

สำนักหอสมุด มหาวิทยาลัยบูรพา
ต.แสนสุข อ.เมือง จ.ชลบุรี 20131

การศึกษาต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น
ของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ศุภยาพร สุรายศ

- 1 พ.ศ. 2560

370553

Boon

งานนิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต

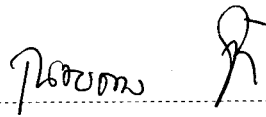
คณะกรรมการจัดการและการท่องเที่ยว มหาวิทยาลัยบูรพา

กรกฎาคม 2559

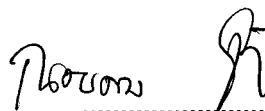
ลิขสิทธิ์เป็นของมหาวิทยาลัยบูรพา


อาจารย์ที่ปรึกษางานนิพนธ์และคณะกรรมการสอบปากเปล่างานนิพนธ์ ได้พิจารณา
งานนิพนธ์ของ คุณยาพร สุรายศ ฉบับนี้แล้ว เห็นสมควรรับเป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตาม
หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต ของมหาวิทยาลัยบูรพาได้

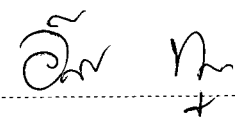
อาจารย์ที่ปรึกษางานนิพนธ์


..... อาจารย์ที่ปรึกษา
(ดร.เนตรดาว ชัยเขต)

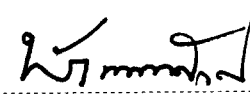
คณะกรรมการสอบปากเปล่างานนิพนธ์


..... ประธาน
(ดร.เนตรดาว ชัยเขต)


..... กรรมการ
(ดร.พรปวีณ์ ชัยเขต)


..... กรรมการ
(ดร.อิสราภรณ์ ทนุผล)

คณะกรรมการจัดการและการท่องเที่ยวอนุมัติให้รับงานนิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของ
การศึกษาตามหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต ของมหาวิทยาลัยบูรพา


..... คณบดีคณะกรรมการจัดการและการท่องเที่ยว
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์พัชนี นนทศักดิ์)

วันที่ 23 เดือน กรกฎาคม พ.ศ. 2559

ประกาศคุณูปการ

งานนิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้เป็นอย่างดีด้วยความช่วยเหลือจากความเมตตาของ ดร.เนตรดาว ชัยเขต ซึ่งเป็นอาจารย์ที่ปรึกษางานนิพนธ์นี้ ที่คอยให้คำปรึกษา คำแนะนำ แนวทางที่เป็นประโยชน์ต่อการศึกษาค้นคว้า และตรวจสอบแก้ไขข้อบกพร่องของงานนิพนธ์ให้มีความถูกต้องตลอดระยะเวลาในการดำเนินงานนิพนธ์นี้จนเสร็จสมบูรณ์

ขอขอบพระคุณอาจารย์ทุกท่านที่ได้ประสิทธิ์ประสาทวิชาต่าง ๆ ในหลักสูตรปริญญา บัณฑิตมหาบัณฑิตที่ได้กรุณาให้ความรู้ในเชิงวิชาการ และเจ้าของเอกสาร บทความ ตำรา หนังสือ ที่ผู้วิจัยได้นำมาศึกษาและอ้างอิงในการศึกษาครั้งนี้

ขอขอบพระคุณผู้บริหาร เจ้าหน้าที่ของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา และคณะผู้บริหารสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ที่ได้ให้ความอนุเคราะห์ในการให้ข้อมูลเพื่อจัดทำงานนิพนธ์ฉบับนี้ จนสำเร็จลุล่วง

ขอกราบขอบพระคุณบิดา มารดา และทุกคนที่อยู่เคียงข้าง ที่คอยเป็นกำลังใจ และสนับสนุนมาโดยตลอด

และสุดท้ายนี้ผลอันเป็นประโยชน์ ความดีความงามทั้งปวง ที่เกิดจากศึกษางานนิพนธ์นี้ของมอบแด่ทุกท่านที่กล่าวมาข้างต้น และข้าพเจ้าหวังว่างานนิพนธ์นี้จะก่อให้เกิดประโยชน์ต่อองค์กรไม่มากนักน้อย และหากมีข้อบกพร่องประการใด ข้าพเจ้าขอน้อมรับไว้ด้วยความขอบคุณยิ่ง

ศุภยาพร สุรายศ

56920109: บช.ม.

คำสำคัญ : ระบบต้นทุนกิจกรรม/ ต้นทุนบริการ/ งบการเงิน/ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น/
ฉะเชิงเทรา

ศุภยาพร สุรายศ : การศึกษาต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (THE STUDY OF SERVICES COST'S DEPARTMENT OF LOCAL ADMINISTRATION AUDIT OF OFFICE OF THE ADITOR GENERAL OF CHACHEUGSAO USING ACTIVITY BASED COSTING) อาจารย์ผู้ควบคุมงานนิพนธ์: เนตรดาว ชัยเขต, บธ.ด., 130 หน้า, ปี พ.ศ. 2559.

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อเพื่อศึกษากิจกรรมการดำเนินงานตัวหลักต้นทุนและการปันส่วนต้นทุน การวิเคราะห์ต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ในช่วงปีงบประมาณ 2557 – 2558 เพื่อให้ทราบต้นทุนต่อหน่วยการให้บริการตรวจสอบงบการเงินตามแนวคิดของทฤษฎี ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม โดยเก็บรวบรวมข้อมูลโครงสร้างองค์กร แผนการตรวจสอบประจำปี รายงานผลการปฏิบัติงาน และเอกสารบรรยายลักษณะงาน ข้อมูลเกี่ยวกับเงินงบประมาณแผ่นดิน ตลอดจนการรวบรวมข้อมูลจากเอกสาร บทความ สิ่งพิมพ์ และอินเทอร์เน็ต จากการศึกษาวิเคราะห์กิจกรรม พบว่าสามารถแบ่ง กิจกรรมที่เกี่ยวกับการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นออกเป็น 3 กิจกรรม ส่วนการคำนวณต้นทุนด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมีขั้นตอนดังนี้ 1. การคำนวณต้นทุนกิจกรรมด้วยการจัดสรรรายจ่ายที่เกิดขึ้น โดยใช้หน้าหนัการะงานและเงินเดือนบุคลากรแต่ละระดับถ่วงน้ำหนักด้วยการะงานเฉลี่ย เป็นเกณฑ์ในการจัดสรร 2. ระบุและกำหนดตัวหลักต้นทุนแต่ละกิจกรรม 3. คำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยตัวหลักต้นทุน โดยการนำต้นทุนรวมของแต่ละกิจกรรมหารด้วยจำนวนตัวหลักต้นทุนกิจกรรมนั้น 4. คำนวณต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต่อหน่วย และสุดท้ายคือ การวิเคราะห์เปรียบเทียบการคำนวณต้นทุนผลผลิตที่สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ใช้อู่กับการคำนวณต้นทุนผลผลิตต่อหน่วยการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC)

ผลการวิจัยพบว่า ต้นทุนต่อหน่วยของการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรมสูงกว่าการคำนวณต้นทุนแบบเดิม เนื่องจาก ต้นทุนเดิมคิดเฉพาะเงินเดือนและค่าจ้าง ค่าใช้จ่ายเดินทางไปราชการ และค่าเช่าบ้าน เท่านั้น โดยไม่ได้รวมค่าใช้จ่ายทั้งหมดเข้าไปเป็นต้นทุนผลผลิต จึงทำให้ต้นทุนที่คิดตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรมสูงกว่าต้นทุนเดิมของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ซึ่งผลงานวิจัยครั้งนี้สามารถนำไปเป็นข้อมูลสารสนเทศและแนวทางในการควบคุมการปฏิบัติงาน และจัดทำงบประมาณของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ด้วยระบบงบประมาณของภาครัฐให้มีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพและเกิดประโยชน์สูงสุด

56920109: M. ACC

KEYWORDS: ACTIVITY COSTING SYSTEM/ SERVICE COST/ LOCAL GOVERNMENT/
CHACHOENGSAO

TUNLAYAPORN SURAYOS: THE STUDY OF SERVICES COST'S
DEPARTMENT OF LOCAL ADMINISTRATION AUDIT OF OFFICE OF THE ADITOR
GENERAL OF CHACHOENGSAO USING ACTIVITY BASED COSTING. ADVISOR:
NETEDAO CHAIYAKHET, Ph.D., 130 P. 2016

This research aimed at identifying operating activities, cost drives, cost allocations, and cost analyses for the budget auditing services for the local administrative organization of Office of the Auditor General of Chachoengsao Province during the fiscal year B.E. 2557-2558 in order to identify the cost per unit of budget auditing services in accordance with the concept of activity-based costing system. The collected data for this research were the information on organization structures, an annual auditing plan, reports on operations, and job description documents, including government budget information, and collections of printed articles, documents, as well as Internets. Regarding the activity analysis, the budget auditing activities of the local administrative organization could be divided into 3 activity types. However, in regard to the cost calculation by using activity-based costing, its steps were as follows: 1. Regarding the activity-based costing calculation with an allocation of existing expense, the work load and the personnel's salaries for each level balanced by the average work load were used as a criterion for the allocation. 2. Cost drives for each activity were identified and determined. 3. Activity cost for each drive unit was calculated by using total cost for each activity and then divided by the numbers of cost drives of its own activity. 4. The budget auditing cost for each unit of the local administrative organization was calculated. Finally, there were comparative analyses for the product cost calculation regularly used by Office of the Auditor General of Chachoengsao Province to calculate the product cost for each unit of budget auditing services for the local administrative organization with use of activity-based costing system (ABC)

The findings revealed that the cost per unit of the budget auditing services for the local administrative organization with use of activity-based costing system was higher than the original cost calculation due to the fact that the original calculation included only wage and salary, official trip expenses, and housing rents without including the total expenses for the product cost. This would make the product cost calculated in accordance with the activity-based costing system higher than the original cost of Office of the Auditor General of Chachoengsao Province. As a consequence, the findings of this research could be used as the guideline information for regulating the operating performances, as well as improving the auditors' budgeting for the local administrative organization using government sectors' budget system so that they would attain the highest efficiency, effectiveness, and benefits.

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
สารบัญ.....	ฉ
สารบัญตาราง.....	ช
สารบัญภาพ.....	ญ
บทที่	
1 บทนำ.....	1
ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
คำถามงานวิจัย.....	3
วัตถุประสงค์งานวิจัย.....	3
กรอบแนวคิดการดำเนินการงานวิจัย.....	3
นิยามศัพท์เฉพาะ.....	4
ขอบเขตของการวิจัย.....	6
ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	7
2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	8
ข้อมูลเกี่ยวกับสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา.....	8
ข้อมูลทั่วไปขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจังหวัดฉะเชิงเทรา.....	16
การตรวจสอบงบการเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น.....	20
แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุน.....	22
แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนฐานกิจกรรม.....	29
งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	43
3 วิธีการดำเนินการวิจัย.....	52
การเก็บรวบรวมข้อมูล.....	52
เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล.....	53
การจัดเก็บข้อมูลเข้ากระดาษทำการและการวิเคราะห์ข้อมูล.....	54
สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล.....	55

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูล	56
ขั้นตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไป	57
ขั้นตอนที่ 2 เงินงบประมาณ	61
ขั้นตอนที่ 3 การวิเคราะห์ต้นทุน (การจัดทำต้นทุนฐานกิจกรรม)	67
ขั้นตอนที่ 4 ต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น .	88
ขั้นตอนที่ 5 การเปรียบเทียบการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยแบบเดิมกับการคำนวณ ต้นทุนต่อหน่วยด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม	101
5 สรุปผล อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ	110
สรุปผลการศึกษา.....	110
อภิปรายผล.....	113
ข้อจำกัดของการใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม.....	117
ข้อเสนอแนะจากผลการวิจัย.....	118
ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป.....	118
บรรณานุกรม.....	119
ภาคผนวก.....	121
ภาคผนวก ก.....	122
ภาคผนวก ข.....	124
ภาคผนวก ค.....	127
ประวัติย่อของผู้วิจัย.....	130

สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
1	จำนวนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น..... 19
2	จำนวนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัดฉะเชิงเทรา..... 19
3	จำนวนบุคลากรของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทราในช่วงปีงบประมาณ 2557 – 2558 58
4	จำนวนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ได้รับการตรวจสอบงบการเงินจากสำนัก ตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558..... 60
5	งบประมาณที่ได้รับจัดสรรของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทราในช่วง ปีงบประมาณ 2557 – 2558 61
6	รายจ่ายจริงจากงบประมาณของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทราในช่วง ปีงบประมาณ 2557 – 2558 63
7	เปรียบเทียบรายจ่ายจริงกับงบประมาณที่ได้รับจัดสรรของสำนักตรวจเงินแผ่นดิน จังหวัดฉะเชิงเทราในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558..... 65
8	ลักษณะกิจกรรมและสัดส่วนที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรมของสำนักตรวจเงินแผ่นดิน จังหวัดฉะเชิงเทรา ประจำปีงบประมาณ 2557 72
9	ลักษณะกิจกรรมและจำนวนวันที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรมของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน จังหวัดฉะเชิงเทรา ประจำปีงบประมาณ 2558 73
10	การจัดสรรต้นทุนรวมเข้าสู่กิจกรรมหลักของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ปีงบประมาณ 2557 75
11	การจัดสรรต้นทุนรวมเข้าสู่กิจกรรมหลักของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ปีงบประมาณ 2558 78
12	สรุปต้นทุนกิจกรรมของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ในช่วงปีงบประมาณ 2557- 2558..... 83
13	สรุปผลการวิเคราะห์ตัวผลิตภัณฑ์และจำนวนตัวผลิตภัณฑ์ 85
14	ผลการคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อตัวผลิตภัณฑ์ของการให้บริการตรวจสอบการเงิน ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558 87
15	ต้นทุนต่อหน่วยการให้บริการตรวจสอบการเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของสำนัก ตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทราในปีงบประมาณ 2557 89

สารบัญญัตินำ (ต่อ)

ตารางที่	หน้า
16	ต้นทุนต่อหน่วยการให้บริการตรวจสอบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของสำนัก ตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทราในปีงบประมาณ 2558 95
17	สรุปการเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยการให้บริการตรวจสอบการเงินขององค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่นระหว่างต้นทุนแบบเดิมกับต้นทุนฐานกิจกรรมปีงบประมาณ 2557..... 104
18	สรุปการเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยการให้บริการตรวจสอบการเงินขององค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่นระหว่างการคิดต้นทุนแบบเดิมกับต้นทุนฐานกิจกรรมปีงบประมาณ 2558.. 107

สารบัญภาพ

ภาพที่	หน้า
1 กรอบแนวคิดงานวิจัย.....	4
2 การแบ่งส่วนราชการสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา.....	10
3 การป็นส่วนต้นทุน 2 ชั้น.....	41
4 ขั้นตอนการคำนวณต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงินด้วยระบบต้นทุนฐาน กิจกรรม.....	100
5 ขั้นตอนการคำนวณต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงินแบบเดิม.....	103

บทที่ 1

บทนำ

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ตามที่กรมบัญชีกลางทำบันทึกข้อตกลงกับกรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น โดยมี อธิบดีกรมบัญชีกลางและอธิบดีกรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น ลงนามบันทึกข้อตกลงความร่วมมือการดำเนินงาน ว่าด้วยการสนับสนุนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ให้จัดทำบัญชีและรายงานการเงินได้อย่างถูกต้อง ครบถ้วน และเป็นปัจจุบัน ส่งเสริมให้เกิดความโปร่งใสในการใช้จ่ายเงินงบประมาณในท้องถิ่นต่าง ๆ เพื่อส่งสำนักงานคลังจังหวัดรวบรวมส่งให้กรมบัญชีกลาง จัดทำรายงานการเงินรวมเสนอคณะรัฐมนตรีและส่งให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินตรวจสอบความถูกต้องของงบการเงินของท้องถิ่นต่าง ๆ เมื่อวันที่ 1 มีนาคม 2556

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เป็นส่วนราชการที่เป็นหน่วยงานอิสระ ตามรัฐธรรมนูญมีฐานะเป็นกรมตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน มีอำนาจหน้าที่ตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 มาตรา 39 (2) สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน มีอำนาจหน้าที่ตรวจสอบการเงินแผ่นดิน ดังต่อไปนี้ (ก) ตรวจสอบการรับจ่าย การเก็บรักษา และการใช้จ่ายเงินและทรัพย์สินอื่นของหน่วยรับตรวจ หรือที่อยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยรับตรวจ และแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมายระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรีหรือไม่ และอาจตรวจสอบการใช้จ่ายเงิน การใช้จ่ายทรัพย์สินอื่น หรือการจัดซื้อจัดจ้างตามแผนงาน งานหรือโครงการของหน่วยรับตรวจ และแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามวัตถุประสงค์ เป็นไปโดยประหยัด ได้ผลตามเป้าหมายและมีผลคุ้มค่าหรือไม่ ในกรณีหน่วยรับตรวจเป็นหน่วยรับตรวจตามมาตรา 4 (4) หรือ (5) ให้แสดงความเห็นตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปด้วย (ข) ตรวจสอบบัญชีและรายงานการรับจ่ายเงินประจำปีงบประมาณ และงบแสดงฐานะการเงินแผ่นดินประจำปีงบประมาณ และแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมายและตามความเป็นจริงหรือไม่ (ค) ตรวจสอบบัญชีทุนสำรองเงินตราประจำปี และแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมายและตามความเป็นจริงหรือไม่ (ง) ศึกษาและเสนอความเห็นเกี่ยวกับแผนงาน งาน โครงการที่จะมีผลกระทบต่อการจัดทำงบประมาณ (จ) ตรวจสอบเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร ค่าธรรมเนียมและรายได้อื่นของหน่วยรับตรวจ และแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือมติคณะรัฐมนตรีหรือไม่ ในกรณีนี้ให้มีอำนาจตรวจสอบการประเมินภาษีอากร การจัดเก็บค่าธรรมเนียม และรายได้อื่นที่หน่วยรับตรวจจัดเก็บด้วย และหน่วย

รับตรวจต้องเปิดเผยข้อมูลที่ได้มาจากผู้เสียหายอากร ผู้ชำระค่าธรรมเนียมหรือเงินอื่นใด ให้แก่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินตามที่ร้องขอด้วย และให้ถือว่า การให้ข้อมูลดังกล่าวเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมาย

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้มีการแบ่งส่วนราชการออกเป็น ตามประกาศคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เรื่อง การแบ่งส่วนราชการและอำนาจหน้าที่ภายในของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2555 โดยสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา มีอำนาจหน้าที่ (ก) ดำเนินการตรวจสอบการรับจ่ายการเก็บรักษาและการใช้จ่ายเงินและทรัพย์สินอื่นของหน่วยรับตรวจหรือที่อยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยรับตรวจและแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมายระเบียบข้อบังคับและมติคณะรัฐมนตรีหรือไม่และตรวจสอบการใช้จ่ายเงิน การใช้จ่ายทรัพย์สินอื่นหรือการจัดซื้อจัดจ้างตามแผนงานงานหรือ โครงการของหน่วยรับตรวจและแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามวัตถุประสงค์เป็นไปโดยประหยัดได้ผลตามเป้าหมายและมีผลคุ้มค่าหรือไม่ ในกรณีหน่วยรับตรวจ เป็นรัฐวิสาหกิจหรือหน่วยงานอื่นของรัฐให้แสดงความเห็นตามมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินและมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและในกรณีที่หน่วยรับตรวจเป็นหน่วยงานที่ได้รับเงินอุดหนุนหรือกิจการที่ได้รับเงินหรือทรัพย์สินลงทุนจากหน่วยงานของรัฐวิสาหกิจหรือหน่วยงานอื่นของรัฐการตรวจสอบการเงินของแผ่นดิน ให้ตรวจสอบว่าการรับจ่ายและการใช้จ่ายเงินอุดหนุนหรือเงินหรือทรัพย์สินลงทุนเป็นไปอย่างถูกต้องและเป็นไปตามวัตถุประสงค์หรือไม่

ดังนั้นสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา มีหน้าที่รับผิดชอบในการตรวจสอบบัญชีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในจังหวัดฉะเชิงเทราตามแผนการปฏิบัติงานประจำปี และตามนโยบายของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินที่ต้องรับรองบัญชีและรายงานทางการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นให้เป็นไปโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด และในอนาคตตามนโยบายความร่วมมือระหว่างกรมบัญชีกลางและกรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจะต้องตรวจรับรองบัญชีและรายงานทางการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นให้ครบทุกหน่วยในทุกปี ซึ่งการจัดทำงบประมาณของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ดำเนินการตามกระบวนการงบประมาณโดยสอดคล้องกับภารกิจของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ในการจัดทำงบประมาณที่ผ่านมา สำนักงานการตรวจเงินจังหวัดฉะเชิงเทรา มีการคำนวณต้นทุนผลผลิตแบบระบบเดิมคือ คำนวณต้นทุนตามปริมาณงาน โดยไม่ได้คำนึงถึงกิจกรรมในการดำเนินงาน ทำให้การจัดทำและจัดสรรงบประมาณคลาดเคลื่อนจากรายจ่ายจริง ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการบริหารทรัพยากรในหน่วยงาน ผู้วิจัยจึงต้องการวิเคราะห์ต้นทุนที่เกิดขึ้นและเลือกใช้วิธีการคำนวณต้นทุนการให้บริการสอบบัญชีที่เหมาะสม จึงนำระบบต้นทุนระบบฐานกิจกรรม (Activity base costing) มาประยุกต์ใช้

ในการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมมาวิเคราะห์ต้นทุนการให้บริการสอบบัญชีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยดำเนินการศึกษาในพื้นที่จังหวัดฉะเชิงเทรา ซึ่งคาดว่าจะผลที่ได้จากการศึกษาจะสามารถนำไปเป็นสารสนเทศด้านต้นทุนการให้บริการสอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐอื่นในพื้นที่อื่นได้ และนำไปสู่การพัฒนากระบวนการจัดสรรงบประมาณให้สอดคล้องและสนับสนุนภารกิจหลักของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผลและเกิดประโยชน์สูงสุดต่อผู้ใช้บริการ

คำถามงานวิจัย

ต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา มีกิจกรรม ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนและการปันส่วนต้นทุน และต้นทุนต่อหน่วยเท่าใด ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

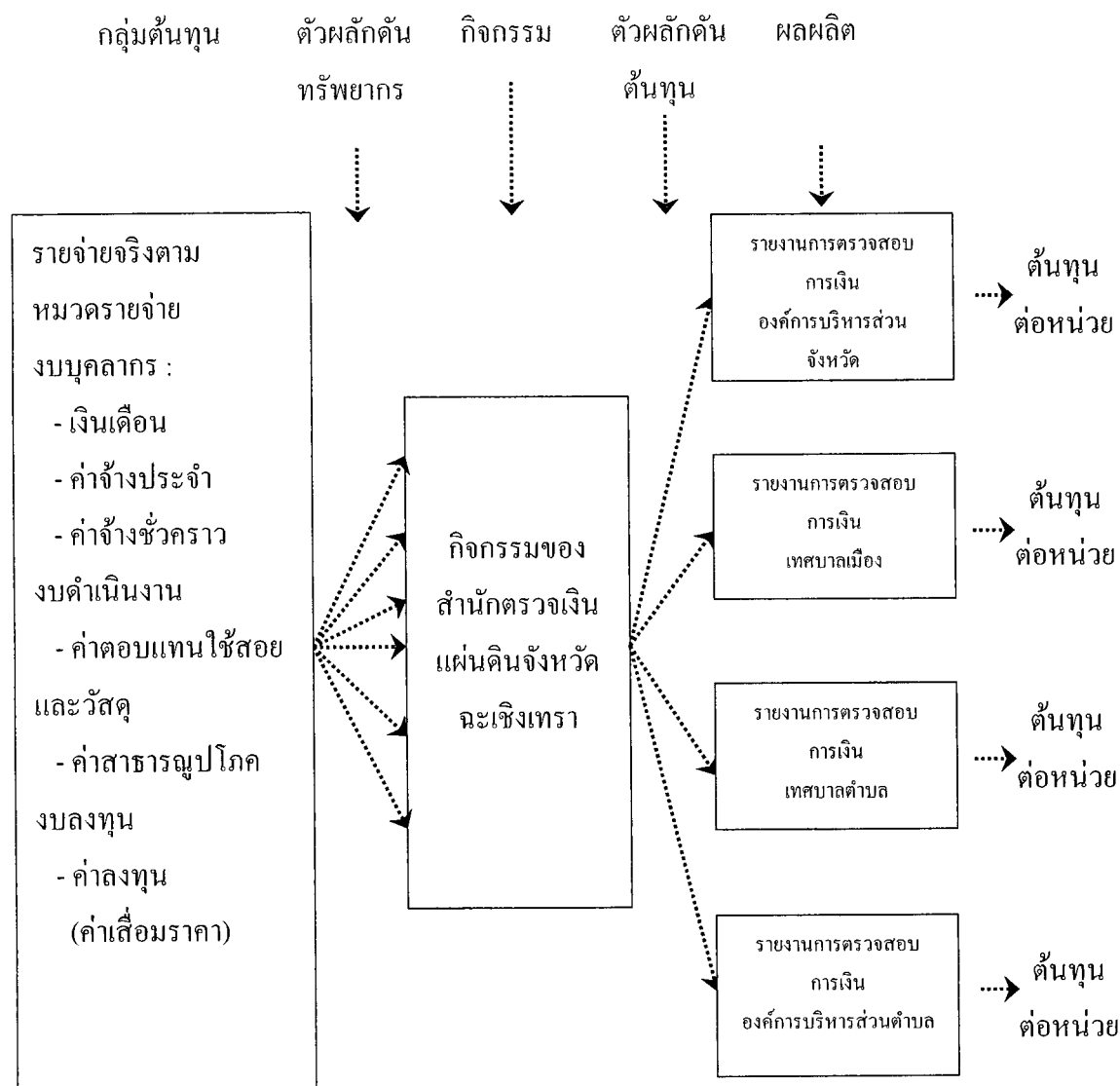
วัตถุประสงค์งานวิจัย :

1. เพื่อศึกษากิจกรรมในการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม
2. เพื่อศึกษาตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนและการจัดสรรต้นทุนในการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา
3. เพื่อวิเคราะห์ต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา
4. เพื่อให้ทราบต้นทุนต่อหน่วยการให้บริการตรวจสอบงบการเงินสำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัดฉะเชิงเทรา

กรอบแนวคิดการดำเนินการงานวิจัย

จากการศึกษาแนวคิดทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง และนโยบายการบริหารงาน (Management policy) ของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา (ประกาศคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เรื่อง การแบ่งส่วนราชการและอำนาจหน้าที่ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, 2555) ผู้วิจัยได้สร้างกรอบแนวคิดในการวิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรมของการให้บริการสอบบัญชีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ดังนี้

กรอบแนวคิดงานวิจัย



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดงานวิจัย

นิยามศัพท์เฉพาะ

ต้นทุน (Cost) หมายถึง มูลค่าทรัพยากรที่สูญเสียไปเพื่อให้ได้สินค้าหรือบริการ โดยมูลค่านั้นจะต้องสามารถวัดเป็นหน่วยเงินตรา เป็นลักษณะการลดลงของสินทรัพย์หรือเพิ่มขึ้นในหนี้สิน ต้นทุนที่เกิดขึ้นและกิจการได้ใช้ประโยชน์ไปแล้ว จะถือเป็นค่าใช้จ่าย (Expenses)

การวิเคราะห์ต้นทุน (Cost Analysis) หมายถึง กระบวนการรวบรวม แจกแจง วิเคราะห์ และรายงานเกี่ยวกับการสะสมและการจัดสรรค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นให้เป็นต้นทุนส่วนต่าง ๆ ของการผลิต ซึ่งมีประโยชน์ต่อ การบริหารงาน

เงินเดือน (Salary) หมายถึง เงินที่จ่ายให้แก่ข้าราชการเป็นรายเดือน และเงินเพิ่มอื่นที่จ่ายควบกับเงินเดือน

ค่าจ้างประจำ หมายถึง เงินที่จ่ายให้แก่ลูกจ้างประจำของส่วนราชการ และเงินเพิ่มอื่นที่จ่ายควบกับค่าจ้างประจำ

ค่าจ้างชั่วคราว หมายถึง เงินที่จ่ายค่าจ้างสำหรับการทำงานปกติแก่ลูกจ้างชั่วคราวของส่วนราชการ รวมถึงเงินเพิ่มอื่นที่จ่ายควบกับค่าจ้างชั่วคราว

ค่าตอบแทนใช้สอยและวัสดุ (Compensation Useable and Materials) หมายถึง เงินที่จ่ายตอบแทนให้แก่ผู้ที่ปฏิบัติงานให้ทางราชการ รายจ่ายที่ได้มาซึ่งบริการ รายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสิ่งของโดยสภาวะใช้ ย่อมสิ้นเปลือง

ค่าสาธารณูปโภค (Public utility) หมายถึง รายจ่ายค่าบริการสาธารณูปโภค สื่อสารและโทรคมนาคม

ค่าเสื่อมราคา (Depreciation Expenses) หมายถึง จำนวนเงินที่มูลค่าทรัพย์สินถาวรเสื่อมค่าลง อันเนื่องมาจากการใช้งานสินทรัพย์ถาวรนั้น

การตรวจสอบงบการเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หมายถึง (Department of Local Administration Audit) หมายถึง การตรวจสอบสมุดบัญชีเอกสารหลักฐานต่าง ๆ และงบการเงิน ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินว่าถูกต้องตามที่ควร และเป็นไปตามหลักการบัญชีที่กระทรวงมหาดไทยกำหนดหรือไม่ เพียงใด

รายงานการตรวจสอบงบการเงินองค์กรบริหารส่วนจังหวัด หมายถึง รายงานผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้ตรวจสอบงบการเงินขององค์กรบริหารส่วนจังหวัด ตามภารกิจพื้นฐาน ของหน่วยงาน

รายงานการตรวจสอบงบการเงินเทศบาลเมือง หมายถึง รายงานผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้ตรวจสอบงบการเงินของเทศบาลเมือง ตามภารกิจพื้นฐานของหน่วยงาน

รายงานการตรวจสอบงบการเงินเทศบาลตำบล หมายถึง รายงานผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้ตรวจสอบงบการเงินของเทศบาลตำบล ตามภารกิจพื้นฐานของหน่วยงาน

รายงานการตรวจสอบงบการเงินองค์การบริหารส่วนตำบล หมายถึง รายงานผลการตรวจสอบ ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้ตรวจสอบงบการเงินองค์การบริหารส่วนตำบล ตามภารกิจพื้นฐานของหน่วยงาน

กิจกรรม (Activity) หมายถึง กระบวนการ (Process) หรือวิธีการ (Procedures) ที่ทำให้เกิดการปฏิบัติงานขึ้นในองค์กร

ตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) หมายถึง เกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุนเข้าสู่กิจกรรม ต้นทุนผลผลิต (Product Cost) หมายถึง ต้นทุนของทรัพยากรทั้งหมดที่ใช้ไปสำหรับสินค้าหรือบริการที่ทำเสร็จสมบูรณ์แล้ว

ผลผลิต (Outputs) หมายถึง งานบริการหรือกิจกรรมที่เจ้าหน้าที่ทำเสร็จสมบูรณ์พร้อมส่งมอบให้ผู้รับบริการ

ขอบเขตของการวิจัย

ศึกษาจากเอกสารต่าง ๆ ของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา กำหนดขอบเขตการศึกษาดังนี้

1. วิเคราะห์งบประมาณของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558 จำแนกเป็น
 - 1.1 งบบุคลากร ได้แก่ หมวดเงินเดือน หมวดค่าจ้างประจำ และหมวดค่าจ้างชั่วคราว
 - 1.2 งบดำเนินงาน ได้แก่ หมวดค่าใช้สอยและวัสดุ และหมวดค่าสาธารณูปโภค
 - 1.3 งบลงทุน ได้แก่ หมวดค่าครุภัณฑ์ และหมวดค่าที่ดินและสิ่งก่อสร้าง และศึกษาในส่วนที่ เป็นค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์
2. ศึกษารายละเอียดองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัดฉะเชิงเทรา ที่ได้รับบริการตรวจสอบบัญชีจากสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558
3. ศึกษาแผนการปฏิบัติงานและรายละเอียดการปฏิบัติงานจริงของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ซึ่งแยกเป็นงานให้บริการตรวจสอบงบการเงิน และงานบริการด้านอื่น ๆ ได้แก่ ขั้นตอนในการปฏิบัติงาน ระยะเวลาในการปฏิบัติงาน อัตราค่าล้างชำระการและลูกจ้างที่ใช้ในการปฏิบัติงาน ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558
4. พื้นที่ศึกษา การศึกษาครั้งนี้ศึกษาเฉพาะการให้บริการสอบบัญชีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบค่าใช้จ่ายต่อหน่วยในการให้บริการสอบบัญชีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใน ความรับผิดชอบของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา

2. ทำให้ทราบกิจกรรม ตัวผลักดันต้นทุน และการปันส่วนต้นทุนเพื่อเป็นข้อมูลสารสนเทศและ แนวทางในการปรับปรุงระบบบริหารงบประมาณของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ให้ สอดคล้อง เหมาะสมกับกิจกรรมที่ปฏิบัติงาน

3. เพื่อเป็นข้อมูลสารสนเทศและแนวทางในการควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีของ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ด้วยระบบงบประมาณ

4. เพื่อเป็นข้อมูลสารสนเทศและแนวทางในการจัดสรรงบประมาณของภาครัฐ

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาเรื่อง การศึกษาวิเคราะห์ต้นทุนการให้บริการสอบบัญชีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ศึกษาข้อมูลดังต่อไปนี้

1. ข้อมูลเกี่ยวกับสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา
2. ข้อมูลทั่วไปขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจังหวัดฉะเชิงเทรา
3. การตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น
4. แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุน
5. แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนฐานกิจกรรม
6. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ข้อมูลเกี่ยวกับสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา

ความเป็นมา

สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา แบ่งส่วนราชการตามประกาศคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เรื่อง การแบ่งส่วนราชการและอำนาจหน้าที่ภายในของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2555 โดยมีการแบ่งส่วนราชการของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัด ตั้งแต่วันที่ 28 มีนาคม 2555 สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา จึงเริ่มดำเนินการแยกส่วนราชการมาจากสำนักตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 2 (จังหวัดชลบุรี) กลุ่มตรวจสอบการเงินจังหวัดฉะเชิงเทรา และได้มาเปิดทำการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ณ ศาลากลางจังหวัดฉะเชิงเทรา ตั้งแต่วันที่ 14 กุมภาพันธ์ 2555 เป็นต้นมา โดยมีหน้าที่รับผิดชอบตรวจสอบหน่วยรับตรวจที่ตั้งอยู่ในจังหวัดฉะเชิงเทรา

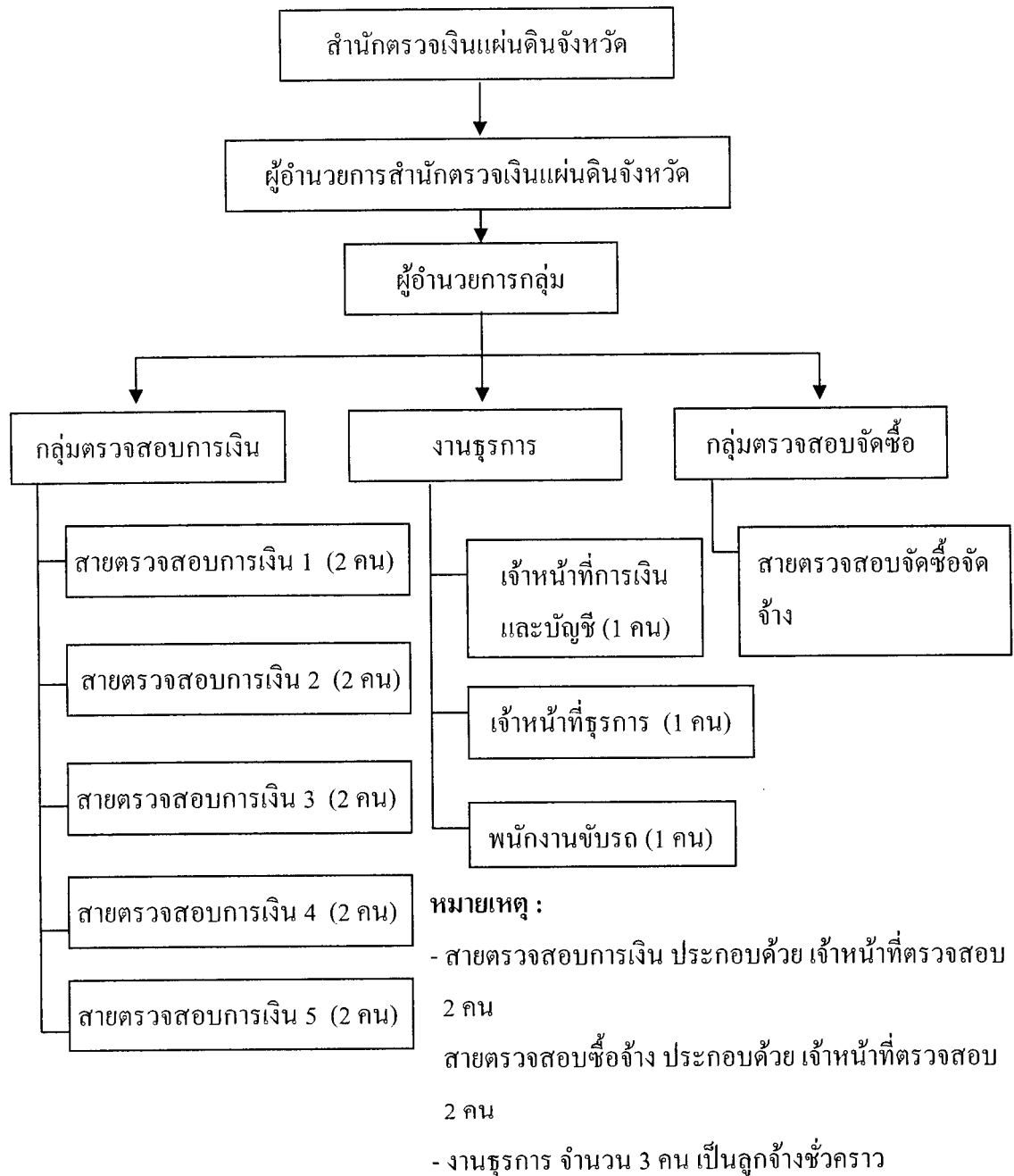
สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา เป็นหน่วยงานในสังกัดสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเป็นส่วนราชการที่เป็นหน่วยงานอิสระ ตามรัฐธรรมนูญ มีฐานะเป็นกรม ตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน มีอำนาจหน้าที่ตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 มาตรา 39 (2) สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน มีอำนาจหน้าที่ตรวจสอบการเงินแผ่นดิน ดังต่อไปนี้ (ก) ตรวจสอบการรับจ่าย การเก็บรักษา และการใช้จ่ายเงินและทรัพย์สินอื่นของหน่วยรับตรวจ หรือที่อยู่ในความ

รับผิดชอบของหน่วยรับตรวจ และแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรีหรือไม่ และอาจตรวจสอบการใช้จ่ายเงิน การใช้จ่ายทรัพย์สินอื่น หรือ การจัดซื้อจัดจ้างตามแผนงาน งานหรือโครงการของหน่วยรับตรวจ และแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามวัตถุประสงค์ เป็นไปโดยประหยัด ได้ผลตามเป้าหมายและมีผลคุ้มค่าหรือไม่ ในกรณีหน่วยรับตรวจเป็นหน่วยรับตรวจตาม มาตรา 4 (4) หรือ (5) ให้แสดงความเห็นตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปด้วย (ข) ตรวจสอบบัญชีและรายงานการรับจ่ายเงินประจำปีงบประมาณ และงบแสดงฐานะการเงินแผ่นดินประจำปีงบประมาณ และ แสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมายและตามความเป็นจริงหรือไม่ (ค) ตรวจสอบบัญชีทุนสำรองเงินตราประจำปี และแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมายและตามความเป็นจริงหรือไม่ (ง) ศึกษาและเสนอความเห็นเกี่ยวกับแผนงาน งานโครงการที่จะมีผลกระทบต่อการจัดทำงบประมาณ (จ) ตรวจสอบเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร ค่าธรรมเนียมและรายได้อื่นของหน่วยรับตรวจ และแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือมติคณะรัฐมนตรีหรือไม่ ในกรณีนี้ให้มีอำนาจตรวจสอบการประเมินภาษีอากร การจัดเก็บค่าธรรมเนียม และรายได้อื่นที่หน่วยรับตรวจจัดเก็บด้วย และหน่วยรับตรวจต้องเปิดเผยข้อมูลที่ได้มาจากผู้เสียภาษีอากร ผู้ชำระค่าธรรมเนียมหรือเงินอื่นใด ให้แก่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินตามที่ร้องขอด้วย และให้ถือว่าการให้ข้อมูลดังกล่าวเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมาย

การแบ่งส่วนราชการ

สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา เป็นหน่วยงานที่บริการหลักคือ

1. การให้บริการตรวจสอบการเงินในจังหวัดฉะเชิงเทราตามแผนการปฏิบัติงานประจำปี และตามนโยบายของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินที่ต้องรับรองบัญชีและรายงานทางการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นให้เป็นไปโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด
2. การให้บริการตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างของหน่วยรับตรวจในจังหวัดฉะเชิงเทรา โดยมีการแบ่งส่วนราชการและหน้าที่ความรับผิดชอบ (ภาพที่ 2) ดังนี้



ภาพที่ 2 การแบ่งส่วนราชการของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา

หน้าที่ความรับผิดชอบ

สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา มีหน้าที่และความรับผิดชอบตามนโยบายของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ดังต่อไปนี้

1. การประเมินความเสี่ยงขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในพื้นที่รับผิดชอบ เพื่อเป็นแนวทางในการกำหนดแผนการตรวจสอบประจำปี

2. ตรวจสอบงบการเงินประจำปีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและส่วนราชการส่วนภูมิภาคในพื้นที่รับผิดชอบ ดังต่อไปนี้

2.1 ควบคุมการตรวจสอบงบการเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและส่วนราชการส่วนภูมิภาคในพื้นที่รับผิดชอบให้มีคุณภาพ เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และถูกต้องตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ ที่เกี่ยวข้อง

2.2 ดำเนินการตรวจสอบงบการเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและส่วนราชการส่วนภูมิภาคในพื้นที่รับผิดชอบให้สำเร็จลุล่วงตามแผนปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน เป็นไปตามความมุ่งหมายของทางราชการ และนโยบายของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน รวมทั้งการกำหนดแนวการตรวจสอบบัญชี และให้คำแนะนำแก้ปัญหาการปฏิบัติงาน ให้สามารถปฏิบัติงานได้ตามแผนงานการตรวจสอบ และเป็นไปตามแนวการตรวจสอบบัญชีโดยครบถ้วนสมบูรณ์

2.3 ตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินประจำปี ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ที่ผู้อำนวยการสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดมอบหมายให้เข้าตรวจสอบงบการเงินของหน่วยรับตรวจนั้น

2.4 จัดทำข้อสังเกตและข้อเสนอแนะจากการตรวจสอบงบการเงินประจำปีให้ผู้อำนวยการสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดจะเชิงตราปฏิบัติราชการแทนผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินสั่งการให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นดำเนินการแก้ไขและแจ้งหน่วยงานที่กำกับดูแลทราบ

3. ตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้าง

3.1 การตรวจสอบประกาศประกวดราคา

3.2 การตรวจสอบเอกสารสัญญา การปฏิบัติงานของผู้ขาย/ผู้รับจ้าง และช่วงระยะเวลาประกันและการใช้ประโยชน์

3.3 การตรวจสอบเอกสารสัญญา และการปฏิบัติงานของผู้ขาย/ผู้รับจ้าง

3.4 การตรวจสอบเอกสารสัญญา และช่วงระยะเวลาประกันและการใช้ประโยชน์

3.5 ตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างและแสดงความเห็นต่อรายงานการจัดซื้อจัดจ้างของราชการส่วนภูมิภาค

3.6 จัดทำข้อสังเกตและข้อเสนอแนะจากการตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างให้ผู้อำนวยการสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดจะเชิงตราปฏิบัติราชการแทน ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินสั่งการให้ราชการส่วนภูมิภาคดำเนินการแก้ไขและแจ้งหน่วยงานที่กำกับดูแลทราบ

4. การตรวจสอบเชิงป้องกัน เป็นการตรวจสอบเฉพาะเรื่องที่จะเกิดความเสียหายต่อภาครัฐ และแสดงความเห็นต่อการดำเนินงานเสนอผู้มีอำนาจสั่งการ

จัดทำรายงานผลการตรวจสอบเชิงป้องกัน เพื่อแจ้งให้หน่วยงานรับตรวจทราบ และดำเนินการตามรายงานการตรวจสอบ

5. การตรวจสอบด้านอื่น

5.1 ตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและส่วนราชการส่วนภูมิภาคในพื้นที่รับผิดชอบ โดยตรวจสอบที่มาการจัดเก็บรายได้ ตรวจสอบสังเกตการณ์ และแสดงความเห็นต่อผลการดำเนินงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และจัดทำข้อสังเกตและข้อเสนอแนะจากการตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ให้ผู้อำนวยการสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัด ฉะเชิงเทราปฏิบัติราชการแทนผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน สั่งการให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ดำเนินการแก้ไขและแจ้งหน่วยงานที่กำกับดูแลทราบ

5.2 การเสนอเรื่องความผิดวินัยทางงบประมาณและการคลัง โดยตรวจสอบรวบรวมข้อมูลหลักฐานการกระทำความผิด สรุปเสนอให้ผู้มีอำนาจพิจารณาสั่งการตามขั้นตอนต่อไป

6. การติดตามผลการตรวจสอบ ติดตามผลการตรวจสอบที่ออกรายงานให้หน่วยรับตรวจ ปฏิบัติตามข้อเสนอแนะ จัดทำพิจารณาผลการดำเนินงานที่หน่วยรับตรวจชี้แจงตามรายงานการตรวจสอบ และดำเนินการตามวิธีการขั้นตอนตามระเบียบ ข้อบังคับ กฎหมาย

7. การบริหารงานทั่วไป โดย

7.1 จัดทำแผนการปฏิบัติงานประจำปี และรายงานผลการปฏิบัติงานประจำปี

7.2 จัดทำคำของบประมาณ บริหารงบประมาณ และรายงานผลการใช้จ่ายงบประมาณ

7.3 ดำเนินการบริหารงานบุคคล การรับจ่ายเงิน การบัญชี และการบริหารพัสดุ

7.4 เป็นวิทยากรภายนอก

7.5 ประชุม อบรมภายนอกภายในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

7.6 รับ-ส่ง หนังสือ ร่าง-พิมพ์ ได้ตอบหนังสือ จัดเก็บและค้นหาหนังสือราชการ

7.7 จัดพิมพ์ชุดเอกสารรายงานการตรวจสอบ

7.8 จัดทำสถิติวันลา รายงานการปฏิบัติงานเดือน

7.9 ติดต่อประสานงานกับหน่วยงานภายในและภายนอก

จากการศึกษาการดำเนินงานของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา มีกิจกรรมต่าง ๆ ดังนี้

ลำดับที่	กิจกรรม	ลักษณะกิจกรรม	หน่วยนับ
1	การประเมินความเสี่ยงองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น	- ประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในและวางแผนการตรวจสอบบัญชีประจำปี	แห่ง
2	ตรวจสอบงบการเงินประจำปี	- ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินประจำปี - จัดทำร่างรายงานการตรวจสอบข้อสังเกตและข้อเสนอแนะจากการตรวจสอบงบการเงินประจำปี - เสนอร่างรายงานการตรวจสอบให้ผู้อำนวยการกลุ่มสอบทาน - เสนอร่างรายงานการตรวจสอบที่ผ่านการสอบทานจากผู้อำนวยการกลุ่มเสนอผู้อำนวยการสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทราให้ความเห็นต่องบการเงิน - จัดทำรายงานการตรวจสอบงบการเงินเสนอผู้อำนวยการสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทราปฏิบัติราชการแทน ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินสั่งการให้หน่วยรับตรวจดำเนินการแก้ไขและแจ้งหน่วยงานที่กำกับดูแลทราบ	แห่ง
3	ตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้าง	- การตรวจสอบประกาศประกวดราคา - การตรวจสอบเอกสารสัญญา การปฏิบัติงานของผู้ขาย/ผู้รับจ้าง และช่วงระยะเวลาประกันและการใช้ประโยชน์ - การตรวจสอบเอกสารสัญญา และการปฏิบัติงานของผู้ขาย/ผู้รับจ้าง - การตรวจสอบเอกสารสัญญา และช่วงระยะเวลาประกันและการใช้ประโยชน์	สัญญา

ลำดับที่	กิจกรรม	ลักษณะกิจกรรม	หน่วยนับ
		<ul style="list-style-type: none"> - ตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างและแสดงความเห็นต่อรายงาน - การจัดซื้อจัดจ้าง - จัดทำร่างรายงานข้อสังเกตและข้อเสนอแนะจากการตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างให้ผู้อำนวยการกลุ่มสอบทาน - เสนอร่างรายงานการตรวจสอบที่ผ่านการสอบทานจากผู้อำนวยการกลุ่มเสนอผู้อำนวยการสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดละเชิงเทราให้ความเห็นต่อรายงานการตรวจสอบ - จัดทำรายงานการตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างเสนอผู้อำนวยการสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดละเชิงเทราปฏิบัติราชการแทน ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน สั่งการให้ส่วนราชการส่วนภูมิภาค ดำเนินการแก้ไขและแจ้งหน่วยงานที่กำกับดูแลทราบ 	
4	การตรวจสอบเชิงป้องปราม	<ul style="list-style-type: none"> - ตรวจสอบเฉพาะเรื่องที่จะเกิดความเสียหายต่อภาครัฐ และแสดงความเห็นต่อการดำเนินงาน เสนอผู้มีอำนาจสั่งการ - จัดทำรายงานผลการตรวจสอบเชิงป้องปราม เพื่อแจ้งให้หน่วยงานรับตรวจทราบ และดำเนินการตามรายงานการตรวจสอบ 	เรื่อง
5	การตรวจสอบด้านอื่น	<ul style="list-style-type: none"> - ตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ - ตรวจสอบที่มาการจัดเก็บรายได้ ตรวจสังเกตการณ์ และแสดงความเห็นต่อผลการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ - จัดทำร่างรายงานการตรวจสอบข้อสังเกตและข้อเสนอแนะจากการตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ 	เรื่อง

ลำดับที่	กิจกรรม	ลักษณะกิจกรรม	หน่วยนับ
		<ul style="list-style-type: none"> - เสนอร่างรายงานการตรวจสอบให้ผู้อำนวยการกลุ่มสอบทาน - เสนอร่างรายงานการตรวจสอบที่ผ่านการสอบทานจากผู้อำนวยการกลุ่มเสนอผู้อำนวยการสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทราให้เห็นต่อรายงานการตรวจสอบจัดทำรายงานการตรวจสอบการจัดเก็บรายได้เสนอผู้อำนวยการสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทราปฏิบัติราชการแทน ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน สั่งการให้ส่วนราชการส่วนภูมิภาคดำเนินการแก้ไขและแจ้งหน่วยงานที่กำกับดูแลทราบ 	
6	การตรวจสอบเฉพาะเรื่องพิเศษ	<p>การเสนอเรื่องความผิดวินัยทางงบประมาณและการคลัง</p> <ul style="list-style-type: none"> - ตรวจสอบรวบรวมข้อมูลหลักฐานการกระทำ ความผิด สรุปเสนอให้ผู้มีอำนาจพิจารณาสั่งการตามขั้นตอนต่อไป - การตรวจสอบเรื่องร้องเรียน - การตรวจสอบตามที่ ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินสั่งการเฉพาะเรื่อง 	เรื่อง
7	การติดตามผลการตรวจสอบ	<ul style="list-style-type: none"> - ติดตามผลการตรวจสอบที่ออกรายงานให้หน่วยรับตรวจปฏิบัติตามข้อเสนอแนะ - จัดทำพิจารณาผลการดำเนินงานที่หน่วยรับตรวจชี้แจงตามรายงานการตรวจสอบ 	แห่ง
8	งานบริหารทั่วไป	<ul style="list-style-type: none"> - จัดทำแผนการปฏิบัติงานประจำปี และรายงานผลการปฏิบัติงานประจำเดือน - จัดทำคำของบประมาณ บริหารงบประมาณ และรายงานผลการใช้จ่ายงบประมาณ - ดำเนินการบริหารงานบุคคล การรับจ่ายเงิน การบัญชี และการบริหารพัสดุ - เป็นวิทยากรภายนอก 	ครั้ง

ลำดับที่	กิจกรรม	ลักษณะกิจกรรม	หน่วยนับ
		- ประชุม อบรมภายนอกภายในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน	
		- หนังสือ ร่าง-พิมพ์ ได้ตอบหนังสือ จัดเก็บและค้นหาหนังสือราชการ	
		- จัดพิมพ์ชุดเอกสารรายงานการตรวจสอบ	
		- จัดทำสถิติวันลา รายงานการปฏิบัติงานเดือน	
		- ติดต่อประสานงานกับหน่วยงานภายในและภายนอก	

ข้อมูลทั่วไปขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจังหวัดฉะเชิงเทรา

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

การปกครองท้องถิ่นเป็นการปกครองที่เกิดจากการกระจายอำนาจการปกครองส่วนกลางไปยังท้องถิ่น เพื่อวัตถุประสงค์ในอันที่จะให้ประชาชนในท้องถิ่นได้มีโอกาสเรียนรู้และดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ ในการปกครองท้องถิ่นด้วยตนเองเพื่อตอบสนองต่อการแก้ปัญหาและความต้องการของประชาชนในท้องถิ่นนั้น ๆ (สำนักงานคลังเขต 7, 2556, หน้า 2)

การปกครองท้องถิ่น หมายถึง การปกครองส่วนหนึ่งของประเทศซึ่งมีอำนาจอิสระ (Autonomy) ในการปฏิบัติหน้าที่ตามสมควร ซึ่งจะต้องไม่มากจนมีผลกระทบต่ออำนาจอธิปไตยของรัฐ เพราะหน่วยการปกครองท้องถิ่น มิใช่องค์กรที่มีอำนาจอธิปไตยในตัวเอง การปกครองท้องถิ่นมีสิทธิตามกฎหมาย (Legal right) และมีองค์กรที่จำเป็น (Necessary organization) เพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติหน้าที่ให้บรรลุเป้าหมายของการปกครองท้องถิ่น

ลักษณะสำคัญขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มีอยู่ 4 ประเด็น ดังนี้

1. มีฐานะเป็นนิติบุคคลและมีขอบเขตของการปกครองแน่นอน
2. มีอิสระในการบริหารงานและกำหนดนโยบายได้ตามสมควร
3. มีงบประมาณเป็นของตนเอง มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรและรายได้ตามที่

กฎหมายกำหนด

4. มีการเลือกตั้งและมีคณะบุคคลที่ได้รับการเลือกตั้งจากประชาชนในท้องถิ่นทั้งหมดหรือบางส่วน เพื่อเข้าบริหารหรือทำหน้าที่ในการปกครองท้องถิ่น

รูปแบบการปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทยในปัจจุบันแบ่งได้เป็น 2 รูปแบบ คือ

1. รูปแบบทั่วไป

1.1 องค์การบริหารส่วนจังหวัด (อบจ.) ประกอบด้วย สภาองค์การบริหารส่วนจังหวัด (ฝ่ายนิติบัญญัติ) และนายกองค์การบริหารส่วนจังหวัด (ฝ่ายบริหาร)

1.1.1 สภาองค์การบริหารส่วนจังหวัด (ฝ่ายนิติบัญญัติ) ในจังหวัดหนึ่ง ให้มีสภาองค์การบริหารส่วนจังหวัด อันประกอบด้วย สมาชิกซึ่งราษฎรเลือกตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการเลือกตั้งสมาชิกสภาจังหวัด สำหรับจำนวนสมาชิกสภาองค์การบริหารส่วนจังหวัดให้ถือเกณฑ์ตามจำนวนราษฎรแต่ละจังหวัดตามหลักฐานทะเบียนราษฎรที่ประกาศในที่สุดท้ายก่อนปีที่มีการเลือกตั้ง สมาชิกสภาองค์การบริหารส่วนจังหวัดอยู่ในตำแหน่งได้คราวละ 4 ปี ให้สภาองค์การบริหารส่วนจังหวัดเลือกตั้งสมาชิกสภาเป็น ประธานสภา 1 คน และเป็นรองประธานสภา 2 คน

1.1.2 นายกองค์การบริหารส่วนจังหวัด (ฝ่ายบริหาร) มาจากการเลือกตั้งของประชาชนในจังหวัด และนายกองค์การบริหารส่วนจังหวัดมีอำนาจแต่งตั้งรองนายกองค์การบริหารส่วนจังหวัดตามกฎหมายกำหนด สำหรับรองนายกองค์การบริหารส่วนจังหวัดให้มาจากสมาชิกสภาองค์การบริหารส่วนจังหวัด การบริหารงานจะแบ่งออกเป็นส่วนต่างๆ ได้แก่ ส่วนอำนวยการ คู่มือกิจการทั่วไปขององค์การบริหารส่วนจังหวัด ส่วนแผนและงบประมาณรับผิดชอบเรื่องแผนและงบประมาณของ องค์การบริหารส่วนจังหวัด ส่วนโยธารับผิดชอบทางด้านงานช่างและการก่อสร้างโครงการสาธารณูปโภค ส่วนการคลังดูแลด้านการเงินการคลังและการเบิกจ่ายเงิน ส่วนกิจการสภาองค์การบริหารส่วนจังหวัด รับผิดชอบงานของสภาองค์การบริหารส่วนจังหวัด

1.2 เทศบาล แบ่งออกเป็น 3 ระดับ โดยมีขอบเขตหน้าที่แตกต่างกัน คือ

1.2.1 เทศบาลนคร ได้แก่ ท้องถิ่นชุมนุมชนที่มีราษฎรตั้งแต่ห้าหมื่นคนขึ้นไป ทั้งมีรายได้พอควรแก่การที่จะปฏิบัติหน้าที่ของเทศบาลนคร การจัดตั้งเทศบาลนครจะกระทำได้โดยการประกาศกระทรวงมหาดไทยโดยยกฐานะเป็นเทศบาลนครเทศบาลนคร ประกอบไปด้วย สภาเทศบาลและคณะเทศมนตรี (หรือนายกเทศมนตรี) แล้วแต่กรณี โดยที่สภาเทศบาลมีสมาชิกสภาเทศบาลได้ 24 คน โดยมีรองนายกเทศมนตรี ได้ไม่เกิน 4 คน

1.2.2 เทศบาลเมือง ได้แก่ ท้องถิ่นอันเป็นที่ตั้งศาลากลางจังหวัดหรือท้องถิ่นชุมนุมชนที่มีราษฎรตั้งแต่หนึ่งหมื่นคนขึ้นไป ทั้งมีรายได้พอควรแก่การที่จะปฏิบัติหน้าที่ของเทศบาลเมือง การจัดตั้งเทศบาลเมืองจะกระทำได้โดยการประกาศกระทรวงมหาดไทยโดยยกฐานะเป็นเทศบาลเมือง ประกอบไปด้วย สภาเทศบาลและนายกเทศมนตรี โดยที่สภาเทศบาลมีสมาชิกสภาเทศบาลได้ 18 คน และมีรองนายกเทศมนตรี ได้ไม่เกิน 3 คน

1.2.3 เทศบาลตำบล ได้แก่ ท้องถิ่นซึ่งมีประกาศกระทรวงมหาดไทยยกฐานะขึ้นเป็นเทศบาลตำบล โดยไม่ได้กำหนดจำนวนราษฎรในพื้นที่ไว้อย่างชัดเจนเหมือนกับเทศบาลเมืองและเทศบาลนคร ประกอบไปด้วยสภาเทศบาลและนายกเทศมนตรี โดยที่สภาเทศบาลมีสมาชิกสภา

เทศบาลได้ 12 คน โดยมีรองนายกเทศมนตรีได้ไม่เกิน 2 คน การบริหารงานในเทศบาลแบ่งเป็นส่วนต่าง ๆ เช่น สำนักปลัดเทศบาล กองหรือส่วนราชการที่เรียกชื่ออย่างอื่น เช่น การคลัง การช่าง การสาธารณสุขและสิ่งแวดล้อม การศึกษา วิชาการและแผนงาน การประปา การแพทย์ การช่าง สุขาภิบาล สวัสดิการสังคม หน่วยงานตรวจสอบภายใน เป็นต้น

1.3 องค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) เดิมเรียก สภาตำบล ประกอบด้วยสภาองค์การบริหารส่วนตำบลซึ่งมีสมาชิกสภา มาจากการเลือกตั้งของประชาชน และนายกองค์การบริหารส่วนตำบลซึ่งมาจากการเลือกตั้งของประชาชนในเขตองค์การบริหารส่วนตำบลแยกจากสภาองค์การบริหารส่วนตำบล ประกอบด้วย สภาองค์การบริหารส่วนตำบล และนายกองค์การบริหารส่วนตำบล

1.3.1 สภาองค์การบริหารส่วนตำบล ประกอบด้วยสมาชิกสภาองค์การบริหารส่วนตำบล จำนวนหมู่บ้านละสองคน ซึ่งเลือกตั้งขึ้น โดยราษฎรผู้มีสิทธิเลือกตั้งในแต่ละหมู่บ้านในเขตองค์การบริหารส่วนตำบลนั้น กรณีที่เขตองค์การบริหารส่วนตำบลใดมีเพียงหนึ่งหมู่บ้านให้มีสมาชิกองค์การบริหารส่วนตำบลจำนวนหกคน และในกรณีมีเพียงสองหมู่บ้านให้มีสมาชิกองค์การบริหารส่วนตำบล หมู่บ้านละสามคน

1.3.2 องค์การบริหารส่วนตำบลมีนายกองค์การบริหารส่วนตำบลหนึ่งคนซึ่งมาจากการเลือกตั้งผู้บริหารท้องถิ่น โดยตรง การเลือกตั้งโดยตรงของประชาชนตามกฎหมายว่าด้วยการเลือกตั้งสมาชิกสภาท้องถิ่นหรือผู้บริหารท้องถิ่น องค์การบริหารส่วนตำบลมีสภาตำบลอยู่ในระดับสูงสุด เป็นผู้กำหนดนโยบายและกำกับดูแลกรรมการบริหาร ของนายกองค์การบริหารส่วนตำบล ซึ่งเป็นผู้ใช้อำนาจบริหารงานองค์การบริหารส่วนตำบล และมีพนักงานประจำที่เป็นข้าราชการส่วนท้องถิ่นเป็นผู้ทำงานประจำวัน โดยมีปลัดและรองปลัดองค์การบริหารส่วนตำบลเป็นหัวหน้างานบริหารภายในองค์กร แบ่งเป็นส่วนต่าง ๆ ได้เท่าที่จำเป็นตามภาระหน้าที่ของ องค์การบริหารส่วนตำบลแต่ละแห่งเพื่อตอบสนองความต้องการของประชาชนในพื้นที่ที่รับผิดชอบอยู่ เช่น สำนักงานปลัด ส่วนการคลัง ส่วนสาธารณสุข ส่วนการศึกษา ส่วนการโยธา เป็นต้น

2. รูปแบบพิเศษ มีลักษณะแตกต่างจากท้องถิ่นรูปแบบทั่วไป คือ เป็นรูปแบบการปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีการออกกฎหมายจัดตั้ง โดยเฉพาะและมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรและค่าธรรมเนียมต่าง ๆ คือ 2.1 กรุงเทพมหานคร 2.2 เมืองพัทยา

2.2 องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นจังหวัดฉะเชิงเทรา

ในปัจจุบัน องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีจำนวน 7,853 แห่ง ดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1 จำนวนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

1. องค์กรบริหารส่วนจังหวัด	76 แห่ง
2. เทศบาล	2,440 แห่ง
เทศบาลนคร	30 แห่ง
เทศบาลเมือง	178 แห่ง
เทศบาลตำบล	2,232 แห่ง
3. องค์กรบริหารส่วนตำบล	5,335 แห่ง
4. องค์กรปกครองท้องถิ่นรูปแบบพิเศษ (กรุงเทพมหานครและเมืองพัทยา)	2 แห่ง
รวมทั้งสิ้น	7,853 แห่ง

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัดฉะเชิงเทรา ข้อมูล ณ วันที่ 9 มีนาคม 2558 มีจำนวน 109 แห่ง รายละเอียดแสดงในตารางที่ 2

ตารางที่ 2 จำนวนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัดฉะเชิงเทรา

1. องค์กรบริหารส่วนจังหวัด	1 แห่ง
2. เทศบาล	44 แห่ง
เทศบาลนคร	- แห่ง
เทศบาลเมือง	1 แห่ง
เทศบาลตำบล	33 แห่ง
3. องค์กรบริหารส่วนตำบล	74 แห่ง
4. องค์กรปกครองท้องถิ่นรูปแบบพิเศษ (กรุงเทพมหานครและเมืองพัทยา)	- แห่ง
รวมทั้งสิ้น	109 แห่ง

การตรวจสอบงบการเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

ความหมายของการตรวจสอบงบการเงิน

การตรวจสอบงบการเงิน (Financial Statement Audit) หมายถึง การตรวจสอบข้อมูลทางการบัญชี และรายงานทางการเงิน เพื่อประเมินว่าข้อมูลดังกล่าวมีความสมบูรณ์ เชื่อถือได้ และเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดหรือไม่

การปฏิบัติการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ประกอบด้วย ขั้นตอนการดำเนินงาน 4 ขั้นตอนหลัก ได้แก่

1. การวางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบ ประกอบด้วย 3 ขั้นตอนหลัก ได้แก่

1.1 การกำหนดขอบเขตการตรวจสอบให้ครอบคลุมรายได้ไม่รวมเงินอุดหนุนเฉพาะกิจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทราจะทำการคัดเลือกหน่วยรับตรวจที่อยู่ในพื้นที่ความรับผิดชอบให้ครอบคลุมร้อยละ 80 ของรายได้ไม่รวมเงินอุดหนุนขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จำนวนหน่วยรับตรวจในพื้นที่ความรับผิดชอบขึ้นอยู่กับการพิจารณาคัดเลือกของทีมงานวางแผน โดยมีลำดับความสำคัญในการคัดเลือกตามขนาดและรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ได้แก่

- องค์กรบริหารส่วนจังหวัด เทศบาลนคร เทศบาลเมือง เทศบาลตำบล
- องค์กรบริหารส่วนตำบลขนาดใหญ่ (รายได้ไม่รวมเงินอุดหนุนเฉพาะกิจ มากกว่า 40 ล้านบาท)
- องค์กรบริหารส่วนตำบลขนาดกลาง (รายได้ไม่รวมเงินอุดหนุนเฉพาะกิจ ตั้งแต่ 15 - 40 ล้านบาท)
- องค์กรบริหารส่วนตำบลขนาดเล็ก (รายได้ไม่รวมเงินอุดหนุนเฉพาะกิจ น้อยกว่า 15 ล้านบาท)

1.2 การประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบ (Detection Risk: DR) ในระดับงบการเงิน เพื่อได้มาซึ่งข้อมูลประกอบการจัดสรรทรัพยากรเพื่อตรวจสอบเนื้อหาสาระ โดยผลที่ได้จากการประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบ จะช่วยให้ผู้วางแผนทราบถึงความเสี่ยงในระดับงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกลุ่มเป้าหมาย ทำให้สามารถเลือกองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีความเสี่ยงสูงมาตรวจสอบในลำดับต้นๆ นอกจากนี้ผลการประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบยังชี้ให้เห็นถึงระดับความเข้มข้นในการตรวจสอบเนื้อหาสาระ อันจะทำให้ผู้วางแผนสามารถจัดสรรทรัพยากรให้สอดคล้องกับความเข้มข้นของแผนการตรวจสอบได้อย่างดี

1.3 การจัดสรรทรัพยากรเพื่อการตรวจสอบเนื้อหาสาระ จะเป็นการจัดสรรคน/วัน ให้สอดคล้องกับหน่วยรับตรวจที่ผ่านการประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบ (DR)

2. การปฏิบัติงานตรวจสอบ ประกอบด้วย 3 ขั้นตอน ได้แก่

2.1 การประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบ (DR) ระดับยอดคงเหลือในบัญชีและประเภทรายการ อันจะนำไปสู่การกำหนดขอบเขตการตรวจสอบเนื้อหาสาระ (ปริมาณหลักฐานที่ต้องการจากการตรวจสอบเนื้อหาสาระ) อย่างมีประสิทธิภาพต่อไป

2.2 การกำหนดขอบเขตการตรวจสอบเนื้อหาสาระ เพื่อดำเนินการให้สอดคล้องกับความเสี่ยงที่ประเมินได้ ซึ่งครอบคลุมรายการสำคัญในงบแสดงฐานะทางการเงินและงบแสดงผลการดำเนินงาน

2.3 การจัดทำแนวการตรวจสอบและกระดาษทำการที่เกี่ยวข้อง เพื่อใช้ในการควบคุมและบันทึกการปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบบัญชีให้ครอบคลุมทุกประเภทรายการของสินทรัพย์ หนี้สิน ทุน รายได้และค่าใช้จ่ายที่อยู่ในงบการเงิน

กระบวนการปฏิบัติงาน ผู้ตรวจสอบกำหนดวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ เพื่อจัดทำแนวการตรวจสอบให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ ซึ่งสามารถอธิบายวัตถุประสงค์ของการจัดทำแนวการตรวจสอบให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังนี้

1. ความมีอยู่จริง หรือเกิดขึ้นจริง
2. ความครบถ้วน
3. การตีราคา การวัดมูลค่า และการปันส่วน ถูกต้องเหมาะสม
4. สิทธิและภาระผูกพัน
5. การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล

ผู้ตรวจสอบจะต้องเลือกวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมที่จะทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ โดยวิธีการตรวจสอบอาจประกอบด้วยวิธีดังต่อไปนี้

1. การวิเคราะห์เปรียบเทียบ
2. การตรวจนับ
3. การขอยืนยันข้อมูลจากบุคคลภายนอก
4. การสังเกตการณ์
5. การตรวจสอบเอกสารหลักฐาน
6. การตรวจสอบการคำนวณ
7. การสอบถาม

เมื่อเข้าทำการตรวจสอบที่หน่วยรับตรวจ ผู้ตรวจสอบต้องทบทวนแนวทางการตรวจสอบตามความจำเป็นในระหว่างการตรวจสอบ เนื่องจากสถานการณ์เปลี่ยนแปลงหรือได้รับผลที่ไม่คาดหมายจากการตรวจสอบ โดยผู้ตรวจสอบจะต้องบันทึกเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงแนวทางการตรวจสอบไว้ด้วย

3. การสรุปผล การจัดทำรายงานและการติดตามผลการตรวจสอบ ประกอบด้วย 4 องค์ประกอบหลัก ได้แก่

3.1 การประเมินข้อตรวจพบจากการตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็น ผู้ตรวจสอบจะใช้แนวคิดเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญมาช่วยในการประเมินผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในระหว่างการตรวจสอบ และผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่ได้รับการแก้ไข (ถ้ามี) ที่มีต่อบการเงิน

3.2 การออกรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อให้รูปแบบในการแสดงความเห็นของผู้ตรวจสอบเป็นไปตามลักษณะข้อเท็จจริงที่ตรวจพบและมีรูปแบบรายงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีผู้ตรวจสอบจะต้องแสดงความเห็นต่อบการเงินว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่กระทรวงมหาดไทยกำหนดหรือไม่

3.3 การพิจารณาข้อสังเกตจากการตรวจสอบงบการเงินทำหนังสือถึงผู้บริหาร เพื่อสื่อสารข้อบกพร่องที่ตรวจสอบพบในระหว่างการตรวจสอบ รวมทั้งข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของหน่วยรับตรวจอย่างเหมาะสม ผู้ตรวจสอบต้องใช้ดุลพินิจแจ้งผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้สอบบัญชีเพื่อสื่อสาร

แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุน

ต้นทุน (Cost) หมายถึง มูลค่าของทรัพยากรที่สูญเสียไปเพื่อให้ได้สินค้าหรือบริการ โดยมูลค่านั้นจะต้องสามารถวัดได้เป็นหน่วยเงินตรา ซึ่งเป็นลักษณะของการลดลงในสินทรัพย์หรือเพิ่มขึ้นในหนี้สิน ต้นทุนที่เกิดขึ้นอาจจะให้ประโยชน์ในปัจจุบันหรือในอนาคตก็ได้ เมื่อต้นทุนใดที่เกิดขึ้นแล้วและกิจการได้ใช้ประโยชน์ไปทั้งสิ้นแล้ว ต้นทุนนั้นก็จะเป็น ค่าใช้จ่าย (Expenses) ดังนั้น ค่าใช้จ่ายจึงหมายถึงต้นทุนที่ได้ให้ประโยชน์และกิจการได้ใช้ประโยชน์ทั้งหมดไปแล้วในขณะนั้นและสำหรับต้นทุนที่กิจการสูญเสียไป แต่จะให้ประโยชน์แก่กิจการในอนาคต เรียกว่า สินทรัพย์ (Assets)

ความหมายของต้นทุนมีหลายชนิดซึ่งจะแตกต่างกันไปตามวัตถุประสงค์ของการนำไปใช้ในกระบวนการวางแผนและตัดสินใจ การเลือกใช้ต้นทุนที่เหมาะสมกับสถานการณ์ถือว่า

เป็นสิ่งที่สำคัญที่สุด การนำต้นทุน ไปใช้ผลิตวัตถุประสงค์ก็อาจทำให้การตัดสินใจผิดพลาดได้ ต้นทุนสามารถจำแนกได้ในลักษณะต่าง ๆ ดังนี้

1. การจำแนกต้นทุนตามลักษณะส่วนประกอบของผลิตภัณฑ์

ส่วนประกอบของต้นทุนที่ใช้ในการผลิตสินค้าหรือผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด (Cost of a Manufactured product) จะประกอบด้วยวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต ซึ่งถ้าพิจารณาในด้านทรัพยากรที่เป็นส่วนประกอบของสินค้าแล้ว ประกอบด้วย

1.1 วัตถุดิบ (Materials) วัตถุดิบนับว่าเป็นส่วนประกอบสำคัญของการผลิตสินค้าหรือผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปโดยทั่วไป ซึ่งต้นทุนที่เกี่ยวกับการใช้วัตถุดิบในการผลิตสินค้าอาจจะถูกแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ คือ

1.1.1 วัตถุดิบทางตรง (Direct materials) หมายถึง วัตถุดิบหลักที่ใช้ในการผลิต และสามารถระบุได้อย่างชัดเจนว่าใช้ในการผลิตสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่งในปริมาณและต้นทุนเท่าใด รวมทั้งจัดเป็นวัตถุดิบส่วนใหญ่ที่ใช้ในการผลิตสินค้าชนิดนั้น ๆ เช่น ไม้แปรรูปจัดเป็นวัตถุดิบทางตรงของการผลิตเฟอร์นิเจอร์ ผ้าที่ใช้ในอุตสาหกรรมเสื้อผ้า ขางคืบที่ใช้ในการผลิตยางรถยนต์ แร่เหล็กที่ใช้ในอุตสาหกรรมถลุงเหล็ก กระดาษ ที่ใช้ในธุรกิจสิ่งพิมพ์ เป็นต้น

1.1.2 วัตถุดิบทางอ้อม (Indirect materials) หมายถึง วัตถุดิบต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องโดยทางอ้อมกับการผลิตสินค้า แต่ไม่ใช่วัตถุดิบหลักหรือวัตถุดิบส่วนใหญ่ เช่น ตะปู กาว กระดาษทรายที่ใช้เป็นส่วนประกอบของการทำเครื่องหนังหรือเฟอร์นิเจอร์ น้ำมันหล่อลื่นเครื่องจักร เส้นด้ายที่ใช้ในการตัดเย็บเสื้อผ้า เป็นต้น โดยปกติแล้ว วัตถุดิบทางอ้อมอาจจะถูกเรียกว่า “วัสดุโรงงาน” ซึ่งจะถือเป็นค่าใช้จ่ายการผลิตชนิดหนึ่ง

1.2 ค่าแรงงาน (Labor) หมายถึง ค่าจ้างหรือผลตอบแทนที่จ่ายให้แก่ลูกจ้างหรือคนงานที่ทำหน้าที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้า โดยปกติแล้วค่าแรงงานจะถูกแบ่งออกเป็น 2 ชนิด คือ ค่าแรงงานทางตรง (Direct labor) และค่าแรงงานทางอ้อม (Indirect labor)

1.2.1 ค่าแรงงานทางตรง หมายถึง ค่าแรงงานต่าง ๆ ที่จ่ายให้แก่คนงานหรือลูกจ้างที่ทำหน้าที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าสำเร็จรูปโดยตรง รวมทั้งเป็นค่าแรงงานที่มีจำนวนมากเมื่อเทียบกับค่าแรงงานทางอ้อมในการผลิตสินค้าหน่วยหนึ่ง ๆ และจัดเป็นค่าแรงงานส่วนสำคัญในการแปรรูปวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป เช่น คนงานที่ทำงานเกี่ยวกับการควบคุมเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิตก็ควรถือเป็นแรงงานทางตรง พนักงานในสายการประกอบ เป็นต้น

1.2.2 ค่าแรงงานทางอ้อม หมายถึง ค่าแรงงานที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้า เช่น เงินเดือนผู้ควบคุมโรงงาน เงินเดือนพนักงานทำความสะอาดเครื่องจักร และโรงงาน พนักงานตรวจสอบคุณภาพ ช่างซ่อมบำรุง ตลอดจนต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับคนงาน เช่น

ค่าภาษีที่ออกให้ลูกค้า สวัสดิการต่าง ๆ เป็นต้น ซึ่งค่าแรงงานทางอ้อมเหล่านี้จะถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายการผลิต

1.3 ค่าใช้จ่ายการผลิต (Manufacturing overhead) หมายถึง แหล่งรวบรวมค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าซึ่งนอกเหนือจากวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง เช่น วัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงงานทางอ้อม ค่าใช้จ่ายในการผลิตทางอ้อมอื่น ๆ ได้แก่ ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าเช่า ค่าเสื่อมราคา ค่าประกันภัย ค่าภาษี เป็นต้น แต่อย่างไรก็ตามค่าใช้จ่ายเหล่านี้ก็ต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการดำเนินการผลิตในโรงงานเท่านั้น ไม่รวมถึงเงินเดือน ค่าเช่า ค่าไฟฟ้า ค่าเสื่อมราคา ที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานในสำนักงาน ดังนั้น ค่าใช้จ่ายการผลิตจึงถือเป็นที่รวมของค่าใช้จ่ายในการผลิตทางอ้อมต่าง ๆ (Cost pool of indirect manufacturing costs) นอกจากนี้ ยังจะพบว่าในบางกรณีก็มีการเรียกค่าใช้จ่ายการผลิต ในชื่ออื่น ๆ เช่น ค่าใช้จ่ายโรงงาน (Factory overhead) โสหุ่ยการผลิต (Manufacturing Burden) ต้นทุนผลิตทางอ้อม (Indirect costs) เป็นต้น

2. การจำแนกต้นทุนตามความสำคัญและลักษณะของต้นทุนการผลิต

การจำแนกต้นทุนตามความสำคัญและลักษณะของต้นทุนการผลิตนั้น จะมีลักษณะที่คล้ายคลึงกับการจำแนกต้นทุนตามส่วนประกอบของการผลิต ซึ่งวัตถุประสงค์ของการจำแนกต้นทุนในลักษณะนี้ ก็เพื่อใช้ในการวางแผนและควบคุมมากกว่าที่จะจำแนกเพื่อการคำนวณต้นทุนของสินค้าหรือบริการ การจำแนกต้นทุนตามความสำคัญและลักษณะของต้นทุนการผลิต เราสามารถจำแนกได้ 2 ลักษณะคือ

2.1 ต้นทุนขั้นต้น (Prime costs) หมายถึง ต้นทุนรวมระหว่างวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรง ซึ่งตามปกติเราจะถือว่า ต้นทุนขั้นต้นจะมีความสัมพันธ์โดยตรงกับการผลิต รวมทั้งเป็นต้นทุนที่มีจำนวนมากเมื่อเทียบกับต้นทุนการผลิตทั้งหมด แต่อย่างไรก็ตามในยุคปัจจุบันการผลิตในธุรกิจบางแห่งมีการใช้เครื่องจักรมากขึ้น ทำให้ต้นทุนค่าแรงงานทางตรงลดลง ในลักษณะเช่นนี้ต้นทุนขั้นต้นก็จะมีค่าสำคัญลดลงเมื่อเทียบกับต้นทุนแปรสภาพ

2.2 ต้นทุนแปรสภาพ (Conversion costs) หมายถึง ต้นทุนที่เกี่ยวกับแปรสภาพและเปลี่ยนรูปแบบจากวัตถุดิบทางตรงให้กลายเป็นสินค้าสำเร็จรูป ต้นทุนแปรสภาพจะประกอบด้วยค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต จากที่กล่าวแล้วก็คือ เมื่อกิจการมีการลงทุนในเครื่องจักรมากขึ้น ค่าเสื่อมราคา ค่าซ่อมบำรุง ซึ่งจัดเป็นค่าใช้จ่ายการผลิต ก็จะมีจำนวนมากขึ้นตามไปด้วย ดังนั้นในปัจจุบันนี้ สำหรับธุรกิจที่มีการใช้เทคโนโลยีขั้นสูง ก็จะให้ความสำคัญกับต้นทุนแปรสภาพมากกว่าต้นทุนขั้นต้น

3. การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับระดับของกิจกรรม

การจำแนกต้นทุนความสัมพันธ์กับระดับของกิจกรรมนี้ บางครั้งเราก็เรียกว่า “การจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมของต้นทุน (Cost behavior) ซึ่งมีลักษณะที่สำคัญ คือ เป็นการวิเคราะห์จำนวนของต้นทุนที่จะมีการเปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิต หรือระดับของกิจกรรมที่เป็นตัวผลักดันให้เกิดต้นทุน (Cost driver) ในการผลิตทั้งที่เกี่ยวกับการวางแผน การควบคุม การประเมิน และวัดผลการดำเนินงาน การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับระดับของกิจกรรม เราสามารถที่จะจำแนกต้นทุนได้ 3 ชนิด คือ ต้นทุนผันแปร ต้นทุนคงที่ ต้นทุนผสม อย่างไรก็ตามแนวคิดในการจำแนกต้นทุนใน 3 ชนิดนี้ เป็นการจำแนกต้นทุนที่อยู่ในช่วงของต้นทุนที่มีความหมายต่อการตัดสินใจ (Relevant range) นั่นก็คือ เป็นช่วงที่ต้นทุนคงที่รวม และต้นทุนผันแปร ต่อหน่วย ยังมีลักษณะคงที่หรือไม่เปลี่ยนแปลง

3.1 ต้นทุนผันแปร (Variable costs) หมายถึง ต้นทุนที่จะมีต้นทุนรวมเปลี่ยนแปลงไปตามสัดส่วนของการเปลี่ยนแปลงในระดับกิจกรรมหรือปริมาณการผลิต ในขณะที่ต้นทุนต่อหน่วยจะคงที่เท่ากันทุก ๆ หน่วย โดยทั่วไปแล้วต้นทุนผันแปรนี้จะสามารถควบคุมได้โดยแผนกหรือหน่วยงานที่ทำให้เกิดต้นทุนผันแปรนั้น

ในเชิงการบริหารนั้น ต้นทุนผันแปรจะเข้ามามีบทบาทอย่างมาก ต่อการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร เช่น การกำหนดราคาสินค้าของกิจการ ก็จะต้องกำหนดให้ครอบคลุมทั้งส่วนที่เป็นต้นทุนผันแปร และต้นทุนคงที่ทั้งหมด ในกรณีที่กิจการจะทำการผลิตและจำหน่ายสินค้าในส่วนที่นอกเหนือจากกำลังการผลิตปกติ แต่ไม่เกินกำลังการผลิตสูงสุดของกิจการ การตัดสินใจกำหนดราคาสินค้าในใบสั่งซื้อพิเศษนี้ ก็ไม่ควรที่จะต่ำกว่าต้นทุนผันแปรต่อหน่วย

3.2 ต้นทุนคงที่ (Fixed costs) คือ ต้นทุนที่มีพฤติกรรมคงที่ หมายถึง ต้นทุนรวมที่มีได้เปลี่ยนแปลงไปตามระดับของการผลิตในช่วงของการผลิตระดับหนึ่ง แต่ต้นทุนคงที่ต่อหน่วยก็จะเปลี่ยนแปลงในทางลดลงถ้าปริมาณการผลิตเพิ่มมากขึ้น นอกจากนี้ต้นทุนคงที่ยังแบ่งออกเป็น ต้นทุนคงที่อีก 2 ลักษณะ คือ ต้นทุนคงที่ระยะยาว (Committed fixed cost) เป็นต้นทุนคงที่ที่ไม่สามารถเปลี่ยนแปลงได้ในระยะสั้น เช่น สัญญาเช่าระยะยาว ค่าเสื่อมราคา เป็นต้น และต้นทุนคงที่ระยะสั้น (Discretionary fixed cost) จัดเป็นต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นเป็นครั้งคราวจากการประชุมหรือตัดสินใจของผู้บริหาร เช่น ค่าโฆษณา ค่าใช้จ่ายในการค้นคว้าและวิจัย เป็นต้น สำหรับในเชิงการบริหารแล้วต้นทุนคงที่ส่วนใหญ่มักจะควบคุมได้ด้วยผู้บริหารระดับสูงเท่านั้น

3.3 ต้นทุนผสม (Mixed costs) หมายถึง ต้นทุนที่มีลักษณะของต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรรวมอยู่ด้วยกัน ในช่วงของการดำเนินกิจกรรมที่มีความหมายต่อการตัดสินใจ โดยต้นทุนผสมนี้ จะแบ่งออกเป็น 2 ชนิด คือ ต้นทุนกึ่งผันแปร และต้นทุนกึ่งคงที่หรือต้นทุนเชิงขั้น

3.3.1 ต้นทุนกึ่งผันแปร (Semi variable cost) หมายถึง ต้นทุนที่จะมีต้นทุน ส่วนหนึ่งคงที่ทุกระดับของกิจกรรม และมีต้นทุนอีกส่วนหนึ่งจะผันแปรไปตามระดับของกิจกรรม เช่น ค่าโทรศัพท์ ค่าโทรสาร เป็นต้น อย่างไรก็ตาม ในบางครั้งก็เป็นการยากที่จะระบุได้ว่าต้นทุนส่วนใดเป็นต้นทุนผันแปร

ดังนั้นจึงจำเป็นต้องใช้เทคนิคในการประมาณต้นทุนเข้ามาช่วยในการวิเคราะห์ ซึ่งเทคนิคในการประมาณต้นทุนจะได้ศึกษาต่อไปในส่วนของกรณีศึกษาที่เกี่ยวกับการใช้ข้อมูลเพื่อการตัดสินใจ

3.3.2 ต้นทุนเชิงขั้น (Step cost) หรือต้นทุนกึ่งคงที่ (Semi fixed cost) หมายถึง ต้นทุนที่จะมีจำนวนคงที่ ณ ระดับกิจกรรมหนึ่งและจะเปลี่ยนไปคงที่ในอีกระดับกิจกรรมหนึ่ง เช่น เงินเดือน ผู้ควบคุมคนงาน ค่าเช่าบางลักษณะ เป็นต้น

4. การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับหน่วยต้นทุน

ในการจำแนกต้นทุนลักษณะนี้เราสามารถที่จะจำแนกได้ 2 ชนิด คือ ต้นทุนทางตรง (Direct cost) และต้นทุนทางอ้อม (Indirect cost) โดยพิจารณาตามความสามารถที่จะระบุได้ว่า ต้นทุนใด เป็นต้นทุนของงานใด แผนกใด หรือเขตการขายใด เป็นต้น

4.1 ต้นทุนทางตรง (Direct cost) หมายถึง ต้นทุนที่ฝ่ายบริหารสามารถที่จะระบุได้ว่า ต้นทุนใดเป็นของหน่วยต้นทุน (Cost Object) ใดนั่นเอง เช่น วัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรงที่ใช้ในการผลิตงานผลิตชิ้นใดชิ้นหนึ่ง หรือค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรในแผนกประกอบ ก็คือ ต้นทุนทางตรงของแผนกประกอบนั่นเอง

4.2 ต้นทุนทางอ้อม (Indirect cost) หมายถึง ต้นทุนร่วม (Common cost) ที่เกิดขึ้นโดยไม่สามารถระบุได้ว่าเกิดจากหน่วยต้นทุนใด โดยปกติแล้วต้นทุนทางอ้อมนี้จะถูกแบ่งสรรให้แก่หน่วยต้นทุนต่าง ๆ ด้วยเทคนิควิธีในการจัดสรรต้นทุน (Allocation techniques) ซึ่งโดยทั่วไป ต้นทุนเกี่ยวกับการผลิตนั้น ต้นทุนทางอ้อมก็หมายถึงค่าใช้จ่ายการผลิตของสินค้า

5. การจำแนกต้นทุนตามหน้าที่งานในสายการผลิต

การดำเนินงานของธุรกิจอุตสาหกรรมต่าง ๆ มักจะประกอบไปด้วยแผนกต่าง ๆ จำนวนมากในสายการผลิตสินค้า และแต่ละแผนกก็ทำหน้าที่งานที่ได้รับมอบหมาย สำหรับกิจการที่ทำการผลิตสินค้าเราสามารถที่จะจำแนกแผนกต่าง ๆ ออกเป็น 2 ลักษณะใหญ่ ๆ คือ

5.1 ต้นทุนแผนกผลิต (Cost of production departments) หมายถึง ต้นทุนต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการทำงานของเครื่องจักร คนงาน และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นในแผนกผลิตสินค้าของกิจการ เช่น แผนกตัด แผนกเชื่อม แผนกประกอบ แผนกบรรจุ เป็นต้น

5.2 ต้นทุนแผนกบริการ (Cost of service departments) หมายถึง ต้นทุนต่าง ๆ ที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตโดยตรง โดยแผนกต่าง ๆ เหล่านี้จะทำหน้าที่ในด้านการบริการให้แก่แผนกอื่น ๆ เช่น แผนกเงินเดือนและค่าจ้าง แผนกบุคคล แผนกซ่อมบำรุง แผนกธุรการ โรงงาน เป็นต้น โดยปกติแล้วต้นทุนในแผนกบริการส่วนที่เกี่ยวกับการผลิตก็จะถูกจัดสรรเข้าแผนกผลิตต่าง ๆ เพื่อทำการคำนวณหาต้นทุนผลิตที่เหมาะสม อย่างไรก็ตามการจัดสรรต้นทุนจากแผนกบริการให้แก่แผนกผลิตก็ต้องคำนึงถึงการที่แผนกผลิตได้ใช้ประโยชน์จากแผนกบริการนั้น ๆ

6. การจำแนกต้นทุนตามหน้าที่งานในกิจการ

การจำแนกต้นทุนตามหน้าที่งาน เป็นการพิจารณาต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานหรือปฏิบัติงานของหน้าที่งานต่าง ๆ โดยปกติแล้วจะสามารถแบ่งหน้าที่งานในกิจการต่าง ๆ ออกเป็น 4 หน้าที่งาน คือ การผลิต การตลาด การบริหาร การเงิน ดังนั้นต้นทุนที่จะเกิดขึ้นในหน้าที่งานต่าง ๆ ก็คือ

6.1 ต้นทุนที่เกี่ยวกับการผลิต (Manufacturing costs) ได้แก่ ต้นทุนที่มีความสัมพันธ์กับการผลิต คือ วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต

6.2 ต้นทุนที่เกี่ยวกับการตลาด (Marketing costs) หมายถึง ต้นทุนต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการส่งเสริมการขายสินค้า หรือบริการ ค่าโฆษณา ค่านายหน้าพนักงานขาย

6.3 ต้นทุนที่เกี่ยวกับการบริหาร (Administrative costs) ได้แก่ ต้นทุนที่เกิดขึ้นในลักษณะที่เกี่ยวกับการสั่งการ การควบคุม และการดำเนินงานของกิจการ นอกจากนี้ยังรวมถึงเงินเดือนของผู้บริหารและพนักงานในแผนกต่าง ๆ ที่ไม่เกี่ยวกับแผนกผลิต และแผนกขาย

6.4 ต้นทุนทางการเงิน (Financial costs) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นอันเนื่องมาจากการจัดหาเงินทุน หรือการบริหารเงินทุนของกิจการ เช่น ค่าดอกเบี้ย ค่าธรรมเนียมต่าง ๆ เป็นต้น

7. การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับเวลา

7.1 ต้นทุนในอดีต (Historical cost) หมายถึง ต้นทุนที่กิจการได้จ่ายไปจริง ตามหลักฐานอันเที่ยงธรรมที่ปรากฏ จำนวนเงินที่กิจการได้จ่ายไปนั้นจึงถือเป็นมูลค่าหรือต้นทุนของสินค้าหรือสินทรัพย์ของกิจการในอดีต แต่ต้นทุนในอดีตนี้อาจจะไม่มี ความเหมาะสมในการนำมาใช้เพื่อการตัดสินใจของฝ่ายบริหารในปัจจุบัน ทั้งนี้เพราะค่าของเงินในอดีตกับในปัจจุบันย่อมมีความแตกต่างกันอันเนื่องมาจากภาวะ เงินเฟ้อ และความเจริญทางด้านเศรษฐกิจ

7.2 ต้นทุนทดแทน (Replacement cost) หมายถึง มูลค่า หรือราคาตลาดปัจจุบันของสินทรัพย์ประเภทเดียวกันกับที่กิจการใช้อยู่กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือสินทรัพย์ที่กิจการเคยซื้อในอดีต ถ้าต้องการที่จะซื้อใหม่ในขณะนี้จะต้องจ่ายเงินในจำนวนเท่าไร ซึ่งโดยปกติมูลค่าหรือราคาต้นทุนทดแทน ย่อมมีมูลค่าสูงกว่าต้นทุนในอดีต ทั้งนี้อาจจะเป็นเพราะการเกิดภาวะเงินเฟ้อส่วนหนึ่งและ

จากการเปลี่ยนแปลงในเทคโนโลยีของสินทรัพย์ เพื่อให้มีประสิทธิภาพการทำงานที่สูงขึ้นส่วนหนึ่ง

7.3 ต้นทุนในอนาคต (Future cost) หมายถึง ต้นทุน หรือค่าใช้จ่ายที่กิจการคาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต จากการตัดสินใจเรื่องใดเรื่องหนึ่งของผู้บริหาร ซึ่งต้นทุนในอนาคตนั้นอาจจะได้มาจากการประมาณการหรือการพยากรณ์ก็เป็นได้ บ่อยครั้งที่ต้นทุนในอนาคตจะถูกนำมาใช้ในการวางแผน ฉะนั้นการประมาณต้นทุนในอนาคตจึงต้องทำด้วยความระมัดระวังและรอบคอบ

8. การจำแนกต้นทุนตามลักษณะของความรับผิดชอบ

8.3 ต้นทุนที่ควบคุมได้ (Controllable cost) หมายถึง ต้นทุน หรือ ค่าใช้จ่ายที่สามารถระบุหรือกำหนดได้ว่า หน่วยงานใดหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นผู้รับผิดชอบ โดยตรง กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ มีอำนาจ หน้าที่ หรือมีความสามารถที่จะทำให้ต้นทุนจำนวนนั้นเพิ่มขึ้น หรือลดลงจากการตัดสินใจของตน ซึ่งถ้าจะพิจารณาให้มากขึ้นก็พอที่จะสรุปได้ว่า ต้นทุนที่ควบคุมได้ในหน่วยงานหรือผู้บริหารคนใดคนหนึ่ง ก็อาจจะเป็นต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ในอีกหน่วยงานหรือผู้บริหารอีกคนหนึ่งก็ได้

8.2 ต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ (Uncontrollable cost) หมายถึง ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่ไม่อยู่ภายใต้อำนาจหน้าที่ ที่หน่วยงานหรือผู้บริหารในระดับนั้น ๆ จะควบคุมไว้ได้ นั่นคือไม่สามารถที่จะกำหนดต้นทุนประเภทนี้ให้เพิ่มขึ้นหรือลดลงได้ โดยปกติต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ของผู้บริหารระดับล่างก็มักจะเกิดจากการตัดสินใจของผู้บริหารระดับสูง นั่นเอง

9. การจำแนกต้นทุนตามลักษณะของการวิเคราะห์ปัญหาเพื่อตัดสินใจ

ในการดำเนินธุรกิจผู้บริหารมักจะต้องประสบปัญหาต่าง ๆ มากมายและที่สำคัญก็คือผู้บริหารจะต้องพยายามทำการตัดสินใจแก้ไขปัญหา หรือเลือกทางเลือกที่ดีที่สุด ข้อมูลทางด้านต้นทุนที่เข้ามามีบทบาทในการตัดสินใจจึงมักจะถูกจำแนกเป็น

9.1 ต้นทุนจม (Sunk cost) หมายถึง ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ (Unavoidable cost) หรือไม่สามารถที่จะทำการเปลี่ยนแปลงได้ไม่ว่าผู้บริหารจะทำการตัดสินใจอย่างไร ดังนั้น ต้นทุนจมจึงเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการตัดสินใจในอดีต ซึ่งจะไม่มีผลกระทบต่อตัดสินใจในปัจจุบัน เช่น ค่าเช่าที่เป็นสัญญาเช่า ระยะยาว ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ประจำ เป็นต้น ถึงแม้ว่าต้นทุนจมจะไม่มีผลต่อการตัดสินใจในปัจจุบันแต่ผู้บริหารก็ควรที่จะทำการตัดสินใจเลือกทางเลือกที่สามารถใช้ประโยชน์จากต้นทุนจมให้ได้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้

9.2 ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ (Avoidable cost) หมายถึง ต้นทุนที่สามารถประหยัดได้จากการตัดสินใจเลือกทางเลือกใดทางหนึ่ง ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้มักจะมมีบทบาทที่สำคัญต่อการตัดสินใจของผู้บริหารเสมอ

9.3 ต้นทุนเสียโอกาส (Opportunity cost) คือ ผลประโยชน์หรือผลตอบแทนที่กิจการจะได้รับจากการตัดสินใจเลือกทางเลือกหนึ่งแต่กับต้องสูญเสียไป จากการที่เลือกตัดสินใจในอีกทางเลือกหนึ่ง เช่น ถ้ากิจการมีเงินจำนวนหนึ่งและสามารถนำไปฝากธนาคารได้ดอกเบี้ยปีละ 20,000 บาท แต่ถ้ากิจการต้องการนำเงินที่มีอยู่นั้นไปลงทุนทำธุรกิจ การที่กิจการเลือกลงทุนทำธุรกิจทำให้สูญเสียดอกเบี้ยที่จะได้รับ 20,000 บาท ถือว่าถ้ากิจการเลือกทำธุรกิจก็จะมีต้นทุนเสียโอกาสเกิดขึ้น 20,000 บาท โดยปกติต้นทุนเสียโอกาสจะไม่มีการบันทึกบัญชีของกิจการเพราะมิได้เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง แต่เป็นต้นทุนที่ถูกสมมติเพื่อการตัดสินใจ

9.4 ต้นทุนส่วนที่แตกต่าง (Differential cost) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดการเปลี่ยนแปลงไปจากการตัดสินใจเลือกกระทำอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งอาจจะเปลี่ยนแปลงในทางเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ได้ (Incremental cost or excremental cost) โดยปกติต้นทุนประเภทนี้จะเกิดขึ้นต่อเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการปฏิบัติแบบเดิม มาเป็นวิธีการปฏิบัติแบบใหม่ เช่น ถ้าผู้บริหารกำลังทำการตัดสินใจว่าจะซื้อเครื่องจักรรุ่นใหม่ เข้ามาทำการผลิตแทนเครื่องจักรเก่าที่มีอยู่หรือไม่ ทั้งนี้เครื่องจักรใหม่อาจจะต้องลงทุนสูง แต่ก็สามารถที่จะประหยัดต้นทุนผันแปรต่อหน่วยลงไปได้ ซึ่งผู้บริหารจะต้องทำการตัดสินใจโดยพิจารณาจากต้นทุนส่วนที่แตกต่างรวมสุทธิ (Net total differential cost)

9.5 ต้นทุนเพิ่มต่อหน่วย (Marginal cost) หมายถึง ต้นทุนที่จะเพิ่มขึ้นจากการผลิตเพิ่มขึ้นหนึ่งหน่วย ซึ่งมีลักษณะคล้ายคลึงกับต้นทุนส่วนเพิ่ม (Incremental cost) แต่ต้นทุนส่วนเพิ่มต่อหน่วย เป็นการพิจารณาส่วนที่เพิ่มจากการเพิ่มของการผลิตเพียง 1 หน่วย ตามที่กล่าวแล้ว ช่วยผู้บริหารเพื่อการตัดสินใจได้เช่นกัน

แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนฐานกิจกรรม

แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนฐานกิจกรรม จากการศึกษาเกี่ยวกับความหมายและแนวคิดของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ได้มีผู้ให้แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนกิจกรรมไว้หลายท่านได้ให้ความหมายและแนวคิด ที่แตกต่างกัน สรุปได้ดังนี้

รุธิร์ พนมยงค์, นุจรี สุพัฒน์ และศิริวรรณ ไชยสุรยกันต์ (2548) กล่าวว่าระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-based costing) หรือระบบ ABC เป็นเครื่องมือในการบริหารงาน ในลักษณะการบริหารงานฐานคุณค่า (Value-based management) ซึ่งเชื่อมโยงการบริหารระดับองค์กรลงสู่ระบบการปฏิบัติงานประจำวัน โดยพิจารณาหน้าที่ความรับผิดชอบของแต่ละหน่วยงานตลอดทั้งกิจการ (Cross-Functional) ในลักษณะที่มองกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์กรเป็นภาพรวม (Integrated view) จุดประสงค์สำคัญของ ABC คือการให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารในการเข้าใจ

พฤติกรรมต้นทุน (Cost behavior) ทั้งหมดที่เกิดขึ้นภายในองค์กร ทำให้ทราบว่าอะไรเป็นปัจจัยที่ทำให้ต้นทุนกิจกรรมต่าง ๆ เพิ่มขึ้นหรือลดลง โดยการระบุกิจกรรมขององค์กร ต้นทุนกิจกรรม และตัวผลักดันต้นทุน (Cost driver) อันจะเป็นประโยชน์ต่อการคำนวณต้นทุนการผลิตหรือบริการ และใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาประสิทธิภาพทางด้านต้นทุนและการพัฒนากิจกรรมต่าง ๆ อย่างต่อเนื่อง เพื่อลดความสูญเปล่าหรือกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า

ทัชกานต์ โลมรัตน์ (2553) ได้อธิบายแนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนฐานกิจกรรม หรือ ABC ว่า กิจกรรมใดเป็นผู้ใช้ทรัพยากรกิจกรรมนั้นจะต้องเป็นผู้รับภาระต้นทุน ซึ่งวิธีการในการคิดต้นทุนให้กับกิจกรรมนั้นจะต้องอาศัยความสัมพันธ์ของตัวผลักดันต้นทุน ในการปันส่วนเข้ากิจกรรม แล้วจึงคิดต้นทุนของกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน (Cost object)

อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์ (2555) ได้อธิบายแนวคิดเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมหรือ ABC เป็นแนวคิดของระบบบริหารต้นทุนแบบใหม่ซึ่งมีจุดหมายให้ผู้บริหารหันมาให้ความสนใจกับการบริหารกิจกรรมและต้นทุนที่เกี่ยวข้อง โดยการบริหารถูกแบ่งออกเป็นกิจกรรม และถือว่ากิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน ส่วนผลิตภัณฑ์นั้นเป็นสิ่งที่ใช้กิจกรรมต่าง ๆ อีกทีหนึ่ง กิจกรรมคือ การกระทำที่เปลี่ยนทรัพยากรของกิจการออกเป็นผลผลิตได้ ดังนั้นการบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมนอกจากเน้นการระบุกิจกรรมของกิจการแล้วยังพยายามระบุต้นทุนของกิจกรรมเพื่อใช้ในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ และเพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนาประสิทธิภาพ ในการดำเนินงาน

วรศักดิ์ ทูมมานนท์ (2548) ได้ให้แนวคิดเกี่ยวกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรมไว้ว่า ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม คือ การที่ผลผลิตถูกผลิตขึ้นโดยองค์กรผ่านกลยุทธ์และแผนงาน ซึ่งมีผลให้องค์กรมีกิจกรรมที่ต้องปฏิบัติ ซึ่งการปฏิบัติงานตามกิจกรรมจะทำให้เกิดต้นทุน ในแง่ของสถาบันการศึกษาระบบต้นทุนฐานกิจกรรมจะเน้นการบริหารสถาบันการศึกษาโดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งจะพิจารณาจาก พันธกิจ กลยุทธ์ และแผนงานของสถาบันการศึกษาเป็นตัวผลักดันให้เกิดกิจกรรม โดยจะถือว่ากิจกรรม คือ การกระทำที่เปลี่ยนทรัพยากรหรือปัจจัยนำเข้าของสถาบันการศึกษาออกมาเป็นผลผลิต และกิจกรรมต่าง ๆ ของสถาบันการศึกษาเป็นตัวผลักดันให้เกิดต้นทุน

จากแนวคิดของอนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์ ได้ให้ความหมายของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม คือ ระบบการบริหารต้นทุนแบบใหม่ซึ่งมีจุดหมายให้ผู้บริหารหันมาให้ความสนใจการบริหารกิจกรรมและต้นทุนที่เกี่ยวข้อง ซึ่งกิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน สอดคล้องกับวรศักดิ์ ทูมมานนท์ (2548) รุธิร์ พนมยงค์ และคณะ(2548) และทัชกานต์ โลมรัตน์ (2553) ได้ให้แนวคิดว่า กิจกรรมใดเกิดขึ้นจากผู้ใช้ทรัพยากรนั้นจะต้องเป็นผู้รับภาระต้นทุน

ดังนั้นผู้วิจัยสามารถสรุปได้ว่า แนวคิดของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) คือ กิจกรรมต่าง ๆ ในการผลิตที่เกิดขึ้นกิจกรรมใด เป็นผู้ใช้ทรัพยากรกิจกรรมนั้นจะต้องเป็นผู้รับภาระ ต้นทุน ขั้นตอนของระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเริ่มจากการวิเคราะห์และระบุกิจกรรม เพื่อที่กำหนด ตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากรและการระบุต้นทุนทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ จากนั้นจัดสรรค่าใช้จ่าย การผลิตให้กับกลุ่มกิจกรรมหรือศูนย์กิจกรรม (Activity cost pool) โดยใช้ตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากร (Resource driver) เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนจะได้ต้นทุนกิจกรรมแต่ละกิจกรรม ต่อมาทำการปัน ส่วนค่าใช้จ่ายจากกลุ่มกิจกรรมหรือศูนย์ต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน โดยอาศัยตัว ผลิตภัณฑ์ต้นทุน (Cost driver) ที่เป็นเหตุเป็นผลกับสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนอีกทีหนึ่ง จะได้ต้นทุน กิจกรรมต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ จากนั้นคิดต้นทุนต่อหน่วยตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมเข้าสู่ผลผลิต แล้วนำต้นทุน ที่ได้ไปรวมกับต้นทุนทางตรงอื่นของผลผลิต จะได้ต้นทุนรวมของผลผลิตแต่ละชนิด ต้นทุนฐาน กิจกรรมเป็นระบบที่ช่วยให้ต้นทุนมีประสิทธิภาพ และเป็นเครื่องมือที่ใช้ให้ผู้บริหารนำไปใช้ในการ พัฒนาการดำเนินงานของกิจการ

ความแตกต่างระหว่างระบบต้นทุนแบบเดิม กับระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นวิธีการอย่างหนึ่งที่ถูกนำมาใช้กันมากเพื่อปรับปรุงระบบ ต้นทุนแบบเดิม เพื่อให้ทราบถึงความแตกต่างของระบบต้นทุนแบบเดิมกับระบบต้นทุนฐาน กิจกรรม ผู้วิจัยได้สรุปไว้ดังนี้

ควมฉนิ โคมารทต (2552) ได้ให้แนวคิดว่าการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตตามระบบ บัญชีต้นทุนเดิมเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ ประกอบด้วย 2 ขั้นตอน ขั้นที่หนึ่ง การปันส่วนค่าใช้จ่าย ต่าง ๆ ในการผลิตเข้าสู่กลุ่มต้นทุน (Cost pool) ตามเกณฑ์ใดเกณฑ์หนึ่งที่ผู้วางระบบเห็นว่า เหมาะสม ขั้นที่สองค่าใช้จ่ายในการผลิตซึ่งสะสมอยู่ในแต่ละกลุ่มต้นทุนจะถูกปันส่วนเข้า ผลิตภัณฑ์ที่เกี่ยวข้อง โดยใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิตเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน เช่น การใช้ชั่วโมงเครื่องจักร ชั่วโมงแรงงานทางตรง ค่าวัสดุดิบทางตรง แต่อย่างไรก็ตามในความเป็น จริงแล้วค่าใช้จ่ายการผลิตบางประเภท เช่น ค่าใช้จ่ายในการเตรียมการผลิต ค่าขนย้ายวัสดุดิบ กลับ ไม่ได้มีความสัมพันธ์ใด ๆ กับปริมาณการผลิต การใช้ความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต เป็นเกณฑ์ ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายเหล่านี้จะทำให้ข้อมูลต้นทุนไม่ถูกต้อง

ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมีสมมติฐานที่ว่า กิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน ดังนั้น ขั้นตอนแรกของการปันส่วนในระบบ ABC จึงเป็นการปันส่วนต้นทุนตามชนิดต้นทุน (Cost element) เข้าสู่กิจกรรม ในกรณีที่ไม่สามารถปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตบางรายการเข้าสู่กิจกรรม ต่าง ๆ ได้ จะอาศัยการประมาณอย่างมีหลักเกณฑ์ โดยการทำให้ Cost mapping และอาจต้องอาศัย คุณพินิจส่วนตัวเข้าช่วย แต่หากสามารถทราบความสัมพันธ์ระหว่างค่าใช้จ่ายกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

ได้อย่างชัดเจน หรือสามารถประมาณได้อย่างสมเหตุสมผล เช่น เงินเดือนพนักงานซึ่งอาจจะอาศัยข้อมูลจากการสัมภาษณ์พนักงานและหัวหน้างานเกี่ยวกับสัดส่วนเวลา หรือน้ำหนักงานที่พนักงานใช้ไปในกิจกรรมต่าง ๆ เกณฑ์ที่ใช้เป็นฐานในการปันค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เข้าสู่กิจกรรมดังกล่าวเรียกว่า “ตัวผลักดันทรัพยากร” ขั้นที่สองเป็นการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมต่าง ๆ เข้าสู่ผลิตภัณฑ์ที่เกี่ยวข้อง โดยใช้อัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยตัวผลักดัน (Cost per driver) เป็นเกณฑ์ในการคำนวณ ซึ่งขึ้นอยู่กับผลิตภัณฑ์หรือ Cost objective แต่ละชนิดว่าใช้กิจกรรมต่าง ๆ ในสัดส่วนที่มากน้อยเพียงใด การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ในลักษณะนี้สะท้อนให้เห็นต้นทุนที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากขึ้น

เจนจิรา ที่ปึ้ง (2557) ได้ให้แนวคิดความแตกต่างระหว่างระบบต้นทุนแบบเดิมกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรมได้ว่า ระบบต้นทุนเดิมจะเน้นที่ตัวผลิตภัณฑ์และปริมาณการผลิตเป็นสำคัญ การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าเป็นต้นทุนผลิตประกอบด้วย 2 ชั้น คือ ชั้นที่ 1 ค่าใช้จ่ายการผลิตจะถูกบันทึกเข้าสู่กลุ่มต้นทุน ชั้นที่ 2 ค่าใช้จ่ายในการผลิตจะถูกปันส่วนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ ส่วนระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ชั้นที่ 1 การปันส่วนค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เข้าสู่กิจกรรม และชั้นที่ 2 ค่าใช้จ่ายจากกิจกรรมจะถูกปันส่วนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์อีกทีโดยตัวผลักดันหรือเกณฑ์การปันส่วนที่กำหนดไว้

ลัดดาภรณ์ อินตาหามแห (2557) ได้กล่าวไว้ว่า ระบบต้นทุนแบบเดิมกับต้นทุนฐานกิจกรรมมีวิธีการปันส่วน 2 ขั้นตอนเหมือนกัน แต่แตกต่างกันในรูปแบบระบบต้นทุนฐานกิจกรรมคือ ค่าใช้จ่ายตามบัญชีแยกประเภทจะปันส่วนเข้าสู่กิจกรรมเป็นลำดับแรก ไม่ใช่ปันส่วนเข้าสู่กลุ่มต้นทุนต่าง ๆ ตามระบบ จากนั้นทำการระบุตัวผลักดันของแต่ละกิจกรรมเพื่อนำไปสู่การคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของตัวผลักดันต้นทุน จะได้ต้นทุนต่อหน่วยตัวผลักดัน (Cost driver rate) และเมื่อนำต้นทุนต่อหน่วยตัวผลักดันไปคูณกับจำนวนตัวผลักดันกิจกรรมที่ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดใช้ไปในแต่ละกิจกรรม ก็จะได้ค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าแต่ละชนิดและเมื่อนำต้นทุนที่ได้ไปรวมกับต้นทุนทางตรงอื่นของสินค้า ก็จะได้ต้นทุนรวมของสินค้าในที่สุด ส่วนระบบต้นทุนแบบเดิมการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในการผลิตจะถูกปันส่วนเข้าสู่กลุ่มต้นทุนต่าง ๆ (Cost pools) หลังจากนั้นค่าใช้จ่ายการผลิตซึ่งสะสมอยู่ในแต่ละกลุ่มต้นทุนจะถูกปันส่วนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ โดยการใช้จ่ายชั่วโมงเครื่องจักร หรือชั่วโมงแรงงานทางตรง ที่เกิดขึ้นในการผลิต

จากการศึกษาสามารถสรุปข้อแตกต่างได้ 2 ประการ คือ ประการที่ 1 ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมจะกำหนดกลุ่มต้นทุนในรูปของกิจกรรม (Activity cost pool) มากกว่าจะกำหนดในรูปของกลุ่มต้นทุน ประการที่ 2 ตัวผลักดันกิจกรรมหรือตัวผลักดันต้นทุน (Activity or cost driver) ซึ่งใช้เป็นฐานในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์จะมีโครงสร้างแตกต่างไปจากฐานในระบบเดิม ซึ่งในแต่ละกิจกรรมต้องมีการวิเคราะห์ว่าอะไรเป็นสาเหตุที่ทำให้ต้นทุนของกิจกรรมนั้น ๆ เปลี่ยนแปลงไป

ขั้นตอนการจัดทำต้นทุนฐานกิจกรรม

จากที่ผู้วิจัยได้ทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำต้นทุนฐานกิจกรรม ของหลายท่าน ได้แก่ อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์ (2555) ดวงมณี โกมารทัต (2552) วรศักดิ์ ทูมมานนท์ (2548) และ ลัดดาภรณ์ อินตาทามแห (2557) แต่ละท่าน ได้กำหนดขั้นตอนในการจัดทำต้นทุนฐานกิจกรรมแตกต่างกันออกไป จากขั้นตอนการทำงานของระบบ ABC ผู้วิจัยสรุปขั้นตอนสำคัญของการจัดทำต้นทุนฐานกิจกรรมไว้ 6 ขั้นตอนดังต่อไปนี้

1. กำหนดวัตถุประสงค์และสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน

วัตถุประสงค์ในการจัดทำต้นทุนฐานกิจกรรมนั้นแตกต่างกัน เช่น การลดต้นทุนขององค์กร การปรับปรุงกระบวนการดำเนินงานขององค์กร หรือการพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง เป็นต้น ในแต่ละวัตถุประสงค์จะนำมาซึ่งการกำหนดสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนแตกต่างกันไปเช่นกัน ในการกำหนดสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน (Cost object) ขึ้นอยู่กับความประสงค์ของผู้บริหาร โดยปกติผู้บริหารต้องการทราบต้นทุนของสิ่งต่อไปนี้ ต้นทุนกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่ง (Cost of specific activity) หรือต้นทุนหน้าที่งานทางธุรกิจ (Cost of business function) หรือต้นทุนผลผลิต (Cost of product or service)

2. การวิเคราะห์และระบุกิจกรรม

การวิเคราะห์กิจกรรม (Activity analysis) คือ การวิเคราะห์และระบุว่าหน่วยงานมีผลผลิตอะไรบ้าง มีกิจกรรมอะไรบ้าง โดยพิจารณาจากเอกสารงานและมาตรฐานการปฏิบัติงาน ในการระบุกิจกรรมจะต้องคำนึงถึงนโยบาย กลยุทธ์ และแผนงานขององค์กร และความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ขั้นต้นเพื่อให้หน่วยงานมีชุดของกิจกรรมที่สอดคล้องกับนโยบาย กลยุทธ์ และแผนงานขององค์กร และเชื่อมโยงไปยังผลผลิตของหน่วยงานได้ ถ้าหน่วยงานกำหนดวัตถุประสงค์ไว้เพียงเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลต้นทุนการผลิตที่สอดคล้องกับกิจกรรมผลิตผลผลิตแต่ละประเภทมากขึ้น การระบุกิจกรรมก็ไม่จำเป็นต้องเฉพาะเจาะจงและลงลึกในระดับรายละเอียด แต่ถ้าหน่วยงานกำหนดวัตถุประสงค์ในการนำระบบ ABC มาใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่น เช่น การลดต้นทุนขององค์กรโดยรวม การปรับปรุงกระบวนการดำเนินการ การปรับปรุงเปลี่ยนแปลงรูปแบบผลผลิต การพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงานของหน่วยงานอย่างต่อเนื่อง (Continuous improvement) การระบุกิจกรรมอาจจำเป็นต้องเจาะจงและลงลึกในระดับรายละเอียด หลังจากนั้นนำผลที่ได้มาระบุและเขียนรายละเอียดกิจกรรมให้ชัดเจน

ดังนั้นกิจกรรมที่จะระบุควรมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้บริหารและสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ ซึ่งการวิเคราะห์กิจกรรมจะช่วยให้ทราบรายละเอียดต่าง ๆ เช่น หน่วยงาน

นั้นประกอบกิจกรรมใดบ้าง ใช้ระยะเวลาตั้งแต่เริ่มต้นจนถึงสิ้นสุดในการประกอบกิจกรรมนั้นๆ เท่าใด ใช้ทรัพยากรอะไรบ้างในการประกอบกิจกรรมนั้น ผลผลิตจากกิจกรรมมีอะไรบ้าง เป็นต้น

3. การระบุทรัพยากรประเภทต่าง ๆ

หลังจากวิเคราะห์และระบุกิจกรรมของหน่วยงานแล้วจะมีการระบุทรัพยากรประเภทต่าง ๆ ซึ่งเป็นข้อมูลที่จะนำไปใช้ในการระบุเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ เนื่องจากกิจกรรมคือการกระทำที่เปลี่ยนทรัพยากรของกิจการออกมาเป็นผลผลิตหรือบริการ ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมนอกจากจะเน้นระบุกิจกรรมแล้ว ยังพยายามระบุต้นทุนกิจกรรมเพื่อใช้ในการคำนวณต้นทุนผลผลิตหรือบริการและเพื่อใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงานด้วย

การจะระบุต้นทุนทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ได้นั้นจำเป็นต้องทราบว่าทรัพยากร ที่ใช้ไปในการกระทำกิจกรรมต่าง ๆ ของหน่วยงานมีอะไรบ้าง และมีต้นทุนที่เกี่ยวข้องจำนวนเท่าไร โดยปกติทรัพยากรที่ใช้ไปในการกระทำกิจกรรมต่าง ๆ ประกอบด้วย เงินเดือน ค่าจ้าง ค่าตอบแทน ค่าใช้สอยและค่าวัสดุ ค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์ ค่าสาธารณูปโภค และค่าเสื่อมราคาสั่งปลูกสร้าง และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ

4. กำหนดตัวผลักดันทรัพยากรและการคำนวณต้นทุนกิจกรรม

เมื่อระบุทรัพยากรและต้นทุนทรัพยากรที่เกี่ยวข้องได้แล้ว ก็จะระบุต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งเป็นข้อมูลที่จะนำไปใช้ในการวิเคราะห์และกำหนดตัวผลักดันกิจกรรมต่อไป

4.1 ตัวผลักดันทรัพยากร (Resource driver) หมายถึง เกณฑ์ที่นำมาใช้ในการปันส่วนต้นทุนตามผังบัญชี เข้าสู่กลุ่มต้นทุนกิจกรรมต่าง ๆ

4.2 ขั้นตอนของการคำนวณต้นทุนกิจกรรม คือ การระบุต้นทุนทรัพยากรตามประเภทของต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งเรียกได้ว่าเป็นขั้นตอนของการทำประเภทของต้นทุนเข้าสู่กิจกรรม (Cost mapping) ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายบางรายการ เช่น ค่าตอบแทน ค่าใช้สอยและวัสดุ จะสามารถระบุเข้าสู่กิจกรรมนั้นได้โดยตรง ต้นทุนเหล่านี้เรียกว่าต้นทุนที่สามารถระบุได้ (Traceable cost) เนื่องจากเป็นต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นอันเนื่องมาจากการประกอบกิจกรรมนั้นเพียงอย่างเดียวหรือเห็นความสัมพันธ์อย่างเด่นชัด หรือสามารถประมาณโดยอาศัยหลักเกณฑ์บางอย่างได้ ตัวอย่างเช่น ค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวข้องกับพนักงาน ได้แก่ เงินเดือนและค่าจ้าง อาจจะอาศัยการเก็บข้อมูลจากผลการปฏิบัติงานตรวจสอบจริงของระยะเวลาการทำงานที่ได้ใช้ไป ในกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง และใช้เป็นฐานในการประมาณต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในส่วนของเงินเดือนและค่าจ้างเข้าสู่กิจกรรมเหล่านั้น เกณฑ์ที่นำมาใช้เป็นฐานในการประมาณต้นทุนทรัพยากรต่าง ๆ เข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ เรียกว่า ตัวผลักดันทรัพยากร

วิธีการปันส่วนต้นทุนตามผังบัญชีเข้าสู่กลุ่มต้นทุนกิจกรรม ในทางปฏิบัติการปันส่วนต้นทุนตามผังบัญชีเข้าสู่กลุ่มต้นทุนกิจกรรม อาจทำได้ 3 วิธี คือ

1. การปันส่วนทางตรง (Direct charging allocation) มักจะนำมาใช้ในกรณีที่สามารถทราบปริมาณทรัพยากรที่ใช้ไปจริงในแต่ละกิจกรรมได้โดยเด่นชัด ตัวอย่าง เช่น การติดตั้งมิเตอร์ไฟฟ้าวัดการใช้ไฟฟ้าในแต่ละจุดกิจกรรม จะทำให้ได้ข้อมูลเวลาและปริมาณการใช้กระแสไฟฟ้าของแต่ละกิจกรรม แต่วิธีนี้จะสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายสูงโดยไม่จำเป็น

2. การปันส่วนโดยอาศัยการประมาณ (Estimation allocation) มักนำมาใช้กรณีที่ไม่สามารถวัดปริมาณการใช้ทรัพยากรไปในกิจกรรมต่าง ๆ ได้โดยตรง จึงจำเป็นต้องหาข้อมูลจากการดำเนินงานมาใช้ประกอบวิเคราะห์ตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากร โดยส่วนใหญ่ตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากรมักจะอยู่ในรูปนำพนักงานหรือสัดส่วนเวลาที่เข้าไปในกิจกรรมต่าง ๆ การประมาณสัดส่วนเวลา หรือนำพนักงาน มีวิธีการดำเนินการดังนี้

2.1 วิธีวัดสัดส่วนเวลาในภาพรวม (Total time method) วิธีนี้จะพิจารณาปริมาณตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากรจากนำพนักงานหรือสัดส่วนเวลาที่พนักงานทั้งหมดเข้าไปในแต่ละกิจกรรม เป็นวิธีที่ง่าย แต่ไม่คำนึงถึงค่าตอบแทนหรือค่าแรงที่อาจแตกต่างกันในแต่ละระดับของการปฏิบัติงาน

2.2 วิธีวัดสัดส่วนเวลาโดยจัดจำแนกตามเนื้องาน (The job classification method) วิธีนี้จะระบุต้นทุนตามผังบัญชี เช่น เงินเดือนและค่าแรง เข้าสู่กิจกรรมตามสัดส่วนเวลาที่พนักงานในแต่ละระดับฝีมือเข้าไปในกิจกรรมนั้น ๆ

2.3 วิธีวัดสัดส่วนของพนักงาน โดยเฉพาะเจาะจง (Specific employee method) วิธีนี้จะปันส่วนเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ตามนำพนักงานหรือสัดส่วนเวลาที่พนักงานแต่ละคน เข้าไปในกิจกรรมนั้น ๆ

3. การปันส่วนโดยอาศัยดุลพินิจ (Arbitrary allocation) จะนำมาใช้ในกรณีที่ไม่สามารถประมาณสัดส่วนของทรัพยากรที่ใช้ไปในกิจกรรมนั้น ๆ ได้อย่างมีหลักเกณฑ์

5. การวิเคราะห์และการกำหนดตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม

หลังจากคำนวณต้นทุนกิจกรรมแล้ว จะมีการวิเคราะห์และการกำหนดตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมซึ่งเป็นข้อมูลที่ใช้เป็นฐานในการระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ผลผลิตเมื่อผ่านกิจกรรมต่าง ๆ การวิเคราะห์และระบุตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม เป็นการพิจารณาว่า “อะไร” เป็นปัจจัยที่ทำให้เกิดต้นทุน/ค่าใช้จ่ายในกิจกรรมต่างๆ รวมทั้งการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของปัจจัยดังกล่าวมีผลต่อการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของต้นทุน/ค่าใช้จ่ายในกิจกรรมเหล่านั้นอย่างไร ในส่วนนี้สามารถใช้เทคนิคทางสถิติ เช่น การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlation analysis) หรือการวิเคราะห์การถดถอย (Regression analysis) มาประยุกต์ได้

5.1 ตัวผลักดันกิจกรรม (Activity driver)

5.1.1 ตัวผลักดันกิจกรรม คือ เกณฑ์ที่นำมาใช้ในการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมในแต่ละกลุ่มต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่กิจกรรมเข้าสู่ผลผลิตหรือบริการ นั่นคือ ข้อมูลต้นทุนผลผลิตจะมีความถูกต้องและสอดคล้องกับกระบวนการผลิตมากน้อยเพียงใด จะขึ้นอยู่กับตัวผลักดันกิจกรรมที่เลือกมาใช้ว่ามีความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลกับกิจกรรมนั้น ๆ มากน้อยเพียงใด

5.1.2 วิธีการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ผลผลิตหรือบริการ อาจทำได้ 3 วิธี คือ

5.1.2.1 การปันส่วนทางตรง (Direct charging allocation) เป็นการปันส่วนต้นทุนที่เกิดขึ้นโดยตรงแก่ผลผลิตแต่ละชนิด เช่น ค่าวัตถุดิบ ค่าแรงในการผลิตผลผลิตนั้น ๆ เป็นต้น

5.1.2.2 การปันส่วนโดยอาศัยการประมาณ วิธีนี้เป็นการดำเนินการ โดยอาศัยเทคนิคทางสถิติเข้าช่วย เช่น การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ ที่เป็นเหตุเป็นผลระหว่างต้นทุนกิจกรรมกับตัวผลักดันกิจกรรมที่เลือกมานั้น

5.1.2.3 การปันส่วนโดยอาศัยดุลพินิจ (Arbitrary allocation) เป็นวิธีที่ตรงกันข้ามกับวิธีแรก การปันส่วนวิธีนี้มักใช้ตัวผลักดันกิจกรรมที่อาจไม่มีความสัมพันธ์ใด ๆ กับการใช้ตัวผลักดันกิจกรรมที่อาจไม่มีความสัมพันธ์ใด ๆ กับการใช้กิจกรรมของผลผลิตหรือบริการนั้น ๆ

5.1.3 สิ่งที่ควรคำนึงในการเลือกใช้ตัวผลักดันกิจกรรม

ความสำคัญของตัวผลักดันกิจกรรม การวิเคราะห์ การระบุ และการเลือกตัวผลักดันกิจกรรม ผู้วางระบบควรคำนึงว่าจะใช้ตัวผลักดันกิจกรรมมากน้อยเพียงใด และชนิดใดบ้าง ทั้งนี้เพราะชนิดของตัวผลักดันกิจกรรมที่เลือกมาใช้จะส่งผลกระทบต่อจำนวนตัวผลักดันทรัพยากร ซึ่งจะเชื่อมโยงและเป็นผลกับต้นทุนผลผลิตที่มีความถูกต้องในระดับที่ต้องการ

ส่วนจำนวนตัวผลักดันกิจกรรมที่จะนำไปใช้ จะขึ้นอยู่กับระดับของความถูกต้องของข้อมูลต้นทุนผลผลิตที่ผู้วางระบบต้องการ และความซับซ้อนของส่วนผสมของผลผลิต กล่าวคือ

1. ยิ่งใช้ตัวผลักดันกิจกรรมเป็นจำนวนมากขึ้นเท่าใด ความถูกต้องของต้นทุนผลผลิตก็ย่อมมีมากขึ้นเท่านั้น

2. ความซับซ้อนของส่วนผสมของผลผลิตจะมีบทบาทในแง่ของการตัดสินใจว่าต้นทุนกิจกรรมย่อยต่าง ๆ จะสามารถนำมารวมกันได้หรือไม่ โดยไม่ทำให้ต้นทุนผลผลิตบิดเบือนไปในระดับที่ไม่สามารถยอมรับได้

ดังนั้นการตัดสินใจเลือกตัวผลักดันกิจกรรมให้เป็นที่ยอมรับนั้น ควรพิจารณาจากปัจจัยต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

1. ความหลากหลายของผลผลิต (Output diversity)

ระบบบัญชีต้นทุนเดิมจะให้ข้อมูลต้นทุนผลผลิตที่บิดเบือนไปจากความจริง หากผลผลิตนั้น ๆ ใช้กิจกรรมในระดับ Unit ไปในสัดส่วนที่แตกต่างไปจากการใช้กิจกรรมในลำดับอื่น ๆ ได้แก่ กิจกรรมในระดับ Batch, Product และ Facility

สาเหตุสำคัญที่ทำให้ต้นทุนการผลิตบิดเบือนไป ได้แก่

- 1.1 ความแตกต่างด้านปริมาณการผลิต
- 1.2 ความแตกต่างด้านขนาดของสินค้า
- 1.3 ความซับซ้อนของผลผลิต ผลผลิตที่มีความซับซ้อนกว่าอาจใช้กิจกรรมในระดับ Unit ในปริมาณที่มากกว่าผลผลิตที่เรียบง่ายกว่า
- 1.4 ความแตกต่างด้านวัตถุดิบที่นำไปใช้ ผลผลิตที่ใช้วัตถุดิบที่ต้องใช้เวลาเตรียมมากกว่า อาจใช้กิจกรรมอื่น ๆ ในระดับ Unit ในปริมาณที่น้อยกว่าผลผลิตที่ใช้วัตถุดิบที่ใช้เวลาในการเตรียมสั้นกว่า

การบิดเบือนของข้อมูลจากสาเหตุต่าง ๆ ดังกล่าวจะหมดไปเมื่อนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ เพราะระบบต้นทุนฐานกิจกรรมจะใช้ตัวผลัดกันกิจกรรมอย่างน้อย 1 ชนิด เพื่อสะท้อนความแตกต่างในแต่ละด้านที่ได้กล่าวมาแล้ว

2. ต้นทุนสัมพันธ์ของกิจกรรมต่าง ๆ ที่ยุบรวมกัน (Relative costs)

ต้นทุนสัมพันธ์ของกิจกรรม เป็นตัวสะท้อนถึงสัดส่วนของต้นทุนของแต่ละกิจกรรมเมื่อคิดเป็นร้อยละของต้นทุนรวมของกระบวนการผลิต ยิ่งต้นทุนสัมพันธ์ของกิจกรรมนั้น ๆ สูงขึ้นเท่าใด ต้นทุนผลผลิตที่ได้จากการใช้ตัวผลัดกันกิจกรรมที่ไม่มีความสัมพันธ์กันอย่างแท้จริงกับต้นทุนกิจกรรมนั้น ๆ ก็จะแสดงค่าที่บิดเบือนไปจากความจริงมากขึ้น

3. ความแตกต่างด้านปริมาณการผลิต (Production volume diversity) เกิดขึ้นเมื่อปริมาณการผลิตแต่ละกลุ่ม (Batch) มีจำนวนแตกต่างกัน ตัวอย่างเช่น หากผลผลิตในแต่ละกลุ่มมีจำนวนแตกต่างกันมาก ขนาดของกลุ่มการผลิต (Production batch) ขนาดของการสั่งซื้อวัตถุดิบ (Order batch) และขนาดของการขนถ่าย (Shipping batch) ก็จะแตกต่างกันอย่างเห็นได้ชัดตามไปด้วย

4. ปัจจัยสำคัญในการเลือกตัวผลัดกันกิจกรรม

การเลือกตัวผลัดกันกิจกรรมที่เหมาะสมที่จะนำมาใช้เป็นเกณฑ์การปันส่วนต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ตัวผลัดกันนั้น ควรจะพิจารณาจากปัจจัยดังต่อไปนี้

4.1 ค่าใช้จ่ายในการวัดตัวผลัดกันกิจกรรม (Measurement costs) นั่นคือ การได้มาซึ่งข้อมูลที่จะนำมาใช้ในการกำหนดตัวผลัดกันกิจกรรมมีความยากง่ายเพียงใด

4.2 สหสัมพันธ์ (Correlation) นั่นคือ พิจารณาว่าปริมาณการใช้กิจกรรมที่แท้จริงมีสหสัมพันธ์กับปริมาณการใช้กิจกรรมที่แฝงอยู่ในตัวผลัดกันกิจกรรมที่เลือกมานั้นเพียงใด เพราะ

หากตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมไม่ได้มีความสัมพันธ์ใด ๆ กับต้นทุนของกิจกรรมนั้น ๆ ย่อมเป็นการเสี่ยงต่อการที่ข้อมูลต้นทุนการผลิตจะบิดเบือนไปจากความเป็นจริง ตัวอย่างเช่น หากเวลาที่ใช้ในการทดสอบคุณภาพผลผลิตแต่ละชนิดแตกต่างกันมากในแต่ละครั้ง การใช้จำนวนครั้งของการทดสอบคุณภาพเป็นตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมแทนจำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการทดสอบคุณภาพ จะทำให้ต้นทุนผลผลิตบิดเบือนไป

4.3 ผลกระทบเชิงพฤติกรรม (Behavioral effects) นั่นคือ ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมที่เลือกมาทำให้พฤติกรรมของพนักงานเปลี่ยนแปลงไปอย่างไร

การวิเคราะห์คุณค่ากิจกรรม

ในการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยตามระบบต้นทุนตามกิจกรรมหรือ ABC นั้น ก่อนที่จะทำการแบ่งกิจกรรมย่อย ๆ ในขบวนการย่อย ๆ ในขบวนการผลิต บางกิจการฝ่ายบริหารจะนำหลักการของการจัดการตามกิจกรรม หรือ ABM มาใช้ คือ การพยายามที่จะลดต้นทุน ในการผลิต โดยพยายามปรับปรุงขบวนการผลิตเพื่อนำมาใช้ในการตัดสินใจ โดยนำกิจกรรมต่าง ๆ มาพิจารณาว่ากิจกรรมใดเป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่า (Value-added activity) หรือกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า (Nonvalue-added activity)

1. กิจกรรมเพิ่มค่า คือ กิจกรรมที่ทำให้ลูกค้าเกิดความพึงพอใจ ในตัวสินค้าและบริการ ทั้งในด้านราคา คุณภาพ และสนองความต้องการของลูกค้าได้ทันเวลา เช่น กิจกรรมการออกแบบและพัฒนาผลิตภัณฑ์ เพื่อเสริมคุณภาพและลดต้นทุน

2. กิจกรรมไม่เพิ่มค่า คือ กิจกรรมที่ตรงข้ามกับกิจกรรมเพิ่มค่า ไม่ทำให้ลูกค้าเกิดความพอใจในสินค้า ทำให้กิจการเสียต้นทุนมากขึ้น โดยอาจไม่จำเป็น ได้แก่ การขนย้ายวัตถุดิบ สินค้าคงเหลือที่มากเกินไป การแก้ไขของเสีย การเสียเวลาในการเตรียมเครื่องจักร และกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่านี้ยังแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ

2.1 Necessary nonvalue-added activity เป็นกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าแต่ยังจำเป็นต้องการดำรงไว้ เช่น การขนย้ายวัตถุดิบ ต้องเกิดขึ้นต่อไปในความเป็นจริง

2.2 Unnecessary nonvalue-added activity เป็นกิจกรรมไม่เพิ่มค่าที่ไม่จำเป็นต้องมีเลย ต้องกำจัดออกจากการดำเนินงาน เช่น การแก้ไขสินค้าเสีย การรอวัตถุดิบ การรอคำสั่งต่าง ๆ ที่ล่าช้า เป็นต้น

ผู้บริหารสามารถนำข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมและต้นทุน ไปตัดสินใจเลือกกิจกรรมที่จะใช้ประโยชน์ต่อธุรกิจสูงสุด โดยการสนับสนุนกิจกรรมที่เพิ่มค่า ขณะเดียวกันก็พยายามกำจัดหรือตัดทอนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าหรือลดกิจกรรมที่มีลักษณะที่ซ้ำซ้อนกันเพื่อให้เกิดการประหยัด ซึ่งการ

ตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ ดังกล่าว น่าจะนำไปสู่การลดต้นทุน โดยยังคงรักษาคุณภาพของผลิตภัณฑ์ไว้ได้

การวิเคราะห์และระบุระดับกิจกรรม (Activity hierarchy) จะช่วยให้ทราบพฤติกรรม การเปลี่ยนแปลงต้นทุนของกิจกรรมนั้น ซึ่งจะมีส่วนช่วยในการกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม การวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุน (Cost driver analysis) ในการวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุนนั้น ควรพิจารณาถึงลักษณะกิจกรรม ซึ่งเป็นตัวผลักดันต้นทุน 4 ระดับ ดังนี้

1. กิจกรรมระดับหน่วยผลิตหรือหน่วยบริการ (Unit-level activity) ได้แก่ กิจกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับแต่ละหน่วยการผลิต เช่น การตรวจสอบ การสอบทาน การให้ความเห็นของรายงานผลการตรวจสอบ เป็นต้น กิจกรรมประเภทนี้จะผันแปรโดยตรงกับจำนวนหน่วยของผลิต

2. กิจกรรมระดับกลุ่มของหน่วยผลิตหรือกลุ่มบริการ (Batch-level activity) ได้แก่ กิจกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับแต่ละกลุ่มของผลิต เช่น การจัดทำแผนการตรวจสอบประจำปี เป็นต้น กิจกรรมเหล่านี้จะผันแปรตามกลุ่มของผลิต และไม่มีความสัมพันธ์กับจำนวนหน่วยในแต่ละกลุ่มของผลิต

3. กิจกรรมระดับผลิตหรือบริการ (Product – level activity) ได้แก่ กิจกรรมที่กระทำโดยรวม เพื่อให้ผลิตและขายสินค้าแต่ละชนิดได้ กิจกรรมเหล่านี้มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับสินค้า Model นั้น ๆ เช่น การควบคุมงาน การจัดทำใบเบิกวัสดุ การเปลี่ยนแปลงแบบผลิตภัณฑ์ การตรวจสอบคุณภาพสินค้า การตรวจสอบและแก้ไขเครื่องจักร การบำรุงรักษาเครื่องจักร กิจกรรมเหล่านี้ไม่มีความสัมพันธ์กับจำนวนผลิตหรือจำนวนกลุ่มของหน่วยผลิตและเพิ่มขึ้นตามความหลากหลายของประเภทผลิตภัณฑ์

4. กิจกรรมสนับสนุน (Facility – level activity) ได้แก่ กิจกรรมที่เกิดขึ้นโดยรวม เพื่อให้การดำเนินงาน โดยทั่วไปและไม่มีความสัมพันธ์กับจำนวนผลิต จำนวนกลุ่มของหน่วยผลิต หรือประเภท หรือส่วนผสมของสินค้า เช่น การใช้ไฟฟ้าของการรักษาความปลอดภัย การรักษาความสะอาด การบริหารงานของหน่วยงาน เป็นต้น

การพิจารณาตัวผลักดันกิจกรรมต้องพิจารณา ในลักษณะของความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลกับกิจกรรม ซึ่งต้องอาศัยการวิเคราะห์ร่วมกันของบุคคลที่เกี่ยวข้องในหลาย ๆ ฝ่าย ว่าจะอะไรเป็นตัวผลักดันหรือเป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้ต้นทุนกิจกรรมนั้นเปลี่ยนแปลงไป จะได้อัตราต้นทุนใหม่ในลักษณะต้นทุนต่อหน่วยตัวผลักดันต้นทุน ดังนี้ ต้นทุนกิจกรรม/ ตัวผลักดันกิจกรรม = ต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วย

ระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน

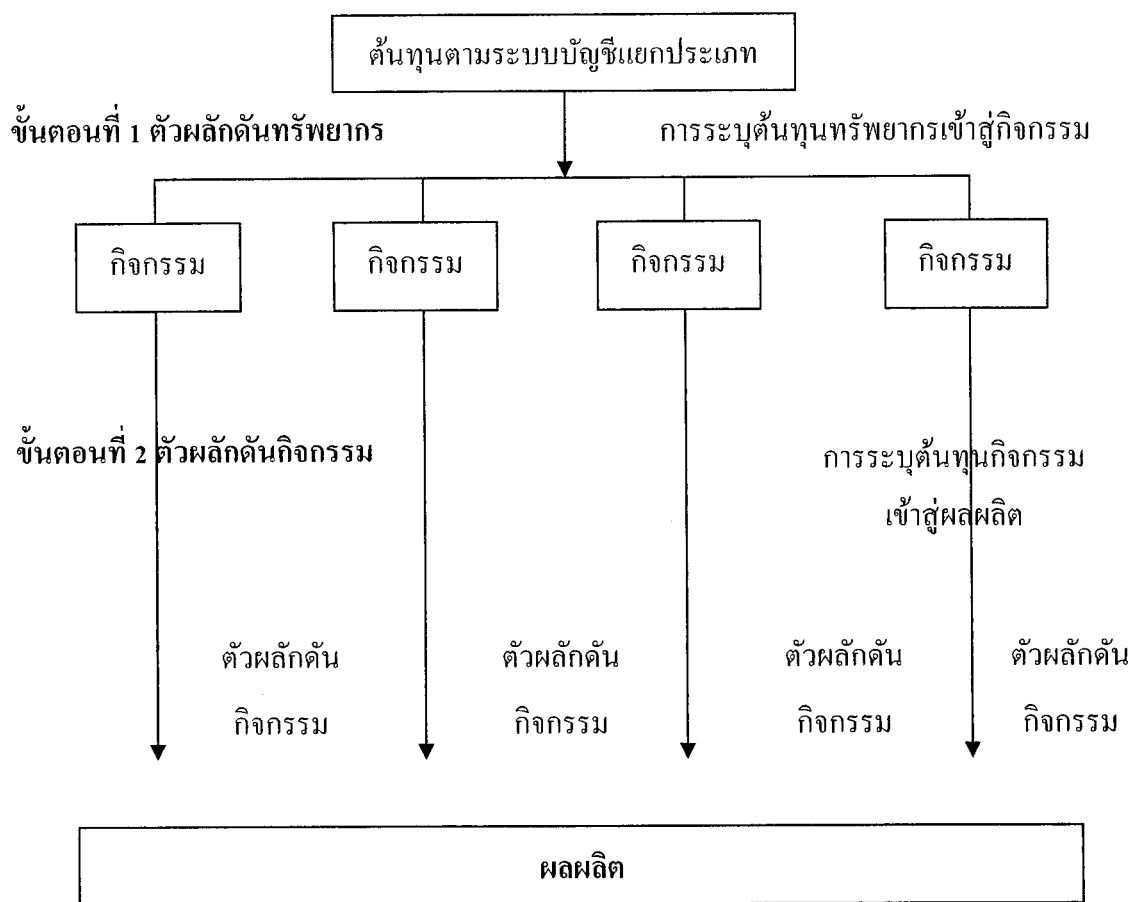
หลังจากวิเคราะห์และกำหนดตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม จะมีการระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนตามลักษณะของการใช้ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม โดยจะต้องมีการพิจารณาก่อนว่า ผลผลิตแต่ละชนิดต้องผ่านกิจกรรมใดบ้างจากนั้นคิดต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนเข้าสู่ผลผลิตแล้วนำต้นทุนที่ได้ ไปรวมกับต้นทุนทางตรงอื่นของผลผลิตก็จะได้ต้นทุนรวมของผลผลิตแต่ละชนิด

การคำนวณต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ผลิตภัณฑ์หรือสิ่งที่น่าสนใจมาคิดต้นทุน (Cost object) สามารถคำนวณได้โดย

$$= \text{อัตราต้นทุนกิจกรรมของแต่ละกิจกรรม} \times \text{ปริมาณการใช้กิจกรรมของผลิตภัณฑ์นั้นๆ}$$

ซึ่งผลรวมของต้นทุนในแต่ละกิจกรรมจะเป็นค่าใช้จ่ายการผลิตของผลิตภัณฑ์นั้น ๆ และเมื่อนำต้นทุนที่ได้ไปรวมกับต้นทุนทางตรงของผลิตภัณฑ์นั้น ๆ ได้แก่ วัตถุดิบทางตรงและค่าแรงทางตรง ก็จะได้ต้นทุนรวมของแต่ละผลิตภัณฑ์ในที่สุด

สรุปขั้นตอนในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมและการระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนสามารถเขียนเป็นแผนภาพการปันส่วนต้นทุน 2 ชั้น (Two – stage cost allocation) ได้ดังนี้



ภาพที่ 3 การปันส่วนต้นทุน 2 ชั้น

การนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) ควรนำมาใช้ในกรณีดังนี้

1. ในกิจการที่มีการผลิตบริการหลากหลายตามความต้องการของผู้ใช้บริการและหรือกระบวนการทำงานที่ซับซ้อนและแตกต่างกันไปตามลักษณะงาน
2. เหมาะกับกิจการที่ใช้เทคโนโลยีในการผลิตสูง ใช้เงินลงทุนในเครื่องมือเครื่องใช้เป็นจำนวนมาก
3. เมื่อระบบต้นทุนแบบเดิมให้ข้อมูลและสารสนเทศที่ไม่ถูกต้องและเพียงพอสำหรับฝ่ายบริหารในการใช้เป็นเครื่องมือตัดสินใจปัญหาต่าง ๆ ขององค์กร
4. เมื่อกิจการมีต้นทุนการดำเนินงานสูงกว่าองค์กรที่อยู่ในระดับเดียวกันหรือคู่แข่ง
5. เมื่อฝ่ายจัดการตระหนักถึงความไม่ถูกต้องของนโยบายและกลยุทธ์ด้านราคา
6. เมื่อระบบการบริหารต้นทุนเป็นไปตามระบบบัญชีการเงินและกฎเกณฑ์ต่าง ๆ
7. เมื่อกิจการวัดผลด้านต้นทุนโดยใช้การงบประมาณเป็นตัววัดเพียงอย่างเดียว

8. เมื่อการวิเคราะห์ผลต่างระหว่างต้นทุนตามงบประมาณกับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง ใช้เวลาอย่างมาก

ประโยชน์ของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

1. เป็นระบบที่แสดงการคำนวณต้นทุนสินค้า บริการ ได้ถูกต้องและมีความสมเหตุสมผลมากกว่าระบบบัญชีต้นทุนเดิม เพราะสมมติฐานของระบบนี้พิจารณาการรวบรวมและประมวลผลต้นทุนของกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเข้าไปในสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน เมื่อใช้กิจกรรมประเภทใดไปก็ควรที่จะได้รับต้นทุนของกิจกรรมดังกล่าวนั้น ในขณะที่ระบบต้นทุนแบบเดิมคำนวณต้นทุนทั้งหมดเข้าไปในสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน โดยไม่สนใจว่า สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนนั้นได้ใช้ต้นทุนครบถ้วนทุกกิจกรรมหรือไม่ จึงทำให้ต้นทุนที่ได้สูงหรือต่ำกว่าความเป็นจริง

2. ผู้บริหารสามารถนำข้อมูลและต้นทุนที่ได้จากระบบต้นทุนฐานกิจกรรมไปใช้ในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ต่าง ๆ เพื่อสร้างความได้เปรียบในการแข่งขัน

3. ผู้บริหารสามารถนำข้อมูลไปบริหารกิจกรรมต่าง ๆ เพื่อเพิ่มมูลค่าให้กับผลิตภัณฑ์ โดยการวิเคราะห์คุณค่าของกิจกรรมที่สัมพันธ์เชื่อมโยงระหว่างกัน (Value chain analysis) ซึ่งผลจากการวิเคราะห์ทำให้ทราบว่ากิจกรรมใดเพิ่มมูลค่า และกิจกรรมใดไม่เพิ่มมูลค่า แต่ยังคงจำเป็นต้องคงอยู่ต่อไป และกิจกรรมประเภทใดสามารถลดหรือกำจัดออกไปได้

4. ใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมต้นทุนและลดต้นทุนได้เป็นอย่างดี ในกรณีที่ธุรกิจต้องเผชิญกับสภาวะการแข่งขันทางการตลาดหรือสภาวะเศรษฐกิจที่ตกต่ำ โดยผู้บริหารกิจการไม่จำเป็นต้องและควรจะลดหรือกำจัดกิจกรรมประเภทใดของแผนกใด เป็นระยะเวลาเท่าใด จึงจะมีผลทำให้ต้นทุนลดลงได้ตามต้องการ

5. ทำให้ผู้บริหารมีความรู้ความเข้าใจถึงลักษณะของการใช้ต้นทุนทรัพยากรในกิจกรรมต่าง ๆ ทั้งที่อยู่ในแผนกเดียวกันและแผนกอื่น ๆ อย่างต่อเนื่องตลอดอายุของผลิตภัณฑ์

6. กิจการสามารถกำหนดหน่วยวัดผลการปฏิบัติงานสำหรับกิจกรรมต่าง ๆ ไว้ล่วงหน้าเพื่อใช้เป็นมาตรฐาน (Benchmark) สำหรับผู้บริหารและพนักงานในทุก ๆ ระดับ การกำหนดหน่วยวัดผลเชิงปฏิบัติงานที่ใกล้เคียงกับลักษณะการทำงานจริงในรูปของหน่วยวัดที่ไม่เป็นตัวเงิน จะทำให้พนักงานผู้ปฏิบัติงานสามารถเข้าใจและนำข้อมูลนี้ไปปรับปรุงงานในหน้าที่ได้โดยตรง ก่อให้เกิดความสะดวกในการรายงานและประเมินผลการปฏิบัติงาน

7. การตัดสินใจซื้อสินค้าหรือบริการจากแหล่งนอก (Outsourcing) แทนการผลิตสินค้าหรือบริการเองภายในกิจการที่ใช้ระบบ ABC จะสามารถเปรียบเทียบต้นทุนและคำนวณข้อดีข้อเสียที่เกิดขึ้นในระหว่างทางเลือกทั้ง 2 ทาง เพื่อตัดสินใจเลือกทางเลือกที่ดีที่สุด

8. สามารถนำไปใช้ในการบริหารโครงการ เพื่อให้โครงการเสร็จสมบูรณ์ตามเป้าหมาย ภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ เช่น โครงการก่อสร้าง โครงการผลิตเครื่องจักรขึ้นใช้เอง เป็นต้น กิจกรรมที่ใช้ระบบ ABC ในการบริหารโครงการจะสามารถประมาณต้นทุนในการประกอบกิจกรรม และผลการปฏิบัติงานในแต่ละขั้นตอนของโครงการไว้ล่วงหน้า เมื่อปฏิบัติงานขั้นตอนใดเสร็จสิ้น ก็จะทำการงานวิเคราะห์เปรียบเทียบต้นทุนและผลการปฏิบัติงานจริงกับประมาณการ ในกรณีที่มี ผลต่างก็จะทราบได้ว่าเกิดจากกิจกรรมใด และขั้นตอนใดของโครงการ ทำให้สะดวกต่อการ ควบคุมและประเมินผล

9. ใช้ในการจัดหางบประมาณต้นทุนกิจกรรม (Activity-based budgeting) ซึ่งตามวิธีของ บประมาณแบบเดิม (Traditional budgeting) นั้น จะกำหนดเป้าหมายกำไรล่วงหน้าและวางแผนการขาย ต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่างๆ เพื่อให้บรรลุกำไรที่ต้องการ ส่วนงบประมาณต้นทุน กิจกรรมนั้นจะระบุกิจกรรมที่จำเป็นเพื่อส่งเสริมให้เกิดยอดขายที่กำหนดไว้ เมื่อผู้บริหารอนุมัติ กิจกรรมดังกล่าวจะมีการประมาณต้นทุนกิจกรรมที่ผ่านการอนุมัติ ใช้งบประมาณสำหรับงวดถัดไป ในกรณีที่กิจการกำหนดเป้าหมายกลยุทธ์ใดไว้โดยเฉพาะ ก็จะนำไปพิจารณาวิเคราะห์กิจกรรมที่ เกี่ยวข้องและหางบประมาณเพื่อการนั้นเช่นเดียวกัน เมื่อสิ้นปีจะจัดทำรายงานเปรียบเทียบต้นทุน จริงกับประมาณการ รายงานนี้จะบอกให้ทราบว่ากิจกรรมใดที่ทำให้เกิดผลต่างต้นทุนและ เกิดจาก สาเหตุใด ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อการปรับปรุงการทำงานของฝ่ายบริหาร

10. ใช้ในการกำหนดต้นทุนเป้าหมาย (Target cost) กิจกรรมที่วางแผนออกจำหน่ายสินค้า ใหม่ ซึ่งต้องกำหนดราคาขายให้ใกล้เคียงกับราคาตลาด อาจจะใช้ต้นทุนเป้าหมายเป็นเครื่องมือ ควบคุมต้นทุนผลิตภัณฑ์ ในกรณีนี้ผู้บริหารจะต้องระบุกิจกรรมที่สำคัญและจำเป็นในการสร้าง มูลค่าและหาทางลดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่าให้เหลือน้อยที่สุดเท่าที่จะทำได้ ทั้งนี้เพื่อให้ต้นทุน ผลิตภัณฑ์เป็นไปตามเป้าหมายที่ต้องการ

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ผู้วิจัยได้ศึกษางานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมสำหรับกิจการ บริการหรือหน่วยงานของรัฐบาล ในประเด็นต่อไปนี้

1. แนวคิดในการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ในงานบริการหรือหน่วยงาน รัฐบาล

สำนักมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ (2557) ได้พิจารณาเห็นความจำเป็นในการวัด ประสิทธิภาพของการดำเนินงานของภาครัฐ โดยมุ่งเน้นการนำข้อมูลต้นทุน ไปใช้ประโยชน์ในการ วางแผนเพิ่มประสิทธิภาพ การวัดความคุ้มค่า และใช้ในการบริหารจัดการทรัพยากรหรือเงิน

งบประมาณในหน่วยงาน ทั้งนี้เพื่อให้ได้ข้อมูลที่สามารถใช้เป็นเครื่องมือที่สำคัญทางด้านการเงิน สำหรับผู้บริหารในการตัดสินใจบริหารการดำเนินงานของหน่วยงาน เพื่อนำไปสู่ประสิทธิภาพในการดำเนินงานและเกิดความคุ้มค่ากับภาษีประชาชน จึงได้มีศึกษาแนวทางการคำนวณต้นทุน ผลผลิตของงานสาธารณะ เพื่อให้ส่วนราชการจัดทำบัญชีต้นทุนในงานบริการสาธารณะ โดย กรมบัญชีกลางได้เห็นประโยชน์ของต้นทุนกิจกรรม สำหรับภาครัฐการคำนวณต้นทุนผลผลิตจะมี ประโยชน์ในการวัดประสิทธิภาพของการใช้ทรัพยากร และใช้ประเมินความคุ้มค่าของการดำเนินการ กิจกรรมของงานบริการสาธารณะที่รัฐให้บริการแก่ประชาชน แต่มีข้อจำกัดของระบบต้นทุนกิจกรรม คือ ไม่เหมาะสมกับกิจกรรมที่มีผลผลิตหรือบริการเพียงชนิดเดียวและอาจก่อให้เกิดการต่อต้านจาก บุคคลภายในองค์กรเนื่องจากเกิดความกดดันด้านประสิทธิภาพและเวลาในการปฏิบัติงานของ ผู้ปฏิบัติงาน อีกทั้งการแยกกิจกรรมให้ละเอียด ในแยกกิจกรรมให้ละเอียดจะส่งผลทำให้ต้นทุนที่ คำนวณได้มีความถูกต้องใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุดแต่ความละเอียดในการแยกกิจกรรมนี้ จะทำให้เกิดค่าใช้จ่ายสูง

มะลิวรรณ พฤษชัยกุล (2554) ศึกษาปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรม มาใช้ ในหน่วยงานราชการจังหวัดสมุทรสงคราม จากการศึกษานโยบายและอุปสรรคในการนำต้นทุน กิจกรรมมาใช้ในส่วนราชการ และนำผลการศึกษามาเป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาในการนำ ต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในส่วนราชการ กลุ่มตัวอย่าง ที่ใช้ในการศึกษา ได้แก่ ผู้ปฏิบัติงานด้านการ บัญชีและผู้ปฏิบัติงานด้านต้นทุนกิจกรรม โดยใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบสุ่มแบบสัดส่วน (Quota sampling) ได้กลุ่มตัวอย่างจำนวน 91 หน่วยงาน หน่วยงานละ 2 คน ใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือ ในการวิจัย สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ คือ การแจกแจงความถี่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าส่วน เบี่ยงเบนมาตรฐาน ผลการศึกษา พบว่า ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ใน หน่วยงานราชการจังหวัดสมุทรสงครามสำหรับผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีโดยรวม ด้านการปฏิบัติงาน และด้านค่าใช้จ่ายและเวลามีปัญหาระดับมาก ด้านบุคลากรมีปัญหาปานกลาง สำหรับผู้ปฏิบัติงาน ด้านต้นทุน มีปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการจังหวัด สมุทรสงครามโดยรวมอยู่ในระดับปานกลาง และทั้ง 3 ด้าน คือ ด้านบุคลากร ด้านการปฏิบัติงาน ด้านค่าใช้จ่ายและเวลาอยู่ในระดับปานกลาง

จุไรรัตน์ เทพบุรี (2547) ศึกษาเกี่ยวกับการวิเคราะห์ต้นทุนให้บริการสอบบัญชีสหกรณ์ และกลุ่มเกษตรกรของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ร้อยเอ็ด ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรมจากการ นำข้อมูลมาวิเคราะห์กิจกรรม สรุปได้ว่าสำนักงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ร้อยเอ็ด มีกิจกรรมทั้งสิ้น 22 กิจกรรม จำแนกเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการสอบบัญชีสหกรณ์ 6 กิจกรรม กิจกรรมที่ เกี่ยวข้องกับการให้บริการสอบบัญชีกลุ่มเกษตรกร 4 กิจกรรม และกิจกรรมอื่น ๆ 12 กิจกรรม คำนวณ

ต้นทุนฐานกิจกรรมด้วยการปันส่วนรายจ่ายลงสู่กิจกรรมต่าง ๆ โดยวิธีการระบายรายจ่ายโดยตรง และใช้น้ำหนักงานและสัดส่วนเงินเดือนเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน จากนั้นระบุและกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ ต้นทุนแต่ละกิจกรรม กำหนดต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยตัวผลิตภัณฑ์ โดยนำต้นทุนรวมของแต่ละกิจกรรมหารด้วยจำนวนตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนของกิจกรรมนั้น ขั้นตอนต่อไปคำนวณต้นทุนให้บริการ สอบบัญชีสหกรณ์แยกตามประเภทและขนาดสหกรณ์ และคำนวณต้นทุนการให้บริการสอบบัญชี กลุ่มเกษตรกร โดยนำต้นทุนต่อหน่วยตัวผลิตภัณฑ์ของแต่ละกิจกรรมคูณด้วยจำนวนตัวผลิตภัณฑ์ของกิจกรรมนั้นๆ แล้วรวมต้นทุนกิจกรรมที่เกี่ยวกับการสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรเป็นต้นทุนรวมของการให้บริการ ขั้นตอนสุดท้ายคำนวณต้นทุนบริการต่อหน่วย โดยนำต้นทุนรวมของการสอบบัญชีสหกรณ์แต่ละประเภท/ขนาด หารด้วยจำนวนสหกรณ์ประเภท/ขนาดนั้น ๆ ผลการวิจัยพบว่า มีกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่าสำหรับการสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร บางประเภท ได้แก่ กิจกรรมตรวจแนะนำการเงินการบัญชีสหกรณ์ กิจกรรมตรวจแนะนำการเงิน การบัญชีกลุ่มเกษตรกร และกิจกรรมตรวจสอบบัญชีระหว่างปีสหกรณ์ เป็นกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่า สำหรับการสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่ไม่มีการดำเนินกิจการใด ๆ ซึ่งหากตัดทอนกิจกรรมดังกล่าวออกไปจะทำให้ลดงบประมาณของหน่วยงานได้

จากการศึกษาแนวคิดในการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ในหน่วยงานภาครัฐ พบว่า ปัจจุบันรัฐบาลให้ความสำคัญกับต้นทุนในการดำเนินงาน ถึงแม้ว่าหน่วยงานราชการ ประกอบกิจการ เพื่อให้บริการประชาชน โดยไม่หวังผลกำไร โดยการใช้จ่ายจากงบประมาณก็ตาม แต่การปรับปรุงเปลี่ยนแปลง ประยุกต์ บทบาทในการใช้จ่ายเงินงบประมาณของหน่วยงานราชการ มากขึ้นจะเห็นได้จากการจัดทำแนวทางความคิดเกี่ยวกับพัฒนาระบบการจัดทำงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน การจัดทำการคำนวณต้นทุนต่อหน่วย (Unit Cost) ของหน่วยงานราชการขึ้น จำนวนถึงค่าใช้จ่ายที่แท้จริงของการดำเนินงาน เพื่อประโยชน์การบริหารจัดการมากขึ้นอันจะส่งผลให้การดำเนินงานให้เกิดประสิทธิภาพอย่างแท้จริง สิ่งเหล่านี้ถือได้ว่าเป็นการบริหารจัดการด้านต้นทุนที่ทุกองค์กรควรให้ความสนใจอย่างยิ่ง

2. การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมในหน่วยงานบริการหรือหน่วยงานรัฐบาล

เจนจิรา ทีปิ่ง (2557) ศึกษาเกี่ยวกับการวิเคราะห์ต้นทุนต่อหัวในการผลิตบัณฑิต

หลักสูตรมหาบัณฑิต คณะศึกษาศาสตร์ มหาวิทยาลัยขอนแก่น ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ผลการศึกษาพบว่า กิจกรรมการดำเนินงานของหลักสูตรประกอบด้วย การปรับปรุงหลักสูตร การรับเข้านักศึกษา การจัดการเรียนการสอน การพัฒนาคณาจารย์ในหลักสูตร การบริหารทรัพยากร การเรียนการสอน การวัดและประเมินผลการเรียนการสอน การประเมินหลักสูตรการประกันคุณภาพหลักสูตร และการสำเร็จการศึกษา ขั้นตอนการคำนวณต้นทุนต่อหัวนักศึกษาเริ่มจากการ

แยกประเภทค่าใช้จ่ายทางตรงและค่าใช้จ่ายทางอ้อม และกำหนดศูนย์ต้นทุนเพื่อจำแนกค่าใช้จ่ายทางอ้อมเข้าสู่ศูนย์ต้นทุน 3 ประเภท คือ ศูนย์ต้นทุนผู้สอน ศูนย์ต้นทุนบุคลากรสายสนับสนุน และ ศูนย์ต้นทุนอาคารยานพาหนะและครุภัณฑ์ จากนั้น จึงกำหนดตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมเข้าสู่หลักสูตร และป็นส่วนค่าใช้จ่ายของแต่ละกิจกรรมเข้าสู่หลักสูตรแล้วนำมารวมกับค่าใช้จ่ายทางตรงของหลักสูตรเป็นต้นทุนรวม จากนั้นจึงคำนวณต้นทุนต่อหัวนักศึกษาตามจำนวนนักศึกษา ของแต่ละหลักสูตร

จากการศึกษาพบว่า จากการวิเคราะห์แสดงให้เห็นได้ว่าหลักสูตรที่มีต้นทุนต่อหัวนักศึกษาที่มากกว่าหลักสูตรอื่นนั้นเป็นหลักสูตรที่มีกิจกรรมเสริมการเรียนการสอนให้นักศึกษาได้อย่างเต็มที่และดำเนินกิจกรรมตามแผนปฏิบัติการที่กำหนดไว้ภายในงบประมาณที่ได้รับจัดสรรจะเห็นได้ว่าต้นทุนที่สูงไม่ได้ส่งผลกระทบต่อการบริหารจัดการของหลักสูตรแต่จะต้องคำนึงถึงผลตอบแทนในรูปแบบการให้ความรู้ทักษะทางวิชาชีพให้กับนักศึกษาได้อย่างเต็มที่มากกว่า เนื่องจากศึกษาศาสตร์จัดตั้งขึ้นเพื่อผลิตครูและพัฒนาการศึกษาในภูมิภาคตะวันออกเฉียงเหนือตามนโยบายของรัฐบาลจึงจำเป็นที่จะต้องมีการพัฒนาทักษะความรู้ต่างๆให้กับนักศึกษา เพื่อนำไปใช้ในการสอนนักเรียนต่อไป

ในการบริหารจัดการหลักสูตรแต่ละหลักสูตรมีกระบวนการบริหารงานและวัตถุประสงค์ของการบริหารงานที่เหมือนกันแต่มีข้อแตกต่างกันในส่วนของการบริหารจัดการหลักสูตร ซึ่งส่งผลให้ค่าใช้จ่ายในการผลิตบัณฑิตต่อหัวแต่ละหลักสูตรแตกต่างกันไปดังนั้นการศึกษากิจกรรมการดำเนินงานของแต่ละหลักสูตร โดยเฉพาะกิจกรรมการจัดการเรียนการสอนซึ่งเป็นกิจกรรมหลักของของผลิตบัณฑิตและเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละหลักสูตรอาจจะส่งผลให้ได้รับข้อมูลที่น่าสนใจการบริหารจัดการในอนาคตได้โดยข้อมูลที่ได้จากการศึกษาจะเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้บริหารในการที่จะนำข้อมูลไปใช้ในการวางแผนการจัดสรรงบประมาณประจำปีและการบริหารจัดการหลักสูตรได้อย่างถูกต้องและมีประสิทธิภาพ

งานวิจัยของลัดดาภรณ์ อินตาทามแห (2557) มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษากิจกรรมในการดำเนินงานและวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมหลักสูตรวิศวกรรมศาสตรบัณฑิต สาขาวิศวกรรมไฟฟ้า และสาขาวิศวกรรมเครื่องกล คณะวิศวกรรมศาสตร์ มหาวิทยาลัยขอนแก่น ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษามาจากการรวบรวมเอกสารต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง และการสัมภาษณ์กลุ่มบุคลากรสายสนับสนุนจำนวน 49 คน โดยใช้แบบสัมภาษณ์กลุ่มชนิดกึ่งมีโครงสร้างและแบบเก็บข้อมูลเชิงกระดาษาทำการเป็นเครื่องมือการศึกษาผลการศึกษาพบว่า กิจกรรมในการดำเนินงานหลักสูตรประกอบด้วย 7 กิจกรรม คือ กิจกรรมการพัฒนาและปรับปรุงหลักสูตร กิจกรรมรับเข้าศึกษา

กิจกรรมการเรียนการสอน กิจกรรมการจัดสอบ กิจกรรมการพัฒนานักศึกษา กิจกรรมสำเร็จ การศึกษา และกิจกรรมการจัดทำรายงานผลการดำเนินงานหลักสูตร ขั้นตอนในการคำนวณต้นทุน กิจกรรมเริ่มจาก จำแนกค่าใช้จ่ายเป็นของภาควิชาวิศวกรรมไฟฟ้า ภาควิชาวิศวกรรมเครื่องกล และ ส่วนกลางสำนักงานคณบดี จากนั้นแยกประเภทค่าใช้จ่ายภาควิชาวิศวกรรมไฟฟ้าและภาควิชา วิศวกรรมเครื่องกลเป็นค่าใช้จ่ายทางตรงและค่าใช้จ่ายทางอ้อม ส่วนค่าใช้จ่ายส่วนกลางสำนักงาน คณบดีถือเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมทั้งหมด ค่าใช้จ่ายทางอ้อมจะถูกปันส่วนเข้าสู่กิจกรรมด้วยเกณฑ์ที่ เหมาะสม คือ เงินเดือนและเงินประจำตำแหน่งบุคลากรสายผู้สอน ใช้เกณฑ์สัดส่วนชั่วโมงการ ทำงาน เงินเดือนและค่าจ้างบุคลากรสายสนับสนุน ใช้เกณฑ์สัดส่วนภาระงานการให้บริการ ค่าตอบแทน ค่าใช้สอย ค่าวัสดุใช้ไป ใช้เกณฑ์ระบุเข้าสู่กิจกรรมโดยตรง ค่าสาธารณูปโภค ค่าเสื่อม ราคาสั่งปลูกสร้างใช้เกณฑ์สัดส่วนของกิจกรรมจากการปฏิบัติงานของบุคลากรภายในภาควิชา/ หน่วยงานนั้น ส่วนของงานบริหารและธุรการสำนักงานคณบดีใช้เกณฑ์ระบุเข้าสู่กิจกรรมโดยตรง และค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์ที่ใช้งานภายในสำนักงานใช้เกณฑ์สัดส่วนของกิจกรรมจากการ ปฏิบัติงานของบุคลากรภายในภาควิชา/หน่วยงานนั้น เมื่อได้ค่าใช้จ่ายรวมแต่ละกิจกรรมแล้วปัน ส่วนค่าใช้จ่าย เข้าเป็นต้นทุนหลักสูตรด้วยเกณฑ์ที่เหมาะสม ขั้นสุดท้ายคำนวณต้นทุนรวมของ หลักสูตร โดยนำต้นทุนทางตรงรวมกับต้นทุนทางอ้อมที่ได้รับการปันส่วน

นันทพร โกสิยาภรณ์ (2555) เป็นการศึกษาเชิงเอกสาร โดยใช้ข้อมูลที่ใช้ ศึกษา รวบรวมจากเอกสารและรายงานต่าง ๆ และจากการสัมภาษณ์ผู้ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตบัณฑิตของ มหาวิทยาลัยเทคนิคนครราชสีมา มหาวิทยาลัยนครราชสีมาชนครินทร์ หลังจากนั้นได้ทำการวิเคราะห์ กิจกรรมตามพันธกิจและ โครงสร้างการบริหาร โดยปันส่วนต้นทุนจากสำนักงานอธิการบดีซึ่งเป็น หน่วยงานที่ให้บริการแก่หน่วยต้นทุนหลัก แล้วนำต้นทุนรวมที่ได้ปันส่วนให้กิจกรรมหลัก 4 กิจกรรม คือ กิจกรรมการผลิตบัณฑิต กิจกรรมการวิจัย กิจกรรมบริหาร และกิจกรรมอื่น ๆ จากนั้น จึงนำต้นทุนเฉพาะส่วนที่เกี่ยวกับการผลิตบัณฑิตมาปันส่วนให้กับหลักสูตรในระดับ ประกาศนียบัตรวิชาชีพ (ปวช.) และประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง (ปวส.) โดยนำต้นทุนของที่ ได้รับปันส่วนเฉพาะระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพ (ปวช.) มาปันส่วนให้กิจกรรมย่อย 6 กิจกรรม คือ กิจกรรมการเรียนการสอนทฤษฎี กิจกรรมการเรียนการสอนภาคปฏิบัติ กิจกรรมการบริการ การศึกษา กิจกรรมพัฒนานักศึกษา กิจกรรมการบริการห้องสมุด และกิจกรรมการบริหารหลักสูตร ผลการศึกษาพบว่า ในปีงบประมาณ 2551 วิทยาลัยเทคนิคนครราชสีมามีกิจกรรมหลักที่มีต้นทุนมาก ที่สุด คือ กิจกรรมการผลิตนักศึกษา กิจกรรมย่อยที่มีต้นทุนมากที่สุด คือ กิจกรรมการเรียนการสอน ภาคปฏิบัติ ต้นทุนกิจกรรมรวมของสาขาวิชาเครื่องกลจะมีต้นทุนรวมของสาขาวิชามากที่สุด

รองลงมาคือสาขาวิชาเครื่องมือกล สาเหตุที่เป็นเช่นนั้นเนื่องจากจำนวนนักศึกษาที่มีความแตกต่างกันทำให้ต้นทุนต่อหัวนักศึกษามีความแตกต่างกันอย่างเห็นได้ชัด

ทักษานต์ โลมรัตน์ (2553) ศึกษาวิเคราะห์ต้นทุนฐานการผลิตบัณฑิต โดยใช้วิธีต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) ในมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี เพื่อเป็นแนวทางการคำนวณต้นทุนการผลิตบัณฑิตต่อคนได้ใกล้เคียงความจริงที่สุด สะท้อนให้เห็นการบริหารต้นทุนการผลิตบัณฑิตแต่ละกิจกรรมในระดับคณะ อันเป็นผลดีต่อการดำเนินงานด้านการวางแผน และบริหารจัดการงบประมาณในทางอ้อม ประกอบกับการศึกษาต้นทุนฐานกิจกรรมยังไม่มีสถาบันการศึกษาใดศึกษาวิจัยในกลุ่มสาขาวิชาต่าง ๆ มีเพียงการศึกษาเฉพาะคณะและหลักสูตรนั้น ดังนั้น จึงมีแนวคิดที่จะศึกษาคณะในกลุ่มสาขาวิชาทุกศาสตร์ โดยเลือกตัวแทนหน่วยระดับคณะ จำนวน 3 คณะ เป็นตัวแทนในแต่ละกลุ่ม คือ กลุ่มวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี กลุ่มวิทยาศาสตร์สุขภาพ และกลุ่มสังคมศาสตร์และมนุษยศาสตร์ ของมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี

จากการศึกษาที่ได้ มหาวิทยาลัยอุบลราชธานีสามารถนำข้อมูลสารสนเทศไปกำหนดทิศทางหรือแนวทางในการบริหารจัดการด้านงบประมาณและด้านการเงินที่สามารถให้ข้อมูลต้นทุนและค่าใช้จ่ายกิจกรรมต่าง ๆ ในระดับคณะ มหาวิทยาลัย มีความถูกต้องใกล้เคียงความเป็นจริงมาก ซึ่งผลการคำนวณต้นทุนที่ได้จะเป็นข้อมูลที่สนับสนุนการตัดสินใจของผู้บริหารเชิงกลยุทธ์ และเป็นแนวทางในการจัดทำงบประมาณตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม การรายงานเพื่อการบริหารจัดการงบประมาณอย่างมีรูปแบบ ช่วยวัดผลประเมินการปฏิบัติราชการได้อย่างมีประสิทธิภาพ ในการพัฒนาบัณฑิตควบคู่กับการพัฒนาคุณภาพการศึกษา

Evans (2004) ได้ศึกษาระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-based Costing : ABC) ในวิทยาลัยและมหาวิทยาลัยที่มีต่อการเข้าใจ การสื่อสารและการควบคุมต้นทุนและมีส่วนสัมพันธ์กับการให้การศึกษาของนักศึกษากลุ่มต่าง ๆ โดยพบว่า สถาบันการศึกษาระดับสูงกำลังเผชิญหน้ากับต้นทุนที่เพิ่มสูงขึ้นจึงต้องการข้อมูลประโยชน์ ถูกต้อง ทันสมัยและง่ายต่อการเข้าใจ จากการเปลี่ยนแปลงลักษณะประชากรของนักศึกษาและความจำเป็นที่ต้องให้บริการนักศึกษาเพิ่มขึ้น ต้นทุนจึงสูงขึ้น ทำให้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมีความสำคัญต่อความเข้าใจ การสื่อสารและควบคุมการเพิ่มขึ้นของต้นทุนได้ ซึ่งการวิจัยนี้มีจุดประสงค์ 1. พัฒนารูปแบบระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเพื่อให้วิทยาลัยและมหาวิทยาลัยต่าง ๆ เข้าใจต้นทุนที่เกี่ยวข้องสัมพันธ์กับการให้การศึกษาแก่นักศึกษาในกลุ่มต่าง ๆ 2. ส่งเสริมการใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในมหาวิทยาลัยเอกชนแห่งหนึ่ง เพื่อตรวจสอบข้อแตกต่างด้านต้นทุนในการให้การศึกษาแก่นักศึกษาในกลุ่มต่าง ๆ 2. หาประโยชน์ของการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ในสถาบันการศึกษาระดับสูงของรัฐ

การวิจัยเบื้องต้นจัดขึ้นในสถาบันศิลปศาสตร์เอกชนแห่งหนึ่งที่ได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวางในการให้บริการนักศึกษา ซึ่งมีการพัฒนาและใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม เพื่อตรวจสอบต้นทุนของนักศึกษาในกลุ่มต่าง ๆ ผลการวิจัยพบว่า ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมสามารถช่วยตัดสินใจได้ว่าค่าใช้จ่ายที่แตกต่างกันของนักศึกษาแต่ละกลุ่ม สามารถให้การสนับสนุนได้หรือไม่ สามารถบอกแนวทางที่เป็นไปได้ในการปรับปรุงกระบวนการหรือไม่ สามารถตัดสินใจด้านงบประมาณของสถาบันที่เกี่ยวข้องกับการบริการนักศึกษาในแต่ละกลุ่มได้หรือไม่ และสามารถระบุได้หรือไม่ว่ามีบริการนักศึกษาด้านใดที่สามารถปิดให้บริการเพื่อเป็นการประหยัดได้ นอกจากนี้งานวิจัยนี้ยังได้สำรวจประโยชน์ ความเป็นไปได้ ข้อจำกัด และอุปสรรคต่าง ๆ ในเรื่องของการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ในสถาบัน จากความเห็นของประธานและหัวหน้าฝ่ายการเงินของวิทยาลัยและมหาวิทยาลัยต่าง ๆ ในรัฐเท็กซัส

Kinsella (2003) ได้ศึกษาค่าใช้จ่ายโปรแกรมทางการศึกษาและค่าใช้จ่ายสำหรับกิจกรรมเสริมของวิทยาลัยชุมชนในแคลิฟอร์เนีย ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Costing : ABC) มีจุดมุ่งหมาย 1. เพื่อหาวัตถุประสงค์และวิธีการอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมการสอนกับกิจกรรมบริการสนับสนุนอื่น ๆ 2. เพื่ออธิบายความสัมพันธ์ระหว่างการเปลี่ยนแปลงในการจัดตารางโปรแกรมการศึกษาและค่าใช้จ่าย เพื่อจุดประสงค์ของการวัดผลการจัดสรรงบประมาณ 3. เพื่อการประเมินค่าใช้จ่ายของกิจกรรมบริการสนับสนุนที่ถูกต้อง 4. เพื่อจำแนกลักษณะคงที่และผันแปรของกิจกรรมในวิทยาลัย และ 5. เพื่อพัฒนาเทคนิคการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

วิทยาลัยชุมชนเซนต์ แวลลีย์ มิซซัน ได้จัดเตรียมข้อมูลกิจกรรมทั้งด้านค่าใช้จ่าย จำนวนนักศึกษา และข้อมูลเชิงปริมาณอื่นๆ ที่เป็นประโยชน์ต่อการพัฒนาระบบ ABC ข้อมูลเหล่านี้ถูกนำมาใช้เพื่อการคำนวณต้นทุนตามระบบ ABC โดยเป็นข้อมูลเกี่ยวกับความเกี่ยวข้องสัมพันธ์กันระหว่างกิจกรรมโปรแกรมการศึกษากับค่าใช้จ่ายกิจกรรมบริการสนับสนุนที่เกิดขึ้น การวิจัยนี้ยังครอบคลุมถึงการหาค่าใช้จ่ายของรายวิชาต่างๆ ที่เปิดสอนเป็นการเฉพาะที่นอกเหนือไปจากตารางการสอน โดยปกติ การหาค่าใช้จ่ายของบริการสนับสนุน และหาค่าใช้จ่ายในการจัดเตรียมโปรแกรมการศึกษา การประยุกต์ใช้ระบบ ABC จะสามารถนำไปใช้วัดประสิทธิภาพการดำเนินงานของสถาบันได้ รวมถึงการพิจารณาค่าใช้จ่ายและกิจกรรมที่เกิดขึ้นของสถาบัน เพื่อคงไว้ซึ่งกิจกรรมทางการศึกษาที่มีคุณค่า และสถาบันจะมีข้อมูลต่าง ๆ พร้อมทั้งจะช่วยตัดสินใจในการจัดสรรงบประมาณ การนำระบบ ABC ไปใช้จะเป็นการเปลี่ยนแปลงวิถีปฏิบัติในปัจจุบันของวิทยาลัยชุมชนต่าง ๆ ในแคลิฟอร์เนีย ซึ่งย่อมจะมีผู้ขัดขวางอยู่บ้าง การศึกษาวิจัยนี้ได้ให้คำแนะนำในการ

แก้ปัญหาการต่อต้านที่จะเกิดขึ้น และยังได้กล่าวถึงประโยชน์ที่จะได้รับการนำระบบ ABC มาใช้ด้วย

จากการทบทวนงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ผู้วิจัยพบว่า การกำหนดประเด็นที่จะศึกษาเกี่ยวกับต้นทุนฐานกิจกรรมมีผู้วิจัยในหลายด้าน โดยส่วนใหญ่เน้นการศึกษารูปแบบการคำนวณต้นทุนเพื่อที่จะนำมาประยุกต์ใช้ในหน่วยงานที่ตนสังกัด ดังเช่น เจนจิรา ทีปิ่ง (2557) มีวัตถุประสงค์ของการวิจัยเพื่อศึกษากิจกรรมการดำเนินงาน ค่ารวมและวิเคราะห์ต้นทุนต่อหัวด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรมของหลักสูตรมหาบัณฑิต คณะศึกษาศาสตร์ มหาวิทยาลัยขอนแก่น สอดคล้องกับงานวิจัยของนันทร โกสิยาภรณ์ (2555) ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อประยุกต์ต้นทุนการผลิตนักศึกษาในระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพของวิทยาลัยเทคนิคนครราชสีมา มหาวิทยาลัยนราธิวาสราชนครินทร์ โดยประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ซึ่งส่วนใหญ่ความสำคัญและที่มาของปัญหาเนื่องจากหน่วยงานยังคงใช้ระบบต้นทุนแบบเดิมในการคำนวณต้นทุนทำให้ไม่สามารถวัดต้นทุนที่แท้จริงได้ ดังเช่น จูไรรัตน์ เทพบุรี (2547) ที่ได้กล่าวว่า การจัดทำงบประมาณที่ผ่านมากการคำนวณต้นทุนการผลิตยังกระทำตามระบบเดิม คือคำนวณต้นทุนตามปริมาณงาน ทำให้การจัดทำและจัดสรรงบประมาณคลาดเคลื่อนจากรายจ่ายจริง ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการบริหารทรัพยากรหน่วยงาน สอดคล้องกับแนวคิดของ ทักษกานต์ โลมรัตน์ (2553) ได้ศึกษาวิเคราะห์ต้นทุนฐานการผลิตบัณฑิต โดยใช้วิธีต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) ในมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี เพื่อเป็นแนวทางการคำนวณต้นทุนผลิตบัณฑิตต่อคนได้ใกล้เคียงความจริงที่สุด เพื่อกำหนดทิศทางหรือแนวทางในการบริหารจัดการด้านงบประมาณและด้านการเงินที่สามารถให้ข้อมูลต้นทุนและค่าใช้จ่ายกิจกรรมต่าง ๆ ในระดับคณะ มหาวิทยาลัย ฯ มีความถูกต้องใกล้เคียงความเป็นจริงมาก ซึ่งผลการคำนวณต้นทุนที่ได้จะเป็นข้อมูลที่สนับสนุนการตัดสินใจของผู้บริหารเชิงกลยุทธ์ และเป็นแนวทางในการจัดทำงบประมาณตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม การรายงานเพื่อการบริหารจัดการงบประมาณอย่างมีรูปแบบ ช่วยวัดผลประเมินการปฏิบัติราชการได้อย่างมีประสิทธิภาพ ในการพัฒนาบัณฑิตควบคู่กับการพัฒนาคุณภาพการศึกษาและสอดคล้องกับ Kinsella (2003) ได้กล่าวไว้ว่า การประยุกต์ใช้ระบบ ABC จะสามารถนำไปใช้วัดประสิทธิภาพการดำเนินงานของสถาบันได้ รวมถึงรวมถึงการพิจารณาค่าใช้จ่ายและกิจกรรมที่เกิดขึ้นของสถาบัน เพื่อคงไว้ซึ่งกิจกรรมทางการศึกษาที่มีคุณค่าและสถาบันจะมีข้อมูลต่าง ๆ พร้อมทั้งจะช่วยตัดสินใจในการจัดสรรงบประมาณ สอดคล้องกับ Evans (2004) ได้ผลการวิจัยว่า ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมสามารถช่วยตัดสินใจได้ว่าค่าใช้จ่ายที่แตกต่างกันของนักศึกษาแต่ละกลุ่ม สามารถให้การสนับสนุนได้หรือไม่ สามารถบอกแนวทางที่เป็นไปได้ในการปรับปรุงกระบวนการหรือไม่ สามารถตัดสินใจด้านงบประมาณของสถาบันที่

เกี่ยวข้องกับการบริการนักศึกษาในแต่ละกลุ่มได้หรือไม่ และสามารถระบุได้หรือไม่ว่ามีบริการ
นักศึกษาในด้านใดที่สามารถปิดให้บริการเพื่อเป็นการประหยัดได้

บทที่ 3

วิธีการดำเนินการวิจัย

การศึกษาเรื่อง การวิเคราะห์ต้นทุนการให้บริการสอบบัญชีของครุภัณฑ์ของส่วนท้องถิ่นของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม เป็นการวิจัยเชิงพรรณนา (Descriptive research) ศึกษาจากข้อมูลทุติยภูมิเอกสาร และรายงานต่าง ๆ เกี่ยวกับข้อมูลรายจ่ายจริงและเงินงบประมาณแผ่นดินของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558 มีวิธีดำเนินการวิจัย ดังนี้

1. การเก็บรวบรวมข้อมูล
2. เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล
3. การจัดเก็บข้อมูลเข้ากระดาษทำการและการวิเคราะห์ข้อมูล
4. สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

การเก็บรวบรวมข้อมูล

การเก็บรวบรวมข้อมูลทุติยภูมิเป็นการเก็บรวบรวมข้อมูลโครงสร้างองค์กร การบริหารงาน กลยุทธ์ วิสัยทัศน์ และแผนการตรวจสอบประจำปี รายงานผลการปฏิบัติงานของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา และเอกสารบรรยายลักษณะงาน ข้อมูลเกี่ยวกับเงินงบประมาณแผ่นดิน งบประมาณรายจ่ายจาก ค่าของงบประมาณรายจ่ายประจำปี และรายจ่ายจริงจากทะเบียนคุมยอดการเบิกจ่ายของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ในการวิจัยครั้งนี้ เป็นข้อมูลในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558 โดยเริ่มตั้งแต่เดือนตุลาคม 2556 จนถึงเดือนกันยายน 2558 และรวบรวมข้อมูลจากเอกสาร บทความ สิ่งพิมพ์ และอินเทอร์เน็ต ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการค้นคว้าอิสระ ข้อมูลที่เก็บรวบรวมประกอบด้วย

1. จัดทำหนังสือขอความอนุเคราะห์เก็บข้อมูล โดยวิทยาลัยบัณฑิตศึกษา คณะการจัดการและการท่องเที่ยว มหาวิทยาลัยบูรพา ออกหนังสือขออนุเคราะห์ไปที่แหล่งข้อมูลสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา
2. เก็บรวบรวมข้อมูลองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัดฉะเชิงเทราที่ได้รับบริการตรวจสอบงบการเงิน ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558 จากรายงานผลการตรวจสอบประจำปี เพื่อนำมาใช้ในการคำนวณต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงิน

3. เก็บรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับบุคลากรของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ในปีงบประมาณ 2557 – 2558 เก็บรวบรวมข้อมูลจากโครงสร้างการแบ่งส่วนราชการ เพื่อนำมาใช้ประกอบในการจัดสรรค่าใช้จ่ายบุคลากรเข้าต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงิน

4. เก็บรวบรวมข้อมูลด้าน โครงสร้างของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา จากข้อมูลการปฏิบัติราชการภารกิจพื้นฐานประจำปีงบประมาณ 2557 และ ปีงบประมาณ 2558 เพื่อนำมาจำแนกต้นทุนหลักและต้นทุนสนับสนุน

5. เก็บรวบรวมข้อมูลเงินงบประมาณแผ่นดิน โดยเก็บรวบรวมข้อมูลเงินงบประมาณแผ่นดินที่ได้รับจัดสรร และรายจ่ายจริงจากงบประมาณ ของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา แยกตามหมวดรายจ่าย ในช่วงปีงบประมาณ 2557 – 2558 จากคำของบประมาณรายจ่ายประจำปี จากทะเบียนคุมการเบิกจ่ายเงิน และเอกสารหลักฐานการจ่ายเงินของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา

6. เก็บรวบรวมข้อมูลการปฏิบัติงานของบุคลากรสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ในปีงบประมาณ 2557 - 2558 แยกตามกิจกรรมต่าง ๆ โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจากรายงานแผนและผลการปฏิบัติงาน และบันทึกขออนุมัติเดินทางไปปฏิบัติราชการของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา เพื่อนำมาใช้ประกอบการวิเคราะห์ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน

7. เก็บรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยศึกษาข้อมูลจากหน้าที่ความรับผิดชอบของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา คำบรรยายลักษณะงาน คู่มือการตรวจสอบงบการเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อนำมาใช้ในการวิเคราะห์ และกำหนดกิจกรรม

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลในการศึกษาครั้งนี้ เป็นเครื่องมือที่ผู้วิจัยสร้างขึ้น เป็นแบบเก็บข้อมูลเชิงกระดาษทำการ (Working paper) เพื่อเก็บรวบรวมข้อมูลตามรายละเอียดที่ต้องการซึ่งจัดทำขึ้น โดยเรียบเรียงและจำแนกข้อมูลออกเป็นของภารกิจการตรวจสอบงบการเงิน การตรวจสอบ การจัดซื้อจัดจ้าง การตรวจสอบเฉพาะเรื่อง (ผดง. สั่งการ) การติดตามผลการตรวจสอบ การตรวจสอบด้านอื่น การตรวจสอบเชิงป้องกัน และบริหารงานทั่วไปของหน่วยงาน จำแนกรายการค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เพื่อนำมาคำนวณต้นทุนตามเกณฑ์การจัดสรรค่าใช้จ่าย การเก็บข้อมูลเชิงกระดาษทำการ ทำให้ได้ข้อมูลที่จำแนกในรูปแบบที่พร้อมนำไปใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

การจัดเก็บข้อมูลเข้ากระดาดำการและการวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้วิจัยจำแนกข้อมูลและวิเคราะห์ข้อมูลการวิจัย ดังนี้

1. นำข้อมูลที่ได้จากการเก็บรวบรวมมาจำแนกตามโครงสร้างขององค์กร มาจำแนกหน่วยต้นทุน ตาม โครงสร้างขององค์กร แบ่งออกเป็น 2 หน่วยย่อย คือ

1.1 หน่วยต้นทุนหลัก (Functional cost center) หมายถึง หน่วยงานย่อยที่ผลผลิตสุดท้ายหรือผลผลิตหลักขององค์กร ได้แก่ การตรวจสอบการงบการเงิน การตรวจสอบจัดซื้อจัดจ้าง การตรวจสอบเฉพาะเรื่อง (ผดง. สั่งการ) การตรวจสอบเชิงป้องกัน การตรวจสอบด้านอื่น และการติดตามผลการตรวจสอบ เป็นต้น

1.2 หน่วยต้นทุนสนับสนุน (Support cost center) หมายถึง หน่วยงานย่อยที่ทำหน้าที่สนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานหลัก ได้แก่ งานอำนวยการขององค์กร

2. นำต้นทุนทั้งหมด (ค่าใช้จ่ายจริง) ที่เป็นต้นทุนของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ที่ได้จากงบบุคลากร งบดำเนินงาน งบรายจ่ายอื่น งบเงินอุดหนุน งบลงทุน (เฉพาะค่าเสื่อมราคา) ระบุเข้าหน่วยงานตามโครงสร้างที่จำแนกตามหน่วยต้นทุน

3. นำค่าใช้จ่ายจริง (ต้นทุน) ทั้งหมดมารวมกันเพื่อนำไปใช้ปีส่วน

4. วิเคราะห์กิจกรรมและกำหนดกิจกรรมของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558 โดยวิเคราะห์จากภารกิจของหน่วยงานต้นทุนหลัก กำหนดกิจกรรมการปฏิบัติงานของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558 โดยจะทำการศึกษาข้อมูลที่ใช้ในการกำหนดกิจกรรม ดังนี้

4.1 โครงสร้างการแบ่งส่วนราชการและหน้าที่ความรับผิดชอบของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา เพื่อกำหนดกิจกรรมให้สอดคล้องกับโครงสร้าง และตรงตามภารกิจหลักขององค์กร

4.2 คู่มือการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งจะกำหนดกิจกรรมต่าง ๆ ในแต่ละหน้าที่งานอย่างละเอียด สามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการกำหนดกิจกรรม โดยมีการปรับเปลี่ยนเพื่อให้สอดคล้องกับลักษณะการดำเนินงานของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา

จากนั้นกำหนดกิจกรรมประกอบการสังเคราะห์ข้อมูลเอกสาร/บทความ/สิ่งพิมพ์ และเก็บรวบรวมผลการวิเคราะห์และสังเคราะห์ไว้ในกระดาดำการ

5. การกำหนดเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายเข้าสู่กิจกรรมและคำนวณต้นทุนกิจกรรม นำข้อมูลจากการเก็บรวบรวมข้อมูลการปฏิบัติงานของบุคลากรสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558 ในแต่ละกิจกรรมมาสังเคราะห์เพื่อกำหนดเกณฑ์ใน

การปันส่วนเข้าสู่กิจกรรมแต่ละกิจกรรมที่เหมาะสม ทั้งในกรณีการระบุทางตรง (Direct Charging) และการประมาณอย่างมีเหตุผล (Estimation) และการอาศัยดุลยพินิจ (Arbitrary Allocation)

6. การกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver) เข้าสู่ผลผลิต (การตรวจสอบงบการเงิน) ทำให้วิเคราะห์ปัจจัยที่เป็นสาเหตุทำให้เกิดต้นทุนมากที่สุดมาใช้เป็นตัวผลักดันกิจกรรมเข้าสู่ผลผลิต

7. การคำนวณต้นทุนรวมต่อการให้บริการตรวจสอบงบการเงิน โดยปันส่วนรายจ่ายจริงจากเงินงบประมาณ ในปีงบประมาณ 2557 ให้กิจกรรมต่าง ๆ โดยใช้เกณฑ์ในการปันส่วนที่ได้มาจากข้อ 5 รวมรายจ่ายทุกประเภทที่ปันส่วนเข้าสู่กิจกรรมเป็นต้นทุนกิจกรรม แยกเป็นกิจกรรมการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และกิจกรรมอื่น ๆ

8. คำนวณต้นทุนต่อหน่วย (Unit Cost) ของผลผลิต (รายงานการตรวจสอบงบการเงิน) ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม โดยนำต้นทุนรวมต่อการให้บริการตรวจสอบงบการเงินหารด้วยปริมาณผลผลิต (รายงานการตรวจสอบงบการเงิน) เพื่อให้ได้ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต

9. ข้อจำกัด โดยสมมติฐานการศึกษาว่าการตรวจสอบงบการเงินแต่ละหน่วยใช้วัสดุ และครุภัณฑ์ ในการตรวจสอบเท่ากัน ดังนั้น ค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์ที่เกิดขึ้นจึงปันส่วนตามจำนวนผลผลิต

สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้วิจัยใช้สถิติพื้นฐาน ได้แก่ ค่าเฉลี่ย (Mean) และค่าร้อยละ (Percentage) ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายเข้าสู่กิจกรรมและการคำนวณต้นทุนกิจกรรม

บทที่ 4

ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558 ผู้วิจัยได้ดำเนินการวิเคราะห์ข้อมูล และเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลตามลำดับดังนี้

1. ขั้นตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไป

1.1 จำนวนบุคลากรของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ในช่วงปีงบประมาณ 2557-2558

1.2 จำนวนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ได้รับบริการตรวจสอบงบการเงินจากสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558

2. ขั้นตอนที่ 2 เงินงบประมาณ

2.1 เงินงบประมาณแผ่นดินที่สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทราได้รับจัดสรรในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558

2.2 รายจ่ายจริงจากงบประมาณขอสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทราในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558

3. ขั้นตอนที่ 3 การวิเคราะห์ต้นทุน (การจัดทำต้นทุนฐานกิจกรรม)

3.1 กำหนดวัตถุประสงค์และสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน

3.2 การวิเคราะห์และระบุกิจกรรม

3.3 การระบุทรัพยากรต่าง ๆ

3.4 กำหนดตัวผลกคั้นทรัพยากรและการคำนวณต้นทุนกิจกรรม

3.5 การวิเคราะห์และการกำหนดตัวผลกคั้นกิจกรรม

3.6 ระบุกิจกรรมเข้าสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน

4. ขั้นตอนที่ 4 ต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

5. ขั้นตอนที่ 5 เปรียบเทียบการคำนวณต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแบบเดิม และการคำนวณต้นทุนระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ขั้นตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไป

1. จำนวนบุคลากรของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558

จากการเก็บรวบรวมข้อมูล พบว่า สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรามีบุคลากร ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558 แยกรายละเอียดตามประเภทข้าราชการ ลูกจ้างประจำ และลูกจ้างชั่วคราว เพศ ระดับการศึกษา และประสบการณ์การทำงาน ดังตารางที่ 3

ตารางที่ 3 จำนวนบุคลากรของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558

	ปีงบประมาณ 2557			ปีงบประมาณ 2558		
	ข้าราชการ	ลูกจ้างประจำ	ลูกจ้างชั่วคราว รวม	ข้าราชการ	ลูกจ้างประจำ	ลูกจ้างชั่วคราว รวม
จำนวนบุคลากรทั้งสิ้น						
(คน)	14	-	3	17	14	3
ร้อยละ	82	-	18	100 ร้อยละ	82	18
เพศ - ชาย	2	-	1	3	2	1
- หญิง	12	-	2	14	-	2
ระดับการศึกษา						
- ปริญญาโท	5	-	-	5	29	5
- ปริญญาตรี	9	-	1	10	59	1
- อนุปริญญา	6	-	1	1	6	1
- มัธยมศึกษา	6	-	1	1	6	1
ประสบการณ์การทำงาน						
- มากกว่า 20 ปี	8	-	-	8	47	8
- 16 - 20 ปี	0	-	-	-	0	-
- 11 - 15 ปี	6	-	-	1	6	1
- 6 - 10 ปี	2	-	1	3	18	1
- ไม่เกิน 5 ปี	3	-	2	5	29	2

จากตารางที่ 3 พบว่า สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา มีบุคลากรทั้งหมด 2 ประเภท ประกอบด้วย ข้าราชการ ลูกจ้างชั่วคราว โดยในปีงบประมาณ 2557 มีบุคลากรทั้งสิ้น จำนวน 17 คน ส่วนใหญ่เป็นข้าราชการร้อยละ 82 ปีงบประมาณ 2558 มีบุคลากรทั้งสิ้นจำนวน 17 คน ส่วนใหญ่เป็นข้าราชการร้อยละ 82 บุคลากรจบการศึกษาระดับปริญญาตรี เป็นส่วนใหญ่ มีประสบการณ์ทำงานมากกว่า 20 ปี

2. จำนวนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ได้รับบริการตรวจสอบงบการเงินจากสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558

จากการเก็บรวบรวมข้อมูลจำนวนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พบว่า สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา มีจำนวนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ได้รับตรวจสอบงบการเงิน ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558 ดังตารางที่ 4

ตารางที่ 4 จำนวนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ได้รับการตรวจสอบงบการเงินจากสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดละเซิงเทรา ในช่วงปีงบประมาณ

2557 – 2558

ข้อมูล	ประเภทขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น			
	ปีงบประมาณ 2557 จำนวนทั้งสิ้น	ปีงบประมาณ 2558 จำนวนทั้งสิ้น	ร้อยละ ที่ได้รับการตรวจสอบ	ปีงบประมาณ 2558 ที่ได้รับการตรวจสอบ ร้อยละ
องค์การบริหารส่วนจังหวัด	1	1	2.13	1
เทศบาลเมือง	1	1	2.13	1
เทศบาลตำบล	33	16	34.04	22
องค์การบริหารส่วนตำบล	74	29	61.70	15
รวมทั้งสิ้น	109	47	100.00	39
ร้อยละของหน่วยตรวจรับตรวจ ทั้งสิ้น		43.12		41.28

จากตารางที่ 4 พบว่า ในปีงบประมาณ 2557 - 2558 องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ได้รับการตรวจสอบงบการเงินจากสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา มีทั้งหมด 4 ประเภท องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ได้รับการตรวจสอบงบการเงินมากที่สุด ปีงบประมาณ 2557 คือ องค์กรบริหารส่วนตำบล ได้รับการตรวจสอบงบการเงิน จำนวน 29 หน่วย คิดเป็นร้อยละ 61.70 รองลงมา คือ เทศบาลตำบล จำนวน 16 หน่วย คิดเป็นร้อยละ 4.04 ปีงบประมาณ 2558 คือ เทศบาลตำบล ได้รับการตรวจสอบงบการเงินมากที่สุด จำนวน 22 หน่วย คิดเป็นร้อยละ 56.41 รองลงมาคือ องค์กรบริหารส่วนตำบล จำนวน 15 หน่วย คิดเป็นร้อยละ 38.38.46

ขั้นตอนที่ 2 เงินงบประมาณ

1. เงินงบประมาณแผ่นดินที่สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทราได้รับจัดสรร ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558

จำนวนเงินงบประมาณที่สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทราได้รับจัดสรรในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558 จำแนกตามประเภทรายจ่าย ดังตารางที่ 5

ตารางที่ 5 งบประมาณที่ได้รับจัดสรรของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทราในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558

ประเภทรายจ่าย	งบประมาณที่ได้รับจัดสรร			
	ปีงบประมาณ 2557		ปีงบประมาณ 2558	
	จำนวนเงิน	ร้อยละ	จำนวนเงิน	ร้อยละ
งบบุคลากร	7,810,000.00	78.55	8,150,000.00	75.43
หมวดเงินเดือนและค่าจ้างประจำ	7,200,000.00	72.42	7,500,000.00	69.41
หมวดค่าจ้างชั่วคราว	610,000.00	6.14	650,000.00	6.02
งบดำเนินงาน	1,949,640.00	19.61	2,655,000.00	24.57
หมวดค่าตอบแทนใช้สอยและวัสดุ	1,861,640.00	18.72	2,542,800.00	23.53
ค่าเช่าบ้าน	364,800.00	3.67	495,000.00	4.58
ประกันสังคม	27,000.00	0.27	27,000.00	0.25

ตารางที่ 5 (ต่อ)

ประเภทรายจ่าย	งบประมาณที่ได้รับจัดสรร			
	ปีงบประมาณ 2557		ปีงบประมาณ 2558	
	จำนวนเงิน	ร้อยละ	จำนวนเงิน	ร้อยละ
ค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการ	627,920.00	6.32	926,200.00	8.57
ค่าเบี้ยเลี้ยง	378,420.00	3.81	307,200.00	2.84
ค่าที่พัก	234,000.00	2.35	465,000.00	4.30
ค่าพาหนะ	15,500.00	0.16	154,000.00	1.43
ค่าซ่อมแซม	-	-	-	-
ค่าจ้างเหมาบริการ	62,000.00	0.62	14,400.00	0.13
ค่าวัสดุ	152,000.00	1.53	154,000.00	1.43
หมวดค่าสาธารณูปโภค	88,000.00	0.89*	112,200.00	1.04
ค่าไฟฟ้า	40,000.00	0.40	45,000.00	0.42
ค่าโทรศัพท์สำนักงาน	42,000.00	0.42	61,200.00	0.57
ค่าไปรษณีย์	6,000.00	0.06	6,000.00	0.06
งบลงทุน	183,000.00	1.84	-	-
หมวดค่าครุภัณฑ์ (ค่าเสื่อมราคา)	183,000.00	1.84	-	-
หมวดค่าที่ดินและสิ่งก่อสร้าง	-	-	-	-
รวมทั้งสิ้น	9,942,640.00	100.00	10,805,000.00	100.00

จากตารางที่ 5 พบว่า ในปีงบประมาณ 2557 สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ได้รับจัดสรรงบประมาณรวมทั้งสิ้น จำนวน 9,942,640.- บาท ปีงบประมาณ 2558 ได้รับจัดสรรงบประมาณเพิ่มขึ้นจากปีงบประมาณ 2557 จำนวน 862,360.- บาท คิดเป็นร้อยละ 7.98 โดยงบประมาณที่ได้รับจัดสรรจำนวนมากที่สุด คือ งบบุคลากร รองลงมาคือ งบดำเนินงาน และงบลงทุนได้รับจัดสรรน้อยที่สุด

2. รายจ่ายจริงจากงบประมาณของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทราในช่วง
ปีงบประมาณ 2557 - 2558

จำนวนเงินรายจ่ายจริงจากงบประมาณของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา
ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558 แยกตามประเภทรายจ่าย ดังตารางที่ 6

ตารางที่ 6 รายจ่ายจริงจากงบประมาณของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทราในช่วงปี
งบประมาณ 2557 - 2558

ประเภทรายจ่าย	รายจ่ายจริง			
	ปีงบประมาณ 2557		ปีงบประมาณ 2558	
	จำนวนเงิน	ร้อยละ	จำนวนเงิน	ร้อยละ
งบบุคลากร	7,393,950.00	86.53	7,601,540.00	86.52
หมวดเงินเดือนและค่าจ้างประจำ	6,832,110.00	79.95	7,000,100.00	79.68
หมวดค่าจ้างชั่วคราว	561,840.00	6.58	601,440.00	6.85
งบดำเนินงาน	893,416.64	10.46	897,789.90	10.22
หมวดค่าตอบแทนใช้สอยและวัสดุ	821,949.00	9.62	807,243.00	9.19
ค่าเช่าบ้าน	310,800.00	3.64	324,000.00	3.69
ประกันสังคม	18,000.00	0.21	19,500.00	0.22
ค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการ	304,500.00	3.56	316,230.00	3.60
ค่าเบี้ยเลี้ยง	207,200.00	2.42	134,580.00	1.53
ค่าที่พัก	91,900.00	1.08	169,900.00	1.93
ค่าพาหนะ	5,400.00	0.06	11,750.00	0.13
ค่าซ่อมแซม	9,300.00	0.11	-	-
ค่าจ้างเหมาบริการ	40,716.00	0.48	19,129.00	0.22
ค่าวัสดุ	138,633.00	1.62	128,384.00	1.46
ค่าวัสดุ	39,300.00	0.46	43,740.00	0.50
ค่าวัสดุ-น้ำมันเชื้อเพลิง	99,333.00	1.16	84,644.00	0.96
ค่าตอบแทนพิเศษในการเลี้ยงภัย	-	-	-	-

ตารางที่ 6 (ต่อ)

ประเภทรายจ่าย	รายจ่ายจริง			
	ปีงบประมาณ 2557		ปีงบประมาณ 2558	
	จำนวนเงิน	ร้อยละ	จำนวนเงิน	ร้อยละ
หมวดค่าสาธารณูปโภค	71,467.64	0.84	90,546.90	1.03
ค่าไฟฟ้า	23,895.99	0.28	54,736.46	0.62
ค่าโทรศัพท์สำนักงาน	44,332.65		32,330.44	0.37
ค่าไปรษณีย์	3,239.00		3,480.00	0.04
งบลงทุน	257,608.00	3.01	286,438.00	3.26
หมวดค่าครุภัณฑ์ (ค่าเสื่อมราคา)	257,608.00	3.01	286,438.00	3.26
หมวดค่าที่ดินและสิ่งก่อสร้าง	-	-	-	-
รวมทั้งสิ้น	8,544,974.64	100.00	8,785,767.90	100.00

จากตารางที่ 6 พบว่า ในปีงบประมาณ 2557 สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา มีรายจ่ายจริงจากเงินงบประมาณรวมทั้งสิ้น จำนวน 8,544,974.64 ปีงบประมาณ 2558 รายจ่ายจริงเพิ่มขึ้นจากปีงบประมาณ 2557 จำนวน 240,793.26 คิดเป็นร้อยละ 2.74 โดยงบบุคลากรมีรายจ่ายจริงจำนวนมากที่สุด รองลงมา คือ งบดำเนินงานและงบลงทุนมีรายจ่ายน้อยที่สุด

ตารางที่ 7 เปรียบเทียบรายจ่ายจริงกับงบประมาณที่ได้รับจัดสรรของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดยะลาในช่วงปีงบประมาณ 2557 – 2558

ประเภทรายจ่าย	ปีงบประมาณ 2557			ปีงบประมาณ 2558				
	งบประมาณ	รายจ่ายจริง	ผลต่าง	ร้อยละ	งบประมาณ	รายจ่ายจริง	ผลต่าง	ร้อยละ
งบบุคลากร	7,810,000.00	7,393,950.00	-416,050.00	94.67	8,150,000.00	7,601,540.00	-548,460.00	93.27
หมวดเงินเดือนและค่าจ้างประจำ	7,200,000.00	6,832,110.00	-367,890.00	94.89	7,500,000.00	7,000,100.00	-499,900.00	93.33
หมวดค่าจ้างชั่วคราว	610,000.00	561,840.00	-48,160.00	92.10	650,000.00	601,440.00	-48,560.00	92.53
งบดำเนินงาน	1,949,640.00	1,336,549.64	-613,090.36	68.55	2,655,000.00	1,427,047.90	-1,227,952.10	53.75
หมวดค่าตอบแทนใช้สอยและวัสดุ	1,861,640.00	821,949.00	-1,039,691.00	44.15	2,542,800.00	807,243.00	-1,735,557.00	31.75
ค่าเช่าบ้าน	364,800.00	310,800.00	-54,000.00	85.20	495,000.00	324,000.00	-171,000.00	65.45
ประกันสังคม	27,000.00	18,000.00	-9,000.00	66.67	27,000.00	19,500.00	-7,500.00	72.22
ค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการ	627,920.00	304,500.00	-323,420.00	48.49	926,200.00	400,874.00	-525,326.00	43.28
ค่าเบี้ยเลี้ยง	378,420.00	207,200.00	-171,220.00	54.75	307,200.00	134,580.00	-172,620.00	43.81
ค่าที่พัก	234,000.00	91,900.00	-142,100.00	39.27	465,000.00	169,900.00	-295,100.00	36.54
ค่าพาหนะ	15,500.00	5,400.00	-10,100.00	34.84	154,000.00	11,750.00	-142,250.00	7.63
ค่าซ่อมแซม	-	9,300.00	9,300.00	-	-	-	-	-
ค่าจ้างเหมาบริการ	62,000.00	40,716.00	-21,284.00	65.67	14,400.00	19,129.00	4,729.00	132.84
ค่าวัสดุ	152,000.00	138,633.00	-13,367.00	91.21	154,000.00	128,384.00	-25,616.00	83.37
ค่าวัสดุ	-	39,300.00	39,300.00	-	-	43,740.00	43,740.00	-

ตารางที่ 7 (ต่อ)

ประเภทรายจ่าย	ปีงบประมาณ 2557			ปีงบประมาณ 2558				
	งบประมาณ	รายจ่ายจริง	ผลต่าง	ร้อยละ	งบประมาณ	รายจ่ายจริง	ผลต่าง	ร้อยละ
ค่าวัสดุ-น้ำมันเชื้อเพลิง	-	99,333.00	99,333.00	-	-	84,644.00	84,644.00	-
หมวดค่าสาธารณูปโภค	88,000.00	71,467.64	-16,532.36	81.21	112,200.00	90,546.90	-21,653.10	80.70
ค่าไฟฟ้า	40,000.00	23,895.99	-16,104.01	59.74	45,000.00	54,736.46	9,736.46	121.64
ค่าโทรศัพท์สำนักงาน	42,000.00	44,332.65	2,332.65	105.55	61,200.00	32,330.44	-28,869.56	52.83
ค่าไปรษณีย์	6,000.00	3,239.00	-2,761.00	53.98	6,000.00	3,480.00	-2,520.00	58.00
งบลงทุน	183,000.00	257,608.00	74,608.00	-	-	286,438.00	286,438.00	-
หมวดค่าครุภัณฑ์ (ค่าเสื่อมราคา)	183,000.00	257,608.00	74,608.00	140.77	-	286,438.00	286,438.00	-100.00
รวมทั้งสิ้น	9,942,640.00	8,544,974.64	-1,397,665.36	85.94	10,805,000.00	8,785,767.90	-2,019,232.10	81.31

จากตารางที่ 7 พบว่า สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา มีรายจ่ายเงินงบประมาณแผ่นดิน ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558 มีรายจ่ายจริงน้อยกว่างบประมาณที่ได้รับจัดสรร 1,397,665.36 บาท และ 2,019,232.10 บาท หรือคิดเป็นร้อยละ 85.94 และร้อยละ 81.31 ของรายจ่ายจริงจากงบประมาณที่ได้รับจัดสรร ตามลำดับ

ขั้นตอนที่ 3 การวิเคราะห์ต้นทุน

การวิเคราะห์ต้นทุนการให้บริการตรวจสอบบัญชีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม มีขั้นตอนในการจัดทำ 6 ขั้นตอน ดังนี้ 1. กำหนดวัตถุประสงค์และสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน 2. การวิเคราะห์และระบุกิจกรรม 3. การระบุทรัพยากรต่าง ๆ 4. กำหนดตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากรและการคำนวณต้นทุนกิจกรรม 5. การวิเคราะห์และการกำหนดตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม 6. ระบุกิจกรรมเข้าสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน

1. กำหนดวัตถุประสงค์และสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน

วัตถุประสงค์ในการจัดทำต้นทุนฐานกิจกรรมนั้น เพื่อการลดต้นทุนขององค์กร และเพื่อนำมาปรับปรุงกระบวนการดำเนินงานขององค์กร หรือการพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ในการวิจัยในครั้งนี้เพื่อให้ทราบ 1. ต้นทุนกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่ง (Cost of specific activity) คือ ต้นทุนกิจกรรมตรวจสอบงบการเงิน 2. ต้นทุนผลิต (Cost of product or Service) คือ ต้นทุนต่อหน่วยการให้บริการสอบบัญชีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

2. การวิเคราะห์และระบุกิจกรรม

การวิเคราะห์กิจกรรมและการกำหนดกิจกรรม ของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558 การวิเคราะห์กิจกรรมเป็นการกำหนดหรือระบุกิจกรรมขององค์กรเพื่อให้ได้มาซึ่งเกณฑ์ในการบ่งบอกลักษณะของการดำเนินงาน เพื่อจะเป็นประโยชน์ต่อการคำนวณต้นทุนกิจกรรมที่จะระบุเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน

การวิเคราะห์กิจกรรมมีเกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดกิจกรรมของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ดังนี้

1. เป็นกิจกรรมที่มีประโยชน์ต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงาน
2. เป็นกิจกรรมที่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ นโยบาย และภารกิจของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน
3. เป็นกิจกรรมที่สามารถมองเห็นผลผลิต (Output) ได้อย่างชัดเจนเป็นรูปธรรม และสามารถให้ผู้อื่นนำไปใช้ประโยชน์ได้

4. เป็นกิจกรรมที่มีอยู่ในปัจจุบันและครอบคลุมถึงอนาคต โดยกำหนดจากโครงสร้างการแบ่งส่วนราชการและหน้าที่ความรับผิดชอบของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา

จากการศึกษาโดยใช้เกณฑ์ในการศึกษาดังกล่าวข้างต้น สามารถกำหนดกิจกรรมของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทราได้ทั้งสิ้น จำนวน 8 กิจกรรม จำแนกได้ดังนี้

1. กิจกรรมที่เกี่ยวกับการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

1.1 วางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบ

1.1.1 ประเมินความเสี่ยงองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

1.1.2 วางแผนการตรวจสอบงบการเงินประจำปี

1.2 ปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินประจำปี

1.2.1 ปฏิบัติงานและสรุปผลการตรวจสอบงบการเงิน

1.2.2 จัดทำร่างรายงานผลการตรวจสอบงบการเงิน

1.2.3 สอบทานร่างรายงานผลการตรวจสอบงบการเงิน

1.2.4 ให้ความเห็นต่องบการเงิน

1.2.5 พิมพ์รายงานผลการตรวจสอบงบการเงิน

1.3 ติดตามผลการตรวจสอบ

1.3.1 พิจารณาผลการดำเนินงานตามรายงานการตรวจสอบงบการเงิน

1.3.2 ให้ความเห็นต่อผลการดำเนินงานตามรายงานการตรวจสอบงบการเงิน

1.3.3 พิมพ์รายงานติดตามผลการตรวจสอบงบการเงิน

2. กิจกรรมอื่น ๆ

2.1 ตรวจสอบด้านอื่น (การจัดเก็บรายได้ และวินัยการเงินและการคลัง)

2.2 ตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้าง

2.3 ตรวจสอบเชิงป้องกัน

2.4 ตรวจสอบเฉพาะเรื่องพิเศษ (ผดง. สั่งการ)

2.5 งานบริหารงานทั่วไป

3. การระงับทรัพยากรประเภทต่าง ๆ

หลังจากวิเคราะห์และระบุกิจกรรมของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทราแล้วนั้น ผู้ศึกษาจึงได้มีการระบุทรัพยากรเพื่อเป็นข้อมูลที่จะนำไปใช้ในการระบุเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ในช่วงปีงบประมาณ 2557- 2558 พบว่า ทรัพยากรที่ใช้ไปในการกระทำกิจกรรมต่าง ๆ ประกอบด้วย เงินเดือนและค่าจ้างประจำ ค่าจ้างชั่วคราว ค่าตอบแทนใช้สอยและวัสดุ ค่าสาธารณูปโภค ค่าเสื่อมราคา ดังตารางที่ 6

4. กำหนดตัวผลักดันทรัพยากรและการคำนวณต้นทุนกิจกรรม

3.4.1 การกำหนดตัวผลักดันทรัพยากร

เมื่อระบุทรัพยากรและต้นทุนทรัพยากรที่เกี่ยวข้องได้แล้ว ก็จะระบุต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งเป็นข้อมูลที่จะนำไปใช้ในการวิเคราะห์และกำหนดตัวผลักดันกิจกรรมต่อไป

ตัวผลักดันทรัพยากร (Resource driver) หมายถึง เกณฑ์ที่นำมาใช้ในการปันส่วนต้นทุนตามผังบัญชี เข้าสู่กลุ่มต้นทุนกิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งในการศึกษาในครั้งนี้ จะอาศัยการเก็บข้อมูลจากผลการปฏิบัติงานตรวจสอบจริงของระยะเวลาการทำงานที่ได้ใช้ไป ในกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง และใช้เป็นฐานในการประมาณต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในส่วนของเงินเดือนและค่าจ้างเข้าสู่กิจกรรมเหล่านั้น เกณฑ์ที่นำมาใช้เป็นฐานในการประมาณต้นทุนทรัพยากรต่าง ๆ เข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ เรียกว่า ตัวผลักดันทรัพยากร

การคำนวณต้นทุนกิจกรรม (Activity cost) จัดทำขึ้นหลังจากที่มีการกำหนดกิจกรรมแล้ว ซึ่งเป็นการกำหนดหรือระบุต้นทุนรายจ่ายเข้าสู่กิจกรรม เรียกว่า Cost mapping

จากข้อมูลรายจ่ายจริงจากงบประมาณของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558 (ตารางที่ 6) นำมาวิเคราะห์แยกลักษณะรายจ่ายเพื่อนำไปจัดสรรลงสู่กิจกรรม โดยรายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายที่ไม่สามารถระบุกิจกรรมได้ การจัดสรรจึงต้องอาศัยวิธีการจัดสรร จำแนกได้ ดังนี้

1. รายจ่ายหมวดเงินเดือน ค่าจ้างประจำและค่าจ้างชั่วคราว ใช้เงินเดือนบุคลากรแต่ละระดับถ่วงน้ำหนักด้วยภาระงานของแต่ละกิจกรรม เป็นเกณฑ์ในการจัดสรร

การคำนวณหาเงินเดือนบุคลากรแต่ละระดับถ่วงน้ำหนักด้วยภาระงานของแต่ละกิจกรรม โดยเก็บรวบรวมเวลาทำงานแต่ละกิจกรรมในหนึ่งปีงบประมาณของเจ้าหน้าที่ทั้งหมดในสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทราของแต่ละกิจกรรม โดยเจ้าหน้าที่แต่ละคนจะมีน้ำหนักงานทุกกิจกรรมเท่ากับ 240 โดยมาจากหลักเกณฑ์การวางแผนปฏิบัติราชการของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (240 วันปฏิบัติงานในระยะเวลา 1 ปีงบประมาณ จากนั้นคำนวณหา “เงินเดือนบุคลากรแต่ละระดับถ่วงน้ำหนักด้วยภาระงาน” ได้ดังนี้

$$\text{เงินเดือนบุคลากรแต่ละระดับ} \\ \text{ระดับ} \\ \text{ถ่วงน้ำหนักด้วยภาระงาน (\%)} = \frac{\text{ผลรวมของน้ำหนักแต่ละกิจกรรม} \times \text{เงินเดือนรวมของเจ้าหน้าที่แต่ละ} \\ \text{ระดับ}}{\text{ผลรวมน้ำหนักงานแต่ละระดับ} \times 100} \\ \text{ของแต่ละกิจกรรม} \qquad \qquad \qquad \text{ผลรวมเงินเดือนของเจ้าหน้าที่ทั้งสิ้น}$$

2. รายจ่ายหมวดค่าตอบแทน วัสดุและวัสดุ ค่าสาธารณูปโภคและหมวดลงทุน ใช้น้ำหนักภาระงาน (%) เป็นเกณฑ์ในการจัดสรร โดยวิธีการคำนวณดังนี้

$$\text{น้ำหนักภาระงาน (\%)} \text{ ของแต่ละกิจกรรม} = \frac{\text{ผลรวมน้ำหนักงานแต่ละกิจกรรม} \times 100}{\text{ผลรวมน้ำหนักงานทั้งสิ้น}}$$

จากการศึกษาลักษณะรายจ่ายจากงบประมาณของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา สามารถสรุปเกณฑ์ที่ใช้ในการจัดรายจ่ายลงสู่กิจกรรมได้ ตามตารางที่ 8 และตารางที่ 9 และจากวิธีการคำนวณเงินเดือนบุคลากรแต่ละระดับถ่วงน้ำหนักด้วยภาระงาน และน้ำหนักภาระงาน ที่ได้อธิบายไว้ในตอนต้น นำมาคำนวณหาสัดส่วนเวลาที่ใช้ไป ในแต่ละกิจกรรม ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558 ดังตารางที่ 8 และตารางที่ 9 ทั้งนี้ ในการคำนวณน้ำหนักภาระงานที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการจัดสรรรายจ่ายค่าเบี้ยเลี้ยง ที่พัก พาหนะ และ ค่าวัสดุน้ำมันเชื้อเพลิง จะไม่รวมน้ำหนักงานของ 2 กิจกรรม คือ 1. กิจกรรมการติดตามผลการตรวจสอบ และ 2. กิจกรรมงานบริหารทั่วไป เพราะเป็นกิจกรรมที่ไม่ได้ใช้งบประมาณหมวดค่าเบี้ยเลี้ยง ที่พัก พาหนะ และ ค่าวัสดุน้ำมันเชื้อเพลิง ในการปฏิบัติงาน

วิธีการคำนวณเงินเดือนบุคลากรแต่ละระดับถ่วงน้ำหนักด้วยภาระงาน = (จำนวนวันปฏิบัติงานXเงินเดือนรวม/น้ำหนักงานรวมของระดับผู้บริหาร)+(จำนวนวันปฏิบัติงานXเงินเดือนรวม/น้ำหนักงานรวมของระดับชำนาญการพิเศษ)+(จำนวนวันปฏิบัติงานXเงินเดือนรวม/น้ำหนักงานรวมของระดับชำนาญการ)+(จำนวนวันปฏิบัติงาน x เงินเดือนรวม/น้ำหนักงานรวมของระดับปฏิบัติการ)+(จำนวนวันปฏิบัติงาน x เงินเดือนรวม/น้ำหนักงานรวมของระดับลูกจ้างชั่วคราว)) x 100 / ผลรวมเงินเดือนทุกระดับ

ตัวอย่างการคำนวณเงินเดือนบุคลากรแต่ละระดับถ่วงน้ำหนักด้วยภาระงาน ของกิจกรรมการตรวจสอบการเงิน ในปีงบประมาณ 2557 คำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{เงินเดือนบุคลากรแต่ละระดับ} & \left\{ (59 \times 930,720/240) + (118 \times 728,840/240) + (1,027 \times 4,002,020/240) \right\} \\ \text{ถ่วงน้ำหนักด้วยภาระงาน} & = \frac{(6,920) + (658 \times 1,170,530/960) + 344 \times 561,840/720}{7,393,950} \times 100 \\ \text{ของแต่ละกิจกรรม} & = 51.4 \end{aligned}$$

วิธีการคำนวณน้ำหนักภาระงาน = ผลรวมจำนวนวันที่ปฏิบัติงานของแต่ละกิจกรรม X
100 / ผลรวมน้ำหนักงาน (วัน)

ตัวอย่างการคำนวณน้ำหนักภาระงาน ของกิจกรรมการตรวจสอบการเงิน ใน
ปีงบประมาณ 2557 คำนวณได้ดังนี้

$$\text{น้ำหนักภาระงาน (\%)} \text{ ของแต่ละกิจกรรม} = 2,206 \times 100 / 4,080 = 54.1$$

วิธีการคำนวณน้ำหนักภาระงานเฉพาะกิจกรรมที่เดินทางไปราชการ = ผลรวมจำนวน
วันที่ปฏิบัติงานของแต่ละกิจกรรม X 100 / ((ผลรวมน้ำหนักงาน (วัน) – น้ำหนักงานกิจกรรม
ติดตามผลการตรวจสอบ – น้ำหนักงานกิจกรรมงานบริหารทั่วไป))

ตัวอย่างการคำนวณน้ำหนักภาระงานเฉพาะกิจกรรมที่เดินทางไปราชการ ของกิจกรรม
การตรวจสอบการเงิน ในปีงบประมาณ 2557 คำนวณได้ดังนี้

$$\text{น้ำหนักภาระงานเฉพาะกิจกรรมที่เดินทางไปราชการ} = (2,206 \times 100) / (3,448) = 64$$

โดย 3,448 หาได้จากน้ำหนักงานรวมทั้งสิ้น ลบด้วยน้ำหนักงานรวมของกิจกรรมที่ไม่ได้
ใช้ค่าใช้จ่ายเดินทางไปราชการ จำนวน 2 กิจกรรม คือ 1. กิจกรรมการติดตามผลการตรวจสอบ และ
2. กิจกรรมงานบริหารทั่วไป ซึ่งเท่ากับ $4,080 - 505 - 127 = 3,448$

ตารางที่ 8 ลักษณะกิจกรรมและจำนวนวันที่ใช้ในการในแต่ละกิจกรรมของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ประจำปีงบประมาณ 2557

ระดับ	กิจกรรม											
	จำนวน (คน)	เงินเดือนรวม (บาท)	วางแผนการ ตรวจสอบ	วาง งบการเงิน ตรวจสอบ	ตรวจสอบ งบการเงิน	ตรวจสอบ จัดจ้าง	ตรวจสอบ ป้องกัน	ตรวจสอบ อื่น	ตรวจสอบ เรื่องพิเศษ	ตรวจสอบ การ ตรวจสอบ	ติดตามผล การ ตรวจสอบ	บริหารงาน ทั่วไป รวม งาน (วัน)
ผู้บริหาร	1	930,720.00	5	59	69	0	20	4	10	73	240	
ชำนาญการพิเศษ	1	728,840.00	5	118	23	0	20	8	10	56	240	
ชำนาญการ	8	4,002,020.00	130	1027	420	0	130	84	69	60	1920	
ปฏิบัติการ	4	1,170,530.00	100	658	0	0	46	36	120	960		
ลูกจ้างชั่วคราว	3	561,840.00	0	344	172	0	4	2	2	196	720	
ผลรวม	17	7,393,950.00	240	2206	684	0	174	144	127	505	4080	
น้ำหนักภาระงาน (%)			5.9	54.1	16.8	0.0	4.3	3.5	3.1	12.4	100	
เงินเดือนบุคลากรแต่ละระดับ												
ถ่วงน้ำหนักด้วยภาระงานเฉลี่ย (%)			5.8	51.4	18.2	0.0	5.6	3.7	3.5	11.9	100	
น้ำหนักภาระงาน												
เฉพาะกิจกรรมที่เดินทางไปราชการ (%)			7.0	64.0	19.8	0.0	5.0	4.2			100	

ตารางที่ 9 ลักษณะกิจกรรมและจำนวนวันที่เข้าไปในแต่ละกิจกรรมของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ประจำปีงบประมาณ 2558

ระดับ	กิจกรรม										
	จำนวน (คน)	เงินเดือนรวม (บาท)	วางแผนการ ตรวจสอบ	วาง แผนการ ตรวจสอบ	ตรวจสอบ การเงิน	ตรวจสอบ จัดซื้อจัด จ้าง	ตรวจสอบ เชิงป้องกัน ปราบ	ตรวจสอบ คดีอื่น	ตรวจสอบ เฉพาะ เรื่องพิเศษ	ตรวจสอบ ติดตามผล การ ทวง ถาม	บริหารงาน รวม งาน (วัน)
ผู้บริหาร	1	982,920.00	5	53	116	2	2	10	50	240	
ชำนาญการพิเศษ	1	741,300.00	5	106	58	4	4	10	49	240	
ชำนาญการ	8	4,084,800.00	210	1080	346	20	42	88	74	1920	
ปฏิบัติการ	4	1,191,080.00	80	680	0	0	0	44	36	960	
ลูกจ้างชั่วคราว	3	601,440.00	0	346	116	2	2	2	2	720	
ผลรวม	17	7,601,540.00	300	2265	636	28	50	140	132	4080	
น้ำหนักภาระงาน (%)			7.4	55.5	15.6	0.7	1.2	3.4	3.2	13.0	
เงินเดือนบุคลากรแต่ละระดับ											
ถ่วงน้ำหนักด้วยภาระงานเฉลี่ย (%)			7.7	52.3	19.6	0.9	1.5	3.5	3.6	11.1	
น้ำหนักภาระงาน											
เฉพาะกิจกรรมที่เดินทางไปราชการ (%)			8.8	66.2	18.6	0.8	1.5	4.1		100	

จากตารางที่ 8 และตารางที่ 9 แสดงเงินเดือนบุคลากรแต่ละระดับถ่วงน้ำหนักด้วยภาระงานและน้ำหนักภาระงานในแต่ละกิจกรรมที่จะนำไปใช้เป็นเกณฑ์การจัดสรรรายจ่ายประเภทต่าง ๆ ลงสู่กิจกรรม ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558 ทั้งนี้ หากพิจารณารายจ่ายหมวดเงินเดือน ค่าจ้างประจำและค่าจ้างชั่วคราว ในตารางที่ 6 มีรายจ่ายจริงในปีงบประมาณ 2557 - 2558 จำนวน 7,393,950.- บาท และ 7,601,540.- บาท ตามลำดับ

3.4.2 การคำนวณต้นทุนกิจกรรม

หลังจากที่ผู้วิจัยได้ศึกษาและวิเคราะห์กำหนดตัวผลกัตันทรัพยากรแล้ว ขั้นตอนต่อไปนำเกณฑ์การจัดสรรรายจ่ายและสัดส่วนเวลาที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรม (ตารางที่ 8 และตารางที่ 9) จัดสรรรายจ่ายจริงจากงบประมาณของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา (ตารางที่ 6) ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558 ลงสู่กิจกรรมต่าง ๆ แยกเป็น 2 กลุ่ม คือ กลุ่มกิจกรรมที่เกี่ยวกับการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ประกอบด้วยกิจกรรมการวางแผนการตรวจสอบ กิจกรรมการตรวจสอบงบการเงิน กิจกรรมติดตามผลการตรวจสอบ และ กลุ่มกิจกรรมอื่น ๆ ซึ่งประกอบด้วย กิจกรรมตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้าง กิจกรรมตรวจสอบเชิงป้องกัน กิจกรรมตรวจสอบด้านอื่น กิจกรรมตรวจสอบเฉพาะเรื่องพิเศษ และบริหารงานทั่วไป ผู้วิจัยได้แสดงการจัดสรรรายจ่ายตารางที่ 10 และตารางที่ 11

ตารางที่ 10 การจัดสรรต้นทุนรวมเข้าสู่กิจกรรมหลักของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ปีงบประมาณ 2557

รายการ	จำนวนเงิน	เกณฑ์ที่ใช้		กิจกรรม									
		ในการปันส่วน	วางแผนการตรวจสอบ	ตรวจสอบการเงิน	ตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้าง	ตรวจสอบเชิงป้องกัน	ตรวจสอบด้านอื่น	ตรวจสอบเฉพาะเรื่องพิเศษ	ติดตามผล	ติดตามผล	บริหารงานทั่วไป		
งบบุคลากร	7,393,950.00	427,474.48	3,798,547.59	1,347,088.38	-	412,388.10	272,543.60	258,426.47	877,481.38				
หมวดเงินเดือนและ													
ค่าจ้างประจำ	6,832,110.00												
หมวดค่าจ้างชั่วคราว	561,840.00												
งบดำเนินงาน													
หมวดค่าตอบแทน													
ให้สอยและวัสดุ	821,949.00												
ค่าเช่าบ้าน	310,800.00												
ค่าประกันสังคม	18,000.00												

ตารางที่ 10 (ต่อ)

รายการ	จำนวนเงิน	เกณฑ์ที่ใช้ในการบันทึกรายการ	กิจกรรม											
			วางแผนการตรวจสอบ	วางตรวจสอบการเงิน	ตรวจสอบข้อเท็จจริง	ตรวจสอบเชิงปริมาณ	ตรวจสอบด้านอื่นพิเศษ	ตรวจสอบติดตามผล	บริหารงานทั่วไป					
ค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการ			-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ค่าเบี้ยเลี้ยง	207,200.00	ตามน้ำหนักภาระงาน	14,422.27	132,564.73	41,103.48	-	10,456.15	8,653.36	-	-	-	-	-	-
ค่าที่พัก	91,900.00	ตามน้ำหนักภาระงาน	6,396.75	58,796.81	18,230.74	-	4,637.65	3,838.05	-	-	-	-	-	-
ค่าพาหนะ	5,400.00	ตามน้ำหนักภาระงาน	375.87	3,454.87	1,071.23	-	272.51	225.52	-	-	-	-	-	-
ค่าซ่อมแซม	9,300.00	ตามน้ำหนักภาระงาน	547.06	5,028.38	1,559.12	-	396.62	328.24	289.49	1,151.10	-	-	-	-
ค่าจ้างเหมาบริการ	40,716.00	ตามน้ำหนักภาระงาน	2,395.06	22,014.58	6,825.92	-	1,736.42	1,437.04	1,267.39	5,039.60	-	-	-	-
ค่าวัสดุ			-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ค่าวัสดุสำนักงาน	39,300.00	ตามน้ำหนักภาระงาน	2,311.76	21,248.97	6,588.53	-	1,676.03	1,387.06	1,223.31	4,864.34	-	-	-	-

ตารางที่ 10 (ต่อ)

รายการ	จำนวนเงิน	เกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วน	กิจกรรม									
			วางแผนการตรวจสอบ	ตรวจสอบการเงิน	จัดซื้อจัดจ้าง	ตรวจสอบเชิงป้องกัน	ตรวจสอบด้านอื่น	ตรวจสอบเฉพาะเรื่องพิเศษ	ติดตามผลการตรวจสอบ	บริหารงานทั่วไป		
ค่าวัสดุน้ำมันเชื้อเพลิง	99,333.00	ตามน้ำหนักภาระงาน	6,914.13	63,552.38	19,705.27	-	5,012.74	4,148.48	-	-	-	
หมวดค่าสาธารณูปโภค	71,467.64		4,203.98	38,641.57	11,981.34	-	3,047.88	2,522.39	2,224.61	8,845.87		
ค่าไฟฟ้า	23,895.99	ตามน้ำหนักภาระงาน	1,405.65	12,920.23	4,006.09	-	1,019.09	843.39	743.82	2,957.71		
ค่าโทรศัพท์	44,332.65	ตามน้ำหนักภาระงาน	2,607.80	23,970.06	7,432.24	-	1,890.66	1,564.68	1,379.96	5,487.25		
ค่าไปรษณีย์	3,239.00	ตามน้ำหนักภาระงาน	190.53	1,751.28	543.01	-	138.13	114.32	100.82	400.91		
งบลงทุน	257,608.00		15,153.41	139,285.11	43,187.22	-	10,986.22	9,092.05	8,018.68	31,885.30		
ค่าเสื่อมราคา	257,608.00	ตามน้ำหนักภาระงาน	15,153.41	139,285.11	43,187.22	-	10,986.22	9,092.05	8,018.68	31,885.30		
รวมทั้งสิ้น	8,544,974.64		499,535.95	4,460,912.65	1,552,463.58	-	464,632.67	315,780.49	281,684.64	969,964.65		

ตารางที่ 11 การจัดสรรต้นทุนรวมเข้าสู่กิจกรรมหลักของสำนักงานแผ่นดินจังหวัดยะลา ปีงบประมาณ 2558

รายการ	จำนวนเงิน	เกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วน	กิจกรรม											
			วางแผนการตรวจสอบ	ตรวจสอบการเงิน	จัดซื้อจัดจ้าง	ตรวจสอบเชิงป้องกัน	ตรวจสอบปริมาณ	ตรวจสอบเฉพาะเรื่องพิเศษ	ติดตามผล	ติดตามผล	บริหารงานทั่วไป			
งบบุคลากร	7,601,540.00		581,952.92	3,974,876.00	1,487,239.17	64,766.67	111,571.67	264,027.83	275,613.67	841,492.08				
หมวดเงินเดือนและค่าจ้างประจำ	7,000,100.00	ตามเงินเดือนบุคลากรแต่ละระดับต่อน้ำหนักด้วยภาระงานเฉลี่ย	535,908.33	3,660,380.59	1,369,567.60	59,642.28	102,744.03	243,137.74	253,806.89	774,912.55				
หมวดค่าจ้างชั่วคราว	601,440.00		46,044.59	314,495.41	117,671.57	5,124.39	8,827.64	20,890.10	21,806.78	66,579.54				
งบดำเนินงาน														
หมวดค่าตอบแทน														
ใช้สอยและวัสดุ	807,243.00		65,054.74	491,163.32	137,916.06	6,071.78	10,842.46	30,358.88	13,147.23	52,688.53				
ค่าเช่าบ้าน	324,000.00	ตามน้ำหนักภาระงาน	23,823.53	179,867.65	50,505.88	2,223.53	3,970.59	11,117.65	10,482.35	42,008.82				
ค่าประกันสังคม	19,500.00	ตามน้ำหนักภาระงาน	1,433.82	10,825.37	3,039.71	133.82	238.97	669.12	630.88	2,528.31				

ตารางที่ 11 (ต่อ)

รายการ	จำนวนเงิน	เกณฑ์ที่ใช้ในการบันทึบบัญชี	กิจกรรม																	
			วางแผนการตรวจสอบ	ตรวจสอบเชิงป้องกัน	ตรวจสอบเชิงป้องกัน	ตรวจสอบเชิงป้องกัน	ตรวจสอบเชิงป้องกัน	ตรวจสอบเชิงป้องกัน	ตรวจสอบเชิงป้องกัน	ตรวจสอบเชิงป้องกัน	ตรวจสอบเชิงป้องกัน	ตรวจสอบเชิงป้องกัน								
ค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการ			-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ค่าเบี้ยเลี้ยง	134,580.00	ตามน้ำหนักภาระงาน	11,808.72	89,155.81	25,034.48	1,102.15	1,968.12	5,510.73	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ค่าที่พัก	169,900.00	ตามน้ำหนักภาระงาน	14,907.87	112,554.40	31,604.68	1,391.40	2,484.64	6,957.00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ค่าพาหนะ	11,750.00	ตามน้ำหนักภาระงาน	1,031.00	7,784.07	2,185.73	96.23	171.83	481.13	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ค่าซ่อมแซม	-	ตามน้ำหนักภาระงาน	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ค่าจ้างเหมาบริการ	19,129.00	ตามน้ำหนักภาระงาน	1,406.54	10,619.41	2,981.87	131.28	234.42	656.39	618.88	2,480.21	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ค่าวัสดุ		ตามน้ำหนักภาระงาน	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

ตารางที่ 11 (ต่อ)

รายการ	จำนวนเงิน	เกณฑ์ที่ใช้ในการ ปีนั้น	กิจกรรม																		
			วางแผนการ ตรวจสอบ	ตรวจสอบ การเงิน	ตรวจสอบ จัดซื้อจัด จ้าง	ตรวจสอบ เชิงป้อง ปราม	ตรวจสอบ ด้านอื่น	ตรวจสอบ เฉพาะเรื่อง	ติดตามผล การ ตรวจสอบ	บริหารงาน ทั่วไป											
ค่าวัสดุ		ตามน้ำหนัก																			
สำนักงาน	43,740.00	ภาระงาน	3,216.18	24,282.13	6,818.29	300.18	536.03	1,500.88	1,415.12	5,671.19											
ค่าวัสดุน้ำมัน เชื้อเพลิง	84,644.00	ตามน้ำหนัก ภาระงาน	7,427.08	56,074.48	15,745.42	693.19	1,237.85	3,465.97	-	-											
หมวดค่า สาธารณูปโภค	90,546.90		6,657.86	50,266.85	14,114.66	621.40	1,109.64	3,107.00	2,929.46	11,740.03											
ค่าไฟฟ้า	54,736.46	ตามน้ำหนัก ภาระงาน	4,024.74	30,386.78	8,532.45	375.64	670.79	1,878.21	1,770.89	7,096.96											
ค่าโทรศัพท์		ตามน้ำหนัก																			
สำนักงาน	32,330.44	ภาระงาน	2,377.24	17,948.15	5,039.75	221.88	396.21	1,109.38	1,045.98	4,191.86											
ค่าไปรษณีย์	3,480.00	ตามน้ำหนัก ภาระงาน	255.88	1,931.91	542.47	23.88	42.65	119.41	112.59	451.21											
งบลงทุน	286,438.00		21,061.62	159,015.21	44,650.63	1,965.75	3,510.27	9,828.75	9,267.11	37,138.65											

ตารางที่ 11 (ต่อ)

รายการ	จำนวนเงิน	เกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วน	กิจกรรม									
			วางแผนการตรวจสอบ	ตรวจสอบการเงิน	ตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้าง	ตรวจสอบเชิงป้องกัน	ตรวจสอบด้านอื่น	ตรวจสอบเฉพาะเรื่องพิเศษ	ติดตามผลการดำเนินงานทั่วไป			
ค่าเสื่อมราคา	286,438.00	ตามน้ำหนักภาระงาน	21,061.62	159,015.21	44,650.63	1,965.75	3,510.27	9,828.75	9,267.11	37,138.65		
รวมทั้งสิ้น	8,785,767.90		674,727.14	4,675,321.38	1,683,920.52	73,425.59	127,034.04	307,322.47	300,957.47	943,059.29		

จากตารางที่ 10 และตารางที่ 11 พบว่า

1. กิจกรรมการให้บริการตรวจสอบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ประกอบด้วย 3 กิจกรรม มีต้นทุนแต่ละกิจกรรม ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558 ดังนี้

1.1 กิจกรรมวางแผนปฏิบัติงานตรวจสอบ มีต้นทุนกิจกรรม จำนวน 499,535.95 บาท และ 674,727.14 บาท ตามลำดับ

1.2 กิจกรรมปฏิบัติการตรวจสอบงบการเงิน มีต้นทุนกิจกรรม จำนวน 4,460,912.65 บาท และ 4,675,321.38 บาท ตามลำดับ

1.3 กิจกรรมติดตามผลการตรวจสอบ มีต้นทุนกิจกรรม จำนวน 281,684.04 บาท และ 300,957.47 บาท ตามลำดับ

ต้นทุนรวมของกิจกรรมการให้บริการตรวจสอบงบการเงิน ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558 จำนวน 5,242,133.24 บาท และ 5,651,005.99 บาท ตามลำดับ

2. กิจกรรมอื่น ๆ ของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา รวมทั้งหมด 5 กิจกรรม มีต้นทุนแต่ละกิจกรรม ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558 ดังนี้

2.1 กิจกรรมการตรวจสอบจัดซื้อจัดจ้าง มีต้นทุนกิจกรรม จำนวน 1,552,463.58 บาท และ 1,683,920.52 บาท ตามลำดับ

2.2 กิจกรรมตรวจสอบเชิงป้องกัน ปีงบประมาณ 2557 ไม่มีกิจกรรมนี้ ใน ปีงบประมาณ 2558 มีต้นทุนกิจกรรม จำนวน 73,425.59 บาท

2.3 กิจกรรมการตรวจสอบด้านอื่น มีต้นทุนกิจกรรม จำนวน 464,632.67 บาท และ 127,034.04 บาท ตามลำดับ

2.4 กิจกรรมการตรวจสอบเฉพาะเรื่องพิเศษ มีต้นทุนกิจกรรม จำนวน 315,780.49 บาท และ 307,322.47 บาท ตามลำดับ

2.5 กิจกรรมบริหารงานทั่วไป มีต้นทุนกิจกรรม จำนวน 969,964.65 บาท และ 943,059.29 บาท ตามลำดับ

ต้นทุนรวมของกิจกรรมอื่น ๆ ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558 จำนวน 3,302,841.40 บาท และ 3,134,761.91 บาท ตามลำดับ

ต้นทุนที่จัดสรรเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ นำมาสรุปเป็นต้นทุนกิจกรรมการให้บริการตรวจสอบงบการเงิน และกิจกรรมอื่น ๆ ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558 ดังตารางที่ 12

ตารางที่ 12 สรุปต้นทุนกิจกรรมของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทราในช่วงปีงบประมาณ 2557-2558

กิจกรรม	ต้นทุนกิจกรรม	
	ปีงบประมาณ 2557	ปีงบประมาณ 2558
1 การวางแผนการตรวจสอบ	499,535.95	674,727.14
2 การตรวจสอบงบการเงิน	4,460,912.65	4,675,321.38
3 การตรวจสอบข้อจ้าง	1,552,463.58	1,683,920.52
4 การตรวจสอบเชิงป้องกัน	-	73,425.59
5 การตรวจสอบด้านอื่น	464,632.67	127,034.04
6 การติดตามผลการตรวจสอบ	315,780.49	307,322.47
7 การตรวจสอบเฉพาะเรื่องพิเศษ (ผดง. สั่งการ)	281,684.64	300,957.47
8 งานบริหารงานทั่วไป	969,964.65	943,059.29
รวมทั้งสิ้น	8,544,974.64	8,785,767.90

จากตารางที่ 12 พบว่า ในปีงบประมาณ 2557 สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา มีต้นทุนรวมทั้งสิ้น จำนวน 8,544,974.64 บาท ปีงบประมาณ 2558 ต้นทุนเพิ่มขึ้นจากปีงบประมาณ 2557 จำนวน 240,793.26 บาท คิดเป็นร้อยละ 2.74 เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบต้นทุนกิจกรรม พบว่า ในปีงบประมาณ 2557 - 2558 กิจกรรมให้บริการตรวจสอบงบการเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มีต้นทุนมากที่สุด จำนวน 5,276,229.09 บาท และ 5,657,370.99 บาท ตามลำดับ รองลงมา คือ กิจกรรมอื่น ๆ มีต้นทุนกิจกรรม 3,268,745.55 บาท และ 3,128,396.91 บาท ตามลำดับ

ในปีงบประมาณ 2557 ต้นทุนกิจกรรมที่ใช้ในการให้บริการตรวจสอบงบการเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ประกอบด้วย ต้นทุนกิจกรรมการวางแผนการตรวจสอบ จำนวน 499,535.95 บาท ต้นทุนกิจกรรมการตรวจสอบงบการเงิน จำนวน 4,460,912.65 บาท และต้นทุนกิจกรรมการติดตามผลการตรวจสอบ จำนวน 315,780.49 บาท รวมต้นทุนกิจกรรมในการให้บริการตรวจสอบงบการเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จำนวน 5,276,229.09 บาท

ในปีงบประมาณ 2558 ต้นทุนกิจกรรมที่ใช้ในการให้บริการตรวจสอบงบการเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ประกอบด้วย ต้นทุนกิจกรรมการวางแผนการตรวจสอบ จำนวน 674,727.14 บาท ต้นทุนกิจกรรมการตรวจสอบงบการเงิน จำนวน 4,675,321.38 บาท และต้นทุนกิจกรรมการ

ติดตามผลการตรวจสอบ จำนวน 307,322.47 บาท รวมต้นทุนกิจกรรมในการให้บริการตรวจสอบ
งบการเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จำนวน 5,657,370.99 บาท

5. การวิเคราะห์และการกำหนดตัวผลกดันกิจกรรม

หลังจากคำนวณต้นทุนกิจกรรมแล้ว จะมีการวิเคราะห์และการกำหนดตัวผลกดัน
กิจกรรมซึ่งเป็นข้อมูลที่ใช้เป็นฐานในการระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ผลผลิตเมื่อผ่านกิจกรรมต่าง ๆ
การวิเคราะห์ และระบุตัวผลกดันกิจกรรม เป็นการพิจารณาว่า “อะไร” เป็นปัจจัยที่ทำให้เกิด
ต้นทุน/ค่าใช้จ่ายในกิจกรรมต่าง ๆ รวมทั้งการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของปัจจัยดังกล่าวมีผลต่อการ
เพิ่มขึ้นหรือลดลงของต้นทุน/ค่าใช้จ่ายในกิจกรรมเหล่านั้นอย่างไร

การวิเคราะห์ตัวผลกดันต้นทุนและจำนวนตัวผลกดันต้นทุนของสำนักตรวจเงินแผ่นดิน
จังหวัดฉะเชิงเทรา เฉพาะกลุ่มกิจกรรมที่เกี่ยวข้องการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครอง
ส่วนท้องถิ่น มีวิธีวิเคราะห์ ดังต่อไปนี้

1. ตรวจสอบและรวบรวมจำนวนเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติกิจกรรมต่าง ๆ จากบันทึกขอ
อนุมัติเดินทางไปราชการ บันทึกการปฏิบัติงานตรวจสอบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น
รายงานเวลาปฏิบัติงานประจำเดือนของบุคลากร (Time sheet) และจากระบบบริหารการตรวจสอบ
ของสำนักตรวจเงินแผ่นดิน คือ 1.จำนวนวันที่ปฏิบัติงานวางแผนการตรวจสอบ ประกอบด้วย วันที่
ปฏิบัติงานการประเมินความเสี่ยง วันที่ปฏิบัติงานวางแผนการตรวจสอบ 2. จำนวนวันที่ปฏิบัติงาน
ตรวจสอบ ประกอบด้วย วันที่ปฏิบัติงานประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบระดับรายการ กำหนด
ขอบเขตการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ปฏิบัติงานตรวจสอบและจัดทำกระดาษทำการ สรุปผลการ
ตรวจสอบ ร่างรายงาน สอบทาน ให้ความเห็นต่องบการเงิน และวันที่ปฏิบัติงานจัดทำรายงานผล
การตรวจสอบ 3. จำนวนวันที่ปฏิบัติงานตามผลการตรวจสอบ ประกอบด้วย วันที่ปฏิบัติงาน
พิจารณาติดตามผลการตรวจสอบ สอบทาน ให้ความเห็น และจัดทำรายงานผลการพิจารณาผลการ
ตรวจสอบ

2. ตรวจสอบและรวบรวมตัวผลกดันต้นทุนจากเอกสารทางราชการ เช่น ตรวจสอบ
ทะเบียนรับ-ส่งหนังสือ เพื่อรวบรวมจำนวนวันที่ปฏิบัติงานบริหาร เป็นต้น

ผลจากการวิเคราะห์ตัวผลกดันต้นทุนและจำนวนตัวผลกดันต้นทุนของสำนักตรวจเงิน
แผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา เฉพาะกลุ่มกิจกรรมที่เกี่ยวข้องการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กร
ปกครองส่วนท้องถิ่น สรุปได้ดังตารางที่ 13

ตารางที่ 13 สรุปผลการวิเคราะห์ตัวผลักดันและจำนวนตัวผลักดัน

กิจกรรม	ตัวผลักดันต้นทุน	จำนวนตัวผลักดันต้นทุน	
	(Cost Driver)	ปีงบประมาณ	ปีงบประมาณ
		2557	2558
1. การวางแผนการตรวจสอบ	จำนวนวันที่ปฏิบัติงาน	240	214
2. การตรวจสอบการเงิน	จำนวนวันที่ปฏิบัติงาน	2206	2265
3. การติดตามผลการตรวจสอบ	จำนวนวันที่ปฏิบัติงาน	127	110

จากตารางที่ 13 แสดงการวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุน และจำนวนตัวผลักดันต้นทุนของ สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา เฉพาะกลุ่มกิจกรรมที่เกี่ยวข้องการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558 ผลการวิเคราะห์ พบว่า กิจกรรมการให้บริการตรวจสอบงบการเงิน มีกิจกรรมรวมทั้งหมด 3 กลุ่มกิจกรรม ดังนี้ กิจกรรมวางแผนการตรวจสอบ กิจกรรมการตรวจสอบการเงิน และกิจกรรมติดตามผลการตรวจสอบ แต่ละกิจกรรมมีตัวผลักดัน คือ จำนวนวันที่ปฏิบัติงาน ซึ่งหมายถึง จำนวนวันที่ใช้ในการปฏิบัติกิจกรรมนั้น ๆ รวมทุกสายตรวจสอบการเงินในหนึ่งปีงบประมาณ โดยสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา มีสายงานตรวจสอบการเงิน ในปีงบประมาณ 2557 - 2558 จำนวน 5 สาย โดยมีการจัดทำบันทึกการลงเวลาปฏิบัติงานตรวจสอบทุกเดือน เพื่อเก็บข้อมูลในการจัดทำรายงานสิ้นเดือน

6. ระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน

หลังจากวิเคราะห์และกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม จะมีการระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนตามลักษณะของการใช้ตัวผลักดันกิจกรรม โดยจะต้องมีการพิจารณาก่อนว่า ผลผลิตแต่ละชนิดต้องผ่านกิจกรรมใดบ้างจากนั้นคิดต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยตัวผลักดันต้นทุนเข้าสู่ผลผลิต

ก็จะได้ต้นทุนรวมของผลผลิตแต่ละชนิดต่อไป

การคำนวณต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ผลิตภัณฑ์หรือสิ่งทีนำมาคิดต้นทุน (Cost Object) สามารถคำนวณได้โดย

$$= \text{ต้นทุนกิจกรรมของแต่ละกิจกรรม} / \text{จำนวนตัวผลักดันต้นทุนกิจกรรมนั้น}$$

ผลรวมของต้นทุนในแต่ละกิจกรรมจะเป็นค่าใช้จ่ายการผลิตของผลิตภัณฑ์นั้น ๆ ก็จะได้ต้นทุนรวมของแต่ละผลิตภัณฑ์ในที่สุด ซึ่งในการศึกษาครั้งนี้ ต้องการวิเคราะห์ต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเท่านั้น จึงแสดงการคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วย เฉพาะกิจกรรมการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ดังตารางที่ 14

ตารางที่ 14 ผลการคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อตัวผลิตภัณฑ์ของการให้บริการตรวจสอบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น
ในช่วงปีงบประมาณ 2557-2558

กิจกรรม	ตัวผลิตภัณฑ์ ต้นทุน (Cost Driver)	ปีงบประมาณ 2557			ปีงบประมาณ 2558		
		จำนวนตัว ผลิตภัณฑ์ ต้นทุน	ต้นทุนกิจกรรม (บาท)	ต้นทุนต่อตัว ผลิตภัณฑ์ (บาท)	จำนวนตัว ผลิตภัณฑ์ ต้นทุน	ต้นทุน กิจกรรม (บาท)	ต้นทุนต่อ ตัวผลิตภัณฑ์ (บาท)
การวางแผนการ	จำนวนวันที่						
1 ตรวจสอบ	ปฏิบัติงาน	240	499,535.95	2,081.40	214	674,727.14	2,249.09
การตรวจสอบ	จำนวนวันที่						
2 การเงิน	ปฏิบัติงาน	2206	4,460,912.65	2,022.17	2265	4,675,321.38	2,064.16
การติดตามผลการ	จำนวนวันที่						
3 ตรวจสอบ	ปฏิบัติงาน	127	315,780.49	2,486.46	110	307,322.47	2,328.20
รวม			5,276,229.09	6,590.03		5,657,370.99	6,641.45

จากตารางที่ 14 พบว่า กิจกรรมให้บริการตรวจสอบการเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดละเซียงเทรา มีต้นทุนกิจกรรมต่อตัวผลิตภัณฑ์ ในช่วงปีงบประมาณ 2557 – 2558 ดังนี้

1. กิจกรรมการวางแผนการตรวจสอบ มีต้นทุนต่อตัวผลิตภัณฑ์จำนวน 2,081.40 บาท และ 2,249.09 บาท ตามลำดับ
2. กิจกรรมการตรวจสอบการเงิน มีต้นทุนต่อตัวผลิตภัณฑ์จำนวน 2,022.17 บาท และ 2,064.16 บาท ตามลำดับ
3. กิจกรรมการติดตามผลการตรวจสอบ มีต้นทุนต่อตัวผลิตภัณฑ์จำนวน 2,486.46 บาท และ 2,328.20 บาท ตามลำดับ

ขั้นตอนที่ 4 ต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

เมื่อคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อตัวผลิตภัณฑ์ของกิจกรรมให้บริการตรวจสอบงบการเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558 ดังแสดงในตารางที่ 14 ได้แล้ว สามารถนำไปคำนวณต้นทุนต่อหน่วยการให้บริการตรวจสอบงบการเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น คือรายงานการตรวจสอบงบการเงินแต่ละหน่วย ที่ต้องผ่านกิจกรรมทั้งสิ้น 3 กิจกรรม คือ กิจกรรมการวางแผนการตรวจสอบ กิจกรรมการตรวจสอบงบการเงิน กิจกรรมการติดตามผลการตรวจสอบ

วิธีการคำนวณต้นทุนต่อผลผลิตของแต่ละหน่วยได้โดยใช้ต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วย จากตารางที่ 14 คูณด้วยตัวผลิตภัณฑ์ (คนวันที่ใช้ในการปฏิบัติงาน) ของแต่ละกิจกรรม จะได้ต้นทุนรวมของแต่ละกิจกรรม แล้วนำต้นทุนรวมของแต่ละกิจกรรมรวมกันจะได้ต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงินของแต่ละหน่วย ทำให้ได้มาซึ่งต้นทุนต่อหน่วยการให้บริการตรวจสอบงบการเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558 ดังตารางที่ 15 และตารางที่ 16

ตารางที่ 15 ต้นทุนต่อหน่วยการให้บริการตรวจสอบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของสำนักงานที่ดินจังหวัดฉะเชิงเทรา

ในปีงบประมาณ 2557

ผลผลิต	การวางแผนการตรวจสอบ			ตรวจสอบการเงิน			การติดตามผลการตรวจสอบ			รวมต้นทุน
	ต้นทุน กิจกรรม	จำนวน ตัว	ต้นทุนรวม (บาท)	ต้นทุน กิจกรรม	จำนวน ตัว	ต้นทุนรวม (บาท)	ต้นทุน กิจกรรม	จำนวน ตัว	ต้นทุนรวม (บาท)	การให้บริการ ตรวจสอบ การเงิน (บาท)/หน่วย
องค์การบริหารส่วนจังหวัด	2,081.40	2	4,162.80	2,022.17	70	141,552.08	2,486.46	4	9,945.84	155,660.72
เทศบาลเมือง	2,081.40	2	4,162.80	2,022.17	57	115,263.84	2,486.46	4	9,945.84	129,372.48
เทศบาลตำบล	2,081.40	5	10,407.00	2,022.17	44	88,975.59	2,486.46	2	4,972.92	104,355.51
เทศบาลตำบล	2,081.40	5	10,407.00	2,022.17	52	105,152.97	2,486.46	4	9,945.84	125,505.81
เทศบาลตำบล	2,081.40	5	10,407.00	2,022.17	44	88,975.59	2,486.46	2	4,972.92	104,355.51
เทศบาลตำบล	2,081.40	5	10,407.00	2,022.17	44	88,975.59	2,486.46	2	4,972.92	104,355.51
เทศบาลตำบล	2,081.40	4	8,325.60	2,022.17	58	117,286.01	2,486.46	4	9,945.84	135,557.45
เทศบาลตำบล	2,081.40	5	10,407.00	2,022.17	44	88,975.59	2,486.46	2	4,972.92	104,355.51
เทศบาลตำบล	2,081.40	5	10,407.00	2,022.17	44	88,975.59	2,486.46	2	4,972.92	104,355.51
เทศบาลตำบล	2,081.40	5	10,407.00	2,022.17	68	137,507.73	2,486.46	6	14,918.76	162,833.50

ตารางที่ 15 (ต่อ)

ผลผลิต	การวางแผนการตรวจสอบ		ตรวจสอบการเงิน		การติดตามผลการตรวจสอบ		รวมต้นทุน การให้บริการ				
	กิจกรรม	ต้นทุน จำนวน ตัว ผลิตภัณฑ์ (บาท) (คน/วัน)	ต้นทุนรวม กิจกรรม ต่อหน่วย ผลิตภัณฑ์ (บาท) (คน/วัน)	ต้นทุน จำนวน ตัว ผลิตภัณฑ์ (บาท) (คน/วัน)	ต้นทุนรวม กิจกรรม ต่อหน่วย ผลิตภัณฑ์ (บาท) (คน/วัน)	ต้นทุนรวม ตัว ผลิตภัณฑ์ (บาท)					
								จำนวน ตัว ผลิตภัณฑ์ (คน/วัน)	จำนวน ตัว ผลิตภัณฑ์ (บาท)		
เทศบาลตำบล	9	2,081.40	5	10,407.00	2,022.17	68	137,507.73	2,486.46	6	14,918.76	162,833.50
เทศบาลตำบล	10	2,081.40	4	8,325.60	2,022.17	44	88,975.59	2,486.46	2	4,972.92	102,274.11
เทศบาลตำบล	11	2,081.40	5	10,407.00	2,022.17	44	88,975.59	2,486.46	2	4,972.92	104,355.51
เทศบาลตำบล	12	2,081.40	5	10,407.00	2,022.17	44	88,975.59	2,486.46	2	4,972.92	104,355.51
เทศบาลตำบล	13	2,081.40	5	10,407.00	2,022.17	44	88,975.59	2,486.46	2	4,972.92	104,355.51
เทศบาลตำบล	14	2,081.40	5	10,407.00	2,022.17	44	88,975.59	2,486.46	2	4,972.92	104,355.51
เทศบาลตำบล	15	2,081.40	5	10,407.00	2,022.17	58	117,286.01	2,486.46	4	9,945.84	137,638.85
เทศบาลตำบล	16	2,081.40	4	8,325.60	2,022.17	44	88,975.59	2,486.46	2	4,972.92	102,274.11
องค์การบริหารส่วนตำบล 1		2,081.40	6	12,488.40	2,022.17	44	88,975.59	2,486.46	3	7,459.38	108,923.37
องค์การบริหารส่วนตำบล 2		2,081.40	6	12,488.40	2,022.17	44	88,975.59	2,486.46	3	7,459.38	108,923.37
องค์การบริหารส่วนตำบล 3		2,081.40	6	12,488.40	2,022.17	44	88,975.59	2,486.46	3	7,459.38	108,923.37

ตารางที่ 15 (ต่อ)

ผลผลิต	การวางแผนการตรวจสอบ		ตรวจสอบการเงิน		การติดตามผลการตรวจสอบ		รวมต้นทุน การให้บริการ			
	ต้นทุน กิจกรรม ต่อหน่วย (บาท) (คน/วัน)	จำนวน ตัว ผลิตภัณฑ์ (คน/วัน)	ต้นทุน กิจกรรม ต่อหน่วย (บาท) (คน/วัน)	จำนวน ตัว ผลิตภัณฑ์ (คน/วัน)	ต้นทุน กิจกรรม ต่อหน่วย (บาท) (คน/วัน)	จำนวน ตัว ผลิตภัณฑ์ (บาท)				
องค์การบริหารส่วนตำบล 4	2,081.40	6	12,488.40	2,022.17	44	88,975.59	2,486.46	3	7,459.38	108,923.37
องค์การบริหารส่วนตำบล 5	2,081.40	6	12,488.40	2,022.17	44	88,975.59	2,486.46	3	7,459.38	108,923.37
องค์การบริหารส่วนตำบล 6	2,081.40	6	12,488.40	2,022.17	44	88,975.59	2,486.46	3	7,459.38	108,923.37
องค์การบริหารส่วนตำบล 7	2,081.40	6	12,488.40	2,022.17	44	88,975.59	2,486.46	3	7,459.38	108,923.37
องค์การบริหารส่วนตำบล 8	2,081.40	5	10,407.00	2,022.17	44	88,975.59	2,486.46	3	7,459.38	106,841.97
องค์การบริหารส่วนตำบล 9	2,081.40	7	14,569.80	2,022.17	36	72,798.21	2,486.46	4	9,945.84	97,313.85
องค์การบริหารส่วนตำบล 10	2,081.40	7	14,569.80	2,022.17	43	86,953.42	2,486.46	3	7,459.38	108,982.60
องค์การบริหารส่วนตำบล 11	2,081.40	5	10,407.00	2,022.17	43	86,953.42	2,486.46	2	4,972.92	102,333.34
องค์การบริหารส่วนตำบล 12	2,081.40	5	10,407.00	2,022.17	43	86,953.42	2,486.46	2	4,972.92	102,333.34
องค์การบริหารส่วนตำบล 13	2,081.40	5	10,407.00	2,022.17	43	86,953.42	2,486.46	2	4,972.92	102,333.34
องค์การบริหารส่วนตำบล 14	2,081.40	5	10,407.00	2,022.17	43	86,953.42	2,486.46	2	4,972.92	102,333.34

ตารางที่ 15 (ต่อ)

ผลผลิต	กิจกรรม การวางแผนการตรวจสอบ		ตรวจสอบการเงิน		การติดตามผลการตรวจสอบ		รวมต้นทุน การให้บริการ			
	ต้นทุน กิจกรรม ต่อหน่วย (บาท) (คน/วัน)	จำนวน ตัว ผลิตภัณฑ์ (คน/วัน)	ต้นทุน กิจกรรม ต่อหน่วย (บาท) (คน/วัน)	จำนวน ตัว ผลิตภัณฑ์ (คน/วัน)	ต้นทุน กิจกรรม ต่อหน่วย (บาท) (คน/วัน)	จำนวน ตัว ผลิตภัณฑ์ (บาท)				
องค์การบริหารส่วนตำบล 15	2,081.40	5	10,407.00	2,022.17	43	86,953.42	2,486.46	2	4,972.92	102,333.34
องค์การบริหารส่วนตำบล 16	2,081.40	5	10,407.00	2,022.17	43	86,953.42	2,486.46	2	4,972.92	102,333.34
องค์การบริหารส่วนตำบล 17	2,081.40	5	10,407.00	2,022.17	43	86,953.42	2,486.46	2	4,972.92	102,333.34
องค์การบริหารส่วนตำบล 18	2,081.40	7	14,569.80	2,022.17	59	119,308.18	2,486.46	4	9,945.84	143,823.82
องค์การบริหารส่วนตำบล 19	2,081.40	6	12,488.40	2,022.17	53	107,175.15	2,486.46	4	9,945.84	129,609.39
องค์การบริหารส่วนตำบล 20	2,081.40	5	10,407.00	2,022.17	43	86,953.42	2,486.46	2	4,972.92	102,333.34
องค์การบริหารส่วนตำบล 21	2,081.40	5	10,407.00	2,022.17	43	86,953.42	2,486.46	2	4,972.92	102,333.34
องค์การบริหารส่วนตำบล 22	2,081.40	5	10,407.00	2,022.17	43	86,953.42	2,486.46	2	4,972.92	102,333.34
องค์การบริหารส่วนตำบล 23	2,081.40	5	10,407.00	2,022.17	43	86,953.42	2,486.46	2	4,972.92	102,333.34
องค์การบริหารส่วนตำบล 24	2,081.40	5	10,407.00	2,022.17	43	86,953.42	2,486.46	2	4,972.92	102,333.34
องค์การบริหารส่วนตำบล 25	2,081.40	5	10,407.00	2,022.17	43	86,953.42	2,486.46	2	4,972.92	102,333.34

ตารางที่ 15 (ต่อ)

ผลผลิต	กิจกรรม		การวางแผนการตรวจสอบ		ตรวจสอบการเงิน		การติดตามผลการตรวจสอบ		รวมต้นทุน	
	ต้นทุน กิจกรรม ต่อหน่วย (บาท) (คน/วัน)	จำนวน ตัว ผลิตภัณฑ์ (คน/วัน)	ต้นทุนรวม (บาท)	ต้นทุน กิจกรรม ต่อหน่วย (บาท) (คน/วัน)	จำนวน ตัว ผลิตภัณฑ์ (คน/วัน)	ต้นทุนรวม (บาท)	ต้นทุน กิจกรรม ต่อหน่วย (บาท) (คน/วัน)	จำนวน ตัว ผลิตภัณฑ์ (บาท)	การให้บริการ	
องค์การบริหารส่วนตำบล 26	2,081.40	5	10,407.00	2,022.17	43	86,953.42	2,486.46	2	4,972.92	102,333.34
องค์การบริหารส่วนตำบล 27	2,081.40	5	10,407.00	2,022.17	43	86,953.42	2,486.46	2	4,972.92	102,333.34
องค์การบริหารส่วนตำบล 28	2,081.40	5	10,407.00	2,022.17	60	121,330.35	2,486.46	2	4,972.92	136,710.27
องค์การบริหารส่วนตำบล 29	2,081.40	5	10,407.00	2,022.17	43	86,953.42	2,486.46	2	4,972.92	102,333.34
รวม		240	499,535.95		2,206	4,460912.65		127	315,780.49	5,276,229.09

จากตารางที่ 15 พบว่า ในปีงบประมาณ 2557 สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา มี
ต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรวมทั้งสิ้น จำนวน 5,276,229.09
บาท โดยรายงานผลการตรวจสอบงบการเงินเทศบาลตำบล 8 และเทศบาลตำบล 9 มีต้นทุนต่อหน่วยสูง
ที่สุด จำนวน 162,833.50 บาท รองลงมาคือ องค์การบริหารส่วนจังหวัด จำนวน 155,660.72 บาท และ
ต่ำสุด คือ องค์การบริหารส่วนตำบล 9 จำนวน 97,313.85 บาท

ตารางที่ 16 ต้นทุนต่อหน่วยการให้บริการตรวจสอบการเงินของส่วนประกอบส่วนท้องถิ่นของสำนักงานส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ

ในปีงบประมาณ 2558

กิจกรรม	การวางแผนการตรวจสอบ			ตรวจสอบการเงิน			การติดตามผลการตรวจสอบ			รวมต้นทุน การให้บริการ	
	ต้นทุน กิจกรรม	จำนวน ตัว	ต้นทุนรวม (บาท)	ต้นทุน กิจกรรม	จำนวน ตัว	ต้นทุนรวม (บาท)	ต้นทุน กิจกรรม	จำนวน ตัว	ต้นทุนรวม (บาท)		
ประเภท	(บาท)	(คน/วัน)	(บาท)	ต่อหน่วย ผลิตภัณฑ์	(บาท)	ผลิตภัณฑ์	(บาท)	ผลิตภัณฑ์	(บาท)	การเงิน	(บาท)/หน่วย
องค์การบริหารส่วนจังหวัด	3,152.93	2	6,305.86	2,064.16	92	189,902.68	2,793.84	3	8,381.52	204,590.06	
เทศบาลเมือง	3,152.93	2	6,305.86	2,064.16	70	144,491.17	2,793.84	3	8,381.52	159,178.55	
เทศบาลตำบล	3,152.93	3	9,458.79	2,064.16	58	119,721.25	2,793.84	3	8,381.52	137,561.57	
เทศบาลตำบล	3,152.93	3	9,458.79	2,064.16	58	119,721.25	2,793.84	3	8,381.52	137,561.57	
เทศบาลตำบล	3,152.93	3	9,458.79	2,064.16	55	113,528.78	2,793.84	3	8,381.52	131,369.09	
เทศบาลตำบล	3,152.93	3	9,458.79	2,064.16	67	138,298.69	2,793.84	3	8,381.52	156,139.00	
เทศบาลตำบล	3,152.93	3	9,458.79	2,064.16	53	109,400.46	2,793.84	3	8,381.52	127,240.77	
เทศบาลตำบล	3,152.93	3	9,458.79	2,064.16	67	138,298.69	2,793.84	3	8,381.52	156,139.00	
เทศบาลตำบล	3,152.93	3	9,458.79	2,064.16	67	138,298.69	2,793.84	3	8,381.52	156,139.00	
เทศบาลตำบล	3,152.93	3	9,458.79	2,064.16	53	109,400.46	2,793.84	3	8,381.52	127,240.77	

ตารางที่ 16 (ต่อ)

กิจกรรม	การวางแผนการตรวจสอบ			ตรวจสอบการเงิน			การติดตามผลการตรวจสอบ			รวมต้นทุน การให้บริการ		
	ต้นทุน	จำนวน	ต้นทุน	จำนวน	ต้นทุน	จำนวน	ต้นทุน	จำนวน	ต้นทุนรวม		ตรวจสอบ	
	กิจกรรม	ตัว	ต้นทุนรวม	ตัว	ต้นทุนรวม	ตัว	ต้นทุนรวม	ตัว	ต้นทุนรวม		ตรวจสอบ	
ประเภท	ต่อหน่วย	ผลิตภัณฑ์	(บาท)	ต่อหน่วย	ผลิตภัณฑ์	(บาท)	ต่อหน่วย	ผลิตภัณฑ์	(บาท)	ผลิตภัณฑ์	การเงิน	(บาท)/หน่วย
	(บาท)	(คน/วัน)		(บาท)	(คน/วัน)		(บาท)	(คน/วัน)				
เทศบาลตำบล	9	3,152.93	3	9,458.79	2,064.16	53	109,400.46	2,793.84	3	8,381.52	127,240.77	
เทศบาลตำบล	10	3,152.93	3	9,458.79	2,064.16	65	134,170.37	2,793.84	3	8,381.52	152,010.68	
เทศบาลตำบล	11	3,152.93	3	9,458.79	2,064.16	53	109,400.46	2,793.84	3	8,381.52	127,240.77	
เทศบาลตำบล	12	3,152.93	3	9,458.79	2,064.16	53	109,400.46	2,793.84	3	8,381.52	127,240.77	
เทศบาลตำบล	13	3,152.93	3	9,458.79	2,064.16	65	134,170.37	2,793.84	3	8,381.52	152,010.68	
เทศบาลตำบล	14	3,152.93	3	9,458.79	2,064.16	65	134,170.37	2,793.84	3	8,381.52	152,010.68	
เทศบาลตำบล	15	3,152.93	3	9,458.79	2,064.16	53	109,400.46	2,793.84	3	8,381.52	127,240.77	
เทศบาลตำบล	16	3,152.93	3	9,458.79	2,064.16	53	109,400.46	2,793.84	3	8,381.52	127,240.77	
เทศบาลตำบล	17	3,152.93	3	9,458.79	2,064.16	77	158,940.29	2,793.84	3	8,381.52	176,780.60	
เทศบาลตำบล	18	3,152.93	3	9,458.79	2,064.16	53	109,400.46	2,793.84	3	8,381.52	127,240.77	
เทศบาลตำบล	19	3,152.93	3	9,458.79	2,064.16	65	134,170.37	2,793.84	3	8,381.52	152,010.68	

ตารางที่ 16 (ต่อ)

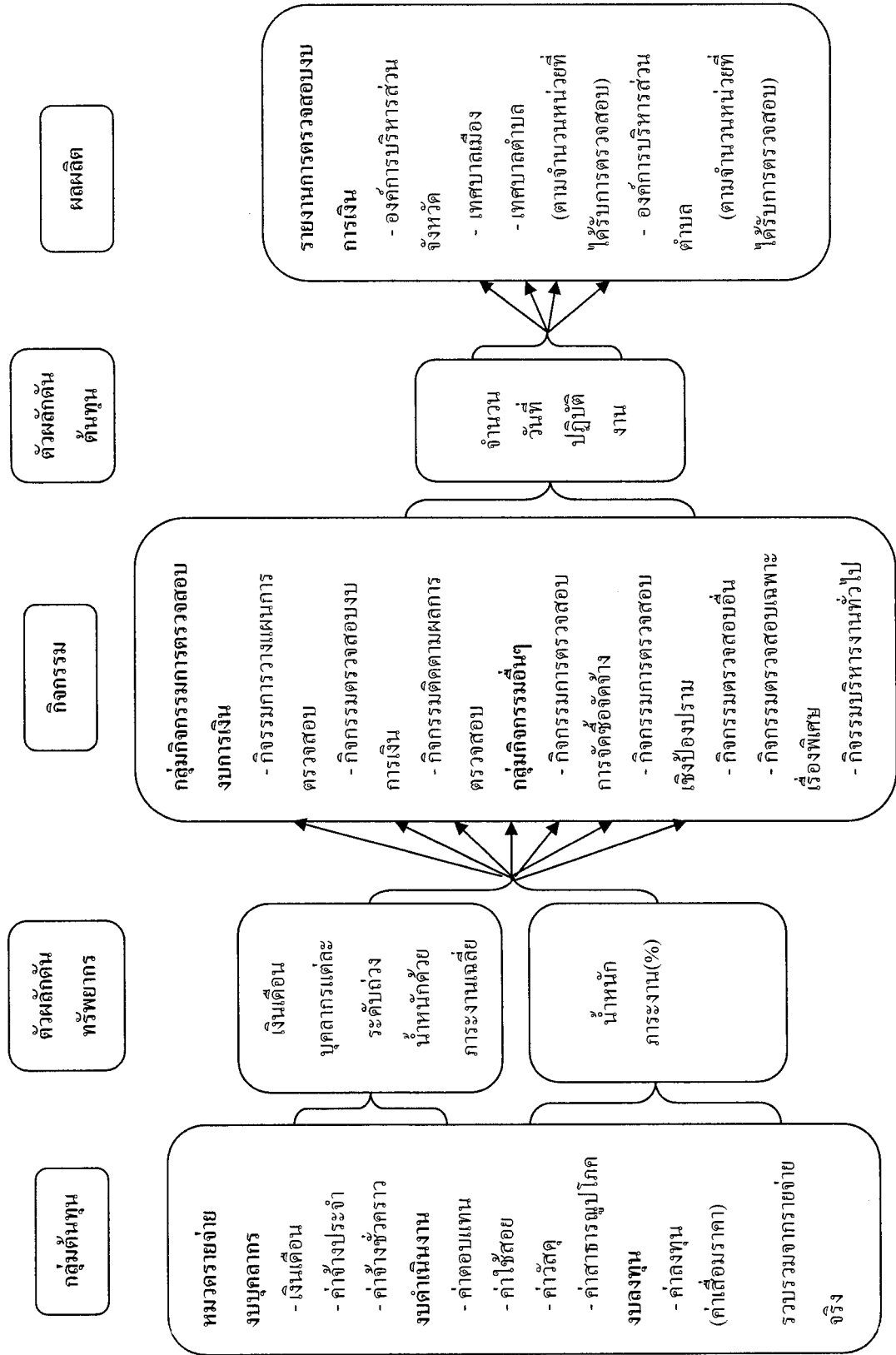
กิจกรรม	การวางแผนการตรวจสอบ			ตรวจสอบการเงิน			การติดตามผลการตรวจสอบ			รวมต้นทุน การให้บริการ	
	ต้นทุน กิจกรรม	จำนวน ตัว	ต้นทุนรวม (บาท)	ต้นทุน กิจกรรม	จำนวน ตัว	ต้นทุนรวม (บาท)	ต้นทุน กิจกรรม	จำนวน ตัว	ต้นทุนรวม (บาท)		
											ต่อหน่วย ผลิตภัณฑ์ (บาท/วัน)
ประเภท	(บาท)	(คน/วัน)	(บาท)	(บาท)	(คน/วัน)	(บาท)	(บาท)	(คน/วัน)	(บาท)	(บาท/หน่วย)	
เทศบาลตำบล	20	3,152.93	3	9,458.79	2,064.16	53	109,400.46	2,793.84	3	8,381.52	127,240.77
เทศบาลตำบล	21	3,152.93	3	9,458.79	2,064.16	65	134,170.37	2,793.84	3	8,381.52	152,010.68
เทศบาลตำบล	22	3,152.93	3	9,458.79	2,064.16	77	158,940.29	2,793.84	4	11,175.36	179,574.44
องค์การบริหารส่วนตำบล	1	3,152.93	12	37,835.17	2,064.16	55	113,528.78	2,793.84	3	8,381.52	159,745.46
องค์การบริหารส่วนตำบล	2	3,152.93	8	25,223.44	2,064.16	55	113,528.78	2,793.84	3	8,381.52	147,133.74
องค์การบริหารส่วนตำบล	3	3,152.93	10	31,529.31	2,064.16	55	113,528.78	2,793.84	4	11,175.36	156,233.44
องค์การบริหารส่วนตำบล	4	3,152.93	14	44,141.03	2,064.16	55	113,528.78	2,793.84	3	8,381.52	166,051.32
องค์การบริหารส่วนตำบล	5	3,152.93	14	44,141.03	2,064.16	50	103,207.98	2,793.84	3	8,381.52	155,730.53
องค์การบริหารส่วนตำบล	6	3,152.93	8	25,223.44	2,064.16	52	107,336.30	2,793.84	2	5,587.68	138,147.42
องค์การบริหารส่วนตำบล	7	3,152.93	8	25,223.44	2,064.16	52	107,336.30	2,793.84	2	5,587.68	138,147.42
องค์การบริหารส่วนตำบล	8	3,152.93	8	25,223.44	2,064.16	52	107,336.30	2,793.84	2	5,587.68	138,147.42

ตารางที่ 16 (ต่อ)

กิจกรรม	การวางแผนการตรวจสอบ				ตรวจสอบการเงิน				การติดตามผลการตรวจสอบ				รวมต้นทุน
	จำนวน		ต้นทุน		จำนวน		ต้นทุน		จำนวน		ต้นทุน		รวมต้นทุน การให้บริการ
	กิจกรรม	ผลักค้น	กิจกรรม	กิจกรรม	กิจกรรม	กิจกรรม	กิจกรรม	กิจกรรม	กิจกรรม	กิจกรรม	กิจกรรม	กิจกรรม	
(บาท)	(คน/วัน)	(บาท)	(บาท)	(บาท)	(บาท)	(บาท)	(บาท)	(บาท)	(คน/วัน)	(บาท)	(บาท)	(บาท)	(บาท)
องค์การบริหารส่วนตำบล 9	3,152.93	8	25,223.44	2,064.16	52	107,336.30	2,793.84	2	5,587.68	138,147.42			
องค์การบริหารส่วนตำบล 10	3,152.93	8	25,223.44	2,064.16	52	107,336.30	2,793.84	2	5,587.68	138,147.42			
องค์การบริหารส่วนตำบล 11	3,152.93	8	25,223.44	2,064.16	52	107,336.30	2,793.84	2	5,587.68	138,147.42			
องค์การบริหารส่วนตำบล 12	3,152.93	8	25,223.44	2,064.16	52	107,336.30	2,793.84	2	5,587.68	138,147.42			
องค์การบริหารส่วนตำบล 13	3,152.93	8	25,223.44	2,064.16	47	97,015.50	2,793.84	2	5,587.68	127,826.62			
องค์การบริหารส่วนตำบล 14	3,152.93	14	31,529.31	2,064.16	47	97,015.50	2,793.84	3	8,381.52	149,538.05			
องค์การบริหารส่วนตำบล 15	3,152.93	8	25,223.44	2,064.16	47	97,015.50	2,793.84	2	5,587.68	127,826.62			
รวม		214	674,727.14		2265	4,675,321.38		110	307,32.47	5,657,370.99			

จากตารางที่ 16 พบว่า ในปีงบประมาณ 2558 สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา มีต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรวมทั้งสิ้น จำนวน 5,657,370.99 บาท โดยรายงานผลการตรวจสอบงบการเงินองค์การบริหารส่วนจังหวัด มีต้นทุนต่อหน่วยสูงที่สุด จำนวน 204,590.06 บาท รองลงมาคือ เทศบาลตำบล 17 จำนวน 176,780.60 บาท และต่ำสุด คือ องค์การบริหารส่วนตำบล 5,8,9,11,12,15,16,18,20 จำนวน 127,240.77 บาท

ผู้วิจัยได้สรุปขั้นตอนการวิเคราะห์ข้อมูล การคำนวณต้นทุนด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ได้ดังภาพที่ 4



ภาพที่ 4 ขั้นตอนการคำนวณต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงินด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ขั้นตอนที่ 5 การเปรียบเทียบการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยแบบเดิมกับการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

วิธีการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของการให้บริการตรวจสอบงบการเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ระบบต้นทุนแบบเดิม

จากการเก็บรวบรวมข้อมูลต้นทุนของการให้บริการตรวจสอบงบการเงินจากรายงานแผนการตรวจสอบประจำปีงบประมาณ 2557 – 2558 ของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ในระบบบริหารงานตรวจสอบงบการเงิน ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน และรายงานผลการปฏิบัติงานประจำเดือน ระหว่างเดือน ตุลาคม 2556 – กันยายน 2558 สามารถสรุปรายการและขั้นตอนการคำนวณต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงินต่อหน่วยได้ ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 เก็บรวบรวมข้อมูลค่าใช้จ่าย ประเภท เงินเดือนและค่าตอบแทนพิเศษของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ จากข้อมูลการจ่ายเงินเดือนและค่าตอบแทนพิเศษประจำแต่ละเดือน

ขั้นตอนที่ 2 เก็บรวบรวมข้อมูลค่าใช้จ่าย ประเภท ค่าใช้จ่ายเดินทางไปราชการ ประกอบด้วย ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง ค่าเบี้ยเลี้ยง และค่าที่พัก ของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ จากบันทึกขออนุมัติเดินทางไปราชการ และบันทึกข้อความส่งใช้เงินยืมการเดินทางไปราชการ

ขั้นตอนที่ 3 เก็บรวบรวมข้อมูลค่าใช้จ่าย ประเภท ค่าตอบแทน (ค่าเช่าบ้าน) เก็บรวบรวมจากการเบิกค่าเช่าบ้านประจำเดือนของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ

ขั้นตอนที่ 4 ให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบแต่ละบุคคล จัดทำ Time Sheet (ผลการปฏิบัติงาน) ประจำเดือน เพื่อให้ทราบว่า ในแต่ละวันเจ้าหน้าที่ตรวจสอบได้ปฏิบัติงานตรวจสอบหน่วยงานใดเป็นจำนวนกี่วัน เพื่อนำมาสรุปผลการตรวจสอบ และกำหนดแผนและผลการปฏิบัติงานของแต่ละเดือน

ขั้นตอนที่ 5 นำข้อมูลที่เก็บรวบรวมตามขั้นตอนที่ 1-3 มาจัดทำกระดาษทำการเพื่อคำนวณต้นทุนต่อหน่วยการให้บริการตรวจสอบงบการเงิน ดังต่อไปนี้

เงินเดือนและค่าตอบแทนพิเศษต่อเดือนของแต่ละบุคคล หารด้วย จำนวนวันทำการของเดือนนั้น = เงินเดือนและค่าตอบแทนพิเศษต่อวัน

ค่าเช่าบ้านต่อเดือนของแต่ละบุคคล หารด้วย จำนวนวันทำการของเดือนนั้น = เงินเดือนและค่าตอบแทนพิเศษต่อวัน

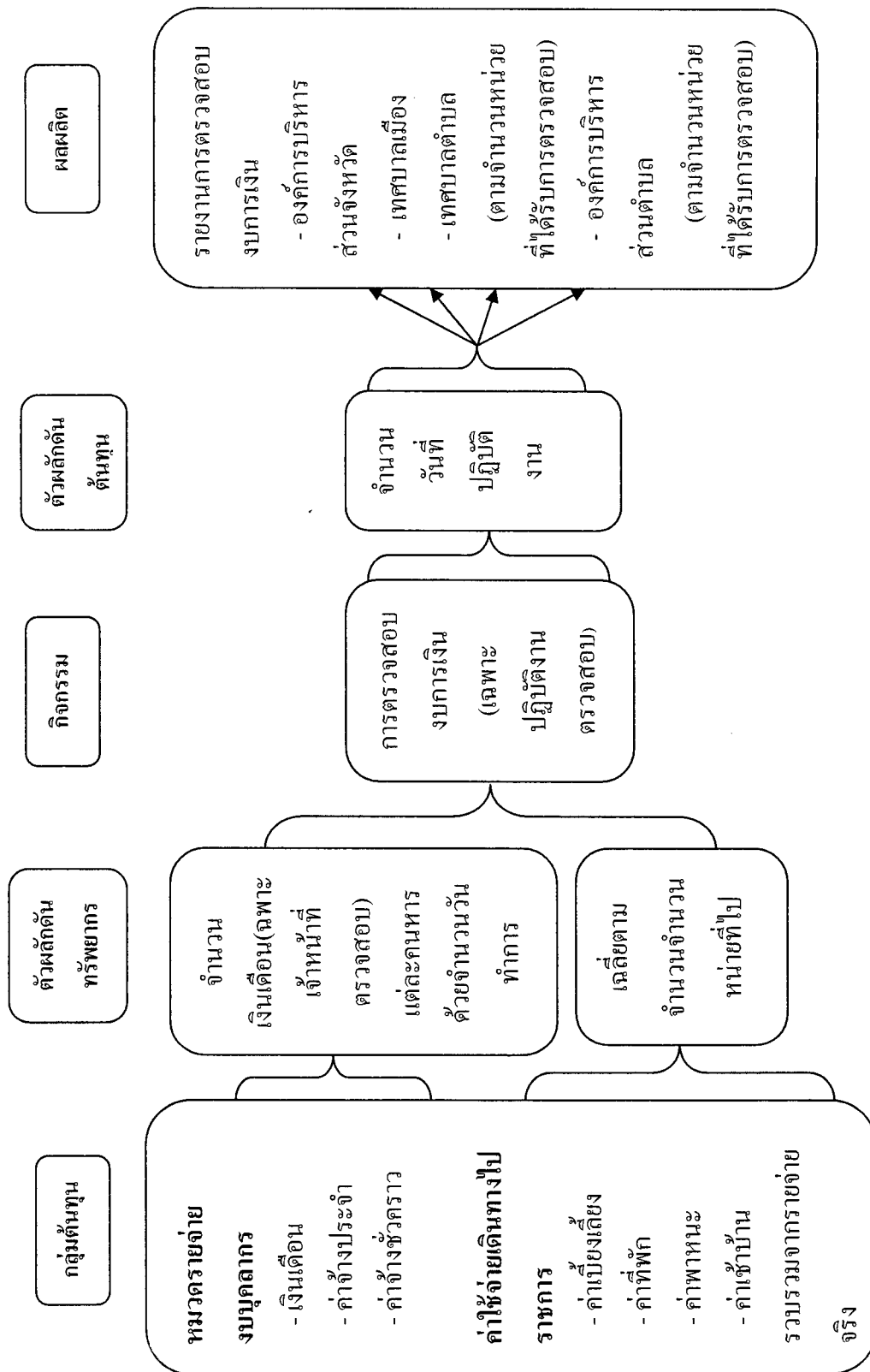
ค่าเบี้ยเลี้ยง วันละ 210 บาท (ตามระเบียบของทางราชการ) คิดเข้างานบริการตามคน/วันที่ใช้ปฏิบัติงานตรวจสอบของหน่วยนั้น ๆ

ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง คิดเฉลี่ยตามจำนวนหน่วยที่ไปตรวจสอบในแต่ละเดือน

ขั้นตอนที่ 6 เก็บรวบรวมข้อมูลจากการผลการปฏิบัติงานประจำเดือน (Time sheet) เพื่อนำมาคำนวณ คน/วัน ที่ตรวจสอบของแต่ละหน่วย

ขั้นตอนที่ 7 นำข้อมูลคน/วัน ตรวจสอบของแต่ละหน่วยมีจำนวนเท่าใด คูณ ด้วยค่าใช้จ่ายตามขั้นตอนที่ 1 - 3 เฉลี่ยต่อวัน จะได้ต้นทุนผลผลิตต่อหน่วย

ผู้วิจัยได้สรุปขั้นตอนการคำนวณต้นทุนผลผลิตแบบเดิม ดังภาพที่ 5



ภาพที่ 5 ขั้นตอนการคำนวณต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงินแบบเดิม

ตารางที่ 17 สรุปการเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยการให้บริการตรวจสอบการเงินขององค์กร
ปกครองส่วนท้องถิ่นระหว่างต้นทุนแบบเดิมกับต้นทุนฐานกิจกรรม ปีงบประมาณ 2557

ประเภท		แบบเดิม	ต้นทุน ABC	ผลต่าง	
		ต่อหน่วย	ต่อหน่วย	-	ต่อหน่วย
องค์การบริหารส่วนจังหวัด		140,035.91	155,660.72	-	15,624.81
เทศบาลเมือง		103,823.63	129,372.48	-	25,548.85
เทศบาลตำบล	1	70,111.37	104,355.51	-	34,244.14
เทศบาลตำบล	2	70,677.46	125,505.81	-	54,828.35
เทศบาลตำบล	3	70,677.46	104,355.51	-	33,678.05
เทศบาลตำบล	4	70,111.37	104,355.51	-	34,244.14
เทศบาลตำบล	5	107,194.54	135,557.45	-	28,362.91
เทศบาลตำบล	6	70,177.46	104,355.51	-	34,178.05
เทศบาลตำบล	7	70,677.46	104,355.51	-	33,678.05
เทศบาลตำบล	8	107,194.54	162,833.50	-	55,638.96
เทศบาลตำบล	9	132,489.54	162,833.50	-	30,343.96
เทศบาลตำบล	10	70,111.37	102,274.11	-	32,162.74
เทศบาลตำบล	11	70,177.46	104,355.51	-	34,178.05
เทศบาลตำบล	12	70,177.46	104,355.51	-	34,178.05
เทศบาลตำบล	13	70,677.46	104,355.51	-	33,678.05
เทศบาลตำบล	14	70,677.46	104,355.51	-	33,678.05
เทศบาลตำบล	15	106,323.63	137,638.85	-	31,315.22
เทศบาลตำบล	16	70,677.46	102,274.11	-	31,596.65
องค์การบริหารส่วนตำบล	1	86,011.37	108,923.37	-	22,912.00
องค์การบริหารส่วนตำบล	2	86,011.37	108,923.37	-	22,912.00
องค์การบริหารส่วนตำบล	3	86,011.37	108,923.37	-	22,912.00
องค์การบริหารส่วนตำบล	4	69,611.37	108,923.37	-	39,312.00
องค์การบริหารส่วนตำบล	5	70,111.37	108,923.37	-	38,812.00

ตารางที่ 17 (ต่อ)

ประเภท		แบบเดิม	ต้นทุน ABC	ผลต่าง
		ต่อหน่วย	ต่อหน่วย	ต่อหน่วย
องค์การบริหารส่วนตำบล	6	70,111.37	108,923.37	- 38,812.00
องค์การบริหารส่วนตำบล	7	86,011.37	108,923.37	- 22,912.00
องค์การบริหารส่วนตำบล	8	69,611.37	106,841.97	- 37,230.60
องค์การบริหารส่วนตำบล	9	70,677.46	97,318.85	- 26,636.93
องค์การบริหารส่วนตำบล	10	70,677.46	108,982.60	- 38,305.14
องค์การบริหารส่วนตำบล	11	70,677.46	102,333.34	- 31,655.88
องค์การบริหารส่วนตำบล	12	70,677.46	102,333.34	- 31,655.88
องค์การบริหารส่วนตำบล	13	70,677.46	102,333.34	- 31,655.88
องค์การบริหารส่วนตำบล	14	70,677.46	102,333.34	- 31,655.88
องค์การบริหารส่วนตำบล	15	70,677.46	102,333.34	- 31,655.88
องค์การบริหารส่วนตำบล	16	70,677.46	102,333.34	- 31,655.88
องค์การบริหารส่วนตำบล	17	69,177.46	102,333.34	- 33,155.88
องค์การบริหารส่วนตำบล	18	107,194.54	143,823.82	- 36,629.28
องค์การบริหารส่วนตำบล	19	70,177.46	129,609.39	- 59,431.93
องค์การบริหารส่วนตำบล	20	70,177.46	102,333.34	- 32,155.88
องค์การบริหารส่วนตำบล	21	70,177.46	102,333.34	- 32,155.88
องค์การบริหารส่วนตำบล	22	70,177.46	102,333.34	- 32,155.88
องค์การบริหารส่วนตำบล	23	70,177.46	102,333.34	- 32,155.88
องค์การบริหารส่วนตำบล	24	70,177.46	102,333.34	- 32,155.88
องค์การบริหารส่วนตำบล	25	70,677.46	102,333.34	- 31,655.88
องค์การบริหารส่วนตำบล	26	65,137.46	102,333.34	- 37,195.88
องค์การบริหารส่วนตำบล	27	65,137.46	102,333.34	- 37,195.88
องค์การบริหารส่วนตำบล	28	99,134.54	136,710.27	- 37,575.73
องค์การบริหารส่วนตำบล	29	65,137.46	102,333.34	- 37,195.88

ตารางที่ 17 (ต่อ)

ประเภท	แบบเดิม	ต้นทุน ABC	ผลต่าง
	ต่อหน่วย	ต่อหน่วย	ต่อหน่วย
รวม	3,693,564.82	5,276,229.09	- 1,582,664.27

จากตารางที่ 17 เปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยโดยใช้ระบบต้นทุนเดิมกับต้นทุนระบบฐานกิจกรรม พบว่า การคำนวณต้นทุนผลผลิตของการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม จะมีต้นทุนสูงกว่าการคำนวณแบบระบบต้นทุนเดิม 1,582,664.27 บาท โดยมีรายงานการตรวจสอบงบการเงินที่ได้รับการตรวจสอบงบการเงินทั้งสิ้น จำนวน 47 หน่วย จะเห็นได้ว่าระบบต้นทุนผลผลิตเดิมกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรมที่ผู้วิจัยได้ศึกษา มีผลต่างเฉลี่ยประมาณ 33,673.70 บาทต่อหน่วย

ตารางที่ 18 สรุปการเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยการให้บริการตรวจสอบการเงินขององค์กร
ปกครองส่วนท้องถิ่นระหว่างการคิดต้นทุนแบบเดิมกับต้นทุนฐานกิจกรรม
ปีงบประมาณ 2558

ประเภท		แบบเดิม	ต้นทุน ABC	ผลต่าง	
		ต่อหน่วย	ต่อหน่วย		ต่อหน่วย
องค์การบริหารส่วนจังหวัด		178,876.00	204,590.06	-	25,714.06
เทศบาลเมือง		117,917.00	159,178.55	-	41,261.55
เทศบาลตำบล	1	119,258.00	137,561.57	-	18,303.57
เทศบาลตำบล	2	80,979.00	137,561.57	-	56,582.57
เทศบาลตำบล	3	98,158.00	131,369.09	-	33,211.09
เทศบาลตำบล	4	98,158.00	156,139.00	-	57,981.00
เทศบาลตำบล	5	66,079.00	127,240.77	-	61,161.77
เทศบาลตำบล	6	129,237.00	156,139.00	-	26,902.00
เทศบาลตำบล	7	98,158.00	156,139.00	-	57,981.00
เทศบาลตำบล	8	66,079.00	127,240.77	-	61,161.77
เทศบาลตำบล	9	66,079.00	127,240.77	-	61,161.77
เทศบาลตำบล	10	98,158.00	152,010.68	-	53,852.68
เทศบาลตำบล	11	66,079.00	127,240.77	-	61,161.77
เทศบาลตำบล	12	66,079.00	127,240.77	-	61,161.77
เทศบาลตำบล	13	60,959.00	152,010.68	-	91,051.68
เทศบาลตำบล	14	66,079.00	152,010.68	-	85,931.68
เทศบาลตำบล	15	97,658.00	127,240.77	-	29,582.77
เทศบาลตำบล	16	97,658.00	127,240.77	-	29,582.77
เทศบาลตำบล	17	129,237.00	176,780.60		7,543.60
เทศบาลตำบล	18	66,079.00	127,240.77	-	61,161.77
เทศบาลตำบล	19	65,579.00	152,010.68	-	86,431.68
เทศบาลตำบล	20	66,079.00	127,240.77	-	61,161.77

ตารางที่ 18 (ต่อ)

ประเภท		แบบเดิม	ต้นทุน ABC	ผลต่าง
		ต่อหน่วย	ต่อหน่วย	ต่อหน่วย
เทศบาลตำบล	21	66,079.00	152,010.68	- 85,931.68
เทศบาลตำบล	22	97,658.00	179,574.44	- 81,916.44
องค์การบริหารส่วนตำบล	1	120,758.00	159,745.46	- 38,987.46
องค์การบริหารส่วนตำบล	2	81,979.00	147,133.74	- 65,154.74
องค์การบริหารส่วนตำบล	3	101,900.00	156,233.44	- 54,333.44
องค์การบริหารส่วนตำบล	4	81,979.00	166,051.32	- 84,072.32
องค์การบริหารส่วนตำบล	5	65,579.00	155,730.53	- 90,151.53
องค์การบริหารส่วนตำบล	6	66,079.00	138,147.42	- 72,068.42
องค์การบริหารส่วนตำบล	7	66,079.00	138,147.42	- 72,068.42
องค์การบริหารส่วนตำบล	8	60,959.00	138,147.42	- 77,188.42
องค์การบริหารส่วนตำบล	9	81,979.00	138,147.42	- 56,168.42
องค์การบริหารส่วนตำบล	10	81,979.00	138,147.42	- 56,168.42
องค์การบริหารส่วนตำบล	11	65,579.00	138,147.42	- 72,568.42
องค์การบริหารส่วนตำบล	12	66,079.00	138,147.42	- 72,068.42
องค์การบริหารส่วนตำบล	13	60,959.00	127,826.62	- 66,867.62
องค์การบริหารส่วนตำบล	14	66,079.00	149,538.05	- 83,459.05
องค์การบริหารส่วนตำบล	15	60,959.00	127,826.62	- 66,867.62
รวม		3,291,284.00	5,657,370.99	- 2,366,086.99

จากตารางที่ 18 เปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยโดยใช้ระบบต้นทุนเดิมกับต้นทุนระบบฐานกิจกรรม พบว่า การคำนวณต้นทุนผลผลิตของการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม จะมีต้นทุนสูงกว่าการคำนวณแบบระบบต้นทุนเดิม 2,366,086.99 บาท โดยมีรายงานการตรวจสอบงบการเงินที่ได้รับการตรวจสอบงบการเงินทั้งสิ้น จำนวน 39 หน่วย จะเห็นได้ว่าระบบต้นทุนผลผลิตเดิมกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรมที่ผู้วิจัยได้ศึกษา มีผลต่างเฉลี่ยประมาณ 60,668.89 บาท ต่อหน่วย

จากการเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในช่วงปีงบประมาณ 2557 – 2558 ซึ่งมีค่าเฉลี่ยอยู่ระหว่าง 97,313.85 บาท - 204,590.06 บาท กับต้นทุนผลผลิตที่สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทราได้จัดทำไว้ มีต้นทุนต่อหน่วยการตรวจสอบงบการเงิน ปีงบประมาณ 2557 – 2558 ซึ่งมีค่าเฉลี่ยอยู่ระหว่าง 66,079.00 - 178,876.00 บาท นั้น สาเหตุเกิดจากการคำนวณต้นทุนแบบเดิม มีขั้นตอนการคำนวณด้วยการเก็บรวบรวมข้อมูลค่าใช้จ่าย ประเภท เงินเดือนและค่าตอบแทนพิเศษของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ ค่าใช้จ่ายเดินทางไปราชการ ประกอบด้วย ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง ค่าเบี้ยเลี้ยง และค่าที่พัก ค่าตอบแทน (ค่าเช่าบ้าน) โดยป็นส่วนค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ให้แต่ละหน่วยโดยใช้ตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากร โดยการใช้จำนวนวันที่ปฏิบัติงาน โดยไม่ได้รวมค่าใช้จ่ายทั้งหมดเข้าไปเป็นต้นทุนผลผลิต จึงทำให้ต้นทุนในการศึกษาในครั้งนี้สูงกว่าต้นทุนที่สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทราจัดทำไว้ ซึ่งแนวคิดของทฤษฎีระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมีการนำรายจ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นในทุกกิจกรรมเพื่อให้ได้มาซึ่งผลผลิต อันได้แก่รายงานการตรวจสอบงบการเงิน ซึ่งจะทำได้ต้นทุนตามกิจกรรมที่ปฏิบัติจริงในการให้บริการสอบบัญชีและแยกผลผลิตตามประเภทขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยหน่วยงานใดใช้ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมมากกว่าจะได้รับการจัดสรรต้นทุนในปริมาณที่สูงกว่า ซึ่งจะทำให้การคิดต้นทุนต่อหน่วยที่ใกล้เคียงความจริงมากขึ้น

บทที่ 5

สรุปผล อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การศึกษาวิเคราะห์ต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม โดยมีขอบเขตการศึกษาเฉพาะการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในช่วงปีงบประมาณ 2557 – 2558 ระหว่างเดือน ตุลาคม 2556 ถึง กันยายน 2558

สรุปผลการศึกษา

จากการศึกษาต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ในช่วงปีงบประมาณ 2557 – 2558 สรุปผลการศึกษา ได้ดังนี้

งานวิจัยในครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาวิเคราะห์ กิจกรรม ตัวผลักต้นทุนทรัพยากร เพื่อให้ทราบถึงต้นทุนกิจกรรม และศึกษาตัวผลักต้นทุนและการจัดสรรต้นทุนเพื่อให้ทราบต้นทุนต่อหน่วยในการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา

1. การเก็บรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ ที่ใช้สำหรับการคำนวณต้นทุนกิจกรรม ประกอบด้วย

1.1 จำนวนบุคลากรของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ในช่วงปีงบประมาณ 2557 – 2558 มีจำนวน 17 คน ประกอบด้วย ข้าราชการ 14 คน และลูกจ้างชั่วคราว 3 คน ส่วนใหญ่สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรีและเป็นเพศหญิง มีประสบการณ์ทำงานตั้งแต่ไม่เกิน 5 ปี จนถึงมากกว่า 20 ปี

1.2 จำนวนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ได้รับการตรวจสอบงบการเงินจากสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ในช่วงปีงบประมาณ 2557 – 2558 มีจำนวนทั้งสิ้น 47 หน่วย และ 39 หน่วย ตามลำดับ ปีงบประมาณ 2557 องค์กรบริหารส่วนตำบลได้รับการตรวจสอบงบการเงินมากที่สุด จำนวน 29 หน่วย คิดเป็นร้อยละ 61.70 และในปีงบประมาณ 2558 เทศบาลตำบลได้รับการตรวจสอบมากที่สุด จำนวน 22 หน่วย คิดเป็นร้อยละ 56.41 ของจำนวนหน่วยที่ได้รับการตรวจสอบทั้งสิ้น

1.3 ต้นทุนของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ที่ได้รับจัดสรรจากเงินงบประมาณแผ่นดิน และรายจ่ายจริงจากเงินงบประมาณ ในช่วงปีงบประมาณ 2557 – 2558 สรุปได้

ดังนี้ ปีงบประมาณ 2557 งบประมาณที่ได้รับจัดสรร จำนวน 9,942,640.- บาท รายจ่ายจริง จำนวน 8,544,974.64 บาท คิดเป็นร้อยละ 85.94 ของงบประมาณที่ได้รับจัดสรร และปีงบประมาณ 2558 งบประมาณที่ได้รับจัดสรร จำนวน 10,805,000.- บาท รายจ่ายจริง จำนวน 8,785,767.90 บาท คิดเป็นร้อยละ 81.31 ของงบประมาณที่ได้รับจัดสรร

2. การกำหนดกิจกรรมหลักของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ได้ศึกษาจาก โครงสร้างการบริหารราชการแผ่นดิน หน้าที่ความรับผิดชอบ คำบรรยายลักษณะงาน ของ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ตลอดจนการสังเกตการณ์และปฏิบัติงานโดยตรง ซึ่งสามารถ กำหนดกิจกรรมหลักได้ 8 กิจกรรม จำแนกกิจกรรมออกเป็น 2 กลุ่ม ได้แก่

2.1 กิจกรรมที่เกี่ยวกับการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วน ท้องถิ่น มี 3 กลุ่มกิจกรรม คือ 1. กิจกรรมการวางแผนการตรวจสอบ ประกอบด้วย ประเมินความ เสี่ยงองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และการวางแผนการตรวจสอบงบการเงินประจำปี 2. กิจกรรม ตรวจสอบงบการเงิน ประกอบด้วย การปฏิบัติงานและสรุปผลการตรวจสอบงบการเงิน การจัดทำ ร่างรายงานผลการตรวจสอบงบการเงิน การสอบทานร่างรายงานผลการตรวจสอบงบการเงิน ให้ ความเห็นต่องบการเงิน และพิมพ์รายงานผลการตรวจสอบงบการเงิน 3. กิจกรรมการติดตามผลการ ตรวจสอบ ประกอบด้วย พิจารณาผลการดำเนินงานตามรายงานการตรวจสอบงบการเงิน ให้ ความเห็นต่อผลการดำเนินงานตามรายงานการตรวจสอบงบการเงิน และพิมพ์รายงานติดตามผลการ ตรวจสอบงบการเงิน

2.2 กิจกรรมอื่น ๆ มี 5 กิจกรรม คือกิจกรรมตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้าง กิจกรรมการ ตรวจสอบเชิงป้องกัน กิจกรรมการตรวจสอบด้านอื่น กิจกรรมการตรวจสอบเฉพาะเรื่อง (พิเศษ) และกิจกรรมการบริหารงานทั่วไป

3. การกำหนดตัวผลิตภัณฑ์พยากร ในปีงบประมาณ 2557 – 2558 สรุปเกณฑ์ที่ใช้ในการ จัดสรรทรัพยากรลงสู่กลุ่มกิจกรรมที่ให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วน ท้องถิ่น มีดังนี้

3.1 รายจ่ายหมวดเงินเดือน ค่าจ้างประจำและค่าจ้างชั่วคราว ใช้เงินเดือนบุคลากรแต่ ละระดับถ่วงน้ำหนักด้วยภาระงานของแต่ละกิจกรรม (%) เป็นเกณฑ์ในการจัดสรร 1. กิจกรรม วางแผนการตรวจสอบ 5.8% และ 7.7% ตามลำดับ 2. กิจกรรมการตรวจสอบงบการเงิน 51.40% และ 52.3% ตามลำดับ และ 3. กิจกรรมการติดตามผลการตรวจสอบ 3.5% และ 3.6%

3.2 รายจ่ายหมวดค่าตอบแทน ใช้สอยและวัสดุ ค่าสาธารณูปโภค และหมวดลงทุน ใช้น้ำหนักภาระงาน (%) เป็นเกณฑ์ในการจัดสรร 1. กิจกรรมวางแผนการตรวจสอบ 5.9% และ 7.4% ตามลำดับ 2. กิจกรรมการตรวจสอบงบการเงิน 54.10% และ 55.5% ตามลำดับ และ

3. กิจกรรมการติดตามผลการตรวจสอบ 3.1% และ 3.2%

3.3 ค่าใช้จ่ายเดินทางไปราชการ ประกอบด้วย ค่าเบี้ยเลี้ยง ค่าที่พัก ค่าพาหนะ และค่าน้ำมันเชื้อเพลิง ใช้น้ำหนักภาระงาน (%) (จะไม่รวมน้ำหนักงานของ 2 กิจกรรม คือ กิจกรรมการติดตามผลการตรวจสอบ และกิจกรรมบริหารงานทั่วไป) เพราะไม่ได้ใช้งบประมาณในหมวดนี้

1. กิจกรรมวางแผนการตรวจสอบ 7.0% และ 8.8% ตามลำดับ 2. กิจกรรมการตรวจสอบงบการเงิน 64.0% และ 66.2% ตามลำดับ และ 3. กิจกรรมการติดตามผลการตรวจสอบ ไม่ได้รับการจัดสรรรายจ่าย

4. ต้นทุนกิจกรรมการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา สรุปได้ดังนี้

ปีงบประมาณ 2557 จำนวน 5,276,229.09 บาท ประกอบด้วย ต้นทุนกิจกรรมวางแผนการตรวจสอบ จำนวน 499,535.95 บาท ต้นทุนกิจกรรมตรวจสอบงบการเงิน 4,460,912.65 บาท และต้นทุนกิจกรรมติดตามผลการตรวจสอบ จำนวน 315,780.49 บาท

ปีงบประมาณ 2558 จำนวน 5,657,370.99 บาท ประกอบด้วย ต้นทุนกิจกรรมวางแผนการตรวจสอบ จำนวน 674,727.14 บาท ต้นทุนกิจกรรมตรวจสอบงบการเงิน 4,675,321.38 บาท และต้นทุนกิจกรรมติดตามผลการตรวจสอบ จำนวน 307,322.47 บาท

5. การกำหนดตัวผลักดันต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงิน มีตัวผลักดันกิจกรรมโดยใช้จำนวนวันที่ปฏิบัติงาน จากการจัดทำบันทึกการลงเวลาปฏิบัติงานตรวจสอบทุกเดือน เพื่อเก็บข้อมูลในการจัดทำรายงานสิ้นเดือนในปีงบประมาณ 2557 – 2558 เป็นตัวผลักดันทั้งหมด 3 กลุ่มกิจกรรม ดังนี้ 1. กิจกรรมวางแผนการตรวจสอบ จำนวน 240 วัน และ 214 วัน ตามลำดับ 2. กิจกรรมการตรวจสอบการเงิน จำนวน 2206 วัน และ 2265 วัน ตามลำดับ และ 3. กิจกรรมติดตามผลการตรวจสอบ จำนวน 127 วัน และ 110 วัน ตามลำดับ

6. ผลการคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อตัวผลักดันการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในช่วงปีงบประมาณ 2557 – 2558 ได้ดังนี้ ดังนี้ 1. กิจกรรมวางแผนการตรวจสอบ จำนวน 2,081.40 บาท และ 2,249.09 บาท ตามลำดับ 2. กิจกรรมการตรวจสอบการเงิน จำนวน 2,022.17 บาท และ 2,064.16 บาท ตามลำดับ และ 3. กิจกรรมติดตามผลการตรวจสอบ จำนวน 2,486.46 บาท และ 2,328.20 บาท ตามลำดับ

7. ต้นทุนต่อหน่วยของการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแยกตามผลผลิตของรายงานการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น สรุปได้ดังนี้

ในปีงบประมาณ 2557 รายงานผลการตรวจสอบงบการเงินเทศบาลตำบล มีต้นทุนต่อหน่วยสูงที่สุด จำนวน 162,833.50 บาท รองลงมาคือ องค์การบริหารส่วนจังหวัด จำนวน 155,660.72 บาท และต่ำสุด คือ องค์การบริหารส่วนตำบล จำนวน 97,313.85 บาท

ในปีงบประมาณ 2558 รายงานผลการตรวจสอบงบการเงินองค์การบริหารส่วนจังหวัด มีต้นทุนต่อหน่วยสูงที่สุด จำนวน 204,590.06 บาท รองลงมาคือ รายงานผลการตรวจสอบงบการเงินเทศบาลตำบล จำนวน 176,780.60 บาท และ รายงานผลการตรวจสอบงบการเงินองค์การบริหารส่วนตำบล มีต้นทุนต่อหน่วยต่ำที่สุด จำนวน 127,240.77 บาท

8. จากการเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยการให้บริการสอบบัญชีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ระหว่างระบบต้นทุนเดิมกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ในช่วงปีงบประมาณ 2557 และ 2558 พบว่า การใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม มีต้นทุนต่อหน่วยที่สูงกว่าระบบต้นทุนเดิม เฉลี่ยประมาณ 33,673.70 บาท และ 60,668.89 บาท ตามลำดับ

อภิปรายผล

จากผลการวิเคราะห์ต้นทุนการให้บริการสอบบัญชีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ในช่วงปีงบประมาณ 2557 – 2558 ผู้วิจัยได้นำประเด็นสำคัญมาอภิปราย ดังนี้

การประยุกต์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในองค์กร

การประยุกต์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในองค์กร เริ่มจาก การศึกษาเชิงเอกสาร โดยใช้ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษามารวบรวมจากเอกสารและรายงานต่าง ๆ หลังจากนั้น ได้ทำการวิเคราะห์กิจกรรมตามพันธกิจและ โครงสร้างการบริหาร โดยปันส่วนต้นทุน แล้วนำต้นทุนรวมที่ได้ปันส่วนให้กิจกรรม ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของนันทพร โกสิยาภรณ์ (2555) และ จูไรรัตน์ เทพบุรี (2547) ซึ่งขั้นตอนการประยุกต์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา มีขั้นตอนดังนี้

1. ศึกษาจำนวนบุคลากรของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ซึ่งพบว่า มีจำนวนบุคลากรเท่าเดิม เนื่องจากถูกจำกัดอัตราค่าจ้าง ตามมาตรการจำกัดบุคลากรภาครัฐ และเป็นไปตามกรอบ โครงสร้างบุคลากรของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน แต่อาจมีการสับเปลี่ยนหมุนเวียนโยกย้ายของข้าราชการอยู่เสมอ ดังนั้น จำนวนบุคลากรอาจเท่าเดิม หรือลดน้อยลง ซึ่งส่งผลกระทบการปฏิบัติงานอย่างมาก รวมถึงทำให้มีผลกระทบต่อต้นทุนหมวดเงินเดือนและค่าจ้าง ซึ่งเป็นต้นทุนหลักของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา หากการสับเปลี่ยน โยกย้าย มีข้าราชการที่มีระดับเงินเดือนสูงจำนวนมากก็จะส่งผลให้ต้นทุนการให้บริการสูงขึ้นด้วย อย่างไรก็ตาม

บุคลากรส่วนใหญ่ มีพื้นฐานการศึกษาทางด้านวิชาชีพบัญชี มีประสบการณ์การทำงานค่อนข้างมาก และได้รับการพัฒนาอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและเป็นที่ยอมรับของผู้รับบริการ

2. การกำหนดกิจกรรมของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทราจากการศึกษาแผนงาน และ โครงสร้างขององค์กร ทำให้ได้การกำหนดกิจกรรมแต่ละชุดกิจกรรมจะเชื่อมโยงไปยังผลผลิต โดยที่จัดกลุ่มชุดกิจกรรมทั้งองค์กร ได้ทั้งหมด 8 กิจกรรม ซึ่งแต่ละชุดกิจกรรมก็จะแบ่งเป็นงานย่อย ๆ ในกิจกรรมนั้น

ผู้วิจัยมีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรมการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและเพื่อได้มาซึ่งต้นทุนผลผลิตที่สอดคล้องกับหน่วยงาน ทำให้การวิเคราะห์และกำหนดกิจกรรมไม่จำต้องเฉพาะเจาะจงและลงลึกในระดับรายละเอียด ดังนั้นกลุ่มกิจกรรมการให้บริการตรวจสอบงบการเงิน จึงแบ่งออกเป็น 3 กิจกรรม คือ กิจกรรมการวางแผนการตรวจสอบกิจกรรมการตรวจสอบ และกิจกรรมติดตามผลการตรวจสอบ ซึ่งจะเป็นกระบวนการในการได้มาซึ่งผลผลิตจนครบกระบวนการตรวจสอบงบการเงินของรายงานผลการตรวจสอบงบการเงินสิ้นสุดลง

3. การกำหนดตัวผลิตภัณฑ์พยากรณ์ เป็นการจัดสรรจากต้นทุนของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทราเข้าสู่กิจกรรมหลัก มีวิธีการจัดสรร คือ การจัดสรรโดยอาศัยประมาณ (Estimation allocation) โดยกำหนดจากการตรวจสอบและรวบรวมเก็บข้อมูลจากจำนวนเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานแต่ละกิจกรรม รวมถึงผู้ศึกษาเป็นผู้ปฏิบัติกิจกรรมนั้น โดยตรง และตรวจสอบจากเอกสารของทางราชการ สามารถกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง และใช้เป็นฐานในการประมาณการต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมเหล่านั้น ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยูไรรัตน์ เทพบุรี (2547) โดยสรุป ได้ดังนี้

3.1 รายจ่ายหมวดเงินเดือน ค่าจ้างประจำและค่าจ้างชั่วคราว ใช้เงินเดือนบุคลากรแต่ละระดับถ่วงน้ำหนักด้วยภาระงานของแต่ละกิจกรรม (%) เป็นเกณฑ์ในการจัดสรร เนื่องจากบุคลากรทุกระดับต้องได้ทำกิจกรรมต่างๆ จนเสร็จสิ้นกระบวนการจนได้มาซึ่งผลผลิต

การคำนวณหาเงินเดือนบุคลากรแต่ละระดับถ่วงน้ำหนักด้วยภาระงานของแต่ละกิจกรรม โดยเก็บรวบรวมเวลาทำงานแต่ละกิจกรรมในหนึ่งปีงบประมาณของเจ้าหน้าที่ทั้งหมดในสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทราของแต่ละกิจกรรม โดยเจ้าหน้าที่แต่ละคนจะมีน้ำหนักงานทุกกิจกรรมเท่ากับ 240 โดยมาจากหลักเกณฑ์การวางแผนปฏิบัติราชการของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (240 วันปฏิบัติงานในระยะเวลา 1 ปีงบประมาณ) จากนั้นคำนวณหา “เงินเดือนบุคลากรแต่ละระดับถ่วงน้ำหนักด้วยภาระงาน” ได้ดังนี้

$$((\text{จำนวนวันปฏิบัติงาน} \times (\text{เงินเดือนรวม} / \text{น้ำหนักรวมของระดับผู้บริหาร})) +$$

$$(\text{จำนวนวันปฏิบัติงาน} \times \text{เงินเดือนรวม} / \text{น้ำหนักรวมของระดับชำนาญการพิเศษ}) + (\text{จำนวนวัน}$$

$$\text{ปฏิบัติงาน} \times \text{เงินเดือนรวม} / \text{น้ำหนักรวมของระดับชำนาญการ}) + (\text{จำนวนวันปฏิบัติงาน} \times$$

$$\text{เงินเดือนรวม} / \text{น้ำหนักรวมของระดับปฏิบัติการ}) + (\text{จำนวนวันปฏิบัติงาน} \times \text{เงินเดือนรวม} /$$

$$\text{น้ำหนักรวมของระดับลูกจ้างชั่วคราว})) \times 100 / \text{ผลรวมเงินเดือนทุกระดับ}$$

3.2 รายจ่ายหมวดค่าตอบแทน ใช้สอยและวัสดุ ค่าสาธารณูปโภค และหมวดลงทุน
ใช้น้ำหนักภาระงาน (%) เป็นเกณฑ์ในการจัดสรร

การคำนวณน้ำหนักภาระงาน คือ ผลรวมจำนวนวันที่ปฏิบัติงานของแต่ละกิจกรรม x 100 / ผลรวมน้ำหนักรวม (วัน)

3.3 ค่าใช้จ่ายเดินทางไปราชการ ประกอบด้วย ค่าเบี้ยเลี้ยง ค่าที่พัก ค่าพาหนะ และค่าน้ำมันเชื้อเพลิง ใช้น้ำหนักภาระงาน (%) (จะไม่รวมน้ำหนักรวมของ 2 กิจกรรม คือ กิจกรรมการติดตามผลการตรวจสอบ และกิจกรรมบริหารงานทั่วไป) เพราะไม่ได้ใช้งบประมาณในหมวดนี้

การคำนวณน้ำหนักภาระงานเฉพาะกิจกรรมที่เดินทางไปราชการ = ผลรวมจำนวนวันที่ปฏิบัติงานของแต่ละกิจกรรม x 100 / ((ผลรวมน้ำหนักรวม (วัน) - น้ำหนักรวมกิจกรรมติดตามผลการตรวจสอบ - น้ำหนักรวมกิจกรรมงานบริหารทั่วไป))

4. การจัดสรรรายจ่ายเข้าต้นทุนของแต่ละกิจกรรม ซึ่งต้นทุนของกิจกรรมการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เกิดจากการจัดสรรกลุ่มต้นทุน (รายจ่ายจริง) เข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ที่ใช้ทรัพยากรในการกระทำกิจกรรม โดยใช้ตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากรเพื่อให้แต่ละกลุ่มงานที่ให้บริการตรวจสอบงบการเงินรับภาระต้นทุนที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรม ดังนั้นการได้มาซึ่งผลผลิตก็ต้องรับภาระต้นทุนในทุกกิจกรรมที่ได้กระทำเพื่อให้ได้มาซึ่งรายงานผลการตรวจสอบงบการเงินแต่ละหน่วย

การกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนกิจกรรม เป็นเกณฑ์ที่นำมาใช้ในการจัดสรรต้นทุนกิจกรรมในแต่ละกลุ่มต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่กิจกรรมเข้าสู่การบริการ การที่ต้นทุนผลผลิตจะถูกต้องและสอดคล้องกับกระบวนการผลิตมากน้อยเพียงใด จะขึ้นอยู่กับตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมที่เลือกใช้ว่ามีความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลกับกิจกรรมนั้น ๆ มากน้อยเพียงใด ซึ่งในการวิจัยในครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ใช้จำนวนวันที่ปฏิบัติงานของแต่ละกิจกรรมเป็นตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนกิจกรรม เพราะ ต้นทุนต่อหน่วยของการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีการเปลี่ยนแปลงทั้งเพิ่มขึ้นและลดลง ทั้งนี้เป็นเพราะเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานในกิจกรรมตรวจสอบงบการเงิน มีการเปลี่ยนแปลงไปตามนโยบายของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน รวมทั้งผลการประเมินความเสี่ยง

และประสิทธิภาพการควบคุมภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสำหรับหน่วยที่ได้รับการตรวจสอบแต่ละปี ทำให้ต้นทุนซึ่งได้รับการจัดสรรเวลาในการปฏิบัติงานเปลี่ยนแปลงไป

5. การคำนวณต้นทุนต่อหน่วย ซึ่งต้นทุนต่อหน่วยของการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มีมูลค่าอยู่ระหว่าง 97,318.85 – 204,590.06 บาท โดยทั่วไป องค์กรการบริหารส่วนจังหวัดมีขนาดใหญ่จะมีต้นทุนต่อหน่วยสูงสุด เนื่องจากมีงบประมาณรายจ่ายประจำปี และปริมาณเอกสารด้านการการบัญชีมีจำนวนมาก รวมทั้งลักษณะการดำเนินงานมีความหลากหลายด้าน จึงต้องใช้เวลา อัตราค่าจ้างและทรัพยากรในการตรวจสอบบัญชีจำนวนมาก ทำให้ต้นทุนต่อหน่วยการให้บริการสอบบัญชีมากกว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเภทอื่น

ต้นทุนต่อหน่วยของการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีการเปลี่ยนแปลง ทั้งเพิ่มขึ้นและลดลง ทั้งนี้เป็นเพราะสัดส่วนเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานในกิจกรรมตรวจสอบงบการเงิน มีการเปลี่ยนแปลงไปตามนโยบายของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน รวมทั้งผลการประเมินความเสี่ยงและประสิทธิภาพการควบคุมภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสำหรับหน่วยที่ได้รับการตรวจสอบแต่ละปี ทำให้ต้นทุนซึ่งได้รับการปันส่วนเวลาในการปฏิบัติงานเปลี่ยนแปลงไป เช่น ในปีงบประมาณ 2557 – 2558 ต้นทุนการให้บริการสอบบัญชีมีทั้งเพิ่มขึ้นและลดลง ซึ่งเกิดจากการวางแผนเวลาในการปฏิบัติงานของแต่ละหน่วยแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับระดับความเสี่ยง ซึ่งอาจเกิดจากผลการตรวจสอบของปีที่ผ่านมา มีการจัดทำงบการเงินที่ไม่สามารถรับรองงบการเงินได้ หรืออาจเกิดจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับ ทำให้มีความเสี่ยงสูง จึงต้องใช้เวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบจำนวนมากกว่าปกติ เป็นต้น

ขั้นตอนการนำข้อมูลมาวิเคราะห์กิจกรรม จะจำแนกเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวกับการให้บริการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมด้วยการปันส่วนรายจ่ายลงสู่กิจกรรมต่าง ๆ โดยใช้สำนักงานและสัดส่วนเงินเดือนเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน จากนั้นระบุและกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนแต่ละกิจกรรมคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยตัวผลิตภัณฑ์ โดยนำต้นทุนรวมของแต่ละกิจกรรมหารด้วยจำนวนตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนของกิจกรรมนั้น ขั้นตอนต่อไปคำนวณต้นทุนให้บริการ และคำนวณต้นทุนการให้บริการ โดยนำต้นทุนต่อหน่วยตัวผลิตภัณฑ์ของแต่ละกิจกรรมคูณด้วยจำนวนตัวผลิตภัณฑ์ของกิจกรรมนั้น ๆ แล้วรวมต้นทุนกิจกรรมที่เกี่ยวกับการสอบบัญชีเป็นต้นทุนรวมของการให้บริการ ขั้นตอนสุดท้ายคำนวณต้นทุนบริการต่อหน่วย สอดคล้องกับงานวิจัยของ จุไรรัตน์ เทพบุรี (2547) และเป็นไปตามแนวคิดของทฤษฎีระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

จากการเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในช่วงปีงบประมาณ 2557 – 2558 ซึ่งมีค่าเฉลี่ยอยู่ระหว่าง 97,318.85 บาท - 204,590.06 บาท กับต้นทุนผลผลิตที่สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทราได้จัดทำไว้ มีต้นทุน

ต่อหน่วยการสอบบัญชี ปีงบประมาณ 2557 – 2558 ซึ่งมีค่าเฉลี่ยอยู่ระหว่าง 66,079.00 - 178,876.00 บาท นั้น เป็นต้นทุนที่คิดเฉพาะเงินเดือนและค่าจ้าง ค่าใช้จ่ายเดินทางไปราชการ และค่าเช่าบ้าน เท่านั้น โดยไม่ได้รวมค่าใช้จ่ายทั้งหมดเข้าไปเป็นต้นทุนผลผลิต จึงทำให้ต้นทุนในการศึกษาในครั้ง นี้สูงกว่าต้นทุนที่สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทราจัดทำไว้ เนื่องจากแนวคิดของทฤษฎี ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมีการนำรายจ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นในทุกกิจกรรมเพื่อให้ได้มาซึ่งผลผลิต อันได้แก่รายงานการตรวจสอบงบการเงิน ซึ่งจะทำได้ต้นทุนตามกิจกรรมที่ปฏิบัติจริงในการ ให้บริการสอบบัญชีและแยกผลผลิตตามประเภทขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยหน่วยงานใด ใช้ตัวหลักต้นทุนกิจกรรมมากกว่าจะได้รับการจัดสรรต้นทุนในปริมาณที่สูงกว่า ซึ่งจะทำให้การคิด ต้นทุนต่อหน่วยที่ใกล้เคียงความจริงมากขึ้น สอดคล้องกับผลการวิจัยของ จูไรรัตน์ เทพบุรี (2547) ที่ได้กล่าวว่า การจัดทำงบประมาณที่ผ่านมาการคำนวณต้นทุนการผลิตยังกระทำตามระบบเดิม คือ คำนวณต้นทุนตามปริมาณงาน ทำให้การจัดทำและจัดสรรงบประมาณคลาดเคลื่อนจากรายจ่ายจริง ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการบริหารทรัพยากรหน่วยงาน ซึ่งสอดคล้องกับผลการวิจัยของ ทักษกานต์ โลมรัตน์ (2553) ที่ได้กล่าวว่า การใช้วิธีต้นทุนฐานกิจกรรม ทำให้ได้ต้นทุนผลิตบัตติค ต่อคนใกล้เคียงความจริงที่สุด และยังสะท้อนให้เห็นการบริหารต้นทุนการผลิตแต่ละกิจกรรมด้วย และยังสอดคล้องกับงานวิจัยของเจนจิรา ที่ปุ่น (2557) และลัดดาภรณ์ อินตาทามแห (2557) ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการบริหารจัดการแต่ละกิจกรรม กิจกรรมใดใช้ค่าใช้จ่ายมากน้อยเพียงใด ให้ รับภาระต้นทุนเข้ากิจกรรมนั้น จะทำให้ได้ต้นทุนการผลิตที่ใกล้เคียงความจริงที่สุด

ข้อจำกัดของการใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

จากการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมพบข้อจำกัดดังนี้

1. การจัดสรรรายจ่ายจริงจากเงินงบประมาณแผ่นดินเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ อาจมีข้อมูล บางส่วนบิดเบือนไป เนื่องจากการเก็บรวบรวมข้อมูลสัดส่วนเวลาที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรม และ รายงานการปฏิบัติงาน หากการปฏิบัติงานจริงของเจ้าหน้าที่ไม่ตรงตามที่บันทึกไว้ อาจเป็นสาเหตุให้ การจัดสรรรายจ่ายผิดพลาดได้ ซึ่งเป็นข้อจำกัดยังเป็นข้อจำกัดในการจัดสรรต้นทุนแม้จะใช้ระบบ ต้นทุนฐานกิจกรรม ถ้าหากเกณฑ์หรือข้อมูลที่ใช้ในการจัดสรรรายจ่ายไม่ถูกต้อง จะส่งผลให้ ค่าใช้จ่ายที่ปันส่วนเข้ากิจกรรมไม่ถูกต้องด้วยเช่นกัน

2. การวิเคราะห์กิจกรรมยังไม่สามารถพิจารณาในแง่ Value added activities กับ Non-value added activities ได้ เนื่องจากการศึกษาในครั้งนี่ยัง ไม่ได้วิเคราะห์ลงรายละเอียดในกิจกรรม ต่างๆ ได้ เนื่องจากจะต้องใช้เวลาในการทำความเข้าใจให้แก่ผู้ปฏิบัติงานในองค์กรและความร่วมมือ

กับลงเวลาในการผู้ปฏิบัติงานในกิจกรรมย่อยให้ละเอียดมากขึ้น เพื่อวัดประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน อาจเกิดการต่อต้านจากบุคลากรภายในองค์กร

ข้อเสนอแนะจากผลการวิจัย

ผู้วิจัยได้ข้อสรุปที่เห็นว่าควรจะนำมาเป็นข้อเสนอแนะในการคิดต้นทุนกิจกรรมสำหรับสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ดังนี้

1. การบันทึกเวลาปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีแต่ละราย ควรบันทึกวันที่ปฏิบัติงาน ในภาคสนามหรือลงพื้นที่ วันที่จัดทำกระดาษทำการ และวันที่จัดทำรายงานการสอบบัญชี วันที่ร่างรายงานการตรวจสอบ รวมทั้งวันที่ปฏิบัติงานวางแผนการตรวจสอบ วันที่ปฏิบัติงานตรวจสอบการเงิน การติดตามผลการตรวจสอบ ทั้งสิ้น เพื่อให้ได้สัดส่วนเวลาที่ใช้ในการทำกิจกรรม และจำนวนตัวผลักดันต้นทุน (Cost driver) ถูกต้องมากที่สุด

2. หากหน่วยงานมีเจตนารมณ์ที่จะคำนวณต้นทุนกิจกรรมอย่างต่อเนื่องควรพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์มาใช้ในการคำนวณต้นทุนกิจกรรม เพื่อให้การคำนวณต้นทุนรวดเร็วและถูกต้องแม่นยำยิ่งขึ้น

3. หากจะพิจารณาตัดกิจกรรมเพิ่มค่าหรือไม่เพิ่มค่าสำหรับงานสอบบัญชีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ให้หน่วยงานบันทึกข้อมูลในกิจกรรมการตรวจสอบแบบละเอียดทุกขั้นตอนการตรวจสอบเพื่อจะสามารถวิเคราะห์ได้ว่ากิจกรรมใดที่ควรอยู่และควรตัดออกเพื่อไม่ให้เกิดขึ้นโดยไม่มีประโยชน์ และให้สอดคล้องกับหลักการบริหารที่ดีของหน่วยงานภาครัฐ

ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป

ควรวิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรมอื่น ๆ ด้วย เพื่อเป็นประโยชน์ในการเปรียบเทียบการใช้จ่ายเงินงบประมาณแต่ละกิจกรรมของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา และควรศึกษาเปรียบเทียบต้นทุนการให้บริการสอบบัญชีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรากับสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดอื่น ๆ ด้วย

บรรณานุกรม

- จุไรรัตน์ เทพบุรี. (2547). การวิเคราะห์ต้นทุนการให้บริการสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ร้อยเอ็ด ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม. วิทยานิพนธ์บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต, สาขาบริหารธุรกิจ, คณะการบัญชีและการจัดการ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- เจนจิรา ทีปิ่ง. (2557). การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหัวในการผลิตบัณฑิตหลักสูตรมหาบัณฑิต คณะศึกษาศาสตร์ มหาวิทยาลัยขอนแก่น. รายงานการศึกษาอิสระบัญชีมหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี, คณะวิทยาการจัดการ, มหาวิทยาลัยขอนแก่น.
- ดวงมณี โกมารทัต. (2552). การบริหารต้นทุน (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ทักษกานต์ โลมรัตน์. (2553). ต้นทุนการผลิตบัณฑิตโดยวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมของมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี. วิทยานิพนธ์บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต, บัณฑิตวิทยาลัย, วิทยาลัยบัณฑิตศึกษาการจัดการ, มหาวิทยาลัยขอนแก่น.
- นันทพร โกลิยาภรณ์. (2555). การประยุกต์ต้นทุนการผลิตนักศึกษาระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพ (ปวช.) มหาวิทยาลัยนราธิวาสราชนครินทร์ ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม. งานนิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต. สาขาการบัญชี, คณะการจัดการและการท่องเที่ยว, มหาวิทยาลัยบูรพา.
- ประกาศคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เรื่อง การแบ่งส่วนราชการและอำนาจหน้าที่ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. (2555). ราชกิจจานุเบกษา. หน้า 22
- มะลิวรรณ พฤกษชัยกุล. (2554). ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการจังหวัดสมุทรสงคราม. รายงานการค้นคว้าอิสระบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต, คณะบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี.
- รุธีร์ พนมยงค์, นุจรี สุพัฒน์ และ ศิริวรรณ ไชยสุรยกานต์. (2548). การวิเคราะห์ต้นทุนโลจิสติกส์แบบ ABC. กรุงเทพฯ: ศูนย์ส่งเสริมธุรกิจในประเทศไทยของเจโทร.
- ลัดดาภรณ์ อินตาทมแห. (2557). ต้นทุนฐานกิจกรรมหลักสูตรวิศวกรรมศาสตรบัณฑิต สาขาวิศวกรรมไฟฟ้าและสาขาวิศวกรรมเครื่องกล คณะวิศวกรรมศาสตร์ มหาวิทยาลัยขอนแก่น. รายงานการศึกษาอิสระบัญชีมหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี, คณะวิทยาการจัดการ, มหาวิทยาลัยขอนแก่น.

- วรศักดิ์ ทุมมานนท์. (2548). ระบบบัญชีบริหารและการบริหารต้นทุนกิจกรรม (ABCM). กรุงเทพฯ: ธรรมนิติ เพรส.
- สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. (2542). พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดินพ.ศ. 2542. กรุงเทพฯ: สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน.
- สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. (2555). คู่มือการตรวจสอบงบการเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น. สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. กรุงเทพฯ: สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน.
- สำนักงานคลังเขต 7.(2556). คู่มือการบันทึกบัญชีและตรวจสอบรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น. กรุงเทพฯ: กรมบัญชีกลาง.
- สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ. (2556). แนวทางการจัดทำบัญชีและรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น. กรุงเทพฯ: กรมบัญชีกลาง.
- สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ. (2557). แนวทางการคำนวณต้นทุนผลผลิตของงานบริการสาธารณะประจำปีงบประมาณ 2557. กรุงเทพฯ: กรมบัญชีกลาง.
- อนรรักษ์ ทองสุโขวงศ์. (2558). การบัญชีต้นทุน. เข้าถึงได้จาก <http://home.kku.ac.th/anuton/cost%20accounting/cost%20allocation%20and%20ABC.htm>
- Evans, T. M. (2004). Activity-based costing at colleges and universities : Understanding, communicating and controlling cost Associated with educating different student groups, *Dissertation Abstracts International*, 65(3), 775-A.
- Kinsella, S. M. (2003). Activity – based costing model to cost academic programs and estimate cost for support service in California Community Colleges. *Dissertation Abstracts International*, 63(11), 3864-A.

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก

หนังสือขออนุญาตให้ผลิตเก็บข้อมูล

ที่ ศธ ๖๖๐๓.๑/๐๐๗๗



เป็นทางการ/ไม่เป็นทางการจังหวัดฉะเชิงเทรา

369

15 ก.ย. 2559

คณะกรรมการจัดการและการท่องเที่ยว

มหาวิทยาลัยบูรพา

ต.แสนสุข อ.เมือง จ.ชลบุรี ๒๐๑๓๑

๒ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๙

เรื่อง ขอความอนุเคราะห์ข้อมูล

เรียน ผู้อำนวยการสำนักตรวจเงินแผ่นดิน จังหวัดฉะเชิงเทรา

ด้วย นางสาวตุลยาพร สุราษฎร์ รหัสประจำตัว ๕๖๙๒๐๑๐๙ นิสิตระดับปริญญาโท หลักสูตร บัญชีมหาบัณฑิต ภาคพิเศษ อยู่ในขั้นตอนการรวบรวมข้อมูลสำหรับทำงานนิพนธ์ เรื่องการศึกษาวิเคราะห์ ต้นทุนการให้บริการสอบบัญชีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม โดยมี ดร.เนตรดาว ชัยเขต เป็นอาจารย์ที่ปรึกษาหลัก ซึ่งการศึกษาในหัวข้อดังกล่าว จำเป็นต้องใช้ข้อมูล ดังนี้

๑. ข้อมูลโครงสร้างของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา
๒. ข้อมูลจำนวนบุคลากรของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ในช่วงปีงบประมาณ ๒๕๕๗ - ๒๕๕๘
๓. ข้อมูลงบประมาณและการใช้จ่ายงบประมาณ ในช่วงปีงบประมาณ ๒๕๕๗ - ๒๕๕๘
๔. ข้อมูลจำนวนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ได้รับการตรวจสอบงบการเงินจากสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ในช่วงปีงบประมาณ ๒๕๕๗ - ๒๕๕๘
๕. ข้อมูลงบประมาณและรายจ่ายจริงแผ่นดินของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ในช่วงปีงบประมาณ ๒๕๕๗ - ๒๕๕๘
๖. ข้อมูลรายละเอียดการปฏิบัติงานสอบบัญชีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในช่วงปีงบประมาณ ๒๕๕๗ - ๒๕๕๘

ทั้งนี้ คณะฯ ขอความอนุเคราะห์ท่านในการให้ข้อมูลดังกล่าว โดยผู้วิจัยจะประสานงานในการรับเอกสารด้วยตนเอง

คณะกรรมการจัดการและการท่องเที่ยว หวังเป็นอย่างยิ่งว่าจะได้รับความอนุเคราะห์จากท่าน ในครั้งนี้ และขอขอบคุณเป็นอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้

ขอแสดงความนับถือ

(ผู้ช่วยศาสตราจารย์พัชนี นนทศักดิ์)

คณบดีคณะการจัดการและการท่องเที่ยว

สำนักงานคณบดี

โทร. ๐๘ ๖๑๕๗ ๖๔๔๙

โทรสาร ๐ ๓๘๑๐ ๒๔๕๙

เรียน อ.ศ. ๑๓๑๗๖

ข้อมูล

นางสาววิมลมาศ

(นางสาววิมลมาศ กิตยาพันธ์)

ผู้อำนวยการสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา

15 ก.ย. 2559

ภาคผนวก ข

รายละเอียดเงินเดือน ปีงบประมาณ 2557 - 2558

สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา

คำใช้จ่าย - หมวดเงินเดือน

ปีงบประมาณ 2558

ลำดับที่	ตำแหน่ง	เดือน														รวมทั้งสิ้น								
		ต.ค.-57	พ.ย.-57	ธ.ค.-57	ม.ค.-58	ก.พ.-58	มี.ค.-58	เม.ย.-58	พ.ค.-58	มิ.ย.-58	ก.ค.-58	ส.ค.-58	ก.ย.-58	ร.ค.-58										
1	ข้าราชการ 1	81,410.00	81,410.00	81,410.00	81,410.00	81,410.00	81,410.00	81,410.00	81,410.00	81,410.00	81,410.00	81,410.00	81,410.00	81,410.00	81,410.00	81,410.00	81,410.00	81,410.00	82,410.00	82,410.00	82,410.00	982,920.00		
2	ข้าราชการ 2	61,400.00	61,400.00	61,400.00	61,400.00	61,400.00	61,400.00	61,400.00	61,400.00	61,400.00	61,400.00	61,400.00	61,400.00	61,400.00	61,400.00	61,400.00	61,400.00	61,400.00	61,400.00	61,400.00	61,400.00	61,400.00	61,400.00	741,300.00
3	นครง.ชำนาญการ 1	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	549,300.00
4	นครง.ชำนาญการ 2	48,050.00	48,050.00	48,050.00	48,050.00	48,050.00	48,050.00	48,050.00	48,050.00	48,050.00	48,050.00	48,050.00	48,050.00	48,050.00	48,050.00	48,050.00	48,050.00	48,050.00	48,050.00	48,050.00	48,050.00	48,050.00	48,050.00	581,100.00
5	นครง.ชำนาญการ 3	47,560.00	47,560.00	47,560.00	47,560.00	47,560.00	47,560.00	47,560.00	47,560.00	47,560.00	47,560.00	47,560.00	47,560.00	47,560.00	47,560.00	47,560.00	47,560.00	47,560.00	47,560.00	47,560.00	47,560.00	47,560.00	47,560.00	575,220.00
6	นครง.ชำนาญการ 4	46,600.00	46,600.00	46,600.00	46,600.00	46,600.00	46,600.00	46,600.00	46,600.00	46,600.00	46,600.00	46,600.00	46,600.00	46,600.00	46,600.00	46,600.00	46,600.00	46,600.00	46,600.00	46,600.00	46,600.00	46,600.00	46,600.00	563,700.00
7	นครง.ชำนาญการ 5	36,750.00	36,750.00	36,750.00	36,750.00	36,750.00	36,750.00	36,750.00	36,750.00	36,750.00	36,750.00	36,750.00	36,750.00	36,750.00	36,750.00	36,750.00	36,750.00	36,750.00	36,750.00	36,750.00	36,750.00	36,750.00	36,750.00	445,500.00
8	นครง.ชำนาญการ 6	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	410,340.00
9	นครง.ปฏิบัติการ 1	27,900.00	27,900.00	27,900.00	27,900.00	27,900.00	27,900.00	27,900.00	27,900.00	27,900.00	27,900.00	27,900.00	27,900.00	27,900.00	27,900.00	27,900.00	27,900.00	27,900.00	27,900.00	27,900.00	27,900.00	27,900.00	27,900.00	341,800.00
10	นครง.ปฏิบัติการ 2	26,420.00	26,420.00	26,420.00	26,420.00	26,420.00	26,420.00	26,420.00	26,420.00	26,420.00	26,420.00	26,420.00	26,420.00	26,420.00	26,420.00	26,420.00	26,420.00	26,420.00	26,420.00	26,420.00	26,420.00	26,420.00	26,420.00	324,040.00
11	นครง.ปฏิบัติการ 3	22,520.00	22,520.00	22,520.00	22,520.00	22,520.00	22,520.00	22,520.00	22,520.00	22,520.00	22,520.00	22,520.00	22,520.00	22,520.00	22,520.00	22,520.00	22,520.00	22,520.00	22,520.00	22,520.00	22,520.00	22,520.00	22,520.00	273,240.00
12	นครง.ปฏิบัติการ 4	21,000.00	21,000.00	21,000.00	21,000.00	21,000.00	21,000.00	21,000.00	21,000.00	21,000.00	21,000.00	21,000.00	21,000.00	21,000.00	21,000.00	21,000.00	21,000.00	21,000.00	21,000.00	21,000.00	21,000.00	21,000.00	21,000.00	252,000.00
13	นครง.ชำนาญการ 7	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	45,400.00	549,300.00
14	นครง.ชำนาญการ 8	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	33,820.00	410,340.00
15	พศด. 1	15,620.00	15,620.00	15,620.00	15,620.00	15,620.00	15,620.00	15,620.00	15,620.00	15,620.00	15,620.00	15,620.00	15,620.00	15,620.00	15,620.00	15,620.00	15,620.00	15,620.00	15,620.00	15,620.00	15,620.00	15,620.00	15,620.00	187,440.00
16	พศด. 2	17,500.00	17,500.00	17,500.00	17,500.00	17,500.00	17,500.00	17,500.00	17,500.00	17,500.00	17,500.00	17,500.00	17,500.00	17,500.00	17,500.00	17,500.00	17,500.00	17,500.00	17,500.00	17,500.00	17,500.00	17,500.00	17,500.00	210,000.00
17	พพร.	17,000.00	17,000.00	17,000.00	17,000.00	17,000.00	17,000.00	17,000.00	17,000.00	17,000.00	17,000.00	17,000.00	17,000.00	17,000.00	17,000.00	17,000.00	17,000.00	17,000.00	17,000.00	17,000.00	17,000.00	17,000.00	17,000.00	204,000.00
	รวมทั้งสิ้น	628,170.00	628,170.00	628,170.00	628,170.00	628,170.00	628,170.00	628,170.00	628,170.00	628,170.00	628,170.00	628,170.00	628,170.00	628,170.00	628,170.00	628,170.00	628,170.00	628,170.00	628,170.00	628,170.00	628,170.00	628,170.00	628,170.00	7,601,540.00

ภาคผนวก ค

รายละเอียดค่าเสียค่า ปิงบประมาณ 2557 - 2558

สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดละโว้
รายละเอียด-ค่าเสื่อมราคา
ปีงบประมาณ 2557

ลำดับ ที่	วันที่ได้มา	รายการ	ราคา	อัตรา ร้อยละ	ค่าเสื่อม ราคา	
1	14 ก.พ. 52	รถตู้นิสสัน 15 ที่นั่ง	1 คัน	1,250,000.00	20	250,000.00
2	14 ก.พ. 55	ชุดโต๊ะประชุม	1 ชุด	35,000.00	10	3,500.00
3	14 ก.พ. 55	โต๊ะขาว	2 ตัว	3,000.00	10	300.00
4	14 ก.พ. 55	โต๊ะผู้บริหาร	1 ตัว	5,600.00	10	560.00
5	14 ก.พ. 55	เก้าอี้ผู้บริหาร	1 ตัว	9,900.00	10	990.00
6	14 ก.พ. 55	ตู้เก็บเอกสารกระจก	3 ตู้	10,500.00	10	1,050.00
7	14 ก.พ. 55	ตู้ทำน้ำเย็น	1 เครื่อง	6,000.00	20	1,200.00
8	1 ต.ค. 55	คอมพิวเตอร์แบบ พกพา Acer	8 เครื่อง	280,000.00	20	8.00
		รวม		1,600,000.00		257,608.00

สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา
รายละเอียด-ค่าเสื่อมราคา
ปีงบประมาณ 2558

ลำดับ ที่	วันที่ได้มา	รายการ		ราคา	อัตรา ร้อยละ	ค่าเสื่อม ราคา
1	14 ก.พ. 52	รถตู้นิสสัน 15 ที่นั่ง	1 คัน	1,250,000.00	20	250,000.00
2	14 ก.พ. 55	ชุดโต๊ะประชุม	1 ชุด	35,000.00	10	3,500.00
3	14 ก.พ. 55	โต๊ะขาว	2 ตัว	3,000.00	10	300.00
4	14 ก.พ. 55	โต๊ะผู้บริหาร	1 ตัว	5,600.00	10	560.00
5	14 ก.พ. 55	เก้าอี้ผู้บริหาร	1 ตัว	9,900.00	10	990.00
6	14 ก.พ. 55	ตู้เก็บเอกสารกระจก	3 ตู้	10,500.00	10	1,050.00
7	14 ก.พ. 55	ตู้ทำน้ำเย็น	1 เครื่อง	6,000.00	20	1,200.00
8	1 ต.ค. 56	ตู้เย็น	1 เครื่อง	6,000.00	20	1,200.00
9	1 ต.ค. 57	โต๊ะทำงาน	15 ตัว	66,000.00	10	6,600.00
10	1 ต.ค. 57	เก้าอี้	15 ตัว	21,000.00	10	2,100.00
11	1 ต.ค. 57	ปาติชั่น ขนาด 80x150 ซม.	1 ชุด	8,500.00	10	850.00
12	1 ต.ค. 57	เครื่องคอมพิวเตอร์ตั้งโต๊ะ	1 ชุด	1,500.00	20	300.00
13	1 ต.ค. 57	เครื่องพิมพ์ HP Laser Jet 1006	1 เครื่อง	3,500.00	20	700.00
14	1 ต.ค. 57	เครื่องพิมพ์ Sumsung ML-2240	1 เครื่อง	4,500.00	20	900.00
15	1 ต.ค. 57	เครื่องพิมพ์ Canon Inkjet ip100	1 เครื่อง	2,900.00	20	580.00
16	1 ต.ค. 57	คอมพิวเตอร์แบบพกพา Acer	8 เครื่อง	280,000.00	20	8.00
17	1 ต.ค. 57	คอมพิวเตอร์แบบพกพา Lenovo	2 เครื่อง	46,000.00	20	9,200.00
18	1 ต.ค. 57	เครื่องทำลายเอกสาร	1 เครื่อง	32,000.00	20	6,400.00
		รวม		1,791,900.00		286,438.00