

การใช้ระบบควบคุมทางการบริหารของธุรกิจเอทีพีในภาวะตึงเครียดทางการเงิน

The Use of Management Control System of a Creative Agency During Financial Distress

วรรณิ เตโชโยธิน และ ญานิษา วิมลวงค์สกุล

Wanee Taechoyotin* and Yanisa Wimonwokshakul**

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

เจ้าหน้าที่ฝ่ายบัญชี บริษัท แรบบิท ดิจิทัล กรุ๊ป จำกัด

Faculty of Commerce and Accountancy, Thammasat University

RABBIT DIGITAL GROUP CO., LTD.

E-mail: wanee.taechoyotin@gmail.com

Date Received: 22 June 2023 Date Revised: 20 December 2023

Date Accepted: 20 December 2023 Date Published online: 27 December 2023

บทคัดย่อ

ระบบควบคุมทางการบริหารเป็นการบูรณาการระบบควบคุมย่อยหลายระบบเข้าด้วยกันเพื่อช่วยให้องค์กรบรรลุผลตามเป้าหมาย ระบบย่อยดังกล่าวตามคำนิยามของ Simons (1995) ประกอบด้วย ระบบความเชื่อร่วม (Beliefs Systems) ระบบขอบเขต (Boundary Systems) ระบบควบคุมเชิงวินิจฉัย (Diagnostic Control Systems) และระบบควบคุมเชิงปฏิสัมพันธ์ (Interactive Control Systems) บริษัทกรณีศึกษาเป็นบริษัทครีเอทีฟโฆษณาที่มีการบูรณาการระบบควบคุมทั้งเชิงบวกและเชิงลบเพื่อสร้างสมดุลระหว่างความคิดสร้างสรรค์และความต้องการทางธุรกิจ ผลการศึกษาพบว่าในช่วงที่เกิดการระบาดโควิด-19 บริษัทให้น้ำหนักกับการใช้งบประมาณซึ่งเป็นระบบควบคุมเชิงวินิจฉัยมากขึ้นเพื่อให้บริษัทอยู่รอดท่ามกลางภาวะวิกฤตทางการเงิน บริษัทใช้งบประมาณยืดหยุ่นในการควบคุมรายจ่ายโดยใช้งบประมาณที่มีเป้าหมายกำไรต่ำสุดในช่วงต้นปีงบประมาณเพื่อกำหนดวงเงินสูงสุดของรายจ่าย และมีการทบทวนว่ารายได้เป็นไปตามเป้าหมายหรือไม่ ทุกไตรมาสเพื่อปรับว่าจะใช้งบประมาณยืดหยุ่นที่มีความผ่อนปรนมากขึ้นหรือไม่ รายจ่ายของบริษัทมิได้มี

* รองศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ Associate Professor, Department of Accounting, Thammasat University

** เจ้าหน้าที่ฝ่ายบัญชี บริษัท แรบบิท ดิจิทัล กรุ๊ป จำกัด Accounting Officer, Rabbit Digital Group, Co., Ltd.

อัตราต่อหน่วยเช่นเดียวกับธุรกิจผลิตสินค้า ดังนั้นการจัดทำงานงบประมาณยืดหยุ่นจึงใช้วิธีการจัดลำดับความสำคัญของรายจ่าย กล่าวคือ รายจ่ายสำหรับกิจกรรมสันตนาการจะถูกตัดออกก่อน ในขณะที่รายจ่ายที่มีภาระผูกพันจะถูกตัดออกเป็นลำดับท้าย

คำสำคัญ: ระบบควบคุมทางการบริหาร ระบบการควบคุม งบประมาณยืดหยุ่น ความคิดสร้างสรรค์

Abstract

Management control system is the integration of various control systems created to enable business to achieve its objectives. According to Simons (1995), the control systems consist of Beliefs Systems, Boundary Systems, Diagnostic Control Systems and Interactive Control Systems. The case in this study is an advertising agency that balances positive and negative control systems to foster creativity yet satisfy business needs. The results indicate that during pandemic COVID-19, the company puts more emphasis on budgeting which is one of diagnostic control systems to survive financial crisis. Specifically, flexible budgets with different target profits are used. At the beginning of the fiscal year, the budget with the lowest profit target was used to set the spending limits and those limits would be loosened if quarterly revenue results are improved. Since most of its expenditures are not unit-based as in manufacturing firms, flexible budgets were prepared based on prioritization of activities and postponed recreational activities before other necessary obligations.

Keywords: Management control system, Levers of control, Flexible budget, Creativity.

บทนำ

ระบบควบคุมทางการบริหาร (Management Control System) เป็นเครื่องมือที่องค์กรนำมาใช้ในการกำกับดูแลให้การดำเนินกิจกรรมเป็นไปอย่างราบรื่น โดยเฉพาะอย่างยิ่งองค์กรที่มีขนาดใหญ่และมีการกระจายอำนาจการตัดสินใจไปสู่ผู้บริหารหลายระดับที่อาจมีเป้าหมายระดับบุคคลแตกต่างกัน และหากเป้าหมายส่วนบุคคลขัดแย้งกับเป้าหมายรวมขององค์กรก็อาจสร้างความเสียหายให้กับองค์กรทั้งด้านตัวเงินและไม่ใช่ว่าตัวเงิน เช่น ชื่อเสียงหรือการขาดการยอมรับจากภายนอก ที่หากสูญเสียแล้วการเรียกกลับคืนจะทำได้ยากลำบาก ระบบควบคุมทางการบริหารจึงมีความจำเป็นเพื่อป้องกันมิให้เกิดพฤติกรรมไม่พึงประสงค์ดังกล่าว อย่างไรก็ตาม ในยุคที่เทคโนโลยีมีการพัฒนาอย่างก้าวกระโดดที่ส่งผลให้เกิดความเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วและรุนแรงในทุกมิติของสังคม ความคิดสร้างสรรค์ (Creativity) เป็นคุณลักษณะที่ทุกองค์กรต้องการเพื่อตอบสนองต่อความต้องการในรูปแบบใหม่ที่ไม่เคยมีมาก่อน (Amabile, Conti, Coon, Lazenby, & Herron, 1996; Anderson, Potočník, & Zhou, 2014) จึงมีความวิตกกังวลว่าระบบควบคุมทางการบริหาร

จะเป็นอุปสรรคขัดขวางความคิดสร้างสรรค์ (Creativity) หรือไม่ แต่ Simons (1995) ได้โต้แย้งว่าระบบควบคุมทางการบริหารมิได้มีความหมายจำกัดเพียงเป็นเครื่องมือการวัดผลการดำเนินงาน เพื่อเปรียบเทียบกับเป้าหมายว่าบรรลุผลตามที่ตั้งใจไว้หรือไม่ หรือมิได้หมายถึงการกำกับหรือสั่งการเพื่อให้ปฏิบัติตามขั้นตอนที่กำหนดเท่านั้น แต่ระบบควบคุมทางการบริหารเป็นการสร้างสมดุลของเครื่องมือควบคุมที่มีรูปแบบที่แตกต่างกันตั้งแต่การสร้างทัศนคติ การแลกเปลี่ยนสื่อสาร การกำกับดูแล อันสามารถจัดกลุ่มได้เป็น 4 ระบบควบคุมย่อย คือ ระบบความเชื่อร่วม (Beliefs Systems) ที่เป็นการควบคุมระดับสูง ไม่มีการกำกับการปฏิบัติงานในรายละเอียดแต่ใช้การสื่อสารถึงค่านิยมหลัก (Core Values) เพื่อสร้างความเข้าใจและปลูกฝังทัศนคติที่เป็นพื้นฐานในการปฏิบัติงานเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร ระบบขอบเขต (Boundary Systems) เป็นระบบที่กำหนดข้อห้ามว่าการกระทำใดไม่เป็นที่ยอมรับขององค์กร ระบบควบคุมเชิงวินิจฉัย (Diagnostic Control Systems) เป็นระบบที่ให้ข้อมูลเพื่อการติดตามผลลัพธ์ในระดับปฏิบัติการว่าเป็นไปตามมาตรฐานหรือไม่ หรือเป้าที่กำหนดไว้หรือไม่ และระบบควบคุมเชิงปฏิสัมพันธ์ (Interactive Control Systems) เป็นระบบที่กำหนดให้มีการสนทนาแลกเปลี่ยนความคิดเห็นระหว่างกัน เพื่อสื่อสารถึงประเด็นสำคัญทางกลยุทธ์อย่างสม่ำเสมอ ระบบควบคุมทางการบริหารเป็นระบบที่บูรณาการเครื่องมือการควบคุมทั้งหมดให้เป็นองค์รวม โดยการสร้างสมดุลของการควบคุมทุกระบบ หรือเรียกว่าระบบควบคุม (Levers of Control) งานวิจัยที่ใช้กรอบแนวคิดของ Simons (1995) เพื่อศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างระบบควบคุมทางการบริหารและความคิดสร้างสรรค์ (Creativity) พบว่าระบบควบคุม นอกจากจะไม่เป็นอุปสรรคขัดขวางความคิดสร้างสรรค์แล้วยังส่งผลให้องค์กรมีความคิดสร้างสรรค์เพิ่มมากขึ้น และทำให้ผลประกอบการขององค์กรดีขึ้นอันเกิดจากการที่พนักงานมีแรงกระตุ้นจากภายในให้คิดค้นช่องทางหรือโอกาสใหม่ของธุรกิจ รวมทั้งแนวทางการดำเนินงานใหม่เพื่อแก้ปัญหาเดิมภายใต้การรับรู้ถึงข้อจำกัดทางการเงิน (Chen, Lill, & Vance, 2020; Cools, Stouthuysen, & Abbeele, 2017; Davila & Ditillo, 2017; Mundy, 2010; Spekle, Elten, & Widener, 2017)

การออกแบบให้ระบบควบคุมทั้งหมดทำงานประสานกันอย่างลงตัวจะช่วยขับเคลื่อนองค์กรให้บรรลุเป้าประสงค์ภายใต้สถานการณ์ที่มีการแข่งขันสูงได้ อย่างไรก็ตาม การผสมผสานมาตรการควบคุมดังกล่าวไม่มีสูตรสำเร็จที่สามารถใช้ได้กับทุกองค์กร แต่ขึ้นอยู่กับบริบทและสภาพแวดล้อมที่องค์กรนั้น ๆ เผชิญอยู่ แม้แต่องค์กรที่อยู่ในธุรกิจเดียวกัน เช่น ธุรกิจผลิตเสื้อผ้าแฟชั่นที่มีตำแหน่งทางการตลาดที่ต่างกัน ก็มีการออกแบบระบบควบคุมทางการบริหารที่ต่างกัน (Davila & Ditillo, 2017) นอกจากนี้ Cools et al. (2017) ใช้กรณีศึกษาในการวิจัยรูปแบบของงบประมาณซึ่งเป็นส่วนสำคัญของระบบควบคุมทางการบริหาร และพบว่าลักษณะของความคิดสร้างสรรค์ที่จำเป็นจะต้องมีในการผลิตสินค้าและบริการที่ต่างกัน ก็นำไปสู่รูปแบบที่ต่างกันของการใช้งบประมาณเพื่อการบริหารงาน ผลวิจัยดังกล่าวเป็นไปตามทฤษฎีการบริหารตามสถานการณ์ (Contingency Theory) นั่นคือ การนำเครื่องมือทางการบริหารไปใช้ในองค์กร ต้องพิจารณาถึงภารกิจ ความจำเป็น โครงสร้างองค์กรรวมถึงสถานะแวดล้อมและปรับให้เหมาะสมเป็นราย ๆ ไป บทความวิจัยนี้จะต่อยอดจากงานวิจัยในอดีตด้วยการศึกษาแนวปฏิบัติของระบบควบคุมของบริษัทเอกชนซีโฆเมนาแห่ง

หนึ่งในประเทศไทย ที่เป็นผู้ให้บริการผลิตสื่อทั้งสื่อโฆษณาแบบดั้งเดิมและสื่อดิจิทัล นอกเหนือจากบุคลิกลักษณะของบริษัทที่มีความทันสมัย คล่องตัวแล้ว การศึกษาในครั้งนี้เป็นการศึกษาในช่วงเกิดวิกฤตการณ์โควิด-19 ที่รัฐบาลของประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกประกาศปิดน่านฟ้า ควบคุมการเดินทางเข้าออกจากประเทศ รวมทั้งการปิดธุรกิจภายในประเทศทำให้เศรษฐกิจทั่วโลกซบเซาอย่างรุนแรง บริษัทต้องลดค่าใช้จ่ายเพื่อประคองตัวให้ผ่านพ้นภาวะวิกฤตที่กินระยะเวลายาวนาน ในภาวะวิกฤตทางการเงิน ค่าใช้จ่ายที่บริษัทในสหรัฐอเมริกาเลือกตัดมากที่สุดคือ ค่าการตลาด ซึ่งปรับลดลงร้อยละ 25 จากแผนงานเดิมของปี 2020 ในขณะที่ปรับลดค่าวิจัยและพัฒนาลงน้อยกว่าร้อยละ 10 (Gartner, 2020) ทั้งที่ผลสัมฤทธิ์ของการวิจัยและพัฒนาไม่มีความไม่แน่นอนสูงและมักจะส่งผลในระยะยาวมากกว่าระยะสั้น จึงมีความเชื่อกันว่าบริษัทน่าจะชะลอค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาเป็นอันดับแรกแต่ผลวิจัยที่ออกมากลับไม่เป็นไปตามการคาดการณ์ บริษัทกลับเลือกที่จะประหยัดค่าใช้จ่ายการตลาดเป็นอันดับต้น บริษัทในประเทศไทยก็มีพฤติกรรมที่คล้ายคลึงกันคือลดค่าใช้จ่ายการตลาดลงในภาวะวิกฤตทางการเงิน (MBA Magazine, 2022) การที่บริษัทเลือกปรับลดค่าการตลาดหรือชะลอการใช้จ่ายโฆษณาส่งผลโดยตรงต่อรายได้ของบริษัทกรณีศึกษาซึ่งเป็นผู้ผลิตสื่อโฆษณา บริษัทกรณีศึกษานี้จึงมีความน่าสนใจสำหรับการศึกษาด้านปฏิบัติการของระบบควบคุมทางการบริหาร เพราะเป็นบริษัทที่ต้องอาศัยความคิดสร้างสรรค์ในระดับสูงเพื่อออกแบบชิ้นงาน และอยู่ในช่วงเวลาที่ต้องเผชิญกับความตึงเครียดทางการเงิน หรืออยู่ในภาวะที่ต้องมีการถ่วงดุลระหว่างความคิดสร้างสรรค์และข้อจำกัดทางการเงินนั่นเอง

งานวิจัยชิ้นนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพในรูปแบบของกรณีศึกษา ซึ่งมีความเหมาะสมกับการศึกษาประเด็นร่วมสมัย ในสภาพแวดล้อมจริงที่ไม่มีการควบคุมตัวแปร และต้องการตอบคำถามประเภท “อย่างไร” และ “เพราะเหตุใด” (Yin, 2014) โดยการใช้การสัมภาษณ์เชิงลึกกับผู้บริหารระดับสูงแบบกึ่งโครงสร้าง ของบริษัทเอเจนซีโฆษณาแห่งหนึ่งในประเทศไทย ผลการศึกษาพบว่าบริษัทกรณีศึกษาในงานวิจัยนี้มีการประสมประสานระบบการควบคุมเชิงบวกหรือระบบที่ส่งเสริมให้บุคลากรสร้างสรรค์งานอย่างสร้างสรรค์ ในขณะเดียวกันก็มีระบบการควบคุมเชิงลบหรือระบบที่จำกัดพฤติกรรมไม่พึงประสงค์ของบุคลากร และเมื่อประสบภาวะวิกฤตทางการเงิน บริษัทยังคงใช้ระบบควบคุมที่มีอยู่แต่ปรับเพิ่มสำคัญให้กับระบบควบคุมที่จำกัดวงเงินรายจ่ายเพื่อให้ผ่านพ้นวิกฤตการณ์ทางการเงินให้ได้ งานวิจัยชิ้นนี้น่าจะเป็นประโยชน์กับแวดวงวิชาการและองค์กรทั่วไป ที่แสดงให้เห็นว่าระบบควบคุมทางการบริหารเป็นระบบที่เป็นประโยชน์ต่อการดำเนินงานของธุรกิจ แม้แต่ธุรกิจที่ต้องการความคิดสร้างสรรค์ ความยืดหยุ่นหรือความคล่องตัวสูงก็ตาม

บทความวิจัยนี้จะอธิบายรายละเอียดของการดำเนินงานในหัวข้อต่อไป โดยเริ่มจากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง โดยใช้แนวคิดระบบควบคุม (Levers of Control) ของ Simons (1995) รวมทั้งหลักฐานเชิงประจักษ์ จากนั้นจะอธิบายถึงวิธีดำเนินการวิจัย ผลการวิจัย และการอภิปรายสรุปผลและข้อเสนอแนะ

ทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาวิจัยเกี่ยวกับระบบควบคุมทางการบริหาร มีวัตถุประสงค์เพื่อนำเสนอรูปแบบของระบบควบคุมทางการบริหารที่เหมาะสมภายใต้สถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่ง อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นอย่างรวดเร็วจากความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีที่ส่งผลให้องค์กรต้องปรับตัวตลอดเวลา ทำให้การมุ่งหาคำตอบว่ารูปแบบของระบบควบคุมทางการบริหารใดจะมีความเหมาะสมในสถานการณ์นั้น ๆ จึงเกือบจะเป็นไปไม่ได้ เพราะกว่าจะได้คำตอบที่ได้รับการพิสูจน์จากผลการวิจัย สภาพแวดล้อมของการดำเนินงานก็เปลี่ยนไปแล้ว Otley (2016) จึงเสนอว่างานวิจัยเกี่ยวกับระบบควบคุมทางการบริหารจึงควรเน้นพลวัต และให้ความสำคัญกับกลไกของการเปลี่ยนแปลงและการปรับตัวของระบบควบคุมทางการบริหารมากกว่าที่จะพยายามให้คำแนะนำถึงรูปแบบการบริหารที่ดีที่สุดที่มีลักษณะคงที่ สอดคล้องกับข้อเสนอแนะของ Otley (2016) งานวิจัยชิ้นนี้จึงจะศึกษาระบบควบคุมทางการบริหารของบริษัทกรณีศึกษาในช่วงเวลาที่เกิดวิกฤตการณ์การระบาดของโรคโควิด-19 ว่าบริษัทมีการปรับตัวอย่างไรบ้าง โดยใช้กรอบแนวคิดของ Simons (1995) ซึ่งเป็นแนวคิดที่ได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวาง ดังนั้นในส่วนนี้จะเป็นการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วย 2 หัวข้อคือ 1) ระบบควบคุม (Levers of Control) และ 2) หลักฐานเชิงประจักษ์ของระบบควบคุม (Empirical Evidence of Levers of Control)

ระบบการควบคุม (Levers of Control)

การนำระบบควบคุมทางการบริหารไปใช้ให้ประสบความสำเร็จต้องมีการออกแบบให้การควบคุมอยู่ในระดับที่เหมาะสมและเปิดโอกาสให้องค์กรมีความยืดหยุ่นและเอื้อต่อการสร้างนวัตกรรมอย่างต่อเนื่อง ในยุคที่เทคโนโลยีมีการพัฒนาอย่างก้าวกระโดด องค์กรที่มีความแตกต่างโดดเด่นจากคู่แข่งจะมีโอกาสประสบความสำเร็จมากกว่าองค์กรที่มีความเคร่งครัดและปรับตัวช้า Simons (1995) นำเสนอระบบการควบคุม 4 รูปแบบ (Levers of Control) ที่มีความแตกต่างกันในแง่ของวิธีและแนวทางการควบคุม การออกแบบระบบควบคุมทั้ง 4 รูปแบบให้ทำงานสอดประสานกันอย่างเหมาะสมจะช่วยให้สามารถขับเคลื่อนกลยุทธ์ได้อย่างมีประสิทธิภาพ เป็นการให้อำนาจ (Empower) กับบุคลากรเพื่อให้องค์กรสามารถปรับตัวกับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วได้อย่างทันท่วงที แต่ในขณะเดียวกันก็มีมาตรการสร้างความมั่นใจว่าองค์กรกำลังดำเนินไปในทิศทางที่ต้องการ ระบบควบคุมดังกล่าวประกอบด้วย

1. ระบบความเชื่อร่วม (Beliefs Systems) (Simon, 1995)
2. ระบบกำหนดขอบเขต (Boundary Systems) (Simon, 1995)
3. ระบบควบคุมเชิงวินิจฉัย (Diagnostic Control Systems) (Simon, 1995)
4. ระบบควบคุมเชิงปฏิสัมพันธ์ (Interactive Control Systems) (Simon, 1995)

ระบบความเชื่อร่วม (Beliefs Systems)

เป็นระบบที่ใช้การสื่อสารถึงค่านิยมหลัก (Core Values) ที่เป็นบรรทัดฐานการดำเนินกิจกรรมขององค์กร โดยมีแนวคิดที่ว่าเมื่อบุคลากรทั่วทั้งองค์กรมีความเข้าใจค่านิยมหลักอันเกิดจากการสื่อสารอย่างสม่ำเสมอจนเกิดทัศนคติที่สอดคล้องกับค่านิยมดังกล่าวแล้ว ก็จะปฏิบัติตามบรรทัดฐานที่องค์กรต้องการ โดยไม่ต้องมีการควบคุมหรือกำกับการทำงานในรายละเอียด ทั้งนี้การสื่อสารดังกล่าวมิได้หมายความว่าเฉพาะการสื่อสารไม่ว่าด้วยลายลักษณ์อักษรหรือวาจา แต่หมายความรวมถึงการดำรงตนของผู้บริหารที่สอดคล้องกับค่านิยมหลักขององค์กรอย่างสม่ำเสมอและเป็นตัวอย่างที่ดีจนบุคลากรซึมซับค่านิยมดังกล่าว (Simon, 1995)

ระบบกำหนดขอบเขต (Boundary Systems)

เป็นระบบที่ระบุชัดเจนถึงสิ่งที่เป็นข้อห้าม เช่น บริษัทที่ปรึกษาธุรกิจอาจกำหนดมาตรการห้ามบุคลากรเปิดเผยความลับของลูกค้าอย่างเด็ดขาด เพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้กับลูกค้าว่าความลับทางการค้าจะไม่รั่วไหล ซึ่งเป็นสิ่งสำคัญสำหรับธุรกิจให้คำปรึกษา การควบคุมในลักษณะนี้เปิดโอกาสให้มีการสร้างสรรค์แนวคิดใหม่ ๆ ได้มากกว่าการระบุว่าบุคลากรสามารถทำอะไรได้บ้าง ซึ่งจะเป็นการกำหนดกรอบโดยปริยายสิ่งที่ต้องคำนึงถึงในการใช้ระบบกำหนดขอบเขตคือ ควรกำหนดเฉพาะข้อห้ามที่มีความสำคัญมากเท่านั้น การกำหนดข้อห้ามปลีกย่อยจะลดความเข้มข้นของมาตรการสำคัญที่องค์กรต้องการสื่อ (Simon, 1995)

ระบบควบคุมเชิงวินิจฉัย (Diagnostic Control Systems)

เป็นระบบควบคุมในแง่ของการให้ข้อมูลเพื่อการประเมินผล ทำให้ผู้เกี่ยวข้องได้ทราบว่ามีการปฏิบัติตามมาตรฐานที่วางไว้หรือไม่ และการเบี่ยงเบนไปเกิดจากการปฏิบัติในจุดใด การสอบถามสาเหตุและดำเนินการแก้ไขจะทำให้เกิดการเรียนรู้และองค์กรสามารถเดินไปในทิศทางที่ต้องการได้งบประมาณและการวิเคราะห์ผลต่าง (Budgeting and Variance Analysis) เป็นตัวอย่างของเครื่องมือตามแนวคิดของระบบควบคุมเชิงวินิจฉัย นั่นคือ มีการวางแผนที่ถ่ายทอดออกมาเป็นตัวเลข และนักบัญชีจะให้ข้อมูลผลการดำเนินงานเป็นระยะตลอดปีงบประมาณเพื่อให้ผู้ปฏิบัติงานสามารถประเมินตนเองและปรับปรุงให้ผลการดำเนินงานเป็นไปตามเป้าหมายได้ ระบบงบประมาณเอื้อต่อการบริหารตามข้อยกเว้น (Management by Exception) ที่ผู้บริหารสามารถเน้นเฉพาะประเด็นที่เบี่ยงเบนไปจากมาตรฐาน ช่วยลดภาระจากการบริหารในรายละเอียดและทุ่มเทกับภาพรวมของการขับเคลื่อนกลยุทธ์ขององค์กรได้ (Simon, 1995)

ระบบควบคุมเชิงปฏิสัมพันธ์ (Interactive Control Systems)

เมื่อองค์กรมีขนาดใหญ่และซับซ้อนมากขึ้น การปฏิสัมพันธ์ระหว่างคนในองค์กรจะน้อยลงทำให้การแลกเปลี่ยนเรียนรู้ลดลงไปด้วย ระบบควบคุมเชิงปฏิสัมพันธ์เป็นระบบที่ผลักดันให้เกิดการสนทนาระหว่างผู้บริหารระดับสูงและผู้ปฏิบัติงานอย่างสม่ำเสมอ ตัวอย่างของระบบควบคุมเชิงปฏิสัมพันธ์คือ การกำหนดให้มี

การประชุมเป็นประจำทุกสัปดาห์หรือทุกเดือน ทำให้ผู้บริหารระดับสูงที่มีโอกาสน้อยในการมีปฏิสัมพันธ์กับผู้อื่นได้ทราบสถานการณ์ที่เป็นปัจจุบันอยู่เสมอ ในขณะที่ผู้บริหารระดับรองลงมาหรือผู้ปฏิบัติงานจะได้ทราบถึงประเด็นสำคัญที่องค์กรเผชิญอยู่ การสนทนาแบบเผชิญหน้าเอื้อต่อการระดมความคิดเพื่อเสาะหาแนวทางใหม่ในการแก้ปัญหาหรือโอกาสใหม่ในการดำเนินธุรกิจ อย่างไรก็ตามวาระการประชุมควรเป็นประเด็นเชิงกลยุทธ์หรือเป็นการตัดสินใจระดับนโยบาย จึงจะทำให้ระบบควบคุมเชิงปฏิสัมพันธ์เป็นเครื่องมือขับเคลื่อนกลยุทธ์อย่างแท้จริง

จะเห็นได้ว่าระบบควบคุมข้างต้นมีแนวคิดของการควบคุมสองแนวทางคือ ด้านบวกและด้านลบ ด้านบวกคือ ระบบความเชื่อร่วมและระบบควบคุมเชิงปฏิสัมพันธ์ ในขณะที่ด้านลบคือ ระบบควบคุมเชิงวินิจัยและระบบกำหนดขอบเขต โดยทั้ง 4 ระบบทำงานร่วมกันเป็นเครือข่าย กล่าวคือ ระบบความเชื่อร่วมมุ่งใจให้พนักงานกล้าคิดสิ่งใหม่ ๆ ไม่ว่าจะเป็นการเสาะหาโอกาสทางธุรกิจใหม่ หรือคิดค้นแนวทางใหม่ในการแก้ปัญหาเดิมที่มีอยู่อย่างสอดคล้องกับค่านิยมหลักและพันธกิจขององค์กร ระบบควบคุมเชิงปฏิสัมพันธ์เป็นการสื่อสารทั่วทั้งองค์กรถึงประเด็นสำคัญในสายตาของผู้บริหารระดับสูงทั้งในแง่ของโอกาสและอุปสรรคที่อาจเกิดขึ้น ในขณะเดียวกันการสื่อสารอย่างเป็นทางการผ่านระบบกำหนดขอบเขตเป็นการล้อมกรอบมิให้เกิดการออกนอกกลุ่มนอกทาง และระบบควบคุมวินิจัยจะให้ข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงานเป็นระยะเพื่อให้พนักงานเปรียบเทียบสิ่งที่เกิดจริงกับเป้าที่กำหนดและเกิดการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง การให้ค่าน้ำหนักในแต่ละมาตรการควบคุมจะแตกต่างกันขึ้นอยู่กับบริบทซึ่งไม่มีสูตรสำเร็จตายตัวว่าควรให้น้ำหนักเท่าใดกับแนวทางใด ต้องพิจารณาแล้วแต่สถานการณ์ ดังจะเห็นได้จากหลักฐานเชิงประจักษ์ที่จะกล่าวถึงในหัวข้อต่อไป (Simon, 1995)

หลักฐานเชิงประจักษ์ของระบบการควบคุม (Empirical Evidence of Levers of Control)

ระบบควบคุม 4 รูปแบบข้างต้นได้รับความสนใจและยอมรับอย่างมากทั้งในแวดวงวิชาการและในทางปฏิบัติ เพราะทำให้เกิดความเข้าใจที่ชัดเจนและเห็นความสัมพันธ์เป็นองค์รวมของระบบควบคุมทุกรูปแบบที่นำมาใช้ สามารถประเมินได้อย่างครอบคลุมว่าระบบควบคุมทางการบริหารที่กิจการออกแบบนั้น มีช่องโหว่ใดที่ควรเพิ่มเติมเพื่อให้สมบูรณ์ครบถ้วนได้อีกหรือไม่ Simons (2000) เน้นย้ำว่าการควบคุมทั้ง 4 รูปแบบต้องทำงานร่วมกันเป็นระบบในการผลักดันกลยุทธ์ไปสู่การปฏิบัติ ระบบควบคุมย่อยทั้งแนวลบและแนวลบจะต้านกันไปมา เพื่อสร้างสมดุลระหว่างการหาโอกาสใหม่ทางนวัตกรรมและแรงกดดันให้บรรลุเป้าหมายที่ส่งผลกำไรต่อองค์กร

Spekle' et al. (2017) ใช้แบบสอบถามรวบรวมข้อมูลจากผู้บริหารหน่วยธุรกิจในประเทศเนเธอร์แลนด์ อันประกอบด้วยธุรกิจบริการ คำปลีกและค้าส่ง การเงิน ประกันภัยและอสังหาริมทรัพย์ และธุรกิจผลิต ผลวิจัยชี้ให้เห็นว่าการควบคุมในองค์กรมีลักษณะ “ขับเคลื่อนไปด้วยกัน (Move Together)” กล่าวคือ มีการบูรณาการระบบควบคุมทั้ง 4 รูปแบบเข้าเป็นองค์รวมตามที่ Simons (2000) ได้นำเสนอไว้ และพบว่าการประสานพลังกันของมาตรการควบคุมที่นำมาใช้พร้อมกันจะก่อให้เกิดผลประโยชน์กับองค์กรได้

มากกว่าผลรวมของประโยชน์จากแต่ละมาตรการที่นำมาใช้แยกกันอย่างอิสระเสียอีก ระบบควบคุมสร้างสิ่งแวดล้อมที่เอื้อโดยตรงต่อความคิดสร้างสรรค์ (Creativity) และเอื้อโดยอ้อมผ่านการให้อำนาจ (Empowerment) กับบุคลากร ซึ่งเป็นแนวคิดการบริหารงานสมัยใหม่ที่ให้คุณค่ากับแรงผลักดันไปสู่เป้าหมาย อันเกิดจากจิตใจมากกว่าการบังคับจากภายนอก หน่วยงานที่ออกแบบระบบควบคุมอย่างเหมาะสมจะเป็นหน่วยงานที่ใช้ข้อมูลเป็นตัวขับเคลื่อน ทำให้บุคลากรมีความตระหนักรู้ว่าตนเองมีอำนาจในการเลือกกระทำ สามารถตัดสินใจได้ด้วยตนเอง จึงมีแรงจูงใจในการสร้างสรรค์สิ่งใหม่ในองค์กรแต่ยังอยู่ในแนวทางของวิสัยทัศน์และพันธกิจขององค์กร เช่นเดียวกับ Chen et al. (2020) ที่ใช้แบบสอบถามรวบรวมข้อมูลจากพนักงานในหลากหลายตำแหน่งงานในสหรัฐอเมริกา และพบว่าแรงจูงใจจากตนเอง (Autonomous Motivation) ทำให้บุคลากรทุ่มเทกับงานมากขึ้น มีผลสัมฤทธิ์และความคิดสร้างสรรค์ที่ดีขึ้น โดยแรงจูงใจจากตนเองได้รับอิทธิพลทางบวกจากระบบควบคุมเชิงวินิจฉัย (Diagnostic Control Systems) ผนวกกับระบบควบคุมเชิงปฏิสัมพันธ์ (Interactive Control Systems) แต่หากวิเคราะห์แยกกันกลับพบว่าเฉพาะระบบความเชื่อร่วม (Beliefs Systems) และระบบควบคุมเชิงปฏิสัมพันธ์ (Interactive Control Systems) ที่เป็นระบบควบคุมเชิงบวกเท่านั้นที่ทำให้บุคลากรมีแรงจูงใจจากตนเอง (Autonomous Motivation) มากขึ้น ในทางตรงข้ามระบบกำหนดขอบเขต (Boundary Systems) และระบบควบคุมเชิงวินิจฉัย (Diagnostic Control Systems) ที่เป็นระบบควบคุมเชิงลบจะลดระดับแรงจูงใจจากตนเอง (Autonomous Motivation) หากมีการใช้โดยอิสระ ต่อยอดความจำเป็นของการต้องบูรณาการระหว่างมาตรการควบคุมทั้งหลายที่นำมาใช้ในองค์กร

แม้แต่ในกลุ่มนักร้องแบบของธุรกิจแฟชั่นที่เป็นการดำเนินงานของศิลปินที่ต้องการอิสระทางความคิดอย่างเต็มที่ ในการออกแบบเพื่อให้สินค้ามีความสวยงามโดดเด่นแตกต่างจากคู่แข่งก็ยังคงมีระบบควบคุมทางการบริหาร Davila & Ditillo (2017) จัดกลุ่มของมาตรการควบคุมออกเป็นสองกลุ่มคือ การควบคุมเชิงกำกับ (Directional Controls) ซึ่งเทียบเคียงได้กับระบบควบคุมเชิงลบ และการควบคุมเชิงสร้างแรงบันดาลใจ (Inspirational Controls) ที่เทียบเคียงได้กับระบบควบคุมเชิงบวกของ Simons (1995) สาเหตุที่ Davila & Ditillo (2017) จัดกลุ่มของระบบควบคุมแตกต่างจากระบบควบคุมของ Simons (1995) เพราะธุรกิจแฟชั่นไม่มีการให้รางวัลเพิ่มเติมเป็นตัวเงินกับกลุ่มนักร้องแบบ แต่แรงจูงใจเกิดจากความภาคภูมิใจที่ได้รังสรรค์งานที่มีคุณค่าและได้รับการยอมรับในวงกว้าง ในขณะที่วงเงินงบประมาณสำหรับการผลิตเสื้อผ้าในแต่ละคอลเลคชันก็มีได้มีวัตถุประสงค์เพื่อวัดผลการปฏิบัติงานแต่เป็นการให้ข้อมูลเพื่อให้กลุ่มนักร้องแบบทราบถึงทรัพยากรที่มีอยู่สำหรับคอลเลคชันนั้น ๆ อย่างไรก็ตาม หากวิเคราะห์ถึงวัตถุประสงค์ของมาตรการควบคุมที่ใช้จะเห็นว่ามี ความคล้ายคลึงกับธุรกิจทั่วไปนั่นคือ เป็นระบบควบคุมที่มีการถ่วงดุลระหว่างการให้อิสระในการออกแบบและความจำเป็นที่ต้องบรรลุเป้าหมายทางธุรกิจ โดยมาตรการทั้งสองกลุ่มจะทำงานสอดประสานกันเพื่อให้กลุ่มนักร้องแบบสร้างสรรค์งานที่ตอบโจทย์ความต้องการของตลาดในขณะเดียวกันก็ยังทำให้บริษัทมีผลตอบแทนทางการเงินมากเพียงพอที่จะดำเนินธุรกิจต่อไปได้

แนวทางการบูรณาการระบบควบคุมขึ้นอยู่กับหลายปัจจัย Davila & Ditillo (2017) พบว่าบริษัท ผลิตสินค้าที่ผลิตเสื้อผ้าสำหรับกลุ่มลูกค้ากำลังซื้อสูงให้น้ำหนักกับการควบคุมเชิงสร้างแรงบันดาลใจ (Inspirational Controls) มากกว่าระบบควบคุมเชิงกำกับ (Directional Controls) และระบบควบคุมจะมีความยืดหยุ่นมากกว่าบริษัทที่ผลิตเสื้อผ้าสำหรับกลุ่มลูกค้ากำลังซื้อต่ำ นั่นคือ นักออกแบบที่เน้นกลุ่มลูกค้ากำลังซื้อสูงมีอิสระในการออกแบบมากกว่า เน้นการแลกเปลี่ยนความคิดเห็นระหว่างสมาชิกในทีม เพื่อให้ได้ข้อสรุปถึงแนวทางของคอลเลกชัน ในแง่ของงบประมาณก็มีการเจรจาต่อรองตลอดกระบวนการ ออกแบบต่างจากบริษัทที่เน้นกลุ่มลูกค้ากำลังซื้อต่ำ ที่งบประมาณถูกกำหนดตั้งแต่ต้นปีงบประมาณ ซึ่งบริษัททั้งสองกลุ่มก็ประสบความสำเร็จสอดคล้องกับตำแหน่งทางกลยุทธ์ที่วางไว้และมีผลการดำเนินงานที่ดี ดอกยั่วว่า ระบบควบคุมทางการบริหารที่ดีคือ ระบบที่ถูกรออกแบบโดยคำนึงถึงสถานะแวดล้อมขององค์กรอย่างพิถีพิถันนั่นเอง

นอกจากนี้ การใช้เครื่องมือในการควบคุมเช่น การใช้งบประมาณก็มีความแตกต่างกันขึ้นอยู่กับระดับของความคิดสร้างสรรค์ที่จำเป็นต้องใช้ในการดำเนินกิจกรรม Cools et al. (2017) ศึกษาถึงการใช้งบประมาณของบริษัทที่เน้นความคิดสร้างสรรค์จำนวน 4 บริษัท ประกอบด้วยธุรกิจผลิตเฟอร์นิเจอร์ตามสั่ง ธุรกิจรับตกแต่งภายใน ธุรกิจผลิตรายการโทรทัศน์ และธุรกิจผลิตสื่อโฆษณา และพบว่าทั้งสี่บริษัทมีการใช้งบประมาณในรูปแบบที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับระดับของความคิดสร้างสรรค์ที่พนักงานต้องมีเพื่อสร้างความพึงพอใจให้กับลูกค้า โดยบริษัทที่โจทย์ความต้องการของลูกค้าคลุมเครือที่สุดคือ บริษัทผลิตสื่อโฆษณา จะใช้งบประมาณในเชิงปฏิสัมพันธ์ (Interactive Use) หรือใช้งบประมาณเป็นเครื่องมือในการสื่อสารภายในองค์กรมากกว่าเพื่อวัตถุประสงค์วัดผลการดำเนินงาน ในขณะที่บริษัทผลิตเฟอร์นิเจอร์ที่ใช้ความคิดสร้างสรรค์มีขอบเขตที่ชัดเจนกว่าจะใช้งบประมาณในเชิงวินิจฉัย (Diagnostic Use) หรือใช้งบประมาณในลักษณะเป็นการกำหนดเป้าหมายและให้ข้อมูลว่าแต่ละส่วนงานมีผลการปฏิบัติงานอย่างไรเมื่อเทียบกับเป้าที่กำหนดไว้ ซึ่งทั้ง 4 บริษัทก็ดำเนินธุรกิจได้ประสบความสำเร็จมาอย่างยาวนาน โดยบริษัทที่อายุน้อยที่สุดคือ 15 ปีและบริษัทที่อายุมากที่สุดคือ 45 ปี สอดคล้องกับทฤษฎีบริหารตามสถานการณ์ (Contingency Theory) นั่นคือ ระบบควบคุมทางการบริหารก็เช่นเดียวกับมาตรการบริหารอื่นคือ ต้องพิจารณาถึงสิ่งแวดล้อมองค์กรเป็นสำคัญ ระบบควบคุมที่ช่วยให้การบริหารงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพสามารถมีได้หลายรูปแบบขึ้นอยู่กับลักษณะของธุรกิจนั่นเอง

งานวิจัยในอดีตชี้ให้เห็นว่าการออกแบบระบบควบคุมทางการบริหารที่เหมาะสม จะสร้างสิ่งแวดล้อมที่กระตุ้นให้พนักงานสามารถใช้ความคิดสร้างสรรค์ที่สอดคล้องกับค่านิยมหลักขององค์กร มาตรการควบคุมที่เป็นข้อจำกัดเช่น งบประมาณที่มีสำหรับแต่ละโครงการแทนที่จะเป็นอุปสรรคขัดขวางความคิดสร้างสรรค์กลับเป็นการกระตุ้นให้บุคลากรต้องคิดค้นและค้นหาแนวทางการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพเพื่อให้อยู่ในกรอบของงบประมาณที่กำหนด (Mundy, 2010)

วิธีดำเนินการวิจัย

งานวิจัยชิ้นนี้จะศึกษาต่อยอดจากงานวิจัยในอดีตโดยใช้รูปแบบของกรณีศึกษา (Case Study Research Method) ซึ่งถือเป็นการวิจัยเชิงคุณภาพประเภทหนึ่ง ที่มีความเหมาะสมกับงานวิจัยที่ศึกษาประเด็นร่วมสมัย ในสภาพแวดล้อมจริงที่ไม่มีการควบคุมตัวแปร และต้องการตอบคำถามประเภท “อย่างไร” และ “เพราะเหตุใด” (Yin, 2014) นอกจากนี้การใช้กรณีศึกษาในบริบทจริงยังสอดคล้องกับแนวคิดของ Otley (2016) ที่ว่าการศึกษเกี่ยวกับระบบควบคุมทางการบริหาร (Management Control System) ควรกระทำเป็นองค์รวมเนื่องจากมีตัวแปร (Contingent Variables) ที่ส่งผลพร้อมกันหลายตัวแปร งานวิจัยนี้เลือกตัวอย่างแบบเจาะจง (Purposive sampling) คือ บริษัทเอเจนซีโฆษณาแห่งหนึ่งในประเทศไทย เพื่อศึกษาการใช้ระบบควบคุมทางการบริหารในสถานการณ์ที่มีความพิเศษกล่าวคือ บริการที่บริษัทส่งมอบให้ลูกค้าต้องใช้ความคิดสร้างสรรค์ในระดับสูง พนักงานของบริษัทประกอบด้วยบุคลากรรุ่นใหม่ที่ต้องการความคล่องตัวและยืดหยุ่นในการปฏิบัติงาน และในขณะเดียวกันกำลังเผชิญภาวะตึงเครียดทางการเงิน ซึ่งเป็นภาวะที่อาจจะไม่เอื้อต่อการปฏิบัติงานแบบยืดหยุ่นเพื่อสร้างสรรค์งาน จึงมีความน่าสนใจว่าบริษัทได้มีการใช้ระบบควบคุมทางการบริหาร (Management Control System) หรือไม่ อย่างไร โดยใช้กรอบแนวคิดของ Simons (1995)

ผู้วิจัยได้ข้อมูลปฐมภูมิจากการสัมภาษณ์เชิงลึกประธานกรรมการบริหารหนึ่งครั้ง และผู้จัดการฝ่ายบัญชี อีกหนึ่งครั้ง ในเดือนธันวาคม พ.ศ. 2563 และจากการสังเกตการณ์สภาพแวดล้อมของบริษัท ส่วนข้อมูลทุติยภูมิรวบรวมจากงานวิจัย บทความ เอกสารทางวิชาการ รวมทั้งบทสัมภาษณ์ประธานกรรมการบริหารที่เผยแพร่ในช่องทางต่าง ๆ และในเว็บไซต์ของบริษัท การสัมภาษณ์เป็นแบบกึ่งโครงสร้าง (Semi-Structured Interview) กล่าวคือ เตรียมประเด็นและข้อคำถามไว้ล่วงหน้า และสอบถามเพิ่มเติมตามความเหมาะสมในระหว่างการสัมภาษณ์ โดยขออนุญาตบันทึกเสียงขณะทำการสัมภาษณ์

บริษัทกรณีศึกษาและสภาพแวดล้อมในช่วงของการศึกษา

บริษัทกรณีศึกษา เป็นผู้ให้บริการด้านงานสร้างสรรค์ทั้งออนไลน์และออฟไลน์ ครอบคลุมเรื่องการตลาดทั้งการวางกลยุทธ์และการผลิตสื่อ และในช่วงหลังเน้นหนักการให้บริการดิจิทัล ตั้งแต่การออกแบบเว็บไซต์และแอปพลิเคชัน การผลิตดิจิทัลคอนเทนต์และการวิเคราะห์ข้อมูล หรือเรียกว่าให้บริการ Creative Digital Solution ครบวงจร เป็นบริษัทผู้บุกเบิกดิจิทัลเอเจนซีรายแรก ๆ ของประเทศไทย และติดอันดับ Top 19 ของเอเจนซีไทยประจำปี 2020 ที่จัดโดย Campaign Brief Asia (Marketingoops, 2020) เป็นบริษัทที่น่าสนใจในการศึกษาเกี่ยวกับระบบควบคุมทางการบริหารเพราะเปิดดำเนินการมาไม่ถึง 10 ปีและพนักงานส่วนใหญ่เป็น Gen Y ที่มีลักษณะเด่นคือ เติบโตมากับเทคโนโลยียุคใหม่และ Social Media มีความมั่นใจในตนเองและมีความคาดหวังกับการทำงานมากกว่าผลตอบแทนที่เป็นตัวเงิน นั่นคือต้องการสมดุลระหว่างชีวิตส่วนตัวและชีวิตการทำงาน ต้องการทำงานกับบริษัทที่มีนโยบายยืดหยุ่นทั้งเวลาเข้างานและการเติบโตในอาชีพ หากพบว่าที่ทำงานไม่ตอบโจทย์ก็พร้อมจะไปทำงานกับที่อื่น (Steiner, 2016) นับว่าเป็นความท้าทาย

ของการออกแบบระบบควบคุมเพื่อบริหารจัดการคนยุคใหม่ที่ต้องการอิสระในการทำงาน และเป็นงานที่ต้องการความคิดสร้างสรรค์ ยิ่งไปกว่านั้นช่วงเวลาของการศึกษาคือปี 2563 และ 2564 เป็นช่วงเวลาการระบาดของโควิด-19 ที่ส่งผลกระทบต่อทั่วโลกและทุกประเภทธุรกิจ ส่งผลให้เศรษฐกิจหดตัวอย่างรุนแรง บริษัทส่วนใหญ่เมื่อประสบภาวะวิกฤตทางการเงินก็เลือกที่จะลดค่าใช้จ่ายการตลาดเป็นอันดับแรก (Gartner, 2020) ซึ่งส่งผลโดยตรงต่อธุรกิจของบริษัทการศึกษา ดังจะเห็นได้จากการลดลงของจำนวนเงินที่ใช้ในการโฆษณาของบริษัทในประเทศไทย จากในปี พ.ศ. 2562 จำนวนเงินที่ใช้เท่ากับ 123,675 ล้านบาท ลดลงเหลือเพียง 107,752 ล้านบาทในปี พ.ศ. 2563 หรือลดลงถึงร้อยละ 13 ดังปรากฏในตารางที่ 1 ยิ่งไปกว่านั้นจำนวนเงินที่ใช้ในการโฆษณาของปี พ.ศ. 2564 ก็มีความใกล้เคียงกับปี พ.ศ. 2563 ซ้ำให้เห็นว่าบริษัทการศึกษาต้องเผชิญกับภาวะตึงเครียดทางการเงินจนรายได้ที่ลดลงมากกว่าหนึ่งปีปฏิทิน นอกจากจำนวนเงินที่ใช้ในการโฆษณาของทั้งอุตสาหกรรมที่ลดลงแล้ว บริษัทยังต้องเผชิญกับการแข่งขันในธุรกิจสื่อโฆษณาที่ส่งผลต่อผลประโยชน์ของบริษัทอีกด้วย จึงนับว่ามีความเหมาะสมที่จะศึกษาถึงแนวปฏิบัติของระบบควบคุมทางการบริหารในช่วงที่ต้องมีการปรับตัวเมื่อประสบภาวะวิกฤตแต่ในขณะเดียวกันก็ต้องรักษามาตรฐานในเรื่องของความคิดสร้างสรรค์

ตารางที่ 1 เงินโฆษณาผ่านสื่อต่าง ๆ ของประเทศไทย (Thailand Media Spending)

Media spending (Million THB)	2559	2560	2561	2562	2563	2564
TV	70,995	65,786	70,382	70,310	63,170	63,661
Internet (DAAT)	9,479	12,402	16,928	19,555	21,058	24,766
Outdoor & Transit	11,002	12,259	12,915	13,506	10,985	9,707
Cinema	5,445	6,816	7,383	8,838	4,395	3,555
Print	12,782	9,684	7,416	5,672	3,835	3,294
Radio	5,263	4,476	4,802	4,754	3,635	3,117
In-Store	703	946	1,060	1,040	674	676
Total	115,669	112,369	120,886	123,675	107,752	108,776

Reference: ข้อมูล Thailand Media Spending ตามรายงานของ Nielsen Advertising information service

<https://mbamagazine.net/index.php/business/marketing/item/5168-nielsen-media-spending-2022>

ตารางที่ 2 แสดงงบกำไรขาดทุน (บางส่วน) ของบริษัทการศึกษา ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2558 ซึ่งเป็นปีแรกของการดำเนินงานจนถึงปี พ.ศ. 2564 บริษัทมีรายได้ในปี พ.ศ. 2558 ประมาณ 60 ล้านบาท ถึงแม้เป็นบริษัทที่เพิ่งเปิดดำเนินการแต่ก็ได้รับการยอมรับในวงการเอเจนซี่ซึ่งจะเห็นได้จากการที่บริษัทได้รับรางวัล Independent Agency of The Year โดยนิตยสาร Campaign Asia ในปี 2018 หรือ พ.ศ. 2561

(Campaignasia, 2018) และจากรายได้ที่เติบโตอย่างก้าวกระโดด นั่นคือหลังจากเปิดดำเนินงานได้เพียงสองปี ยอดรายได้ก็เพิ่มสูงขึ้นมากกว่า 3 เท่า จนมีรายได้มากกว่า 260 ล้านบาทและมีกำไรสุทธิเท่ากับ 22 ล้านบาทในปี พ.ศ. 2560 รายได้มีการชะลอตัวลงเล็กน้อยในปี พ.ศ. 2561 และปี พ.ศ. 2562 แต่ค่าใช้จ่ายกลับเพิ่มมากขึ้นในปี พ.ศ. 2562 จนทำให้บริษัทมีผลขาดทุนสุทธิเกือบ 9 ล้านบาทในปี พ.ศ. 2562 รายได้ของบริษัทถูกกระทบอย่างรุนแรงอีกครั้งในปี พ.ศ. 2563 เนื่องจากสถานการณ์แพร่ระบาดของโควิด - 19 ทำให้บริษัทถูกค้าชะลอการใช้จ่ายด้านการตลาด ทำให้รายได้ของบริษัทลดลง 87 ล้านบาท (245 ล้านบาท - 158 ล้านบาท) เหลือเพียง 158 ล้านบาท หรือลดลงประมาณร้อยละ 35 จากปี พ.ศ. 2562 อย่างไรก็ตาม เมื่อสถานการณ์การแพร่ระบาดเริ่มคลี่คลาย บริษัทก็สามารถสร้างรายได้กลับมาอยู่ที่ 247 ล้านบาทในปี พ.ศ. 2564 ใกล้เคียงกับรายได้ของปี พ.ศ. 2562 แต่เป็นที่น่าสนใจกว่า ถึงแม้รายได้ จะใกล้เคียงกัน แต่บริษัทกลับมีผลกำไรเท่ากับ 3.3 ล้านบาท ในปี พ.ศ. 2564 ในขณะที่ปี พ.ศ. 2562 บริษัทมีผลขาดทุน 8.7 ล้านบาท

เมื่อวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายรายปี จะพบว่าอัตราต้นทุนขายต่อรายได้รวมของปี พ.ศ. 2562 ถึงปี พ.ศ. 2564 มีความใกล้เคียงกัน นั่นคือ ร้อยละ 65.59 68.56 และ 68.23 ตามลำดับ ซึ่งให้เห็นว่าผลประกอบการที่แตกต่างกันระหว่างปี พ.ศ. 2562 และปี พ.ศ. 2564 เกิดจากการควบคุมค่าใช้จ่ายในการขายและให้บริการเป็นหลัก และอย่างต่อเนื่อง กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายในการขายและให้บริการลดลงประมาณ 18 ล้านบาทในปี พ.ศ. 2563 ซึ่งเป็นช่วงเวลาที่บริษัทประสบวิกฤติการณ์ โดยค่าใช้จ่ายรายการนี้ยังลดลงอีกประมาณ 2 ล้านบาทในปี พ.ศ. 2564 ทั้งที่รายได้เพิ่มสูงกลับมาจนเท่ากับปี พ.ศ. 2562

ตารางที่ 2 งบกำไรขาดทุน (บางส่วน)

หน่วย: พันบาท	2558	2559	2560	2561	2562	2563	2564
รายได้รวม	61,562	81,509	264,450	243,568	245,346	158,384	247,265
ต้นทุนขาย	33,980	n/a	175,251	143,574	160,940	108,584	168,706
ค่าใช้จ่ายในการขายและให้บริการ	20,263	n/a	66,889	92,421	92,154	73,974	71,931
ค่าใช้จ่ายรวม	54,243	115,500	242,140	235,995	253,094	182,558	240,637
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	5,040	(35,883)	22,022	7,369	(8,740)	(25,714)	3,348

Source: กรมพัฒนาธุรกิจการค้า พ.ศ. 2558 ถึง พ.ศ. 2564

Department of Business Development, <https://datawarehouse.dbd.go.th/fin/profitloss/5/0105553134144>

การลดลงของรายได้ของบริษัทกรณีศึกษาในปี พ.ศ. 2563 มีแนวโน้มที่จะเกิดจากการระบาดของโควิด-19 ซึ่งทำให้จำนวนเงินที่ใช้ในการสำหรับสื่อโฆษณาของประเทศไทยลดลงร้อยละ 13 จากปี พ.ศ. 2562 แต่เป็นที่น่าสนใจว่าจำนวนเงินที่ใช้ในการโฆษณาของสื่อดิจิทัล (Internet (DAAT)) กลับเพิ่มขึ้นสวนทางกับจำนวนเงินที่ใช้ในการโฆษณาของทั้งอุตสาหกรรมที่มีจำนวนลดลง หากคิดเป็นร้อยละของจำนวนเงินที่ใช้ในการโฆษณารวม จะพบว่าสื่อดิจิทัลมีสัดส่วนที่เพิ่มขึ้นทุกปีจากร้อยละ 8.19 ในปี พ.ศ. 2559 มาเป็นร้อยละ

19.54 ในปี พ.ศ. 2563 และร้อยละ 22.77 ในปี พ.ศ. 2564 ดังแสดงในตารางที่ 3 แต่รายได้ของบริษัท ทรูศึกษาในปี พ.ศ. 2563 กลับลดลงทั้งที่ธุรกิจหลักคือสื่อดิจิทัล แสดงให้เห็นถึงแนวโน้มการแข่งขันของธุรกิจดิจิทัลที่รุนแรงมากขึ้น เพราะนอกจากบริษัทเอเจนซีเดิมที่เปลี่ยนมาทำดิจิทัลคอนเทนต์แล้ว ยังมีดิจิทัลเอเจนซีรายใหม่เกิดขึ้นตลอดเวลา Thaismescenter (2020) รวบรวมรายชื่อดิจิทัลเอเจนซีได้ถึง 130 รายในปี พ.ศ. 2563 นอกจากนี้แบรนด์ยังนิยมทำ Influencer Marketing หรือจ้างบุคคลที่มีผู้ติดตามทาง Social Media หรือที่เรียกว่า Influencer ให้ทำโฆษณาให้เข้าถึงผู้บริโภคโดยตรง จำนวน Influencer มีแนวโน้มเพิ่มมากขึ้น เพราะการทำคอนเทนต์ในปัจจุบันมีต้นทุนที่ต่ำ สามารถผลิตได้ง่ายและรวดเร็ว Influencer บางรายมีเพียงโทรศัพท์มือถือก็สามารถสร้างคอนเทนต์นำเสนอบนแพลตฟอร์มต่าง ๆ ได้และมีความยืดหยุ่นสูงกว่าจ้างบริษัทเอเจนซีให้ดำเนินการทำสื่อดิจิทัล

ตารางที่ 3 ร้อยละของเงินโฆษณาผ่านสื่อดิจิทัลเปรียบเทียบกับเงินโฆษณารวม

Million THB	2559	2560	2561	2562	2563	2564
Internet (DAAT) ล้านบาท	9,479	12,402	16,928	19,555	21,058	24,766
Total Media Spending	115,669	112,369	120,885	123,666	107,752	108,776
Percentage of DAAT	8.19%	11.04%	14.00%	15.81%	19.54%	22.77%

Reference: ข้อมูลตัวเลข Internet (DAAT) กับ Total Media Spending ตามรายงานของ Nielsen Advertising information service <https://mbamagazine.net/index.php/business/marketing/item/5168-nielsen-media-spending-2022>

จากการวิเคราะห์สภาพเศรษฐกิจโดยรวมจากการแพร่ระบาดของโควิด – 19 และสภาพการแข่งขันรุนแรงของธุรกิจโฆษณาข้างต้น จะพบว่าปี พ.ศ. 2563 เป็นปีที่บริษัทประสบภาวะวิกฤตทางการเงิน แต่ในขณะเดียวกันด้วยธรรมชาติของธุรกิจเอเจนซี ที่ต้องใช้ความคิดสร้างสรรค์ในการผลิตชิ้นงาน พนักงานส่วนใหญ่เป็น Gen Y ที่รักอิสระ ไม่ชอบการถูกบังคับ บริษัทนี้จึงมีความน่าสนใจในการศึกษาถึงการควบคุมทางการเงิน (Management Control System) ที่ต้องรักษาสสมดุลระหว่างความคิดสร้างสรรค์และการรับมือกับแรงกดดันด้านการเงิน เพื่อให้สามารถรักษพนักงานที่มีความสามารถไว้ ในขณะที่ต้องสร้างกำไรตามเป้าหมายเพื่อให้บริษัทดำเนินการต่อไปได้ การสัมภาษณ์เชิงลึกจะทำให้เข้าใจถึงแนวปฏิบัติดังกล่าวได้ ซึ่งจะอธิบายในหัวข้อถัดไป

ผลการศึกษา

ในบทนี้จะอภิปรายมาตรการที่บริษัททรูศึกษานำมาใช้ในการดำเนินงาน โดยใช้ระบบควบคุม (Levers of Control) ของ Simons (1995) เป็นกรอบในการอภิปราย

ระบบความเชื่อร่วมและระบบควบคุมเชิงปฏิสัมพันธ์

บริษัทกรณีศึกษาใช้ระบบความเชื่อร่วม (Beliefs Systems) เป็นแกนกลางของการบริหาร กล่าวคือ ประสิทธิภาพการบริหารมีความชัดเจนและสม่ำเสมอในการสื่อสารถึงค่านิยมของบริษัทผ่านสื่อสารสาธารณะว่า **“ไม่ใช่เป็นเพียงบริษัทผลิตสื่อดิจิทัล และมองว่าดิจิทัลไม่ใช่สื่อแต่คือ “The way of living” หรือวิถีชีวิตของคนที่ยั่งยืนไป การทำตลาดคือการทำความเข้าใจกับพฤติกรรมของคน และจะสอดคล้องกับวิถีชีวิตประจำวันของคนได้อย่างไร”** การนิยามตัวตนของบริษัทในมุมมองกว้างเป็นการเปิดโลกและส่งสัญญาณว่า บริษัทสนับสนุนให้บุคลากรคิดนอกกรอบได้อย่างเต็มที่ สอดคล้องกับลักษณะของธุรกิจที่ต้องคิดงานที่สร้างความประทับใจและความคาดหวังไม่ถึงการตลาดของลูกค้าอย่างมีสุนทรียะ การสื่อถึงธุรกิจนี้ในลักษณะที่เปิดกว้างเช่นนี้ นอกจากเป็นการสร้างบรรทัดฐานให้กับการทำงานในองค์กรแล้ว ยังเป็นการเชื่อเชิญบุคลากรที่มีความเชื่อและทัศนคติคล้ายคลึงกันมาร่วมงานกัน ลดความเสี่ยงของการจ้างบุคคลที่ไม่เหมาะสมกับองค์กร

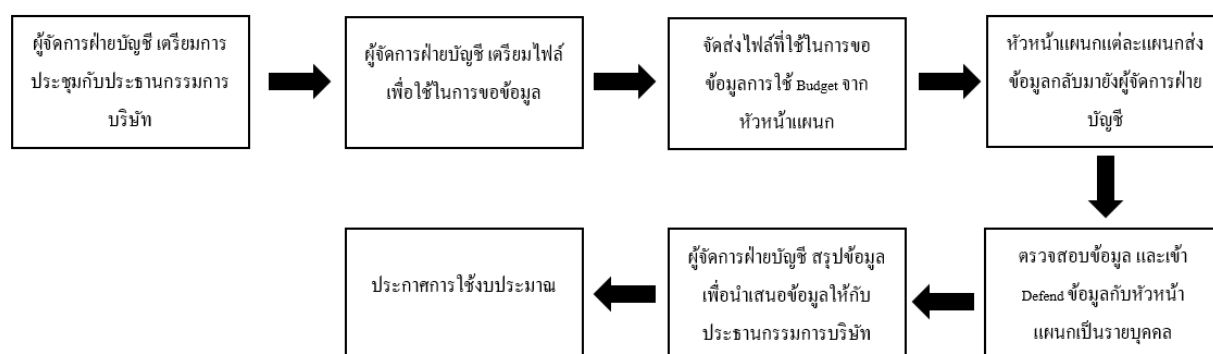
นอกจากการสื่อค่านิยมหลักด้วยวาจาและลายลักษณ์อักษรแล้ว การออกแบบตกแต่งออฟฟิศก็บ่งบอกถึงแนวคิดและทัศนคติของบริษัทที่ให้ความสำคัญกับความอิสระและความรู้รูปแบบ การจัดพื้นที่ส่วนกลางที่กว้างขวาง มีโซฟาไว้ให้พนักงานนั่งหรือนอนคิดงานได้ตามอัธยาศัย มีอุปกรณ์สนทนาที่หลากหลาย เช่น โต๊ะปิงปอง โต๊ะพูลและแม้แต่ลานสเก็ตบอร์ดให้พนักงานผ่อนคลาย พื้นที่ส่วนกลางเหล่านี้ถูกคิดขึ้นมาเพื่อเน้นตอบโต้ความไม่เป็นเด็กรุ่นใหม่จนวายผู้นิยมความยืดหยุ่นให้ย้ายที่นั่งทำงานกันได้ตามชอบใจ

ในส่วนของระบบควบคุมเชิงปฏิสัมพันธ์ บริษัทนี้มีการจัดผังองค์กรแบบราบ (Flat Organization) เน้นการทำงานเป็นทีมมากกว่าจะเป็นสายการบังคับบัญชา กอปรกับการจัดพื้นที่ออฟฟิศให้เป็นพื้นที่โล่ง แทบไม่มีการกั้นห้อง ทำให้รู้สึกเป็นอันหนึ่งอันเดียวกันถึงแม้จะทำงานกันคนละแผนก ผนวกกับพื้นที่ส่วนกลางสำหรับกิจกรรมที่หลากหลายช่วยส่งเสริมให้เกิดการปฏิสัมพันธ์ข้ามแผนก เพราะพนักงานทุกคนสามารถใช้พื้นที่ส่วนกลางในเวลาใดก็ได้ การเลือกทำกิจกรรมตามที่ตนสนใจก็มีโอกาสที่จะได้พบปะพูดคุยกับเพื่อนร่วมงานจากแผนกอื่นซึ่งตามปกติอาจไม่มีความจำเป็นต้องติดต่อกันโดยตรง หัวข้อสนทนาจากเพื่อนร่วมงานข้ามแผนกจะช่วยกระตุ้นให้เกิดแนวคิดใหม่ในการสร้างสรรค์งาน รวมทั้งการมีโอกาสดำเนินการเปลี่ยนแปลงความคิดเห็นกับผู้บริหารอย่างไม่เป็นทางการทำให้เกิดการรับรู้ทั่วกันถึงประเด็นสำคัญทางกลยุทธ์ที่บริษัทกำลังเผชิญอยู่

ระบบกำหนดขอบเขตและระบบควบคุมเชิงวินิจัย

บริษัทกรณีศึกษาใช้งบประมาณเป็นระบบกำหนดขอบเขตและระบบควบคุมเชิงวินิจัย มีการจัดทำงบประมาณอย่างเป็นกิจจะลักษณะ กล่าวคือ เริ่มจัดทำงบประมาณในช่วงเดือนตุลาคมถึงเดือนธันวาคมเพื่อใช้เป็นงบประมาณสำหรับปีที่เริ่มตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนธันวาคมของปีถัดไป และใช้กระบวนการ

งบประมาณในการกำกับดูแลและติดตามผลการดำเนินงานอย่างใกล้ชิดแม้ในภาวะปกติ งบประมาณจะถูกตั้งต้นไว้ด้วยตัวเลขจากประธานกรรมการ โดยตัวเลขนั้นจะผ่านการประชุมจากผู้บริหารและผู้ถือหุ้นของบริษัท และบริษัทในเครือเพื่อหารือถึงเป้าหมายในปีงบประมาณนั้น ข้อมูลที่นำมาใช้ในการจัดทำงบประมาณจะดูจากภาพรวมของรายรับและรายจ่ายของบริษัทในปีก่อนหน้านี้ เมื่อนำรายรับหักกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นทั้งหมดแล้วได้กำไรสุทธิเท่าใดก็จะนำมาพิจารณาพร้อมกับเป้าหมายการเติบโตของธุรกิจ และการประเมินสถานการณ์ความเสี่ยงต่าง ๆ เพื่อกำหนดตัวเลขตั้งต้นของงบประมาณ หลังจากนั้นจะดำเนินการขอข้อมูลงบประมาณจากหัวหน้าแผนกแต่ละแผนกโดยกรอกข้อมูลลงในแบบ (Template) ที่ฝ่ายบัญชีและการเงินจัดทำขึ้น เมื่อหัวหน้าแผนกจัดทำงบประมาณเรียบร้อยแล้ว ผู้จัดการฝ่ายบัญชีและการเงินจะรวบรวมข้อมูลและตรวจสอบความถูกต้อง หลังจากนั้นจะเข้าสอบถามกับหัวหน้าแผนกแต่ละแผนกเป็นรายบุคคลเพื่อวิเคราะห์ว่าสามารถให้งบประมาณตามที่ขอมาได้หรือไม่ หรือจำเป็นต้องลดลงเพื่อควบคุมค่าใช้จ่ายทั้งหมดให้อยู่ในงบประมาณที่ได้ตั้งไว้ จากนั้นนำข้อมูลที่ผ่านการวิเคราะห์พิจารณาเป็นรายบุคคลแล้วเข้านำเสนอต่อประธานกรรมการ และเมื่อได้รับความเห็นชอบจะประกาศการใช้งบประมาณของปีได้ในวันที่ 1 มกราคม ขั้นตอนการจัดทำงบประมาณสามารถสรุปได้ตามรูปที่ 1 ดังนี้



ภาพที่ 1 ขั้นตอนการจัดทำงบประมาณ

การจัดทำงบประมาณเป็นกระบวนการที่เกิดขึ้นซ้ำไปมา (iterative process) มีการเจรจาต่อรองเพื่อให้ได้ตัวเลขงบประมาณที่เป็นที่พึงพอใจของทั้งผู้ปฏิบัติงานและประธานกรรมการตามที่ปรากฏในบทสัมภาษณ์ “ในการตั้งงบประมาณของแต่ละทีมนั้นมีความหนักใจอย่างมากหากจะต้องจำเป็นต้องตั้งงบประมาณบางส่วนออก เช่น การเปลี่ยนคอมพิวเตอร์เนื่องจากมีหลายเครื่องที่จำเป็นจะต้องดำเนินการเปลี่ยนแต่จะต้องตัดงบประมาณออก เพื่อลดภาระค่าใช้จ่ายให้มากที่สุดและเพื่อให้อยู่ในงบประมาณที่ตั้งไว้” ระบบควบคุมเชิงปฏิสัมพันธ์ (Interactive Control Systems) ที่บริษัทวางไว้ค่อนข้างแข็งแกร่งจะช่วยให้กระบวนการนี้ดำเนินไปได้อย่างราบรื่น เพราะบุคลากรจะรับทราบถึงแรงกดดันทางการเงินที่บริษัทต้องเผชิญอยู่และเข้าใจว่าต้องร่วมกันเสียสละเพื่อฝ่าฟันให้พ้นวิกฤตไปได้

เนื่องจากบริษัทประสบภาวะขาดทุนในปี 2563 ผู้บริหารจึงเห็นว่า “ในการทำงานงบประมาณของแต่ละปีที่ผ่านมาถือว่ายังไม่สอดคล้องกับบริษัทมากเท่าที่ควร โดยเฉพาะค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการ เนื่องจากค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการนั้นสูงเกินความจำเป็นไม่ว่าจะเป็นเงินเดือนที่มีการปรับขึ้นในทุกปี และสูงมากหากเทียบกับกลุ่มคู่แข่งที่มีลักษณะธุรกิจเหมือนกัน ค่าใช้จ่ายในการจัดกิจกรรมต่าง ๆ ตลอดปี จึงทำให้ในปี พ.ศ. 2564 นี้จะมีการปรับปรุงการทำงานงบประมาณและควบคุมค่าใช้จ่ายต่าง ๆ อย่างเข้มงวด” โดยปกติเมื่องบประมาณประจำปีได้ถูกประกาศใช้แล้ว งบประมาณรายจ่ายจะเป็นวงเงินสูงสุดที่ผู้เกี่ยวข้องจะใช้จ่ายได้ แต่วงเงินดังกล่าวถูกกำหนดขึ้นอ้างอิงจากรายได้ที่คาดว่าจะได้รับ หรือพูดอีกนัยหนึ่งคือ รายได้เป็นปัจจัยหลัก (Key Factor หรือ Principal Factor) ในการจัดทำงบประมาณ ดังนั้นหากรายได้ที่ได้รับจริงต่ำกว่าเป้าในขณะที่มีการใช้จ่ายเต็มตามวงเงิน บริษัทจะประสบผลขาดทุน ในช่วงที่ดำเนินการสัมภาษณ์ เศรษฐกิจทั่วโลกตกต่ำจากโรคระบาดโควิด-19 และยังไม่มีความแน่นอนว่าสถานการณ์ดังกล่าวจะคลี่คลายและกลับสู่ภาวะปกติเมื่อใด บริษัทกรณีศึกษาจึงกำหนดเป้าหมายของบริษัทในปี 2564 คือ “รอด เติบโต มีกำไร” และปรับเปลี่ยนรูปแบบการจัดทำงบประมาณเพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์ “โดยในปี 2564 นี้จะเริ่มต้นตั้งแต่การทำ Forecast ทั้งหมด 4 แบบ โดยเริ่มตั้งแต่การคาดการณ์ที่มีกำไรเพียง 0% เพิ่มขึ้น 20% เพิ่มขึ้น 30% เพิ่มขึ้น 50% ซึ่งในช่วงต้นปีที่เริ่มทำงานงบประมาณจะกำหนดการใช้งบประมาณให้ต่ำที่สุด และจะรอดูผลประกอบการในช่วงกลางปีหากมีรายได้เพิ่มมากขึ้นก็จะมีการปรับเพิ่มงบประมาณ” (บทสัมภาษณ์ประธานบริหาร)

การจัดทำงบประมาณยืดหยุ่นตามสถานการณ์ของรายได้เป็นการบริหารกระบวนการงบประมาณอย่างมีประสิทธิภาพ ทำให้เกิดความชัดเจนและคล่องตัวในการดำเนินงาน ผู้บริหารยังคงสามารถลดภาระการอนุมัติค่าใช้จ่ายแต่ละรายตราบใดที่ยังอยู่ในวงเงินของงบประมาณที่บังคับใช้ในช่วงเวลานั้น ๆ ซึ่งการจะประกาศใช้งบประมาณฉบับใดจะพิจารณาจากรายได้เป็นรายไตรมาส จากการสัมภาษณ์ ชี้ให้เห็นว่าในการจัดทำงบประมาณยืดหยุ่น บริษัทจะควบคุมค่าใช้จ่ายโดยจัดลำดับความสำคัญ “สิ่งที่บริษัทควรจะมีการควบคุมมากที่สุดคือฐานเงินเดือนของพนักงานที่สูงมาก ลำดับต่อมาคือค่าใช้จ่ายในการจัดกิจกรรมนันทนาการของบริษัท เช่น งานกีฬาสี งานปีใหม่ กิจกรรมสัมมนาในต่างจังหวัด หรือกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในระหว่างปี อาจจะต้องลดหรือตัดกิจกรรมบางอย่างทิ้งไปเพื่อควบคุมค่าใช้จ่ายให้บริษัทมีผลกำไรมากที่สุด”

ความท้าทายของการทำงบประมาณยืดหยุ่นสำหรับกิจการให้บริการที่ต่างจากกิจการผลิตคือไม่มีจำนวนหน่วยของผลผลิตให้คำนวณอัตราต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายต่อหน่วยเพื่อใช้เป็นฐานในการกำหนดค่าใช้จ่ายผันแปรตามระดับของรายได้ บริษัทกรณีศึกษาจึงใช้วิธีการจัดประเภทของค่าใช้จ่ายออกเป็นค่าใช้จ่ายที่เป็นภาระผูกพัน (Committed costs) และค่าใช้จ่ายที่ไม่เป็นภาระผูกพัน (Non-committed costs) เมื่อทราบประเภทของความผูกพันแล้ว ค่าใช้จ่ายที่เป็นภาระผูกพัน เช่น ค่าใช้จ่ายในด้านการใช้โปรแกรม Oracle ค่าใช้จ่ายค่าเช่า เงินเดือน ค่าใช้จ่ายกลุ่มนี้จะเป็นลำดับท้าย ๆ ของการปรับลดงบประมาณ ส่วนค่าใช้จ่ายที่ไม่เป็นภาระผูกพัน บริษัทจะจัดลำดับความสำคัญโดยพิจารณาถึงผลกระทบที่จะเกิดหากมีการตัด

ค่าใช้จ่ายรายการนั้นออก เช่น ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับกิจกรรมสานสัมพันธ์จะถูกตัดออกก่อนค่าใช้จ่ายเปลี่ยนแปลงคอมพิวเตอร์ เป็นต้น

เครื่องมือสำคัญที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูลเพื่อการพิจารณาจัดลำดับความสำคัญของรายจ่ายคือ รูปแบบ (Template) ที่ให้แต่ละแผนกรอกกลับมา เพราะนอกจากตัวเลขประมาณที่ต้องการแล้ว แต่ละแผนกต้องแจกแจงรายละเอียดเพิ่มเติมด้วยว่า รายจ่ายนั้นเป็นรายจ่ายของหน่วยงานโดยตรง (Direct Costs) หรือเป็นรายจ่ายที่มีการใช้ร่วมกันกับหน่วยงานอื่น (Share) ทราบตัวเลขที่แน่นอนหรือไม่ เช่น รายจ่ายที่มีสัญญาจะทำให้หน่วยงานทราบตัวเลขที่จะเกิดขึ้นอย่างชัดเจน หรือเป็นเพียงตัวเลขประมาณการ ความถี่ของการเกิดรายจ่าย เช่น เกิดทุกเดือน ทุกไตรมาสหรือทุกปี หรือหากบางรายการเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นเพียงครั้งเดียวก็ต้องระบุว่าเกิดในช่วงเวลาใด เพื่อจะได้วางแผนเกี่ยวกับเงินสดได้อย่างเหมาะสม

การบูรณาการของระบบควบคุม

ตามที่ Simons (1995) ได้กล่าวว่าระบบควบคุมทั้ง 4 รูปแบบต้องทำงานประสานกันเป็นหนึ่งเดียว และหลักฐานเชิงประจักษ์ก็แสดงให้เห็นว่าการบูรณาการจะมีพลังในการขับเคลื่อนองค์กรได้มากกว่าการใช้ระบบควบคุมอย่างเป็นอิสระต่อกัน จากการศึกษาแนวปฏิบัติของบริษัทกรณีศึกษาที่พบว่าได้มีการบูรณาการมาตรการต่าง ๆ ให้สอดคล้องและเป็นไปในทิศทางเดียวกัน ตั้งแต่การสื่อสารตำแหน่งทางการตลาดที่ชัดเจนว่าเป็นดิจิทัลเอเจนซีที่สร้างสรรค์งานในระดับหรูหราหรือมีรสนิยม เพื่อให้เข้าถึงลูกค้าด้วยการสอดแทรกเข้าไปในวิถีชีวิต (Lifestyle) ซึ่งคุณสมบัติที่จะตอบโจทย์เหล่านี้จะเกิดจากบุคลากรที่มีคุณภาพ และสภาพแวดล้อมการทำงานที่เอื้อต่อการนำเสนอแนวคิดที่แปลกใหม่ไร้ขีดจำกัด ทุกจังหวัดความเคลื่อนไหวขององค์กรจะส่งสัญญาณถึงความคาดหวังดังกล่าวตลอดเวลา แม้แต่การออกแบบสถานที่ทำงาน ที่เข้าพื้นที่กว้างใหญ่และให้โจทย์สถาปนิกที่ชัดเจนว่าต้องการสร้างบรรยากาศที่เหมาะสมกับคนรุ่นใหม่ที่ต้องการความยืดหยุ่น คล่องตัวในการทำงาน และต้องไม่ทิ้งภาพลักษณ์ของความมีสุนทรีย์ในอาชีพ การจัดแบ่งพื้นที่ดังกล่าวสอดคล้องกับระบบควบคุมเชิงปฏิสัมพันธ์ที่ต้องการกระตุ้นให้เกิดการแลกเปลี่ยนเรียนรู้ซึ่งกันและกันเพื่อเปิดโลกทัศน์ ไม่จำกัดเฉพาะข้อมูลที่ได้รับจากฝ่ายเดียวกัน นอกจากบรรยากาศที่เอื้อให้มีการพบปะพูดคุยกันซึ่งเป็นมาตรการเชิงรับแล้ว บริษัทยังมีกิจกรรมเชิงรุกที่ส่งเสริมการปฏิสัมพันธ์อีกด้วย เช่น กิจกรรมกีฬา กิจกรรมนันทนาการที่ต่างจังหวัด เป็นต้น

ถึงแม้จะเป็นบริษัทครีเอทีฟโฆษณาที่เนื้องานจำเป็นต้องใช้ความสร้างสรรค์อย่างมากแต่มาตรการทางการเงินก็ยังคงมีความจำเป็นควบคู่ไปกับระบบควบคุมอื่นเพื่อกำกับดูแลผลประกอบการทางการเงินให้บริษัทดำรงอยู่ได้ การตั้งตัวเลขประมาณจะยึดโยงกับระบบควบคุมเชิงบวกที่วางไว้เสมอ การวางระบบประมาณที่ดีและมีประสิทธิภาพจะยิ่งทวีความสำคัญในช่วงวิกฤตเศรษฐกิจ เพราะช่วยให้วิเคราะห์ได้ว่าบริษัทควรปรับลดงบประมาณในจุดใดบ้างเพื่อให้กระทบต่อนี้อางน้อยที่สุด หากบริษัทไม่มีระบบบัญชีและงบประมาณที่ดี จะทำให้ไม่มีข้อมูลเพื่อใช้ในการบริหารจัดการทางการเงินในช่วงเวลาที่ยากลำบากนี้ ระบบประมาณที่ดีมีรากฐานที่ดีของบริษัทกรณีศึกษาทำให้ผู้บริหารสามารถจัดลำดับความสำคัญของประเภท

รายจ่ายและบริหารได้อย่างเหมาะสม การลดรายจ่ายอย่างเป็นระบบดังกล่าวจะช่วยสร้างความเข้าใจกับบุคลากรถึงความจำเป็นของการปรับลดงบประมาณ มากกว่าการลดงบประมาณแบบสะเปะสะปะและไม่มีเหตุผลรองรับ จะเห็นได้ว่าในช่วงที่บริษัทประสบภาวะตึงเครียดทางการเงิน การบูรณาการระบบควบคุมจะเพิ่มน้ำหนักให้กับระบบควบคุมเชิงวินิจฉัย (Diagnostic Control Systems) และชะลอระบบควบคุมเชิงปฏิสัมพันธ์ (Interactive Control Systems) เช่นการลดกิจกรรมสานสัมพันธ์โดยประชาสัมพันธ์กับประชาคมว่ามาตรการดังกล่าวเป็นเพียงมาตรการชั่วคราวเท่านั้น และจะยกเลิกเมื่อบริษัทกลับเข้าสู่ภาวะปกติทางการเงิน เพื่อสร้างขวัญและกำลังใจให้กับบุคลากร

อภิปรายและสรุปผลการวิจัย

ผลการวิจัยนี้สอดคล้องกับงานวิจัยในอดีตคือ ระบบควบคุมทางการบริหารมีความจำเป็นแม้ว่าจะเป็นบริษัทที่เฟื่องฟูเหมือนจะไม่ไปด้วยกันกับคำว่า “ควบคุม” เช่นเดียวกับธุรกิจแฟชั่นที่เป็น การดำเนินงานของศิลปินที่ต้องการอิสระทางความคิดอย่างเต็มที่ ในการออกแบบเพื่อให้สินค้ามีความสวยงามโดดเด่นแตกต่างจากคู่แข่งก็ยังมี การใช้ระบบควบคุมทางการบริหาร (Davila & Ditillo, 2017) ระบบควบคุมที่ดีไม่ได้มีความหมายเชิงแคบคือควบคุมหรือยับยั้ง แต่เป็นระบบที่ถ่วงดุลกันระหว่างระบบย่อยที่กระตุ้นให้บุคลากรสร้างสรรค์สิ่งใหม่และระบบย่อยที่จำกัดขอบเขต (Chen, Lill, and Vance, 2020; Cools, Stouthuysen, and Abbeele, 2017; Davila & Ditillo, 2017; Mundy, 2010; Spekle, Elton, and Widener, 2017) โดยระบบควบคุมทางการบริหารที่ออกแบบได้เหมาะสมจะมีลักษณะขับเคลื่อนไปด้วยกัน (Move Together) เป็นองค์รวม (Spekle et al., 2017; Simons, 2000) การปรับเปลี่ยนค่าน้ำหนักระหว่างระบบย่อยของระบบควบคุมทางการบริหารให้เข้ากับบริบทจะเอื้อให้องค์กรสามารถสร้างสรรค์สิ่งที่มีสุนทรียะตอบโจทย์ความต้องการของลูกค้าที่ต้องการแทรกซึมสินค้าหรือบริการให้โดนใจผู้บริโภคได้ ในขณะเดียวกันก็ยังสร้างผลกำไรให้บริษัทอย่างต่อเนื่อง ที่น่าสนใจคือ แม้แต่ในบริษัทเดียวกันเมื่อประสบภาวะวิกฤตทางการเงิน น้ำหนักของการบูรณาการก็แตกต่างจากภาวะปกติ นั่นคือให้น้ำหนักมากขึ้นกับกระบวนการงบประมาณซึ่งเป็นเครื่องมือตามระบบควบคุมเชิงวินิจฉัยเมื่อบริษัทประสบภาวะตึงเครียดทางการเงิน อย่างไรก็ตาม กระบวนการงบประมาณมิได้ขัดขวางความคิดสร้างสรรค์ของบุคลากร แต่เป็นการให้ข้อมูลเพื่อให้ผู้ปฏิบัติงานทราบถึงทรัพยากรที่สามารถนำมาใช้ได้ในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ๆ เมื่อผนวกกับการสื่อสารอย่างเหมาะสมที่เป็นระบบย่อยหนึ่งของระบบควบคุมทางการบริหารแล้วจะทำให้บุคลากรตระหนักถึงความจำเป็นในการปรับตัวในช่วงเวลาสำคัญ และจะกระตุ้นให้บุคลากรต้องคิดค้นและค้นหาแนวทางการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพเพื่อให้อยู่ในกรอบของงบประมาณที่กำหนด (Davila & Ditillo, 2017; Mundy, 2010)

บริษัทใช้งบประมาณยืดหยุ่น ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของวิธีการงบประมาณ โดยจัดทำงบประมาณหลายระดับอ้างอิงกับรายได้ที่คาดว่าจะเกิด เพื่อควบคุมรายจ่ายให้สอดคล้องกับรายได้ ถือเป็นมาตรการป้องกันการประสบผลขาดทุน โดยยังคงใช้ประโยชน์จากลักษณะเด่นของงบประมาณ คือ ควบคุมการใช้จ่ายโดยผู้บริหาร

ระดับสูงต้องใช้เวลานานในการใช้จ่ายทุกรายการแต่เป็นการบริหารจัดการโดยควบคุมวงเงินรายจ่าย โดยต้นปีงบประมาณบริษัทเลือกใช้งบประมาณยืดหยุ่น ณ ระดับรายได้ต่ำที่สุดที่คาดว่าจะเกิดเป็นจุดเริ่มต้น เพื่อจำกัดวงเงินการใช้จ่ายไว้ก่อนและมีการทบทวนรายได้ที่ทำได้จริงรายไตรมาสเพื่อปรับว่าต้องเปลี่ยนไปใช้งบประมาณยืดหยุ่น สำหรับรายได้ที่สูงขึ้นระหว่างปีหรือไม่ เมื่อผ่านพ้นช่วงวิกฤตเศรษฐกิจจากโควิด-19 ในปี พ.ศ. 2564 แล้ว บริษัทกรณีศึกษาสามารถพลิกฟื้นสถานการณ์กลับมาทำกำไรได้อีกครั้งหนึ่ง แสดงให้เห็นถึงประสิทธิภาพในการใช้ระบบควบคุมทางการบริหารได้อย่างเหมาะสมที่ต้องมีกลไกในการปรับเปลี่ยนให้เข้ากับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงตลอดเวลา

งานวิจัยชิ้นนี้น่าจะเป็นประโยชน์กับแวดวงวิชาการและองค์กรทั่วไป ที่แสดงให้เห็นว่าระบบควบคุมทางการบริหารเป็นระบบที่เป็นประโยชน์ต่อการดำเนินงานของธุรกิจ แม้แต่ธุรกิจที่ต้องการความคิดสร้างสรรค์ ความยืดหยุ่นหรือความคล่องตัวสูงก็ตาม แต่แนวปฏิบัติที่มีการถ่วงดุลระหว่างระบบย่อยของระบบควบคุมทางการบริหารจะขึ้นอยู่กับบริบทและสิ่งแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงตลอดเวลา องค์กรจึงควรสร้างกลไกที่สามารถปรับเปลี่ยนค่าน้ำหนักที่ให้กับระบบย่อยได้อย่างรวดเร็ว จึงจะสามารถรับมือกับวิกฤตการณ์ที่เข้ามาได้อย่างมีประสิทธิภาพ (Otley, 2016)

References

- Amabile, T. M., Conti, R., Coon, H.M., Lazenby, J., & Herron, M.C. (1996). Assessing the work environment for creativity. *Academy of Management Journal*. 39(5), 1154–1184.
- Anderson, N., Potočnik, K., & Zhou, J. (2014). Innovation and creativity in organizations: A state-of-the-science review, prospective commentary, and guiding framework. *Journal of Management*. 40(5), 1297–1333.
- Campaignasia. (2018). *Agency of the year 2018 winners: Southeast Asia*. Retrieved June 4, 2021, from <https://www.campaignasia.com/article/agency-of-the-year-2018-winners-southeast-asia/448848> (in Thai).
- Chen, C., Lill, J., & Vance, T. (2020). Management control system design and employees' autonomous motivation. *Journal of Management Accounting Research*. 32(3), 71–91.
- Cools, M., Stouthuysen, K., & Abbeele, A. (2017) Management control for stimulating different types of creativity: the role of budgets. *Journal of Management Accounting Research*. 29(3), 1–21.
- Davila, A., & Ditillo, A. (2017). Management control systems for creative teams: managing stylistic creativity in fashion companies. *Journal of Management Accounting Research*. 29(3), 27–47.

- Department of Business Development. (2021). Retrieved June 1, 2021, from <https://datawarehouse.dbd.go.th/fin/profitloss/5/0105553134144>.
- Gartner. (2020). *Gartner survey shows CFOs will make more cost cuts in 2020*. Retrieved June 1, 2021 from <https://www.gartner.com/en/newsroom/press-releases/2020-06-15-gartner-survey-shows-cfos-will-make-more-cost-cuts-in-2020>.
- Marketingoops. (2020). *Top 19 Thai agencies for the year 2020 by Campaign Brief Asia*. Retrieved June 4, 2021, from <https://www.marketingoops.com/campaigns/award/thailands-hottest-agency-2020-by-campaign-brief-asia/> (in Thai).
- MBA Magazine. (2022). *Nielsen Media Spending จำนวนเงินที่ใช้ในการโฆษณาเดือนมิถุนายน ปี 2022*. Retrieved March 10, 2023 from <https://mbamagazine.net/index.php/business/marketing/item/5168-nielsen-media-spending-2022>.
- Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balanced use of management. *Accounting, Organizations and Society*. 35(5), 499–523.
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014 – ScienceDirect. *Management Accounting Research*. 31, 45-62.
- Thaismescenter. (2020). Roster of 130 Thai Digital Agency Retrieved June 5, 2021, from <http://www.thaismescenter.com/รวม-130-รายชื่อ-digital-agency-ของไทย/> (in Thai).
- Simons, R. (1995). Control in an age of empowerment. *Harvard Business Review*. 80-88.
- Simons, R. (2000). *Performance measurement and control systems*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Spekle, R., Elten, H., & Widener S. (2017). Creativity and control: a paradox—evidence from the levers of control framework. *BEHAVIORAL RESEARCH IN ACCOUNTING*. 29(2), 73–96.
- Steiner, S. (2016). *Generation Y in the workplace*. Retrieved June 1, 2021, from <https://talentor.com/blog/generation-y-in-workplace#:~:text=Characteristics%20of%20Gen%20Y,family%20and%20their%20friends%20are>.
- Yin, R. K. (2014). *Case study research: Design and methods*. Sage Publications.