



ระบบการควบคุม และประโยชน์ในการควบคุมต้นทุนการผลิต

ความหมายของการควบคุม

การดำเนินงานที่จะให้ประสบความสำเร็จนั้นนอกจากจะต้องมีนโยบายที่ดี มีการวางแผน และมีการดำเนินงานที่เหมาะสมแล้ว ยังต้องอาศัยการตรวจตราให้การดำเนินงานเป็นไปตามแผนที่วางไว้เพื่อหาข้อบกพร่องและแก้ไขข้อบกพร่องนั้น ได้มีผู้ให้คำนิยามเกี่ยวกับการควบคุมไว้หลายประการ ดังนี้

<sup>1</sup> "การควบคุมคือขบวนการที่ฝ่ายจัดการใช้ในการดำเนินงาน เพื่อให้มั่นใจว่าการดำเนินงานในชั้นต่าง ๆ นั้นได้เป็นไปตามเป้าหมาย"

Haimann ได้ให้ความหมายเกี่ยวกับการควบคุมว่า <sup>2</sup> "การควบคุมเป็นขบวนการที่จะวัดถึงผลของการทำงานโดยเปรียบเทียบกับมาตรฐานที่ตั้งไว้ เพื่อให้ทราบว่ากิจการได้ปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานหรือไม่ ดังนั้นการควบคุมจึงมีความสัมพันธ์อย่างมากกับการวางแผน เพื่อให้กิจการดำเนินงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ"

ระบบการควบคุมเป็นงานส่วนหนึ่งที่จำเป็นในการบริหารงานทั้งนี้เพื่อให้ฝ่ายจัดการทราบได้อย่างแน่ชัดว่าการทำงานได้เป็นไปตามแผนหรือไม่ ดังเช่น Henri Fayol ได้กล่าวไว้ว่า "การควบคุมคือการแสดงให้ทราบว่าทุก ๆ อย่างที่เกิดขึ้นนั้นตรงตามแผนงานที่วางไว้หรือตามคำสั่ง หรือนโยบายที่วางไว้ นั่นคือ การควบคุมจะมีหน้าที่ชี้ให้เห็นข้อบกพร่องหรือข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้น เพื่อที่จะแก้ไขหรือป้องกันมิให้เกิดซ้ำขึ้นได้อีก ซึ่งจะต้องเกี่ยวข้องกับ

1

Nicholas Dopuch; Jacob G. Birnberg, Cost Accounting: Accounting

Data for Management's Decisions (New York : Harcourt Brace & World Inc., 1969). P.243.

2

Theo Haimann and William G. Scott, Management in the Modern

Organization (Boston : Houghton Mifflin Company, 1974). P.383.

ทุกสิ่งทุกอย่างไม่ว่าจะเป็นสิ่งของ มนุษย์ หรือวิธีการปฏิบัติงาน"<sup>3</sup>

ดังนั้นเราจึงพอสรุปได้ว่า การวางแผน การแบ่งส่วนงาน หรือการจัดสายงาน การกำหนดอำนาจหน้าที่ ซึ่งเป็นงานที่สำคัญในการจัดการทางธุรกิจ เป็นเพียงขั้นของการเตรียมงานเพื่อที่จะให้งานทุกอย่างสามารถดำเนินไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ แต่การควบคุมเป็นงานอีกส่วนหนึ่งที่สำคัญในการจัดการ เพื่อให้ฝ่ายจัดการมั่นใจได้ว่างานทุกอย่างดำเนินไปตามแผนงานที่วางไว้

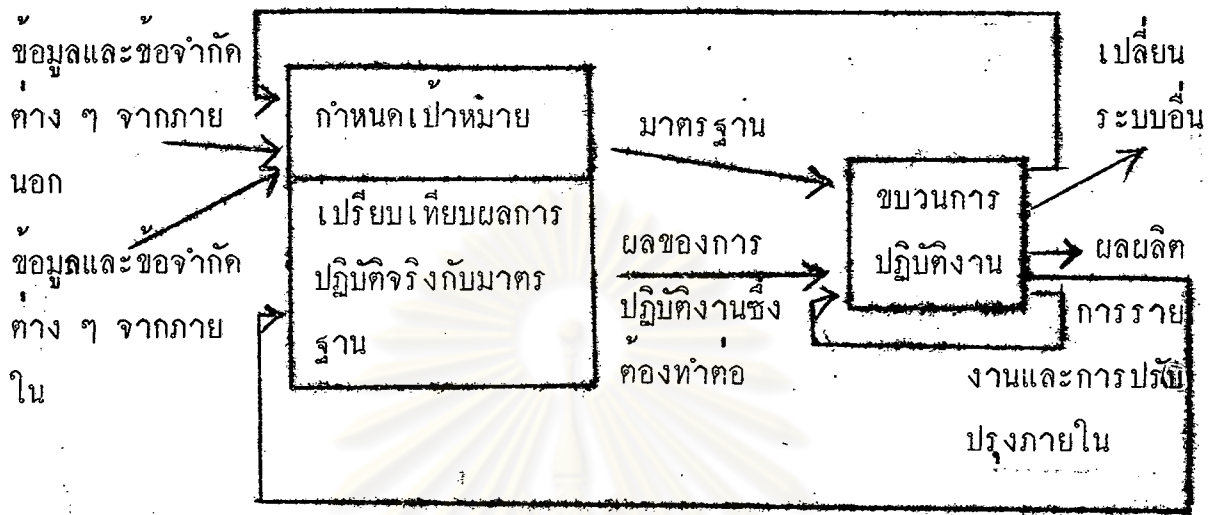
### ✓\*\* ลักษณะของระบบการควบคุม

ระบบการควบคุมประกอบด้วยขั้นตอนการต่าง ๆ ดังนี้คือ

1. การกำหนดเป้าหมาย
2. การตั้งมาตรฐานของแต่ละกิจกรรม
3. การกำหนดบุคคลที่จะรับผิดชอบตามมาตรฐานที่กำหนดนั้น
4. การปฏิบัติงาน
5. การบันทึกผลการปฏิบัติงานเปรียบเทียบกับมาตรฐาน
6. การติดต่อโดยการรายงานในลักษณะเปรียบเทียบระหว่างผลที่เกิดขึ้นจริงกับมาตรฐาน รายงานตามความรับผิดชอบ และแสดงให้เห็นข้อบกพร่องที่ต่างไปจากมาตรฐาน
7. การแก้ไขข้อบกพร่องที่ต่างไปจากมาตรฐาน

ระบบการควบคุมนี้อาจเขียนเป็นผังได้ตามรูป 3 - 1 ซึ่งจะแสดงให้เห็นถึงวงจรการควบคุมงานแต่ละขั้นตอน หรือกิจกรรมต่าง ๆ หรือการปฏิบัติงานของแต่ละแผนกจะอยู่ในขั้น "ขั้นตอนการปฏิบัติงาน" (Process) ซึ่งอาจจะมีระบบการควบคุมภายในของแต่ละกิจกรรม หรือแต่ละแผนกในขั้นนี้ด้วย ตัวอย่างเช่น หน่วยงานหนึ่งกำลังปฏิบัติงานจึงอยู่ในขั้นตอนการปฏิบัติงาน เป้าหมายเกี่ยวกับผลผลิตหรือผลการปฏิบัติงาน (Output) จะถูกกำหนดโดยฝ่าย

รูป 3 - 1



จัดการ และจะแจ้งให้หัวหน้างานทราบ หัวหน้างานจะกำหนดงานอื่น ๆ ที่จำเป็นเพื่อให้บรรลุตามเป้าหมาย (Goals) ที่ตั้งไว้ และจะต้องชี้แจงมาตรฐานของแต่ละงานให้บุคคลผู้รับผิดชอบทราบเพื่อเตรียมงานอื่น ๆ ต่อไป และผู้รับผิดชอบก็จะตั้งมาตรฐานของงานย่อย ๆ ซึ่งผู้อยู่ใต้บังคับบัญชาจะรับไปปฏิบัติการต่อไป ระบบการควบคุมจะเป็นไปในรูปนี้สำหรับทุก ๆ กิจกรรม

ระบบการควบคุมทั้ง 7 ขั้นตอนกล่าวข้างต้นอาจนำมาสรุปได้เป็น 3 ตอน ซึ่งเป็นสิ่งจำเป็นที่ระบบการควบคุมจะขาดไม่ได้ ดังนี้

1. การกำหนดมาตรฐาน ซึ่งรวมขั้นที่ 1 2 และ 3 ได้แก่ การกำหนดเป้าหมาย การตั้งมาตรฐาน และการกำหนดบุคคลผู้รับผิดชอบ
2. การดำเนินงานและการรายงาน ตามขั้นที่ 4 5 และ 6 ได้แก่ การปฏิบัติงาน การบันทึก และการรายงานในลักษณะเปรียบเทียบ
3. การแก้ไขข้อบกพร่อง หมายถึงขั้นที่ 7

หากไม่มีการปฏิบัติงานดังกล่าวทั้ง 3 ตอนแล้ว การควบคุมที่มีประสิทธิภาพย่อมเกิดขึ้นไม่ได้ ทั้งนี้โดยเหตุผลที่ว่า หากไม่มีมาตรฐานจะไม่มีเครื่องมือใด ๆ ที่จะใช้ในการวัดผลการทำงาน และถ้าไม่มีการดำเนินงานและการรายงานแล้วฝ่ายจัดการจะไม่ทราบว่าผลการบันทึก

ของการดำเนินงานนั้นเป็นอย่างไร เมื่อมีการรายงานให้เห็นขอบบพร่องแล้วจะต้องมีการแก้ไขขอบบพร่องนั้น ๆ เพื่อให้การตั้งมาตรฐานหรือการรายงานเป็นประโยชน์ต่อกิจการ

มาตรฐานที่กล่าวนี้จะตั้งขึ้นโดยยึดเป้าหมายเป็นหลัก ซึ่งอาจจะมีเป้าหมายต่าง ๆ หลายอย่าง แต่การตั้งมาตรฐานจะต้องยึดเป้าหมายใหญ่ของกิจการเป็นสำคัญ มาตรฐานที่ตั้งขึ้นนี้จะ เป็นเครื่องมือในการวัดผลการดำเนินงานของกิจการทั้งในอดีต ปัจจุบัน และอนาคต ซึ่งจะเปรียบเทียบให้เห็นทุกด้าน เช่น ด้านการเงิน ปริมาณ และคุณภาพ เป็นต้น การที่จะแก้ไขขอบบพร่องให้ได้นั้นควรจะต้องแต่งตั้งบุคคลให้รับผิดชอบงานนั้น และจะต้องให้อำนาจ (Authority) ตามที่เหมาะสมด้วย เพื่อให้สามารถแก้ไขขอบบพร่องที่เกิดขึ้นได้ทันที ถ้าหากมอบความรับผิดชอบให้แก่มิได้มอบอำนาจให้ตามที่ควรอาจเกิดผลเสียหายต่อกิจการได้โดยบุคคลที่รับผิดชอบไม่สามารถแก้ไขได้ทันเวลา เนื่องจากขาดอำนาจที่จะกระทำการแก้ไข

### \* ปัจจัยที่จำเป็นสำหรับระบบการควบคุม

ระบบการควบคุมที่มีประสิทธิภาพจะต้องอาศัยปัจจัยต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

1. ความสามารถในการเข้าใจ ความเข้าใจเป็นสิ่งสำคัญอันดับแรกที่จะช่วยให้ระบบการควบคุมมีประสิทธิภาพ ทั้งนี้เพราะว่าผู้ดำเนินงานจำเป็นต้องทราบเป็นอย่างดีว่ากิจการนั้นวางระบบการควบคุมไว้อย่างไร และต้องทราบถึงว่ากิจการได้กำหนดคุณภาพของงานหรือเป้าหมายอะไรไว้ เพื่อให้ผู้บริหารปฏิบัติงานสามารถแก้ไขปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นด้วยความเข้าใจให้สอดคล้องกับคุณภาพและเป้าหมายของกิจการ ดังนั้นระบบการควบคุมที่ดีจึงควรกำหนดมาตรฐานต่าง ๆ ให้เข้าใจได้โดยง่าย
2. ระบบการควบคุมจะต้องตั้งขึ้นโดยสอดคล้องกับการจัดสายงานของกิจการ กิจการทั่วไปจะต้องมีการจัดแบ่งกลุ่มการทำงาน แบ่งแยกหน้าที่และความรับผิดชอบ ระบบการควบคุมจึงต้องจัดให้สอดคล้องกับระบบการ จัดสายงานของกิจการ เพื่อให้ทราบว่าปัญหาหรือขอบบพร่องที่เกิดขึ้นนั้นอยู่ในความรับผิดชอบของผู้ใด ใครจะเป็นผู้ให้ข้อมูล หรือจะมอบหมายให้ใคร เป็นผู้ตรวจสอบผลงานใหญ่ถูกต้อง
3. มีการรายงานถึงขอบบพร่องที่เกิดขึ้นอย่างรวดเร็ว การรายงานโดยรวดเร็วจะช่วยให้ฝ่ายจัดการทราบถึงขอบบพร่องและสามารถแก้ไขได้ทันเวลาที่ ดังนั้นการรายงาน

งานอย่างคร่าว ๆ โดยทันทีจึงเป็นที่น่าสนใจมากกว่าที่จะต้องคอยให้ทราบถึงตัวเลขที่แน่นอน แต่ต้องเสียเวลานาน เพราะอาจจะทำให้แก้ไขไม่ทันการ ทั้งนี้ต้องขึ้นอยู่กับระดับของฝ่ายจัดการด้วย กล่าวคือฝ่ายจัดการหรือผู้บริหารงานระดับต่ำซึ่งอยู่ใกล้ระดับการปฏิบัติงานจำเป็นที่จะต้องได้รับรายงานเร็วกว่าฝ่ายจัดการระดับสูงขึ้นไป เพื่อสามารถแก้ไขข้อบกพร่องได้ทันที

4. ระบบการควบคุมควรจัดตั้งขึ้นให้เหมาะสมกับสถานการณ์ ทั้งนี้เพราะว่าวิธีการควบคุมซึ่งใช้สำหรับงานหนึ่ง ๆ หรือบุคคลระดับหนึ่งอาจไม่เหมาะสมกับงานอีกงานหนึ่ง หรือบุคคลอีกระดับหนึ่ง ตัวอย่างเช่น วิธีการควบคุมที่ใช้ในแผนกขายย่อมไม่เหมาะสมที่จะนำไปใช้กับแผนกผลิต หรือวิธีการควบคุมของผู้จัดการโรงงานย่อมแตกต่างกับระดับหัวหน้าคนงาน เป็นต้น

5. ระบบการควบคุมควรมีความยืดหยุ่น ธุรกิจโดยทั่วไปจะดำเนินงานอยู่ในสภาวะการณ์ที่ไม่แน่นอนตลอดเวลา การวางแผนหรือกำหนดเป้าหมายก็กระทำไปโดยการคาดคะเนเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในสภาวะการณ์ที่ไม่แน่นอน ซึ่งรวมถึงการตั้งระบบการควบคุมด้วย ดังนั้น เพื่อให้ระบบการควบคุมสามารถจะดำเนินงานต่อไปได้อย่างมีประสิทธิภาพเมื่อสภาวะการณ์ได้เปลี่ยนแปลงไปจากที่คาดคะเนไว้ ระบบการควบคุมที่วางไว้จึงต้องมีความยืดหยุ่นเพียงพอที่จะเปลี่ยนแปลงได้ตามสภาวะการณ์ที่เกิดขึ้น

6. ระบบการควบคุมต้องสามารถทำได้โดยประหยัด ระบบการควบคุมมีหลายวิธีที่สามารถจะปฏิบัติได้ แต่กิจการจะต้องตระหนักถึงความเหมาะสม ผลได้และผลเสียที่จะได้รับ ตลอดจนค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการนำระบบการควบคุมมาใช้เปรียบเทียบกับผลเสียหายที่จะเกิดขึ้นหากมิได้มีการใช้ระบบการควบคุมนั้น เพื่อเลือกวิธีการที่เสียค่าใช้จ่ายน้อยกว่า

7. สามารถชี้ให้เห็นทางแก้ไขข้อบกพร่องได้ เพราะระบบการควบคุมที่ค้นขึ้นไม่เพียงแต่จะชี้ให้เห็นถึงข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นเท่านั้น แต่ยังต้องชี้ให้เห็นละเอียดลงไปว่าข้อบกพร่องนั้นเกิดขึ้นเพราะเหตุใด จากส่วนงานไหน และอยู่ในความรับผิดชอบของผู้ใด เพื่อที่จะได้มีผู้รับผิดชอบแก้ไขข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นได้ในทันที

นอกจากปัจจัยที่จำเป็นดังกล่าวข้างต้นนี้แล้ว การควบคุมที่จะให้ผลยังต้องอาศัยเทคนิคบางประการ เช่น การปรึกษาแลกเปลี่ยนความคิดเห็นกันระหว่างนักบัญชีต้นทุนและ

วิศวกรถึงมาตรการต่าง ๆ ที่จะนำมาใช้ในการวิเคราะห์ การวัดผลงาน และการตีความหมายของข้อมูล เพื่อให้สามารถดำเนินงานได้โดยถูกต้อง และควรจะอาศัยวิชาการทางสถิติ มาช่วยในการควบคุมต้นทุน เช่น การสุ่มตัวอย่าง การควบคุมคุณภาพ เป็นต้น

### ความจำเป็นในการควบคุมต้นทุน

กิจการทั่วไปไม่ว่าเป็นกิจการที่ทำการผลิตสินค้าหรือให้บริการจะยึดหลักที่สำคัญอย่างหนึ่งคือ การผลิตหรือการให้บริการด้วยต้นทุนที่ต่ำที่สุด โดยให้ได้สินค้าหรือบริการที่มีคุณภาพมาตรฐาน และปริมาณตามที่ลูกค้าต้องการ การที่จะทำให้สำเร็จตามความต้องการได้นี้กิจการจะต้องมีการควบคุมต้นทุนโดยการ เปรียบเทียบต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงกับต้นทุนมาตรฐาน ซึ่งได้กำหนดขึ้นอย่างมีหลักเกณฑ์ประกอบกับการคาดคะเนเหตุการณ์ที่จะเกิดขึ้น ทั้งนี้เพื่อใช้มาตรฐานเป็นเครื่องมือในการวัดผลงาน

### นักบัญชีต้นทุนกับการควบคุมต้นทุน

ก่อนอื่นจำเป็นต้องทำความเข้าใจไว้ว่า ต้นทุนจะถูกควบคุมโดยผู้ปฏิบัติงานมิใช่โดยวิธีการบัญชี ทั้งนี้เพราะว่าการบัญชีเป็นเพียงการเตรียมรายงานต่าง ๆ ที่มีประโยชน์ต่อผู้ปฏิบัติงานทำให้มีการควบคุมต้นทุนจากรายงานที่สร้างขึ้น เนื่องจากการควบคุมจะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อมีการปฏิบัติตาม ซึ่งเราอาจจะเห็นได้ว่าการควบคุมต้นทุนจะเกิดขึ้นเมื่อผู้ปฏิบัติงานได้ปฏิบัติแล้วจึงรายงานตามผลที่เกิดขึ้น มิใช่รายงานล่วงหน้าแล้วจึงปฏิบัติงานตามรายงานนั้น

ดังนั้นการบันทึกการดำเนินงานหรือการรายงานที่จะเป็นประโยชน์ต่อการควบคุมจึงจำเป็นต้องกระทำตามขอบเขตความรับผิดชอบตามหน้าที่ซึ่งเรียกว่า การบัญชีตามความรับผิดชอบ (Responsibility Accounting) นั่นคือตามระบบบัญชีตามความรับผิดชอบนี้จะรวบรวมต้นทุนต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นตามหน้าที่และความรับผิดชอบของแผนก เพื่อให้สามารถชี้ได้อย่างชัดเจนถึงผลต่างหรือขอบกพรองที่ต่างไปจากมาตรฐานว่าอยู่ในความรับผิดชอบของแผนกใด

### ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการควบคุม

เมื่อมีการกล่าวถึงการควบคุมต้นทุนก็จะคำนึงถึงประเภทของต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการควบคุม ดังนี้คือ

ก. ต้นทุนที่ควบคุมได้ (Controllable Cost) และต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ (Uncontrollable Cost) ต้นทุนทั้งสองประเภทนี้มีความแตกต่างกันก็ต่อเมื่อเราได้มีการบันทึกบัญชีตามความรับผิดชอบ ทั้งนี้เนื่องจากว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นนั้นจะจัดเข้าเป็นต้นทุนของแผนกใดใต้นั้นก็ต่อเมื่อแผนกนั้น ๆ มีความรับผิดชอบควบคุมดูแลต้นทุนที่เกิดขึ้น ส่วนต้นทุนที่อยู่นอกเหนืออำนาจการควบคุมของแผนกจะต่องไม่ถือเป็นต้นทุนของแผนก ทั้งนี้เพราะการนำเอาต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ของแผนกไปวัดผลการดำเนินงานโดยเปรียบเทียบกับมาตรฐานแล้ว ความรู้สึกของแผนกเกี่ยวกับการวัดผลจะมีลักษณะไปทางคานลบ คือจะไม่ยอมรับผลของการปฏิบัติงานที่วัดได้และมักจะไม่วมมือในการแก้ไขข้อบกพร่อง เพราะถือว่าเป็นการวัดผลที่ไม่ตรงต่อความจริง เปรียบเหมือนกับการส่งบิลเรียกชำระหนี้ให้ลูกหนี้ผิดรายการหนี้จึงไม่ยอมชำระหนี้ที่แจ้งไป

ถ้าจะมองให้ลึกซึ้งถึงทุกส่วนของกิจการจะเห็นว่า ต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ใต้นั้นมักจะไม่มีในกิจการ เพราะต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ของแผนกหนึ่งจะเป็นต้นทุนที่ควบคุมได้ของอีกแผนกหนึ่ง หรือต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ของฝ่ายจัดการระดับหนึ่งอาจจะเป็นต้นทุนที่ควบคุมได้ของฝ่ายจัดการอีกระดับหนึ่ง ดังนั้นการบัญชีตามความรับผิดชอบจึงควรที่จะแบ่งเป็นต้นทุนที่ควบคุมได้ตามแผนก และต้นทุนที่ควบคุมได้โดยผู้อื่น

ข. ต้นทุนคงที่ (Fixed Cost) และต้นทุนแปรได้ (Variable Cost) ต้นทุนทั้งสองประเภทนี้จะไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการควบคุมต้นทุนเลย ทั้งนี้เพราะว่าการควบคุมต้นทุนนั้นจะกำหนดขึ้นโดยใช้ระบบบัญชีตามความรับผิดชอบ แต่ทุกครั้งที่มีการกล่าวถึงการควบคุมก็มักจะมีการกล่าวถึงต้นทุนคงที่และต้นทุนแปรได้ด้วย เนื่องจากต้นทุนเหล่านี้มีผลต่อการวิเคราะห์และพิจารณาแก้ไขผลต่างที่เกิดขึ้น เมื่อกิจการมีการควบคุมต้นทุนการผลิต โดยเหตุผลจึงจะกล่าวต่อไป

\* \* \* ต้นทุนแปรใต้นั้นมุ่งพิจารณาถึงผลต่างที่เกิดขึ้นจากราคา หรือปริมาณ ของแต่ละรายการ ฉะนั้นการควบคุมต้นทุนแปรได้ก็คือความพยายามที่จะขจัดผลต่างทั้งหลายที่เกิดขึ้นให้หมดไป หรือให้เกิดขึ้นน้อยที่สุดในการที่ไม่สามารถเลี่ยงได้

\* \* \* ส่วนต้นทุนคงที่นั้นมุ่งพิจารณาถึงเงื่อนไขหรือภาวะผูกพันต่าง ๆ ที่มีต่อกิจการในระยะยาวว่าควรจะมีหรือไม่ และสามารถที่จะแก้ไขเปลี่ยนแปลงพันธะผูกพันนั้นเมื่อถึงเวลา

จำเป็นอย่างไร ดังนั้นการควบคุมต้นทุนที่ดี คือ การพิจารณา ถึงเวลาที่ควรสร้างพันธะผูกพัน และเวลาที่ควรเปลี่ยนแปลงปรับปรุงพันธะนั้นบ้างตามสมควร

### การควบคุมต้นทุนและความสัมพันธ์กับปัจจัยอื่น

การควบคุมต้นทุนจะประสพผลสำเร็จหรือไม่นั้นจำเป็นที่จะต้องคำนึงถึงปัจจัยอื่น ๆ ประกอบด้วย ได้แก่

ก. แรงจูงใจ (Motivation) โดยทั่วไปบุคคลมักเข้าใจว่าการควบคุมเป็นการคอยจับผิดหรือทุจริตของเจ้าหน้าที่ ดังนั้นจึงมักไม่ให้ความร่วมมือในการควบคุมเท่าที่ควร การจัดตั้งระบบการควบคุมจึงควรชี้แจงให้เจ้าหน้าที่ทราบถึงวัตถุประสงค์ และควรสร้างแรงจูงใจให้พนักงานมีส่วนร่วมในการควบคุมและมีส่วนสำคัญต่อกิจการในการดำเนินงานให้กิจการบรรลุถึงเป้าหมาย

ข. การป้อนข้อมูลกลับ (Feed-back) การควบคุมต้นทุนเป็นการรวบรวมเหตุการณ์ต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นและวิเคราะห์เปรียบเทียบกับมาตรฐานหาข้อบกพร่อง การป้อนข้อมูลกลับจึงเป็นสิ่งจำเป็นเพื่อให้ทราบถึงผลการปฏิบัติงานในหน่วยงานต่าง ๆ สามารถช่วยให้ทราบว่าการทำงานนั้นได้ประสพความสำเร็จตามแผนหรือไม่ และมีข้อบกพร่องอย่างไร จากผลของการวิเคราะห์นี้จะช่วยให้กิจการหาทางแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น หรือถ้าหากเป็นเพราะการวางแผนไม่เหมาะสมก็จะได้จัดให้มีการวางแผนใหม่หรือปรับปรุงแผนให้ดีขึ้น

ค. เป้าหมายที่ไม่เกี่ยวกับกำไร (Nonfinancial Goals) เป้าหมายที่ไม่เกี่ยวกับกำไร ได้แก่ มนุษยสัมพันธ์ การรับผิดชอบต่อชุมชน และความสัมพันธ์ต่อรัฐ ฯลฯ ซึ่งการควบคุมจะต้องระลึกรถึงสิ่งต่าง ๆ เหล่านี้ควมมีใจมุ่งแต่จะควบคุมให้ต้นทุนต่ำที่สุดเพื่อให้กิจการมีกำไรมากที่สุด

ง. การลดต้นทุน (Cost Reduction) เป็นสิ่งหนึ่งที่ต้องคำนึงถึงในการควบคุมต้นทุน การลดต้นทุนไม่เหมือนกันกับการควบคุมต้นทุน การลดต้นทุนคือความพยายามที่จะทำให้ต้นทุนต่ำลงโดยการหาเครื่องมือเครื่องใช้ที่ดีกว่าเดิมมาช่วยให้การผลิตมีต้นทุนที่ต่ำลง หรือการนำวัตถุดิบที่ราคาถูกกว่ามาใช้ผลิตสินค้าที่มีคุณภาพเหมือนกันแทนวัตถุดิบเดิม ส่วนการควบคุมต้นทุนเป็นการควบคุมให้ต้นทุนเป็นไปตามที่วางแผนไว้โดยจะเปรียบเทียบกับต้นทุนมาตรฐาน ต้นทุนมาตรฐานอาจเปลี่ยนแปลงได้เนื่องมาจากการลดต้นทุน ดังนั้นการควบคุม



ที่จริงจังเป็นที่จะต้องส่งเสริมให้ทุกส่วนงานในกิจการพยายามลดต้นทุนด้วย และก่อนที่จะทำการลดต้นทุนควรจะให้มีการทดลองปฏิบัติการต่าง ๆ เพื่อมิให้เกิดข้อผิดพลาด หรือหากมีก็ให้มันน้อยที่สุด

จ. ต้นทุน ผลได้ และความเสียหาย (Cost, Benefit and Risk) การควบคุมต้นทุนนั้นจะขึ้นอยู่กับลักษณะของกิจการว่าจะเลือกใช้วิธีการใดจึงจะเหมาะสม แต่วิธีการที่จะเลือกนั้นก็ย่อมต้องคำนึงถึง

- 1) ต้นทุน ต้องกำหนดจำนวนค่าใช้จ่ายที่จะยอมรับอันเนื่องมาจากการควบคุมต้นทุน
- 2) ผลได้ หมายถึงผลที่จะได้รับจากการใช้ระบบการควบคุมต้นทุนเมื่อเปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายว่าคุ้มหรือไม่
- 3) ความเสียหาย หมายถึงความเสียหายที่อาจจะเกิดขึ้นหากไม่ได้มีระบบการควบคุมต้นทุน

#### \* วัตถุประสงค์ในการควบคุม

โดยทั่วไปกิจการจะจัดให้มีระบบการควบคุมที่ดี ทั้งนี้เพราะระบบการควบคุมจะช่วยให้อุตสาหกรรมมั่นใจได้ว่ากิจการได้มีการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพโดยได้ดำเนินงานไปตามเป้าหมาย ช่วยให้กิจการมีการประสานงานที่ดี ทำให้เกิดผลเสียหายน้อยที่สุดในระหว่างการปฏิบัติงาน การควบคุมยังช่วยให้ฝ่ายจัดการได้ทราบถึงผลการปฏิบัติงานว่าได้ผลตามเป้าหมายหรือไม่เพียงใด นอกจากนี้การควบคุมยังเป็นเครื่องมือในการวัดผลงานของทุกหน่วยงานในกิจการ และจะช่วยชี้ให้ฝ่ายจัดการเห็นผลของการปฏิบัติงานที่สำคัญซึ่งไม่ตรงตามเป้าหมายและจำเป็นต้องมีการแก้ไขโดยรีบด่วน ทั้งนี้ต้องอาศัยการรายงานที่ทันสมัยให้ทันเวลาด้วย

#### \* เครื่องมือที่ใช้ในการควบคุม

ในการควบคุมต้นทุนนั้นฝ่ายจัดการมักใช้เครื่องมือในการควบคุมให้ต้นทุนเป็นไปตามแผนที่วางไว้ 3 ประการ คือ

1. ต้นทุนโดยประมาณ (Estimated Cost)
2. งบประมาณ (Budgeting)

### 3. ต้นทุนมาตรฐาน (Standard Cost)

ต้นทุนโดยประมาณ เป็นการประมาณต้นทุนการผลิตโดยประมาณมูลค่าของปัจจัยการผลิตแต่ละชนิดที่กิจการคาดว่าจะเกิดขึ้นจากการผลิตสินค้าในงวดระยะเวลาหนึ่ง ซึ่งประมาณได้จากต้นทุนในอดีตด้วยเฉลี่ยประกอบการคาดคะเนการเปลี่ยนแปลงต่าง ๆ ทางเศรษฐกิจ ประสิทธิภาพในการผลิตและอื่น ๆ ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในงวดที่ประมาณนั้น ต้นทุนโดยประมาณนี้จะรวมปริมาณวัสดุที่สูญเสียและขอบร่องต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้นในการผลิตสินค้าตามปกติ ต้นทุนโดยประมาณจะต่างจากต้นทุนโดยปกติ (Normal Cost) ที่ว่าต้นทุนโดยประมาณได้คำนึงถึงเหตุการณ์ที่อาจเปลี่ยนแปลงในอนาคต แต่ต้นทุนปกติจะหาได้จากส่วนเฉลี่ยของต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วในอดีตโดยไม่คำนึงถึงสภาวะการต่าง ๆ ที่อาจเปลี่ยนแปลงได้ในอนาคต กิจการที่ค่อนข้างประหยัดค่าใช้จ่ายมักนิยมใช้วิธีต้นทุนโดยประมาณในการควบคุม เพราะไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายมากเหมือนการใช้งบประมาณ หรือการใช้ต้นทุนมาตรฐาน

4  
 งบประมาณ คือการวางแผนการดำเนินงานของกิจการที่แสดงออกเป็นตัวเลข ตัวเลขในงบประมาณอาจจะเป็นทั้งจำนวนหน่วยการผลิต จำนวนหน่วยการขาย จำนวนเงินที่ขาย และรายจ่ายอันเกิดจากการผลิตและการดำเนินงาน การทำงบประมาณนี้ต้องสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายมากกิจการขนาดเล็ก ๆ จึงมักไม่นิยมทำกัน การทำงบประมาณเป็นการทำขึ้นตามแผนการที่คาดคะเนไว้ในงวดหน้าโดยยึดเป้าหมายของกิจการเป็นหลัก เป้าหมายนี้จะใช้เป็นเครื่องมือวัดผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่าง ๆ และของส่วนรวม นอกจากนี้ยังใช้เป็นสิ่งจูงใจในการปฏิบัติงานอีกด้วย เพราะการมีเป้าหมายทำให้ผู้ปฏิบัติงานทราบวาทคนกำลังปฏิบัติงานเพื่ออะไร และจะได้ผลอย่างไรทำให้มีกำลังใจที่จะทำงาน

\* \* \* ต้นทุนมาตรฐาน เป็นมูลค่าที่กิจการคาดว่าจะเกิดขึ้นจากการผลิตสินค้าหรือการดำเนินงานโดยคำนึงถึงประสิทธิภาพในการผลิต สภาพเศรษฐกิจ และปัจจัยอื่น ๆ ประกอบเกี่ยวกับต้นทุนมาตรฐานนี้จะใกล้เคียงโดยละเอียดในบทต่อ ๆ ไป

<sup>4</sup> บัญญา คันธยวงศ์, การบัญชีเพื่อการจัดการ (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์จุฬารัฐสภา 29 กรกฎาคม 2513), หน้า 243

การที่กล่าวว่าต้นทุนโดยประมาณ งบประมาณ และต้นทุนมาตรฐานเป็นเครื่องมือในการควบคุมนั้น หมายถึงวิธีการทั้งสามนี้ฝ่ายจัดการจะกำหนดไว้ล่วงหน้าตามแผนการดำเนินงานของกิจการ และจะใช้เป็นเครื่องมือวัดผลการดำเนินงานจริงว่าเป็นไปตามแผนหรือไม่ มีผลต่างหรือขอบกพร่องอะไรบ้าง และจะต้องทำการแก้ไขขอบกพร่องหรือผลต่างให้หมดไปโดยเร็ว

✱ กิจกรรมบางแห่งอาจใช้ข้อมูลในอดีตเป็นเครื่องมือในการควบคุมแทนที่จะใช้ต้นทุนโดยประมาณ งบประมาณ หรือต้นทุนมาตรฐาน เพราะเป็นการประหยัดค่าใช้จ่ายมาก เพียงแต่ใช้ข้อมูลที่เกิดขึ้นในอดีตเปรียบเทียบกับผลการดำเนินงานในปัจจุบัน วิธีนี้อาจจะทำให้การวัดผลไม่ถูกต้องนัก ด้วยเหตุผลที่ว่า

✓ ก. เหตุการณ์ต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในอดีตและปัจจุบันไม่เหมือนกัน เช่น มีการจัดสายงานใหม่การผลิตสินค้าชนิดใหม่ ราคาวัตถุดิบเปลี่ยนแปลงตลอดจนค่าแรง และเทคนิคในการผลิตสินค้าเปลี่ยนแปลงไปจากเดิม เป็นต้น

✓ ข. การจัดแยกประเภทค่าใช้จ่ายทางด้านการบัญชีอาจต่างไปจากเดิม ซึ่งอาจจะเกิดขึ้นได้จากการเปลี่ยนวิธีการแยกค่าใช้จ่าย หรือจากการเปลี่ยนพนักงานบัญชีที่ทำหน้าที่จัดประเภทค่าใช้จ่าย

✓ ค. ผลการดำเนินงานในอดีตอาจจะไม่ดีพอที่จะใช้เป็นเครื่องมือในการเปรียบเทียบ

✓ ดังนั้นการใช้ข้อมูลในอดีตเป็นเครื่องมือในการเปรียบเทียบผลการดำเนินงานจึงมิได้ให้ผลดีเท่าที่ควร

#### ✱ ประโยชน์ในการควบคุมต้นทุนการผลิต

การที่กิจการมีการควบคุมต้นทุนการผลิตหมายถึงว่ากิจการจะต้องมีการวางแผนเป็นอย่างดีและมีการกำหนดต้นทุนมาตรฐานในการผลิตสินค้าล่วงหน้า เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการเปรียบเทียบกับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงว่าต่างจากมาตรฐานอย่างไร ควรจะแก้ไขขอบกพร่องที่ใดบ้าง การควบคุมต้นทุนการผลิตจึงเท่ากับเป็นวิธีการบังคับให้กิจการจะต้องมีการวางแผนโดยคาดการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตพร้อมทั้งเตรียมป้องกันข้อผิดพลาดอันอาจเกิดขึ้นนั้น ก่อนล่วงหน้าที่จะมีการเสียหายใด ๆ เกิดขึ้นโดยมิได้มีการเตรียมรับสถานการณ์เช่นนั้น



1. การเรียนรู้เกี่ยวกับกิจการ ชั้นแรกของการวิเคราะห์ระบบการควบคุมก็คือ การเรียนรู้หรือศึกษาเรื่องเกี่ยวกับกิจการให้มากที่สุดเท่าที่จะมากได้ ตลอดจนการตัดสินใจ ในแต่ละระดับกระทำกันอย่างไร ข้อผิดพลาดที่มักเกิดขึ้นคือผู้ปฏิบัติงานไม่มีความรู้เกี่ยวกับ การบัญชี การวางแผนและการปฏิบัติงานเพียงพอ นอกจากนี้ยังไม่มี การให้คำแนะนำเกี่ยวกับการปรับปรุงการทำงานให้ดีขึ้น สิ่งที่กิจการควรให้ความสนใจอย่างมากมี 3 ด้าน คือ ด้านการตลาด การผลิต และการบริหาร ดังนั้นผู้บริหารแต่ละด้านจึงควรมีความรู้เกี่ยวกับ กิจการเป็นอย่างดี

2. การศึกษาปัญหาของกิจการ ผู้วิเคราะห์ระบบควรจะศึกษาว่าปัญหาที่กิจการ เผชิญอยู่มีอะไรบ้าง และปัญหาที่ต้องพิจารณาเป็นพิเศษเมื่อถ้าไรไม่เป็นที่พอใจ ซึ่งจะต้อง พึ่งลงมาที่ระบบการควบคุมว่าบกพร่องและสมควรที่จะต้องมีการปรับปรุงหรือไม่ และ บางครั้งอาจจะต้องทำการแก้ไขเหตุการณ์บางอย่างก่อนที่จะแก้ไขระบบการควบคุม

3. ศึกษาวิธีการคำนวณต้นทุนและประโยชน์ที่นำไปใช้ ชั้นนี้เป็นการศึกษาถึงวิธี การคำนวณต้นทุนและการนำต้นทุนไปใช้ โดยจะดูว่าต้นทุนต่อหน่วยนั้นได้ช่วยฝ่ายจัดการ ในการตัดสินใจในด้านการขายหรือไม่ โดยปกติต้นทุนต่อหน่วยจะให้ประโยชน์แก่กิจการ 3 ประการ คือ

3.1 การที่ราคาสินค้าคงคลัง

3.2 การควบคุมต้นทุน

3.3 การตัดสินใจในด้านการจำหน่าย

นักบัญชีมักจะคำนวณต้นทุนเพื่อประโยชน์ในการทำงานการเงิน ซึ่งอาจมิได้ให้ ประโยชน์ด้านการตัดสินใจในการจำหน่ายเมื่อสภาพตลาดเป็นสภาพที่มีการแข่งขันมาก ดังนั้นจึงควรปรับปรุงวิธีการคำนวณต้นทุนให้เหมาะสมในการนำไปใช้ในการตัดสินใจด้าน ราคาด้วย

4. การวิเคราะห์วิธีการควบคุมต้นทุน ซึ่งอาจทำการวิเคราะห์ได้ตามลำดับชั้น ดังต่อไปนี้ คือ

4.1 ลำดับรายการที่เป็นปัจจัยการผลิต เช่น ค่าวัตถุดิบ ค่าแรง และค่า ใช้จ่ายโรงงาน โดยเรียงลำดับตามความสำคัญ

- 4.2 แยกต้นทุนการดำเนินงานออกต่างหาก
- 4.3 ตรวจสอบค่าใช้จ่ายแต่ละรายการ และจัดประเภทค่าใช้จ่ายเป็นประเภทที่ควบคุมได้และควบคุมไม่ได้
- 4.4 ลำดับค่าใช้จ่ายที่ควบคุมได้ตามลำดับความสำคัญ และดูว่าค่าใช้จ่ายที่ควบคุมได้เป็นเท่าไร เพื่อพิจารณาว่าการควบคุมมีประสิทธิภาพหรือไม่ และหาวิธีที่จะควบคุมค่าใช้จ่ายเหล่านี้ โดยเฉพาะการตรวจสอบวิธีการอนุมัติค่าใช้จ่าย

5. ตรวจสอบระบบการติดต่อ ขั้นสุดท้ายคือการศึกษาวิธีการที่ฝ่ายจัดการได้รับข้อมูลต่าง ๆ การติดต่อที่เป็นแบบแผนควรมาจากรายงาน ส่วนมากฝ่ายจัดการมักได้รับรายงานเป็นจำนวนมากโดยวิธีการที่ไม่ถูกต้อง วิธีการวิเคราะห์ระบบการติดต่ออาจทำได้ดังนี้

- 5.1 ส่งสำเนาของรายงานทุกฉบับให้ฝ่ายจัดการ และพิจารณาว่า รายงานเหล่านี้มีประโยชน์และมีคำตอบที่สมบูรณ์เพียงพอที่จะใช้ในการตัดสินใจหรือไม่
- 5.2 กำหนดข้อมูลที่ควรจําแนกรายงานให้ฝ่ายจัดการ
- 5.3 ควรจะกำหนดวิธีการรายงานให้ถูกต้อง

หลักการปรับปรุงระบบการควบคุม

และเห็นว่า

เมื่อใดประเมินผลของระบบของการควบคุมที่ตั้งไว้นั้นอาจจะไม่เหมาะสมอันเนื่องมาจากเหตุการณ์ที่อยู่นอกเหนือการคาดหมาย การปรับปรุงระบบการควบคุมจึงเป็นสิ่งที่สมควรกระทำ และอาจยึดหลักการปรับปรุงได้ดังนี้

1. พยายามทำระบบการควบคุมให้ง่ายที่สุด ระบบการควบคุมควรจะตั้งขึ้นเพื่อให้สามารถปฏิบัติได้โดยง่าย ไม่ควรใช้วิธีที่ยุ่งยากสับสน ระบบการควบคุมที่มีข้อระเบียบในการปฏิบัติมากมายนั้นนอกจากจะต้องเสียค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นแล้วบางครั้งอาจทำให้ฝ่ายจัดการได้รับข้อมูลที่มีประโยชน์น้อยกว่ากิจการที่มีระบบการควบคุมอย่างง่าย ๆ ส่วนใหญ่ผู้ให้คำแนะนำเกี่ยวกับการตั้งระบบการควบคุมมักจะนิยมตั้งระบบการควบคุมและมาตรฐานที่สับสนโดยเข้าใจว่าจะเป็นผลให้ใคร่ระบบการควบคุมที่ดี ซึ่งเป็นการเข้าใจที่ไม่ถูกต้องนัก

ดังนั้นในการปรับปรุงระบบการควบคุมควรที่จะหาทางปรับปรุงระบบให้ง่ายที่สุด ส่วนวิธีการที่ยุงยากแต่จำเป็นตองนำมาใช้เพราะให้ประโยชน์แก่งกิจการ ก็ควรที่จะเลือกวิธีการที่จำเป็นจริง ๆ และไม่สามารถทำให้ง่ายกว่านั้น

2. ควรระวังการติดต่อสื่อสารที่ไม่เป็นทางการ (Informal) ขอบกพร่องอย่างหนึ่งที่เกิดขึ้นคือการติดต่อสื่อสารแบบไม่เป็นทางการ นักบัญชีมักจะเข้าใจว่าฝ่ายจัดการจะได้รับข้อมูลต่าง ๆ ในรูปของรายงานเท่านั้น แต่แท้จริงแล้วฝ่ายจัดการมักได้รับข้อมูลอย่างไม่เป็นทางการได้หลายทาง ในการปรับปรุงควรที่จะลดวิธีการให้ข้อมูลที่ไม่มีทางการให้เหลือน้อยที่สุดและควรกำหนดระบบการรายงานที่ให้ข้อมูลที่เป็ประโยชน์มากที่สุด

3. ระบบการควบคุมสามารถนำไปใช้ได้กับกิจการใดกิจการหนึ่งโดยเฉพาะบุคคลทั่วไปมักเข้าใจว่าระบบการควบคุมสามารถนำไปใช้ได้กับทุกกิจการซึ่งความจริงแล้วระบบการควบคุมระบบหนึ่งสามารถนำไปใช้ได้กับกิจการหนึ่ง แต่ไม่เหมาะที่จะนำไปใช้กับกิจการอีกแห่งหนึ่ง เพราะกิจการแต่ละแห่งย่อมไม่เหมือนกันแม้ว่ากิจการนั้นจะผลิตสินค้าชนิดเดียวกันก็ตาม ระบบการควบคุมที่ใช้ก็ไม่จำเป็นต้องเหมือนกัน ทั้งนี้เพราะทรัพยากรอันได้แก่ การเงิน เครื่องจักร และพนักงานของกิจการทั้งสองไม่เหมือนกัน ทางที่ดีควรจะใช้ระบบการควบคุมของแต่ละกิจการที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน โดยหาขอบกพร่องและปรับปรุงให้ดีขึ้น

4. การมีต้นทุนมาตรฐานมิได้หมายความว่ากิจการมีระบบควบคุมที่เพียงพอแล้ว เพราะต้นทุนมาตรฐานไม่สามารถใช้ในการควบคุมราคาวัตถุดิบ หรือผลต่างปริมาณได้ ดังนั้นการควบคุมที่ดีจึงควรมีงบประมาณประกอบกับต้นทุนมาตรฐาน ฟังระลึกไว้ควยว่าการมีต้นทุนมาตรฐานมิได้หมายความว่ากิจการมีต้นทุนการผลิตต่ำสุด ทั้งนี้เพราะการตั้งต้นทุนมาตรฐานนั้นตั้งขึ้นโดยคำนึงถึงเครื่องจักรและอุปกรณ์ต่าง ๆ ที่กิจการมีอยู่ ซึ่งเครื่องจักรต่าง ๆ เหล่านี้อาจจะล้าสมัยทำให้ต้นทุนการผลิตสูงกว่าของคู่แข่งขั้นที่ใช้เครื่องจักรและอุปกรณ์ที่ทันสมัยกว่า แม้ว่ากิจการนั้นจะสามารถผลิตสินค้าได้ตามต้นทุนมาตรฐานหรือต่ำกว่าต้นทุนมาตรฐานก็ตาม

5. ไม่ควรแนะนำให้กระทำการใด ๆ ที่ไม่สามารถกระทำได้ เพราะคำแนะนำที่ไม่สามารถปฏิบัติได้จริงย่อมไม่มีค่า คำแนะนำนั้นจึงไม่มีประโยชน์ในด้านการปรับปรุงระบบการควบคุม ตัวอย่างเช่น กิจการที่ต้องการปรับปรุงระบบการควบคุม แต่มีผู้ให้คำแนะนำว่า

ควรจ้างผู้เชี่ยวชาญเป็นจำนวนมากมาช่วยในการปรับปรุงระบบการควบคุม ทั้ง ๆ ที่ไม่สามารถทำได้เพราะกิจการมีนโยบายที่จะไม่เพิ่มกำลังคน ทั้งนี้เป็นต้น

6. พยายามหลีกเลี่ยงการเปลี่ยนแปลง บุคคลส่วนมากมักไม่ชอบการเปลี่ยนแปลง เพราะการเปลี่ยนแปลงของอาศัยการศึกษาบางอย่างที่ต้องกระทำให้ต่างไปจากเดิม ยกตัวอย่างเช่น เรื่องเกี่ยวกับการรายงานถ้ามีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการรายงาน ผู้ทำ และผู้อ่านรายงานจะต้องศึกษาใหม่และพยายามตีความให้ถูกต้องว่าตัวเลขใดเป็นตัวเลขที่ต้องการ

7. บุคคลเป็นผู้ที่ทำให้ระบบการควบคุมมีประสิทธิภาพมิใช่ตัวระบบ การบริหารงานอาจผิดพลาดได้จากการมีระบบการควบคุมที่ไม่รัดกุมพอ และยังใช้วิธีแก้ไขแบบง่าย ๆ โดยปรับปรุงวิธีการรายงานใหม่ ระบบการควบคุมมิใช่เครื่องมือของฝ่ายจัดการที่จะใช้ในการบริหารงานอย่างมีประสิทธิภาพโดยมิได้วิเคราะห์ผลงานในอดีต ถ้ากิจการไม่มีนักบัญชีที่มีความสามารถก็อาจว่าจ้างนักบัญชีภายนอกมาปรับปรุงหรือจัดตั้งระบบการควบคุมให้ได้ แต่อาจเกิดปัญหาเมื่อนักบัญชีผู้นั้นได้จากไป จะไม่มีผู้ใดคอยติดตามให้ปฏิบัติงานตามระบบการควบคุมที่วางไว้นั้น ดังนั้นจึงกล่าวได้ว่าระบบการควบคุมจะมีประสิทธิภาพหรือไม่ขึ้นอยู่กับบุคคลมิใช่ระบบการควบคุม

8. ระบบการควบคุมมิใช่เครื่องมือแก้ปัญหาค้นหาทางด้านการจัดการ กิจการส่วนมากมักมิได้คิดถึงการเปลี่ยนแปลงหรือปรับปรุงระบบการควบคุมจนกระทั่งเกิดปัญหาทางด้านการเงิน วิธีการควบคุมที่หย่อนเกินไปมักก่อให้เกิดปัญหาค้นหาทางด้านการจัดการ ด้วยเหตุนี้การปรับปรุงระบบการควบคุมอาจช่วยลดปัญหาค้นหาทางด้านการจัดการให้น้อยลงแต่มิใช่ทั้งหมด ระบบการควบคุมจะช่วยฝ่ายจัดการในด้านการให้ข้อมูลที่ชี้แจงฝ่ายจัดการก็สามารถตัดสินใจในปัญหาต่าง ๆ ให้มีประสิทธิภาพขึ้นได้

9. ควรระลึกถึงการวางเวลา การปรับปรุงระบบการควบคุมมิใช่งานเล็กเพราะอาจต้องปรับปรุงในรายละเอียดทั้งหมด ผู้ปฏิบัติงานควรได้รับคำแนะนำหรืออบรมให้รู้จักการรายงานและการใช้ประโยชน์จากรายงาน และต้องระลึกถึงการวางเวลาที่งานต่าง ๆ ควรได้กระทำไป มิใช่ผลลึกลงไปทำเวลาอื่น ๆ ซึ่งอาจก่อให้เกิดผลเสียหายจนไม่สามารถจะแก้ไขได้ทัน



10. การวางแผนเกี่ยวกับระบบการควบคุมทองคำนึ่งถึงอนาคต เนื่องจากกิจการที่ตั้งขึ้นนี้จะทองคำเนินต่อไปและจะต้องทำให้เจริญก้าวหน้าเสมอ ซึ่งในขณะดำเนินการนี้ย่อมต้องเผชิญกับการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา การตั้งระบบการควบคุมจึงต้องคาดคะเนถึงความเจริญก้าวหน้าของกิจการซึ่งต้องสามารถให้ระบบการควบคุมนั้นไปได้ในระยะยาว มิใช่ต้องให้มีการจัดตั้งระบบการควบคุมทุกปี ซึ่งเป็นการเสี่ยงและสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายมากกว่า ดังนั้นการจัดตั้งระบบการควบคุมจึงต้องพิจารณาถึงเหตุการณ์ปัจจุบันและการคาดคะเนในอนาคตเพื่อให้ระบบการควบคุมนั้นมีประสิทธิภาพและมีการปรับปรุงน้อยที่สุด



ศูนย์วิทยพัทยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย