

## บทที่ 2

### เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ศึกษาแนวคิดและทฤษฎี เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อเป็นแนวทางในการศึกษา ดังนี้

1. ข้อมูลเกี่ยวกับมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี
2. แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับต้นทุนฐานกิจกรรม
3. แนวคิดเกี่ยวกับระบบบัญชีกองทุน โดยเกณฑ์พึงรับพึงจ่ายลักษณะ 3 มิติ
4. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง
5. กรอบแนวคิดในการศึกษา

#### 1. ข้อมูลมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี

ประวัติความเป็นมาของมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี (กองแผนงาน สำนักงานอธิการบดี มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี, 2550)

มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี เป็นมหาวิทยาลัยที่ยกฐานะมาจากวิทยาลัยอุบลราชธานี สังกัดมหาวิทยาลัยขอนแก่น ปี พ.ศ. 2533 รัฐบาลได้มุ่งหมายให้เป็นสถาบันอุดมศึกษาแห่งที่ 2 ของภาคตะวันออกเฉียงเหนือต่อจากมหาวิทยาลัยขอนแก่น โดยจัดการศึกษานั่นหนักทางวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี เพื่อสนองตอบต่อความต้องการพัฒนากำลังคนของประเทศ ซึ่งกำลังมุ่งพัฒนาประเทศไปสู่การเป็นประเทศกึ่งอุตสาหกรรม และเพื่อเป็นการกระจายโอกาสทางการศึกษาให้แก่ประชาชนในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือให้ได้รับการศึกษาในระดับอุดมศึกษาเพิ่มมากขึ้น รวมทั้งให้มหาวิทยาลัยเป็นแหล่งเผยแพร่ความรู้ทางวิชาการให้แก่ประชาชนในท้องถิ่น สามารถนำความรู้ที่ได้ไปปรับปรุงการประกอบอาชีพของตนเพื่อยกระดับคุณภาพชีวิตให้สูงขึ้นต่อไป

มหาวิทยาลัยอุบลราชธานีเปิดทำการเรียนการสอนครั้งแรกในปีการศึกษา 2531 ภายใต้ชื่อวิทยาลัยอุบลราชธานี โดยเปิดสอนในสาขาวิชาเกษตรศาสตร์ และวิศวกรรมศาสตร์ มีนักศึกษารุ่นแรก จำนวน 67 คน ซึ่งฝากเรียนที่มหาวิทยาลัยขอนแก่น ต่อมาในปีการศึกษา 2533 วิทยาลัยอุบลราชธานี ได้ยกฐานะมาเป็นมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี โดยประกาศในพระราชกิจจานุเบกษา เมื่อวันที่ 29 กรกฎาคม 2533 ได้ย้ายสถานที่จัดการศึกษาจากมหาวิทยาลัยขอนแก่น มาประจำ ณ สถานที่ตั้งของมหาวิทยาลัย บริเวณกิโลเมตรที่ 10 ถนนสายวารินชำราบ-เดชอุดม ตำบลเมืองศรีไค อำเภวารินชำราบ จังหวัดอุบลราชธานี บนเนื้อที่ประมาณ 5,228 ไร่ และเริ่มจัดการเรียน

การสอนให้แก่ นักศึกษาชั้นปีที่ 3 ของคณะเกษตรศาสตร์ และคณะวิศวกรรมศาสตร์ โดยได้ถือเอาวันที่ 30 กรกฎาคม ของทุกปีเป็นวันคล้ายวันสถาปนามหาวิทยาลัย ในปี 2534 คณาจารย์และนักศึกษาทั้งหมดของมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี ได้ย้ายสถานที่ทำการเรียนการสอนจากมหาวิทยาลัยขอนแก่นมาประจำ ณ สถานที่ตั้งของมหาวิทยาลัยโดยสมบูรณ์

ปัจจุบันมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี ได้จัดการเรียนการสอนทั้งในระดับปริญญาตรีและระดับบัณฑิตศึกษา จำนวน 10 คณะ ได้แก่ คณะเกษตรศาสตร์ คณะวิทยาศาสตร์ คณะเภสัชศาสตร์ คณะวิศวกรรมศาสตร์ คณะศิลปศาสตร์ คณะบริหารศาสตร์ คณะศิลปประยุกต์และการออกแบบ คณะนิติศาสตร์ คณะรัฐศาสตร์ วิทยาลัยแพทยศาสตร์และการสาธารณสุข และมีหน่วยงานที่สนับสนุนการจัดการศึกษาจำนวน 4 หน่วยงาน คือ สำนักงานอธิการบดี สำนักวิทยบริการ สำนักคอมพิวเตอร์และเครือข่าย สำนักบริหารทรัพย์สินและสิทธิประโยชน์

### 1.1 กลุ่มสาขาหลักสูตรการเรียนการสอน

มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี ได้แบ่งกลุ่มสาขาตามประเภทหลักสูตรการเรียนการสอน ออกเป็น 3 กลุ่ม ตามความสอดคล้องของศาสตร์ดังนี้

1. กลุ่มสาขาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี ประกอบด้วย คณะเกษตรศาสตร์ คณะวิทยาศาสตร์และคณะวิศวกรรมศาสตร์
2. กลุ่มสาขาวิทยาศาสตร์สุขภาพ ประกอบด้วย คณะเภสัชศาสตร์ วิทยาลัยแพทยศาสตร์และการสาธารณสุข
3. กลุ่มสาขามนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ ประกอบด้วย คณะศิลปศาสตร์ คณะบริหารศาสตร์ คณะศิลปประยุกต์และการออกแบบ คณะรัฐศาสตร์ และคณะนิติศาสตร์

### 1.2 ภารกิจหลักมหาวิทยาลัย

มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี ได้กำหนดภารกิจหลัก เพื่อให้สอดคล้องกับแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมของประเทศ โดยให้หน่วยงานในองค์กรปฏิบัติงานภายใต้ภารกิจหลักดังนี้

1. ผลิตบัณฑิตที่สอดคล้องกับการพัฒนาของประเทศ
2. ส่งเสริมและสนับสนุนการวิจัยเพื่อแสวงหาความรู้ใหม่ และเพื่อนำไปสู่การพัฒนาวิชาชีพและคุณภาพชีวิตของประชากรในภาคตะวันออกเฉียงเหนือให้ดีขึ้น
3. ให้บริการวิชาการแก่สังคม โดยเป็นแหล่งเผยแพร่ความรู้ทางวิชาการให้แก่ประชากรภาคตะวันออกเฉียงเหนือ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการทำงานให้สามารถมีรายได้เพิ่มขึ้น
4. อนุรักษ์และทำนุบำรุง ศิลปวัฒนธรรมของภาคตะวันออกเฉียงเหนือ โดยเฉพาะแถบตะวันออกเฉียงของภาคตะวันออกเฉียงเหนือ

จากภารกิจหลักดังกล่าวข้างต้น มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี ยังได้ดำเนินการเพื่อตอบสนองความต้องการตามนโยบายและแนวทางการพัฒนาของมหาวิทยาลัย ในการผลิตบัณฑิตที่มีคุณภาพและประสิทธิภาพ เพื่อนำไปสู่การพัฒนาวิชาชีพและคุณภาพชีวิตของประชากรในภาคตะวันออกเฉียงเหนือให้ดีขึ้น โดยกระบวนการผลิตบัณฑิตทำโดยการให้นักศึกษาได้เรียนรู้ในศาสตร์สาขาวิชาต่างๆ ที่กำหนดไว้ในแต่ละหลักสูตร และเรียนรู้จนจบหลักสูตรเป็นบัณฑิตในสาขาวิชา นั้น ๆ โดยมีภาควิชาต่าง ๆ เป็นหน่วยการผลิต และมีสำนักงานเลขานุการในขณะเป็นหน่วยสนับสนุนในการผลิต เพื่อให้ได้การผลิตบัณฑิตเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล นอกจากมหาวิทยาลัยจะดำเนินการตามภารกิจหลักแล้ว ภารกิจย่อยของมหาวิทยาลัยยังได้พยายามพัฒนา ปรับปรุงงบประมาณในแต่และยุทธศาสตร์ให้สอดคล้องกับหลักการของปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียงเป็นสำคัญ โดยการจัดทำค่าใช้จ่ายผลผลิต ให้มีความคุ้มค่า เหมาะสม สอดคล้องกับสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจ และสังคม บรรลุประสิทธิผลอย่างสมดุลและยั่งยืน

### 1.3 ปรัชญามหาวิทยาลัย

มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี เป็นสติปัญญาของสังคม โดยการเสริมสร้างคุณภาพของประชาชนทุกหมู่เหล่า และพัฒนาความเป็นเลิศทางวิชาการเพื่อท้องถิ่น

### 1.4 วิสัยทัศน์ของมหาวิทยาลัย

มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี มุ่งกระจายโอกาสทางการศึกษาแก่ประชาชนในท้องถิ่น โดยเฉพาะอย่างยิ่งภาคตะวันออกเฉียงเหนือและภูมิภาคลุ่มน้ำโขง เพื่อเสริมสร้างศักยภาพในการดำเนินชีวิตและเอื้ออำนวยให้สังคมพัฒนาไปได้อย่างสมดุลและยั่งยืนด้วยปัญญา โดยการบูรณาการความรู้และเทคโนโลยีเข้ากับวัฒนธรรมของชุมชน ในการบริหารจัดการสังคม ทรัพยากรธรรมชาติ และสิ่งแวดล้อมอย่างมีประสิทธิภาพ ประหยัด และยั่งยืน ตามแนวทางการพัฒนา ดังนี้

1. เน้นนักศึกษา ชุมชน และคนจนเป็นสำคัญ
2. เน้นพื้นที่รับผิดชอบ 8 จังหวัดในเขตอีสานใต้ ซึ่งประกอบด้วยอุบลราชธานี อำนาจเจริญ โยธาธร ศรีสะเกษ มุกดาหาร สุรินทร์ บุรีรัมย์ และนครราชสีมา
3. สร้างเครือข่ายพันธมิตรมหาวิทยาลัยอุบลราชธานีเพื่อความร่วมมือในการพัฒนา โดยอาจจะประกอบด้วย เครือข่ายองค์กรท้องถิ่น เครือข่ายราชการ เครือข่ายองค์กรภาคเอกชน (Non Government Organization : NGO) เครือข่ายประชาชนกลุ่มต่างๆ (เกษตรกร กลุ่มอาชีพ สมัชชา ฯลฯ) และเครือข่ายธุรกิจ (หอการค้า สภาอุตสาหกรรม สโมสร ฯลฯ)
4. จัดทำแผนยุทธศาสตร์ทุก 5 ปี

5. จัดทำแผนปฏิบัติการประจำปีที่เป็นจริงเป็นจังและโดนใจทุกฝ่าย โดยเฉพาะอย่างยิ่งนักศึกษาและชุมชน

6. ประเมินผลจากตัวชี้วัดผลการดำเนินงาน (Key Performance Indicators : KPIs)

### 1.5 พันธกิจมหาวิทยาลัย

มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี ได้กำหนดทิศทางที่จะทำให้มหาวิทยาลัยฯ บรรลุสู่ความเป็นเลิศในการจัดการศึกษา กำหนดไว้ดังนี้

1. ผลิตบัณฑิตที่มีความรู้ ความสามารถ คิดเป็น ทำเป็น เชื่อถือได้และมีจิตสำนึก ในการทำหน้าที่โดยมีคุณสมบัติ คือ

- 1) รู้เหตุผลตามหลักการของแต่ละวิชา
- 2) ศึกษาฝึกฝนและอบรมด้วยตนเองได้
- 3) มีปัญญาจากการคิดวิเคราะห์พิจารณาไตร่ตรองจากความ เห็นจริง
- 4) มีสติ รู้ตัว รู้หน้าที่
- 5) มั่นในอุดมคติอันเกิดจากคุณธรรม

2. ค้นคว้าวิจัยเพื่อพัฒนาและบูรณาการวิทยาการต่างๆ รวมทั้งภูมิปัญญาท้องถิ่นเพื่อพัฒนาคุณภาพชีวิต เศรษฐกิจและสังคมของคนในชาติและเพื่อความเป็นเลิศทางวิชาการ

3. ให้บริการวิชาการแก่สังคม เพื่อพัฒนาคุณภาพชีวิตของประชาชนและการสร้างมูลค่าเพิ่มในกิจกรรมต่างๆ ของชุมชนและอุตสาหกรรมท้องถิ่น

4. ทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรมของชาติและการฟื้นฟูวัฒนธรรมอันดีงาม เพื่อนำกลับมาใช้ในการดำเนินชีวิตและการพัฒนาประเทศ

### 1.6 เป้าหมายการบริหารงานของมหาวิทยาลัย

#### 1.6.1 การพัฒนาคุณภาพการศึกษา

1) ปรับปรุงและพัฒนาหลักสูตร โดยเน้นสาระและกระบวนการเรียนรู้ของนักศึกษา เพื่อสร้างบัณฑิตที่มีคุณภาพและคุณลักษณะอันเป็นที่พึงประสงค์ของสังคม

2) ปรับปรุงกระบวนการเรียนรู้ของนักศึกษา ให้สามารถเรียนรู้ฝึกฝนอบรมด้วยตนเอง โดยอาศัยกระบวนการจัดการความรู้ การเรียนรู้จากของจริงและความเป็นจริง ระบบ Self-pace Learning และ e-Learning เป็นต้น

3) ส่งเสริมกิจกรรมนักศึกษา เพื่อพัฒนาคุณสมบัติอันพึงประสงค์ เช่น ความสามารถในการเข้ากับผู้อื่น ๆ ได้ ความเห็นอกเห็นใจผู้อื่น การมีสติรู้ตัวรู้หน้าที่ เป็นต้น ตลอดจนคุณธรรมแม่บท 4 ประการ ได้แก่ ความรอบคอบ ความกล้าหาญ ความยุติธรรม และความพอเพียง

### 1.6.2 การมีส่วนร่วมของบุคลากร

- 1) ทำความเข้าใจกับบุคลากรทุกคนว่า เป้าหมายของมหาวิทยาลัยคืออะไร
- 2) จากนั้นต่างฝ่ายต่างทำหน้าที่ของตนเองให้บรรลุเป้าหมายร่วมกัน
- 3) ร่วมมือกันค้นหาหนทางการทำงานที่สั้นและตรงที่สุด รวมทั้งการสร้างสรรคสภาพแวดล้อมที่ดีในการทำงาน
- 4) จัดตั้งกลุ่มบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถด้านต่างๆ เพื่อใช้ประโยชน์จากความรู้ ความสามารถของบุคลากร (การจัดการความรู้) โดยเฉพาะอย่างยิ่งด้านเทคโนโลยีสมัยใหม่

### 1.6.3 การหารายได้เพิ่ม

- 1) การให้บริการวิชาการ/บริการในลักษณะต่างๆ
- 2) การขายผลิตภัณฑ์
- 3) การให้เช่าสถานที่ เครื่องมือ หรืออื่นๆ
- 4) หอพัก/ที่พัก/การจำหน่ายอาหารและเครื่องดื่ม/การจัดประชุมสัมมนา
- 5) การให้บริการภายในมหาวิทยาลัย
- 6) การเรียนการสอนทางไกลผ่านสื่อต่างๆ
- 7) การลงทุน/การทำประโยชน์จากเงินเหลือเก็บ

## 1.7 การบริหารงานภายในมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี

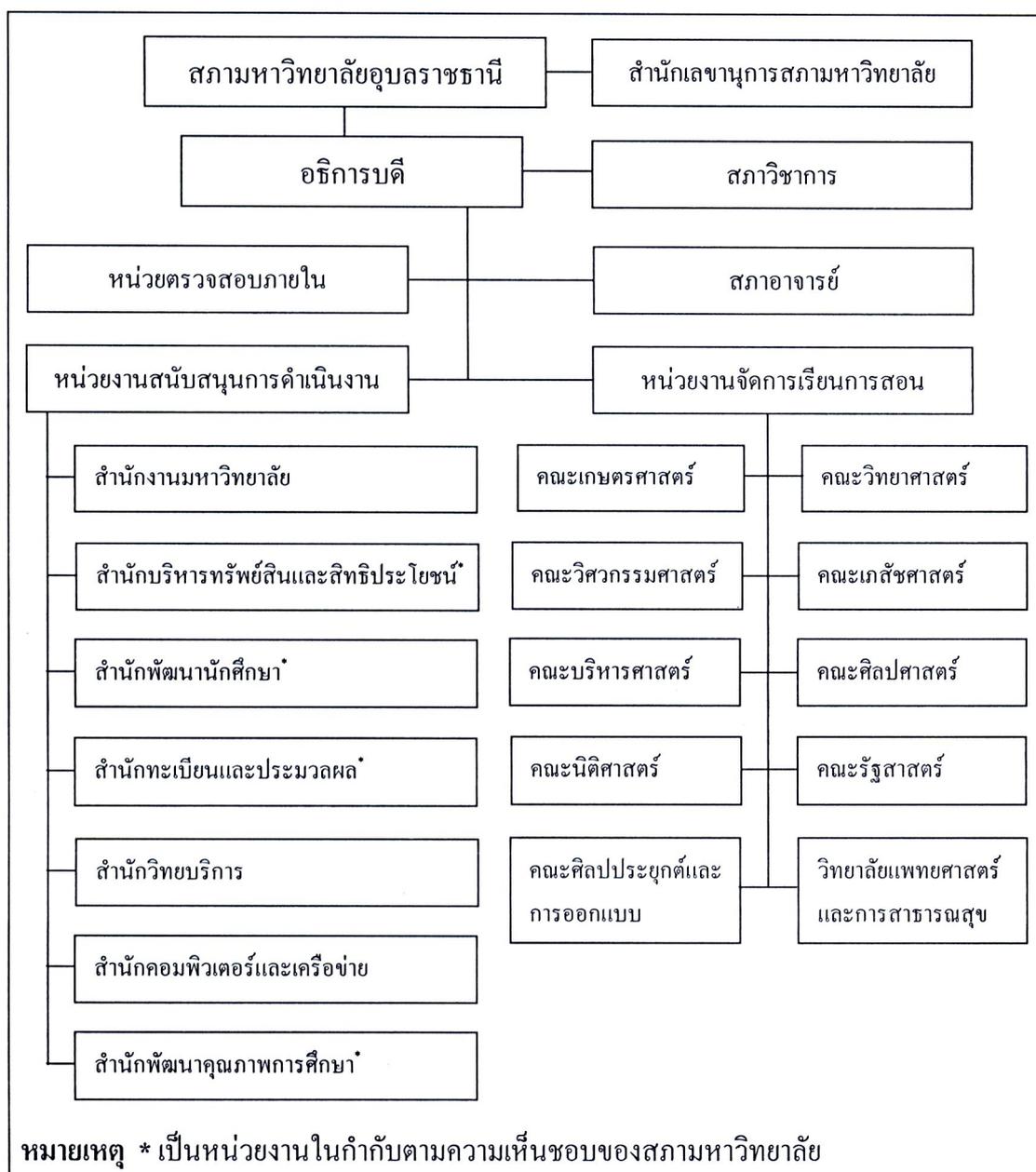
มหาวิทยาลัย ทำหน้าที่ในการผลิตบัณฑิต วิจัย บริการวิชาการ และทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม หน้าที่หลักคือ มุ่งเน้นการผลิตบัณฑิตที่มีคุณภาพ ทั้งด้านวิชาการและคุณธรรมที่ดี โดยส่งเสริมและสนับสนุนกิจกรรมนักศึกษา ทั้งด้านการพัฒนาคุณภาพของนักศึกษา ด้านการแนะแนวทางในการปฏิบัติตัวในมหาวิทยาลัย เน้นแนวอาชีพ/การหางานทำ และการสร้างจิตสำนึกที่ดีในสังคม และประเทศชาติ การบริหารงานของมหาวิทยาลัยอยู่ในความดูแลรับผิดชอบของสภามหาวิทยาลัยเป็นผู้บริหารสูงสุด โดยมีอธิการบดีเป็นหัวหน้า

สำนัก ทำหน้าที่เป็นแกนกลางในการให้บริการ การประสานงาน และการสนับสนุนการปฏิบัติงานของมหาวิทยาลัย ทั้งด้านการจัดการเรียนการสอน การวิจัย การให้บริการวิชาการ การบริหารงานของสำนักอยู่ในความรับผิดชอบของผู้อำนวยการสำนัก

คณะ/วิทยาลัย ทำหน้าที่จัดการเรียนการสอน การผลิตบัณฑิต วิจัย บริการวิชาการ และทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม ในปัจจุบันมี 9 คณะ 1 วิทยาลัย การบริหารงานของคณะอยู่ในความรับผิดชอบของคณบดี แสดงภาพโครงสร้างการบริหารภายในมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี ได้ดังนี้

งบประมาณเพื่อการบริหารมหาวิทยาลัย แบ่งออกเป็น 2 ส่วน ดังนี้

1. งบประมาณที่ได้รับจัดสรรจากรัฐบาล หรือเรียกว่า งบประมาณแผ่นดิน
2. งบประมาณเงินรายได้ ได้แก่ ค่าธรรมเนียมการศึกษา ค่าหน่วยกิตนักศึกษา และรายได้อื่นๆ



ภาพที่ 1 โครงสร้างการบริหารงานภายในมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี

ที่มา : กองแผนงาน มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี, 2550

## 2. แนวคิดเกี่ยวกับการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรม

แนวคิดของระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมหรือระบบบัญชีกิจกรรม (Activity Based Costing : ABC) คือ กิจกรรมใดเป็นผู้ใช้ทรัพยากรกิจกรรมนั้นจะต้องเป็นผู้รับภาระต้นทุนซึ่งวิธีการในการคิดต้นทุนให้กับกิจกรรมนั้นจะต้องอาศัยความสัมพันธ์ของตัว ผลักดันต้นทุน (Cost Driver) ในการป้อนส่วนเข้ากิจกรรม แล้วจึงคิดต้นทุนของกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน (Cost Object)



ศุริยพร จารุวัตร (2544) ได้ให้แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) ว่าการคิดต้นทุนกิจกรรมเกิดจากการพัฒนาการคิดระบบต้นทุนแบบเดิมเพื่อให้ผู้บริการได้รับข้อมูลต้นทุนที่เพียงพอต่อการบริหารการผลิตสมัยใหม่ที่ให้ความสำคัญต่อกิจกรรมต่างๆ ที่ก่อให้เกิดต้นทุนโดยสะท้อนถึงความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนที่กิจกรรมเหล่านั้นกับตัวผลิตภัณฑ์ เพราะถือว่ากิจกรรมก่อให้เกิดต้นทุนอันจะนำไปสู่การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ถูกต้องและชัดเจนกว่าการคิดต้นทุนแบบเดิม

ศศิวิมล มีอำพล (2543) ได้ให้แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนฐานกิจกรรมหรือ ABC ว่าเป็นระบบคำนวณต้นทุนที่พัฒนามาเพื่อให้การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์มีความถูกต้องมากขึ้น เหมาะกับสภาพแวดล้อมที่กำลังเปลี่ยนไป โดยระบบต้นทุนตามกิจกรรมเป็นระบบของการจัดสรรต้นทุน โดยขั้นแรกจะจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตให้กับกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรม (Activity Cost Pool) หลังจากนั้น แต่ละกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรมจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตภายในกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรมของตนคำนวณเข้าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ตามจำนวนกิจกรรมที่ผลิตภัณฑ์นั้นๆ ใช้เรียกจำนวนกิจกรรมที่นำมาเป็นฐานในการคำนวณต้นทุนภายในแต่ละกลุ่ม หรือศูนย์กิจกรรมนั้นว่า “ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน”

ปริญญ แซ่ห่วน (2548) ได้ให้แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนฐานกิจกรรม คือ การคิดต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่างๆ เข้าไปในกิจกรรมโดยอาศัยความสัมพันธ์ของตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากร แล้วจึงคิดต้นทุนของกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนโดยใช้ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม

แนวคิดของระบบ ABC คือ ผลผลิตถูกผลิตขึ้นโดยองค์กรผ่านกลยุทธ์และแผนงานซึ่งมีผลให้องค์กรมีกิจกรรมที่ต้องปฏิบัติ ซึ่งการปฏิบัติงานตามกิจกรรมจะทำให้เกิดต้นทุน ในแง่ของสถาบันการศึกษาระบบ ABC เน้นการบริหารสถาบันการศึกษา โดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ และถือว่าพันธกิจ กลยุทธ์และแผนงานของสถาบันการศึกษาเป็นตัวผลักดันให้เกิดกิจกรรมต่าง ๆ เช่น การพัฒนาหลักสูตร การลงทะเบียนและประมวลผล การเรียนการสอน กิจกรรมนักศึกษา การบริการเทคโนโลยีสารสนเทศ การส่งเสริมและสนับสนุนวิชาการ การบริหารงานทั่วไป ส่วนกิจกรรม คือ การกระทำที่เปลี่ยนทรัพยากรหรือปัจจัยนำเข้า (Input) ของสถาบันการศึกษาออกมาเป็นผลผลิต (Output) ซึ่งกิจกรรมต่าง ๆ ของสถาบันการศึกษาเป็นตัวผลักดันให้เกิดต้นทุนและผลผลิตหรือบัณฑิต เป็นผู้ใช้กิจกรรมต่าง ๆ เหล่านั้น

วรศักดิ์ ทุมมานนท์ (2544) ได้กล่าวว่า การที่สถาบันการศึกษาต่างๆ จะกำหนดค่าใช้จ่ายต่อหัวนักศึกษาได้อย่างถูกต้องนั้น จำเป็นจะต้องมีการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมของทั้งองค์กรให้ได้ครบตามความเหมาะสมขององค์กรนั้นๆ

สำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ  
ห้องสมุดมานุษยวิทยา  
วันที่..... 19 ต.ค. 2555  
เลขทะเบียน..... 250325  
เลขเรียกหนังสือ.....

ซึ่งผู้วิจัยสามารถสรุปแนวทาง ของ ดร.วรงค์ดี ทูมมานนท์ ได้ดังนี้

### 1) วิธีการวิเคราะห์

พิจารณาจากระบวนการดำเนินการดำเนินธุรกิจของสถาบันการศึกษาในเรื่องหนึ่ง ๆ แล้วแยกออกมาเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง เช่น กระบวนการผลิตบัณฑิตจะพิจารณาแยกออกมาได้ว่าประกอบด้วยกิจกรรมต่างๆ เช่น การลงทะเบียนและประมวลผลการเรียนการสอน กิจกรรมนักศึกษา การบริการเทคโนโลยีสารสนเทศ การส่งเสริมและสนับสนุนวิชาการ การบริหารระบบกายภาพและสิ่งแวดล้อม การบริการและธุรการทั่วไป กิจกรรมที่ระบุนี้จะมีลักษณะเป็นลำดับก่อนหลังตามขั้นตอน ซึ่งสามารถติดตามได้โดยอาศัยการศึกษาจากความเกี่ยวเนื่องกันของระบบข้อมูลหรือความเกี่ยวเนื่องกันของการเกิดรายการผลได้ (Output) ของกิจกรรมหนึ่ง จะเป็นปัจจัยนำเข้า (Input) ของกิจกรรมลำดับต่อไป เมื่อมีการเชื่อมโยงปัจจัยนำเข้าและผลได้ทั้งหมดเข้าด้วยกันก็จะกลายเป็นกระบวนการดำเนินธุรกิจของสถาบันการศึกษา การพิจารณาตามศูนย์ความรับผิดชอบ ถ้ามีการแบ่งย่อยศูนย์รับความรับผิดชอบนี้ลงไปจนถึงระดับหนึ่งที่มีความละเอียดพอควรก็จะสามารถระบุกิจกรรมให้สอดคล้องกับโครงสร้างสายบังคับบัญชา และศูนย์ความรับผิดชอบเหล่านั้นได้ การระบุกิจกรรมในลักษณะนี้อาจจะเป็นจุดเริ่มต้นที่ง่ายและสะดวก เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับวิธีอื่น ๆ การสัมภาษณ์พนักงานที่เกี่ยวข้อง กล่าวคือ ทำการสัมภาษณ์กลุ่มคนในแต่ละหน่วยงานทั่วทั้งองค์กร เพื่อให้มีการจัดขั้นตอนและระบุกิจกรรมตามลักษณะงานที่กำลังทำอยู่ รวมทั้งเวลาที่ใช้ในแต่ละกิจกรรม ข้อดีคือจะได้ข้อมูลจากผู้ที่เกี่ยวข้องกับงานต่างๆ โดยตรง ทำให้เกิดความเข้าใจในงานมากขึ้น ข้อเสียคืออาจจะได้ข้อมูลที่ผิดพลาด ดังนั้น ข้อมูลที่ได้จะต้องมีการตรวจสอบก่อนนำไประบุเป็นกิจกรรมต่อไป และการใช้ประโยชน์จากพจนานุกรมกิจกรรม (Activity Dictionary) โดยพจนานุกรมกิจกรรมนี้จะช่วยระบุกิจกรรมต่าง ๆ ในแต่ละหน้าทำงานอย่างละเอียด ซึ่งสามารถใช้เป็นแนวทางในการกำหนดกิจกรรมของสถาบันการศึกษา

### 2) ขั้นตอนในการวิเคราะห์กิจกรรม

เริ่มจากการวิเคราะห์และระบุหน่วยงาน เช่นคณะ มีผลผลิตอะไรและมีการปฏิบัติงานอะไรบ้าง โดยพิจารณาจากผลการปฏิบัติงานและมาตรฐานการปฏิบัติงาน เอกสารงานบุคคล คู่มือการปฏิบัติงาน จากนั้นวิเคราะห์และเรียงลำดับการปฏิบัติงานให้เป็นขั้นตอนการปฏิบัติงานที่หน่วยงานต้องมีขึ้นเพื่อการผลิตผลผลิตและบริการ โดยใช้วิธีการสัมภาษณ์พนักงานที่เกี่ยวข้องแบบสอบถาม การระบุและสร้างความสัมพันธ์ระหว่างผลผลิต และขั้นตอนการปฏิบัติงาน การพิจารณาชุดของข้อมูลซึ่งประกอบด้วย “ผลผลิต” “งาน” และ “ขั้นตอนปฏิบัติงาน” และตั้งชื่อกลุ่มขั้นตอนปฏิบัติงานให้เป็น “กิจกรรม (หลัก)” “กิจกรรมย่อย” และ “รายละเอียดการปฏิบัติงาน” ในการระบุกิจกรรมจะต้องคำนึงถึงนโยบาย กลยุทธ์ และแผนงานขององค์กร และความสำเร็จตาม

วัตถุประสงค์ขั้นต้น เพื่อให้มีชุดของกิจกรรมที่สอดคล้องกับนโยบาย กลยุทธ์ และแผนงานขององค์กร และเชื่อมโยงไปยังผลผลิตของหน่วยงาน การติดตามหาข้อเท็จจริงเพิ่มเติมเกี่ยวกับ “กิจกรรม” และ “ผลผลิต” ที่ไม่สัมพันธ์กัน หากมี “กิจกรรม” หรือ “ผลผลิต” ที่ไม่สำคัญ ให้ตัดออกหรือตีความรวมกับกิจกรรมอื่น หรืออาจต้องระบุกิจกรรมหรือผลผลิตเพิ่มขึ้น การตัดกิจกรรม หรือรวมกิจกรรมบางประเภทเข้าด้วยกันจะต้องก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่หน่วยงาน โดยไม่สิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายและเวลาในการเก็บรวบรวมข้อมูล ระดับรายละเอียดของกิจกรรมจะมายน้อยเพียงใดจะขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของฝ่ายบริหารในการนำข้อมูลที่ได้จากระบบ ABC ไปใช้งานและความหลากหลายของผลผลิตของแต่ละหน่วยงานว่ามีอย่างน้อยเพียงใด ถ้าหน่วยงานกำหนดวัตถุประสงค์ไว้เพียงเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลต้นทุนผลผลิตที่สอดคล้องกับกิจกรรมการผลิต ผลผลิตแต่ละประเภทมากขึ้น การระบุกิจกรรมก็ไม่จำเป็นต้องเฉพาะเจาะจงและลงลึกในระดับรายละเอียด แต่ถ้าหน่วยงานกำหนดวัตถุประสงค์ในการนำระบบ ABC มาใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่น เช่น การลดต้นทุนขององค์กรโดยรวม การปรับปรุงกระบวนการเรียนการสอน การปรับเปลี่ยนรูปแบบผลผลิต การพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงานของสถาบันการศึกษาอย่างต่อเนื่อง (Continuous Improvement) การระบุกิจกรรมอาจจำเป็นต้องเฉพาะเจาะจงและลงลึกในระดับรายละเอียด ขึ้นตอนสุดท้ายนำผลที่ได้มาระบุและเขียนรายละเอียดกิจกรรมให้ชัดเจน

### 3) การระบุต้นทุนทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรม

จำเป็นจะต้องทราบว่าทรัพยากรที่ใช้ไปในการกระทำกิจกรรมต่างๆ ของสถาบันการศึกษามีอะไรบ้าง และมีต้นทุนที่เกี่ยวข้องจำนวนเท่าไร โดยปกติทรัพยากรที่ใช้ไปในการกระทำกิจกรรมต่างๆ ประกอบด้วยแรงงาน วัสดุ ครุภัณฑ์ สาธารณูปโภค สิ่งปลูกสร้าง การบันทึกรายการทางบัญชีของสถาบันการศึกษาจะบันทึกต้นทุนทรัพยากรเหล่านี้ไว้ในระบบบัญชีแยกประเภท ซึ่งเป็นการบันทึกต้นทุนตามประเภทของต้นทุน (Cost Element) นั่นคือให้ข้อมูลในลักษณะที่เป็นเงินเดือนและค่าจ้าง ค่าตอบแทน ค่าใช้สอยและวัสดุ ค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์ ค่าสาธารณูปโภค ค่าเสื่อมราคา สิ่งปลูกสร้าง และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ

### 4) การกำหนดตัวหลักต้นทุนทรัพยากรและการคำนวณต้นทุนกิจกรรม

เมื่อระบุทรัพยากรและต้นทุนทรัพยากรที่เกี่ยวข้องได้แล้ว ก็จะระบุต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งเป็นข้อมูลที่จะนำไปใช้ในการวิเคราะห์และกำหนดตัวหลักต้นทุนกิจกรรมต่อไป

ขั้นตอนของการคำนวณต้นทุนกิจกรรม คือ การระบุต้นทุนทรัพยากรตามประเภทของต้นทุน (Cost Element) เข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ เป็นขั้นตอนของการทำ Cost Mapping ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายบางรายการ เช่น ค่าตอบแทน ค่าใช้สอยและวัสดุ จะสามารถระบุเข้ากิจกรรมนั้นได้

โดยตรง ต้นทุนเหล่านี้เรียกว่า ต้นทุนที่สามารถระบุได้ (Traceable Cost) เช่น ค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวข้องกับพนักงาน ได้แก่ เงินเดือน ลักษณะการคำนวณจะเกี่ยวกับสัดส่วนของเวลาทำงานที่ได้ใช้ไปในการทำกิจกรรมต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง และใช้เป็นฐานในการประมาณต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในส่วนของเงินเดือนและค่าจ้างเข้าสู่กิจกรรมเหล่านั้น เกณฑ์ที่นำมาใช้เป็นฐานในการประมาณต้นทุนทรัพยากรต่างๆ เข้าสู่กิจกรรมต่างๆ เรียกว่า “ตัวผลักดันทรัพยากร” (Resource Driver) นอกจากนี้จะมีค่าใช้จ่ายในส่วนที่เกี่ยวกับการบริหารหรืองานบริการต่างๆ ที่ไม่สามารถระบุเข้ากิจกรรมได้ โดยอาศัยการประมาณการอย่างมีหลักเกณฑ์ การระบุต้นทุนทรัพยากรตามประเภทของต้นทุนเข้าสู่กิจกรรม (Cost Mapping) ก็จะต้องเป็นไปในลักษณะอาศัยดุลยพินิจเข้าช่วย (Arbitrary) ค่าใช้จ่ายเหล่านี้ ได้แก่ ค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์ ค่าสาธารณูปโภค ค่าเสื่อมราคา สิ่งปลูกสร้าง

#### 5) การวิเคราะห์และการกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม

การวิเคราะห์และระบุตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver) เป็นการพิจารณาว่า “อะไร” เป็นปัจจัยที่ทำให้เกิดต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในกิจกรรมต่าง ๆ รวมทั้งการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของปัจจัยดังกล่าว มีผลต่อการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในกิจกรรมเหล่านั้นอย่างไร การวิเคราะห์และระบุระดับกิจกรรม (Activity Hierarchy) จะช่วยให้ทราบพฤติกรรม การเปลี่ยนแปลงต้นทุนของกิจกรรมนั้นๆ ซึ่งจะมีส่วนช่วยในการกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม ภายใต้ระบบ ABC ระดับกิจกรรมแบ่งออกได้เป็น 4 ประเภท ดังนี้

(1) กิจกรรมตามหน่วยของผลลัพธ์ (Unit-Level Activity) ได้แก่ กิจกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับแต่ละหน่วยของผลผลิต (เช่น นักศึกษา) ทำให้เกิดต้นทุนกิจกรรมตามหน่วยของผลผลิต (Unit-Level Cost) นั่นคือต้นทุนของกิจกรรมจะผันแปรโดยตรงกับหน่วยของผลผลิต เช่น ต้นทุนการบริการอัดสำเนา ต้นทุนการบริการยืม-คืนหนังสือ

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

(3) กิจกรรมตามผลผลิต (Product-Sustaining Activity) ได้แก่ กิจกรรมที่กระทำโดยรวม เพื่อให้ผลิตและขายผลผลิตแต่ละชนิดได้ ทั้งนี้ไม่ได้มีความสัมพันธ์ใดๆ กับจำนวนหน่วยผลิตหรือจำนวนกลุ่ม (Batch) แต่กิจกรรมเหล่านี้จะเพิ่มมากขึ้นตามความหลากหลายของประเภทผลผลิต เช่น ต้นทุนการจัดทำแผนพัฒนาการศึกษา กิจกรรมเหล่านี้ทำให้เกิดต้นทุนกิจกรรมตามผลผลิต (Product-Level Cost)

(4) กิจกรรมขององค์กรโดยรวม (Facility-Sustaining Activity) ได้แก่ กิจกรรมที่เกิดขึ้นโดยรวมเพื่อให้การดำเนินการของคณะและภาควิชาเป็นไปได้ อาจกล่าวได้ว่าเป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่ใช้ประโยชน์ร่วมกัน (Common Cost) หรือในลักษณะที่เรียกว่าต้นทุนกิจกรรมขององค์กรโดยรวม (Facility-Level Cost) ทั้งนี้ไม่ได้มีความสัมพันธ์ใดๆ กับจำนวนหน่วยผลิต จำนวนกลุ่ม หรือความหลากหลายของประเภทผลผลิต เช่น ค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์ ค่าสาธารณูปโภค ค่าเสื่อมราคาสสิ่งปลูกสร้าง ต้นทุนการจัดซื้อค่าวัสดุและครุภัณฑ์ ต้นทุนการรับหนังสือเข้า/ส่งหนังสือออก การจัดทำคำสั่ง ระเบียบ ประกาศ หนังสือโต้ตอบราชการ ต้นทุนการดำเนินการสรรหาบรรจุแต่งตั้ง โอนย้าย ลาออก เกษียณอายุราชการ ต้นทุนการรับเงินเข้าบัญชีและการจ่ายเช็คให้แก่บุคลากร

การพิจารณาตัวผลักดันกิจกรรมต้องพิจารณาในลักษณะของความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลกับกิจกรรม (Causal Relationship) ซึ่งอาจต้องอาศัยการวิเคราะห์ร่วมกันของบุคคลที่เกี่ยวข้องในหลาย ๆ ฝ่าย ตัวผลักดันกิจกรรมดังกล่าวอาจจะเป็นไปในลักษณะของตัวผลักดันต้นทุนตามจำนวนรายการ (Transaction Driver) หรือตัวผลักดันต้นทุนตามระยะเวลา (Duration Driver) ก็ได้ ตัวอย่างเช่น การจัดทำแผนพัฒนาการศึกษา อาจพิจารณาว่าจำนวนหลักสูตรเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุนสำหรับกิจกรรมนี้ แต่ถ้าการพัฒนาหลักสูตรแต่ละอันใช้เวลาในการพัฒนาต่างกัน ตัวผลักดันกิจกรรมที่เหมาะสมควรจะเป็นเวลาที่ใช้ในการพัฒนาหลักสูตรมากกว่า นอกจากนี้ ตัวผลักดันกิจกรรมที่เลือกมานั้นจะต้องมีความชัดเจน สามารถหาได้จากฐานข้อมูลที่มีอยู่แล้วและนำมาใช้ได้สะดวกรวดเร็ว ไม่สิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายและเวลาในการได้มาซึ่งข้อมูล เช่น สามารถหาข้อมูลจากระบบบัญชี หรือจากการปฏิบัติงานได้โดยตรง อีกทั้งเป็นประโยชน์ต่อการคำนวณต้นทุนผลผลิตและพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงานของสถาบันการศึกษา

ตารางที่ 2.1 ตัวอย่างกิจกรรมและตัวหลักคั่นกิจกรรมของสถาบันการศึกษา (ระดับคณะ)

กิจกรรม	ตัวหลักคั่นกิจกรรม
<b>การผลิตบัณฑิต</b>	
- การจัดทำแผนพัฒนาการศึกษา – หลักสูตรปริญญาตรี	จำนวนหลักสูตร/ระยะเวลาที่ใช้ในการจัดทำแผน
- การจัดทำแผนพัฒนาการศึกษา – หลักสูตรปริญญาโท	จำนวนหลักสูตร/ระยะเวลาที่ใช้ในการจัดทำแผน
- การจัดทำแผนพัฒนาการศึกษา – หลักสูตรปริญญาเอก	จำนวนหลักสูตร/ระยะเวลาที่ใช้ในการจัดทำแผน
- งานหลักสูตรปริญญาตรี	จำนวนนักศึกษาที่ลงทะเบียนเรียนในหลักสูตรปริญญาตรี/จำนวนหลักสูตร
- งานหลักสูตรปริญญาโท	จำนวนนักศึกษาที่ลงทะเบียนเรียนในหลักสูตรปริญญาโท/จำนวนหลักสูตร
- งานหลักสูตรปริญญาโท	จำนวนนักศึกษาที่ลงทะเบียนเรียนในหลักสูตรปริญญาโท/จำนวนหลักสูตร
- งานหลักสูตรปริญญาเอก	จำนวนนักศึกษาที่ลงทะเบียนเรียนในหลักสูตรปริญญาเอก/จำนวนหลักสูตร
- การจัดห้องเรียน ห้องประชุม สัมมนา	จำนวนรายวิชาและตอนเรียนต่อรายวิชา
- การจัดทำตารางสอน ตารางสอบ	จำนวนรายวิชาและตอนเรียนต่อรายวิชา ตารางห้องเรียน
- การเรียนการสอนหลักสูตรปริญญาตรี	จำนวนรายวิชาและตอนเรียนต่อรายวิชา
- การเรียนการสอนหลักสูตรปริญญาโท	จำนวนรายวิชาและตอนเรียนต่อรายวิชา
- การเรียนการสอนหลักสูตรปริญญาเอก	จำนวนรายวิชาและตอนเรียนต่อรายวิชา
- การบริการฉายสไลด์ โทรทัศน์วงจรปิด บริการเครื่องเสียง เครื่องบันทึกเสียง วีดิทัศน์ และ Video Projector	จำนวนรายวิชาและตอนเรียนต่อรายวิชา
- การบริการอัดสำเนา	จำนวนนักศึกษา
- การให้คำปรึกษาแก่นักศึกษาด้านต่าง ๆ	จำนวนนักศึกษาที่ลงทะเบียนเรียนในหลักสูตรปริญญาตรี

ตารางที่ 2.1 ตัวอย่างกิจกรรมและตัวหลักัดนกิจกรรมของสถาบันการศึกษา (ระดับคณะ) (ต่อ)

กิจกรรม	ตัวหลักัดนกิจกรรม
- การบริการยืม – คืนหนังสือ	จำนวนอาจารย์และนักศึกษา
- การดำเนินการเกี่ยวกับการจัดอบรมและสัมมนาเกี่ยวกับกระบวนการทำวิจัยเพื่อพัฒนาวิชาการแก่นักศึกษา	จำนวนนักศึกษาที่ลงทะเบียนเรียนในหลักสูตรปริญญาโทและปริญญาเอก/ระยะเวลาในการจัดอบรม
- การดำเนินการให้บริการด้านคอมพิวเตอร์สำหรับการเรียนการสอน	จำนวนนักศึกษา/ระยะเวลาในการให้บริการ
- การดำเนินการติดต่อประสานงานเกี่ยวกับการสร้างความสัมพันธ์ และความร่วมมือทางวิชาการกับสถาบันต่างประเทศ –หลักสูตรปริญญาตรี	จำนวนหลักสูตรปริญญาตรี
- การดำเนินการติดต่อประสานงานเกี่ยวกับการสร้างความสัมพันธ์ และความร่วมมือทางวิชาการกับสถาบันต่างประเทศ –หลักสูตรปริญญาโท	จำนวนหลักสูตรปริญญาโท
- การดำเนินการติดต่อประสานงานเกี่ยวกับการสร้างความสัมพันธ์ และความร่วมมือทางวิชาการกับสถาบันต่างประเทศ –หลักสูตรปริญญาเอก	จำนวนหลักสูตรปริญญาเอก
- การดูแลจัดหาแหล่งทำงานเพื่อจัดส่งนักศึกษาไปฝึกงานช่วงปิดภาคฤดูร้อน	จำนวนนักศึกษาที่ลงทะเบียนเรียนในหลักสูตรปริญญาตรีชั้นปีที่ 4
- การรับหนังสือเข้า/ส่งหนังสือออก การจัดทำคำสั่ง ระเบียบ ประกาศ หนังสือโต้ตอบราชการ	จำนวนบุคลากร
- การดำเนินการสรรหา บรรจุแต่งตั้ง โอนย้าย ลาออก เกษียณอายุราชการ	จำนวนบุคลากร
- การรับเงินเข้าบัญชีและการจ่ายเช็คให้แก่บุคลากร	จำนวนบุคลากร
- การจัดซื้อวัสดุและครุภัณฑ์	จำนวนบุคลากรและนักศึกษา
- การจัดทำแผนพัฒนาคณะและแผนปฏิบัติงาน	จำนวนบุคลากร/ระยะเวลาในการจัดทำ

ตารางที่ 2.1 ตัวอย่างกิจกรรมและตัวหลักคณกิจกรรมของสถาบันการศึกษา (ระดับคณะ) (ต่อ)

กิจกรรม	ตัวหลักคณกิจกรรม
- การจัดทำรายละเอียดคำขอและรวบรวมข้อมูลประกอบการจัดทำงบประมาณต่างๆและรวบรวม	จำนวนบุคลากร/ระยะเวลาในการจัดทำ
- การจัดทำรวบรวมข้อมูลด้านบุคลากรและนักศึกษา	จำนวนบุคลากรและนักศึกษา/ ระยะเวลาในการจัดทำ
- การจัดทำรายงานผลการปฏิบัติงานประจำงวดต่อสำนักงบประมาณ	จำนวนรายงาน/ระยะเวลาในการจัดทำ
- การร่างพิมพ์หนังสือโต้ตอบระหว่างภาควิชาและหน่วยงานต่าง ๆ	จำนวนอาจารย์/จำนวนหนังสือโต้ตอบ
- การร่างพิมพ์หนังสือโต้ตอบระหว่างภาควิชาและหน่วยงานต่าง ๆ	จำนวนอาจารย์/จำนวนหนังสือโต้ตอบ
<b>การวิจัย</b>	
- การวิจัย	จำนวนผลงานวิจัยและระยะเวลาในการวิจัย
<b>การบริการสังคม</b>	
- การจัดอบรมทางวิชาการแก่หน่วยงานภายนอก	จำนวนผู้เข้ารับการอบรมในแต่ละหลักสูตร จำนวนหลักสูตร และระยะเวลาในการจัดอบรม

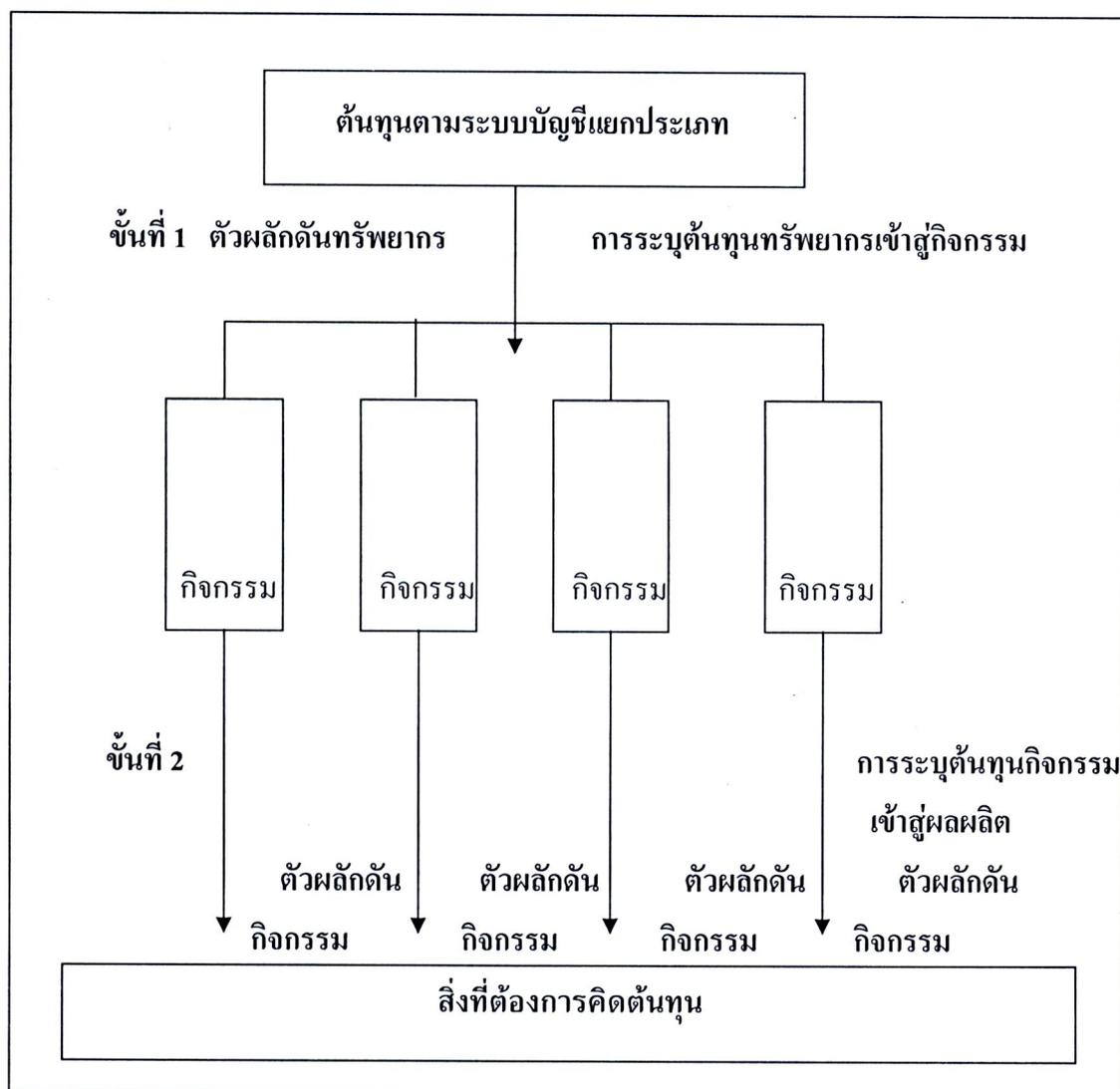
#### 6) การระบุดันทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคิดดันทุน

การระบุดันทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคิดดันทุนตามลักษณะของการใช้ตัวหลักคณกิจกรรม ซึ่งสิ่งที่ต้องการ คิดดันทุน (Cost Object) ตัวสุดท้าย ได้แก่ ผลผลิต (บัณฑิต) การคำนวณดันทุนการผลิตบัณฑิตจะอาศัยไปรวมรวมดันทุนตามกิจกรรม (Bill of Activity) นั่นคือบัณฑิตและประเภทของบัณฑิตที่ผลิตจะมีการพิจารณาก่อนล่วงหน้าว่าต้องผ่านกิจกรรมใดบ้าง และมีลักษณะของการใช้ตัวหลักคณกิจกรรมอย่างไร หลังจากนั้นจะมีการคิดดันทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวหลักคณกิจกรรมเข้าสู่บัณฑิตที่สำเร็จการศึกษาในหลักสูตรนั้นๆ กล่าวคือ ข้อมูลดันทุนกิจกรรมในขั้นตอนก่อนจะแสดงใหม่ในลักษณะดันทุนต่อหน่วยของตัวหลักคณกิจกรรม ซึ่งจะใช้เป็นฐานในการคำนวณดันทุนการผลิตบัณฑิตเมื่อผ่านกิจกรรม

การพิจารณาตัวหลักคณกิจกรรมนั้น จะต้องพิจารณาในลักษณะของความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลกับกิจกรรม (Causal Relationship) อาจจะเป็นไปในลักษณะของตัวหลักคณดันทุนตาม

จำนวนรายการ (Transaction Driver) หรือตัวผลักดันต้นทุนตามระยะเวลา (Duration Driver) ก็ได้ ซึ่งตัวผลักดันกิจกรรมที่เลือกมานั้นจะต้องมีความชัดเจน สะดวกในการเก็บข้อมูล และไม่สิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน

โดยสรุปขั้นตอนในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมและการระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนสามารถเขียนเป็นแผนภาพการจัดสรรต้นทุน 2 ชั้น (Two-Stage Cost Allocation) ได้ดังนี้



ภาพที่ 2 การคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม 2 ชั้น (Two-Stage Cost Allocation)

ที่มา : สำนักงานคณะกรรมการการศึกษาแห่งชาติ, 2544

สรุปจากแนวความคิดระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Costing : ABC) กล่าวคือ เป็นระบบคำนวณต้นทุนที่พัฒนามาเพื่อให้การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์มีความถูกต้องมากที่สุด โดยพิจารณาหน้าที่ความรับผิดชอบของแต่ละหน่วยงานตลอดทั้งกิจการ ในลักษณะที่มองกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์กรเป็นภาพรวมและมีความสำคัญเท่าเทียมกันทุกกิจกรรม ซึ่งกิจกรรมต่าง ๆ นั้นเป็นตัวผลักดันให้เกิดต้นทุน การคิดต้นทุนให้กับกิจกรรมนั้นจะต้องอาศัยความสัมพันธ์ของตัวผลักดันต้นทุน ในการปันส่วนเข้ากิจกรรม แล้วจึงคิดต้นทุนของกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน

## 2.1 ข้อบกพร่องของระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม

ก่อนจะอธิบายถึงระบบต้นทุนฐานกิจกรรม จะขอสรุปแนวคิดของระบบการบริหารต้นทุนที่ใช้กันอยู่ในสถาบันการศึกษาในขณะนี้ (Traditional Cost Management System) เพื่อสรุปให้เห็นข้อบกพร่องของระบบดังกล่าว ดังนี้

1) ระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิมถือว่าผลผลิต (เช่น นักศึกษา) และจำนวนนักศึกษาเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุน ด้วยเหตุนี้การคิดค่าใช้จ่ายต่อหัวนักศึกษาจึงใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับจำนวนนักศึกษาเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายของหน่วยกิจกรรมสนับสนุนต่าง ๆ ทำให้ฝ่ายบริหารของสถาบันการศึกษาไม่ได้รับข้อมูลค่าใช้จ่ายต่อหัวนักศึกษาตามกิจกรรมที่เกิดขึ้น เนื่องจากค่าใช้จ่ายของหน่วยกิจกรรมสนับสนุนต่างๆ (ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนทางอ้อม) เช่น งานบริหารทั่วไป งานพัฒนาอาจารย์ งานบริการห้องสมุด งานบริการคอมพิวเตอร์ จะปันส่วนไปยังคณะ/สถาบัน ที่ทำหน้าที่จัดการเรียนการสอน (หน่วยผลิต) หรือผลผลิต (เช่น บัณฑิต) ของคณะ/สถาบันที่ทำหน้าที่จัดการเรียนการสอนตามหลัก “ความสามารถในการรับการเฉลี่ยต้นทุน” หลักการดังกล่าวนี้ก็คือหน่วยผลิตหรือผลผลิตหน่วยใดมีรายได้ มีกำไรหรือมีขนาดการดำเนินงานใหญ่กว่าย่อมมีความสามารถในการรับการเฉลี่ยต้นทุนทางอ้อมได้มากกว่า โดยไม่คำนึงว่าหน่วยผลิตหรือผลผลิตหน่วยใดได้รับประโยชน์จากกิจกรรมสนับสนุนใดมากหรือน้อยต่างจากหน่วยผลิตหรือผลผลิตอื่น ๆ การปันส่วนค่าใช้จ่ายของหน่วยกิจกรรมสนับสนุน โดยใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับจำนวนนักศึกษาเป็นเกณฑ์แต่เพียงอย่างเดียวนอกจากจะทำให้ข้อมูลค่าใช้จ่ายต่อหัวไม่ถูกต้องตามควรแล้ว วิธีการปันส่วนดังกล่าวยังไม่ได้ให้ข้อมูลที่สำคัญแก่ผู้บริหารสถาบันการศึกษาในส่วนของความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายการผลิตกับตัวนักศึกษานั้นด้วย รวมทั้งทำให้การจัดสรรเงินต่าง ๆ ไม่สะท้อนถึงภาวะค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงในหน่วยงานต่าง ๆ กล่าวคือผู้บริหารซึ่งเป็นผู้พิจารณาอนุมัติจัดสรรเงินไม่สามารถมองเห็นภาพรวมของการจัดสรรเงินงบประมาณและเงินทุนได้ทั้งหมด และมักมีปัญหาถกเถียงอยู่เสมอ ๆ เช่น หน่วยงานที่ให้บริการการเรียนการสอนที่เกี่ยวกับห้องปฏิบัติการและเป็นวิชาเรียนรวมมีค่าใช้จ่ายมากและมีจำนวนอาจารย์ไม่เพียงพอกับภาระงาน หน่วยงานที่มีขนาดเล็กกว่าขาดเป้าหมายการ

ปรับปรุงแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น แต่ได้รับการจัดสรรเงินในส่วนที่ขาดแคลนอย่างต่อเนื่องและมี  
เกณฑ์การพิจารณาค่าใช้จ่ายขั้นต่ำที่พึงได้รับ ขณะที่เกณฑ์ดังกล่าวไม่สามารถจัดสรรได้ลงตัว  
โดยเฉพาะอย่างยิ่งในช่วงขาดแคลน

งบประมาณแผ่นดิน

2) ระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิมเน้นการบริหารสถาบันการศึกษา โดยแบ่ง  
ออกเป็นหน่วยงานย่อยตามหน้าที่งาน (Function) และกำหนดให้มีความรับผิดชอบเฉพาะอย่าง  
หัวหน้าของแต่ละหน่วยงานจะประมาณค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในการดำเนินงานหน่วยงานของ  
ตน โดยค่าใช้จ่ายต่าง ๆ นี้จะประมาณตามการจัดหมวดหมู่รหัสบัญชีของบัญชีการเงินซึ่งแสดงชื่อ  
บัญชีของต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ของสถาบันการศึกษาในลักษณะแยกตามหน้าที่งาน  
(Functional Accounts) กล่าวคือรายการต้นทุนและค่าใช้จ่ายตามรหัสบัญชีจะพิจารณาจากหน้าที่  
งาน (Function) และความรับผิดชอบ (Responsibility) เฉพาะอย่าง ซึ่งหัวหน้าของแต่ละหน่วยงาน  
จะประมาณค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในการดำเนินงานหน่วยของตน โดยค่าใช้จ่ายต่าง ๆ นี้จะ  
ประมาณตามการจัดหมวดหมู่รหัสบัญชีของระบบบัญชีการเงิน ระบบการประเมินผลการ  
ปฏิบัติงานส่วนหนึ่งก็ได้จากการเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายจริงกับที่ได้ประมาณไว้ รายการต้นทุนตาม  
รหัสบัญชีเป็นต้นทุนตามประเภทของต้นทุน (Cost Element) โดยระบุว่าเป็นเงินเดือนและค่าจ้าง  
ค่าตอบแทน ค่าใช้สอยและวัสดุ ค่าสาธารณูปโภค ค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์ ค่าเสื่อมราคาสິงปลูก  
สร้าง และค่าใช้จ่ายอื่นๆ เป็นต้น

**ตัวอย่าง** การเก็บรวบรวมข้อมูลค่าใช้จ่ายของสถาบันการศึกษา ตามระบบการบริหารต้นทุน  
แบบเดิม ดังนี้

	(หน่วย: ล้านบาท)
เงินเดือนและค่าจ้าง	9,400
ค่าตอบแทน ค่าใช้สอยและวัสดุ	900
ค่าสาธารณูปโภค	800
ค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์	1,700
ค่าเสื่อมราคาสິงปลูกสร้าง	2,100
ค่าใช้จ่ายอื่น	<u>100</u>
<b>รวม</b>	<b><u>15,000</u></b>

เห็นได้ว่าการเก็บรวบรวมข้อมูลค่าใช้จ่ายข้างต้นไม่สะท้อนถึงกิจกรรม และการปฏิบัติงานที่แท้จริง ตลอดจนไม่ได้ให้ข้อมูลที่ชัดเจนเพียงพอแก่ฝ่ายบริหารของสถาบันการศึกษา ถึงสาเหตุของการเกิดต้นทุน และไม่ช่วยผู้บริหารในการประเมินว่าค่าใช้จ่ายของสถาบันการศึกษาจะเปลี่ยนแปลงไปในทิศทางใดถ้ากิจกรรมต่าง ๆ ของสถาบันการศึกษาเปลี่ยนแปลงไป เช่น การเปลี่ยนแปลงรูปแบบของหลักสูตรการเรียนการสอน วิธีการเรียนการสอน เป็นต้น

อนรรักษ์ ทองสุโขวงศ์ (2550) ได้ให้ความหมายของ ความแตกต่างระหว่างการบัญชีต้นทุน กิจกรรมและการบัญชีต้นทุนแบบเดิม คือ การปันส่วนต้นทุนตามระบบเดิม จะประกอบด้วย 2 ขั้นตอน คือ

1) ค่าใช้จ่ายจะถูกจัดเข้าสู่กลุ่มต้นทุนต่าง ๆ (Cost Pools) ตามเกณฑ์ใดเกณฑ์หนึ่งที่ผู้วางระบบเห็นว่าเหมาะสม (ซึ่งจะเป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารในการประเมินผลการปฏิบัติงาน ผู้รับผิดชอบกลุ่มต้นทุนนั้น ๆ)

2) ค่าใช้จ่ายการผลิตซึ่งสะสมอยู่ในแต่ละกลุ่มต้นทุนจะถูกปันส่วนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ที่เกี่ยวข้องโดยใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต เช่น ชั่วโมงเครื่องจักร ชั่วโมงแรงงาน ทางตรง

เห็นได้ว่าค่าใช้จ่ายบางชนิดไม่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับปริมาณการผลิตเลย เช่น ค่าใช้จ่ายในการเตรียมการ ดังนั้น การใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต จึงไม่เป็นการถูกต้อง ระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Base Costing : ABC) จึงได้ถูกนำมาปรับใช้กับระบบการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิต โดยระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นระบบการใช้ทรัพยากรขององค์กรไปในกิจกรรมต่าง ๆ โดยจะแบ่งการบริหารออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ โดยที่ต้นทุนกิจกรรมจะมีการปันส่วนเข้าสู่ Cost Object นั้น ๆ ไม่ว่าจะป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ การบริการหรือโครงการ ตามปริมาณการใช้กิจกรรมของ Cost Object เป็นสำคัญ นอกจากนี้ยังถือว่ากิจกรรมสนับสนุนต่าง ๆ เกิดขึ้นเพื่อให้การดำเนินงานต่าง ๆ ดำเนินไปตามปกติ

สำหรับขั้นตอนการปันส่วนต้นทุนฐานกิจกรรมของ อนรรักษ์ ทองสุโขวงศ์ (2550) สรุปได้ดังนี้

1) การปันส่วนต้นทุนตามรหัสบัญชี หรือตาม Cost Element เข้าสู่กิจกรรม ต้นทุนใดเกิดขึ้นจากกิจกรรมเพียงกิจกรรมเดียวก็จะระบุเข้าสู่กิจกรรมนั้น ๆ โดยตรง แต่ถ้าต้นทุนนั้นเกิดจากหลายกิจกรรมด้วยกัน ต้องมีการปันส่วนต้นทุนดังกล่าวเข้าเป็นต้นทุนของกิจกรรมโดยใช้เกณฑ์ใดเกณฑ์หนึ่ง หากไม่สามารถปันส่วนบางรายการเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ได้ จะต้องใช้ดุลยพินิจส่วนตัวเข้าช่วย และหากทราบความสัมพันธ์ระหว่างค่าใช้จ่ายกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องได้อย่างชัดเจน เกณฑ์

ที่ใช้เป็นฐานในการปันส่วนค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เข้าสู่กิจกรรมดังกล่าวจะเรียกว่าตัวผลักดันทรัพยากร (Resource Driver)

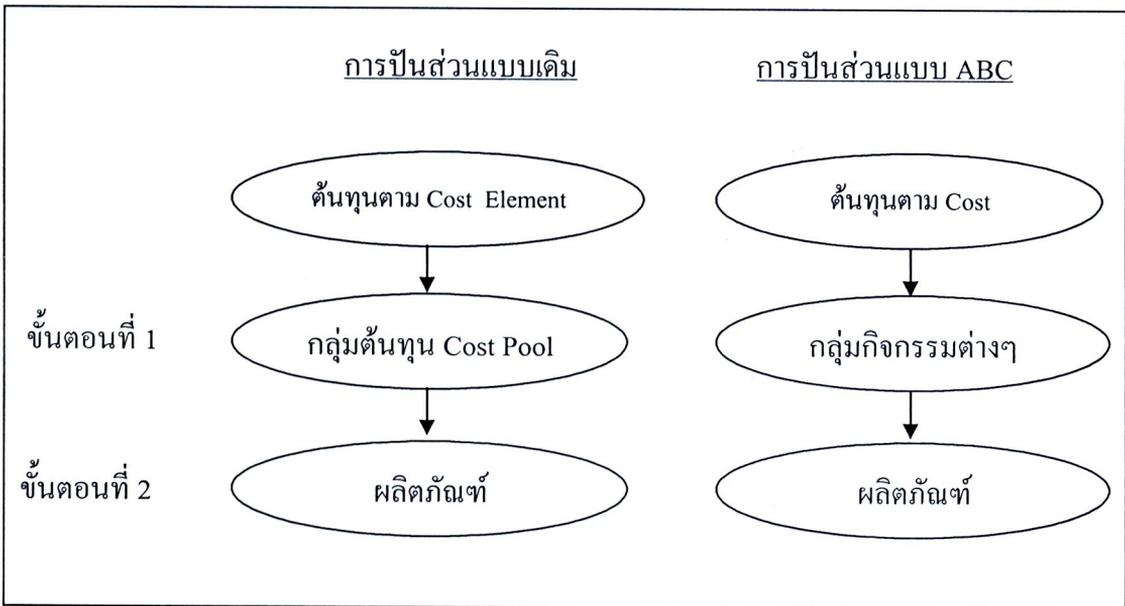
2) การปันส่วนต้นทุนกิจกรรมต่าง ๆ เข้าสู่ผลิตภัณฑ์ที่เกี่ยวข้อง โดยใช้อัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวผลักดัน (Cost per Driver) เป็นเกณฑ์ในการคำนวณ เช่น ค่าใช้จ่ายในการปรับเปลี่ยนแบบของผลิตภัณฑ์ หรือค่าใช้จ่ายในการเตรียมการผลิต จะถูกปันส่วนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ โดยใช้จำนวนครั้งของการปรับเปลี่ยนงานวิศวกรรมหรือจำนวนครั้งของการเตรียมการผลิต ดังนั้นผลิตภัณฑ์ที่มีการปรับเปลี่ยนงานวิศวกรรมบ่อยก็จะรับค่าใช้จ่ายดังกล่าวไปมากกว่าผลิตภัณฑ์อื่น

จะเห็นว่าการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตแบบเดิมกับแบบฐานกิจกรรมจะไม่แตกต่างกัน เนื่องจากใช้ 2 ขั้นตอนเหมือนกัน แต่แตกต่างกันในรูปแบบระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ต้นทุนตาม Cost Element จะปันส่วนเข้าสู่ต้นทุนกิจกรรมต่าง ๆ (Activity Cost Pools) เป็นลำดับแรก ไม่ใช่ปันส่วนเข้ากลุ่มต้นทุนต่าง ๆ (Cost Pools) ตามระบบเดิม นอกจากนี้ในขั้นที่ 2 ต้องทำการระบุตัวผลักดันต้นทุนของแต่ละกิจกรรมเพื่อนำไปสู่การคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver Rate) ซึ่งจะมีจำนวนตัวผลักดันมากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับจำนวนกิจกรรมที่ระบุขึ้น และเมื่อคูณ Cost Driver Rate ด้วยปริมาณของตัวผลักดันกิจกรรมที่แต่ละผลิตภัณฑ์ใช้ไปในแต่ละกิจกรรม และรวมผลคูณเข้าด้วยกัน ก็จะได้ค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าแต่ละชนิด และเมื่อนำต้นทุนที่ได้ไปรวมกันต้นทุนทางตรงอื่นของสินค้า ก็จะได้ต้นทุนรวมของสินค้าในที่สุด

การปันส่วนแบบเดิมนั้น ค่าใช้จ่ายในการผลิตที่สะสมอยู่ตามกลุ่มต้นทุนต่าง ๆ มักจะปันส่วนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ โดยใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต เนื่องจากระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมเน้นที่ตัวผลักดันและปริมาณการผลิตเป็นสาเหตุหลักที่ทำให้เกิดต้นทุน ส่วนระบบต้นทุนฐานกิจกรรมจะเน้นการบริหารงานโดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ และถือว่ากิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน ส่วนผลิตภัณฑ์หรือบริการเป็นสิ่งที่ใช้กิจกรรมอีกทีหนึ่ง ซึ่งข้อแตกต่างพอสรุปได้ 2 ประการ ดังนี้

ประการที่ 1 ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมจะกำหนดกลุ่มต้นทุนในรูปของกิจกรรม (Activity Cost Pool) มากกว่าจะกำหนดในรูปของกลุ่มต้นทุน (Cost Pool)

ประการที่ 2 ตัวผลักดันกิจกรรมหรือตัวผลักดันต้นทุน (Activity or Cost Driver) ซึ่งใช้เป็นฐานในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์จะมีโครงสร้างแตกต่างไปจากฐานในระบบเดิม ซึ่งในแต่ละกิจกรรมต้องมีการวิเคราะห์ว่าอะไรเป็นตัวผลักดันหรือเป็นสาเหตุสำคัญที่แท้จริงที่ทำให้ต้นทุนของกิจกรรมนั้น ๆ เปลี่ยนแปลงไป



ภาพที่ 3 ข้อแตกต่างของวิธีการปันส่วนต้นทุนแบบเดิมและแบบ ABC

ที่มา : สำนักมาตรฐานต้นทุนงบประมาณ, 2550.

การกำหนดกลุ่มต้นทุนในรูปของกิจกรรม และใช้ตัวผลักดันกิจกรรมที่สะท้อนถึงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่างๆ ที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายการผลิตกับตัวผลิตภัณฑ์ นอกจากจะช่วยให้การคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์มีความถูกต้องใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากขึ้นแล้ว ยังให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารในการตัดสินใจเกี่ยวกับเรื่องต่างๆ ได้ถูกต้องมากยิ่งขึ้น ไม่ว่าจะเป็นการตัดสินใจเกี่ยวกับการตั้งราคาผลิตภัณฑ์ การแนะนำผลิตภัณฑ์ใหม่ การยกเลิกผลิตภัณฑ์ การกำหนดปริมาณการผลิต การจัดจำหน่ายและการตลาด วิธีการเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงาน การตัดทอนกิจกรรมบางประเภทที่มีต้นทุนสูงและทดแทนด้วยกิจกรรมที่มีต้นทุนต่ำกว่า การปรับเปลี่ยนกระบวนการทางธุรกิจใหม่เพื่อลดความสูญเปล่าหรือกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าให้เหลือน้อยที่สุด หรือหมดไป ตลอดจนการออกแบบผลิตภัณฑ์ใหม่เพื่อลดกิจกรรมบางประเภทลง

ความสำคัญของการบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมของอนุรักษ์ ทองสุขโขวงศ์ ได้กล่าวว่าการบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม จะกระตุ้นให้ผู้บริหารให้ความสนใจกับการบริหารกิจกรรมและต้นทุนโดยให้ข้อมูลที่สำคัญแก่ผู้บริหารอันเป็นประโยชน์ ดังนี้

1) การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ ผู้บริหารต้องการข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์เพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจในเรื่องต่างๆ เช่น การตั้งราคาผลิตภัณฑ์ การออกแบบหรือการปรับเปลี่ยนแบบผลิตภัณฑ์ การยกเลิกผลิตภัณฑ์ เป็นต้น ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์จะถือว่ามีความถูกต้องหากข้อมูลนั้นสะท้อนถึงกระบวนการผลิตหรือความยากง่ายในการผลิตผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด หากข้อมูล

ต้นทุนผลิตภัณฑ์มีความถูกต้องมากขึ้นเท่าไร การตัดสินใจของผู้บริหารก็ย่อมมีความผิดพลาดลดลง และยังส่งผลให้ผู้บริหารสามารถประเมิน และมีข้อมูลที่ใช้กำหนดสัดส่วนในการผลิตผลิตภัณฑ์และส่วนของตลาดเป็นไปอย่างเหมาะสมยิ่งขึ้น

2) การบริหารเงินสดและสภาพคล่องทางการเงิน เงินสดและสภาพคล่องทางการเงินถือว่ามีผลสำคัญไม่ยิ่งหย่อนไปกว่ากำไรทางบัญชี ในสภาวะการณ์ที่มีการแข่งขันกันอย่างรุนแรง มีความเสี่ยงและความไม่แน่นอนสูงดังเช่นที่เป็นอยู่ในขณะนี้ เงินสดและสภาพคล่องทางการเงินนับว่าเป็นปัจจัยที่สำคัญที่จะช่วยให้กิจการสามารถยืนหยัดอยู่ได้ในสถานการณ์ที่อาจเกิดขึ้นอย่างไม่คาดฝัน อีกทั้งสามารถปรับตัวให้เข้ากับสภาวะการเปลี่ยนแปลงในด้านต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นได้อย่างรวดเร็ว และสามารถนำเงินทุนที่มีอยู่อย่างจำกัด ไปลงทุนในผลประโยชน์ที่จะได้รับจากรายจ่ายในการลงทุนระยะสั้น เช่น ยอดขายที่เพิ่มขึ้นหรือต้นทุนที่ลดลงโดยไม่พิจารณาถึงความพร้อมของเงินทุนและต้นทุนของการถือเงินสดไว้ในมือ ตลอดจนกิจกรรมที่ทำให้ต้นทุนของกิจการเพิ่มสูงขึ้นโดยไม่จำเป็น เช่น งานระหว่างทำ ทั้งนี้เพียงเพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาสินค้านำเข้าขาดมือและการปรับปรุงคุณภาพสินค้า

3) การควบคุมต้นทุน ความเป็นเลิศของกิจการส่วนหนึ่งเกิดจากการที่ผู้บริหารได้รับข้อมูลต้นทุนที่ถูกต้องอันเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ ผู้บริหารจะต้องให้ความสำคัญกับการบริหารกิจกรรม เพื่อลดความสูญเปล่าให้เหลือน้อยที่สุดหรือให้หมดไป การทำกิจกรรมควรมีความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การ การออกแบบผลิตภัณฑ์จะต้องคำนึงถึงประโยชน์ที่ผู้บริโภคจะได้รับเป็นสำคัญ สินค้าหรือบริการจะต้องได้มาตรฐานตามที่ได้กำหนดไว้ล่วงหน้า มาตรฐานนี้ควรจะเทียบเคียงได้หรือเหนือกว่าสินค้าหรือบริการในอุตสาหกรรมประเภทเดียวกัน

4) การตัดสินใจ ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์จะเป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารเพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจเกี่ยวกับการตั้งราคาผลิตภัณฑ์ การออกแบบผลิตภัณฑ์ การยกเลิกผลิตภัณฑ์ ผู้บริหารมักตัดสินใจโดยใช้ข้อมูลต้นทุนที่ไม่ได้มาจากระบบการบริหารต้นทุนกิจกรรม เพราะเข้าใจว่าจะได้รับข้อมูลไม่ทันต่อเวลาและไม่เหมาะสมต่อการที่จะนำมาใช้ในการตัดสินใจ และเป็นเพียงตัวเลขที่จัดทำขึ้นโดยสมมติฐานว่า กิจกรรมสนับสนุนการผลิตสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต อีกทั้งค่าใช้จ่ายของแผนกต่าง ๆ ที่มีลักษณะเหมือนกันจะนำมารวมเป็นยอดเดียว โดยไม่ได้คำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่างๆ ที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายของแผนกกับตัวผลิตภัณฑ์

5) การเปลี่ยนแปลงเชิงพฤติกรรมเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพ ผู้บริหารของหลายกิจการใช้ข้อมูลต้นทุนกิจกรรมเป็นเครื่องมือสำคัญในการก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงเชิงพฤติกรรมของพนักงาน เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการประกอบการและเพื่อลดต้นทุนต่าง ๆ เช่น กิจการบางแห่งใช้ข้อมูลต้นทุนกิจกรรมในการลดจำนวนชิ้นส่วนในการผลิตสินค้า โดยออกแบบผลิตภัณฑ์ที่ช่วยให้งาน

วิศวกรรมและการควบคุมวัตถุดิบลดลง และใช้จำนวนชิ้นส่วนเป็นตัวผลักดันต้นทุนกิจกรรม เช่น กิจกรรมการจัดซื้อชิ้นส่วน การนำชิ้นส่วนเข้าเก็บในคลัง การตรวจรับชิ้นส่วน เป็นต้น ทำให้มีการออกแบบผลิตภัณฑ์ใหม่โดยลดชิ้นส่วนบางประเภทลง เพราะการออกแบบผลิตภัณฑ์โดยใช้ชิ้นส่วนที่ใช้ได้กับผลิตภัณฑ์เพียงไม่กี่ชนิดในปริมาณน้อย นอกจากจะทำให้ผลิตภัณฑ์มีต้นทุนต่อหน่วยสูงกว่าผลิตภัณฑ์ที่ใช้ชิ้นส่วนที่ใช้ได้กับผลิตภัณฑ์ทั่วไปแล้ว ยังทำให้ต้นทุนของการผลิตสูงขึ้นโดยไม่จำเป็น อย่างไรก็ตาม การใช้จำนวนชิ้นส่วนเพียงอย่างเดียวเป็นตัวผลักดันต้นทุนกิจกรรมต่าง ๆ จะทำให้ต้นทุนผลิตภัณฑ์บิดเบือนไปจากความเป็นจริง เนื่องจากต้นทุนกิจกรรมบางอย่างไม่ได้ผันแปรตามจำนวนชิ้นส่วน ทำให้การตัดสินใจของผู้บริหารผิดพลาด เพราะการใช้จำนวนชิ้นส่วนเพียงอย่างเดียวเป็นตัวผลักดันต้นทุนไม่ได้คำนึงถึงความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลระหว่างกิจกรรมอื่น ๆ กับจำนวนชิ้นส่วน

6) การสร้างความเป็นเลิศแก่กิจการ การบัญชีต้นทุนกิจกรรมมีบทบาทสำคัญในการเสริมสร้างความเป็นเลิศของกิจการ โดยการให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้องใกล้เคียงความเป็นจริง

ความสำคัญของการบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมข้างต้นจะเป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารในการปรับปรุงโครงสร้างต้นทุน การพัฒนาการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น การประเมินส่วนผสมของผลิตภัณฑ์ ส่วนผสมของบริการ การเข้าใจความเกี่ยวเนื่องและความสัมพันธ์กันระหว่างกิจกรรมต่างๆ ที่เหมาะสม จะช่วยเพิ่มขีดความสามารถในการหาทำกำไรในระยะยาวของกิจการ การลดความสูญเปล่าให้หมดไป จะช่วยให้ผู้บริหารมองเห็นถึงศักยภาพขององค์กรในการลดต้นทุนได้ชัดเจนยิ่งขึ้น และเมื่อมีการนำข้อมูลต้นทุนกิจกรรมไปใช้ร่วมกับข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเงิน เช่น ข้อมูลที่เกี่ยวกับคุณภาพ ข้อมูลเกี่ยวกับของคงเหลือ ข้อมูลเกี่ยวกับอัตราการเพิ่มผลผลิต และข้อมูลเกี่ยวกับผู้ปฏิบัติงาน การบริหารงานจะเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ข้อมูลกิจกรรมจึงเป็นเครื่องมือสำคัญในการเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารงานและเพิ่มกำไรให้แก่กิจการอย่างต่อเนื่อง

ระบบการบริหารต้นทุนโดยทั่วไปมักระบุแต่เฉพาะจุดที่มีปัญหาเกิดขึ้น การที่จะตัดสินใจว่าระบบการบริหารต้นทุนประสบความสำเร็จหรือไม่ จึงขึ้นอยู่กับ การนำข้อมูลที่ได้จากระบบการบริหารต้นทุนนั้น ไปใช้ก่อนเริ่มทำการวิเคราะห์กิจกรรมและตัวผลักดันต้นทุน ผู้บริหารควรตระหนักด้วยว่า การเก็บรวบรวม การวิเคราะห์ และการจัดบันทึกข้อมูลกิจกรรมจำเป็นต้องอาศัย ทั้งเวลา เงินทุน และกำลังคน ก่อนเริ่มทำการวิเคราะห์กิจกรรมผู้บริหารควรทำการสำรวจสิ่งต่อไปนี้

1) ผู้บริหารระดับสูงตระหนักถึงคุณค่าของการนำเอาระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้ ตลอดจนมีความมุ่งมั่นต่อการปฏิบัติตามกำหนดเวลา เงินทุนและทรัพยากรอื่น ๆ ที่จำเป็นต่อการติดตั้งระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม มากน้อยเพียงใด

2) ผู้จัดการแผนกและผู้ควบคุมงานเข้าใจการเปลี่ยนแปลงต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้นเมื่อมีการนำเอาระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้ ตลอดจนผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงต่างๆ ที่มีต่อพวกเขาและพนักงานมากน้อยเพียงใด

## 2.2 ประโยชน์ของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ABC เป็นวิธีการที่ช่วยให้การคำนวณต้นทุนผลผลิตถูกต้องมากขึ้น นั่นคือ ABC จะระบุกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการผลิตผลผลิตแต่ละประเภท จากการวิเคราะห์ทรัพยากรที่ใช้ในแต่ละกิจกรรมและตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver) ของแต่ละกิจกรรม จะทำให้สามารถระบุการใช้ทรัพยากรของผลผลิตแต่ละประเภทได้ ABC จะแตกต่างจากการคิดต้นทุนแบบเดิมตรงที่ ABC จะใช้กิจกรรมแทนศูนย์ต้นทุน (Cost Center) และการใช้ทรัพยากรของผลผลิตแต่ละประเภทไม่ได้เกิดขึ้นเนื่องจากปริมาณการผลิตเท่านั้น นอกจากนี้ ABC ยังหาวิธีการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตให้แม่นยำมากขึ้น โดยใช้เกณฑ์ในการปันส่วนหลายเกณฑ์ แทนที่จะใช้เกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับปริมาณการผลิตอันได้แก่จำนวนนักศึกษาเท่านั้น เกณฑ์การปันส่วนจะใช้ตัวผลักดันกิจกรรมซึ่งมีความสัมพันธ์อย่างเป็นเหตุเป็นผลกับต้นทุนที่เกิดขึ้น ABC ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการบริหารงาน 5 ประการดังนี้

1. ABC ช่วยให้การคำนวณต้นทุนผลผลิต (Product/Service Costing) ของสถาบันการศึกษามีความถูกต้องมากขึ้น

2. ABC ช่วยให้การวัดผลปฏิบัติงาน (Performance Measurement) มีประสิทธิภาพมากขึ้น

3. ABC ช่วยในการลดต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ (Cost Reduction) ของสถาบันการศึกษา

4. ABC ช่วยในการสนับสนุนการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร (Decision Support) กล่าวคือ จากการเก็บต้นทุนตามกิจกรรม ทำให้สถาบันการศึกษาทราบต้นทุนเต็มของกิจกรรมนั้น ๆ และสามารถวิเคราะห์ต้นทุนเหล่านี้ในการพิจารณาตัดสินใจระหว่างทางเลือกในการบริหารกิจกรรมนั้นได้ เช่น การเปลี่ยนแปลงกระบวนการผลิตบัณฑิต การลดเวลาในการผลิตบัณฑิต การปรับเปลี่ยนพื้นที่ค่าใช้จ่ายในอาคารที่ทำการเรียนการสอนใหม่

5. ABC ช่วยให้เกิดการพัฒนากิจกรรมต่าง ๆ ของสถาบันการศึกษาอย่างต่อเนื่อง (Continuous Improvement)

### 2.3 ข้อจำกัดของ ABC

1. การปันส่วนต้นทุน พฤติกรรมการใช้ต้นทุนบางอย่างไม่ชัดเจนหรือมีหลายแผนกที่เกี่ยวข้อง ทำให้ต้องอาศัยดุลพินิจในการปันส่วนต้นทุนเหล่านี้ตามปริมาณการผลิตแบบเดิม ได้แก่ ต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปได้อื่น เช่น เงินเดือนผู้บริหาร ค่าเบี้ยประกันโรงงาน ภาษีทรัพย์สินของโรงงาน

2. ต้นทุนที่ถูกละเลย ต้นทุนตามวิธี ABC ไม่ได้รวมต้นทุนทุกอย่างที่เกี่ยวข้องกับสินค้าหรือบริการ เช่น ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการตลาด การโฆษณา การวิจัยและพัฒนา และ product engineering เนื่องจากต้นทุนเหล่านี้ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน

3. ค่าใช้จ่ายและเวลา การนำ ABC มาใช้มีต้นทุนสูงและใช้เวลานานกว่าจะประสบผลสำเร็จ

ในการวิจัยครั้งนี้ จะทำการวิเคราะห์ในความหมายของต้นทุนฐานงานกิจกรรม (Activity Based Costing : ABC) เพื่อวัดผลสำเร็จของงานต่อกิจกรรม ในเรื่องต้นทุนการผลิตบัณฑิตระดับปริญญาตรีต่อคน จากคณะที่เป็นตัวแทนกลุ่มที่ดีที่สุดในกลุ่มสาขาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี กลุ่มสาขาวิทยาศาสตร์สุขภาพ กลุ่มสาขามนุษยศาสตร์และสังคม ของมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี

ในแง่ของสถาบันการศึกษา ระบบ ABC เป็นเครื่องมือในการบริหารงานที่ช่วยให้ฝ่ายบริหารบรรลุวัตถุประสงค์ ดังนี้

1) ฝ่ายบริหารมีกระบวนการสร้างข้อมูลทางด้านต้นทุนของกระบวนการและบริการที่แม่นยำกว่าระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม

2) ฝ่ายบริหารมีระบบการคำนวณต้นทุนบริการที่ชัดเจน โดยต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เป็นประเภทเดียวกันและมีพฤติกรรมเหมือนกันจะบันทึกรวมไว้ในจุดสะสมต้นทุน (Cost Pool) เดียวกัน และระบุเข้าสู่กิจกรรมเป็นต้นทุนกิจกรรมโดยอาศัยข้อเท็จจริงในการปฏิบัติงาน ต้นทุนกิจกรรมจะระบุเข้าสู่ผลผลิตมากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับปริมาณการใช้กิจกรรมของผลผลิตนั้น ๆ

3) ฝ่ายบริหารสามารถเข้าใจการปฏิบัติงานโดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมต่างๆ ได้ดีขึ้น

4) ฝ่ายบริหารสามารถพัฒนาสถาบันการศึกษาให้มีคุณค่ามากขึ้น โดยเน้นที่การบริหารกิจกรรม (Activity Management) โดยทำความเข้าใจกิจกรรมต่าง ๆ และศึกษาเปรียบเทียบกับมาตรฐานภายในและภายนอกองค์กร โดยเฉพาะการวิเคราะห์ว่ากิจกรรมใดเพิ่มค่าหรือไม่เพิ่มค่า (Value-Added/Non Value Added Activity) ต่อผลผลิตและกิจการโดยรวมโดยยึดความคาดหวังของลูกค้า (นักศึกษา) เป็นหลัก

ค่าใช้จ่ายการผลิตตามประเภทของต้นทุน (Cost Element) (หน่วย : บาท)		ค่าใช้จ่ายการผลิตแยกตามกิจกรรม (หน่วย : บาท)	
เงินเดือนและค่าจ้าง	9,400	การลงทะเบียนและประมวลผล	1,900
ค่าตอบแทน ค่าใช้สอยและวัสดุ	900	การเรียน การสอน	8,700
ค่าสาธารณูปโภค	800	กิจกรรมนักศึกษา	600
ค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์	1,700	การบริหารเทคโนโลยีสารสนเทศ	1,300
ค่าเสื่อมราคาสั่งปลูกสร้าง	2,100	กิจกรรมส่งเสริมและสนับสนุน	800
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	100	วิชาการ	
รวม	<u>15,000</u>	การบริหารระบบกายภาพและ สิ่งแวดล้อม	300
		กิจกรรมบริหารและธุรการทั่วไป	<u>1,400</u>
		รวม	<u>15,000</u>

ภาพที่ 4 การระบุค่าใช้จ่ายดำเนินงานเป็นของกิจกรรมต่างๆ ในการผลิตบัณฑิต  
ที่มา : อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์, 2550

จะเห็นได้ว่าการเก็บรวบรวมข้อมูลค่าใช้จ่ายการผลิตบัณฑิตแยกตามกิจกรรมให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ยังต่อผู้บริหารสถาบันการศึกษาเพื่อใช้ในการตัดสินใจ การวางแผน การควบคุมต้นทุน และการลดต้นทุน วัตถุประสงค์ของระบบ ABC มีดังนี้

1. การปันส่วนต้นทุนทางอ้อมที่เกิดขึ้นเข้าสู่ผลผลิตซึ่งจะช่วยให้สามารถคำนวณค่าใช้จ่ายต่อหัวได้อย่างถูกต้องใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด
2. การปรับปรุงงบประมาณให้เหมาะสมกับต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง
3. การนำข้อมูลต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงมาวิเคราะห์และตัดสินใจทางด้านกลยุทธ์เพื่อควบคุมต้นทุนกิจกรรมต่าง ๆ ของสถาบันการศึกษาให้ต่ำสุด
4. การเพิ่มคุณภาพของการให้บริการการศึกษา
5. การเพิ่มประสิทธิภาพของการเพิ่มผลผลิตด้านแรงงาน
6. การกระตุ้นให้ผู้รับผิดชอบกิจกรรมรับผิดชอบต้นทุนกิจกรรมที่เกิดขึ้น

### 3. แนวคิดเกี่ยวกับระบบบัญชีกองทุนโดยเกณฑ์พึงรับพึงจ่ายลักษณะ 3 มิติ

ตามที่รัฐบาลมีนโยบายให้มหาวิทยาลัยของรัฐปรับเปลี่ยนสภาพ เป็นมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐบาล ในปี พ.ศ. 2545 ประกอบกับสำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา มีนโยบายจะพัฒนาต้นแบบงบประมาณ พัดดู การเงินและบัญชีกองทุน โดยเกณฑ์พึงรับ-พึงจ่ายลักษณะ 3 มิติขึ้น เพื่อให้มหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ และมหาวิทยาลัย / สถาบันของรัฐ ที่มีความพร้อมนำต้นแบบระบบงานนี้ไปปฏิบัติแทนระบบบัญชีส่วนราชการปัจจุบัน

ระบบงบประมาณ การบัญชีและการเงินของหน่วยงานรัฐบาลทั่วไปแต่ละปีมีการจัดทำงบประมาณ โดยแต่ละหน่วยงานจะจัดทำคำขอของงบประมาณ โดยผ่านการวิเคราะห์จากมหาวิทยาลัย ก่อนที่ถูกส่งไปกลั่นกรองในระดับต่างๆ กัน จนในที่สุดเป็นไปตามคำขอและตราเป็นพระราชบัญญัติ เมื่อได้รับงบประมาณแล้ว ก็จะเริ่มใช้ตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม – 30 กันยายน ของทุกปี ที่เราเรียกกันว่า 1 ปีงบประมาณ งบประมาณจะได้รับจัดสรรเป็นโครงการ ซึ่งจะแบ่งออกเป็น 3 ส่วน คือ แผนงาน หน่วยงาน และกองทุน ระบบการเงินและบัญชีจะเป็นผู้ควบคุมการใช้จ่ายงบประมาณเพราะการใช้จ่ายแต่ละรายการจะมีขั้นตอนการดำเนินการตั้งแต่ การขออนุมัติจากหัวหน้าหน่วยงาน เพื่อดำเนินการ หลังจากนั้นก็จะมีการดำเนินการจัดซื้อ จัดจ้างหรือใช้จ่าย เมื่อจัดการตามขั้นตอนแล้ว ก็จะมีการวางฎีกาส่งคลัง เพื่อขอเบิกจ่ายงบประมาณ และการจ่ายเงิน จึงจะถือว่าเสร็จสิ้นกระบวนการทำงานของแต่ละรายการ แต่ข้อมูลรายการใช้จ่ายยังสามารถนำมาใช้ในเรื่องการบริหารและการประเมินผลการปฏิบัติงานต่อไป การคิดต้นทุน ประสิทธิภาพการทำงานในระบบบัญชีราชการไม่เหมือนกับบัญชีบริษัทที่พยายามนำเสนอในเรื่องการสร้างรายงานเพื่อการบริหารและการจัดการเป็นสำคัญ สร้างกำไรขาดทุน หรือแยกประเภทเพื่อคิดต้นทุนเพื่อที่จะนำข้อมูลไปบริหารจัดการในครั้งต่อไป (กองแผนงาน มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี, 2550)

ฉะนั้นระบบบัญชี 3 มิติเป็นระบบบัญชีใหม่ ที่จะตอบคำถามในการทำงานในเชิงบริหารได้ดีมากที่สุด โดยมีมิติที่จะมองเห็นการทำงานของหน่วยงานต่างๆ ได้ชัดเจน โดยการออกแบบระบบงบประมาณ จะจัดวางเป็นลักษณะ 3 มิติ ประกอบด้วย

**มิติแรก** คือ มิติหน่วยงาน มีการแยกการทำงานของหน่วยงานแต่ละหน่วยงาน ออกจากกัน อย่างชัดเจน เพื่อสะท้อนให้เห็นการทำงานของแต่ละหน่วยงานว่าได้ดำเนินการใช้จ่ายงบประมาณไปเท่าไร และงบประมาณคงเหลือเท่าไร เพื่อเป็นข้อมูลในการบริการเบิกจ่ายครั้งต่อไป

**มิติที่สอง** คือ แผนงาน การทำงานของแต่ละหน่วยงานต้องมีแผนที่ชัดเจน และกำหนดไว้ก่อน ภายในแผนงานอาจมีโครงการ ดังนั้นมิตินี้จึงมองที่ประสิทธิผลของแผนงานได้และสามารถควบคุมให้เป็นไปตามแผนได้

**มิตที่สาม** คือ กองทุน เปรียบเทียบเสมือนกองทุนที่แยกออกเป็นกองๆ แต่ละกองมีกฎเกณฑ์การรับ จ่าย อย่างชัดเจน แสดงถึงการใช้จ่ายเงินของหน่วยงานใด มีระบบงบประมาณและวัตถุประสงค์ของกองทุนที่ชัดเจน โดยใช้เกณฑ์พึงรับ-พึงจ่าย ลักษณะ 3 มิติ หรือเกณฑ์สิทธิ หรือเกณฑ์คงค้าง (Accrual basis) หมายถึง หลักเกณฑ์ทางบัญชีที่ใช้รับรู้รายการและเหตุการณ์เมื่อเกิดขึ้น มิใช่รับรู้เมื่อมีการรับ หรือ จ่ายเงินสด ซึ่งทำให้รายการและเหตุการณ์ต่าง ๆ ได้รับการบันทึกบัญชีและแสดงในงบการเงินภายในงวดที่เกี่ยวข้องกับการเกิดรายการและเหตุการณ์นั้น ๆ โดยในทางการบัญชี การรับรู้รายการเมื่อเกิดขึ้น เป็นการบันทึก สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนทุน และ รายได้ - ค่าใช้จ่าย

จากที่กล่าวข้างต้นระบบบัญชี 3 มิติ สามารถรายงานผลทางการเงินและพัสดุ ค่าใช้จ่ายต่อหน่วยผลการดำเนินงาน ตามกิจกรรมซึ่งจะทำให้มหาวิทยาลัยสามารถทราบต้นทุนที่แท้จริงตามภารกิจหลักของมหาวิทยาลัยได้และยังสามารถแสดง ถึงผลของการดำเนินงานซึ่งจะเป็นเครื่องชี้วัดว่าการบริหารจัดการได้ดำเนินการไปอย่างมีประสิทธิภาพ และสะท้อนการทำงานจริงของหน่วยงานรับรู้สถานะทางการเงินที่แท้จริงและทราบผลการดำเนินงานของหน่วยงานอย่างชัดเจน มีการแยกประเภทของรายการทุกรายการที่ได้ดำเนินการไป มีการควบคุมทรัพย์สินและสินทรัพย์ เพื่อให้ผู้บริหารใช้ในการวางแผนและตัดสินใจได้ และง่ายในการควบคุมงบประมาณของงานการเงินและบัญชีที่สามารถแยกรายการได้อย่างชัดเจน

#### 4. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาในครั้งนี้ มีดังต่อไปนี้

สิริมา คำทอง (2545) ได้ศึกษาการปรับปรุงต้นทุนการผลิตโดยใช้วิธีต้นทุนกิจกรรม กรณีศึกษาโรงงานผลิตสื่อไม้เพื่อการเรียนรู้สำหรับเด็ก โดยทำการเปรียบเทียบการคิดต้นทุนแบบเดิมและแบบใช้วิธีต้นทุนกิจกรรม ผลจากการศึกษาพบว่า ความแตกต่างในการคิดต้นทุนมีอยู่ 2 ส่วนคือ ในด้านการคิดค่าแรงงานและค่าวัสดุการผลิต ซึ่งเดิมจะใช้วิธีการประมาณการ แต่เมื่อนำวิธีการต้นทุนกิจกรรมไปทดลองประยุกต์กับผลผลิตบางตัว ซึ่งใช้เวลาจากการผลิตจริง ทำให้เห็นว่าต้นทุนของผลิตภัณฑ์ด้านค่าแรงมีความคลาดเคลื่อนค่อนข้างมาก เช่น ME913 ค่าแรงงานทางตรงในแบบเดิม 92.47 บาท ในวิธีต้นทุนกิจกรรม 43.82 บาท มีความแตกต่างกัน 52.61% หรือ ME914 ค่าแรงงานทางตรงในแบบเดิม 19.02 บาท ในวิธีต้นทุนกิจกรรม 28.64 บาท มีความแตกต่างกัน -50.62% ในด้านของค่าวัสดุการผลิต มีความแตกต่างเช่นเดียวกัน เช่น ME913 ค่าวัสดุการผลิตในแบบเดิม 83.22 บาท ในวิธีต้นทุนกิจกรรม 111.82 บาท มีความแตกต่างกัน



-34.37% หรือ ME914 ค่าโสหุ้ยการผลิตในแบบเดิม 17.11 บาท ในวิธีต้นทุนกิจกรรม 40.28 บาท มีความแตกต่างกัน -135.43%

ทักษิณ บุญมาศิริ (2547) ได้ศึกษาการประยุกต์ใช้ต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในการคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตของบริษัท อุตสาหกรรมถุงพลาสติกไทย จำกัด โดยศึกษาจากโครงสร้างองค์กร คำบรรยายลักษณะงาน และทำการสัมภาษณ์ผู้เกี่ยวข้องเพื่อเก็บข้อมูลกิจกรรม ระยะเวลาในการทำกิจกรรม กระบวนการทำงานของแผนกต่างๆ ของโรงงาน และได้กำหนดกิจกรรมของแต่ละแผนกตามความเหมาะสมของประเภทและจำนวนกิจกรรมของแต่ละแผนก ได้ทั้งหมด 52 กิจกรรม ทำการคำนวณโดยการป็นส่วนค่าใช้จ่ายผลผลิต มี 3 ขั้นตอน คือ การป็นส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตจากบัญชีแยกประเภทเข้าสู่แผนก ค่าใช้จ่ายการผลิตของแผนกเข้าสู่กิจกรรมและขั้นตอนสุดท้ายจากต้นทุนกิจกรรมสู่ต้นทุนผลิตภัณฑ์ จากผลการศึกษาพบว่า ค่าใช้จ่ายการผลิตและต้นทุนผลิตภัณฑ์มีต้นทุนที่ต่างจากในปัจจุบัน โดยถุงพลาสติกพิมพ์ลายมีค่าใช้จ่ายการผลิตและต้นทุนผลิตภัณฑ์เพิ่มขึ้นกว่าในปัจจุบันเท่ากับ 442.69 บาทต่อเมตริกตัน ถุงพลาสติกไม่พิมพ์ลายลดลงเท่ากับ 564.38 บาทต่อเมตริกตัน ถุงพลาสติกสำหรับใส่ขยะลดลง เท่ากับ 693.91 บาทต่อเมตริกตัน จากการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมสามารถทราบรายละเอียดค่าใช้จ่ายการผลิตแยกแสดงตามแผนก ซึ่งตามกิจกรรมในระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมแสดงเป็นจำนวนเงินรวมเท่านั้น และจากการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมทำให้ผู้บริหารสามารถรู้ค่าใช้จ่ายการผลิตและต้นทุนผลิตภัณฑ์ และนำไปใช้ในการกำหนดราคาการขายผลิตภัณฑ์ทั้ง 3 ชนิด เพื่อให้เหมาะสมกับต้นทุนผลิตภัณฑ์

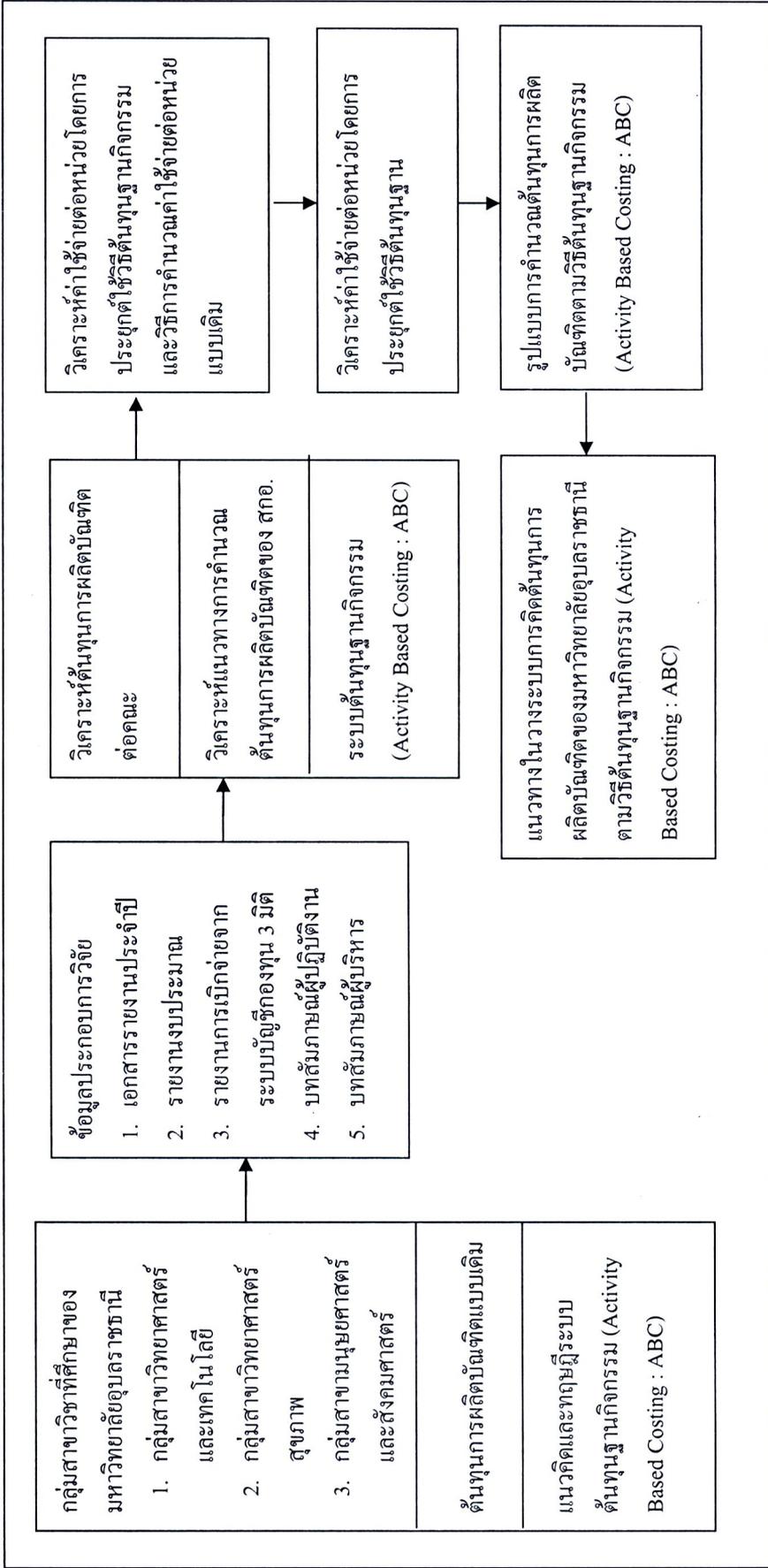
ลัทธวรรณ วงศ์บุญและคณะ (2547) ได้ศึกษาการนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในการคณะวิศวกรรมศาสตร์ วัตถุประสงค์การศึกษาเพื่อทราบต้นทุนกิจกรรมของภาควิชาต่าง ๆ ในคณะวิศวกรรมศาสตร์ โดยจำแนกต้นทุนเป็น 3 กลุ่ม คือ ต้นทุนบุคลากร ต้นทุนดำเนินงานและต้นทุนงบกลางของหน่วยงานในคณะ จากนั้นทำการป็นส่วนต้นทุนของหน่วยงานสนับสนุนและป็นส่วนงบกลางเข้าไปเป็นต้นทุนในหน่วยงานหลัก แล้วคำนวณเป็นต้นทุนต่อกิจกรรม ผลจากการศึกษาพบว่า รายจ่ายมากที่สุด 5 อันดับแรก คือ หมวดเงินเดือนและค่าจ้าง รองลงมาคือหมวดค่าตอบแทน หมวดค่าใช้สอย หมวดค่าวัสดุ และหมวดรายจ่ายอื่น ตามลำดับ เฉพาะรายจ่ายด้านบุคลากร โดยเฉพาะเงินเดือนค่าจ้างนั้นมีสัดส่วนที่สูงกว่าหมวดอื่น ๆ ภาควิชาวิศวกรรมอุตสาหการเป็นภาควิชาที่มีต้นทุนบุคลากรสูงที่สุด และภาควิชาวิศวกรรมเคมี มีต้นทุนบุคลากรต่ำที่สุด ส่วนสำนักงานเลขานุการมีต้นทุนดำเนินงานสูงที่สุดใน ทุกหน่วยงาน สำหรับต้นทุนกิจกรรมการจัดการเรียนการสอน สาขาวิชาที่มีต้นทุนค่าใช้จ่ายเฉลี่ยต่อหัวนักศึกษาลงทะเบียนเต็มเวลา 1 คน สูงที่สุดคือ หลักสูตรวิศวกรรมศาสตรบัณฑิต สาขาวิชาอุตสาหการ และต้นทุนต่ำที่สุดคือ สาขาวิชา

วิศวกรรมเคมี ภาพรวมค่าใช้จ่ายเฉลี่ยต่อนักศึกษาลงทะเบียนเต็มเวลาเฉลี่ย 30,071.99 บาทต่อคน และมีต้นทุนเฉลี่ย 196,319.03 บาทต่อบัณฑิต 1 คน

ปริญญา แห่หวุ่น (2548) ได้ศึกษาระบบต้นทุนฐานกิจกรรมสำหรับการผลิตนักศึกษา กรณีศึกษา: คณะเทคโนโลยีอุตสาหกรรม วัตถุประสงค์การศึกษาเพื่อศึกษาและออกแบบระบบ ต้นทุนฐานกิจกรรมสำหรับการผลิตนักศึกษา โดยมีขั้นตอนในการออกแบบระบบต้นทุนกิจกรรม 7 ขั้นตอน ตามลำดับดังนี้ 1) กำหนดวัตถุประสงค์และสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน 2) การวิเคราะห์ และระบุกิจกรรม 3) การวิเคราะห์และระบุทรัพยากรประเภทต่าง ๆ 4) การกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ 5) การระบุต้นทุนทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ 6) การกำหนดตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม 7) การคำนวณ ต้นทุนของแต่ละกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน ผลจากการออกแบบระบบต้นทุนฐานกิจกรรม สามารถคำนวณต้นทุนการผลิตนักศึกษาต่อคนได้อย่างถูกต้องใกล้เคียงความเป็นจริงมากยิ่งขึ้น และนอกจากนี้ยังสามารถบอกได้ว่ากิจกรรมนั้น ๆ มีต้นทุนเป็นจำนวนเท่าใด

## 5. กรอบแนวคิดในการศึกษา

กรอบแนวคิดในการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยสร้างตามแนวคิดของการมองกระบวนการป้อนปัจจัย นำเข้า ทั้งที่เป็นทฤษฎีแนวคิดเกี่ยวกับซึ่งเป็นระบบต้นทุนฐานกิจกรรม กระบวนการดำเนินงาน ผู้ ป้อนปัจจัยผลลัพธ์หรือผลผลิต เพื่อให้สามารถบรรลุตามวัตถุประสงค์ของการวิจัย โดยได้ทำการ ทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง จากนั้นผู้วิจัยได้ทำการเชื่อมโยงแนวคิดต่างๆ เข้า ด้วยกัน จึงสามารถกำหนดกรอบแนวคิดได้ดังนี้



ภาพที่ 5 กรอบแนวคิดในการวิจัย

จากกรอบแนวคิดในการวิจัย ผู้วิจัยมีการดำเนินการดังนี้

ขอบเขตการวิจัยครั้งนี้ ทำการศึกษาข้อมูลในกลุ่มตัวอย่างหน่วยงานระดับคณะจำนวน 3 คณะในแต่กลุ่มสาขาวิชา ของมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี ซึ่งได้แก่

1. กลุ่มสาขาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี
2. กลุ่มสาขาวิทยาศาสตร์สุขภาพ
3. กลุ่มสาขามนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์

ข้อมูลในการวิจัย ได้แก่ ค่าใช้จ่ายงบประมาณแผ่นดิน งบประมาณเงินรายได้ และข้อมูลอื่นๆ ที่ใช้ในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมรอบระยะเวลา 1 ปี (ปีงบประมาณตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม ถึงวันที่ 30 กันยายน ของปีถัดไป) ดังนี้

1. เอกสารรายงานประจำปี
2. รายงานงบประมาณ
3. รายงานการเบิกจ่ายจากระบบบัญชีกองทุน 3 มิติ
4. บทสัมภาษณ์ผู้ปฏิบัติงาน
5. บทสัมภาษณ์ผู้บริหาร

วิธีการดำเนินการวิจัย ผู้วิจัยดำเนินการ โดยการเริ่มตั้งแต่การศึกษาทฤษฎีระบบต้นทุนกิจกรรม การทบทวนวรรณกรรม การวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายต่อหน่วยแบบเดิม ศึกษาและวิเคราะห์การคำนวณต้นทุนการผลิตบัณฑิตของ สกอ. และเปรียบเทียบวิธีการทั้งแบบเดิม และแนวทางของ สกอ. รวมทั้งวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม เพื่อนำไปประยุกต์ใช้วิธีการคำนวณค่าใช้จ่ายแบบเดิมและวิธีคำนวณต้นทุนกิจกรรมเข้าด้วยกัน จากนั้นหารูปแบบและแนวทางในการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมในการผลิตบัณฑิต ของมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี