

## บทที่ 5

### สรุปผลการศึกษา อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

โรงเรียนลำปางพณิชยการและเทคโนโลยีในฐานะที่เป็นองค์กรทางการศึกษา มีแนวทางที่จะทำบัญชีโดยอาศัยหลักการของบัญชีกิจกรรมเข้ามาร่วมในการจำแนกต้นทุนของโรงเรียน ทั้งนี้ เพื่อพัฒนาการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยนักศึกษาแต่ละสาขาและเป็นประโยชน์ในการบริหารจัดการการเงิน รวมทั้งมุ่งเน้นพัฒนาคุณภาพการเรียนการสอน ปรับปรุงกระบวนการปฏิบัติงานให้ทันสมัย เน้นการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่ให้เกิดประโยชน์สูงสุด เพื่อใช้ในการตัดสินใจ การวางแผน การควบคุม ต้นทุน และการลดต้นทุน

จากการศึกษาแนวทางการประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม โรงเรียนลำปางพณิชยการและเทคโนโลยี สาขาบัญชี สาขาคอมพิวเตอร์ สาขาการตลาดและการจัดการ สาขาเลขานุการ สาขาเทคโนโลยียานยนต์ สาขาไฟฟ้ากำลัง สาขาสถาปัตยกรรม สาขาอิเล็กทรอนิกส์ สาขาเครื่องมือกล สาขาเตรียมวิศวกรรมศาสตร์ สาขาบริหารธุรกิจนานาชาติ และสาขาสัมัญศึกษา ในระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพ (ปวช.) และระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง (ปวส.) ปีการศึกษา 2550 โดยทำการศึกษาข้อมูลจากโครงสร้างองค์กร ลักษณะการบริหารงาน รายงานประจำปี และสำรวจข้อมูลโดยการสอบถามผู้บริหาร บุคลากรสายสอนและสายสนับสนุน เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุน

#### 5.1 สรุปผลการศึกษา

ในการศึกษานี้ได้ทำการแบ่งขั้นตอนการคำนวณต้นทุนเป็นขั้นตอนจำนวน 9 ขั้นตอน

ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 วิเคราะห์และกำหนดกิจกรรมของโรงเรียน

ขั้นตอนที่ 2 คำนวณหาต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อมในการผลิตนักศึกษา

ขั้นตอนที่ 3 คำนวณหาต้นทุนกิจกรรมของหน่วยงานที่ให้ต้นทุนทางอ้อม

ขั้นตอนที่ 4 นำต้นทุนกิจกรรมของหน่วยงานที่ให้ต้นทุนทางอ้อมปันส่วน

เข้ากิจกรรมหน่วยงานสาขา

ขั้นตอนที่ 5 นำต้นทุนทางตรงปันส่วนเข้ากิจกรรมหน่วยงานสาขา

ขั้นตอนที่ 6 เก็บรวบรวมต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อมที่เกี่ยวข้องกับการผลิต

นักศึกษาแต่ละสาขา

ขั้นตอนที่ 7 คำนวณต้นทุนการผลิตนักศึกษาต่อหลักสูตร

ขั้นตอนที่ 8 การคำนวณต้นทุนต่อหัวนักศึกษารายปี

ขั้นตอนที่ 9 การคำนวณต้นทุนต่อรายวิชา

จากผลการศึกษาพบว่า มีต้นทุนในการผลิตนักศึกษาทั้งทางตรงและทางอ้อมแต่ละหน่วยงานมีกิจกรรมในการปฏิบัติงานที่แตกต่างกันไปตามภาระหน้าที่ ดังนั้นผู้ศึกษาจึงได้กำหนดแนวทางในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมจำนวน 2 กลุ่ม คือ หน่วยงานที่ให้ต้นทุนทางอ้อม ได้แก่ หน่วยงานกลางของโรงเรียน และหน่วยงานที่ให้ต้นทุนทางตรง ได้แก่ หน่วยงานสาขา

#### 5.1.1 หน่วยงานที่ให้ต้นทุนทางอ้อม

เป็นหน่วยงานที่จัดกิจกรรมระดับสถาบันการศึกษา มีส่วนเกี่ยวข้องกับการจัดการศึกษา คือ หน่วยงานกลางของโรงเรียน ซึ่งได้แก่ งานบริหารและธุรการทั่วไป งานวิชาการ งานกิจการนักศึกษา งานวิจัยและประกันคุณภาพ งานประชาสัมพันธ์ งานพัฒนาระบบสารสนเทศ และงานความร่วมมือกับชุมชน

#### 5.1.2 หน่วยงานที่ให้ต้นทุนทางตรง

เป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการจัดการศึกษาโดยตรงของโรงเรียน ดังนั้นหน่วยงานที่ให้ต้นทุนทางตรง คือ หน่วยงานสาขาของโรงเรียน ผู้ศึกษาได้แบ่งหน่วยงานออกเป็น 2 ประเภท คือ

1) หน่วยงานที่ผลิตนักศึกษาโดยตรง คือ สาขาวิชาที่มีหน้าที่ผลิตนักศึกษาตามหลักสูตรโดยตรง ประกอบด้วย 11 สาขาวิชา คือ สาขาการบัญชี สาขาการตลาดและการจัดการ สาขาการเลขานุการ สาขาคอมพิวเตอร์ สาขาเทคโนโลยียานยนต์ สาขาไฟฟ้ากำลัง สาขาสถาปัตยกรรม สาขาอิเล็กทรอนิกส์ สาขาเครื่องมือกล สาขาเตรียมวิศวกรรมศาสตร์ และสาขาบริหารธุรกิจนานาชาติ

2) หน่วยงานที่ผลิตนักศึกษาโดยอ้อม คือ สาขาสามัญศึกษา ซึ่งเป็นสาขาที่ไม่ได้มีหน้าที่ผลิตนักศึกษาตามหลักสูตรโดยตรง แต่จะเป็นหน่วยงานสนับสนุนการสอนวิชาพื้นฐานทุกสาขา เช่น วิชาภาษาไทย วิชาภาษาอังกฤษ วิชาสังคม วิชาวิทยาศาสตร์ และวิชาคณิตศาสตร์

### 5.1.3 ขั้นตอนการคำนวณต้นทุนกิจกรรมของโรงเรียนลำปางพณิชยการและเทคโนโลยี

#### ขั้นตอนที่ 1 วิเคราะห์และกำหนดกิจกรรมของโรงเรียน

จากการวิเคราะห์และกำหนดกิจกรรมของหน่วยงานต่างๆ สามารถกำหนดกิจกรรมได้ 2 ระดับ คือ หน่วยงานกลาง และหน่วยงานสาขา โดยมีรายละเอียดกิจกรรมดังนี้

1) หน่วยงานกลาง ประกอบด้วย 7 กิจกรรม ได้แก่ กิจกรรมบริหารและธุรการทั่วไป กิจกรรมวิชาการ กิจกรรมกิจการนักศึกษา กิจกรรมวิจัยและประกันคุณภาพ กิจกรรมพัฒนาระบบสารสนเทศ กิจกรรมความร่วมมือกับชุมชน และกิจกรรมประชาสัมพันธ์

2) หน่วยงานสาขาวิชา ประกอบด้วย 4 กิจกรรม ได้แก่ กิจกรรมบริหารและธุรการ กิจกรรมจัดการเรียนการสอน กิจกรรมให้คำแนะนำปรึกษา และกิจกรรมนักศึกษา

#### ขั้นตอนที่ 2 กำหนดหาต้นทุนทางตรง และต้นทุนทางอ้อมในการผลิตนักศึกษา

โดยการนำต้นทุนรวมของโรงเรียนตามบัญชีแยกประเภทจำนวนทั้งสิ้น 60,247,988 บาท แยกเป็นต้นทุนตามหน่วยงานที่ให้ต้นทุนทางตรงจำนวน 32,438,088 บาท และต้นทุนทางอ้อม 27,809,900 บาท ต้นทุนทางตรงสามารถระบุให้แก่สาขาต่าง ๆ ได้โดยการเก็บรวบรวมข้อมูลจากสรุปรายงานและโครงการของแต่ละสาขา ดังนี้

สาขาบัญชี	3,243,155.00	บาท
สาขาการตลาดและการจัดการ	2,353,463.22	บาท
สาขาเลขานุการ	1,404,385.72	บาท
สาขาคอมพิวเตอร์	3,999,504.00	บาท
สาขาเทคโนโลยียานยนต์	2,402,722.00	บาท
สาขาไฟฟ้ากำลัง	1,446,722.00	บาท
สาขาสถาปัตยกรรม	916,111.00	บาท
สาขาอิเล็กทรอนิกส์	1,546,273.00	บาท
สาขาเครื่องมือกล	1,241,945.00	บาท
สาขาเตรียมวิศวกรรมศาสตร์	2,276,174.00	บาท
สาขาบริหารธุรกิจนานาชาติ	5,251,644.35	บาท
สาขาสამัญญาศึกษา	<u>6,355,988.71</u>	บาท
<b>รวมต้นทุนทางตรง</b>	<b><u>32,438,087.00</u></b>	<b>บาท</b>

**ขั้นตอนที่ 3** กำหนดหาต้นทุนกิจกรรมของหน่วยงานที่ให้ต้นทุนทางอ้อม โดยการนำต้นทุนทางอ้อมของหน่วยงานกลาง จากขั้นตอนที่ 2 จำนวน 27,809,900 บาท ป็นส่วนเข้าสู่กิจกรรมจำนวน 7 กิจกรรม โดยใช้วิธีการปันส่วนโดยตรง เช่น ค่าตอบแทนที่ปรึกษาภายนอก โรงเรียน สวัสดิการ ค่าใช้จ่ายในการจัดการเรียนการสอน ค่าใช้จ่ายในการสนับสนุน และปันส่วนโดยการกะประมาณ เช่น การใช้สัดส่วนเงินเดือน เพื่อเป็นเกณฑ์ปันส่วนเงินสบทบครูโรงเรียนเอกชน ทำให้ได้ต้นทุนของหน่วยงานกลาง ดังนี้

- กิจกรรมบริหารและธุรการทั่วไป	22,168,202.39 บาท
- กิจกรรมวิชาการ	1,411,759.10 บาท
- กิจกรรมกิจการนักศึกษา	917,040.65 บาท
- กิจกรรมวิจัยและประกันคุณภาพ	251,326.05 บาท
- กิจกรรมพัฒนาระบบสารสนเทศ	790,315.64 บาท
- กิจกรรมความร่วมมือกับชุมชน	394,731.30 บาท
- กิจกรรมประชาสัมพันธ์	<u>1,876,524.87</u> บาท
<b>รวมต้นทุนทางอ้อม</b>	<b><u>27,809,900.00</u></b> บาท

**ขั้นตอนที่ 4** นำต้นทุนกิจกรรมของหน่วยงานที่ให้ต้นทุนทางอ้อมปันส่วนเข้ากิจกรรมหน่วยงานสาขา นำต้นทุนกิจกรรมของหน่วยงานกลางจากขั้นตอนที่ 3 มาระบุต้นทุนของแต่ละสาขา โดยแบ่งกลุ่มต้นทุนเป็น 3 กลุ่ม ได้แก่ ต้นทุนบริหารสาขา ต้นทุนพัฒนาวิชาการ และต้นทุนพัฒนาคุณธรรมจริยธรรม นำมาปันส่วนเข้าสู่กิจกรรมสาขาจำนวน 4 กิจกรรม ได้แก่ กิจกรรมบริหารและธุรการ กิจกรรมการเรียนการสอน กิจกรรมให้คำแนะนำปรึกษา และกิจกรรมนักศึกษา โดยใช้เกณฑ์ในการปันส่วนกิจกรรม ดังนี้ ต้นทุนบริหารสาขา ปันส่วนตามสัดส่วนค่าใช้จ่ายของแต่ละสาขา ต้นทุนพัฒนาวิชาการ ปันส่วนตามจำนวนรายวิชาของแต่ละสาขา ต้นทุนพัฒนาคุณธรรมและจริยธรรม ปันส่วนตามจำนวนนักศึกษาแต่ละสาขา ทำให้ได้ต้นทุนกิจกรรมของหน่วยงานกลางที่ปันส่วนให้หน่วยงานสาขา ดังนี้

- สาขาบัญชี	2,735,460 บาท
- สาขาการตลาดและการจัดการ	1,949,948 บาท
- สาขาเลขานุการ	1,129,152 บาท
- สาขาคอมพิวเตอร์	3,327,374 บาท

- สาขาเทคโนโลยียานยนต์	2,053,513 บาท
- สาขาไฟฟ้ากำลัง	1,288,867 บาท
- สาขาสถาปัตยกรรม	815,725 บาท
- สาขาอิเล็กทรอนิกส์	1,402,540 บาท
- สาขาเครื่องมือกล	1,148,705 บาท
- สาขาเตรียมวิศวกรรมศาสตร์	1,847,222 บาท
- สาขาบริหารธุรกิจนานาชาติ	4,291,936 บาท
- สาขาสามัญศึกษา	5,819,458 บาท
<b>รวมต้นทุนทางอ้อม</b>	<b>27,809,900.00 บาท</b>

ขั้นตอนที่ 5 นำต้นทุนทางตรงบางส่วนเข้ากิจกรรมหน่วยงานสาขา โดยนำต้นทุนทางตรงของแต่ละสาขาที่ได้จำแนกไว้ในขั้นตอนที่ 2 ป็นส่วนเข้าสู่กิจกรรมของแต่ละสาขา ได้แก่ กิจกรรมบริหารและธุรการ กิจกรรมการเรียนการสอน กิจกรรมให้คำแนะนำปรึกษา และกิจกรรมนักศึกษา ป็นส่วนเข้าสู่กิจกรรมของหน่วยงานสาขา โดยใช้วิธีการป็นส่วนโดยตรง เช่น ทุนการศึกษา ค่าพัฒนาวิชาการ วัสดุสิ้นเปลือง และค่าซ่อมแซมบำรุงรักษาและการป็นส่วนโดยการกะประมาณ เช่น เงินเดือนครู และเงินสบทบครูโรงเรียนเอกชน

ขั้นตอนที่ 6 เก็บรวบรวมต้นทุนทางตรง และต้นทุนทางอ้อมที่เกี่ยวกับการผลิตนักศึกษา แต่ละสาขา โดยนำต้นทุนทางตรงจากขั้นตอนที่ 5 รวมกับต้นทุนทางอ้อมที่รับป็นส่วนจากหน่วยงานส่วนกลางจากขั้นตอนที่ 4 ทำให้ได้ต้นทุนกิจกรรมการผลิตนักศึกษาของแต่ละสาขา

ขั้นตอนที่ 7 คำนวณต้นทุนการผลิตนักศึกษาต่อหลักสูตร โดยนำต้นทุนแต่ละกิจกรรมของแต่ละสาขาในขั้นตอนที่ 6 มาป็นส่วนตามจำนวนตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนของแต่ละกิจกรรมเพื่อเข้าสู่หลักสูตร โดยการหารต้นทุนต่อตัวผลิตภัณฑ์ของแต่ละกิจกรรม จากนั้นป็นส่วนต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่หลักสูตรตามจำนวนตัวผลิตภัณฑ์ของแต่ละกิจกรรม ซึ่งแต่ละกิจกรรมของสาขา ป็นส่วนตามเกณฑ์ ดังนี้ กิจกรรมบริหารและธุรการป็นส่วนตามจำนวนรายวิชา กิจกรรมจัดการเรียนการสอนป็นส่วนตามจำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการปฏิบัติงาน กิจกรรมให้คำแนะนำปรึกษาป็นส่วนตามจำนวนนักศึกษา และกิจกรรมนักศึกษาป็นส่วนตามจำนวนตอน

**ขั้นตอนที่ 8 การคำนวณต้นทุนต่อหัวนักศึกษารายปี** นำต้นทุนการผลิตนักศึกษาต่อหลักสูตรของแต่ละสาขาจากขั้นตอนที่ 7 หารด้วยจำนวนนักศึกษาแต่ละหลักสูตรของแต่ละสาขา จะได้ต้นทุนต่อหัวนักศึกษารายปีแต่ละหลักสูตรของแต่ละสาขา

**ขั้นตอนที่ 9 การคำนวณต้นทุนต่อรายวิชา** นำต้นทุนการผลิตนักศึกษาของแต่ละสาขาจากขั้นตอนที่ 8 ปันส่วนเข้าสู่รายวิชาทั้ง 2 ระดับ คือ ระดับ ปวช. และระดับ ปวส. ตามจำนวนตัวผลิตภัณฑ์ของแต่ละสาขา ซึ่งต้นทุนการผลิตนักศึกษาที่เกิดขึ้นสัมพันธ์กับจำนวนตอนของแต่ละรายวิชา จึงปันส่วนต้นทุนการผลิตนักศึกษาเข้าสู่รายวิชาตามจำนวนตอน การคำนวณต้นทุนต่อตัวผลิตภัณฑ์สามารถคำนวณโดยการนำต้นทุนการผลิตนักศึกษา หาร ด้วยจำนวนตัวผลิตภัณฑ์ และนำต้นทุนต่อตัวผลิตภัณฑ์ คูณ ด้วยจำนวนตัวผลิตภัณฑ์ จะได้ต้นทุนต่อรายวิชา

## 5.2 อภิปรายผลการศึกษา

จากผลการศึกษาเรื่องการประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมของโรงเรียนลำปางพณิชยการและเทคโนโลยี พบว่า

5.2.1 ในการศึกษาทำการรวบรวมข้อมูลจากการสัมภาษณ์ผู้บริหาร อาจารย์ผู้สอนและเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง ข้อมูลรายงานการเงิน โครงสร้างองค์กรและคำบรรยายลักษณะงานและข้อมูลเกี่ยวกับขั้นตอนการปฏิบัติงาน เพื่อนำมากำหนดจำนวนสัดส่วนเวลาที่ใช้ในแต่ละกิจกรรม และจำนวนตอนซึ่งแนวทางดังกล่าวสอดคล้องกับการศึกษาของประนอม บัวบานศรี (2546) ศึกษาแนวทางการประยุกต์ต้นทุนกิจกรรมในสถานศึกษาเอกชน กรณีโรงเรียนเทคโนโลยีเอเชีย จังหวัดเชียงใหม่ ทำให้ทราบต้นทุนรวม ต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของนักศึกษา ในการศึกษาได้รวบรวมข้อมูลจากการสัมภาษณ์ผู้บริหาร อาจารย์ผู้สอนและเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง ข้อมูลรายงานการเงิน โครงสร้างองค์กรและคำบรรยายลักษณะงานและข้อมูลเกี่ยวกับขั้นตอนการปฏิบัติงาน เพื่อนำมา กำหนด จำนวนสัดส่วนเวลาที่ใช้ในแต่ละกิจกรรม และจำนวนตอน

5.2.2 การกำหนดหน่วยงานของโรงเรียน ทำการกำหนดให้มีหน่วยงาน 2 ส่วน คือ หน่วยงานกลางที่มีต้นทุนทางอ้อมในการผลิตนักศึกษา และหน่วยงานสาขาที่มีต้นทุนทางตรงในการผลิตนักศึกษา และนำต้นทุนทางตรงรวมกับต้นทุนทางอ้อมกระจายลงสู่กิจกรรมของสาขาตามตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมซึ่งแนวทางดังกล่าวสอดคล้องกับการศึกษาของสุปราณี แสนคำ (2551) ซึ่งศึกษาแนวทางการคำนวณต้นทุนกิจกรรมของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา เขตพื้นที่เชียงราย โดยกำหนดหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง 2 ส่วน คือ หน่วยงานส่วนกลางที่มีต้นทุนทางอ้อมในการผลิตนักศึกษา และหน่วยงานระดับคณะวิชาที่มีต้นทุนทางตรงในการผลิตนักศึกษา จากนั้น

นำต้นทุนของคณะร่วมกับต้นทุนของหน่วยงานส่วนกลางกระจายไปสู่กิจกรรม ผู้กิจกรรมระดับคณะวิชาตามจำนวนตัวผลิตภัณฑ์ เมื่อรวมกับต้นทุนทางตรงที่เกี่ยวข้องกับการผลิตนักศึกษาแล้วจะปันส่วนต้นทุนทั้งหมดเข้าสู่หลักสูตรตามจำนวนตัวผลิตภัณฑ์

5.2.3 ผลการศึกษาการนำแนวทางต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ในโรงเรียน พบว่าสาขาคอมพิวเตอร์ สาขาเตรียมวิศวกรรมศาสตร์ และบริหารธุรกิจนานาชาติ มีต้นทุนต่อหลักสูตรที่สูงเนื่องจากสาขาคอมพิวเตอร์ทำการสอนทุกสาขา จึงทำให้มีต้นทุนกิจกรรมการเรียนการสอนมีจำนวนตอนมาก ส่วนสาขาเตรียมวิศวกรรมศาสตร์ มีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับค่าตอบแทนที่ปรึกษาหลักสูตรทำให้ต้นทุนสูงกว่าสาขาช่างอุตสาหกรรมอื่นๆ และสาขาบริหารธุรกิจนานาชาติ มีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนอาจารย์ต่างประเทศ ซึ่งทำให้ต้นทุนการจัดการเรียนการสอนสูงกว่าสาขาบริหารธุรกิจอื่นๆ นอกจากนี้ยังพบว่าต้นทุนต่อหัวนักศึกษารายปีของสาขาเลขานุการสูงกว่าสาขาอื่นๆ จากการสังเกตพบว่าสาขาเลขานุการได้รับต้นทุนจากหน่วยงานกลางและหน่วยงานสาขาตามขั้นตอนเช่นเดียวกับสาขาอื่นๆ แต่สาขาเลขานุการมีการจัดการเรียนการสอนหลักสูตรเดียว คือหลักสูตร ปวช.และมีจำนวนนักศึกษาในสาขาน้อย จึงทำให้มีต้นทุนต่อหัวนักศึกษารายปีสูง

5.2.4 ในการศึกษาแนวทางการนำต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ ทำให้ทราบปัจจัยที่จะช่วยให้การคำนวณต้นทุนได้อย่างถูกต้องมากยิ่งขึ้น ได้แก่ การวิเคราะห์กิจกรรม กำหนดรายการกิจกรรม ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนต่างๆ และตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม รวมทั้งความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมกับตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมอย่างละเอียด เช่น กิจกรรมการเรียนการสอนสัมพันธ์กับจำนวนชั่วโมงการเรียนทฤษฎีและปฏิบัติ รวมถึงการประเมินผล ดังนั้นในการกำหนดตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมจึงต้องใช้จำนวนชั่วโมงในการปฏิบัติงานจริงมาปันส่วน เพราะหากใช้ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมอื่น ๆ เช่น จำนวนรายวิชา อาจจะทำให้ต้นทุนแตกต่างออกไป

### 5.3 ข้อจำกัดจากการศึกษา

ในขั้นตอนการนำต้นทุนของหน่วยงานสาขาที่ให้ต้นทุนทางอ้อมปันส่วนเข้าสู่หน่วยงานสาขา ไม่สามารถปันส่วนตามกิจกรรมได้ เนื่องจากในการศึกษาครั้งนี้ไม่ได้เก็บข้อมูลการใช้ทรัพยากรและระดับกิจกรรมจากหน่วยงานกลางแต่ได้ทำการปันส่วนตามกิจกรรมเฉพาะส่วนของการปันส่วนหน่วยงานสาขาเข้าสู่หลักสูตรและนักศึกษาแต่ละสาขาเท่านั้น ดังนั้นต้นทุนที่ได้จากการศึกษาอาจมีความคลาดเคลื่อนไปจากการคำนวณต้นทุนกิจกรรมแบบเต็มรูป

#### 5.4 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาแนวทางการประยุกต์ใช้ต้นทุนกิจกรรม โรงเรียนลำปางพณิชยการและเทคโนโลยี มีข้อเสนอแนะในการจัดทำแนวทางการคำนวณต้นทุน ดังนี้

5.4.1 หากโรงเรียนต้องการให้มีการนำแนวทางการประยุกต์ใช้ต้นทุนกิจกรรมมาใช้ จะต้องมีการตั้งคณะทำงานอันประกอบด้วยบุคลากรจากฝ่ายต่าง ๆ ซึ่งมีความรู้เกี่ยวกับกิจกรรมของโรงเรียนเป็นอย่างดี โดยอาจจะต้องมีที่ปรึกษาภายนอกเพื่อช่วยชี้แนะแก่กลุ่มทำงาน และการพัฒนาระบบต้นทุนกิจกรรมของโรงเรียนซึ่งต้องใช้เวลาและค่าใช้จ่าย เพื่อทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงวัฒนธรรมทั้งการบริหารและปฏิบัติ นอกจากนี้ควรให้ความรู้ความเข้าใจและชี้แจงถึงสาเหตุการนำระบบกิจกรรมมาใช้แก่บุคลากรทุกหน่วยงาน และให้บุคลากรมีส่วนร่วมในการกำหนดกิจกรรมซึ่งจะนำไปสู่ความสำเร็จในการคำนวณต้นทุน การนำต้นทุนกิจกรรมมาประยุกต์ใช้เพื่อให้เกิดประสิทธิผลควรเป็นไปในลักษณะของการรายงานเพื่อการบริหารมากกว่าที่จะเข้ามาทดแทนระบบบัญชีเดิม เนื่องจากการนำแนวทางต้นทุนกิจกรรมมาประยุกต์ในโรงเรียน ไม่ได้มีความแตกต่างจากระบบบัญชีเดิมมากนัก

5.4.2 การนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมไปประยุกต์ใช้ ในทางปฏิบัติหากสามารถจำแนกกิจกรรมในการดำเนินงานได้อย่างละเอียด รวมถึงสามารถกำหนดตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมได้อย่างถูกต้อง จะทำให้คำนวณต้นทุนถูกต้องมากยิ่งขึ้น