



การศึกษาต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น
 ของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม
**STUDYING AUDIT SERVICE COSTS' DEPARTMENT OF LOCAL ADMINIS-
 TRATION BY OFFICE OF THE AUDITOR GENERAL OF CHACHOENGSAO
 PROVINCE USING ACTIVITY BASED COSTING SYSTEM**

ศุลยาพร สุรายศ^{1*} เนตรดาว ชัยเขต² อิศราภรณ์ หนูผล³ และขวัญนุช เจริญวัฒน์วิญญู²
 Tunlayaporn Surayos^{1*} Netdao Chaiyakhet² Issaraporn Thanupon³ and Kwunnuch Jaroenwatthanawinyoo²

บทคัดย่อ

การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษากิจกรรมการดำเนินงานของตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนและการปันส่วนต้นทุน การวิเคราะห์ต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558 เพื่อให้ทราบต้นทุนต่อหน่วยการให้บริการตรวจสอบงบการเงินตามแนวคิดของทฤษฎี ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

จากการวิเคราะห์กิจกรรม พบว่าสามารถแบ่ง กิจกรรมที่เกี่ยวกับการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นออกเป็น 3 กิจกรรม ส่วนการคำนวณต้นทุนด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมีขั้นตอนดังนี้ 1. การคำนวณต้นทุนกิจกรรมด้วยการจัดสรรรายจ่ายที่เกิดขึ้น โดยใช้ใช้น้ำหนักภาระงานและเงินเดือนบุคลากรแต่ละระดับถ่วงน้ำหนักด้วยภาระงานเฉลี่ย เป็นเกณฑ์ในการจัดสรร 2. ระบุและกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนแต่ละกิจกรรม 3. คำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยตัวผลิตภัณฑ์ โดยการนำต้นทุนรวมของแต่ละกิจกรรมหารด้วยจำนวนตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนกิจกรรมนั้น 4. คำนวณต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต่อหน่วย และสุดท้ายคือการวิเคราะห์เปรียบเทียบการคำนวณต้นทุนผลผลิตที่สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทราใช้อยู่กับการคำนวณต้นทุนผลผลิตต่อหน่วยการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ผลการวิจัย พบว่า ต้นทุนต่อหน่วยของการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรมสูงกว่าการคำนวณต้นทุนแบบเดิม เนื่องจาก ต้นทุนเดิมคิดเฉพาะเงินเดือนและค่าจ้าง ค่าใช้จ่ายเดินทางไปราชการ และค่าเช่าบ้าน เท่านั้น โดยไม่ได้รวมค่าใช้จ่ายทั้งหมดเข้าไปเป็นต้นทุนผลผลิต จึงทำให้ต้นทุนที่คิดตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรมสูงกว่าต้นทุนเดิมของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ซึ่งผลงานวิจัยครั้งนี้สามารถนำไปใช้เป็นข้อมูลสารสนเทศ รวมถึงแนวทางในการควบคุมการปฏิบัติงาน และจัดทำงบประมาณของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ด้วยระบบงบประมาณของภาครัฐให้มีประสิทธิภาพ ประสิทธิผลและเกิดประโยชน์สูงสุด

คำสำคัญ : ระบบต้นทุนกิจกรรม/ ต้นทุนบริการ/ รายงานผลการตรวจสอบ

* Corresponding author e-mail : oilnaja1234@gmail.com

- 1 นักศึกษาระดับปริญญาโท การบัญชี คณะการจัดการและการท่องเที่ยว มหาวิทยาลัยบูรพา
- 2 อาจารย์สาขาการบัญชี คณะการจัดการและการท่องเที่ยว มหาวิทยาลัยบูรพา
- 3 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ สาขาการบัญชี คณะการจัดการและการท่องเที่ยว มหาวิทยาลัยบูรพา



Abstract

This research aimed to identify operating activities, cost drives, cost allocations, and cost analyses for the budget auditing services for the local administrative organization of Ofce of the Auditor General of Chachoengsao Province during the scal year B.E. 2557-2558 in order to identify the cost per unit of budget auditing services in accordance with the concept of activity-based costing system.

Regarding the activity analysis, the budget auditing activities of the local administrative organization could be divided into 3 activity types. However, in regard to the cost calculation by using activity-based costing, its steps were as follows: 1. Regarding the activity-based costing calculation with an allocation of existing expense, the work load and the personnel's salaries for each level balanced by the average work load were used as a criterion for the allocation. 2. Cost drivers for each activity were identified and determined. 3. Activity cost for each driver unit was calculated by using total cost for each activity and then divided by the numbers of cost drivers of its own activity. 4. The budget of auditing cost for each unit of the local administrative organization was calculated. Finally, there were comparative analyses for the product cost calculation regularly used by Ofce of the Auditor General of Chachoengsao Province to calculate the product cost for each unit of budget auditing services for the local administrative organization with use of activity-based costing system (ABC)

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

Keywords : Activity Based Costing System, Service Cost, Audit Report

บทนำ

ตามที่กรมบัญชีกลางทำบันทึกข้อตกลงกับกรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น โดยมีอธิบดีกรมบัญชีกลาง และอธิบดีกรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น ลงนามบันทึกข้อตกลงความร่วมมือการดำเนินงาน ว่าด้วยการสนับสนุนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ให้จัดทำบัญชีและรายงานการเงินได้อย่างถูกต้อง ครบถ้วน และเป็นปัจจุบัน เพื่อให้เกิดความโปร่งใสในการใช้จ่ายเงินงบประมาณในท้องถิ่นต่างๆ

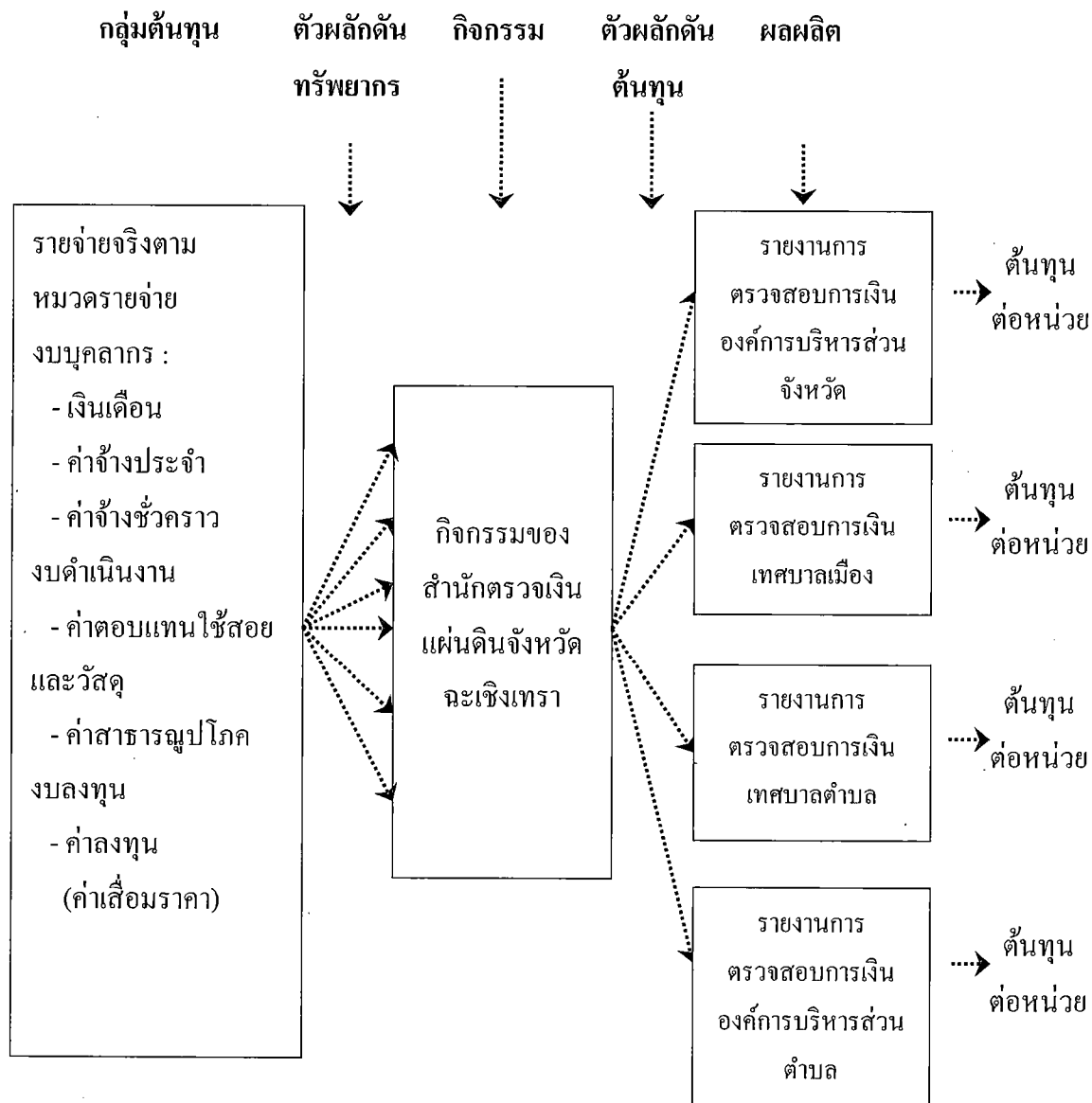
สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา มีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัดฉะเชิงเทราตามแผนการปฏิบัติงานประจำปี และตามนโยบายของสำนักตรวจเงินแผ่นดินที่ต้องรับรองบัญชีและรายงานทางการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นให้เป็นไปโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด และในอนาคตตามนโยบายความร่วมมือระหว่างกรมบัญชีกลางและกรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น สำนักตรวจเงินแผ่นดินจะต้องตรวจรับรองบัญชีและรายงานทางการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นให้ครบทุกหน่วยในทุกปี ซึ่งการจัดทำงบประมาณของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ดำเนินการตามกระบวนการงบประมาณ โดยสอดคล้องกับภารกิจของสำนักตรวจเงินแผ่นดินในการจัดทำงบประมาณที่ผ่านมาสักสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา มีการคำนวณต้นทุนการผลิตแบบระบบเดิมคือ คำนวณต้นทุนตามปริมาณงาน โดยไม่ได้คำนึงถึงกิจกรรมในการดำเนินงาน ทำให้การจัดทำและจัดสรรงบประมาณคลาดเคลื่อนจากรายจ่ายจริง ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการบริหารทรัพยากรในหน่วยงาน ผู้ศึกษาจึงต้องการวิเคราะห์ต้นทุนที่เกิดขึ้นและเลือกใช้วิธีการคำนวณต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงินที่เหมาะสม จึงนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Base Costing System: ABCS) มาประยุกต์ในการวิเคราะห์ต้นทุนการให้บริการสอบบัญชีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยดำเนินการศึกษาในพื้นที่จังหวัดฉะเชิงเทรา ซึ่งคาดว่าจะผลที่ได้จากการศึกษาจะสามารถนำไปเป็นสารสนเทศด้านต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงินของหน่วยงานภาครัฐอื่นในพื้นที่อื่นๆ ได้ และนำไปสู่การพัฒนากระบวนการจัดสรรงบประมาณให้สอดคล้องและสนับสนุนภารกิจหลักของสำนักตรวจเงินแผ่นดิน ให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผลและเกิดประโยชน์สูงสุดต่อผู้ใช้บริการ

วัตถุประสงค์งานวิจัย

เพื่อศึกษากิจกรรม ตัวหลักต้นทุนและการจัดสรรต้นทุน โดยนำมาวิเคราะห์ต้นทุน เพื่อให้ทราบต้นทุนต่อหน่วยในการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

กรอบแนวคิดการวิจัย

จากการศึกษาแนวคิดทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง และนโยบายการบริหารงาน (Management policy) ของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา (ประกาศคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน, 2555) ผู้ศึกษาได้สร้างกรอบแนวคิดในการวิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรมของการให้บริการสอบบัญชีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ดังแสดงในภาพที่ 1



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

ทบทวนวรรณกรรม

จากการทบทวนงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ผู้ศึกษาพบว่า ในการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ในหน่วยงานภาครัฐ พบว่า ปัจจุบันรัฐบาลให้ความสำคัญกับต้นทุนในการดำเนินงาน ถึงแม้ว่าหน่วยงานราชการประกอบกิจการเพื่อให้บริการประชาชนซึ่งไม่หวังผลกำไร โดยการใช้จ่ายจากงบประมาณก็ตาม แต่การปรับปรุงเปลี่ยนแปลง ประยุกต์ บทบาทในการใช้จ่ายเงินงบประมาณของหน่วยงานราชการที่มากขึ้น จะเห็นได้จากการจัดทำแนวทางความคิดเกี่ยวกับการพัฒนาระบบการจัดทำงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน การจัดทำราคาคำนวณต้นทุนต่อหน่วย (Unit Cost) ของหน่วยงานราชการ โดยคำนวณถึงค่าใช้จ่ายที่แท้จริงของการดำเนินงาน เพื่อประโยชน์การบริหารจัดการมากขึ้นอันจะส่งผลให้การดำเนินงานให้เกิดประสิทธิภาพอย่างแท้จริงสิ่งเหล่านี้ถือได้ว่าเป็นการบริหารจัดการด้านต้นทุนที่ทุกองค์กรควรให้ความสนใจอย่างยิ่ง

การกำหนดประเด็นที่จะศึกษาเกี่ยวกับต้นทุนฐานกิจกรรมมีผู้ศึกษาในหลายด้าน โดยส่วนใหญ่เน้นการศึกษา รูปแบบการคำนวณต้นทุนเพื่อที่จะนำมาประยุกต์ ใช้ในหน่วยงานที่ตนสังกัด ดังเช่น เจนจิรา ทีปิ่ง (2557) ศึกษากิจกรรมการดำเนินงาน คำนวณและวิเคราะห์ต้นทุนต่อหัวด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรมของหลักสูตรมหาบัณฑิต คณะศึกษาศาสตร์ มหาวิทยาลัยขอนแก่น สอดคล้องกับงานวิจัยของนนทพร โกสิยาภรณ์ (2555) คำนวณต้นทุนการผลิตนักศึกษาในระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพของวิทยาลัยเทคนิคนครราชสีมา มหาวิทยาลัยนครราชสีมา โดยประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ซึ่งส่วนใหญ่ความสำคัญและที่มาของปัญหาเนื่องจากหน่วยงานยังคงใช้ระบบต้นทุนแบบเดิมในการคำนวณต้นทุนทำให้ไม่สามารถวัดต้นทุนที่แท้จริงได้ ดังเช่น จุไรรัตน์ เทพบุรี (2547) ที่ได้กล่าวว่า การจัดทำงบประมาณที่ผ่านมากการคำนวณต้นทุนการผลิตยังกระทำตามระบบเดิม คือคำนวณต้นทุนตามปริมาณงาน ทำให้การจัดทำและจัดสรรงบประมาณคลาดเคลื่อนจากรายจ่ายจริง ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการบริหารทรัพยากรหน่วยงาน สอดคล้องกับแนวคิดของ ทักษานต์ โลมรัตน์ (2553) ได้ศึกษาวิเคราะห์ต้นทุนฐานการผลิตบัณฑิต โดยใช้วิธีต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Base Costing System: ABCS) ในมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี เพื่อเป็นแนวทางการคำนวณต้นทุนผลิตบัณฑิตต่อคน ได้ใกล้เคียงความจริงที่สุด เพื่อกำหนดทิศทางหรือแนวทางในการบริหารจัดการด้านงบประมาณและด้านการเงินที่สามารถให้ข้อมูลต้นทุนและค่าใช้จ่ายกิจกรรมต่างๆ ในระดับคณะ มหาวิทยาลัยฯ มีความถูกต้องใกล้เคียงความเป็นจริงมาก ซึ่งผลการคำนวณต้นทุนที่ได้จะเป็นข้อมูลที่สนับสนุนการตัดสินใจของผู้บริหารเชิงกลยุทธ์ และเป็นแนวทางในการจัดทำงบประมาณตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม การรายงานเพื่อการบริหารจัดการงานงบประมาณอย่างมีรูปแบบ ช่วยวัดผลประเมินการปฏิบัติราชการได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ผลการคำนวณต้นทุนที่ได้จะเป็นข้อมูลที่สนับสนุนการตัดสินใจของผู้บริหารเชิงกลยุทธ์ และเป็นแนวทางในการจัดทำงบประมาณตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม การรายงานเพื่อการบริหารจัดการงานงบประมาณอย่างมีรูปแบบ ช่วยวัดผลประเมินการปฏิบัติราชการได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ระเบียบวิธีวิจัย

การศึกษาครั้งนี้ เป็นการวิจัยเชิงพรรณนา (Descriptive Research) โดยศึกษาจากข้อมูลทุติยภูมิเอกสาร และรายงานต่างๆ เกี่ยวกับข้อมูลรายจ่ายจริงและเงินงบประมาณแผ่นดินของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558 ซึ่งต่อไปจะเรียกว่าหน่วยงาน มีวิธีดำเนินการวิจัย ดังนี้

1. การเก็บรวบรวมข้อมูล โครงสร้างองค์กร การบริหารงาน กลยุทธ์ วิสัยทัศน์ และแผนการตรวจสอบ ประจำปี รายงานผลการปฏิบัติงานของหน่วยงาน และเอกสารบรรยายลักษณะงาน ข้อมูลเกี่ยวกับเงินงบประมาณแผ่นดิน งบประมาณรายจ่ายจากค่าของงบประมาณรายจ่ายประจำปี และรายจ่ายจริงจากทะเบียนคุมยอดการเบิกจ่ายของหน่วยงาน

2. จัดเก็บข้อมูลเชิงกระดาษทำการ (Working Paper) เพื่อใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลตามรายละเอียดที่ต้องการโดยทำการเรียบเรียงและจำแนกข้อมูลออกเป็นของภารกิจการตรวจสอบงบการเงิน การตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้าง การตรวจสอบเฉพาะเรื่อง การติดตามผลการตรวจสอบ การตรวจสอบด้านอื่น การตรวจสอบเชิงป้องกัน และบริหารงานทั่วไปของหน่วยงาน จำแนกรายการค่าใช้จ่ายต่างๆ เพื่อนำมาคำนวณต้นทุนตามเกณฑ์การจัดสรรค่าใช้จ่าย

3. การจัดกระทำกับข้อมูลและการวิเคราะห์ข้อมูล

3.1 นำข้อมูลที่ได้จากการเก็บรวบรวมมาจำแนกตามโครงสร้างขององค์กร มาจำแนกหน่วยต้นทุนตามโครงสร้างขององค์กร แบ่งออกเป็น 2 หน่วยย่อย คือ

1) หน่วยต้นทุนหลัก (Functional Cost Center) หมายถึง หน่วยงานย่อยที่ผลผลิตสุดท้ายหรือผลผลิตหลักขององค์กร ได้แก่ การตรวจสอบงบการเงิน การตรวจสอบจัดซื้อจัดจ้าง การตรวจสอบเฉพาะเรื่อง (ผดง. สั่งการ) การตรวจสอบเชิงป้องกัน การตรวจสอบด้านอื่น และการติดตามผลการตรวจสอบ เป็นต้น

2) หน่วยต้นทุนสนับสนุน (Support Cost Center) หมายถึง หน่วยงานย่อยที่ทำหน้าที่สนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานหลัก ได้แก่ งานอำนวยการขององค์กร

3.2 นำต้นทุนทั้งหมดซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายจริง ที่เป็นต้นทุนของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทราที่ได้จากบุคคลากร งบประมาณงาน งบรายจ่ายอื่นๆ งบเงินอุดหนุน งบลงทุน (เฉพาะค่าเสื่อมราคา) ระบุเข้าหน่วยงานตามโครงสร้างที่จำแนกตามหน่วยต้นทุน

3.3 นำค่าใช้จ่ายจริงหรือต้นทุนทั้งหมดมารวมกันเพื่อนำไปใช้ป็นส่วน

3.4 วิเคราะห์กิจกรรมและกำหนดกิจกรรมของหน่วยงาน โดยวิเคราะห์จากภารกิจของหน่วยงาน ต้นทุนหลัก กำหนดกิจกรรมการปฏิบัติงานของหน่วยงาน จากนั้นกำหนดกิจกรรมประกอบภารกิจสังเคราะห์ข้อมูลเอกสาร/บทความ/สิ่งพิมพ์ และเก็บรวบรวมผลการวิเคราะห์และสังเคราะห์ไว้ในกระดาษทำการ

3.5 การกำหนดเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายเข้าสู่กิจกรรมและคำนวณต้นทุนกิจกรรม นำข้อมูลจากการเก็บรวบรวมข้อมูลการปฏิบัติงานของบุคคลากรหน่วยงาน ในแต่ละกิจกรรมมาสังเคราะห์เพื่อกำหนดเกณฑ์ในการปันส่วนเข้าสู่กิจกรรมแต่ละกิจกรรมที่เหมาะสม ทั้งในกรณีการระบุทางตรง (Direct Charging) และการประมาณอย่างมีเหตุผล (Estimation) และการอาศัยดุลยพินิจ (Arbitrary Allocation)

3.6 การกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม (Cost Driver) เข้าสู่ผลผลิต (การตรวจสอบงบการเงิน) ทำให้วิเคราะห์ปัจจัยที่เป็นสาเหตุทำให้เกิดต้นทุนมากที่สุดมาใช้เป็นตัวผลักดันกิจกรรมเข้าสู่ผลผลิต

3.7 การคำนวณต้นทุนรวมต่อการให้บริการตรวจสอบงบการเงิน โดยเป็นส่วนรายจ่ายจริงจากเงินงบประมาณ ในปีงบประมาณ 2557-2558 ให้กิจกรรมต่างๆ โดยใช้เกณฑ์ในการปันส่วนที่ได้มาจากข้อ 3.5 รวมรายจ่ายทุกประเภทที่ปันส่วนเข้าสู่กิจกรรมเป็นต้นทุนกิจกรรม แยกเป็นกิจกรรมการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และกิจกรรมอื่นๆ

3.8 คำนวณต้นทุนต่อหน่วย (Unit Cost) ของผลผลิต (รายงานการตรวจสอบงบการเงิน) ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม โดยนำต้นทุนรวมต่อการให้บริการตรวจสอบงบการเงินหารด้วยปริมาณผลผลิต (รายงานการตรวจสอบงบการเงิน) เพื่อให้ได้ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต

4. สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ผู้วิจัยใช้สถิติพื้นฐาน ได้แก่ ค่าเฉลี่ย (Mean) และค่าร้อยละ (Percentage) ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายเข้าสู่กิจกรรมและการคำนวณต้นทุนกิจกรรม

ผลการวิจัย

จากการศึกษาต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558 สรุปผลการศึกษาได้ดังนี้

1. การกำหนดกิจกรรมหลักของหน่วยงาน ได้ศึกษาจากโครงสร้างการบริหารราชการแผ่นดิน หน้าที่ความรับผิดชอบ คำบรรยายลักษณะงาน ของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ตลอดจนการสังเกตการณ์และปฏิบัติงานโดยตรง ซึ่งสามารถกำหนดกิจกรรมหลักได้ 8 กิจกรรม โดยจำแนกกิจกรรมออกเป็น 2 กลุ่ม ได้แก่

1.1 กิจกรรมที่เกี่ยวกับการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น คือ กิจกรรมการวางแผนการตรวจสอบ การตรวจสอบงบการเงิน และการติดตามผลการตรวจสอบ

1.2 กิจกรรมอื่นๆ มี 5 กิจกรรม คือกิจกรรมตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้าง กิจกรรมการตรวจสอบเชิงป้องกัน กิจกรรมการตรวจสอบด้านอื่น กิจกรรมการตรวจสอบเฉพาะเรื่อง (พิเศษ) และกิจกรรมการบริหารงานทั่วไป

2. ตัวหลักต้นทุนและการจัดสรรต้นทุน

การกำหนดตัวหลักต้นทุนทรัพยากร ในปีงบประมาณ 2557 - 2558 สรุปเกณฑ์ที่ใช้ในการจัดสรรทรัพยากรลงสู่กลุ่มกิจกรรมที่ให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มีดังนี้

2.1 รายจ่ายหมวดเงินเดือน ค่าจ้างประจำและค่าจ้างชั่วคราว ใช้เงินเดือนบุคลากรแต่ละระดับถ่วงน้ำหนักด้วยภาระงานของแต่ละกิจกรรม (%) เป็นเกณฑ์ในการจัดสรร 1. กิจกรรมวางแผนการตรวจสอบ 5.8% และ 7.7% ตามลำดับ 2. กิจกรรมการตรวจสอบงบการเงิน 51.40% และ 52.3% ตามลำดับ และ 3. กิจกรรมการติดตามผลการตรวจสอบ 3.5% และ 3.6%

2.2 รายจ่ายหมวดค่าตอบแทน วัสดุและวัสดุ ค่าสาธารณูปโภค และหมวดลงทุนใช้น้ำหนักภาระงาน (%) เป็นเกณฑ์ในการจัดสรร 1. กิจกรรมวางแผนการตรวจสอบ 5.9% และ 7.4% ตามลำดับ 2. กิจกรรมการตรวจสอบงบการเงิน 54.10% และ 55.5% ตามลำดับ และ 3. กิจกรรมการติดตามผลการตรวจสอบ 3.1% และ 3.2%

2.3 ค่าใช้จ่ายเดินทางไปราชการ ประกอบด้วย ค่าเบี้ยเลี้ยง ค่าที่พัก ค่าพาหนะ และค่าน้ำมันเชื้อเพลิง ใช้น้ำหนักภาระงาน (%) (จะไม่รวมน้ำหนักงานของ 2 กิจกรรม คือ กิจกรรมการติดตามผลการตรวจสอบ และ กิจกรรมบริหารงานทั่วไป) เพราะไม่ได้ใช้งบประมาณในหมวดนี้ 1. กิจกรรมวางแผนการตรวจสอบ 7.0% และ 8.8% ตามลำดับ 2. กิจกรรมการตรวจสอบงบการเงิน 64.0% และ 66.2% ตามลำดับ และ 3. กิจกรรมการติดตามผลการตรวจสอบ ไม่ได้รับการจัดสรรรายจ่าย

3. ต้นทุนกิจกรรมของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ในช่วงปีงบประมาณ 2557-2558 สรุปได้ดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1 แสดงต้นทุนกิจกรรมของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ปีงบประมาณ 2557-2558

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

4. การกำหนดตัวหลักต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน และผลการคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อตัวหลักต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ปีงบประมาณ 2557-2558 สรุปได้ดังตารางที่ 2

ตารางที่ 2 แสดงตัวหลักต้นทุนกิจกรรมและการคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อตัวหลักต้นทุน

กิจกรรม	ตัวหลักต้นทุน (Cost Driver)	ปีงบประมาณ 2557		ปีงบประมาณ 2558	
		จำนวนตัว หลักต้นทุน	ต้นทุนต่อตัว หลักต้นทุน (บาท)	จำนวนตัว หลักต้นทุน	ต้นทุนต่อตัว หลักต้นทุน (บาท)
การวางแผนการตรวจสอบ	จำนวนวันที่ ปฏิบัติงาน	240	2,081.40	300	2,249.09
การตรวจสอบการเงิน	จำนวนวันที่ ปฏิบัติงาน	2206	2,022.17	2265	2,064.16
การติดตามผลการ ตรวจสอบ	จำนวนวันที่ ปฏิบัติงาน	127	2,486.46	132	2,328.20
รวม			6,590.03		6,641.45

5. ต้นทุนต่อหน่วยของการให้บริการตรวจสอบงบการเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแยกตามผลผลิตของรายงานการตรวจสอบงบการเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น สรุปได้ดังตารางที่ 3

ตารางที่ 3 แสดงการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของการให้บริการตรวจสอบงบการเงิน

ประเภท	ปีงบประมาณ 2557			ปีงบประมาณ 2558		
	ต้นทุนรวม (บาท)	จำนวน อปท. (หน่วย)	ต้นทุนต่อ หน่วย (บาท)	ต้นทุนรวม (บาท)	จำนวน อปท. (หน่วย)	ต้นทุนต่อหน่วย (บาท)
องค์การบริหารส่วนจังหวัด	155,601.49	1	155,601.49	201,200.53	1	201,200.53
เทศบาลเมือง	129,372.48	1	129,372.48	149,063.46	1	149,063.46
เทศบาลตำบล	1,866,035.54	16	116,627.22	2,745,648.17	28	98,058.86
องค์การบริหารส่วนตำบล	3,125,160.35	29	107,764.15	1,604,119.94	15	106,941.33
รวม	5,276,169.87	47	112,258.93	4,700,032.10	45	104,445.16

6. จากการเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยการให้บริการสอบบัญชีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ระหว่างระบบต้นทุนเดิมกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ในช่วงปีงบประมาณ 2557 และ 2558 แสดงดังตารางที่ 4

ตารางที่ 4 แสดงการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยการให้บริการสอบบัญชีเปรียบเทียบระหว่างระบบต้นทุนเดิมและระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ประเภท	ปีงบประมาณ 2557			ปีงบประมาณ 2558		
	ต้นทุนต่อหน่วยแบบเดิม	ต้นทุนต่อหน่วย (ABC)	ผลต่าง	ต้นทุนต่อหน่วยแบบเดิม	ต้นทุนต่อหน่วย (ABC)	ผลต่าง
	องค์กรบริหารส่วนจังหวัด	104,035.91	155,601.49	-51,565.58	178,876.00	201,200.53
เทศบาลเมือง	103,823.63	129,372.48	-25,548.85	117,917.00	149,063.46	-31,146.46
เทศบาลตำบล	81,133.34	116,627.22	-35,493.88	84,798.46	98,058.86	-13,260.40
องค์กรบริหารส่วนตำบล	74,192.13	107,764.15	-33,572.02	75,261.67	106,941.33	31,679.66

อภิปรายผล

จากผลการวิเคราะห์ต้นทุนการให้บริการสอบบัญชีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ในช่วงปีงบประมาณ 2557 - 2558 ผู้ศึกษาได้นำประเด็นสำคัญมาอภิปราย ดังนี้

การประยุกต์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในองค์กร

การประยุกต์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในองค์กร เริ่มจาก การศึกษาเชิงเอกสาร โดยใช้ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษามารวบรวมจากเอกสารและรายงานต่างๆ หลังจากนั้นได้ทำการวิเคราะห์กิจกรรมตาม พันธกิจและโครงสร้างการบริหารโดยป็นส่วนต้นทุน แล้วนำต้นทุนรวมที่ได้ป็นส่วนให้กิจกรรม ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของนันทพร โกสิยาภรณ์ (2555) และ จูไรรัตน์ เทพบุรี (2547) ซึ่งขั้นตอนการประยุกต์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา มีขั้นตอนดังนี้

- ศึกษาจำนวนบุคลากรของหน่วยงานซึ่งพบว่ามึจำนวนบุคลากรเท่าเดิม เนื่องจากถูกจำกัดอัตรากำลังตามมาตรการจำกัดบุคลากรภาครัฐ แต่อาจมีการสับเปลี่ยนหมุนเวียนโยกย้ายของข้าราชการอยู่เสมอ ซึ่งส่งผลกระทบต่อปฏิบัติงานอย่างมาก รวมถึงทำให้มีผลกระทบต่อต้นทุนหมวดเงินเดือนและค่าจ้าง ซึ่งเป็นต้นทุนหลักของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา หากการสับเปลี่ยน โยกย้าย มีข้าราชการ ที่มีระดับเงินเดือนสูงจำนวนมาก ก็จะส่งผลให้ต้นทุนการให้บริการสูงขึ้นด้วย อย่างไรก็ตามบุคลากรส่วนใหญ่ มีพื้นฐานการศึกษาทางด้านวิชาชีพบัญชี มีประสบการณ์การทำงานค่อนข้างมาก และได้รับการพัฒนาอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและเป็นที่ยอมรับของผู้รับบริการ

2. การกำหนดกิจกรรมของหน่วยงานจากการศึกษาแผนงาน และโครงสร้างขององค์กร ทำให้ได้การกำหนดกิจกรรมแต่ละชุดกิจกรรมจะเชื่อมโยงไปยังผลผลิต โดยที่จัดกลุ่มชุดกิจกรรมทั้งองค์กรได้ทั้งหมด 8 กิจกรรม ซึ่งแต่ละชุดกิจกรรมก็จะแบ่งเป็นงานย่อยๆ ในกิจกรรมนั้น

ผู้วิจัยมีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรมการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและเพื่อได้มาซึ่งต้นทุนผลผลิตที่สอดคล้องกับหน่วยงาน ทำให้การวิเคราะห์และกำหนดกิจกรรมไม่จำต้องเฉพาะเจาะจงและลงลึกในระดับรายละเอียด ดังนั้นกลุ่มกิจกรรมการให้บริการตรวจสอบงบการเงิน จึงแบ่งออกเป็น 3 กิจกรรม คือ กิจกรรมการวางแผนการตรวจสอบ กิจกรรมการตรวจสอบ และกิจกรรมติดตามผลการตรวจสอบ ซึ่งจะเป็นกระบวนการในการได้มาซึ่งผลผลิตจนครบกระบวนการตรวจสอบงบการเงินของรายงานผลการตรวจสอบงบการเงินที่สิ้นสุดลง

3. การกำหนดตัวหลักต้นทุนพยากรณ์ เป็นการจัดสรรจากต้นทุนของหน่วยงานเข้าสู่กิจกรรมหลัก มีวิธีการจัดสรร คือ การจัดสรรโดยอาศัยการประมาณการ (Estimated Allocation) โดยกำหนดจากการตรวจสอบและรวบรวมเก็บข้อมูลจากจำนวนเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานแต่ละกิจกรรม รวมถึงผู้ศึกษาเป็นผู้ปฏิบัติกิจกรรมนั้น โดยตรง และตรวจสอบจากเอกสารของทางราชการ สามารถกำหนดตัวหลักต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง และใช้เป็นฐานในการประมาณการต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมเหล่านั้น ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัย จูไรรัตน์ เทพบุรี (2547) โดยสรุปได้ดังนี้

3.1 รายจ่ายหมวดเงินเดือน ค่าจ้างประจำและค่าจ้างชั่วคราว ใช้เงินเดือนบุคลากรแต่ละระดับถ่วงน้ำหนักด้วยภาระงานของแต่ละกิจกรรม (%) เป็นเกณฑ์ในการจัดสรร เนื่องจากบุคลากรทุกระดับต้องได้ทำกิจกรรมต่างๆ จนเสร็จสิ้นกระบวนการจนได้มาซึ่งผลผลิต

การคำนวณหาเงินเดือนบุคลากรแต่ละระดับถ่วงน้ำหนักด้วยภาระงานของแต่ละกิจกรรม โดยเก็บรวบรวมเวลาทำงานแต่ละกิจกรรมในหนึ่งปีงบประมาณของเจ้าหน้าที่ทั้งหมดในหน่วยงานของแต่ละกิจกรรม โดยเจ้าหน้าที่แต่ละคนจะมีน้ำหนักงานทุกกิจกรรมเท่ากับ 240 โดยมาจากหลักเกณฑ์การวางแผนปฏิบัติราชการของสำนักตรวจเงินแผ่นดิน (240 วันปฏิบัติงานในระยะเวลา 1 ปีงบประมาณ) จากนั้นคำนวณหา “เงินเดือนบุคลากรแต่ละระดับถ่วงน้ำหนักด้วยภาระงาน” ได้ดังนี้

$$\left(\text{จำนวนวันปฏิบัติงาน} \times \frac{\text{เงินเดือนรวม}}{\text{น้ำหนักงานรวมของระดับผู้บริหาร}} \right) + \left(\text{จำนวนวันปฏิบัติงาน} \times \frac{\text{เงินเดือนรวม}}{\text{น้ำหนักงานรวมของระดับชำนาญการพิเศษ}} \right) + \left(\text{จำนวนวันปฏิบัติงาน} \times \frac{\text{เงินเดือนรวม}}{\text{น้ำหนักงานรวมของระดับชำนาญการ}} \right) + \left(\text{จำนวนวันปฏิบัติงาน} \times \frac{\text{เงินเดือนรวม}}{\text{น้ำหนักงานรวมของระดับปฏิบัติการ}} \right) + \left(\text{จำนวนวันปฏิบัติงาน} \times \frac{\text{เงินเดือนรวม}}{\text{น้ำหนักงานรวมของระดับลูกจ้างชั่วคราว}} \right) \times 100 / \text{ผลรวมเงินเดือนทุกระดับ}$$

3.2 รายจ่ายหมวดค่าตอบแทน ใช้สอยและวัสดุ ค่าสาธารณูปโภค และหมวดลงทุน ใช้น้ำหนักภาระงาน (%) เป็นเกณฑ์ในการจัดสรร

การคำนวณน้ำหนักภาระงาน คือ ผลรวมจำนวนวันที่ปฏิบัติงานของแต่ละกิจกรรม $\times 100 /$ ผลรวมน้ำหนักงาน (วัน)

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



การคำนวณน้ำหนักภาระงานเฉพาะกิจกรรมที่เดินทางไปราชการ = ผลรวมจำนวนวันที่ปฏิบัติงานของแต่ละกิจกรรม x 100 / ((ผลรวมน้ำหนักงาน (วัน) - น้ำหนักงานกิจกรรมติดตามผลการตรวจสอบ - น้ำหนักงานกิจกรรมงานบริหารทั่วไป))

4. การจัดสรรรายจ่ายเข้าต้นทุนของแต่ละกิจกรรม ซึ่งต้นทุนของกิจกรรมการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เกิดจากการจัดสรรกลุ่มต้นทุน (รายจ่ายจริง) เข้าสู่กิจกรรมต่างๆ ที่ใช้ทรัพยากรในการกระทำกิจกรรม โดยใช้ตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากรเพื่อให้แต่ละกลุ่มงานที่ให้บริการตรวจสอบงบการเงินรับภาระต้นทุนที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรม ดังนั้นการได้มาซึ่งผลิตภัณฑ์ต้องรับภาระต้นทุนในทุกกิจกรรมที่ได้กระทำการเพื่อให้ได้มาซึ่งรายงานผลการตรวจสอบงบการเงินแต่ละหน่วย

การกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนกิจกรรม เป็นเกณฑ์ที่นำมาใช้ในการจัดสรรต้นทุนกิจกรรมในแต่ละกลุ่มต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่กิจกรรมเข้าสู่การบริการ การที่ต้นทุนผลิตภัณฑ์จะถูกต้องและสอดคล้องกับกระบวนการผลิตมากน้อยเพียงใด จะขึ้นอยู่กับตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมที่เลือกใช้ว่ามีความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลกับกิจกรรมนั้นๆ มากน้อยเพียงใด ซึ่งในการวิจัยในครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ใช้จำนวนวันที่ปฏิบัติงานของแต่ละกิจกรรมเป็นตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนกิจกรรม เพราะต้นทุนต่อหน่วยของการให้บริการตรวจสอบงบการเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีการเปลี่ยนแปลงทั้งเพิ่มขึ้นและลดลง ทั้งนี้เป็นเพราะเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานในกิจกรรมตรวจสอบงบการเงิน มีการเปลี่ยนแปลงไปตามนโยบายของสำนักตรวจเงินแผ่นดิน รวมทั้งผลการประเมินความเสี่ยงและประสิทธิภาพการควบคุมภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสำหรับหน่วยที่ได้รับการตรวจสอบแต่ละปี ทำให้ต้นทุนซึ่งได้รับการจัดสรรเวลาในการปฏิบัติงานเปลี่ยนแปลงไป

5. การคำนวณต้นทุนต่อหน่วย ซึ่งต้นทุนต่อหน่วยของการให้บริการตรวจสอบงบการเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มีมูลค่าอยู่ระหว่าง 97,318.85 - 204,590.06 บาท โดยทั่วไปองค์การบริหารส่วนจังหวัดมีขนาดใหญ่จะมีต้นทุนต่อหน่วยสูงสุด เนื่องจากมีงบประมาณรายจ่ายประจำปี และปริมาณเอกสารด้านการการบัญชีมีจำนวนมาก รวมทั้งลักษณะการดำเนินงานมีความหลากหลายด้าน จึงต้องใช้เวลา อัตราค่าจ้างและทรัพยากรในการตรวจสอบบัญชีจำนวนมาก ทำให้ต้นทุนต่อหน่วยการให้บริการสอบบัญชีมากกว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเภทอื่น

ต้นทุนต่อหน่วยของการให้บริการตรวจสอบงบการเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีการเปลี่ยนแปลงทั้งเพิ่มขึ้นและลดลง ทั้งนี้เป็นเพราะสัดส่วนเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานในกิจกรรมตรวจสอบงบการเงินมีการเปลี่ยนแปลงไปตามนโยบายของสำนักตรวจเงินแผ่นดิน รวมทั้งผลการประเมินความเสี่ยงและประสิทธิภาพการควบคุมภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสำหรับหน่วยที่ได้รับการตรวจสอบแต่ละปี ทำให้ต้นทุนซึ่งได้รับการปันส่วนเวลาในการปฏิบัติงานเปลี่ยนแปลงไป เช่น ในปีงบประมาณ 2557 - 2558 ต้นทุนการให้บริการสอบบัญชีมีทั้งเพิ่มขึ้นและลดลง ซึ่งเกิดจากการวางแผนเวลาในการปฏิบัติงานของแต่ละหน่วยแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับระดับความเสี่ยง ซึ่งอาจเกิดจากผลการตรวจสอบของปีที่ผ่านมา มีการจัดท่างบการเงินที่ไม่สามารถรับรองงบการเงินได้ หรืออาจเกิดจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับ ทำให้มีความเสี่ยงสูง จึงต้องใช้เวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบจำนวนมากกว่าปกติ เป็นต้น

ขั้นตอนการนำข้อมูลมาวิเคราะห์กิจกรรม จะจำแนกเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวกับการให้บริการ คำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมด้วยการปันส่วนรายจ่ายลงสู่กิจกรรมต่างๆ โดยใช้น้ำหนักงานและสัดส่วนเงินเดือนเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน จากนั้นระบุและกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนแต่ละกิจกรรม คำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยตัวผลิตภัณฑ์ โดยนำต้นทุนรวมของแต่ละกิจกรรมหารด้วยจำนวนตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนของกิจกรรมนั้น ขั้นตอนต่อไปคำนวณต้นทุนให้บริการ และคำนวณต้นทุนการให้บริการ โดยนำต้นทุนต่อหน่วยตัวผลิตภัณฑ์ของแต่ละกิจกรรมคูณด้วยจำนวนตัวผลิตภัณฑ์

ของกิจกรรมนั้นๆ แล้วรวมต้นทุนกิจกรรมที่เกี่ยวกับการสอบบัญชีเป็นต้นทุนรวมของการให้บริการ ขั้นตอนสุดท้าย คำนวณต้นทุนบริการต่อหน่วย สอดคล้องกับงานวิจัย ของ จูไรรัตน์ เทพบุรี (2547) และเป็นไปตามแนวคิดของ ทฤษฎีระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

จากการเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยการให้บริการตรวจสอบงบการเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในช่วง ปีงบประมาณ 2557 - 2558 ซึ่งมีค่าเฉลี่ยอยู่ระหว่าง 97,313.85 บาท - 204,590.06 บาท กับต้นทุนผลผลิตที่ สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทราได้จัดทำไว้ มีต้นทุนต่อหน่วยการสอบบัญชี ปีงบประมาณ 2557 - 2558 ซึ่งมีค่าเฉลี่ยอยู่ระหว่าง 66,079.00 - 178,876.00 บาท นั้น เป็นต้นทุนที่คิดเฉพาะเงินเดือนและค่าจ้าง ค่าใช้จ่าย เดินทางไปราชการ และค่าเช่าบ้าน เท่านั้น โดยไม่ได้รวมค่าใช้จ่ายทั้งหมดเข้าไปเป็นต้นทุนผลผลิต จึงทำให้ ต้นทุนในการศึกษาในครั้งนี้สูงกว่าต้นทุนที่หน่วยงานจัดทำไว้ เนื่องจากแนวคิดของทฤษฎีระบบต้นทุนฐานกิจกรรม มีการนำรายจ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นในทุกกิจกรรม เพื่อให้ได้มาซึ่งผลผลิต อันได้แก่รายงานการตรวจสอบงบการเงิน ซึ่งจะทำได้ต้นทุนตามกิจกรรมที่ปฏิบัติจริงในการให้บริการสอบบัญชีและแยกผลผลิตตามประเภทขององค์กร ปกครองส่วนท้องถิ่น โดยหน่วยงานใดใช้ตัวผลักดันกิจกรรมมากกว่าจะได้รับการจัดสรรต้นทุนในปริมาณที่สูงกว่า ซึ่งจะทำการคิดต้นทุนต่อหน่วยที่ใกล้เคียงความจริงมากขึ้น สอดคล้องกับผลการวิจัย ของ จูไรรัตน์ เทพบุรี (2547) ที่ได้กล่าวว่า การจัดทำงบประมาณที่ผ่านมากการคำนวณต้นทุนการผลิตยังกระทำตามระบบเดิม คือคำนวณต้นทุน ตามปริมาณงาน ทำให้การจัดทำและจัดสรรงบประมาณคลาดเคลื่อนจากรายจ่ายจริง ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการบริหารทรัพยากรหน่วยงาน ซึ่งสอดคล้องกับผลการวิจัย ของ ทักษานต์ โลมรัตน์ (2553) ที่ได้กล่าวว่า การใช้วิธี ต้นทุนฐานกิจกรรม ทำให้ได้ต้นทุนผลผลิตบ่งชี้ต่อคนใกล้เคียงความจริงที่สุด และยังสะท้อนให้เห็นการบริหารต้นทุน การผลิตแต่ละกิจกรรมด้วย และยังสอดคล้องกับงานวิจัยของเจนจิรา ที่ปุ่น (2557) และลัดดาภรณ์ อินดาหามแห (2557) ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการบริหารจัดการแต่ละกิจกรรม กิจกรรมใดใช้ค่าใช้จ่ายมากน้อยเพียงใด ให้รับภาระ ต้นทุนเข้ากิจกรรมนั้น จะทำให้ได้ต้นทุนการผลิตที่ใกล้เคียงความจริงที่สุด

ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะจากผลการวิจัย

การศึกษาครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ข้อสรุปที่เห็นว่าควรจะนำมาเป็นข้อเสนอแนะในการคิดต้นทุนกิจกรรมสำหรับ สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ดังนี้

1. หากหน่วยงานมีเจตนาธรรมที่จะคำนวณต้นทุนกิจกรรมอย่างต่อเนื่องควรพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์ มาใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล และคำนวณต้นทุนกิจกรรม เพื่อให้การคำนวณต้นทุนรวดเร็วและถูกต้องแม่นยำยิ่งขึ้น เช่น การบันทึกเวลาปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีแต่ละราย ควรบันทึกวันที่ปฏิบัติงานแต่ละขั้นตอนโดยละเอียด เพื่อให้ได้สัดส่วนเวลาที่ใช้ในการทำกิจกรรม และจำนวนตัวผลักดันต้นทุน (Cost driver) ถูกต้องมากที่สุด
2. หากในการจะพิจารณาตัดกิจกรรมเพิ่มค่าหรือไม่เพิ่มค่าสำหรับงานสอบบัญชีขององค์กรปกครองส่วน ท้องถิ่นนั้น ให้หน่วยงานบันทึกข้อมูลในกิจกรรมการตรวจสอบแบบละเอียดทุกขั้นตอนการตรวจสอบเพื่อจะ สามารถวิเคราะห์ได้ว่ากิจกรรมใดที่ควรอยู่และควรตัดออกเพื่อไม่ให้เกิดต้นทุนโดยไม่มีประโยชน์ และให้สอดคล้อง กับหลักการบริหารที่ดีของหน่วยงานภาครัฐ

ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป

ควรทำการวิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรมอื่นๆ ด้วย เพื่อเป็นประโยชน์ในการเปรียบเทียบการใช้จ่ายเงินงบประมาณแต่ละกิจกรรมของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดละเชิงเทรา และควรศึกษาเปรียบเทียบต้นทุนการให้บริการสอบบัญชีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดละเชิงเทรากับสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดอื่นๆ ด้วย

เอกสารอ้างอิง

- จุไรรัตน์ เทพบุรี. (2547). การวิเคราะห์ต้นทุนการให้บริการสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ร้อยเอ็ด ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม. วิทยานิพนธ์บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต, สาขาบริหารธุรกิจ, คณะการบัญชีและการจัดการ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- เจนจิรา ทีปึง. (2557). การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหัวในการผลิตบัณฑิตหลักสูตรมหาบัณฑิต คณะศึกษาศาสตร์ มหาวิทยาลัยขอนแก่น. รายงานการศึกษาอิสระบัญชีมหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี, คณะวิทยาการจัดการ, มหาวิทยาลัยขอนแก่น.
- ทักษกานต์ โลมรัตน์. (2553). ต้นทุนการผลิตบัณฑิตโดยวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม ของมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี. วิทยานิพนธ์บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต, บัณฑิตวิทยาลัย, วิทยาลัยบัณฑิตศึกษาการจัดการ, มหาวิทยาลัยขอนแก่น.
- นันทพร โกสิยาภรณ์. (2555). การประยุกต์ต้นทุนการผลิตนักศึกษาระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพ (ปวช.) มหาวิทยาลัยนราธิวาสราชนครินทร์ ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต. สาขาการบัญชี, คณะการจัดการและการท่องเที่ยว, มหาวิทยาลัยบูรพา.
- ประกาศคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (2555). การแบ่งส่วนราชการและอำนาจหน้าที่ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. ราชกิจจานุเบกษา. หน้า 22
- ลัดดาภรณ์ อินตาทามแห. (2557). ต้นทุนฐานกิจกรรมหลักสูตรวิศวกรรมศาสตรบัณฑิต สาขาวิศวกรรมไฟฟ้าและสาขาวิศวกรรมเครื่องกล คณะวิศวกรรมศาสตร์ มหาวิทยาลัยขอนแก่น. รายงานการศึกษาอิสระบัญชีมหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี, คณะวิทยาการจัดการ, มหาวิทยาลัยขอนแก่น.