

ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ
จังหวัดสมุทรสงคราม

PROBLEMS AND OBSTACLES IN IMPLEMENTING
ACTIVITY-BASED COSTING SYSTEM
IN THE GOVERNMENT OFFICES IN SAMUT SONGKHRAM

มะลิวรรณ พฤษชัยกุล

การค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต วิชาเอกการบัญชี

คณะบริหารธุรกิจ

มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี

ปีการศึกษา 2554

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี

ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นตุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ
จังหวัดสมุทรสงคราม

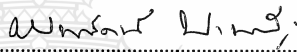
มะลิวรรณ พุกษัยกุล

การค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร
ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต วิชาเอกการบัญชี
คณะบริหารธุรกิจ
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี
ปีการศึกษา 2554
ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี


หัวข้อการค้นคว้าอิสระ ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ
จังหวัดสมุทรสงคราม
Problems and Obstacles in Implementing Activity-Based
Costing System in the Government Offices in Samut Songkhram

ชื่อ-นามสกุล นางมะลิวรรณ พุกษัยกุล
วิชาเอก การบัญชี
อาจารย์ที่ปรึกษา ผู้ช่วยศาสตราจารย์จุฑาทิพย์ สองเมือง
ปีการศึกษา 2554


คณะกรรมการสอบการค้นคว้าอิสระ


..... ประธานกรรมการ
(รองศาสตราจารย์ ดร.พนารัตน์ ปานมณี)


..... กรรมการ
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์วัลลภ พิเชฐกุล)


..... กรรมการ
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์จุฑาทิพย์ สองเมือง)

คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี อนุมัติการค้นคว้าอิสระฉบับนี้
เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญามหาบัณฑิต


..... คณบดีคณะบริหารธุรกิจ
(รองศาสตราจารย์ ดร.ชนงกรณ์ กุณฑลบุตร)

วันที่ 18 เดือน มีนาคม พ.ศ. 2555

หัวข้อการค้นคว้าอิสระ	ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม
ชื่อ-นามสกุล	นางมะลิวรรณ พุกษัยกุล
วิชาเอก	การบัญชี
อาจารย์ที่ปรึกษา	ผู้ช่วยศาสตราจารย์จุฑาทิพย์ สองเมือง
ปีการศึกษา	2554

บทคัดย่อ

การค้นคว้าอิสระนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม และนำผลจากการศึกษาครั้งนี้มาเป็นแนวทางในการแก้ปัญหาในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา ได้แก่ ผู้ปฏิบัติงานด้านการบัญชีและผู้ปฏิบัติงานด้านต้นทุนกิจกรรม โดยใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบ Quota Sampling ได้กลุ่มตัวอย่างจำนวน 91 หน่วยงานหน่วยงานละ 2 คน ใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการวิจัย สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ คือ การแจกแจงความถี่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน

ผลการศึกษา พบว่า ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการจังหวัดสมุทรสงครามสำหรับผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชี โดยรวมและรายด้าน ด้านปฏิบัติงานและด้านค่าใช้จ่ายและเวลามีปัญหาในระดับมาก ด้านบุคลากรมีปัญหาในระดับปานกลาง สำหรับผู้ปฏิบัติงานด้านต้นทุน พบว่า ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการจังหวัดสมุทรสงครามโดยรวมอยู่ในระดับปานกลาง และรายด้านทั้ง 3 ด้าน คือ ด้านบุคลากร ด้านการปฏิบัติงาน ด้านค่าใช้จ่ายและเวลาอยู่ในระดับปานกลาง

คำสำคัญ : ต้นทุนกิจกรรม

Independent Study Title	Problems and Obstacles in Implementing Activity-Based Costing System in the Government Offices in Samut Songkhram
Name-Surname	Mrs. Maliwan Phrueksachaikul
Major Subject	Accounting
Independent Study Advisor	Assistant Professor Jutatip Songmaung
Academic Year	2011

ABSTRACT

The purpose of this independent study was to study the problems and obstacles in implementing activity-based costing system in the government offices in Samut Songkhram and use the results of the independent study to be guidelines for solving problems in implementing the system. The samples were officers in accounting and activity-based costing system selected by quota sampling, consisting of 91 government offices with two participants from each government office. The questionnaire was used as an instrument for data collection while descriptive statistics used included Frequency, Percentage, Mean, and Standard Deviation.

The results of the independent study showed that the officers working in accounting department had the problems and obstacles in implementing activity-based costing system in the government offices in Samut Songkhram as overall and in each aspect as follows. The aspects of working, expenses, and time-consuming revealed the high problem level while the personnel aspect showed the medium problem level. Due to the officers working about costing, however, the results indicated that the problems and obstacles in implementing activity-based costing system in the government offices in Samut Songkhram as overall problem and in all aspects, comprising personnel, working, expenses, and time-consuming, were at medium level.

Keyword: Activity-Based Costing

กิตติกรรมประกาศ

การค้นคว้าอิสระในครั้งนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี ด้วยความเมตตา คุณเลเอาใจใส่ เป็นอย่างดี จากผู้ช่วยศาสตราจารย์จุฑาทิพย์ สองเมือง อาจารย์ที่ปรึกษาการค้นคว้าอิสระ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ วัลลภ พิเชฐกุล คณะกรรมการ และ รองศาสตราจารย์ดร.พนารัตน์ ปานมณี ประธานกรรมการ ที่ได้สละเวลาอันมีค่ามาให้คำปรึกษา ตลอดจนการแก้ไขข้อบกพร่อง ต่าง ๆ ทำให้ผู้ค้นคว้าอิสระได้รับความรู้และประสบการณ์ และทำให้การค้นคว้าอิสระฉบับนี้มีความสมบูรณ์ ซึ่งทำการค้นคว้าอิสระขอกราบขอบพระคุณทุกท่านด้วยความเคารพอย่างสูง

ขอกราบขอบพระคุณคณาจารย์และผู้บริหารทุกท่าน ที่กรุณาประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ให้แก่ผู้ทำการค้นคว้าอิสระ และขอขอบคุณเพื่อน ๆ ทุกคนที่ให้กำลังใจและให้ความช่วยเหลือรวมทั้งเจ้าหน้าที่โครงการทุกท่าน ที่อำนวยความสะดวกด้วยดีเสมอมา ตลอดจนผู้ปฏิบัติงานด้านการบัญชี และผู้ปฏิบัติงานด้านต้นตุนกิจกรรมของหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ที่ให้ความอนุเคราะห์ข้อมูลต่าง ๆ และให้ความร่วมมือตอบแบบสอบถามเป็นอย่างดี

ท้ายที่สุด ประโยชน์และคุณค่าอันพึงมีจากการค้นคว้า อิสระนี้ ผู้ศึกษา ขอน้อมเป็นเครื่องบูชาพระคุณ บิดา มารดา ครูอาจารย์และผู้มีพระคุณที่อบรมสั่งสอน ทำให้การค้นคว้าอิสระ ฉบับนี้ สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี ซึ่งผู้ศึกษา จะนำความรู้ที่ได้รับไปพัฒนาปรับปรุงการทำงานให้ดียิ่งขึ้นเพื่อประโยชน์ต่อตนเอง สังคมและผู้สนใจต่อไป

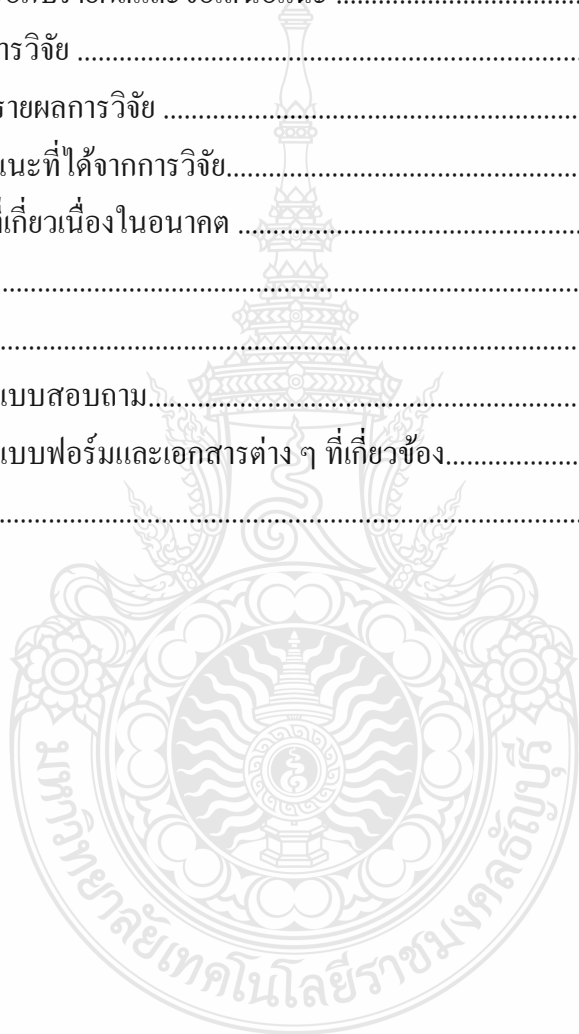
มะลิวรรณ พุกษชัยกุล

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ก
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	ง
กิตติกรรมประกาศ.....	จ
สารบัญ.....	ฉ
สารบัญตาราง.....	ช
สารบัญภาพ.....	ญ
บทที่	
1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์การวิจัย.....	2
1.3 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	2
1.4 ขอบเขตของการวิจัย.....	2
1.5 กรอบแนวคิดในการวิจัย.....	3
1.6 คำจำกัดความในการวิจัย.....	3
2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	5
2.1 บริบทหน่วยงานราชการในจังหวัดสมุทรสงคราม.....	5
2.2 แนวความคิดและหลักการของระบบต้นทุนกิจกรรม.....	6
2.3 แนวทางการคำนวณต้นทุน ตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์วิธีการบริหาร กิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ.2546.....	25
2.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	38
3 วิธีดำเนินการวิจัย.....	40
3.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง.....	40
3.2 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย.....	42
3.3 การเก็บรวบรวมข้อมูล.....	43
3.4 วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล.....	44

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูล.....	46
4.1 ผลการวิเคราะห์	46
5 สรุปผลการวิจัย การอภิปรายผลและข้อเสนอแนะ	59
5.1 สรุปผลการวิจัย	59
5.2 การอภิปรายผลการวิจัย	63
5.3 ข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย.....	65
5.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องในอนาคต	66
บรรณานุกรม	67
ภาคผนวก.....	69
ภาคผนวก ก แบบสอบถาม.....	70
ภาคผนวก ข แบบฟอร์มและเอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง.....	79
ประวัติผู้เขียน	86



สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
3.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง.....	41
4.1 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามโดยจำแนกตามตำแหน่ง.....	46
4.2 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามจำแนกตามอายุ	47
4.3 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามโดยจำแนกตามระดับการศึกษา	47
4.4 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม โดยจำแนกตามสาขาวิชาที่สำเร็จ การศึกษา	48
4.5 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามโดยจำแนกตามอายุงานในการ ปฏิบัติหน้าที่.....	48
4.6 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามโดยจำแนกตามตำแหน่งงานใน ปัจจุบัน.....	49
4.7 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับปัญหาและอุปสรรคในการนำ ต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม โดยรวมและรายด้าน.....	49
4.8 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับปัญหาและอุปสรรคในการนำระบบ ต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ด้านบุคลากร	50
4.9 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับปัญหาและอุปสรรคในการนำระบบ ต้นทุนมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม..... ด้านการปฏิบัติงาน	50

สารบัญตาราง (ต่อ)

ตารางที่	หน้า
4.10 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับปัญหาและอุปสรรคในการนำระบบ ต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ด้านค่าใช้จ่าย และเวลา.....	51
4.11 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม โดยจำแนกตามเพศ.....	52
4.12 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามจำแนกตามอายุ.....	52
4.13 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม โดยจำแนกตามระดับการศึกษา.....	53
4.14 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม โดยจำแนกตามสาขาวิชา ที่สำเร็จการศึกษา.....	54
4.15 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม โดยจำแนกตามอายุงาน ในการปฏิบัติหน้าที่.....	54
4.16 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม โดยจำแนกตามตำแหน่งงาน ในปัจจุบัน.....	55
4.17 แสดงค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับปัญหาและอุปสรรค ในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม โดยรวมและรายด้าน.....	55
4.18 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับปัญหาและอุปสรรคในการนำระบบ ต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ด้านบุคลากร.....	55
4.19 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับปัญหาและอุปสรรคในการนำระบบ ต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ด้านการปฏิบัติงาน.....	56
4.20 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับปัญหาและอุปสรรคในการนำระบบ ต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ด้านค่าใช้จ่ายและเวลา.....	57

สารบัญภาพ

ภาพที่	หน้า
1.1 กรอบแนวคิด	3
2.1 การคำนวณหาต้นทุนของผลผลิต.....	34
2.2 การคำนวณหาต้นทุนของกิจกรรมย่อย.....	35
2.3 การคำนวณหาต้นทุนกิจกรรมย่อยทุกกิจกรรมย่อย.....	35
2.4 การคำนวณหาต้นทุนกิจกรรมย่อยไม่ทุกกิจกรรมย่อย.....	36
2.5 การคำนวณหาต้นทุนของกิจกรรมหลัก กรณีคำนวณหาต้นทุนกิจกรรมย่อย ทุกกิจกรรมย่อย.....	36
2.6 การคำนวณหาต้นทุนของกิจกรรมหลัก กรณีไม่ได้คำนวณหาต้นทุนกิจกรรมย่อย ทุกกิจกรรมย่อย.....	37



บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

หน่วยงานราชการในอดีตนั้นไม่ได้ให้ความสำคัญกับต้นทุนในการดำเนินงาน เนื่องจากการประกอบกิจการเพื่อให้บริการประชาชน โดยไม่หวังผลกำไร การใช้จ่ายจากงบประมาณที่ได้รับจากหน่วยงานกลาง โดยการนำเสนอแผนการดำเนินงานขึ้นไป เมื่อได้รับการพิจารณา รัฐบาลก็จะอนุมัติเงินงบประมาณเพื่อใช้ในการดำเนินงานประจำปี เมื่อสิ้นสุุดปีงบประมาณ หน่วยงานราชการจะนำเสนอรายงานผลการปฏิบัติงานตามแผนงานที่ได้นำเสนอเมื่อต้นปี โดยไม่ได้มีการประเมินผล การใช้จ่ายงบประมาณดังกล่าวว่าคุ้มค่ากับผล านที่ได้รับหรือไม่ หากในปัจจุบันได้มีการปรับปรุงเปลี่ยนแปลง ประยุกต์ บทบาทในการใช้จ่ายเงินงบประมาณของหน่วยราชการมากขึ้นจะเห็นได้จาก การจัดทำแนวความคิดเกี่ยวกับการพัฒนาระบบการจัดการงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน การจัดทำ การคำนวณต้นทุนต่อหน่วย (Unit Cost) ของหน่วยงานราชการขึ้นคำนวณถึงค่าใช้จ่ายที่แท้จริง ของ การดำเนินงาน เพื่อประโยชน์มี การบริหารจัดการมากขึ้นอันจะส่งผลให้การดำเนินงาน ให้เกิด ประสิทธิภาพอย่างแท้จริง สิ่งเหล่านี้ถือได้ว่าเป็นการบริหารจัดการด้านต้นทุนที่ทุกองค์กรควรให้ ความสนใจอย่างยิ่ง (มัลลิกา คงแก้ว, มิถุนายน 2548:54)

พระราชกฤษฎีกา ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารบ้านเมืองที่ดี พ.ศ.2546 ได้กำหนด เครื่องมือทางการบริหารที่นำมาใช้ในการพัฒนาระบบราชการซึ่งหนึ่งในเครื่องมือ นั้น คือการจัดการ ต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing) (Kaplan:1988,pp.61-66) ซึ่งเป็นเครื่องมือสำคัญ ในการบริหารต้นทุนค่าใช้จ่ายต่าง ๆ และในการกำหนดค่าใช้จ่ายต่อหน่วยผลผลิต เพื่อนำมาใช้ในการ จัดทำคำของบประมาณในระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน โดยการจัดการต้นทุนฐานกิจกรรม ปรากฏในพระราชกฤษฎีกา ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหาร กิจการบ้านเมืองที่ดี พ .ศ.2546 ในมาตราที่ 21 กำหนดให้ส่วนราชการจัดทำบัญชีต้นทุนในงานบริการสาธารณะแต่ละประเภทขึ้น ตามหลักเกณฑ์และวิธีการและระยะเวลาที่กรมบัญชีกลางกำหนดประกอบกับการประเมินผล การปฏิบัติราชการตามคำรับรองการปฏิบัติราชการมิติที่ 3 ด้านประสิทธิภาพของการปฏิบัติราชการ กำหนดให้ทุกส่วนราชการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตของงานบริการสาธารณะที่อยู่ ในความรับผิดชอบ และรายงานให้สำนักงานงบประมาณ กรมบัญชีกลางและ สำนักงานพัฒนาระบบ ราชการไทย (ก.พ.ร.) ทราบ นอกจากนี้ การคำนวณค่าใช้จ่ายต่อหน่วยยัง เป็นการส่งเสริมให้มีการ

ปรับปรุงประสิทธิภาพ ซึ่งในมาตรการ เดียวกันได้กำหนดไว้ว่า ในกรณีที่รายจ่ายต่อหัวของหน่วยงานใดสูงกว่ารายจ่ายต่อหัวของหน่วยงานอื่น ให้ส่วนราชการ ลดรายจ่ายต่อหัวของหน่วยงานบริการสาธารณะดังกล่าวเสนอสำนักงบประมาณ กรมบัญชีกลาง และ ก.พ.ร. ทราบ ซึ่งเป็นเครื่องมือสำคัญสำหรับการบริหารงานในยามที่ “งานมาก แต่มีเงินและคนน้อย”

ในการคำนวณโดยประยุกต์ระบบต้นทุนกิจกรรมใช้ในหน่วยงานราชการ ย่อมมีปัญหาและอุปสรรคในการคำนวณ ผู้ศึกษาจึงสนใจศึกษาการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ ในจังหวัดสมุทรสงคราม ว่าเมื่อนำระบบต้นทุนกิจกรรม มาใช้ ผู้รับผิดชอบในการจัดทำประสบปัญหาและอุปสรรคอย่างไร รวมถึง การนำ ข้อเสนอแนะจากผู้รับผิดชอบมาปรับปรุงการดำเนินงานตามระบบให้เกิดผลสัมฤทธิ์ต่อไป

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. ศึกษาปัญหาและอุปสรรค ในการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ ในจังหวัดสมุทรสงคราม
2. วิเคราะห์รายละเอียดของ ปัญหาและอุปสรรค ในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการในจังหวัดสมุทรสงคราม จำแนกตามหน้าที่และความรับผิดชอบ ในการปฏิบัติงานด้านการบัญชีและด้านการคำนวณต้นทุนกิจกรรม

1.3 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

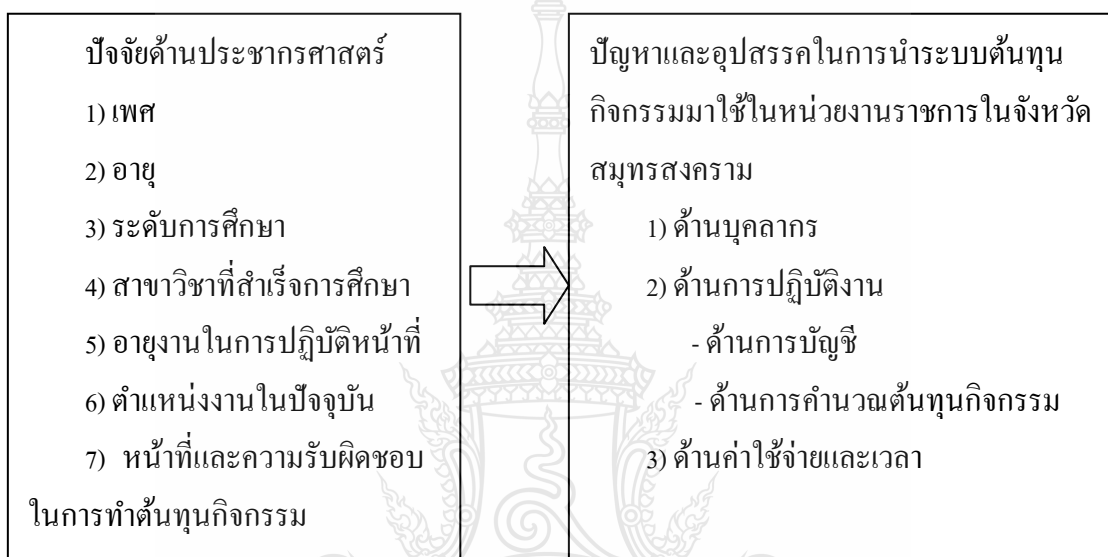
1. ทราบถึงปัญหาและอุปสรรคในการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ ในจังหวัดสมุทรสงคราม
2. ทราบถึงรายละเอียด ด้านปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการในจังหวัดสมุทรสงคราม ด้านการปฏิบัติงานบัญชี และด้านการปฏิบัติงานการคำนวณต้นทุนกิจกรรม
3. นำผลการศึกษาเป็นแนวทางแก้ไขปัญหาและอุปสรรคจากการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ ในจังหวัดสมุทรสงคราม

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

การศึกษาครั้งนี้มุ่งศึกษาปัญหาและอุปสรรคในการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการในจังหวัดสมุทรสงคราม จำนวน 91 หน่วยงาน หน่วยงานละ 2 คน ประกอบด้วย ผู้ปฏิบัติงานด้านการบัญชีและผู้ปฏิบัติงานด้านต้นทุน รวมทั้งสิ้น 182 คน

1.5 กรอบแนวคิดในการวิจัย

ผู้ศึกษาได้สรุปเป็น ปัจจัยด้านประชา กรศาสตร์ และ ปัญหาและอุปสรรคในการ นำระบบ ต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการในจังหวัดสมุทรสงคราม จำแนกตามหน้าที่และความรับผิดชอบ ซึ่งสามารถนำมาเขียนเป็นกรอบแนวคิดในการศึกษา ได้ดังต่อไปนี้



ภาพที่ 1.1 แสดงกรอบแนวคิดของการศึกษา

1.6 คำจำกัดความในการวิจัย

ในการศึกษาครั้งนี้จะมีการกล่าวถึงคำที่มีความหมายเฉพาะ จึงนิยามศัพท์ไว้ดังนี้

1. ต้นทุน (Cost) หมายถึง รายจ่ายที่เกิดขึ้น หรือคาดว่าจะเกิดขึ้นและทำให้ธุรกิจได้รับ ประโยชน์ หรือผลตอบแทนในรูปของสินทรัพย์ หรือการบริการต้นทุนที่เกิดขึ้นของธุรกิจ
2. กิจกรรม (Activity) หมายถึง สิ่งที่ต้องกระทำปฏิบัติ กิจกรรมจะเป็นตัวเปลี่ยนแปลง ทรัพยากรและสิ่งนำเข้าต่างๆ ออกมาเป็นผลได้ กิจกรรมต่างๆ ที่กำหนดขึ้นจะต้องอยู่บนพื้นฐาน ของการมองไปข้างหน้า การคาดคะเนกิจกรรมต่างๆ ที่เกิดขึ้นในอนาคตจะช่วยให้สามารถ ประเมิน ได้ว่ากิจกรรมเหล่านั้น จำเป็นต้องใช้ทรัพยากรใดบ้าง
3. ต้นทุนกิจกรรม (Activity Based System) หมายถึง ต้นทุนของทรัพยากรทั้งหมด ที่ใช้ในการประกอบกิจกรรม

4. ระบบต้นทุนกิจกรรม (Activity Based System) เป็นระบบบัญชีที่เน้นกิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน แล้วจึงปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น เข้าสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้องโดยอาศัยตัวผลักดันต้นทุน

5. ก.พ.ร. หมายถึง สำนักงาน คณะกรรมการ พัฒนาระบบราชการไทย ซึ่งทำหน้าที่หลักในการสนับสนุนการทำงานเกี่ยวกับการพัฒนาระบบราชการและงานของรัฐ



บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาปัญหาและอุปสรรคในการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ ในจังหวัดสมุทรสงครามครั้งนี้ ผู้ศึกษาได้ศึกษาและทำการรวบรวมแนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง โดยแบ่งหัวข้อในการศึกษาดังนี้

- 2.1. บริบทหน่วยงานราชการในจังหวัดสมุทรสงคราม
- 2.2. แนวความคิดและหลักการของระบบต้นทุนกิจกรรม
- 2.3. แนวทางการคำนวณ ต้นทุน ตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์วิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ.2546
- 2.4. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.1 บริบทหน่วยงานราชการในจังหวัดสมุทรสงคราม

สมุทรสงคราม หรือเมืองแม่กลอง เป็นจังหวัดในภาคกลางมีขนาดพื้นที่เล็กที่สุดของประเทศ คือประมาณ 416.7 ตารางกิโลเมตร มีจำนวนประชากรน้อยที่สุดเป็นอันดับที่ 2 ของประเทศนับเป็นจังหวัดที่มีความอุดมสมบูรณ์ทางทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม และมีชายฝั่งทะเลติดอ่าวไทย ยาวประมาณ 23 กิโลเมตร มีภูเขา 1 ลูกไม่มีเกาะ มีลักษณะเป็นที่ราบลุ่ม (จังหวัดสมุทรสงคราม(ออนไลน์) เข้าถึงได้จาก <http://www.samutsongkhram.go.th>)

ที่ตั้งคดีที่หมู่บ้านคูเมือง

หลวงพ่อบ้านแหลม วัดเพชรสมุทรวรวิหารหรือวัดบ้านแหลม ในสมัยโบราณมีชื่อเรียกว่า วัดศรีจำปา

อาณาเขตติดต่อ

ทิศเหนือ จรดจังหวัดราชบุรีและจังหวัดสมุทรสาคร

ทิศตะวันออก จรดอ่าวไทยชั้นใน (พื้นที่เขตจังหวัดสมุทรสงครามทางทะเลติดต่อกับจังหวัดสมุทรสาคร และจังหวัดเพชรบุรี) (2549, 6 กรกฎาคม).พระราชบัญญัติ กำหนดเขตจังหวัดในอ่าวไทย ตอนใน พ.ศ.2502

ทิศใต้ จรดจังหวัดเพชรบุรี (อำเภอเขาชัย้อย และอำเภอบ้านแหลม)

ทิศตะวันตก จรดจังหวัดราชบุรี

หน่วยการปกครอง

การปกครองแบ่งออกเป็น 3 อำเภอ 36 ตำบล 284 หมู่บ้าน 1 เทศบาลเมือง 6 เทศบาลตำบล 28 องค์การบริหารส่วนตำบล

1. อำเภอเมืองสมุทรสงคราม
2. อำเภอบางคนที
3. อำเภออัมพวา

2.2 แนวคิดเกี่ยวกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

1. ความหมายของต้นทุนฐานกิจกรรม

วรศักดิ์ ทุมมานนท์ และธีรยุทธ วัฒนาสุโกโชค (2545 : 35-36) กล่าวว่า เป็นระบบการบริหารต้นทุนแบบใหม่ที่มีความสำคัญกับการบริหารกิจกรรม โดยแบ่งการดำเนินงานขององค์กรออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ ระบบกิจกรรมจะช่วยให้ทราบว่า การดำเนินงานขององค์กรประกอบด้วยกิจกรรมอะไรบ้าง แล้วคิดต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เข้าไปในกิจกรรมนั้น ๆ โดยใช้ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนให้กับกิจกรรม ก่อนที่จะปันเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน (Cost Object) ดังนั้นระบบ ABC จึงให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้องมากกว่าระบบบัญชีแบบเดิม ซึ่งเป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารในการตัดสินใจเกี่ยวกับการตั้งราคาผลิตภัณฑ์ การสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้า ส่วนผสมของผลิตภัณฑ์ การออกแบบผลิตภัณฑ์ การพัฒนากระบวนการผลิต ตลอดจนการจัดการเทคโนโลยีต่าง ๆ ระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมจะเน้นการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ เพื่อวัตถุประสงค์ในการคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือ อย่างไรก็ตามการที่จะสร้างกำไรสูงสุดได้ในระยะยาวนั้น จำเป็นที่ระบบการบริหารต้นทุนจะต้องสนองวัตถุประสงค์ทางการวางแผนและการควบคุมด้วย ผู้บริหารเป็นจำนวนมากมักจะวางแผนและควบคุมการผลิต การตลาด และหน้าที่ทางธุรกิจอื่น ๆ โดยอาศัยการสังเกตการณ์และโดยการใช้งบประมาณและระบบการบัญชีต้นทุนเป็นเครื่องมือสำคัญ

ในขณะเดียวกันหลายกิจการอาจมีการแบ่งกิจกรรมดังกล่าวออกเป็นหน้าที่งานของฝ่ายต่าง ๆ ระบบการคิดต้นทุนกิจกรรม (Activity Based Costing : ABC) เป็นระบบการบริหารต้นทุนที่จะช่วยให้ผู้บริหารสามารถเข้าใจถึงพฤติกรรมของต้นทุนที่เกิดขึ้นภายในองค์กร ซึ่งระบบต้นทุนดังกล่าวจะเน้นการบริหารต้นทุนโดยแบ่งการดำเนินงานขององค์กรออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ การระบุกิจกรรมจะช่วยให้ทราบว่า การดำเนินขององค์กรประกอบด้วยกิจกรรมอะไรบ้าง ตลอดจนเวลาที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรมรวมทั้งผลที่ได้จากการประกอบกิจกรรมเหล่านั้น ขั้นตอนง่าย ๆ ของระบบ ABC

จึงประกอบด้วยกำหนัดกิจกรรม การคิดค้นทุนกิจกรรม และการวัดผลการปฎิบัติงานแบบจำลองกิจกรรม (Activity Model) กิจกรรมเป็นตัวใช้สิ่งนำเข้าไปเพื่อก่อให้เกิดผลผลิตหรือบริการ

2. แนวคิดการประยุกต์ระบบต้นพื้นฐานกิจกรรมกับสถาบันการศึกษา

วรศักดิ์ ทุมมานนท์ (2547:1 – 27) ในสภาพแวดล้อมของการดำเนินธุรกิจสถาบันการศึกษาผู้บริหารย่อมมุ่งหวัง “ความเป็นเลิศของสถาบันการศึกษา ” ของตน ซึ่งแต่ละคนมองความหมายและใช้กลยุทธ์ที่จะนำไปสู่ความเป็นเลิศที่แตกต่างกันไป ซึ่งหากสรุปในภาพรวมเกี่ยวกับโอกาสหรือช่องทางในการเพิ่มประสิทธิภาพในการผลิตบัณฑิตและการดำเนินงานของผู้บริหารองค์ประกอบสำคัญของความเป็นเลิศของสถาบันการศึกษา ได้แก่

1. ความมีประสิทธิภาพทางด้านต้นพื้นฐาน การประกอบกิจกรรมต่าง ๆ ของสถาบันการศึกษานั้น ผู้บริหารจะต้องกระทำโดยตระหนักถึงความมีประสิทธิภาพทางด้านต้นพื้นฐานเป็นสำคัญแต่ไม่ได้หมายความว่าสถาบันการศึกษาจะต้องพยายามลดต้นพื้นฐานให้อยู่ในระดับต่ำสุด แต่อย่างน้อยต้นพื้นฐานก็ควรจะต้องต่ำกว่าต้นพื้นฐานเฉลี่ยของอุตสาหกรรมสิ่งนำเข้าไป (Input) กิจกรรม (Activity)

2. การบริหารงานในลักษณะที่มองกิจกรรมต่าง ๆ ของสถาบันการศึกษาเป็นภาพรวม ผู้บริหารจะต้องเข้าใจความเกี่ยวเนื่องระหว่างกิจกรรมต่าง ๆ ต้นทุนที่เกิดขึ้นในหน่วยงานหนึ่งอาจได้รับผลกระทบจากการตัดสินใจจากหน่วยงานอื่น

3. การให้ความสำคัญกับทุกกิจกรรมของสถาบันการศึกษาความเป็นเลิศของสถาบันการศึกษาจะเกี่ยวข้องกับทุก ๆ ส่วนขององค์กรไม่เฉพาะกิจกรรมการผลิตบัณฑิตเท่านั้น ทุกกิจกรรมมีความสำคัญที่ผู้บริหารจะต้องให้ความสนใจเท่าเทียมกัน ไม่ว่าจะเป็นกิจกรรมเกี่ยวกับการจัดทำแผนพัฒนาการศึกษา งานหลักสูตร การให้คำปรึกษาแก่นักศึกษาด้านต่าง ๆ การดูแลจัดหาแหล่งทำงานให้นักศึกษา ฯลฯ

4. การพัฒนากิจกรรมต่าง ๆ ของสถาบันการศึกษาอย่างต่อเนื่องความเป็นเลิศของสถาบันการศึกษาส่วนหนึ่งเกิดจากการที่ผู้บริหารเน้นกิจกรรมทั้งหมดอย่างต่อเนื่อง โดยการให้ความสำคัญกับการบริหารกิจกรรมเพื่อลดความสูญเปล่าหรือกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าให้เหลือน้อยที่สุดหรือให้หมดไป

5. ความพอใจของการศึกษาความเป็นเลิศของสถาบัน การศึกษาจะเกิดขึ้นไม่ได้ถ้าหลักสูตรและบริการอื่น ๆ ของสถาบันการศึกษาไม่สร้างความพอใจหรือไม่ตรงกับความต้องการของนักศึกษา ดังนั้น สถาบันการศึกษาจะต้องทำการวิเคราะห์ ความต้องการของนักศึกษา ตลอดจนประเมินผลความพอใจของนักศึกษาด้วยวิธีการต่าง ๆ

6. การปันส่วนที่ถูกต้อง การที่จะเข้าใจโครงสร้างต้นทุนของสถาบันการศึกษา และบริหารต้นทุนได้อย่างเหมาะสมนั้น ผู้บริหารจำเป็นจะต้องทราบว่าสถาบันการศึกษาของตนประกอบ มาด้วยกิจกรรมอะไรบ้าง และจะต้องรู้จักบริหารกิจกรรมเหล่านั้น นอกจากนี้จำเป็นจะต้องปันส่วนต้นทุนที่ทำให้ได้ข้อมูลค่าใช้จ่ายต่อหัวนักศึกษาที่ไม่มีกรบิดเบือนน้อยที่สุด ความหมายของการบิดเบือนนี้คือการที่นักศึกษาที่ลงทะเบียนเรียนในบางหลักสูตรมีต้นทุนสูงเกินไปและบางหลักสูตรมีต้นทุนต่ำเกินไป อันเนื่องมาจากการปันส่วนที่ไม่เหมาะสม เป็นต้น

2.1 ขอบกว้างของระบบบริหารต้นทุนแบบเดิม แนวคิดของระบบการบริหารต้นทุนที่ใช้กันอยู่ในสถาบันการศึกษาในปัจจุบัน (Traditional Cost Management System) มีขอบกว้างดังนี้

2.1.1 ระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิมถือว่าผลผลิต (เช่น นักศึกษา) และจำนวนนักศึกษาเป็นสาเหตุที่ทำให้ เกิดต้นทุน ด้วยเหตุนี้การคิดค่าใช้จ่ายต่อหัวนักศึกษา จึงใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับจำนวนนักศึกษาเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายของหน่วยกิจกรรมสนับสนุน ทำให้ฝ่ายบริหารของสถาบันการศึกษาไม่ได้รับข้อมูลค่าใช้จ่ายต่อหัวนักศึกษาตามกิจกรรมที่เกิดขึ้น เนื่องจากค่าใช้จ่ายของหน่วยกิจกรรมสนับสนุนต่าง ๆ (ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนทางอ้อม) เช่น งานบริหารทั่วไป งานพัฒนาอาจารย์ งานบริการห้องสมุด งานบริการคอมพิวเตอร์ จะปันส่วนไปยังคณะ/สถาบันที่ทำหน้าที่จัดการเรียนการสอน (หน่วยผลิต) หรือผลผลิต (เช่น บัณฑิต) ของคณะ/สถาบันที่ทำหน้าที่ จัดการเรียนการสอนตามหลัก “ความสามารถในการรับการเฉลี่ยต้นทุน” หลักการดังกล่าวนี้คือหน่วยผลิตหรือผลผลิตหน่วยใดมีรายได้หรือมีกำไร หรือมีขนาดการดำเนินงานใหญ่กว่าย่อมมีความสามารถในการรับการเฉลี่ยต้นทุนทางอ้อมได้มากกว่า โดยไม่คำนึงว่าหน่วยผลิต หรือผลผลิตหน่วยใดได้รับประโยชน์จากกิจกรรมสนับสนุนใด มากหรือน้อยต่างจากหน่วยผลิต หรือผลผลิตอื่น ๆ การปันส่วนค่าใช้จ่ายของหน่วยกิจกรรมสนับสนุนโดยใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับจำนวนนักศึกษาเป็นเกณฑ์ เพียงอย่างเดียว นอกจากจะทำให้ข้อมูลค่าใช้จ่ายต่อ หัวไม่ถูกต้องตามควรแล้ว วิธีการปันส่วนดังกล่าวยังไม่ได้ให้ข้อมูลที่สำคัญแก่ผู้บริหารสถาบันการศึกษาในส่วนของความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายการผลิตกับตัวนักศึกษานั้นด้วย รวมทั้งทำให้การจัดสรรเงินต่าง ๆ ไม่สะท้อนถึงภาวะค่าใช้จ่าย ที่เกิดขึ้นจริงในหน่วยงานต่าง ๆ กล่าวคือผู้บริหารซึ่งเป็นผู้พิจารณาอนุมัติจัดสรรเงินไม่สามารถมองเห็นภาพรวมของการจัดสรรเงินงบประมาณและเงินทุนได้ทั้งหมด และมักมีปัญหาถกเถียงอยู่เสมอ ๆ เช่น หน่วยงานที่ให้บริการเรียนการสอนที่เกี่ยวกับห้องปฏิบัติการและเป็นวิชาเรียนรวมมีค่าใช้จ่ายมากและมีจำนวนอาจารย์ไม่เพียงพอกับภาระงาน หน่วยงานที่มีขนาดเล็กกว่าขาดเป้าหมายการปรับปรุงแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น

แต่ได้รับการจัดสรรเงินในส่วนที่ขาดแคลนอย่างต่อเนื่องและมีเกณฑ์การพิจารณาค่าใช้จ่ายขั้นต่ำที่พึงได้รับ ขณะที่เกณฑ์ดังกล่าวไม่สามารถจัดสรรได้ลงตัว

2.1.2 ระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิมเน้นการบริหารสถาบันการศึกษาโดยแบ่งออกเป็นหน่วยงานย่อยตามหน้าที่งาน (Function) และกำหนดให้มีความรับผิดชอบเฉพาะอย่าง หัวหน้าของแต่ละหน่วยงานจะประมาณค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในการดำเนินงาน หน่วยงานของตน โดยค่าใช้จ่ายต่าง ๆ นี้จะประมาณการตามการจัดหมวดหมู่รหัสบัญชีของบัญชีการเงิน ซึ่งแสดงชื่อบัญชีของต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ของสถาบันการศึกษาในลักษณะแยกตามหน้าที่งาน กล่าวคือ รายการต้นทุนและค่าใช้จ่ายตามรหัสบัญชีจะพิจารณาจากหน้าที่งาน (Function) และความรับผิดชอบ (Responsibility) เฉพาะอย่าง หัวหน้าของแต่ละหน่วยงานจะประมาณค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในการดำเนินงานหน่วยของตน โดยค่าใช้จ่ายต่าง ๆ นี้จะประมาณการตามการจัดหมวดหมู่รหัสบัญชีของระบบบัญชีการเงิน ระบบการประเมินผลการปฏิบัติงาน ส่วนหนึ่งก็ได้จากการเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายจริงกับที่ได้ประมาณการไว้ รายการต้นทุนตามรหัสบัญชีเป็นต้นทุนตามประเภทของต้นทุน (Cost Element) โดยระบุว่าเป็นเงินเดือนและค่าจ้าง ค่าตอบแทน ค่าใช้สอยและวัสดุ ค่าสาธารณูปโภค ค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์ ค่าเสื่อมราคาสິงปลูกสร้าง ค่าใช้จ่ายอื่น

2.3 วัตถุประสงค์ในแง่ของสถาบันการศึกษา ระบบ ABC เป็นเครื่องมือในการบริหารงาน ที่ช่วยให้ฝ่ายบริหารบรรลุวัตถุประสงค์ สามารถพัฒนาสถาบันการศึกษาให้มีคุณค่ามากขึ้น โดยเน้นที่การบริหารกิจกรรม (Activity Management) โดยทำความเข้าใจกิจกรรมต่าง ๆ และศึกษาเปรียบเทียบกับมาตรฐานภายในและภายนอกองค์กร โดยเฉพาะการวิเคราะห์ว่ากิจกรรมใดเพิ่มค่าหรือไม่เพิ่มค่า (Value-Added/Non Value Added Activity) ต่อผลผลิตและกิจกรรม โดยรวมโดยยึดความคาดหวังของลูกค้า (นักศึกษา) เป็นหลัก การเก็บรวบรวมข้อมูลค่าใช้จ่ายการผลิตบัณฑิตแยกตามกิจกรรมให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ยังต่อผู้บริหารสถาบันการศึกษาเพื่อใช้ในการตัดสินใจ การวางแผน การควบคุมต้นทุน และการลดต้นทุน วัตถุประสงค์ของระบบ ABC มีดังนี้

2.3.1 การปันส่วนต้นทุนทางอ้อมที่เกิดขึ้นเข้าสู่ผลผลิตซึ่ง จะช่วยให้สามารถคำนวณค่าใช้จ่ายต่อหัวได้อย่างถูกต้องใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด

2.3.2 การปรับปรุงงบประมาณให้เหมาะสมกับต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น

2.3.3 การนำข้อมูลต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงมาวิเคราะห์และตัดสินใจทางด้านกลยุทธ์ เพื่อควบคุมต้นทุนกิจกรรมต่าง ๆ ของสถาบันการศึกษาให้ต่ำสุด การเพิ่มคุณภาพของการให้บริการ การศึกษาการเพิ่มประสิทธิภาพของการเพิ่มผลผลิตด้านแรงงาน การกระตุ้นให้ผู้รับผิดชอบกิจกรรมรับผิดชอบต่อต้นทุนกิจกรรมที่เกิดขึ้น

2.4 ความสำคัญและประโยชน์ระบบ ABC เป็นระบบการบริหารต้นทุนแบบใหม่ ซึ่งกระตุ้นให้ผู้บริหารหันมาให้ความสำคัญกับการบริหารกิจกรรมและต้นทุน ในขณะที่เดียวกันก็ให้ ข้อมูลสำคัญแก่ผู้บริหารอันจะเป็นประโยชน์ต่อการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ การบริหารเงินสดและ สภาพคล่องและการตัดสินใจได้ดีกว่าระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม ข้อมูลดังกล่าวจะอยู่ในรูปของ ต้นทุนของ กระบวนการและผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้องน่าเชื่อถือมากกว่า ในขณะที่เดียวกันก็ช่วยให้ ผู้บริหารทราบได้ว่ากิจกรรมใดมีคุณค่าหรือไม่มีคุณค่าต่อกระบวนการและผลิตภัณฑ์รวมต่อกิจการ โดยรวม ABC เป็นวิธีการที่ช่วยให้การคำนวณต้นทุนผลผลิตถูกต้องมา กขึ้น นั่นคือ ABC จะระบุ กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการผลิตผลผลิตแต่ละประเภท จากการวิเคราะห์ทรัพยากรที่ใช้ในแต่ละ กิจกรรมและตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver) ของแต่ละกิจกรรม ทำให้สามารถระบุการใช้ ทรัพยากรของผลผลิตแต่ละประเภทได้ ABC จะแตกต่างจากการคิดต้นทุนแบบเดิมตรงที่ ABC จะใช้ กิจกรรมแทนศูนย์ต้นทุน (Cost Center) และการใช้ทรัพยากรของผลผลิตแต่ละประเภทไม่ได้เกิดขึ้น เนื่องจากปริมาณการผลิตเท่านั้น นอกจากนี้ ABC ยังหาวิธีการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตให้แม่นยำ มากขึ้น โดยใช้เกณฑ์ในการปันส่วนหลายเกณฑ์ แทนที่จะใช้เกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับปริมาณการผลิต อันได้แก่จำนวนนักศึกษาเท่านั้น เกณฑ์การปันส่วนจะใช้ตัวผลักดันกิจกรรมซึ่งมีความสัมพันธ์อย่าง เป็นเหตุเป็นผลกับต้นทุนที่เกิดขึ้น ABC ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการบริหารงาน 5 ประการ ดังนี้

1. ช่วยให้การคำนวณต้นทุนผลผลิต (Product/Service Costing) ของสถาบันการศึกษา มีความถูกต้องมากขึ้น
2. ช่วยให้การวัดผลปฏิบัติงาน (Performance Measurement) มีประสิทธิภาพมากขึ้น
3. ช่วยให้การลดต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ (Cost Reduction) ของสถาบันการศึกษา
4. ช่วยให้การสนับสนุนการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร (Decision Support) กล่าวคือจากการ เก็บต้นทุนตามกิจกรรม ทำให้สถาบันการศึกษาทราบต้นทุนเต็มของกิจกรรมนั้น ๆ และสามารถ วิเคราะห์ต้นทุนเหล่านี้ในการพิจารณาตัดสินใจระหว่างทางเลือกในการผลิตบัณฑิตการปรับเปลี่ยน พื้นที่ค่าใช้จ่ายสอยในอาคารที่ทำการเรียนการสอนใหม่
5. ช่วยให้เกิดการพัฒนากิจกรรมต่าง ๆ ของสถาบันการศึกษาอย่างต่อเนื่อง (Continuous Improvement)

2.5 สมมุติฐานของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

แนวคิดของระบบ ABC คือผลผลิตถูกผลิตขึ้นโดยองค์กรผ่านกลยุทธ์และแผนงาน ซึ่งมี ผลให้องค์กรมีกิจกรรมที่ต้องปฏิบัติ ซึ่งการปฏิบัติงานตามกิจกรรมจะทำให้เกิดต้นทุน ในแง่ของ สถาบันการศึกษานั้น ระบบ ABC เน้นการบริหารสถาบันการศึกษาโดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ

2.5.1 พันธกิจ กลยุทธ์ แผนงานของสถาบันการศึกษา เป็นตัวผลักดันให้เกิดกิจกรรมต่าง ๆ เช่น การพัฒนาหลักสูตร การลงทะเบียนและการประมวลผล การเรียนการสอน กิจกรรมนักศึกษา การบริการเทคโนโลยีสารสนเทศ การส่งเสริมและการสนับสนุนวิชาการ การบริหาร และธุรการทั่วไป

2.5.2 กิจกรรม คือ การกระทำที่เปลี่ยนทรัพยากร หรือปัจจัยนำเข้าของสถาบันการศึกษา (นิตินิยม) ออกมาเป็นผลผลิต (บัณฑิต)

2.5.3 กิจกรรมต่าง ๆ ของสถาบันการศึกษาเป็นตัวผลักดันให้เกิดต้นทุน

2.5.4 ผลผลิต (เช่น บัณฑิต) เป็นตัวผลักดันให้เกิดกิจกรรมต่าง ๆ

3. กระบวนการทำงานของระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในการศึกษาครั้งนี้จะนำกระบวนการที่จำเป็นอันจะเชื่อมโยงและเกี่ยวข้องกับการศึกษาเท่านั้นจึงได้กล่าวสรุปไว้ 6 ขั้นตอน ดังนี้

3. 1. การกำหนดวัตถุประสงค์และสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน

3.1.1 การกำหนดวัตถุประสงค์สถาบันการศึกษาที่จะประยุกต์ระบบ ABC จะต้องระบุวัตถุประสงค์ที่แน่ชัดว่าจะประยุกต์เพื่อวัตถุประสงค์อะไร เนื่องจากความซับซ้อนของการประยุกต์จะแตกต่างกันไปตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ ตัวอย่างเช่น ถ้าสถาบันศึกษากำหนดวัตถุประสงค์ไว้เพียงเพื่อเสริมสร้างประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของบุคลากรในบางหน่วยงาน การประยุกต์ระบบ ABC อาจทำเฉพาะในหน่วยงานนั้นไม่จำเป็นต้องประยุกต์ทั้งสถาบันการศึกษา และขั้นตอนไม่จำเป็นต้องประยุกต์ไปจนถึงการคำนวณต้นทุนผลผลิต (อาจทำได้ในกรณีที่หน่วยงานนั้นไม่ใช่หน่วยงานที่ทำการสอน) นอกเหนือจากวัตถุประสงค์ดังกล่าวแล้ว วัตถุประสงค์อื่นของการประยุกต์ระบบ ABC อาจได้แก่ การให้ได้มาซึ่งข้อมูลต้นทุนผลผลิตที่สอดคล้องกับกิจกรรมการผลิตของผลผลิตนั้น ๆ การลดต้นทุนของสถาบันการศึกษาโดยรวม การปรับปรุงกระบวนการเรียนการสอน การปรับเปลี่ยนรูปแบบการเรียนการสอน หรือการพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง

3.1.2 การกำหนดสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนเมื่อกำหนดวัตถุประสงค์ได้แล้วจะกำหนดสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน (Cost Object) การกำหนดสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนจะแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับความประสงค์ของผู้บริหารสถาบันการศึกษา โดยปกติผู้บริหารย่อมมีความต้องการทราบต้นทุนของสิ่งต่อไปนี้

1. ต้นทุนกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่ง (Cost of Specific Activity) เช่น ต้นทุนการเรียนการสอน ต้นทุนการจัดห้องเรียน ต้นทุนการบริการยืม – คืนหนังสือ

2. ต้นทุนของหน่วยงานในสถาบัน (Cost of Business Function) เช่น ต้นทุนหน่วยงานที่ทำการสอน ต้นทุนหน่วยงานสนับสนุน

3. ต้นทุนการผลิต (Cost of Product) เช่น ต้นทุนการผลิตบัณฑิตต้นทูลงานวิจัย นอกจากนี้ผู้บริหารจะต้องตัดสินใจว่าต้องการให้ต้นทุนที่คำนวณได้จากระบบ มีความถูกต้องและแม่นยำเพียงใด ยังต้องการความถูกต้อง ยิ่งเสียเวลาและค่าใช้จ่ายสูงขึ้นเท่านั้น ดังนั้นการกำหนดขอบเขตในการจัดเตรียมแผนงานต่าง ๆ จึงขึ้นอยู่กับพิจารณาต้นทุนและประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับในอนาคต

3.2 การวิเคราะห์และระบุกิจกรรมของสถาบันการศึกษา ขั้นตอนของการพิจารณาแบ่งการดำเนินงานของกิจการออกเป็นกิจกรรมย่อย ๆ โดยที่กิจกรรมเหล่านั้นก่อให้เกิดผลผลิตในลักษณะที่สามารถเข้าใจได้ กิจกรรมที่ระบุนี้ควรมีประโยชน์ ต่อการตัดสินใจของผู้บริหารสถาบันการศึกษา และขอบเขตของกิจกรรมควรจะสอดคล้อง กับวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ กล่าวคือทุกกิจกรรมที่กำหนดขึ้นจะต้องสามารถเชื่อมโยงไปยังผลผลิตของสถาบันการศึกษาได้และเป็นกิจกรรมที่ผู้รับผิดชอบกำหนดขึ้นเพื่อตอบสนองความต้องการในการวัดประสิทธิภาพการทำงานและพัฒนาวิธีการปฏิบัติงาน หัวใจสำคัญของระบบ ABC คือการระบุกิจกรรมหลักให้ได้ ไม่ใช่กิจกรรมที่รวมทุกอย่างมาไว้ด้วยกันหรือกิจกรรมที่กว้างเกินไปและต้องไม่เป็นกิจกรรมที่ละเอียดเกินไปด้วย กิจกรรมที่ระบุขึ้นจะเรียกว่าศูนย์กิจกรรม (Activity Center) ซึ่งจะใช้เป็นฐานในการคำนวณต้นทุนและประเมินผลต่อไป

3.2.1 ทางเลือกการระบุกิจกรรมในการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมสถาบันการศึกษา อาจจะกำหนดวิธีการระบุกิจกรรมได้เป็น 3 ทางเลือก คือ

1. การวิเคราะห์และระบุภายในสถาบันการศึกษา แบ่งระดับงานออกเป็นทีละระดับ และกำหนดมาตรฐานของกิจกรรมในแต่ละระดับนั้นเหมือนกันทั่วทั้งสถาบันการศึกษา วิธีนี้มีข้อดีคือทำให้ข้อมูลต้นทุนกิจกรรมของแต่ละหน่วยงาน เช่น ต้นทุนกิจกรรมของแต่ละคณะ ต้นทุน กิจกรรมของแต่ละภาควิชา สามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้ อีกทั้งลดความยุ่งยากในเรื่องของโครงสร้างกิจกรรมลง รวมทั้งเป็นวิธีที่สามารถเข้าใจได้โดยง่ายและปริมาณข้อมูลในการดำเนินการในระบบ ABC จะมีน้อย แต่มีข้อเสียคือ วิธีนี้ลดความสำคัญของกิจกรรมที่เป็นงานเฉพาะเจาะจงลดลง รายละเอียดเกี่ยวกับโครงสร้างของกิจกรรม และลดความคล่องตัวและความยืดหยุ่นที่จะกำหนดกิจกรรมให้เหมาะสมกับแต่ละหน่วยงานหรือแต่ละสถานการณ์

2. การกำหนดมาตรฐานของการระบุกิจกรรมที่จะกำหนดในแต่ละระดับนั้น อาจจะแตกต่างกัน แต่อย่างน้อยจะต้องให้ข้อมูลที่ตรงกับความต้องการของหน่วยงานแต่ละระดับ

ในสถาบันการศึกษา กิจกรรมที่กำหนดขึ้นจะต้องสามารถสะสมข้อมูลและรวบรวมข้อมูลในแต่ละกิจกรรมร้อยเรียงกันขึ้นไปจนถึงระดับเบื้องต้นได้ แต่ละส่วนงานจะต้องระบุกิจกรรมที่เหมาะสมกับงานภายในหน่วยงานของตนเอง แต่จะต้องอยู่ในกรอบมาตรฐานเดียวกันกับระดับเบื้องต้นซึ่งได้กำหนดไว้แล้ว วิธีนี้มีข้อดีคือหน่วยงานในแต่ละระดับสามารถระบุกิจกรรมที่เหมาะสมกับงานของตนเองได้ รวมทั้งเป็นวิธีที่มีความยืดหยุ่นคล่องตัว อีกทั้งเป็นวิธีที่ง่ายกว่าในการกำหนดมาตรฐานกิจกรรมของหน่วยงานของตนเอง แต่การที่หน่วยงานเบื้องต้นจะเพิ่มหรือเปลี่ยนแปลงมาตรฐานของกิจกรรมจะทำให้ยากขึ้น เพราะการเปลี่ยนแปลงแต่ละครั้งจะส่งผลกระทบต่อหน่วยงานระดับล่าง เช่นคณะภาควิชา วิธีนี้มีข้อเสียคือมีความยุ่งยากกว่าวิธีแรก เพราะแต่ละหน่วยงานมีความแตกต่างในเรื่องของโครงสร้างของกิจกรรมมาก รวมทั้งเป็นการเพิ่มปริมาณรายการ (Transaction) ในการดำเนินการเพราะมีกิจกรรมที่แตกต่างกันมาก

3. ไม่มีการกำหนดมาตรฐานของกิจกรรม วิธีนี้มีข้อดีคือการกำหนดกิจกรรมของแต่ละหน่วยงานจะมีความคล่องตัวมาก แต่ละหน่วยงานสามารถกำหนดกิจกรรมให้เหมาะสมกับลักษณะการดำเนินงานของหน่วยงานของตนเองได้ วิธีนี้มีข้อเสียคือไม่สามารถเปรียบเทียบกิจกรรมที่เหมือนกันของหน่วยงานต่าง ๆ ทั่วทั้งสถาบันการศึกษาได้ เมื่อได้กำหนดทางเลือกในการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมได้แล้ว ขั้นตอนต่อไปจะต้องพิจารณาว่าในกลุ่มกิจกรรมเหล่านั้นต้องการระดับรายละเอียดของกิจกรรมมากน้อย เพียงใด การกำหนดระดับรายละเอียดของกิจกรรมจะมีผลกระทบต่อประโยชน์ของการใช้ข้อมูลกิจกรรมในการควบคุมต้นทุนและค่าใช้จ่ายของหน่วยงานระดับต่าง ๆ ในสถาบันการศึกษา และความยากง่ายในการที่จะรวบรวมกิจกรรมร้อยเรียงขึ้นมาเพื่อรายงานให้กับหน่วยงานในระดับบนตา มโครงสร้างของกิจกรรมที่ระบุไว้ ตัวอย่างเช่น กำหนดมาตรฐานว่าระดับของกิจกรรมควรมีที่ระดับที่จะร้อยเรียงกันขึ้นมาโดยมีทางเลือกกว่าเป็นกิจกรรมกว้าง ๆ (More General) ในระดับหยาบ ๆ (High Level) หรือแต่ละหน่วยงานกำหนดรายละเอียดกิจกรรมที่เฉพาะเจาะจง (More Specific) ในระดับรายละเอียด (Low Level) หรือจะเลือกใช้วิธีปล่อยอิสระให้แต่ละหน่วยงานเลือกระดับของกิจกรรมเอง ซึ่งไม่ว่าจะเลือกระดับรายละเอียดของกิจกรรมอย่างไร จะต้องพิจารณาถึงข้อดีข้อเสียให้ครบถ้วนด้วย

3.2.2 วิธีการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมการที่สถาบันการศึกษาต่าง ๆ จะกำหนดค่าใช้จ่ายต่อหัวนักศึกษาได้อย่างถูกต้องนั้น จำเป็นจะต้องมีการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมของทั้งสององค์กรให้ได้ครบถ้วนเสียก่อน วิธีการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมอาจทำได้หลายวิธีดังนี้

1. การพิจารณาจากกระบวนการดำเนินการธุรกิจ (Business Process) ของสถาบันการศึกษาในเรื่องหนึ่ง ๆ แล้วแยกออกมาเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง เช่น กระบวนการผลิต

บัณฑิตพิจารณาแยกออกมาได้ว่าประกอบด้วยกิจกรรมต่าง ๆ เช่น การลงทะเบียนและประมวลผล การเรียนการสอน กิจกรรมนักศึกษา การบริการเทคโนโลยีสารสนเทศ การส่งเสริมและสนับสนุน วิชาการ การบริหารระบบกายภาพและสิ่งแวดล้อม การบริหารและธุรการทั่วไป กิจกรรมที่ระบุนี้จะมี ลักษณะเป็นลำดับก่อนหลังตามขั้นตอน ซึ่งสามารถติดตามได้โดยอาศัยการศึกษาจาก ความเกี่ยวเนื่องกันของระบบข้อมูลหรือความเกี่ยวเนื่องกันของการเกิดรายการผลได้ (Output) ของ กิจกรรมหนึ่งจะเป็นปัจจัยนำเข้า (Input) ของกิจกรรมลำดับต่อไป เมื่อมีการเชื่อมโยงปัจจัยนำเข้า และ ผลได้ทั้งหมดเข้าด้วยกันจะกลายเป็นกระบวนการดำเนินธุรกิจของสถาบันการศึกษา

2. การพิจารณาตามศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) เนื่องจากในปัจจุบัน สถาบันการศึกษบางแห่งได้ประยุกต์แนวคิดศูนย์ความรับผิดชอบแล้ว ถ้ามีการแบ่งย่อยศูนย์ความ รับผิดชอบนี้ลงไปจนถึงระดับหนึ่งที่มีความละเอียดพอควรจะสามารถระบุกิจกรรมให้สอดคล้องกับ โครงสร้างสายบังคับบัญชาและศูนย์ความรับผิดชอบเหล่านั้นได้ การระบุกิจกรรมในลักษณะนี้อาจจะ เป็นจุดเริ่มต้นที่ง่ายและสะดวกเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับวิธีอื่น ๆ เช่น กิจกรรมของหน่วยที่ทำการ สอนจะพิจารณาแยกออกมาได้ว่าประกอบด้วยกิจกรรมต่าง ๆ เช่น การเรียนการสอนหลักสูตร ปริญญาตรี การเรียนการสอนหลักสูตรปริญญาโท การเรียนการสอนหลักสูตรปริญญาเอก การวิจัย การให้บริการสังคม งานหลักสูตร

3. การสัมภาษณ์พนักงานที่เกี่ยวข้อง แต่ละหน่วยงานทั่วทั้งองค์กร เพื่อให้มีการจัด ขั้นตอนและระบุกิจกรรมตามลักษณะงานที่กำลังทำอยู่ รวมทั้งเวลาที่ใช้ในแต่ละกิจกรรม ข้อดีของวิธี นี้คือจะได้ข้อมูลจากผู้ที่เกี่ยวข้องกับงานต่าง ๆ โดยตรง ทำให้เกิดความเข้าใจในงานมากขึ้น แต่ก็มี ข้อเสียคืออาจจะได้ข้อมูลที่ผิดพลาด ดังนั้น ข้อมูลที่ได้จะต้องมีการตรวจสอบก่อนนำไป ใช้ เป็นระบบ กิจกรรมต่อไป โดยการสอบถามผู้บังคับบัญชาในระดับสูงขึ้นไปและพิจารณาปรับกับ คู่มือการปฏิบัติงาน (Job Description) ในบางครั้งการใช้ วิธีสัมภาษณ์ก่อให้เกิดประโยชน์หรือ การเปลี่ยนแปลงภายในองค์กร กล่าวคือ อาจจะต้องมีการปรับโครงสร้างของสถาบันการศึกษา เพราะบางครั้งจะพบงานที่ทำซ้ำซ้อนกันทั่วทั้งองค์กร พบงานที่ทำแตกต่างจากคู่มือการปฏิบัติงาน ที่กำหนด พบความเอนเอียงของกระบวนการทำงาน พบว่ามีการปฏิบัติงานที่แตกต่างจากแผนงานของ องค์กรที่วางไว้

4. การใช้ประโยชน์จากพจนานุกรมกิจกรรม (Activity Dictionary) ในปัจจุบันมี บริษัทในประเทศสหรัฐอเมริกาได้จัดทำพจนานุกรมกิจกรรมออกจำหน่าย โดยระบุกิจกรรมต่าง ๆ ในแต่ละหน้าทำงานอย่างละเอียด ซึ่งสามารถใช้เป็นแนวทางในการกำหนดกิจกรรมของ

สถาบันการศึกษาได้โดยอาจจะต้องมีการดัดแปลงให้เข้ากับลักษณะการดำเนินงานของ
สถาบันการศึกษาบ้าง

3.2.3 ขั้นตอนในการวิเคราะห์และ ระบุกิจกรรม ไม่ว่าสถาบัน จะวิเคราะห์และ
ระบุกิจกรรมโดยใช้วิธีใดที่กล่าวมา ขั้นตอนในการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมสรุปได้ดังนี้

1. การวิเคราะห์และระบุหน่วยงาน (เช่น คณะ มีผลผลิตอะไรบ้าง เช่น
ผลงานวิจัย บัณฑิต หลักสูตรที่จัดอบรมให้กับหน่วยงานภายนอก) โดยพิจารณาจากผลการปฏิบัติงาน
และมาตรฐานการปฏิบัติงาน

2. การวิเคราะห์และระบุหน่วยงานมีการปฏิบัติงานอะไรบ้าง
โดยพิจารณาจากเอกสาร งานบุคคล คู่มือการปฏิบัติงาน

3. การวิเคราะห์และเรียงลำดับการปฏิบัติงานในข้อ (2) ให้เป็นขั้นตอนการ
ปฏิบัติงานที่หน่วยงานต้องมีขึ้น เพื่อการผลิตผลผลิตและบริการ โดยใช้วิธีการสัมภาษณ์พนักงานที่
เกี่ยวข้อง

4. การระบุและสร้างความสัมพันธ์ระหว่างผลผลิตในข้อ (1) และขั้นตอน
การปฏิบัติงานในข้อ (3) กล่าวคือแต่ละผลผลิตจะต้องทำจาก “งาน” และ “ขั้นตอนปฏิบัติงาน ”
อะไรบ้าง

5. การพิจารณาชุดของข้อมูลซึ่งประกอบด้วย “ผลผลิต” “งาน” และ
“ขั้นตอนปฏิบัติงาน” และตั้งชื่อกลุ่มขั้นตอนปฏิบัติงานให้เป็น “กิจกรรม (หลัก)” “กิจกรรมย่อย” และ
“รายละเอียดการปฏิบัติงาน ” ในการระบุกิจกรรมจะต้องคำนึงถึงนโยบายกลยุทธ์ และแผนงานของ
องค์กร และความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ขั้นต้นเพื่อให้หน่วยงาน มีชุดของกิจกรรมที่สอดคล้องกับ
นโยบาย กลยุทธ์และแผนงานขององค์กรและเชื่อมโยงไปยังผลผลิตของหน่วยงานได้

6. การติดตามหาข้อเท็จจริงเพิ่มเติมเกี่ยวกับ “กิจกรรม” และ “ผลผลิต” ที่ไม่
สัมพันธ์กัน หากมี “กิจกรรม” หรือ “ผลผลิต” ที่ไม่เป็นสาระสำคัญ ให้ตัดออกหรือตีความรวมกับ
กิจกรรมอื่น หรืออาจต้องระบุกิจกรรมหรือผลผลิตเพิ่มขึ้น การตัดกิจกรรมหรือรวมกิจกรรม
บางประเภทเข้าด้วยกันจะต้องก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่หน่วยงาน โดยไม่สิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายและ
เวลาในการเก็บรวบรวมข้อมูล ระดับรายละเอียดของกิจกรรมจะมีมากน้อย เพียงใด จะขึ้นอยู่กับ
วัตถุประสงค์ในการนำ ข้อมูลที่ได้จากระบบ ABC ไปใช้งานและความหลากหลายของผลผลิตของ
แต่ละหน่วยงานว่ามีมากน้อยเพียงใด ถ้าหน่วยงานกำหนดวัตถุประสงค์ไว้เพียงเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูล
ต้นทุนผลผลิตที่สอดคล้องกับกิจกรรมการผลิตผลผลิตแต่ละประเภทมากขึ้น การระบุกิจกรรม
ไม่จำเป็นต้องเฉพาะเจาะจงและลงลึกในระดับรายละเอียด แต่ถ้าหน่วยงานกำหนดวัตถุประสงค์

ในการนำระบบ ABC มาใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่น เช่น การลดต้นทุนขององค์กรโดยรวม การปรับปรุงกระบวนการเรียนการสอน การปรับเปลี่ยนรูปแบบการผลิต การพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงานของสถาบันการศึกษาอย่างต่อเนื่อง (Continuous Improvement) การระบุกิจกรรมอาจจำเป็นต้องเฉพาะเจาะจงและลงลึกในระดับรายละเอียด

7. การนำผลในข้อ (1) – (6) มาระบุและเขียนรายละเอียดกิจกรรมให้ชัดเจน

3.3. การระบุทรัพยากรประเภทต่าง ๆ เนื่องจากกิจกรรมคือการกระทำที่เปลี่ยนทรัพยากรของกิจการออกมาเป็นผลผลิตหรือบริการ ระบบ ABC นอกจากจะเน้นการระบุกิจกรรมของสถาบันการศึกษาแล้ว ยังพยายามระบุต้นทุนของกิจกรรมเพื่อใช้ในการคำนวณต้นทุนผลผลิตหรือบริการและเพื่อใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงานด้วย การจะระบุต้นทุนทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ได้นั้น จำเป็นจะต้องทราบว่าทรัพยากรที่ใช้ไปในการกระทำกิจกรรมต่าง ๆ ของสถาบันศึกษามีอะไรบ้าง และมีต้นทุนที่เกี่ยวข้องจำนวนเท่าไร โดยปกติทรัพยากรที่ใช้ไปในการกระทำกิจกรรมต่าง ๆ ประกอบด้วย แรงงาน วัสดุ ครุภัณฑ์ สาธารณูปโภค สิ่งปลูกสร้าง การบันทึกรายการทางบัญชีของสถาบันการศึกษา จะบันทึกต้นทุนทรัพยากรเหล่านี้ไว้ในระบบบัญชีแยกประเภท ซึ่งเป็นการบันทึกต้นทุนตามประเภทของต้นทุน (Cost Element) นั่นคือให้ข้อมูลในลักษณะที่เป็นเงินเดือนและค่าจ้างค่าตอบแทน ค่าใช้สอยและวัสดุ ค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์ ค่าสาธารณูปโภค ค่าเสื่อมราคาส่งปลูกสร้างและค่าใช้จ่ายอื่น

3.4. การกำหนดตัวหลักต้นทุนทรัพยากรและการคำนวณต้นทุนกิจกรรมเมื่อระบุทรัพยากรและต้นทุนทรัพยากรที่เกี่ยวข้องได้แล้วจะระบุต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งเป็นข้อมูลที่จะนำไปใช้ในการวิเคราะห์และกำหนดตัวหลักต้นทุนกิจกรรมต่อไปขั้นตอนของการคำนวณต้นทุนกิจกรรมคือการระบุต้นทุนทรัพยากรตามประเภทของต้นทุน (Cost Element) เข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งเรียกได้ว่าเป็นขั้นตอนของการทำ Cost Mapping ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายบางรายการ เช่น ค่าตอบแทน ค่าใช้สอยและวัสดุ จะสามารถระบุเข้ากิจกรรมนั้นได้โดยตรง ต้นทุนเหล่านี้เรียกว่าต้นทุนที่สามารถระบุได้ (Traceable Cost) เนื่องจากเป็นต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นอันเนื่องมาจากการประกอบกิจกรรมนั้น เพียงอย่างเดียวหรือเห็นความสัมพันธ์อย่างเด่นชัดหรือสามารถประมาณโดยอาศัยหลักเกณฑ์บางอย่างได้ ตัวอย่างเช่น ค่าใช้จ่ายอื่นเกี่ยวข้องกับพนักงาน ได้แก่ เงินเดือนและค่าจ้าง อาจจะอาศัยการสัมภาษณ์พนักงานและหัวหน้างานเกี่ยวกับสัดส่วนของเวลาทำงานที่ได้ใช้ไปในการทำกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง และใช้เป็นฐานในการประมาณต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในส่วนของเงินเดือนและค่าจ้างเข้าสู่กิจกรรมเหล่านั้น เกณฑ์ที่นำมาใช้เป็นฐานในการประมาณต้นทุนทรัพยากรต่าง ๆ เข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ เรียกว่า “ตัวหลักต้นทุนทรัพยากร” (Resource-Driver) นอกเหนือจากการ

สัมภาษณ์อาจจะมีการเข้าสังเกตการณ์การปฏิบัติงาน หรือในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการเรียนการสอน โดยตรงอาจจะต้องอาศัยความร่วมมือจากอาจารย์ในแต่ละภาควิชา นอกจากนี้ จะมีค่าใช้จ่ายในส่วนที่เกี่ยวกับการบริหารหรืองานบริการต่าง ๆ ที่ไม่สามารถระบุเข้ากิจกรรมได้โดยอาศัยการประมาณอย่างมีหลักเกณฑ์ การระบุต้นทุนทรัพยากรตามประเภทของต้นทุนเข้าสู่กิจกรรม (Cost Mapping) จะต้องเป็นไปในลักษณะอาศัยดุลยพินิจเข้าช่วย (Arbitrary) ค่าใช้จ่ายเหล่านี้ ได้แก่ ค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์ ค่าสาธารณูปโภค ค่าเสื่อมราคาสິงปลูกสร้าง

3.5 การวิเคราะห์และการกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม หลังจากคำนวณต้นทุนกิจกรรมแล้ว จะมีการวิเคราะห์และการกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม ซึ่งเป็นข้อมูลที่ใช้เป็นฐานในการระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ผลผลิตเมื่อผ่านกิจกรรมต่าง ๆ การวิเคราะห์และระบุตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver) เป็นการพิจารณาว่า “อะไร” เป็นปัจจัยที่ทำให้เกิดต้นทุน/ ค่าใช้จ่ายในกิจกรรมต่าง ๆ รวมทั้งการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของปัจจัยดังกล่าวมีผลต่อการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของต้นทุน/ ค่าใช้จ่ายในกิจกรรมเหล่านั้นอย่างไร ในส่วนนี้สามารถใช้เทคนิคทางสถิติ เช่น การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) หรือ การวิเคราะห์การถดถอย (Regression Analysis) มาประยุกต์ได้ การวิเคราะห์และระบุระดับกิจกรรม (Activity Hierarchy) จะช่วยให้ทราบพฤติกรรมการเปลี่ยนแปลงต้นทุนของกิจกรรมนั้น ๆ ซึ่งจะมีส่วนช่วยในการกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม ภายใต้ระบบ ABC ระดับกิจกรรมแบ่งออกได้เป็น 4 ประเภท ดังนี้

3.5.1 กิจกรรมตามหน่วยของผลผลิต (Unit-Level Activity) ได้แก่ กิจกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับแต่ละหน่วยของผลผลิต (เช่น นักศึกษา) ทำให้เกิดต้นทุนกิจกรรมตามหน่วยของผลผลิต (Unit-Level Cost) นั่นคือ ต้นทุนของกิจกรรมจะผันแปรโดยตรงกับหน่วยของผลผลิต เช่น จำนวนนักศึกษา ตัวอย่างของต้นทุนในระดับนี้ เช่น ต้นทุนการบริการอัดสำเนา ต้นทุนการบริการยืม – คืนหนังสือ

3.5.2 กิจกรรมตามกลุ่ม (Batch-Level Activity) ได้แก่ กิจกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับแต่ละ Batch โดยไม่ได้มีความสัมพันธ์โดยตรงกับจำนวนหน่วยผลิตในกลุ่ม (Batch) เหล่านั้น ทำให้เกิดต้นทุนกิจกรรมตามกลุ่ม (Batch-Level Cost) ตัวอย่างของต้นทุนในระดับนี้ เช่น ต้นทุนการจัดห้องเรียน ต้นทุนการบริการฉายสไลด์ โทรทัศน์วงจรปิด บริการเครื่องเสียง เครื่องบันทึกเสียง วีดิทัศน์ และ Video Projector ต้นทุนการเรียนการสอน

3.5.3 กิจกรรมตามผลผลิต (Product-Sustaining Activity) ได้แก่ กิจกรรมที่กระทำโดยรวมเพื่อให้ผลิตและขายผลผลิตแต่ละชนิดได้ ทั้งนี้ไม่ได้มีความสัมพันธ์ใด ๆ กับจำนวนหน่วยผลิตหรือจำนวนกลุ่ม (Batch) แต่กิจกรรมเหล่านี้จะเพิ่มมากขึ้นตามความหลากหลายของประเภทผลผลิต เช่น

ต้นทุนการจัดทำแผนพัฒนาการศึกษา กิจกรรมเหล่านี้ทำให้เกิดต้นทุนกิจกรรมตามผลผลิต (Product-Level Cost)

3.5.4 กิจกรรมขององค์กรโดยรวม (Facility-Sustaining Activity) ได้แก่ กิจกรรมที่เกิดขึ้นโดยรวมเพื่อให้การดำเนินการของคณะและภาควิชาเป็นไปได้ อาจกล่าวได้ว่าเป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่ใช้ประโยชน์ร่วมกัน (Common Cost) หรือในลักษณะที่เรียกว่าต้นทุนกิจกรรมขององค์กรโดยรวม (Facility-Level Cost) ทั้งนี้ไม่ได้มีความสัมพันธ์ใด ๆ กับจำนวนหน่วยผลิต จำนวนกลุ่ม หรือความหลากหลายของประเภทผลผลิต เช่น ค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์ ค่าสาธารณูปโภค ค่าเสื่อมราคาสสิ่งปลูกสร้าง ต้นทุนการจัดซื้อค่าวัสดุและครุภัณฑ์ ต้นทุนการรับหนังสือเข้า /ส่งหนังสือออก การจัดทำ คำสั่ง ระเบียบ ประกาศ หนังสือโต้ตอบราชการ ต้นทุนการดำเนินการสรรหา บรรจุแต่งตั้ง โอนย้าย ลาออก เกษียณอายุราชการ ต้นทุนการรับเงินเข้าบัญชีและการจ่ายเช็คให้แก่บุคลากร การพิจารณาตัวผลักดันกิจกรรมต้องพิจารณาในลักษณะของความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลกับกิจกรรม (Causal Relationship) ซึ่งอาจต้องอาศัยการวิเคราะห์ร่วมกันของบุคคลที่เกี่ยวข้องในหลาย ๆ ฝ่าย ตัวผลักดันกิจกรรมดังกล่าวอาจจะเป็นไปในลักษณะของตัวผลักดันต้นทุนตามจำนวนรายการ (Transaction Driver) หรือตัวผลักดันต้นทุนตามระยะเวลา (Duration Driver) ก็ได้ ตัวอย่างเช่น การจัดทำแผนพัฒนาการศึกษา อาจพิจารณาว่าจำนวนหลักสูตรเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุนสำหรับกิจกรรมนี้ แต่ถ้าวัดพัฒนาหลักสูตรแต่ละอันใช้เวลาในการพัฒนาต่างกัน ตัวผลักดันกิจกรรมที่เหมาะสมควรจะเป็นเวลาที่ใช้ในการพัฒนาหลักสูตรมากกว่า นอกจากนี้ตัวผลักดันกิจกรรมที่เลือกมานั้นจะต้องมีความชัดเจน สามารถหาได้จากฐานข้อมูลที่มีอยู่แล้วและนำมาใช้ได้สะดวก รวดเร็ว ไม่สิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายและเวลาในการได้มาซึ่งข้อมูล เช่น สามารถหาข้อมูลจากระบบบัญชี หรือจากการปฏิบัติงานได้โดยตรง อีกทั้งเป็นประโยชน์ต่อการคำนวณต้นทุนผลผลิตและพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงานของสถาบันการศึกษา

3.6. การระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนหลังจากวิเคราะห์และกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม จะมีการระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนตามลักษณะของการใช้ตัวผลักดันกิจกรรม ดังเช่น หลักเกณฑ์ของการต้นทุนโดยทั่วไป สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน (Cost Object) สุดท้าย ได้แก่ ผลผลิต ซึ่งในแง่ของสถาบันการศึกษาอาจได้แก่ บัณฑิต การคำนวณต้นทุนการผลิตบัณฑิตจะอาศัยไปรวบรวมต้นทุนตามกิจกรรม (Bill of Activity) นั่นคือบัณฑิตและประเภทของบัณฑิตที่ผลิตจะมีการพิจารณาก่อนล่วงหน้าว่าต้องผ่านกิจกรรมใดบ้าง และมีลักษณะของการใช้ตัวผลักดันกิจกรรมอย่างไร หลังจากนั้นจะมีการคิดต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวผลักดันกิจกรรมเข้าสู่บัณฑิตที่สำเร็จการศึกษาในหลักสูตรนั้น ๆ กล่าวคือข้อมูลต้นทุนกิจกรรมในขั้นตอนก่อนจะ

แสดงใหม่ในลักษณะต้นทุนต่อหน่วยของตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม ซึ่งจะใช้เป็นฐานในการคำนวณต้นทุนการผลิตบัณฑิตเมื่อผ่านกิจกรรมต่าง ๆ

แนวคิดการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้

การคิดต้นทุนกิจกรรมช่วยให้ผู้บริหารทราบต้นทุนที่เกิดขึ้นภายในองค์กร เน้นการบริหารต้นทุนโดยแบ่งการดำเนินงานเป็นกิจกรรมต่าง ๆ การระบุกิจกรรมจะช่วยให้ทราบว่า การดำเนินงานขององค์กรประกอบด้วยกิจกรรมอะไรบ้าง ดังนั้นก่อนที่จะนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในองค์กร ผู้บริหารควรพิจารณาสิ่งต่อไปนี้ (คณาฯ คุณพนิชกิจ 2547: 9-1)

1. ผู้บริหารระดับสูงทราบถึงผลประโยชน์ของการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้เพราะมีการเปลี่ยนแปลงในองค์กร ดังนั้นการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ย่อมส่งผลกระทบต่อหน่วยงานทุกระดับในองค์กร
2. ผู้บริหารระดับกลางต้องเข้าใจเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงและผลกระทบที่มีต่อบุคลากรในองค์กร
3. ผู้บริหารระดับสูงเห็นว่า การวัดผลสำเร็จขององค์กรต้องวัดจากความพึงพอใจของผู้รับบริการไม่ใช่วัดเฉพาะหน่วยงานในองค์กร เพราะเป้าหมายสำคัญของการวัดผลการปฏิบัติงานคือความมีประสิทธิภาพขององค์กรโดยรวม
4. องค์กรมีความพร้อมหรือไม่ที่จะทำการโยกย้ายสับเปลี่ยนงานของบุคลากร ดังนั้นผู้บริหารควรมีการวางแผนล่วงหน้า
5. ผู้บริหารต้องเข้าใจว่าระบบต้นทุนกิจกรรม เป็นเรื่องการบริหารต้นทุนไม่ใช่เรื่องระบบบัญชีต้นทุนเท่านั้น

ข้อควรคำนึงถึงในการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในกิจการ

การนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในกิจการนั้นมีข้อควรคำนึงถึงเพื่อไม่ให้เกิดปัญหาและอุปสรรคสำหรับผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงาน โดย (ภาวิณี ช้อยสุนิรชร,ม.ป.ป.: 5-6)

1. ผู้บริหารควรยอมรับและสนับสนุนการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ เนื่องจากส่งผลกระทบต่อหน่วยงานทุกระดับจึงต้องได้รับการสนับสนุนด้านเงินทุนและทรัพยากรต่าง ๆ กำหนดให้มีการวัดผลการปฏิบัติงานอย่างจริงจังสอดคล้องกับสภาพความเป็นจริงในการปฏิบัติงาน
2. ผู้บริหารควรนำระบบต้นทุนกิจกรรมเชื่อมโยงกับกระบวนการวัดผลการปฏิบัติงานเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและลดต้นทุนได้ ควรเป็นระบบที่สามารถวัดความมีประสิทธิภาพของกิจการโดยรวม ไม่ใช่การวัดผลการปฏิบัติงานเพียงฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเท่านั้น

3. ผู้บริหารควรตระหนักว่าการนำระบบต้นทุน กิจกรรมมาใช้ส่งผลกระทบต่อพนักงานค่อนข้างมากและนับเป็นปัญหามากที่สุดของการนำระบบมาใช้ ดังนั้นต้องจัดให้มีการฝึกอบรมเพื่อให้พนักงานมีความสามารถและเหมาะสมกับการปฏิบัติงานใหม่

4. ผู้บริหารควรเข้าใจและยอมรับว่าระบบต้นทุน กิจกรรมเป็นระบบการบริหารต้นทุนมากกว่าเป็นระบบบัญชีต้นทุนหรือบัญชีการเงิน

5. ผู้ปฏิบัติงานหรือพนักงานควรยอมรับว่าความสำเร็จของกิจการไม่เกิดขึ้นจากเพียงหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่ง การมุ่งสู่ความสำเร็จจึงไม่ควรคำนึงถึงเฉพาะความสำเร็จ ภายในหน่วยงานแต่ควรคำนึงความสำเร็จโดยรวมของกิจการ

6. ผู้ปฏิบัติงานควรยอมรับและปรับเปลี่ยนการทำงานเพื่อประโยชน์โดยรวมของกิจการ การฝึกอบรม พัฒนาความรู้ความสามารถเพื่อรองรับการนำระบบมาใช้

7. ผู้ปฏิบัติงานควรยอมรับการปรับเปลี่ยนระบบการวัดผลการปฏิบัติงานจากเพียงหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่ง เป็นการวัดความมีประสิทธิภาพของกิจการโดยรวมตามแนวทางการวัดผลของระบบต้นทุนกิจกรรม

ข้อจำกัดของระบบต้นทุนกิจกรรม

ต้นทุนกิจกรรมมีข้อจำกัดซึ่งอาจสรุปได้ดังนี้

1. ระบบต้นทุนกิจกรรมไม่เหมาะกับกิจกรรมที่มีผลิตภัณฑ์หรือบริการเพียงชนิดเดียว
2. การแยกกิจกรรมให้ละเอียดยิ่งที่สุด ส่งผลให้ต้นทุนที่คำนวณได้มีความถูกต้องใกล้เคียงความจริงมากที่สุด แต่การแยกกิจกรรมอย่างละเอียดทำให้ค่าใช้จ่ายสูง
3. อาจก่อให้เกิดการต่อต้านจากการปฏิบัติงานภายในกิจการ เนื่องจากมีความกดดันด้านประสิทธิภาพและเวลาในการปฏิบัติงาน อาจทำให้ผู้ปฏิบัติงานเกรงว่าตนเองอาจถูกตำหนิหรือลงโทษ ถ้างานที่ปฏิบัติเป็นกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า
4. ความรู้ ความเข้าใจในระบบต้นทุนกิจกรรมของผู้ปฏิบัติงานเป็นสิ่งสำคัญ หากเข้าใจไม่ตรงกัน อาจทำให้เกิดปัญหาในการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในกิจการ
5. ต้นทุนกิจกรรมไม่สามารถช่วยด้านการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ได้สมบูรณ์ หากกำหนดกิจกรรมไม่เหมาะสม อาจมีจำนวนมากหรือน้อยไป หรือไม่ครอบคลุมทุกกิจกรรมจากโครงสร้างขององค์กร จากคำบรรยายลักษณะงานแผนปฏิบัติการและการสัมภาษณ์ อาจได้รับข้อมูลที่บิดเบือนไปจากความจริง หรือ การให้น้ำหนักเวลาของพนักงานในใบประเมินน้ำหนักเวลาการปฏิบัติงานไม่ตรงกับความจริงส่งผลให้การปันส่วนค่าใช้จ่ายผิดพลาดได้ อาจเป็นกรณีผลิตภัณฑ์ของกิจการมีวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ที่เปลี่ยนแปลงรวดเร็ว ทำให้การกำหนดวิธีการปันส่วนกิจกรรมไม่เหมาะสมสำหรับอนาคต

ประโยชน์จากการใช้ต้นทุนกิจกรรมบริหารกิจการ

ประโยชน์จากการใช้ต้นทุนกิจกรรมบริหารกิจการ (วรศักดิ์ ทุมมานนท์.2547:2) ดังนี้

1. ช่วยให้ผู้บริหารประเมินผลการสร้างคุณค่าให้กับผลิตภัณฑ์ เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าได้ส่งสินค้าหรือบริการตรงตามความต้องการของลูกค้าได้ภายในระยะเวลาที่กำหนดและในระดับราคา ขายที่สามารถแข่งขันในตลาด

2. ธุรกิจสามารถควบคุมต้นทุนในการสร้างคุณค่าในตัวสินค้า และหรือบริการซึ่งจะส่งผลให้เกิดกำไรเป็นเวลานาน กรณีเช่นนี้ได้แสดงให้เห็นว่าธุรกิจมิได้มุ่งหวังเฉพาะกำไรในระยะสั้นเท่านั้นแต่มีเป้าหมายที่จะปรับปรุงคุณภาพของสินค้าและ /หรือบริการ โดยต่อเนื่อง เพื่อให้ลูกค้าเกิดความเชื่อมั่นชื่อเสียงของธุรกิจตลอดมา

3. ช่วยให้ผู้บริหารทราบข้อมูลในการ ปฏิบัติงานในกิจกรรมต่าง ๆ อันจะนำไปสู่การปรับปรุงและพัฒนาคุณภาพอย่างต่อเนื่องในทุกระดับของการบริหารซึ่งได้แก่ ข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมที่เพิ่มคุณค่า (Value Added Activities) และกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่า (Non-Value Added Activities) ในสินค้าหรือการบริการ และสามารถระบุต้นทุนที่เพิ่มค่าและต้นทุนที่ไม่เพิ่มค่าผู้บริหารจะนำข้อมูลเหล่านี้ใช้ในการตัดสินใจในการสนับสนุนกิจกรรมที่เพิ่มค่า ตัดทอนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า หรือรวมกิจกรรมที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันเข้าไว้ด้วยกัน ซึ่งการตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ เหล่านี้จะนำไปสู่การลดต้นทุนโดยไม่ลดคุณภาพของสินค้าหรือบริการ

4. ข้อมูลจากระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมจะเป็นฐานในการกำหนดงบประมาณตามกิจกรรม ซึ่งถูกกำหนดขึ้นโดยพิจารณา คุณภาพ และความสามารถของทรัพยากรที่อยู่ในธุรกิจว่าสามารถตอบสนองเป้าหมายทางการตลาดได้หรือไม่ มีการวิเคราะห์กิจกรรม เพื่อจัดสรรการใช้ทรัพยากรให้เกิดผลได้สูงสุดแล้วกำหนดเป็นงบประมาณการปฏิบัติงานสำหรับกิจกรรมต่าง ๆ ไว้ล่วงหน้า

5. เมื่อธุรกิจกำหนดงบประมาณ สำหรับกิจกรรมต่าง ๆ แล้วจะมีการติดตามผลการปฏิบัติงานจริงในกิจกรรมนั้นไปเปรียบเทียบกับงบประมาณ เพื่อให้ผู้บริหารงานทราบว่ากิจกรรมใดเกิดผลต่างที่มีนัยสำคัญและจุดควบคุมต้นทุนนั้นอย่างไรซึ่งจะนำไปสู่การตัดสินใจในเรื่องเพิ่มหรือลดกิจกรรมดังกล่าว การกระทำเช่นนี้ก่อให้เกิดการประเมินผลการปฏิบัติงานของบุคคลผู้รับผิดชอบในกิจกรรมเหล่านั้น

6. ผู้บริหารสามารถใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ต่าง ๆ การกำหนดราคาขายของสินค้า การลดต้นทุน การกำหนดเงินที่จะลงทุนเพื่อขยายกำลังการผลิตหรือขยายยอดขายของสินค้าเพื่อตอบสนองความต้องการทางการตลาดที่เพิ่มขึ้น

สาเหตุที่ไม่ประสบความสำเร็จในการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้

การที่องค์กรต่าง ๆ นำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ แล้วไม่ประสบความสำเร็จนั้นอาจมีสาเหตุหลายประการดังนี้ (Peter Turncy B.B.,p.149)

1. ในการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ต้อง ใช้เวลามากในการปรับปรุงแก้ไขขั้นตอนการทำงาน ซึ่งจะเป็นผลให้พนักงานขาดความสนใจได้ถ้าไม่มีการกระตุ้นให้ความรู้แก่พนักงาน
2. ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมเป็นระบบที่มีชื่อเสียงในการพัฒนาธุรกิจแต่จะเสียค่าใช้จ่ายสูงและมีโอกาสไม่ประสบความสำเร็จสูง
3. องค์กรส่วนใหญ่ขาดแคลนผู้ชำนาญทางด้านต้นทุนและผู้ที่มีความรู้เรื่องระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมตลอดจนขาดผู้ที่พัฒนาตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนเพื่อสนับสนุนการตัดสินใจ
4. มีการต่อต้านจากพนักงานเป็นอย่างมากในการเปลี่ยนแปลงการคำนวณต้นทุนเพราะพนักงานเกิดความเคยชินกับการคำนวณต้นทุนแบบเดิมและพนักงานส่วนใหญ่จะไม่ได้รับการอบรมเรื่องบัญชีการเงินแต่จะต้องทำรายงานทางการเงินทุกเดือนซึ่งพนักงานไม่ทราบถึงประโยชน์ของการจัดทำรายงานทางการเงิน นอกจากนี้อาจจะมีการต่อต้านจากพนักงานสายผลิตภัณฑ์เนื่องจากผู้จัดการสายผลิตภัณฑ์ได้กำหนดกำไรขั้นต้นด้วยระบบต้นทุนแบบเดิมซึ่งทำให้ต้นทุนผลิตภัณฑ์สูงและทำให้ผลิตภัณฑ์ไม่ได้กำไร
5. การนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ จะต้องมีการเชื่อมโยงระบบนี้กับระบบอื่น ๆ ในสำนักงานซึ่งจะมีปัญหาและอุปสรรคมาก ถ้าขาดผู้มีความรู้ความสามารถในการเชื่อมโยงระบบ นอกจากนี้การกำหนด รูปแบบของระบบต้นทุนกิจกรรมจะมีรายละเอียดมากต้องมีการทดสอบหลาย ๆ ครั้ง ในการใช้ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนหลาย ๆ อย่าง
6. ผลการคำนวณที่ได้จากระบบต้นทุนกิจกรรม จะมีความแตกต่างจากระบบต้นทุนแบบเดิมทำให้ไม่ได้รับความเชื่อถือเท่าที่ควร
7. ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมจะ ไม่มีการกำหนดปัญหาทางข้อมูลที่เกิดขึ้นไม่มีการแก้ไข ปัญหาและวัตถุประสงค์ที่แน่นอน
8. การนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ จะเป็นการพิจารณาจากแผนการเงิน การบัญชี หรือจากกลุ่มบุคคลทางแผนกบัญชีซึ่ง ไม่ได้มาจากฝ่ายปฏิบัติการทำให้ไม่ทราบถึงปัญหาและวิธีการปฏิบัติงานที่แท้จริง
9. ข้อมูลที่ได้จากระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม สามารถทำให้พนักงานถูกพิจารณาให้ออกได้ กล่าวคือ ข้อมูลที่ได้จากระบบนี้ทำให้เกิดการปรับปรุงโครงสร้างฝ่ายบุคคลและปรับปรุงโครงสร้าง

งานซึ่งสามารถทำให้เกิดการขับไล่พนักงานหรือตัดทอนเครื่องจักรลง จึงอาจทำให้เกิดการต่อต้านจากพนักงานได้

แนวคิดด้านการพัฒนาระบบต้นทุนกิจกรรม

แนวคิดว่าในการพัฒนาต้นทุนกิจกรรม ฝ่ายบริหารต้องคำนึงถึงกลยุทธ์ของความเป็นประสิทธิภาพและมีข้อควรคำนึงในการพัฒนาระบบต้นทุนกิจกรรม (วรัศคีดี ทูมมานนท์ ,2547:9-10) ดังนี้

1. อย่าคาดหวังว่าพนักงานในองค์กรจะเข้าใจระบบต้นทุนกิจกรรมเหมือนกันหรือทิศทางเดียวกัน
2. การพัฒนาระบบต้นทุนกิจกรรมไม่ใช่การเปลี่ยนระบบแต่เป็นการเปลี่ยนการบริหารและการปฏิบัติงาน
3. ระบบต้นทุนกิจกรรมมีต้นทุนในการพัฒนาสูง และทำให้พนักงานมีภาระงานเพิ่มขึ้น
4. การนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ควรเป็นไปในลักษณะรายงานเพื่อการบริหารมากกว่าการทดแทนระบบบัญชีหรือระบบการควบคุมการดำเนินงานเดิม
5. ระบบต้นทุนกิจกรรมไม่ได้ให้ข้อมูลเพื่อการบริหารงานที่สมบูรณ์ในตัวเองแต่จำเป็นต้องอาศัยการวิเคราะห์ การหาวิธีการปฏิบัติงานที่ดีกว่าและเปรียบเทียบกับธุรกิจในกลุ่มเดียวกัน
6. การนำระบบต้นทุนกิจกรรมไปใช้อย่างได้ผล จำเป็นต้องมีการกระจายอำนาจหน้าที่และการตัดสินใจพร้อมกัน
7. การพัฒนาระบบต้นทุนกิจกรรมให้ความสำคัญกับองค์ประกอบในเชิงทฤษฎีมากกว่าการให้ข้อมูลเพื่อการบริหาร ทำให้ยุ่งยากและไม่บรรลุวัตถุประสงค์ในการให้ข้อมูลเพื่อการตัดสินใจ

ปัจจัยที่มีผลต่อการพัฒนาระบบต้นทุนกิจกรรม

ต้นทุนกิจกรรมจะระบุกิจกรรมแต่ละประเภทและระบุการใช้ทรัพยากรโดยอาศัยหลักการวิเคราะห์ทรัพยากรที่ใช้ในแต่ละกิจกรรมและตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม การพัฒนาจะประสบความสำเร็จเพียงใดขึ้นอยู่กับปัจจัยดังนี้

1. การกำหนดกิจกรรมควรมุ่งเน้นกิจกรรมที่มีสาระสำคัญและควรหลีกเลี่ยงการกำหนดกิจกรรมที่ไม่จำเป็นและลงลึกในรายละเอียดมากเกินไป
2. ความชัดเจนของตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนที่ใช้จัดสรรค่าใช้จ่ายทางอ้อมไปยังผลผลิต
3. องค์กรขนาดใหญ่ ควรจัดทำเป็นโครงการนำร่องก่อน เพื่อให้พนักงานและผู้บริหารเห็นว่าการเปลี่ยนแปลงจะทำให้เกิดการพัฒนากิจกรรมต่าง ๆ ขององค์กรอย่างไร ฝ่ายบริหารและผู้ปฏิบัติงานแต่ละหน่วยงานต้องให้ความร่วมมือและยอมรับประโยชน์ที่ได้รับจากระบบต้นทุน

กิจกรรมเนื่องจากการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ย่อมส่งผลกระทบต่อหน่วยงานทุกระดับ
ในองค์กร

4. ต้นทุนกิจกรรมมีต้นทุนในการพัฒนาสูง และทำให้พนักงานมีภาระงานที่เพิ่มขึ้น
 5. องค์กรขนาดใหญ่ควรจัดทำโครงการนำร่องเพื่อทดสอบการใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม
- แนวคิดด้านคุณสมบัติของพนักงานบัญชีและนักบัญชี**

จากแนวคิดด้านคุณสมบัติของพนักงานบัญชีและนักบัญชีในการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ มีดังต่อไปนี้

1. มีพื้นฐานความรู้เรื่องในเรื่องต้นทุนกิจกรรมพอสมควร
2. มีทักษะทั้งบัญชีและการเงินช่วยให้บริหารระบบได้ หน้าที่การบริหารระบบ
การลงข้อมูลงบประมาณ บัญชีแยกประเภท การกระทบต้นทุนทั้งหมดกับต้นทุนกิจกรรม
3. นักบัญชีควรเห็นความสำคัญว่าระบบเดิมให้ข้อมูลที่ผิดพลาดและเกิดต้นทุนกิจกรรม
ให้ข้อมูลที่ดีกว่า
4. ได้รับการอบรมสัมมนาด้านระบบต้นทุนกิจกรรมแล้วนำมาถ่ายทอดให้ผู้เกี่ยวข้อง
ทราบและเข้าใจอย่างถ่องแท้
5. นักบัญชีควรเข้าพบหน่วยงานที่ใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมแล้วประสบความสำเร็จ
เพื่อเรียนรู้ปัญหาและประสบการณ์

จากแนวคิดการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในกิจการ อาจมีปัญหาและอุปสรรคสำหรับ
ผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงาน ในด้านการบริหารเป็นเรื่องการยอมรับและความพร้อมในการสนับสนุน
การนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ทั้งทางด้านการเงิน ทรัพยากร ด้านการฝึกอบรม เพื่อให้พนักงาน
มีความรู้ ความสามารถในการปฏิบัติงานระบบใหม่ที่เข้ามาและพร้อมยอมรับ และเข้าใจว่าระบบ
ต้นทุน และ กิจกรรมเป็นการบริหารต้นทุนมากกว่าเป็นบัญชีต้นทุน หรือบัญชีการเงิน สำหรับ
ด้านการปฏิบัติงาน การให้ควมร่วมมือระหว่างหน่วยงานและปรับปรุงการปฏิบัติงานของตนเอง
และมีการยอมรับในระบบต้นทุนกิจกรรมที่นำมาใช้โดยการเข้าฝึกอบรม การพัฒนาความรู้
ความสามารถเพื่อรองรับระบบใหม่

แนวคิดของการพัฒนาระบบต้นทุนกิจกรรมมีข้อควรคำนึงถึงหลายประการ ได้แก่
ผู้ปฏิบัติงานทุกคนในองค์กร รอาจไม่เข้าใจระบบเหมือนกันหรือทิศทางเดียวกันทั้งหมด การพัฒนา
ระบบต้นทุนกิจกรรมมีค่าใช้จ่ายในการพัฒนาสูง พนักงานมีภาระงานที่เพิ่มขึ้น ความชัดเจนของ
ตัวหลักต้นทุน สำหรับองค์กรที่มีขนาดใหญ่ควรจัดให้มีโครงการนำร่องก่อน เพื่อผู้บริหารและ
ผู้ปฏิบัติงานแต่ละหน่วยงานให้ความร่วมมือและการยอมรับ แนวคิดด้านคุณสมบัติของผู้ทำบัญชี

ระบบต้นทุนกิจกรรมควรมีความรู้พื้นฐานในระบบต้นทุนกิจกรรม ทำหน้าที่บริหารระบบ ได้แก่ การลงข้อมูลงบประมาณ บัญชีแยกประเภท กระดาษต้นทุน นทั้งหมดกับต้นทุนกิจกรรม และเห็น ความสำคัญของระบบต้นทุนกิจกรรม

2.3 แนวทางการคำนวณต้นทุน ตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์วิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ.2546

ตามมาตรา 21 แห่งพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์วิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ.2546 กำหนดให้ส่วนราชการจัดทำบัญชีต้นทุนในงานบริการสาธารณะแต่ละประเภทขึ้นตามหลักเกณฑ์วิธีการและระยะเวลาที่กรมบัญชีกลางกำหนด ซึ่งกรมบัญชีกลางได้กำหนดหลักเกณฑ์เบื้องต้นในการคำนวณ ต้นทุนผลผลิตขึ้นเมื่อปีงบประมาณ พ .ศ.2547 และกำหนดให้ส่วนราชการ ระดับกรมและหน่วยงานภาครัฐจะต้องคำนวณต้นทุนผลผลิตขึ้นในแต่ละปีงบประมาณ ทั้งนี้เพื่อให้เกิดข้อมูลต้นทุนที่เป็นเครื่องมือทางด้านการเงินที่สำคัญสำหรับผู้บริหารในการตัดสินใจบริหารการดำเนินงานของหน่วยงาน เพื่อนำไปสู่ประสิทธิภาพในการดำเนินงานและเกิดความคุ้มค่ากับภาษีของประชาชน หลักเกณฑ์เบื้องต้นในการคำนวณต้นทุนผลผลิตกำหนดขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์

1. เพื่อเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของพระราชกฤษฎีกาว่าด้วย “หลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ.2546” ที่กำหนดให้ส่วนราชการจัดทำบัญชีต้นทุนและรายจ่ายต่อหน่วยของงานบริการสาธารณะ เพื่อเปรียบเทียบมูลค่าที่คิดเป็นตัวเงินได้ระหว่างปัจจัยนำเข้ากับผลผลิตที่เกิดขึ้น ซึ่งหากรายจ่ายต่อหน่วยของงานบริการสาธารณะของส่วนราชการใดสูงกว่ารายจ่ายต่อหน่วยของงานบริการสาธารณะประเภทเดียวกันของส่วนราชการอื่น ส่วนราชการนั้นต้องจัดทำแผนการลดรายจ่ายต่อหน่วย เพื่อดำเนินการปรับปรุงการทำงานต่อไป ซึ่งจะเป็นการกระตุ้นให้ส่วนราชการเกิดการแข่งขันกัน ด้านต้นทุนต่อหน่วย ผลผลิตในงานบริการสาธารณะที่เหมือนกันภายใต้คุณภาพเดียวกัน

2. เพื่อเป็นข้อมูลทางการเงินประกอบการตัดสินใจของผู้บริหาร การจัดทำบัญชีต้นทุนจะให้ข้อมูลต้นทุนกิจกรรมและผลผลิตในระดับศูนย์ต้นทุน รวมทั้งสื่อให้เห็นถึงกระบวนการทำงานในศูนย์ต้นทุนด้วย จึงให้ข้อมูลทางการเงินที่เป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารทุกระดับ อันจะนำไปสู่การปรับปรุงกระบวนการทำงานของหน่วยงาน

3. เพื่อเป็นข้อมูลในการวัดผลการดำเนินงาน การวางแผนและการควบคุมทางการเงิน ในการวางแผนการใช้จ่ายเงินของส่วนราชการในปัจจุบันนั้น จะเน้นการจัดทำแผนการใช้จ่ายเงินสำหรับ เงินในงบประมาณเป็นหลัก เพื่อใช้ในการพิจารณาของงบประมาณประจำปี แต่เนื่องจาก

ในการบริหารทางการเงินของส่วนราชการจะต้องใช้ข้อมูลต้นทุนที่ครบถ้วนสมบูรณ์ครอบคลุม ทั้งเงินในงบ ประมาณและ เงินนอกงบประมาณ ดังนั้น เพื่อให้การคำนวณหาต้นทุนผลผลิตได้เป็น เครื่องมือในการวัดผลการดำเนินงาน การควบคุมและเปรียบเทียบผลการดำเนินงานกับแผนที่วางไว้ อย่างถูกต้อง จึงจำเป็นต้องใช้ข้อมูลต้นทุนจริงเปรียบเทียบกับข้อมูลต้นทุนที่ประมาณการไว้ กรมบัญชีกลางตระหนักถึงความสำคัญของการนำเสนอรายงานเพื่อใช้ในการควบคุม จึงได้พัฒนา หลักเกณฑ์เบื้องต้นในการคำนวณต้นทุนผลผลิตในปีงบประมาณ พ .ศ.2551 โดยกำหนดรูปแบบ รายงานผลการคำนวณ ต้นทุนผลผลิตโดยแยกประเภท เป็นเงินในงบประมาณ เงินนอกงบประมาณ และงบกลาง ซึ่งสามารถนำไปวิเคราะห์เพื่อ ปรับปรุงการจัดทำงบประมาณต้นทุนในอนาคตตาม แนวทางการคำนวณต้นทุนผลผลิต ปีงบประมาณ พ .ศ.2551 นอกจากการกำหนดรูปแบบ การจัดทำรายงานผลการดำเนินงานในเชิงต้นทุนผลผลิตแล้ว กรมบัญชีกลางยัง ได้กำหนดวิธีการ จัดทำต้นทุนแตกต่างจากปีก่อน ๆ โดยมีเป้าหมายให้ส่วนราชการคิดต้นทุนได้ถึงระดับกิจกรรมย่อย ผลผลิตย่อย ตามศูนย์ต้นทุนต่าง ๆ ซึ่งจะช่วยให้ทราบต้นทุนตามกระบวนการทำงาน และเนื่องจากปีนี้ เป็นปีแรกที่เริ่มใช้แนวทางนี้ โดยต้องมีการทบทวนภารกิจทั้งองค์กร เพื่อกำหนดผลผลิตย่อย กิจกรรมย่อย พร้อมหน่วยนับให้ครบถ้วน ถูกต้องตามความเป็นจริงก่อน ในขั้นนี้กรมบัญชีกลาง จึงยังไม่กำหนดให้ส่วนราชการคิดต้นทุนทุกกิจกรรมย่อยและทุกผลผลิตย่อย เพียงแต่กำหนดให้ส่วน ราชการต้องคิดต้นทุนกิจกรรมย่อย ผลผลิตย่อยได้ อย่างน้อยดังนี้

1. ต้นทุนกิจกรรมย่อยของหน่วยงานสนับสนุน 5 กิจกรรม ได้แก่ ด้านการเงินและบัญชี ด้านการพัสดุ ด้านบริหารบุคลากร ด้านพัฒนาทรัพยากรบุคคล ด้านตรวจสอบภายใน
2. ต้นทุนกิจกรรมย่อยของหน่วยงานหลัก 1 กิจกรรม
3. ต้นทุนผลผลิตย่อย 2 ผลผลิต

จะเห็นว่า หากทุกส่วนราชการคิดต้นทุนตามที่กำหนดได้ จะทำให้เกิดข้อมูลต้นทุนงาน สนับสนุน ซึ่งมีอยู่ในทุกส่วนราชการเหมือนกัน ที่สามารถนำมาเปรียบเทียบระหว่างส่วนราชการ ได้ และเริ่มเห็นภาพกระบวนการของงานส่วนราชการที่นำส่งผลผลิต รวมทั้งทราบต้นทุนผลผลิต ที่เกิดขึ้น 2 ผลผลิต ซึ่งต่อไปในอนาคตจะนำไปสู่การเปรียบเทียบต้นทุนกิจกรรมหลัก ต้นทุนผลผลิต ระหว่างส่วนราชการได้อย่างบรรลุเจตนารมณ์ตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการ บริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ.2546

คำศัพท์ที่เกี่ยวข้องในการคำนวณต้นทุนการผลิต

ผลผลิตหลัก หมายถึง ผลผลิตตามเอกสารงบประมาณ รวมถึงผลผลิตอื่น ที่นอกเหนือจากเอกสาร งบประมาณที่อยู่ภายใต้การดำเนินงานของหน่วยงานภาครัฐ ซึ่งอาจจะไม่ได้ใช้เงิน ในงบประมาณในการผลิตผลผลิต

ผลผลิตย่อย หมายถึง ผลิตภัณฑ์หรือบริการที่หน่วยงานภาครัฐทำการผลิตและส่งมอบให้กับบุคคลภายนอก ซึ่งหน่วยงานกำหนดขึ้นเพื่อใช้ในการคำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตของหน่วยงาน และสามารถเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตระหว่างปีของหน่วยงานเองและเปรียบเทียบระหว่างหน่วยงานอื่นได้ นำไปสู่การวัดผลการดำเนินงานของหน่วยงาน และการประเมินประสิทธิภาพการใช้จ่ายทรัพยากรของหน่วยงาน

กิจกรรมหลัก หมายถึง กิจกรรมตามเอกสารงบประมาณ รวมถึงกิจกรรมอื่นที่นอกเหนือจากเอกสารงบประมาณที่อยู่ภายใต้การดำเนินงานของหน่วยงานภาครัฐ ซึ่งอาจจะไม่ได้ใช้เงินในงบประมาณในการดำเนินกิจกรรม

กิจกรรมย่อย หมายถึง กิจกรรมของหน่วยงาน ซึ่งหน่วยงานกำหนดขึ้นเพื่อใช้ในการคำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยกิจกรรม และสามารถเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยกิจกรรมระหว่างปีของหน่วยงานเองและเปรียบเทียบระหว่างหน่วยงานอื่นได้ นำไปสู่การวัดผลการดำเนินงานของหน่วยงาน และการประเมินประสิทธิภาพการใช้จ่ายทรัพยากรของหน่วยงาน

ศูนย์ต้นทุน หรือ หน่วยงาน หมายถึง หน่วยงานภายในส่วนราชการที่กำหนด คำนวณตามโครงสร้างการแบ่งส่วนราชการ ซึ่งแต่ละแห่งจะมีการดำเนินกิจกรรมที่ต้องใช้ทรัพยากรหรือต้นทุนในการผลิตผลผลิต

ศูนย์ต้นทุนหลัก หรือ หน่วยงานหลัก หมายถึง ศูนย์ต้นทุนหรือหน่วยงานที่ทำหน้าที่โดยตรงในการสร้างผลผลิต

ศูนย์ต้นทุนสนับสนุน หรือ หน่วยงานสนับสนุน หมายถึง ศูนย์ต้นทุนหรือหน่วยงานที่ไม่มีหน้าที่โดยตรงในการสร้างผลผลิต แต่ทำหน้าที่ให้บริการศูนย์ต้นทุนอื่น

ต้นทุน หมายถึง ทรัพยากรที่ใช้ในการดำเนินการก่อให้เกิดผลผลิตของหน่วยงาน โดยให้รวมทรัพยากรที่เกิดจากทุกแหล่งเงิน ไม่ว่าจะเป็นเงินงบประมาณ เงินนอกงบประมาณ และงบกลาง

ต้นทุนทางตรง หมายถึง ต้นทุนที่สามารถระบุได้โดยตรงว่าเป็นต้นทุนของศูนย์ต้นทุนใด

ต้นทุนทางอ้อม หมายถึง ต้นทุนที่ไม่สามารถระบุเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนได้ จำ เป็นต้องอาศัยเกณฑ์การปันส่วนในการระบุต้นทุนเข้าสู่ศูนย์ต้นทุน

การวิเคราะห์และกำหนดผลผลิตย่อยและกิจกรรมย่อย

ในการพิจารณากำหนดผลผลิตย่อยต้องเป็นผลผลิตที่ส่งมอบให้กับบุคคลภายนอกที่มีความละเอียดในส่วนของคุณภาพหรือบริการที่ส่วนราชการดำเนินการผลิต รวมถึงต้องมีการกำหนดหน่วยนับให้เหมาะสม การกำหนดผลผลิตย่อยที่เหมาะสมทำให้ส่วนราชการสามารถคำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตย่อยได้เพื่อใช้เป็นข้อมูลแก่ผู้บริหารในการตัดสินใจ และต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตย่อยสามารถเปรียบเทียบกันได้ระหว่างปีหรือระหว่างหน่วยงานได้ ในการกำหนดผลผลิตย่อยส่วนราชการอาจพิจารณาจากผลผลิตของศูนย์ต้นทุนหลักที่ส่งมอบให้กับบุคคลภายนอก

การกำหนดกิจกรรมย่อย ส่วนราชการต้องวิเคราะห์กิจกรรมในการดำเนินงานของหน่วยงานและทำการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยกิจกรรมย่อย เพื่อวิเคราะห์ประสิทธิภาพการดำเนินงานในรูปของ ต้นทุนกิจกรรม ใช้เป็นข้อมูลแก่ผู้บริหารในการตัดสินใจไม่ว่าในเรื่อง Outsourcing หรือนำไปสู่การบริหารงานแบบ Capital Charge ซึ่งต้นทุนต่อหน่วยกิจกรรมควรจะสามารถเปรียบเทียบได้ระหว่างปีของหน่วยงานหรือระหว่างหน่วยงานได้ ทำให้สามารถวัดผลการดำเนินงานของหน่วยงานและประเมินประสิทธิภาพการใช้ทรัพยากรของหน่วยงาน

ในการกำหนดกิจกรรมย่อยให้วิเคราะห์ ว่ากิจกรรมใดหรืองานใดที่หน่วยงานต้องการวัดต้นทุน เพื่อนำไปสู่การประเมินประสิทธิภาพการใช้ทรัพยากร โดยส่วนราชการต้องวิเคราะห์และกำหนดกิจกรรมย่อยทั้งองค์กร ในช่วงเริ่มแรกการพิจารณากิจกรรมย่อยสามารถพิจารณาได้จากการแบ่งโครงสร้างของส่วนราชการ โดยส่วนใหญ่ส่วนราชการจะมีการแบ่งโครงสร้างตามหน้าที่งานและเขตพื้นที่ ส่วนราชการอาจจะกำหนดให้แต่ละกลุ่ม กอง ศูนย์ สำนักที่มีภารกิจของตนเอง มีกิจกรรมย่อย 1-2 กิจกรรมย่อย สำหรับการแบ่งโครงสร้างของส่วนราชการแบบเขตพื้นที่ เช่น ส่วนราชการมีหน่วยงานย่อยในภูมิภาคที่มีหน้าที่คล้ายคลึงกัน ให้ส่วนราชการกำหนดกิจกรรมย่อยและหน่วยนับที่เหมือนกัน

สำหรับในปีงบประมาณ พ.ศ.2551 กำหนดให้ส่วนราชการต้องคำนวณหาต้นทุนของกิจกรรมย่อยอย่างน้อย 6 กิจกรรมย่อย โดยเป็นกิจกรรมย่อยของหน่วยงานหลัก 1 กิจกรรมย่อย และกิจกรรมหน่วยงานสนับสนุน 5 กิจกรรมย่อย กิจกรรมย่อยของหน่วยงานสนับสนุนต้องเป็นกิจกรรมย่อยและหน่วยนับตามที่กรมบัญชีกลางกำหนด เพื่อนำไปสู่การวิเคราะห์เปรียบเทียบต้นทุนกิจกรรมที่เหมือนกันระหว่างส่วนราชการได้ โดยมีกิจกรรมและหน่วยนับ ดังนี้

- | | |
|-------------------------------|---|
| 1. กิจกรรมด้านการเงินและบัญชี | หน่วยนับ จำนวนเอกสารรายการ |
| 2. กิจกรรมด้านการพัสดุ | หน่วยนับ จำนวนครั้งของการจัดซื้อจัดจ้าง |
| 3. กิจกรรมด้านบริหารบุคลากร | หน่วยนับ จำนวนบุคลากร |

4. กิจกรรมด้านพัฒนาทรัพยากรบุคคล หน่วยนับ จำนวนชั่วโมง/คนการฝึกอบรม

5. กิจกรรมด้านตรวจสอบภายใน หน่วยนับ จำนวนงานตรวจสอบ/คน/วัน

ในกรณีที่บางส่วนราชการอาจกำหนดกิจกรรมดังกล่าวข้างต้นเป็นกิจกรรมของหน่วย ขงานหลักให้กำหนดกิจกรรมย่อยและหน่วยนับตามที่กรมบัญชีกลางได้กำหนดไว้ข้างต้น

ต้นทุนกิจกรรม หมายถึง ทรัพยากรทั้งหมดที่หน่วยงานจ่ายไปเพื่อให้สามารถดำเนินงานในกิจกรรมดังกล่าวได้ ไม่ว่าจะเป็นเงินในงบประมาณเงินนอกงบประมาณ หรืองบกลาง

เนื่องจากปีงบประมาณ พ.ศ.2551 เป็นปีแรกที่มีการคำนวณ ต้นทุนกิจกรรมย่อย สำหรับกิจกรรมของหน่วยงานสนับสนุน 5 กิจกรรมย่อย ให้คำนวณหาต้นทุนกิจกรรมย่อยดังกล่าวจากกลุ่มกอง หรือศูนย์ที่รับผิดชอบ โดยตรงในการดำเนินงานสนับสนุนดังกล่าว เช่น กิจกรรมการจัดซื้อจัดจ้าง ให้คำนวณเฉพาะต้นทุนของหน่วยงานกลางมีหน้าที่โดยตรงในการบริหารจัดการด้านการจัดซื้อจัดจ้าง ในกรณีที่หน่วยงานที่มีหน้าที่หลักอย่างอื่นทำหน้าที่จัดการด้านการจัดซื้อจัดจ้างบ้างบางครั้ง และเป็นการยากที่จะ ระบุว่าต้นทุนใดเป็นต้นทุนของการจัดซื้อจัดจ้างก็ไม่จำเป็นต้องนำต้นทุนดังกล่าวมารวมในกิจกรรมจัดซื้อจัดจ้าง

ต้นทุนของกิจกรรมด้านการเงินและบัญชี คือ ต้นทุนในการดำเนินกิจกรรมด้านการเงินและบัญชีของหน่วยงาน เช่น การรับ- จ่ายเงินงบประมาณและเงินนอก งบประมาณ การติดตามและการรายงานด้านการเงินและบัญชี รวมถึงการบริหารจัดการด้านงบประมาณ (แต่ไม่รวมถึงการจัดทำแผนที่ซึ่งอยู่ในความรับผิดชอบของกลุ่มแผนงาน)

ต้นทุนของกิจกรรมด้านการพัสดุ (จัดซื้อจัดจ้าง) คือ ต้นทุนในการดำเนินกิจกรรมการบริหาร ด้านพัสดุ และการจัดซื้อจัดจ้าง แต่ไม่รวมถึงมูลค่าของสิ่งของหรือบริการที่จัดซื้อหรือจัดจ้าง ในกรณีนี้ยังไม่รวมการซ่อมบำรุงและงานด้านยานพาหนะ

ต้นทุนของกิจกรรมด้านบริหารบุคลากร คือ ต้นทุนในการดำเนินกิจกรรมเกี่ยวกับการบริหารบุคลากรของหน่วยงาน เช่น การดูแลอัตรากำลังและระบบงาน ด้านวินัย และงานสรรหา และบรรจุแต่งตั้ง

ต้นทุนของกิจกรรมด้านพัฒนาทรัพยากรบุคคล หมายถึง กิจกรรมที่หน่วยงานดำเนินงานในการพัฒนาทรัพยากรบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการวางแผนการพัฒนาทรัพยากรบุคคล การประเมินผล และการจัดฝึกอบรม รวมถึงการจัดทำสื่อต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องในการพัฒนาทรัพยากรบุคคล โดยนับรวมการพัฒนาบุคลากรทั้งภายในและภายนอกหน่วยงาน ในกรณีนี้ยกเว้นการศึกษาดู งานและการฝึกอบรมต่างประเทศ

ต้นทุนของกิจกรรมตรวจสอบภายใน คือ ต้นทุนในการดำเนินกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับงานด้านตรวจสอบภายในของหน่วยงาน ซึ่งส่วนใหญ่ดำเนินงานโดยกลุ่มตรวจสอบภายใน

จำนวนเอกสารรายการ หมายถึง จำนวนรายการเอกสารทางการเงินและบัญชี ยกเว้น เอกสารการจัดซื้อจัดจ้าง ซึ่งหน่วยงานสามารถเรียกดูจำนวนเอกสารรายการการเงินและบัญชีในระบบ GFMS

จำนวนครั้งของการจัดซื้อจัดจ้าง หมายถึง จำนวนครั้งที่หน่วยงานทำการจัดซื้อและจัดจ้างทั้งในระบบ GFMS และนอกระบบ GFMS ซึ่งจำนวนเอกสารของการจัดซื้อจัดจ้างในระบบ GFMS

จำนวนบุคลากร หมายถึง ข้าราชการ พนักงานราชการ และลูกจ้าง ถ้าจำนวนบุคลากรไม่เท่ากันระหว่างปีให้ใช้จำนวนบุคลากรถัวเฉลี่ย ตัวอย่างเช่น ระหว่าง 1 ตุลาคม 2550 ถึง 15 มกราคม 2551 มีจำนวนบุคลากร 50 คน ระหว่าง 16 มกราคม 2551 ถึง 30 กันยายน 2551 มีจำนวนบุคลากร 60 คน ดังนั้น การคำนวณหาจำนวนบุคลากรเท่ากับ

ระยะเวลา	จำนวนวัน	จำนวนบุคลากร	จำนวนวัน x จำนวนบุคลากร
1 ตุลาคม - 15 มกราคม	107	50 คน	5,350
16 มกราคม - 30 กันยายน	258	60 คน	15,480
รวม	365		20,830

จำนวนบุคลากรถัวเฉลี่ยทั้งปี $20,830 / 365 \text{ วัน} = 57.07 \text{ คน}$

จำนวนชั่วโมง/คนการฝึกอบรม หมายถึง ผลรวมของจำนวนชั่วโมงของการฝึกอบรมของแต่ละหลักสูตรคูณด้วยจำนวนผู้เข้าฝึกอบรมในหลักสูตรนั้น เพื่อคำนวณหาต้นทุนของการฝึกอบรม 1 คน ต่อ 1 ชั่วโมงเป็นเท่าใด ตัวอย่างเช่น หลักสูตรฝึกอบรมมีผู้เข้ารับการอบรม 20 คน มีระยะเวลา 6 ชั่วโมง ดังนั้นจำนวนชั่วโมง/คนการฝึกอบรม เท่ากับ 120 ชั่วโมง/คน

จำนวนงานตรวจสอบ หมายถึง จำนวนคน /วันที่ใช้ในงานตรวจสอบตามแผนงานการตรวจสอบประจำปี

ตัวอย่างการกำหนดผลผลิตย่อยกิจกรรมย่อย

การกำหนดผลผลิตย่อยโดยพิจารณาผลผลิตของศูนย์ต้นทุนหลัก

ศูนย์ต้นทุนหลัก	ผลผลิตย่อย
1. สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ	การกำกับดูแลทางด้านการบัญชีภาครัฐ หน่วยนับ : จำนวนเรื่อง
2. สำนักกฎหมาย	การกำหนดและพัฒนากฎหมายและหลักเกณฑ์ ด้านการคลัง หน่วยนับ : จำนวนเรื่อง
3. กลุ่มพัฒนาเงินนอกงบประมาณ	การติดตามประเมินผลด้านทุนหมุนเวียน หน่วยนับ : จำนวนกองทุน
4. สำนักกำกับและพัฒนการตรวจสอบภาครัฐ	การกำกับดูแลทางด้านการตรวจสอบภายใน หน่วยนับ : จำนวนแห่งของส่วนราชการ

การกำหนดกิจกรรมย่อยโดยพิจารณากิจกรรมของศูนย์ต้นทุน

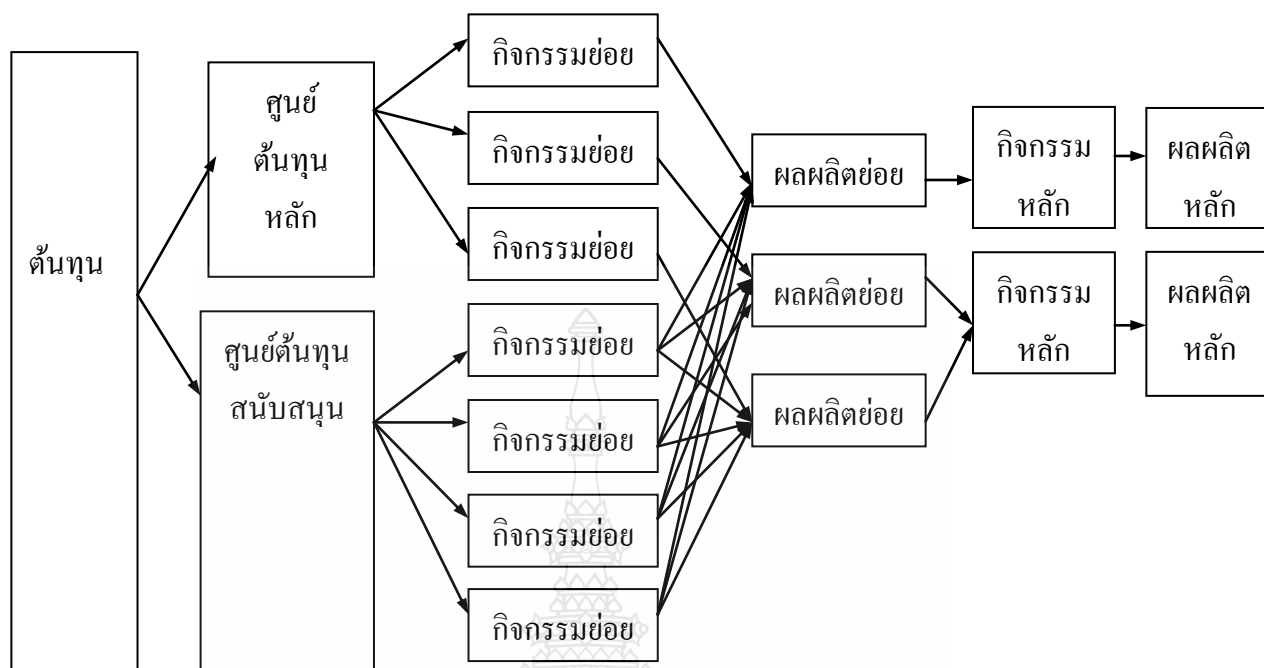
ศูนย์ต้นทุน	กิจกรรมย่อย
1. สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ	1. กำหนดและพัฒนามาตรฐานและหลักเกณฑ์ทางด้านการบัญชีภาครัฐ หน่วยนับ : จำนวนเรื่อง 2. กำหนดหรือให้ความเห็นชอบระบบบัญชี/แนวทาง/คู่มือปฏิบัติทางบัญชี หน่วยนับ : จำนวนระบบ 3. จัดทำและวิเคราะห์รายงานการเงินของแผ่นดิน หน่วยนับ : จำนวนรายงาน

ศูนย์ต้นทุน	กิจกรรมย่อย
2. สำนักกฎหมาย	1. กำหนดและพัฒนากฎหมายด้านการเบิกจ่ายเงินจากคลัง <u>หน่วยนับ</u> : จำนวนเรื่อง 2. กำหนดและพัฒนา กฎหมายด้านค่าตอบแทนและ สวัสดิการ <u>หน่วยนับ</u> : จำนวนเรื่อง 3. กำหนดและพัฒนากฎหมายด้านค่าใช้จ่ายในการบริหาร <u>หน่วยนับ</u> : จำนวนเรื่อง 4. กำหนดและพัฒนากฎหมายด้านกฎหมายเฉพาะที่ เกี่ยวข้องการคลัง <u>หน่วยนับ</u> : จำนวนเรื่อง
3. กลุ่มพัฒนาเงินนอกงบประมาณ	1. จัดทำหลักเกณฑ์การใช้จ่ายเงินทุนหมุนเวียนและการใช้ จ่ายเงินฝาก <u>หน่วยนับ</u> : จำนวนเรื่อง 2. พิจารณานุมัติการเบิกจ่ายเงินกองทุน <u>หน่วยนับ</u> : จำนวนเงินบาท 3. ควบคุมการจัดทำบัญชีและรายงานทางการเงินของ กองทุน <u>หน่วยนับ</u> : รายงาน
5. สำนักงานเลขานุการกรม	1. ดำเนินงานด้านการพัสดุ <u>หน่วยนับ</u> : จำนวนครั้งของการจัดซื้อจัดจ้าง 2. ดำเนินงานด้านการเงินและบัญชี <u>หน่วยนับ</u> : จำนวนเอกสารรายการ 3. ดำเนินงานด้านสารบรรณของกรม <u>หน่วยนับ</u> : จำนวนฉบับของหนังสือ
6. กองการเจ้าหน้าที่	ดำเนินงานด้านบริหารบุคคล <u>หน่วยนับ</u> : จำนวนบุคลากร

ศูนย์ต้นทุน	กิจกรรมย่อย
7. กลุ่มประชาสัมพันธ	1. ดำเนินงานด้านจัดทำรายงานทางวิชาการผ่านรายการเสียงตามสาย หน่วยนับ : จำนวนเรื่อง 2. ดำเนินงานด้านเขียนและผลิตข่าว เอกสารบทความเพื่อเผยแพร่ หน่วยนับ : จำนวนเรื่อง
8. กองพัฒนาทรัพยากรบุคคล	ดำเนินงานด้านพัฒนาทรัพยากรบุคคล หน่วยนับ : จำนวนชั่วโมง/คนการฝึกอบรม

แนวทางการคำนวณต้นทุนการผลิต ปีงบประมาณ พ.ศ.2551

- วิเคราะห์และกำหนดผลผลิตย่อยและกิจกรรมย่อย พร้อมทั้งหน่วยนับ
- กำหนดศูนย์ต้นทุนหลักและศูนย์ต้นทุนสนับสนุน
- ดึงข้อมูลต้นทุนจากระบบ GFMS ตามศูนย์ต้นทุนและแหล่งของเงิน กำหนดหาต้นทุนของศูนย์ต้นทุนหลักและศูนย์ต้นทุนสนับสนุน
- กำหนดหาต้นทุนและต้นทุนต่อหน่วยของกิจกรรมย่อย
- กำหนดหาต้นทุนและต้นทุนต่อหน่วยของผลผลิตย่อย
- กำหนดหาต้นทุนและต้นทุนต่อหน่วยของกิจกรรมหลัก
- กำหนดหาต้นทุนและต้นทุนต่อหน่วยของผลผลิตหลัก



ภาพที่ 2.1 การคำนวณต้นทุนผลผลิต
ที่มา : สำนักมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ กรมบัญชีกลาง

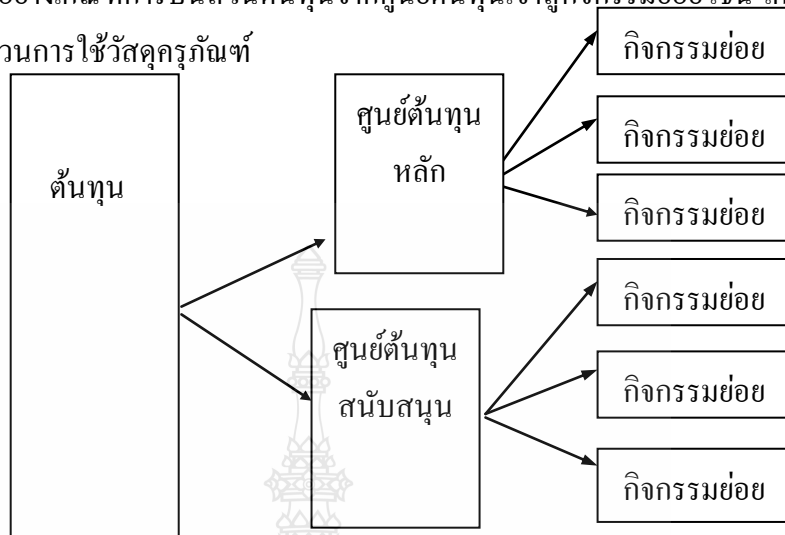
การคำนวณหาต้นทุนของศูนย์ต้นทุนหลักและศูนย์ต้นทุนสนับสนุน

1. เมื่อดึงข้อมูลจากระบบ GFMS แล้ว ให้ส่วนราชการพิจารณาว่าต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานก่อให้เกิดผลผลิตมี อะไรบ้าง และตัดต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานออกไป (โดยให้หมายเหตุอธิบายไว้ เพื่อกระทบยอดค่าใช้จ่ายที่นำมาคำนวณต้นทุนผลผลิตและค่าใช้จ่ายในงบการเงิน)
2. ในระบบ GFMS ต้นทุนทางตรงจะถูกบันทึกเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนแล้ว ดังนั้นเราจะทราบต้นทุนของแต่ละศูนย์ต้นทุน
3. สำหรับต้นทุนทางอ้อมต้องอาศัยเกณฑ์การปันส่วน เพื่อระบุต้นทุนเข้าสู่ศูนย์ต้นทุน ในการพิจารณาเกณฑ์การปันส่วนต้นทุนทางอ้อมเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนให้หน่วยงานกำหนด ตามความเหมาะสมอย่างยุติธรรม โดยพิจารณาถึงปัจจัยที่ทำให้ต้นทุนนั้นผันแปร เพื่อที่จะใช้เป็นตัวผลักดันต้นทุนเข้าสู่ศูนย์ต้นทุน

การคำนวณหาต้นทุนของกิจกรรมย่อย

การคำนวณต้นทุนกิจกรรมย่อยให้หน่วยงานนำต้นทุนของศูนย์ต้นทุนหลักและศูนย์ต้นทุนสนับสนุน โดยแยกประเภทตามแหล่งของเงินและค่าเสื่อมราคา แล้วจึงปันส่วนต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมย่อย สำหรับปีงบประมาณ พ.ศ.2551 ให้หน่วยงานใช้เกณฑ์การปันส่วนในการกระจายต้นทุนจากศูนย์

ต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมย่อยที่ศูนย์ต้นทุนนั้นดำเนินการ โดยให้แยกแสดงต้นทุนนั้นตามแหล่งของเงิน และค่าเสื่อมราคา ตัวอย่างเกณฑ์การปันส่วนต้นทุนจากศูนย์ต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมย่อย เช่น เกณฑ์ภาระงาน หรือ เกณฑ์สัดส่วนการใช้วัสดุครุภัณฑ์



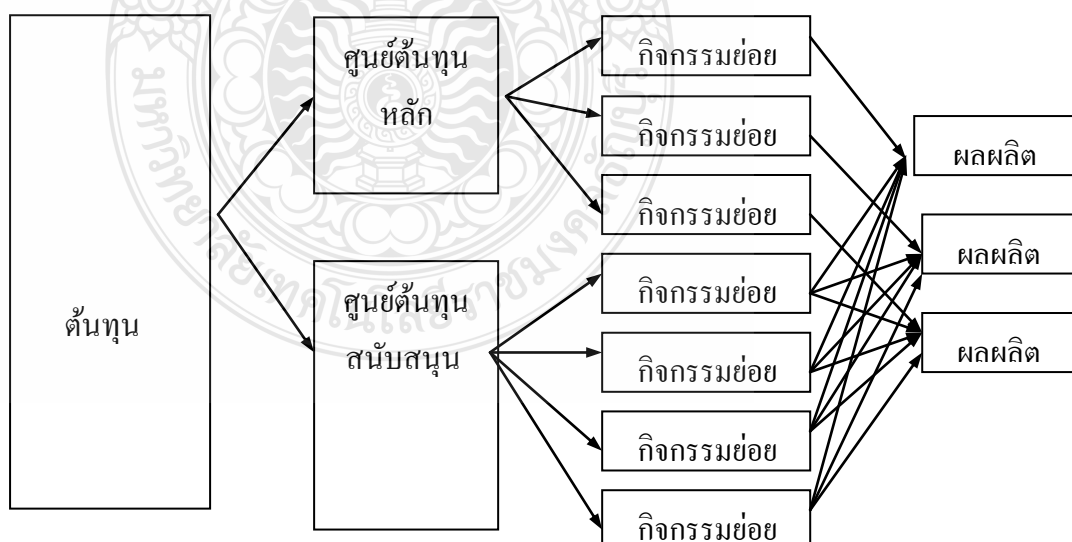
ภาพที่ 2.2 การคำนวณหาต้นทุนของกิจกรรมย่อย

ที่มา : สำนักมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ กรมบัญชีกลาง

การคำนวณหาต้นทุนของผลผลิตย่อย

วิธีการคำนวณหาต้นทุนผลผลิตย่อยมี 2 วิธี

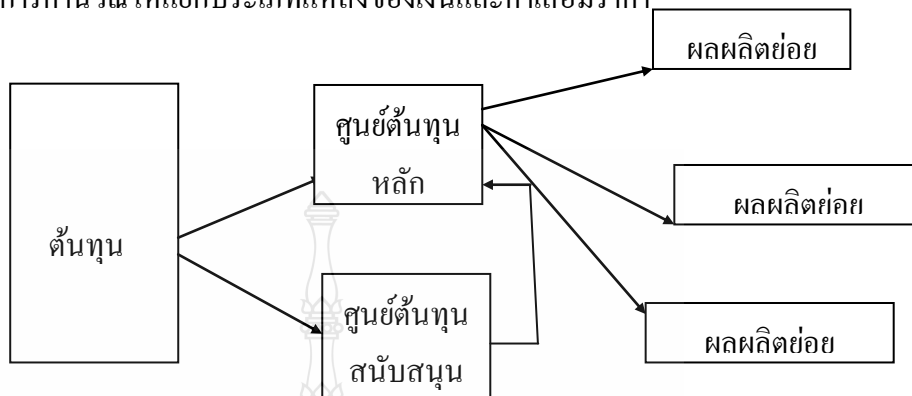
- 1) ในกรณีที่ส่วนราชการสามารถคำนวณหาต้นทุนกิจกรรมย่อยทุกกิจกรรมย่อยได้



ภาพที่ 2.3 การคำนวณหาต้นทุนกิจกรรมย่อยทุกกิจกรรมย่อย

ที่มา : สำนักมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ กรมบัญชีกลาง

2) ในกรณีที่ส่วนราชการไม่ได้คำนวณหาต้นทุนกิจกรรมย่อยทุกกิจกรรมย่อย ให้เป็นส่วน ต้นทุนของศูนย์ต้นทุนสนับสนุนเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนหลัก และปันส่วนต้นทุนของศูนย์ต้นทุนหลักเข้าสู่ ผลผลิตย่อย โดยในการคำนวณให้แยกประเภทแหล่งของเงินและค่าเสื่อมราคา



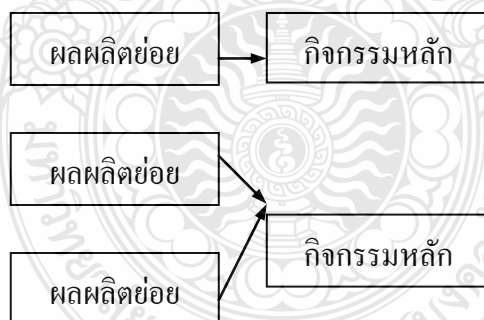
ภาพที่ 2.4 การคำนวณหาต้นทุนกิจกรรมย่อยไม่ทุกกิจกรรมย่อย

ที่มา : สำนักมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ กรมบัญชีกลาง

การคำนวณหาต้นทุนของกิจกรรมหลัก

วิธีการคำนวณหาต้นทุนกิจกรรมหลักมี 2 วิธี

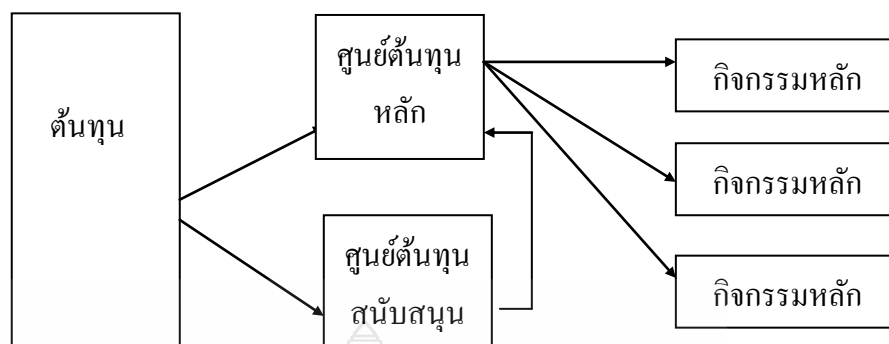
1) ในกรณีที่ส่วนราชการสามารถคำนวณหาต้นทุนกิจกรรมย่อยทุกกิจกรรมย่อยได้ ให้ปันส่วน ต้นทุนผลผลิตย่อยเข้าสู่กิจกรรมหลัก โดยในการคำนวณให้แยกประเภทแหล่งของเงิน และ ค่าเสื่อมราคา



ภาพที่ 2.5 การคำนวณหาต้นทุนของกิจกรรมหลักคำนวณหาต้นทุนกิจกรรมย่อยทุกกิจกรรมย่อย

ที่มา : สำนักมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ กรมบัญชีกลาง

2) ในกรณีที่ส่วนราชการไม่ได้คำนวณหาต้นทุนกิจกรรมย่อยทุกกิจกรรมย่อย ให้ใช้วิธีการ คำนวณตามหลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณต้นทุนผลผลิตแบบเดิม คือปันส่วนต้นทุนของศูนย์ต้นทุน สนับสนุนเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนหลัก และปันส่วนต้นทุนของศูนย์ต้นทุนหลักเข้าสู่กิจกรรมหลัก สำหรับ ปีงบประมาณ พ.ศ.2551 ให้แสดงต้นทุนแยกตามแหล่งของเงินและค่าเสื่อมราคา



ภาพที่ 2.6 แสดงการคำนวณหาต้นทุนของกิจกรรมหลัก กรณีไม่ได้คำนวณหาต้นทุนกิจกรรมย่อย
ทุกกิจกรรมย่อย

ที่มา : สำนักมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ กรมบัญชีกลาง

การศึกษาาระบบต้นทุนกิจกรรมที่ใช้ในต่างประเทศ

Cham and Ng Shio Wei (1999,pp.6-11) ได้ศึกษาเรื่องปัญหาและอุปสรรคขององค์กรบาง
แห่งที่นำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้แล้วไม่ประสบความสำเร็จ มาจากสาเหตุต่อไปนี้

1. จำนวนตัวหลักต้นทุนกิจกรรมที่มีจำนวนมากเกินไป
2. บริหารงานไม่เหมาะสม ผู้บริหารไม่เห็นความสำคัญของระบบต้นทุนกิจกรรม
3. ติดตาม วัดผลการดำเนินงานไม่ได้ ทำให้ไม่ประสบความสำเร็จ
4. ใช้ตัวหลักต้นทุนเป็นตัวชี้วัดประสิทธิภาพการทำงาน แต่ความคิดเห็นส่วนใหญ่

ต้องการให้ใช้กลุ่มต้นทุนทั้งหมดจึงเกิดข้อโต้แย้งกันเองภายใน

กิจการจะประสบความสำเร็จจากการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ ประกอบด้วย

1. คณะผู้บริหารต้องให้การสนับสนุนและมิงงบประมาณตั้งไว้ก่อน
2. มีเงินทุนสำหรับการจัดตั้งระบบต้นทุนกิจกรรมขององค์กร
3. ได้รับความร่วมมือของแต่ละกลุ่มแต่ละหน่วยงาน
4. แบ่งกลุ่มหรือระดับของกิจกรรม
5. ค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรม
6. ผู้บริหารด้านต้นทุนต้องมีประสบการณ์ที่ดี
7. ให้ระบบต้นทุนกิจกรรมเชื่อมโยงไปสู่ ABM ,JIT,TQM ฯลฯ
8. การประชุมภายในของหุ้นส่วน กิจการที่เข้าหุ้นกัน

2.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาระบบต้นทุนกิจกรรมที่นำมาใช้ในประเทศไทย

ศิริชัย สิริเสถียร (2545) ได้ศึกษาการค้นคว้าอิสระเรื่องการรายงานตามส่วนงานกรณีศึกษาขององค์กรโทรศัพทแห่งประเทศไทย ทำให้ทราบการปันส่วนต้นทุนขององค์กรโทรศัพทแห่งประเทศไทย ใช้บัญชีตามความรับผิดชอบแบ่งเป็นศูนย์ต้นทุนและกำไร มีปัญหาที่พบในการบริหารงานศูนย์ความรับผิดชอบ คือ ระบบการวัดผลการปฏิบัติงานของศูนย์กำไรยังไม่สะท้อนค่าใช้จ่ายที่แท้จริง ทำให้ทราบว่าควรนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้เนื่องจากอาจจะเก็บข้อมูลเป็นรายกิจกรรมซึ่งมีประโยชน์ในการบริหารงาน ได้มากยิ่งขึ้นและสามารถปันส่วนต้นทุนได้ละเอียดเป็นรายกิจกรรม ให้บริการ แต่ต้องพิจารณาเรื่องต้นทุนสูงในการวางระบบค่าใช้จ่ายในการจ้างที่ปรึกษาในการฝึกอบรม ตลอดจนค่าใช้จ่ายในการเก็บข้อมูลที่มากขึ้นกว่าระบบปกติทั่วไป

อำพร อัสวาทติกวิน (2543) ได้ศึกษาการค้นคว้าอิสระเรื่องการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมของ บริษัท โอที พรินซ์ชั่น (ประเทศไทย) จำกัด ทำให้ทราบว่าวิธีการปันส่วนค่าใช้จ่ายต่าง ๆ จากบัญชีแยกประเภทลงสู่ศูนย์ความรับผิดชอบและวิธีการปันส่วนจากศูนย์ความรับผิดชอบลงสู่กิจกรรมและทำให้ทราบถึงปัญหาและอุปสรรคในการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม คือ ผู้บริหารต้องเห็นความสำคัญและส่งเสริมให้พนักงานเข้าใจถึงความสำคัญของระบบต้นทุนกิจกรรม ในการจัดทำอาจเริ่มต้นเพียงหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งก่อนแล้วค่อย ขยายให้ครบทุกหน่วยงาน หรืออาจมีข้อจำกัดอื่น ๆ เช่น เงินทุน หรือความพร้อมของพนักงานทั้งกิจการ เป็นต้น

ปรานอม บัวบานศรี (2546) ได้ศึกษาค้นคว้าอิสระเรื่อง การประยุกต์ใช้ต้นทุนกิจกรรมในสถานศึกษาเอกชน : กรณีศึกษาโรงเรียนเทคโนโลยีเอเชีย จ.เชียงใหม่ ทำให้ทราบต้นทุนรวมประกอบด้วยสัดส่วนของต้นทุนโดยตรง ต้นทุนปันส่วน และค่าเสื่อมราคา และการที่ผู้บริหารทราบต้นทุนโดยละเอียดในทุกส่วน จะทำให้สามารถวิเคราะห์ได้ว่าต้นทุนในส่วนใดที่เป็นเหตุให้การดำเนินงานมีผลกำไรหรือขาดทุน และยังทำให้ทราบถึงปัญหาและอุปสรรค คือ ผู้บริหารระดับสูงต้องเห็นความสำคัญของระบบต้นทุนกิจกรรมก่อน และจัดให้มีการประชุมทำความเข้าใจแก่บุคลากรทุกระดับเพื่อให้เกิดความเข้าใจและร่วมมือ

ชูศรี เที้ยศิริ (2546) ได้ทำการศึกษาเรื่องแนวทางการจัดทำต้นทุนกิจกรรมของ คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ ในระดับปริญญาตรีและปริญญาสำหรับกระบวนวิชาที่เปิดสอนในภาคเรียนที่ 2/2544 และภาคเรียนที่ 1/2545 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดแนวทางและโครงสร้างการคำนวณต้นทุนกิจกรรม การศึกษาครั้งนี้แบ่งกิจกรรม เบื้องต้นตามแผนงาน /พันธกิจ ซึ่งได้แก่ กิจกรรมการผลิตบัณฑิตทางการบัญชีและบริหารธุรกิจ กิจกรรมการวิจัย กิจกรรมการบริการวิชาการ

แก่ชุมชน กิจกรรมทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม และกิจกรรมการบริหาร แต่ละกิจกรรมจะมีการแบ่งเป็น กิจกรรมย่อย (Task) ซึ่งเป็นองค์ประกอบของงานขั้นพื้นฐาน ที่แฝงในกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่ง เช่น ในงานการผลิตบัณฑิต ประกอบด้วย กิจกรรมย่อย ได้แก่ การเรียน การสอน การบริการวิชาการ และการบริการห้องสมุด เป็นต้น โดยเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ เช่น จำนวน สัปดาห์เวลาที่ใช้ในแต่ละกิจกรรม จำนวนนักศึกษาลงทะเบียนเต็มเวลา (Full Time Equivalent Student) และจำนวนบุคลากรในแต่ละหน่วยงาน เป็นต้น การคำนวณต้นทุนประกอบด้วย 2 ขั้นตอน ขั้นที่ 1 เป็นการกระจายต้นทุนทั้งสิ้นไปสู่กิจกรรมหลัก โดยนำข้อมูลจากงบประมาณรายจ่ายจริงของ คณะซึ่งนำมาจากบัญชีแยกประเภทรวมด้วยส่วนที่ปันส่วนมาจากส่วนกลาง ประกอบด้วย ค่าวัสดุ ทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการให้บริการอื่น ๆ การปันส่วนจะพิจารณาประเภท ต้นทุนและใช้เกณฑ์ปันส่วนที่แตกต่างกัน ขั้นที่ 2 เป็นการกระจายต้นทุนกิจกรรมไปยังหน่วยวัด เช่น ต้นทุนต่อหน่วยนักศึกษา เป็นต้น นอกจากนี้ยังเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยตามวิธีต้นทุนเดิมกับ ต้นทุนกิจกรรม พบว่าต้นทุนต่อหน่วย ตามวิธีต้นทุนเดิมเท่ากับ 29,417.59 บาท ซึ่งมีต้นทุนสูงกว่าวิธี ต้นทุนกิจกรรมซึ่งมีต้นทุนต่อหน่วยเท่ากับ 19,604.38 บาท ถ้ารวมค่าเสื่อมราคาแล้วต้นทุนต่อหน่วย ทั้งสิ้นเท่ากับ 21,805.41 บาท

ศุภาพ พรหมจันทร์ (2548) ได้ทำการศึกษาเรื่องปัญหาและอุปสรรคของพนักงานจากการนำ ระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ใน บริษัท ทศท .คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)ทำให้ทราบว่า กลุ่มผู้จัดทำ ข้อมูลมีปัญหาและอุปสรรค จากการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ด้ านบุคลากร ด้านการปฏิบัติงาน ด้านค่าใช้จ่ายและเวลามากกว่ากลุ่มผู้จัดการข้อมูลและกลุ่มผู้จัดทำข ้อมูลมีระดับความรุนแรงของ ปัญหาด้านบุคลากรอยู่ในระดับปานกลาง ด้านการปฏิบัติงาน ด้านค่าใช้จ่ายและเวลาอยู่ระดับมาก ขณะที่ผู้จัดการข้อมูลมีระดับความรุนแรงของปัญหาและอุปสรรคอยู่ในระดับปานกลางทั้งสามด้าน

บทที่ 3

วิธีดำเนินการวิจัย

การศึกษาครั้งนี้ เรื่อง “ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ (Survey research) เพื่อศึกษาปัญหาและอุปสรรคจากการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม โดยมีรายละเอียดการดำเนินการเป็นลำดับขั้นตอนดังนี้

- 3.1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง
- 3.2. เครื่องมือวิจัย
- 3.3. การเก็บรวบรวมข้อมูล
- 3.4. วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล

3.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ผู้ปฏิบัติงานด้านการคำนวณ ต้นทุนกิจกรรม และผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีของหน่วยงานราชการในจังหวัดสมุทรสงคราม จำนวน 117 หน่วยงาน (แหล่งที่มา : กลุ่มงานข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร ประจำปี 2554 สำนักงานจังหวัดสมุทรสงคราม) จากนั้นผู้วิจัยได้กำหนดกลุ่มตัวอย่างคำนวณจากสูตร (Yamane,1976) กำหนดค่าความคลาดเคลื่อนของการสุ่มตัวอย่างที่ระดับ 0.05 ทำการแทนค่าสูตรคำนวณ ดังนี้

$$n = \frac{N}{1 + N(e^2)}$$

เมื่อ n = จำนวนของตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา
 N = จำนวนรวมทั้งหมดของประชากรที่ใช้ในการศึกษา
 e = ค่าความคลาดเคลื่อนของกลุ่มตัวอย่าง

$$\begin{aligned} n &= \frac{117}{1 + (117(0.05)^2)} \\ &= 90.52 \text{ หน่วยงาน} \end{aligned}$$

ดังนั้นกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้มีจำนวน 91 หน่วยงาน ประกอบด้วย ผู้ปฏิบัติงานด้านการคำนวณต้นทุนกิจกรรมและผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชี รวม 182 คน

วิธีการสุ่มตัวอย่าง

1. ใช้การสุ่มตัวอย่างแบบโควตา (Quota Sampling) เพื่อให้ได้กลุ่มตัวอย่างที่จะทำการเก็บข้อมูลในสัดส่วนที่เท่ากันในแต่ละหน่วยงาน ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

ตารางที่ 3.1 แสดงประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ลำดับ	หน่วยงาน	ประชากร	กลุ่มตัวอย่าง
1	กระทรวงมหาดไทย	16	12
2	สำนักนายกรัฐมนตรี	2	2
3	กระทรวงกลาโหม	1	1
4	กระทรวงการคลัง	8	6
5	กระทรวงการท่องเที่ยวและกีฬา	3	2
6	กระทรวงพัฒนาสังคมและความมั่นคงของมนุษย์	3	2
7	กระทรวงเกษตรและสหกรณ์	10	8
8	กระทรวงคมนาคม	4	3
9	กระทรวงทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม	1	1
10	กระทรวงเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร	3	2
11	กระทรวงพลังงาน	1	1
12	กระทรวงพาณิชย์	3	3
13	กระทรวงยุติธรรม	5	3
14	กระทรวงแรงงาน	5	3
15	กระทรวงวัฒนธรรม	1	1
16	กระทรวงศึกษาธิการ	5	3
17	กระทรวงสาธารณสุข	2	2
18	กระทรวงอุตสาหกรรม	1	1
19	สำนักงานตำรวจแห่งชาติ	2	2
20	สำนักงานอัยการสูงสุด	2	2

ตารางที่ 3.1 (ต่อ)

21	สำนักงานศาลยุติธรรม	2	2
22	สำนักงานคณะกรรมการการเลือกตั้ง	1	1
23	หน่วยงานบริหารราชการส่วนท้องถิ่น	36	28
รวม		117	91

3.2 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

การศึกษาครั้งนี้เป็นงานวิจัยเชิงสำรวจ ผู้วิจัยใช้แบบสอบถามชนิดมาตราส่วนประมาณค่าเป็นเครื่องมือในการวิจัย มีขั้นตอนและวิธีการสร้าง ดังนี้

1. ศึกษาแนวทางการสร้างแบบสอบถามชนิดมาตราส่วน ประมาณค่า จากเอกสารต่าง ๆ เกี่ยวกับขั้นตอนและวิธีการสร้างที่เป็นแนวคิดทฤษฎี เนื้อหา และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อเป็นแนวทางในการกำหนดกรอบแนวคิดการวิจัย สำหรับกำหนดประเด็นหลักและประเด็นย่อย ให้ครอบคลุมเนื้อหาสาระตามวัตถุประสงค์ แล้วนำมาสร้างแบบสอบถาม

2. ดำเนินการร่างแบบสอบถามโดยแบ่งแบบสอบถามออกเป็น 2 ส่วน คือ

ส่วนที่ 1 เป็นคำถามเกี่ยวกับข้อมูลทั่วไป ที่ประกอบด้วยเพศ อายุ ระดับการศึกษา สาขาวิชา ที่สำเร็จการศึกษา อายุงานในการปฏิบัติงาน ตำแหน่งงาน และหน้าที่รับผิดชอบ มีลักษณะเป็นแบบสำรวจรายการ (Check List) รวม 7 ข้อ

ส่วนที่ 2 เป็นคำถามเกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคที่มีต่อการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการในจังหวัดสมุทรสงคราม แบ่งออกเป็น 3 ด้าน ประกอบด้วยด้านบุคลากร ด้านการปฏิบัติงาน และด้านค่าใช้จ่ายและเวลา ลักษณะคำถามเป็นแบบ ประมาณค่า (Rating Scale) โดยให้คะแนนเป็น 5 ระดับ คือ มากที่สุด มาก ปานกลาง น้อย น้อยที่สุด จำนวน 16 ข้อ

ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคที่พบในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับปัญหาที่เกิดขึ้น มีลักษณะแบบสอบถามปลายเปิด (Open – Ended)

3. นำแบบสอบถามฉบับร่างให้อาจารย์ที่ปรึกษาตรวจสอบความถูกต้องตรงตามเนื้อหา (Content Validity) เพื่อให้ได้แบบสอบถามที่มีข้อความตรงประเด็นครอบคลุมเนื้อหา มีความเหมาะสมด้านการใช้ภาษาและถ้อยคำ

4. ดำเนินการแก้ไขแบบสอบถาม เมื่อแก้ไขเรียบร้อยแล้วนำไปให้อาจารย์ที่ปรึกษาพิจารณาความถูกต้องและเหมาะสม

5. นำแบบสอบถามที่ผ่านการพิจารณาจากอาจารย์ที่ปรึกษา ไปทดลองใช้ (Try out) เพื่อตรวจสอบคุณภาพของ เครื่องมือกับกลุ่มทดลอง ที่มีคุณสมบัติใกล้เคียงกันจำนวน 30 คน เพื่อหาความเชื่อมั่นของแบบสอบถามทั้งฉบับ โดยหาค่าความเชื่อมั่นตามวิธีของ Cronbach ใช้สูตร “สัมประสิทธิ์แอลฟา”

6. นำแบบสอบถามมาปรับปรุงแก้ไขให้ได้แบบสอบถามที่สมบูรณ์ เพื่อใช้ในการเก็บข้อมูลจริง

7. การกำหนดค่าน้ำหนักแบบสอบถาม โดยกำหนดให้ค่าคะแนน ดังนี้

มากที่สุด	ให้มีค่าคะแนนเป็น 5
มาก	ให้มีค่าคะแนนเป็น 4
ปานกลาง	ให้มีค่าคะแนนเป็น 3
น้อย	ให้มีค่าคะแนนเป็น 2
น้อยที่สุด	ให้มีค่าคะแนนเป็น 1

8. การแปลผลคะแนนที่ได้จากแบบสอบถาม สำหรับการตีค่าเฉลี่ยน้ำหนักของแบบสอบถามตามรายการข้อคำถามและรายการกำหนดดังนี้

ค่าเฉลี่ย 4.51 – 5.00 หมายถึง มีปัญหาและอุปสรรคอยู่ในระดับมากที่สุด

ค่าเฉลี่ย 3.51 – 4.50 หมายถึง มีปัญหาและอุปสรรคอยู่ในระดับมาก

ค่าเฉลี่ย 2.51 – 3.50 หมายถึง มีปัญหาและอุปสรรคอยู่ในระดับปานกลาง

ค่าเฉลี่ย 1.51 – 2.50 หมายถึง มีปัญหาและอุปสรรคอยู่ในระดับน้อย

ค่าเฉลี่ย 1.00 – 1.50 หมายถึง มีปัญหาและอุปสรรคอยู่ในระดับน้อยที่สุด

9. จัดพิมพ์แบบสอบถามฉบับสมบูรณ์ เพื่อนำไปใช้เก็บข้อมูล

3.3 การเก็บรวบรวมข้อมูล

ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ ผู้ศึกษาได้ใช้วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล 2 วิธี คือ

1. ข้อมูลปฐมภูมิ (Primary Data) ผู้ศึกษาได้เก็บรวบรวมข้อมูลด้วยวิธีวิจัยเชิงสำรวจ (Survey Reseach) และใช้แบบสอบถาม (Questionaire) จำนวน 182 ชุด เป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล

2. ข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) โดยผู้ศึกษาได้ศึกษา ค้นคว้า รวบรวม ข้อมูลจากเอกสารทางวิชาการที่เกี่ยวข้อง

3.4 วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล

หลังจากที่ได้รับข้อมูลจากแบบสอบถามแล้ว นำข้อมูลที่ได้รับมาตรวจสอบความสมบูรณ์ของข้อมูลและประมวลผลข้อมูลโดยทดสอบค่าทางสถิติ

1. การวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม สถิติที่ใช้คือ ความถี่ (Frequency) และค่าร้อยละ (Percentage)

2. การวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคต่อการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม โดยให้แสดงความคิดเห็นว่ามีปัญหาและอุปสรรคมากน้อยเพียงใด สถิติที่ใช้ คือ ค่าเฉลี่ย (Mean : \bar{x}) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation : S.D.)

สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ใช้หลักสถิติดังนี้

1. สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistic)

1.1 การหาค่าร้อยละ (Percentage) ใช้สูตร (ธานินทร์ ศิลป์จารุ, 2551 : 148)

$$P = \frac{X \times 100}{n}$$

เมื่อ P = ค่าร้อยละ
X = จำนวนข้อมูลที่ต้องการนำมาหาค่าร้อยละ
n = จำนวนข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด

1.2 การหาค่าเฉลี่ย (Means) ใช้สูตร (ธานินทร์ ศิลป์จารุ, 2551 : 149)

$$\bar{x} = \frac{\sum x}{n}$$

เมื่อ \bar{x} = ค่าเฉลี่ย
 $\sum x$ = ผลรวมของข้อมูลทั้งหมด
n = จำนวนข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด

1.3 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Stand Deviation)) ใช้สูตร (ธานินทร์ ศิลป์จารุ, 2551 : 163)

$$S.D = \sqrt{\frac{\sum (x - \bar{x})^2}{n - 1}}$$

เมื่อ S.D = ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน
x = ข้อมูลแต่ละจำนวน
 \bar{x} = ค่าเฉลี่ย (Mean) ของข้อมูลในชุดนั้น

n = จำนวนข้อจากกลุ่มตัวอย่าง

1.4 การหาค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม ด้วยวิธีวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาช (Cronbach's Alpha Coefficient) ใช้สูตร (ศิริชัย กาญจนวาสี และคณะ , 2543:26)

$$\alpha = \left[\frac{k}{k-1} \right] \left[1 - \frac{\sum \sigma_i^2}{\sigma^2} \right]$$

เมื่อ α = ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา

k = จำนวนข้อของแบบสอบถาม

$\sum \sigma_i^2$ = ความแปรปรวนของคะแนนแต่ละข้อ

σ^2 = ความแปรปรวนของคะแนนทั้งหมด



บทที่ 4

ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

การศึกษาเรื่อง ปัญหาและอุปสรรคการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ผู้วิจัยได้แยกผลการศึกษาดังนี้เป็น

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามของผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชี

ส่วนที่ 2 ข้อมูลเกี่ยวกับปัญหาอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม สำหรับผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชี

ส่วนที่ 3 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามของผู้ปฏิบัติงานด้านต้นทุนกิจกรรม

ส่วนที่ 4 ข้อมูลเกี่ยวกับปัญหาอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม สำหรับผู้ปฏิบัติงานด้านต้นทุน

ส่วนที่ 5 ข้อมูลเกี่ยวกับความคิดเห็นและข้อเสนอแนะในการแก้ไขปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม

ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามของผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชี

ตารางที่ 4.1 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม โดยจำแนกตามตำแหน่ง

เพศ	จำนวน (คน)	ร้อยละ
ชาย	20	21.98
หญิง	71	78.02
รวม	91	100

จากตารางที่ 4.1 พบว่า ผู้ปฏิบัติงานด้านการบัญชีของหน่วยงานราชการในจังหวัดสมุทรสงครามเป็นเพศชาย จำนวน 20 คน คิดเป็นร้อยละ 21.98 และเพศหญิง จำนวน 71 คน คิดเป็นร้อยละ 78.02

ตารางที่ 4.2 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามจำแนกตามอายุ

อายุ	จำนวน (คน)	ร้อยละ
ต่ำกว่า 25 ปี	12	13.19
26-35 ปี	52	57.14
36-45 ปี	25	27.47
46-55 ปี	1	1.10
มากกว่า 55 ปี	1	1.10
รวม	91	100.00

จากตารางที่ 4.2 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีอายุ 26-35 ปี จำนวน 52 คน คิดเป็นร้อยละ 57.14 รองลงมา คือ อายุระหว่าง 36-45 ปี จำนวน 25 คน คิดเป็นร้อยละ 27.47 อายุต่ำกว่า 25 ปี จำนวน 12 คน คิดเป็นร้อยละ 13.19 และช่วงอายุที่มีจำนวนน้อยที่สุด คือ อายุ 46-55 ปี และอายุมากกว่า 55 ปี จำนวนอย่างละ 1 คน คิดเป็นร้อยละ 1.10

ตารางที่ 4.3 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม โดยจำแนกตามระดับการศึกษา

ระดับการศึกษา	จำนวน (คน)	ร้อยละ
ปวช./ม.6	29	31.87
ปวส./อนุปริญญา	17	18.68
ปริญญาตรี	39	42.86
ปริญญาโท	6	6.59
รวม	91	100.00

จากตารางที่ 4.3 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีการศึกษาในระดับปริญญาตรี จำนวน 39 คน คิดเป็นร้อยละ 42.86 รองลงมา คือ มีการศึกษาระดับปวช./ม.6 จำนวน 29 คน คิดเป็นร้อยละ 31.87 ระดับการศึกษา ปวส./อนุปริญญา จำนวน 17 คน คิดเป็นร้อยละ 18.68 และ ระดับการศึกษาที่มีจำนวนน้อยที่สุด คือ ปริญญาโท จำนวน 6 คน คิดเป็นร้อยละ 6.59

ตารางที่ 4.4 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม โดยจำแนกตามสาขาวิชาที่สำเร็จการศึกษา

สาขาวิชาที่สำเร็จการศึกษา	จำนวน (คน)	ร้อยละ
การบัญชี	52	57.14
การเงิน	16	17.58
การจัดการ	17	18.68
อื่น ๆ คอมพิวเตอร์ธุรกิจ	6	6.60
รวม	91	100.00

จากตารางที่ 4.4 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ สำเร็จการศึกษาสาขาวิชาการบัญชี จำนวน 52 คน คิดเป็นร้อยละ 57.14 รองลงมาสาขาวิชาการจัดการจำนวน 17 คน คิดเป็นร้อยละ 18.68 สาขาวิชาการเงินจำนวน 16 คน คิดเป็นร้อยละ 17.58 และสาขาวิชาที่มีจำนวนน้อยที่สุดคือสาขาอื่น ๆ เช่น สาขาคอมพิวเตอร์ธุรกิจ จำนวน 6 คน คิดเป็นร้อยละ 6.60

ตารางที่ 4.5 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม โดยจำแนกตามอายุงานในการปฏิบัติหน้าที่

อายุงานในการปฏิบัติหน้าที่	จำนวน (คน)	ร้อยละ
ต่ำกว่า 5 ปี	40	43.96
6-10 ปี	35	38.46
11-15 ปี	11	12.09
มากกว่า 16 ปีขึ้นไป	5	5.49
รวม	91	100.00

จากตารางที่ 4.5 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานต่ำกว่า 5 ปี จำนวน 40 คน คิดเป็นร้อยละ 43.96 รองลงมามีระยะเวลาในการปฏิบัติงาน 6-10 ปี จำนวน 35 คน คิดเป็นร้อยละ 38.46 ระยะเวลาในการปฏิบัติงาน 11-15 ปี จำนวน 11 คน คิดเป็นร้อยละ 12.09 ระยะเวลาในการปฏิบัติงานที่น้อยที่สุดคือมากกว่า 16 ปี จำนวน 5 คน คิดเป็นร้อยละ 5.49

ตารางที่ 4.6 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม โดยจำแนกตามตำแหน่งงานในปัจจุบัน

ตำแหน่งงานในปัจจุบัน	จำนวน (คน)	ร้อยละ
ลูกจ้างประจำ	7	7.69
ระดับปฏิบัติการ	39	42.86
ระดับชำนาญงาน	15	16.48
อื่น ๆ ลูกจ้างชั่วคราว	30	32.97
รวม		100.00

จากตารางที่ 4.6 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีตำแหน่งระดับปฏิบัติการ จำนวน 39 คน คิดเป็นร้อยละ 42.86 รองลงมาเป็นลูกจ้างชั่วคราวจำนวน 30 คน คิดเป็นร้อยละ 32.97 ระดับชำนาญงาน จำนวน 15 คน คิดเป็นร้อยละ 16.48 และตำแหน่งงานที่น้อยที่สุดคือ ลูกจ้างประจำ จำนวน 7 คน คิดเป็นร้อยละ 7.69

ส่วนที่ 2 ข้อมูลสอบถามเกี่ยวกับปัญหาอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม สำหรับผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชี

ตารางที่ 4.7 แสดงค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม โดยรวมและรายด้าน

รายการ	\bar{X}	S.D.	ระดับปัญหา
1. ด้านบุคลากร	3.49	0.67	ปานกลาง
2. ด้านการปฏิบัติงาน	3.50	0.65	ปานกลาง
3. ด้านค่าใช้จ่ายและเวลา	3.56	0.68	มาก
โดยรวม	3.52	0.55	มาก

จากตารางที่ 4.7 พบว่าปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงครามโดยรวมอยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 3.52, S.D. = 0.55$) เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่า ด้านค่าใช้จ่ายและเวลา มีปัญหาอยู่ในระดับ มาก ($\bar{X} = 3.56, S.D. = 0.68$) รองลงมาเป็นด้านปฏิบัติงานมีปัญหา ระดับปานกลาง ($\bar{X} = 3.50, S.D. = 0.65$) และด้านบุคลากรมีปัญหา ระดับปานกลาง ($\bar{X} = 3.49, S.D. = 0.67$)

ตาราง 4.8 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับปัญหาและอุปสรรคในการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ด้านบุคลากร

รายการ	\bar{X}	S.D.	ระดับปัญหา
ด้านบุคลากร			
1. ความรู้ ความเข้าใจในระบบต้นทุนกิจกรรม	3.74	0.81	มาก
2. จำนวนครั้งการอบรมให้ความรู้เกี่ยวกับการปฏิบัติงานของหน่วยงานที่รับผิดชอบ กรมบัญชีกลาง/คลังเขต	3.65	0.97	มาก
3. ไม่มีเจ้าหน้าที่ให้สอบถามเมื่อมีข้อสงสัย	3.24	1.09	ปานกลาง
4. การปรับเปลี่ยนบุคลากรผู้รับผิดชอบงาน	3.40	0.94	ปานกลาง
5. ผู้ปฏิบัติงานไม่มีส่วนร่วมในการกำหนดกิจกรรม	3.43	0.97	ปานกลาง
โดยรวม	3.49	0.67	ปานกลาง

จากตารางที่ 4.8 พบว่า ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ด้านบุคลากรโดยรวมอยู่ในระดับปานกลาง ($\bar{X} = 3.49$, $S.D. = 0.67$) เมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า ข้อที่มีระดับปัญหาเฉลี่ยมากที่สุดคือ ความรู้ ความเข้าใจในระบบต้นทุนกิจกรรม โดยมีปัญหาอยู่ใน ระดับมาก ($\bar{X} = 3.74$, $S.D. = 0.81$) รองลงมาคือ จำนวนครั้งการอบรมให้ความรู้เกี่ยวกับการปฏิบัติงานของหน่วยงานที่รับผิดชอบ กรมบัญชีกลาง /คลังเขต ($\bar{X} = 3.65$, $S.D. = 0.97$) และข้อที่มีระดับปัญหาเฉลี่ย น้อยที่สุด ไม่มีเจ้าหน้าที่ให้สอบถามเมื่อมีข้อสงสัย ($\bar{X} = 3.24$, $S.D. = 1.09$)

ตารางที่ 4.9 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับปัญหาและอุปสรรคในการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ด้านการปฏิบัติงาน

รายการ	\bar{X}	S.D.	ระดับปัญหา
ด้านการปฏิบัติงาน			
1. คู่มือการปฏิบัติงานมีรายละเอียดครบถ้วน ถูกต้อง	3.58	0.91	มาก
2. การจัดทำทะเบียนคุมเงินและรายงานค่าใช้จ่ายแยกตามหน่วยงานย่อย	3.76	0.94	มาก

ตารางที่ 4.9 (ต่อ)

รายการ	\bar{X}	S.D.	ระดับปัญหา
ด้านการปฏิบัติงาน			
3. ลูกหนี้เงินยืมข้ามปีมีจำนวนมาก	3.19	3.10	ปานกลาง
4. การคำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐานที่เป็นผลผลิต	3.30	1.02	ปานกลาง
5. การตรวจสอบข้อมูลในส่วนที่เป็นค่าใช้จ่าย	3.49	0.95	ปานกลาง
6. การเรียกดูข้อมูลทางการเงินและบัญชีในระบบ GFMIS	3.65	0.84	ปานกลาง
7. การจัดทำข้อมูลวิเคราะห์การเงิน	3.45	0.99	ปานกลาง
8. การกำหนดรหัสโครงสร้าง รหัสงบประมาณและรหัสบัญชี	3.58	0.83	มาก
โดยรวม	3.50	0.65	มาก

จากตารางที่ 4.9 พบว่า ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ด้านการปฏิบัติงานโดยรวมอยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 3.50$, $S.D. = 0.65$) เมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า ข้อที่มีระดับปัญหาเฉลี่ยมากที่สุดคือ การจัดทำทะเบียนคุมเงินและรายงานค่าใช้จ่าย แยกตามหน่วยงานย่อย โดยมีปัญหาอยู่ใน ระดับมาก ($\bar{X} = 3.76$, $S.D. = 0.94$) รองลงมาคือการเรียกดูข้อมูลทางการเงินและบัญชีในระบบ GFMIS ($\bar{X} = 3.65$, $S.D. = 0.84$) และข้อที่มีระดับปัญหาเฉลี่ยน้อยที่สุดคือ ลูกหนี้เงินยืมข้ามปีมีจำนวนมาก ($\bar{X} = 3.19$, $S.D. = 1.00$)

ตารางที่ 4.10 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับปัญหาและอุปสรรคในการนำระบบ

ต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ด้านค่าใช้จ่ายและเวลา

รายการ	\bar{X}	S.D.	ระดับปัญหา
ด้านค่าใช้จ่ายและเวลา			
1. ค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นเพราะการปฏิบัติงานมีขั้นตอนยุ่งยาก	3.36	0.88	ปานกลาง
2. ใช้ระยะเวลาในการจัดทำข้อมูล/จัดเก็บข้อมูล	3.71	0.89	มาก
3. ใช้ระยะเวลาในการปันส่วนต้นทุน	3.60	0.98	มาก
โดยรวม	3.56	0.68	มาก

จากตารางที่ 4.10 พบว่า ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ด้านค่าใช้จ่ายและเวลา โดยรวมอยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 3.56$, $S.D. = 0.68$) เมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า ข้อที่มีระดับปัญหาเฉลี่ยมากที่สุดคือ ใช้ระยะเวลานานในการจัดทำข้อมูล/จัดเก็บข้อมูล โดยมีปัญหาอยู่ใน ระดับมาก ($\bar{X} = 3.71$, $S.D. = 0.89$) รองลงมา คือ ใช้ระยะเวลานานในการปันส่วนต้นทุน ($\bar{X} = 3.60$, $S.D. = 0.98$) และข้อที่มีระดับปัญหาเฉลี่ยน้อยที่สุดคือ ค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นเพราะการปฏิบัติงานมีขั้นตอนยุ่งยาก ($\bar{X} = 3.36$, $S.D. = 0.88$)

ส่วนที่ 3 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามของผู้ปฏิบัติงานด้านต้นทุนกิจกรรม

ตารางที่ 4.11 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม โดยจำแนกตามเพศ

เพศ	จำนวน (คน)	ร้อยละ
ชาย	24	26.37
หญิง	67	73.63
รวม	91	100

จากตารางที่ 4.11 พบว่า ผู้ปฏิบัติงานด้านการคำนวณต้นทุนของหน่วยงานราชการในจังหวัดสมุทรสงครามเป็นเพศชาย จำนวน 24 คน คิดเป็นร้อยละ 26.37 และเพศหญิง จำนวน 67 คน คิดเป็นร้อยละ 73.63

ตารางที่ 4.12 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามจำแนกตามอายุ

อายุ	จำนวน (คน)	ร้อยละ
ต่ำกว่า 25 ปี	15	16.48
26-35 ปี	48	52.74
36-45 ปี	22	24.18
46-55 ปี	4	4.40
มากกว่า 55 ปี	2	2.20
รวม	91	100.00

จากตารางที่ 4.12 พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีอายุ 26-35 ปี จำนวน 48 คน คิดเป็นร้อยละ 52.74 รองลงมา คือ อายุระหว่าง 36-45 ปี จำนวน 22 คน คิดเป็นร้อยละ 24.18 อายุต่ำกว่า 25 ปี จำนวน 15 คน คิดเป็นร้อยละ 16.48 ช่วงอายุที่มีจำนวนน้อยที่สุด คือ อายุ 46-55 ปี จำนวน 4 คน

คิดเป็นร้อยละ 4.40 และอายุมากกว่า 55 ปี จำนวน 2 คน คิดเป็นร้อยละ 2.20

ตารางที่ 4.13 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม โดยจำแนกตามระดับการศึกษา

ระดับการศึกษา	จำนวน (คน)	ร้อยละ
ปวช./ม.6	13	14.29
ปวส/อนุปริญญา	24	26.37
ปริญญาตรี	46	50.55
ปริญญาโท	8	8.79
รวม	91	100.00

จากตารางที่ 4.3 พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีการศึกษาในระดับปริญญาตรี จำนวน 46 คน คิดเป็นร้อยละ 50.55 รองลงมา คือ การศึกษาระดับปวส./อนุปริญญา จำนวน 24 คน คิดเป็นร้อยละ 26.37 ปวช./ม.6 จำนวน 13 คน คิดเป็นร้อยละ 14.29 และระดับการศึกษาที่มีจำนวนน้อยที่สุด คือ ปริญญาโท จำนวน 8 คน คิดเป็นร้อยละ 8.79

ตารางที่ 4.14 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม โดยจำแนกตามสาขาวิชาที่สำเร็จ

สาขาวิชาที่สำเร็จการศึกษา	จำนวน (คน)	ร้อยละ
การบัญชี	49	53.85
การเงิน	26	28.57
การจัดการ	14	15.38
อื่น ๆ คอมพิวเตอร์ธุรกิจ	2	2.20
รวม	91	100.00

จากตารางที่ 4.14 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่สำเร็จ การศึกษาสาขาวิชาการบัญชี จำนวน 49 คน คิดเป็นร้อยละ 53.85 รองลงมาสาขาวิชาการเงินจำนวน 26 คน คิดเป็นร้อยละ 28.57 สาขาวิชาการจัดการ จำนวน 14 คน คิดเป็นร้อยละ 15.38 สาขาวิชาที่มีจำนวนน้อยที่สุดคือสาขา อื่น ๆ เช่นสาขาคอมพิวเตอร์ธุรกิจ จำนวน 2 คน คิดเป็นร้อยละ 2.20

ตารางที่ 4.15 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม โดยจำแนกตามอายุงานในการปฏิบัติหน้าที่

อายุงานในการปฏิบัติหน้าที่	จำนวน (คน)	ร้อยละ
ต่ำกว่า 5 ปี	33	36.26
6-10 ปี	36	39.56
11-15 ปี	15	16.48
มากกว่า 16 ปีขึ้นไป	7	7.70
รวม	91	100.00

จากตารางที่ 4.5 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงาน 6-10 ปี จำนวน 36 คน คิดเป็นร้อยละ 39.56 รองลงมามีระยะเวลาในการปฏิบัติงานต่ำกว่า 5 ปี จำนวน 33 คน คิดเป็นร้อยละ 36.26 ระยะเวลาในการปฏิบัติงาน 11 - 15 ปี จำนวน 15 คน คิดเป็นร้อยละ 16.48 ระยะเวลาในการปฏิบัติงานที่น้อยที่สุดคือมากกว่า 16 ปี จำนวน 7 คน คิดเป็นร้อยละ 7.70

ตารางที่ 4.16 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม โดยจำแนกตามตำแหน่งงานในปัจจุบัน

ตำแหน่งงานในปัจจุบัน	จำนวน (คน)	ร้อยละ
ลูกจ้างประจำ	11	12.09
ระดับปฏิบัติการ	48	52.75
ระดับชำนาญงาน	20	21.97
อื่น ๆ เช่น ลูกจ้างชั่วคราว	12	13.19
รวม	91	100.00

จากตารางที่ 4.6 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีตำแหน่งระดับปฏิบัติการ จำนวน 48 คน คิดเป็นร้อยละ 52.75 รองลงมาเป็นระดับชำนาญงานจำนวน 20 คน คิดเป็นร้อยละ 21.97 ระดับอื่น ๆ เช่น ลูกจ้างชั่วคราวจำนวน 12 คน คิดเป็นร้อยละ 13.19 ตำแหน่งงานที่น้อยที่สุดคือ ลูกจ้างประจำ จำนวน 11 คน คิดเป็นร้อยละ 12.09

ส่วนที่ 4 ข้อมูลสอบถามเกี่ยวกับปัญหาอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ใน
หน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม สำหรับผู้ปฏิบัติงานด้านการคำนวณต้นทุน
ตารางที่ 4.17 แสดงค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับปัญหาและอุปสรรคในการนำ
ต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม โดยรวมและรายด้าน

รายการ	\bar{X}	S.D.	ระดับปัญหา
1. ด้านบุคลากร	3.22	0.61	ปานกลาง
2. ด้านการปฏิบัติงาน	3.23	0.62	ปานกลาง
3. ด้านค่าใช้จ่ายและเวลา	3.35	0.77	ปานกลาง
โดยรวม	3.25	0.58	ปานกลาง

จากตารางที่ 4.17 พบว่า ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงาน
ราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม โดยรวมอยู่ในระดับ ปานกลาง ($\bar{X} = 3.25, S.D. = 0.58$) เมื่อพิจารณา
เป็นรายด้านพบว่า ด้าน ค่าใช้จ่ายและเวลา มีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง ($\bar{X} = 3.35, S.D. = 0.77$)
รองลงมาเป็น ด้านปฏิบัติงาน มีปัญหา ระดับปานกลาง ($\bar{X} = 3.23, S.D. = 0.62$) และด้านบุคลากร มี
ปัญหาระดับปานกลาง ($\bar{X} = 3.22, S.D. = 0.61$)

ตารางที่ 4.18 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับปัญหาและอุปสรรคในการนำระบบ
ต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ด้านบุคลากร

รายการ	\bar{X}	S.D.	ระดับปัญหา
ด้านบุคลากร			
1. ความรู้ ความเข้าใจในระบบต้นทุนกิจกรรม	3.41	0.88	ปานกลาง
2. จำนวนครั้งการอบรมให้ความรู้เกี่ยวกับการปฏิบัติงาน ของหน่วยงานที่รับผิดชอบ กรมบัญชีกลาง/คลังเขต	3.35	0.82	ปานกลาง
3. ไม่มีเจ้าหน้าที่ให้สอบถามเมื่อมีข้อสงสัย	2.92	0.85	ปานกลาง
4. การปรับเปลี่ยนบุคลากรผู้รับผิดชอบงาน	3.27	0.89	ปานกลาง
5. ผู้ปฏิบัติงานไม่มีส่วนร่วมในการกำหนดกิจกรรม	3.13	0.93	ปานกลาง
โดยรวม	3.22	0.61	ปานกลาง

จากตารางที่ 4.18 พบว่า ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ด้านบุคลากรโดยรวมอยู่ในระดับปานกลาง ($\bar{X} = 3.22$, $S.D. = 0.61$) เมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า ข้อที่มีระดับปัญหาเฉลี่ยมากที่สุดคือ ความรู้ ความเข้าใจในระบบต้นทุนกิจกรรม โดยมีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง ($\bar{X} = 3.41$, $S.D. = 0.88$) รองลงมาคือ จำนวนครั้งการอบรมให้ความรู้เกี่ยวกับการปฏิบัติงานของหน่วยงานที่รับผิดชอบ กรมบัญชีกลาง/คลังเขต ($\bar{X} = 3.35$, $S.D. = 0.82$) และข้อที่มีระดับปัญหาเฉลี่ยน้อยที่สุดคือ ไม่มีเจ้าหน้าที่ให้สอบถามเมื่อมีข้อสงสัย ($\bar{X} = 2.92$, $S.D. = 0.85$)

ตารางที่ 4.19 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับปัญหาและอุปสรรคในการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ด้านการปฏิบัติงาน

รายการ	\bar{X}	$S.D.$	ระดับปัญหา
ด้านการปฏิบัติงาน			
1. คู่มือการปฏิบัติงานมีรายละเอียดครบถ้วน ถูกต้อง	3.29	0.86	ปานกลาง
2. รหัสที่กำหนดใช้มีจำนวนมากยากต่อการจำแนกกิจกรรม	3.23	0.83	ปานกลาง
3. กิจกรรมไม่ครอบคลุมการปฏิบัติงานทั้งหมด	3.21	0.92	ปานกลาง
4. รายละเอียดของแบบฟอร์มการคำนวณต้นทุนกิจกรรมมีมากเกินไป	3.32	0.86	ปานกลาง
5. ระบบบัญชีการเงินและรายงานทางการเงินไม่สะท้อนถึงกิจกรรม/ไม่ถูกต้อง	3.21	0.94	ปานกลาง
6. ระบบการจัดเก็บข้อมูลการปฏิบัติงาน การนับปริมาณผลงานไม่เสร็จในปีงบประมาณ	3.10	0.83	ปานกลาง
7. การระบุค่าใช้จ่ายว่าเป็นต้นทุนทางตรงหรือทางอ้อม	3.14	0.82	ปานกลาง
8. การนำข้อมูลไปวางแผนการใช้จ่ายในปีงบประมาณถัดไป	3.37	0.89	ปานกลาง
โดยรวม	3.23	0.62	ปานกลาง

จากตารางที่ 4.19 พบว่า ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ด้านการปฏิบัติงานโดยรวมอยู่ในระดับปานกลาง ($\bar{X} = 3.23$, $S.D. = 0.62$) เมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า ข้อที่มีระดับปัญหาเฉลี่ยมากที่สุดคือ การนำข้อมูลไปวางแผนการใช้จ่ายในปีงบประมาณถัดไป โดยมีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง ($\bar{X} = 3.37$, $S.D. = 0.89$)

รองลงมาคือ รายละเอียดของแบบฟอร์มการคำนวณต้นทุน นกกิจกรรมมีมากเกินไป ($\bar{X} = 3.32, S.D. = 0.86$) และข้อที่มีระดับปัญหาเฉลี่ยน้อยที่สุดคือ ระบบการจัดเก็บข้อมูลการปฏิบัติงาน การนับปริมาณ ผลงานไม่เสร็จในปัจุบันประมาณ ($\bar{X} = 3.10, S.D. = 0.83$)

ตารางที่ 4.20 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับปัญหาและอุปสรรคในการนำระบบ ต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ด้านค่าใช้จ่ายและเวลา

รายการ	\bar{X}	S.D.	ระดับปัญหา
ด้านค่าใช้จ่ายและเวลา			
1. ค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นเพราะการปฏิบัติงานมีขั้นตอนยุ่งยาก	3.27	0.98	ปานกลาง
2. ใช้ระยะเวลาในการจัดทำข้อมูล/จัดเก็บข้อมูล	3.37	0.86	ปานกลาง
3. ใช้ระยะเวลาในการปันส่วนต้นทุน	3.41	0.86	ปานกลาง
	3.35	0.77	ปานกลาง

จากตารางที่ 4.20 พบว่า ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ด้านค่าใช้จ่ายและเวลาโดยรวมอยู่ในระดับปานกลาง ($\bar{X} = 3.35, S.D. = 0.77$) เมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า ข้อที่มีระดับปัญหาเฉลี่ยมากที่สุดคือ ใช้ระยะเวลาในการปันส่วนต้นทุน โดยมีปัญหาอยู่ใน ระดับปานกลาง ($\bar{X} = 3.41, S.D. = 0.86$) รองลงมาคือ ใช้ระยะเวลาในการจัดทำข้อมูล/จัดเก็บข้อมูล ($\bar{X} = 3.37, S.D. = 0.86$) และข้อที่มีระดับปัญหาเฉลี่ยน้อยที่สุดคือ ค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นเพราะการปฏิบัติงานมีขั้นตอนยุ่งยาก ($\bar{X} = 3.27, S.D. = 0.98$)

ส่วนที่ 5 ข้อมูลเกี่ยวกับความคิดเห็นและข้อเสนอแนะในการแก้ไขปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม

1. การนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ มีประโยชน์ด้านการบริหารงาน สามารถปันส่วนต้นทุนได้ละเอียดมากขึ้น แต่ผู้เกี่ยวข้องต้องพิจารณาในการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้คือ ต้นทุนในการวางระบบมีค่าใช้จ่ายสูง

2. ควรจัดให้มีการอบรมสำหรับผู้ปฏิบัติงานด้านการบัญชีและผู้ปฏิบัติงานด้านการคำนวณต้นทุนกิจกรรม

3. รายละเอียดแบบฟอร์มการคำนวณต้นทุนกิจกรรมมีมากเกินไปทำให้สับสนในการปฏิบัติ อีกทั้งกิจกรรมที่กำหนดให้ไม่ครอบคลุมการปฏิบัติงานทั้งหมด

4. กิจกรรมบางเรื่องที่ทำซ้ำๆ งบประมาณมาก แต่ผลสำเร็จของกิจกรรมนั้นไม่คุ้มค่ากับงบประมาณ ดังนั้นก่อนกำหนดกิจกรรมควรประเมินกิจกรรมที่ผ่านมาว่าคุ้มค่าหรือไม่

5. ด้านสารสนเทศในหน่วยงาน ถ้าสมัยไม่รองรับการเปลี่ยนแปลง และขาดบุคลากรที่มีความชำนาญด้านนี้ ดังนั้นควรปรับปรุงด้านเทคโนโลยีสารสนเทศให้รองรับการเปลี่ยนแปลงและพัฒนาบุคลากรในหน่วยงาน

6. การดำเนินงานตามระบบต้นทุนกิจกรรม มีหลายขั้นตอน ทำให้เสียเวลาและเสียค่าใช้จ่ายมาก ดังนั้นควร ลดขั้นตอนการดำเนินงานให้น้อยลงและตัดกิจกรรมบางส่วนที่ไม่จำเป็นออกไปเพื่อประหยัดเวลาและค่าใช้จ่าย



บทที่ 5

สรุปผลการวิจัย การอภิปรายผลและข้อเสนอแนะ

การวิจัยเรื่อง ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ผู้วิจัยสามารถสรุปผล อภิปรายผลและข้อเสนอแนะ ดังนี้

- 5.1 สรุปผลการวิจัย
- 5.2 อภิปรายผลการวิจัย
- 5.3 ข้อเสนอแนะในการนำผลการวิจัยไปใช้
- 5.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องในอนาคต

5.1 สรุปผลการวิจัย

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถามของผู้ปฏิบัติงานด้านการบัญชี

จากการศึกษา พบว่า ผู้ปฏิบัติงานด้านการบัญชี ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิงจำนวน 71 ราย คิดเป็นร้อยละ 78.02 และเป็นเพศชายจำนวน 20 คน คิดเป็นร้อยละ 21.98 โดยผู้ตอบแบบสอบถาม ส่วนใหญ่มีอายุระหว่าง 26-35 ปี จำนวน 52 คน คิดเป็นร้อยละ 57.14 รองลงมา คือ อายุระหว่าง 36-45 ปี จำนวน 25 คน คิดเป็นร้อยละ 27.47 อายุต่ำกว่า 25 ปี จำนวน 12 คน คิดเป็นร้อยละ และช่วงอายุที่มีจำนวนน้อยที่สุด คือ อายุ 46-55 ปี จำนวน 1 คน คิดเป็นร้อยละ 1.10 และอายุมากกว่า 55 ปี จำนวน 1 คน คิดเป็นร้อยละ 1.10 การศึกษาในระดับปริญญาตรี จำนวน 39 คน คิดเป็นร้อยละ 42.86 รองลงมา คือ การศึกษาระดับ ปวช./ม.6 จำนวน 29 คน คิดเป็น ร้อยละ 31.87 และปวส./อนุปริญญา จำนวน 17 คน คิดเป็นร้อยละ 18.68 ระดับการศึกษาที่มีจำนวนน้อยที่สุด คือ ปริญญาโท จำนวน 6 คน คิดเป็นร้อยละ 5.9 สาขาวิชาที่สำเร็จการศึกษาส่วนใหญ่เป็นสาขาวิชาการบัญชี จำนวน 22 คน คิดเป็นร้อยละ 7.14 รองลงมาสาขาวิชาการจัดการจำนวน 17 คน คิดเป็นร้อยละ 6.8 สาขาวิชาการเงินจำนวน 6 คน คิดเป็นร้อยละ 7.58 สาขาวิชาที่มีจำนวนน้อยที่สุดคือสาขาอื่น ๆ เช่น สาขาคอมพิวเตอร์ธุรกิจ จำนวน 1 คน คิดเป็นร้อยละ 6.0 ระยะเวลาในการปฏิบัติงานต่ำกว่า 5 ปี จำนวน 40 คน คิดเป็นร้อยละ 39 รองลงมา มีระยะเวลาในการปฏิบัติงาน 5 ปี จำนวน 35 คน คิดเป็นร้อยละ 38.46 ระยะเวลาในการปฏิบัติงาน 15 ปี จำนวน 1 คน คิดเป็นร้อยละ 2.09 ระยะเวลาในการปฏิบัติงานที่น้อยที่สุดคือมากกว่า 16 ปี จำนวน 5 คน คิดเป็นร้อยละ 4.9 ตำแหน่งของผู้ปฏิบัติงานด้านการบัญชี ส่วนใหญ่ตำแหน่งระดับปฏิบัติการจำนวน 89 คน คิดเป็นร้อยละ 42.86 รองลงมาเป็นลูกจ้างชั่วคราวจำนวน 30 คน คิดเป็น ร้อยละ 32.97 ระดับชำนาญงาน จำนวน 15 คน คิดเป็นร้อยละ 6.48 ตำแหน่งงานที่น้อยที่สุดคือ ลูกจ้างประจำ จำนวน 7 คน คิดเป็นร้อยละ 6.9

ส่วนที่ 2 ข้อมูลเกี่ยวกับ ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจ กรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม สำหรับผู้ปฏิบัติงานด้านการบัญชี

ด้านบุคลากร

พบว่า ปัญหา และอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงครามด้านบุคลากรโดยรวมอยู่ในระดับปานกลาง ($\bar{X} = 3.49, S.D. = 0.67$) เมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า ข้อที่มีระดับปัญหาเฉลี่ยมากที่สุดคือ ความรู้ ความเข้าใจในระบบต้นทุนกิจกรรม โดยมีปัญหาอยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 3.74, S.D. = 0.81$) รองลงมาคือจำนวนครั้งการอบรมให้ความรู้เกี่ยวกับการปฏิบัติงานของหน่วยงานที่รับผิดชอบ กรมบัญชีกลาง/คลังเขต ($\bar{X} = 3.65, S.D. = 0.97$) และข้อที่มีระดับปัญหาเฉลี่ยน้อยที่สุด ไม่มีเจ้าหน้าที่ให้สอบถามเมื่อมีข้อสงสัย ($\bar{X} = 3.24, S.D. = 1.09$)

ด้านการปฏิบัติงาน

พบว่า ปัญหา และอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ด้านการปฏิบัติงานโดยรวมอยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 3.50, S.D. = 0.65$) เมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า ข้อที่มีระดับปัญหาเฉลี่ยมากที่สุดคือ การจัดทำทะเบียนคุมเงินและรายงานค่าใช้จ่าย แยกตามหน่วยงานย่อย โดยมีปัญหาอยู่ใน ระดับมาก ($\bar{X} = 3.76, S.D. = 0.94$) รองลงมาคือ การเรียกดูข้อมูลทางการเงินและบัญชีในระบบ GFMIS ($\bar{X} = 3.65, S.D. = 0.84$) และข้อที่มีระดับปัญหาเฉลี่ยน้อยที่สุดคือ ลูกหนี้เงินยืมข้ามปีมีจำนวนมาก ($\bar{X} = 3.19, S.D. = 1.00$)

ด้านค่าใช้จ่ายและเวลา

พบว่า ปัญหา และอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงครามด้านค่าใช้จ่ายและเวลาโดยรวมอยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 3.56, S.D. = 0.68$) เมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า ข้อที่มีระดับปัญหาเฉลี่ยมากที่สุดคือ ใช้ระยะเวลาในการจัดทำข้อมูล /จัดเก็บข้อมูลโดยมีปัญหาอยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 3.71, S.D. = 0.89$) รองลงมาคือ ใช้ระยะเวลาในการปันส่วนต้นทุน ($\bar{X} = 3.60, S.D. = 0.98$) และข้อที่มีระดับปัญหาเฉลี่ยน้อยที่สุดคือ ค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นเพราะการปฏิบัติงานมีขั้นตอนยุ่งยาก ($\bar{X} = 3.36, S.D. = 0.88$)

ส่วนที่ 3 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามของผู้ปฏิบัติงานด้านต้นทุนกิจกรรม

จากการศึกษาพบว่า ผู้ปฏิบัติงานด้านการคำนวณต้นทุนของหน่วยงานราชการในจังหวัดสมุทรสงครามเป็นเพศชาย จำนวน 24 คน คิดเป็นร้อยละ 26.37 และเพศหญิง จำนวน 67 คน คิดเป็นร้อยละ 73.63 ส่วนใหญ่มีอายุ 26-35 ปี จำนวน 48 คน คิดเป็นร้อยละ 52.74 รองลงมา คือ อายุระหว่าง 36-45 ปี จำนวน 22 คน คิดเป็นร้อยละ 24.18 อายุต่ำกว่า 25 ปี จำนวน 15 คน คิดเป็นร้อยละ

16.48 ช่วงอายุที่มีจำนวนน้อยที่สุด คือ อายุ 46-55 ปี จำนวน 4 คน คิดเป็นร้อยละ 4.40 และอายุมากกว่า 55 ปี จำนวน 2 คน คิดเป็นร้อยละ 2.20 จบการศึกษาในระดับปริญญาตรี จำนวน 46 คน คิดเป็นร้อยละ 50.55 รองลงมา คือ การศึกษาระดับปวส./อนุปริญญา จำนวน 24 คน คิดเป็นร้อยละ 26.37 และปวช./ม.6 จำนวน 13 คน คิดเป็นร้อยละ 14.29 ระดับการศึกษาที่มีจำนวนน้อยที่สุด คือ ปริญญาโท จำนวน 8 คน คิดเป็นร้อยละ 8.79 โดยสาขาวิชาที่สำเร็จการศึกษาส่วนใหญ่เป็น สาขาวิชาการบัญชี จำนวน 49 คน คิดเป็นร้อยละ 53.85 รองลงมาสาขาวิชาการเงินจำนวน 26 คน คิดเป็นร้อยละ 28.57 สาขาวิชาการจัดการ จำนวน 14 คน คิดเป็นร้อยละ 15.38 สาขาวิชาที่มีจำนวนน้อยที่สุดคือสาขาอื่น ๆ เช่น สาขา คอมพิวเตอร์ธุรกิจ จำนวน 2 คน คิดเป็นร้อยละ 2.2 ส่วนใหญ่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงาน 6-10 ปี จำนวน 36 คน คิดเป็นร้อยละ 39.56 รองลงมามีระยะเวลาในการปฏิบัติงานต่ำกว่า 5 ปี จำนวน 33 คน คิดเป็นร้อยละ 36.26 ระยะเวลาในการปฏิบัติงาน 11-15 ปี จำนวน 15 คน คิดเป็นร้อยละ 16.48 ระยะเวลาในการปฏิบัติงานที่น้อยที่สุดคือมากกว่า 16 ปี จำนวน 7 คน คิดเป็นร้อยละ 7.70 ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่อยู่ตำแหน่งระดับปฏิบัติการ จำนวน 48 คน คิดเป็นร้อยละ 52.75 รองลงมา เป็นระดับชำนาญงานจำนวน 20 คน คิดเป็นร้อยละ 21.97 ระดับอื่น ๆ เช่น ลูกจ้างชั่วคราวจำนวน 12 คน คิดเป็นร้อยละ 13.19 ตำแหน่งงานที่น้อยที่สุดคือ ลูกจ้างประจำ จำนวน 11 คน คิดเป็นร้อยละ 12.09

ส่วนที่ 4 ข้อมูลเกี่ยวกับปัญหาอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม สำหรับผู้ปฏิบัติงานด้านต้นทุน

ด้านบุคลากร

ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ด้านบุคลากรโดยรวมอยู่ในระดับปานกลาง ($\bar{X} = 3.22, S.D. = 0.61$) เมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า ข้อที่มีระดับปัญหาเฉลี่ยมากที่สุดคือ ความรู้ ความเข้าใจในระบบต้นทุนกิจกรรม โดยมีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง ($\bar{X} = 3.41, S.D. = 0.88$) รองลงมาคือ จำนวนครั้งการอบรมให้ความรู้เกี่ยวกับการปฏิบัติงานของหน่วยงานที่รับผิดชอบ กรมบัญชีกลาง /คลังเขต ($\bar{X} = 3.35, S.D. = 0.82$) และข้อที่มีระดับปัญหาเฉลี่ยน้อยที่สุด ไม่มีเจ้าหน้าที่ให้สอบถามเมื่อมีข้อสงสัย ($\bar{X} = 2.92, S.D. = 0.85$)

ด้านการปฏิบัติงาน

พบว่า ปัญหา และอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ด้านการปฏิบัติงานโดยรวมอยู่ในระดับปานกลาง ($\bar{X} = 3.23, S.D. = 0.62$) เมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า ข้อที่มีระดับปัญหาเฉลี่ยมากที่สุดคือ โดยมีปัญหา โดยรวมอยู่ในระดับปานกลาง ($\bar{X} = 3.23, S.D. = 0.62$) เมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า ข้อที่มีระดับปัญหาเฉลี่ยมากที่สุดคือ

ที่สุดคือ การนำข้อมูลไปวางแผนการใช้จ่ายในปีงบประมาณถัดไป โดยมีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง ($\bar{X} = 3.37$, $S.D. = 0.89$) รองลงมาคือ รายละเอียดของแบบฟอร์มการคำนวณต้นทุนกิจกรรมมีมากเกินไป ($\bar{X} = 3.32$, $S.D. = 0.86$) และข้อที่มีระดับปัญหาเล็กน้อยที่สุดคือ ระบบการจัดเก็บข้อมูลการปฏิบัติงาน การนับปริมาณ ผลงานไม่เสร็จในปีงบประมาณ ($\bar{X} = 3.10$, $S.D. = 0.83$)

ด้านค่าใช้จ่ายและเวลา

พบว่า ปัญหา และอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงครามด้านค่าใช้จ่ายและเวลาโดยรวมอยู่ในระดับปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงครามด้านค่าใช้จ่ายและเวลาโดยรวมอยู่ในระดับปานกลาง ($\bar{X} = 3.35$, $S.D. = 0.77$) เมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า ข้อที่มีระดับปัญหาเฉลี่ยมากที่สุดคือ ใช้ระยะเวลานานในการปันส่วนต้นทุน โดยมีปัญหาอยู่ใน ระดับปานกลาง ($\bar{X} = 3.41$, $S.D. = 0.86$) รองลงมาคือ ใช้ระยะเวลานานในการจัดทำข้อมูล / จัดเก็บข้อมูล ($\bar{X} = 3.37$, $S.D. = 0.86$) และข้อที่มีระดับปัญหาเฉลี่ยน้อยที่สุดคือ ค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นเพราะการปฏิบัติงานมีขั้นตอนยุ่งยาก ($\bar{X} = 3.27$, $S.D. = 0.98$)

ส่วนที่ 5 ข้อมูลเกี่ยวกับความคิดเห็นและข้อเสนอแนะในการแก้ไขปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม

1. การนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ มีประโยชน์ด้านการบริหารงาน สามารถปันส่วนต้นทุนได้ละเอียดมากขึ้น แต่ผู้เกี่ยวข้องต้องพิจารณาในการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้คือ ต้นทุนในการวางระบบมีค่าใช้จ่ายสูง
2. ควรจัดให้มีการอบรมสำหรับผู้ปฏิบัติงานด้านการบัญชีและผู้ปฏิบัติงานด้านการคำนวณต้นทุนกิจกรรม
3. รายละเอียดแบบฟอร์มการคำนวณต้นทุนกิจกรรมมีมากเกินไปทำให้สับสนในการปฏิบัติ อีกทั้งกิจกรรมที่กำหนดให้ไม่ครอบคลุมการปฏิบัติงานทั้งหมด
4. กิจกรรมบางเรื่องที่ทำซ้ำงบประมาณมาก แต่ผลสำเร็จของกิจกรรมนั้นไม่คุ้มค่ากับงบประมาณ ดังนั้นก่อนกำหนดกิจกรรม ควรประเมินกิจกรรมที่ผ่านมาว่าคุ้มค่าหรือไม่
5. ด้านสารสนเทศในหน่วยงาน ล้าสมัยไม่รองรับการเปลี่ยนแปลง และขาดบุคลากรที่มีความชำนาญด้านนี้ ดังนั้นควรปรับปรุงด้านเทคโนโลยีสารสนเทศให้รองรับการเปลี่ยนแปลง และพัฒนาบุคลากรในหน่วยงาน

6. การดำเนินงานตามระบบต้นทุนกิจกรรม มีหลายขั้นตอนทำให้เสียเวลาและเสียค่าใช้จ่ายมาก ดังนั้นควรขั้นตอนการดำเนินงานให้น้อยลงและตัดกิจกรรมบางส่วนที่ไม่จำเป็นออกไปเพื่อประหยัดเวลาและค่าใช้จ่าย

5.2 การอภิปรายผลการวิจัย

การศึกษา เรื่อง ปัญหา และอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม สามารถอภิปรายผลได้ดังนี้

ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม สำหรับผู้ปฏิบัติงานด้านการบัญชี

ด้านบุคลากร

จากผลการศึกษา พบว่า ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ด้านการปฏิบัติงานมีปัญหาอยู่ในระดับมากจำนวน 2 ข้อ ประกอบด้วย ความรู้ ความเข้าใจในระบบต้นทุนกิจกรรม และจำนวนครั้งการอบรมให้ความรู้เกี่ยวกับการปฏิบัติงานของหน่วยงานรับผิดชอบ กรมบัญชีกลาง /คลังเขต และมีความเห็น ว่าการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้มีปัญหาระดับปานกลางจำนวน 3 ข้อ ประกอบด้วย ผู้ปฏิบัติงานไม่มีส่วนร่วมในการกำหนดกิจกรรมมีการปรับเปลี่ยนบุคลากรผู้รับผิดชอบงานและผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีขาดเจ้าหน้าที่ให้คำปรึกษาเมื่อเกิดปัญหา

ด้านปฏิบัติงาน

จากผลการศึกษา พบว่า ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ด้านการปฏิบัติงานมีปัญหาอยู่ในระดับ มาก 4 ข้อ ประกอบด้วย การจัดทำทะเบียนคุมเงินและรายงานค่าใช้จ่ายแยกตามหน่วยงานย่อย การเรียกดูข้อมูลทางการเงินและบัญชีในระบบ GFMS ขาดคู่มือการปฏิบัติงาน และการกำหนดโครงสร้าง รหัสงบประมาณและรหัสบัญชีมีความยุ่งยาก ซับซ้อน และมีความเห็นว่าปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานมีปัญหาระดับปานกลางจำนวน 4 ข้อ ประกอบด้วย การตรวจสอบข้อมูลในส่วนที่เป็นค่าใช้จ่าย การจัดทำข้อมูลวิเคราะห์การเงิน การคำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐานที่เป็นผลผลิตและมีลูกหนี้เงินยืมข้ามปีเป็นจำนวนมาก

ด้านค่าใช้จ่ายและเวลา

จากผลการศึกษา พบว่า ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ด้านค่าใช้จ่ายและเวลา มีปัญหาอยู่ในระดับมากจำนวน 2 ข้อ ประกอบด้วย ใช้ระยะเวลาในการจัดทำข้อมูล/จัดเก็บข้อมูลและใช้ระยะเวลาในการเป็นส่วนต้นทุน และ มีความเห็นว่าปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานมีปัญหา ระดับปานกลางจำนวน 1 ข้อ คือ ค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นเพราะการปฏิบัติงานมีขั้นตอนยุ่งยาก

ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม สำหรับผู้ปฏิบัติงานด้านต้นทุนกิจกรรม

ด้านบุคลากร

จากผลการศึกษา พบว่า ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ด้านบุคลากรมีปัญหาอยู่ในระดับปานกลางจำนวน 5 ข้อ ประกอบด้วย ขาดความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับระบบต้นทุนกิจกรรม การอบรมให้ความรู้เกี่ยวกับการปฏิบัติงานของหน่วยงานที่รับผิดชอบ กรมบัญชีกลาง /คลังเขต การปรับเปลี่ยนบุคลากรผู้รับผิดชอบ ผู้ปฏิบัติงานไม่มีส่วนร่วมในการกำหนดกิจกรรมและขาดเจ้าหน้าที่ให้คำปรึกษาเมื่อเกิดข้อสงสัย

ด้านการปฏิบัติงาน

จากผลการศึกษา พบว่า ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ด้านการปฏิบัติงานมีปัญหาอยู่ในระดับปานกลางจำนวน 8 ข้อ ประกอบด้วย การนำข้อมูลไปวางแผนการใช้จ่ายในปีงบประมาณถัดไป รายละเอียดของแบบฟอร์ม การคำนวณต้นทุนกิจกรรมมีมากเกินไป ขาดคู่มือในการปฏิบัติงาน รหัสที่กำหนดใช้มีจำนวนมากยากต่อการจำแนกกิจกรรม กิจกรรมไม่ครอบคลุมการปฏิบัติงานทั้งหมด ระบบบัญชีการเงินและรายงานทางการเงินไม่สะท้อนถึงกิจกรรม/ไม่ถูกต้อง กิจกรรมไม่ครอบคลุมการปฏิบัติงานทั้งหมด การระบุค่าใช้จ่ายว่าเป็นทางตรงหรือทางอ้อม ระบบการจัดเก็บข้อมูลการปฏิบัติงาน การนับปริมาณผลงานไม่เสร็จในปีงบประมาณ

ด้านค่าใช้จ่ายและเวลา

จากผลการศึกษา พบว่า ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ด้านการปฏิบัติงานมีปัญหาอยู่ในระดับปานกลางจำนวน 3 ข้อ ประกอบด้วย ใช้ระยะเวลาในการเป็นส่วนต้นทุน ใช้ระยะเวลาในการจัดทำข้อมูล/จัดเก็บข้อมูลและค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นเพราะการปฏิบัติงานมีขั้นตอนยุ่งยาก

ผู้ศึกษาพบว่า สอดคล้องกับงานวิจัย ของ สุภาพ พรหมจันทร์ (2548) ได้ทำการศึกษา เรื่องปัญหาและอุปสรรคของพนักงานจากการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ใน บริษัท ทศท คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) ทำให้ทราบว่า กลุ่มผู้จัดทำข้อมูลมีปัญหาและอุปสรรคจากการนำระบบ ต้นทุนกิจกรรมมาใช้ด้านบุคลากร ด้านการปฏิบัติงาน ด้านค่าใช้จ่ายและเวลามากกว่ากลุ่มผู้จัดการ ข้อมูลและกลุ่มผู้จัดทำข้อมูลมีระดับความรุนแรงของปัญหาด้านบุคลากรอยู่ในระดับปานกลาง ด้านการปฏิบัติงาน ด้านค่าใช้จ่ายและเวลาอยู่ระดับมาก ขณะที่ผู้จัดการข้อมูลมีระดับความรุนแรง ของปัญหาและอุปสรรคอยู่ในระดับปานกลางทั้งสามด้านในเรื่องปัญหาและอุปสรรคในด้านบุคลากร ด้านปฏิบัติงานและด้านค่าใช้จ่ายและเวลาของผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีและด้านต้นทุน สอดคล้องกับ งานวิจัยของ ปรานอม บัวบานศรี (2546) ได้ศึกษาค้นคว้าอิสระเรื่อง การประยุกต์ใช้ต้นทุนกิจกรรม ในสถานศึกษา เอกชน : กรณีศึกษาโรงเรียนเทคโนโลยีเอเชีย จ . เชียงใหม่ ทำให้ทราบต้นทุนรวม ประกอบด้วยสัดส่วนของต้นทุนโดยตรง ต้นทุนปันส่วนและค่าเสื่อมราคา และการที่ผู้บริหารทราบ ต้นทุนโดยละเอียดในทุกส่วน จะทำให้สามารถวิเคราะห์ได้ว่าต้นทุนในส่วนใดที่เป็นเหตุ ให้การดำเนินงานมีผลกำไรหรือขาดทุน และยังทำให้ทราบถึงปัญหาและอุปสรรค คือ ผู้บริหาร ระดับสูงต้องเห็นความสำคัญของระบบต้นทุนกิจกรรมก่อน และจัดให้มีการประชุมทำความเข้าใจแก่ บุคลากรทุกระดับเพื่อให้เกิดความเข้าใจและร่วมมือ นอกจากนี้ผลการศึกษานับสนุนการศึกษา ระบบต้นทุน กิจกรรมในต่างประเทศของ Cham and Ng Shio Wei (1999) ในประเด็นที่องค์กร นำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ไม่ประสบความสำเร็จอันเนื่องมาจาก ตัวหลักต้นทุนหรือกิจกรรม ที่มีมากเกินไป มีค่าใช้จ่ายสูงในการนำระบบมาใช้ การบริหารงานไม่เหมาะสม ใช้ตัวหลักต้นทุน วัดประสิทธิภาพทำให้เกิดการต่อต้าน และผู้บริหารไม่เห็นความสำคัญของระบบต้นทุนกิจกรรม จากปัจจัยที่กล่าวมาถือว่าเป็นปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ด้านบุคลากร ด้านปฏิบัติงาน และด้านค่าใช้จ่ายและเวลา

5.3 ข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย

จากการ ศึกษาปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ทำให้ทราบว่า ผู้ปฏิบัติงานขาดความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับต้นทุนกิจกรรม ขาดเจ้าหน้าที่ในการให้คำแนะนำ ต้องการศึกษอบรมเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน นอกจากนี้ยังมีปัญหาใน เรื่องคู่มือการปฏิบัติงาน การจัดทำทะเบียนคุมเงินและรายงานค่าใช้จ่าย แยกตามหน่วยงานย่อย ตลอดจนการเรียกดูข้อมูลทางการเงินและบัญชีในระบบ GFMIS และการกำหนดรหัสโครงสร้าง รหัสงบประมาณและรหัสบัญชีมีความยุ่งยากซับซ้อนดังนั้นเพื่อลดปัญหา

และอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ควรดำเนินการดังนี้

1. หน่วยงานที่เกี่ยวข้องควรจัดให้มีการอบรมผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีและด้านต้นทุน
2. กิจกรรมบางเรื่องที่ทำใช้งบประมาณมาก แต่ผลสำเร็จของกิจกรรมนั้นไม่คุ้มค่ากับงบประมาณ ดังนั้นก่อนกำหนดกิจกรรม ควรประเมินกิจกรรมที่ผ่านมาว่าคุ้มค่าหรือไม่
3. ด้านสารสนเทศในหน่วยงาน ถ้าสมัยไม่รองรับการเปลี่ยนแปลง และขาดบุคลากรที่มีความชำนาญด้านนี้ ดังนั้นควรปรับปรุงด้านเทคโนโลยีสารสนเทศให้รองรับการเปลี่ยนแปลง และพัฒนาบุคลากรในหน่วยงาน
4. การดำเนินงานตามระบบต้นทุนกิจกรรมมีหลายขั้นตอน ทำให้เสียเวลาและเสียค่าใช้จ่ายมาก ดังนั้นควรลดขั้นตอนการดำเนินงานให้น้อยลงและตัดกิจกรรมบางส่วนที่ไม่จำเป็นออกไปเพื่อประหยัดเวลาและค่าใช้จ่าย

5.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องในอนาคต

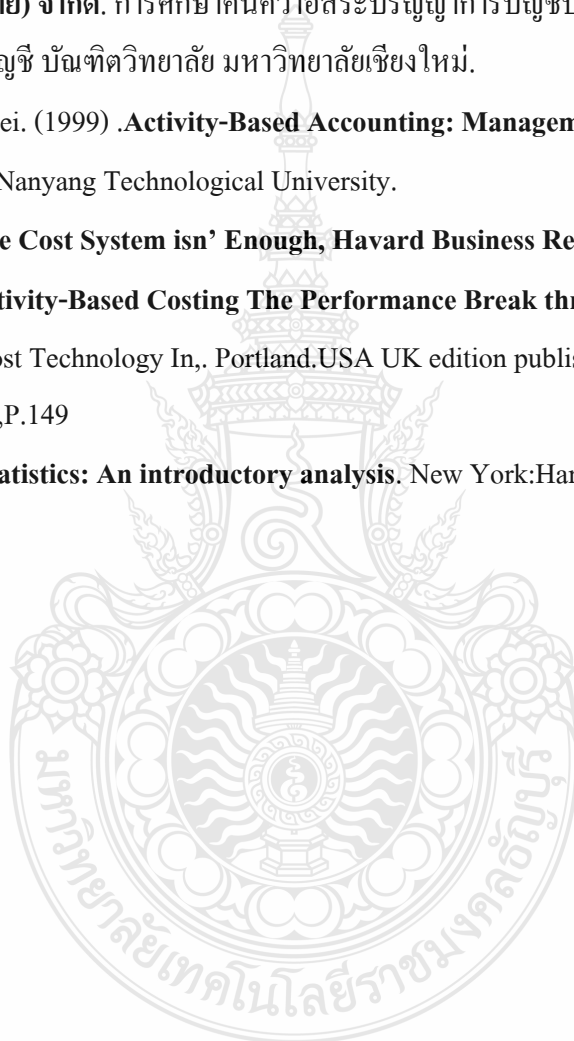
ในการศึกษาครั้งนี้ เป็นการศึกษาปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม สำหรับการศึกษารoundต่อไปควรมีการศึกษาปัญหา และอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมไปใช้ในหน่วยงานราชการในจังหวัดใกล้เคียงเพื่อนำมาเปรียบเทียบกัน ซึ่งผู้เกี่ยวข้องสามารถนำข้อมูลมาใช้ในการบริหารงานของหน่วยงานต่อไป

บรรณานุกรม

- คณา คุณพนิชกิจ.2535. **ต้นทุนกิจกรรมการบริหารเชิงกลยุทธ์** : เอกสารประกอบการสัมมนา.
กรุงเทพฯ : สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย
ชานินทร์ ศิลป์จารุ. 2551. **การวิจัยและวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติด้วย SPSS พิมพ์ครั้งที่ 9**
กรุงเทพฯ : บริษัท เอส.อาร์.พรีนติ้ง แมสโปรดักส์ จำกัด.
บริบทหน่วยงานราชการจังหวัดสมุทรสงคราม. [ออนไลน์]. เข้าถึงได้จาก :
<http://www.samutsongkhram.go.th> [สืบค้นเมื่อวันที่ 20 พฤศจิกายน 2554]
ปรานอม บัวบานศรี.2546. **การประยุกต์ใช้ต้นทุนกิจกรรมในสถานศึกษาเอกชน** : กรณีศึกษา
โรงเรียนเทคโนโลยีเอเชีย จ.เชียงใหม่. การศึกษาค้นคว้าอิสระปริญญาการบัญชี
มหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี, บัณฑิตวิทยาลัย,มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
ภาวิณี ช้อยสุนิรชร.ม.ป.ป.. **ระบบต้นทุนกิจกรรมหนทางสู่ความเป็นเลิศของกิจการ.**
กรุงเทพฯ: คณะบัญชี มหาวิทยาลัยกรุงเทพ
มัลลิกา คงแก้ว.2548.**ระบบการบริหารต้นทุนกิจกรรม.กรุงเทพฯ:ไอโอเนค**
วรศักดิ์ ทุมมานนท์.2547. **การประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรมกับสถาบันการศึกษา.**
กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
วรศักดิ์ ทุมมานนท์.2547. **สู่ความเป็นเลิศของกิจการด้วยการบัญชีต้นทุนกิจกรรม.กรุงเทพฯ :**
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
ศิริชัย กาญจนวาสี และคณะ .2543. **การใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ SPSS สำหรับงานวิจัย :**
การวิเคราะห์ข้อมูลและแปลความหมาย พิมพ์ครั้งที่ 3 กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์
มหาวิทยาลัย.
ศิริชัย สิริเสถียร.2545. **การรายงานตามส่วนงาน กรณีศึกษาองค์กรโทรศัพท์แห่งประเทศไทย.**
การศึกษาค้นคว้าอิสระปริญญาการบัญชีมหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี, บัณฑิตวิทยาลัย,
มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
สุภาพ พรหมจันทร์.2548. **ปัญหาและอุปสรรคของพนักงานจากการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ใน**
บริษัท ทศท.คอร์ปอเรชั่น จำกัด(มหาชน). การศึกษาค้นคว้าอิสระปริญญาการบัญชี
มหาบัณฑิต. สาขาวิชาการบัญชี,บัณฑิตวิทยาลัย,มหาวิทยาลัยบูรพา.
สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการร่วมกับมูลนิธิสถาบันวิจัยกฎหมาย.พระราชกฤษฎีกา
ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ.2546. กรุงเทพฯ : สำนักงาน
คณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ,2546

บรรณานุกรม (ต่อ)

- สำนักมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ. 2551. แนวทางการคำนวณต้นทุนผลผลิตปีงบประมาณ พ.ศ.2551. กรมบัญชีกลาง.
- อำพร อัสวาทิกวิน. 2543. การจัดทำระบบต้นทุนกิจกรรมของ บริษัท โอกิ พริซิเอชั่น (ประเทศไทย) จำกัด. การศึกษาค้นคว้าอิสระปริญญาการบัญชีบัณฑิต สาขาการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- Cham and Ng Shio Wei. (1999) .**Activity-Based Accounting: Management Accounting Nanyang**: Nanyang Technological University.
- Kaplan.R, (1988). **One Cost System isn' Enough**, **Havard Business Review**, January-February.
- Peter Turncy B.B. **Activity-Based Costing The Performance Break through**, First Published in 1991 by Cost Technology In., Portland,USA UK edition published by Kogan Page, 1996,P.149
- Yamane,T. (1976). **Statistics: An introductory analysis**. New York:Harper and Row.







แบบสอบถามเพื่อการวิจัย

เรื่อง

ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม

เรียน ท่านผู้ตอบแบบสอบถามทุกท่าน

แบบสอบถามเรื่อง “ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ” เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาค้นคว้าอิสระ หลักสูตรบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต วิชาเอกการบัญชี มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม และเพื่อหาแนวทางการแก้ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม เพื่อนำไปใช้เป็นนำผลการศึกษาเป็นแนวทางแก้ไขปัญหาและอุปสรรคจากการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ ในจังหวัดสมุทรสงคราม จึงใคร่ขอความร่วมมือจากท่านในการตอบแบบสอบถามนี้ตามความเป็นจริงที่สุด ทั้งนี้คำตอบที่ได้จากท่านทาง ผู้วิจัยจะเก็บข้อมูลไว้เป็นความลับ

ขอแสดงความนับถือ

มะลิวรรณ พฤกษ์ชัยกุล

คำชี้แจงในการตอบแบบสอบถาม

1. แบบสอบถามฉบับนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัญหา และอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงครามเพื่อหา แนวทางการแก้ปัญหา และอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงครามตามสภาพที่เป็นจริง
2. แบบสอบถามฉบับนี้ แบ่งออกเป็น 3 ส่วน
 - ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม
 - ส่วนที่ 2 ข้อมูลเกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงครามแบ่งเป็น 3 ด้าน คือ ด้านบุคลากร ด้านการปฏิบัติงาน และด้านค่าใช้จ่ายและเวลา
 - ส่วนที่ 3 ข้อมูลเกี่ยวกับแนวทางในการแก้ไขปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการจังหวัดสมุทรสงคราม

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

คำชี้แจง : โปรดทำเครื่องหมาย ลงในช่องว่าง หรือเติมข้อความลงในช่องว่างที่ตรงกับท่านมากที่สุด

1. เพศ

(1) ชาย

(2) หญิง

2. อายุ

(1) ต่ำกว่า 25 ปี

(2) 26-35 ปี

(3) 36-45 ปี

(4) 46-55 ปี

(5) มากกว่า 55 ปี

3. ระดับการศึกษา

(1) ปวช./ม.6

(2) ปวส./อนุปริญญา

(3) ปริญญาตรี

(4) ปริญญาโท

4. สาขาวิชาที่สำเร็จการศึกษา

(1) การบัญชี

(2) การเงิน

(3) การจัดการ

(4) อื่น ๆ

5. อายุงานในการปฏิบัติงาน (ที่เกี่ยวกับการการปฏิบัติงานด้านบัญชี)

(1) ต่ำกว่า 5 ปี

(2) 6-10 ปี

(3) 11-15 ปี

(4) มากกว่า 16 ปีขึ้นไป

6. ตำแหน่งงานในปัจจุบันของท่านอยู่ในระดับใด

(1) ลูกจ้างประจำ

(2) ระดับปฏิบัติการ

(3) ระดับชำนาญงาน

(4) อื่น ๆ

ส่วนที่ 2 ปัญหาและอุปสรรคที่พบในการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้

คำชี้แจง : โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ลงในช่องข้อความที่ตรงกับความคิดเห็นหรือ
ความรู้สึของท่านมากที่สุดเพียง 1 ช่องว่าง ต่อ 1 ข้อความ

ปัญหาและอุปสรรคที่พบ	ระดับของปัญหาและอุปสรรค				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
ด้านบุคลากร					
1. ความรู้ ความเข้าใจในระบบต้นทุนกิจกรรม					
2. จำนวนครั้งการอบรมให้ความรู้เกี่ยวกับการปฏิบัติงาน หน่วยงานที่รับผิดชอบ กรมบัญชีกลาง/คลังเขต					
3. ไม่มีเจ้าหน้าที่ให้สอบถามเมื่อมีข้อสงสัย					
4. การปรับเปลี่ยนบุคลากรผู้รับผิดชอบงาน					
5. ผู้ปฏิบัติงานไม่มีส่วนร่วมในการกำหนดกิจกรรม					
ด้านการปฏิบัติงาน					
6. คู่มือการปฏิบัติงานที่มีใช้อยู่ในปัจจุบันมีรายละเอียดการ ปฏิบัติงานที่ครบถ้วน ถูกต้อง					
7. การจัดทำทะเบียนคุมเงินและรายงานค่าใช้จ่ายแยกตาม หน่วยงาน					
8. ลูกหนี้เงินยืมข้ามปีมีเป็นจำนวนมาก					
9. การคำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐานที่เป็น ผลผลิต					
10. บัญชีแยกประเภททั่วไป : ยอดคงเหลือ					
11. การตรวจสอบข้อมูลในส่วนที่เป็นค่าใช้จ่าย					
12. การเรียกดูข้อมูลทางบัญชีการเงินในระบบ GFMIS					
13. การจัดทำข้อมูลวิเคราะห์การเงิน					
ด้านค่าใช้จ่ายและเวลา					
14. ค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นเพราะการมีปฏิบัติงานมีขั้นตอนมาก					
15. ใช้ระยะเวลานานในการจัดทำข้อมูล/จัดเก็บข้อมูล					
16. ใช้ระยะเวลานานในการป้อนส่วนต้นทุน					

ส่วนที่ 3 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับแนวทางในการแก้ไขปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้
ในหน่วยงานราชการจังหวัดสมุทรสงคราม

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....ขอขอบพระคุณทุกท่านที่สละเวลาในการตอบแบบสอบถาม.....



ผู้ปฏิบัติงานด้านต้นทุนกิจกรรม

แบบสอบถามเพื่อการวิจัย

เรื่อง

ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม

เรียน ท่านผู้ตอบแบบสอบถามทุกท่าน

แบบสอบถามเรื่อง “ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม ” เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาค้นคว้าอิสระ หลักสูตรบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต วิชาเอกการบัญชี มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงครามและเพื่อหาแนวทางการแก้ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงคราม เพื่อนำไปใช้เป็นนำผลการศึกษากลับเป็นแนวทางแก้ไขปัญหาและอุปสรรคจากการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ ในจังหวัดสมุทรสงคราม จึงใคร่ขอความร่วมมือจากท่านในการตอบแบบสอบถามนี้ตามความเป็นจริงที่สุด ทั้งนี้คำตอบที่ได้จากท่านทาง ผู้วิจัยจะเก็บข้อมูลไว้เป็นความลับ

ขอแสดงความนับถือ

มะลิวรรณ พฤกษ์ชัยกุล

คำชี้แจงในการตอบแบบสอบถาม

1. แบบสอบถามฉบับนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงครามเพื่อหาแนวทางการแก้ปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงครามตามสภาพที่เป็นจริง
2. แบบสอบถามฉบับนี้ แบ่งออกเป็น 3 ส่วน
 - ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม
 - ส่วนที่ 2 ข้อมูลเกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการ จังหวัดสมุทรสงครามแบ่งเป็น 3 ด้าน คือ ด้านบุคลากร ด้านการปฏิบัติงาน และด้านค่าใช้จ่ายและเวลา
 - ส่วนที่ 3 ข้อมูลเกี่ยวกับแนวทางในการแก้ไขปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในหน่วยงานราชการจังหวัดสมุทรสงคราม

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

คำชี้แจง : โปรดทำเครื่องหมาย ลงในช่องว่าง หรือเติมข้อความลงในช่องว่างที่ตรงกับท่านมากที่สุด

1. เพศ

(1) ชาย

(2) หญิง

2. อายุ

(1) ต่ำกว่า 25 ปี

(2) 26-35 ปี

(3) 36-45 ปี

(4) 46-55 ปี

(5) มากกว่า 55 ปี

3. ระดับการศึกษา

(1) ปวช./ม.6

(2) ปวส./อนุปริญญา

(3)ปริญญาตรี

(4) ปริญญาโท

4. สาขาวิชาที่สำเร็จการศึกษา

(1) การบัญชี

(2) การเงิน

(3) การจัดการ

(4) อื่น ๆ

5. อายุงานในการปฏิบัติงาน (ที่เกี่ยวกับการการปฏิบัติงานด้านบัญชี)

(1) ต่ำกว่า 5 ปี

(2) 6-10 ปี

(3) 11-15 ปี

(4) มากกว่า 16 ปีขึ้นไป

6. ตำแหน่งงานในปัจจุบันของท่านอยู่ในระดับใด

(1) ลูกจ้างประจำ

(2) ระดับปฏิบัติการ

(3) ระดับชำนาญงาน

(4) อื่น ๆ

ส่วนที่ 2 ปัญหาและอุปสรรคที่พบในการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้

คำชี้แจง : โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ลงในช่องข้อความที่ตรงกับความคิดเห็นหรือความรู้สึของท่านมากที่สุดเพียง 1 ช่องว่าง ต่อ 1-ข้อความ

ปัญหาและอุปสรรคที่พบ	ระดับของปัญหาและอุปสรรค				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
ด้านบุคลากร					
1. ความรู้ ความเข้าใจในระบบต้นทุนกิจกรรม					
2. จำนวนครั้งการอบรมให้ความรู้เกี่ยวกับการปฏิบัติงาน หน่วยงานที่รับผิดชอบ กรมบัญชีกลาง/คลังเขต					
3. ไม่มีเจ้าหน้าที่ให้สอบถามเมื่อมีข้อสงสัย					
4. การปรับเปลี่ยนบุคลากรผู้รับผิดชอบงาน					
5. ผู้ปฏิบัติงานไม่มีส่วนร่วมในการกำหนดกิจกรรม					
ด้านการปฏิบัติงาน					
6. คู่มือการปฏิบัติงานที่มีใช้อยู่ในปัจจุบันมีรายละเอียดการ ปฏิบัติงานที่ครบถ้วน ถูกต้อง					
7. รหัสที่กำหนดใช้ มีจำนวนมากยากต่อการจำแนกกิจกรรม					
8. กิจกรรมไม่ครอบคลุมการปฏิบัติงานทั้งหมด					
9. รายละเอียดของแบบฟอร์มการคำนวณต้นทุนกิจกรรมมีมากเกินไป					
10. ระบบบัญชีการเงินและรายงานทางการเงินไม่สะท้อนถึง กิจกรรม/ไม่ถูกต้อง					
11. ระบบการจัดเก็บข้อมูลการปฏิบัติงาน การนับปริมาณผลงาน ไม่เสร็จในปีงบประมาณ					
12. การระบุค่าใช้จ่ายว่าเป็นต้นทุนทางตรงหรือต้นทุนทางอ้อม					
13. การนำข้อมูลไปวางแผนการใช้จ่ายในงบประมาณถัดไป					
ด้านค่าใช้จ่ายและเวลา					
14. ค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นเพราะการปฏิบัติงานมีขั้นตอนมาก					
15. ใช้เวลานานในการจัดทำข้อมูล/จัดเก็บข้อมูล					
16. ใช้เวลานานในการป้อนส่วนต้นทุน					

ส่วนที่ 3 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับแนวทางในการแก้ไขปัญหาและอุปสรรคในการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้
ในหน่วยงานราชการจังหวัดสมุทรสงคราม

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

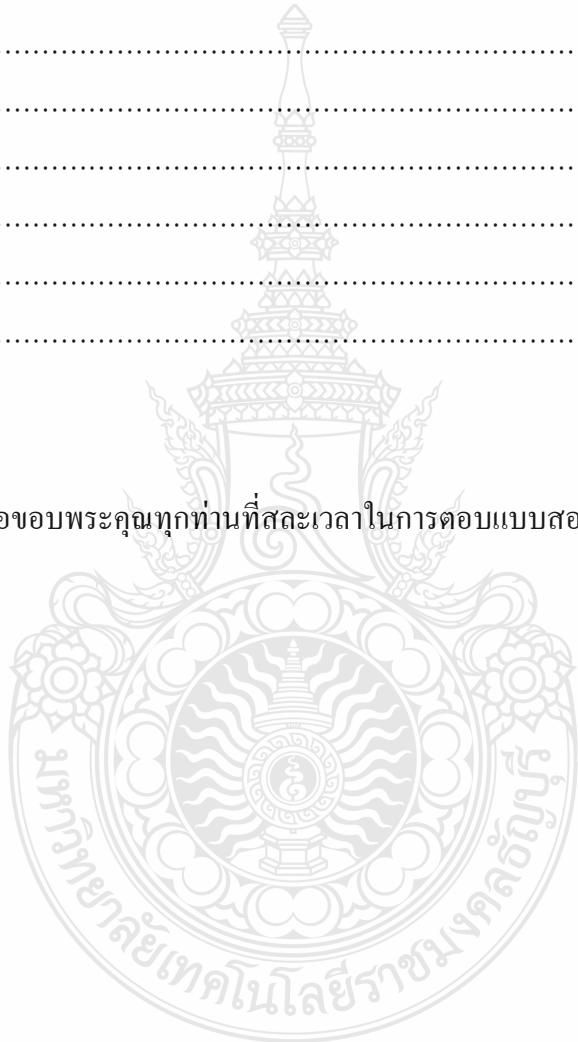
.....

.....

.....

.....

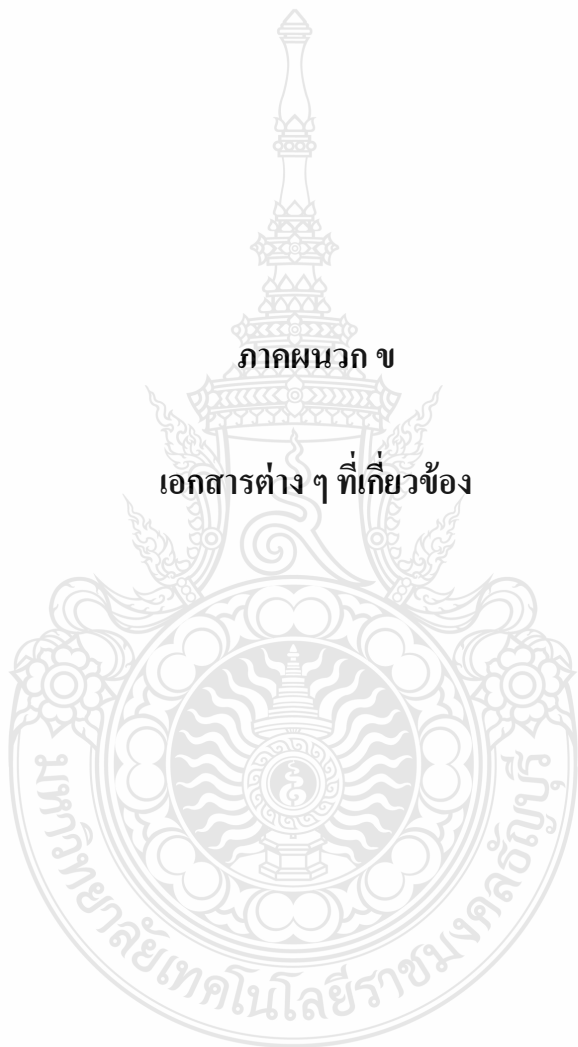
.....ขอขอบพระคุณทุกท่านที่สละเวลาในการตอบแบบสอบถาม.....





ภาคผนวก ข

เอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง



รูปแบบรายงานผลการคำนวณต้นทุนผลผลิต

ให้ส่วนราชการจัดส่งรายงานผลการคำนวณต้นทุนผลผลิต ปีงบประมาณ พ.ศ.2551 ส่งให้
สำนักงานงบประมาณ สำนักงาน ก.พ.ร. และ กรมบัญชีกลาง จำนวน 5 ตาราง

ประเภทค่าใช้จ่าย	เงินใน งบประมาณ	เงินนอก งบประมาณ	งบกลาง	รวม
1. ค่าใช้จ่ายบุคลากร				
2. ค่าใช้จ่ายด้านการฝึกอบรม				
3. ค่าใช้จ่ายเดินทาง				
4. ค่าตอบแทน ใช้สอย วัสดุ และ สาธารณูปโภค				
5. ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย				
6. ค่าใช้จ่ายดำเนินงานรักษาความ มั่นคงของประเทศ				
7. ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุน				
8. ค่าใช้จ่ายสวัสดิการสังคม				
9. ต้นทุนในการผลิตผลผลิตอื่น				
รวมต้นทุนผลผลิต				

หมายเหตุ : (อธิบายความแตกต่างระหว่างค่าใช้จ่ายในระบบ GFMIS และ ต้นทุนที่นำมาคำนวณต้นทุนผลผลิต)

ค่าใช้จ่ายในระบบ GFMIS			xxx
บวก ต้นทุนที่เกี่ยวข้องในการผลิตผลผลิต			
ค่าใช้จ่าย.....	xxx		
ค่าใช้จ่าย.....	xxx	xxx	
หัก ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องในการผลิต			
ค่าใช้จ่ายบำเหน็จบำนาญ			xxx
ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐาน		xxx	
ค่าใช้จ่าย.....	xxx		(xxx)
บวก สินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐาน			xxx
รวมต้นทุนผลผลิต			xxx

ตารางที่ 2 รายงานต้นทุนตามศูนย์ต้นทุนแยกตามประเภทค่าใช้จ่าย

ศูนย์ต้นทุน	ค่าใช้จ่ายทางตรง						ค่าใช้จ่ายทางอ้อม						รวม
	ค่าใช้จ่ายประเภทที่ 1*	ค่าใช้จ่ายประเภทที่ 2*	ค่าใช้จ่ายประเภทที่ 3*	ค่าใช้จ่ายประเภทที่ 4*	ค่าใช้จ่ายอื่น*	รวม	ค่าใช้จ่ายประเภทที่ 1*	ค่าใช้จ่ายประเภทที่ 2*	ค่าใช้จ่ายประเภทที่ 3*	ค่าใช้จ่ายประเภทที่ 4*	ค่าใช้จ่ายอื่น*	รวม	
ศูนย์ต้นทุนหลัก													
1.													
2.													
3.													
ศูนย์ต้นทุนสนับสนุน													
1.													
2.													
3.													
4.													
รวม													

* ให้นำหน่วยงานพิจารณาค่าใช้จ่ายจากตารางที่ 1 โดยเรียงลำดับประเภทค่าใช้จ่ายจากมากไปน้อยแล้วนำมาแสดงประเภทค่าใช้จ่ายในหัวคอลัมน์ในตารางที่ 2 นี้ โดยเท่าที่พื้นที่กระดาษจะทำได้ และค่าใช้จ่ายที่เหลือให้รวมอยู่ในประเภทค่าใช้จ่ายอื่น

ตัวอย่างตารางที่ 2_ สมมติว่าจากตารางที่ 1 ค่าใช้จ่ายรวมเท่ากับ 700 ล้านบาท ประกอบด้วย

1. ค่าใช้จ่ายทางตรง คือ ค่าใช้จ่าย ายบุคลากร 400 ล้านบาท, ค่าใช้จ่ายด้านการฝึกอบรม 30 ล้านบาท, ค่าใช้จ่ายเดินทาง 5 ล้านบาท, ค่าตอบแทน ใช้สอยวัสดุ และสาธารณูปโภค 8 ล้านบาท, ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย 50 ล้านบาท, ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุน 25 ล้านบาท และค่าใช้จ่ายอื่น 5 ล้านบาท
2. ส่วนค่าใช้จ่ายทางอ้อม คือ ค่าใช้จ่ายบุคลากร (ค่ารักษาพยาบาล) 100 ล้านบาท, ค่าใช้จ่ายด้านการฝึกอบรม 10 ล้านบาท, ค่าใช้จ่ายเดินทาง 15 ล้านบาท, ค่าสาธารณูปโภค 25 ล้านบาท, ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย(ค่าเสื่อมราคาอาคาร) 20 ล้านบาท, ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุน 5 ล้านบาท ค่าใช้จ่ายอื่น 2 ล้านบาท

ให้เรียงลำดับค่าใช้จ่ายจากมากไปน้อย ในกรณีที่พื้นที่ของหน้าแสดงได้เพียง 13 คอลัมน์ ก็ให้รวมค่าใช้จ่ายที่มีจำนวนเงินน้อยเข้ารวมกับค่าใช้จ่ายอื่น

ศูนย์ต้นทุน	ค่าใช้จ่ายทางตรง						ค่าใช้จ่ายทางอ้อม						รวม
	ค่าใช้จ่ายบุคลากร	ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย	ค่าใช้จ่ายด้านการฝึกอบรม	ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุน	ค่าใช้จ่ายอื่น*	รวม	ค่ารักษาพยาบาล	ค่าสาธารณูปโภค	ค่าเสื่อมราคาอาคาร	ค่าใช้จ่ายเดินทาง	ค่าใช้จ่ายอื่น*	รวม	
ศูนย์ต้นทุนหลัก													
1.													
2.													
ศูนย์ต้นทุนสนับสนุน													
1.													
2.													
รวม													

ตารางที่ 3 รายงานต้นทุนกิจกรรมย่อยแยกตามแหล่งของเงิน

กิจกรรมย่อย	เงินในงบ ประมาณ	เงินนอกงบ ประมาณ	งบ กลาง	ค่าเสื่อม ราคา	ต้นทุน รวม	ปริมาณ (หน่วยนับ)	ต้นทุนต่อหน่วย
กิจกรรมย่อยของหน่วยงานหลัก							
1.							
2.							
กิจกรรมย่อยของหน่วยงานสนับสนุน							
1. ด้านการเงินและบัญชี						จำนวนเอกสารราชการ	
2. ด้านการพัสดุ						จำนวนครั้งของการ จัดซื้อจัดจ้าง	
3. ด้านบริหารบุคลากร						จำนวนบุคลากร	
4. ด้านพัฒนาทรัพยากรบุคคล						จำนวนชั่วโมง/คน การฝึกอบรม	
5. ด้านตรวจสอบภายใน						จำนวนงานตรวจสอบ / คน/วัน	

ตารางที่ 4 รายงานต้นทุนกิจกรรมหลักแยกตามแหล่งของเงิน

กิจกรรมหลัก	เงินในงบประมาณ	เงินนอกงบประมาณ	งบกลาง	ค่าเสื่อมราคา	ต้นทุนรวม	ปริมาณ (หน่วยนับ)	ต้นทุนต่อหน่วย
1.							
2.							
3.							
4.							
5.							
รวม							

ตารางที่ 5 รายงานต้นทุนผลผลิตย่อยแยกตามแหล่งของเงิน

ผลผลิตย่อย	เงินในงบประมาณ	เงินนอกงบประมาณ	งบกลาง	ค่าเสื่อมราคา	ต้นทุนรวม	ปริมาณ (หน่วยนับ)	ต้นทุนต่อหน่วย
1.							
2.							
3.							
4.							
รวม							

ตารางที่ 6 รายงานต้นทุนผลผลิตหลักแยกตามแหล่งของเงิน

ผลผลิตหลัก	เงินในงบประมาณ	เงินนอก งบประมาณ	งบกลาง	ค่าเสื่อม ราคา	ต้นทุนรวม	ปริมาณ (หน่วยนับ)	ต้นทุนต่อหน่วย
1.							
2.							
3.							
รวม							



ประวัติผู้เขียน

- ชื่อ - สกุล : นางมะลิวรรณ พุกษชัยกุล
- วัน เดือน ปี เกิด : วันศุกร์ที่ 30 มกราคม 2522
- ที่อยู่ (ทะเบียนบ้าน) : 6/7 หมู่ 48 ต.ท่ากระชับ อ.นครชัยศรี จ.นครปฐม
- ที่อยู่ (ปัจจุบัน) : วิทยาลัยการอาชีพอัมพวา ต.แพรกหนามแดง อ.อัมพวา
จ.สมุทรสงคราม
- ประวัติการศึกษา : ปริญญาตรี วิทยาลัยเทคโนโลยีธนบุรี
หลักสูตร บริหารธุรกิจบัณฑิต (การบัญชี)
ประกาศนียบัตรบัณฑิตวิชาชีพครู
มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช
- ประวัติการทำงาน : ปี พ.ศ. 2546 วิทยาลัยการอาชีพนครปฐม
ปี พ.ศ. 2551-ปัจจุบัน วิทยาลัยการอาชีพอัมพวา

