

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาเรื่อง แนวทางการคำนวณต้นทุนกิจกรรมของหน่วยงานระดับคณะ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ เป็นการศึกษาแนวทางการคำนวณต้นทุนกิจกรรมเพื่อให้ได้มาซึ่งต้นทุนรายวิชา ต้นทุนรายหลักสูตร และต้นทุนต่อหัวนักศึกษารายปี เพื่อเป็นข้อมูลในการบริหารงานการเงินและงบประมาณ อีกทั้งยังสามารถประเมินผลการปฏิบัติงาน ในการศึกษาครั้งนี้ได้ใช้แนวคิดและทฤษฎีเรื่อง ต้นทุนกิจกรรม (Activity Based Costing : ABC) มาประยุกต์ใช้ในการคำนวณต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์ของสถาบันอุดมศึกษาซึ่งมีโครงสร้างองค์กรและลักษณะการดำเนินงานที่แตกต่างจากหน่วยงานธุรกิจภาคเอกชน

ระบบต้นทุนกิจกรรม (วรศักดิ์ ทูมมานนท์, 2537)

ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม เกิดขึ้นในปี ค.ศ. 1988 โดย Kaplan และ Cooper นักวิชาการทางการบัญชีบริหารของประเทศสหรัฐอเมริกา แนวคิดและทฤษฎีการบริหารต้นทุนกิจกรรมได้รับการยอมรับอย่างแพร่หลายไปทั่วทุกมุม โลกทั้งในประเทศสหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักร กลุ่มประเทศในแถบยุโรป เอเชีย หรือออสเตรเลีย เนื่องจากเป็นที่ยอมรับว่าระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมสามารถแก้ไขข้อบกพร่องของระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมได้

การบริหารต้นทุนแบ่งการดำเนินงานขององค์กรออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ การระบุกิจกรรมจะช่วยให้ทราบว่าองค์กรประกอบขึ้นมาด้วยอะไรบ้าง เวลาที่ใช้ในแต่ละกิจกรรม ตลอดจนผลได้จากกิจกรรมเหล่านั้น

กิจกรรม หมายถึง การกระทำที่เปลี่ยนทรัพยากรขององค์กร (เช่น วัสดุคิบ แรงงาน และเทคโนโลยีต่าง ๆ) ออกมาเป็นผลได้ ขั้นตอนของการบัญชีต้นทุนกิจกรรมจึงประกอบด้วย การระบุกิจกรรม การคำนวณต้นทุนกิจกรรม และการวัดผลการปฏิบัติงาน

ในการจัดทำระบบต้นทุนกิจกรรมนั้นสิ่งที่สำคัญคือ ผู้บริหารต้องเห็นความสำคัญของระบบดังกล่าวก่อน แล้วจึงกำหนดวัตถุประสงค์เพื่อเป็นแนวทางในการกำหนดกิจกรรมให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์และก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด หลังจากนั้นจึงกำหนดกิจกรรมในแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบหรือศูนย์ต้นทุนนั้น ขั้นตอนของการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม

ประกอบด้วย การกำหนดหรือวิเคราะห์กิจกรรม การระบุต้นทุนกิจกรรม การกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม/ ตัววัดผลการปฏิบัติงาน และการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์/ บริการ

ขั้นตอนที่ 1 การกำหนดหรือวิเคราะห์กิจกรรม

การวิเคราะห์กิจกรรมคือ การระบุกิจกรรมขององค์กรเพื่อให้ได้มาซึ่งเกณฑ์ในการแบ่งลักษณะการดำเนินธุรกิจอันจะเป็นประโยชน์ต่อการคำนวณต้นทุนตามกิจกรรมและการสร้างตัววัด ผลการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง ซึ่งจะเริ่มต้นด้วยการแบ่งองค์กรที่มีขนาดใหญ่และมีความซับซ้อนออกเป็นกิจกรรมย่อยโดยพิจารณากิจกรรมของแต่ละแผนกหรือแต่ศูนย์ ความรับผิดชอบ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการระบุค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ลงสู่แผนก

ขั้นตอนที่ 2 การระบุต้นทุนกิจกรรม

การที่จะเลือกใช้วิธีใดขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของการนำไปใช้และความสะดวกในการรวบรวมข้อมูลจากแหล่งต่าง ๆ และวิธีการคิดต้นทุนในการใช้ทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรมของแต่ละกิจการ และจากการที่ระบบต้นทุนกิจกรรมเป็นระบบการปันส่วนแบบ 2 ขั้นนั้น ในการปันส่วน ขั้นแรกจะเป็นการปันส่วนจากศูนย์ต้นทุนหรือกลุ่มต้นทุนลงสู่กิจกรรม ซึ่งตัวผลักดันต้นทุนที่จะนำมาใช้ในการระบุต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมนี้จะเรียกว่า ตัวผลักดันทรัพยากร (Resource Driver) ซึ่งการระบุจะทำได้ 3 วิธี

1. การระบุทางตรง (Direct Charging) เป็นการระบุต้นทุนโดยตรงเมื่อสามารถระบุได้ว่าทรัพยากรที่ใช้ไปจริงในแต่ละกิจกรรมเป็นเท่าใด
2. การประมาณ (Estimation) วิธีนี้จะใช้สำหรับกรณีที่ไม่สามารถระบุปริมาณการใช้ทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ได้โดยตรง จึงต้องมีการประมาณการขึ้น และต้องมีหลักในการประมาณการ
3. การปันส่วนโดยอาศัยดุลยพินิจเข้าช่วย (Arbitrary Allocation) ใช้ในกรณีที่ไม่สามารถประมาณสัดส่วนของทรัพยากรที่ใช้ไปในกิจกรรมต่าง ๆ ได้อย่างมีหลักเกณฑ์

ขั้นตอนที่ 3 การกำหนดตัวผลักดันต้นทุนกิจกรรม/ ตัววัดผลการปฏิบัติงานการแบ่งหรือจัดกิจกรรมแต่ละประเภทที่ระบุขึ้นแต่ละศูนย์กิจกรรมแยกจากกันอาจจะไม่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด ดังนั้นจึงต้องมีการรวมหลาย ๆ กิจกรรมที่เกี่ยวข้องเข้าเป็นศูนย์กิจกรรมเดียวกัน ทั้งนี้เพื่อที่จะลดต้นทุนการจัดเก็บข้อมูลและการจัดทำรายละเอียด

ขั้นตอนที่ 4 การระบุต้นทุนเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนตามปริมาณการใช้ตัวผลักดันต้นทุน การคำนวณต้นทุนของสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนจะพิจารณาว่าสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนนั้นต้องผ่านกิจกรรมใดบ้างและมีลักษณะการใช้ตัวผลักดันอย่างไร ในกิจกรรมที่นำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ ในบางแผนกอาจเก็บรวบรวมต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมนั้น โดยตรง

แต่ในกรณีที่การปฏิบัติงานซ้ำซ้อน มี กิจกรรมหลักและกิจกรรมสนับสนุนมากมาย การคิดต้นทุนกิจกรรมจะพิจารณาลดหลั่นตามลำดับความสำคัญต่อกิจกรรมเหล่านั้น จนกระทั่งต้นทุนของกิจกรรมทั้งหมดจะถูกคิดเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน ซึ่งในทางทฤษฎีมีวิธีการคิดต้นทุนเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน (Cost Object) อยู่ 2 วิธี

วิธีที่ 1 วิธีคิด 2 ขั้นตอน (The Two-stage Approach) ขั้นที่ 1 จะเป็นการคิดต้นทุนการใช้ทรัพยากรเข้าสู่ศูนย์กลางกิจกรรมที่กำหนดไว้โดยใช้ความสัมพันธ์ของตัวหลักต้นทุนที่เรียกว่าเป็นตัวหลักต้นทุนทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรมที่กำหนด ส่วนขั้นที่ 2 จะเป็นการคิดต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน

วิธีที่ 2 วิธีคิดหลายขั้นตอน (Multiple-stage Approach) เป็นการปันส่วนต้นทุนให้กับกิจกรรมที่มีกิจกรรมซับซ้อน คือมีกิจกรรมสนับสนุนเป็นลำดับหลายขั้นตอน จึงต้องคิดหรือปันส่วนต้นทุนลดหลั่นหลายขั้นตอนจนกระทั่งคิดเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน คือตัวสินค้าทุกชนิดในขั้นสุดท้าย

การประยุกต์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมกับสถาบันการศึกษา (วรศักดิ์ ทูมมานนท์, 2545)

ก่อนที่จะศึกษาถึงการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์กับการคำนวณค่าใช้จ่ายต่อหัวของสถาบันการศึกษา ควรมีความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในบริบทของสถาบันการศึกษาดังนี้

1. ความเป็นเลิศของสถาบันการศึกษา
2. ข้อบกพร่องของระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม
3. นิยามและวัตถุประสงค์ของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม
4. สมมติฐานของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ความเป็นเลิศของสถาบันการศึกษา

ในสภาพแวดล้อมของการดำเนินธุรกิจสถาบันการศึกษา ผู้บริหารย่อมมุ่งหวังความเป็นเลิศให้กับสถาบันการศึกษาของตน ผู้บริหารสถาบันการศึกษาแต่ละคนมองความหมายของ “ความเป็นเลิศ” และกลยุทธ์ที่จะนำไปสู่ความเป็นเลิศนี้แตกต่างกันไป แต่สำหรับการประกอบธุรกิจการให้การศึกษาที่มีการแข่งขันรุนแรง ตลาดการศึกษาในระดับนานาชาติกำลังขยายตัวและรุกคืบเข้าสู่การเข้ามาดำเนินธุรกิจในประเทศไทยมากขึ้น เทคโนโลยีมีการพัฒนาอย่างรวดเร็วและผู้บริโภค ซึ่งได้แก่นักศึกษาต้องการได้บริการการเรียนการสอนที่มีคุณภาพสูงในระดับราคาพอสมควร สถาบันการศึกษาที่มุ่งหวังความเป็นเลิศในรูปของผลกำไรที่สม่ำเสมอหรือเพิ่มสูงขึ้น

โดยใช้วิธีการขึ้นราคาเป็นหลักย่อมสูญเสียส่วนแบ่งตลาดและไม่สามารถดำเนินธุรกิจต่อไปได้ ในทางตรงกันข้ามผู้บริหารจะต้องหันมาให้ความสนใจกับการบริหารต้นทุนแทนที่ ระบบบัญชีที่ใช้อยู่จะต้องไม่บิดเบือนต้นทุนผลผลิตและต้องให้ข้อมูลเกี่ยวกับโอกาสหรือช่องทางในการเพิ่มประสิทธิภาพในการผลิตและการดำเนินงานแก่ผู้บริหารด้วย องค์ประกอบสำคัญของความเป็นเลิศของสถาบันการศึกษา ได้แก่ ความมีประสิทธิภาพทางด้านต้นทุน การบริหารงานในลักษณะที่มองกิจกรรมต่าง ๆ ของสถาบันการศึกษาเป็นภาพรวม การให้ความสำคัญกับทุกกิจกรรมของสถาบันการศึกษา การพัฒนากิจกรรมต่าง ๆ ของสถาบันการศึกษาอย่างต่อเนื่อง ความพอใจของนักศึกษา การป็นส่วนที่ถูกต้อง

ข้อบกพร่องของระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม

แนวคิดของระบบการบริหารต้นทุนที่ใช้กันอยู่ในสถาบันการศึกษาในขณะนี้ (Traditional Cost Management System) แตกต่างจากระบบต้นทุนกิจกรรม ซึ่งมีข้อบกพร่องของระบบดังกล่าวดังนี้

1. ระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิมถือว่าผลผลิต (เช่น นักศึกษา) และจำนวนนักศึกษาเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุน ด้วยเหตุนี้การคิดค่าใช้จ่ายต่อหัวนักศึกษาจึงใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับจำนวนนักศึกษาเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายของหน่วยกิจกรรมสนับสนุนต่าง ๆ ทำให้ฝ่ายบริหารของสถาบันการศึกษาไม่ได้รับข้อมูลค่าใช้จ่ายต่อหัวนักศึกษาตามกิจกรรมที่เกิดขึ้น

2. ระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิมเน้นการบริหารสถาบันการศึกษาโดยแบ่งออกเป็นหน่วยงานย่อยตามหน้าที่งาน (Function) และกำหนดให้มีความรับผิดชอบเฉพาะอย่าง หัวหน้าของแต่ละหน่วยงานจะประมาณค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในการดำเนินงานหน่วยงานของตนโดยค่าใช้จ่ายต่าง ๆ นี้จะประมาณตามการจัดหมวดหมู่รหัสบัญชีของบัญชีการเงินซึ่งแสดงชื่อบัญชีของต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ของสถาบันการศึกษาในลักษณะแยกตามหน้าที่งาน (Functional Accounts)

นิยามและวัตถุประสงค์ของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ในแง่ของสถาบันการศึกษา ระบบ ABC เป็นเครื่องมือในการบริหารงานที่ช่วยให้ฝ่ายบริหารบรรลุวัตถุประสงค์ดังนี้

1. ฝ่ายบริหารมีกระบวนการสร้างข้อมูลทางด้านต้นทุนของกระบวนการและบริการที่แม่นยำกว่าระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม

2. ฝ่ายบริหารมีระบบการคำนวณต้นทุนบริการที่ชัดเจน โดยต้นทุนและค่าใช้จ่ายประเภทเดียวกันและมีพฤติกรรมเหมือนกันจะบันทึกรวมไว้ในจุดสะสมต้นทุน (Cost Pool) เดียวกันและระบุเข้าสู่กิจกรรมเป็นต้นทุนกิจกรรม โดยอาศัยข้อเท็จจริงในการปฏิบัติงาน ต้นทุนกิจกรรมจะระบุเข้าสู่ผลผลิตมากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับปริมาณการใช้กิจกรรมของผลผลิตนั้น ๆ

3. ฝ่ายบริหารสามารถเข้าใจการปฏิบัติงานโดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ ได้ดีขึ้น

4. ฝ่ายบริหารสามารถพัฒนาสถาบันการศึกษาให้มีคุณค่ามากขึ้นโดยเน้นที่การบริหารกิจกรรม (Activity Management) โดยทำความเข้าใจกิจกรรมต่าง ๆ และศึกษาเปรียบเทียบกับมาตรฐานภายในและภายนอกองค์กร โดยเฉพาะการวิเคราะห์ว่ากิจกรรมใดเพิ่มค่าหรือไม่เพิ่มค่า (Value-Added/Non Value Added Activity) ต่อผลผลิตและกิจการ โดยรวมโดยยึดความคาดหวังของลูกค้า (นักศึกษา) เป็นหลัก ตัวอย่างการระบุค่าใช้จ่ายดำเนินงานเป็นของกิจกรรมต่าง ๆ ในการผลิตบัณฑิตเป็นดังนี้

รูปที่ 2.1 แสดงลักษณะของค่าใช้จ่ายตามประเภทของต้นทุนและค่าใช้จ่ายแยกตามกิจกรรม

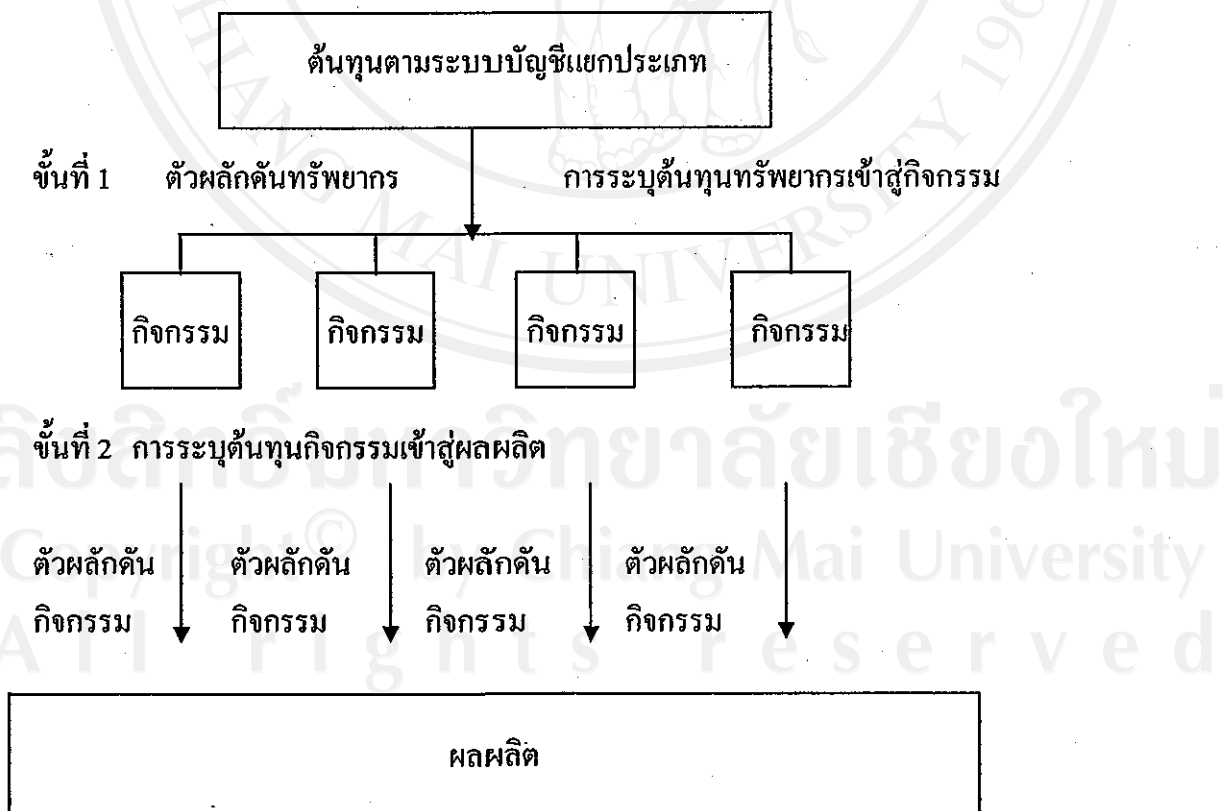
ค่าใช้จ่ายการผลิตตามประเภทของต้นทุน (Cost Element) (หน่วย: บาท)		ค่าใช้จ่ายการผลิตแยกตามกิจกรรม (หน่วย: บาท)	
เงินเดือนและค่าจ้าง	9,400	การลงทะเบียนและประมวลผล	1,900
ค่าตอบแทน ค่าใช้สอยและวัสดุ	900	การเรียนการสอน	8,700
ค่าสาธารณูปโภค	800	กิจกรรมนักศึกษา	600
ค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์	1,700	การบริการเทคโนโลยีสารสนเทศ	1,300
ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์	2,100	กิจกรรมส่งเสริมและสนับสนุนวิชาการ	800
ค่าใช้จ่ายอื่น	100	การบริหารระบบกายภาพและสิ่งแวดล้อม	300
รวม	15,000	กิจกรรมบริหารและธุรการทั่วไป	1,400
		รวม	15,000

สมมติฐานของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

แนวคิดของระบบ ABC คือผลผลิตถูกผลิตขึ้น โดยองค์กรผ่านกลยุทธ์และแผนงาน ซึ่งมีผลให้องค์กรมีกิจกรรมที่ต้องปฏิบัติ ซึ่งการปฏิบัติงานตามกิจกรรมจะทำให้เกิดต้นทุน ในแง่ของสถาบันการศึกษา ระบบ ABC เน้นการบริหารสถาบันการศึกษาโดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ และถือว่า

1. พันธกิจ กลยุทธ์ และแผนงานของสถาบันการศึกษาเป็นตัวผลักดันให้เกิดกิจกรรมต่าง ๆ เช่น การพัฒนาหลักสูตร การลงทะเบียนและประมวลผล การเรียนการสอน กิจกรรมนักศึกษา การบริการเทคโนโลยีสารสนเทศ การส่งเสริมและสนับสนุนวิชาการ การบริหารและธุรการทั่วไป
2. กิจกรรมคือการกระทำที่เปลี่ยนทรัพยากรหรือปัจจัยนำเข้า (Input) ของสถาบันการศึกษาออกมาเป็นผลผลิต (Output) กิจกรรมต่าง ๆ ของสถาบันการศึกษาเป็นตัวผลักดันให้เกิดต้นทุนผลผลิต (เช่น บัณฑิต) เป็นตัวใช้กิจกรรมต่าง ๆ อีกทีหนึ่ง

ขั้นตอนในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมและการระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่ต้องการ คิดต้นทุนสามารถเขียนเป็นแผนภาพการปันส่วนต้นทุน 2 ขั้น (Two-Stage Cost Allocation) รูปที่ 2.2 แสดงขั้นตอนในการคำนวณต้นทุนกิจกรรม



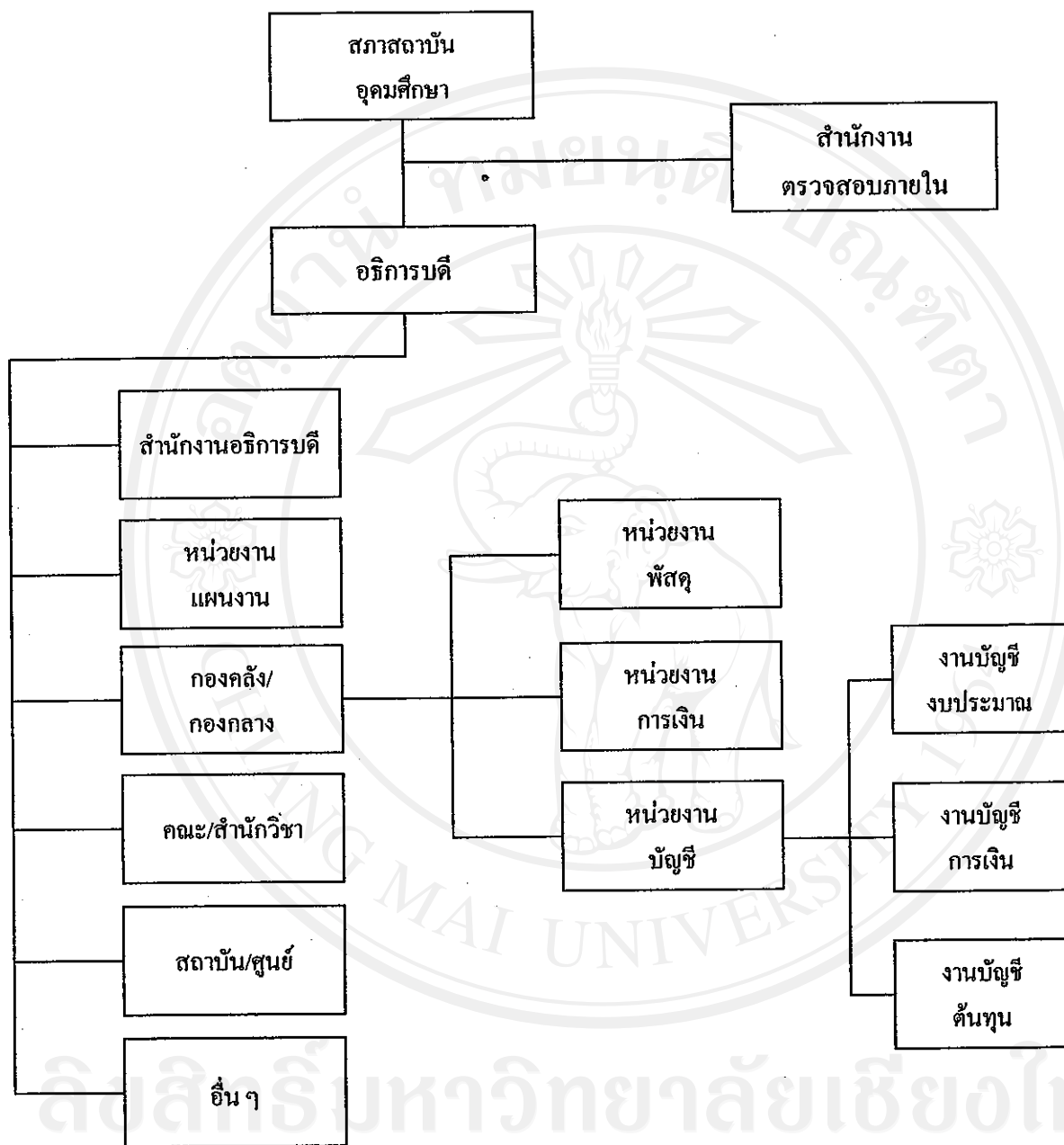
**การดำเนินงานและการบริหารสถาบันอุดมศึกษาโดยทั่วไป (สำนักงานปลัดทบวงมหาวิทยาลัย
สำนักนโยบายและแผนอุดมศึกษา, 2544)**

สถาบันอุดมศึกษา โดยทั่วไปจัดตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์หลัก เป็นสถานศึกษาทาง
วิชาการและวิชาชีพชั้นสูง ทำการค้นคว้า วิจัย และให้บริการวิชาการ เพื่อเป็นประโยชน์แก่สังคม
และเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ข้างต้น สถาบันอุดมศึกษาจึงมีพันธกิจ หรือภารกิจในสังคมที่เป็นเรื่อง
หลัก ๆ ดังนี้

- (1) จัดการเรียนการสอน
- (2) ทำการวิจัย
- (3) ให้บริการวิชาการแก่สังคม
- (4) ทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม
- (5) ปรับปรุง ถ่ายทอด และพัฒนาเทคโนโลยี
- (6) การบริการสาธารณสุข

การดำเนินงานตามพันธกิจข้างต้น สถาบันอุดมศึกษาได้จัดทำโครงสร้าง
การบริหารงานเพื่อแบ่งแยก หน้าที่ และความรับผิดชอบให้กับหน่วยงานระดับต่าง ๆ ในแต่ละด้าน
รวมทั้งกำหนดอำนาจให้หน่วยงานต่าง ๆ โดยให้สอดคล้องกับหน้าที่และความรับผิดชอบของ
หน่วยงานนั้น โดยทั่วไปโครงสร้างการบริหารสำหรับสถาบันอุดมศึกษา มีลักษณะตามรูปที่ 2.3

รูปที่ 2.3 แสดงโครงสร้างการบริหาร สำหรับสถาบันอุดมศึกษาโดยทั่วไป



สถาบันอุดมศึกษา นอกจากมีการกำหนดโครงสร้างการบริหารเพื่อรองรับการดำเนินงานด้านต่าง ๆ แล้ว ยังได้เตรียมการและตัดสินใจล่วงหน้าเกี่ยวกับกิจกรรมที่จะดำเนินการในภายหน้า ซึ่งเรียกว่า “แผนงาน” ทั้งนี้ เพื่อให้การดำเนินงานบรรลุวัตถุประสงค์ของสถาบันอุดมศึกษาอย่างมีประสิทธิภาพ และประหยัด แผนงานนี้มีทั้งแผนงานระยะยาว และแผนงานประจำปี โดยมีการจัดระดับ ดังนี้

แผนงาน.....

 แผนงานรอง.....

 งาน/โครงการ/หลักสูตร.....

 กิจกรรม.....

 กิจกรรมย่อย.....

สถาบันอุดมศึกษามีพันธกิจหลายประการดังกล่าว การบริหารการเงินของสถาบันอุดมศึกษาจึงนิยมดำเนินการ โดยให้เงินทุนของสถาบันอุดมศึกษาจัดแบ่งออกเป็นกองทุน ทั้งนี้ เพื่อให้มีความชัดเจนในการทรัพยากรสำหรับแต่ละพันธกิจในการดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษาตามรูปที่ 2.4

ทบวงมหาวิทยาลัยได้กำหนดกองทุนสำหรับมหาวิทยาลัย/สถาบันของรัฐเพื่อเป็นเกณฑ์ปฏิบัติที่เหมือนกัน ดังนี้

1. กองทุนทั่วไป คือ กองทุนที่ใช้ในการดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ ที่จำเป็นในด้านการบริหารทั่วไป มีรหัสเป็น 1
2. กองทุนเพื่อการศึกษา คือ กองทุนที่ใช้ในการดำเนินการเพื่อให้การศึกษาหลักสูตรต่าง ๆ รวมทั้งการพัฒนาและ/หรือสงเคราะห์อาจารย์ มีรหัสเป็น 2
3. กองทุนวิจัย คือ กองทุนที่ใช้ทำการวิจัยค้นคว้าเพื่อแสวงหาความรู้ ความก้าวหน้าทางวิชาการ รวมทั้งการค้นคิดประดิษฐ์ต่าง ๆ มีรหัสเป็น 3
4. กองทุนบริการวิชาการ คือ กองทุนที่ใช้ในการจัดประชุมวิชาการ สัมมนาให้คำปรึกษาทางวิชาการ จัดอบรมระยะสั้น ระยะยาว และการอบรมเพื่อเพิ่มความรู้ในระดับสูง การบริการวิชาการด้านต่าง ๆ แก่ชุมชน มีรหัสเป็น 4
5. กองทุนกิจการนิสิต/นักศึกษา คือ กองทุนที่ใช้เพื่อการให้ทุนแก่นิสิต/นักศึกษาและกิจกรรมต่าง ๆ ของนิสิต/นักศึกษา มีรหัสเป็น 5

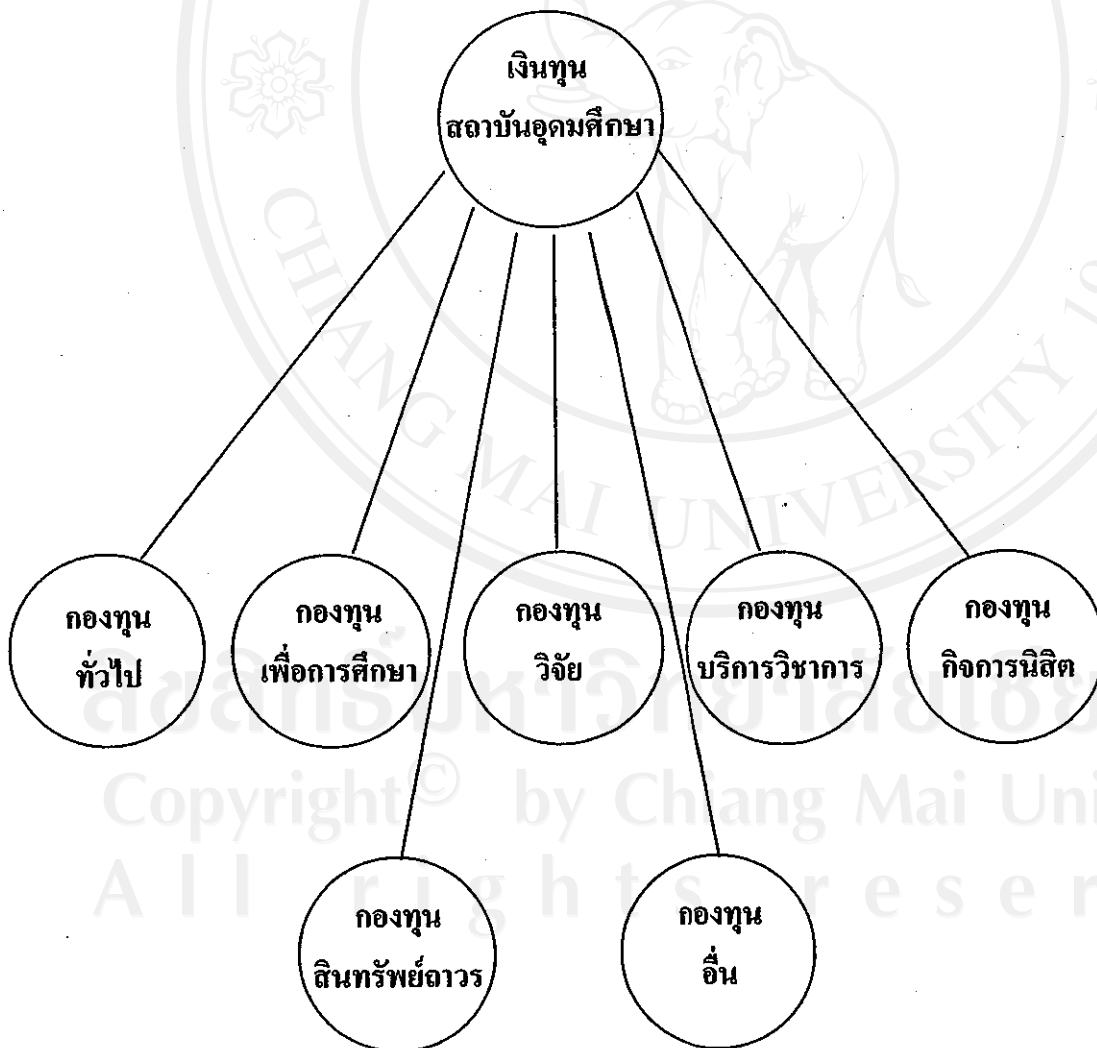
6. กองทุนสินทรัพย์ถาวร คือ กองทุนที่ใช้ในการจัดซื้อ ซ่อมแซม บำรุงรักษาและทดแทนสินทรัพย์ถาวร รวมทั้งมูลค่าสินทรัพย์ถาวรทุกชนิดที่ใช้ในการดำเนินงาน มีรหัสเป็น 6

7. กองทุนอื่น คือ กองทุนที่ใช้เพื่อการอื่นใดที่แตกต่างจากกองทุนหลักทั้ง 6 มีรหัสเป็น 7 และมีกองทุนย่อยดังนี้

7.1 กองทุนทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม คือ กองทุนที่ใช้ในการดำเนินการฟื้นฟูอนุรักษ์ เผยแพร่ และส่งเสริมศิลปวัฒนธรรม

7.2 กองทุนสำรอง คือ กองทุนที่สำรองไว้เพื่อใช้จ่ายในกิจกรรมที่เกิดขึ้นโดยไม่ได้คาดการณ์ไว้ แต่ต้องดำเนินการด้วยความจำเป็นและเร่งด่วน

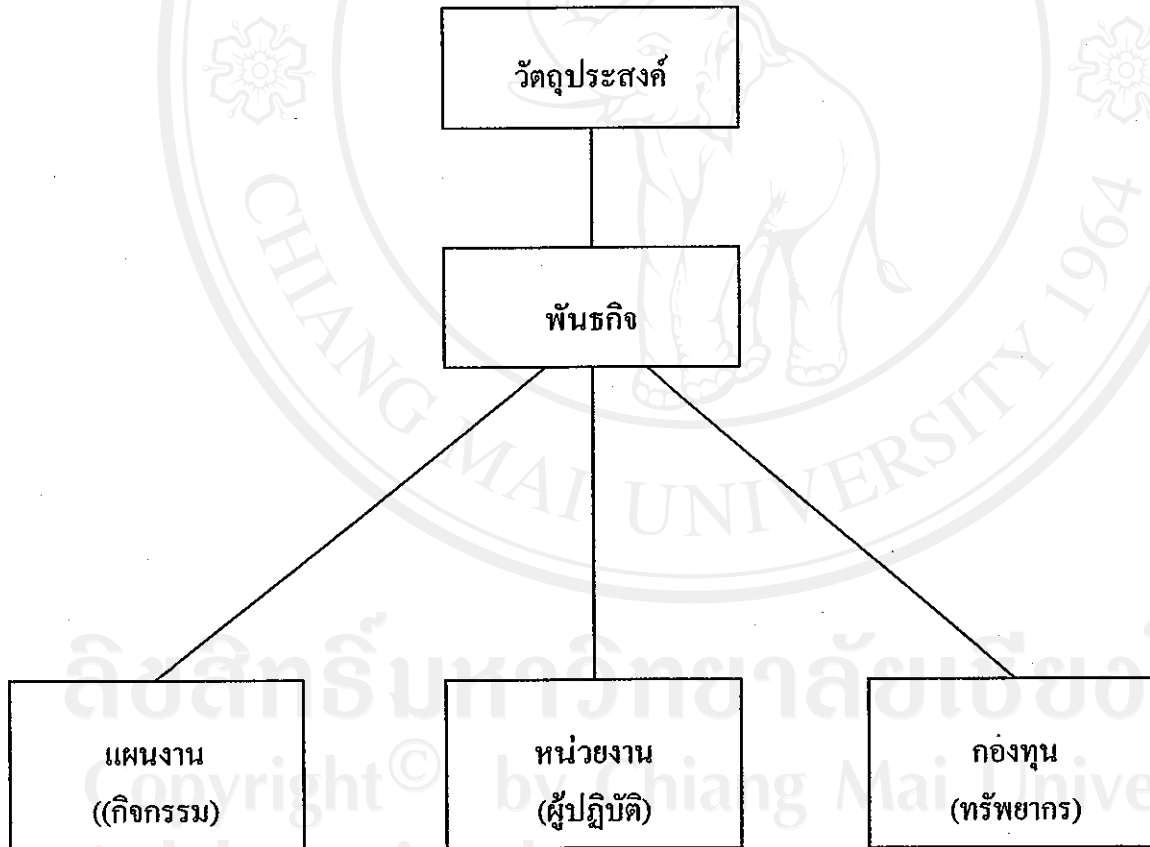
รูปที่ 2.4 แสดงการจัดแบ่งเงินทุนของสถาบันอุดมศึกษา



จะเห็นได้ว่า การดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษาสามารถมองในมิติแผนงานโดยมีหน่วยย่อยเป็นกิจกรรม และมีติหน่วยงานตามโครงสร้างการบริหารงาน รวมทั้งมีกองทุนตามการจัดสรรเงินทุนเพื่อใช้ในการดำเนินงานตามพันธกิจของสถาบันอุดมศึกษา การดำเนินงานในลักษณะเช่นนี้จึงเป็นการดำเนินงานลักษณะ 3 มิติ

การมองภาพลักษณะการดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษาเป็นลักษณะ 3 มิตินี้ ทำให้ผู้พิจารณาเกิดความชัดเจนในความสัมพันธ์ของรายการ โดยแต่ละรายการสามารถตอบคำถามได้ว่า สถาบันมีกิจกรรมอะไร(แผนงาน) กิจกรรมดังกล่าวหน่วยงานไหนเป็นผู้ปฏิบัติ(หน่วยงาน) และการดำเนินงานของกิจกรรมนั้นใช้ทรัพยากรของกองทุนไหน(กองทุน) ดังรูปที่ 2.5

รูปที่ 2.5 แสดงลักษณะการดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษาในลักษณะ 3 มิติ



เพื่อให้เป็นระบบบัญชีที่สามารถรายงานต้นทุนต่อหน่วยผลงาน สถาบันอุดมศึกษา
อาจมีแผนงานดังนี้

1. แผนงานบริหารมหาวิทยาลัย

แผนงานรองนโยบายและแผนระยะยาว

แผนงานรองการดำเนินงานบริหารทั่วไป

2. แผนงานการเรียนการสอน

แผนงานรองการจัดการศึกษา

งานหลักสูตร

กิจกรรมพัฒนาหลักสูตร

กิจกรรมทะเบียนนิสิต/นักศึกษา

กิจกรรมการสอน

กิจกรรมย่อยการสอนวิชา.....

กิจกรรมประเมินผลนิสิต/นักศึกษา

กิจกรรมให้คำปรึกษานิสิต/นักศึกษา

กิจกรรมทะเบียนบัณฑิต

3. แผนงานการวิจัย

แผนงานรองการวิจัยพื้นฐาน (Basic Research)

แผนงานรองการวิจัยประยุกต์ (Applied Research)

แผนงานรองการวิจัยสถาบัน (Institutional Research)

4. แผนงานการบริการวิชาการ

แผนงานรองจัดการฝึกอบรม (Training)

แผนงานรองวางระบบงาน (System Design)

แผนงานรองให้คำปรึกษา (Consultancy)

5. แผนงานทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม

แผนงานรองทำนุบำรุงศิลปปะไทย

แผนงานรองทำนุบำรุงวัฒนธรรมไทย

6. แผนงานปรับเปลี่ยน ถ่ายทอดและพัฒนาเทคโนโลยี

แผนงานรองถ่ายทอดเทคโนโลยี

แผนงานรองพัฒนาเทคโนโลยี

วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

มานพ พรหมมณโชติ (2544) ได้เสนอรายงานการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของ คณะวิทยาศาสตร์และคณะรัฐศาสตร์ของมหาวิทยาลัยรามคำแหง โดยอาศัยต้นทุนกิจกรรม ในงานวิจัยเรื่อง โครงการศึกษาต้นทุนซึ่งใช้ข้อมูลงบประมาณรายจ่ายปี 2541 การศึกษานี้มี วัตถุประสงค์เพื่อคำนวณต้นทุนต่อหน่วยโดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูป ABC ซึ่งสามารถคำนวณ ต้นทุนต่อหน่วย (Cost Object) ดังนี้คือ ต้นทุนตามกิจกรรม ต้นทุนต่อกระบวนวิชา ต้นทุนต่อ หลักสูตรปริญญาตรี ปริญญาโท ต้นทุนต่องานสอน ต้นทุนต่องานคุมสอบ ต้นทุนต่อการบริการ ต่าง ๆ และต้นทุนอื่น ๆ แนวคิดและขั้นตอนการศึกษาการคิดต้นทุนต่อหน่วยโดยอาศัยกิจกรรม ขั้นที่ 1 กระจายต้นทุนของส่วนกลางไปยังคณะตามแผนงานและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องโดยใช้จำนวน บุคลากรและจำนวนนักศึกษาเป็นเกณฑ์ ขั้นที่ 2 กระจายต้นทุนของคณะซึ่งประกอบด้วยต้นทุน โดยตรงของคณะรวมกับต้นทุนที่ป็นส่วนจากส่วนกลาง ไปยังภาควิชาตามกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง โดยใช้เกณฑ์จำนวนนักศึกษาและเกณฑ์อื่น เช่น เวลาที่ใช้ในการสอน เป็นต้น ขั้นที่ 3 กระจาย ต้นทุนที่เกิดจากกิจกรรมต่าง ๆ ในภาควิชาไปยังรายวิชาที่เกี่ยวข้องโดยใช้เกณฑ์จำนวนนักศึกษา และเกณฑ์อื่นจะทำให้ทราบต้นทุนรายวิชา ขั้นที่ 4 ต้นทุนแต่ละหลักสูตรหาได้จากการรวมต้นทุน รายวิชาที่เกี่ยวข้องในหลักสูตรจะได้ผลรวมเป็นต้นทุนรายหลักสูตร ขั้นที่ 5 คำนวณต้นทุนต่อ หัวนักศึกษารายหลักสูตรต่อปีมาจากการนำต้นทุนรายหลักสูตรเฉลี่ยด้วยจำนวนนักศึกษาเต็มเวลา

ชูศรี เทียศิริเพชร (2546) ได้ทำการศึกษาเรื่องแนวทางการจัดทำต้นทุนกิจกรรมของ คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ ในระดับปริญญาตรีและปริญญาโทสำหรับกระบวนวิชา ที่เปิดสอนในภาคเรียนที่ 2/2544 และภาคเรียนที่ 1/2545 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดแนวทาง และโครงสร้างการคำนวณต้นทุนกิจกรรม การศึกษาในครั้งนี้แบ่งกิจกรรมเบื้องต้นตามแผนงาน/ พันธกิจของคณะ ซึ่งได้แก่ กิจกรรมการผลิตบัณฑิตทางการบัญชีและบริหารธุรกิจ กิจกรรม การวิจัย กิจกรรมการบริการวิชาการแก่ชุมชน กิจกรรมทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม และกิจกรรม การบริหาร แต่ละกิจกรรมจะมีการแบ่งเป็นกิจกรรมย่อย (Task) ซึ่งเป็นองค์ประกอบของงานขั้น พื้นฐานที่แฝงในกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่ง เช่น ในงานการผลิตบัณฑิต ประกอบด้วย กิจกรรมย่อย ได้แก่ การเรียนการสอน การบริการวิชาการ และการบริการห้องสมุด เป็นต้น โดยเกณฑ์ในการ ป็นส่วนต้นทุนที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ เช่น จำนวนสัดส่วนเวลาที่ใช้ในแต่ละกิจกรรม จำนวน นักศึกษา จำนวนนักศึกษาลงทะเบียนเต็มเวลา (Full Time Equivalent Student) และจำนวน บุคลากรในแต่ละหน่วยงาน เป็นต้น การคำนวณต้นทุนประกอบด้วย 2 ขั้นตอน ขั้นที่ 1 เป็นการ กระจายต้นทุนทั้งสิ้นไปสู่กิจกรรมหลัก โดยนำข้อมูลจากงบประมาณรายจ่ายจริงของคณะซึ่งนำมา จากบัญชีแยกประเภทรวมด้วยส่วนที่ป็นส่วนมาจากส่วนกลางประกอบด้วย ค่าวัสดุทางตรง

ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการให้บริการอื่น ๆ การปันส่วนจะพิจารณาประเภทต้นทุนและใช้เกณฑ์ปันส่วนที่แตกต่างกัน ขั้นที่ 2 เป็นการกระจายต้นทุนกิจกรรมไปยังหน่วยวัด เช่น ต้นทุนต่อหน่วยนักศึกษา FTES เป็นต้น นอกจากนี้ยังเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยตามวิธีต้นทุนเดิมกับต้นทุนกิจกรรม พบว่าต้นทุนต่อหน่วย FTES ตามวิธีต้นทุนเดิมเท่ากับ 29,417.59 บาท ซึ่งมีต้นทุนสูงกว่าวิธีต้นทุนกิจกรรมซึ่งมีต้นทุนต่อหน่วยเท่ากับ 19,604.38 บาท ถ้ารวมค่าเสื่อมราคาแล้ว ต้นทุนต่อหน่วยทั้งสิ้นเท่ากับ 21,805.41 บาท

กองแผนงาน มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ (2547) ได้ดำเนินการพัฒนาการคำนวณต้นทุนต่อผลผลิตให้เป็นส่วนหนึ่งของการพัฒนาระบบงบประมาณ พัสดู การเงิน และบัญชีกองทุน โดยเกณฑ์พึงรับพึงจ่ายลักษณะ 3 มิติ โดยการคิดต้นทุนผลผลิตในแบบ Output Costing มีเป้าหมายให้ได้ผลลัพธ์ขั้นสุดท้ายเป็นต้นทุนผลผลิตของมหาวิทยาลัยตามพันธกิจหลัก กำหนดขั้นตอนของการวิเคราะห์ไว้ดังนี้ ขั้นตอนที่ 1 กำหนดผลผลิตของมหาวิทยาลัยตามพันธกิจหลัก ขั้นตอนที่ 2 กำหนดแผนงานของมหาวิทยาลัยที่นำไปสู่ผลผลิตที่ต้องการคิดต้นทุน ขั้นตอนที่ 3 คิดค่าใช้จ่ายทุกหมวดรายจ่ายและทุกแหล่งงบประมาณที่เกิดขึ้นตามแผนงาน ขั้นตอนที่ 4 วิเคราะห์ต้นทุนค่าใช้จ่ายทางตรงของหน่วยงานตามแผนงานและกระจายต้นทุนเข้าสู่ผลผลิตตามตัวหลักคำนวณต้นทุนที่กำหนด ขั้นตอนที่ 5 วิเคราะห์ต้นทุนค่าใช้จ่ายทางอ้อมของหน่วยงานที่เกิดจากหน่วยงานสนับสนุน ขั้นตอนที่ 6 รวมต้นทุนค่าใช้จ่ายทางตรงและทางอ้อม เพื่อกำหนดหาต้นทุนผลผลิตในปี 2547 มหาวิทยาลัยได้คำนวณต้นทุนผลผลิตของการผลิตบัณฑิตทุกหลักสูตรที่เปิดสอนในปีการศึกษา 2546 โดยใช้ข้อมูลทางการเงินจากระบบงบประมาณ พัสดู การเงิน และบัญชีกองทุน โดยเกณฑ์พึงรับพึงจ่าย ลักษณะ 3 มิติ ที่ทางมหาวิทยาลัยได้พัฒนาขึ้นข้อมูลดังกล่าวเป็นข้อมูลทางตรงจากระบบสารสนเทศทางการเงินมิใช่การเก็บข้อมูลย้อนหลัง ทำให้ทราบงบรายจ่ายจริงได้อย่างถูกต้อง ตรวจสอบได้ มหาวิทยาลัยมุ่งเน้นการคิดต้นทุนต่อผลผลิตที่เกี่ยวกับการผลิตบัณฑิตซึ่งเป็นภารกิจหลักของมหาวิทยาลัย เพื่อเป็นข้อมูลพื้นฐานของมหาวิทยาลัยและคณะต่าง ๆ โดยผลลัพธ์ในการคำนวณต้นทุนจะทำให้ทราบถึงต้นทุนผลผลิตต่อรายวิชาและต่อหลักสูตรในทุกระดับของมหาวิทยาลัย การคำนวณต้นทุนการผลิตบัณฑิตใช้วิธีการคิดต้นทุนทุกหลักสูตรตามมิติแผนงาน

พิมลพร ไชยยะเรือน (2546) ได้ทำการศึกษาแนวทางการจัดทำงบประมาณโดยใช้ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมของศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย อำเภอห้างฉัตร จังหวัดลำปาง โดยรวบรวมข้อมูลจากโครงสร้างการจัดองค์กรและสัมภาษณ์พนักงาน เจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติหน้าที่ในแต่ละส่วนงานแล้วนำข้อมูลที่ได้อมาวิเคราะห์ตามขั้นตอนของระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม ผลการวิเคราะห์ข้อมูลตามระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมสรุปได้ว่าต้นทุนกิจกรรมสามารถนำมาประยุกต์ใช้กับการจัดทำงบประมาณได้และสามารถแสดงให้เห็นถึงกิจกรรมบางกิจกรรมที่สามารถนำไปจัดจ้าง

บุคคลภายนอกทำ แต่การพิจารณาขงเล็กกิจกรรมต้องคำนึงถึงปัจจัยด้านอื่นด้วย เช่น ด้านบุคลากร
จึงขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย

พิมพ์พรรณ กันธะคำ (2546) ได้ทำการศึกษาแนวทางการจัดทำต้นทุนตามระบบ
ต้นทุนกิจกรรมขององค์กรในกำกับมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ โดยการรวบรวมข้อมูลจากการสัมภาษณ์
เจ้าหน้าที่ระดับผู้จัดการ หัวหน้างานและเจ้าหน้าที่ระดับปฏิบัติงานในฝ่ายต่าง ๆ ของสถานวิชาการ
นานาชาติ ร่วมกับการศึกษาโครงสร้างองค์กร คำอธิบายลักษณะงาน การสังเกตการณ์ทำงานและ
เอกสารที่เผยแพร่ต่าง ๆ ประกอบกับรายงานทางการเงินของรอบระยะเวลา เดือนมกราคม –
ธันวาคม 2545 การศึกษาครั้งนี้พบว่า ในการวางแผนทางเพื่อคำนวณหรือจัดทำระบบบัญชีตาม
ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมนี้เนื่องจกต้องมีการรวบรวมข้อมูลจากหลายฝ่ายจึงจำเป็นอย่างยิ่ง
ที่ผู้บริหารต้องให้ความสำคัญและมีความเข้าใจต่อการจัดทำระบบดังกล่าว ตลอดจนการกำหนด
นโยบายบริหารงานที่สอดคล้องกับระบบการปฏิบัติงาน รวมทั้งกระบวนการจัดการฐานข้อมูล
ที่จำเป็นต่าง ๆ ผลของการศึกษาครั้งนี้คาดว่าจะเป็ประโยชน์ต่อการบริหารงานที่มีการปรับเปลี่ยน
ตามรูปแบบการบริหารของมหาวิทยาลัยในอนาคต

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

Copyright© by Chiang Mai University

All rights reserved