

คุณสมบัติและกรอบความรู้ นักบัญชีบริหารในประเทศไทย

THE QUALIFICATION AND KNOWLEDGE FRAMEWORK
OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS IN THAILAND

กรณิศา ดิษฐ์เสถียร
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

Kornnisa Ditsathien
Thammasat Business School,
Thammasat University

คุณสมบัติและกรอบความรู้นักบัญชีบริหารในประเทศไทย

กรณิศา ดิษฐ์เสถียร

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อนำเสนอถึงการวิเคราะห์คุณสมบัติและกรอบความรู้ของนักบัญชีบริหาร รวมถึงความคาดหวังของผู้บริหารต่อนักบัญชีบริหารในประเทศไทยในประเด็นต่าง ๆ นอกจากนี้ยังได้นำเสนอถึงประเด็นความพร้อมที่ประเทศไทยควรมีการออกใบอนุญาตนักบัญชีบริหารหรือไม่อย่างไร ซึ่งการวิเคราะห์ที่นำเสนอในบทความนี้ได้รวมถึงการนำข้อมูลที่มาจากการสัมภาษณ์ผู้บริหารจากกลุ่มอุตสาหกรรมที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยพบว่า นักบัญชีบริหารควรมีกรอบความรู้ด้านในทางด้านบัญชี การเงิน การวิเคราะห์ และการแก้ไขปัญหา นอกจากนี้พบว่าความคาดหวังของผู้บริหารที่มีต่อนักบัญชีบริหารนั้นจะเกี่ยวกับเรื่องทักษะการทำงาน การเฝ้าหาความรู้ และเตรียมตัวพร้อมรับมือการเปลี่ยนแปลง และพบว่าการมีใบอนุญาตนักบัญชีบริหารเป็นการประกันความสามารถของนักบัญชีบริหารและเป็นการเพิ่มคุณค่าให้กับศาสตร์ด้านบัญชี องค์กรที่มีนักบัญชีบริหารที่มีใบอนุญาตจะช่วยเพิ่มความมั่นใจและความน่าเชื่อถือในข้อมูลและผลงานที่ได้มาจากนักบัญชี ทำให้ผู้ถือหุ้นหรือผู้มีส่วนได้เสียสามารถมั่นใจว่าการตัดสินใจของผู้บริหารมาจากข้อมูลที่มีคุณภาพและถูกต้อง

คำสำคัญ: นักบัญชี บัญชีบริหาร กรอบความรู้

THE QUALIFICATION AND KNOWLEDGE FRAMEWORK OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS IN THAILAND

Kornnisa Ditsathien

Thammasat Business School, Thammasat University

ABSTRACT

The main objective of this article is to present an analysis of the qualification and knowledge framework of management accountants including the expectation of the executives towards management accountants in Thailand in various aspects. The article also analyses whether Thailand is now ready for having of certificated license of a management accountant. The analysis includes interviews of Thailand listed companies' executives and finds that a management accountant should have knowledge framework of accounting, finance, analysis and problem solving. In addition, expectations of the executives to a management accountant are skills, knowledge seeking, and well preparing for changes. The article also finds that having a certificate license of management accountant assures competency of a management accountant and adds value for accounting professions. Firms having certified management accountants would enhance confidence and trust in information and works from them. This value leads shareholders or stakeholders having decision making with confidence from good quality and accuracy of information.

Keywords: Accountant, Management Accountant, Knowledge Framework

■ บทนำ

การเปลี่ยนแปลงของสภาวะแวดล้อมทางธุรกิจในปัจจุบัน ทำให้เกิดภาวะการแข่งขันอย่างรุนแรงทั้งภายในประเทศและในระดับโลก ปรากฏการณ์เช่นนี้ส่งผลให้ธุรกิจหลายประเภทต้องปรับตัวครั้งใหญ่ เพื่อรับมือกับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นแล้วและกำลังจะเกิดขึ้น สิ่งเหล่านี้เป็นปัจจัยสำคัญที่กระตุ้นให้ผู้บริหารทั้งในภาครัฐและเอกชนตื่นตัวในการวางแผนทั้งระยะสั้นและระยะยาว การปรับโครงสร้างองค์กร โครงสร้างการบริหารจัดการ กำลังคน รวมถึงการวางกลยุทธ์ในการดำเนินงานให้สอดคล้องกับเทคโนโลยีใหม่ๆ ที่เกิดขึ้นอย่างรวดเร็ว เพื่อให้องค์กรสามารถอยู่รอดในภาวะการณ์เช่นนี้ ซึ่งความสำเร็จจะเกิดขึ้นได้นั้น จำเป็นต้องได้รับความร่วมมือร่วมใจจากบุคลากรทุกระดับในองค์กร ตั้งแต่ผู้บริหารระดับสูงไปจนถึงพนักงานระดับปฏิบัติการ เพื่อให้เกิดผลที่พึงประสงค์ในทุกระดับชั้นในองค์กร

ปัจจัยแห่งความสำเร็จประการหนึ่งที่สำคัญและมีผลต่อการพัฒนาองค์กรเพื่อตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงของโลก คือ การตัดสินใจของผู้บริหารที่มีประสิทธิภาพโดยอาศัยข้อมูลที่ถูกต้องเที่ยงตรงและทันเหตุการณ์ แต่เนื่องจากข้อมูลที่เกิดขึ้นในสภาพแวดล้อมทางธุรกิจมีมากมายจนผู้บริหารเกิดความสับสนในการเลือกข้อมูลใดในการตัดสินใจเพื่อที่จะทำให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด ข้อมูลทางบัญชีเป็นหนึ่งในข้อมูลซึ่งมีความสำคัญอย่างมากและเป็นสิ่งที่ผู้บริหารต้องให้ความสำคัญอย่างยิ่ง เนื่องจากผู้บริหารจำเป็นต้องตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ เพื่อให้การใช้ทรัพยากรในองค์กรที่มีอยู่อย่างจำกัดเกิดประสิทธิภาพมากที่สุด ซึ่งข้อมูลด้านบัญชีนั้นสามารถให้ข้อมูลที่จำเป็นเพื่อใช้ในการตัดสินใจดังกล่าว แต่เนื่องจากข้อมูลทางบัญชีส่วนมากเป็นข้อมูลด้านบัญชีการเงินซึ่งเป็นข้อมูลที่เกิดขึ้นในอดีต จึงไม่สามารถตอบสนองความต้องการผู้บริหารอย่างตามที่คาดหวัง ดังนั้น องค์กรหรือผู้บริหารจึงต้องอาศัยข้อมูลทางการบัญชีบริหาร ซึ่งสามารถนำมาใช้ในการวิเคราะห์ทางเลือกที่ดีที่สุดและแก้ไขปัญหาต่าง ๆ ให้ทันต่อสถานการณ์ทางธุรกิจที่เกิดขึ้นและเป็นไปตามวัตถุประสงค์ขององค์กร ข้อมูลทางการบัญชีบริหารจึงเป็นข้อมูลที่ถูกจัดทำขึ้นเพื่อใช้ในการวิเคราะห์และพยากรณ์สิ่งที่จะเกิดขึ้นและเป็นไปได้ภายใต้สภาวะแวดล้อมทางธุรกิจ ดังนั้นข้อมูลที่ถูกนำเสนอให้แก่ผู้บริหารส่วนใหญ่จึงเป็นข้อมูลที่คาดว่าจะเกิดในอนาคตและยืดหยุ่นตามความต้องการของผู้บริหาร

บุคลากรที่ทำงานด้านบัญชีบริหารจึงมีความสำคัญอย่างมากต่อองค์กร นักบัญชีบริหารคือผู้ที่มีความรอบรู้ทั้งทางทฤษฎีบัญชีและสามารถนำข้อมูลทางบัญชีมาประยุกต์ใช้ในทางปฏิบัติให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อองค์กร ผู้บริหารระดับสูงในองค์กรใหญ่ ๆ จำเป็นต้องอาศัยการสนับสนุนจากนักบัญชีบริหารเพื่อการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ ซึ่งนับว่าเป็นหนึ่งในขั้นตอนที่สำคัญที่สุดต่อความสำเร็จหรือความล้มเหลวของธุรกิจ ดังนั้นบทความนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อนำเสนอถึงการวิเคราะห์คุณสมบัติและกรอบความรู้ของนักบัญชีบริหาร รวมถึงความคาดหวังของผู้บริหารต่อนักบัญชีบริหารประเทศไทยในประเด็นต่าง ๆ นอกจากนี้ยังได้นำเสนอถึงประเด็นความพร้อมที่ประเทศไทยควรมีการออกใบอนุญาตนักบัญชีบริหาร

■ ประโยชน์ของสารสนเทศการบัญชีบริหาร

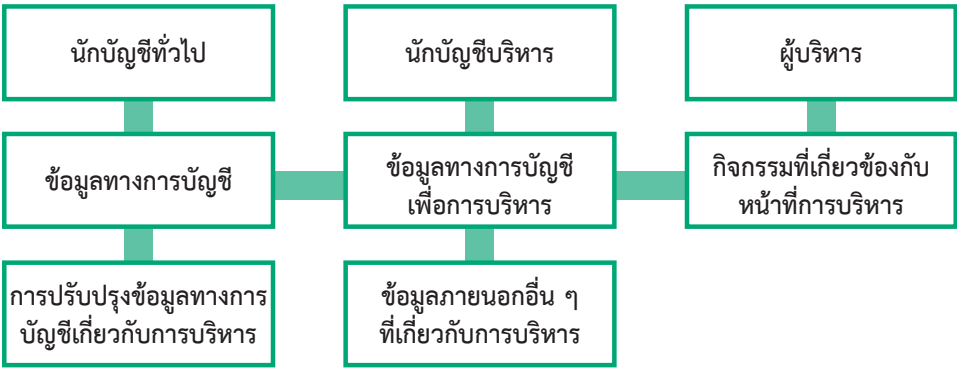
ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ (2560) ได้ศึกษาถึงผลกระทบของสารสนเทศทางบัญชีบริหารต่อมูลค่ากิจการ ซึ่งผลการศึกษาพบว่าสารสนเทศทางบัญชีบริหารมีผลกระทบเชิงบวกต่อมูลค่ากิจการ ขณะที่ไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างปริมาณของสารสนเทศการบัญชีบริหารกับมูลค่าของกิจการ จึงเห็นได้ว่าข้อมูลทางบัญชีบริหารที่มีคุณภาพสามารถสร้างคุณค่าให้แก่กิจการได้ จากเหตุผลดังกล่าว จึงส่งผลให้มีการสนับสนุนให้องค์กรธุรกิจเผยแพร่ข้อมูลสารสนเทศทางการบัญชีบริหาร เพื่อส่งสัญญาณไปที่ตลาดทุนให้รับรู้ถึงมูลค่าของกิจการทำให้นักลงทุนสามารถใช้ข้อมูลที่เปิดเผยในการตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพตามแผนการลงทุนที่วางไว้ ซึ่งทำให้บริษัทสามารถสะท้อนมูลค่ากิจการอย่างมีประสิทธิภาพ นอกจากนี้บุญอนันต์ ไชยชลอ (2546) เห็นว่าการบัญชีบริหารช่วยเพิ่มคุณค่าให้กับองค์กร (Organization Value) โดยมีส่วนทำให้

สมาชิกขององค์กรโดยเฉพาะผู้บริหาร ตัดสินใจและบริหารกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์กรได้ดีขึ้นและถูกต้องมากขึ้น ตัวอย่างเช่น สารสนเทศที่เกี่ยวกับต้นทุนจากระบบบัญชีเพื่อการบริหารนั้นช่วยให้ผู้จัดการในการตัดสินใจที่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์ การขายและการให้บริการ ให้ไปในทิศทางเดียวกัน สารสนเทศทางการบัญชีบริหารช่วยในการประเมินผลการปฏิบัติงานของผู้บริหารแต่ละคน นอกจากนี้การบัญชีบริหารยังสามารถรวบรวมมุมมองเกี่ยวกับกลยุทธ์ของกิจการและการตัดสินใจต่าง ๆ ทางการเงินให้สอดคล้องและเป็นไปในทิศทางเดียวกัน

■ ลักษณะของข้อมูลบัญชีบริหาร

สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์ (2549) ได้กล่าวว่า ผู้บริหารขององค์กรจำเป็นต้องอาศัยข้อมูลทางบัญชี เพื่อทำการตัดสินใจอย่างมีประสิทธิภาพ ข้อมูลทางการบัญชีจึงมีความสำคัญมากขึ้นเรื่อย ๆ ตามพลวัตรของสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่ผันแปรตามภาวะเศรษฐกิจในขณะใดขณะหนึ่ง บทบาทของนักบัญชีบริหารมีผลโดยตรงต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร โดยนักบัญชีเหล่านั้นสามารถนำองค์ความรู้ทางบัญชีมาผสมผสานกับความรู้ทางการบริหารผ่านทักษะและประสบการณ์ในวิชาชีพของตนเองแล้วต่อยอดความรู้ที่สังเคราะห์ขึ้นมาใช้เป็นเครื่องมือทางการบริหารที่ทรงประสิทธิภาพ ทำให้ผู้บริหารระดับสูงสามารถใช้เป็นองค์ประกอบในการตัดสินใจวางกลยุทธ์ เพื่อนำพาองค์กรไปสู่ทิศทางที่พึงประสงค์ นักบัญชีที่ทำหน้าที่เหล่านี้จึงถูกขนานนามว่านักบัญชีบริหาร ในทางปฏิบัติข้อมูลด้านบัญชีบริหารไม่มีรูปแบบตายตัวหรือต้องจัดทำตามหลักเกณฑ์ทางบัญชีที่ยอมรับโดยทั่วไป แต่เป็นการดำเนินการตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่ผู้บริหารกำหนด นักบัญชีบริหารจะดำเนินการวิเคราะห์ข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งทางตรงและทางอ้อม เพื่อประเมินสถานการณ์ความน่าจะเป็นภายใต้บริบททางธุรกิจต่าง ๆ เพื่อใช้ในการตัดสินใจสำหรับองค์กร ซึ่งเห็นได้ว่าข้อมูลบัญชีบริหารที่ต้องการส่วนใหญ่เป็นข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการคาดการณ์ทำให้มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจ โดยลักษณะของข้อมูลนั้นประกอบไปด้วยสามด้าน คือ ด้านการใช้งาน ด้านการนำเสนอและการเข้าถึง และด้านตัวข้อมูลเอง อย่างไรก็ตามข้อมูลทางการบัญชีบริหารก็มีข้อจำกัดที่สำคัญที่ต้องพิจารณา เช่น ความล่าช้าของข้อมูลทำให้ไม่ทันเวลาต่อการตัดสินใจ ความไม่แน่นอนของข้อมูล และความลำเอียงของข้อมูล (วิจิตรดา กิनावงศ์, 2553)

ดังนั้น หน้าที่ของนักบัญชีจึงเปรียบเสมือนเป็นตัวเชื่อมระหว่างผู้บริหารกับการปฏิบัติงานผ่านทางข้อมูลที่มีประโยชน์ในการตัดสินใจ นั่นคือ เมื่อผู้บริหารต้องตัดสินใจในเรื่อง ๆ หนึ่ง แต่อาจขาดทักษะในด้านการจัดการนำข้อมูลที่มีอยู่อย่างมากมายมาใช้ในการตัดสินใจ นักบัญชีบริหารจึงทำหน้าที่นำข้อมูลที่มีอยู่นั้นทำการวิเคราะห์เป็นสารสนเทศและเสนอให้แก่ผู้บริหารเพื่อทำการตัดสินใจดังกล่าวได้อย่างมีประสิทธิภาพ จากความสัมพันธ์ของนักบัญชี ผู้บริหาร และข้อมูลทางการบัญชี จึงสามารถสรุปได้ดังภาพที่ 1



ภาพที่ 1 ความสัมพันธ์ของนักบัญชี ผู้บริหาร และข้อมูลทางการบัญชี

ที่มา: สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์ (2549)

■ คุณลักษณะและบทบาทของนักบัญชีบริหาร

คุณลักษณะนักบัญชีที่องค์กรธุรกิจต้องการนั้นมีส่วนประกอบที่ใกล้เคียงกันเพียงแต่ลำดับความต้องการในแต่ละสมรรถนะอาจแตกต่างกัน โดยสมรรถนะทางด้านความรู้ทางการบัญชีที่องค์กรธุรกิจต้องการในลำดับแรก คือความสามารถในการบันทึกบัญชีตลอดจนความสามารถในการจัดทำรายงานทางการเงินและความรู้เกี่ยวกับภาษีอากร รองลงมาคือความรู้ด้านบัญชีบริหารและบัญชีต้นทุนการวางแผนงบประมาณ ต่อมาคือความรู้ที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพที่องค์กรธุรกิจให้ความสำคัญ เช่น การวางแผนทางการเงิน การบริหารความเสี่ยง การตรวจสอบภายใน และสารสนเทศเพื่อการบริหาร สำหรับปัจจัยที่ส่งผลต่อความพึงพอใจของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ต่อคุณลักษณะของนักบัญชี (กุสุมา คำพิทักษ์, 2556) นอกจากนี้นักบัญชียังควรต้องมีคุณสมบัติที่สำคัญอันประกอบไปด้วย ความโปร่งใส อีสุภะ เที่ยงธรรมและประโยชน์สาธารณะ ความรอบรู้ในธุรกิจและโลกาภิวัตน์ ทักษะในการบริหารและตัดสินใจ ทักษะในการปรับตัวและทำงานเป็นทีม และความรู้ทางจรรยาบรรณวิชาชีพและกฎหมาย (ธนภัทร กิริติยุทธ, 2554) และควรต้องมีทักษะด้านอื่น นอกเหนือจากความรู้ทางบัญชี เช่น ทางด้านการสื่อสาร การทำงานเป็นทีม และการแก้ไขปัญหา (Hassall, Joyce, Arquero Montaña and Donoso Anes. 2005)

■ สถาบันรับรองนักบัญชีบริหารและกรอบความรู้ของนักบัญชีบริหาร

ปัจจุบันนี้สถาบันที่รองรับและออกใบอนุญาตให้แก่นักบัญชีบริหาร มีการกำหนดกรอบความรู้ของนักบัญชีบริหารที่สำคัญและจำเป็น ซึ่งเป็นแนวทางหรือคุณสมบัติที่ต้องการของแต่ละสถาบันที่ให้การรับรอง ดังต่อไปนี้

1) Institute of Management Accountants (IMA)

Institute of Management Accountants (IMA) เป็นสถาบันที่ให้ความร่วมมือแก่นักบัญชีที่เชี่ยวชาญการเงินและธุรกิจ มีความมุ่งมั่นที่จะพัฒนาความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีบริหาร โดยออกใบอนุญาตนักบัญชีบริหาร (Certified Management Accountant: CMA) เพื่อพัฒนาความรู้การทำงาน และมุ่งสู่จริยธรรมในการดำเนินธุรกิจ โดยสถาบัน IMA ได้ระบุทักษะหลักและขอบเขต เพื่อมุ่งสู่ความสำเร็จในการเป็นนักบัญชีบริหาร ซึ่งขอบเขตที่กำหนดมานั้น เป็นเครื่องมือที่ช่วยให้แก่นักบัญชีบริหารพัฒนาสายอาชีพของตน อีกทั้งยังช่วยให้ผู้บริหารสามารถใช้ประโยชน์จากความเป็นนักบัญชีให้เกิดประสิทธิผลการจ้างงานและตัดสินใจในเรื่องผลตอบแทน รวมถึงการสร้างทักษะการทำงาน ซึ่งทั้งหมดนี้จะทำให้องค์กรมีการพัฒนาธุรกิจอย่างยั่งยืน โดย IMA ได้กำหนดกรอบความสามารถของนักบัญชีบริหารอันประกอบด้วย 4 ด้าน ดังนี้

- การวางแผนและการรายงาน (Planning and Reporting) นักบัญชีบริหารต้องมีทักษะด้านการมองเห็นภาพที่ชัดเจนของเหตุการณ์ หรือสถานการณ์ที่อาจเกิดในอนาคต การวัดประสิทธิภาพการทำงาน และการทำรายงานทางการเงิน โดยใช้ทักษะทางบัญชีการเงินเพื่อบันทึกและวิเคราะห์รายการทางการเงิน เช่น การวางแผนทางบัญชีให้เหมาะสมกับสถานการณ์ต่าง ๆ คาดการณ์ทางการเงินและรูปแบบการปฏิบัติงานให้เพียงพอต่อทรัพยากรที่มี เช่น เงินสด สินค้า ยอดขาย ดำเนินงานทั้งขั้นตอนและกระบวนการเพื่อความมั่นใจว่ากลยุทธ์ทางภาษีจะถูกต้องและทันเวลาต่อการยื่นภาษี
- การตัดสินใจ (Decision Making) นักบัญชีบริหารต้องมีทักษะด้านการตัดสินใจ การจัดการกับความเสี่ยง และสร้างสภาพแวดล้อมที่มีจริยธรรม รวมถึงต้องมีความสามารถด้านบริหารจัดการด้านการเงินขององค์กรทั้งในระยะสั้นและระยะยาว ด้านการแนะนำทางเลือกสำหรับการเพิ่มทุน ด้านการรักษาความสัมพันธ์ที่กระหว่างสถาบันการเงินและแหล่งเงินทุนอื่น ด้านการตัดสินใจโดยใช้ฐานของการวิเคราะห์และระเบียบวิธีที่สร้างสรรค์

เช่น เป็นผู้ที่สามารถตัดสินใจในระดับที่ซับซ้อนและอยู่ภายใต้ความเสี่ยงสูง อีกทั้งผลลัพธ์ส่งผลกระทบต่อเป้าหมายทางยุทธศาสตร์ นอกจากนี้ นักบัญชีบริหารควรต้องสามารถระบุชี้ชัดและประเมินความเสี่ยงภายในองค์กร และดำเนินการบริหารความเสี่ยงด้วยแผนการเชิงกลยุทธ์ขององค์กรรวมทั้งการรักษาไว้ซึ่งธรรมาภิบาลที่ดี

- เทคโนโลยี (Technology) นักบัญชีบริหารต้องมีทักษะด้านการดำเนินงานที่สร้างสรรค์ผ่านการใช้เทคโนโลยีในการแก้ไขปัญหาและวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงาน เช่น สามารถนำองค์กรมาปรับใช้เทคโนโลยีใหม่ที่เกิดขึ้นรวมทั้งดำเนินการปรับปรุงเทคโนโลยีที่มีอยู่ให้ทันสมัย

- การปฏิบัติการ (Operations) นักบัญชีบริหารต้องมีทักษะทางด้านปรับโฉมด้านการดำเนินงาน เพื่อก่อให้เกิดความเปลี่ยนแปลงในวงกว้างต่อลูกค้า โดยต้องทำความเข้าใจกลไกและตัวขับเคลื่อนที่จะนำธุรกิจไปสู่ความสำเร็จในอุตสาหกรรมใดอุตสาหกรรมหนึ่ง เช่น นักบัญชีบริหารอาจทำหน้าที่เสมือนหนึ่งเป็นผู้เชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมนั้น โดยรอบรู้เกี่ยวกับวงจรห่วงโซ่อุปทานและความได้เปรียบเชิงแข่งขันรวมถึงกฎระเบียบต่าง ๆ แล้ววางแผนและจัดระเบียบทรัพยากรต่าง ๆ ทั้งด้านบุคลากรและด้านการเงินเพื่อให้บรรลุเป้าหมายขององค์กร

ดังนั้น การได้รับใบอนุญาต CMA นั้น ต้องเป็นสมาชิกของสถาบัน IMA และต้องมีประสบการณ์การทำงานด้านบัญชีบริหารหรือบัญชีการเงินเป็นเวลาอย่างน้อย 2 ปี รวมถึงต้องผ่านการทดสอบทั้งด้านรายงานทางการเงิน การวางแผน ประสิทธิภาพ และการควบคุม และด้านการตัดสินใจทาง

2) Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)

Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) เป็นองค์กรที่มีชื่อเสียงและเป็นที่ยอมรับโดยมีใบอนุญาตทางบัญชีบริหาร Chartered Global Management Accountant (CGMA) ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยสนับสนุนบุคลากรและองค์กรทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับบัญชี โดยการรวบรวมองค์ความรู้ทางบัญชีบริหารที่สำคัญ ซึ่งมีครอบคลุมความรู้ด้านบัญชีบริหารด้านต่าง ๆ ดังนี้

- ความรู้เฉพาะทาง (Technical skill) คือ ทักษะในเชิงความรู้ทางการเงินและการบัญชีมาประยุกต์ให้เข้ากับการทำงานได้ ทักษะด้านนี้ครอบคลุมถึงเรื่องความรู้เกี่ยวกับด้านโครงสร้างธุรกิจ (business structure) ด้านการดำเนินธุรกิจ (operation) และด้านการเงิน (finance)
- ความรู้ทางธุรกิจ (Business skills) คือ ทักษะในการดำเนินธุรกิจโดยมีความรู้รอบด้านในโลกธุรกิจและเข้าใจถึงปัจจัยทั้งภายในและภายนอกที่มีผลกระทบต่อองค์กรธุรกิจ รวมถึงมีความรอบรู้ถึงประวัติและความสนใจของผู้มีส่วนได้เสียสำคัญในแวดวงธุรกิจ รวมทั้งข้อกฎหมายต่าง ๆ ที่มีผลกระทบต่อการดำเนินธุรกิจ
- ภาวะผู้นำ (Leadership skill) คือ ทักษะความมีภาวะผู้นำ โดยต้องมีทักษะการเป็นผู้นำในสถานการณ์ต่าง ๆ รู้จักแก้ไขปัญหาเมื่อประสบเหตุต่าง ๆ รวมทั้งเข้าใจกระบวนการของการบริหารของธุรกิจ
- บุคลากร (People skill) คือ ทักษะความสามารถในการเข้าใจผู้อื่น ผู้มิตร และสร้างสัมพันธ์ไมตรี รวมทั้งความสามารถในการสื่อสารให้บุคลากรในองค์กรเข้าใจข้อมูลทั้งเชิงตัวเลขและเชิงบริหาร
- จริยธรรมทางธุรกิจ (Business Ethics, Integrity, and Professionalism) คือ ความมีจริยธรรมทางธุรกิจ มีคุณธรรม และศีลธรรมจรรยาความเป็นมืออาชีพ มีจรรยาบรรณของวิชาชีพ มีธรรมาภิบาล มีความโปร่งใส และตรวจสอบได้

โดยการได้รับ CGMA นั้น จะต้องมีคุณวุฒิการศึกษาในระดับปริญญาตรีขึ้นไปหรือมีใบอนุญาตจาก American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) และมีประสบการณ์การทำงาน 3 ปี ในด้านการบัญชีบริหาร รวมถึงต้องผ่านการทดสอบสถานการณ์ธุรกิจเสมือนจริงผ่านกรอบความรู้ทั้ง 5 ด้าน

3) Institute of Certified Management Accountants (ICMA)

สถาบัน Institute of Certified Management Accountants (ICMA) เป็นสถาบันทางด้านบัญชีบริหารในประเทศออสเตรเลียซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อพัฒนาความรู้ทางบัญชีบริหารทั้งทางทฤษฎีและการปฏิบัติงาน เพื่อมุ่งสู่ความเป็นมืออาชีพ โดยมีการรับรองนักบัญชีบริหารรับอนุญาต (Certified Management Accountant: CMA) โดยผู้ที่มีคุณสมบัติสามารถสอบเพื่อขอใบอนุญาตนั้นต้องเป็นผู้ที่จบปริญญาทางบัญชี นอกจากนี้สถาบันได้เปิดโอกาสให้แก่ผู้ที่ไม่มีความรู้ทางบัญชีโดยจะต้องผ่านรายวิชา 4 ก่อน คือ การเงิน (Corporate Finance) การบัญชีสำหรับธุรกิจ (Accounting for Business) การบัญชีบริหาร (Managerial Accounting) และการวิเคราะห์งบการเงิน (Financial Statement Analysis) สำหรับผู้ที่มีปริญญาทางบัญชีต้องสอบผ่านรายวิชา การบริการเชิงกลยุทธ์ (Strategic Cost Management) และการวิเคราะห์กลยุทธ์ธุรกิจ (Strategic Business Analysis) เมื่อสอบผ่านและมีประสบการณ์การทำงานที่เกี่ยวข้องกับบัญชีบริหารจำนวน 5 ปี

■ ทักษะที่จำเป็นของนักบัญชีบริหารในประเทศไทย

ศรัณย์ ชูเกียรติ และ ประจित หาวัตร (2548) งานที่นักบัญชีบริหารส่วนใหญ่ทำเกี่ยวกับการเป็นที่ปรึกษาให้แก่หน่วยงานอื่น การจัดเตรียมข้อมูลต่าง ๆ แต่ในขณะเดียวกันก็ต้องมีความรู้ทางด้านบริหารธุรกิจที่เกี่ยวข้อง การมีวิสัยทัศน์ ความสามารถในการตัดสินใจ การแก้ปัญหาและลดความขัดแย้ง ความเป็นผู้นำ ความมีจริยธรรม และความสามารถในการให้คำปรึกษาแก่หน่วยงานอื่น ศรัณย์ ชูเกียรติ และ ประจित หาวัตร (2548) ได้สำรวจบริษัทขนาดใหญ่ระดับความสำคัญของทักษะ ความรู้ ของนักบัญชีบริหาร ซึ่งพบว่าคุณสมบัติที่นักบัญชีบริหารควรมี คือ ความเข้าใจในความสัมพันธ์ระหว่างบุคคล งบกำไรขาดทุน และงบกระแสเงินสด ความสามารถในการแปลและวิเคราะห์งบการเงิน ทักษะในการวิเคราะห์งบการเงิน ความเข้าใจและสามารถจัดทำงบการเงิน ความสามารถในการเสนอความคิด และรายงานการเงิน การนำเสนอปัญหา แนวทางแก้ไขอย่างเป็นระบบ และสามารถอธิบายเป็นรูปธรรมแบบและชัดเจน ความรู้ในหลักการบัญชี และสามารถใช้อย่างถูกต้อง ความมีจริยธรรมในการทำงาน ความรู้ในด้านภาษีอากร และสามารถใช้อย่างถูกต้อง การรู้จักควบคุมอารมณ์ให้คงที่ยามที่มีปัญหากับงาน เพื่อนร่วมงาน หรือฝ่ายที่เกี่ยวข้อง การรู้จักเปิดโลกให้กว้าง ให้ความสนใจหรือชวนหาความรู้ใหม่ที่ใกล้เคียงในสายบริหารธุรกิจประกอบอยู่เสมอ

■ การวิเคราะห์ถึงคุณสมบัติของนักบัญชีบริหารของประเทศไทย

การวิเคราะห์ถึงคุณสมบัติของนักบัญชีบริหาร นอกจากพิจารณาข้อมูลจากการศึกษาอื่น ๆ และข้อมูลจากสถาบันการบัญชีบริหารชั้นนำของโลก ยังได้วิเคราะห์ข้อมูลจากการสัมภาษณ์จากผู้บริหารที่ใช้ข้อมูลบัญชีบริหารจากกลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง ทรัพยากร และเทคโนโลยี อันประกอบไปด้วยผู้บริหารระดับสูง และผู้อำนวยการด้านการเงิน พบว่าคุณสมบัติของนักบัญชีบริหารของประเทศไทยควรเป็นผู้ที่มีการศึกษาขั้นต่ำระดับปริญญาตรีทางบัญชีหรือสาขาที่เกี่ยวข้อง หรือได้รับใบอนุญาตในสาขาที่เกี่ยวข้อง เช่น CPA CIA และมีประสบการณ์การทำงานในด้านบัญชี การเงิน หรือบริหาร อย่างน้อย 3 ปี นอกจากนี้ควรมีกรอบความรู้ในด้านต่าง ๆ ดังนี้

- การบัญชีบริหาร (Managerial Accounting) โดยต้องเข้าใจความสัมพันธ์ระหว่างงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน และกระแสเงินสด
- การจัดเตรียมงบการเงิน (Financial Statement Preparation) คือ มีความเข้าใจและสามารถจัดทำงบการเงิน
- การวิเคราะห์งบการเงิน (Financial Statement Analysis) คือ สามารถแปลและวิเคราะห์งบการเงิน
- การรายงาน วางแผน และควบคุมด้านการเงิน (Financial Reporting, Planning, Performance, and Control) คือ มีความสามารถในการเสนอความคิดและรายงานทางการเงิน การนำเสนอปัญหา และแนวทางแก้ไขอย่างเป็นระบบ และสามารถอธิบายเป็นรูปธรรมอย่างชัดเจน
- การตัดสินใจด้านการเงิน (Financial Decision Making) คือ มีความสามารถในการตัดสินใจจากข้อมูลทางการเงินที่มี รวมถึงการคาดการณ์ธุรกิจในอนาคต การบริหารจัดการความเสี่ยง
- การจัดการด้านต้นทุนเชิงกลยุทธ์ (Strategic Cost Management) คือ บริหารจัดการระบบบัญชีต้นทุน
- กฎหมายธุรกิจ (Business Law) คือ มีความรู้ด้านกฎหมายธุรกิจ และสามารถใช้งานได้ถูกต้อง
- จริยธรรม (Ethics) คือ มีจริยธรรมในการทำงาน
- ภาษี (Tax) คือ มีความรู้ในด้านภาษีอากรและสามารถใช้ได้อย่างถูกต้อง
- การจัดการธุรกิจ (Business Management) คือ วางแผนและตรวจสอบกิจกรรมหรือการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง
- สภาพแวดล้อมด้านตลาดและกฎระเบียบ (Market and Regulatory Environment) คือ เข้าใจในตลาดและธุรกิจที่ทำ รวมถึงสามารถระบุความเสี่ยงและโอกาสที่เกี่ยวข้องกับกฎระเบียบข้อปฏิบัติ
- กลยุทธ์ (Strategy) คือ เข้าใจภาพรวมขององค์กร ทิศทางที่ผู้บริหารหรือผู้ถือหุ้นต้องการ
- การสื่อสาร (Communication) คือ มีทักษะการสื่อสาร ถ่ายทอดข้อมูลให้พนักงานหรือผู้บริหารได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล
- การเจรจาต่อรองและการตัดสินใจ (Negotiation and Decision-Making) คือ ทักษะการเจรจาต่อรอง และการตัดสินใจในทางธุรกิจ
- การทำงานร่วมกัน (Collaboration and Teamwork) คือ ทำงานร่วมกับเพื่อนร่วมงานหรือฝ่ายที่เกี่ยวข้องได้อย่างราบรื่น
- ความรู้เฉพาะในอุตสาหกรรม (Industrial Specific Knowledge) มีความเข้าใจในธุรกิจที่ดำเนินการอยู่

ดังนั้น กรอบความรู้ของนักบัญชีบริหารสามารถถูกสรุปเป็น 5 ด้าน คือ ด้านความรู้ทางบัญชีและการเงิน ด้านความรู้ทางบริหาร ด้านทักษะการทำงาน ด้านความรู้ทางกฎหมายและภาษี และด้านจริยธรรม ซึ่งแสดงไว้ดังภาพที่ 2



ภาพที่ 2 กรอบความรู้รั้นักบัญชีบริหารของประเทศไทย

จากภาพที่ 2 แสดงให้เห็นว่ากรอบความรู้ของนักบัญชีบริหารประกอบด้วย 4 หมวดความรู้ โดยหมวดความรู้ที่สำคัญอันดับแรกคือ ความรู้ทางบัญชีและการเงินรวมถึงความรู้ทางบริหาร ซึ่งความรู้ทั้งสองนี้สำคัญต่อการเป็นนักบัญชีบริหาร เพื่อการวิเคราะห์ คาดการณ์ จัดเตรียมรายงานเสนอต่อผู้บริหาร ลำดับต่อมาคือ ทักษะการทำงานและ ความรู้ทางกฎหมายและภาษี เพราะนอกจากความรู้ทางบัญชีที่ใช้สำหรับการทำงานแล้ว ทักษะการทำงานก็เป็นสิ่งสำคัญ ทั้งทักษะการสื่อสาร การตัดสินใจ รวมถึงความรู้เฉพาะทางธุรกิจที่ตนทำด้วย สุดท้ายคือความรู้ทางกฎหมายและภาษี เพื่อใช้ประกอบการทำงานให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น สุดท้ายความรู้ทั้ง 4 หมวดนี้จะต้องอยู่ภายใต้จริยธรรม เพราะ นักบัญชีบริหารต้องทำงานกับข้อมูลที่อาจเป็นข้อมูลที่เป็นความลับ และข้อมูลที่ได้จากนักบัญชีบริหารที่เสนอมีความสำคัญ ต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร ดังนั้นข้อมูลที่ได้จะต้องเป็นข้อมูลที่ถูกต้องเชื่อถือได้

■ สรุป

คุณสมบัติของนักบัญชีบริหารของประเทศไทยนั้นควรมีการศึกษาระดับปริญญาตรีทางบัญชีหรือปริญญาตรีในสาขาที่เกี่ยวข้อง มีทักษะและกรอบความรู้ทั้งทางด้านเชิงวิชาการ เชิงปฏิบัติ และมีทักษะด้านการบริหารและด้านคน เช่น การบริหารจัดการองค์กร การเจรจาต่อรอง รวมถึงต้องมีคุณสมบัติในเรื่องจริยธรรม นอกจากนี้ นักบัญชีบริหารยังต้องมีทักษะด้านการสื่อสารที่มีประสิทธิภาพ เนื่องจากนักบัญชีบริหารต้องติดต่อสื่อสารและเกี่ยวข้องทำงานกับหลากหลายแผนก รวมถึงการนำเสนอข้อมูลผู้ที่เกี่ยวข้อง และต้องเป็นผู้ที่ต้องการเพิ่มเติมความรู้ทั่วไปอย่างสม่ำเสมอ เช่น ข่าวเศรษฐกิจ การออกกฎระเบียบจากหน่วยงานราชการ หรือความรู้ทางเทคโนโลยีดิจิทัล เพื่อเตรียมพร้อมรับมือกับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจได้ การมีใบอนุญาตนักบัญชีบริหารนั้นสามารถแสดงถึงความสามารถของนักบัญชี เป็นการสร้างคุณค่าให้แก่วิชาชีพการบัญชีด้านบัญชีบริหาร รวมถึงเป็นการยกระดับมาตรฐานการทำงานด้านบัญชีบริหารให้สูงขึ้น และเป็นการเพิ่มโอกาสในการทำงานในองค์กรขนาดใหญ่และองค์กรระดับนานาชาติ

เอกสารอ้างอิง

ภาษาไทย

- กุสุมา คำพิทักษ์. (2556). *นักบัญชีที่องค์กรธุรกิจต้องการ เก่ง+ดี*. เอกสารเผยแพร่ความรู้. สถาบันวิจัยและพัฒนามหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี.
- ธนภัทร กิริติยุทธ. (2554). *ความพึงพอใจของผู้ว่าจ้างที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยต่อคุณลักษณะนักบัญชี*. การค้นคว้าอิสระระดับมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ. (2560). *สารสนเทศทางบัญชีบริหารมีผลกระทบต่อมูลค่ากิจการหรือไม่: หลักฐานจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย*. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 13(40), 43-55.
- บุญอนันต์ ไชยชลอ. (2546). *การบัญชีบริหาร*. มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- วิจิตรา กิณาวศ. (2553). *ความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพข้อมูลทางการบัญชีบริหารและประสิทธิภาพการตัดสินใจของธุรกิจที่ได้รับมาตรฐาน ISO 9000 ในกรุงเทพมหานคร*. การค้นคว้าอิสระระดับมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ศรัณย์ ชูเกียรติ และประจิต หาว์ตร. (2548). *การวิเคราะห์การปฏิบัติงานและการสำรวจทักษะที่จำเป็นของนักบัญชีบริหารในบริษัทขนาดใหญ่*. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 1(2), 32-45.
- สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์. (2549). *การบัญชีบริหาร*. สำนักพิมพ์แมคกรอ-ฮิล.

ภาษาอังกฤษ

- Butler, S. A., & Ghosh, D. (2015). Individual differences in managerial accounting judgments and decision making. *The British Accounting Review*, (1), 33. doi:10.1016/j.bar.2014.09.002.
- Hassall, T., Joyce, J., Arquero Montaña, J.L., & Donoso Anes, J.A. (2005). Priorities for the development of vocational skills in management accountants: A European perspective. *Accounting Forum*, 29379-394. doi:10.1016/j.03.00. accfor.20052.