

บทที่ 5

สรุป อภิปรายผลและข้อเสนอแนะ

การศึกษาต้นทุนการผลิตบัณฑิต โดยใช้วิธีต้นทุนฐานกิจกรรม ของมหาวิทยาลัย อุบลราชธานี เพื่อศึกษาและเปรียบเทียบต้นทุนการผลิตบัณฑิตโดยวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Costing : ABC) ในคณะกลุ่มสาขาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี กลุ่มสาขา วิทยาศาสตร์สุขภาพ และกลุ่มสาขาสังคมศาสตร์และมนุษยศาสตร์ ของมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี ข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ใช้ข้อมูลที่เกิดขึ้นจริงในรอบปีงบประมาณ พ.ศ. 2551 (1 ตุลาคม 2550 – 30 กันยายน 2551) มิใช่การเก็บข้อมูลย้อนหลังทำให้ทราบค่าใช้จ่ายจริงได้อย่างถูกต้องตรวจสอบได้ โดยได้ทำการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับโครงสร้างองค์กรและการบริหารงาน รวมทั้งระบบการปฏิบัติงานของหน่วยงานระดับคณะเพื่อนำมาวิเคราะห์และระบุกิจกรรม และกำหนดเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุน นอกจากนี้ได้ใช้ประโยชน์จากระบบข้อมูลทางการเงินที่เก็บรวบรวมจากระบบงบประมาณ พัสดุ การเงินและบัญชีกองทุน โดยเกณฑ์พึงรับพึงจ่ายลักษณะ 3 มิติ ซึ่งทุกหน่วยงานได้ปฏิบัติอยู่ แต่ยังมีข้อมูลบางอย่างที่ไม่สมบูรณ์นั้น ผู้วิจัยจึงได้ทำการศึกษาจากเอกสารการเบิกจ่ายงบประมาณ และการสัมภาษณ์จากผู้ที่เกี่ยวข้องโดยตรง ประกอบไปด้วย

ในการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม ผู้วิจัยได้ทำการเลือกคณะตัวอย่างเพื่อทำการศึกษาด้านทุนกิจกรรมดังกล่าว 3 กลุ่มสาขาวิชา กลุ่มสาขาวิชาละ 1 คณะ โดยพิจารณาจากลักษณะการเก็บรวบรวมสารสนเทศที่เป็นระบบและมีความสมบูรณ์ที่สุด เพื่อประโยชน์ต่อการศึกษาให้ได้ข้อมูล โดยการสมมติชื่อของหน่วยงานระดับคณะ และภาควิชา/สาขาวิชา/หลักสูตร โดยมีข้อมูลทางการเงินจากระบบงบประมาณ พัสดุ การเงิน และบัญชีกองทุนโดยเกณฑ์พึงรับพึงจ่าย ลักษณะ 3 มิติ ข้อมูลงบประมาณเบิกจ่ายของแต่ละคณะ ข้อมูลจากเอกสารที่เกี่ยวข้อง และข้อมูลจากการสัมภาษณ์ผู้ที่เกี่ยวข้อง และข้อมูลอื่นๆ ที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนซึ่งได้แก่ จำนวนนักศึกษาเต็มเวลา (FTES) และระยะเวลาในการดำเนินงาน

ผู้วิจัยได้วิเคราะห์กำหนดศูนย์ต้นทุน (Cost Center) ออกเป็น 2 ศูนย์ต้นทุน ซึ่งการกำหนดนี้ได้ศึกษาจากโครงสร้างองค์กร คำบรรยายลักษณะงาน และการสัมภาษณ์ตัวแทนแต่ละสาขาวิชา อาจารย์ผู้สอนและเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องของแต่ละสาขาวิชา ซึ่งจากศูนย์ต้นทุนต่างๆ ก็จะลงสู่หน่วยงานระดับคณะ และภาควิชา/สาขาวิชา/หลักสูตร ศูนย์ต้นทุนประกอบด้วย ศูนย์ต้นทุนหลัก (คณะ) และศูนย์ต้นทุนสนับสนุน (มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี) การกำหนดศูนย์ต้นทุนนี้ จะ

ทำให้ผู้บริหารสามารถทราบถึงปริมาณต้นทุนในแต่ละส่วนงานนั้นๆ เพื่อช่วยในการบริหารงาน เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพเพราะมีข้อมูลได้เด่นชัดขึ้น จากนั้นกำหนดกิจกรรมต่างๆ ของแต่ละ คณะ ทำการปันส่วนต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายต่างๆ ลงสู่กิจกรรมหลัก ซึ่งผู้วิจัยได้ทำออกแบบระบบ ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม และทำการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายด้วยวิธีที่ผู้วิจัยได้ออกแบบไว้ ซึ่งสามารถ สรุปผลการวิจัยได้ดังนี้

1. สรุปผลการวิจัย

ในปัจจุบัน สำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา กำหนดให้มีการพัฒนา มีระบบบัญชีที่ อิงฐานกิจกรรมเพื่อให้สามารถรายงานผลการดำเนินการทางงบการเงิน คำนวณต้นทุนต่อหน่วย ผลผลิต โดยที่มหาวิทยาลัยต่างๆ มีการปรับระบบบัญชีตามที่กรมบัญชีกลาง และ และสามารถนำ ข้อมูลจากรายงานทางการเงินไปใช้การบริหารจัดการภายในของมหาวิทยาลัยได้ แต่มหาวิทยาลัย ส่วนใหญ่ยังพัฒนาระบบดังกล่าวไม่สมบูรณ์ ดังนั้น สำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา ซึ่ง กำหนดวงเงินอุดหนุนต่อผู้เข้าศึกษา 1 คน โดยกำหนดจากค่าใช้จ่ายต่อหัวที่แตกต่างกันไปในแต่ละ สาขาวิชาและระดับการศึกษา แต่เนื่องจากมหาวิทยาลัยอุบลราชธานีไม่มีระบบการจัดเก็บข้อมูลที่ สมบูรณ์ คือ ระบบการบัญชี ซึ่งต้องเปลี่ยนระบบบัญชีราชการจากเกณฑ์เงินสดไปเป็นระบบบัญชี ต้นทุนฐานกิจกรรมด้วยเกณฑ์ที่รับฟังง่าย แต่ไม่สามารถใช้ประโยชน์ได้ไม่เต็มที่ และยังไม่ สามารถคิดคำนวณค่าใช้จ่ายที่จะจัดสรรให้มหาวิทยาลัยได้อย่างถูกต้อง

1.1 สรุปผลการวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตบัณฑิต โดยใช้วิธีต้นทุนฐานกิจกรรม

ผลการวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตบัณฑิต โดยใช้วิธีต้นทุนฐานกิจกรรม คณะกลุ่มสาขา วิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี กลุ่มสาขาวิทยาศาสตร์สุขภาพ และกลุ่มสาขาสังคมศาสตร์และ มนุษยศาสตร์ สามารถสรุปผลการวิจัยได้ดังนี้

1. ต้นทุนต่อหน่วยผลิตบัณฑิตคณะในกลุ่มสาขามนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ เท่ากับ 40,424.90 บาท โดยมีต้นทุนกิจกรรมการบริหารคณะต่อหน่วยผลิตบัณฑิตสูงที่สุด คือ 21,100.14 บาท คิดเป็นร้อยละ 52.20 รองลงมาคือ กิจกรรมการเรียนการสอน 17,234.36 บาท คิดเป็นร้อยละ 42.63 และกิจกรรมนันทศึกษา 2,090.39 บาท คิดเป็นร้อยละ 5.17 ตามลำดับ

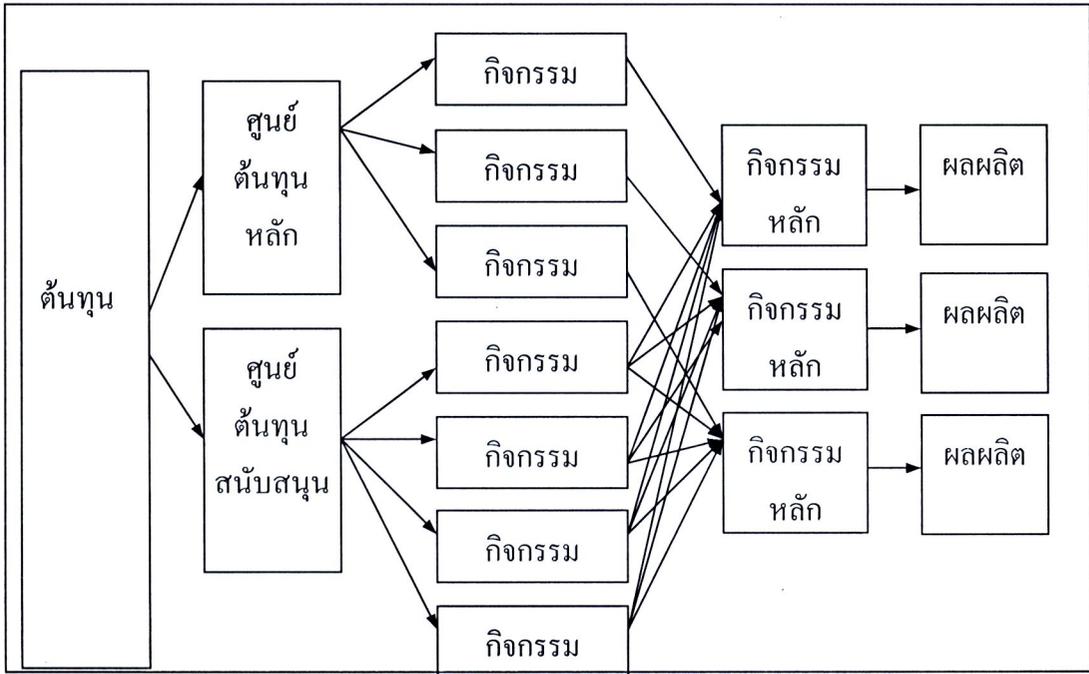
2. ต้นทุนต่อหน่วยผลิตบัณฑิตคณะในกลุ่มสาขาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี เท่ากับ 75,373.71 บาท โดยมีต้นทุนกิจกรรมการบริหารคณะ ต่อหน่วยผลิตบัณฑิตสูงที่สุด คือ 56,527.17 บาท คิดเป็นร้อยละ 75.00 รองลงมาคือ กิจกรรมการเรียนการสอน 16,278.21 บาท คิดเป็น ร้อยละ 21.60 และกิจกรรมนันทศึกษา 2,568.33 บาท คิดเป็นร้อยละ 3.41 ตามลำดับ

3. ต้นทุนต่อหน่วยผลิตบัณฑิตคณะในกลุ่มสาขาวิทยาศาสตร์สุขภาพ เท่ากับ 255,937.93 บาท โดยมีต้นทุนกิจกรรมการบริหารคณะ ต่อหน่วยผลิตบัณฑิตสูงที่สุด คือ 128,155.27 บาท คิดเป็นร้อยละ 50.07 รองลงมาคือ กิจกรรมการเรียนการสอน 92,105.96 บาท คิดเป็นร้อยละ 35.99 และกิจกรรมนักศึกษา 35,676.69 บาท คิดเป็นร้อยละ 13.94 ตามลำดับ

1.2 รูปแบบต้นทุนการผลิตต้นทุนตามวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม

การศึกษาวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตบัณฑิต โดยใช้วิธีต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Costing : ABC) ในมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี พิจารณาใช้ข้อมูลค่าใช้จ่ายงบประมาณแผ่นดิน งบประมาณเงินรายได้ และข้อมูลอื่นๆ ที่ใช้ในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมบางส่วนเป็นข้อมูลที่เกิดขึ้นสำหรับรอบระยะเวลา 1 ปี (ปีงบประมาณตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม ถึงวันที่ 30 กันยายน ของปีถัดไป) รวมทั้งการพิจารณาการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายต่อหน่วยแบบเดิม และพิจารณาการประยุกต์ใช้วิธีต้นทุนฐานกิจกรรมเพียงบางส่วนร่วมกับวิธีการแบบเดิม แต่ยังไม่สามารถทราบต้นทุนที่แท้จริงของกิจกรรมได้ จึงทำให้ผู้วิจัยได้ทำการออกแบบระบบต้นทุนฐานกิจกรรม และทำการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายด้วยวิธีที่ผู้วิจัยได้ออกแบบไว้ ซึ่งสามารถเป็นรูปแบบการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมต่อหน่วยผลิต ดังแผนภาพที่ 13 และมีลำดับขั้นตอนดังนี้

- ขั้นตอนที่ 1 กำหนดวัตถุประสงค์และสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน
- ขั้นตอนที่ 2 การกำหนดกิจกรรมหรือระบุกิจกรรม
- ขั้นตอนที่ 3 การวิเคราะห์และระบุทรัพยากรประเภทต่างๆ
- ขั้นตอนที่ 4 การกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากร
- ขั้นตอนที่ 5 การวิเคราะห์และระบุต้นทุนทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรม
- ขั้นตอนที่ 6 การกำหนดและวิเคราะห์ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม
- ขั้นตอนที่ 7 การคำนวณต้นทุนแต่ละกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน



ภาพที่ 13 รูปแบบการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม

1.3 แนวทางในวงระบบการคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

1. มีการกำหนดศูนย์ต้นทุน และกำหนดกิจกรรมหลัก เพื่อเป็นการจำแนกค่าใช้จ่ายทั้งหมด และเพื่อให้ทราบว่าค่าใช้จ่ายส่วนใหญ่มาจากที่ใด
2. มีการกำหนดกิจกรรมหรือระบุกิจกรรม ก่อนเริ่มการดำเนินงานทุกครั้ง หรือเมื่อสิ้นปีงบประมาณ เพื่อเป็นการจำแนกค่าใช้จ่ายตามกิจกรรม
3. ก่อนเริ่มการดำเนินงานของกิจกรรมนั้น ควรทราบตัวหลักต้นทุนหรือตัวหลักต้นทุนกิจกรรม เพื่อที่จะสามารถควบคุมค่าใช้จ่ายในการทำกิจกรรมนั้นๆ ได้เป็นอย่างดี เพื่อนำไปสู่ความสำเร็จของผลผลิตได้อย่างแท้จริง
4. ทำการบันทึกข้อมูลค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่จำแนกตามกิจกรรมให้เป็นระเบียบ สามารถสืบค้นได้ง่าย เช่น กิจกรรม ทำอะไร ที่ไหน แหล่งงบประมาณ งบประมาณที่ได้รับ ระบุค่าใช้จ่ายจริงจำแนกหมวดชัดเจน วันที่ ผลผลิต
5. เมื่อจัดเก็บข้อมูลตามระบบการคิดต้นทุนตามวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมแล้ว จากนั้นควรทำการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้สามารถมองภาพการผลิตในอนาคตได้ และนำมาวางแผนการผลิตโดยมีข้อมูลสนับสนุนการตัดสินใจของผู้บริหารได้อย่างแท้จริง

2. อภิปรายผล

ในการศึกษาด้านทุนกิจกรรมในครั้งนี้ ใช้หลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่าย โดยใช้เกณฑ์ปันส่วนด้วยค่า FTES และระยะเวลาในการดำเนินการกิจกรรม ปกติส่วนใหญ่แล้วใช้หลักการโดยการระบุตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมที่เป็นปัจจัยที่ทำให้เกิดต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในกิจกรรมต่างๆ รวมทั้งการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในกิจกรรมเหล่านั้น เช่น ค่าใช้จ่ายในส่วนเงินเดือนบุคลากรของส่วนกลาง ก็ต้องใช้จำนวนบุคลากรของกิจกรรมนั้นเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน ค่าใช้จ่ายลงสู่กิจกรรมนั้นๆ เป็นต้น จากวิธีการปันส่วนแบบเดิมยังไม่ได้ให้ข้อมูลที่สำคัญแก่ผู้บริหารสถาบันการศึกษาในส่วนของความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายการผลิตกับตัวนักเรียนนั้นด้วย รวมทั้งทำให้การจัดสรรเงินต่าง ๆ ไม่สะท้อนถึงภาวะค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงในหน่วยงานต่าง ๆ เช่นเดียวกับที่ วรรศัคดี ทุมมานนท์ (2544) ได้กล่าวไว้ และด้วยการบริหารจัดการภายในมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี มีหลากหลายรูปแบบ ทำให้ผู้วิจัยมีแนวคิดที่จะพยายามเสนอแนวทางในการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เหมาะสมกับมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี ลงสู่กิจกรรมต่างๆ ให้มีความเสมอภาคกัน ซึ่งมีลำดับขั้นตอนการปันส่วนต้นทุนฐานกิจกรรมสอดคล้องกับอนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์ (2550) ให้เป็นมาตรฐานเดียวกันทุกคณะ ซึ่งต้นทุนต่อหน่วยผลิตบัณฑิตแต่ละคณะมีความแตกต่างกัน เพราะมาจากกลุ่มสาขาวิชาที่แตกต่างกัน การจัดงบประมาณในการดำเนินงานย่อมพิจารณาความสำคัญต่างกัน

นอกจากนั้น ผู้วิจัยได้ทำการทดลองใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมที่ได้ทำการออกแบบไว้ และทำการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายตามรายละเอียดการคำนวณในภาคผนวก ก-ค และภาคผนวก จ แล้วนั้น จะเห็นได้ว่า

กลุ่มสาขามนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มีต้นทุนการผลิตบัณฑิตส่วนใหญ่เป็นต้นทุนจากศูนย์ต้นทุนสนับสนุนหรือเป็นค่าใช้จ่ายโดยทางอ้อม อาจเป็นเพราะได้รับการสนับสนุนจากงบประมาณน้อย อีกทั้งส่วนใหญ่กลุ่มสาขาวิชาดังกล่าว เป็นคณะที่ออกนอกกระบวนราชการ ซึ่งต้องพึ่งพิงเงินงบประมาณรายได้ของตนเอง และในขณะเดียวกันอัตราค่าธรรมเนียมการศึกษาต่างๆ ที่เป็นรายได้หลักของคณะได้รับการควบคุมจากมหาวิทยาลัย ทำให้มีรายได้หลักมีอย่างจำกัด การบริหารจัดการภายในคณะ ต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายเป็นสำคัญโดยรวมทั้งหมด หากพิจารณาด้านทุนกิจกรรมต่อหน่วยผลิตบัณฑิต จะเห็นได้ว่า คณะมีการลงทุนกับกิจกรรมการบริหารจัดการคณะต่อหน่วยผลิตบัณฑิตสูงที่สุด สูงถึงร้อยละ 52.20 ค่าใช้จ่ายในส่วนนี้อันได้แก่ เงินเดือนค่าจ้างอาจารย์และเจ้าหน้าที่ปฏิบัติงาน ค่าใช้จ่ายในส่วนการดำเนินงานต่างๆ ทั้งทางตรงและทางอ้อม ซึ่งส่วนใหญ่มาจากค่าใช้จ่ายทางอ้อมหรือจากศูนย์ต้นทุนสนับสนุนซึ่งได้แก่ สำนักอธิการบดี สำนักวิทยบริการ และสำนักคอมพิวเตอร์และเครือข่ายซึ่งในการดำเนินงานของทั้ง 3 สำนัก เป็นการให้บริการแก่

นักศึกษาทุกคน โดยปันส่วนค่าใช้จ่ายมาให้คณะ ส่วนต้นทุนกิจกรรมการเรียนการสอน สูงถึง ร้อยละ 42.63 จะเห็นได้ว่ามีสัดส่วนน้อยกว่าต้นทุนกิจกรรมบริการจัดการ ซึ่งต้นทุนกิจกรรมการเรียนการสอนส่วนใหญ่เป็นต้นทุนทางตรง ถือว่ามีการลงทุนค่อนข้างสูงเป็นการสนับสนุนการเรียนการสอนอย่างเต็มที่และให้ความสำคัญเป็นอย่างดี และส่วนต้นทุนกิจกรรมนักศึกษา เพียงร้อยละ 5.17 เป็นค่าใช้จ่ายที่เป็นการสนับสนุนกิจกรรมนอกเหนือจากการเรียนการสอนให้นักศึกษาได้ทำกิจกรรมร่วมกัน การบำเพ็ญประโยชน์ต่อสาธารณะ ถือว่าคณะนี้ไม่ได้เน้นการทำกิจกรรมของนักศึกษาที่เป็นการใช้งบประมาณ แต่อาจเน้นกิจกรรมนักศึกษาที่ไม่ได้งบประมาณในการทำกิจกรรมก็เป็นได้ เช่น การขอรับการสนับสนุนจากหน่วยงานอื่น หรือเน้นการบำเพ็ญประโยชน์โดยไม่ได้เน้นที่การลงทุนด้วยงบประมาณ เป็นการลงทุนด้วยความสมัครใจ ความสามัคคีกัน ร่วมแรงร่วมใจกัน เป็นต้น

กลุ่มสาขาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี มีต้นทุนที่เกิดจากศูนย์หลักค่อนข้างสูง ทั้งนี้จะเห็นได้ว่ามีการใช้งบประมาณลงสู่ในการผลิตบัณฑิตแต่ละสาขาวิชาโดยตรงมากกว่าต้นทุนทางอ้อม และเมื่อพิจารณาถึงคณะในกลุ่มสาขาวิชานี้ล้วนแล้วแต่เป็นคณะที่อยู่ในระบบราชการทั้งสิ้น มีการลงทุนในการผลิตบัณฑิตที่ค่อนข้างสูงกว่ามาตรฐานเพียงเล็กน้อย และมีงบประมาณแผ่นดินอุดหนุนอย่างเต็มที่ เมื่อพิจารณาด้านทุนกิจกรรมต่อหน่วยผลิตบัณฑิต โดยคณะมีการลงทุนกับกิจกรรมการบริหารจัดการคณะต่อหน่วยผลิตบัณฑิตสูงที่สุด สูงถึงร้อยละ 75 ซึ่งสูงกว่าคณะอื่น ที่เป็นเช่นนี้อาจเพราะว่าคณะนี้เป็นคณะที่อยู่ยังอยู่ในระบบราชการ มีอัตราการจ้างบุคลากรที่แน่นอนและได้รับการสนับสนุนงบประมาณในส่วนรายจ่ายทุกประเภทอย่างเต็มที่ และเป็นคณะเริ่มแรกของการก่อตั้งมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี ซึ่งมีอายุกว่า 20 ปีแล้ว ทำให้ค่าใช้จ่ายในส่วนนี้ค่อนข้างสูง ส่วนใหญ่จะเป็นค่าจ้างบุคลากร สอดคล้องกับงานวิจัยของถวัลย์วรรณ วงศ์บุญ และคณะ (2547) ส่วนกิจกรรมการเรียนการสอน ร้อยละ 21.6 หากมองในแง่สัดส่วนถือว่าน้อย แต่หากมองในแง่ของตัวงบประมาณถือว่าค่อนข้างสูง เพียงแต่มีงบประมาณในส่วนกิจกรรมการบริหารจัดการมากกว่าค่อนข้างมาก ซึ่งส่วนใหญ่มาจากต้นทุนทางตรงหรือศูนย์ต้นทุนหลัก และต้นทุนกิจกรรมนักศึกษา เพียงร้อยละ 3.41 โดยเน้นการบำเพ็ญประโยชน์โดยไม่ได้เน้นที่การลงทุนด้วยงบประมาณ เป็นการลงทุนด้วยความสมัครใจ ความสามัคคีกัน ร่วมแรงร่วมใจกัน ไม่ได้เน้นใช้งบประมาณ

กลุ่มสาขาวิทยาศาสตร์สุขภาพ และเป็นคณะที่เพิ่งก่อตั้งได้ไม่กี่ปี และเป็นคณะที่มีสาขาวิชาที่ขาดแคลน รัฐบาลต้องสนับสนุนงบประมาณในการผลิตบัณฑิตในกลุ่มสาขาวิชาดังกล่าวนี้เต็มที่ ซึ่งจะเห็นได้ว่ามหาวิทยาลัยอุบลราชธานีได้ทำการจัดสรรงบประมาณลงคณะอย่างเพียงพอ หากพิจารณาด้านทุนกิจกรรมต่อหน่วยผลิตบัณฑิต จะเห็นได้ว่า คณะมีการลงทุนกับ

กิจกรรมการบริหารจัดการคณะต่อหน่วยผลิตบัณฑิต สูงถึงร้อยละ 50.07 แต่ยังมีน้อยกว่าคณะอื่นๆ และเป็นคณะที่อยู่นอกระบบราชการ และอาจเป็นเพราะว่าคณะนี้เป็นคณะเพิ่งเริ่มก่อตั้งด้วยค่าใช้จ่าย ในส่วนนี้จึงมีส่วนน้อยกว่าคณะอื่นๆ ส่วนต้นทุนกิจกรรมการเรียนการสอน เพียงร้อยละ 35.99 ซึ่งมีสัดส่วนน้อยกว่าคณะอื่นๆ เช่นกัน และต้นทุนกิจกรรมนักศึกษา สูงถึงร้อยละ 13.94 ซึ่งสูงกว่าคณะอื่นๆ ที่เป็นเช่นนี้เพราะว่าคณะนี้อาจเป็นเน้นกิจกรรมนักศึกษาร่วมกับการเรียนการสอนด้วยส่วนหนึ่ง เพราะกิจกรรมด้านการเรียนการสอนยังอาจจะไม่มีการดำเนินงานไม่เต็มที่เพราะเป็นคณะใหม่ จึงมีส่วนในกิจกรรมนักศึกษาก่อนข้างสูงกว่าคณะอื่น

จากผลของการวิจัย สามารถอธิบายประโยชน์ของการคำนวณต้นทุนการผลิตบัณฑิตโดยวิธีต้นทุนกิจกรรม โดยการออกแบบระบบต้นทุนฐานกิจกรรมได้ดังนี้

1. เป็นแนวทางในการวางแผนของหน่วยในระดับต่าง ๆ เกี่ยวกับการใช้ทรัพยากร โดยเฉพาะด้านงบประมาณ
2. เป็นหลักเกณฑ์ในการจัดสรรงบประมาณที่เป็นมาตรฐานได้
3. เป็นข้อมูลประกอบการพิจารณาการจัดสรรงบประมาณและประเมินประสิทธิภาพการดำเนินงาน
4. . เพื่อการประมาณการรายจ่ายล่วงหน้า สำหรับจัดเตรียมงบประมาณได้ตรงตามความต้องการการใช้ทรัพยากรของหน่วยงาน
5. เพื่อการเปรียบเทียบต้นทุนผลผลิตที่มีลักษณะใกล้เคียงกันในหน่วยงานและระหว่างหน่วยงาน
6. เพื่อวิเคราะห์และปรับปรุงกระบวนการทำงานของผลผลิต/กิจกรรม อันจะนำไปสู่การปรับปรุงกระบวนการทำงานและแผนการลดงบประมาณได้
7. การปันส่วนต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายต่างๆ จากระบบงบประมาณ พัสดุ การเงินและบัญชี กองทุน โดยเกณฑ์พึงรับพึงจ่ายลักษณะ 3 มิติ และบัญชีแยกประเภทของแต่ละคณะผู้ศูนย์ต้นทุน หรือศูนย์ความรับผิดชอบ และสู่กิจกรรมต่างๆ ซึ่งการปันส่วนลงสู่ศูนย์ต้นทุนนี้ สามารถระบุได้โดยตรงว่าเป็นค่าใช้จ่ายของส่วนกิจกรรมใด

3. บทสรุปผู้บริหาร

1. จากการกำหนดศูนย์ต้นทุน และกำหนดกิจกรรมหลัก จะทำให้ผู้บริหารระดับสูงสามารถทราบถึงต้นทุนในแต่ละกิจกรรมนั้นๆ และจากศูนย์ต้นทุนใด ว่าแต่ละกิจกรรมหรือค่าใช้จ่ายจากศูนย์ต้นทุนใด มีต้นทุนสูงหรือต่ำกว่างบประมาณ เพื่อนำไปวางแผนการบริหารงานให้เป็นอย่างดีมีประสิทธิภาพ

2. ต้นทุนต่อหน่วยกิจกรรมการผลิต จะสามารถใช้เป็นแนวทางในการจัดสรรงบประมาณที่เหมาะสมกับแต่ละกลุ่มสาขาวิชา และจัดสรรงบประมาณลงสู่คณะ ตามศักยภาพ ประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และความต้องการทรัพยากรของแต่ละคณะ/สาขาวิชา

3. มหาวิทยาลัยฯ ควรมีการส่งเสริมการใช้ระบบงบประมาณฯ ดังกล่าวทุกๆ กิจกรรมที่เกิดขึ้น ค่าใช้จ่าย ตลอดจนการใช้คำแนะนำและชี้แจงถึงประโยชน์ที่ได้รับการปฏิบัติงานที่เป็นระบบเดียวกันทั้งมหาวิทยาลัย ในทางปฏิบัติหากสามารถจำแนกกิจกรรมในการดำเนินได้อย่างละเอียด รวมถึงสามารถกำหนดตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมที่เป็นมาตรฐาน จะทำให้คำนวณต้นทุนได้ถูกต้อง และจะต้องคำนึงถึงความสามารถวัดได้จริง และต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ เพื่อทำให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด

4. มหาวิทยาลัยฯ สามารถนำข้อมูลสารสนเทศไปกำหนดทิศทางหรือแนวทางในการบริหารจัดการด้านงบประมาณและด้านการเงิน ที่สามารถให้ค่าข้อมูลของต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการลงทุนของมหาวิทยาลัย ตามกิจกรรมต่างๆ ที่เกิดขึ้นอย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งผลการคำนวณต้นทุนที่ได้ จะเป็นข้อมูลที่สนับสนุนการตัดสินใจของผู้บริหารเชิงกลยุทธ์ และเป็นแนวทางในการรายงานเพื่อการบริหารจัดการงบประมาณอย่างมีรูปแบบ ช่วยวัดผลประเมินการปฏิบัติราชการของมหาวิทยาลัย ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ในการพัฒนาบัณฑิตควบคู่กับการพัฒนาคุณภาพทางการศึกษาของมหาวิทยาลัยฯ

5. การบันทึกข้อมูลของแต่ละกิจกรรมย่อยให้เป็นบรรทัดฐานเดียวกัน เช่น จำนวนชั่วโมงสอน จำนวนอาจารย์ จำนวนเวลาในการปฏิบัติงานแต่ละครั้ง ฯลฯ และควรพัฒนาระบบฐานข้อมูลที่จัดเก็บที่เป็นระเบียบสามารถนำข้อมูลสารสนเทศดังกล่าวมาใช้ประโยชน์ได้ทันทั่วถึง จะทำให้ทราบถึงต้นทุนแต่ละกิจกรรมย่อยๆ เพื่อการวางแผนต่อไปในอนาคต

4. ข้อเสนอแนะในงานวิจัย

1. ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นระบบที่ต้องใช้เวลาและค่าใช้จ่ายสูงหากต้องการความละเอียดคลงลึกของแต่ละกิจกรรมการผลิตบัณฑิต ดังนั้น ในการพัฒนาระบบต้นทุนฐานกิจกรรม จำเป็นต้องมีการตั้งคณะทำงานจากฝ่ายต่างๆ ทั่วทั้งองค์กร ที่มีความรู้เกี่ยวกับกิจกรรมขององค์กรหรือหน่วยงานเป็นอย่างดี โดยจัดให้มีการอบรมและทำความเข้าใจถึงความสำคัญในระบบดังกล่าว

2. การนำระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ ควรเป็นลักษณะระบบการรายงานเพื่อการบริหารมากกว่า ไม่ใช่ระบบที่จะทดแทนระบบบัญชีหรือการควบคุมการดำเนินงานในปัจจุบัน

3. การกำหนดกิจกรรมและเกณฑ์ปันส่วนค่าใช้จ่าย จากบัญชีแยกประเภทลงสู่กิจกรรมการปันส่วนค่าใช้จ่ายสู่สาขาวิชาและส่งสู่กิจกรรมตามที่ผู้วิจัยได้ระบุไว้ ถ้าภายหลังมหาวิทยาลัยฯ

เห็นว่าไม่เหมาะสม ก็สามารถปรับเปลี่ยนในภายหลังได้ เพื่อให้การปันส่วนเป็นไปอย่างถูกต้อง และใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด ซึ่งเกณฑ์ปันส่วนจะมี 3 วิธี คือ การระบุทางตรง การระบุการประมาณ และการระบุโดยดุลยพินิจ ดังที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นแล้ว ซึ่งการที่จะเลือกการปันส่วนวิธีใด นั้น ทางมหาวิทยาลัยฯ ควรคำนึงถึงความเหมาะสมและต้นทุนที่จะเกิดขึ้นด้วย

5. ข้อเสนอแนะในงานวิจัยครั้งต่อไป

1. การคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยอย่างต่อเนื่อง จะสามารถทำให้ทราบว่ากิจกรรมใด คุ่มค่าต่อการลงทุนหรือไม่ เพื่อการวางแผนการผลิตบัณฑิตในอนาคต
2. การวิเคราะห์ต้นทุนผลผลิตอื่นๆ ของมหาวิทยาลัยฯ ด้วย นอกเหนือจากการวิเคราะห์ ต้นทุนการผลิตบัณฑิต เพราะความเชื่อมโยงในเรื่องต้นทุนต่างๆ จะได้ไม่ขาดหายไป
3. การวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายเป็นรายวิชา เพื่อสามารถนำต้นทุนต่อรายวิชาไปใช้ในการปัน ส่วน หากมีหลักสูตรที่ไม่ได้อยู่ในคณะมาเรียนด้วย