

# แนวทางการลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม กรณีศึกษาบริษัท สยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัด

Guideline for Cost Reduction Using Activity Based Costing System Case Study of Siammaster  
Concrete Company Limited

อัยรายุทธ มาสแก้ว

## บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์ 1) เพื่อวิเคราะห์กิจกรรม ของบริษัทสยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัด 2) เพื่อวิเคราะห์ต้นทุนต้นทุนของ บริษัทสยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัด และ 3) เพื่อเสนอแนวทางในการลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมกรณีศึกษา บริษัทสยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัด การศึกษาครั้งนี้ใช้วิธีการรวบรวมข้อมูลโดยการศึกษาโครงสร้าง คำบรรยายลักษณะงานของกิจการและสัมภาษณ์ผู้บริหารระดับผู้ช่วยกรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการฝ่าย หัวหน้าส่วน พนักงานระดับปฏิบัติการ ตลอดจนการเข้าร่วมสังเกตการณ์ปฏิบัติงานของพนักงาน ระหว่างเดือน กุมภาพันธ์ - มีนาคม พ.ศ. 2551

จากการศึกษาพบว่า บริษัทสยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัด มีการจัดโครงสร้างองค์กรโดยแบ่งการดำเนินงานออกเป็น 3 ฝ่ายคือ ฝ่ายบริหาร ฝ่ายการตลาด และฝ่ายการผลิต ประกอบด้วย 13 แผนก

จากการนำข้อมูลมาวิเคราะห์กิจกรรมที่เกิดขึ้นในแต่ละฝ่าย / แผนก สรุปได้ว่ามีกิจกรรมทั้งสิ้น 97 กิจกรรมจาก 13 แผนก แต่เนื่องจากมีบางกิจกรรมที่มีข้อมูลนำเข้า สิ่งที่เป็นผลงานและผู้นำไปใช้ประโยชน์ที่เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกัน จึงนำมารวมเข้าด้วยกัน ดังนั้นจึงเหลือกิจกรรมเพียง 69 กิจกรรมเท่านั้น ซึ่งกิจกรรมที่เกิดขึ้นนั้นมาจากหลายสาเหตุด้วยกัน และเมื่อนำกิจกรรมในแต่ละฝ่ายมาวิเคราะห์เป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่า และกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า สรุปได้ว่าเป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่าจำนวน 39 กิจกรรม และกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าจำนวน 15 กิจกรรม

คำสำคัญ : การลดต้นทุน, ระบบต้นทุนกิจกรรม

## Abstract

The objective of this research were to 1) analyzed the activity, of Siammaster Concrete Company Limited. 2) analyzed push forward the capital, of Siammaster Concrete Company Limited and 3) was to present the Guideline for Cost Reduction Using Activity Based Costing system case study of Siammaster Concrete Company Limited. Data was collected from the corporate database such as the structure and job description of the company, and interview of executives, supervisors and workers as well as the observation of employees' performance between months, February - March a Buddhist 2551.

This study found that the Siammaster Concrete Company Limited its operation to three divisions : management, marketing, and production and consisted of 13 departments.

อาจารย์สาขาการจัดการเทคโนโลยีอุตสาหกรรม คณะเทคโนโลยีอุตสาหกรรม มหาวิทยาลัยราชภัฏนครศรีธรรมราช

From analyzing of each division and department, the study result reported that the Siammaster Concrete Company Limited has 97 activities from 13 department. Since the activities that have the similarity of input, output and users so these activities can be integrated, then number of the activities dropped to 69 activities. The activities emerge from several causes. It can be analyzed activities into value-added activities and non value-added activities. In conclusion, the Siammaster Concrete Company Limited has 39 value-added activities and 15 non value-added activities.

**Keywords :** capital reduction, activity-based costing system

## บทนำ

การประกอบธุรกิจท่ามกลางภาวะการแข่งขันที่ทวีความรุนแรง ประกอบกับการขยายตัวของตลาดการค้า ความก้าวหน้าทางเทคโนโลยี ดังเช่นที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ธุรกิจต่างๆ ต้องปรับตัวเพื่อให้ความพร้อมที่จะเผชิญกับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างหนีไม่พ้น ในภาวะการแข่งขันที่รุนแรง ตลาดการค้าได้ตกอยู่ภายใต้อิทธิพลของผู้ซื้อ ผู้ซื้อจะมีอำนาจในการต่อรองสูง ธุรกิจที่มุ่งหวังความเป็นเลิศในรูปของผลกำไรที่สม่ำเสมอหรือเพิ่มสูงขึ้นโดยใช้กลยุทธ์การขึ้นราคาเป็นหลักนั้นจะสูญเสียส่วนแบ่งการตลาดและไม่สามารถดำเนินธุรกิจต่อไปได้ ดังนั้นการที่ธุรกิจจะอยู่รอดได้นั้นจะต้องมีการปรับเปลี่ยนรูปแบบของสินค้าและบริการให้สอดคล้องกับความต้องการของผู้ซื้อ ปรับปรุงกระบวนการทำงานใหม่เพื่อนำไปสู่การเพิ่มประสิทธิภาพและเพิ่มผลผลิตรวมทั้งลดต้นทุนการผลิตและต้นทุนในการดำเนินงานต่างๆ นอกจากนี้การมีระบบข้อมูลสารสนเทศเพื่อรายงานถึงศักยภาพ จุดเด่น และจุดด้อยได้อย่างถูกต้องและทันการก็เป็นสิ่งที่จำเป็น ระบบข้อมูลดังกล่าวคือระบบต้นทุนกิจกรรม (Activity – based costing system หรือ ABC) (สุดปราณี มณีศรี, 2545, หน้า 1)

การดำเนินธุรกิจในปัจจุบันนี้ การบริหารต้นทุนเป็นสิ่งที่ผู้บริหารควรให้ความสำคัญทั้งในส่วนที่เป็นต้นทุนในการบริหารงาน โดยผู้บริหารจะทำหน้าที่บริหารต้นทุนที่เกิดขึ้นภายในกิจการเพื่อความอยู่รอด และแสวงหาผลกำไรการประกอบธุรกิจบางประเภทซึ่งขายสินค้าในลักษณะผูกขาด ตลาดมีการแข่งขันน้อย จะกำหนดราคาขายจากกำไรที่ต้องการแต่ในธุรกิจบางประเภท โดยเฉพาะอย่างยิ่งในอุตสาหกรรมก่อสร้าง ซึ่งในปัจจุบันงานก่อสร้างส่วนใหญ่จะกระจุกตัวอยู่ในภาครัฐและงานรัฐวิสาหกิจใหญ่ๆ (สมาคมอุตสาหกรรมก่อสร้างไทย, 2542, หน้า 8) เช่น การไฟฟ้าฝ่ายผลิต การไฟฟ้านครหลวง การไฟฟ้าภูมิภาค หรือการประปา โดยจะมีการตั้งงบประมาณในการก่อสร้าง และขั้นตอนการรับงานนั้นจะต้องผ่านการประมูล ทำให้มีการแข่งขันทางด้านราคามากยิ่งขึ้น เพื่อให้ได้รับงานประมูลนั้นๆ หากกิจการต้องการกำไรจะต้องลดต้นทุน โดยการระงับการว่าจ้างพนักงานใหม่ ปลดพนักงานลดเงินเดือนหรือยุบบางหน่วยงานลง แต่ในระยะยาวอาจส่งผลกระทบต่อองค์กร และมีผลกระทบต่อขวัญและกำลังใจของพนักงานที่เหลืออยู่ ทำให้ประสิทธิภาพในการทำงานนั้นลดลงได้ ดังนั้นอีกแนวทางหนึ่งที่กิจการควรจะให้มีความสำคัญคือ หันมาให้ความสำคัญต่องานการบริหารต้นทุน ทั้งในส่วนของต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการผลิต และต้นทุนในการบริหารงาน เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในสถานประกอบการ โดยการพิจารณาถึงกิจกรรมต่างๆ ที่เกิดขึ้น แล้ววิเคราะห์หาสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุน โดยธุรกิจต้องพยายาม

ตัดทอนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าออกไปเพื่อลดความสูญเปล่า โดยไม่ทำให้คุณภาพของสินค้าและบริการของกิจการลดต่ำลงจากเดิม

ระบบต้นทุนกิจกรรม เป็นระบบบัญชีซึ่งมีแนวความคิดว่า กิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน จึงปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น เข้าสู่กิจกรรม โดยอาศัยตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนที่มีความสัมพันธ์กับกิจกรรมที่เกิดขึ้น ซึ่งระบบการปันส่วนค่าใช้จ่ายต่างๆ เข้าสู่กิจกรรม จะช่วยให้ผู้บริหารได้รับข้อมูลที่ดียิ่งขึ้นในการบริหารกิจกรรม เพื่อก่อให้เกิดผลดีต่อกิจการโดยเฉพาะอย่างยิ่งการลด หรือการตัดทอนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า (non - value added activities) อันเป็นแนวทางหนึ่งของการลดต้นทุนของกิจการ และเพิ่มความได้เปรียบทางการแข่งขัน (วาสนา วิเศษสิงห์, 2543, หน้า 2)

บริษัทสยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัด เป็นบริษัทหนึ่งที่อยู่ในอุตสาหกรรมการก่อสร้าง เป็นผู้ผลิตและจำหน่ายผลิตภัณฑ์คอนกรีตสำเร็จรูป และงานโดยส่วนใหญ่ของบริษัทจะอยู่ในภาคราชการและรัฐวิสาหกิจ ซึ่งได้รับมาจากการประมูลราคา ดังนั้นหากกิจการให้ความสำคัญในการบริหารกิจกรรมต่างๆ ที่เกิดขึ้นในองค์กร โดยเฉพาะอย่างยิ่งการลดหรือตัดทอนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าโดยการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ จะทำให้ผู้บริหารได้รับข้อมูลที่ดียิ่งขึ้นในการพัฒนาและปรับปรุงกิจกรรมต่างๆ อย่างต่อเนื่อง เพื่อเพิ่มผลกำไรของกิจการต่อไป

จากการศึกษา บริษัทสยามมาสเตอร์คอนกรีต พบว่าบริษัทมีนโยบายการลดต้นทุนโดยการลดตำแหน่งงาน ลดจำนวนพนักงาน ลดเงินเดือนหรือยุบบางหน่วยงานลง ทำให้ส่งผลกระทบต่อขวัญและกำลังใจของพนักงานที่เหลืออยู่ ประสิทธิภาพในการทำงานนั้นลดลงได้ ผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาแนวทางการลดต้นทุน โดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม ของบริษัทสยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัด โดยเฉพาะอย่างยิ่งการลดหรือตัดทอนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า โดยนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ ซึ่งข้อค้นพบที่ได้ผู้บริหารสามารถนำไปใช้ในการบริหารปรับปรุงและพัฒนากิจกรรมต่างๆ อย่างต่อเนื่อง เพื่อเสริมสร้างประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานและลดต้นทุนต่างๆ ให้เหมาะสม

### วัตถุประสงค์ของการวิจัย

- 2.1 เพื่อวิเคราะห์กิจกรรม ของบริษัทสยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัด
- 2.2 เพื่อวิเคราะห์ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน ของบริษัทสยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัด
- 2.3 เพื่อเสนอแนวทางในการลดต้นทุน โดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมกรณีศึกษา บริษัทสยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัด

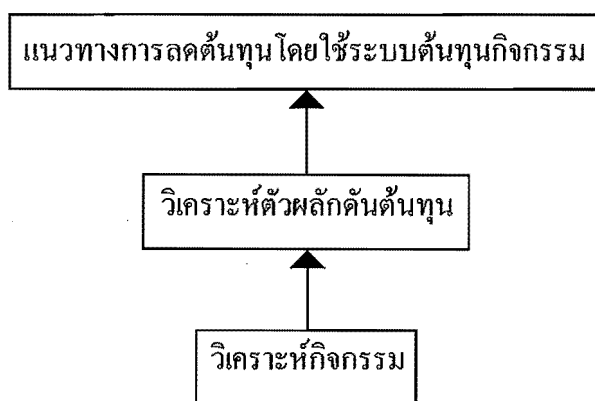
### วิธีดำเนินการวิจัย

#### 1. พื้นที่วิจัย

สำหรับพื้นที่ในการศึกษานั้น พิจารณาสถานประกอบการที่เป็นอุตสาหกรรมขนาดกลาง ซึ่งผู้วิจัยได้ทำการสำรวจเพื่อหาพื้นที่ทำการวิจัยจากสำนักงานอุตสาหกรรมจังหวัดนครศรีธรรมราช พบว่า บริษัทสยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัด เป็นบริษัทที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมผู้ผลิตและจำหน่ายผลิตภัณฑ์คอนกรีตเสริมเหล็กอัดแรงสำเร็จรูป และคอนกรีตผสมเสร็จ ที่ได้รับการรับรองมาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรม (มอก.) และบริหารงานด้วยระบบคุณภาพ ISO9001: 2000 เป็นโรงงานแรกของจังหวัดนครศรีธรรมราช ผู้วิจัยจึงเลือกเพื่อทำการวิจัยในครั้งนี้

## 2. ขั้นตอนการดำเนินการวิจัย

ผู้วิจัยทำการเก็บรวบรวมข้อมูลโดยการสัมภาษณ์และสังเกตการณ์ ผู้บริหารได้แก่ ผู้จัดการฝ่าย หัวหน้างานในแต่ละแผนก ผู้ช่วยกรรมการผู้จัดการ และพนักงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อรวบรวมรายละเอียดเกี่ยวกับลักษณะงานที่ทำ รวมทั้งศึกษาข้อมูลจากคำบรรยายลักษณะงาน โดยการวิจัยครั้งนี้แสดงให้เห็นถึงขั้นตอนของการวิเคราะห์กิจกรรม และการวิเคราะห์ตัวผลิตภัณฑ์ ของฝ่ายต่างๆ 3 ฝ่าย ได้แก่ ฝ่ายการตลาด ฝ่ายการผลิต และฝ่ายบริหาร ซึ่งในการระบุกิจกรรมนั้นครอบคลุมกิจกรรมที่ทำอยู่ในปัจจุบัน และกิจกรรมที่จะเกิดขึ้นในอนาคต รวมทั้งกิจกรรมหลัก และกิจกรรมรองที่แต่ละฝ่ายจะต้องปฏิบัติ ซึ่งมีขั้นตอนดังต่อไปนี้



รูปที่ 1 แผนผังขั้นตอนการทำวิจัย

3. เครื่องมือในการดำเนินการวิจัย ในการดำเนินการวิจัยในครั้งนี้ เป็นวิธีการวิจัยเชิงคุณภาพที่มีเครื่องมือและอุปกรณ์ที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลประกอบด้วย

3.1 อุปกรณ์บันทึกการสนทนาจากการสัมภาษณ์และการสังเกตการณ์ ได้แก่ เครื่องอัดเทป ระบบดิจิทัล กล้องถ่ายภาพ เพื่อเก็บข้อมูลโดยละเอียด วิดีโอดิจิทัล เก็บข้อมูลทั้งภาพและเสียง ในบรรยากาศขั้นตอนและกระบวนการที่ดำเนินกิจกรรมของแต่ละฝ่ายในบริษัทสยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัด เพื่อแสดงให้เห็นวิธีการทำงานของแต่ละกิจกรรม

3.2 เครื่องมือที่ใช้รวบรวมข้อมูลในการศึกษาวิจัย ได้แก่ แบบบันทึกการสังเกต เป็นแบบบันทึกที่ผู้วิจัยจัดทำขึ้นเพื่อรวบรวมข้อมูล และรายละเอียดข้อมูลต่างๆ ที่ได้รับรู้ระหว่างการสังเกตลักษณะการดำเนินงานของกิจการ ผู้วิจัยใช้การสังเกตแบบมีส่วนร่วม (participant observation) ที่บันทึกการสังเกตอย่างเป็นระบบ ที่ระบุรายละเอียดของขั้นตอนการทำกิจกรรมของแต่ละฝ่ายในบริษัทสยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัด นอกจากนี้มีการสัมภาษณ์อย่างไม่เป็นทางการเพื่อให้ได้ข้อมูลที่มีความสมบูรณ์มากขึ้น

## 4. การวิเคราะห์ข้อมูล ในการวิเคราะห์ข้อมูลผู้วิจัยใช้วิธีดังต่อไปนี้

4.1 การวิเคราะห์ข้อมูลรายวัน เก็บข้อมูลตั้งแต่วันที่ 15 กุมภาพันธ์ – 15 มีนาคม พ.ศ. 2551 ภายหลังจากที่เก็บข้อมูลโดยการสัมภาษณ์ การสนทนาและการสังเกต จดบันทึก แล้วจัดข้อมูลเป็นหมวดหมู่ เพื่อให้ทราบว่าได้ข้อมูลอะไรที่ครบถ้วนแล้ว และจะต้องเก็บข้อมูลอะไรเพิ่มเติมอีก

4.2 การวิเคราะห์ข้อมูลรายสัปดาห์ เพื่อจัดหมวดหมู่และตรวจสอบข้อมูลที่ได้อีกในแต่ละประเด็นว่าเพียงพอแล้วหรือไม่

4.3 การวิเคราะห์ภาพรวม เพื่อหาข้อสรุปและตีความหมายของผลหรือข้อค้นพบที่ได้จากการแสดงข้อมูล รวมถึงการตรวจสอบว่าข้อสรุป/ความหมายที่ได้นั้นมีความถูกต้องแม่นยำหรือน่าเชื่อถือเพียงใด และสอดคล้องตามวัตถุประสงค์หรือไม่

#### ผลการวิจัย

1. **ผลวิเคราะห์กิจกรรม** ภายหลังจากที่มีการระบุกิจกรรมในแต่ละแผนกแล้วพบว่ากิจกรรมทั้งหมด 97 กิจกรรมจาก 13 แผนก โดยพิจารณาเฉพาะกิจกรรมที่มีสิ่งนำเข้า (input) ผลงาน (output) และผู้นำไปใช้ประโยชน์ (user) ที่มีลักษณะ หรือคล้ายคลึงกัน ทั้งนี้เพื่อก่อให้เกิดความสะดวกในการคำนวณต้นทุนกิจกรรม ลดเวลาและค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ อีกทั้งยังทำให้ค่าใช้จ่ายในการวิเคราะห์ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม ต่ำลง โดยทำการพิจารณาจาก

1) ส่วนการตลาด เมื่อพิจารณาทั้ง 12 กิจกรรม ของส่วนการตลาดแล้วพบว่ากิจกรรมจำนวน 3 กิจกรรมที่ควรนำมารวมกันคือ กิจกรรมที่ 1 การติดต่อลูกค้าและการเสนอราคา กิจกรรมที่ 2 การเจรจาต่อรอง และกิจกรรมที่ 3 การออกไปส่งขาย กำหนดเป็นกิจกรรมใหม่คือ “การเสนอราคา” โดยมีข้อมูลนำเข้า (input) คือ ข่าวสารการประมูลและประกวดราคา มีผลงาน (output) คือ รายงานโครงการ และผู้นำไปใช้ประโยชน์ (user) คือ พนักงานประสานงานขายเป็นผลให้ส่วนการตลาดมีกิจกรรมคงเหลือ 10 กิจกรรมจาก 12 กิจกรรม

2) ส่วนผลิต - แผนกผลิต มีกิจกรรมทั้งหมด 10 กิจกรรม พบว่ามีกิจกรรมจำนวน 3 กิจกรรม ที่ควรนำมารวมกัน คือ กิจกรรมที่ 1 การเตรียมแท่นผลิต กิจกรรมที่ 2 การขโมมน้ำมัน และกิจกรรมที่ 3 การดึงลวด กำหนดเป็นกิจกรรมใหม่ คือ “การเตรียมการผลิต” โดยมีข้อมูลนำเข้า (input) คือ ใบสั่งผลิต มีผลงาน (output) คือ แท่นผลิตที่พร้อมทำการผลิต และผู้นำไปใช้ประโยชน์ (user) คือ แผนกผลิต

นอกจากนี้ยังมีกิจกรรมจำนวน 2 กิจกรรม ที่ควรนำมารวมกัน คือ กิจกรรมที่ 4 การผสมคอนกรีต และกิจกรรมที่ 5 การขนย้ายวัตถุดิบ ที่รวมเป็นกิจกรรม “ขนย้ายวัตถุดิบ” โดยมีข้อมูลนำเข้า (input) คือ ใบสั่งผลิต มีผลงาน (output) แท่นผลิตที่เทคอนกรีตเรียบร้อยแล้ว แล้วผู้นำไปใช้ประโยชน์ (user) คือ แผนกผลิตเป็นผลให้ส่วนผลิต - แผนกผลิตมีกิจกรรมคงเหลือ 7 กิจกรรมจาก 10 กิจกรรม

3) ส่วนผลิต - แผนกคลังสินค้า เมื่อพิจารณาทั้ง 6 กิจกรรมของส่วนผลิต - แผนกคลังสินค้า แล้วพบว่ากิจกรรมจำนวน 2 กิจกรรม ที่ควรนำมารวมกันคือ กิจกรรมที่ 3 การจัดเรียงสินค้าให้เป็นระเบียบ และกิจกรรมที่ 4 การตรวจนับสินค้า กำหนดเป็นกิจกรรมใหม่ คือ “การตรวจนับสินค้าและการจัดเรียง” โดยมีข้อมูลนำเข้า (input) คือ รายงานสินค้าคงเหลือ มีผลงาน (output) คือ จำนวนสินค้าคงเหลือที่ตรวจนับได้ และผู้นำไปใช้ประโยชน์ (user) คือ แผนกบัญชี/แผนกคลังสินค้า/และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเป็นผลให้ส่วนผลิต - แผนกคลังสินค้านี้มีกิจกรรมคงเหลือ 5 กิจกรรมจาก 6 กิจกรรม

4) ส่วนผลิต - แผนกซ่อมบำรุง เมื่อพิจารณาทั้ง 6 กิจกรรมของส่วนผลิต - แผนกซ่อมบำรุง แล้วพบว่ากิจกรรมจำนวน 3 กิจกรรม ที่ควรนำมารวมกันคือ กิจกรรมที่ 1 การตรวจเช็คเครื่องจักรประจำวัน กิจกรรมที่ 2 การซ่อมบำรุงเครื่องจักรตามวาระ และกิจกรรมที่ 3 การซ่อมบำรุงฉุกเฉิน กำหนดเป็นกิจกรรมใหม่ คือ “การซ่อมแซมเครื่องจักรอื่นๆ” โดยมีข้อมูลนำเข้า (input) คือ ใบแจ้งซ่อม มีผลงาน (output) คือ เครื่องจักรที่ซ่อมเสร็จเรียบร้อยแล้ว และผู้นำไปใช้ประโยชน์ (user) คือ แผนกที่เกี่ยวข้อง

เป็นผลให้ส่วนผลิต - แผนกซ่อมบำรุงมีกิจกรรมคงเหลือ 4 กิจกรรมจาก 6 กิจกรรม

5) ส่วนผลิต - แผนกขนส่ง เมื่อพิจารณาทั้ง 6 กิจกรรมของส่วนผลิต - แผนกขนส่งแล้วพบว่า มีกิจกรรมจำนวน 2 กิจกรรมที่ควรนำมารวมกันคือ กิจกรรมที่ 2 การจัดบรรทุก และกิจกรรมที่ 3 การจัดส่งสินค้าให้กับลูกค้า กำหนดเป็นกิจกรรมใหม่ คือ “การส่งมอบสินค้า” โดยมีข้อมูลนำเข้า (input) คือ ใบสั่งจัดบรรทุก มีผลงาน (output) สินค้าที่ถึงมือลูกค้าเรียบร้อยแล้ว และผู้นำไปใช้ประโยชน์ (user) คือ แผนกบริการเทคนิคเป็นผลให้ส่วนผลิต - แผนกขนส่งมีกิจกรรมคงเหลือ 5 กิจกรรมจาก 6 กิจกรรม

6) ส่วนบัญชีการเงิน - แผนกจัดซื้อและสต็อก มีกิจกรรมทั้งหมด 5 กิจกรรม พบว่ามีกิจกรรมจำนวน 3 กิจกรรม ที่ควรนำมารวมกันคือ กิจกรรมที่ 1 การตรวจสอบรายการตามใบขออนุมัติซื้อ กิจกรรมที่ 2 การเบิกสินค้าจาก สต็อก และกิจกรรมที่ 3 การติดต่อผู้จำหน่าย กำหนดเป็นกิจกรรมใหม่ คือ “การเตรียมการจัดซื้อ” โดยมีข้อมูลนำเข้า (input) คือ ใบขออนุมัติซื้อ มีผลงาน (output) คือ ใบสั่งซื้อ และผู้นำไปใช้ประโยชน์ (user) คือ หน่วยงานจัดซื้อ

นอกจากนี้ยังมีกิจกรรมจำนวน 2 กิจกรรมที่ควรนำมารวมกัน คือ กิจกรรมที่ 4 การจัดทำใบสั่งซื้อ และกิจกรรมที่ 5 การซื้อสินค้าตามใบสั่งซื้อ กำหนดเป็นกิจกรรมใหม่ คือ “การสั่งซื้อสินค้า” โดยมีข้อมูลนำเข้า (input) คือ ใบสั่งซื้อ มีผลงาน (output) คือ สินค้าตามใบสั่งซื้อ และผู้นำเข้าไปใช้ประโยชน์ (user) คือ หน่วยงานที่ขออนุมัติซื้อเป็นผลให้ส่วนบัญชีการเงิน - แผนกจัดซื้อและสต็อก มีกิจกรรมคงเหลือ 2 กิจกรรมจาก 5 กิจกรรม

ส่วนกิจกรรมการเข้าร่วมสัมมนา และกิจกรรมการเข้าประชุม ซึ่งทุกส่วน/แผนกจะต้องมีนั้นรวมเป็นกิจกรรมเดียวคือกิจกรรม “การเข้าร่วมประชุม สัมมนา”

**2. ผลวิเคราะห์ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน** จากการสัมภาษณ์พนักงาน ผู้บริหารในแต่ละฝ่าย / แผนก การศึกษาจากคำบรรยายลักษณะงาน รวมทั้งการเข้าร่วมสังเกตการณ์การปฏิบัติงานของพนักงานในแต่ละฝ่าย / แผนก ทำให้สามารถระบุกิจกรรมในแต่ละแผนกของบริษัทสยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัด ได้ทั้งสิ้น 97 กิจกรรมจาก 13 แผนก แต่เนื่องจากมีบางกิจกรรมที่มีข้อมูลนำเข้า (input) สิ่งที่เป็นผลงาน (output) และผู้นำไปใช้ประโยชน์ (user) ที่เหมือนหรือคล้ายคลึงกัน จึงได้ทำการรวมกิจกรรมบางกิจกรรมเข้าด้วยกัน เมื่อทำการรวมกิจกรรมเข้าด้วยกันแล้ว จึงเหลือกิจกรรมเพียง 69 กิจกรรม จาก 13 แผนก ทั้งนี้ในแต่ละแผนกก็มีกิจกรรมที่เหมือนกันคือ กิจกรรมกิจการจัดทำรายงาน และเข้าร่วมประชุม/สัมมนา ดังนั้นเมื่อนำมาวิเคราะห์เป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่า และไม่เพิ่มค่าของทั้งกิจการจึงเหลือกิจกรรมเพียง 54 กิจกรรมเท่านั้น โดยนำกิจกรรมที่เหมือนกันทุกแผนก คือ กิจกรรมกิจการจัดทำรายงานมีจำนวน 4 กิจกรรม และเข้าร่วมประชุม/สัมมนามีจำนวน 13 กิจกรรม ยุบรวมกันเหลือ 2 กิจกรรม ดังนั้นกิจกรรมที่เพิ่มค่ามีจำนวน 39 กิจกรรมและกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าจำนวน 15 กิจกรรม

**3. แนวทางในการลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม** กิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าแต่ละข้อระบุได้ว่า ควรลดกิจกรรม โดยกิจการต้องพยายามลดเวลาและทรัพยากรที่ใช้ไปในกิจกรรม โดยเฉพาะกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า ได้แก่ กิจกรรมการขนย้ายวัตถุดิบ กิจกรรมการขนย้ายสินค้าสำเร็จรูป การแก้ไขสินค้าที่ไม่ได้มาตรฐาน การรับคืนสินค้าเสียหาย การแก้ไขปรับปรุงงานที่ทำเสร็จ การประสานงานกับฝ่ายบัญชีและการเงิน การติดต่อทนาย การติดต่อหน่วยงานราชการ (สรรพากร) และการติดต่อหน่วยงานราชการ เช่น โรงพยาบาล และท้ายสุดควรตัดทอนกิจกรรม โดยเฉพาะกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าให้หมดไป ได้แก่ การติดตามการส่งมอบ การบันทึกข้อร้องเรียน การติดตามทวงถามหนี้ที่มีปัญหา การแก้ไขสินค้าที่ไม่ได้

มาตรฐาน การตรวจนับและการจัดเรียง การซ่อมแซมแบบผลิต และการตรวจรับสินค้า เพราะถ้าหากกิจการตัดกิจกรรมเหล่านี้ไปก็ไม่ส่งผลกระทบต่อการทำงานของกิจการ อีกทั้งพนักงานที่ใช้เวลาในการทำกิจกรรมนี้ ยังสามารถนำเวลาที่เหลือออกไปใช้ในการสนับสนุนกิจกรรมที่เพิ่มค่าโดยการเตรียมการผลิตหรือการใช้บริการด้านอื่นๆ แก่ลูกค้าทำให้ค่าใช้จ่ายของกิจการลดลง นำไปสู่การลดต้นทุนของกิจการ

กิจการควรเลือกกิจกรรมการจัดทำกิจกรรม 5 ส และการจัดทำกิจกรรม จป. เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน โดยการเลือกกิจกรรมที่มีต้นทุนต่ำที่สุดจากหลายๆ กิจกรรม หรือควรแบ่งกิจกรรมที่จำเป็น เช่น การเสนอราคา การเตรียมการผลิต การตรวจสอบคุณภาพ การจัดวางสินค้า การทำแบบ และการเตรียมการจัดซื้อ เพื่อเพิ่มผลได้ของกิจกรรมนี้ได้ นั้นหมายถึงกิจการสามารถสร้างรายได้ของกิจการเพิ่มขึ้นจากกิจกรรมนี้ แต่ทั้งนี้ต้นทุนของกิจกรรมนี้ต้องไม่เพิ่มขึ้น

### อภิปรายผล

การวิจัยครั้งนี้เป็นการศึกษาแนวทางการลดต้นทุนโดยใช้ระบบทุนกิจกรรม กรณีศึกษาบริษัทสยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัด จากการศึกษาเอกสาร งานวิจัยที่นักวิชาการและนักวิจัยศึกษาไว้ ซึ่งมีทั้งคล้ายคลึงและแตกต่าง ตามมุมมองของนักวิจัยและนักวิชาการแต่ละท่าน ผู้วิจัยได้นำเอาแนวคิดเหล่านั้นมาวิเคราะห์ จากการวิจัยพบว่าแนวทางการลดต้นทุนกิจกรรม ควรพิจารณาตัดทอนกิจกรรม เลือกกิจกรรมลดกิจกรรม และแบ่งกิจกรรม เมื่อทราบแล้วว่าในบริษัท มีกิจกรรมใดบ้างที่ไม่เพิ่มค่า จึงควรให้ความสำคัญในการบริหารกิจกรรมโดยเฉพาะอย่างยิ่งกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า โดยพยายามลดหรือตัดทอนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าเพื่อลดความสูญเปล่าให้หมดไปหรือให้เหลือน้อยที่สุด ทั้งนี้หากกิจการสามารถลดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าลงได้แล้วค่าใช้จ่ายผันแปร ที่เกิดขึ้นเนื่องจากกิจกรรมนี้ก็จะมีหมดไป เช่น ค่าน้ำมัน ค่าขนถ่าย ทั้งนี้สอดคล้องกับข้อค้นพบของ สูดปราณี มณีศรี (2545) ที่พบว่าองค์กรควรดำเนินการต่างๆ เพื่อบริหารและพัฒนากิจกรรมให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น โดยเฉพาะกิจกรรมไม่เพิ่มค่าเพื่อเป็นแนวทางในการลดต้นทุนของกิจการ ซึ่งบริษัท วี. พี. กรุ๊ป จำกัด จะต้องหาแนวทางในการกำจัดกิจกรรม ลดกิจกรรม รวมกิจกรรม หรือเลือกกิจกรรมใหม่

### ข้อเสนอแนะ

1. บริษัทสยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัด ควรนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ เพื่อเป็นแนวทางในการลดต้นทุนของกิจการและสร้างผลกำไรให้แก่กิจการ โดยกิจการควรให้ความสำคัญต่อการบริหารกิจกรรมโดยเฉพาะกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าเพื่อลดความสูญเปล่าที่เกิดภายในกิจการให้หมดไป นอกจากนี้ระบบต้นทุนกิจกรรมยังสามารถรายงานผลการดำเนินงานของกิจการโดยบอกถึงสาเหตุของการกระทำ ซึ่งจะทำให้ผู้บริหารได้รับข้อมูลที่ดีขึ้นเพื่อใช้ในการบริหารงานต่อไป
2. บริษัทสยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัด ควรให้พนักงานที่เกี่ยวข้องโดยเฉพาะพนักงานระดับปฏิบัติการ มีส่วนร่วมในการกำหนดกิจกรรม เพื่อให้ได้รับข้อมูลที่ถูกต้องในการคำนวณต้นทุนกิจกรรม กิจการควรให้พนักงานทุกหน่วยงานมีส่วนร่วมในการกำหนดกิจกรรม และควรชี้แจงให้พนักงานทราบถึงสาเหตุของการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ เพื่อป้องกันปัญหาที่จะเกิดขึ้นจากพฤติกรรมเชิงลบ
3. บริษัทสยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัด ควรนำระบบต้นทุนกิจกรรมไปประยุกต์ใช้ต่อไปในขั้นตอนการคำนวณต้นทุนกิจกรรม และการวัดผลการดำเนินงาน เพื่อจะได้ทราบว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่านั้นมีจำนวนเท่าไร อีกทั้งยังสามารถนำข้อมูลที่ได้อีกไปใช้ในการบริหารงานต่อไป

## กิตติกรรมประกาศ

1. ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สมบูรณ์ สารสิทธิ์
2. ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ประจักษ์ ธารสิทธิ์
3. ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.เบญจลักษณ์ เมืองมีศรี
4. ดร.ธนาภรณ์ เมืองมุงคุณ
5. ดร.รอยพิมพ์ใจ เพชรกุล
6. นายชนกฤษ พรหมเดชะ
7. นายจรัส การะชาติ

## เอกสารอ้างอิง

- [1] จิตต์ขจี บุญครอบ. (2540). การศึกษาการนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในรัฐวิสาหกิจ. วิทยานิพนธ์ มหาบัณฑิต บริหารธุรกิจ (การบัญชี) บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- [2] ชิตชนก ศิริสุนทรอนันต์. (2542). การศึกษาผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดสรรค่าใช้จ่ายในการผลิตเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์จากวิธีการอัตราเดียวเป็นวิธีต้นทุนตามกิจกรรม. การศึกษาค้นคว้าด้วยตัวเอง ภาควิชาบัญชีวางแผนและควบคุม มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- [3] ดวงมณี โกมารทัต, ดนุชา คุณพินิจนิจ และวรงค์ดี ทูมมานนท์. (2537). นานาทัศนะของการบริหารต้นทุน. กรุงเทพฯ : ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- [4] ดวงมณี โกมารทัต. (2538). การบริหารกิจกรรมระบบบริหารข้อมูลเพื่อความได้เปรียบ. จุฬาลงกรณ์วารสาร.7(27), 14.
- [5] ดนุชา คุณพินิจนิจ. (2535). ต้นทุนกิจกรรมบริหารเชิงกลยุทธ์. เอกสารสัมมนาสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. กรุงเทพฯ.
- [6] บุญเลิศ เอี้ยวพรชัย. (2540). การปรับปรุงระบบการผลิตสำหรับโรงงานฉนวนใยแก้ว. วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต ภาควิชาวิศวกรรมอุตสาหกรรม จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- [7] สยามมาสเตอร์ส์คอนกรีต จำกัด, บริษัท. 2551.
- [8] เรวัต ต้นตยานนท์. (17 พฤศจิกายน พ.ศ. 2549). การลดต้นทุนในกรุงเทพฯธุรกิจ.
- [9] วรงค์ดี ทูมมานนท์. (2536). ความสำคัญของระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม การตัดสินใจเลือกของผู้บริหาร. จุฬาลงกรณ์วารสาร. 5 (19), 23.
- [10]\_\_\_\_\_. (2536). การบัญชีต้นทุนกิจกรรม. เอกสารสัมมนา ตลาดหลักทรัพย์ กรุงเทพฯ.
- [11]\_\_\_\_\_. (2544). ระบบการบริหารต้นทุนกิจกรรม. กรุงเทพฯ: ไอโอนิค.
- [12] วาสนา วิทยาเกียรติเลิศ. (2546). การประยุกต์การบริหารฐานกิจกรรมในธุรกิจผลิตน้ำตาลทรายขนาดกลาง. บัญชีมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- [13] วาสนา วิเศษสิงห์.(2543). แนวทางการลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมของบริษัท พิบูลย์คอนกรีต จำกัด. บัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.อุตสาหกรรมก่อสร้างไทย, ส.ค.ม. (2542).
- [14] พลิกวิกฤตเป็นโอกาส. จุลสารสมาคมอุตสาหกรรมก่อสร้างไทย. 2 (28), 12.
- [15] สุดปราณี มณีศรี. (2545). แนวทางการลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม กรณีศึกษา บริษัท วี.พี.เอฟ. จำกัด. บัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.



- [16] สิทธิชัย วงษ์ชูศรี. (2548). การวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตในโรงงานน้ำดื่มโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม. วิศวกรรมศาสตรบัณฑิต วิศวกรรมอุตสาหกรรม มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- [17] สุวรรณี เจริญรุ่งเรือง. (2547). การเปรียบเทียบต้นทุนกิจกรรมการพยาบาลต่อหน่วยตามการจำแนกประเภทผู้ป่วย กับค่าใช้จ่ายที่เรียกเก็บจริงตามกลุ่มวินิจฉัยโรคร่วม : หอบำบัดพิเศษโรคหัวใจ โรงพยาบาลรามธิบดี. พยาบาลศาสตรมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- [18] อนรรักษ์ ทองสุโขวงศ์. (2548). การปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตและระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC). ภาควิชาการเงินและการบัญชี คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยขอนแก่น.
- [19] อัญชลี เกษสาคร. (2546). การวิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรมพยาบาล ตามการจำแนกประเภทผู้ป่วย : กรณีศึกษาหอผู้ป่วยอายุรกรรม โรงพยาบาลสวรรค์ประชารักษ์. พยาบาลศาสตรมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- [20] Hansen, D. R. & Moven, M. M, (1997). **Cost Management** 2 ed. South-Western : College.
- [21] Brimson, J. R & Lybrand, (1991). **Activity Accounting : an Activity - based Costing Approach** John. Wiley & Sons.