

บทที่ 5

สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

สรุปผลการศึกษา

จากการศึกษาเรื่องแนวทางในการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมของหน่วยงานภาครัฐ กรณีศึกษาสำนักงานคลังจังหวัดแพร่ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงแนวทางในการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมและต้นทุนต่อหน่วยของกิจกรรมการควบคุมการรับ-จ่ายเงินกับส่วนราชการและหน่วยงานของรัฐ โดยใช้กรณีศึกษาของสำนักงานคลังจังหวัดแพร่ ซึ่งได้รวบรวมข้อมูลโดยการศึกษาจากโครงสร้างองค์กร (Organization Chart) และคำบรรยายลักษณะงาน (Job Description) เพื่อนำมาวิเคราะห์ และระบุกิจกรรม การเก็บข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรม ขั้นตอนในการปฏิบัติงานเกี่ยวกับกิจกรรมจากการสัมภาษณ์ข้าราชการและลูกจ้าง รวมทั้งการเก็บข้อมูลทางการเงินจากรายงานการเงินของสำนักงานคลังจังหวัดแพร่ โดยใช้ข้อมูลจากรายงานการเงินประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2545 ตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2544 ถึงวันที่ 30 กันยายน 2545 เพื่อนำมาคำนวณต้นทุนต่อหน่วย โดยในการศึกษาจะแยกการควบคุมการรับ-จ่ายเงินกับส่วนราชการและหน่วยงานของรัฐออกเป็น 2 กิจกรรมหลักคือ การควบคุมการรับเงิน และการควบคุมการจ่ายเงิน

ในขั้นแรกผู้ศึกษาได้วิเคราะห์กำหนดศูนย์ต้นทุน (Cost Center) โดยกำหนดตามลักษณะงานที่รับผิดชอบจากการสัมภาษณ์ผู้บริหาร และผู้ปฏิบัติงานในสำนักงาน โดยแบ่งประเภทของงานในสำนักงานออกเป็น 5 ส่วนงาน ได้แก่ งานวิชาการ การบริหารเงินคงคลัง การควบคุมการรับ-จ่ายเงิน งานผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย และงานผู้แทนกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ

ผู้ศึกษาได้ทำการศึกษาเฉพาะงานการควบคุมการรับ - จ่ายเงิน จึงได้ระบุกิจกรรมของการควบคุมการรับ-จ่ายเงิน โดยแยกเป็นการควบคุมการรับเงินระบุกิจกรรมได้ทั้งสิ้น 6 กิจกรรม ได้แก่ การรับใบนำส่ง การตรวจสอบ การลงทะเบียน การรับเงินและเช็ค การบันทึกข้อมูล และการจัดทำงบวัน ส่วนการควบคุมการจ่ายเงินระบุกิจกรรมได้ทั้งสิ้น 10 กิจกรรม ได้แก่ การลงทะเบียน การตรวจฎีกา การบันทึกบัตรตรวจจ่าย การตรวจและหักเงินประจำงวด การบันทึกข้อมูล การตรวจสอบ การอนุมัติฎีกา การปิดรอบ การบันทึกใบนำฝากธนาคาร และการจัดทำงบวัน

เมื่อระบุกิจกรรมต่าง ๆ แล้ว ก็จะมีการปันส่วนค่าใช้จ่ายต่าง ๆ จากบัญชีแยกประเภทลงสู่ศูนย์ต้นทุนต่าง ๆ จะทำให้ทราบถึงค่าใช้จ่ายของศูนย์ต้นทุนต่าง ๆ ตามเกณฑ์การปันส่วนที่ได้กำหนดไว้ จากนั้นจึงปันส่วนค่าใช้จ่ายจากศูนย์ต้นทุนเฉพาะการควบคุมการรับ - จ่ายเงินลงสู่

กิจกรรมการควบคุมการรับเงิน และการควบคุมการจ่ายเงิน แล้วจึงปันส่วนการควบคุมการรับเงิน และการควบคุมการจ่ายเงินลงสู่กิจกรรมต่าง ๆ ที่ได้กำหนดไว้ และปันส่วนลงสู่ผลผลิตต่อไป

ขั้นตอนในการปันส่วนและคำนวณต้นทุน มีดังนี้

ขั้นตอนแรก เริ่มจากการปันส่วนค่าใช้จ่ายจากบัญชีแยกประเภทลงสู่งานประเภทต่าง ๆ ของสำนักงาน โดยค่าใช้จ่ายตามบัญชีแยกประเภทได้แบ่งเป็น 2 กลุ่มต้นทุน สำหรับค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน ได้แก่ กลุ่มที่ 1 ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร จะปันส่วนโดยตรง ยกเว้นค่าใช้จ่ายด้านบุคลากรของผู้บริหาร จะปันส่วนตามน้ำหนักงานของแผนกกลยุทธ์ และเกณฑ์การประเมินผลการดำเนินงานของกรมบัญชีกลาง ประจำปีงบประมาณ พ.ศ.2545 ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับสำนักงาน คลังจังหวัด และกลุ่มที่ 2 ค่าใช้จ่ายที่ไม่ใช่ด้านบุคลากร จะปันส่วนโดยตรง และปันส่วนตามน้ำหนักงานของแผนกกลยุทธ์ ซึ่งการปันส่วนในขั้นตอนนี้ จะได้ค่าใช้จ่ายของงานประเภทต่าง ๆ ของสำนักงาน

ขั้นตอนที่ 2 การปันส่วนค่าใช้จ่ายการควบคุมการรับ-จ่ายเงิน ลงสู่งานการควบคุมการรับเงิน และงานการควบคุมจ่ายเงิน ตามเกณฑ์การปันส่วนโดยตรง สำหรับค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร ยกเว้นค่าใช้จ่ายด้านบุคลากรของผู้บริหารและค่าใช้จ่ายที่ไม่ใช่ด้านบุคลากร จะปันส่วนตามน้ำหนักงานซึ่งได้จากการสัมภาษณ์ผู้บริหารของหน่วยงาน โดยการปันส่วนในขั้นตอนนี้ จะได้ค่าใช้จ่ายของงานการควบคุมการรับเงิน และค่าใช้จ่ายของงานการควบคุมการจ่ายเงิน

ขั้นตอนที่ 3 การปันส่วนค่าใช้จ่ายจากงานการควบคุมการรับเงิน และค่าใช้จ่ายการควบคุมการจ่ายเงินลงสู่กิจกรรมตามเกณฑ์การปันส่วนตามสัดส่วนเวลา ยกเว้นค่าโทรศัพท์ และค่าไปรษณีย์ จะปันส่วนตามน้ำหนักงาน ซึ่งการปันส่วนในขั้นตอนนี้ทำให้ทราบต้นทุนของแต่ละกิจกรรม รวมถึงสามารถคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยตัวผลิตภัณฑ์ได้

ขั้นตอนสุดท้าย เป็นการปันส่วนค่าใช้จ่ายจากกิจกรรมลงสู่ผลผลิต ซึ่งการควบคุมการรับเงิน มีผลผลิต ได้แก่ ใบบำส่งเงินรายได้แผ่นดิน ใบบำส่งเงินเบิกเกินส่งคืน และใบบำส่งเงินนอกงบประมาณ ส่วนการควบคุมการจ่ายเงิน มีผลผลิต ได้แก่ ฎีกาเงินงบประมาณ-งบบุคลากร ฎีกาเงินงบประมาณ-งบดำเนินงาน ฎีกาเงินงบประมาณ-งบลงทุน ฎีกาเงินงบประมาณ-งบเงินอุดหนุน ฎีกาเงินงบประมาณ-งบกลาง ฎีกาเงินงบประมาณ-งบรายจ่ายอื่น ฎีกาเงินนอกงบประมาณ และฎีกาเงินรายได้ส่งเกินจ่ายคืน โดยจะปันส่วนตามเกณฑ์การปันส่วนตามตัวผลิตภัณฑ์ ซึ่งจะทำให้ทราบถึงต้นทุนต่อหน่วยของใบบำส่งและฎีกาแต่ละประเภท

เมื่อได้ศึกษาทั้ง 4 ขั้นตอนแล้ว จึงสามารถคำนวณหาต้นทุนรวมต่อผลผลิต และต้นทุนกิจกรรมต่อผลผลิตของใบบำส่งและฎีกาแต่ละประเภทได้ ซึ่งต้นทุนรวมต่อผลผลิตของใบบำส่งที่สูงที่สุดได้แก่ ใบบำส่งเงินเบิกเกินส่งคืน จำนวน 16.18 บาท เพราะเป็นใบบำส่งที่ใช้เวลาในการทำ

มากกว่าไปนำส่งประเภทอื่น และต้นทุนรวมต่อผลผลิตของฎีกาที่สูงสุดได้แก่ ฎีกาเงินงบประมาณ-งบบุคลากร จำนวน 146.04 บาท เพราะเป็นฎีกาที่มีขั้นตอนในการตรวจจ่ายมากกว่าฎีกาประเภทอื่น

ผลที่ได้รับจากการศึกษาทำให้ได้แนวทางในการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมของหน่วยงานภาครัฐ ซึ่งหน่วยงานภาครัฐส่วนใหญ่ จะมีโครงสร้างขององค์กรแบ่งเป็นฝ่ายหรือแผนกอย่างชัดเจน แต่ลักษณะการดำเนินงานและผลผลิตของแต่ละฝ่ายหรือแต่ละแผนกจะเกี่ยวข้องกัน และผลผลิต (Output) ที่ได้ไม่สามารถจะระบุได้ชัดเจนว่าเป็นของฝ่ายหรือแผนกใด

ข้อเสนอแนะจากการศึกษา

จากการศึกษาแนวทางในการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมของหน่วยงานภาครัฐ กรณีศึกษาสำนักงานคลังจังหวัดแพร่ พบว่ามีข้อสังเกตบางประการ ผู้ศึกษาจึงขอเสนอความคิดเห็นจากข้อสังเกตที่พบ และมีข้อเสนอแนะในการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม ของหน่วยงานภาครัฐ ดังนี้

1. เนื่องจากแนวความคิดในการนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้ เป็นแนวความคิดที่ได้รับการพัฒนาจากต่างประเทศ และเป็นสิ่งใหม่ที่หน่วยงานภาครัฐจะต้องทำการเรียนรู้เพื่อนำไปใช้ประโยชน์ในการบริหารงานหน่วยงาน ดังนั้น ผู้วางระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม จะต้องให้ความกระจ่างแก่ผู้ที่เกี่ยวข้องได้ว่าความหมายของคำต่าง ๆ ที่นำมาใช้ในระบบคืออะไร ทั้งนี้เพื่อให้การพัฒนา ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมในหน่วยงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

2. ในปัจจุบันหน่วยงานภาครัฐหลายหน่วยงาน ยังคงใช้ระบบบัญชีส่วนราชการแบบเกณฑ์เงินสด (Cash Basis) ซึ่งเป็นข้อจำกัดในการนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ เพราะข้อมูลในบัญชีแยกประเภทไม่จำแนกประเภทค่าใช้จ่ายชัดเจน แต่ภายในปีงบประมาณ พ.ศ. 2546 ทุกส่วนราชการจะต้องปรับเปลี่ยนระบบบัญชีเป็นเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) ทั้งหมด

3. ในการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาครัฐ บางกรณีจะขาดความคล่องตัว และถูกกำหนดด้วยกฎหมายและข้อระเบียบต่าง ๆ เช่น การจัดทำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม ถ้ามีการวิเคราะห์ถึงกิจกรรมที่เพิ่มค่า (Value Added Activity) และกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า (Non-Value Added Activity) หน่วยงานภาครัฐก็ไม่สามารถลดหรือตัดทอนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่านั้นได้ เพราะติดด้วยกฎหมายและข้อระเบียบต่าง

4. การนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมไปประยุกต์ใช้นั้น ในการปฏิบัติหากสามารถจำแนกกิจกรรมในการดำเนินงานได้ละเอียด รวมถึงสามารถกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver) จะทำให้การคำนวณต้นทุนได้ถูกต้อง แต่จะต้องคำนึงถึงการสามารถวัดได้จริง และใช้ต้นทุนในการวัดค่า ซึ่งจะทำให้ต้นทุนในการนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้ไม่สูงจนเกินไป

5. ในการพัฒนาระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม ควรตระหนักว่าไม่ใช่เป็นเรื่องของการเปลี่ยนแปลงระบบบัญชีที่ใช้อยู่เดิม แต่เป็นการเปลี่ยนแปลงวัฒนธรรมทั้งในแง่ของการบริหารงานและการปฏิบัติงาน ซึ่งระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมเพียงอย่างเดียว ไม่ได้ให้ข้อมูลเพื่อการบริหารงานที่สมบูรณ์ในตัวเอง แต่จะต้องอาศัยการวิเคราะห์และการหาวิธีปฏิบัติงานที่ดีกว่าหรือดีที่สุดด้วย



ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved