



บทที่ 1

บทนำ

ในปัจจุบัน การดำเนินธุรกิจให้ประสบความสำเร็จนั้นมีความยากลำบากมากขึ้นกว่าการดำเนินธุรกิจในอดีตมาก ทั้งนี้เนื่องจากสถานการณ์การแข่งขันที่นับวันจะทวีความรุนแรงมากขึ้นเรื่อยๆ รวมไปถึงสภาพการณ์ของปัจจัยอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจ เช่น สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจ สังคม การเมือง เทคโนโลยี และวัฒนธรรม ที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วและมีลักษณะที่เป็นแบบพลวัต (Dynamics) มากขึ้นจนเป็นการยากที่ผู้บริหารขององค์กรจะสามารถคาดการณ์ความเปลี่ยนแปลงของปัจจัยต่างๆ ที่จะเกิดขึ้นในอนาคตได้อย่างถูกต้อง ส่งผลให้การวางแผนทั้งระยะสั้นและระยะยาว เพื่อกำหนดทิศทางที่องค์กรจะมุ่งไปในอนาคต ไม่ใช่สิ่งที่ทำได้โดยง่ายอีกต่อไป

จากสถานการณ์ที่เต็มไปด้วยความไม่แน่นอนในการแข่งขันทางธุรกิจนี้ องค์กรส่วนใหญ่จึงได้หันมาให้ความสำคัญกับการวางแผนกลยุทธ์และการนำกลยุทธ์ไปปฏิบัติมากขึ้น เพื่อให้องค์กรสามารถคาดการณ์และรับมือกับสถานการณ์ต่างๆ ที่เปลี่ยนแปลงได้อย่างมีประสิทธิภาพ แต่อย่างไรก็ตาม การมุ่งเน้นที่การวางแผนกลยุทธ์และการนำกลยุทธ์ไปปฏิบัติเพียงอย่างเดียวนั้น ยังไม่เพียงพอที่จะทำให้้องค์กรประสบความสำเร็จตามที่ต้องการได้ หากองค์กรมิได้ให้ความสำคัญกับการควบคุมและประเมินผลงานขององค์กร ซึ่งเป็นอีกส่วนหนึ่งที่มีความสำคัญมากเท่าๆ กับการวางแผนกลยุทธ์และการนำกลยุทธ์ไปปฏิบัติ ผู้บริหารขององค์กรจึงต้องมุ่งเน้นการควบคุมและการประเมินผลการปฏิบัติงานทั้งหมดขององค์กรควบคู่ไปด้วย เพื่อให้ผลงานขององค์กรเป็นไปตามแผนงานที่ได้วางไว้อย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด ดังคำกล่าวที่ว่า ถ้าเราไม่สามารถที่จะวัดผลสิ่งใดได้แล้ว เราก็ไม่สามารถที่จะควบคุมสิ่งนั้นได้

เมื่อการควบคุมและการประเมินผลการปฏิบัติงานเป็นสิ่งที่จำเป็นและมีความสำคัญต่อความสำเร็จขององค์กร ดังนั้นเครื่องมือที่จะถูกนำมาใช้ในการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงานจึงต้องมีประสิทธิภาพสูงสุด และทำให้เกิดความสมดุลกันระหว่างผลการดำเนินงานระยะสั้นและความสามารถในการแข่งขันทางธุรกิจขององค์กรในระยะยาว โดยเครื่องมือเหล่านี้จะต้องสะท้อนให้้องค์กรมองเห็นปัญหาที่จะเกิดขึ้นในระยะสั้น และช่วยองค์กรในการปรับกลยุทธ์ให้สอดคล้องกับความเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นอยู่ตลอดเวลา เพื่อสร้างความสามารถและศักยภาพในการแข่งขันทางธุรกิจในระยะยาวได้ ดังนั้นปรัชญาในการดำเนินธุรกิจในปัจจุบันที่มุ่งเน้นแนวคิดทางเศรษฐศาสตร์ที่ว่า เป้าหมายในการดำเนินธุรกิจไม่ได้อยู่ที่การทำให้กำไรสูงสุด หากแต่อยู่ที่การทำให้ส่วนของผู้ถือหุ้นมีมูลค่าสูงสุด หรือเรียกได้ว่า การบริหารที่มุ่งเน้นมูลค่า (Value-Based

Management) ได้ถูกนำมาประยุกต์ใช้ในองค์กร ซึ่งเป็นที่มาของการวิธีการคำนวณต้นทุนวิธีการใหม่ที่มีการบูรณาการเทคนิคการคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity - Based Costing: ABC) และเทคนิคมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์ (EVA: Economic Value Added) เพื่อใช้เป็นดัชนีชี้วัดด้านต้นทุนขององค์กร

ระบบการชี้วัด ประเมินผลและควบคุมการปฏิบัติงาน เมื่อผนวกเข้ากับระบบการวางแผนกลยุทธ์และการนำกลยุทธ์ไปปฏิบัติ จะกลายเป็นระบบการบริหารงานขององค์กร ซึ่งมีอยู่ด้วยกันมากมายหลายรูปแบบในปัจจุบัน ทั้งนี้องค์กรแต่ละแห่งจะเลือกใช้ระบบการบริหารงาน การวางแผนกลยุทธ์ การประเมินผลและการควบคุมการปฏิบัติงานอย่างไรนั้น ขึ้นอยู่กับการที่ผู้บริหารขององค์กรนั้นจะเลือกใช้ระบบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ ชีคความสามารถและลักษณะธุรกิจขององค์กร ผู้บริหารที่สามารถเลือกระบบการบริหารงานที่เหมาะสมและมีประสิทธิภาพสูงสุดสำหรับองค์กรได้ จะสามารถพัฒนาและนำพาองค์กรไปสู่ความสำเร็จและความได้เปรียบทางการแข่งขันที่ยั่งยืนต่อไปได้

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

เนื่องจากจากสถานการณ์การแข่งขันทางธุรกิจในปัจจุบันที่ได้ทวีความรุนแรงมากขึ้นเรื่อยๆ ดังนั้นการวัดผลการดำเนินงานขององค์กรจำเป็นที่จะต้องใช้ตัวชี้วัดที่มีคุณสมบัติสามารถสะท้อนผลการดำเนินงานที่แท้จริงได้ และต้นทุนของกิจกรรมต่างๆที่เกิดขึ้นในการดำเนินงานต้องสามารถระบุออกมาได้อย่างชัดเจน ซึ่งตัวชี้วัดที่นิยมใช้ในปัจจุบันนั้นมีข้อบกพร่องดังต่อไปนี้

ตารางที่ 1.1 ข้อบกพร่องของตัวชี้วัดในปัจจุบัน

ตัวชี้วัด	ข้อบกพร่อง
รายได้ / กำไร	<ol style="list-style-type: none"> 1. เงินทุนจากส่วนผู้ถือหุ้นไม่มีต้นทุน และขึ้นอยู่กับบุคคล (ค่าใช้จ่ายค้างชำระหรือ รายได้ค้างเก็บ หรือค่าเผื่อสำรองต่างๆ ฯลฯ) 2. โครงการที่ทำลายมูลค่าอาจทำให้รายได้เพิ่มขึ้น
ต้นทุน	<ol style="list-style-type: none"> 1. ปัจจัยหลักคณมูลค่าเท่านั้น ไม่พิจารณาถึงภาพรวม
EPS	<ol style="list-style-type: none"> 1. EPS ไม่พิจารณาต้นทุนเงินทุน เช่น กู้เงินมาชำระหนี้เก่า เพื่อให้จำนวนหุ้นเท่าเดิม (EPS เท่าเดิม) ซึ่งในความเป็นจริงควรที่จะมีการเพิ่มทุน 2. ก่อให้เกิดการจูงใจแก่นักบริหารที่มีความกล้าเสี่ยงมากเกินไป

ตัวชี้วัด	ข้อบกพร่อง
กัตราการเติบโตของรายได้	1. สร้างขึ้นโดยการอัดฉีดเงินทุนและการซื้อกิจการ
เงินปันผล	1. ผลตอบแทนที่ไม่สมบูรณ์ เงินปันผลที่จ่ายคือกำไรขาดทุน เงินทุน
ROA	1. ไม่มีอัตราผลตอบแทนขั้นต่ำที่ชัดเจน 2. อาจจะมีการบิดเบือนได้โดยขายสินทรัพย์บางอย่างทิ้งไปเพื่อ ส่งให้ค่า ROA เท่าเดิมหรือสูงขึ้น ซึ่งในความเป็นจริงการเก็บ สินทรัพย์อาจมีประโยชน์มากกว่า
ROE	1. ไม่มีอัตราผลตอบแทนขั้นต่ำที่ชัดเจน 2. ถูกบิดเบือนโดยการจัดหาเงินทุน และการตัดหนี้เป็นศูนย์ ทางบัญชีเช่นอาจจะซื้อหุ้นคืนด้วยเงินสด เนื่องจากหากว่า กำไรคงที่แต่จำนวนหุ้นลดลงก็จะส่งผลให้ค่า ROE มีค่า สูงขึ้น โดยปริยาย
IRR	1. มักจะขัดแย้งกับ NPV (เช่นเมื่อกระแสเงินสดติดลบ เป็นต้น)
FCF (Free Cash Flow)	1. ไม่สะท้อนถึงความเป็นจริงทางเศรษฐกิจในแต่ละช่วงเวลา

และเนื่องจากระบบต้นทุนขององค์กรเป็นแบบดั้งเดิม (Traditional Costing) ซึ่งประกอบด้วยต้นทุนสองชนิดคือ ต้นทุนแปรผันและต้นทุนคงที่ โดยปัญหาในระบบต้นทุนที่ใช้ในปัจจุบันประกอบด้วย

1. ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง วิธีการที่ใช้ในการคำนวณต้นทุนวัตถุดิบทางตรงนั้นมีความแม่นยำค่อนข้างสูง ความผันผวนของต้นทุนวัตถุดิบทางตรงสามารถสรุปสาเหตุออกมาได้อย่างชัดเจนเป็นเรื่องของการไม่สามารถควบคุมผลการผลิตจริงให้ตรงตามค่าเมื่อสูญเสียและความเสียหายได้ แต่ความผันผวนหรือความคลาดเคลื่อนนี้ก็ยังมีในขอบเขตที่ยอมรับได้

2. ความคลาดเคลื่อนในส่วนต้นทุนแปรผัน ความไม่ถูกต้องแม่นยำในการคำนวณจากระบบต้นทุนมาตรฐานขององค์กร ในปัจจุบันนั้นบางส่วนมาจากการพิจารณาด้วยวิธีการทางสถิติซึ่งอาจขาดความแม่นยำอยู่แล้วส่วนหนึ่ง และยังเห็นได้ค่อนข้างชัดเจนที่วิธีการคำนวณโซ่ผู้การผลิตแปรผันโดยการเลือกใช้จำนวนเม็ดหรือกิโลกรัมเป็นตัวหลักคั่นต้นทุน สำหรับเป็นพื้นฐานในการแบ่งต้นทุนนั้น ไม่สามารถเป็นตัวแทนสัดส่วนการใช้ทรัพยากรได้แม่นยำนัก นอกจากนั้นยังไม่สามารถแยกแยะความยากง่ายของการในการผลิตผลิตภัณฑ์ เช่นความยากง่ายในการผลิต เวลาที่ใช้ในการปรับตั้งเครื่องจักรและอื่นๆ

3. ความคลาดเคลื่อนในส่วนต้นทุนคงที่ การรวมต้นทุนคงที่ทั้งหมดของทั้งองค์กรรวมเข้าในกองกลาง แล้วปันส่วนต้นทุนโดยเป็นสัดส่วนตามมูลค่าของต้นทุนแปรผันย่อมไม่สามารถแยกแยะความต้องการใช้ทรัพยากรที่ถูกต้องของแต่ละผลิตภัณฑ์ได้ เนื่องจากการปันส่วนในลักษณะนี้ทำให้ผลิตภัณฑ์ที่มีต้นทุนผันแปรผันต่ำ ได้รับการแบ่งต้นทุนคงที่ไปน้อยตามสัดส่วนของต้นทุนแปรผันที่มีต่ำ ในขณะที่ผลิตภัณฑ์ที่มีต้นทุนแปรผันสูงกลับได้รับการ โส่หุ้ยคงที่ไปมากตามสัดส่วนของต้นทุนแปรผันที่มีอยู่สูง โดยมีได้คำนึงถึงความต้องการในการใช้ทรัพยากรที่เป็นต้นทุนคงที่ของผลิตภัณฑ์ต่างๆ

4. การควบคุมและประสิทธิภาพของแรงงานพนักงาน องค์กรได้กำหนดให้ต้นทุนแรงงานพนักงานเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนคงที่ จึงทำให้สูญเสียวิธีการหรือแนวทางที่จะใช้ในการวัดประสิทธิภาพและความเอาใจใส่ (Performance and attendance) ของพนักงาน โดยเฉพาะส่วนที่เป็นแรงงานทางตรงซึ่งควรคำนวณให้เห็นความสัมพันธ์กับผลิตภัณฑ์อย่างชัดเจน

เมื่อพิจารณาปัญหาเกี่ยวกับระบบต้นทุนที่กล่าวถึงข้างต้น พบว่าการปรับปรุงระบบต้นทุน โดยนำแนวคิดของการบูรณาการเทคนิคการคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC: Activity-Based Cost) และเทคนิคมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์ (EVA: Economic Value Added) มาประยุกต์ใช้ น่าจะเป็นแนวทางการแก้ปัญหาที่เหมาะสม

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาผลผลิตและกิจกรรมที่มีคุณค่าในการดำเนินงาน
2. เพื่อให้ทุกฝ่ายทราบผลผลิตและกิจกรรมที่มีคุณค่าในการดำเนินงาน
3. เพื่อให้ทุกฝ่ายได้ทราบต้นทุนที่เกิดขึ้นในการดำเนินงานตามความรับผิดชอบ
4. เพื่อสร้างเครื่องมือชีวิตที่เหมาะสมสำหรับการประเมินผลและควบคุมการดำเนินงานกิจกรรมต่างๆ เพื่อการวิเคราะห์ความคุ้มค่าในการใช้ทรัพยากรและการลงทุน
5. เพื่อเป็นแนวทางในการกำหนดมาตรการในการลดต้นทุนขององค์กรเภสัชกรรม
6. เพื่อเป็นแนวทางในการใช้เครื่องมือ (Tools) ในการบริหาร

1.3 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

1. ศึกษา ทบทวนกิจกรรมต่างๆและตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนในแต่ละระดับแผนกจนถึงระดับองค์กร
2. ศึกษาวิธีการกำหนดโครงสร้างและแนวทางการคำนวณกำไรเชิงเศรษฐศาสตร์ ที่เกิดจากการประยุกต์ใช้เทคนิค เทคนิคต้นทุนฐานกิจกรรม(ABC) และ เทคนิคมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์ (EVA) ร่วมกัน

3. ใช้ข้อมูลทางบัญชี (Cost Element) จากกองบัญชีต้นทุนขององค์การเภสัชกรรมในปัจจุบันประมาณ ที่ทำการศึกษานั้น

1.4 ขั้นตอนการดำเนินงานวิจัย

1. สํารวจงานวิจัยและศึกษาทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัย
2. ศึกษาและเก็บรวบรวมข้อมูลผลการดำเนินงานและสถานการณ์ในปัจจุบันขององค์การเภสัชกรรม
3. วิเคราะห์ทรัพยากรที่ใช้จากระบบบัญชีต้นทุน
4. วิเคราะห์และกำหนดกิจกรรมของแต่ละหน่วยงาน
5. กำหนดเกณฑ์และตัวป้อนทรัพยากรลงสู่กิจกรรม (Allocation Criteria & Base)
6. คำนวณหาต้นทุนเงินทุน(Capital Charge) สำหรับแต่ละกิจกรรม
7. คำนวณหาต้นทุนฐานกิจกรรม(ABC)ที่รวมมูลค่าเพิ่มทางเศรษฐศาสตร์(EVA) พร้อมทั้งกำหนดตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver)
8. นำผลการวิเคราะห์มาหา Cost Driver Rate
9. สรุปผลการดำเนินการวิจัยและข้อเสนอแนะ
10. จัดทำรูปเล่มวิทยานิพนธ์

1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. สามารถเพิ่มประสิทธิภาพทางด้านต้นทุน กล่าวคือ มีข้อมูลของต้นทุนที่สื่อความหมายได้มากขึ้น และส่งเสริมการตัดสินใจของผู้บริหารได้
2. การบริหารงานสามารถมองกิจกรรมต่างๆ ได้อย่างเป็นภาพรวม และเห็นความสัมพันธ์ระหว่างกันได้อย่างดี
3. สามารถให้ความสำคัญได้กับทุกกิจกรรม มิใช่เพียงแต่กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่ายโดยตรงเท่านั้น
4. สามารถเพิ่มประสิทธิภาพในการพัฒนากิจกรรมต่างๆอย่างต่อเนื่องตลอดเวลา อย่างเช่นสามารถลดกิจกรรมที่เป็น Non-Value Added Activities ได้
5. มีเครื่องมือในการบริหารจัดการการใช้ทรัพยากรและการลงทุนอย่างคุ้มค่า
6. ผู้บริหารมีข้อมูลสนับสนุนการตัดสินใจในการบริหารจัดการองค์กรอย่างเพียงพอ