาศึกษาและปรับปรุงให้เหมาะสมกับสถานะของกิจการที่ดำเนินอยู่ในปัจจุบัน

6. งบประมาณควรมีรายละเอียดเพียงพอที่จะวิเคราะห์และให้สามารถอธิบายถึงเหตุของผลแตกต่างที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานและสามารถนำมาปรับปรุงแก้ไขได้

7. ตัวเลขในงบประมาณควรจำแนกแยกหมวดหมู่ให้เป็นแบบฟอร์มเพื่อความรับผิดชอบและการควบคุม

8. ในระหว่างปีงบประมาณควรทำรายงานเปรียบเทียบผลที่เกิดขึ้นจริงกับงบประมาณที่ได้จัดทำไว้ ผลต่างที่เกิดขึ้นควรศึกษาวิเคราะห์และแก้ไขเร็วที่สุดเท่าที่จะทำได้

9. การแก้ไขงบประมาณควรกระทำทันทีที่เกิดการเปลี่ยนแปลงที่นับว่าสำคัญ ซึ่งอาจจะเป็นได้ว่าตัวเลขตามงบประมาณเป็นตัวเลขที่ไม่อาจจะเป็นจริงได้หรือผิดพลาดในสถานการณ์เช่นนี้อาจจะแก้ไขงบประมาณเฉพาะเดือนที่ยังเหลืออยู่ โดยไม่ต้องแก้ไขส่วนที่ผ่านมาแล้ว

การควบคุมองค์การโดยงบประมาณ

งบประมาณที่จะใช้ได้ผลตามความมุ่งหมาย จะต้องได้รับความร่วมมือจากผู้บริหารทุกระดับ ในกิจการขนาดเล็กการจัดทำงบประมาณมักอยู่ในความรับผิดชอบของหัวหน้าฝ่ายบัญชี และกิจการขนาดกลางผู้จัดการแผนการเงินและบัญชีจะเป็นผู้รับผิดชอบ การกระทำเช่นนี้จะสะดวกต่อการจัดทำข้อมูล และไม่สิ้นเปลืองค่าใช้จ่าย

ในกิจการขนาดใหญ่ การจัดทำงบประมาณจะตั้งคณะกรรมการงบประมาณขึ้นเป็นส่วนกลางรายงานผลโดยตรงต่อผู้บริหารสูงสุด ซึ่งคณะกรรมการงบประมาณจะมีประธาน 1 คน และกรรมการอื่น ๆ จะประกอบด้วยหัวหน้าหรือผู้จัดการแผนกต่าง ๆ ในองค์กรนั้น ๆ โดยทั่วไปแล้วผู้จัดการฝ่ายบัญชีและการเงินมักจะได้รับแต่งตั้งเป็นประธานคณะกรรมการงบประมาณ

1. หน้าที่ของคณะกรรมการงบประมาณ

งานหลักที่คณะกรรมการงบประมาณจะต้องปฏิบัติพอสรุปได้ดังนี้

1.1 ปรับปรุงข้อมูลทั่วไป และแนวความคิดขั้นพื้นฐานเกี่ยวกับสถานะเศรษฐกิจที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในระหว่างปีงบประมาณ รวมทั้งแนวโน้มของระดับราคาและค่าแรงงาน

1.2 ตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทั่ว ๆ ไป ที่จะมีผลกระทบต่อแผนกต่าง ๆ

- 1.3 ให้คำปรึกษาและแก้ปัญหาให้กับเจ้าหน้าที่ระดับต่างๆ ในขณะที่กำลังจัดทำงบประมาณ
- 1.4 ให้ข้อมูลที่จำเป็นแก่เจ้าหน้าที่งบประมาณ เช่น สถิติหรือข้อจำกัดต่างๆ ในอดีต
- 1.5 ประเมินงบประมาณของแต่ละแผนก ให้คำแนะนำและตรวจทานหรือแก้ไขตัวเลขที่เสนอมา
- 1.6 ประเมินและแก้ไขข้อมูลที่ได้มาในอดีตและรวบรวมไว้เป็นแผนแม่บทของงบประมาณ
- 1.7 อนุมัติงบประมาณฉบับสมบูรณ์และเสนอต่อประธานพร้อมทั้งให้คำอธิบายและเสนอแนะแก่ผู้บริหารระดับสูง
- 1.8 จัดทำรายงานเป็นรายสัปดาห์ รายเดือน รายงวดเพื่อแสดงผลการปฏิบัติตามงานเปรียบเทียบกับงบประมาณ
- 1.9 ให้คำแนะนำแก้ไขเพื่อให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

2. งวดเวลาของงบประมาณ

ช่วงเวลาของงบประมาณ (budget period) ไม่มีการกำหนดไว้แน่นอนว่าควรจะเป็นระยะเวลาเท่าใด ดังนั้นงบประมาณอาจจะจัดทำขึ้นสำหรับการดำเนินงานภายใน 1 สัปดาห์ 1 เดือน 3 เดือน 1 ปี หรือเกินกว่า 1 ปีก็ได้ ทั้งนี้แล้วแต่จุดมุ่งหมายของการใช้งบประมาณนั้นๆ การใช้งบประมาณในกรณีใดๆ ก็ตามควรจะได้ดำเนินงานตั้งแต่เริ่มต้นจนกระทั่งเสร็จสิ้นกิจกรรมนั้นๆ เพื่อการติดตามกิจกรรมหรือโครงการที่เริ่มดำเนินงานไปจนถึงสิ้นสุด เช่น งบประมาณในการดำเนินงานธุรกิจ หรือเหตุการณ์อย่างอื่นที่ควรอยู่ในช่วงเวลาการดำเนินงานให้ครบวัฏจักร (cycle of operation) แผนการจัดซื้อวัตถุดิบจะเป็นเพียงส่วนหนึ่งของงบประมาณเท่านั้น เพราะงบประมาณจะต้องแสดงให้เห็นว่าสินค้าที่ผลิตได้นั้นจะขายไปอย่างไร การจัดเก็บเงินสดจากการขายและมีหนี้สินอะไรบ้างที่เกิดจากการซื้อนั้นได้รับชำระให้เสร็จสิ้นด้วย บางครั้งการดำเนินงานบางชนิดอาจจะแล้วเสร็จภายใน 1 สัปดาห์ งบประมาณก็จะจัดทำเป็นรายสัปดาห์ ถ้าการดำเนินงานของธุรกิจตามปกติจะมีวัฏจักรยาวนานงบประมาณก็ควรจะขยายเวลาให้ได้เหมาะสมกับวัฏจักรของธุรกิจ หรือภายใน 1 ปี

งบประมาณเกี่ยวกับความต้องการใช้เงินทุนอาจจะจัดทำขึ้นภายในเวลาช่วง 5 ปี หรือมากกว่านั้นขึ้นไป การวางแผนในอนาคตเช่นนี้จะไม่ใช่แผนที่เฉพาะเจาะจงและเป็นแผนกว้างๆ เพราะเป็นแผนการระยะยาวจึงขาดรายละเอียดปลีกย่อย เมื่อเวลาผ่านไปแผนที่วางไว้จะต้องแก้ไขเท่าที่จำเป็นตามภาวะเศรษฐกิจและสิ่งแวดล้อมที่เปลี่ยนไป เพื่อให้ทำงบประมาณที่จะนำมาใช้ในปีต่อไปเป็นงบประมาณที่ใกล้เคียงกับความจริงมากที่สุด

ตามปกติ งบประมาณจะตั้งขึ้นสำหรับเวลา 1 ปี และภายใน 1 ปีจะแบ่งออกเป็นงวดๆ หรือเป็นเดือน งบประมาณจะต้องสอดคล้องกับปีการเงินด้วย เพื่อสะดวกแก่การ

เปรียบเทียบผลที่เกิดขึ้นจริงกับงบประมาณ ถ้างบประมาณแบ่งออกเป็นรายเดือนหรืองวด ก็จะทำให้เกิดการจำกัดแผนการล่วงหน้า และมีแนวโน้มก่อให้เกิดการพิจารณาเหตุการณ์ในระยะสั้น ในทางตรงกันข้ามถ้างบประมาณขยายเวลา ครอบคลุมไปในอนาคตอีกไกลจะก่อให้เกิดความผิดพลาดในการประมาณการ เช่น ในการประมาณยอดขายของเดือนต่อไปทำได้ง่าย และเกือบจะถูกต้องเพราะดูจากคำสั่งซื้อของลูกค้าในเดือนปัจจุบัน แต่เป็นการยากที่จะประมาณยอดขายของอีก 1 ปีข้างหน้าให้ใกล้เคียงได้ เหตุการณ์ที่ไม่อาจจะมองเห็นได้ในปัจจุบันมักจะเกิดขึ้น และทำให้การประมาณในระยะสั้นผิดพลาด ดังนั้นยังเป็นงบประมาณของระยะยาวแล้ว โอกาสประมาณผิดพลาดมีมาก จึงได้มีการแก้ไขโดยจัดทำงบประมาณเป็นงวด ๆ ของแต่ละปี และเมื่ออยู่ในแต่ละงวดของงบประมาณก็จะแบ่งออกมาเป็นรายเดือน

เมื่อดำเนินการใช้งบประมาณไปสำหรับงวดแรกก็จะมีการติดตาม และแก้ไขงบประมาณโดยการขอเปลี่ยนแปลงรายการในระหว่างงวด เพื่อให้งบประมาณเหมาะสมกับปัจจุบัน หลังจากพบข้อผิดพลาด 2 – 3 เดือนก็จะเป็นหลักฐานเพียงพอว่างบประมาณสำหรับปีนั้นควรจะนำมาใช้หรือไม่ ตามปกติเมื่อสิ้นงวดแรกหรือตามแต่จะกำหนดเวลาไว้ จะเอาข้อมูลและเหตุการณ์มาแก้ไขงบประมาณส่วนที่ยังไม่ได้นำออกไปใช้เท่าที่จำเป็นและเหมาะสม

กิจการบางประเภทจะใช้งบประมาณแบบต่อเนื่อง คือขณะที่ใช้งบประมาณอยู่ก็จะวางแผนของงบประมาณของเดือนต่อไป เช่นขณะที่กำลังใช้งบประมาณของเดือนมกราคมก็จะวางแผนงบประมาณของเดือนกุมภาพันธ์ พออยู่ในเดือนกุมภาพันธ์ก็จะวางแผนงบประมาณของเดือนมีนาคม และต่อ ๆ ไป คือจะใช้งบประมาณต่อเนื่องกันไป หรืออาจจะใช้สำหรับการวางแผน งบประมาณเป็นรายเดือนของปีงบประมาณต่อไป โดยนำเอาเหตุการณ์ที่ผ่านมาแล้วมาปรับตัวเลขให้เหมาะสม

อย่างไรก็ตามการเปรียบเทียบงบประมาณเดือนต่อเดือนอาจจะเกิดข้อยุ่งยากตรงที่แต่ละเดือนมีจำนวนวันไม่เท่ากัน เช่นเดือนมกราคมมี 31 วัน ส่วนเดือนกุมภาพันธ์มี 28 วัน เพื่อตัดข้อยุ่งยากเนื่องจากเวลาไม่เท่ากันรายการอาจจะมากน้อยเปรียบเทียบกันไม่ได้กิจการบางแห่งจะแบ่งงบประมาณออกเป็น 13 งวดๆ ละ 4 สัปดาห์

3. การจัดทำงบประมาณ

ในการจัดทำงบประมาณ หน้าที่และกิจกรรมต่าง ๆ ในธุรกิจจะต้องประสานกันอย่างดี เช่น แผนการผลิตของหน่วยผลิตจะต้องมีความสัมพันธ์กับแผนของแผนกขาย เนื่องจากถ้าฝ่ายขายจะขายสินค้าจำนวนมากๆ ให้แก่ลูกค้าในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง โดยเฉพาะแผนกผลิตจะต้องรับผิดชอบในการผลิตสินค้าให้เพียงพอแก่การขายนั้น ๆ ภายในเวลาที่ต้องการ ยิ่งไปกว่านั้นฝ่ายคลังวัสดุก็เป็นที่จะต้องมีการจัดซื้อวัสดุในคลังไว้ให้เพียงพอแก่ความต้องการใช้ก่อนเวลาที่จะทำการผลิต ถ้ามีวัสดุไม่เพียงพอก็ต้องสั่งซื้อ ซึ่งต้องใช้เวลาพอสมควรเพื่อผู้ขายจะได้จัดส่งมาให้ เพื่อให้มีวัสดุอยู่ในคลัง ณ เวลาที่ต้องการใช้จะเห็นว่าเป็นสิ่งสำคัญสำหรับเหตุการณ์ต่างๆ ตามขั้นตอนของการปฏิบัติงานและการดำเนินการจัดทำงบประมาณ

งบประมาณจึงจัดทำขึ้นจากความพยายามของหน่วยงานต่าง ๆ ในองค์กร ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในหน้าที่แต่ละอย่างจะทำการประมาณการขึ้น การประมาณการจะทำแยกกันเป็นรายแผนกหรือหน่วยงานที่ทำงานคล้าย ๆ กัน แล้วจึงนำตัวเลขของแผนกต่าง ๆ มารวมเข้าเป็นงบประมาณของกิจการ เช่น การประมาณการขายอาจจะประมาณตามเขตการขายแล้วจึงนำตัวเลขของทุกเขตมารวมเข้าเป็นงบประมาณของกิจการ การประมาณเกี่ยวกับกิจกรรมอย่างอื่นก็จัดทำเช่นเดียวกันกับงบประมาณขาย เช่น งบประมาณการผลิต งบประมาณซื้อ และงบประมาณอื่น ๆ

การใช้งบประมาณเพื่อการควบคุมจะให้ได้ผล งบประมาณที่ใช้ั้นควรจะเป็นงบประมาณที่หน่วยงานนั้น ๆ เป็นผู้จัดทำขึ้น และถ้ามีการแก้ไขเปลี่ยนแปลง คณะกรรมการงบประมาณควรจะได้ชี้แจงแก่หน่วยงานที่ถูกแก้ไขนั้น เพื่อชี้แจงเหตุผลให้ทราบและถ้ายอมรับก็เท่ากับงบประมาณที่จะใช้เพื่อการควบคุมก็คืองบประมาณที่เขาจัดทำขึ้นเองเขาจะมีความรู้สึกรับผิดชอบที่จะปฏิบัติให้เป็นไปตามงบประมาณที่ตนได้วางไว้

การจัดทำงบประมาณ อาจจำแนกได้ งบประมาณคงที่ (fixed budget or static budget) คือ งบประมาณที่จัดทำขึ้น ณ ระดับกิจกรรมหนึ่งกิจกรรมโดยเฉพาะ และงบประมาณยืดหยุ่น (flexible budget or dynamic budget) ซึ่งเป็นงบประมาณซึ่งจัดทำขึ้นสำหรับระดับกิจกรรมหลายกิจกรรมแทนที่จะทำขึ้นสำหรับกิจกรรมเดียว เป็นงบประมาณที่จัดทำเพื่อประมาณรายได้ และต้นทุนการผลิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น โดยการเปรียบเทียบต้นทุนการผลิตในระดับกิจกรรมต่างๆ งบประมาณยืดหยุ่น เรียกอีกอย่างว่างบประมาณผันแปรได้ (variable budget) ซึ่งมีระดับกิจกรรมมากกว่า 1 ระดับโดยระดับกิจกรรม หมายถึง ชั่วโมงแรงงานทางตรงหรือจำนวนหน่วยของผลิตภัณฑ์หรือกิจกรรมอื่น ๆ ที่มีความสัมพันธ์กับงบประมาณยืดหยุ่นได้มากที่สุด และสามารถปรับระดับกิจกรรมให้เป็นไปตามการทำงานที่เกิดขึ้นจริงได้เมื่อระดับของกิจกรรมที่เกิดขึ้นจริงไม่ตรงกับงบประมาณ

งบประมาณหลักของกิจการ

งบประมาณมีชนิดต่าง ๆ แตกต่างกันไปตามสภาพและชนิดของธุรกิจบางแห่ง อาจจะเรียกงบประมาณว่า งบการเงินโดยประมาณ (pro – forma statements) เพราะเป็นงบการเงินที่ทำการพยากรณ์ขึ้นเท่านั้น งบประมาณของกิจการ เป็นงบประมาณที่จัดทำขึ้นเป็นปกติประจำปี ซึ่งครอบคลุมถึงการบริหารงานของธุรกิจทุกด้าน ซึ่งสามารถแยกตามลักษณะงานของธุรกิจได้ 2 ลักษณะ คือ

1. งบประมาณดำเนินงาน ประกอบด้วย
 - งบประมาณขาย
 - งบประมาณจำนวนหน่วยที่ผลิต
 - งบประมาณวัตถุดิบทางตรง
 - งบประมาณค่าแรงทางตรง

- งบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิต
- งบประมาณต้นทุนการผลิต
- งบประมาณต้นทุนขาย
- งบประมาณค่าใช้จ่ายในการบริหาร
- งบประมาณค่าใช้จ่ายในการขาย
- งบกำไรขาดทุนโดยประมาณ

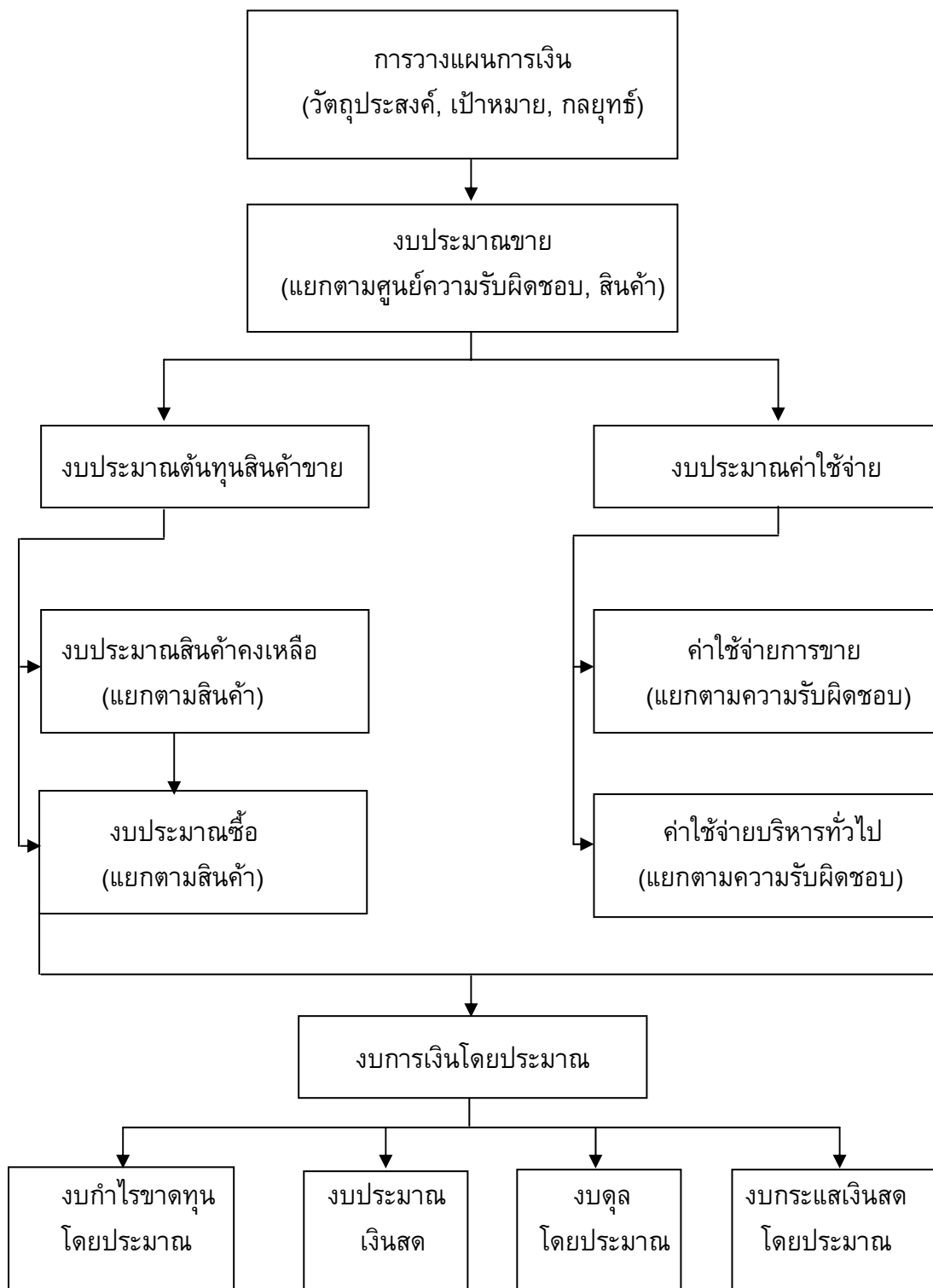
2. งบประมาณการเงิน ประกอบด้วย

- งบประมาณรายจ่ายลงทุน
- งบประมาณเงินสด
- งบประมาณงบดุล
- งบกระแสเงินสด

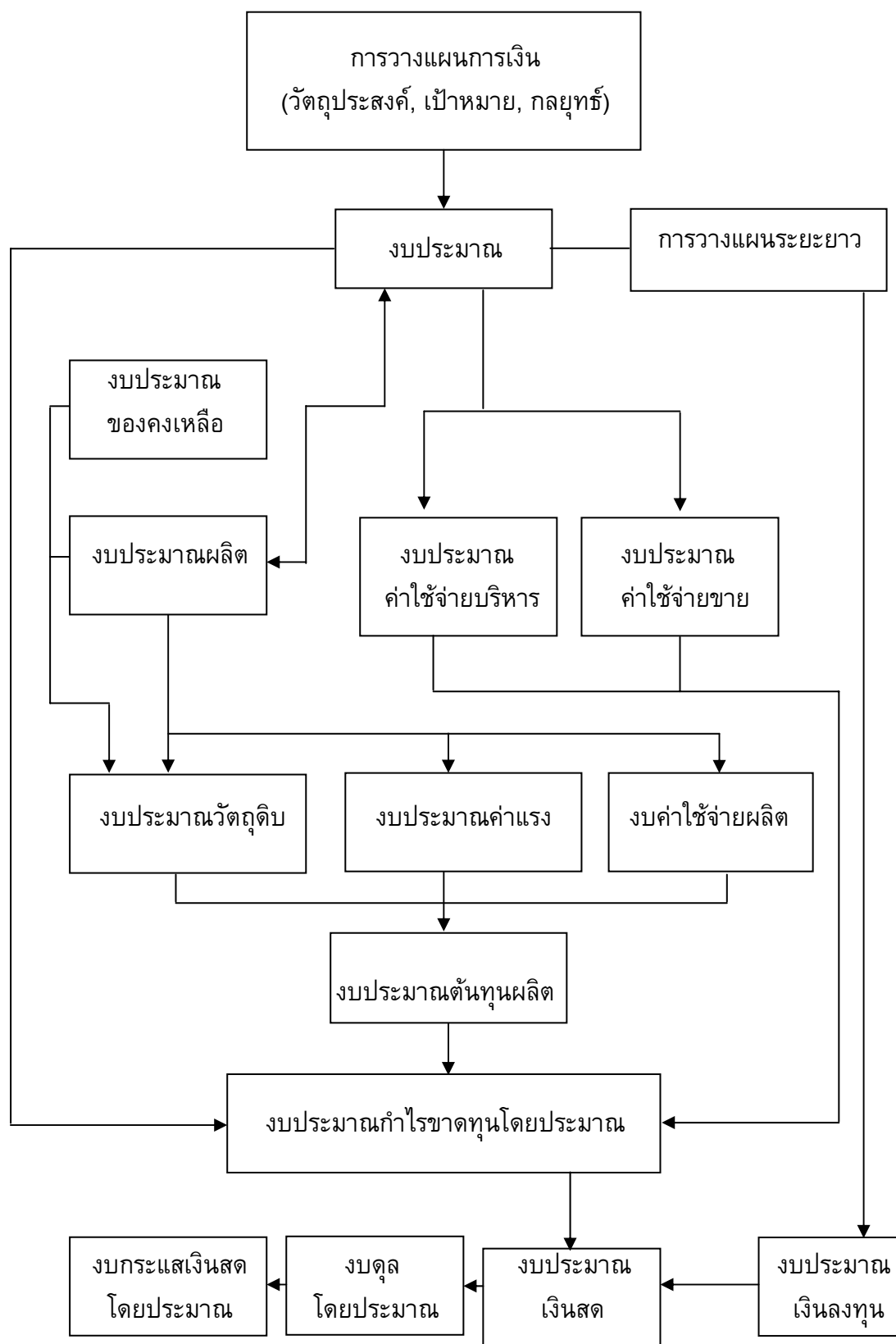
นอกจากจะมีการจัดทำงบประมาณดำเนินการและงบประมาณการเงินแล้วกิจการจะมีการรายงานเกี่ยวกับงบประมาณ ซึ่งเป็นรายการเงินเปรียบเทียบงบประมาณเป็นผลการปฏิบัติงานจริง และงบประมาณเงินทุนในระยะยาวสำหรับโครงการพิเศษ

งบประมาณหลัก (master budget) เป็นงบประมาณที่จัดทำขึ้นในแต่ละปี หรือบางหน่วยงานอาจเรียกว่า แผนกำไร (profit plan) หรืองบประมาณที่ครอบคลุมอย่างกว้าง (comprehensive budget) ซึ่งหมายถึง เป็นแผนทางการเงินอย่างกว้างสำหรับทั้งองค์กร ซึ่งเป็นการนำงบประมาณของหลายหน่วยงานมารวมกัน โดยจะจัดทำขึ้น ณ ระดับกิจกรรมที่เฉพาะเจาะจง งบประมาณหลักจะเริ่มต้นด้วยงบประมาณขาย รวมทั้ง งบการเงินโดยประมาณ (pro-forma financial statements) ซึ่งงบประมาณหลักจะแตกต่างกันตามลักษณะของธุรกิจ งบประมาณหลักของธุรกิจอุตสาหกรรม จะประกอบด้วย เป้าหมายประจำปีและข้อสมมติของแผน งบประมาณดำเนินงาน งบประมาณโครงการ และงบการเงินโดยประมาณ โดยมีความสัมพันธ์กัน(วันฤดี สุขสงวน ธารินี พงศ์สุพัฒน์ และนิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ ,2545, หน้า 7)

งบประมาณหลัก คือชุดของงบประมาณย่อยๆ รวมกัน ซึ่งแสดงให้เห็นถึงแผนงานของธุรกิจโดยภาพรวมในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่งข้างหน้า งบประมาณหลักสามารถแยกออกเป็น 2 ลักษณะ คือ งบประมาณดำเนินการ และ งบประมาณการเงิน ซึ่งมีความสัมพันธ์กันดังภาพที่ 11.2 และ 11.3 แสดงความสัมพันธ์ของงบประมาณประเภทต่าง ๆ ของกิจการพาณิชย์กรรม และกิจการอุตสาหกรรม



ภาพที่ 11.2 ความสัมพันธ์ของงบประมาณในกิจการพาณิชย์กรรม
ที่มา (จินดา ชันทอง, 2540, หน้า 8 -14)



ภาพที่ 11.3 ความสัมพันธ์ของงบประมาณในกิจการอุตสาหกรรม
ที่มา (จินดา ชันทอง, 2540, หน้า 8 -12)

งบประมาณดำเนินการ

งบประมาณดำเนินการ (operating budgets) เป็นงบที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่ก่อให้เกิดรายได้แก่กิจการ เช่น งบประมาณการขาย งบประมาณการผลิต และงบประมาณสินค้าสำเร็จรูป ผลผลิตของงบประมาณดำเนินงานคือ งบกำไรขาดทุนล่วงหน้าหรืองบประมาณกำไรขาดทุน (pro forma or budgeted income statements)

ในการจัดทำงบประมาณดำเนินการจะดำเนินการในช่วงปีงบประมาณเป็นหลัก หรือที่เรียกว่างบประมาณฐานศูนย์ (zero base) เช่นการประมาณค่าใช้จ่าย จะไม่ใช่ค่าใช้จ่ายปีงบประมาณที่ผ่านมาเป็นฐาน ดังนั้น การประมาณค่าใช้จ่ายแต่ละรายการจะใช้ค่าใช้จ่ายที่จ่ายจริงแล้วพิจารณาเพื่อกำหนดว่าค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะเพิ่มขึ้นหรือลดลงร้อยละเท่าใด โดยทั่วไปค่าใช้จ่ายย่อมเพิ่มขึ้นตามดัชนีค่าครองชีพ เช่น กำหนดให้ค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นร้อยละ 5 ของค่าใช้จ่ายในปีที่ผ่านมา เป็นต้น งบประมาณดำเนินการ ประกอบด้วยงบประมาณต่อไปนี้

1. งบประมาณขาย

งบประมาณขาย (sales budget) คือ การประมาณยอดขายที่คาดว่าจะเกิดขึ้น (sale forecast) ในการดำเนินธุรกิจรายได้เป็นรายการสำคัญที่จะทำให้ธุรกิจอยู่รอด ในการจัดทำงบประมาณจุดแรกที่ต้องวางแผนคือรายได้ (ศศิวิมล มีอำพล, 2546, หน้า 129) ซึ่งต้องมีการประมาณการทั้งระยะยาวและระยะสั้น ในธุรกิจซื้อขายสินค้าจะต้องจัดทำประมาณการขาย เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการประมาณการค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน และค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการขายในการจัดทำประมาณการขายจะต้องเกี่ยวข้องกับบุคคลหลายกลุ่ม เช่น ผู้บริหารระดับสูง หัวหน้าฝ่ายขาย หัวหน้าฝ่ายการงบประมาณ เป็นต้น

จำนวนเงินค่าขายมักจะใช้เป็นตัวกำหนดขอบเขตของงบประมาณ ดังนั้น การจัดทำงบประมาณมักจัดทำงบประมาณขายขึ้นเป็นอันดับแรก โดยงบประมาณอื่น ๆ จะเป็นงบที่จัดทำเป็นอันดับต่อมา เพราะต้องอาศัยการขายเป็นหลัก แต่อย่างไรก็ตาม ก่อนที่จะทำการประมาณการขายในรูปของหน่วยเงินตรา หรือจำนวนหน่วยของสินค้า จะต้องพยากรณ์ (forecast) การขายของปีที่จะจัดทำประมาณนั้น และการพยากรณ์นี้อาจจะต้องขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายอย่าง ได้แก่ นโยบายราคา ภาวะเศรษฐกิจ ความแตกต่างของภูมิภาค สภาพของอุตสาหกรรม ฐานะหรือตำแหน่งของกิจการในภาวะเศรษฐกิจนั้น ๆ

1.1 การประมาณการยอดขาย การประมาณการยอดขายมีหลายวิธี ซึ่งขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายประการ เช่น ลักษณะของธุรกิจ ต้นทุนในการจัดทำงบประมาณ บุคลากร และระยะเวลาของงบประมาณ ซึ่ง เพ็ญแข สนิทวงศ์ ณ อยุธยา (2545, หน้า 69) ได้แบ่งการจัดทำประมาณการขายออกเป็นประเภทต่างๆ ดังนี้

1.1.1 การจัดทำแผนงบประมาณการขายโดยพิจารณาถึงปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการทำงาน (causal approach) เป็นการพิจารณาปัจจัยที่เกี่ยวข้องทั้งหมดมาพิจารณาเพื่อใช้เป็นพื้นฐานในการประมาณการยอดขาย

1.1.2 การจัดทำแผนงบประมาณการขายโดยใช้ข้อมูลในอดีตเป็นพื้นฐาน (no causal approach) เป็นการนำข้อมูลการขายในอดีตมาเป็นพื้นฐาน โดยมีข้อสมมติว่า ปัจจัยใดก็ตามที่ผลกระทบต่อการดำเนินงานในอดีตจะยังคงมีผลเช่นเดียวกันนั้นต่อไปในอนาคต วิธีการนี้อาจจะใช้วิธีการทางสถิติช่วยในการหาแนวโน้ม

1.1.3 การประมาณยอดขายทางอ้อม (indirect approach) เป็นวิธีการประมาณการยอดขายจากยอดของอุตสาหกรรมที่กิจการดำเนินการอยู่แล้วจึงนำข้อมูลมาประเมินตามอัตราส่วนที่กิจการเป็นอยู่ ทำให้กิจการนำไปวิเคราะห์ตามนโยบายที่กำหนดไว้ รวมทั้งคาดคะเนความเคลื่อนไหวของคู่แข่ง

1.1.4 การประมาณการยอดขายโดยตรง (direct approach) เป็นวิธีการประมาณจากความจำเป็นของสินค้าที่จำเป็นต่อการบริโภค จึงเหมาะกับสินค้าที่มีอุปทานของสินค้าน้อยกว่าอุปสงค์ และสามารถประมาณการยอดขายได้ง่าย

กล่าวได้ว่า การที่ใช้ในการพยากรณ์การขายแตกต่างกันมากในแต่ละอุตสาหกรรม และแต่ละบริษัทซึ่งจะมีลักษณะพิเศษเด่นชัดที่จะทำให้เห็นความแตกต่างนั้นได้ โดยทั่ว ๆ ไปการพยากรณ์การขายจะขึ้นอยู่กับการวิเคราะห์การขายในอดีต ประกอบกับการคาดคะเนภาวะเศรษฐกิจในอนาคต การขายในอดีตอาจจะแบ่งตามชนิดของสินค้า ภูมิภาค พนักงานขาย เพื่อใช้เป็นพื้นฐาน ในการประมาณค่าขายที่จะเป็นไปได้ในอนาคต ผู้จัดการฝ่ายขายหรือพนักงานขายจะทำประมาณการขาย (estimated sales) ของตนขึ้นมาโดยอาศัยประสบการณ์จากอดีตแต่บุคคลเหล่านี้อาจจะเน้นหนักหรือให้ความสำคัญแก่งานของตนเองมากเกินไป และมองสภาพแวดล้อมโดยทั่ว ๆ ไปไม่ลึกซึ้งพอ ดังนั้นการประมาณของผู้จัดการฝ่ายขายและพนักงานขายยังไม่ถือว่าเป็นข้อมูลที่เพียงพอ ผู้บริหารระดับสูงที่มีความรู้เกี่ยวกับสภาวะเศรษฐกิจและสภาพการณ์ แนวโน้มของธุรกิจของตนในอุตสาหกรรมชนิดนั้น ๆ จะใช้ความรู้ความชำนาญเหล่านี้มาช่วยปรับปรุงตัวเลขของการพยากรณ์การขายเพื่อให้ได้งบประมาณการขายที่ใกล้เคียงกับภาวะปัจจุบันมากที่สุด

การพยากรณ์การขายบางครั้งต้องอาศัยวิธีการทางวิทยาศาสตร์เข้าช่วย เพื่อให้เหมาะสมกับกิจกรรมของบริษัท จะพบว่าแนวโน้มของธุรกิจขึ้นอยู่กับจำนวนประชากร รายได้ประชาชาติ รสนิยมของผู้บริหารและอื่น ๆ สิ่งเหล่านี้จะเป็นปัจจัยที่ทำให้การพยากรณ์ต้องประสบกับปัญหายุ่งยาก เพราะกิจการต้องการที่จะพยายามผลิตสินค้าเพื่อสนองความต้องการของผู้บริโภคให้ได้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะอุปสงค์ (demand) ของผู้บริโภค เพราะสินค้าบางอย่างจะก่อให้เกิดอุปสงค์ต่อเนื่อง ทำให้ต้องผลิตสินค้าชนิดหนึ่งเพิ่มขึ้นตามไปด้วย เช่น ความต้องการใช้เสื้อผ้าใหม่มีสูงขึ้น อุปสงค์ต่อเนื่องที่เกิดจากความต้องการผ้า ก็คือความต้องการเส้นไหม สี เครื่องทอผ้าไหม เพื่อผลิตผ้าไหม ดังนั้นในการพยากรณ์การขายจำเป็นต้องคำนึงถึงอุปสงค์ต่อเนื่องที่อาจจะเกิดขึ้นด้วย

ในการพยากรณ์การขายนอกจากจะคำนึงถึงด้านอุปสงค์ของผู้บริโภคแล้ว ผู้ทำการพยากรณ์ต้องพิจารณาฐานะของกิจการในอุตสาหกรรมนั้นในตลาดด้วย ว่ากิจการของ

ตนมีส่วนของตลาดเท่าใด และนโยบายของกิจการจะพยายามหาทางขยายส่วนของตนหรือไม่ ผู้พยากรณ์ต้องทำการศึกษาดตลาดประกอบด้วย และการพยากรณ์การขายจะเป็นรากฐานของการวางแผนเกี่ยวกับกำไรและงบประมาณขาย งบประมาณการขายก็จะเหมือนกับ การพยากรณ์การขาย ซึ่งอาจจะจำแนกออกมาเป็นตามชนิดของสินค้า ภูมิภาค ประเภทลูกค้า และตามพนักงานขาย ตามปกติแผนการขายในอนาคตจะทำได้ยากเพราะการเปลี่ยนแปลงสภาพของเศรษฐกิจ และการเปลี่ยนแปลงในกิจการเอง

ในการพยากรณ์หรือการคาดคะเนจำเป็นที่จะต้องตั้งข้อสมมติฐานหลาย ๆ แบบขึ้น เพื่อให้เข้ากับสภาวะเศรษฐกิจ เช่น กำหนดตามปริมาณขาย ราคา และต้นทุน ถ้าใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ เพื่อค้นหาคำตอบจะต้องกำหนดแบบต่าง ๆ ที่จะตั้งขึ้นเพื่อทำการทดสอบว่าอะไรคือสิ่งที่คาดหวัง ถ้ามีโอกาสที่จะเป็นไปได้ (probabilities) ก็จะต้องนำเข้ามาเป็นข้อสมมติด้วย เพื่อข้อมูลเหล่านั้นจะทำให้ได้งบประมาณที่ใกล้เคียงความจริงมากขึ้น และในขณะเดียวกันผลการเปลี่ยนแปลงในปัจจุบันบางอย่างอาจจะสามารถติดตามหรือวัดได้ หรือว่ากำไรเปลี่ยนแปลงได้ง่ายตามปริมาณการขายและราคา ดังนั้น อาจกล่าวได้ว่า การเสนอข้อมูลให้แก่ฝ่ายจัดการจึงไม่เพียงแต่ข้อมูลตัวเลขเท่านั้น แต่จะต้องเสนอข้อมูลต่าง ๆ เพื่อแสดงให้เห็นถึงสาระต่าง ๆ ในการดำเนินงานที่ต้องให้ความเอาใจใส่

1.2 การจัดทำงบประมาณขายต้องคำนึงถึงสภาพแวดล้อมภายนอก และสภาพแวดล้อมภายในกิจการ ดังนี้

1.2.1 สภาพแวดล้อมภายนอกกิจการที่ส่งผลต่อกิจการประกอบด้วย

1) สภาพเศรษฐกิจโดยทั่วไป ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอย่างเห็นได้ชัดเจนในระหว่างงวดงบประมาณ

2) สภาพเศรษฐกิจในท้องถิ่นที่คาดว่าจะเกิดขึ้นที่จะกระทบกับกิจการทั้งทางตรงและทางอ้อม

3) จำนวนประชากรที่เป็นกลุ่มเป้าหมายของกิจการ

4) อำนาจซื้อของผู้บริโภคที่อาจจะเปลี่ยนไป

5) สภาพการแข่งขันที่จะเกิดขึ้น

6) แนวโน้มของความนิยมของผู้บริโภค

1.2.2 สภาพแวดล้อมภายในกิจการที่เกี่ยวข้องหรือมีผลต่อการจัดทำงบประมาณขายมีประกอบด้วย

1) การเปลี่ยนแปลงนโยบายส่งเสริมการขาย

2) การเปลี่ยนแปลงสถานที่จัดจำหน่าย

3) การเปลี่ยนแปลงนโยบายด้านบุคลากร

4) การเปลี่ยนแปลงเทคโนโลยีการผลิตสินค้า

5) การเปลี่ยนแปลงนโยบายราคา

6) การเปลี่ยนแปลงนโยบายการให้สินเชื่อ

1.3 วิธีการคำนวณประมาณการยอดขาย จากการจัดทำงบประมาณดังกล่าวข้างต้น สามารถจัดทำประมาณการขายโดย 1.การใช้วิธีการญาณ 2. การใช้สถิติ และ 3. วิธีการอื่นๆ มีรายละเอียดพอสังเขปดังนี้

1.3.1 วิธีการใช้วิธีการญาณเป็นวิธีการได้ข้อมูลจากความเห็นของพนักงานขาย ผู้ควบคุมการขาย และผู้บริหารระดับสูง ดังนี้

1) การได้ข้อมูลจากความเห็นของพนักงานขายเป็นการนำมาใช้ในการจัดทำเป็นแผนการระยะสั้นเหมาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก มีผลิตภัณฑ์ไม่มากชนิด เนื่องจากพนักงานขายมีความใกล้ชิดกับลูกค้าและตลาด พนักงานขายได้มีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณทำให้เกิดความรับผิดชอบที่จะต้องทำให้สำเร็จ

2) การได้ข้อมูลจากความเห็นของผู้ควบคุมการขาย โดยการสำรวจความต้องการของลูกค้ารายใหม่ ๆ ในเขตต่าง ๆ เพื่อนำข้อมูลมาใช้ในการประมาณการยอดขายของเขตต่าง ๆ เหมาะสำหรับกิจการค้าส่งมีลูกค้าไม่มากราย วิธีนี้จะใช้ในการจัดทำแผนระยะสั้น

3) การได้ข้อมูลจากผู้บริหารระดับสูง ผู้บริหารจะใช้ประสบการณ์ในการบริหาร และข้อมูลในอดีตวิเคราะห์ปัจจัยต่างๆ ที่ส่งผลกระทบต่อกิจการ แล้วทำการประมาณยอดขายโดยไม่ต้องส่งพนักงานไปเก็บข้อมูล ซึ่งเป็นวิธีที่ง่ายและประหยัด

1.3.2 วิธีการทางสถิติ เป็นการใช้อัตราในอดีตเพื่อใช้เป็นพื้นฐานในการคาดการณ์เหตุการณ์ในอนาคต โดยมีข้อสมมติว่าปัจจัยที่ส่งผลต่อเหตุการณ์ในอดีตจะยังคงมีในอนาคต นำมาวิเคราะห์โดยใช้วิธีการสถิติต่าง ๆ ผลการวิเคราะห์นี้ผู้บริหารจะต้องนำมาวิเคราะห์ให้เหมาะสมกับสภาพการณ์ในปัจจุบันและปัจจัยต่าง ๆ ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต เพื่อให้ได้งบประมาณการขายที่เหมาะสมที่สุด

1.3.3 วิธีการอื่นๆ เป็นวิธีการการประมาณการนอกเหนือจากที่กล่าวแล้ว เช่น การวิเคราะห์อุตสาหกรรม การวิเคราะห์ผลิตภัณฑ์ เป็นต้น การวิเคราะห์อุตสาหกรรมเป็นการนำปริมาณการขายของอุตสาหกรรมที่กิจการดำเนินการอยู่ หรือวิเคราะห์อุปสงค์ของผลิตภัณฑ์ของกิจการ ซึ่งอาจนำมาวิเคราะห์โดยใช้วิธีการทางสถิติต่อไปก็ได้

เนื่องจากงบประมาณได้มีการจัดทำขึ้นตามสายงานที่รับผิดชอบ เช่น ยอดขาย และค่าใช้จ่ายในการขายแสดงตามเขตการขาย หรือตามประเภทผลิตภัณฑ์ เป็นต้น ซึ่งเมื่อแสดงตามความรับผิดชอบแล้วทำให้สะดวกในการควบคุมการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามแผนงานที่วางไว้ และเมื่อมีการนำผลการปฏิบัติงานจริงเปรียบเทียบกับงบประมาณหากมีผลต่างระหว่างการปฏิบัติงานจริงก็สามารถระบุความรับผิดชอบได้เป็นการควบคุมการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ รายงานผลการปฏิบัติงานออกมาอย่างทันเวลา และนำข้อมูลในการติดตามมาใช้ได้ทันเวลาและให้ข้อมูลที่เหมาะสมแก่ผู้บริหารได้นำไปใช้ต่อไป

เมื่อได้มีการจัดทำงบประมาณการขายแล้ว จะมีการจัดทำแผนเกี่ยวกับจำนวนสินค้าคงเหลือที่ควรมีไว้ต้นงวด จำนวนสินค้าที่ควรจัดซื้อระหว่างงวด และจำนวนสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวด โดยที่สินค้าคงเหลือปลายงวด จะเป็นสินค้าคงเหลือต้นงวดของงวดถัดไป

การวางแผนและควบคุมสินค้าคงเหลือเป็นปัญหาที่เกิดขึ้นตลอดเวลาเมื่อได้กำหนดจำนวนขายและสินค้าคงเหลือที่ต้องการแล้ว จะคำนวณหาจำนวนที่จะต้องจัดซื้อ โดยมีหลักในการพิจารณาสินค้าคงเหลือดังนี้

1. จำนวนสินค้าที่ต้องการให้มีอยู่เพื่อสามารถสนองความต้องการของลูกค้าได้ทันที
2. การส่งเสริมการขายซึ่งจะทำให้ต้องกะประมาณจำนวนที่ต้องการเพิ่มขึ้น
3. มีการกำหนดนโยบายในระยะยาวเพื่อการแข่งขันกับผู้อื่นได้
4. ความสัมพันธ์ของสินค้าคงเหลือกับการขาย และการหมุนเวียนของสินค้า
5. การคาดคะเนราคาสินค้า

นอกจากการวางแผนจัดซื้อแล้วยังมีการกำหนดจำนวนสินค้าคงคลังเพื่อสอดคล้องกับแผนการขายเพื่อนำไปกำหนดปริมาณที่จะจัดซื้อซึ่งสินค้าคงคลังของกิจการจะประกอบด้วยสินค้าคงเหลือต้นงวดบวกกับจำนวนที่ซื้อ โดยจะต้องเก็บไว้ในจำนวนที่ไม่ให้เกิดความเสี่ยงจากความล้าสมัย สินค้าเสื่อมคุณภาพและเงินทุนไปจมอยู่กับสินค้ามากเกินไป การกำหนดจำนวนสินค้าคงเหลือ ต้องนำผลการวิเคราะห์อัตราส่วนมาพิจารณา ซึ่งการคำนวณอัตราส่วนการขายต่อสินค้าคงเหลือมี 2 วิธี

$$1. \text{ ตามราคาขายปลีก} = \frac{\text{สินค้าคงเหลือถัวเฉลี่ยตามราคาขายปลีก}}{\text{ขายสุทธิ}}$$

$$2. \text{ ตามราคาทุน} = \frac{\text{สินค้าคงเหลือถัวเฉลี่ยตามราคาทุน}}{\text{ต้นทุนขายสุทธิ}}$$

จำนวนที่ซื้อตามแผนที่วางไว้จะเท่ากับ

$$\text{ขายสุทธิ} + \text{ส่วนลด} + \text{สินค้าคงเหลือปลายงวด} - \text{สินค้าคงเหลือต้นงวด}$$

ในการซื้อสินค้าจะต้องเท่ากับจำนวนที่ขายบวกหรือหักด้วยการเปลี่ยนแปลงในจำนวนสินค้าคงเหลือคงคลัง ซึ่งจำนวนที่เปลี่ยนแปลงหรือส่วนลดจะประกอบด้วย การลดกำไรที่บวกเข้ากับต้นทุนสินค้า ส่วนลดที่ให้กับลูกค้าหรือส่วนลดที่ให้กับลูกค้าเฉพาะกลุ่ม และจำนวนที่ขาดหายเนื่องจากการถูกขโมยหรือสาเหตุอื่น ดังตัวอย่างต่อไปนี้

กรณีกิจการไม่มีสินค้าคงเหลือต้นงวดปลายงวดและส่วนลด กิจการมีสินค้าราคาขายปลีก จำนวน 20,000 บาท

$$\begin{aligned} \text{จำนวนที่ต้องซื้อตามราคาขาย} &= \text{จำนวนการขายปลีก} + \text{ส่วนลด} + \text{สินค้าคงเหลือ} \\ &\quad \text{ปลายงวด} - \text{สินค้าคงเหลือ} \\ &= 20,000 + 0 + 0 - 0 \end{aligned}$$

$$\text{จำนวนที่ต้องซื้อ} = 20,000$$

$$\text{ดังนั้น จำนวนที่ต้องซื้อ} = \text{จำนวนการขายปลีก}$$

กรณีกิจการมีนโยบายการให้ส่วนลดจำนวน 2,000 บาท

$$\begin{aligned} \text{จำนวนที่ต้องซื้อตามราคาขาย} &= 20,000 + 2,000 - 0 - 0 \\ &= 22,000 \end{aligned}$$

กรณีกิจการมีนโยบายการให้ส่วนลด 2,000 บาท และมีสินค้าคงเหลือต้นงวด ยกมาจำนวน 5,000 บาท จำนวนที่ต้องซื้อคำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{จำนวนที่ต้องซื้อตามราคาขาย} &= \text{จำนวนที่ต้องซื้อ} + \text{ส่วนลด} - \text{สินค้าคงเหลือ} \\ &\quad \text{ต้นงวด} \\ &= 20,000 + 2,000 - 5,000 \end{aligned}$$

$$\text{จำนวนที่ต้องซื้อ} = 17,000 \text{ บาท}$$

กรณีกิจการมีนโยบายการให้ส่วนลดจำนวน 2,000 บาท มีสินค้าคงเหลือต้นงวด ยกมาจำนวน 5,000 บาท และต้องการให้มีสินค้าคงเหลือปลายงวดจำนวน 4,000 บาท จำนวนที่ต้องซื้อคำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{จำนวนที่ต้องซื้อตามราคาขาย} &= \text{จำนวนที่ต้องซื้อ} + \text{ส่วนลด} - \text{สินค้าคงเหลือ} \\ &\quad \text{ต้นงวด} + \text{สินค้าคงเหลือปลายงวด} \\ &= 20,000 + 2,000 - 5,000 + 4,000 \end{aligned}$$

$$\text{จำนวนที่ต้องซื้อ} = 21,000 \text{ บาท}$$

จำนวนที่ต้องซื้อที่ได้จากการคำนวณเป็นราคาขายปลีก หากต้องการจำนวนที่ต้องซื้อเป็นราคาทุนจะต้องมีการปรับลดด้วยกำไรที่กิจการบวกเพิ่มเข้าเพื่อตั้งเป็นราคาขาย เช่น กิจการมีการบวกเพิ่มกำไรเข้ากับต้นทุนในอัตรา 60% หากจำนวนที่ต้องซื้อเป็นราคาขายปลีก มีจำนวน 20,000 บาท ดังนั้นราคาทุนจะเท่ากับ 8,000 บาท ($20,000 \times 40\%$) จำนวนซื้อตามราคาทุนจะนำไปใช้ในการจัดทำงบประมาณเงินสดต่อไป

อย่างไรก็ตาม บางกิจการจัดทำงบประมาณอาจเริ่มด้วยงบประมาณผลิตหรืองบประมาณซื้อทั้งนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะธุรกิจโดยเฉพาะ เช่น ธุรกิจที่เกี่ยวกับสินค้าเกษตรที่มีตามฤดูกาลซึ่งต้องขายสินค้าเกษตรแน่นอน และกิจการต้องซื้อสินค้าเกษตรมาเป็นวัตถุดิบ เป็นต้น

การจัดทำงบประมาณขาย อาจแยกเป็นเขตหรือพื้นที่ ประเภทสินค้าและเวลา รวมทั้งตามความรับผิดชอบ ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างงบประมาณขาย บริษัทไทยเจริญการผลิต จำกัด ซึ่งผลิตและขายสินค้า 2 ชนิด คือ สินค้า ก ราคาขายหน่วยละ 16 บาท สินค้า ข ราคาขายหน่วยละ 20 บาท งบประมาณขายประจำปี 2555 มีดังตารางที่ 11.1

2. งบประมาณสินค้าคงคลัง

งบประมาณสินค้าคงคลังเป็นงบประมาณที่แสดงให้เห็นถึงปริมาณและมูลค่าของสินค้าคงเหลือของกิจการ เพื่อมิให้สินค้าขาดมือเนื่องจากการที่ของคงเหลือขาดมือเมื่อขายย่อมจะทำให้กิจการขาดกำไรที่ควรจะได้ รวมทั้งผลกระทบต่อลูกค้าอาจไม่พอใจ และในทางตรงข้าม หากมีของคงเหลือมากย่อมส่งผลให้เกิดค่าใช้จ่ายการเก็บรักษา ค่าดอกเบี้ยของเงินลงทุนในของคงเหลือ รวมทั้งการเสื่อมคุณภาพสินค้าเหล่านี้ เป็นต้น

การกำหนดจำนวนสินค้าคงเหลือ อาจทำได้หลายวิธีดังนี้

1. กำหนดระดับต่ำสุดและสูงสุด (minimum and maximum) วิธีนี้เป็นการกำหนดไม่ให้สินค้าคงเหลือสูงหรือต่ำเกินกว่าที่กำหนดไว้ การกำหนดจุดสูงสุดจะต้องคำนึงถึงระยะเวลาที่ผลิตว่านานเท่าใด สินค้าเสื่อมคุณภาพเร็วหรือไม่ ค่าใช้จ่ายในการเก็บรักษาเล็กน้อยเพียงไร สำหรับการกำหนดจุดต่ำสุดก็ต้องคำนึงถึงความต้องการของลูกค้าว่ามีความต้องการในเดือนหน้าเท่าใด ระยะเวลาผลิตนานเท่าไร และจำนวนเผื่อเหลือเผื่อขาด

2. กำหนดจำนวนคงที่สำหรับระยะเวลาที่กำหนดวิธีนี้จะระบุสินค้าคงเหลือให้มีเท่ากับจำนวนที่ต้องการในเดือนถัดไป

3. กำหนดการหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือ วิธีนี้เป็นการกำหนดวงจรของสินค้า เช่น 2 ครั้ง 4 ครั้ง การหมุนเวียนของสินค้าคงคลังคำนวณได้จากยอดขายหารด้วยปริมาณสินค้าคงเหลือ เช่น ยอดขาย 200,000 บาทต่อปี และมีสินค้าคงเหลือ 100,000 บาท จะมีการหมุนเวียนของสินค้า 2 ครั้ง ($200,000 / 100,000$) และหากกำหนดให้การหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือเป็น 4 ครั้ง ปริมาณของสินค้าคงเหลือจะมี 25,000 บาท ($200,000 / 50,000 = 4$ ครั้ง)

ตารางที่ 11.2 งบประมาณสินค้าคงเหลือ บริษัท ไทยเจริญการผลิต จำกัด สำหรับวัตถุดิบและสินค้าสำเร็จรูป ปี 2555 สินค้าสำเร็จรูปต้นงวด มีดังนี้

สินค้า ก 400 หน่วย ราคาทุนหน่วยละ 8 บาท

สินค้า ข 300 หน่วย ราคาทุนหน่วยละ 10 บาท

กิจการคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือวิธีเข้าก่อน – ออกก่อน (First – in, First – out :

FIFO)

3. งบประมาณการผลิต

งบประมาณการผลิต (production budget) เป็นงบที่แสดงถึงจำนวนหน่วยของสินค้าที่กิจการควรผลิตเพื่อให้สอดคล้องกับประสิทธิภาพการผลิต ยอดขายสินค้าและสินค้าคงเหลือปลายงวด ซึ่งจากการจัดทำงบประมาณขายทำให้ทราบถึงปริมาณสินค้าที่กิจการคาดว่าจะขาย หากกิจการไม่มีการกำหนดจำนวนสินค้าคงเหลือต้นงวดและปลายงวด กิจการจะผลิตสินค้าในปริมาณเท่ากับยอดขายในระบบที่มีการผลิตแบบทันที (just in time : JIT) เนื่องจากจะผลิตต่อเมื่อได้รับคำสั่งซื้อจากลูกค้าจะทำให้กิจการประหยัดค่าใช้จ่ายในการเก็บรักษาสินค้าคงคลัง โดยทั่วไปแล้ว กิจการจะมีการคำนวณสินค้าคงคลังไว้เพื่อป้องกันสินค้าขาดมือ หรือลดความเสี่ยงจากความไม่แน่นอนในอุปสงค์ของสินค้า

ปริมาณสินค้าที่ผลิต = ปริมาณที่คาดว่าจะขาย + ปริมาณสินค้าปลายงวด - ปริมาณสินค้าต้นงวด

ในกรณีที่เป็นการผลิตที่ไม่มีการผลิต จะจัดทำงบประมาณซื้อ (purchase budget) เพื่อคำนวณจำนวนสินค้าที่จะต้องซื้อเช่นเดียวกัน คือ

ปริมาณสินค้าที่ซื้อ = ปริมาณที่คาดว่าจะขาย + ปริมาณสินค้าปลายงวด - ปริมาณสินค้าต้นงวด

3.1 ปัจจัยที่ต้องคำนึงถึง เมื่อกิจการได้จัดทำงบประมาณการขายแล้ว ฝ่ายการผลิตจะทำการวางแผนการผลิตเพื่อให้มีสินค้าเพียงพอภายในระยะเวลาที่ต้องการซึ่งฝ่ายผลิตจะต้องคำนึงถึงปัจจัยต่อไปนี้

- 3.1.1 ปริมาณที่จะต้องผลิตโดยต้องคำนึงถึงแผนการขายสินค้า
- 3.1.2 นโยบายสินค้าคงคลังและงานระหว่างทำสิ้นงวด
- 3.1.3 นโยบายเกี่ยวกับระดับการผลิต จะสูงหรือต่ำได้มากน้อยเพียงใด
- 3.1.4 ความเพียงพอของกำลังการผลิต จะขยายหรือลดลงได้มากน้อยเพียงใด
- 3.1.5 ความสามารถในการจัดหาวัตถุดิบ ส่วนประกอบอื่นๆ และแรงงาน
- 3.1.6 ระยะเวลาในการผลิต
- 3.1.7 ระดับการผลิตโดยประหยัด
- 3.1.8 การกระจายปริมาณผลิตตลอดปีงบประมาณ

3.2 ประโยชน์ของงบประมาณการผลิต เมื่อฝ่ายผลิตรับแผนการขายและนโยบายที่เกี่ยวข้องมาแล้วจะนำข้อมูลนั้นมา วางแผนการผลิตเพื่อให้ต้นทุนการผลิตเป็นไปโดยประหยัด ซึ่งงบประมาณการผลิตจะมีประโยชน์ ดังนี้

3.2.1 การวางแผน แผนการผลิตจะเกี่ยวข้องและต้องสอดคล้องกับงานอื่น ๆ ด้วย เช่น การจัดหาวัตถุดิบ แรงงาน และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งเงินที่จะลงทุนใน

3.2.2 การประสานงาน งบประมาณการผลิต จัดทำขึ้นเพื่อให้สินค้ามีขายตามที่กำหนดและมีสินค้าคงคลังตามนโยบาย ซึ่งหากแผนขายไม่สามารถขายสินค้าได้ตามงบประมาณที่วางไว้ อาจจำหน่ายได้มากกว่าหรือน้อยกว่า ซึ่งจำนวนที่แตกต่างจากที่ได้ประมาณไว้จะส่งผลต่อแผนการผลิต ซึ่งต้องมีการประสานงานกันเพื่อลดกำลังการผลิตหรือเพิ่มกำลังการผลิต อย่างไรก็ตามการเพิ่มการผลิตอาจไม่มีผลดีเสมอไป เนื่องจากต้นทุนการผลิตต่อหน่วยอาจจะสูงก็ได้ ซึ่งผู้บริหารต้องมีการประสานงานกันเพื่อการจัดการที่เหมาะสมที่สุด

3.2.3 การควบคุม ผู้บริหารสามารถติดตามผลการปฏิบัติงานได้จากรายงานการปฏิบัติงานและเมื่อมีการเปรียบเทียบกับงบประมาณที่วางไว้จะทำให้เกิดการควบคุมและหากเกิดข้อผิดพลาดก็สามารถแก้ไขได้ทันเวลา โดยการรายงานที่เหมาะสมจะให้ข้อมูลเพื่อการควบคุมที่ดีเช่น รายงานจำนวนหน่วยการเบิกใช้วัตถุดิบรายสัปดาห์สำหรับหัวหน้าผู้ควบคุมการผลิต และรายงานการใช้วัตถุดิบรายเดือนที่เป็นหน่วยเงินตราสำหรับผู้บริหารระดับสูง เป็นต้น

ตารางที่	11.3	งบประมาณการผลิต			
	บริษัทไทยเจริญการผลิต จำกัด				
	งบประมาณการผลิต				
	สำหรับปี 2555				
	ไตรมาส 1	ไตรมาส 2	ไตรมาส 3	ไตรมาส 4	รวม
สินค้า ก					
งบประมาณ	3,800	4,800	5,000	5,000	18,600
บวก สินค้าคงเหลือปลายงวด	<u>800</u>	<u>900</u>	<u>1,000</u>	<u>900</u>	<u>900</u>
	4,600	5,700	6,000	5,900	19,500
หัก สินค้าคงเหลือต้นงวด	<u>400</u>	<u>800</u>	<u>900</u>	<u>1,000</u>	<u>400</u>
จำนวนหน่วยที่ต้องผลิต	4,200	4,900	5,100	4,900	19,100
สินค้า ข					
งบประมาณ	4,100	6,200	6,900	7,500	24,700
บวก สินค้าคงเหลือปลายงวด	<u>500</u>	<u>700</u>	<u>900</u>	<u>800</u>	<u>800</u>
	4,600	6,900	7,800	8,300	25,500
หัก สินค้าคงเหลือต้นงวด	<u>300</u>	<u>500</u>	<u>700</u>	<u>900</u>	<u>300</u>
จำนวนหน่วยที่ต้องผลิต	4,300	6,400	7,100	7,400	25,200
รวมจำนวนหน่วยที่ผลิตทั้งหมด	<u>8,500</u>	<u>11,300</u>	<u>12,200</u>	<u>12,300</u>	<u>44,300</u>

ที่มา (จินดา ชันทอง, 2540, หน้า 8-14)

งบประมาณการผลิตสำหรับกิจการอุตสาหกรรมต้องจัดทำขึ้น หากเป็นกิจการพาณิชย์ กรรมจะจัดทำงบประมาณซื้อสินค้าขึ้นแทนงบประมาณการผลิต และจำนวนซื้อสินค้า แต่ละงวดคำนวณเช่นเดียวกับปริมาณผลิตแต่ละงวดเช่นกัน กล่าวคือ ปริมาณซื้อ = ปริมาณขาย + สินค้าคงเหลือปลายงวด - สินค้าคงเหลือต้นงวด

4. งบประมาณวัตถุดิบ

หลังจากที่ได้ทราบจำนวนหน่วยที่จะต้องผลิตแล้ว กิจการสามารถประมาณการจำนวนของวัตถุดิบที่จะใช้ในการผลิตได้เพื่อเตรียมวัตถุดิบให้เพียงพอกับความต้องการ โดยการประมาณจำนวนวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตสินค้าแต่ละประเภทจะต้องทำอย่างรอบคอบเพราะจะมีผลต่อจำนวนเงินที่จะต้องจัดซื้อ การผลิตอาจจะติดขัดและวัตถุดิบอาจจะมีเหลือมากเกินไป งบประมาณวัตถุดิบเป็นการวางแผนวัตถุดิบที่ต้องการ ซึ่งสามารถใช้คอมพิวเตอร์มาช่วยในการจัดทำ วัตถุประสงค์ของงบประมาณนี้ก็เพื่อให้มีวัตถุดิบที่ถูกต้องคงเหลือในคลังในจำนวนที่เพียงพอสำหรับการผลิตและในเวลาที่เหมาะสม การคำนวณวัตถุดิบมีดังนี้

วัตถุดิบที่ต้องใช้	xx
บวก วัตถุดิบคงเหลือปลายงวดที่ต้องการ	xx
รวมวัตถุดิบที่ต้องการ	xx
หัก วัตถุดิบคงเหลือต้นงวด	xx
วัตถุดิบที่ต้องซื้อ	xx

ปริมาณวัตถุดิบที่ใช้ = ปริมาณผลิตสินค้า x อัตราการใช้วัตถุดิบต่อสินค้า 1 หน่วย

และ

ปริมาณวัตถุดิบที่ซื้อ = ปริมาณวัตถุดิบที่ใช้ + วัตถุดิบคงเหลือปลายงวด
- วัตถุดิบคงเหลือต้นงวด

ตารางที่ 11.4 งบประมาณวัตถุดิบ

บริษัทไทยเจริญการผลิต จำกัด					
งบประมาณวัตถุดิบ					
สำหรับปี 2555					
	ไตรมาส1	ไตรมาส 2	ไตรมาส3	ไตรมาส 4	รวม
สินค้า A					
ปริมาณผลิตสินค้า ก	4,200	4,900	5,100	4,900	19,100
อัตราการใช้วัตถุดิบ	2	2	2	2	2
จำนวนวัตถุดิบที่ใช้ (กก.)	8,400	9,800	10,200	9,800	38,200
บวก วัตถุดิบคงเหลือปลายงวด	<u>700</u>	<u>1,000</u>	<u>900</u>	<u>1,200</u>	<u>1,200</u>
รวม	9,100	10,800	11,100	11,000	39,400
หัก วัตถุดิบคงเหลือต้นงวด	<u>500</u>	<u>700</u>	<u>1,000</u>	<u>900</u>	<u>500</u>
จำนวนวัตถุดิบที่ซื้อ (กก.)	8,600	10,100	10,100	10,100	38,900
ราคาซื้อ กิโลกรัมละ	1	1	1	1	1
จำนวนซื้อวัตถุดิบ A (บาท)	<u>8,600</u>	<u>10,100</u>	<u>10,100</u>	<u>10,100</u>	<u>38,900</u>
สินค้า B					
ปริมาณผลิตสินค้า ข	4,300	6,400	7,100	7,400	25,200
อัตราการใช้วัตถุดิบ	1	1	1	1	1
จำนวนวัตถุดิบที่ใช้ (กก.)	4,300	6,400	7,100	7,400	25,200
บวก วัตถุดิบคงเหลือปลายงวด	<u>900</u>	<u>800</u>	<u>1,000</u>	<u>900</u>	<u>900</u>
รวม	5,200	7,200	8,100	8,300	26,100
หัก วัตถุดิบคงเหลือต้นงวด	<u>600</u>	<u>900</u>	<u>800</u>	<u>1,000</u>	<u>600</u>
จำนวนวัตถุดิบที่ซื้อ (กก.)	4,600	6,300	7,300	7,300	25,500
ราคาซื้อ กิโลกรัมละ	2	2	2	2	2
จำนวนซื้อวัตถุดิบ B (บาท)	9,200	12,600	14,600	14,600	51,000
รวมจำนวนซื้อทั้งสิ้น (บาท)	<u>17,800</u>	<u>22,700</u>	<u>24,700</u>	<u>24,700</u>	<u>89,900</u>

ที่มา (จินดา ชันทอง, 2540, หน้า 8 -19)

5. งบประมาณค่าแรงงานทางตรง

งบประมาณค่าแรงงานทางตรง จัดทำโดยอาศัยข้อมูลจากงบประมาณการผลิต กล่าวคือ เมื่อทราบจำนวนหน่วยของสินค้าที่ต้องการผลิตแล้ว จะนำไปคูณกับอัตราการใช้ ชั่วโมงแรงงานต่อสินค้า 1 หน่วย

$$\begin{aligned} \text{ปริมาณชั่วโมงที่ใช้} &= \text{ปริมาณผลิตสินค้า} \times \text{อัตราการใช้ชั่วโมงแรงงานต่อสินค้า} \\ & \quad 1 \text{ หน่วย} \\ \text{ค่าแรงงาน} &= \text{จำนวนชั่วโมงที่ใช้} \times \text{อัตราค่าแรงงานต่อชั่วโมง} \end{aligned}$$

การจัดทำงบประมาณค่าแรงงานทางตรง ทำให้สะดวกในการคิดต้นทุนการผลิต การควบคุมชั่วโมงการทำงาน และการคิดค่าแรงงานไว้ล่วงหน้าช่วยให้ฝ่ายบุคลากรเตรียมหา คนงานได้ นอกจากนี้ ยังช่วยในการทำงบประมาณเงินสดเพื่อการเตรียมเงินสดไว้สำหรับการ จ่ายค่าแรงงาน ในการจัดทำงบประมาณค่าแรงงานทางตรง จะต้องทราบถึงอัตราการใช้ชั่วโมง แรงงานที่ทำการผลิตสินค้า 1 หน่วย ซึ่งต้องคาดคะเนอย่างระมัดระวังเช่นเดียวกับปริมาณการใช้วัสดุุดิบ ซึ่งอาจกำหนดมาตรฐานการใช้ชั่วโมงแรงงานไว้ การคำนวณสามารถทำได้ง่ายและ ถูกต้อง สำหรับอัตราค่าแรงงานนั้นปกติจะกำหนดโดยอัตราค่าแรงงานมาตรฐานหรือสัญญา ว่าจ้างอยู่แล้ว แต่การคาดคะเนอาจมีปัญหา หรือสถานการณ์ทำให้อัตราค่าแรงงานเปลี่ยนไป หรือค่าครองชีพสูง ในการคำนวณอัตราค่าแรงงาน ต้องคำนึงถึงปัจจัยอื่น ๆ เช่น บำเหน็จ การประกันสังคม และสวัสดิการต่าง ๆ

อย่างไรก็ตาม กิจกรรมอาจมีนโยบายการจ้างงานโดยใช้สัญญาว่าจ้าง เพื่อมิให้มีการปลดคนงานออกและจ้างกลับเข้ามาใหม่เมื่อต้องการ ทำให้กิจการไม่ต้องทำการทดลองงาน หรือเสียเวลาในการปฐมนิเทศคนงานใหม่ รวมทั้งกิจการจะได้ความชำนาญจากคนงานที่มี ประสบการณ์แล้ว เช่น กิจการมีสัญญาว่าจ้างคนงาน จำนวน 100 คน แต่ละคนทำงาน 500 ชั่วโมงต่อไตรมาส มีอัตราค่าแรงงาน 20 บาท ต่อชั่วโมง ดังนั้น ต้นทุนค่าแรงงานทางตรง อย่างต่ำต่อไตรมาส คือ คนงาน 100 คน \times 500 ชั่วโมง \times อัตราค่าแรงงาน 20 บาท = 1,000,000 บาท

ตารางที่ 11.5 งบประมาณค่าแรงงานทางตรงของบริษัทไทยเจริญการผลิต จำกัด ซึ่งผลิตสินค้า ก และสินค้า ข 1 หน่วย ใช้แรงงาน 0.5 และ 1 ชั่วโมง ตามลำดับ อัตรา ค่าแรงงานชั่วโมงละ 6 บาท

ตารางที่	11.5	งบประมาณค่าแรงงานทางตรง			
	บริษัทไทยเจริญการผลิต จำกัด				
	งบประมาณค่าแรงงานทางตรง				
	สำหรับปี 2555				
	ไตรมาส 1	ไตรมาส 2	ไตรมาส 3	ไตรมาส 4	รวม
สินค้า ก					
ปริมาณผลิต	4,200	4,900	5,100	4,900	19,100
อัตราการใช้แรงงานต่อหน่วย	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5
จำนวนแรงงานที่ใช้ (ชม.)	2,100	2,450	2,550	2,450	9,550
อัตราค่าแรงงานต่อชั่วโมง	6	6	6	6	6
ค่าแรงงาน (บาท)	<u>12,600</u>	<u>14,700</u>	<u>15,300</u>	<u>14,700</u>	<u>57,300</u>
สินค้า ข					
ปริมาณผลิต	4,300	6,400	7,100	7,400	25,200
อัตราการใช้แรงงานต่อหน่วย	1	1	1	1	1
จำนวนแรงงานที่ใช้ (ชม.)	4,300	6,400	7,100	7,400	25,200
อัตราค่าแรงงานต่อชั่วโมง	6	6	6	6	6
ค่าแรงงาน (บาท)	25,800	38,400	42,600	44,400	151,200
รวมค่าแรงงานทั้งสิ้น (บาท)	<u>38,400</u>	<u>53,100</u>	<u>57,900</u>	<u>59,100</u>	<u>208,500</u>

ที่มา (จินดา ชันทอง, 2540, หน้า 8 -20)

6. งบประมาณค่าใช้จ่ายในการผลิต

ในการจัดทำงบประมาณค่าใช้จ่ายในการผลิต จะแยกประเภทเป็นค่าใช้จ่ายผันแปรกับค่าใช้จ่ายคงที่ เพื่อประโยชน์ในการเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงและเพื่อการควบคุมต่อไป การคำนวณค่าใช้จ่ายนั้นจะต้องประมาณอย่างระมัดระวังและหากได้กำหนดอัตราค่าใช้จ่ายต่างๆ ไว้ ก็จะสะดวกในการจัดทำงบประมาณ

การจัดทำงบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิต ควรวิเคราะห์ว่าค่าใช้จ่ายแต่ละรายการจะเปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิตหรือไม่ ซึ่งทำให้แยกออกเป็นค่าใช้จ่ายการผลิตส่วนที่ผันแปร และค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ เพื่อการประมาณการจะได้ถูกต้อง

ตารางที่ 11.6 และตารางที่ 11.7 เป็นงบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตมีค่าใช้จ่ายประเภทต่าง ๆ ดังนี้

ค่าวัสดุ	10 %	ของวัตถุดิบที่ซื้อ
ค่าไฟฟ้า	0.25 บาทต่อสินค้า ก และสินค้า ข 1 หน่วยเท่ากัน	
ค่าแรงงานทางอ้อม	5 %	ของค่าแรงงานทางตรง
ค่าเสื่อมราคาโรงงาน	6,000	บาทต่อปี
ค่าเบี้ยประกันภัยโรงงาน	9,000	บาทต่อปี
เงินเดือนหัวหน้าคนงาน	18,000	บาทต่อปี

ตารางที่ 11.6 งบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิต

บริษัทไทยเจริญการผลิต จำกัด					
งบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิต					
สำหรับปี 2555					
	ไตรมาส 1	ไตรมาส 2	ไตรมาส 3	ไตรมาส 4	รวม
ค่าใช้จ่ายผันแปร					
ค่าวัสดุ (1)	1,780	2,270	2,470	2,470	8,990
ค่าไฟฟ้า (2)	2,125	2,825	3,050	3,075	11,075
ค่าแรงงานทางอ้อม (3)	<u>1,920</u>	<u>2,655</u>	<u>2,895</u>	<u>2,955</u>	<u>10,425</u>
รวม	<u>5,825</u>	<u>7,750</u>	<u>8,415</u>	<u>8,500</u>	<u>30,490</u>
ค่าใช้จ่ายคงที่					
ค่าเสื่อมราคาโรงงาน	1,500	1,500	1,500	1,500	6,000
ค่าเบี้ยประกันโรงงาน	2,250	2,250	2,250	2,250	9,000
เงินเดือนหัวหน้าคนงาน	<u>4,500</u>	<u>4,500</u>	<u>4,500</u>	<u>4,500</u>	<u>18,000</u>
รวม	8,250	8,250	8,250	8,250	33,000
รวมค่าใช้จ่ายการผลิตทั้งสิ้น	<u>14,075</u>	<u>16,000</u>	<u>16,665</u>	<u>16,750</u>	<u>63,490</u>

ที่มา (จินดา ชันทอง, 2540, หน้า 8 -22)

การคำนวณประกอบ

- (1) ค่าวัสดุ = จำนวนซื้อวัตถุดิบทั้งสิ้น x 10 %
 เช่น ไตรมาส 1 = 17,800 x 10 % = 1,780 บาท
- (2) ค่าไฟฟ้า = (ปริมาณผลิต ก + ปริมาณผลิต ข) x 0.25
 เช่น ไตรมาส 1 = (4,200 + 4,300) x 0.25 = 2,125 บาท
- (3) ค่าแรงงานทางอ้อม = ค่าแรงงานทางตรงทั้งสิ้น x 5 %
 เช่น ไตรมาส 1 = 38,400 x 5 % = 1,920 บาท

ตารางที่ 11.7 งบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตสรุป

บริษัทไทยเจริญการผลิต จำกัด งบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตสรุป สำหรับปี 2555			
ค่าใช้จ่ายผันแปร (4)	สินค้า ก	สินค้า ข	รวม
ค่าวัสดุ	3,800	5,100	8,990
ค่าไฟฟ้า	4,775	6,300	11,075
ค่าแรงงานทางอ้อม	<u>2,865</u>	<u>7,560</u>	<u>10,425</u>
รวม	<u>11,530</u>	<u>18,960</u>	<u>30,490</u>
ค่าใช้จ่ายคงที่ (5)			
ค่าเสื่อมราคาโรงงาน	2,000	4,000	6,000
ค่าเบี้ยประกันภัยโรงงาน	3,000	6,000	9,000
เงินเดือนหัวหน้าคนงาน	<u>6,000</u>	<u>12,000</u>	<u>18,000</u>
รวม	11,000	22,000	33,000
รวมค่าใช้จ่ายในการผลิต	<u>22,530</u>	<u>40,960</u>	<u>63,490</u>

ที่มา (จินดา ชันทอง, 2540, หน้า 8 -23)

การคำนวณประกอบ

$$\begin{aligned}
 (4) \text{ สินค้า ก ค่าวัสดุ} &= \text{จำนวนซื้อวัตถุดิบ A รวม} \times 10 \% \\
 &\text{เช่น } 38,900 \times 10 \% \\
 &= 3,890 \text{ บาท} \\
 \text{ค่าไฟฟ้า} &= \text{ปริมาณผลิต ก} \times 0.25 \\
 &\text{เช่น } 19,100 \times 0.25 \\
 &= 4,775 \text{ บาท} \\
 \text{ค่าแรงทางอ้อม} &= \text{ค่าแรงงานสินค้า ก} \times 5 \% \\
 &\text{เช่น } 57,300 \times 5 \% \\
 &= 2,865 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

สินค้า ข คำนวณทำนองเดียวกัน

$$(5) \text{ กำหนดให้แบ่งต้นทุนคงที่ ก : ข} = 1 : 2$$

7. งบประมาณต้นทุนการผลิต

เมื่อได้คำนวณงบประมาณวัตถุดิบ งบประมาณค่าแรงงาน และงบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตแล้ว ก็จะสามารถจัดทำงบประมาณต้นทุนการผลิต และคำนวณหาต้นทุนผลิตต่อหน่วยสินค้าได้ ดังนี้

ต้นทุนการผลิต = วัตถุดิบที่ใช้ไป + ค่าแรงงานทางตรง + ค่าใช้จ่ายการผลิต

ต้นทุนผลิตต่อหน่วย = $\frac{\text{ต้นทุนผลิต}}{\text{ปริมาณผลิต}}$

ตารางที่ 11.8 งบประมาณต้นทุนการผลิต

บริษัทไทยเจริญการผลิต จำกัด งบประมาณต้นทุนการผลิต สำหรับปี 2555			
	สินค้า ก	สินค้า ข	รวม
ค่าวัตถุดิบที่ใช้ (6) (ตารางที่ 11.4)	38,200	50,400	88,600
ค่าแรงงาน (ตารางที่ 11.5)	57,300	151,200	208,500
ค่าใช้จ่ายการผลิต (ตารางที่ 11.7)	<u>22,530</u>	<u>40,960</u>	<u>63,490</u>
รวมต้นทุนการผลิต	118,030	242,560	360,590
ปริมาณผลิต (หน่วย)	19,100	25,200	
ต้นทุนผลิตต่อหน่วย (บาท)	6.18	9.62	

ที่มา (จินดา ชันทอง, 2540, หน้า 8 -24)

การคำนวณประกอบ

(6) ค่าวัตถุดิบที่ใช้ = จำนวนวัตถุดิบที่ใช้รวม x ราคาวัตถุดิบต่อหน่วย

เช่น สินค้า ก = 38,200 ก.ก. x 1 บาท = 38,200 บาท

ในปี 2555 ต้นทุนผลิตสินค้าสำเร็จรูปโดยประมาณสินค้า ก หน่วยละ 6.18 บาท
สินค้า ข หน่วยละ 9.62 บาท ซึ่งต่ำกว่าต้นทุนผลิตปี 2554 ซึ่งมีต้นทุนสินค้า ก 8 บาท
สินค้า ข 10 บาท (ดูตาราง 11.2 สินค้าสำเร็จรูปต้นงวด)

8. งบประมาณค่าใช้จ่ายบริหารและค่าใช้จ่ายในการขาย

ค่าใช้จ่ายของกิจการมักจำแนกออกตามลักษณะของค่าใช้จ่ายนั้นๆ เช่น ค่าจ้างเงินเดือน ค่าแรงงาน ค่าเช่า ค่าใช้จ่ายในการรับรอง ค่าใช้จ่ายในการขาย เป็นต้น และอาจทำการจำแนกตามความรับผิดชอบ เพื่อการควบคุมและบริหารตามสายงาน ซึ่งในแต่ละแผนกที่มีความรับผิดชอบควรได้มีส่วนร่วมในการวางแผนค่าใช้จ่ายด้วย โดยค่าใช้จ่ายควรแยกออกเป็นส่วนที่คงที่กับส่วนที่ผันแปร ดังนั้นงบประมาณค่าใช้จ่ายผันแปรจะถูกนำมาใช้เพื่อการบริหารมาก ซึ่งการจัดทำงบประมาณค่าใช้จ่ายผันแปร จะต้องกำหนดเกณฑ์ที่วัดกิจกรรมของแผนกให้เหมาะสม เพื่อให้สัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายผันแปรนั่นเอง และหากงบประมาณค่าใช้จ่ายที่

จัดทำขึ้นสูงกว่าจำนวนที่ถูกจำกัดไว้ ผู้บริหารจะทำการศึกษาเพื่อลดค่าใช้จ่ายให้เหลือตามจำนวนที่กำหนดไว้ ซึ่งจะนำไปรวมเป็นแผนกำไร และข้อมูลเพื่อจัดทำงบประมาณเงินสด

8.1 งบประมาณค่าใช้จ่ายบริหาร การจัดทำงบประมาณค่าใช้จ่ายบริหาร จะคล้ายคลึงกับงบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิต โดยอาจแบ่งเป็นค่าใช้จ่ายผันแปร และค่าใช้จ่ายคงที่ แยกตามไตรมาสหรือสินค้า ฝ่ายบริหารจะต้องประมาณหรือคาดคะเนค่าใช้จ่ายบริหารประเภทต่างๆ โดยอาจดูจากข้อมูลที่ทางบัญชีบันทึกไว้เป็นเกณฑ์

ตารางที่ 11.9 งบประมาณค่าใช้จ่ายในการบริหาร

บริษัทไทยเจริญการผลิต จำกัด					
งบประมาณค่าใช้จ่ายในการบริหาร					
สำหรับปี 2555					
	ไตรมาส 1	ไตรมาส 2	ไตรมาส 3	ไตรมาส 4	รวม
ค่าใช้จ่ายผันแปร					
วัสดุสำนักงาน	1,800	1,700	1,900	2,000	7,400
ค่าไฟฟ้า	2,100	2,000	2,100	2,300	8,500
ค่าโทรศัพท์	950	890	800	900	3,540
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	<u>1,250</u>	<u>1,100</u>	<u>1,050</u>	<u>1,200</u>	<u>4,600</u>
รวม	<u>6,100</u>	<u>5,690</u>	<u>5,850</u>	<u>6,400</u>	<u>24,040</u>
ค่าใช้จ่ายคงที่					
เงินเดือน	3,000	3,000	3,000	3,000	12,000
ค่าเสื่อมราคา	2,000	2,000	2,000	2,000	8,000
ดอกเบี้ยประกันภัย	<u>3,500</u>	<u>3,500</u>	<u>3,500</u>	<u>3,500</u>	<u>14,000</u>
รวม	8,500	8,500	8,500	8,500	34,000
รวมค่าใช้จ่ายในการบริหาร	<u>14,600</u>	<u>14,190</u>	<u>14,350</u>	<u>14,900</u>	<u>58,040</u>

ที่มา (จินดา ชันทอง, 2540, หน้า 8 -25)

8.2 งบประมาณค่าใช้จ่ายในการขาย จัดทำคล้ายกับงบประมาณค่าใช้จ่ายบริหาร โดยที่ฝ่ายบริหารจะต้องคาดคะเนค่าใช้จ่ายประเภทต่าง ๆ อย่างระมัดระวัง

บริษัทไทยเจริญการผลิต จำกัด ได้ประมาณค่าใช้จ่ายในการขาย ซึ่งประกอบด้วยค่านายหน้า 3 % ของยอดขาย ค่าขนส่งออกหน่วยละ 0.20 บาท ทั้งสินค้า ก และสินค้า ข งบประมาณค่าใช้จ่ายในการขายดังตารางที่ 11.10

ตารางที่ 11.10 งบประมาณค่าใช้จ่ายในการขาย

บริษัทไทยเจริญ จำกัด					
งบประมาณค่าใช้จ่ายในการขาย					
สำหรับปี 2555					
	ไตรมาส 1	ไตรมาส 2	ไตรมาส 3	ไตรมาส 4	รวม
ค่าใช้จ่ายผันแปร					
ค่านายหน้า	4,284	6,024	6,540	6,900	23,748
ค่าขนส่งออก	1,580	2,200	2,380	2,500	8,660
ค่าโทรศัพท์	<u>2,000</u>	<u>2,300</u>	<u>2,250</u>	<u>1,990</u>	<u>8,540</u>
รวม	7,864	10,524	11,170	11,390	40,948
ค่าใช้จ่ายคงที่					
เงินเดือนพนักงานขาย	2,000	2,000	2,000	2,000	8,000
ค่าเลี้ยงรับรอง	<u>1,200</u>	<u>1,200</u>	<u>1,200</u>	<u>1,200</u>	<u>4,800</u>
รวม	3,200	3,200	3,200	3,200	12,800
รวมค่าใช้จ่ายขายทั้งสิ้น	<u>11,064</u>	<u>13,724</u>	<u>14,370</u>	<u>14,590</u>	<u>53,748</u>

ที่มา (จินดา ชันทอง, 2540, หน้า 8 -26)

งบประมาณการเงิน

งบประมาณการเงิน (financial budget) เป็นงบประมาณที่แสดงถึงการวางแผนทางการเงินขององค์กรในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง ซึ่งจะมีการวางแผนเกี่ยวกับการลงทุน โดยจัดทำเป็นงบประมาณเงินลงทุนและงบประมาณงบดุลและงบประมณย่อยซึ่งงบประมาณการเงินจะประกอบด้วย

1. งบประมาณเงินลงทุน

งบประมาณเงินลงทุน (capital budget) เป็นงบประมาณที่แสดงรายการเกี่ยวกับการลงทุนในสินทรัพย์ประจำตัวต่างๆ มีจำนวนเงินสูง กิจการจึงต้องคำนึงถึงรายจ่ายประเภทนี้ โดยจัดทำเป็นแผนงานที่แสดงให้เห็นถึงความต้องการสินทรัพย์ต่างๆ ในการ

ดำเนินงานของกิจการในอนาคต เช่น อาคาร เครื่องจักร และการลงทุนในสินทรัพย์อื่นๆ งบประมาณการลงทุนนี้อาจเรียกว่างบประมาณค่าใช้จ่ายทางทุน (capital expenditure budget) งบประมาณนี้เป็นส่วนหนึ่งของแผนการลงทุนระยะยาวของกิจการ

งบประมาณเงินลงทุนจะแสดงเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่ต้องการ จำนวนเงินลงทุน จำนวนที่จ่ายชำระหนี้ และกำหนดเวลาชำระ ซึ่งการวางแผนล่วงหน้าทำให้กิจการสามารถวางแผนการจัดหาเงิน เพื่อการเตรียมเงินทุนได้เพียงพอและทันเวลา

สมมติว่ากิจการวางแผนซื้อเครื่องใช้สำนักงาน ในเดือนเมษายน 2555 ราคา 50,000 บาท จ่ายชำระ 2 งวดๆ ละเท่ากัน คือ เดือนเมษายน และกรกฎาคม งบประมาณการลงทุนดังตารางที่ 11.11

ตารางที่	11.11				งบประมาณการลงทุน
บริษัทไทยเจริญการผลิต จำกัด					
งบประมาณการลงทุน					
สำหรับปี 2555					
	ไตรมาส 1	ไตรมาส 2	ไตรมาส 3	ไตรมาส 4	รวม
เครื่องใช้สำนักงาน	-	25,000	25,000	-	50,000
เงินสดที่ต้องการ	-	25,000	25,000	-	50,000

ที่มา (จินดา ชันทอง, 2540, หน้า 8 -29)

2. งบประมาณเงินสด

ฝ่ายบริหารนอกจากจะสนใจในการทำกำไรของกิจการแล้วยังต้องสนใจเกี่ยวกับรายรับและรายจ่ายอีกด้วย เพื่อมิให้มีการขาดเงินสดในการดำเนินงาน ดังนั้นจึงต้องมีการจัดทำงบประมาณเงินสด (cash budget) ซึ่งเป็นงบที่แสดงเกี่ยวกับรายการเงินสดที่ได้รับ และเงินสดจ่ายในอนาคตตามแผนที่ได้วางไว้ เงินสดรับส่วนใหญ่ของกิจการมาจากรายได้จากการดำเนินงานตามปกติ คือการขายสินค้าหรือบริการ ดังนั้นในการจัดทำงบประมาณเงินสดจึงควรทราบเงื่อนไขของการขายสินค้า และ รายได้อื่นๆ

เงินสดจ่ายของกิจการ โดยปกติจะเป็นการจ่ายค่าสินค้า ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน และจ่ายชำระหนี้ รวมทั้งการจ่ายซื้อสินทรัพย์ต่าง ๆ ในการซื้อสินค้า เงื่อนไขการจ่ายชำระหนี้ ค่าสินค้าจะต้องนำมาพิจารณาเพื่อคำนวณหาจำนวนเงินสดที่ต้องจ่าย ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ หากมีจำนวนที่ค้างชำระจะไม่นำมาแสดงในงบประมาณเงินสด ค่าเสื่อมราคา ค่าตัดจำหน่ายสินทรัพย์

ไม่มีตัวตน และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นแต่มีได้ทำให้ต้องจ่ายเงินสดจะไม่นำมาแสดงในงบประมาณเงินสด

จำนวนเงินสดรับและเงินสดจ่ายคำนวณจากงบประมาณดำเนินงานซึ่งประกอบด้วย งบประมาณขาย งบประมาณซื้อวัตถุดิบ หรืองบประมาณซื้อสินค้า งบประมาณค่าแรงงาน งบประมาณค่าใช้จ่ายในการผลิต งบประมาณค่าใช้จ่ายในการขาย งบประมาณค่าใช้จ่ายบริหารและงบประมาณการลงทุน

ต่อไปนี้เป็นข้อมูลที่ใช้ทำงบประมาณเงินสด สมมติให้การขายมีเงื่อนไขดังนี้
ขายเงินสด 60 % ขายเชื่อ 40 % และชำระในไตรมาสถัดไป
การซื้อวัตถุดิบ ชำระไตรมาสที่ซื้อ 70 % และชำระไตรมาสถัดไป 30 %
ค่าแรงงาน ค่าใช้จ่ายในการผลิต และค่าใช้จ่ายดำเนินงานต่าง ๆ จ่ายเงินสดในไตรมาสที่เกิดขึ้น

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2554 มีลูกหนี้การค้าค้างชำระ 16,500 บาท เจ้าหนี้การค้า 3,000 บาท เงินสด 20,000 บาท

ในการคำนวณหาเงินสดรับอาจจัดทำตารางรับชำระเงินจากลูกค้านี้

ตารางที่	11.12	ตารางการรับชำระเงินจากลูกค้า				
บริษัทไทยเจริญการผลิต จำกัด						
ตารางการรับชำระเงินจากลูกค้า						
สำหรับปี 2555						
		ไตรมาส 1	ไตรมาส 2	ไตรมาส 3	ไตรมาส 4	รวม
ลูกหนี้การค้ายกมา		16,500	57,120	80,320	87,200	16,500
ขาย (ตารางที่ 11.1)		<u>142,800</u>	<u>200,800</u>	<u>218,000</u>	<u>230,000</u>	<u>791,600</u>
รวม		159,300	257,920	298,230	317,200	808,100
เงินสดรับ						
60 % ในงวดที่ขาย		85,680	120,480	130,800	138,000	474,960
40 % ในงวดถัดไป		<u>16,500</u>	<u>57,120</u>	<u>80,320</u>	<u>87,200</u>	<u>241,100</u>
รวมเงินสดรับ		<u>102,180</u>	<u>177,600</u>	<u>211,120</u>	<u>225,200</u>	<u>716,100</u>
ลูกหนี้การค้ายกไป		57,120	80,320	87,200	92,000	92,000

ที่มา (จินดา ชันทอง, 2540, หน้า 8 -30)

การชำระค่าสินค้าหรือค่าวัสดุดิบ สามารถคำนวณโดยจัดทำตารางการจ่ายชำระค่าวัสดุดิบ ดังนี้

ตารางที่ 11.13 ตารางการจ่ายชำระค่าวัสดุดิบ

บริษัทไทยเจริญการผลิต จำกัด ตารางการจ่ายชำระค่าวัสดุดิบ สำหรับปี 2555					
	ไตรมาส 1	ไตรมาส 2	ไตรมาส 3	ไตรมาส 4	รวม
เจ้าหนี้การค้ายกมา	3,000	5,340	6,810	7,410	3,000
ซื้อ (ตารางที่ 11.4)	17,800	22,700	24,700	24,700	89,900
รวม	20,800	28,040	31,510	32,110	92,900
เงินสดจ่าย					
70 % ในไตรมาสซื้อ	12,460	15,890	17,290	17,290	62,930
30 % ในไตรมาสถัดไป	3,000	5,340	6,810	7,410	22,560
รวมเงินสดจ่าย	15,460	21,100	24,700	85,490	85,490
เจ้าหนี้การค้ายกไป	5,340	6,810	7,410	7,410	7,410

ที่มา (จินดา ชันทอง, 2540, หน้า 8 -31)

จากนั้นนำจำนวนเงินสดรับจากขายและเงินสดจ่ายไปจัดทำงบประมาณเงินสดได้ดังตารางที่ 11.14

จากงบประมาณเงินสดพบว่าเงินสดของกิจการแต่ละไตรมาสมีเพียงพอกับการจ่ายชำระค่าใช้จ่ายต่างๆ และซื้อเครื่องใช้สำนักงาน นอกจากนี้ยังมีคงเหลือ ณ วันสิ้นปีจำนวน 228,912 บาท งบประมาณเงินสดจะบอกให้ฝ่ายบริหารทราบเกี่ยวกับสถานการณ์เงินสดและฝ่ายบริหารอาจนำเงินสดไปลงทุนในด้านอื่น ๆ อีกได้ หากมีเงินสดคงเหลือมาก เช่น เงินสดคงเหลือในไตรมาส 3 และไตรมาส 4 มีจำนวนมากและหากเงินสดไม่เพียงพอใช้จ่ายก็จะทำให้ฝ่ายบริหารวางแผนจัดหาเงินได้ทันเวลา

ตารางที่ 11.14 งบประมาณเงินสด

บริษัทไทยเจริญการผลิต จำกัด					
งบประมาณเงินสด					
สำหรับปี 2555					
	ไตรมาส 1	ไตรมาส 2	ไตรมาส 3	ไตรมาส 4	รวม
เงินสดยกมา	20,000	30,081	67,937	130,172	20,000
เงินสดรับ					
ขาย (ตารางที่ 11.12)	<u>120,180</u>	<u>177,600</u>	<u>211,120</u>	<u>225,200</u>	<u>716,100</u>
รวม	122,180	207,681	279,057	355,372	736,100
เงินสดจ่าย					
ซื้อวัตถุดิบ (ตารางที่ 11.13)	15,460	21,230	24,100	24,700	85,490
ค่าแรงงาน (ตารางที่ 11.5)	38,400	53,100	57,900	59,100	208,500
* ค่าใช้จ่ายการผลิต (ตารางที่ 11.6)	12,575	14,500	15,165	15,250	57,490
* ค่าใช้จ่ายบริหาร (ตารางที่ 11.9)	14,600	12,190	12,350	12,900	52,040
* ค่าใช้จ่ายขาย (ตารางที่ 11.10)	11,064	13,724	14,370	14,590	53,748
รายจ่ายลงทุน (ตารางที่ 11.11)	-	<u>25,000</u>	<u>25,000</u>	-	<u>50,000</u>
รวม	<u>92,099</u>	<u>139,744</u>	<u>148,885</u>	<u>126,540</u>	<u>507,268</u>
เงินสดยกไป	30,081	67,937	130,172	228,832	228,832

* ไม่รวมค่าเสื่อมราคา

* รวมเงินเดือนค้างจ่ายยกมา

ที่มา (จินดา ชันทอง, 2540, หน้า 8 -32)

2. งบการเงินโดยประมาณ

งบการเงินโดยประมาณ (forecast financial statement) เป็นการประมาณการฐานะการเงินของกิจการโดยแสดงในลักษณะงบดุลโดยประมาณ หรืองบดุลล่วงหน้า (budgeted balance sheet or pro forma balance sheet) และงบประมาณที่แสดงผลการดำเนินงานของงวดงบประมาณในลักษณะของงบกำไรขาดทุนโดยประมาณ (forecast statement of income and expense)

2.1 งบกำไรขาดทุนโดยประมาณ (forecast statement of income and expense) เป็นการแสดงผลการดำเนินงานตามแผนที่ได้วางไว้ทำให้ทราบจำนวนกำไรขาดทุนโดยประมาณ ถือเป็นส่วนของงบประมาณหลักของกระบวนการจัดทำงบประมาณ ในการจัดทำงบกำไรขาดทุนโดยประมาณจะนำข้อมูลจากงบประมาณดำเนินการ เช่นรายการขายจะนำข้อมูลจากงบประมาณการขาย ต้นทุนสินค้าขาย ข้อมูลจากงบประมาณต้นทุนการผลิต เป็นต้น

การจัดทำงบกำไรขาดทุนโดยประมาณทำให้ทราบถึงความแตกต่างจากแผนที่ได้วางไว้ เพื่อจะได้แก้ไขปรับปรุงแผนงานต่าง ๆ ให้เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ งบกำไรขาดทุนโดยประมาณทำจากงบประมาณประเภทรายได้ และค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่ได้จัดทำไว้แล้ว ลักษณะงบกำไรขาดทุนโดยประมาณจะเหมือนกับงบกำไรขาดทุนตามปกติ ต่างเพียงแต่ตัวเลขเท่านั้นที่เกิดจากการประมาณ

ตารางที่ 11.15 งบกำไรขาดทุนโดยประมาณ

บริษัทไทยเจริญการผลิต จำกัด งบกำไรขาดทุนโดยประมาณ สำหรับปี 2555			
ขาย (ตารางที่ 11.1)			791,600
หัก ต้นทุนขาย			
สินค้าสำเร็จรูปต้นงวด (ตารางที่ 11.2)	6,200		
บวก ต้นทุนสินค้าผลิต (ตารางที่ 11.8)	<u>360,590</u>		
รวม	366,790		
หัก สินค้าสำเร็จรูปปลายงวด (ตารางที่ 11.2)	<u>13,258</u>	353,532	
กำไรขั้นต้น			438,068
หัก ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน			
ค่าใช้จ่ายบริหาร (ตารางที่ 11.9)	58,040		
ค่าใช้จ่ายในการขาย (ตารางที่ 11.10)	<u>53,748</u>	<u>111,788</u>	
กำไรก่อนภาษี			326,280
หัก ภาษีเงินได้ 35 %			<u>114,198</u>
กำไรสุทธิ			<u>212,082</u>

ที่มา (จินดา ชันทอง, 2540, หน้า 8 -27)

จากงบกำไรขาดทุนโดยประมาณ ปรากฏว่ากิจการมีกำไรสุทธิในจำนวนที่สูงมากพอสมควรคือประมาณร้อยละ 26.77 ของยอดขาย ($212,082 \div 791,600 \times 100$)

2.2 งบดุลโดยประมาณ (forecast balance sheet) เป็นการนำข้อมูลตัวเลขมาจากงบดุลต้นปี มารวมกับข้อมูลตัวเลขจากงบประมาณต่าง ๆ ในงบประมาณหลัก จะทำให้กิจการได้ตั้งงบดุลโดยประมาณหรืองบดุลล่วงหน้า เป็นการประมาณการฐานะการเงินของกิจการ

การจัดทำงบดุลโดยประมาณ ข้อมูลบางส่วนมาจากงบดุลของงวดก่อน และข้อมูลจากงบประมาณต่าง ๆ ที่วางไว้ เนื่องจากสินทรัพย์ต่าง ๆ ของกิจการที่มีเหลือจากการดำเนินงานงวดก่อนก็จะนำมาใช้ดำเนินงานต่อในงวดถัดไป ดังนั้น สินทรัพย์บางประเภทอาจไม่มีการซื้อเพิ่มเติม เช่น ที่ดิน โรงงาน เป็นต้น สินทรัพย์บางประเภทซื้อเพิ่มหรือเปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากการดำเนินงานที่วางแผนไว้ เช่น เงินสด ลูกหนี้ สินค้าคงเหลือ

เครื่องใช้สำนักงาน ทำนองเดียวกันรายการด้านหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้นก็จะเปลี่ยนแปลงไป เนื่องจากการดำเนินงาน เช่น เจ้าหนี้ เงินเดือนค้างจ่าย เป็นต้น ดังนั้น งบดุลโดยประมาณ จะชี้ให้เห็นถึงฐานะการเงินในปีที่วางแผนว่าเป็นอย่างไร ซึ่งแสดงให้เห็นถึงผลกระทบของการดำเนินงานที่มีต่อสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น

งบดุลโดยประมาณของปี 2554 ดังตารางที่ 11.16 เพื่อประกอบการจัดทำ งบดุลโดยประมาณของปี 2555

ตารางที่ 11.16 งบดุลโดยประมาณ ปี 2554

บริษัทไทยเจริญการผลิต จำกัด			
งบดุลโดยประมาณ สำหรับปี 2554			
สินทรัพย์			
สินทรัพย์หมุนเวียน			
เงินสด		20,000	
ลูกหนี้การค้า		16,500	
ของคงเหลือ			
สินค้าสำเร็จรูป	6,200		
วัตถุดิบ	<u>1,700</u>	<u>7,900</u>	44,400
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์			
ที่ดิน		600,000	
โรงงาน	120,000		
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม – โรงงาน	<u>12,000</u>	108,000	
เครื่องใช้สำนักงาน	30,000		
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม – เครื่องใช้สำนักงาน	<u>6,000</u>	<u>24,000</u>	<u>732,000</u>
รวม			<u>776,400</u>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
หนี้สินหมุนเวียน			
เจ้าหนี้การค้า		3,000	
เงินเดือนค้างจ่าย		<u>2,000</u>	5,000
หนี้สินระยะยาว			
เงินกู้ยืม			260,000
ส่วนของผู้ถือหุ้น			
ทุนเรือนหุ้น		466,400	
กำไรสะสม		<u>45,000</u>	<u>511,400</u>
รวม			<u>776,400</u>

ตารางที่ 11.17 งบดุลโดยประมาณ ปี 2555

บริษัทไทยเจริญการผลิต จำกัด			
งบดุลโดยประมาณ			
สำหรับปี 2555			
สินทรัพย์			
สินทรัพย์หมุนเวียน			
เงินสด (ตารางที่ 11.14)		228,832	
ลูกหนี้การค้า (ตารางที่ 11.12)		92,000	
ของคงเหลือ			
สินค้าสำเร็จรูป (ตารางที่ 11.2)	13,258		
วัตถุดิบ (ตารางที่ 11.2)	<u>3,000</u>	<u>16,258</u>	337,090
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์			
ที่ดิน		600,000	
โรงงาน	120,000		
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม – โรงงาน	<u>18,000</u>	102,000	
เครื่องใช้สำนักงาน	80,000		
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม – เครื่องใช้สำนักงาน	<u>14,000</u>	<u>66,000</u>	<u>768,000</u>
รวม			<u>1,105,090</u>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
หนี้สินหมุนเวียน			
เจ้าหนี้การค้า (ตารางที่ 11.13)		7,410	
ภาษีเงินได้ค้างจ่าย (ตารางที่ 11.11)		114,198	
เงินปันผลค้างจ่าย		<u>50,000</u>	171,608
หนี้สินระยะยาว			
เงินกู้ยืม			260,000
ส่วนของผู้ถือหุ้น			
ทุนเรือนหุ้น		466,400	
กำไรสะสม		<u>207,082</u>	<u>673,482</u>
รวม			<u>1,105,090</u>

ที่มา (จินดา ชันทอง, 2540, หน้า 8 –34,35)

3. งบกระแสเงินสดโดยประมาณ

งบกระแสเงินสดโดยประมาณ หรืองบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน โดยประมาณเป็นงบประมาณทางการเงินแสดงการเคลื่อนไหวของเงินสดของกิจการในอนาคต ตามแผนงานที่วางไว้ ซึ่งจะแสดงเกี่ยวกับแหล่งที่มาของเงินสดและแหล่งที่ใช้ไปของเงินสด รวมทั้งสิ้นที่เพิ่มขึ้นและลดลง

การจัดทำงบกระแสเงินสดโดยประมาณ จะทำจากข้อมูลของบุคคล 2 งวด และ งบกำไรขาดทุนประจำงวดที่จัดทำงบกระแสเงินสดนั้น รวมทั้งงบประมาณการลงทูลังตารางที่ 11.18

ตารางที่ 11.18 งบกระแสเงินสดโดยประมาณ

บริษัทไทยเจริญการผลิต จำกัด			
งบกระแสเงินสดโดยประมาณ			
สำหรับปี 2555			
กระแสเงินสดจากการดำเนินงาน			
กำไรสุทธิ		212,082	
บวก ค่าเสื่อมราคา		<u>14,000</u>	
เงินทุนจากการดำเนินงาน		226,182	
บวก หนี้สินหมุนเวียนเพิ่ม			
เจ้าหนี้การค้า	4,410		
ภาษีค้างจ่าย	<u>114,198</u>	118,608	
หัก สินทรัพย์หมุนเวียนเพิ่ม			
หนี้สินหมุนเวียนลด			
ลูกหนี้การค้า	75,500		
สินค้าสำเร็จรูป	7,058		
วัตถุดิบ	1,300		
เงินเดือนค้างจ่าย	<u>2,000</u>	<u>(85,858)</u>	258,832
กระแสเงินสดจากการลงทุน			
ซื้อเครื่องใช้สำนักงาน			<u>(50,000)</u>
เงินสดเพิ่ม			208,832
บวก เงินสดต้นงวด			<u>20,000</u>
เงินสดปลายงวด			<u><u>228,832</u></u>

ที่มา (จินดา ชันทอง, 2540, หน้า 8 -36)

เมื่อกิจการนำงบประมาณไปใช้ดำเนินงานแล้ว จะนำผลการปฏิบัติจริงมาเปรียบเทียบกับงบประมาณ เช่น งบประมาณค่าใช้จ่ายในการผลิตเปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายในการผลิตที่เกิดขึ้นจริง หากปรากฏว่าค่าใช้จ่ายในการผลิตเกิดขึ้นจริง สูงกว่างบประมาณที่วางไว้ ฝ่ายบริหารจะต้องทำการวิเคราะห์ผลต่างและสาเหตุ เพื่อควบคุมค่าใช้จ่ายต่างๆ เหล่านั้น หรืองบประมาณขายจะนำมาเปรียบเทียบกับยอดขายจริง หากยอดขายจริงต่ำกว่างบประมาณที่วางไว้ ฝ่ายบริหารจะต้องปรับปรุงยอดขายให้เพิ่มขึ้น งบประมาณจึงเป็นเครื่องมือในการควบคุมการดำเนินงานที่สำคัญ ต่อไปนี้เป็นเปรียบเทียบงบประมาณขายกับยอดขายที่เกิดขึ้นจริง

ตารางที่ 11.19 การเปรียบเทียบงบประมาณขายกับยอดขายจริง

บริษัทไทยเจริญการผลิต จำกัด				
การเปรียบเทียบงบประมาณขายกับยอดขายจริง				
สำหรับปี 2555				
สินค้า ก	งบประมาณ	ขายจริง	ผลต่าง	
			สูงกว่า (ต่ำกว่า)	ร้อยละ
ไตรมาส 1	60,800	56,200	(4,600)	(7.6)
ไตรมาส 2	76,800	69,000	(7,800)	(10.1)
ไตรมาส 3	80,000	81,000	1,000	1.3
ไตรมาส 4	<u>80,00</u>	<u>78,000</u>	(2,000)	(2.5)
รวม (บาท)	<u>297,600</u>	<u>284,200</u>	(13,400)	(4.5)
สินค้า ข				
ไตรมาส 1	82,000	83,000	1,000	1.2
ไตรมาส 2	124,000	125,000	1,000	0.8
ไตรมาส 3	138,00	136,000	(2,000)	(1.4)
ไตรมาส 4	150,000	149,000	(1,000)	(0.6)
รวม (บาท)	<u>494,000</u>	<u>493,000</u>	(1,000)	(0.2)
รวมทั้งสิ้น (บาท)	<u>791,600</u>	<u>777,200</u>	(14,400)	(1.81)

ที่มา (จินดา ชันทอง, 2540, หน้า 8 -37)

จากการเปรียบเทียบงบประมาณขายกับยอดขายจริง พบว่ายอดขายจริง สินค้า ก ในไตรมาสที่ 1 ไตรมาสที่ 2 ต่ำกว่างบประมาณอย่างมาก รวมทั้งยอดขายไตรมาสที่ 4 ก็ต่ำกว่างบประมาณ ฝ่ายขายจะต้องค้นหาสาเหตุและปรับปรุงยอดขายสินค้า ก อย่างเร่งด่วน มิเช่นนั้นจะทำให้กำไรไม่ได้ตามแผนที่วางไว้

สำหรับสินค้า ข ยอดขายจริงในไตรมาสที่ 3 และไตรมาสที่ 4 ต่ำกว่างบประมาณเล็กน้อยซึ่งฝ่ายขายจะต้องปรับปรุงเช่นกัน โดยสรุปแล้วยอดขายจริงต่ำกว่างบประมาณ

รวมทั้งสิ้น 14,400 บาท หรือประมาณ 1.81 % หากได้กำหนดอัตราผลต่างที่ยอมรับได้ไว้ที่ 5 % ผลต่างที่เกิดขึ้นไม่สูงกว่าเกณฑ์ที่กำหนด ผู้บริหารการขายก็ไม่จำเป็นต้องปรับปรุงอย่างใด แต่หากพิจารณาโดยละเอียดเป็นรายไตรมาสแต่ละชนิดสินค้า การขายไตรมาสที่ 1 และ 2 ของสินค้า ก จะต้องได้รับการปรับปรุง

ตารางที่ 11.20 การเปรียบเทียบงบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิต

บริษัทไทยเจริญการผลิต จำกัด				
การเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายการผลิตจริงกับงบประมาณ				
สำหรับปี 2555				
			ผลต่าง	
	งบประมาณ	ขายจริง	สูงกว่า (ต่ำกว่า)	ร้อยละ
ค่าใช้จ่ายผันแปร				
ค่าวัสดุ	8,990	9,100	110	1.20
ค่าไฟฟ้า	11,075	14,500	3,425	31.00
ค่าแรงงานทางอ้อม	<u>10,425</u>	<u>10,430</u>	5	—
รวม (บาท)	<u>30,490</u>	<u>34,030</u>	3,540	11.61
ค่าใช้จ่ายคงที่				
ค่าเสื่อมราคาโรงงาน	6,000	6,000	-	-
ค่าเบี้ยประกันโรงงาน	9,000	9,000	-	-
เงินเดือนหัวหน้าคนงาน	<u>18,000</u>	<u>20,000</u>	2,000	11.10
รวม (บาท)	33,000	35,000	2,000	6.00
รวมทั้งสิ้น (บาท)	<u>63,600</u>	<u>69,030</u>	5,540	8.71

ที่มา (จินดา ชันทอง, 2540, หน้า 8 -38)

จากการเปรียบเทียบงบประมาณกับค่าใช้จ่ายการผลิตจริงปรากฏว่า ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรจริงสูงกว่าค่าใช้จ่ายตามงบประมาณ 11.61 % และค่าใช้จ่ายคงที่สูงกว่างบประมาณ 6 % สำหรับรายการที่มีผลต่างเป็นจำนวนมากที่สุดคือ ค่าไฟฟ้า มีจำนวนเงิน 3,425 บาท หรือสูงกว่า 31% จากงบประมาณ หากกำหนดอัตราผลต่างของค่าใช้จ่ายการผลิตที่ยอมรับได้ไว้ที่ 10 % จากงบประมาณ ผลต่างที่เกิดจากค่าไฟฟ้าและเงินเดือนจะเป็นรายการที่ผู้บริหารจะต้องวิเคราะห์หาสาเหตุและแก้ไข เพื่อการควบคุมและวางแผนต่อไป ส่วนผลต่างที่เกิดจากค่าวัสดุและค่าแรงงานทางอ้อม จะยกเว้นไม่นำมาวิเคราะห์และแก้ไข เพราะมีจำนวนเล็กน้อยและอยู่ในเกณฑ์ที่ยอมรับได้ กล่าวคือต่ำกว่า 10 % จากงบประมาณ

การวัดผลการปฏิบัติงาน

เมื่อได้จัดหาทุนและลงทุนในสินทรัพย์ที่จำเป็นต่อการดำเนินงานด้านต่างๆ แล้วก็ดำเนินธุรกิจเพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่ได้กำหนดไว้ ดังนั้น องค์กรต่างๆ จึงต้องการทราบผลการปฏิบัติงานในกิจกรรมต่างๆ ที่ดำเนินงานเพื่อนำมาวัดหรือประเมินผลการปฏิบัติงานว่าเป็นไปตามเป้าหมายหรือไม่ ถ้าผลการปฏิบัติงานไม่เป็นไปตามเป้าหมาย ฝ่ายบริหารก็จะดำเนินการแก้ไขปรับปรุงและควบคุมต่อไป การรายงานผลการปฏิบัติงานตามส่วนงานยังเป็นข้อมูลย้อนกลับแก่ผู้ปฏิบัติเพื่อทราบผลงานของตนเอง นอกจากนี้ผู้บริหารระดับสูง ก็ต้องการทราบผลการปฏิบัติงานของผู้ใต้บังคับบัญชาเพื่อประเมินประสิทธิภาพ เพื่อการตัดสินใจให้รางวัลและควบคุมเพื่อให้การปฏิบัติงานของผู้ใต้บังคับบัญชาเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ทำให้องค์กรบรรลุเป้าหมายและอยู่รอดต่อไปในอนาคต

1. โครงสร้างขององค์กร

องค์กรธุรกิจหนึ่งๆ ย่อมมีผู้มีส่วนได้เสีย (stakeholders) หรือผู้ที่เกี่ยวข้องกับผลการดำเนินงานขององค์กรมากมายหลายฝ่าย ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียขององค์กรคือกลุ่มคนหรือบุคคลที่ได้รับผลจากการตัดสินใจของฝ่ายบริหารหรือเป็นผู้ที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจ ซึ่งผู้บริหารขององค์กรย่อมมีภาระที่ต้องตอบสนองแก่ผู้มีส่วนได้เสียแตกต่างกันไป รวมทั้งความยุ่งยากซับซ้อนของการดำเนินงานที่มีการแข่งขันสูง ดังนั้น การดำเนินงานเพื่อให้บรรลุเป้าหมายและวัตถุประสงค์ จึงเป็นหน้าที่งานที่สำคัญมากสำหรับผู้บริหารและโดยที่องค์กรประกอบด้วยกลุ่มบุคคลที่มีความรู้แตกต่างกันมารวมกันเพื่อดำเนินงานร่วมกัน องค์กรจึงต้องจัดโครงสร้างสายงานเพื่อให้องค์กรดำเนินกิจกรรมด้านต่างๆ มีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผลที่สามารถทำให้ผลงานเป็นไปตามเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ล่วงหน้า

ในการจัดโครงสร้างสายงานขององค์กรนั้นจะต้องคำนึงถึง การแบ่งงานขององค์กร (business segmentation) และรูปแบบการบริหารงานขององค์กร (type of authority)

1.1 การแบ่งงานขององค์กร คือการแบ่งกิจกรรมการดำเนินงานทั้งหมดของกิจการออกเป็นหน่วยงานย่อยเพื่อปฏิบัติงานเฉพาะด้านตามความจำเป็นของการดำเนินงานและความรู้ความสามารถเพื่อประสานประโยชน์แก่องค์กรร่วมกัน การแบ่งงานอาจให้เกณฑ์แตกต่างกันไปแล้วแต่ความเหมาะสมตามสถานะการณ์และลักษณะองค์กร เช่น แบ่งงานเป็นแผนก ส่วน ฝ่าย เขต สาขา หรือ แผนกผลิต แผนกเสื่อสตรี แผนกลูกค้าส่วนราชการ แผนกส่วนขายส่ง ส่วนให้สินเชื่ออุตสาหกรรม สาขาต่างประเทศ สาขาต่างจังหวัด เป็นต้น การแบ่งงานขององค์กรอาจให้เกณฑ์แบ่งดังนี้

1.1.1 หน้าที่งานทางธุรกิจ (business function) การแบ่งงานจะใช้หน้าที่งานที่ทำทางธุรกิจเป็นเกณฑ์ เช่น การเงิน การตลาด การผลิต และบุคลากร ซึ่งเป็นหน้าที่หลักทางธุรกิจ (line function) รวมทั้งยังแบ่งงานที่เป็นงานสนับสนุนหน้าที่หลัก (staff function)

เช่นงานการบัญชี งานที่ปรึกษา งานตรวจสอบและควบคุมภายใน การแบ่งงานตามหน้าที่ทางธุรกิจนี้ก่อให้เกิดแผนกหรือฝ่ายการเงิน แผนกหรือฝ่ายการตลาด แผนกหรือฝ่ายการผลิต และแผนกหรือฝ่ายบุคลากร

1.1.2 ประเภทสินค้า (products) การแบ่งงานจะรวมกิจกรรมทุกกิจกรรมที่จำเป็นที่เกี่ยวกับตัวสินค้า เช่น การออกแบบผลิตภัณฑ์ การลงทุน การผลิต การจัดจำหน่าย การเงิน การแบ่งโดยการใช้เกณฑ์สินค้าทำให้มี แผนกสินค้าสำเร็จรูป แผนกเครื่องเขียน แผนกสินค้าประเภทอาหาร ส่วนงานเครื่องจักรกล เป็นต้น ซึ่งถือได้ว่าเป็นการจัดโครงสร้างองค์การ แบบส่วนงานหรือแผนก (divisional organization) การจัดโครงสร้างแบบนี้ก่อให้เกิดการพัฒนาสินค้าที่สอดคล้องกับ ความต้องการของตลาดทำให้สามารถต่อสู้กับคู่แข่งขั้นได้

1.1.3 ประเภทลูกค้า (customers) ลูกค้าเป็นบุคคลที่สำคัญ ซึ่งมีความต้องการหลากหลาย รวดเร็วและทันใจ ดังนั้นองค์การจึงต้องคอยดูแลเอาใจใส่อย่างสม่ำเสมอ จึงต้องจัดหาบุคลากรมาปฏิบัติงาน โดยเฉพาะกิจกรรมที่เกี่ยวกับลูกค้าจะนำมารวมกัน องค์การจึงแบ่งงานตามประเภทลูกค้า เช่น การแบ่งงานออกเป็นส่วนงานที่เกี่ยวข้องกับลูกค้าต่างประเทศ ส่วนงานที่เกี่ยวข้องกับลูกค้าในประเทศ ตัวแทนจำหน่าย ส่วนงานที่เกี่ยวข้องกับลูกค้าราชการ แผนกลูกค้า โรงพยาบาล แผนกลูกค้าส่ง แผนกลูกค้าปลีก เป็นต้น รูปแบบการจัดองค์การเป็นแบบส่วนงานหรือแผนก เช่นเดียวกับการแบ่งตามประเภทสินค้า หรือใช้ลูกค้าเป็นเกณฑ์ การจัดองค์การแบบนี้ทำให้ทราบความต้องการรวมทั้งรสนิยมของลูกค้า ซึ่งช่วยให้การพัฒนาสินค้าเป็นไปตามความต้องการของลูกค้าประเภทต่าง ๆ

1.1.4 ภูมิภาคหรือพื้นที่ (geographical territories or areas) การแบ่งงานจะกำหนดตามเขตพื้นที่ภายในประเทศหรือภูมิภาคต่างๆ ทั่วโลกซึ่งจะนำกิจกรรมต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับพื้นที่มารวมกันเพื่อความรวดเร็วและดำเนินงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ตัวอย่างการแบ่งงานเป็นเขตการขายในภาคเหนือ ภาคกลาง ภาคใต้ แผนกหรือส่วนงานตลาดต่างประเทศ สาขาต่างประเทศ เป็นต้น ทำนองเดียวกับการแบ่งงานเกณฑ์ประเภทสินค้า และประเภทลูกค้ารูปแบบการจัดองค์การจะเป็นแบบส่วนงานหรือแผนก เช่นเดียวกับการจัดองค์การตามประเภทลูกค้า การจัดองค์การแบบนี้ช่วยให้ฝ่ายบริหารทราบความต้องการสินค้าในพื้นที่ต่างๆ ทำให้สามารถพัฒนาสินค้าให้เป็นไปตามความต้องการของแต่ละเขตพื้นที่ต่างๆ ช่วยให้การดำเนินงานบรรลุเป้าหมาย

รูปแบบการบริหารงาน

เมื่อได้แบ่งกิจกรรมดำเนินงานต่างๆ แล้วผู้บริหารจะต้องพิจารณาเลือกรูปแบบการบริหารงานให้เหมาะสมกับงานของหน่วยงานย่อยแต่ละหน่วย ซึ่งจะทำให้การดำเนินงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบให้มีประสิทธิภาพ บรรลุเป้าหมายและวัตถุประสงค์ รูปแบบการ

บริหารงานแบ่งออกเป็น แบบรวมอำนาจ (centralized authority) และแบบกระจายอำนาจ (decentralized authority) หรืออาจใช้ผสมทั้งสองแบบเข้าด้วยกัน

1. แบบรวมอำนาจ

แบบรวมอำนาจ เป็นการบริหารงานแบบที่รวมอำนาจ หรือสิทธิในการตัดสินใจไว้ศูนย์กลางแห่งเดียว กล่าวคือเป็นการบริหารงานที่ผู้บริหารระดับสูงทำหน้าที่ตัดสินใจในเรื่องต่างๆ ทั้งหมดและเป็นผู้รับผิดชอบวางแผนรวมทั้งควบคุมการดำเนินงานทั้งหมดภายในองค์กร การบริหารรูปแบบนี้ทำให้เกิดความล่าช้า ไม่คล่องตัวต่อการเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์ รวมทั้งไม่ได้ใช้ความรู้ ความสามารถของบุคคลต่างๆ ขององค์กรเท่าที่ควร การบริหารรูปแบบนี้เหมาะกับองค์กรขนาดเล็กหรือองค์กรครอบครัวและกิจกรรมการดำเนินงานที่มีไม่มากและไม่ยุ่งยากซับซ้อน แต่เมื่อองค์กรมีขนาดใหญ่กิจกรรมด้านต่างๆ มีเพิ่มขึ้น ความยุ่งยากซับซ้อนของกิจกรรมแต่ละด้านมีมากขึ้น เช่น การแข่งขันด้านการตลาด สินค้ามีคุณลักษณะหลากหลาย ทำให้ผู้บริหารไม่สามารถดูแลงานด้านต่างๆ ทัวถึงเนื่องจากเวลาและความรู้ความชำนาญเฉพาะด้านมีไม่เพียงพอหรือไม่จำกัด องค์กรต่างๆ จึงนิยมใช้รูปแบบการบริหารงานแบบกระจายอำนาจมากขึ้น

2. แบบกระจายอำนาจ

แบบกระจายอำนาจ เป็นการบริหารงานที่มีการมอบหมายอำนาจหน้าที่หรือสิทธิ และความรับผิดชอบแก่ผู้บริหารระดับรองลงมาตามลำดับชั้น การแบ่งงานในองค์กร ผู้บริหารแต่ละระดับจะมีอิสระภายในขอบเขตหนึ่งในการตัดสินใจ วางแผนและควบคุมตามความเหมาะสมของเหตุการณ์ การบริหารรูปแบบการกระจายอำนาจ ก่อให้เกิดความคล่องตัว รวดเร็วในการดำเนินกิจกรรมของผู้ที่เกี่ยวข้อง ดังนั้นผู้ที่ได้รับมอบหมายอำนาจจึงต้องเป็นผู้รับผิดชอบต่อผลการปฏิบัติงานในส่วนงานของตน ผลงานการปฏิบัติจะเกิดจากการใช้ความรู้ ความสามารถ และประสบการณ์ที่ตนเองมีอยู่เป็นสำคัญ ซึ่งหากมีการประเมินผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานย่อยหรือส่วนงานต่างๆ ข้อมูลที่จะนำมาวัดหรือประเมินประสิทธิภาพของผู้บริหารจึงควรเป็นข้อมูลที่เขาเหล่านั้นรับผิดชอบเท่านั้น หน้าที่งานการบัญชีจะเป็นผู้รวบรวมข้อมูลผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานย่อยหรือส่วนงานขององค์กร และนำเสนอข้อมูลเหล่านั้นอย่างมีระบบ แบบแผนในรูปของรายงานต่างๆ โดยเฉพาะ เช่น งบกำไรขาดทุน งบกำไรสะสม งบดุล และงบกระแสเงินสด เพื่อองค์กรจะได้ทราบผลการดำเนินงานที่ได้ปฏิบัติมาว่าเป็นไปในทิศทางใดบ้างเพื่อการควบคุมการปฏิบัติงานต่อไป โดยทั่วไปการนำเสนอข้อมูลนักบัญชีการเงินจะเสนอในภาพรวมสรุปขององค์กรเท่านั้น อย่างไรก็ตาม การบริหารงานผู้บริหารต้องการข้อมูลที่ละเอียดเพื่อการวัดผลการปฏิบัติงานและเพื่อการควบคุมการปฏิบัติงานย่อยหรือส่วนงานต่างๆ ให้มีประสิทธิภาพเป็นไปตามเป้าหมายและวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ การรายงานข้อมูลทางการบัญชีจึงต้องสะท้อนให้เห็นผลการปฏิบัติของหน่วยงานย่อยหรือส่วนงานต่างๆ ด้วยเป็นความสำคัญ การรายงานตามส่วนงาน (segment reports)

เป็นรายงานที่นักบัญชีใช้ในการนำเสนอข้อมูลแก่ผู้เกี่ยวข้อง ซึ่งช่วยให้เห็นรายละเอียดมากขึ้น นอกจากนี้แล้วหากผู้บริหารระดับสูงต้องการประเมินผลการปฏิบัติงานหรือประสิทธิภาพของผู้บริหารระดับรองลงมาหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายอำนาจหน้าที่ ข้อมูลบัญชีจะต้องตอบสนองตามต้องการเหล่านี้ได้ การบัญชีตามความรับผิดชอบ (responsibility accounting) จะเป็นเครื่องมือในการวัดผลการปฏิบัติงาน ทั้งในส่วนของหน่วยงานย่อยและในส่วนขององค์การเป็นส่วนรวม

การรายงานตามส่วนงาน

การรายงานตามส่วนงาน เป็นรายงานที่แสดงผลการปฏิบัติงานกิจกรรมต่างๆ ของส่วนงานย่อยที่ได้แบ่งกิจกรรมการดำเนินงานเพื่อการปฏิบัติโดยเฉพาะ ซึ่งในการปฏิบัติงานในกิจกรรมต่างๆ ผู้บริหารต้องให้ทรัพยากรจึงก่อให้เกิดต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่างๆ โดยมุ่งหวังให้มีรายได้เกิดขึ้นจากกิจกรรมนั้นและมีเหลือเป็นผลกำไรแก่องค์การ ตัวอย่างการรายงานตามส่วนงานคือ งบกำไรขาดทุนตามเขตการขาย งบกำไรขาดทุนตามประเภทสินค้า รายงานผลการปฏิบัติรายแผนก และรายงานผลการปฏิบัติงานตามความรับผิดชอบ เป็นต้น

ปัญหาสำคัญอย่างหนึ่งสำหรับการจัดทำรายงานตามส่วนงาน คือ การแบ่งสรรต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นให้กับส่วนงานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องหรือส่วนงานที่ทำให้เกิดต้นทุนและค่าใช้จ่ายเหล่านั้น การวิเคราะห์ต้นทุนจึงเป็นสิ่งสำคัญสำหรับการรายงานตามส่วนงาน ผู้วิเคราะห์ต้นทุนจะต้องติดตามได้ว่าต้นทุนนั้นเกิดโดยหน่วยงานใดเป็นจำนวนเท่าไร ต้นทุนบางชนิดอาจเกิดขึ้นในองค์การหรือแผนกเป็นส่วนรวมตามลักษณะการดำเนินงานก็ไม่สามารถจะจัดสรรให้หน่วยงานย่อยได้ถือว่าเป็นต้นทุนร่วม (common cost) เช่น ต้นทุนที่เกิดขึ้นในสำนักงานใหญ่ หน่วยงานบริการหรือหน่วยสนับสนุน ต้นทุนที่จะจัดสรรให้กับส่วนงานใดส่วนงานหนึ่ง จะต้องเป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับส่วนงานนั้น ที่มีส่วนก่อให้เกิดประโยชน์แก่องค์การโดยรวมและเป็นลูกโซ่ของมูลค่า (value chain) กล่าวคือ ต้นทุนจะเกิดขึ้นสะสมกันไปตลอดอายุกิจกรรมหนึ่ง เช่น ในการขายสินค้าชนิดหนึ่งต้นทุนจะประกอบด้วย ต้นทุนงานวิจัยและพัฒนา ต้นทุนการออกแบบ ต้นทุนตรวจสอบ ต้นทุนการผลิต ต้นทุนด้านการตลาด ต้นทุนการจัดจำหน่าย ต้นทุนในการหีบห่อ รวมทั้งค่าบริการลูกค้าภายหลังที่ได้ขายสินค้าไปแล้ว ซึ่งต้นทุนที่เกิดขึ้นทั้งหมดนี้ทำให้มูลค่าของสินค้าสูงขึ้นบางครั้งเรียกว่า วงจรการคำนวณต้นทุน (life cycle costing) ซึ่งการคำนวณต้นทุนจะต้องรวมต้นทุนทุกอย่างที่เกี่ยวข้องกับสินค้านั้นตลอดอายุสินค้าให้ครบถ้วน

เกณฑ์ในการจัดสรรต้นทุนเป็นอีกเรื่องหนึ่งที่ผู้จัดรายงานตามส่วนงานต้องคำนึงถึง และหากการให้เกณฑ์การจัดสรรที่ไม่เหมาะสม ย่อมทำให้เกิดการบิดเบือนต้นทุนของหน่วยงานย่อย และส่งผลให้การวัดผลการปฏิบัติงานผิดพลาด บ่อยครั้งที่การจัดสรรต้นทุนใช้ยอดขายเป็นเกณฑ์ กล่าวคือเมื่อแผนกใดทำยอดขายให้กับองค์การในอัตรา 20% ของยอดขายรวม ต้นทุนสินค้าขายและค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารก็จะจัดสรรให้แผนกนั้นในอัตรา

20%เช่นกัน ซึ่งเป็นเรื่องที่ไม่ถูกต้องเพราะมิได้ดูความสัมพันธ์ของรายได้ที่ได้มากับต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นเหตุเป็นผลต่อกัน เพราะบางส่วนของงานอาจต้องมีค่าใช้จ่ายมากในการดำเนินงาน เนื่องจากทำเลที่ตั้ง หรือความรู้ความสามารถของเจ้าหน้าที่ที่ด้อยกว่าส่วนงานอื่น เป็นต้น ดังนั้น ยอดขายจึงไม่ได้เป็นสาเหตุการเกิดค่าใช้จ่ายต่างๆ เหล่านี้

ในการจัดทำรายงานตามส่วนงานนั้น การคำนวณต้นทุนการผลิตใช้ต้นทุนผันแปร (variable costing) เหมาะสมกว่าวิธีต้นทุนเต็มซึ่งรวมต้นทุนคงที่ที่เป็นต้นทุนทางอ้อมรวมไว้ และพฤติกรรมของต้นทุนไม่สัมพันธ์กับปริมาณกิจกรรม

1. ลำดับการรายงานตามส่วนงาน

ลำดับการรายงานตามส่วนงาน การรายงานตามส่วนงานลำดับการรายงานจะขึ้นอยู่กับ การแบ่งกิจกรรมการดำเนินงานหรือโครงสร้างขององค์กรเป็นสำคัญ จากเกณฑ์การแบ่งงานข้างต้น สามารถจัดทำรายงานตามส่วนงานเป็นลำดับดังนี้

จากรายงานผลการปฏิบัติงานดังกล่าวของส่วนงาน กำไรของส่วนงาน ประกอบด้วย กำไรของแผนก กำไรของสินค้า และกำไรของเขตพื้นที่ ซึ่งกำไรของส่วนงานนี้จะนำไปชดเชยกับต้นทุนร่วมของกิจการ และหากเหลือก็จะเป็นกำไรสุทธิของกิจการนั่นเอง ดังนั้นหากส่วนงานต่างๆสามารถทำกำไรได้มากจะส่งผลให้กำไรสุทธิของกิจการมากตามไปด้วย

กำไรของส่วนงาน คำนวณจากรายได้ของส่วนงานหักด้วยต้นทุนผันแปรต้นทุนคงที่ ทั้งส่วนที่เป็นต้นทุนทางตรงของส่วนงานและต้นทุนร่วม ดังนั้นการควบคุมให้กำไรของส่วนงานให้มีมากจะต้องควบคุมด้านการขาย ต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่ของส่วนงาน ตามลำดับ

ต้นทุนร่วมของส่วนงาน คือ ต้นทุนที่สามารถแบ่งแยกได้ว่าเป็นของส่วนงานย่อยใดได้ชัดเจนเนื่องจากการได้รับบริการไม่สามารถวัดได้นั้นเอง จึงไม่นิยมแบ่งสรรต้นทุนร่วมให้กับส่วนงานใด แต่จะนำมาหักเป็นยอดรวมของส่วนงานโดยตรงทั้งหมด

การประเมินประสิทธิภาพของส่วนงานต่างๆ นั้น กำไรของส่วนงานย่อยนั้นจะไม่รวมต้นทุนร่วมของส่วนงาน ทั้งนี้ถือว่าส่วนงานย่อยไม่สามารถควบคุมได้และไม่ทราบจำนวนที่แน่นอนได้ การจัดสรรต้นทุนร่วมอาจไม่ถูกต้องส่งผลให้การดำเนินงานไม่ดีและหากมีการตัดสินใจยกเลิกหรือเพิ่มส่วนงานก็จะพิจารณากำไรของส่วนงานย่อยที่ไม่รวมต้นทุนร่วมเช่นกัน

บริษัทยุทธอง จำกัด			
รายงานผลการปฏิบัติงานของกิจการ – แยกตามประเภทลูกค้า			
สำหรับปี 2550			
	แผนกขายส่ง	แผนกขายปลีก	รวม
ขาย	<u>200,000</u>	<u>400,000</u>	<u>600,000</u>
หัก ต้นทุนผันแปร			
ต้นทุนผลิต	40,000	100,000	140,000
ค่าใช้จ่ายขาย	20,000	30,000	50,000
ค่าใช้จ่ายบริหารทั่วไป	<u>50,000</u>	<u>60,000</u>	<u>110,000</u>
รวม	<u>110,000</u>	<u>190,000</u>	<u>300,000</u>
กำไรส่วนเกิน	<u>90,000</u>	<u>210,000</u>	<u>300,000</u>
หัก ต้นทุนคงที่ของแผนก			
ต้นทุนผลิต	30,000	100,000	130,000
ค่าใช้จ่ายขาย	10,000	34,000	44,000
ค่าใช้จ่ายบริหารทั่วไป	<u>20,000</u>	<u>36,000</u>	<u>55,000</u>
รวม	<u>60,000</u>	<u>170,000</u>	<u>230,000</u>
กำไรของแผนก	<u>30,000*</u>	<u>40,000</u>	<u>70,000</u>
หัก ต้นทุนร่วม			
ต้นทุนผลิต			12,000
ค่าใช้จ่ายขาย			4,000
ค่าใช้จ่ายบริหารทั่วไป			<u>8,000</u>
รวม			<u>24,000</u>
กำไรสุทธิของกิจการ			<u>46,000</u>

ที่มา (จินดา ชันทอง, 2540, หน้า 10 -11)

บริษัทยุทธอง จำกัด			
รายงานผลการปฏิบัติงานของแผนกขายส่ง - แยกตามชนิดสินค้า			
สำหรับปี 2550			
	สินค้า ก	สินค้า ข	รวม
ขาย	<u>80,000</u>	<u>120,000</u>	<u>200,000</u>
หัก ต้นทุนผันแปร			
ต้นทุนผลิต	10,000	30,000	40,000
ค่าใช้จ่ายขาย	10,000	30,000	20,000
ค่าใช้จ่ายบริหารทั่วไป	<u>24,000</u>	<u>26,000</u>	<u>50,000</u>
รวม	<u>44,000</u>	<u>66,000</u>	<u>110,000</u>
กำไรส่วนเกิน	<u>36,000</u>	<u>54,000</u>	<u>90,000</u>
หัก ต้นทุนคงที่ของแผนก			
ต้นทุนผลิต	8,000	16,000	24,000
ค่าใช้จ่ายขาย	2,000	6,000	8,000
ค่าใช้จ่ายบริหารทั่วไป	<u>8,000</u>	<u>8,000</u>	<u>16,000</u>
รวม	<u>18,000</u>	<u>30,000</u>	<u>48,000</u>
กำไรของแผนก	<u>18,000</u>	<u>24,000</u>	<u>42,000</u>
หัก ต้นทุนร่วม			
ต้นทุนผลิต			6,000
ค่าใช้จ่ายขาย			2,000
ค่าใช้จ่ายบริหารทั่วไป			<u>4,000</u>
รวม			<u>12,000</u>
กำไรสุทธิของแผนกขายส่ง			<u>30,000</u>

ที่มา (จินดา ชั้นทอง, 2540, หน้า 10 -12)

ในส่วนงานของแผนกขายส่งมีขายสินค้า 2 ชนิด คือสินค้า ก และสินค้า ข เมื่อรายงานแยกตามชนิดของสินค้าพบว่าสินค้า ก ขายได้น้อยกว่าสินค้า ข ในขณะที่สินค้า ข มีความสามารถทำกำไรสูง ทั้งๆ ที่สินค้า ข มีต้นทุนทางตรงของแผนกสูง

บริษัทยูงทอง จำกัด			
รายงานผลการปฏิบัติงานขายสินค้า ก - แยกตามเขตพื้นที่			
สำหรับปี 2550			
	เขตเหนือ	กทม.	รวม
ขาย	<u>24,000</u>	<u>56,000</u>	<u>80,000</u>
หัก ต้นทุนผันแปร			
ต้นทุนผลิต	3,000	7,000	10,000
ค่าใช้จ่ายขาย	4,000	6,000	10,000
ค่าใช้จ่ายบริหารทั่วไป	<u>8,000</u>	<u>16,000</u>	<u>24,000</u>
รวม	<u>15,000</u>	<u>29,000</u>	<u>44,000</u>
กำไรส่วนเกิน	<u>9,000</u>	<u>27,000</u>	<u>36,000</u>
หัก ต้นทุนคงที่ของแผนก			
ค่าใช้จ่ายขาย	200	800	1,000
ค่าใช้จ่ายบริหารทั่วไป	<u>2,000</u>	<u>4,000</u>	<u>6,000</u>
รวม	<u>2,200</u>	<u>4,800</u>	<u>7,000</u>
กำไรของแผนก	<u>6,800</u>	<u>22,200</u>	<u>29,000</u>
หัก ต้นทุนรวม			
ต้นทุนผลิต			8,000
ค่าใช้จ่ายขาย			1,000
ค่าใช้จ่ายบริหารทั่วไป			<u>2,000</u>
รวม			<u>11,000</u>
กำไรสุทธิของแผนก			<u>18,000</u>

ที่มา (จินดา ชันทอง, 2540, หน้า 10 -13)

เมื่อพิจารณาสินค้า ก ซึ่งเป็นสินค้าที่ทำกำไรได้น้อยกว่าสินค้า ข โดยแสดงแยกตามเขตการขายว่าเขตใดที่อาจขายได้น้อยเพื่อการปรับปรุงต่อไป สินค้า ก ของกิจการมีเขตการขาย 2 เขต คือเขตเหนือ และเขตกรุงเทพ จากรายงานแยกตามเขตพบว่าเขตเหนือเป็นเขตที่ขายสินค้า ก ได้น้อยมากและทำกำไรน้อย ทั้งๆ ที่ต้นทุนทางตรงของแผนกมีจำนวนน้อย สำหรับเขตกรุงเทพ สินค้า ก ขายได้จำนวนมากจึงเป็นเขตที่ทำกำไรสูง

ศูนย์การรับผิดชอบ

เมื่อองค์กรได้จัดโครงสร้างขององค์กรออกเป็นส่วนงานย่อย ตามลักษณะกิจกรรมที่สำคัญ รวมทั้งได้กระจายอำนาจให้แก่บุคคลที่ปฏิบัติงานในส่วนงานย่อยนั้น โดยให้ผู้ปฏิบัติหรือผู้จัดการรับผิดชอบในการวางแผน ควบคุมและตัดสินใจดำเนินกิจกรรมต่างๆ ที่เป็นประโยชน์ต่อองค์กรและทำให้สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรเป็นส่วนรวม อาจเรียกการบริหารในลักษณะนี้ว่าการบริหารตามวัตถุประสงค์ (management by objective) (จินดา ชันทอง, 2540, หน้า 10 -14)

ศูนย์ความรับผิดชอบ(responsibility center) เป็นความรับผิดชอบของแต่ละหน่วยงานย่อย โดยที่แต่ละศูนย์ความรับผิดชอบจะมีหน้าที่จัดการ หรือดำเนินการเฉพาะกิจกรรมที่ได้รับมอบหมาย ศูนย์ความรับผิดชอบบางหน่วยงานรับผิดชอบเฉพาะกิจกรรมที่ก่อให้เกิดต้นทุนและค่าใช้จ่ายเท่านั้น บางศูนย์รับผิดชอบเฉพาะกิจกรรมที่มีแต่รายได้ และในบางศูนย์รับผิดชอบทั้งรายได้และค่าใช้จ่าย เป็นต้น ศูนย์ความรับผิดชอบโดยทั่วไปแบ่งเป็น 4 ประเภทดังนี้

1. ศูนย์ต้นทุน (cost center) เป็นหน่วยงาน หรือส่วนงานที่รับผิดชอบดูแล ต้นทุนและค่าใช้จ่ายให้กับองค์กร ในศูนย์รับผิดชอบนี้กิจกรรมต่างๆ จะเป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดต้นทุน และค่าใช้จ่ายเป็นสำคัญ เช่น แผนกผลิตต่างๆ แผนกซ่อม เพื่อบริการ แผนกผลิตหรือแผนกอื่นๆ ในองค์กร สรุปแล้วหน่วยงานใดขององค์กรที่ทำกิจกรรมแล้วมี ต้นทุนและ ค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นอย่างเดี่ยวเรียกว่า ศูนย์ต้นทุน

ความรับผิดชอบของผู้จัดการศูนย์ต้นทุน อยู่ภายในขอบเขตที่จำกัดโดยงบประมาณ หรือต้นทุนมาตรฐาน

2. ศูนย์รายได้ (revenue center) เป็นหน่วยงาน หรือส่วนงานที่รับผิดชอบดูแล กิจกรรมจัดการรายได้ให้กับองค์กรเป็นการเฉพาะ ในศูนย์นี้กิจกรรมหลักเป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดรายได้ ตัวอย่างแผนกขายต่างๆ เช่น ตัวแทนจำหน่ายสินค้าตามจังหวัดต่างๆ ผู้จัดการขายตามห้างสรรพสินค้าทั้งหมดนี้เป็นผู้จัดการศูนย์รายได้ ดังนั้นในองค์กรหนึ่งจะมี ศูนย์ รายได้หลายหน่วยงาน

ผู้จัดการศูนย์รายได้ จะใช้งบประมาณการขาย ราคาสินค้าและสัดส่วนการขาย เป็นมาตรฐานความรับผิดชอบ ดังนั้น หากมีผลต่างปริมาณการขาย ราคาและสัดส่วนการขาย เกิดขึ้น ผู้จัดการจะต้องควบคุมผลต่างเหล่านั้น

ในการปฏิบัติงานของศูนย์รายได้ อาจมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นเพื่อให้การจัดการรายได้ เป็นไปตามงบประมาณที่วางไว้ การควบคุมค่าใช้จ่ายจะต้องไม่ให้เกิดงบประมาณค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ แต่การควบคุมค่าใช้จ่ายเป็นเพียงวัตถุประสงค์เท่านั้น เพราะค่าใช้จ่ายจะมีจำนวนไม่มากนัก วัตถุประสงค์หลักของศูนย์นี้คือ รายได้

3. ศูนย์กำไร (profit center) เป็นหน่วยงาน หรือส่วนงานที่รับผิดชอบดูแลทั้งรายได้และค่าใช้จ่ายเพื่อให้บรรลุกำไรตามเป้าหมาย เช่น ผู้จัดการแผนกสินค้า ก ซึ่งการแบ่งส่วนเป็นแบบประเภทสินค้า ผู้จัดการแผนกต้องรับผิดชอบตั้งแต่งานผลิต ขาย รวมทั้งการจัดหาบุคลากร ดังนั้น ผู้จัดการต้องดูแลกิจกรรมการผลิตซึ่งเป็นกิจกรรมก่อให้เกิดต้นทุน ในขณะที่เดียวกันต้องดูแลกิจกรรมการขายสินค้า ก ให้รายได้บรรลุตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ในรูปของงบประมาณ รวมทั้งค่าใช้จ่ายด้านอื่นๆ และบุคลากรของแผนก เป็นต้น

การประเมินประสิทธิภาพของแผนกต่างๆ ดูที่กำไรของแผนกเป็นหลัก ผู้จัดการศูนย์กำไรจะใช้กำไรส่วนเกิน ต้นทุนมาตรฐาน งบประมาณ และผลต่างๆ ปริมาณขายเป็นตัวควบคุมกำไรของศูนย์ ในองค์กรหนึ่ง อาจมีศูนย์รายได้หลายหน่วยงาน เช่น การแบ่งส่วนงานตามประเภทสินค้า หรือเขตพื้นที่ จำนวนศูนย์รายได้จะมีจำนวนเท่ากับการแบ่งส่วนงาน เป็นต้น

4. ศูนย์ลงทุน (investment center) เป็นหน่วยงาน หรือส่วนงานที่ควบคุมรายได้ค่าใช้จ่าย และการลงทุนขององค์กรให้สามารถบรรลุผลตอบแทนที่กำหนดไว้ ความรับผิดชอบของผู้จัดการศูนย์ลงทุนมีมากกว่าผู้จัดการศูนย์กำไร โดยที่ต้องดูแลตัดสินใจในการลงทุนในสินทรัพย์ถาวรและต้องควบคุมการใช้สินทรัพย์ที่ลงทุนให้มีประสิทธิภาพ

ความรับผิดชอบของผู้จัดการศูนย์ลงทุนมีมากกว่าตรงที่หากการตัดสินใจซื้อหรือลงทุนในทรัพย์สินผิดพลาดจะก่อให้เกิดต้นทุนจม ส่งผลให้ผลตอบแทนของหน่วยงานต่ำ การวัดประเมินประสิทธิภาพเพื่อการควบคุมทางศูนย์นี้ใช้อัตราผลตอบแทนเงินลงทุน (Return on Investment : ROI) โดยคำนวณดังนี้

$$\text{อัตราผลตอบแทน} = \frac{\text{กำไรสุทธิของศูนย์}}{\text{เงินลงทุนของศูนย์}}$$

เครื่องมือในการวัดผลการปฏิบัติงาน

กระบวนการวัดผลและรายงานผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานหรือส่วนงานต่างๆ ในองค์กร โดยมีวัตถุประสงค์ที่สำคัญคือ รายงานเพื่อวัดผลการดำเนินงานทางการเงิน และรายงานเพื่อการควบคุม โดยที่การรายงานเพื่อวัดผลการดำเนินงานทางการเงิน เป็นรายงานที่รวบรวมข้อมูลที่เกิดขึ้นอันเนื่องจากการดำเนินงานของหน่วยงานทั้งหมด เพื่อวัดผลการปฏิบัติงานของหน่วยงาน และการรายงานเพื่อการควบคุมเป็นรายงานที่รวบรวมข้อมูลที่เกิดขึ้นตามความรับผิดชอบของผู้บริหารโดยเฉพาะ กล่าวคือข้อมูลที่ผู้บริหารรับผิดชอบเท่านั้นที่จะมาบันทึกและรายงานให้ผู้บริหารทราบข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้บริหารหรือผู้บริหารไม่ได้รับผิดชอบ จะไม่นำมารายงานให้ทราบเพราะผู้บริหารไม่สามารถดำเนินการใดๆ ได้นั่นเอง

การวัดผลการปฏิบัติงาน (performance measurement) สามารถวัดผลการปฏิบัติงานด้วยรายการทางการเงินหรือการวัดผลปฏิบัติงานทางการเงิน (financial measurement)

และการวัดผลปฏิบัติงานด้วยรายการที่ไม่ใช่ทางการเงิน (non – financial measurement)

การวัดผลการปฏิบัติงานทางการเงิน ซึ่งเป็นวิธีการอดีต หรือแบบเก่า นั้นไม่เพียงพอในปัจจุบัน โดยที่วิธีการวัดผลทางการเงินนั้นเน้นการวัดผลตอบแทนหรือกำไรเป็นสำคัญ ในส่วนของลูกค้า พนักงาน ความเสี่ยง วิธีการและการควบคุมของการดำเนินธุรกิจให้มีความสำคัญน้อยมาก ทั้งที่รายการเหล่านี้เป็นปัจจัยสำคัญที่ผลักดันความสำเร็จและความอยู่รอดในอนาคต กล่าวคือเป็นตัวผลักดันกำไรให้กิจการนั่นเอง การวัดผลปฏิบัติงานทางการเงินแบบเก่า เช่น อัตราผลตอบแทนเงินทุน กำไรต่อหุ้น ช่วยในการตัดสินใจระยะสั้นเท่านั้น แต่ไม่ช่วยในเรื่องการแข่งขัน การปรับปรุงการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องและการประดิษฐ์คิดค้นสิ่งใหม่ เพราะอัตราส่วนทำให้กิจการได้รับผลทางการเงินในระยะสั้นเท่านั้น

ลิขิตสมดุล (balanced scorecard : BSC) เป็นเครื่องมือในการควบคุมและวัดผลการปฏิบัติงานในปัจจุบันที่นิยมใช้ ซึ่งจะมีทั้งการวัดผลการปฏิบัติงานที่เป็นรายงานทางการเงิน และผลการปฏิบัติงานที่มีใช้รายการทางการเงิน เนื่องจากปัจจุบันนี้ธุรกิจมีการแข่งขันกันมาก สภาพแวดล้อมทางธุรกิจมีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว มีปัจจัยหลายประการที่ส่งผลต่อความอยู่รอดของกิจการ ความต้องการของลูกค้าจะเป็นปัจจัยที่ส่งผลต่อความสำเร็จของกิจการในระยะยาว ผลตอบแทนจากการลงทุนเป็นปัจจัยที่ช่วยในการตัดสินใจระยะสั้นเท่านั้น

การวัดผลการปฏิบัติงานทางการเงิน ซึ่งเน้นการวัดผลตอบแทนไม่เพียงพอสำหรับการดำเนินธุรกิจในสภาพปัจจุบัน เนื่องจากการอยู่รอดของธุรกิจในระยะยาวจะขึ้นกับปัจจัยหลายประการเช่น ความต้องการของลูกค้า บุคลากร การควบคุมการดำเนินงาน ลิขิตสมดุล (balanced scorecard) จะเป็นระบบการบริหารที่จะให้ความสำคัญกับ 4 มุมมอง คือ ด้านลูกค้า (customer perspective) ด้านการเงิน (financial perspective) ด้านกระบวนการภายใน (internal perspective) และด้านการเรียนรู้และการเติบโต (learning and growth perspective) โดยแต่ละมุมมองประกอบด้วย 4 องค์ประกอบคือวัตถุประสงค์ (objectives) ตัวชี้วัด (measures) เป้าหมาย (targets) และการริเริ่ม (initiatives) ดังภาพที่ 11.4

1. ด้านลูกค้า ธุรกิจจะประสบความสำเร็จในระยะยาวได้ปัจจัยด้านลูกค้าจะเป็นตัวผลักดันที่สำคัญ ความต้องการของลูกค้าจะส่งผลให้ธุรกิจประสบความสำเร็จได้โดยการใช้กลยุทธ์ ดังนี้

1.1 ธุรกิจจะสร้างความพึงพอใจให้กับลูกค้าได้โดยการให้บริการเชิงรุก

1.2 กำหนดราคาสินค้าที่แข่งขันได้

1.3 มีสินค้าหลากหลาย และส่งมอบสินค้าตรงเวลา ซึ่งสามารถวัดผลงานได้จากอัตราของยอดขายที่เพิ่มขึ้น มีส่วนแบ่งตลาดมากขึ้น สํารวจความพึงพอใจของลูกค้า อัตราการส่งมอบสินค้าตรงเวลา อัตราข้อร้องเรียนจากลูกค้าลดลง

2. ด้านการเงิน กำไรเป็นเป้าหมายแรกของการดำเนินธุรกิจ ผู้ที่เกี่ยวข้องกับกิจการย่อมต้องการผลตอบแทน และผลประโยชน์ที่คาดหวังไว้ ปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อกำไรมาจากยอดขาย ต้นทุนสินค้า และการดำเนินกิจกรรมที่ก่อให้เกิดรายได้ ซึ่งมุมมองด้านการเงินนี้เป็นการสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับธุรกิจจากการขายสินค้าเดิมและสินค้าใหม่ และการนำระบบการบริหารต้นทุนกิจกรรมมาใช้ เพื่อสร้างผลตอบแทนให้กับเจ้าของ และทำให้ธุรกิจเจริญเติบโต นอกจากนี้การที่ธุรกิจขายสินค้าใหม่ ทำให้มีรายได้และมีลูกค้ารายใหม่ รวมทั้งระบบการคิดต้นทุนโดยใช้ต้นทุนกิจกรรมจะทำให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น ซึ่งสามารถวัดผลงานได้จากอัตราการเติบโตของกำไร รายได้ และต้นทุนต่อหน่วย หากกิจการมีสินค้าใหม่ และลูกค้ารายใหม่สามารถวัดผลการปฏิบัติงานได้จากสัดส่วนของรายได้ระหว่างกลุ่มลูกค้าเดิมและกลุ่มลูกค้ารายใหม่

3. ด้านกระบวนการจัดการภายใน เพื่อตอบสนองความต้องการของลูกค้ากิจการต้องมีระบบการจัดการภายในที่มีประสิทธิภาพ ซึ่งเป็นการปฏิบัติงานของหน่วยงานย่อยภายในกระบวนการจัดการภายในที่มีประสิทธิภาพได้แก่

3.1 การจัดส่งมอบสินค้าอย่างมีประสิทธิภาพ โดยการใช้บริการขนส่งจากหน่วยงานภายนอก (out source) การนำระบบเทคโนโลยีมาใช้ในการจัดมอบสินค้า

3.2 การผลิตที่ทันสมัยโดยใช้เทคโนโลยีการผลิต รวมทั้งหน่วยงานบริการที่มีคุณภาพทำให้ได้สินค้าที่มีคุณภาพตามมาตรฐานสากล ลูกค้าได้บริโภคสินค้าที่มีคุณภาพสร้างความพึงพอใจให้ลูกค้าการร้องเรียนของลูกค้าน้อยลง

3.3 การบริหารต้นทุนการผลิตที่มีประสิทธิภาพ โดยการใช้หน่วยงานข้างนอกหรือให้ผู้ผลิตมีส่วนได้เสีย ทำให้ลดของเสียและต้นทุนของสินค้าได้

4. ด้านการเรียนรู้และการเติบโต การเรียนรู้และการเติบโตเป็นรากฐานของทั้งสามด้านที่กล่าวแล้ว เพราะทุกด้านต้องเริ่มจากบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ ดังนั้นการเรียนรู้ทำให้บุคลากรมีศักยภาพ มีความสามารถในการปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้นจึงต้องมีการพัฒนาในลักษณะดังต่อไปนี้

4.1 การพัฒนาความสามารถและคุณภาพชีวิตของบุคลากร เพื่อเพิ่มศักยภาพ และเพื่อยกระดับคุณภาพชีวิต จึงจะส่งผลต่อความสามารถของการทำงาน

4.2 การพัฒนาทักษะ เพื่อพัฒนาทักษะในการทำงานให้ได้มาตรฐาน เช่น ทักษะด้านการใช้ภาษา การใช้อุปกรณ์ การใช้คอมพิวเตอร์ และทักษะการทำงาน เป็นต้น

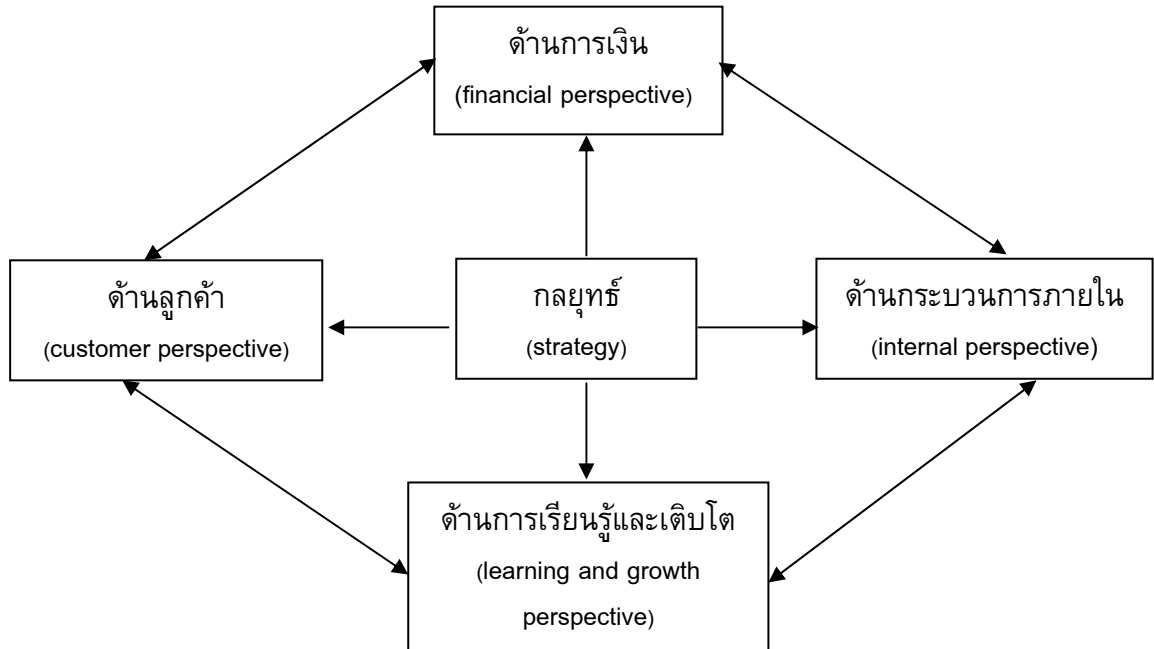
4.3 การพัฒนาผลิตภัณฑ์ที่หลากหลายและต่อเนื่อง โดยการริเริ่มการวิจัยเพื่อการพัฒนาสินค้าและเป็นเจ้าของลิขสิทธิ์ และสิทธิบัตร

สรุป

การวางแผนและควบคุมจะใช้งบประมาณเป็นเครื่องมือเพื่อช่วยให้ผู้บริหารสามารถควบคุมการปฏิบัติงานได้ งบประมาณจะช่วยให้การวางแผน เพื่อการประสานงาน และเพื่อการควบคุม และเพื่อให้การจัดทำงบประมาณได้สำเร็จตามเป้าหมายและสามารถนำไปใช้ได้ การจัดทำงบประมาณจะมีปัจจัยที่เกี่ยวข้องหลายประการ คือ จะต้องได้รับการสนับสนุนจากฝ่ายบริหารต้องสอดคล้องกับการจัดสายงานในองค์การมีความเข้าใจในหลักการของงบประมาณ และมีการปรับงบประมาณให้เข้ากับสภาพการณ์ได้ ในกิจการขนาดใหญ่การควบคุมโดยงบประมาณ จะมีการตั้งเป็นคณะกรรมการงบประมาณ เพื่อทำหน้าที่ให้การจัดทำงบประมาณสำเร็จ งบประมาณหลักของกิจการประกอบด้วยงบประมาณดำเนินการและงบประมาณการเงิน

งบประมาณมีชนิดต่าง ๆ แตกต่างกันไปตามสภาพและชนิดของธุรกิจบางแห่ง อาจเรียกรวมงบประมาณว่า งบการเงินโดยประมาณ (pro – forma statements) ซึ่ง งบประมาณหลักของกิจการเป็นงบประมาณที่จัดทำขึ้น เป็นแผนทางการเงินอย่างกว้างสำหรับทั้งองค์กร ซึ่งเป็นการนำงบประมาณของหลายหน่วยงานมารวมกัน โดยจะจัดทำขึ้น ณ ระดับกิจกรรมที่เฉพาะเจาะจง งบประมาณหลักประกอบด้วยงบประมาณดำเนินการ จะเริ่มต้นด้วย งบประมาณขาย ซึ่งงบประมาณหลักจะแตกต่างกันตามลักษณะของธุรกิจ

องค์การธุรกิจต้องรับผิดชอบต่อสังคมและผู้ที่เกี่ยวข้องมากมายหลายฝ่ายซึ่งความรับผิดชอบต่อมากมายดังกล่าว ทำให้องค์กรต้องแบ่งกิจกรรมออกเป็นส่วนงานต่างๆ รวมทั้งกระจายอำนาจแก่ผู้ที่เกี่ยวข้องเพื่อสามารถตัดสินใจ วางแผนและควบคุมได้รวดเร็วเพื่อประโยชน์แก่องค์การโดยส่วนรวม ศูนย์ความรับผิดชอบต่อองค์กรต่างๆ มีหน้าที่รับผิดชอบในกิจกรรมที่ได้รับมอบหมายให้ส่วนรวมของตนสามารถดำเนินงานบรรลุเป้าหมายหรือ งบประมาณที่วางไว้ ฝ่ายบริหารแต่ละหน่วยงานมีหน้าที่ในการวางแผน การประเมินผล การควบคุมและตัดสินใจในเรื่องต่างๆ ดังนั้น ฝ่ายบริหารจึงต้องการข้อมูลที่สามารถแสดงถึงผลการปฏิบัติงานที่ตรง ถูกต้องและสะท้อนให้เห็นถึงกิจกรรมต่างๆ หรือหน่วยงานต่างๆ ประกอบการบริหารงานของตนเอง รายงานตามส่วนงานและการบัญชีตามความรับผิดชอบต่อช่วยให้ ข้อมูลที่ฝ่ายบริหารของส่วนงานต่างๆ บริหารงานบรรลุเป้าหมายได้ด้วยดี



ภาพที่ 11.4 การวัดผลการปฏิบัติงานโดยใช้ลิขิตสมดุล (balanced scorecard)
ที่มา (Jackson & Sawyers, 2006, p.414)